

Vergaderjaar 2021–2022

**35 931**

**Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet op de dividendbelasting 1965, de Wet bronbelasting 2021, de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft de maatregel om mismatches door een omgekeerde hybride tegen te gaan (PbEU 2017, L 144/1) (Wet implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking)**

**Nr. 8**

**NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 29 oktober 2021

## Inhoudsopgave

blz.

I.	INLEIDING	1
II.	ALGEMEEN DEEL	2
	1. Aanleiding	2
	2. Algemeen	6
	3. Consultatie	9
	4. Budgettaire aspecten	9
	5. Uitvoeringsaspecten	9
	6. Administratieve lasten / gevolgen voor bedrijfsleven en burger	10
	7. EU-aspecten	11
	8. Overig	11

## I. INLEIDING

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de VVD, D66, de PVV, het CDA, GroenLinks, de PvdA, de SP, en de ChristenUnie.

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 tezamen zijn beantwoord.

De leden van de fracties van de VVD en het CDA hebben gevraagd integraal te reageren op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en op het commentaar van het Register Belastingadviseurs (RB). Bij de beantwoording van dergelijke vragen voor de wetsvoorstellen binnen het pakket Belastingplan 2022 is ervoor gekozen om, waar een fractie heeft gevraagd om op een specifiek onderdeel van deze commentaren te reageren, daarop in te gaan bij het betreffende onderwerp. Dit betekent dat bij dit wetsvoorstel niet integraal zal worden ingegaan op het commentaar van de NOB en het RB.

## II. ALGEMEEN DEEL

### 1. Aanleiding

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA, de SP en GroenLinks vragen naar de effecten van de aankondiging en inwerkingtreding van de hybridemismatchmaatregelen uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2)<sup>1</sup> en de monitoring van deze effecten. In de brief van 29 mei 2020 ben ik nader ingegaan op de monitoring van de aanpak van belastingontwijking.<sup>2</sup> Zoals in die brief uiteengezet zijn de effecten van ATAD2 op de aanwezigheid van hybridemismatchstructuren lastig te meten. Desalniettemin blijkt uit een analyse uit 2016 dat er in Nederland 98 bedrijven zijn die met zekerheid een cv/bv-structuur hadden.<sup>3</sup> Met de implementatie van ATAD2 per 1 januari 2020 is reeds het fiscale voordeel van de cv/bv-structuur weggenomen, door middel van hybridemismatchmaatregelen die het gevolg van de hybridemismatch neutraliseren (bijvoorbeeld door de aftrek te weigeren bij de betaler). Uit signalen uit de praktijk blijkt dat na de aankondiging van deze wetgeving in 2016 vrijwel geen nieuwe cv/bv-structuren zijn opgezet en dat toenmalig bestaande structuren actief worden verlaten. Voor zover er op dit moment nog cv/bv-structuren bestaan, wordt met het onderhavige wetsvoorstel ook de oorzaak van een hybridemismatch (een verschil in kwalificatie van een lichaam tussen verschillende belastingstelsels) weggenomen. De effecten van de maatregelen die volgen uit ATAD2 kunnen pas worden gezien naarmate enige tijd is verstreken. Zoals in de hiervoor genoemde brief is toegezegd zullen de gevolgen van de implementatie van ATAD2 op de cv/bv-structuur worden meegenomen in de rapportage over de gemonitorde gegevens die verband houden met de maatregelen die voortvloeien uit ATAD1 die in 2024 aan uw Kamer zal worden verzonden.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de belastingplichtmaatregel onderdeel is van dit wetsvoorstel, terwijl deze maatregel reeds deel uitmaakte van de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking. Daarnaast vragen deze leden of Nederland te allen tijde aan haar implementatieverplichting heeft voldaan. Bij de implementatie van ATAD2 is ten aanzien van de belastingplichtmaatregel gebruikgemaakt van de door ATAD2 geboden mogelijkheid tot het opnemen van een uitgestelde inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2022. Dit is gedaan omdat de belastingplichtmaatregel een ingewikkelde maatregel is die flankerende maatregelen behoeft om ingepast te kunnen worden in de systematiek van de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, dividendbelasting en bronbelasting. Deze flankerende maatregelen zijn in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen. Daarnaast worden in het onderhavige wetsvoorstel enkele aanpassingen voorgesteld van de in de genoemde implementatiewet opgenomen bepalingen ten aanzien van

<sup>1</sup> Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 (ATAD1) wat betreft hybridemismatches met derde landen (PbEU 2017, L 144/1).

