

ARTIKEL I

In de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking vervallen de artikelen I, onderdelen A, B en D, II, III en IV, onderdeel 2.

ARTIKEL II

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 2** wordt als volgt gewijzigd:

1. Onder vernummering van het derde tot en met tiende lid tot vierde tot en met elfde lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

3. Als binnenlandse belastingplichtigen zijn mede aan de belasting onderworpen omgekeerde hybride lichamen.

2. In het zesde lid (nieuw) wordt "a, b, c en d" vervangen door "a, b, c, d en het derde lid".

3. Er worden twee leden toegevoegd, luidende:

12. Onder een omgekeerd hybride lichaam wordt verstaan een naar Nederlands recht aangegaan of in Nederland gevestigd samenwerkingsverband indien ten minste 50% van de stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in dat samenwerkingsverband direct of indirect worden gehouden door een aan dat samenwerkingsverband gelieerd lichaam als bedoeld in artikel 12ac, tweede lid, dat is gevestigd in een staat die het samenwerkingsverband als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting beschouwt en de winst van dat samenwerkingsverband voor Nederlandse belastingdoeleinden zonder toepassing van deze bepaling toerekenbaar is aan de houders van de stemrechten, kapitaalbelangen, onderscheidenlijk winstrechten, in dat samenwerkingsverband.

13. Het twaalfde lid is niet van toepassing op:

a. een instelling voor collectieve belegging in effecten als bedoeld in artikel 4, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen; en

b. een alternatieve beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 4, vijfde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;

mits deze belegt in effecten en sprake is van een gediversifieerde portefeuille.

B. In **artikel 9**, eerste lid, wordt na onderdeel e een onderdeel ingevoegd, luidende:

f. het gedeelte van de winst van een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, dat toerekenbaar is aan de houders van winstrechten in dat lichaam die woonachtig of gevestigd zijn in een staat die dat lichaam niet als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting beschouwt.

Artikel III

In de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt in artikel 4.5, eerste lid, "derde lid" vervangen door "vierde lid."

ARTIKEL IV

De Wet op de dividendbelasting 1965 wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 1** wordt als volgt gewijzigd:

1. Aan het eerste lid wordt toegevoegd ", dan wel omgekeerde hybride lichamen als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969".

2. In het tweede lid wordt "derde lid" vervangen door "vierde lid".

3. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

10. Indien de houders van stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gerechtigd zijn tot de opbrengst van aandelen, winstbewijzen of geldeningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van die wet die via dat lichaam worden gehouden, wordt voor de toepassing van deze wet het omgekeerde hybride lichaam aangemerkt als gerechtigde tot die opbrengst.

B. Aan **Artikel 4** wordt een lid toegevoegd, luidende:

13. Indien de opbrengstgerechtigde een omgekeerd hybride lichaam is als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vindt het eerste lid, aanhef

en onderdeel a, geen toepassing voor zover ten aanzien van een achterliggende gerechtigde die woonachtig of gevestigd is in een staat die dat lichaam niet als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting beschouwt het eerste of het tweede lid geen toepassing zou vinden indien die achterliggende gerechtigde zonder de toepassing van artikel 1, tiende lid, de opbrengstgerechtigde zou zijn.

ARTIKEL V

De Wet bronbelasting 2021 wordt als volgt gewijzigd:

A. **artikel 1.2** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid, onderdeel b, wordt als volgt gewijzigd:

a. In subonderdeel 10° wordt "derde lid" vervangen door "vierde lid".

b. Er wordt een subonderdeel toegevoegd, luidende:

13°. omgekeerde hybride lichamen als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 voor zover de voordeelgerechtigde is gevestigd in een staat die dat lichaam als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting beschouwt;.

2. Onder vernummering van het tweede lid tot derde lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

2. Indien de houders van stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gerechtigd zijn tot voordelen als bedoeld in artikel 3.1 die via dat lichaam worden genoten, wordt voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen het omgekeerde hybride lichaam aangemerkt als gerechtigde tot die voordelen.

B. Aan **artikel 2.1** wordt een lid toegevoegd, luidende:

6. Belastingplichtig voor de belasting is mede een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 dat gerechtigd is tot voordelen als bedoeld in artikel 3.1, voor zover een achterliggende gerechtigde gevestigd is in een staat die de achterliggende gerechtigde aldaar behandelt als de gerechtigde tot de voordelen en die achterliggende gerechtigde op grond van de toepassing van het eerste lid belastingplichtig zou zijn indien die achterliggende gerechtigde zonder de toepassing van artikel 1.2, tweede lid, de voordeelgerechtigde zou zijn.

ARTIKEL VI

In de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt **artikel 2**, derde lid, als volgt gewijzigd:

1. Aan onderdeel f wordt toegevoegd "en het stemrecht, kapitaalbelang of winstrecht in een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, indien de houder van het stemrecht, kapitaalbelang of winstrecht woonachtig of gevestigd is in een staat die dat lichaam als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting beschouwt".

2. Na onderdeel j wordt een onderdeel ingevoegd, luidende:

k. vennootschap: mede een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

ARTIKEL VII

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2022.

I. Algemeen deel

1 Aanleiding

Per 1 januari 2020 zijn de hybridemismatchmaatregelen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 die volgen uit de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2)¹ in werking getreden.² Deze maatregelen bestrijden belastingontwijking waarbij gebruik wordt gemaakt van kwalificatieverschillen van belastingstelsels (zogenoemde hybridemismatches) tussen zowel de lidstaten van de Europese Unie (EU) onderling als tussen de EU-lidstaten en derde landen. De hybridemismatchmaatregelen vinden hun oorsprong in het project Base Erosion and Profit Shifting van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling. De reeds in werking getreden hybridemismatchmaatregelen neutraliseren de gevolgen van kwalificatieverschillen tussen belastingstelsels. Daarnaast is als een van de maatregelen in ATAD2 en de genoemde implementatiewet de belastingplichtmaatregel voor omgekeerde hybride lichamen opgenomen. Deze maatregel zorgt ervoor dat het land van vestiging onder bepaalde omstandigheden de kwalificatie volgt van het land waar de participanten zijn gevestigd. Hierdoor wordt deze oorzaak van een hybridemismatch aangepakt. Bij de implementatie van de belastingplichtmaatregel is gebruik gemaakt van de – door ATAD2 geboden mogelijkheid tot het opnemen van een – uitgestelde inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2022, zodat kan worden bezien of er nadere flankerende regels noodzakelijk zijn. Met de in dit wetsvoorstel voorgestelde flankerende maatregelen wordt de belastingplichtmaatregel nader ingeregeld in de systematiek van de vennootschapsbelasting. Tevens worden enkele aanpassingen voorgesteld van de in de implementatiewet opgenomen belastingplichtmaatregel.

