

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. 4**

**ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT<sup>1</sup>**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 11 september 2017 en het nader rapport d.d. 15 september 2017, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 28 augustus 2017, no. 2017001329, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van de Wet 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), met memorie van toelichting.*

*Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2018, samen met de wetsvoorstellen Belastingplan 2018, Overige fiscale maatregelen 2018 en Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling. Het strekt er enerzijds toe om zogenoemde houdstercoöperaties inhoudingsplichtig te maken voor de dividendbelasting, anderzijds om de vrijstelling voor inhouding van dividendbelasting – onder voorwaarden en met een aanscherping van de huidige nationale antimisbruikbepalingen – uit te breiden naar derde landen, gepaard gaande met een meldplicht.*

<sup>1</sup> De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

*De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden, maar acht het aangewezen dat, in het licht van de door de Belastingdienst gemaakte uitvoeringstoets, de haalbaarheid van het invoeringstijdstip voor de uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling dividendbelasting, nader wordt gemotiveerd. Voorts dient nader te worden ingegaan op enkele reacties op het ontwerp-wetsvoorstel zoals dat in internetconsultatie is geweest.*

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 28 augustus 2017, no. 2017001329, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 11 september 2017, no. W06.17.0255/III, bied ik U hierbij aan.

### *1. Uitvoeringstoets Belastingdienst*

*De toelichting maakt duidelijk dat het voorstel door de Belastingdienst is beoordeeld met de uitvoeringstoets nieuwe stijl en verwijst voor de gevolgen voor de uitvoering naar de in de bijlage bij de memorie van toelichting opgenomen uitvoeringstoets.<sup>2</sup>*

*Uit deze uitvoeringstoets komt naar voren dat de Belastingdienst van oordeel is dat het voorstel uitvoerbaar is en dat invoering per 1 januari 2018 mogelijk is «mits wordt geaccepteerd dat de aanpassingen voor de dividendbelasting mogelijk niet al per 1 januari 2018 gereed zijn».<sup>3</sup> Bij deze aanpassingen gaat het in ieder geval om het maken van een formulier voor de meldplicht en om een aanpassing van de aangiftemiddelen.<sup>4</sup>*

*Daarnaast geeft de Belastingdienst op het punt van de handhaafbaarheid aan dat «voor de inrichting van toezicht en administratie digitalisering van de dividendbelasting noodzakelijk is, hetgeen gelet op de agenda van de IV-keten op korte termijn niet haalbaar is», waardoor «het toezicht op de juiste toepassing van de vrijstelling de eerste jaren wordt bemoeilijkt en slechts selectief zal kunnen plaatsvinden».<sup>5</sup> Indien het gaat om de fraudebestendigheid neemt het risico op fraude toe, aldus de Belastingdienst.<sup>6</sup>*

*De gevolgen van het voorstel met betrekking tot de hiervoor genoemde drie risico's (met betrekking tot uitvoerbaarheid, handhaafbaarheid en fraudebestendigheid), worden door de Belastingdienst als «middelgroot» ingeschat.<sup>7</sup>*

*De Afdeling merkt op dat de toelichting op het voorstel niet op deze gevolgen en risico's ingaat. Op het punt van de uitvoerbaarheid en de handhaafbaarheid van het voorstel, stelt de toelichting slechts dat «de Belastingdienst het voorstel uitvoerbaar en handhaafbaar acht per de voorgestelde inwerkingtredingsdatum».<sup>8</sup> Naar het de Afdeling voorkomt strookt deze toelichting niet met hetgeen de Belastingdienst in de uitvoeringstoets aangeeft.*

<sup>2</sup> Toelichting, paragraaf 6, eerste en derde volzin.

<sup>3</sup> Zie het in de uitvoeringstoets opgenomen samenvattend overzicht (onder «Eindoordeel» in het kader) alsmede de nadere uitwerking daarvan (onder «Invoeringsmoment» en onder «Eindoordeel»).

<sup>4</sup> Zie ook de uitvoeringstoets onder «Maakbaarheid systemen».

<sup>5</sup> Uitvoeringstoets onder «Handhaafbaarheid».

<sup>6</sup> Uitvoeringstoets onder «Fraudebestendigheid».

<sup>7</sup> Zie het kader in de uitvoeringstoets.

<sup>8</sup> Toelichting, paragraaf 6, tweede volzin.

*Ook merkt de Afdeling op dat de uitvoeringstoets van de Belastingdienst de vraag oproept hoe een inhoudingsplichtige met ingang van 1 januari 2018 gevolg kan geven aan de wettelijke verplichting om een melding te doen bij (dat wil zeggen een verklaring te overleggen aan) de inspecteur «binnen een maand na het tijdstip waarop opbrengst ter beschikking is gesteld»,<sup>9</sup> zolang de aanpassing van de aangiftemiddelen en het formulier voor de meldplicht nog niet gereed zijn. Daarmee samenhangend doet zich de vraag voor of sanctionering gaat plaatsvinden indien niet aan de wettelijke verplichting wordt voldaan.*

*Gelet op het vorenstaande komt de vraag op waarom de inwerkingtreding van het voorstel niet kan plaatsvinden op het (bij koninklijk besluit te bepalen) tijdstip waarop de aanpassing van de aangiftemiddelen en het formulier voor de meldplicht gereed zijn. De dividendbelasting is immers een tijdstipbelasting waarbij – anders dan de toelichting stelt<sup>10</sup> – van een fiscale jaarindeling geen sprake is, zodat invoering in beginsel op ieder moment mogelijk is.*

