

Vergaderjaar 2023–2024

36 425

Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten tot codificatie en aanvulling van het fiscale kwalificatiebeleid inzake buitenlandse rechtsvormen en tot afschaffing van de zelfstandige belastingplicht van de open commanditaire vennootschap (Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen)

Nr. 7

NOTA VAN WIJZIGING

Ontvangen 18 oktober 2023

Het voorstel van wet wordt als volgt gewijzigd:

Na artikel XIII wordt een artikel ingevoegd, luidende:

ARTIKEL XIII A

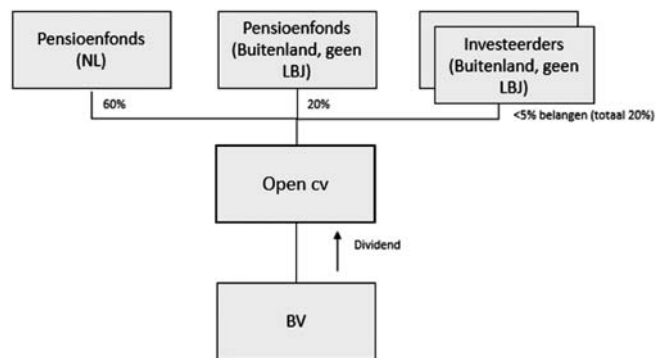
Indien zonder toepassing van dit artikel een open commanditaire vennootschap als bedoeld in artikel IX, eerste lid, op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, van de Wet bronbelasting 2021 belastingplichtig is voor de bronbelasting met betrekking tot voordelen als bedoeld in artikel 3.1, onderdeel c, van die wet wordt voor de toepassing van die wet en de daarop berustende bepalingen niet die open commanditaire vennootschap maar elke achterliggende gerechtigde die een belang heeft in die open commanditaire vennootschap aangemerkt als de gerechtigde tot die voordelen, zulks naar rato van ieders gerechtigdheid.

Toelichting

Aanvankelijk had het kabinet het voornemen om de open commanditaire vennootschap (cv) af te schaffen per 1 januari 2024. Hierdoor zou in bepaalde situaties bronbelasting op dividenden, die op per 1 januari 2024 in werking treedt, achterwege kunnen blijven. Nu de open cv pas op 1 januari 2025 komt te vervallen, wordt de bronbelasting in voorkomende gevallen gedurende een periode van één jaar – tot het moment dat dit wetsvoorstel in werking treedt – echter wel geheven doordat in Nederland open cv's fiscaal anders (niet-transparant) gekwalificeerd worden dan in het buitenland (transparant).

Als gevolg van de in deze nota van wijziging voorgestelde maatregel wordt in bepaalde situaties vanaf 1 januari 2024 geen bronbelasting op dividenden geheven van de open cv (of een daarmee vergelijkbaar buitenlands lichaam), maar dient bij de achterliggers te worden bepaald of er sprake is van belastingplicht voor de bronbelasting op dividenden.

Met het voorgestelde artikel XIII A wordt voor het jaar 2024 in overgangsrecht voorzien voor open cv's die, zonder genoemd artikel XIII A, per 1 januari 2024 belastingplichtig worden op grond van de zogenoemde hybride bepaling van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, van de Wet bronbelasting 2021 (Wet BB 2021) met betrekking tot voordelen in de vorm van dividenden. Met genoemd artikel XIII A wordt voor deze situatie geregeld dat de achterliggende gerechtigden met een belang in een open cv als gerechtigden tot de dividenden worden aangemerkt. Met open cv wordt bedoeld op de lichamen als omschreven in artikel 2, derde lid, onderdeel c, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Op basis van het huidige kwalificatiebeleid (rechtsvormvergelijkingsmethode)¹ dat ook over het jaar 2024 toepassing vindt, worden hiermee zowel naar Nederlands recht opgerichte open cv's als naar buitenland recht opgerichte of aangegane lichamen met een rechtsvorm die vergelijkbaar is met die van een open cv bedoeld (hierna beide tezamen kortweg aangeduid als: open cv).



In het wetsvoorstel Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen wordt voorgesteld om per 1 januari 2025 het zogenoemde toestemmingsvereiste en daarmee de open cv te laten vervallen. Hiermee vervalt het onderscheid tussen de besloten cv (transparant) en open cv (niet-transparant) en worden alle cv's vanuit Nederlands perspectief als transparant aangemerkt. Dit geldt ook voor toepassing van de Wet BB 2021. Aanvankelijk had het kabinet het voornemen om de betreffende in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen in werking te laten treden per 1 januari 2024, zodat de open cv met ingang van die datum zou worden afgeschaft.² Het kabinet heeft echter besloten om de inwerkingtreding van de betreffende maatregelen een jaar uit te stellen: inwerkingtreding per 1 januari 2025.³ De fiscale behandeling van de open cv blijft in het jaar 2024 derhalve ongewijzigd. Het gevolg hiervan is dat een open cv in een bepaalde situatie belastingplichtig kan worden op basis van de Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden, die in werking treedt op 1 januari 2024.⁴ Het gaat daarbij bijvoorbeeld om de volgende situatie:

¹ Op grond van het Besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519 (Beleidsbesluit kwalificatie buitenlandse samenwerkingsverbanden)

² Bijlage omschrijving fiscale wetgeving bij Kamerstukken II, 2021/22, 32 140, nr. 119.