2 Algemeen

De belastingplichtmaatregel ziet op zogenoemde omgekeerde hybride lichamen. Dit zijn lichamen, veelal samenwerkingsverbanden, die voor belastingdoeleinden door de staat waarin deze samenwerkingsverbanden zijn aangegaan of zijn gevestigd als transparant (niet zelfstandig belastingplichtig) worden aangemerkt en door de staat waar een gelieerde participant in dat lichaam is gevestigd als niet-transparant (en daarmee zelfstandig belastingplichtig) wordt aangemerkt. Onder aangegaan kan in dat kader ook worden verstaan: opgericht of ingesteld. Deze lichamen worden op grond van de in dit wetsvoorstel voorgestelde wijzigingen in de vennootschapsbelasting integraal binnenlands belastingplichtig in Nederland, als Nederland de staat is waar het samenwerkingsverband is aangegaan, dan wel de staat van vestiging is. Voor zover de winst van het omgekeerde hybride lichaam rechtstreeks toekomt aan overige participanten in een staat die dat lichaam als transparant aanmerkt, wordt voorzien in een aftrekmogelijkheid, waardoor dat deel van de winst van het omgekeerde hybride lichaam effectief niet wordt belast in Nederland. Door toepassing van deze maatregel komt de winst van een omgekeerd hybride lichaam die toerekenbaar is aan Nederlandse participanten in dat lichaam niet meer rechtstreeks aan hun toe, maar wordt ten aanzien van het belang van deze Nederlandse participanten de belastingplicht van dat omgekeerde hybride lichaam gevolgd. Deze maatregel is, conform ATAD2, niet van toepassing op collectieve beleggingsinstellingen met een gediversifieerde effectenportefeuille die onder financieel toezicht staan. Door de zelfstandige integrale belastingplicht worden omgekeerde hybride lichamen aangemerkt als verdragsinwoner van Nederland, waarmee deze omgekeerde hybride lichamen ook verdragsgerechtigd zullen zijn. De aanvang en het einde van de belastingplicht van een omgekeerd hybride lichaam wordt – bijvoorbeeld met het opstellen van een openingsbalans en eindafrekening – verder op eenzelfde manier behandeld als de aanvang en het einde van de belastingplicht bij andere vennootschapsbelastingplichtigen. Verder wordt in dit wetsvoorstel de fiscale behandeling van omgekeerde hybride lichamen voor de toepassing van de dividendbelasting en de bronbelasting op rente- en royaltybetalingen geregeld en wordt in de toelichting nader ingegaan op de verhouding tussen de belastingplichtmaatregel en de reeds geldende maatregelen om de gevolgen van hybridemismatches te neutraliseren.

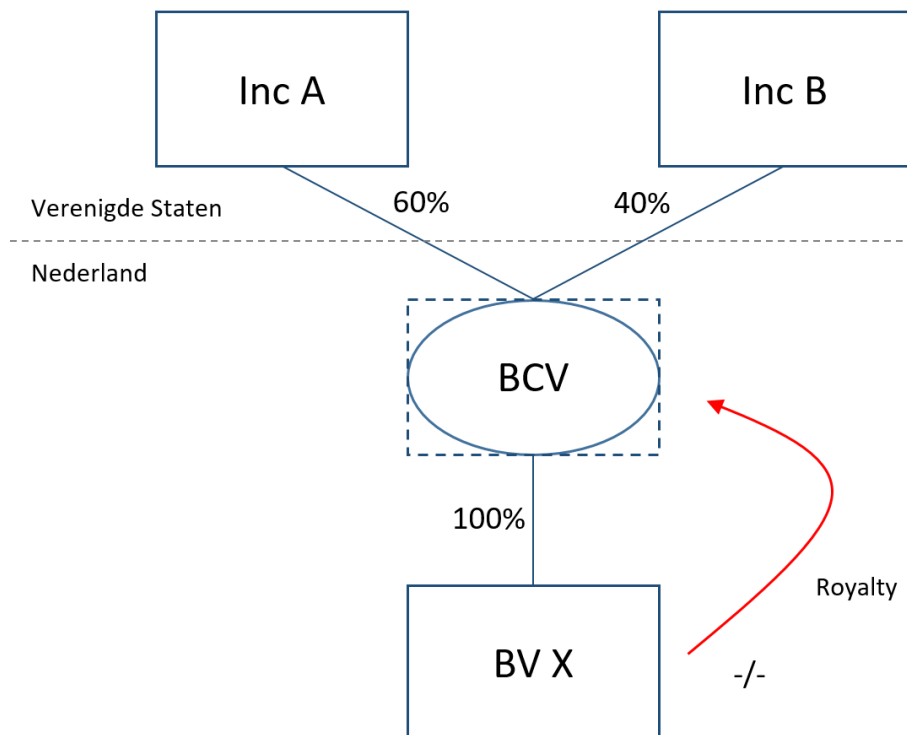
Een bekend voorbeeld van een omgekeerd hybride lichaam is de besloten commanditaire vennootschap (cv) in een cv/bv-structuur. Bij een dergelijke cv/bv-structuur is de cv naar Nederlandse maatstaven transparant. Indien de staat waarin de participanten in de cv zijn gevestigd – meestal de Verenigde Staten – de cv als niet-transparant aanmerkt (bijvoorbeeld als gevolg van het keuzeregime in de VS), ontstaat een omgekeerd hybride lichaam. Het fiscale voordeel van de cv/bv-structuur, namelijk de aftrek zonder betrekking in de heffing, is per 1 januari 2020 al weggenomen met de reguliere neutraliserende maatregelen tegen

¹ Richtlijn (EU) 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 144/1)

² Stb. 2019, 508.

hybridemismatches uit ATAD2. Met ingang van 1 januari 2022 is ook de belastingplichtmaatregel in deze situatie van toepassing op de cv. Het gevolg is dan dat deze cv in Nederland zelfstandig belastingplichtig wordt voor de toepassing van de vennootschapsbelasting en in beginsel het gehele inkomen van deze cv in de Nederlandse belastingheffing wordt betrokken. Beide maatregelen ontnemen dus het fiscale voordeel van de cv/bv-structuur. Door toepassing van de belastingplichtmaatregel wordt de oorzaak van deze hybridemismatch aangepakt (het kwalificatieverschil wordt opgeheven). Derhalve zullen de reguliere hybridemismatchmaatregelen, die het gevolg van het kwalificatieverschil (de aftrek zonder betrekking in de heffing) in deze situaties tot nu toe neutraliseren, in zoverre geen toepassing meer vinden. De werking van de belastingplichtmaatregel kan worden toegelicht door middel van onderstaand voorbeeld.