*De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan, daarbij de haalbaarheid van de invoering van het voorstel op 1 januari 2018 te motiveren in het licht van de uitvoeringstoets van de Belastingdienst, en zo nodig het voorstel aan te passen door het voorstel in werking te laten treden op het tijdstip waarop de aanpassing van de aangiftemiddelen en het formulier voor de meldplicht gereed zijn.*

## *2. Substance-eisen*

*Het ontwerp-wetsvoorstel is van 16 mei 2017 tot en met 13 juni 2017 in internetconsultatie geweest. De toelichting op het thans voorliggende wetsvoorstel gaat uitgebreid in op de consultatiereacties.<sup>11</sup> De toelichting vermeldt – meer in zijn algemeenheid – dat (naar aanleiding van de consultatiereacties) de geconsulteerde wettekst op een aantal punten is gewijzigd en dat in de memorie van toelichting op enkele plekken een bevestiging is gegeven van bestaand beleid, een aantal verduidelijkingen is aangebracht en enkele omissies zijn hersteld. Uitsluitend «de meest in het oog springende» punten worden inhoudelijk besproken, aldus de toelichting.<sup>12</sup>*

*De Afdeling merkt op dat er, ondanks deze uitgebreide bespreking, geen aandacht wordt besteed aan de (ook in de consultatiereacties) opgekomen overgangsrechtelijke vraag hoe de nieuwe substance-eis<sup>13</sup> van ten minste 24 maanden aanwezigheid van een onroerende zaak met eigen kantoorruimte en dergelijke, moet worden toegepast op vóór de inwerkingtreding bestaande situaties.*

*Daarnaast merkt de Afdeling het volgende op met betrekking tot de nieuwe substance-eis dat de vergoeding voor bepaalde werkzaamheden ten minste € 100.000 dient te bedragen (het loonkostencriterium). In de*

<sup>9</sup> Zie het in artikel II, onderdeel C, vierde lid, van het voorstel opgenomen artikel 4, elfde lid, (nieuw), van de Wet op de dividendbelasting 1965.

<sup>10</sup> Toelichting op artikel V.

<sup>11</sup> Toelichting, paragraaf 3.

<sup>12</sup> Toelichting, paragraaf 3, boven «Overgangsrecht».

<sup>13</sup> De aanwezigheid van «substance» is van belang bij de beoordeling of er sprake is van een kunstmatige constructie. Een constructie wordt als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Van geldige zakelijke redenen is sprake indien het betreffende lichaam voldoende «substance» heeft. Dat wil zeggen dat het gaat om een lichaam dat een materiële onderneming drijft (een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die met een winst oogmerk deelneemt aan het economische verkeer), tot uitdrukking komend in een aantal concrete «substance»-eisen.

*consultatiereacties wordt verschillende keren aangegeven dat deze grens te hoog is en wordt verzocht om een tegenbewijsregeling. De toelichting maakt duidelijk dat de geconsulteerde tekst op dit punt niet is aangepast «om het verder oprekken van de criteria te voorkomen».<sup>14</sup> De Afdeling merkt op dat niet duidelijk is waarom juist voor een minimumgrens van € 100.000 (wereldwijd) is gekozen. Daarbij komt de vraag op of door het hanteren van deze grens ook niet-kunstmatige situaties kunnen worden getroffen. Voor die gevallen kan een tegenbewijsregeling gerechtvaardigd zijn. De toelichting gaat niet op het vorenstaande in.*

*De Afdeling adviseert in de toelichting alsnog op het vorenstaande in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.*

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

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

### *1. Uitvoeringstoets Belastingdienst*

In de uitvoeringstoets bij dit wetsvoorstel zijn kanttekeningen geplaatst door de Belastingdienst, waarmee duidelijk is gemaakt welke potentiële problemen en risico's de Belastingdienst voorziet bij de invoering van de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen. De Belastingdienst heeft 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. Mocht dat onverhoopt niet lukken dan wordt dit tijdig kenbaar gemaakt en hoeven de vereiste meldingen door de inhoudingsplichtigen pas te worden gedaan zodra de aanpassingen zijn doorgevoerd. Van het opleggen van boetes zal dan uiteraard geen sprake zijn. Voor aangiften geldt dat het huidige aangiftebiljet gebruikt kan worden tot de aanpassingen in het biljet zijn doorgevoerd. Bij de handhaving is onderkend en bewust aanvaard dat deze wordt bemoeilijkt omdat de dividendbelasting een handmatig proces is. De uitvoeringsparagraaf in de memorie van toelichting is op dit punt aangevuld.

Ten aanzien van de beoogde inwerkingtreding per 1 januari 2018 merk ik op dat met dit wetsvoorstel niet alleen de Wet op de dividendbelasting 1965 wordt gewijzigd, maar ook de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 voor wat betreft de buitenlandse aanmerkelijkbelangregeling. Anders dan de dividendbelasting is de vennootschapsbelasting wel een tijdvakbelasting, zodat het wenselijk is rekening te houden met de fiscale jaarindeling. Mede gelet op de budgettaire samenhang met het pakket Belastingplan 2018 is een latere inwerkingtreding ongewenst. Voorts is het van belang om mogelijke ongewenste nadelen zo spoedig mogelijk te voorkomen.<sup>15</sup> De memorie van toelichting is op dit punt aangevuld.

### *2. Substance-eisen*

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is de memorie van toelichting op deze punten aangevuld.

<sup>14</sup> Toelichting, paragraaf 3, onder «Substancevoorwaarden», derde tekstblok.

<sup>15</sup> Mededeling van de Europese Commissie inzake staatssteun van 19 mei 2016, PBEU 2016, C 262/01.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om een aantal redactionele wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen.

*De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.*

*De vice-president van de Raad van State,  
J.P.H. Donner*

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

De Staatssecretaris van Financiën,  
E.D. Wiebes