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2019/20, 25 087, nr. 259.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2019/20, 25 087, nr. 259, p. 13.

belastingplichtmaatregel. Omwille van de zelfstandige leesbaarheid is ervoor gekozen om dit alles in zijn geheel op te nemen in het onderhavige wetsvoorstel. Hierbij vervallen de bepalingen ten aanzien van de belastingplichtmaatregel uit de genoemde implementatiewet. Nederland voldoet hiermee aan haar implementatieverplichting. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt verzekerd dat dit vanaf 1 januari 2022 eveneens het geval is.

De leden van de fractie van de VVD stellen enkele vragen over het risico op dubbele belastingheffing onder de reguliere hybridemismatchmaatregelen<sup>4</sup> uit ATAD2 en de gewijzigde motie Essers-Geerdink<sup>5</sup>. In mijn brief van 23 april 2021 ben ik hier nader op ingegaan.<sup>6</sup> Naar aanleiding van het contact met de Europese Commissie en de bewoordingen van ATAD2 kan worden geconcludeerd dat er onvoldoende ruimte bestaat om dubbele belastingheffing in de casus die in de genoemde motie wordt aangehaald nationaalrechtelijk op te lossen. Zoals in de hiervoor genoemde brief reeds is vermeld, wordt hiermee de motie en toezegging als afgedaan beschouwd. Daarbij vragen deze leden of er een infractieprocedure van de Europese Commissie loopt tegen Ierland ten aanzien van de implementatie van ATAD2. Het is het kabinet niet bekend of de Commissie een infractieprocedure gestart is tegen Ierland ten aanzien van de implementatie van ATAD2 of dat de Commissie – nu of op een later moment – het voornemen daartoe heeft. Een infractieprocedure is in beginsel een bilaterale aangelegenheid tussen de Commissie en, in dit geval, Ierland, waar andere lidstaten niet in gekend worden.

De leden van de fractie van de VVD stellen enkele vragen over de documentatieverplichting van artikel 12ag van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) bij de reguliere hybridemismatchmaatregelen. Voordat op deze vragen zal worden ingegaan dient te worden opgemerkt dat deze documentatieverplichting niet geldt voor de voorgestelde belastingplichtmaatregel voor omgekeerde hybride lichamen van het voorgestelde artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 uit het onderhavige wetsvoorstel.

Deze leden vragen met betrekking tot grensoverschrijdend ondernemen een nadere uitleg over de slechtere informatiepositie van de Belastingdienst met betrekking tot de reguliere hybridemismatchmaatregelen. Met ATAD2 wordt met ingang van 1 januari 2020 belastingontwijking bestreden in die gevallen waarin gebruik wordt gemaakt van kwalificatieverschillen tussen belastingstelsels (de zogenoemde hybridemismatches) tussen zowel de lidstaten van de Europese Unie (EU) onderling als tussen de EU-lidstaten en derde landen. Voor deze situaties is de Nederlandse fiscale behandeling van bepaalde grensoverschrijdende transacties afhankelijk van de buitenlandse fiscale behandeling van deze transactie. De Belastingdienst beschikt doorgaans niet (op voorhand) over de relevante informatie over de fiscale behandeling van een financieel instrument, een hybride lichaam of een vaste inrichting in een ander land. De belastingplichtige beschikt daar echter wel over of kan daarover beschikken. Hierdoor is er sprake van een informatieasymmetrie. Om een correcte aangifte te doen, dient de belastingplichtige zich bewust te zijn van de buitenlandse fiscale behandeling van het financieel instrument, het hybride lichaam of de vaste inrichting. Deze informatie behoort daarmee tot zijn administratie. De documentatieverplichting van artikel 12ag Wet Vpb 1969 voorziet erin dat de Belastingdienst deze informatie gestructureerd op kan vragen om te kunnen toetsen of de hybridemismatchmaatre-

<sup>4</sup> Afdeling 2.2a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

<sup>5</sup> Kamerstukken I 2019/20, 35 241, nr. H.

<sup>6</sup> Kamerstukken I 2020/21, 35 572, nr. U.

gelen van toepassing zijn. Met deze bepaling is er een evenwicht gevonden waardoor enerzijds de meeste belastingplichtigen niet worden geconfronteerd met een onredelijke toename van de administratieve lasten, en anderzijds de Belastingdienst in staat wordt gesteld om goed toezicht te houden.<sup>7</sup>

