

Vergaderjaar 2019–2020

35 241

Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de dividendbelasting 1965 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 hybridemismatches met derde landen (PbEU 2016, L 144/1) (Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking)

Nr. 7

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 22 oktober 2019

Inhoudsopgave

I. ALGEMEEN	2
1. Inleiding	2
2. Aanleiding	2
3. Implementatiegevolgen voor Nederland	5
4. Hybridemismatches – algemeen	8
5. Structuren met een hybridemismatch	12
5.1 Hybride lichamen	14
5.1.1 Betalingen aan een hybride lichaam	14
5.1.2 Betalingen door een hybride lichaam	16
5.2 Hybride vaste inrichtingen	17
5.2.1 Buiten beschouwing blijvende vaste inrichting	18
5.2.2 Betaling aan een lichaam met een vaste inrichting	18
5.2.3 Dubbele aftrek	18
5.3 Belastingplichtmaatregel	19
6. Documentatieverplichting	19
7. Internetconsultatie	25
8. Budgettaire aspecten	25
9. Uitvoeringskosten Belastingdienst	27
10. Administratieve lasten voor bedrijfsleven en burger	27
11. Transponeringstabel	28
12. Artikelsgewijze toelichting	29
13. Bijlage – Uitvoeringstoets Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking	30
14. Overig	31
15. Commentaar van derden	32

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

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

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 de commentaren van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en het Register Belastingadviseurs (RB). De leden van de fractie van de VVD hebben ook gevraagd om te reageren op de inbreng van de American Chamber of Commerce (AmCham). Deze reactie vindt zo veel mogelijk plaats waar dat onderwerp in deze nota aan bod komt.

2. Aanleiding

De leden van de fractie van de VVD vragen in welk opzicht de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2)¹ de hybridemismatchmaatregelen uit de eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD1)² uitbreidt en waarom. ATAD2 breidt de hybridemismatchmaatregelen uit ATAD1 op twee manieren uit. Allereerst zien de regels uit ATAD2 ook op hybridemismatches met derde landen, terwijl de regels uit ATAD1 alleen zien op hybridemismatches tussen EU-lidstaten. Daarnaast worden met ATAD2 meer typen hybridemismatchstructuren bestreden. De volgende typen hybridemismatches zijn toegevoegd: de hybridemismatch met een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting³, de hybridemismatch met een betaling aan een vaste inrichting⁴, de hybridemismatch met een veronderstelde betaling⁵, de hybridemismatch met dubbele aftrek tussen vaste inrichting en hoofdhuis⁶, de geïmporteerde hybridemismatch⁷ en de hybridemismatch met een dubbele vestigingsplaats⁸. Ook is de belastingplichtmaatregel toegevoegd.⁹ De belastingplichtmaatregel ziet niet zozeer op een nieuw type hybridemismatch maar bevat een andere methode om de hybridemismatch met een betaling aan hybride lichaam te bestrijden. Deze toevoegingen zijn gemaakt om te voorkomen dat belastingplichtigen nog belasting kunnen ontwijken door gebruik te maken van de lacunes op het terrein van hybridemismatches die na ATAD1 zouden restereren.

De leden van de fractie van de VVD vragen welke andere Europese landen ATAD2 al hebben geïmplementeerd. De leden van de fractie van de VVD vragen ook wat de verschillen zijn wat betreft de implementatie met Duitsland, België en Denemarken en of ik deze verschillen kan toelichten en aangeven waarom Nederland hier al dan niet een andere keuze heeft gemaakt. De leden van de fractie van de VVD vragen ook welke aanvullende maatregelen andere EU-lidstaten hebben genomen bovenop de

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 Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016, PbEU 2016, L 193/1.

³ Beschreven in paragraaf 4.3.1 van het algemeen deel van de memorie van toelichting.

⁴ Beschreven in paragraaf 4.3.2 van het algemeen deel van de memorie van toelichting.

⁵ Beschreven in paragraaf 4.3.3 van het algemeen deel van de memorie van toelichting.

⁶ Beschreven in paragraaf 4.3.4 van het algemeen deel van de memorie van toelichting.

⁷ Beschreven in paragraaf 4.5 van het algemeen deel van de memorie van toelichting.

⁸ Beschreven in paragraaf 4.6 van het algemeen deel van de memorie van toelichting.

⁹ Beschreven in paragraaf 4.7 van het algemeen deel van de memorie van toelichting.

minimale norm van ATAD2. De leden van de fractie van de VVD vragen ook hoe andere EU-lidstaten omgaan met eventuele mogelijkheden in de richtlijn om administratieve lasten van ondernemers te verlagen. Ook vragen zij of voor alle bepalingen waar extra beleidsruimte of aanvullende eisen zijn gesteld toe te lichten hoe andere EU-lidstaten hiermee omgaan. De leden van de fractie van het CDA vragen van welke grens van gelieerdheid andere EU-lidstaten uitgaan. De leden van de fractie van GroenLinks vragen of andere EU-lidstaten ervoor kiezen de belastingplichtmaatregel te implementeren per 1 januari 2022. De leden van de fractie van D66 vragen om meer informatie over hoe andere EU-lidstaten deze richtlijn implementeren. Deze leden vragen op welke onderdelen deze implementatie verder of minder ver gaat dan de wijze waarop het kabinet deze richtlijn implementeert. Het kabinet is met deze leden geïnteresseerd in de manier waarop andere EU-lidstaten de richtlijn implementeren en in hoeverre dit afwijkt van de door Nederland gemaakte keuzes bij de implementatie. Helaas bestaat hiervan geen duidelijk beeld. De Europese Commissie (EC) houdt bij welke EU-lidstaten een implementatie-instrument hebben ingediend.¹⁰ Uit dit overzicht blijkt dat op dit moment de volgende EU-lidstaten melding hebben gemaakt van gewijzigde wetgeving in het kader van ATAD2: België, Tsjechië, Denemarken, Italië en Portugal. In dit overzicht is bij deze EU-lidstaten ook een link opgenomen naar de wetgeving in de eigen taal. Het is voor mij niet mogelijk om te beoordelen of te interpreteren wat er in deze wetgeving staat en in welke mate in EU-lidstaten is voorzien in bijvoorbeeld extra beleidsruimte. Uiteindelijk is het aan de EC om te beoordelen of richtlijnen op de juiste wijze zijn geïmplementeerd. Indien de EC van mening is dat richtlijnen niet op een juiste wijze zijn geïmplementeerd, kan de EC een infractieprocedure starten. Bij de implementatie van ATAD1 is aan de EC gevraagd om een overzicht te geven van de wijze waarop EU-lidstaten die richtlijn hebben geïmplementeerd. De EC stond hier niet onwelwillend tegenover, maar heeft dit tot op heden nog niet gedaan. Hier zal opnieuw om worden gevraagd. De EC zal ook gevraagd worden een overzicht te geven van de wijze waarop EU-lidstaten ATAD2 hebben geïmplementeerd.

