

Vergaderjaar 2017–2018

34 788

Wijziging van de Wet op de dividendbelasting 1965, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met de introductie van een inhoudingsplicht voor houdstercoöperaties, de uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting en wijziging van enkele antimisbruikbepalingen in de dividendbelasting en vennootschapsbelasting (Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling)

Nr. 6

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 25 oktober 2017

Inhoudsopgave

I.	Algemeen	1
1.	Inleiding	2
2.	Achtergrond van het wetsvoorstel	4
3.	Inhoudingsplicht houdstercoöperatie	9
4.	Uitbreiding inhoudingsvrijstelling	11
5.	Antimisbruikbepalingen	15
6.	Internetconsultatie	19
7.	Budgettaire aspecten	20
8.	Uitvoeringskosten Belastingdienst	21
II.	Artikelsgewijze toelichting	22
III.	Commentaar NOB	22

I. Algemeen

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de VVD, het CDA, D66, de SP, de ChristenUnie en de SGP. Het kabinet is verheugd dat meerdere fracties de wens van het kabinet delen om belastingconstructies met houdstercoöperaties in internationale structuren tegen te gaan, waarbij oog gehouden wordt voor het vestigingsklimaat. Wel begrijpt het kabinet dat er vragen zijn bij de leden van de fracties van het CDA en de SGP over hoe het onderhavige wetsvoorstel zich verhoudt tot het voornemen de dividendbelasting af te schaffen en een bronheffing in te voeren voor misbruiksituaties. Het belang van het onderhavige wetsvoorstel ligt in het zoveel mogelijk opheffen van het verschil in behandeling in de dividendbelasting tussen kapitaalvennootschappen en houdstercoöperaties. Het is aan een volgend kabinet om verder invulling te geven aan die bronheffing over dividenden en de bestrijding van belastingontwijking. Het is

denkbaar dat met dit wetsvoorstel belangrijk voorwerk wordt verricht dat als basis kan dienen voor de eveneens aangekondigde bronheffing op dividenden die in relatie tot low tax jurisdictions zal worden geheven.

Hierna wordt bij de beantwoording van de vragen zo veel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden, met dien verstande dat gelijklopende of in elkaars verlengde liggende vragen gebundeld zijn beantwoord. De vragen die betrekking hebben op de trustsector en de jaarverslaggevingsverplichtingen hebben geen relatie met het onderhavige wetsvoorstel. Deze vragen zal ik overbrengen aan mijn ambtsopvolger met het verzoek deze door middel van een afzonderlijke brief te laten beantwoorden. Het ligt voor de hand deze brief na afronding van het parlementaire traject van het pakket Belastingplan, begin 2018 aan uw Kamer te sturen.

De leden van de fractie van het CDA vragen in te gaan op de door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) gestelde vragen naar aanleiding van het onderhavige wetsvoorstel. Deze vragen worden, voor zover de vragen niet al door de leden van een van de fracties zijn gesteld of in het verlengde hiervan liggen, beantwoord aan het slot van deze nota naar aanleiding van het verslag.

1. Inleiding

De leden van de fractie van de SP vragen hoeveel houdstercoöperaties Nederland kent, hoeveel zich uitsluitend bezighouden met het houden van deelnemingen, hoeveel zich voor meer dan 70% bezighouden met het houden van deelnemingen en hoeveel coöperaties er zijn waarvan de werkzaamheden voor minder dan 70% bestaan uit het houden van deelnemingen. Daarnaast vragen deze leden hoeveel coöperaties er worden geraakt door het onderhavige wetsvoorstel. Ook vragen de leden van de fractie van de SP hoeveel coöperaties waarvan de werkzaamheden voor meer dan 70% bestaan uit het houden van deelnemingen toch niet als houdstercoöperatie worden aangemerkt.

In mijn brief van 16 september 2016¹ heb ik aangegeven dat er op basis van de op dat moment uitgevoerde inventarisatie 9454 coöperaties zijn in Nederland. Op basis van een aantal parameters is destijds geïnventariseerd dat circa 2.000 coöperaties worden gebruikt in een internationale structuur. In aanvulling hierop is deze inventarisatie in maart 2017 herhaald, waarbij het percentage deelnemingen als criterium is gebruikt. Het blijkt dat er naar schatting 2.000 coöperaties zijn waarvan de werkzaamheden voor meer dan 70% bestaan uit het houden van deelnemingen. Voor de overige 7.500 coöperaties bestaan de werkzaamheden voor minder dan 70% uit het houden van deelnemingen. Op basis van deze laatste inventarisatie is nog steeds de verwachting dat 2.000 coöperaties geraakt worden door het onderhavige wetsvoorstel. Op basis van de beschikbare aangiftegegevens en de eerder gebruikte parameters is niet exact vast te stellen welke van deze coöperaties, waarvan de werkzaamheden voor meer dan 70% bestaan uit het houden van deelnemingen, toch niet als houdstercoöperatie worden aangemerkt. De verwachting is dat dit voor slechts een klein deel het geval zal zijn.

De leden van de fractie van de SP hebben een aantal vragen over de «doorgaans-70%-toets». Deze leden vragen of een feitelijk in Nederland gevestigde coöperatie met alleen houdsterwerkzaamheden kan worden aangemerkt als een non-houdstercoöperatie vanwege de door die coöperatie in het buitenland gedreven onderneming met behulp van een vaste inrichting. In dat kader vragen deze leden of het Advance Pricing

¹ Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 131.

Agreement/Advance Tax Agreement-team (APA/ATR-team) over een dergelijke structuur zekerheid vooraf verstrekt. Voorts vragen de leden van de fractie van de SP hoe de Belastingdienst beziet of er doorgaans wordt voldaan aan het 70%-criterium en hoe het toezicht op dit vereiste er in de praktijk uitziet. Deze leden vragen hoeveel fte de Belastingdienst heeft om na te gaan of er sprake is van een houdstercoöperatie. Tevens vragen deze leden hoe moet worden omgegaan met perioden in een jaar waarin de coöperatie inactief is of zich slechts bezighoudt met activiteiten ter voorbereiding dan wel ter beëindiging van houdsterwerkzaamheden en vragen waarom niet gekozen is voor een harde grens. De leden van de fractie van de VVD vragen of een rol is weggelegd voor maatwerk bij de definitie van houdstercoöperatie en of dat het 70%-criterium strikt moet worden toegepast. De leden van de fractie van D66 vragen welke redenen ten grondslag liggen aan het 70%-criterium en toe te lichten hoe andere lidstaten van de Europese Unie (EU) de term hoofdzakelijk definiëren. Een houdstercoöperatie is een coöperatie waarvan de feitelijke werkzaamheid in het aan de dividenduitkering voorafgaande jaar doorgaans hoofdzakelijk heeft bestaan uit het houden van deelnemingen of het direct of indirect financieren van met haar verbonden lichamen of natuurlijke personen. Het begrip «hoofdzakelijk» wil zeggen dat de werkzaamheid voor 70% of meer bestaat uit de bedoelde houdster- of financieringswerkzaamheden.² Deze toets is ontleend aan artikel 20, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969), met dien verstande dat in die regeling een grens van 90% geldt in plaats van 70%. In eerste aanleg wordt aan de hand van het balanstotaal bekeken of aan de grens van 70% wordt voldaan. Die grens is een hard criterium. Echter, ook andere factoren kunnen bij het toetsen aan die grens een rol spelen, zoals soorten van activa en passiva op de balans, omzet, activiteiten waaruit de winst afkomstig is en de tijdsbesteding van werknemers. Voor de hiervoor uiteengezette werkzaamhedentoets tellen ook de werkzaamheden van een eventuele vaste inrichting mee. Zekerheid vooraf over de vraag of er in een dergelijke situatie sprake is van inhoudingsplicht voor de dividendbelasting voor coöperaties vindt plaats in de vorm van een ATR.³ De vraag of al dan niet sprake is van een houdstercoöperatie is hierbij relevant. Op basis van het ATR-besluit⁴ wordt een dergelijk verzoek echter niet in behandeling genomen indien de coöperatie niet voldoet aan de in de bijlage bij dat besluit opgenomen eisen op het gebied van reële aanwezigheid in Nederland.

Bij de toets of sprake is van een houdstercoöperatie wordt gekeken of de feitelijke werkzaamheid in het aan de dividenduitkering voorafgaande jaar doorgaans aan de grens van 70% voldoet. Hiermee wordt voorkomen dat er gestructureerd kan worden rondom het tijdstip van een dividenduitkering, waardoor de werkzaamheid alleen op dat tijdstip onder de grens van 70% komt te liggen. De term «doorgaans» houdt in dat, afhankelijk van de omstandigheden van het geval, in het jaar voorafgaand aan de dividenduitkering gedurende een korte periode, of gedurende een beperkt aantal korte perioden, kan worden afgeweken van de grens van 70%. Deze mogelijkheid tot afwijking is nodig om tijdelijke, niet-kunstmatige afwijkingen toe te kunnen staan. De regeling zou anders onnodig hard kunnen uitpakken.

² Hierna wordt onder houdsterwerkzaamheden ook steeds het direct of indirect financieren van met haar verbonden lichamen of natuurlijke personen verstaan.

³ Een Advance Tax Agreement geeft zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen van een voorgenomen transactie of samenstel van transacties.

⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 12 juni 2014, nr. DGB 2014/3099 (Stcrt 2014, nr. 15956).

Ingeval de feitelijke werkzaamheid gedurende een deel van het jaar hoofdzakelijk bestaat uit houdsterwerkzaamheden, en gedurende het andere deel van het jaar er geen of nagenoeg geen werkzaamheden worden verricht, of hoofdzakelijk werkzaamheden in het kader van de voorbereiding of de beëindiging van houdsterwerkzaamheden, wordt ook dat andere deel van het jaar aangemerkt als een deel waarin de feitelijke werkzaamheid hoofdzakelijk bestaat uit het houdsterwerkzaamheden. De Belastingdienst hanteert bij zijn toezicht een risicogerichte benadering. Voor de registratie van en het onderzoek naar de juiste toepassing van de inhoudingsvrijstelling en de antimisbruikbepaling zijn incidenteel 16 fte en structureel 5 fte nodig. Hierin is ook begrepen het toezicht om na te gaan of er sprake is van een houdstercoöperatie. Het 70%-criterium is de Nederlandse invulling van de term hoofdzakelijk.⁵ Het ligt in de rede dat andere EU-lidstaten de term «hoofdzakelijk» noch de Nederlandse invulling van die term kennen.

De leden van de fractie van de ChristenUnie constateren dat de substance-eisen aangepast worden. Deze leden stellen vast dat bij de invulling hiervan is gekozen voor de Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-criteria en vragen waarom niet gekozen is voor strengere criteria. De leden van de fractie van D66 vragen hoe substance in antimisbruikbepalingen wordt toegepast. Deze leden vragen ook hoe andere leden van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) substance definiëren en toepassen.

Als onderdeel van het BEPS-project is een minimumstandaard gedefinieerd voor het tegengaan van verdragsmisbruik. Deze minimumstandaard houdt in dat verdragsvoordelen niet worden toegekend indien een structuur is opgezet of een transactie is aangegaan met het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen om toegang tot het verdrag te verkrijgen (Principal Purposes Test (PPT)). De PPT is bedoeld als een flexibele maatregel om allerlei vormen van verdragsmisbruik op een effectieve wijze tegen te gaan, waarbij landen zelf een nadere invulling kunnen geven aan de relevante toetsingscriteria. Met de antimisbruikbepalingen in het wetsvoorstel wordt aansluiting gezocht bij de PPT. De te stellen substance-eisen vloeien niet rechtstreeks voort uit het BEPS-project, maar maken deel uit van de Nederlandse invulling van de PPT en zijn strenger dan in de bestaande nationale antimisbruikbepalingen die door de voorgestelde antimisbruikbepalingen worden vervangen. De substance-eisen die in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel zijn opgenomen, geven een invulling aan de substance-eisen die worden gesteld aan de entiteit/schakel onmiddellijk boven Nederland (Nederland is het bronland) voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting of de buitenlandse aanmerkelijkbelangregeling in de vennootschapsbelasting (buitenlandse AB-regeling). Andere landen zullen een eigen invulling geven aan de PPT en aan eventueel door die landen te stellen substance-eisen.

2. Achtergrond van het wetsvoorstel

De leden van de fractie van de VVD vragen in hoeverre gegarandeerd kan worden dat reële coöperaties niet worden geraakt en vragen wat het kabinet zal doen als dit onverhoopt wel het geval blijkt. Deze leden vragen of voorbeelden kunnen worden gegeven van coöperaties waarbij de onderneming is «uitgezakt» in een dochtermaatschappij. Voorts vragen deze leden in hoeverre deze regelgeving ook de landbouwsector kan raken en of daar ook mee is gesproken. De leden van de fractie van de SP vragen waarom de uitbreiding van de inhoudingsplicht niet bedoeld is voor houdstercoöperaties met zeer veel leden in onder andere de verzekerings-

⁵ Zie bijvoorbeeld punt 1 van de resolutie van 1 juli 1971, nr. B71/12 651, BNB 1971/168.

branche, de bancaire sector en de landbouwsector en of het kabinet een zo uitputtend mogelijke lijst kan geven van wat wordt bedoeld met «onder andere».