Voorbeeld 1



In dit voorbeeld houden twee vennootschappen in de VS (Inc A en Inc B) respectievelijk 60% en 40% van de aandelen in een vennootschap in Nederland (BV X). De aandelen in BV X worden gehouden via een naar Nederlands recht aangegaan samenwerkingsverband, namelijk een besloten cv (BCV). Nederland beschouwt BCV – zonder rekening te houden met de in dit wetsvoorstel voorgestelde toepassing van de belastingplichtmaatregel – als transparant voor belastingdoeleinden (niet zelfstandig belastingplichtig) en rekent dus de winst toe aan de participanten in BCV. Beide participanten, Inc A en Inc B, zijn gevestigd in de VS. Voor belastingdoeleinden van de VS is BCV niet-transparant (zelfstandig belastingplichtig). De VS rekent de winst dus niet toe aan Inc A en Inc B, maar beschouwt dit als winst van BCV. BCV is niet in de VS gevestigd en wordt dus niet aldaar in de heffing betrokken. Als BV X een betaling aan BCV doet, leidt bovenstaande er – door toepassing van de reguliere hybridemismatchmaatregelen in de vennootschapsbelasting – toe dat de betaling bij BV X van aftrek wordt uitgesloten omdat sprake is van zogenoemde aftrek zonder betrekking in de heffing.

Door toepassing van de belastingplichtmaatregel beschouwt Nederland de BCV als niet-transparant en dus zelfstandig belastingplichtig. Hierdoor wordt de winst van BCV in Nederland integraal in de heffing betrokken. Voor zover de winst van de BCV echter toekomt aan participanten die zijn gevestigd in een staat die de BCV als transparant beschouwt, wordt hiervoor aftrek verleend bij de bepaling van de winst van de BCV. In dit geval zijn zowel Inc A als Inc B in de VS gevestigd, een staat die BCV als niet-transparant beschouwt, en wordt geen aftrek verleend bij de bepaling van de winst van de BCV. Derhalve wordt de royaltybetaling door BV X volledig op het niveau van BCV in Nederland in de heffing betrokken. Er is dan geen sprake meer van aftrek zonder betrekking in de heffing, noch van een kwalificatieverschil. Hierdoor vinden de reeds in werking getreden (reguliere) hybridemismatchmaatregelen in de vennootschapsbelasting geen toepassing meer en is de royaltybetaling bij BV X aftrekbaar.

3. Administratieve lasten / gevolgen voor bedrijfsleven en burger

PM

4. Budgettaire gevolgen

De budgettaire gevolgen worden geschat op nihil.

6. Uitvoeringsaspecten

PM

6. EU-aspecten.

De tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2) vormt een onderdeel van het EU-recht en Nederland is verplicht om de nakoming van het EU-recht te verzekeren. Met de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking is ATAD2 reeds volledig geïmplementeerd. Dit wetsvoorstel geeft dan ook slechts een nadere invulling en uitleg aan de belastingplichtmaatregel voor omgekeerde hybride lichamen.

II. Artikelsgewijze toelichting

Artikel I (artikelen I, II, III en IV van de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking)

Met het voorgestelde artikel I komen de artikelen die de belastingplicht van omgekeerde hybride lichamen regelen in de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2) te vervallen. Ook de toelichting ten aanzien van deze artikelen bij deze wet komt hiermee te vervallen.

Artikel II, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het voorgestelde artikel 2, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) regelt dat omgekeerde hybride lichamen binnenlands belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. Wat wordt verstaan onder een omgekeerd hybride lichaam wordt gedefinieerd in het voorgestelde twaalfde lid van artikel 2 Wet Vpb 1969.

De voorgestelde aanpassing van het zesde lid (nieuw) van artikel 2 Wet Vpb 1969 regelt dat een omgekeerd hybride lichaam wordt geacht met zijn gehele vermogen een onderneming te drijven. Door toepassing van deze maatregel wordt het volledige inkomen van een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in het voorgestelde derde lid van genoemd artikel in de heffing betrokken.

Ingevolge het voorgestelde artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 betreft een omgekeerd hybride lichaam een naar Nederlands recht aangegaan samenwerkingsverband of een in Nederland gevestigd samenwerkingsverband dat voor belastingdoeleinden in Nederland als transparant wordt aangemerkt en waarvan ten minste 50% van de stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten wordt gehouden door een aan dat samenwerkingsverband gelieerd lichaam als bedoeld in artikel 12ac, tweede lid, Wet Vpb 1969 dat is gevestigd in een staat die het lichaam als niet-transparant beschouwt. Bij naar Nederlands recht aangegane samenwerkingsverbanden kan worden gedacht aan maatschappen, vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen. De reikwijdte betreft daarnaast ook in Nederland gevestigde, bijvoorbeeld naar buitenlands recht aangegane, samenwerkingsverbanden, waarbij de winst van dat samenwerkingsverband voor Nederlandse belastingdoeleinden zonder toepassing van deze bepaling toerekenbaar is aan de houders van de stemrechten, kapitaalbelangen, onderscheidenlijk winstrechten, in dat samenwerkingsverband. Indien een samenwerkingsverband naar Nederlands recht is aangegaan wordt deze – indien aan de overige voorwaarde van het voorgestelde twaalfde lid is voldaan – zonder meer als omgekeerd hybride lichaam en dus binnenlands belastingplichtig aangemerkt. Hierdoor is de vestigingsplaatsfictie uit het (huidige) vierde lid van artikel 2 niet relevant ten aanzien van omgekeerde hybride lichamen.

Van een omgekeerd hybride lichaam is slechts sprake ingeval een aan dat samenwerkingsverband gelieerd lichaam, als bedoeld in artikel 12ac, tweede lid, Wet Vpb 1969 als zodanig ten minste een genoemd belang van 50% houdt in de stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten van dat samenwerkingsverband. Verder geldt dat alleen gelieerde lichamen aanleiding kunnen geven tot de kwalificatie als een omgekeerd hybride lichaam, gelieerde natuurlijke personen niet.

Een voorbeeld van een omgekeerd hybride lichaam is een naar Nederlands recht aangegane besloten commanditaire vennootschap (cv). Deze wordt – zonder toepassing van de voorgestelde belastingplichtmaatregel – voor Nederlandse belastingdoeleinden als transparant aangemerkt. Ingeval een gelieerd lichaam met een belang van ten minste 50% in de cv is gevestigd in een staat die de cv als zelfstandig belastingplichtig aanmerkt, dan wel die staat een regime kent waaronder belanghebbenden kunnen kiezen voor zelfstandige belastingplicht ten aanzien van de cv en inderdaad is gekozen voor zelfstandige belastingplicht, dan is deze maatregel van toepassing op die cv. De besloten cv wordt dan op grond van het voorgestelde artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 in combinatie met het voorgestelde zesde lid van dit artikel, integraal binnenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting.