De leden van de fractie van D66 vragen of met het onderhavige wetsvoorstel ook alle toekomstige hybridemismatches gedekt zijn en in hoeverre dit voorstel toekomstbestendig is. In het verlengde daarvan vragen de leden van de fractie van GroenLinks in hoeverre het met het onderhavige wetsvoorstel onmogelijk wordt om voordeel te halen uit verschillende vennootschapsbelastingstelsels. Dit wetsvoorstel bevat regels voor de aanpak van negen typen hybridemismatches. Deze typen, die volgen uit ATAD2, zijn terug te vinden in de rapporten die de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) in het kader van het Base Erosion en Profit Shifting (BEPS)-project heeft gepubliceerd over hybridemismatches.¹¹ Hybridemismatchstructuren zijn zeer complexe structuren en er kan niet met zekerheid worden gezegd dat in de toekomst geen nieuwe structuren opkomen die niet onder de regels van dit wetsvoorstel vallen, maar toch als hybridemismatch kunnen worden aangemerkt. Wel worden alle typen die door de OESO zijn behandeld in de hiervoor genoemde rapporten geraakt door het onderhavige wetsvoorstel. Op dit moment zijn er geen hybridemismatchstructuren bekend die niet worden geraakt door het onderhavige wetsvoorstel. Mochten deze in de toekomst toch ontstaan, dan zal op dat moment op het niveau van de OESO en EU worden bezien of nadere regelgeving wenselijk of noodzakelijk is om deze structuren aan te pakken. Nederland

¹⁰ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/NIM/?uri=CELEX:32017L0952&qid=1571037173193>.

¹¹ OESO, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, 2015, OESO, *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements*, 2017.

is er voorstander van om degelijke structuren zoveel mogelijk internationaal en Europees gecoördineerd aan te pakken.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen wat precies de doelstelling is van het kabinet op het gebied van belastingontwijking en wanneer dat doel bereikt is. Daarnaast vragen deze leden of het kabinet een gewenst effectief tarief van de vennootschapsbelasting heeft, en zo ja, welk tarief dit is. Dit kabinet wil internationale belastingontwijking tegengaan. Daarom is de aanpak van belastingontwijking en -ontduiking een van de beleidspeerpunten van dit kabinet. Daarbij heeft het kabinet ook de ambitie om het beeld te kantelen dat Nederland het internationale bedrijven fiscaal gemakkelijk zou maken belasting te ontwijken. Het is echter complex om hier in kwantitatieve zin een doelstelling aan te verbinden. Het meten van de omvang van belastingontwijking is namelijk een lastige kwestie aangezien zowel een eenduidige definitie van belastingontwijking als betrouwbare data op bedrijfsniveau ontbreken. In Nederland zijn bedrijven in de vennootschapsbelasting voornamelijk onderworpen aan een toptarief van 25%. De belastingdruk voor een bedrijf in Nederland is – kort gezegd – het resultaat van dit statutaire tarief maar ook van de grondslag waarover de belasting geheven wordt (de belastbare winst). De effectieve belastingdruk kan sterk verschillen per bedrijf en per jaar, en is bovendien afhankelijk van de gehanteerde definitie daarvan. Ik vind het daarom niet zinvol om een effectief tarief als beleidsdoelstelling te hanteren. Dat neemt niet weg dat het denken over een minimumniveau aan winstbelasting niet stilstaat. Pijler 2 van het werkplan van de OESO betreft het verder onderzoeken en uitwerken van maatregelen om te waarborgen dat internationaal opererende ondernemingen altijd in ieder geval een minimumniveau aan winstbelasting betalen.¹² Nederland werkt in dit verband actief aan het zoeken naar oplossingen die internationaal op consensus kunnen rekenen.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen hoe het kabinet aankijkt tegen de analyse van professor Bellingwout waarin hij stelt dat we te maken hebben met een lappendekken aan willekeurige uitkomsten in de winstbelasting. In dat verband vragen de leden van de fractie van GroenLinks of het kabinet bereid is om niet alleen de gevolgen van hybridemismatches aan te pakken maar ook de oorzaak, namelijk verschillen tussen belastingstelsels. Daarnaast vragen deze leden of het kabinet de analyse deelt dat de huidige knelpunten slechts op een zinvolle wijze kunnen worden geadresseerd door internationale harmonisatie of vergaande coördinatie en of het kabinet bereid is om zich hier maximaal voor in te spannen. Verder vragen de leden van de fractie van GroenLinks of het kabinet de analyse deelt dat nationale winstbelastingssystemen ervoor zorgen dat «mismatches» worden geëxploiteerd met als onwenselijk gevolg dat sommige winsten nergens worden belast of dat dezelfde kosten in meerdere landen in aftrek kunnen worden gebracht. Er zijn de afgelopen jaren in internationaal verband grote stappen gezet om winstbelastingstelsels van verschillende landen beter op elkaar te laten aansluiten. Zo is met ingang van dit jaar ATAD1 in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) geïmplementeerd. Het onderhavige wetsvoorstel dient ter implementatie van ATAD2. Beide richtlijnen vinden hun oorsprong in het BEPS-project van de OESO. Door de implementatie van deze richtlijnen in de nationale belastingstelsels van de EU-lidstaten groeien de winstbelastinggrondslagen binnen de EU meer naar elkaar toe. Bovendien pakt ATAD2 ook hybridemismatches aan die ontstaan in relatie tot derde landen. Door deze internationale maatregelen neemt het risico

¹² OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.