De leden van de fractie van de VVD vragen wat de belangrijkste verschillen zijn tussen de bevoegdheden van de inspecteur op basis van artikel 12ag Wet Vpb 1969 en hoofdstuk 7, afdeling 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en of het klopt dat het belangrijkste verschil is dat de inspecteur op basis van artikel 12ag Wet Vpb 1969 de bewijslast kan omkeren naar de belastingplichtige en de bewijslast kan verzwaren op basis van een vermoeden zonder dat er onmiddellijke rechtsbescherming openstaat tegen deze omkering en verzwaring van de bewijslast, terwijl dit op grond van hoofdstuk 7, afdeling 2, AWR slechts op basis van een informatiebeschikking kan, waartegen onmiddellijke rechtsbescherming open staat. Voorts vragen deze leden hoe een dergelijke inbreuk op de rechtsbescherming van belastingplichtigen kan worden gerechtvaardigd en of het niet efficiënter is om formele aangelegenheden zoals omkering en verzwaring van de bewijslast via een aparte procedure te beslechten dan via bezwaar, beroep, hoger beroep of cassatie tegen de aanslag vennootschapsbelasting. Ook vragen de leden van de fractie van de VVD hierbij in te gaan op de belastingrente of invorderingsrente. Het kabinet heeft begrip voor de vragen van de leden van de fractie van de VVD die materieel betrekking hebben op de vraag of aan belastingplichtigen voldoende rechtsbescherming wordt geboden bij de toepassing van de documentatieverplichting van artikel 12ag Wet Vpb 1969.

Zoals reeds opgemerkt, is de documentatieverplichting niet van toepassing op de belastingplichtmaatregel die onderwerp is van dit wetsvoorstel. Bij de parlementaire behandeling van de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking in 2019 – waar de documentatieverplichting wél van toepassing is op de reguliere hybridemismatchmaatregelen die onderwerp waren van die reeds op 1 januari 2020 in werking getreden wet – heeft het kabinet soortgelijke vragen beantwoord in onder andere de nota naar aanleiding van het verslag.<sup>8</sup> Toen heeft het kabinet onder andere toegelicht dat de documentatieverplichting verduidelijkt wat een belastingplichtige in zijn administratie dient op te nemen.<sup>9</sup> Deze verplichting volgt ook uit artikel 52 AWR dat is opgenomen in hoofdstuk VIII, afdeling 2, AWR. De documentatieverplichting dient derhalve te worden gezien als een verduidelijking van de administratieverplichting van artikel 52 AWR en niet als een uitbreiding daarvan. Het kabinet is de mening toegedaan dat bij de toepassing van de documentatieverplichting voldoende rechtsbescherming wordt geboden. Het kabinet licht dit graag toe via een schets van de werking van de documentatieverplichting. Indien de Belastingdienst de betreffende relevante gegevens opvraagt wordt een redelijke termijn gegund om de documenten aan te leveren. Deze termijn kan worden verlengd indien dat nodig is. Pas als na ommekomst van deze termijn geen (of onvoldoende) gegevens zijn verstrekt, heeft de belastingplichtige niet voldaan aan zijn documentatieverplichting. Als hierbij óók het vermoeden bestaat dat de hybridemismatchmaatregelen van toepassing zijn, kan de belastingplichtige te maken krijgen met de verzwaaarde bewijslast van overtuigend aantonen. De inspecteur is in dat geval als eerste aan zet om zijn vermoeden te onderbouwen dat de hybridemismatchmaatregelen van toepassing zijn. Hiervan is sprake indien de inspecteur zich in redelijkheid op het

<sup>7</sup> Kamerstukken I 2019/20, 35 241, nr. C, p. 9.

<sup>8</sup> Kamerstukken II 2019/20, 35 241, nr. 7, p. 19.

<sup>9</sup> Kamerstukken II 2019/20, 35 241, nr. 7, p. 45 en 46.