Om ervoor te zorgen dat het reële coöperatieve bedrijfsleven zo veel mogelijk buiten de inhoudingsplicht voor de dividendbelasting blijft, wordt een houdstercoöperatie gedefinieerd als een coöperatie waarvan de feitelijke werkzaamheid hoofdzakelijk bestaat uit het houden van deelnemingen of het direct of indirect financieren van met haar verbonden lichamen of natuurlijke personen. Daarnaast wordt met het reële coöperatieve bedrijfsleven rekening gehouden doordat de houdstercoöperatie alleen inhoudingsplichtig wordt voor zover sprake is van kwalificerende lidmaatschapsrechten. Kort gezegd is van een kwalificerend lidmaatschapsrecht sprake indien een lidmaatschapsrecht in een houdstercoöperatie recht geeft op 5% van de jaarwinst van die coöperatie of van haar liquidatiesaldo. Die drempel van 5% is wenselijk om coöperaties met een groot ledenaantal en die mogelijk onder de definitie van houdstercoöperatie zouden kunnen vallen, op voorhand van de inhoudingsplicht uit te sluiten. De in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen uitbreiding van de inhoudingsplicht is namelijk niet bedoeld voor dergelijke coöperaties. Op basis van artikel 2:53 van het Burgerlijk Wetboek (BW) mag een coöperatie het coöperatieve bedrijf ook geheel of gedeeltelijk door een of meer andere rechtspersonen (bijvoorbeeld een dochtermaatschappij) laten uitoefenen. De coöperatie zelf valt dan niet meer samen met de coöperatieve onderneming. In de praktijk blijkt dat dit fenomeen in diverse sectoren voorkomt, waaronder bijvoorbeeld de verzekeringsbranche, de bancaire sector en de landbouwsector. Een overzicht van de diverse sectoren waar dit voorkomt, is niet beschikbaar. Met de genoemde maatregelen wordt naar de mening van het kabinet het onderscheid met het reële coöperatieve bedrijfsleven voldoende gewaarborgd. Het kabinet voelt zich ook gesteund door de inschatting van de Nationale Coöperatieve Raad (NCR) dat het reële coöperatieve bedrijfsleven door de maatregelen in het onderhavige wetsvoorstel niet wordt geraakt. Op ambtelijk niveau is gesproken met de NCR, die onder meer ook coöperaties in de landbouwsector tot zijn leden mag rekenen. Daarbij kwam ook naar voren dat het (positief) definiëren van een reële coöperatie lastiger bleek dan het definiëren van een houdstercoöperatie.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat de gevolgen zijn voor het aantal bedrijven en het aantal banen in Nederland van het onderhavige voorstel voor de inhoudingsplicht voor houdstercoöperaties. Dit laatste wordt ook door de leden van de fractie van de SP gevraagd. De leden van de fractie van de SP willen voorts graag weten op welke wijze de uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling bijdraagt aan een goed fiscaal vestigingsklimaat. Deze leden vragen het kabinet zo concreet mogelijk aan te geven wat de uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling voor Nederland in de praktijk gaat betekenen, of hierdoor bedrijvigheid wordt aange trokken en zo ja, in welke vorm. Voorts vragen deze leden waarop die verwachting is gebaseerd.

Het fiscale vestigingsklimaat wordt bepaald door diverse factoren, zoals ook uiteengezet in de brief van 20 september 2016.⁶ Voor sommige bedrijven kan het opzetten van een structuur waarvan een coöperatie deel uitmaakt een reden zijn om zich in Nederland te vestigen. Door het inhoudingsplichtig maken van houdstercoöperaties zullen bepaalde structuren niet meer via Nederland lopen. Het precieze effect hiervan is moeilijk in te schatten. Doordat het reële coöperatieve bedrijfsleven zoveel mogelijk van de inhoudingsplicht wordt uitgezonderd is de verwachting dat het effect van de inhoudingsplicht op het aantal banen in Nederland relatief gering zal zijn. Tegenover het inhoudingsplichtig maken van

⁶ Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 130.

houdstercoöperaties staat het uitbreiden van de inhoudingsvrijstelling richting derde landen waar Nederland een volledig belastingverdrag mee heeft gesloten. Hierdoor wordt Nederland in voorkomende gevallen aantrekkelijker. De gevolgen voor de werkgelegenheid van beide voorstellen gezamenlijk zullen naar de inschatting van het kabinet echter per saldo beperkt zijn.

Voorts vragen de leden van de fractie van de VVD of een structuur waarbij een tussenhoudstervennootschap is gevestigd in een land waarmee Nederland geen verdrag heeft gesloten, niet zijnde een land behorende tot de EU of de Europese Economische Ruimte (EER), ook kan kwalificeren voor de inhoudingsvrijstelling mits in de eerste schakel boven Nederland (of boven de tussenhoudstervennootschap) een materiële onderneming wordt gedreven door een entiteit gevestigd in een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een dividendartikel, of gevestigd in een land behorende tot de EU/EER. Naar ik aanneem, doelen deze leden op de situatie dat de aandelen in een in Nederland gevestigd lichaam onmiddellijk worden gehouden door een tussenhoudstervennootschap, gevestigd in een land waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten, niet zijnde een land behorende tot de EU/EER, waarvan de aandelen worden gehouden door een lichaam waarin een materiële onderneming wordt gedreven en dat bijvoorbeeld is gevestigd in een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een dividendartikel. Hiervan zou bijvoorbeeld sprake kunnen zijn ingeval in het derde voorbeeld in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel⁷ de in Hongkong gevestigde tussenhoudstervennootschap wordt vervangen door een tussenhoudstervennootschap gevestigd in een land waarmee Nederland geen verdrag heeft gesloten. Ingevolge artikel 1, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) is de tussenhoudstervennootschap dan de belastingplichtige en is er voor de toepassing van de Wet DB 1965 dus sprake van een dividenuitkering van de in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige aan die tussenhoudstervennootschap. Omdat die tussenhouder is gevestigd in een land waarmee Nederland geen verdrag heeft gesloten, kan deze structuur niet kwalificeren voor de inhoudingsvrijstelling zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 4, tweede lid, van de Wet DB 1965.

De leden van de fractie van het CDA vragen in hoeverre en op welke wijze de gekozen afbakening van houdstercoöperaties een vertaling vormt van de voorwaarden die de Europese Commissie (EC) gegeven heeft voor de preferente fiscale behandeling van coöperaties, namelijk:

- dat zij in het economische belang van hun leden optreden;
- dat zij met hun leden niet een zuiver commerciële maar een bijzondere persoonlijke relatie onderhouden;
- dat de leden actief betrokken zijn bij het beheer van de activiteiten, en
- dat zij recht hebben op een billijk aandeel in de economische resultaten.

De leden van de fractie van de SP vragen waarom het kabinet van mening is dat de dividendbelastingvrijdom van non-houdstercoöperaties niet een vorm van verboden staatssteun is.

Bij het onderscheid tussen houdstercoöperaties en reële coöperaties heeft het kabinet ervoor gekozen om houdstercoöperaties te definiëren. In de brief van 20 december 2016 is aangegeven dat het kabinet ook nagedacht heeft over het als uitgangspunt integraal inhoudingsplichtig maken van coöperaties met vervolgens een uitzondering voor reële coöperaties.⁸ Deze systematiek stuitte echter op, naar de mening van het kabinet,

⁷ Kamerstukken II 2017/18, 34 788, nr. 3, blz. 9.

⁸ Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 137, blz. 8.

terechte bezwaren van de NCR. De genoemde kenmerken waar de leden van de fractie van het CDA naar verwijzen staan in de Mededeling van de EC betreffende het begrip «staatssteun» in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), in punt 158.⁹ De EC heeft hier de kenmerken van coöperaties willen aangeven op basis waarvan zij zich onderscheiden van commerciële vennootschappen en zich derhalve niet in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Dit zouden dus kenmerken zijn van reële coöperaties waarvoor een preferente fiscale behandeling buiten het toepassingsgebied van de staatssteunregels valt. Het kabinet heeft met de gekozen definitie van houdstercoöperatie in combinatie met de definitie van kwalificerende lidmaatschapsrechten tot doel geen coöperaties te raken die voldoen aan de door de EC genoemde criteria.

De leden van de fractie van D66 vragen in welke mate mogelijkheden bestaan om de antimisbruikbepaling in betreffende belastingverdragen aan te laten sluiten bij een minder soepele nationale antimisbruikbepaling.

De antimisbruikbepalingen in het onderhavige wetsvoorstel sluiten aan bij de PPT die in het BEPS-project van de OESO is afgesproken als minimumstandaard voor het tegengaan van verdragsmisbruik. Door middel van het multilateraal instrument (MLI) streeft Nederland ernaar in één keer zoveel mogelijk verdragen in lijn te brengen met deze minimumstandaard. In relatie tot landen die het MLI niet ondertekenen, streeft Nederland ernaar om de verdragen door middel van bilaterale onderhandelingen in lijn te brengen met de minimumstandaard. Omdat de nationale antimisbruikbepalingen in het onderhavige wetsvoorstel aansluiten bij de PPT, zal over het algemeen niet kunnen worden gezegd dat de nationale antimisbruikbepalingen minder soepel zijn dan die zijn opgenomen in verdragen die zijn aangepast aan de BEPS-minimumstandaard. Ook in relatie tot Curaçao, Sint-Maarten en Aruba kan de nieuwe antimisbruikbepaling in de dividendbelasting worden toegepast. In de belastingregelingen die gelden in relatie tot Curaçao, Sint-Maarten en Aruba is namelijk overeengekomen dat nationale antimisbruikbepalingen kunnen worden toegepast. Daarbij zijn aan de toepassing van de antimisbruikbepaling van artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 onder de belastingregelingen met Curaçao en Sint-Maarten enkele specifieke voorwaarden verbonden. Dit betekent dat met inachtneming van deze voorwaarden artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 toegepast kan worden. Voor de nieuwe antimisbruikbepaling in de dividendbelasting gelden die voorwaarden niet.

De leden van de fractie van D66 vragen in hoeverre bestaande of te herziene verdragen onder de minimumstandaard van actiepunt 6 vallen. Deze leden vragen in hoeverre landen verschillen in de wijze waarop zij actiepunt 6 implementeren, welke landen bijvoorbeeld ook voor een PPT kiezen en welke landen niet, en wat de beweegredenen zijn om wel of niet voor een PPT te kiezen. De leden van de fractie van de SP vragen hoe in OESO- en EU-verband wordt aangekeken tegen de keuze voor ofwel een Limitation on benefits (LOB)-bepaling ofwel een PPT-bepaling. Deze leden vragen ook welke van de twee onbedoeld gebruik effectiever tegengaat en waarom Nederland kiest voor een PPT.

Om te voldoen aan de afgesproken minimumstandaard van actiepunt 6 van het BEPS-project van de OESO, dient een verdrag een PPT te bevatten, of een PPT in combinatie met een zogenoemde «simplified» LOB-bepaling, dan wel een gedetailleerde LOB-bepaling in combinatie met een antidoorstroombepaling. Uit de (voorlopige) keuzes die landen

⁹ Mededeling van de Europese Commissie betreffende het begrip «staatssteun» in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, PBEU 2016 van 19 juli 2017, C 262/01.

hebben gemaakt in het kader van het MLI, blijkt dat alle landen voor een PPT kiezen, waarbij slechts enkele deze aanvullen met een LOB. Nederland heeft ook de keuze voor de PPT gemaakt omdat met deze maatregel zelfstandig aan de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik wordt voldaan en deze maatregel voldoende flexibel is om allerlei vormen van verdragsmisbruik op effectieve wijze aan te pakken.

De leden van de fractie van D66 vragen of veranderende maatschappelijke opvattingen over belastingontduiking, sinds de behandeling van Overige fiscale maatregelen 2010, volgens het kabinet aanleiding geven tot een andere invulling van wat onder een schakelfunctie zou moeten worden verstaan.

Het kabinet heeft ervoor gekozen om in het onderhavige wetsvoorstel geen inhoudelijke wijziging aan te brengen ten aanzien van de schakelfunctie als concept. Van een schakelfunctie is sprake indien de tussenhoudstervennootschap een relatie legt tussen de bedrijfsmatige activiteiten of hoofdkantooractiviteiten van de moederervennootschap en de activiteiten van haar kleindochterervennootschap(pen). Wel wordt in het onderhavige wetsvoorstel voorgesteld om de substance-eisen aan dergelijke buitenlandse tussenhoudstervennootschappen verder aan te scherpen. Met de in het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde maatregelen en de implementatie van antimisbruikbepalingen in belastingverdragen, onder andere via ratificatie van het MLI, kunnen kunstmatige situaties worden bestreden. Het kabinet is van mening dat hiermee een effectieve antimisbruikbepaling wordt voorgesteld.

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet aan te geven in hoeverre het uitgangspunt om geen dividendbelasting te heffen in deelnemingsverhoudingen nog steeds gedragen wordt in internationaal verband. Deze leden vragen welke OESO-landen wel dividendbelasting heffen in deelnemingsverhoudingen en welke niet.