dat winsten van internationaal opererende ondernemingen nergens worden belast, of kosten meerdere malen in aftrek komen, sterk af. Hierbij merkt de heer Bellingwout op dat de prijs voor het repareren van internationale belastingontwijking routes als gevolg van verschillen tussen belastingstelsels, een toenemende complexiteit met zich brengt. Het valt niet te ontkennen dat de implementatie van ATAD2 leidt tot meer complexiteit. Een volledige internationale harmonisatie van winstbelastingstelsels lijkt op dit moment echter een stap te ver. Besprekingen over een gemeenschappelijke (geconsolideerde) vennootschapsbelastinggrondslag binnen de EU zijn vanwege uiteenlopende standpunten van EU-lidstaten vastgelopen. De afgelopen jaren is coördinatie op het gebied van nieuwe uitdagingen op het terrein van winstbelastingen in zowel OESO- als EU-verband wel haalbaar en succesvol gebleken. Nederland is er voorstander van om ook in de toekomst nieuwe uitdagingen op genoemd terrein zoveel mogelijk internationaal/Europees gecoördineerd aan te pakken. Daarom participeert Nederland actief in zowel de EU als in de OESO en heeft Nederland met de landen in het Inclusive Framework (IF) een werkplan opgesteld om uiterlijk in 2020 tot een wereldwijde oplossing te komen voor de uitdagingen die de digitalisering van de economie meebrengt op het terrein van de winstbelasting. Pijler 2 van dit werkplan betreft het verder onderzoeken en uitwerken van maatregelen om te waarborgen dat internationaal opererende ondernemingen altijd in ieder geval een minimumniveau aan winstbelasting betalen. De voorgestelde maatregelen in pijler 2 zijn er – kort gezegd – op gericht om andere landen dan laagbelastende jurisdicties de mogelijkheid te geven om te heffen als de winst van een internationaal opererend bedrijf niet tegen ten minste een minimumeffectief tarief in de heffing wordt betrokken. Op deze wijze worden de oorzaken, namelijk verschillen tussen belastingstelsels, geadresseerd door internationale harmonisatie of vergaande coördinatie. De problematiek die de leden van GroenLinks schetsen, sluit daarom aan op het werk van de OESO in pijler 2.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen het kabinet of er inmiddels door alle nieuwe wetsvoorstellen om belastingontwijking tegen te gaan sprake is van een cultuur- en gedragsverandering in het (internationale) bedrijfsleven. Het kabinet zet grote stappen om door middel van wet- en regelgeving belastingontwijking aan te pakken. Maar de aanscherping van alleen wet- en regelgeving leidt niet tot het gewenste resultaat. Al was het maar omdat de wetgever niet op voorhand alle nieuwe vormen van belastingontwijking kan voorzien of voorkomen. Het bedrijfsleven heeft hierin ook een maatschappelijke verantwoordelijkheid, evenals belastingadviseurs die door middel van adviezen het fiscale gedrag van zowel burgers als bedrijven beïnvloeden. Cultuurveranderingen gaan langzaam, maar ik zie dat er bedrijven en belastingadvieskantoren zijn die die handschoenen oppakken. Ik hoop op een breed en gecoördineerd initiatief om de weg naar verandering verder te vervolgen.

3. Implementatiegevolgen voor Nederland

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom er niet voor gekozen is om de minimale norm te hanteren bij de implementatie van de richtlijn. In dat verband achten de leden van de fractie van het CDA het onwenselijk dat Nederland er blind voor lijkt te kiezen om de zwaarste optie uit de richtlijn te kiezen om het beeld te kantelen dat andere landen van ons hebben. Ook vragen de leden van de fractie van de VVD waarom ervoor is gekozen om de secundaire regel in te voeren voor betalingen aan hybride lichamen en betalingen aan een lichaam met een vaste inrichting terwijl deze situaties onder de richtlijn mogen worden uitgezonderd. Zoals de leden van de fractie van de VVD terecht opmerken is niet gekozen voor de minimale norm en is in twee gevallen die de leden van de fractie van de

VVD aanhalen de secundaire regel in het wetsvoorstel opgenomen, terwijl ATAD2 de mogelijkheid biedt om voor die gevallen de secundaire regel niet te implementeren. Het kabinet heeft als beleidsspeerpunt om belastingontwijking- en ontduiking aan te pakken. ATAD2 biedt een passend instrumentarium om belastingontwijking door middel van hybridemismatches aan te pakken. Het kabinet wil in den brede optreden tegen deze hybridemismatches en heeft er daarom voor gekozen om de mogelijkheden die ATAD2 biedt ten volle te benutten. Dat betekent niet dat Nederland steeds blind kiest voor de zwaarste optie uit de richtlijn. Wel betekent het dat Nederland niet naar de letter maar naar de geest van de richtlijn implementeert.

De leden van de fractie van het CDA vragen zich af of het kabinet gedurende het langlopende traject van onderhandelingen bij het BEPS-project, de richtlijnonderhandelingen van ATAD2 en het schrijven van de implementatiewet heeft gekeken waar de meeste kwalificatieverschillen zich voordoen. Het kabinet heeft beoordeeld in hoeverre hybridemismatches zich in verhouding tot Nederland voordoen. In de memorie van toelichting zijn de negen typen hybridemismatches die voortvloeien uit ATAD2 en waar dit wetsvoorstel op ziet beschreven. Bij elk van deze typen is beoordeeld in hoeverre het desbetreffende type zich in verhouding tot Nederland voordoet. Bij een aantal typen hybridemismatches, zoals de zogenoemde cv/bv-structuren is bekend dat deze zich regelmatig voordoen, omdat er bijvoorbeeld door belastingplichtigen zekerheid vooraf is gevraagd op de structuur. Bij een aantal hybridemismatches wordt minder vaak zekerheid vooraf gevraagd en is het minder duidelijk hoe vaak deze mismatches zich voordoen, ook omdat de informatie die noodzakelijk is om dit te beoordelen zich in het buitenland bevindt. Overigens dienen alle negen typen hybridemismatches van ATAD2 in de Wet Vpb 1969 te worden geïmplementeerd ongeacht of, en zo ja hoe vaak, de verschillende typen zich voordoen in verhouding tot Nederland.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het klopt dat de Nederlandse commanditaire vennootschap (cv) internationaal een vreemde eend in de bijt is, die daarmee voor veel kwalificatieverschillen zorgt, en of is bekeken of Nederland de kwalificatieverschillen kan verminderen in plaats van neutraliseren. De leden van de fractie van GroenLinks vragen in dat verband waarom er bij de belastingplichtmaatregel voor wordt gekozen om de oorzaak van de hybridemismatch aan te pakken in plaats van alleen de gevolgen te neutraliseren. De Nederlandse cv is een rechtsvorm die in het buitenland in vergelijkbare vorm voorkomt. Voor Nederlandse fiscale doeleinden kent de cv twee vormen, namelijk de open en de besloten cv. De besloten cv is naar Nederlandse maatstaven niet zelfstandig belastingplichtig (transparant). De open cv wordt voor Nederlandse belastingdoeleinden als niet-transparant behandeld (zelfstandig belastingplichtig). Het is mogelijk dat voor belastingdoeleinden van andere landen, op basis van objectieve criteria, wordt vastgesteld dat de open cv transparant is. De maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn dan van toepassing indien als gevolg van dit kwalificatieverschil een fiscaal voordeel ontstaat. Het lijkt mij evenwel zinvol om te onderzoeken of het aantal hybridemismatches in relatie met Nederland kan afnemen als het Nederlandse kwalificatiebeleid wordt aangepast. Zoals eerder opgemerkt raakt het kwalificatiebeleid echter niet alleen aan ATAD2, maar aan meer onderwerpen in de vennootschapsbelasting, waaronder de principiële vraag welke lichamen belastingplichtig dienen te zijn voor de vennootschapsbelasting. Een eventuele aanpassing van het Nederlandse kwalificatiebeleid moet in een breder licht worden gezien en de implementatie van ATAD2 geeft op zichzelf geen directe aanleiding tot een aanpassing daarvan en een dergelijke aanpassing mag om die reden