standpunt kan stellen dat de hybridemismatchmaatregelen van toepassing zijn. Indien het verzoek van de inspecteur als proportioneel kan worden bestempeld, is de verzwaarde bewijslast ingetreden. Deze verzwaarde bewijslast van doen blijken (overtuigend aantonen) ziet alleen op de vraag of de hybridemismatchmaatregelen al dan niet van toepassing zijn. Voor deze verzwaarde bewijslast is geen onherroepelijke informatiebeschikking benodigd. Echter, de verzwaarde bewijslast blijft bijvoorbeeld buiten beschouwing indien een belastingplichtige aannemelijk maakt dat na een redelijkerwijs te verlangen inspanning niet kan worden beschikt over de betreffende gegevens. In deze situatie kan de belastingplichtige mogelijk een beroep doen op overmacht waardoor een schending van de documentatieverplichting niet toerekenbaar is aan de belastingplichtige. Een geslaagd beroep op overmacht is afhankelijk van de concrete feiten en omstandigheden in het voorliggende geval. Verder is het verzoek om te doen blijken dat de hybridemismatchmaatregelen niet van toepassing zijn een discretionaire bevoegdheid van de inspecteur. Zijn besluit om de verzwaarde bewijslast in te zetten is volledig toetsbaar aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Tijdens bezwaar en beroep tegen de aanslag vennootschapsbelasting zijn het vermoeden van de inspecteur dat deze maatregelen van toepassing zijn, de daarin begrepen conclusie dat niet is voldaan aan de documentatieverplichting en de uitwerking van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (waaronder de evenredigheid van het verzoek) volledig toetsbaar. Op grond van het voorgaande acht het kabinet dat de documentatieverplichting met voldoende waarborgen is omkleed en rechtsbescherming voldoende wordt geboden. Het kabinet acht de documentatieverplichting gerechtvaardigd wegens het doel om hybridemismatches effectief te kunnen bestrijden en daarmee agressieve belastingontwijkings- en ontduikingsstructuren te voorkomen. Hiervoor is toezicht nodig en de documentatieverplichting is daarbij een essentieel instrument. Het gaat hier om relevante gegevens waarover de Belastingdienst (doorgaans) niet beschikt om toezicht te kunnen houden. De Belastingdienst zal in nagenoeg alle gevallen afhankelijk zijn van relevante (buitenlandse) gegevens waarover (alleen) de belastingplichtige beschikt of kan beschikken. Ook in andere situaties kan de verzwaarde bewijslast optreden zonder dat daarvoor een onherroepelijke informatiebeschikking benodigd is. Het kabinet wijst bijvoorbeeld op de situatie van het niet doen van de vereiste aangifte. Ten slotte vermeldt het kabinet dat ten aanzien van de beschikking belastingrente en invorderingsrente de documentatieverplichting niet van toepassing is.

Op grond van het voorgaande is het kabinet nog steeds van mening dat voor de beperkte groep belastingplichtigen die te maken hebben met de hybridemismatchmaatregelen de documentatieverplichting van artikel 12ag Wet Vpb 1969 gerechtvaardigd is.<sup>10</sup> Het kabinet is derhalve niet voornemens om artikel 12ag Wet Vpb 1969 middels een nota van wijziging te schrappen. Dit in antwoord op de daarover door de leden van de fractie van de VVD gestelde vragen.

De leden van de fractie van de SP vragen of er nieuwe routes voor belastingontwijking zijn gevonden en of de Kamer daarover kan worden geïnformeerd. Indien er signalen zijn dat er sprake is van een ongewenste structuur, die niet met het huidige instrumentarium kan worden bestreden, kan dat aanleiding zijn om te overwegen om wet- en regelgeving op onderdelen aan te passen. Het kabinet blijft zich inzetten om belastingontwijking aan te pakken. Dat is een van de speerpunten van dit kabinet. Zo is Nederland voorstander van internationale afspraken over een herziening van het internationale belastingstelsel. Met een

<sup>10</sup> Kamerstukken I 2019/20, 35 241, nr. C, p. 7.

gezamenlijke aanpak in een zo groot mogelijk internationaal verband kan belastingontwijking het meest effectief worden aangepakt.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of door toepassing van de hybridemismatchmaatregelen de behandeling van trusts wijzigt. Het onderhavige wetsvoorstel regelt de belastingplicht voor in Nederland gevestigde of naar Nederlands recht opgerichte omgekeerde hybride lichamen. In beginsel is het onderhavige wetsvoorstel derhalve niet van toepassing op buitenlandse trusts.

## 2. Algemeen

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de samenloop tussen de open commanditaire vennootschap (open cv) en de voorgestelde belastingplichtmaatregel voor omgekeerde hybride lichamen. Deze leden schetsen hierbij een casus waarin een open cv een 99% beherend vennoot en een 1% commanditair vennoot heeft, beiden gevestigd in een staat die de open cv als belastingplichtig voor een naar de winst geheven belasting beschouwt. Aangezien een open commanditaire vennootschap op dit moment in Nederland belastingplichtig is, kan niet worden voldaan aan de definitie van het voorgestelde artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969. In de door de leden van de VVD geschetste casus is de voorgestelde belastingplichtmaatregel derhalve niet van toepassing.