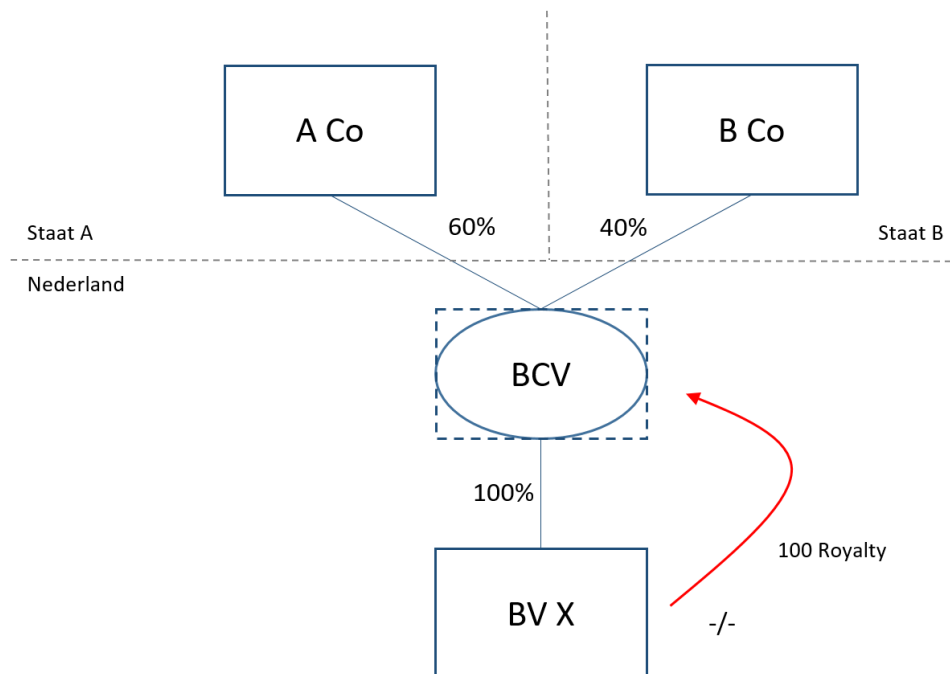
Het voorgestelde artikel 2, dertiende lid, Wet Vpb 1969 bepaalt dat de genoemde belastingplichtmaatregel niet geldt voor collectieve beleggingsinstellingen die onder financieel toezicht staan ter bescherming van investeerders. Alleen collectieve beleggingsinstellingen als bedoeld in artikel 1 van Richtlijn 2009/65/EU van het Europees Parlement en de Raad van 13 juli 2009 tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende instellingen voor collectieve belegging in effecten (icbe's) en alternatieve beleggingsinstellingen als bedoeld in

artikel 4, eerste lid, onderdeel k, van Richtlijn 2011/61/EU van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2011 inzake beheerders van alternatieve beleggingsinstellingen en tot wijziging van de Richtlijnen 2003/41/EG en 2009/65/EG en van de Verordeningen (EG) nr. 1060/2009 en (EU) nr. 1095/201027 kunnen onder de uitzondering vallen. Hiermee wordt duidelijk afgebakend welke beleggingsinstellingen onder de vrijstelling kunnen vallen. Daarbij wordt in deze bepaling aangesloten bij de definitie zoals opgenomen in artikel 4, vierde en vijfde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), waarin een verwijzing naar de hiervoor genoemde richtlijnen is opgenomen. De eisen die conform ATAD2 aan beide typen beleggingsinstellingen worden gesteld zijn dat de instelling een ruime verspreiding moet kennen, een gediversifieerde effectenportefeuille moet aanhouden en aan regelgeving ter bescherming van investeerders is onderworpen.

Artikel II, onderdeel B (artikel 9 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het voorgestelde artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 regelt dat voor zover de winst van een omgekeerd hybride lichaam rechtstreeks toerekenbaar is aan houders van winstrechten die woonachtig of gevestigd zijn in een staat die dat lichaam niet als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting beschouwt, dat deel aftrekbaar is van de winst van een omgekeerd hybride lichaam. Een omgekeerde hybride is derhalve met inachtneming van genoemd artikel 9, eerste lid, onderdeel f, effectief slechts onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting voor zover sprake is van een kwalificatieverschil. Het deel van de winst dat rechtstreeks toerekenbaar is aan de houder van deze winstrechten zal in beginsel belast zijn bij deze houder van die winstrechten. Voor Nederlandse participanten geldt voor alle duidelijkheid dat – na toepassing van de voorgestelde maatregelen – het omgekeerde hybride lichaam als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting wordt beschouwd. Derhalve is het deel van de winst van de omgekeerde hybride dat toekomt aan Nederlandse participanten niet aftrekbaar bij het bepalen van de winst. Verder wordt hier – ter verduidelijking van de samenloop tussen de reeds geldende (reguliere) hybridemismatchmaatregelen uit ATAD2 en de thans voorstelde maatregelen – opgemerkt dat voor zover de winst van het omgekeerde hybride lichaam in de staat van de participant die deze betaling beschouwt als te zijn ontvangen, niet daadwerkelijk in de heffing wordt betrokken, de (reguliere) hybridemismatchmaatregelen uit ATAD2 alsnog toepassing vinden op het niveau van de betalende vennootschap. De voorgestelde wijzigingen in artikel 2 en artikel 9 van de Wet Vpb 1969 kunnen aan de hand van de volgende voorbeelden worden toegelicht.

Voorbeeld 1



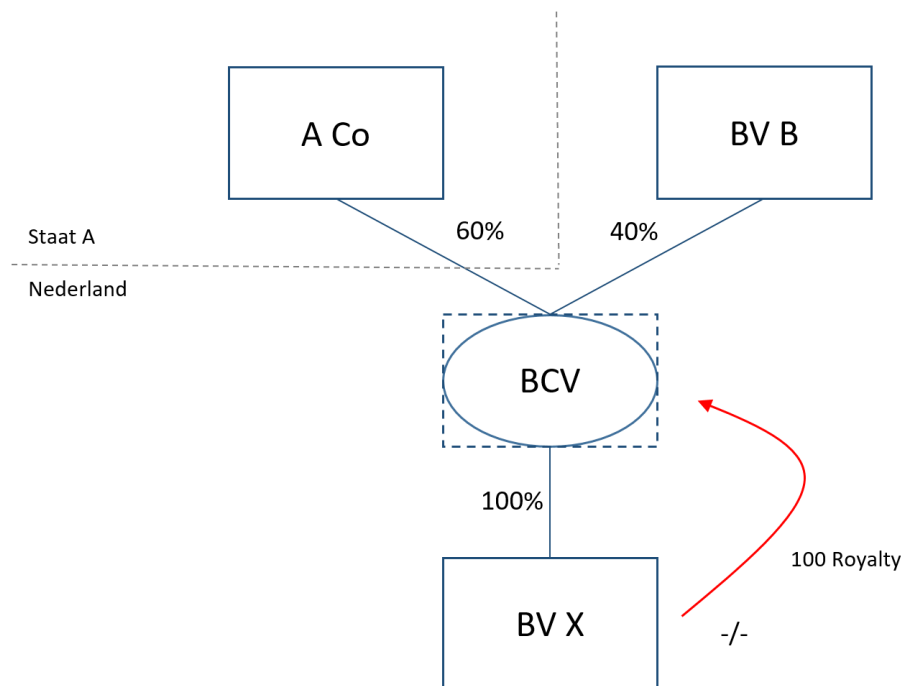
In dit voorbeeld houdt een vennootschap in Staat A (A Co) 60% van de aandelen in een vennootschap in Nederland (BV X). Een vennootschap in Staat B (B Co) houdt 40% van de aandelen in BV X. De aandelen in BV X worden door zowel A Co als B Co gehouden via een samenwerkingsverband, namelijk een besloten cv (BCV). Nederland beschouwt BCV – zonder de toepassing van de belastingplichtmaatregel – als transparant voor belastingdoeleinden en rekent dus de winst toe aan de