hoe dan ook geen onderdeel uitmaken van het implementatiewetsvoorstel. Omdat eventuele aanpassing in een breder licht moet worden gezien is nader onderzoek hiernaar nodig. De plannen met betrekking tot de modernisering van het personenvennootschapsrecht¹³, in combinatie met overige ontwikkelingen waaronder de maatregelen uit dit wetsvoorstel, geven het kabinet aanleiding om een onderzoek naar aanpassing van het kwalificatiebeleid te starten. Bij dit onderzoek zullen de reacties naar aanleiding van dit wetsvoorstel worden meegenomen. Het streven is de beleidsopties naar aanleiding van het onderzoek in het voorjaar van 2020 voor consultatie aan te bieden.

De leden van de fractie van het CDA vragen, na te hebben geconstateerd dat Amerikaanse bedrijven goedkoper konden concurreren dan Europese bedrijven door de cv/bv-structuur, of het kabinet kan aangeven of deze oneerlijke concurrentie na inwerkingtreding van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen voorbij is of dat er via andere routes nog mogelijkheden zijn voor Amerikaanse bedrijven of bedrijven uit andere landen om bij investeringen oneerlijk te concurreren met Europese bedrijven. De leden van de fractie van GroenLinks hebben gelezen dat er signalen zijn dat bedrijven hun hybride structuren hebben verlaten vanwege de verwachte veranderingen in de vennootschapsbelasting. Zij vragen of hier nieuwe structuren voor in de plaats zijn gekomen. Het kabinet verwacht inderdaad dat het grootste deel van de belastingplichtigen dat door het onderhavige wetsvoorstel kan worden geraakt, vooraf hun structuur of wijze van financiering zal wijzigen, zodat de maatregelen in dit wetsvoorstel geen toepassing vinden. Het is uiteraard niet uit te sluiten dat een groep belastingplichtigen daarbij op zoek gaat naar een andere wijze om de belastingdruk te verlagen. Met de implementatie van ATAD2 en de andere stappen die nationaal en internationaal zijn en worden genomen tegen belastingontwijking (zoals de implementatie van ATAD1 en de invoering van een bronbelasting op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties) is dit echter een stuk moeilijker geworden. Met deze maatregelen en de niet afnemende internationale aandacht voor belastingontwijking is een groot aantal fiscale routes afgesloten. Dat neemt niet weg dat structuren met ongewenste belastingontwijking nog mogelijk kunnen zijn. Ik kan op dit moment niet overzien hoe eventuele toekomstige structuren zullen worden vormgegeven, in hoeverre belastingplichtigen deze structuren zullen gebruiken en in hoeverre die routes door of via Nederland zullen gaan lopen. Zoals hiervoor is opgemerkt leidt alleen aanscherping van wet- en regelgeving niet tot de gewenste oplossing en hebben ook het bedrijfsleven en zijn belastingadviseurs hierbij een maatschappelijke verantwoordelijkheid.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of er onderdelen zijn waar het kabinet op basis van ATAD2 verder had kunnen gaan, maar heeft besloten daar niet voor te kiezen. Deze leden vragen die opties op te sommen en de gemaakte keuzes uitvoerig te beschrijven. Met dit wetsvoorstel implementeert het kabinet ATAD2 volledig en worden de mogelijkheden die ATAD2 biedt om op te treden tegen hybridemismatches volledig benut.

De leden van de fracties van de VVD en GroenLinks hebben vragen gesteld over de objectieve toets in het wetsvoorstel op grond waarvan het oogmerk van de belastingplichtige niet relevant is als er sprake is van een fiscaal voordeel en het verschil op dat punt met het Multilateraal Instrument. Ik begrijp de vraag zo dat hierbij wordt bedoeld op de principal purposes test (PPT) van het Multilateraal Instrument. Het kabinet wijst erop dat de situaties waar de PPT op ziet en de situaties van

¹³ Zie: <https://www.internetconsultatie.nl/moderniseringpersonenvennootschap>.

hybridemismatches waar het wetsvoorstel betrekking op heeft, niet goed vergelijkbaar zijn. Een doel van belastingverdragen is het voorkomen van dubbele belasting. Een belastingverdrag verdeelt daartoe heffingsrechten en kent verdragsvoordelen toe aan een belastingplichtige. Het toekennen van verdragsvoordelen wordt met andere woorden beoogd, behalve in situaties van oneigenlijk gebruik van een belastingverdrag. De PPT maakt de toekenning van verdragsvoordelen daarom mede afhankelijk van de vraag of het verkrijgen van een verdragsvoordeel een van de hoofddoelen van een constructie of transactie is. Als dat het geval is kunnen verdragsvoordelen worden geweigerd, tenzij wordt vastgesteld dat het toekennen van het voordeel in overeenstemming is met het doel en strekking van de desbetreffende verdragsbepaling. Daarbij wordt het oogmerk van een persoon voor de toepassing van de PPT geobjectiveerd: op basis van de feiten en omstandigheden moet redelijkerwijs geconcludeerd kunnen worden dat het verkrijgen van een verdragsvoordeel een van de hoofddoelen van een constructie of transactie is. Een hybridemismatch waar de maatregelen in dit wetsvoorstel op ziet is de situatie waarbij een fiscaal voordeel wordt gehaald als gevolg van verschillen tussen de fiscale regels van verschillende staten. Dat is in zijn algemeenheid niet wenselijk en ook niet beoogd. Daarom wordt in die situatie het fiscale voordeel dat wordt veroorzaakt door een hybridemismatch weggenomen zonder het oogmerk dat een belastingplichtige heeft met een constructie of transactie die tot een dergelijke mismatch leidt, te beoordelen.

4. Hybridemismatches – algemeen

De leden van de fractie van het CDA vragen of de wet van toepassing is als een vergoeding of betaling bij een lichaam niet in de heffing wordt betrokken omdat dat lichaam niet vennootschapsbelastingplichtig is, bijvoorbeeld omdat het lichaam (zoals een Nederlands pensioenfonds) subjectief is vrijgesteld.