Het niet heffen van dividendbelasting in deelnemingsverhoudingen is erop gericht om economisch dubbele belasting over dezelfde winsten binnen een concern te voorkomen. Het uitgangspunt dat deze economisch dubbele belasting voorkomen of beperkt dient te worden, is internationaal nog steeds breedgedragen. Dit komt bijvoorbeeld tot uiting in het OESO-modelverdrag waarin voor deelnemingsdividenden wordt uitgegaan van een gereduceerd tarief van 5%. In bilaterale verhoudingen tussen OESO-lidstaten wordt bovendien in veel gevallen een vrijstelling overeengekomen. Zo heeft Nederland belastingverdragen gesloten met 33 OESO-lidstaten, waarbij in 15 verdragen een exclusieve woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden is overeengekomen. Ook kan in dit kader worden gewezen op de Moeder-dochterrichtlijn (MDR)¹⁰ van de EU, waarin is afgesproken dat binnen de EU in deelnemingsverhoudingen geen bronbelasting wordt geheven op dividenduitkeringen.

De leden van de fractie van de SP vragen in welke gevallen het kabinet een onbelaste doorstroom van dividenden richting andere landen gewenst acht, en of de doorstroom zal vergroten of verkleinen. Voorts vragen deze leden in hoeverre de uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling nieuwe mogelijkheden van tax planning creëert en in hoeverre die worden tegengegaan door de regeling ter bestrijding van misbruik.

Nederland is voorstander van het zo veel mogelijk voorkomen van fiscale belemmeringen bij ondernemingen.¹¹ Winsten van de dochtermaatschappij dienen na belastingheffing over de winst bij de dochtermaat-

¹⁰ Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor groepsmaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2011, L 345).

¹¹ Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 131.

schappij niet nogmaals te worden belast bij de moedermaatschappij. Nederlandse ondernemingen die actief zijn in het buitenland kunnen zo concurreren op basis van een gelijkwaardige fiscale positie met lokale ondernemingen. Daarnaast dienen geldstromen in deelnemingsituaties niet te worden belemmerd door bronheffingen. Dit geldt niet alleen voor nationaal opererende bedrijven, maar ook voor internationaal opererende bedrijven. Zoals hiervoor uiteengezet wordt deze visie ook internationaal breedgedragen. Het Nederlandse verdragsbeleid, zoals onder meer is toegelicht in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011¹², is er ook op gericht in belastingverdragen een uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden overeen te komen. Dit streven wordt door Nederland echter niet altijd (ten volle) gerealiseerd. Daarom wordt in het onderhavige wetsvoorstel de inhoudingsvrijstelling uitgebreid richting derde landen. De uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling richting derde landen wordt, net als binnen de EU, echter niet ongelimiteerd vormgegeven. Initiatieven van de EU en de OESO op het gebied van de bestrijding van belastingontwijking vragen om een proactieve houding van landen. De verbintenis van Nederland aan het BEPS-project en de totstandkoming van de Europese richtlijn tegen belastingontwijking (Anti Tax Avoidance Directive (ATAD1))¹³ laten zien dat Nederland deze proactieve houding heeft. Een ongelimiteerde doorstroom van vrijgestelde dividenden staat haaks op het gevoerde beleid. Dientengevolge geldt de uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling richting derde landen alleen als er sprake is van – kort gezegd – een met Nederland gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting en in dat verdrag een dividendbepaling is opgenomen. Om te voorkomen dat kunstmatige structuren worden opgezet of transacties worden aangegaan met als (een van de) voornaamste doel(en) de voordelen van dit beleid te kunnen genieten, is Nederland een voorstander van adequate antimisbruikbepalingen. Hiertoe zijn in het onderhavige wetsvoorstel antimisbruikbepalingen opgenomen en streeft Nederland ernaar in haar verdragen te voldoen aan de in OESO-verband afgesproken minimumstandaard tegen verdragsmisbruik. Met de genomen maatregelen wordt naar de verwachting van het kabinet het tegengaan van ongewenste planningsmogelijkheden voldoende gewaarborgd.

3. Inhoudingsplicht houdstercoöperatie

De leden van de fractie van de VVD vragen in hoeverre een overgangsrecht van drie maanden voldoende is. Daarnaast vragen deze leden wat de gevolgen zijn van het niet overnemen van enkele voorwaarden voor het in behandeling nemen van een verzoek tot zekerheid vooraf van een houdstervennootschap in een internationale structuur.

De twee nieuwe substancevoorwaarden (het loonsomcriterium en het vereiste van een eigen kantoorruimte) zullen pas in werking treden per 1 april 2018. Het kabinet acht het redelijk om belastingplichtigen drie maanden de tijd te geven om aan de twee nieuwe substancevoorwaarden te voldoen en meent dat die periode daarvoor voldoende zou moeten zijn. De nieuwe substancevoorwaarden worden gesteld aan het opbrengstge-rechtigde lichaam. De eisen voor het in behandeling nemen van een verzoek tot zekerheid vooraf die worden gesteld aan het in Nederland gevestigde lichaam dat het dividend uitkeert, blijven in het onderhavige wetsvoorstel ongewijzigd. Er is geen wijziging beoogd ten aanzien van het in behandeling nemen van een verzoek tot zekerheid vooraf van een houdstervennootschap in een internationale structuur.

¹² Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7, bijlage.

¹³ Richtlijn 2016/1164/EU van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 193).

De leden van de fractie van de VVD geven aan dat in de internetconsultatie ten aanzien van de substancevoorwaarden is verzocht om een tegenbewijsregeling en vragen in hoeverre een tegenbewijsregeling te maken heeft met het oprekken van de criteria.

Het opnemen van een tegenbewijsregeling zou, naast uitvoeringstechnische bezwaren, het gevaar van een glijdende schaal met zich kunnen brengen. Het verder oprekken van de criteria dient naar de mening van het kabinet voorkomen te worden omdat anders het risico bestaat dat de antimisbruikbepaling een loze bepaling wordt. Wel is naar aanleiding van het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State opgenomen dat bij het loonkosten criterium de norm van € 100.000 wordt vertaald naar de maatstaven van de staat waarin de tussenhoudstervennootschap is gevestigd.

Voorts vragen de leden van de fractie van de VVD wat de gevolgen zouden zijn als zou worden toegestaan dat de relevante substance per land mag worden toegepast in plaats van per entiteit.

In lijn met hetgeen is aangegeven tijdens de parlementaire behandeling van de Wet implementatie van de wijzigingen van de Moeder-dochterrichtlijn 2015 worden de substance-eisen in een land niet op het niveau van het concern beoordeeld, maar op het niveau van het lichaam dat het belang in de inhoudingsplichtige onmiddellijk houdt.¹⁴ Dit geldt ook voor de aanvullende substance-eisen met betrekking tot loonkosten en de eigen kantoorruimte zoals deze in het onderhavige wetsvoorstel worden voorgesteld. De substance-eisen worden toegepast bij de entiteit die het belang onmiddellijk houdt omdat de aandelen functioneel aan deze entiteit kunnen worden toegerekend.¹⁵

De leden van de fractie van het CDA vragen een inschatting te geven of het voor concerns met een houdstercoöperatie makkelijk is om de lidmaatschapsrechten te verdelen zodat ter zake van die lidmaatschapsrechten geen sprake zou zijn van een kwalificerend lidmaatschapsrecht. Tevens vragen deze leden wanneer sprake is van een verbonden lichaam. Om te voorkomen dat met de voor kwalificerende lidmaatschapsrechten geldende drempel van 5% wordt gestructureerd, wordt voorgesteld dat een lid samen met hem verbonden personen of lichamen een kwalificerend lidmaatschapsrecht heeft. In dat kader is met betrekking tot de begrippen «verbondenheid» en «samenwerkende groep» aansluiting gezocht bij artikel 10a van de Wet Vpb 1969. Van een verbonden lichaam is op de eerste plaats sprake als het – kort gezegd – gaat om:

- een lichaam waarin de belastingplichtige voor ten minste een derde gedeelte belang heeft;
- een lichaam dat voor ten minste een derde gedeelte belang heeft in de belastingplichtige;
- een lichaam waarin een derde voor ten minste een derde gedeelte belang heeft, terwijl deze derde tevens voor ten minste een derde gedeelte belang heeft in de belastingplichtige;
- een lichaam dat met de belastingplichtige deel uitmaakt van een fiscale eenheid.

Daarnaast wordt als verbonden lichaam ook aangemerkt een lichaam dat deel uitmaakt van een samenwerkende groep met een of meer andere lichamen of natuurlijke personen. Tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2017 is in dat kader aangegeven dat de beoordeling of sprake is van een samenwerkende groep afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van het individuele geval.¹⁶ Het gaat in dit geval om een

¹⁴ Kamerstukken II 2015/16, 34 306, nr. 6, blz. 16 en 17.

¹⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 12 juni 2014, nr. DGB 2014/3099 (Stcrt. 2014, 15956).

¹⁶ Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 3, blz. 30.

door een samenwerkende groep gecoördineerde investering die gezamenlijk tot een belang van meer dan 5% leidt, maar waarbij een of meer van de leden van die groep individueel onder de grens van 5% blijven als gevolg waarvan in beginsel ten aanzien van deze individuele leden geen sprake zou zijn van inhoudingsplicht. Hiermee wordt naar de verwachting van het kabinet voldoende gewaarborgd dat in de door deze leden geschetste situatie niet om de drempel van 5% heen kan worden gestructureerd.

Voorts vragen de leden van de fractie van het CDA wat de gevolgen zijn van het onderhavige wetsvoorstel voor (startende) energiecoöperaties. Aannemende dat de feitelijke werkzaamheid van (startende) energiecoöperaties niet hoofdzakelijk bestaat uit het houden van deelnemingen of het direct of indirect financieren van met haar verbonden lichamen of natuurlijke personen ligt het in de lijn der verwachting dat er geen sprake is van een houdstercoöperatie. In dat geval blijven dergelijke coöperaties buiten de inhoudingsplicht voor de dividendbelasting, ook als er leden zijn met een lidmaatschapsrecht van meer dan 5%. Desgewenst kan voor de vraag of sprake is van een houdstercoöperatie zekerheid vooraf worden gevraagd bij de Belastingdienst.

4. Uitbreiding inhoudingsvrijstelling

In het licht van de goede trouw bij belastingverdragen vragen de leden van de fractie van het CDA hoe de uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling zich verhoudt tot verdragen waarin geen vrijstelling van dividendbelasting is afgesproken. Deze leden vragen of er belastingverdragen zijn die wel een dividendartikel hebben, maar waarin het te heffen percentage niet wordt teruggebracht tot onder het Nederlandse tarief van de dividendbelasting. De leden van de fractie van de SP vragen of het niet vreemd is om inhouding van dividendbelasting eenzijdig achterwege te laten wanneer onder een verdrag bijvoorbeeld 5% kan worden geheven. Nederland streeft ernaar om in verdragen een uitsluitende woonstaathelling voor deelnemingsdividenden overeen te komen. In sommige gevallen is de andere staat hiermee niet akkoord gegaan en is in het kader van een totaalcompromis een (beperkte) bronstaathelling over deelnemingsdividenden overeengekomen, variërend van 2,5% tot 15%. Daarnaast is een verdragspercentage van 15% gebruikelijk voor niet-deelnemingsdividenden. Hierbij dient te worden opgemerkt dat onder verdragen in veel gevallen pas sprake is van een deelnemingsdividend, indien de opbrengstgerechtigde een aandelenbelang van 10% of 25% houdt in de uitkerende vennootschap. Door de invoering of uitbreiding van een inhoudingsvrijstelling kan het in relatie tot landen waarmee een (beperkte) bronstaathelling is overeengekomen, voorkomen dat Nederland op basis van het nationale recht niet zal heffen, terwijl dit onder het verdrag wel zou kunnen. Deze situatie kan zich tevens voordoen met betrekking tot interest en royalty's, waarover Nederland op basis van haar nationale wetgeving geen bronheffing heft en in sommige verdragen een (beperkte) bronstaathelling is overeengekomen. Dit is niet een situatie die zich enkel voordoet met betrekking tot Nederland. Ook andere landen komen in belastingverdragen heffingsmogelijkheden overeen, waarbij een van de verdragspartners deze niet (volledig) zal effectueren. In deze gevallen is het van belang dat de heffingsverdeling tussen beide landen op basis van het verdrag als geheel evenwichtig is verdeeld, met inachtneming van het gegeven dat niet iedere heffingsmogelijkheid door beide verdragspartners kan worden geëffectueerd op basis van de dan geldende nationale wetgeving. Ook zal het invoeren van een nationale inhoudingsvrijstelling geen inbreuk maken op de goede trouw onder belastingverdragen. Door de inhoudingsvrijstelling zal een opbrengstge-

rechtigde die is gevestigd in een land waarmee Nederland een verdrag heeft gesloten namelijk niet worden benadeeld.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom Nederland zich met betrekking tot de houdstercoöperaties niet kan beroepen op de standstill-bepaling. De leden van de fractie van de SP vragen of de vrijheid van kapitaalverkeer onderscheid maakt tussen derde landen met of zonder belastingverdrag met Nederland, de juridische juistheid van de keuze om dit onderscheid in het onderhavige wetsvoorstel te maken en de mogelijkheid om de inhoudingsvrijstelling in het geheel niet uit te breiden naar derde landen.