participanten in BCV. Voor belastingdoeleinden van Staat A is BCV niet-transparant, derhalve rekent Staat A de winst niet toe aan A Co, maar beschouwt dit als winst van BCV. Voor belastingdoeleinden van Staat B is BCV transparant, derhalve rekent Staat B de winst toe aan B Co en betreft deze in een naar de winst geheven belasting. Aangezien A Co voor 50% of meer (namelijk 60%) gerechtigd is tot de winst van BCV en Staat A (waar A Co is gevestigd) BCV beschouwt als belastingplichtig, kwalificeert BCV als een omgekeerd hybride lichaam in de zin van het voorgestelde twaalfde lid van artikel 2 Wet Vpb 1969. Derhalve is BCV op grond van het voorgestelde derde lid van genoemd artikel 2, in combinatie met de voorgestelde toevoeging aan het zesde lid van dat artikel, integraal belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting.

In dit voorbeeld betaalt BV X een royalty van 100 aan BCV. BCV is integraal belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting, maar op grond van het voorgestelde artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 wordt een aftrek verleend voor het gedeelte van de winst dat rechtstreeks toerekenbaar is aan de houder van winstrechten die gevestigd is in een staat die BCV niet als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting beschouwt. Aangezien staat B BCV als transparant beschouwt voor belastingdoeleinden en de winst van BCV rechtstreeks toerekent aan B Co, wordt voor dat deel van de winst van BCV aftrek verleend. In dit voorbeeld is B Co voor 40% gerechtigd tot de winst van BCV, derhalve wordt de winst van BCV van 100 vermindert met 40. Bij BCV wordt 60 in de heffing betrokken. De 40 waarvoor aftrek is verleend wordt nog steeds bij B Co in Staat B in de heffing betrokken.

Door de toepassing van de belastingplichtmaatregel is het kwalificatieverschil tussen Staat A en Nederland opgeheven. Ten aanzien van Staat B is echter door de belastingplichtmaatregel een verschil in kwalificatie ontstaan. Staat B kwalificeert BCV immers nog steeds als transparant voor belastingdoeleinden. Dit heeft echter niet tot gevolg dat aftrek van de royalty bij BV X wordt geweigerd door toepassing van artikel 12aa, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969. De hybridemismatch leidt immers niet tot een aftrek zonder betrekking in de heffing als bedoeld in artikel 12ac, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969, aangezien de royalty van 100 volledig (namelijk voor 60 bij BCV in Nederland waar de betaling wordt ontvangen en voor 40 bij B Co in Staat B waar dat deel van de betaling wordt beschouwd te zijn ontvangen) in de heffing wordt betrokken.

Voorbeeld 2



Voorbeeld 2 komt grotendeels overeen met voorbeeld 1, met dien verstande dat in dit voorbeeld de in Nederland gevestigde vennootschap (BV B) een belang houdt van 40% in BV X. Ook in dit voorbeeld kwalificeert BCV als een omgekeerd hybride lichaam dat integraal belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting op grond van het voorgestelde artikel 2, derde en twaalfde lid, Wet Vpb 1969 in combinatie met de voorgestelde toevoeging aan het zesde lid van dat artikel. Aangezien – na toepassing van de belastingplichtmaatregel – Nederland BCV beschouwt als belastingplichtig voor een naar de winst geheven belasting en de winst van BCV niet langer rechtstreeks toerekent aan BV B, wordt op grond van het voorgestelde artikel 9, eerste lid, onderdeel f in deze situatie geen aftrek verleend en heeft BV B op grond van het voorgestelde derde lid, onderdeel f in combinatie met het voorgestelde derde lid, onderdeel k, van artikel 2 AWR een aandelenbelang van 40% in een vennootschap. Derhalve wordt de volledige royalty op het niveau van BCV in de grondslag betrokken.

Een eventuele latere winstuitkering van BCV aan BV B zal bij BV B in beginsel zijn vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 Wet Vpb 1969.

Artikel III (artikel 4.5 Wet inkomstenbelasting 2001)

De voorgestelde wijziging in artikel 4.5 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) houdt verband met de aanpassing en daarmee samenhangende vernummering van enkele leden van artikel 2 Wet Vpb 1969.

Artikel IV, onderdeel A (artikel 1 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

De voorgestelde wijziging van artikel 1, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) regelt, in samenhang met de (hierna toe te lichten) voorgestelde invulling van de begrippen aandeel en vennootschap in artikel 2, derde lid, onderdeel f, onderscheidenlijk onderdeel k, AWR, dat dividendbelasting wordt geheven van degenen die – rechtstreeks of door middel van certificaten – gerechtigd zijn tot de opbrengsten van aandelen in een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969, voor zover diegenen gevestigd of woonachtig zijn in een staat die dat omgekeerde hybride lichaam als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting beschouwt. Door de verwijzing naar artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969, gaat het hierbij om samenwerkingsverbanden die naar Nederlands recht zijn aangegaan, dan wel in Nederland zijn gevestigd. De vestigingsplaatsfictie als bedoeld in het derde lid van artikel 1 is derhalve niet relevant voor omgekeerde hybride lichamen. Omdat Nederland – door toepassing van de voorgestelde maatregelen – ook een staat is die een omgekeerd hybride lichaam als belastingplichtig beschouwt, wordt derhalve in beginsel ook dividendbelasting geheven van Nederlandse participanten in omgekeerde hybride lichamen. Met deze wijziging en het (hierna toe te lichten) voorgestelde onderdeel k, van artikel 2, derde lid, AWR wordt een omgekeerd hybride lichaam eveneens inhoudingsplichtig als bedoeld in artikel 7, tweede lid, Wet DB 1965.