Ik begrijp de vraag van deze leden aldus dat beide staten de vergoeding hetzelfde kwalificeren, bijvoorbeeld beide staten zien een rentevergoeding op een lening. Een vergoeding of betaling die niet in de heffing wordt betrokken omdat een lichaam subjectief is vrijgesteld van belasting geeft geen aanleiding tot een hybridemismatch in de zin van ATAD2 en dit wetsvoorstel. ATAD2 wijzigt op zichzelf dan ook niets aan de fiscale behandeling van de door deze leden bedoelde vergoedingen en betalingen.

De leden van de fractie van de VVD vragen of de hybridemismatchmaatregelen van toepassing zijn in een situatie waarbij de inkomsten ook zonder dat sprake is van een hybridemismatch niet belast zouden worden omdat de ontvanger een vrijgesteld lichaam is. Om te beoordelen of de hybridemismatchmaatregelen van toepassing zijn, dient onder andere de vraag te worden beantwoord of de aftrek zonder betrekking in heffing het gevolg is van het verschil in kwalificatie van een lichaam of een financieel instrument dan wel de toerekening aan een vaste inrichting. Indien de inkomsten ook zonder dat sprake zou zijn van een hybridemismatch niet belast zouden worden omdat de ontvanger in het buitenland is vrijgesteld van winstbelasting, de staat waarin de ontvanger is gevestigd in het geheel geen winstbelasting kent of dit het gevolg is van de toepassing van een bijzonder belastingregime waaronder de ontvanger volledig is vrijgesteld, is de aftrek zonder betrekking in de heffing niet het gevolg van een verschil in de kwalificatie van het instrument of een lichaam dan wel in de toerekening aan een vaste inrichting. Er wordt dan niet voldaan aan de oorsprongseis. In dergelijke situaties zijn de hybridemismatchmaatregelen dus niet van toepassing, hetgeen wordt bevestigd door de OESO en de preambule van ATAD2.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe wordt voorkomen dat dit wetsvoorstel leidt tot dubbele belastingheffing. Deze leden uiten daarnaast hun zorgen over hybridestructuren die niet leiden tot belastingontwijking, maar wel worden geraakt door de maatregelen. Zij vragen welke bedrijven worden geraakt en vragen waarom de maatregelen niet geflankeerd worden door een proportionele tegenbewijsmaatregel die het mogelijke verlies aan banen (deels) kan voorkomen.

Het onderhavige wetsvoorstel is zo opgesteld dat dient te worden vastgesteld of er een objectief vast te stellen verschil in de fiscale behandeling of fiscale kwalificatie van lichamen, instrumenten of (toerekening aan) vaste inrichtingen tussen verschillende belastingstelsels is, als gevolg waarvan een fiscaal voordeel ontstaat. Op het moment dat dit fiscale voordeel ontstaat zijn de hybridemismatchmaatregelen van toepassing. Dit geldt voor alle vennootschapsbelastingplichtigen waarvoor geldt dat hiervan sprake is. Deze maatregelen ontnemen dan kort gezegd het voordeel dat de hybridemismatch oplevert. De achtergrond hiervan is dat een verschil in kwalificatie nog niet per definitie belastingontwijking oplevert. Pas als daar een fiscaal voordeel mee wordt behaald, dient dit voordeel te worden weggenomen. Met deze aanpak wordt dubbele belastingheffing zoveel mogelijk voorkomen en in zoverre kent dit wetsvoorstel dus al een proportionele toetsing (het wordt toegepast voor zover er een fiscaal voordeel is). Een tegenbewijsregeling is om die reden dan ook niet noodzakelijk. In specifieke situaties waarbij sprake is van een hybridemismatch en de toepassing van zogenoemde Controlled Foreign Company (CFC)-maatregelen, wordt deze proportionele toetsing losgelaten. Hierbij moet voor ogen worden gehouden dat zowel de hybridemismatchmaatregelen als CFC-maatregelen dienen om belastingontwijking tegen te gaan. Beide maatregelen hebben een prohibitief karakter en het doel van de maatregelen om belastingontwijking te voorkomen wordt effectiever bereikt indien de complexe samenloop niet wordt geregeld. Bovendien leidt een proportionele toetsing in die gevallen tot zeer complexe situaties, hetgeen onwenselijk zou zijn voor de uitvoering. Dit geldt ook in geval dit wordt vormgegeven als een tegenbewijsmaatregel.

De leden van de fractie van CDA vragen of het kabinet voor de toekomst mogelijkheden ziet om met name meer gebruik te kunnen maken van de primaire regels buiten de EU als meer OESO-landen regels hebben die gelijk zijn aan de hybridemismatchmaatregelen uit ATAD2. Ook vragen deze leden of het kabinet in beeld heeft in welke situaties buiten de EU nu al niet de secundaire maar de primaire regels kunnen worden toegepast. Hybridemismatches zullen zich in beginsel voordoen tussen verschillende staten. Indien een hybridemismatch wordt geconstateerd zal door middel van de primaire en de secundaire regel de rangorde worden geregeld welke van de betrokken staten de hybridemismatch zal neutraliseren. Als beide staten zouden optreden, leidt dit immers tot dubbele belastingheffing. Bij hybridemismatchsituaties met andere EU-lidstaten zou ATAD2 daarom zo moeten uitwerken dat de EU-lidstaten de primaire regel toepassen (en de andere lidstaat de secundaire regel dus niet hoeft toe te passen). Als derde landen regels in hun wetgeving opnemen die gelijk zijn aan de hybridemismatchmaatregelen van ATAD2 zal ook bij deze derde landen de toepassing van de primaire regel ontstaan. Voor gevallen waarin landen deze wetgeving niet kennen, wordt met dit wetsvoorstel de secundaire regel geïmplementeerd, die ervoor zorgt dat de hybridemismatch dan alsnog wordt geneutraliseerd.

ATAD2 is gebaseerd op de OESO-rapporten die zien op het neutraliseren van de effecten van hybridemismatches. Landen zijn niet verplicht de aanbevelingen uit de rapporten te implementeren in hun wetgeving. Op dit moment zijn landen nog bezig met de implementatie van de

OESO-aanbevelingen zodat het nog niet duidelijk is of en in welke situaties de OESO-regels zullen worden toegepast.