De leden van de fractie van D66 vragen hoe de belastingplichtmaatregel in andere lidstaten van de EU wordt geïmplementeerd, hoe deze maatregel wordt gemonitord en of deze maatregel in de EU wordt geëvalueerd. Daarnaast vragen deze leden of er binnen de EU een gesprek gaande is ten aanzien van de complexiteit van wetgeving. De belastingplichtmaatregel maakt deel uit van ATAD2. ATAD2 betreft een minimumnorm. Alle EU-lidstaten dienen deze maatregel derhalve per 1 januari 2022 in hun wetgeving te hebben geïmplementeerd. De wijze waarop andere lidstaten dit doen is voorafgaand aan de verplichte inwerkingtredingsdatum nog niet bekend. ATAD2 zal door de Europese Commissie worden geëvalueerd, waarbij aandacht zal worden besteed aan de werking van deze maatregel. Deze leden vragen eveneens of landen buiten de EU ook hybridemismatchmaatregelen kennen. De hybridemismatchmaatregelen vloeien voort uit het BEPS-rapport<sup>11</sup> uit 2015, dat onderschreven is door de G20, de OESO en de lidstaten van de EU. Het tegengaan van hybride-mismatches is daarmee internationaal omarmd.

De leden van de fractie van D66 vragen of transparante lichamen zelf kunnen kiezen om als volledig belastingplichtig aangemerkt te worden, ondanks dat er geen sprake is van een hybridemismatch. Volledig transparante lichamen zijn, indien er geen sprake is van een omgekeerde hybridemismatch, niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. In de vennootschapsbelasting bestaat er geen mogelijkheid om te kiezen voor transparantie of zelfstandige belastingplicht. Het staat dergelijke lichamen overigens vrij om, indien zij dat wensen, hun rechtsvorm te wijzigen naar een rechtsvorm die wel belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting.

De leden van de fractie van D66 vragen wanneer sprake is van een gelieerd natuurlijk persoon. Er is sprake van een gelieerd natuurlijk persoon indien een natuurlijk persoon direct of indirect een belang heeft in de belastingplichtige dat uitkomt boven een of meer van de in

---

<sup>11</sup> OESO, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, 2015.

artikel 13ab, tiende lid, Wet Vpb 1969 opgenomen drempels. Voor lichamen en natuurlijk personen gelden dezelfde drempels.<sup>12</sup>

De leden van de fractie van D66 vragen naar de samenloop tussen de voorgestelde belastingplichtmaatregel uit het onderhavige wetsvoorstel en de reguliere hybride mismatchmaatregelen. De belastingplichtmaatregel uit het onderhavige wetsvoorstel pakt de oorzaak van een hybride-mismatch aan, waardoor het kwalificatieverschil wordt opgeheven. Hierdoor zullen de reguliere hybridemismatchmaatregelen die het gevolg van dat kwalificatieverschil (bijvoorbeeld een aftrek zonder betrekking in de heffing) in deze situaties tot nu toe neutraliseren, in zoverre geen toepassing meer vinden.<sup>13</sup>

De leden van de fractie van D66 vragen naar het moment van aanvang en einde van de belastingplicht van een omgekeerd hybride lichaam. De belastingplicht van een omgekeerd hybride lichaam vangt aan op het moment dat, op of na de inwerkingtredingsdatum van de maatregel, aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 wordt voldaan. Op het moment dat niet langer aan deze voorwaarden wordt voldaan eindigt de belastingplicht.

De leden van de fractie van GroenLinks stellen een aantal vragen over de aanvang en het einde van de belastingplicht voor omgekeerde hybride lichamen. Deze leden vragen of bij aanvang van de belastingplicht van een omgekeerd hybride lichaam de vermogensbestanddelen worden gewaardeerd op de waarde in het economisch verkeer. Daarnaast vragen deze leden naar de samenloop met het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 dat is opgenomen in het wetsvoorstel Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel.<sup>14</sup> Het onderhavige wetsvoorstel bestrijdt hybridemismatches in gevallen dat gebruik wordt gemaakt van omgekeerde hybride lichamen. De voorgestelde maatregelen zorgen ervoor dat het land van vestiging onder bepaalde omstandigheden de kwalificatie volgt van het land waar de participanten zijn gevestigd. De belastingplichtmaatregel ziet uitsluitend op zogenoemde omgekeerde hybride lichamen. Dit zijn samenwerkingsverbanden die voor belastingdoeleinden door de staat naar het recht waarvan deze samenwerkingsverbanden zijn aangegaan of waarin ze zijn gevestigd als transparant (niet zelfstandig belastingplichtig) worden aangemerkt en door de staat waar een gelieerd lichaam is gevestigd dat participeert in een dergelijk samenwerkingsverband als niet-transparant (en daarmee zelfstandig belastingplichtig) worden aangemerkt. Het wetsvoorstel Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel is een uitwerking van één van de aanbevelingen – een maatregel uit de voorgestelde basisvariant – van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals. De voorgestelde maatregelen uit dat wetsvoorstel houden, kort gezegd, in dat indien toepassing van het zakelijkheidsbeginsel bij het bepalen van de winst van een belastingplichtige leidt tot een neerwaartse aanpassing van de winst, die neerwaartse aanpassing slechts in aanmerking mag worden genomen voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat bij het gelieerde lichaam waarmee de transactie is aangegaan een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Daarnaast bestrijdt het genoemde wetsvoorstel door middel van het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 dubbele niet-heffing als gevolg van waarderingverschillen van vermogensbestanddelen die worden verkregen door middel van bijvoorbeeld kapitaal-

<sup>12</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 35.