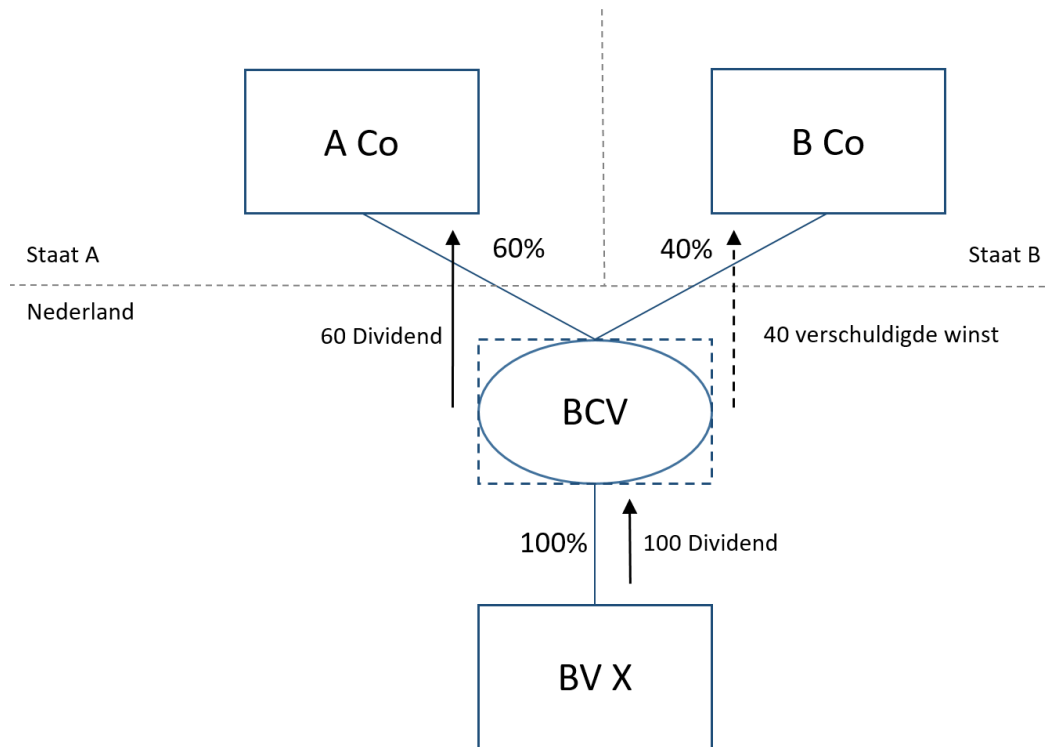
De voorgestelde wijziging in artikel 1, tweede lid, Wet DB 1965 houdt verband met de aanpassing en daarmee samenhangende vernummering van enkele leden van artikel 2 Wet Vpb 1969.

Het voorgestelde tiende lid van artikel 1 Wet DB 1965 regelt dat een omgekeerd hybride lichaam voor de toepassing van de dividendbelasting integraal als opbrengstgerechtigde wordt aangemerkt. Hiermee wordt voorkomen dat de houders van stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in een omgekeerde hybride naar rato van ieders deelgerechtigdheid in de omgekeerde hybride zelfstandig als de opbrengstgerechtigden worden aangemerkt. Voor een nadere toelichting op de uitwerking van de voorgestelde wijzigingen in artikel 1 Wet DB 1965 wordt verwezen naar het hiernavolgende voorbeeld 3 onder Artikel IV, onderdeel B.

Artikel IV, onderdeel B (artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Het voorgestelde dertiende lid van artikel 4 Wet DB 1965 regelt dat, ingeval een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 opbrengstgerechtigde is en de deelnemingsvrijstelling of deelnemingsverrekening van toepassing is op die opbrengst, de inhoudingsvrijstelling van het eerste lid, aanhef en onderdeel a van genoemd artikel 4 onder omstandigheden niet van toepassing is. Dit is het geval voor zover inhouding van dividendbelasting niet achterwege had mogen blijven op grond van het eerste of tweede lid van genoemd artikel 4 ingeval de achterliggende houders van stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in dat omgekeerde hybride lichaam die woonachtig of gevestigd zijn in een staat die dat lichaam niet als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting beschouwt zonder tussenkomst van het omgekeerde hybride lichaam gerechtigd zouden zijn geweest tot deze opbrengsten. Deze wijziging en de wijziging onder Artikel IV, onderdeel A kunnen worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 3



In dit voorbeeld houdt een vennootschap in Staat A (A Co) 60% van de aandelen in een vennootschap in Nederland (BV X). Een vennootschap in Staat B (B Co) houdt 40% van de aandelen in BV X. De aandelen in BV X worden door zowel A Co als B Co gehouden via een naar Nederlands recht aangegaan samenwerkingsverband, namelijk een besloten cv (BCV). Nederland beschouwt BCV – zonder de toepassing van de belastingplichtmaatregel – als transparant voor belastingdoeleinden en rekent dus de winst toe aan de participanten in BCV. Voor belastingdoeleinden van Staat A is BCV niet-transparant, derhalve rekent Staat A de winst niet toe aan A Co, maar beschouwt dit als winst van BCV. Voor belastingdoeleinden van Staat B is BCV transparant, derhalve rekent Staat B de winst toe aan B Co. Aangezien A Co voor 50% of meer (namelijk 60%) gerechtigd is tot de winst van BCV en Staat A (waar A Co is gevestigd) BCV beschouwt als belastingplichtig, kwalificeert BCV op grond van het voorgestelde twaalfde lid van artikel 2 Wet Vpb 1969 als een omgekeerd hybride lichaam dat op grond van het voorgestelde derde lid van genoemd artikel 2 in combinatie met de voorgestelde toevoeging aan het zesde lid van dat artikel integraal binnenlands belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. Met Staat A heeft Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting afgesloten dat voorziet in een regeling voor dividenden. Met Staat B is een dergelijk verdrag niet afgesloten en Staat B is geen onderdeel van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte.

In dit voorbeeld ontvangt BCV een winstuitkering in de vorm van dividend van 100 van BV X. Door toepassing van de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 Wet Vpb 1969 leidt deze winstuitkering bij BCV niet tot een belaste winst. Ten aanzien van de winstuitkering van BV X aan BCV kwalificeert BCV op grond van het voorgestelde tiende lid van artikel 1 Wet DB 1965 als opbrengstgerechtigde. Door toepassing van artikel 4, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Wet DB 1969 is in beginsel de inhoudingsvrijstelling van toepassing op deze winstuitkering. Door toepassing van het voorgestelde dertiende lid van genoemd artikel 4 mag echter inhouding van belasting niet achterwege blijven voor zover er geen inhoudingsvrijstelling zou zijn geweest ingeval een achterliggende gerechtigde het belang in BV X zonder tussenkomst van de omgekeerde hybride zou hebben gehouden en ten aanzien van die achterliggende gerechtigde geen inhoudingsvrijstelling zou zijn verleend. In dit geval was bij een directe winstuitkering aan B Co inhouding van belasting niet achterwege gebleven, aangezien Staat B niet voldoet aan de voorwaarden van het tweede lid van genoemd artikel 4. Derhalve kan ten aanzien van de winstuitkering van BV X aan BCV op een bedrag van 60 inhoudingsvrijstelling worden verleend en op een bedrag van 40 niet.