De leden van de fractie van het CDA vragen het kabinet te bevestigen dat het gelieerdheidspercentage dat in ATAD2 wordt genoemd 50% is. Deze leden vragen het kabinet te motiveren waarom in het onderhavige wetsvoorstel wordt uitgegaan van 25% om de gelieerdheid te bepalen. In ATAD2 wordt inderdaad aangesloten bij een percentage van 50% voor de beoordeling of sprake is van gelieerdheid. Gelieerdheid dient op grond van ATAD2 ook te zien op lichamen die deel uitmaken van dezelfde voor de boekhouding geconsolideerde groep, een onderneming waarin de belastingplichtige invloed van betekenis op de leiding uitoefent en, omgekeerd, een onderneming die invloed van betekenis op de leiding van de belastingplichtige uitoefent. Aan het criterium «invloed van betekenis» heb ik invulling gegeven door een gelieerdheidspercentage van 25% in dit wetsvoorstel op te nemen. Dit is hetzelfde percentage als volgt uit ATAD1, zodat het vereiste percentage voor gelieerdheid in de geïmplementeerde wetgeving op grond van ATAD1 en het onderhavige wetsvoorstel ter implementatie van ATAD2 hetzelfde is.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat er moet worden verstaan onder betrekken in de heffing. Deze leden vragen of het klopt dat volgens het BEPS-project hier al aan voldaan is als het inkomen in de grondslag is opgenomen, en dat het onderhavige wetsvoorstel veel strenger is. Ook vragen deze leden of bij verliesverrekening sprake is van betrekken in de heffing. De definitie van «aftrek zonder betrekking in de heffing» is opgenomen in het voorgestelde artikel 12ac, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969. Er is sprake van betrekking in de heffing als een betaling of vergoeding in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Echter, als op basis van de kwalificatie van een betaling die betaling in aanmerking komt voor een belastingvrijstelling, een verlaagd belastingtarief of een verrekening of teruggave van belasting die geen verrekening is van bronbelastingen, dan geldt dat er geen sprake is van betrekking in de heffing. Een bronbelasting die wordt ingehouden op een vergoeding of betaling zorgt er niet voor dat de betaling betrokken is in een naar de winst geheven belasting. Als een ontvangen betaling in de grondslag van een naar de winst geheven belasting wordt betrokken, maar uiteindelijk wordt afgezet tegen nog te verrekenen verliezen, dan is er nog steeds sprake van betrekking in de heffing.

De leden van de fractie van D66 vragen om een nadere toelichting bij de administratieve lasten voor het midden- en kleinbedrijf (mkb) en vragen daarbij te reageren op het bericht in het Financieele Dagblad dat ATAD2 niet in nationale wetgeving hoeft te worden omgezet voor bedrijven met geringe winsten of lage winstmarges.¹⁴ Deze leden vragen in het verlengde hiervan hoe andere EU-lidstaten hiermee omgaan en of zij kiezen voor een drempelbedrag. De lezing van het Financieele Dagblad dat ATAD2 niet in nationale wetgeving hoeft te worden omgezet voor bedrijven met geringe winsten of lage winstmarges is onjuist. De hybridemismatchmaatregelen uit ATAD2 dienen van toepassing te zijn op bedrijven ongeacht de winst die zij maken. ATAD2 bevat geen uitzondering voor bedrijven met geringe winsten of lage winstmarges. Het ligt dan ook niet voor hand dat andere landen een dergelijke uitzondering in hun nationale wetgeving zullen opnemen. De passage waar het artikel aan refereert lijkt te komen uit de preambule van ATAD1. In die preambule wordt specifiek gesproken over de in ATAD1 opgenomen CFC-maatregel. De CFC-maatregel in ATAD1 biedt het zogenoemde model B de

¹⁴ <https://fd.nl/economie-politiek/1318147/mkb-onevenredig-zwaar-geraakt-door-maatregel-tegen-belastingontwikking>.

mogelijkheid om bij een bepaalde winst of winstmarge een uitzondering op te nemen voor de toepassing van de CFC-maatregel. Die uitzonderingsmogelijkheid in ATAD1 heeft geen betekenis voor de vraag of de hybridemismatchmaatregelen uit ATAD2 moeten worden toegepast op bedrijven met geringe winsten of lage winstmarges. Overigens kunnen hybridemismatches in beginsel alleen tot stand komen in internationale verhoudingen. Het is dus niet te verwachten dat de hybridemismatchmaatregelen op bedrijven die alleen nationaal opereren van toepassing zijn.

De leden van de fracties van D66 en GroenLinks vragen hoe het kabinet in het kader van de gestructureerde regeling wil controleren en vaststellen of de belastingplichtige zich bewust was van de hybridemismatch. Van een gestructureerde regeling is sprake indien deze zodanig is opgezet dat er een hybridemismatch uit voortvloeit en de fiscale voordelen die daaruit voortvloeien in de voorwaarden van de regeling zijn ingeprijsd. Een gestructureerde regeling doet zich in niet-gelieerde verhoudingen voor. Er is geen sprake van een gestructureerde regeling indien van de belastingplichtige of van een aan de belastingplichtige gelieerd lichaam redelijkerwijs niet kan worden verwacht dat deze zich bewust is van de hybridemismatch en zij geen profijt trekken uit het belastingvoordeel dat daaruit voortvloeit. Dit wordt beoordeeld op basis van de concrete feiten en omstandigheden in het voorliggende geval. Indien bijvoorbeeld uit de contracten of achterliggende correspondentie kan worden opgemaakt dat het voordeel dat voortvloeit uit de hybridemismatch over de twee betrokken partijen wordt verdeeld zal sprake zijn van een oogmerk dat is gericht op het behalen van dat voordeel.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom bij de gestructureerde regeling de hybridemismatchmaatregelen niet van toepassing zijn als de belastingplichtige zich niet bewust is van het voordeel. ATAD2 is van toepassing in gelieerde verhoudingen of bij een gestructureerde regeling. In gelieerde verhoudingen zijn de hybridemismatchmaatregelen van toepassing als er sprake is van een hybridemismatch waaruit een fiscaal voordeel ontstaat. Het is dan niet van belang of de belastingplichtige zich al dan niet bewust was van het fiscale voordeel ten gevolge van de hybridemismatch. Er is geen sprake van een gestructureerde regeling indien van de belastingplichtige of van een aan de belastingplichtige gelieerd lichaam redelijkerwijs niet kan worden verwacht dat deze zich bewust is van de hybridemismatch en zij geen profijt trekken uit het belastingvoordeel dat daaruit voortvloeit. De reden voor dit verschil ligt in het feit dat er bij een gestructureerde regeling sprake is van niet-gelieerde verhoudingen en partijen in dergelijke situaties niet altijd zicht kunnen hebben op de fiscale kwalificatie bij de tegenpartij.