<sup>13</sup> Voor een verdere toelichting wordt verwezen naar voorbeeld 1 in de memorie van toelichting, Kamerstukken II 2021/22, 35 931, nr. 3, p. 4.

<sup>14</sup> Kamerstukken II 2021/22, 35 933, nr. 2.

stortingen of winstuitdelingen. Het gaat hierbij om de verkrijging door de belastingplichtige van een vermogensbestanddeel van een gelieerd lichaam en daarmee om een andere situatie dan de aanvang van belastingplicht met bijbehorende waardering van reeds aanwezige vermogensbestanddelen van een omgekeerd hybride lichaam op basis van het onderhavige wetsvoorstel. Er is in dat opzicht dus geen sprake van samenloop. Wel zullen de maatregelen uit het wetsvoorstel Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel ook van toepassing kunnen zijn op omgekeerde hybride lichamen die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. De aanvang en het einde van de belastingplicht van een omgekeerd hybride lichaam worden – bijvoorbeeld met betrekking tot het opstellen van een openingsbalans en eindafrekening – op een gelijke wijze behandeld als de aanvang en het einde van de belastingplicht van andere belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting. Dit betekent dat als gevolg van reguliere wetstoepassing in voorkomende gevallen bij de aanvang op de fiscale openingsbalans uitgegaan wordt van de waarde in het economisch verkeer van de activa en de passiva. Dit betekent overigens ook dat bij het einde van de belastingplicht van een omgekeerd hybride lichaam er een reguliere eindafrekening zal plaatsvinden. Bij de aanvang en het einde van de belastingplicht als zodanig is geen sprake van een omgekeerde hybridemismatch die met het onderhavige wetsvoorstel wordt bestreden. Daarnaast is er bij de aanvang en het einde van de belastingplicht als zodanig ook geen sprake van een dubbele niet-heffing als gevolg van een kapitaalstorting en winstuitdeling in natura die door het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 – uit het wetsvoorstel Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel – wordt bestreden. Het kabinet ziet – gelet op het voorgaande – geen aanleiding om bij de aanvang en het einde van de belastingplicht van een omgekeerd hybride lichaam af te wijken van de aanvang en het einde van de belastingplicht van andere belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de definitie van «gelieerd lichaam» als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969. In het voorgestelde artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 is de definitie opgenomen van een omgekeerd hybride lichaam. Een naar Nederlands recht aangegaan of in Nederland gevestigd samenwerkingsverband dat zonder toepassing van deze bepaling fiscaal transparant is, kwalificeert als een omgekeerd hybride lichaam indien ten minste 50% van de stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in dat samenwerkingsverband direct of indirect worden gehouden door een of meer aan dat samenwerkingsverband gelieerde lichamen als bedoeld in artikel 12ac, tweede lid, Wet Vpb 1969 die zijn gevestigd in een staat die dat samenwerkingsverband als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting beschouwt. Op grond van het genoemde artikel 12ac, tweede lid, is sprake van een gelieerd lichaam indien – kort gezegd – sprake is van een lichaam dat, zelfstandig of als onderdeel van een samenwerkende groep, direct of indirect een belang heeft in het omgekeerde hybride lichaam dat ten minste 25% van de stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten vertegenwoordigt.

De leden van de fractie van de SP vragen uit te leggen waarom onder voorwaarden een aftrekmogelijkheid wordt voorgesteld. Met de in het voorgestelde artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 voorgestelde aftrekmogelijkheid wordt in beginsel voorkomen dat door de toepassing van de belastingplichtmaatregel dubbele belastingheffing ontstaat.



De leden van de fractie van de SP vragen om de uitzondering voor beleggingsinstellingen van het voorgestelde artikel 2, dertiende lid, Wet Vpb 1969 toe te lichten. Deze uitzondering maakt deel uit van ATAD2 en is overeenkomstig deze EU-richtlijn opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel.