Ten aanzien van de mogelijkheid om de inhoudingsvrijstelling in het geheel niet uit te breiden naar derde landen moet worden opgemerkt dat het streven bij het onderhavige wetsvoorstel is om kapitaalvennootschappen en houdstercoöperaties zo veel mogelijk gelijk te behandelen. Dit wordt bereikt door de invoering van een inhoudingsplicht voor de dividendbelasting voor houdstercoöperaties. Bij het invoeren van deze inhoudingsplicht voor die coöperaties gelden tegelijkertijd dan weer de bepalingen van het VWEU inzake het vrije verkeer van kapitaal die de nationale wetgever in zijn mogelijkheden beperken. Anders dan voor kapitaalvennootschappen kan Nederland daarbij als het gaat om coöperaties geen beroep doen op de standstillbepaling vervat in artikel 64 VWEU aangezien coöperaties niet inhoudingsplichtig waren voor de dividendbelasting op 31 december 1993. Dit maakt het onmogelijk om coöperaties ongelimiteerd inhoudingsplichtig te maken in relatie tot derde landen. Het elimineren van het onderscheid tussen houdstercoöperaties en kapitaalvennootschappen brengt met zich mee dat voor houdstercoöperaties alleen een inhoudingsplicht en een inhoudingsvrijstelling voor de dividendbelasting op dividend richting derde landen kan gelden als dit ook voor kapitaalvennootschappen geldt. Zonder een uitbreiding naar derde landen kan het onderscheid tussen houdstercoöperaties en kapitaalvennootschappen niet worden weggelaten.

Het criterium inzake de aanwezigheid van een bilateraal belastingverdrag met een dividendbepaling is opgenomen omdat in het licht van de initiatieven van de EU en de OESO inzake de bestrijding van belastingontwijking een proactieve houding van landen gewenst is. Een ongelimiteerde doorstroom van vrijgestelde dividenden zou daar haaks op staan. Beperkingen van het kapitaalverkeer zijn door het Hof van Justitie van de EU (HvJ EU) toegestaan in de strijd tegen belastingontwijking en belastingfraude. Deze strijd is door het HvJ EU aangemerkt als een dwingende reden van algemeen belang die beperkingen van de verkeersvrijheden kan rechtvaardigen. Deze is niet expliciet terug te vinden in de teksten van de relevante Europese verdragen zelf maar ontwikkeld door het HvJ EU in zijn jurisprudentie. De ontwikkelingen in de jurisprudentie inzake dwingende redenen van algemeen belang vinden naar hun aard plaats in de context van de internationale ontwikkelingen binnen de OESO en de EU inzake de strijd tegen belastingontwijking. De samenwerking met de OESO wordt ook genoemd in artikel 220 VWEU. Ook in het licht van de ontwikkelingen die op dit terrein in de nabije toekomst te verwachten zijn, zoals de totstandkoming van een gezamenlijke zwarte lijst van de EU, is deze voorwaarde voor de inhoudingsvrijstelling gerechtvaardigd door de strijd tegen belastingontwijking. Van een verboden beperking van het kapitaalverkeer is dan ook naar de mening van het kabinet geen sprake.

De leden van de fractie van de SP vragen waarom er geen minimumbezitperiode wordt ingevoerd terwijl de MDR deze mogelijkheid wel biedt. Er is voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling geen minimumbezitperiode ingevoerd omdat de deelnemingsvrijstelling ook geen minimumbezitperiode kent.

De leden van de fractie van de SP constateren dat non-houdstercoöperaties na de inwerkingtreding van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen nog steeds zijn vrijgesteld van het inhouden van dividendbelasting. Deze leden vrezen dat multinationale ondernemingen en private equityfondsen via deze non-houdstercoöperaties geld zonder heffing van Nederlandse dividendbelasting zullen doorsluizen naar belastingparadijzen. De leden van de fractie van de SP noemen dit een gat in het dividendbelastinghek om Nederland en vragen of dit klopt. Voorts vragen deze leden op welke wijze het reële coöperatieve karakter tot uitdrukking kan komen in private-equitystructuren. In het verlengde hiervan vragen deze leden of er sprake kan zijn van een non-houdstercoöperatie indien een private-equityfonds 99% van de lidmaatschapsrechten heeft en de overige 1% wordt gehouden door een 100%-dochtervennootschap van hetzelfde private-equityfonds. Deze leden vragen hetzelfde voor de situatie waarin een buitenlandse multinational via een 100%-dochtermaatschappij op de Kaaimaneilanden een 99%-belang houdt in een Nederlandse coöperatie en via een andere 100%-dochtervennootschap de overige 1% en wat het coöperatieve element is. Ook vragen deze leden welk doel het dient om tophoudstercoöperaties vrij van dividendbelasting winst te laten uitkeren aan niet-inwoners waar ook ter wereld.

Een coöperatie wordt beschouwd als een verlengstuk van de ondernemer. Dit komt ook bij de fiscale behandeling tot uitdrukking. Het uitgangspunt is dat de winsten van de coöperatie economisch één keer in de heffing worden betrokken. Op basis van de huidige wet is de coöperatie in principe niet inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting, tenzij sprake is van misbruik bestaande uit het ontgaan van dividendbelasting of buitenlandse belasting bij een ander. Met het onderhavige wetsvoorstel beoogt het kabinet het verschil in fiscale behandeling in de dividendbelasting tussen kapitaalvennootschappen en de houdstercoöperatie zoveel mogelijk weg te nemen. Aanleiding hiervoor is het toenemende gebruik van coöperaties in internationale structuren. Hierbij heeft het kabinet een onderscheid gemaakt tussen twee verschijningsvormen van de coöperatie in internationale structuren. Enerzijds de coöperatie die uitsluitend opereert als houdstercoöperatie en anderzijds de coöperatie die niet uitsluitend als houdstercoöperatie functioneert, maar ook nog andere functies uitoefent zoals bijvoorbeeld hoofdkantoorfuncties of andere bedrijfsmatige activiteiten. Deze functies worden weerspiegeld in een bijhorende substance in Nederland, waardoor de coöperatie een reële economische betekenis heeft. Bedoeld is de eerste verschijningsvorm te treffen. Het kabinet acht het namelijk niet langer wenselijk dat een coöperatie, die niet voor haar oorspronkelijke doel wordt benut en als houdstercoöperatie in internationale structuren wordt gebruikt, in zijn algemeenheid al bij voorbaat uitgezonderd is van de inhoudingsplicht. Naar de mening van het kabinet zal in de door de leden van de fractie van de SP aangedragen voorbeelden eerder sprake zijn van een houdstercoöperatie in plaats van een non-houdstercoöperatie. Echter, indien in de genoemde voorbeelden het inderdaad zo is dat sprake is van een non-houdstercoöperatie, betekent dit dat de coöperatie zich voor meer dan 30% bezighoudt met andere werkzaamheden dan houdsterwerkzaamheden. Een inhoudingsplicht ligt dan niet voor de hand omdat sprake is van substantiële andere activiteiten met een reële economische betekenis in Nederland. Randvoorwaarde is immers ook dat het reële coöperatieve bedrijfsleven niet wordt geraakt.

Op grond van artikel 2:53 BW en volgende is een coöperatie een bij notariële akte opgerichte vereniging, die zich op grond van de statuten ten doel stelt te voorzien in bepaalde stoffelijke behoeften van haar leden. Daartoe sluit de coöperatie overeenkomsten met haar leden. In de bedoelde behoeften van de leden wordt voorzien door het bedrijf dat de coöperatie uitoefent of doet uitoefenen ten behoeve van de leden. Onder

bedrijfsuitoefening kunnen ook houdster- en beleggingsactiviteiten vallen die mede zijn gericht op het besparen van kosten. Het civiele recht stelt geen eisen aan de leden. Hieruit blijkt dat in genoemde voorbeelden er sprake kan zijn van een coöperatief karakter.

De leden van de fractie van de SP willen weten in hoeverre het onderhavige wetsvoorstel kan zorgen dat er een alternatief ontstaat voor de zogenoemde commanditaire vennootschap (cv)/besloten vennootschap (bv)-structuur.

De zogenoemde cv/bv-structuur betreft een mismatch tussen de fiscale stelsels van Nederland en – in het bijzonder – de Verenigde Staten (VS) waardoor belastingheffing naar de winst langdurig wordt uitgesteld. Na implementatie van de Europese richtlijn tegen hybridemismatches met derde landen (ATAD2)¹⁷ zal deze hybridemismatch worden geneutraliseerd. Het onderhavige wetsvoorstel ziet op de dividendbelasting en bevat in het voorgestelde artikel 4, tiende lid, van de Wet DB 1965 bovendien een specifieke maatregel voor een dergelijke structuur. Daarin wordt namelijk geregeld dat de inhoudingsvrijstelling slechts van toepassing kan zijn indien het hybride lichaam (de cv) volgens de fiscale wetgeving van de staat waar dat lichaam is gevestigd als gerechtigde tot de opbrengst wordt behandeld.

De leden van de fractie van de SP vragen of het kabinet verwacht dat het geven van zekerheid vooraf voor de non-houdsterstatus van een coöperatie een van de meest voorkomende verschijningsvormen zal vormen van rulings. Verder verzoeken deze leden aan te geven hoeveel rulings het APA/ATR-team de komende jaren zal afgeven over een non-houdsterstatus van een coöperatie. Daarnaast vragen deze leden of samenvattingen van dergelijke rulings op anonieme basis zullen worden gepubliceerd.

In zijn algemeenheid geldt dat het aan de belastingplichtige is om al dan niet zekerheid vooraf te vragen over de toepassing van de Nederlandse regelgeving en het beleid. Indien zekerheid vooraf wordt gevraagd over het feit of een coöperatie al dan niet wordt aangemerkt als houdstercoöperatie wordt daarmee ook impliciet de bevestiging gevraagd of de coöperatie al dan niet inhoudingsplichtig is voor de dividendbelasting. In situaties dat de coöperatie in beginsel wel inhoudingsplichtig is, zal daarom naar verwachting ook worden verzocht om zekerheid vooraf over de toepassing van de inhoudingsvrijstelling. Hierbij spelen ook andere factoren een rol, zoals de status van de opbrengstgerechtigde. Er is dan ook geen aanleiding om aan te nemen dat rulings over de non-houdsterstatus van een coöperatie een van de meest voorkomende verschijningsvormen zal worden. Publicatie van informatie over ATR's over de toepassing van de inhoudingsvrijstelling zal meelopen bij de in het voorjaar aan uw Kamer te versturen halfjaarsrapportage van de Belastingdienst. Hierin worden een jaarverslag van het APA/ATR-team en een overzicht van exemplarische APA's en ATR's gevoegd.

De leden van de fractie van de SP vragen of het klopt dat de winstreserves van een houdstercoöperatie alsnog zonder inhouding van dividendbelasting kunnen worden uitgekeerd zodra deze de houdsterstatus een volledig boekjaar niet meer heeft. Deze leden vragen of hierdoor voor houdstercoöperaties niet een prikkel ontstaat om winsten op te potten en pas na dat moment tot uitkering over te gaan.

Voor een coöperatie bestaat er geen inhoudingsplicht voor de heffing van dividendbelasting indien die coöperatie in het aan de dividenduitkering voorafgaande jaar niet (meer) wordt aangemerkt als houdstercoöperatie.

¹⁷ Richtlijn 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen (PbEU 2017, L 144).

Naar verwachting zullen coöperaties die opereren als houdstercoöperatie echter goeddeels verdwijnen omdat het door de nieuwe antimisbruikbepaling voor die coöperaties niet meer aantrekkelijk zal zijn om in Nederland gevestigd te zijn, dan wel die coöperaties substantiële andere activiteiten in Nederland gaan ontplooiën. In die gevallen zal de door deze leden geschetste prikkel zich niet of nauwelijks voordoen, maar het spreekt voor zich dat ongewenst gebruik, ook op dit terrein, door de Belastingdienst nauwlettend in de gaten wordt gehouden.

5. Antimisbruikbepalingen

De leden van de fractie van de VVD vragen in hoeverre de vastgoedbelegger de dupe is van de voorgestelde antimisbruikbepaling en om een reactie op een hierover verschenen artikel in de TaxLive d.d. 27 juni 2017.¹⁸

Het artikel berust op een misverstand. In het artikel wordt verondersteld dat in een vastgoedstructuur per definitie sprake is van misbruik enkel en alleen vanwege het ontbreken van een materiële onderneming. Dat is niet het geval. Voor de toepassing van de subjectieve toets (de zogenoemde wegdenkgedachte) is het niet vereist dat sprake is van een ondernemingsstructuur. Ingeval er bij een vastgoedstructuur na toepassing van de subjectieve toets geen sprake is van een structuur die is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen het ontgaan van dividendbelasting, is de voorgestelde antimisbruikbepaling in artikel 4 van de Wet DB 1965 niet van toepassing.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar het verschil tussen de huidige antimisbruikbepaling en de nieuwe nationale antimisbruikbepaling. De leden van de fractie van het CDA vragen om een voorbeeld te geven van een situatie die wel onder de huidige antimisbruikbepaling valt, maar niet onder de nieuwe nationale antimisbruikbepaling en vice versa. Momenteel is de huidige algemene nationale antimisbruikbepaling ten aanzien van kapitaalvennootschappen geïmplementeerd in de buitenlandse AB-regeling in de vennootschapsbelasting. Daarnaast bevat de dividendbelasting nog een flankerende antimisbruikbepaling voor coöperaties die is afgeleid van de buitenlandse AB-regeling. Op grond van de buitenlandse AB-regeling wordt een niet in Nederland gevestigd lichaam dat een aanmerkelijk belang houdt in een in Nederland gevestigd lichaam in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken voor de dividenden uit en de voordelen behaald bij de vervreemding van de aandelen in het laatstgenoemde lichaam als het aanmerkelijk belang wordt gehouden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen het ontgaan van Nederlandse inkomsten- of dividendbelasting en de structuur niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. De flankerende bepaling voor coöperaties creëert een inhoudingsplicht voor de dividendbelasting bij coöperaties ingeval sprake is van misbruik bestaande uit het ontgaan van dividendbelasting of buitenlandse belasting bij een ander. De voorgestelde inhoudingsplicht voor houdstercoöperaties heeft een ander uitgangspunt omdat houdstercoöperaties op basis daarvan in beginsel inhoudingsplichtig worden voor de dividendbelasting, tenzij de inhoudingsvrijstelling kan worden toegepast. Door de voorgestelde antimisbruikbepaling bij de toepassing van de inhoudingsvrijstelling zou er een overlap ontstaan met de huidige buitenlandse AB-regeling en de flankerende regeling voor coöperaties in de dividendbelasting. Daarom wordt voorgesteld dat de buitenlandse AB-regeling alleen nog toepassing vindt in situaties waarin sprake is van het ontgaan van inkomstenbelasting en wordt voorgesteld

¹⁸ «Vastgoedbelegger de dupe van nieuwe antimisbruikbepaling in de dividendbelasting», TaxLive d.d. 27 juni 2017.

de flankerende antimisbruikbepaling voor coöperaties in de dividendbelasting te laten vervallen.