De leden van de fractie van D66 vragen naar de voortgang van maatregelen en acties om de oorsprong van hybridemismatches aan te pakken. Deze leden vragen daarnaast in hoeverre in EU- en OESO-verband wordt gewerkt aan een Europees of internationaal model voor verrekenprijzen. De leden van de fractie van D66 vragen of een gemoderniseerd en meer gecoördineerd model voor verrekenprijzen de risico's op hybridemismatches kan verkleinen. De leden van de fractie van GroenLinks lezen dat de maatregelen niet zijn bedoeld om mismatches aan te pakken die hun oorsprong hebben in andere factoren dan een hybride element. Deze leden vragen of het kabinet deze gaten ook nog gaat dichten, en zo ja, om per voorbeeld aan te geven wanneer dit gaat gebeuren, of waarom het kabinet niet van plan is om dit gat te dichten. Hybridemismatches ontstaan als gevolg van verschillen tussen winstbelastingstelsels van verschillende staten. Omdat deze mismatches zich dus in beginsel alleen maar voordoen in internationaal verband is een internationale aanpak noodzakelijk. Nederland werkt daarom actief aan internationale samen-

werking in de bestrijding van belastingontwijking en wil daarbij, waar mogelijk, een voortrekkersrol blijven vervullen. Zo zet Nederland zich binnen de OESO in om uiterlijk in 2020 tot een wereldwijde oplossing te komen voor de uitdagingen die digitalisering van de economie meebrengt op het terrein van de winstbelasting.¹⁵ Pijler 2 van het werkplan van de OESO betreft het verder onderzoeken en uitwerken van de maatregelen om te waarborgen dat internationaal opererende ondernemingen altijd ten minste een minimumniveau aan winstbelasting betalen. Overigens heeft de nationale fiscale wetgeving waaruit de kwalificatie van een instrument, lichaam of (toerekening aan) een vaste inrichting volgt in veel landen ook raakvlakken met de nationale civielrechtelijke wetgeving. Er zijn geen afzonderlijke trajecten voor het harmoniseren van deze kwalificatiewetgeving in OESO- en EU-verband. In EU-verband is dit onderwerp onderdeel van de discussies over een C(C)CTB¹⁶. Ook hier is het uitgangspunt dat de nationale wetgeving van de EU-lidstaten het uitgangspunt is bij de kwalificatie van een instrument, lichaam of (toerekening aan) een vaste inrichting, maar dat eventuele hybridemismatches die ontstaan geneutraliseerd worden, in lijn met de uitgangspunten van ATAD2. In de memorie van toelichting worden enkele voorbeelden genoemd van mismatches die niet binnen het toepassingsbereik van dit wetsvoorstel vallen. Situaties waarin lichamen in andere staten niet onderworpen zijn aan winstbelasting, of daarvan zijn vrijgesteld, vallen conceptueel binnen het bereik van de werkzaamheden in pijler 2. Dit kabinet zet voor deze problematiek daarom in op het vinden van internationale consensus binnen deze pijler. Nochtans pakt het kabinet dit ook met unilaterale maatregelen aan. Zo worden situaties waarin de andere staat geen of een lage winstbelasting kent, bestreden door het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2021. Tot slot kunnen mismatches ook worden veroorzaakt door verschillen in tussen verschillende staten te hanteren verrekenprijzen die ontstaan vanwege een andere toepassing of interpretatie van het arm's-lengthbeginsel. Hoewel ook deze mismatches niet worden bestreden door de in dit wetsvoorstel, kunnen deze verschillen wel knellen met het oog op de door het kabinet beoogde aanpak van belastingontwijking. Daarom wordt onderzocht of de toepassing van het arm's-lengthbeginsel in situaties waarin deze toepassing leidt tot een ongerijmde uitkomst aanpassing behoeft. Hierover rapporteer ik de Tweede Kamer in het eerste kwartaal van 2020.

5. Structuren met een hybridemismatch

De leden van de fractie van de VVD vragen op welke manier door de Belastingdienst wordt gecontroleerd dat bedrijven ook daadwerkelijk toezien op het voorkomen van hybridemismatches. De Belastingdienst heeft als taak om erop toe te zien dat, ingeval sprake is van een hybridemismatch, het onderhavige wetsvoorstel correct wordt toegepast. Indien een hybridemismatch zich toch voordoet zal het fiscale voordeel worden weggenomen door in beginsel de aftrek van een vergoeding of betaling te weigeren. Het kabinet verwacht wel dat het grootste deel van de belastingplichtigen die zonder aanpassingen geraakt zouden worden door de maatregelen uit dit wetsvoorstel, hun structuur of wijze van financiering wijzigen waardoor deze nieuwe wetgeving niet op hen van toepassing zal zijn.

De leden van de fractie van de VVD vragen om een nadere toelichting wanneer sprake is van een geïmporteerde hybridemismatch, en welk causaal verband er moet bestaan tussen een aftrekbare betaling in Nederland en de hybridemismatch. Ook de leden van de fractie van het

¹⁵ Kamerstukken II 2019/20, 32 140, nr. 60.

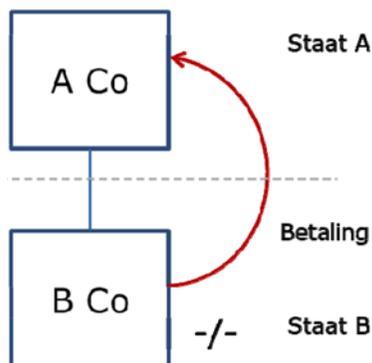
¹⁶ Common (Consolidated) Corporate Tax Base.