De winstuitkering van BCV aan A Co wordt door toepassing van de voorgestelde wijziging van artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965 en de (hierna toe te lichten) voorgestelde wijziging van artikel 2, derde lid, onderdeel f en onderdeel k, AWR onderworpen aan dividendbelasting. Hierbij kwalificeert A Co als opbrengstgerechtigde en kwalificeert BCV als inhoudingsplichtige. Op deze uitkering is op grond van artikel 4, tweede lid, Wet DB 1965 de inhoudingsvrijstelling van toepassing. Aangezien Staat B BCV als transparant beschouwt, is BCV niet inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting ten aanzien van

de uitkering van verschuldigde winst aan B Co. B Co ontvangt immers geen uitkering op een *aandeel*, aangezien de winstgerechtigdheid van B Co in BCV niet door toepassing van het (hierna toe te lichten) artikel 2, derde lid, onderdeel f, AWR wordt gelijkgesteld met een aandelenbelang. Het hierboven toegelichte voorgestelde dertiende lid van genoemd artikel 4, voorkomt echter dat door het tussenschuiven van een omgekeerd hybride lichaam door toepassing van dit wetsvoorstel minder dividendbelasting wordt geheven dan zonder toepassing van dit wetsvoorstel het geval zou zijn geweest.

Artikel V, onderdeel A (artikel 1.2 van de Wet bronbelasting 2021)

De voorgestelde wijziging in artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, subonderdeel 10, van de Wet bronbelasting 2021 (Wet BB 2021) houdt verband met de aanpassing en daarmee samenhangende vernummering van enkele leden van artikel 2 Wet Vpb 1969.

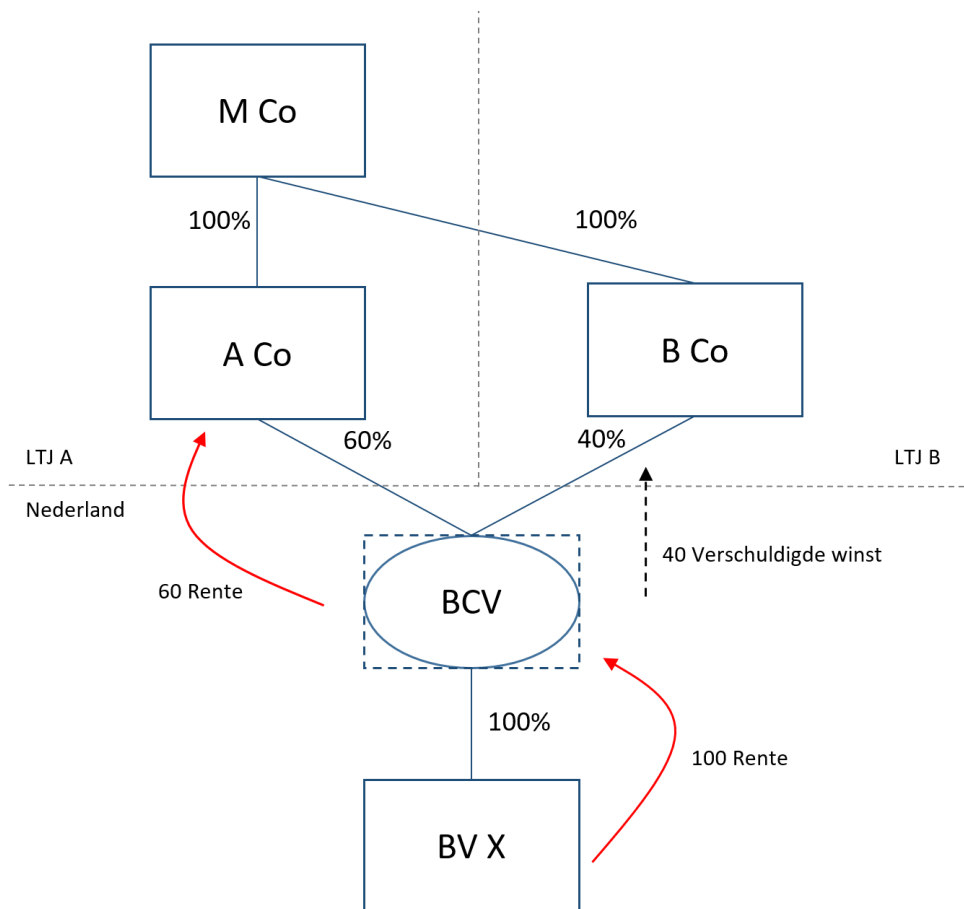
Door het voorgestelde subonderdeel 13 van artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, Wet BB 2021 wordt een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 aangemerkt als inhoudingsplichtige voor de toepassing van de Wet BB 2021 en de daarop berustende bepalingen, voor zover de voordeelgerechtigde is gevestigd in een staat die het omgekeerde hybride lichaam als niet-transparant en dus als belastingplichtig voor een naar de winst geheven belasting beschouwt.

Het voorgestelde tweede lid (nieuw) van artikel 2.1 Wet BB 2021 regelt dat een omgekeerd hybride lichaam voor de toepassing van de bronbelasting als voordeelgerechtigde wordt aangemerkt. Hiermee wordt voorkomen dat de houders van stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in een omgekeerde hybride naar rato van ieders deelgerechtigdheid in de omgekeerde hybride zelfstandig als de voordeelgerechtigden worden aangemerkt. Voor een nadere toelichting op de uitwerking van het voorgestelde tweede lid (nieuw) en het voorgestelde subonderdeel 13, onderdeel b, van het eerste lid van genoemd artikel 2.1 wordt verwezen naar voorbeeld 4 onder artikel V, onderdeel B.