Een voorbeeld van een situatie die wel onder de huidige antimisbruikbepaling valt, maar niet onder de nieuwe nationale antimisbruikbepaling is die waarbij buitenlandse belasting bij een ander wordt ontgaan. Een dergelijke situatie valt niet onder het bereik van de nieuwe antimisbruikbepaling. Door de implementatie van de algemene antimisbruikbepaling van de MDR¹⁹ en de uitkomsten uit het BEPS-project hebben landen zelf de mogelijkheid om het ontgaan van hun eigen belastingheffing tegen te gaan. Daarbij geldt dat via een verzoek om inlichtingenuitwisseling de buitenlandse autoriteiten voldoende informatie kunnen verkrijgen van de Belastingdienst om misbruik tegen te gaan.

Een situatie die niet onder de huidige antimisbruikbepaling valt, maar wel onder de nieuwe nationale antimisbruikbepaling is bijvoorbeeld dat er voor houdstercoöperaties eerder sprake kan zijn van een inhoudingsplicht dan alleen in misbruiksituaties. Zo zal er voor een houdstercoöperatie een inhoudingsplicht ontstaan ten aanzien van een lid dat is gevestigd in een land waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een dividendartikel. Verder geldt ingeval het belang in de inhoudingsplichtige coöperatie wordt gehouden door een schakelende tussenhoudster dat het, ten opzichte van de objectieve toets in de huidige antimisbruikbepalingen, bij de nieuwe antimisbruikbepaling, kort gezegd, om «relevante» substance moet gaan. Bovendien gelden er dan twee nieuwe voorwaarden met betrekking tot het loonkostencriterium en de aanwezigheid van een eigen kantooruimte, hetgeen een aanscherping vormt ten opzichte van de objectieve toets in de huidige antimisbruikbepalingen.

Voorts vragen de leden van de fractie van de VVD wat de noodzaak is van de introductie van de nieuwe antimisbruikbepaling en waarom zowel het leerstuk van *fraus legis* als de voorgestelde antimisbruikbepaling van toepassing is.

Als gevolg van de implementatie van de in de MDR opgenomen algemene antimisbruikbepaling is momenteel een bepaling in de wet opgenomen voor de bestrijding van misbruik in moeder-dochterrelaties. Die uit de MDR voortvloeiende verplichting blijft bestaan. In verband met de voorgestelde uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling naar landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een dividendartikel, wordt deze bepaling deels – namelijk voor zover sprake is van het ontgaan van dividendbelasting – verplaatst naar artikel 4 van de Wet DB 1965, dat ziet op de toepassing van de inhoudingsvrijstelling. Daarbij dienen de antimisbruikbepalingen ook in lijn te worden gebracht met de Nederlandse invulling van de PPT als resultaat van actiepoint 6 van het BEPS-project. Voorts is niet bedoeld te zeggen dat het leerstuk van *fraus legis* en de voorgestelde antimisbruikbepaling tegelijkertijd van toepassing zouden zijn. Bedoeld is te zeggen dat de voorgestelde antimisbruikbepaling het leerstuk van *fraus legis* niet vervangt. Dat betekent dat, ingeval de voorgestelde antimisbruikbepaling niet van toepassing is, de inspecteur zich in daartoe aanleiding gevende gevallen kan beroepen op het leerstuk van *fraus legis*.

De leden van de fractie van D66 vragen of signalen worden ontvangen dat het tweetal aanvullende nieuwe substance-eisen (het loonsomcriterium en het vereiste van een eigen kantooruimte) makkelijk kan worden omzeild en hoe de Belastingdienst de toepassing van de substance-eisen gaat monitoren. De leden van de fractie van het CDA vragen wanneer sprake is

¹⁹ Richtlijn 2015/121/EU van de Raad van 27 januari 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2015, L 21).

van een kantoor dat is voorzien van de gebruikelijke faciliteiten voor houdsteractiviteiten en welke werkzaamheden meetellen voor het loonkostencriterium. Ook de leden van de fractie van de SP vragen wat wordt bedoeld met een eigen kantoorruimte en of hieraan wordt voldaan indien deze bij een trustkantoor wordt afgenomen. Voorts vragen deze leden of enkel door gebruik te maken van een trustkantoor aan de substance-eisen kan worden voldaan. Daarnaast vragen de leden van de fractie van de SP waarom is gekozen voor het loonkostencriterium van € 100.000, of dit criterium niet meer is dan een extraatje in de bedrijfskosten en of makkelijk aan dit criterium kan worden voldaan.

De werkzaamheden die meetellen voor het loonkostencriterium betreffen relevante werkzaamheden ten behoeve van de schakelfunctie. Dat betekent dat een relatie wordt gelegd tussen de activiteiten van lichamen binnen een keten. Hiervan is geen sprake indien de activiteiten als beleggen moeten worden gekwalificeerd. Het aan het loonsomcriterium gekoppelde bedrag van € 100.000 representeert een loonsom die, naar Nederlandse maatstaven, in het licht van een tussenhoudster die een schakelfunctie vervult als een realistische beloning kan worden beschouwd.

Bij een kantoorruimte dient het te gaan om een eigen kantoorruimte die is ingericht en ook daadwerkelijk wordt gebruikt om de werkzaamheden te kunnen uitoefenen. Hiervan is geen sprake indien de kantoorruimte alleen wordt gehuurd of in bezit is zonder dat sprake is van daadwerkelijk gebruik, of als het slechts een lege kantoorruimte betreft. Of aan deze criteria wordt voldaan, zal van geval tot geval worden beoordeeld. Dit is namelijk sterk afhankelijk van de concrete feiten en omstandigheden van het voorliggende geval. Indien er enkel gebruik wordt gemaakt van een trustkantoor zal naar alle waarschijnlijkheid niet aan de substance-eisen worden voldaan. Naast de nieuwe substancecriteria waaronder het loonsomcriterium gelden namelijk ook de reeds bestaande criteria. Een van deze criteria betreft bijvoorbeeld de voorwaarde dat de bestuursleden dienen te beschikken over de benodigde professionele kennis om hun taken naar behoren uit te voeren. Voorts gaat het bij het loonsomcriterium niet slechts om de kwantitatieve eis van € 100.000 aan loonkosten. De tussenhoudstervennootschap moet bij het uitoefenen van de werkzaamheden gebruikmaken van eigen, ter beschikking gesteld of ingehuurd personeel. Naast de kwantitatieve eis van € 100.000 gaat het hierbij om een kwalitatief criterium. Het personeel moet de benodigde professionele kennis bezitten om de werkzaamheden uit te voeren. De beoordeling of hiervan sprake is, vindt ook plaats op basis van de concrete feiten en omstandigheden van het voorliggende geval.

Dit kabinet heeft de overtuiging dat met deze vereisten een voldoende en effectieve dam wordt opgeworpen tegen kunstmatige structuren. De dividenduitkerende vennootschap moet beoordelen of de inhoudingsvrijstelling van toepassing is op het uit te keren dividend. In een aantal situaties dient hierbij te worden vastgesteld of voldoende substance aanwezig is bij het dividendontvangende lichaam. Indien de uitkerende vennootschap heeft vastgesteld dat de inhoudingsvrijstelling van toepassing is, dient die vennootschap dit te melden aan de Belastingdienst. De Belastingdienst kan op basis van de bij de uitkerende vennootschap aanwezige informatie toezicht houden op de substance-eisen.

De leden van de fractie van de SP vragen in te gaan op het effect van de in de loop der jaren aangescherpte substance-eisen, welke alternatieven er bestaan voor de substance-eisen en in te gaan op de suggestie van deze leden om btw-opbrengsten of een aantal fte's op te nemen in de substance-eisen.

In de brief van 4 november 2016²⁰ heb ik naar aanleiding van een door uw Kamer aangenomen motie, een aantal mogelijkheden geschetst om de substance-eisen voor Nederlandse vennootschappen aan te scherpen. Het ging hierbij om de situatie waarin een vennootschap in Nederland is gevestigd (het woonland) betalingen ontvangt uit een ander land (het bronland). In die brief ben ik ingegaan op de reeds genomen nationale en internationale maatregelen om misbruik van verdragen te voorkomen. Tevens heb ik aangegeven dat de verhoogde aandacht hiervoor, ook vanwege het toezicht hierop door de Belastingdienst, in de praktijk een gedragsverandering heeft teweeggebracht. Ten slotte heb ik in de brief een aantal technische opties geschetst om de substance-eisen aan te scherpen, maar heb ik tevens aangegeven dat het beleid gericht zou moeten zijn op het beter in staat stellen van de bronlanden om te beoordelen of sprake is van misbruik. In de situatie van het onderhavige wetsvoorstel op ziet, is Nederland het bronland en stelt het kabinet voor de substance-eisen aan te scherpen waarmee zij deel uitmaken van de Nederlandse invulling van de PPT. Hierbij is naast een eigen kantoorruimte die is ingericht en ook daadwerkelijk wordt gebruikt om de werkzaamheden te kunnen uitoefenen, een kwalitatieve loonsomeis gesteld. Hiermee is dus niet gekozen voor een kwantitatieve toets van een aantal fte of een bepaald percentage van de kosten of de opbrengst. Er zijn verschillende mogelijkheden om substance-eisen in te vullen en naar de mening van het kabinet worden met de nieuwe substance-eisen adequate maatregelen getroffen om misbruik tegen te gaan.

De leden van de fractie van de SP vragen hoe getoetst wordt of het belang in het Nederlandse lichaam wordt gehouden met als hoofddoel het ontgaan van belastingheffing. Deze leden vragen hoe vaak deze toets jaarlijks wordt uitgevoerd en in hoeveel gevallen de conclusie is dat een van de hoofddoelen het ontgaan van belastingheffing is. Voorts vragen deze leden of bij iedere uitkering van dividend de wegdenkgedachte wordt gehanteerd en of de Belastingdienst voldoende capaciteit heeft voor het toezicht.

De dividendbelasting is een aangiftebelasting. Dit in tegenstelling tot bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting, waarbij sprake is van een aanslagbelasting en de inspecteur een aanslag oplegt. Bij een aangiftebelasting zoals de dividendbelasting en de loonbelasting bepaalt de inhoudingsplichtige de hoogte van het af te dragen bedrag aan belasting. Bij de dividendbelasting toetst de inhoudingsplichtige of al dan niet recht bestaat op toepassing van de inhoudingsvrijstelling. Hiertoe behoort ook de toets of als gevolg van de antimisbruikbepaling de inhouding niet achterwege kan blijven. Deze toets vindt plaats op het moment van iedere uitkering. Voor de inhoudingsplichtige is een informatieverplichting opgenomen ten aanzien van uitgekeerde dividenden aan een niet in Nederland gevestigde opbrengstgerechtigde waarbij de inhouding van dividendbelasting op grond van de inhoudingsvrijstelling achterwege is gebleven. De inhoudingsplichtige dient daarbij te verklaren dat aan de voorwaarden van de inhoudingsvrijstelling is voldaan. De Belastingdienst ontvangt op deze wijze informatie voor het toezicht op de juiste toepassing van de inhoudingsvrijstelling. De Belastingdienst hanteert bij zijn toezicht verschillende vormen van toezicht en hanteert hierbij een risicogerichte benadering. De controleaanpak van de Belastingdienst is beschreven in de notitie Controleaanpak Belastingdienst.²¹ Voor de registratie van en het onderzoek naar de juiste toepassing van de inhoudingsvrijstelling en de antimisbruikbepaling zijn incidenteel 16 fte en

²⁰ Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 136.

²¹ Zie https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte_betalen_en_toezicht/toezicht/handhaving_en_controle/controleraanpak_belastingdienst.

structureel 5 fte nodig. Hierin is ook het toezicht begrepen. Aangezien de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen nog in werking moeten treden, is het te vroeg om een conclusie te trekken in hoeveel gevallen er misbruik zal worden geconstateerd.