³ Zie Kamerstukken II, 2022/23, 32 140, nr 154 (Kamerbrief over 2e Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda Rutte IV)

⁴ Stb. 2021, 543: Deze wet voorziet in een aanvullende bronbelasting op dividenden naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties om dividendstromen vanuit Nederland naar laagbelastende jurisdicties zoveel mogelijk aan banden te leggen.

In dit voorbeeld keert een in Nederland gevestigde bv dividend uit aan een open cv. Deze open cv en de achterliggende investeerders zijn niet gevestigd in een laagbelastende jurisdictie. Voor Nederlands fiscaal perspectief wordt de open cv als niet-transparant aangemerkt en voor buitenlandse fiscale doeleinden als transparant. Omdat de open cv een hybride lichaam is moet de Nederlandse bv vanaf 1 januari 2024 op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, Wet BB 2021 bronbelasting inhouden op de gehele dividenduitkering aan de open cv. Op grond van 2.1, vierde lid, Wet BB 2021 (tegenbewijsregeling) kan de bronbelasting onder voorwaarden achterwege blijven. In bovenstaande situatie kan er echter niet met succes tegenbewijs worden geleverd. Eén van de voorwaarden is namelijk dat iedere achterliggende gerechtigde in diens staat van vestiging wordt behandeld als gerechtigde tot de dividenduitkering, wat betekent dat al die staten de open cv als fiscaal transparant moeten aanmerken. Het in Nederland gevestigde pensioenfonds zal echter op basis van de ook in 2024 nog geldende Nederlandse fiscale wetgeving in Nederland niet als gerechtigde tot de dividenduitkering worden behandeld omdat de open cv ook in 2024 nog als niet-transparant kwalificeert. Dit verandert met ingang van 1 januari 2025, het moment dat de maatregelen uit het wetsvoorstel Wet fiscaal kwalificatiebeleid buitenlandse rechtsvormen in werking treden ten gevolge waarvan vanaf dat moment de open cv ook in Nederland als fiscaal transparant zal worden aangemerkt.

Het kabinet meent dat de keuze voor inwerkingtreding van de in dit kader relevante maatregelen pas met ingang van 1 januari 2025 (en dus het een jaar langer laten voortbestaan van het verschil in kwalificatie van een open cv) in de bovenstaande situatie een ongewenst effect heeft voor wat betreft de heffing van de bronbelasting met betrekking tot dividenden, omdat de open cv daarmee – zonder overgangsrecht – voor slechts één jaar bronbelastingplichtig voor dividenden zou worden. Tezamen met de omstandigheid dat de latere inwerkingtreding van de betreffende maatregelen, gezien de complexiteit van de structuren, relatief laat (8 mei 2023⁵) is bekendgemaakt is dit voor het kabinet aanleiding het wetsvoorstel Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen aan te vullen met een specifieke overgangsbepaling. De overgangsbepaling ziet op de open cv die anders (dus zonder de overgangsbepaling) op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, Wet BB 2021 belastingplichtig was geweest met betrekking tot voordelen in de vorm van dividenden.

Als er met succes beroep wordt gedaan op de tegenbewijsregeling van artikel 2.1, vierde lid, Wet BB 2021, vindt de overgangsbepaling geen toepassing. Dan is de open cv namelijk niet belastingplichtig voor de bronbelasting.

Als gevolg van de voorgestelde maatregel wordt de open cv in die situatie de facto als fiscaal transparant aangemerkt voor de toepassing van de bronbelasting op dividenden. Dit heeft tot gevolg dat de achterliggende gerechtigden van de open cv als gerechtigden tot voordelen in de vorm van dividenden worden aangemerkt. Niet alle gerechtigden tot het dividend zijn – na toepassing van de overgangsbepaling – noodzakelijkerwijs belastingplichtig voor de bronbelasting, omdat aan die belastingplicht naast de voordeelgerechtigdheid meer voorwaarden zijn verbonden. Inhouding van bronbelasting op het dividend vindt plaats voor zover er sprake is van belastingplicht. Een achterliggende gerechtigde kan belastingplichtig zijn voor de bronbelasting op dividenden indien deze kort gezegd gelieerd is met het in Nederland gevestigde lichaam dat de dividenduitkering doet en in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd of er sprake is van een misbruiksituatie.

⁵ Zie Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 154.

De maatregel geldt nadrukkelijk alléén voor zover de belastingplicht voor de bronbelasting betrekking heeft op voordelen in de vorm van dividenden, zodat de open cv op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, Wet BB 2021 – ook in 2024 – nog wel belastingplichtig kan zijn met betrekking tot voordelen in de vorm van rente en royalty's, welke heffing reeds sinds 1 januari 2021 – ook in dergelijke gevallen met een open cv – is verschuldigd.

Budgettaire gevolgen

De voorliggende maatregel leidt ertoe dat een onbedoelde belastingopbrengst wordt voorkomen die niet in de raming van het wetsvoorstel was meegenomen. Per saldo zijn er dus geen budgettaire gevolgen.

Uitvoeringsgevolgen

De Belastingdienst heeft deze nota van wijziging beoordeeld met een uitvoeringstoets. De Belastingdienst acht de beschreven maatregel uitvoerbaar per 1 januari 2024. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd.

De Staatssecretaris van Financiën,
M.L.A. van Rij