### *3. Consultatie*

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de contouren van een eventuele toekomstige overgangsregeling voor de overgang van een open cv zoals we die nu kennen naar een omgekeerd hybride lichaam bij afschaffing van de belastingplicht van de open cv. Op dit moment is nog niet bekend of, en op welke wijze, overgangsrecht kan worden opgenomen voor dergelijke situaties. In het kader van een toekomstig wetsvoorstel dat de afschaffing van de belastingplicht van de open cv regelt zal dit nader worden bezien, waarbij rekening zal worden gehouden met de aard en het doel van beide regelingen en met de administratieve lasten en de uitvoerbaarheid door de Belastingdienst.

De leden van de fractie van de SP vragen of de door de NOB naar aanleiding van de internetconsultatie van dit wetsvoorstel gesignaleerde knelpunten ten aanzien van de volledige belastingplicht voor omgekeerde hybride lichamen mogelijk tot rechtszaken kunnen leiden. Met de volledige belastingplicht wordt voorkomen dat met name ten aanzien van de aanvang en het einde van de belastingplicht bij wisselende belangen knelpunten en vraagstukken ontstaan. Hiermee wordt voorkomen dat in de praktijk bij belangenwijzigingen waarderingdiscussies ontstaan bij gedeeltelijke aanvang en beëindiging van de belastingplicht, hetgeen de uitvoerbaarheid van de maatregel ten goede komt. Op dit moment is er geen aanleiding om toekomstige procedures te verwachten, mede doordat de verwachting is dat slechts een beperkt aantal belastingplichtigen met de belastingplichtmaatregel te maken zal krijgen.

### *4. Budgettaire aspecten*

De leden van de fracties van het CDA en GroenLinks vragen naar een nadere onderbouwing van de verwachte budgettaire opbrengst van nihil. Sinds 1 januari 2020 is door toepassing van de reguliere hybridemismatchmaatregelen het fiscale voordeel van de cv/bv-structuur reeds weggenomen. Zoals eerder aangegeven wijzen signalen uit de praktijk erop dat bedrijven sinds de aankondiging van ATAD2 in 2016 vrijwel geen nieuwe cv/bv-structuren hebben opgericht en deze structuren actief worden verlaten, waardoor er naar verwachting slechts een beperkt aantal cv/bv-structuren resterend zijn. Als multinationals de cv/bv-structuur en andere hybridemismatchstructuren verlaten, vinden de hybridemismatchmaatregelen, waaronder de voorgestelde belastingplichtmaatregel, geen toepassing en zal er geen budgettaire opbrengst zijn. Dit betekent dat het gewenste gedragseffect wordt gesorteerd. De budgettaire opbrengst bij het beperkte aantal resterende cv/bv-structuren is naar verwachting derhalve verwaarloosbaar.

### *5. Uitvoeringsaspecten*

De leden van de fracties van de VVD, het CDA en GroenLinks stellen enkele vragen over de complexiteit, handhaafbaarheid en fraudebestendigheid van het onderhavige wetsvoorstel. De belastingplichtmaatregel uit ATAD2 is een complexe aanpassing van de bestaande systematiek van de vennootschapsbelasting. Daarbij geldt dat het feit dat de belastingplicht voor omgekeerde hybride lichamen afhankelijk is van de toepassing van het fiscale recht in het buitenland, complexiteit verhogend werkt.

Deze informatie is namelijk veelal niet beschikbaar of moeilijk verkrijgbaar voor de Belastingdienst. Gelet op deze complexiteit en het feit dat dergelijk toezicht niet kan worden geautomatiseerd is de inschatting dat toezicht op deze wetgeving 3,5 fte structureel kost. Ten aanzien van de handhaafbaarheid en fraudebestendigheid geldt dat de Belastingdienst afhankelijk is van aanmelding van een omgekeerd hybride lichaam als belastingplichtige. Een omgekeerd hybride lichaam wordt namelijk niet automatisch uitgenodigd tot het doen van aangifte. Hierbij bestaat het risico dat een omgekeerd hybride lichaam geen aangifte doet, terwijl zij daar wel toe verplicht is. Hierbij wordt opgemerkt dat indien de belastingplichtmaatregel geen toepassing vindt, onder omstandigheden sprake blijft van een hybride mismatch, waarvan de fiscale gevolgen met de implementatie van de reguliere hybridemismatchmaatregel van ATAD2 reeds zijn weggenomen.