De leden van de fractie van de SP vragen of wordt bijgehouden wanneer antimisbruikbepalingen worden gehanteerd om te toetsen of (verdrags-)voordelen worden gegeven en of daarover in de toekomst wordt gerapporteerd.

De Nederlandse wetgeving kent vele antimisbruikbepalingen.

Voorbeelden hiervan zijn de artikelen 10a en 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 en het huidige artikel 1, zevende lid, van de Wet DB 1965. Daarnaast wordt getoetst op het leerstuk van *fraus legis*. Ook vele belastingverdragen bevatten een antimisbruikbepaling. De Belastingdienst toetst hier continu op. Gegeven de omvang van het aantal antimisbruikbepalingen en de intensiteit waarmee deze worden getoetst, wordt dit niet geregistreerd. Van rapportage kan alleen al om die reden geen sprake zijn.

6. Internetconsultatie

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom het kabinet ervoor heeft gekozen om specifieke bepalingen voor hybride entiteiten op te nemen. Deze leden merken op dat deze bepalingen weinig met het wetsvoorstel te maken hebben omdat het niet of nauwelijks hybride coöperaties zal betreffen. Voorts vragen de leden van de fractie van het CDA of het wel evenwichtig is om in die betreffende situaties een inhoudingsvrijstelling te verlenen en wat de verhouding is tussen deze bepalingen en de verdragstoepassing.

De betreffende bepalingen voor hybride entiteiten zijn opgenomen in het voorgestelde artikel 4, negende en tiende lid, van de Wet DB 1965. Daarbij gaat het om situaties waarin een hybride entiteit lid is van een in Nederland gevestigde coöperatie, of aandeelhouder in een in Nederland gevestigde vennootschap, en niet om een hybride coöperatie zoals de leden van de fractie van het CDA lijken te veronderstellen. Met deze bepalingen ontstaat er naar de mening van het kabinet een evenwichtige behandeling. Dit kan als volgt worden toegelicht.

Artikel 4, negende lid, van de Wet DB 1965 bevat een specifieke regeling voor de situatie dat de opbrengstgerechtigde in de staat op grond van wiens recht die opbrengstgerechtigde is opgericht aldaar niet wordt behandeld als de gerechtigde tot de dividenduitkering, omdat die opbrengstgerechtigde naar het van toepassing zijnde buitenlandse recht transparant is; dit terwijl die opbrengstgerechtigde naar Nederlandse maatstaven niet-transparant is. Zonder een nadere regeling zou de inhoudingsvrijstelling dan per definitie worden uitgesloten omdat de opbrengstgerechtigde volgens de van toepassing zijnde buitenlandse («lokale») fiscale wetgeving niet als inwoner wordt beschouwd; dat zou dus ook het geval zijn in die situaties waarin de achterliggende participanten in die hybride entiteit bij een rechtstreeks belang in de inhoudingsplichtige wel recht zouden hebben op de toepassing van de inhoudingsvrijstelling. Om in dergelijke situaties toepassing van de inhoudingsvrijstelling mogelijk te maken, wordt ingevolge genoemd negende lid – kort gezegd – onder voorwaarden iedere achterliggende participant naar rato van zijn gerechtigdheid tot de dividenduitkering als de opbrengstgerechtigde aangemerkt, waarbij die dividenduitkering rechtstreeks verband moet houden met diens participatie in de hybride entiteit. Genoemde voorwaarden houden in dat iedere participant aangemerkt wordt als de gerechtigde tot de dividenduitkering op grond van het recht van de staat waarin de participant is gevestigd en ieder van die participanten in de

hybride entiteit – bij een rechtstreeks belang in de inhoudingsplichtige – individueel zou kwalificeren voor toepassing van de inhoudingsvrijstelling.

In het voorgestelde artikel 4, tiende lid, van de Wet DB 1965 is een specifieke regeling opgenomen voor de omgekeerde situatie met een hybride entiteit. In die situatie wordt de hybride entiteit naar Nederlandse fiscale maatstaven niet als de opbrengstgerechtigde aangemerkt, maar wordt de hybride entiteit wel als de gerechtigde tot de dividenduitkering aangemerkt volgens de fiscale wetgeving van de staat waarin deze entiteit volgens die fiscale wetgeving is gevestigd. In dat geval zijn de achterliggende participanten van de hybride entiteit op grond van de reguliere systematiek van de dividendbelasting – dat wil zeggen: naar Nederlandse maatstaven, op basis van artikel 1, eerste lid, van de Wet DB 1965 – de opbrengstgerechtigden. De in Nederland gevestigde vennootschap of coöperatie is de inhoudingsplichtige. De hybride entiteit is het lichaam door tussenkomst waarvan de opbrengstgerechtigde een belang heeft in die inhoudingsplichtige. Wordt dat lichaam volgens de fiscale wetgeving van het land waar dat lichaam is gevestigd, behandeld als gerechtigde tot de dividenduitkering, dan wordt ingevolge het voorgestelde tiende lid dat lichaam geacht de opbrengstgerechtigde te zijn. In dat geval dient dat lichaam voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling te voldoen aan de vereisten die ingevolge die vrijstelling ten aanzien van de opbrengstgerechtigde worden gesteld. Ingeval daarentegen niet aan de voorwaarde wordt voldaan dat de hybride entiteit volgens de fiscale wetgeving van de staat waarin die entiteit is gevestigd aldaar als de gerechtigde tot de dividenduitkering wordt behandeld, wordt die entiteit niet als opbrengstgerechtigde aangemerkt. In dat geval is de inhoudingsvrijstelling dus niet van toepassing. Zonder nadere regeling zouden de achterliggende participanten als opbrengstgerechtigden worden aangemerkt waarvoor dan mogelijk de inhoudingsvrijstelling kan gelden. Hierdoor kan er een inhoudingsvrijstelling gelden met betrekking tot een dividendstroom die mogelijk fiscaal niet wordt «opgepikt». Het voorgestelde artikel 4, tiende lid, van de Wet DB 1965 verhindert dit door in de laatstgenoemde situatie de achterliggende participant(en) voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling uit te sluiten als opbrengstgerechtigde(n). In die situatie kan onder omstandigheden nog wel worden teruggevallen op het betreffende belastingverdrag met de staat waarin de opbrengstgerechtigden zijn gevestigd (dus de staat waarin de achterliggende participanten zijn gevestigd), dit in antwoord op de laatste vraag van deze leden.

7. Budgettaire aspecten

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan aangeven waarom de zeer beperkte opbrengst van de inhoudingsplicht bij houdstercoöperaties verdwijnt door het uitbreiden van de inhoudingsvrijstelling. Deze leden vragen of het kabinet tevens het effect van de inhoudingsplicht bij houdstercoöperaties kan kwantificeren en hoeveel concerns naar verwachting zullen herstructureren buiten Nederland. Voorts vragen deze leden of het mogelijk is dat de opbrengst van de inhoudingsplicht daardoor negatief wordt.

Naar verwachting zullen circa 2.000 houdstercoöperaties in eerste instantie geraakt worden door het invoeren van de inhoudingsplicht. Het is niet op voorhand duidelijk in hoeveel gevallen er daadwerkelijk geherstructureerd zal worden. Dit hangt af van de specifieke situatie, waaronder bijvoorbeeld of er voldaan wordt aan de voorwaarden voor de inhoudingsvrijstelling, waardoor er feitelijk toch geen dividendbelasting hoeft te worden ingehouden. Het uitbreiden van de inhoudingsvrijstelling naar derde landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een dividendbepaling heeft tot gevolg dat vaker

sprake zal zijn van toepasbaarheid van de inhoudingsvrijstelling, waardoor de kans op een opbrengst van de inhoudingsplicht voor houdstercoöperaties nog geringer wordt dan deze zou zijn geweest als de inhoudingsvrijstelling niet zou worden uitgebreid. Aangezien het wetsvoorstel tot doel heeft het reële coöperatieve bedrijfsleven te ontzien, is de verwachting dat de gevolgen voor andere belastingopbrengsten beperkt zullen zijn.

De leden van de fractie van de SP willen graag weten bij welke personen uiteindelijk het voordeel van het onderhavige wetsvoorstel terechtkomt. Door de voorgestelde uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling treedt een vermindering van de opbrengst van de dividendbelasting op van € 30 miljoen. Dit voordeel komt terecht bij de ontvangers van deelnemingsdividenden, voor zover die zijn gevestigd in landen, niet deel uitmakend van de EU of de EER, waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een dividendbepaling, maar niet in een tarief van 0% voor deelnemingsdividenden.

8. Uitvoeringskosten Belastingdienst

Naar aanleiding van de hierover door de Afdeling advisering van de Raad van State gemaakte opmerkingen vragen de leden van de fractie van de VVD wat de gevolgen zijn indien de aanpassingen voor de dividendbelasting niet al per 1 januari 2018 gereed zouden zijn. De leden van de fractie van het CDA vragen wat een latere inwerkingtreding zou betekenen voor een adequaat toezicht. Voorts vragen deze leden naar aanleiding van de opmerking dat het toezicht op de juiste toepassing van de vrijstelling de eerste jaren wordt bemoeilijkt en slechts selectief zal kunnen plaatsvinden, welke risico's worden gelopen. De leden van de fractie van D66 vragen hoe deze risico's kunnen worden verkleind.

In de uitvoeringstoets heeft de Belastingdienst aangegeven dat, met inachtneming van de geschetste risico's, invoering per 1 januari 2018 mogelijk is. Hierbij is van belang dat de Belastingdienst zich maximaal zal inspannen om de aanpassingen van de aangiftemiddelen en het formulier voor de meldplicht per 1 januari 2018 beschikbaar te stellen op de website van de Belastingdienst. Inmiddels is duidelijk dat dit voor genoemde datum gaat lukken. Het wetsvoorstel beoogt onder meer de inhoudingsvrijstelling uit te breiden. Daardoor zal het aantal vennootschappen dat een beroep doet op de inhoudingsvrijstelling toenemen. Hierdoor neemt ook het risico op een onterechte toepassing van de inhoudingsvrijstelling toe. Door het invoeren van een meldplicht wordt het mogelijk om te identificeren wie gebruikmaakt van de vrijstelling en kan toezicht plaatsvinden. Dit toezicht wordt echter bemoeilijkt doordat het proces niet gedigitaliseerd is en daarom geen geautomatiseerde analyses gemaakt kunnen worden. Ook bestaat de kans dat inhoudingsplichtigen zich ten onrechte niet melden. Om dit tegen te gaan wordt een verzuimboete geïntroduceerd. Deze risico's op een onterechte toepassing van de inhoudingsvrijstelling en het toezicht daarop kunnen worden verkleind door het proces te digitaliseren waardoor geautomatiseerde analyses gemaakt kunnen worden. Aangezien het proces nog niet gedigitaliseerd is, zal de Belastingdienst inzetten op het stimuleren van vooroverleg.

Voorts vragen de leden van de fractie van het CDA waarom het kabinet ervoor gekozen heeft de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen per 1 januari 2018 in werking te laten treden en of inwerkingtreding per 1 januari 2019 meer voor de hand ligt. Tevens vragen de leden van de fractie van het CDA waarom de budgettaire samenhang als argument is gegeven voor de inwerkingtredingsdatum terwijl het wetsvoorstel een budgettaire derving heeft en wat bedoeld wordt met de fiscale jaarindeling.

Er zijn verschillende redenen waarom voor inwerkingtreding per 1 januari 2018 is gekozen. Ten eerste wordt met dit wetsvoorstel niet alleen de Wet DB 1965 gewijzigd, maar ook de Wet Vpb 1969 voor wat betreft de buitenlandse AB-regeling. Anders dan de dividendbelasting is de vennootschapsbelasting wel een tijdvakbelasting, zodat het wenselijk is rekening te houden met de fiscale jaarindeling. Dit houdt in dat rekening gehouden wordt met het feit dat de belastingschuld pas na afloop van het tijdvak (bij de vennootschapsbelasting boek- of kalenderjaar) bepaald kan worden. Ten tweede bestaat er budgettaire samenhang met het pakket Belastingplan 2018. De derving van dit wetsvoorstel wordt immers gedekt binnen het totale lastenbeeld van 2018. Tot slot is het van belang om mogelijke ongewenste nadelen zo spoedig mogelijk te voorkomen.²²

II. Artikelsgewijze toelichting

De leden van de fractie van de VVD vragen waar de in de artikelsgewijze toelichting bij artikel 67ca van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) vermelde informatieverplichting over gaat en wat hiervan de noodzaak is.

Deze informatieverplichting wordt geïntroduceerd in het voorgestelde artikel 4, elfde lid, van de Wet DB 1965. Deze verplichting geldt voor inhoudingsplichtigen ter zake van uitgekeerde dividenden aan een niet in Nederland gevestigde opbrengstgerechtigde waarbij de inhouding van dividendbelasting op grond van de in het voorgestelde artikel 4, tweede lid, van de Wet DB 1965 opgenomen inhoudingsvrijstelling achterwege is gebleven. Voor de juiste toepassing van de inhoudingsvrijstelling dient de inspecteur in de eerste plaats op de hoogte te zijn van het feit dat er door een in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige dividend wordt uitgekeerd aan een opbrengstgerechtigde. Voorts dient hij in dat geval over de nodige informatie te beschikken om te kunnen beoordelen of de inhouding van dividendbelasting terecht achterwege blijft. Die benodigde informatie is voor in Nederland gevestigde opbrengstgerechtigden bij de Belastingdienst aanwezig, maar dit is niet het geval voor niet in Nederland gevestigde opbrengstgerechtigden. De inhoudingsplichtige dient te verklaren dat in de in het tweede, derde en vierde lid van genoemd artikel 4 gestelde voorwaarden is voldaan. Daarnaast dient de inhoudingsplichtige een opgave te doen waaraan bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld. De voorgestelde procedure dat binnen een maand na de terbeschikkingstelling van het dividend de benodigde informatie moet worden verstrekt, sluit aan bij de termijn waarbinnen een aangifte dividendbelasting moet worden ingediend.