Artikel V, onderdeel B (artikel 2.1 van de Wet bronbelasting 2021)

Het voorgestelde zesde lid van artikel 2.1 Wet BB 2021 regelt dat omgekeerde hybride lichamen als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 onder omstandigheden belastingplichtig zijn voor de bronbelasting op renten en royalty's. Dit is het geval indien een betaling niet rechtstreeks aan een lichaam in een laagbelastende jurisdictie wordt verricht, maar via een omgekeerde hybride als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969, waarbij een achterliggende gerechtigde is gevestigd in een jurisdictie die deze omgekeerde hybride niet als belastingplichtig voor een naar de winst geheven belasting beschouwd en zonder de tussenkomst van de omgekeerde hybride belastingplichtig zou zijn voor de bronbelasting. Deze wijziging en de wijziging van Artikel V, onderdeel A, kunnen worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 4



In dit voorbeeld zijn de vennootschappen M Co en A Co gevestigd in een laagbelastende jurisdictie (in dit voorbeeld LTJ A). Ook B Co is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie (in dit voorbeeld LTJ B). M Co houdt 100% van de aandelen in A Co en B Co. A Co en B Co houden onderscheidenlijk 60% en 40% van de aandelen in een vennootschap in Nederland (BV X), waardoor onderling sprake is van gelieerdheid in de zin van artikel 1.2, eerste lid, onderdeel c, Wet BB 2021. De aandelen in BV X worden door zowel A Co als B Co gehouden via een samenwerkingsverband, namelijk een besloten cv (BCV). Nederland beschouwt BCV – zonder de toepassing van de belastingplichtmaatregel – als transparant voor belastingdoeleinden en rekent dus de winst toe aan de participanten in BCV. Voor belastingdoeleinden van LTJ A is BCV niet-transparant, derhalve rekent LTJ A de winst niet toe aan A Co, maar beschouwt dit als winst van BCV. Voor belastingdoeleinden van LTJ B is BCV transparant, derhalve rekent LTJ B de winst toe aan B Co. Aangezien A Co voor 50% of meer (namelijk 60%) gerechtigd is tot de winst van BCV en LTJ A (waar A Co is gevestigd) BCV beschouwt als belastingplichtig, kwalificeert BCV op grond van het voorgestelde twaalfde lid van artikel 2 Wet Vpb 1969 als een omgekeerd hybride lichaam. In dit voorbeeld is sprake van een juridische schuldverhouding tussen BV X en BCV op grond waarvan BV X rente betaalt aan BCV. Eveneens is sprake van een juridische schuldverhouding tussen A Co en BCV, op grond waarvan BCV rente betaalt aan A Co. Tot slot is in dit voorbeeld sprake van een kwalificerend belang in de zin van de bronbelasting van de in de laagbelastende jurisdicties gevestigde A Co en B Co in respectievelijk BCV en BV X.

In dit voorbeeld betaalt BV X 100 rente aan BCV. Door toepassing van het voorgestelde tweede lid van artikel 1.2 Wet BB 2021 is BCV voordeelgerechtigde in de zin van de Wet BB 2021 ten aanzien van de volledige rentebetaling van 100. BCV is in beginsel echter niet belastingplichtig voor de bronbelasting, omdat BCV niet in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd en niet voldoet aan een van de andere voorwaarden van het eerste lid van artikel 2.1 Wet BB 2021. Door toepassing van het voorgestelde zesde lid van genoemd artikel 2.1 is BCV echter toch belastingplichtig voor zover de rente toerekenbaar is aan B Co in LTJ B. B Co is namelijk gevestigd in een staat die BCV als transparant beschouwt en in directe verhouding zou B Co belastingplichtig zijn op grond van het eerste lid, onderdeel a, van genoemd artikel 2.1. Derhalve dient BV X ten aanzien van een bedrag van 40 bronbelasting in te houden op de rentebetaling van 100 aan BCV.

In dit voorbeeld betaalt BCV 60 rente aan A Co. Door toepassing van het voorgestelde subonderdeel 13, van het eerste lid, onderdeel b, van artikel 1.2 Wet BB 2021 is BCV inhoudingsplichtig voor de bronbelasting ten aanzien van de rentebetaling van 60 aan A Co, aangezien A Co is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie die BCV als niet-transparant beschouwt. A Co is gerechtigd tot de rente en is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, derhalve is A Co op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, Wet BB 2021, belastingplichtig voor de bronbelasting op de rente. Derhalve dient BCV in dit voorbeeld bronbelasting in te houden op de rentebetaling aan A Co. Aangezien B Co is gevestigd in LTJ B, een staat die BCV als transparant beschouwt, is niet voldaan aan de vereisten van het genoemde voorgestelde subonderdeel 13, waardoor BCV niet inhoudingsplichtig is ten aanzien van uitkeringen of betalingen aan B Co. Ten aanzien van deze uitkering van verschuldigde winst is eveneens geen dividendbelasting verschuldigd (zie voor een toelichting hierop voorbeeld 3). Het hierboven toegelichte voorgestelde zesde lid van artikel 2.1 Wet BB 2021 voorkomt in dit voorbeeld echter dat door het tussenschuiven van een omgekeerd hybride lichaam als gevolg van dit wetsvoorstel op deze manier minder bronbelasting wordt geheven dan zonder toepassing van dit wetsvoorstel het geval zou zijn geweest.

Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat voor de toepassing van de vennootschapsbelasting de rentebate die BCV ontvangt niet leidt tot belastbare winst in Nederland, aangezien hiertegenover in datzelfde jaar een rentelast staat van 60, betaalt aan A Co en voor 40 aftrek wordt verleend op grond van het voorgestelde artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969. Voor een toelichting op de aftrek op grond van het voorgestelde artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 wordt verwezen naar voorbeeld 1.

Artikel VI (artikel 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De voorgestelde wijziging van artikel 2, derde lid, onderdeel f, AWR regelt dat voor de toepassing van de belastingwet, bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, AWR, het belang van een houder van stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 wordt aangemerkt als een aandeel, indien deze houder woonachtig is of gevestigd is in een staat die dat lichaam als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting beschouwt. Het voorgestelde onderdeel k regelt dat een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 voor de toepassing van de belastingwet wordt aangemerkt als vennootschap. Deze voorgestelde wijzigingen hebben onder meer tot gevolg dat natuurlijke personen een aanmerkelijk belang als bedoeld in afdeling 4.3 en 7.3 van de Wet IB 2001 kunnen hebben in een omgekeerd hybride lichaam. Daarnaast wordt op deze manier geregeld dat een voor de vennootschap belastingplichtige participant in een omgekeerd hybride lichaam de deelnemingsvrijstelling, bedoeld in afdeling 2.5 van Wet Vpb 1969, deelachtig kan zijn en wordt langs dezelfde lijnen als hiervoor beschreven ten aanzien van in het buitenland woonachtige natuurlijke personen, de buitenlandse belastingplicht in een omgekeerd hybride lichaam voor de toepassing van hoofdstuk III van de Wet Vpb 1969 geregeld. Verder wordt op deze manier mede de belastingplicht en de inhoudingsplicht voor de toepassing van de dividendbelasting en bronbelasting op rente en royalty's geregeld.

Artikel VII (Inwerkingtredingsbepaling)

De in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen treden in werking met ingang van 1 januari 2022. Dit betekent dat een lichaam dat kwalificeert als omgekeerd hybride lichaam op grond van het voorgestelde twaalfde lid van artikel 2 Wet Vpb 1969, per 1 januari 2022 onder meer als belastingplichtige en inhoudingsplichtige in aanmerking wordt genomen voor toepassing van de vennootschapsbelasting, onderscheidenlijk de dividendbelasting en de bronbelasting op rente en royalty's.