De leden van de fractie van het CDA vragen nadere toelichting bij de notie in de uitvoeringstoets dat het onderhavige wetsvoorstel ertoe kan leiden dat een hybridemismatch wordt vervangen door een verrekenprijsmismatch. De voorgestelde belastingplichtmaatregel zorgt er onder omstandigheden voor dat het land van vestiging de kwalificatie volgt van het land waar de participanten zijn gevestigd, waardoor een omgekeerd hybride lichaam onder omstandigheden belastingplichtig wordt voor de vennootschapsbelasting. Hierdoor is niet langer sprake van een hybridemismatch. Met een belastingplichtig omgekeerd hybride lichaam kan zich in voorkomende gevallen een verrekenprijsverschil<sup>15</sup> voordoen. Ten aanzien van een dergelijk verrekenprijsverschil kunnen onder omstandigheden de voorgestelde maatregelen uit het wetsvoorstel Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel<sup>16</sup> aangrijpen.<sup>17</sup>

#### *6. Administratieve lasten / gevolgen voor bedrijfsleven en burger*

De leden van de fracties van D66, het CDA, GroenLinks en de ChristenUnie stellen enkele vragen met betrekking tot de administratieve lasten en de mate waarin verwacht wordt dat dit wetsvoorstel toepassing vindt. De gevolgen voor de administratieve lasten worden ingeschat op basis van het verwachte aantal gevallen dat door een wetsvoorstel wordt geraakt in samenhang met de verwachte gevolgen indien een belastingplichtige door dit wetsvoorstel wordt geraakt. De belastingplichtmaatregel uit het onderhavige wetsvoorstel maakt deel uit van ATAD2. Deze richtlijn is reeds in 2016 aangekondigd en in 2017 gepubliceerd. Daarbij zijn de reguliere hybridemismatchmaatregelen, die het fiscale voordeel van de cv/bv-structuur wegnemen, reeds op 1 januari 2020 in werking getreden. Hiermee heeft de cv/bv-structuur haar aantrekkingskracht verloren. De verwachting is dan ook dat er per 2022 slechts een beperkt aantal cv/bv-structuren resteren, waardoor het aantal keren dat de belastingplichtmaatregel toepassing vindt eveneens beperkt zal zijn. Om die reden is het verwachte aantal gevallen waarin het onderhavige wetsvoorstel toepassing zal vinden laag. Ondanks dat er gevolgen zijn voor de administratieve lasten indien het onderhavige wetsvoorstel toepassing vindt, is derhalve de inschatting dat de administratieve lasten zeer beperkt zijn. Deze inschatting wordt ondersteund door het Adviescollege toetsing regeldruk en het feit dat er één reactie is binnengekomen bij de openbare internetconsultatie van dit wetsvoorstel.<sup>18</sup>

<sup>15</sup> Een verrekenprijsverschil ontstaat door een verschil in toepassing van het zakelijkheidsbeginsel (het arm's-lengthbeginsel).

<sup>16</sup> Kamerstukken II 2021/22, 35 933, nr. 2.

<sup>17</sup> Kamerstukken II 2021/22, 35 931, nr. 3, p. 4.

<sup>18</sup> <https://www.internetconsultatie.nl/belastingplichtmaatregelatad2/reacties>.

## *7. EU-aspecten*

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom de belastingplichtmaatregel uit ATAD2 een uitgestelde inwerkingtredingsdatum heeft van 1 januari 2022 en of hierdoor extra belasting is ontweken. De belastingplichtmaatregel betreft een complexe aanpassing van de bestaande systematiek van de wet. Derhalve heeft het kabinet er bij de implementatie van de reguliere hybridemismatchmaatregelen voor gekozen om gebruik te maken van de mogelijkheid die ATAD2 biedt om de belastingplichtmaatregel per 1 januari 2022 in te voeren.<sup>19</sup> Een belangrijke overweging hierbij was dat de fiscale voordelen van een omgekeerde hybridemismatch reeds per 1 januari 2020 zijn weggenomen op grond van de per die datum in werking getreden reguliere hybridemismatchmaatregelen. Door gebruik te maken van de uitgestelde inwerkingtredingsdatum is derhalve naar verwachting geen extra belasting ontweken.

## *8. Overig*

De leden van de fractie van GroenLinks maken van de gelegenheid gebruik om bij het onderhavige wetsvoorstel ten aanzien van omgekeerde hybridemismatches enkele vragen te stellen over de internationale aanpak van belastingontwijking. Op 8 oktober 2021 heeft een vergadering van het Inclusive Framework van de OESO plaatsgevonden over dit onderwerp. De Staatssecretaris van Financiën zal uw Kamer op korte termijn een brief sturen over de uitkomsten van deze vergadering. In deze brief zal hij de vragen die door de leden van de fractie van GroenLinks zijn gesteld beantwoorden.

De Staatssecretaris van Financiën,  
J.A. Vijlbrief

---

<sup>19</sup> Kamerstukken II 2019/20, 35 241, nr. 7, p. 19.