III. Commentaar NOB

Voor zover het kabinet in deze nota hierop nog niet is ingegaan bij de beantwoording van de vragen van de leden van de verschillende fracties, wordt hier ingegaan op het commentaar van de NOB.

De NOB verzoekt te bevestigen dat de inhoudingsplicht voor de dividendbelasting van alle coöperaties nu wordt geregeld door het opnemen van de subjectieve belastingplicht voor kwalificerende lidmaatschapsrechten in in Nederland gevestigde houdstercoöperaties in artikel 1, tweede en zevende lid, van de Wet DB 1965. Dit kan niet worden bevestigd. Er dient nog steeds separaat getoetst te worden of de coöperatie vergelijkbaar is met een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal, hetgeen

²² Mededeling van de Europese Commissie betreffende het begrip «staatssteun» in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, PBEU 2016 van 19 juli 2017, C 262/01.

onder meer inhoudt dat de lidmaatschapsrechten vrij verhandelbaar zijn. Ook in dat geval is sprake van inhoudingsplicht voor de dividendbelasting.

De NOB vraagt te bevestigen dat met de verwijzing naar «deelnemingen als bedoeld in artikel 13 van de Wet Vpb 1969» in het voorgestelde artikel 1, achtste lid, van de Wet DB 1965 wordt geduid op een deelneming in de zin van het tweede tot en met het vijfde lid van artikel 13 van de Wet Vpb 1969.

De genoemde verwijzing heeft betrekking op geheel artikel 13 van de Wet Vpb 1969, hetgeen inhoudt dat ook de zogenoemde meetrek- en meesleepregeling van toepassing zijn.

De NOB vraagt of er bij toepassing van de wegdenkgedachte altijd moet worden gestopt bij de eerste onderneming in de structuur of dat eventueel mag worden doorgekeken naar een onderneming die zich hoger in de structuur bevindt. De NOB verwijst in dit kader ook naar voorbeeld 3 van de memorie van toelichting.²³

In alle gevallen, dus zowel wanneer het belang in het in Nederland gevestigde lichaam tot het ondernemingsvermogen behoort als wanneer dat niet het geval is, moet getoetst worden of het belang wordt gehouden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van dividendbelasting bij een ander te ontgaan (subjectieve toets) en of er sprake is van een kunstmatige constructie of transactie (objectieve toets). Om te bepalen of er sprake is van het ontgaan van de heffing van dividendbelasting bij een ander wordt een vergelijking gemaakt tussen de situatie dat de aandelen of de lidmaatschapsrechten in het uitdelende, in Nederland gevestigde, lichaam worden gehouden door de belastingplichtige (het lichaam dat de aandelen of de lidmaatschapsrechten in het in Nederland gevestigde lichaam onmiddellijk houdt), ten opzichte van de situatie dat de aandelen of de lidmaatschapsrechten rechtstreeks zouden worden gehouden door de achterligger(s) die – onmiddellijk of middellijk – de aandelen of lidmaatschapsrechten in de belastingplichtige bezit(ten), dus zonder tussenkomst van de belastingplichtige (de zogenoemde wegdenkgedachte). Indien de situatie zonder tussenkomst van de belastingplichtige niet zou leiden tot een hogere Nederlandse dividendbelastingclaim, zal er geen sprake zijn van het ontgaan van dividendbelasting bij een ander. Voorgaande betekent dat er altijd moet worden gestopt bij de eerste materiële onderneming in de structuur. Dit kan betekenen dat er meerdere schakels moeten worden weggedacht. In het genoemde voorbeeld 3 van de memorie van toelichting wordt dus gekeken tot de VS en wordt de in Hongkong gevestigde tussenhoudster weggedacht.

De NOB wijst erop dat in de nota naar aanleiding van het verslag bij de Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015 is aangegeven dat geen sprake is van het houden van een aanmerkelijk belang met als hoofddoel of een van de hoofddoelen het ontgaan van dividendbelasting indien inhouding van Nederlandse dividendbelasting, bijvoorbeeld op basis van een bilateraal belastingverdrag, reeds volledig achterwege mag blijven zonder tussenschakeling van het buitenlandse lichaam.²⁴ De NOB vraagt of dit nog steeds geldt.

Dit kan worden bevestigd. Het is dus ook mogelijk dat bij een – door de NOB als voorbeeld gestelde – volstrekt zakelijke beleggingsstructuur er geen sprake is van het ontgaan van dividendbelasting bij een ander omdat bij een onmiddellijk belang van de belegger er reeds op basis van

²³ Kamerstukken II 2017/18, 34 788, nr. 3, blz. 9.

²⁴ Kamerstukken II 2015/16, nr. 34 306, nr. 6, blz. 5.

het verdrag tussen de staat waarin de belegger is gevestigd en Nederland geen dividendbelasting verschuldigd is.

De NOB vraagt of het de bedoeling is dat artikel 4, negende lid, van de Wet DB 1965 slechts geldt voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling en daarmee dus niet voor de vraag of al dan niet sprake is van een kwalificerend lidmaatschapsrecht in een houdstercoöperatie in de zin van het voorgestelde artikel 1, tweede lid, van de Wet DB 1965. Dit kan worden bevestigd. Voor de vraag of de uitkering is gedaan ter zake van een kwalificerend lidmaatschapsrecht dient te worden gekeken naar de hybride entiteit zelf en niet naar de achterliggende participanten. Ingevolge artikel 1, eerste lid, van de Wet DB 1965 is die hybride entiteit namelijk de belastingplichtige aangezien de hybride entiteit naar Nederlandse maatstaven niet-transparant is. Voor de toepassing van de Wet DB 1965 is er dus sprake van een dividenduitkering van de inhoudingsplichtige aan de hybride entiteit. Op basis van de wetssystematiek past er daarom ook geen voor-zover-benadering en kan artikel 4, negende lid, van de Wet DB 1965 alleen worden toegepast indien de hybride entiteit volgens de fiscale wetgeving van alle staten waarin de verschillende achterliggende participanten zijn gevestigd als transparant wordt aangemerkt en ieder van die participanten in de hybride entiteit – bij een rechtstreeks belang in de inhoudingsplichtige – individueel zou kwalificeren voor toepassing van de inhoudingsvrijstelling, dit in antwoord op de vragen van de NOB hierover. Door middel van de tegelijk met deze nota verzonden nota van wijziging wordt – overeenkomstig hetgeen in de memorie van toelichting is uiteengezet²⁵ – de voorwaarde met betrekking tot individuele kwalificatie voor toepassing van de inhoudingsvrijstelling bij een rechtstreeks belang ook in de tekst van artikel 4, negende lid, van de Wet DB 1965 tot uitdrukking gebracht.

Artikel 4, negende lid, van de Wet DB 1965 is ook van toepassing in situaties waarin meerdere – in dat lid bedoelde – hybride entiteiten zijn gestapeld mits alle uiteindelijke achterliggende participanten van de inhoudingsplichtige entiteit voldoen aan de in dat lid gestelde voorwaarden. Door middel van de tegelijk met deze nota verzonden nota van wijziging wordt dit conform de suggestie van de NOB verduidelijkt in de tekst van artikel 4, negende lid, van de Wet DB 1965.

De NOB vraagt hoe het voorgestelde artikel 4, negende lid, van de Wet DB 1965 zich verhoudt tot het besluit van 19 maart 1997.²⁶ Het voorgestelde artikel 4, negende lid, van de Wet DB 1965 bevat een regeling die de voorwaarden bepaalt waaronder achterliggende gerechtigden aanspraak kunnen maken op de nationale inhoudingsvrijstelling indien de hybride entiteit door fiscale transparantie in het land van oprichting zelfstandig niet voor de inhoudingsvrijstelling in aanmerking komt. Het genoemde besluit ziet daarentegen op de toepassing van verdragen en niet op de toepassing van nationale wetgeving.

De NOB vraagt of kan worden bevestigd dat het voorgestelde artikel 4, negende lid, van de Wet DB 1965 geen invloed zal hebben op de vergelijkbare bepaling zoals opgenomen in enkele belastingverdragen, zoals bijvoorbeeld artikel 24, vierde lid, van het verdrag met de VS en artikel 22, derde lid, van het verdrag met het Verenigd Koninkrijk. Het voorgestelde artikel 4, negende lid, van de Wet DB 1965 ziet op de toepassing van de inhoudingsvrijstelling in de Wet DB 1965. Deze bepaling in de nationale wet beïnvloedt de (toepassing van) genoemde verdragsbepalingen niet.

²⁵ Kamerstukken II 2017/18, 34 788, nr. 3, blz. 23.

²⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 maart 1997, nr. IFZ97/204M.

Conform de suggestie van de NOB wordt – door middel van de tegelijk met deze nota verzonden nota van wijziging – de tekst van artikel 4, negende lid, van de Wet DB 1965 aangepast, zodat dit lid niet van toepassing is ingeval de entiteit is gevestigd in een andere staat dan de staat op grond van wiens recht die entiteit is opgericht.

De NOB vraagt of het klopt dat het voorgestelde artikel 4, tiende lid, van de Wet DB 1965 onder omstandigheden wel gedeeltelijk van toepassing kan zijn. Hiermee wordt bedoeld op het gevolg dat ingevolge dat lid alleen die achterliggende participanten voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling als de opbrengstgerechtigde worden uitgesloten ten aanzien van wie geldt dat volgens de fiscale wetgeving van de staat waarin die participant is gevestigd de hybride entiteit als de gerechtigde tot de opbrengst wordt beschouwd. Het kan worden bevestigd dat artikel 4, tiende lid, van de Wet DB 1965 onder omstandigheden gedeeltelijk van toepassing kan zijn. Dit houdt verband met het feit dat het tiende lid van dat artikel ziet op de omgekeerde situatie dan die in het voorgestelde artikel 4, negende lid, van de Wet DB 1965 is geregeld. In het tiende lid is een specifieke regeling opgenomen voor de situatie met een entiteit die naar Nederlandse maatstaven transparant is, maar die naar het van toepassing zijnde buitenlandse recht niet-transparant is. Ingevolge artikel 1, eerste lid, van de Wet DB 1965 is dan de achterliggende participant de belastingplichtige. Voor de toepassing van de Wet DB 1965 is er dus sprake van dividenduitkeringen van de inhoudingsplichtige aan de achterliggende participanten. Op basis van de wetssystematiek wordt het tiende lid van genoemd artikel 4 daarom per achterliggende participant toegepast. Voorts is er geen wijziging beoogd ten aanzien van het beleid met betrekking tot de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen, dit in reactie op een vraag van de NOB hierover.

De NOB vraagt naar een mogelijke strijdigheid met het EU-recht van de informatieverplichting die gekoppeld is aan de toepassing van de inhoudingsvrijstelling.

De informatie die verstrekt moet worden, moet door de uitdelende vennootschap reeds verzameld worden om zelf te kunnen beslissen de inhoudingsvrijstelling toe te passen. Het enkele verstrekken van deze informatie aan de Belastingdienst kan dan ook niet worden aangemerkt als zodanig bezwarend dat hier sprake kan zijn van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal. Zelfs indien deze verplichting mocht worden aangemerkt als een beperking, dan kan deze gerechtvaardigd worden met een beroep op de noodzaak van fiscale controles aangezien de Belastingdienst deze informatie – anders dan in binnenlandse situaties – niet op andere wijze kan verkrijgen.

De NOB vraagt of de notificatie van artikel 4, elfde lid, van de Wet DB 1965 achterwege kan blijven indien er zekerheid vooraf is verkregen over een structuur door middel van een ATR.

In het voorgestelde artikel 4, elfde lid, van de Wet DB 1965 is bepaald dat de inhoudingsplichtige verplicht is een verklaring te verstrekken dat aan de in het voorgestelde artikel 4, tweede, derde en vierde lid, van de Wet DB 1965 gestelde voorwaarden is voldaan en dat er een opgaaf moet worden gedaan volgens bij ministeriële regeling te stellen regels. Het betreft hier een informatieverplichting jegens de inspecteur die per dividenduitkering moet plaatsvinden binnen een maand na deze uitkering. De verklaring en de opgaaf, bedoeld in het voorgestelde artikel 4, elfde lid, van de Wet DB 1965, kunnen dan ook niet achterwege blijven indien er in vooroverleg zekerheid vooraf is gekregen over een structuur door middel van een ATR.

De NOB constateert dat het voorgestelde artikel 4, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, van de Wet DB 1965 slechts verlangt dat de opbrengstgerechtigde «volgens de fiscale wetgeving van (...) aldaar is gevestigd». Dit duidt volgens de NOB op inwonerschap volgens nationaal recht van het verdragsland. De NOB vraagt of kan worden bevestigd dat het alleen gaat om inwonerschap naar nationaal recht van het betreffende verdragsland. Er kan worden bevestigd dat dient te worden gekeken naar inwonerschap op grond van de relevante nationale fiscale (winstbelasting)wetgeving van het betreffende verdragsland. Dit zal veelal samengaan met verdragsinwonerschap.

De NOB verzoekt aan te geven of het van toepassing zijn van de zogenoemde dividendstrippingsbepaling in artikel 4, zevende lid, van de Wet DB 1965 dient te worden getoetst naar het moment van (het samenstel van) de transacties dan wel naar het moment van de dividenduitkering.

Met het onderhavige wetsvoorstel wordt geen wijziging beoogd van de maatregelen tegen dividendstripping. In hoeverre deze maatregelen van toepassing zijn, is in zijn algemeenheid afhankelijk van de omstandigheden en hangt van verschillende factoren af. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan het tijdsverloop tussen de tussenschakeling van de tussenhoudster en de dividenduitkering, het karakter van de dividenduitkering (regulier, incidenteel of liquidatie-uitkering) en de duurzaamheid van de tussenschakeling van de tussenhoudster.²⁷ Indien een duurzame herstructurering plaatsvindt die verband houdt met het onderhavige wetsvoorstel, in een situatie waarin tot 1 januari 2018 geen inhoudingsplicht bestond voor de dividendbelasting, is er in beginsel geen aanleiding om de maatregelen tegen dividendstripping toe te passen.

De NOB vraagt in hoeverre een ATR waarin ook andere afspraken zijn gemaakt die niet worden geraakt door deze wetswijziging, haar geldigheid verliest als gevolg van deze wetswijziging.

Zoals ook blijkt uit de in een ATR opgenomen kritische veronderstelling vervalt de ATR in haar geheel indien sprake is van een relevante wetswijziging. Ten aanzien van een ATR waarin zekerheid is gegeven over de toepassing van de dividendbelasting of buitenlandse belastingplicht ingevolge de buitenlandse AB-regeling, is sprake van een relevante wetswijziging. De desbetreffende ATR vervalt dan in beginsel in haar geheel per 1 januari 2018, dus met inbegrip van de afspraken die zijn gemaakt over andere onderwerpen. Uiteraard is het denkbaar dat de zekerheid die in een ATR is opgenomen over een ander onderwerp relevant blijft omdat de wet niet is gewijzigd op dat punt. In dat geval kan een belastingplichtige zich melden bij het APA-/ATR-team en kan worden gezien of de ATR kan worden aangepast.

De NOB vraagt hoe de voorgestelde wijzigingen met de betrekking tot de buitenlandse AB-regeling zich verhouden tot de zaak Eqiom.²⁸ Ingevolge het voorgestelde artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 wordt, met inachtneming van de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen wijzigingen, een in het buitenland gevestigd lichaam dat een aanmerkelijk belang houdt in een in Nederland gevestigd lichaam in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken voor dividenden uit en de voordelen behaald bij de vervreemding van de aandelen in het laatstgenoemde lichaam als het aanmerkelijk belang wordt gehouden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen het ontgaan van Nederlandse inkomstenbelasting en de structuur niet is

²⁷ Kamerstukken I 2001/02, 27 896, nr. 117d, blz. 1–2 en het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2011, nr. DGB 2011/6870M (Stcrt. 2012, 151), onder 5.3.

²⁸ HvJ EU 7 september 2017, C-6/16, ECLI:EU:2017:641.

opgezet op grond van zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen (de zogenoemde buitenlandse AB-regeling). Uit de door de NOB aangehaalde passage uit de parlementaire geschiedenis is af te leiden dat voor de invulling van het ontgaanscriterium aansluiting kan worden gezocht bij de jurisprudentie van het HvJ EU over de verenigbaarheid van anti-ontgaansbepalingen met het EU-recht.²⁹ Dit geldt dus ook voor de zaak Egiom. De uitspraak van het HvJ EU in de zaak Egiom heeft betrekking op het Franse systeem waarbij als voorwaarde voor de vrijstelling van bronbelasting voor dividenduitkeringen – van een Franse ingezetene aan een niet-ingezeten moedermaatschappij wanneer deze moedermaatschappij direct of indirect wordt gecontroleerd door een of meer ingezetenen van een derde staat – geldt dat deze moedermaatschappij moet aantonen dat de keten van deelnemingen niet als voornaamste doel en ook niet als een van de voornaamste doelen heeft voordeel te halen uit deze vrijstelling. De buitenlandse AB-regeling is echter anders van opzet dan de Franse regeling (niet per definitie sprake van heffing tenzij wordt aangetoond dat er geen sprake is van een ontgaansconstructie, maar geen heffing tenzij sprake is van een ontgaansconstructie).

De NOB vraagt om voorbeelden te geven van situaties van situaties wanneer wel of geen sprake is van het houden van een aanmerkelijk belang met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van inkomstenbelasting bij een ander te ontgaan. Zoals eerder uiteengezet in de parlementaire geschiedenis dient de vraag of er sprake is van een ontgaansconstructie van geval tot geval, op basis van de concrete omstandigheden van het voorliggende geval, te worden beoordeeld.³⁰ Naar aanleiding van het verzoek van de NOB om voorbeelden te geven waarin wel of geen sprake is van een ontgaansconstructie, merk ik dan ook op dat hierover in algemene zin geen uitspraak kan worden gedaan. Hetzelfde geldt voor enkele heel specifieke en casuïstieke vragen, waarvan er een zelfs betrekking heeft op een momenteel nog lopende gerechtelijke procedure.³¹ Concrete situaties kunnen uiteraard wel worden voorgelegd aan de Belastingdienst.

De NOB vraagt hoe dient te worden omgegaan met de situatie waarin een inwoner van een verdragsstaat, zijnde een natuurlijke persoon, middellijk via een in het buitenland gevestigd lichaam, een aanmerkelijk belang houdt in een in Nederland gevestigd lichaam en dat lichaam een dividend uitkeert waarbij op grond van het van toepassing zijnde verdrag de bronbelasting op dividend bij een rechtstreeks belang in het in Nederland gevestigde lichaam wordt beperkt tot 15%. In het verlengde hiervan vraagt de NOB of er ook kan worden gesproken van een ontgaansmotief indien in de geschetste situatie de Nederlandse heffing over de dividenduitkering zou kunnen worden verrekend met de buitenlandse inkomstenbelasting.

Om te bepalen of een motief is gelegen in het ontgaan van Nederlandse inkomstenbelasting wordt een vergelijking gemaakt tussen de situatie dat het buitenlandse lichaam het belang in de in Nederland gevestigde vennootschap houdt, ten opzichte van de situatie dat de achterliggende aandeelhouder(s) van het in het buitenland gevestigde lichaam het belang in de Nederland gevestigde vennootschap rechtstreeks zou(den) houden, dus zonder tussenkomst van dat in het buitenland gevestigde lichaam. Indien de situatie zonder tussenkomst van het in het buitenland gevestigde lichaam niet zou leiden tot een hogere Nederlandse inkomstenbelasting.

²⁹ Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, blz. 105.

³⁰ Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, blz. 94.

³¹ Rechtbank Den Haag 13 februari 2017, ECLI:NL:RBDHA:2017:1320, waartegen hoger beroep is ingesteld bij het gerechtshof Den Haag.

tingclaim, zal er geen sprake zijn van ontgaan van Nederlandse inkomstenbelasting. Deze toetsing vindt steeds plaats op het moment dat het voordeel uit hoofde van het aanmerkelijk belang in de Nederland gevestigde vennootschap opkomt, hetgeen bijvoorbeeld relevant is bij latere wijzigingen in de concernstructuur (doorlopende toets).³² Indien sprake is van een voordeel uit hoofde van het aanmerkelijk belang bestaande uit een dividenduitkering zou de door de NOB geschetste situatie zonder tussenkomst van het in het buitenland gevestigde lichaam niet leiden tot een hogere Nederlandse inkomstenbelastingclaim over die dividenduitkering. In dat geval zou de ingehouden dividendbelasting verrekend kunnen worden met de over die dividenduitkering verschuldigde inkomstenbelasting die op grond van het van toepassing zijnde verdrag ook wordt beperkt tot 15%. Ten aanzien van een voordeel uit hoofde van het aanmerkelijk belang bestaande uit een dividenduitkering zal er dan geen sprake zijn van ontgaan van Nederlandse inkomstenbelasting. Overigens zal er in de geschetste structuur voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting wel sprake zijn van het ontgaan van dividendbelasting ingeval de tussenkomst van het in het buitenland gevestigde lichaam leidt tot een lagere Nederlandse dividendbelastingclaim bij die natuurlijke persoon. Bij het bepalen of een motief is gelegen in het ontgaan van Nederlandse inkomstenbelasting is niet relevant of de ingehouden dividendbelasting over de dividenduitkering – in de situatie zonder tussenkomst van het in het buitenland gevestigde lichaam – al dan niet zou kunnen worden verrekend met door achterliggende aandeelhouder(s) verschuldigde inkomstenbelasting in het buitenland. Om te bepalen of een motief is gelegen in het ontgaan van Nederlandse inkomstenbelasting wordt er namelijk alleen gekeken naar de Nederlandse fiscale gevolgen.

Voorts vraagt de NOB hoe de buitenlandse AB-regeling uitwerkt indien een van de aandeelhouders in een niet in Nederland gevestigd lichaam, dat een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigd lichaam in bezit heeft, zijn belang houdt met als hoofddoel of een van de hoofddoelen het ontgaan van Nederlandse inkomstenbelasting, terwijl dit voor de andere aandeelhouders niet het geval is.

In dat geval wordt het aanmerkelijk belang gehouden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen het ontgaan van Nederlandse inkomstenbelasting bij een ander. Indien de structuur niet is opgezet op grond van zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen is de buitenlandse AB-regeling van toepassing op het gehele bij dat – niet in Nederland gevestigde – lichaam in bezit zijnde aanmerkelijk belang in het in Nederland gevestigde lichaam.

De NOB vraagt om een reactie op de in een artikel in het Weekblad voor Fiscaal Recht opgeworpen vraag hoe het vereiste van de aanwezigheid van een eigen kantoorruimte wordt toegepast bij nieuw opgerichte tussenhoudsters.³³ In dat artikel wordt verondersteld dat pas na 24 maanden kan worden beoordeeld of aan het vereiste van de aanwezigheid van een eigen kantoorruimte is voldaan.

Dat laatste is niet het geval. Ook ingeval de kantoorruimte op het moment dat de opbrengst ter beschikking wordt gesteld nog niet gedurende een periode van 24 maanden aan de tussenhoudster (de buitenlandse belastingplichtige voor toepassing van de buitenlandse AB-regeling) ter beschikking heeft gestaan, kan aan dat vereiste worden voldaan, tenzij op

³² Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, blz. 94.

³³ Prof. dr. mr. P.G.H. Albert, Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling, WFR 2018/192.

dat moment reeds bekend is dat niet aan de voorwaarde van ten minste 24 maanden zal worden voldaan.³⁴

De NOB vraagt of het voor de beoordeling of er sprake is van een ondernemingsstructuur van belang is dat de onderneming in de «rechte lijn» boven Nederland wordt uitgeoefend. Indien sprake is van een ondernemingsstructuur dient de onderneming inderdaad in een rechte lijn boven Nederland te worden uitgeoefend. Of in de rechte lijn boven Nederland een onderneming wordt uitgeoefend dient van geval tot geval te worden beoordeeld.

De NOB constateert dat een houdstercoöperatie wordt geacht een in aandelen verdeeld kapitaal te hebben. In het verlengde daarvan vraagt de NOB of kan worden bevestigd dat deze fictie doorwerkt naar belastingverdragen indien als voorwaarde voor toepassing van het belastingverdrag is gesteld dat aandelen worden gehouden in een in de andere staat gevestigde maatschappij.

Het onderhavige wetsvoorstel beoogt uitkeringen van winst door houdstercoöperaties gelijk te behandelen met uitkeringen van winst door kapitaalvennootschappen. Hierbij is het redelijk om uitkeringen door houdstercoöperaties ook voor de toepassing van het dividendartikel in belastingverdragen zoveel mogelijk gelijk te behandelen als uitkeringen van winst door kapitaalvennootschappen, ook als het dividendartikel een bepaald aandelenbezit in het uitkerende lichaam voorschrijft.

De NOB vraagt waarom artikel 17a, onderdeel c, van de Wet Vpb 1969 niet is geschrapt. Op grond van deze bepaling worden ook schuldvorderingen op een in Nederland gevestigde vennootschap tot het voorwerp van de belasting bij buitenlandse belastingplichtigen gerekend. Hierbij geldt als voorwaarde dat de gerechtigde tot de schuldvordering in de debiteur een aanmerkelijk belang heeft. Het ligt voor de hand om bij de belastingheffing ook het geheel van economische belangen bij de vennootschap in aanmerking te nemen, ongeacht of deze, civielrechtelijk gesproken, in aandelen dan wel in schuldvorderingen ten laste van de vennootschap zijn belichaamd. Op deze wijze wordt ook voorkomen dat buitenlandse belastingplichtigen de Nederlandse belastingheffing trachten te ontgaan door eigen vermogen van de vennootschap om te zetten in een geldlening.³⁵

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes

³⁴ Kamerstukken II 2017/18, 34 788, nr. 3, blz. 21.

³⁵ Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 19, blz. 72.