CDA vragen wanneer er sprake is van een verband voor deze maatregel. Deze leden vragen ook om een aantal voorbeelden. Bij een geïmporteerde hybridemismatch is er – kort gezegd – sprake van een hybridemismatch tussen derde landen, maar wordt deze hybridemismatch gefinancierd met een betaling vanuit een EU-lidstaat. Ook in die situaties schrijft ATAD2 voor dat de desbetreffende betaling (in het EU-lidstaat) niet in aftrek komt. De maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn van toepassing in gelieerde verhoudingen of als er sprake is van een gestructureerde regeling. Er is slechts sprake van een geïmporteerde hybridemismatch als er een verband bestaat tussen de aftrek in Nederland en de aftrek die leidt tot een hybridemismatch in het buitenland. Of sprake is van een dergelijk verband dient te worden beoordeeld aan de hand van de feiten en omstandigheden van het geval. Hierbij kan onder andere, maar niet uitsluitend, gekeken worden naar de hoogte van het bedrag dat door de mogelijk betrokken partijen wordt betaald of doorbetaald, de verschillende (lenings)voorwaarden en betaaldata. Overigens kan er ook een verband bestaan als de betaling die direct of indirect dient ter financiering van aftrekbare kosten die aanleiding geven tot een hybridemismatch wordt gedaan nadat de betaling die leidt tot de hybridemismatch heeft plaatsgevonden. Een voorbeeld waarbij in ieder geval sprake is van een verband voor toepassing van de geïmporteerde hybridemismatch, is als de hoofdsom en de rente op een lening aan de (Nederlandse) belastingplichtige en aan de entiteit in het derde land overeenkomen en de rente door de ontvanger in het derde land binnen een korte termijn na de ontvangst wordt doorbetaald en leidt tot een hybridemismatch. Ook kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een situatie waarbij de betaling van de rente op de hybridemismatch afhankelijk is gesteld van de ontvangst van de rente vanuit Nederland.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe wordt omgegaan met een lichaam dat is opgericht in het ene land en gevestigd of geregistreerd in een ander land. Voor twee maatregelen in dit wetsvoorstel moet worden beoordeeld waar een lichaam (volgens een staat) is opgericht, gevestigd of geregistreerd. Dit dient te gebeuren bij de belastingplichtmaatregel en de hybridemismatch door een betaling aan een hybride lichaam. Een lichaam kan inderdaad in een andere staat zijn opgericht dan waar het is gevestigd of geregistreerd. Voor de belastingplichtmaatregel moet (onder meer) worden beoordeeld of een lichaam is opgericht, gevestigd of geregistreerd in Nederland. Er hoeft maar aan een van deze drie mogelijkheden te zijn voldaan. Als een lichaam dus in Nederland is opgericht, maar ergens anders is gevestigd of geregistreerd (of andersom) is aan de voorwaarde voldaan. Bij de hybridemismatch door een betaling aan een hybride lichaam geldt hetzelfde uitgangspunt. Een lichaam kan in de ene staat opgericht zijn en gevestigd of geregistreerd zijn in een andere staat.

In de memorie van toelichting en de daarin genoemde voorbeelden wordt uitgegaan van gelieerde verhoudingen. De leden van de fractie van het CDA vragen om enkele relevante voorbeelden van niet-gelieerde verhoudingen. De situaties uit de voorbeelden in de memorie van toelichting kunnen ook in niet-gelieerde verhoudingen voorkomen. Dit wordt verduidelijkt aan de hand van voorbeeld 4 uit de memorie van toelichting. Dit voorbeeld luidt als volgt:

Voorbeeld 4



In dit voorbeeld is een instrument uitgegeven door B Co. Dit wordt voor belastingdoeleinden van Staat B beschouwd als een lening, waardoor de vergoeding (rente) in beginsel aftrekbaar is. Staat A beschouwt dit instrument als eigen vermogen en stelt de vergoeding hierover (die hij beschouwt als dividend) vrij. Er is dus sprake van een aftrek zonder betrekking in de heffing, doordat er sprake is van een verschil in de kwalificatie van het instrument.

Het instrument dat in dit voorbeeld wordt uitgegeven door B Co kan ook aan een niet-gelieerd lichaam in Staat A worden uitgegeven. Ook dan zal Staat B dit instrument voor belastingdoeleinden als een lening beschouwen en Staat A als eigen vermogen. Als de rente in staat B aftrekbaar is, zal moeten worden beoordeeld of de hybridemismatchmaatregelen hierop van toepassing zijn. In niet-gelieerde verhoudingen, is dat alleen het geval als sprake is van een gestructureerde regeling. Van een gestructureerde regeling is geen sprake als (1) van B Co of van een aan B Co gelieerd lichaam niet redelijkerwijs mag worden verwacht dat zij zich bewust waren van het resultaat van de regeling en (2) die partijen geen profijt trekken uit het uit de regeling voortvloeiende belastingvoordeel. Voor de vraag of sprake is van een hybridemismatch maakt het in geval van een gestructureerde regeling dus niet uit of sprake is van een gelieerde verhouding of niet, maar gelden wel de extra voorwaarden van de gestructureerde regeling.

5.1 Hybride lichamen

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of de aangescherpte belastingmaatregelen in de Verenigde Staten ook gezorgd hebben voor banenverlies, of dat het banenverlies als gevolg van aangescherpte belastingmaatregelen in de Verenigde Staten achteraf bleek mee te vallen. De maatregelen tegen belastingontwijking in de Verenigde Staten maakten onderdeel uit van een grote belastinghervorming. Een van de doelen van de Amerikaanse regering was juist om met de belastinghervorming meer banen in de Verenigde Staten te creëren. Mij is niet bekend of de belastinghervorming, en meer specifiek de aanscherping van maatregelen tegen belastingontwijking, in specifieke gevallen tot banenverlies in de Verenigde Staten heeft geleid.

5.1.1 Betalingen aan een hybride lichaam

De leden van de fractie van de VVD vragen welke categorie bedrijven geraakt wordt en hoe de verschillende bedrijven geraakt worden. Ook vragen de leden waarom niet eerst onderzoek gedaan is naar de gevolgen van dit wetsvoorstel voor de werkgelegenheid in Nederland. Ook vragen deze leden of de sector bij deze schatting betrokken is geweest en wat de inbreng van bedrijven is geweest. Daarnaast vragen deze leden of met de

sector in gesprek had moeten worden gegaan over de gevolgen van ATAD2, of deze maatregel geconsulteerd is en waarom dit wel dan wel niet gebeurd is. De leden van de fractie van GroenLinks constateren dat er mogelijk banen verdwijnen door deze aanpak van belastingontwijking. Zij vragen waar deze banen naartoe gaan en welk land dergelijke constructies laat bestaan. In het kader van ATAD2 is in 2016 een analyse gedaan naar de mogelijke omvang van bedrijven in Nederland die een cv/bv-structuur hebben. Ook is gekeken naar het aantal banen bij die bedrijven. Het is echter niet met zekerheid te bepalen welke bedrijven daadwerkelijk een cv/bv-structuur hebben. Uit de aangifte vennootschapsbelasting is niet op te maken of een belastingplichtige gebruikmaakt van een hybridemismatch en welk belang de hybridemismatch voor de belastingplichtige heeft. Of sprake is van een hybridemismatch is immers mede afhankelijk van de fiscale behandeling in het buitenland. Voor de analyse is gekeken naar de gevallen waarin zekerheid vooraf is gegeven over deze structuur, daarnaast is de analyse aangevuld met informatie over bedrijven van Amerikaanse moeders in Nederland en steekproefsgewijze enquêtes via de Belastingdienst. Het type bedrijven dat geraakt wordt is vanwege deze benadering niet verder uit te splitsen. De cv/bv-structuur als specifieke hybridemismatch komt zeer waarschijnlijk alleen voor bij Amerikaanse bedrijven. Vanwege dit op ATAD2 gebaseerde wetsvoorstel vervalt het fiscale voordeel van een cv/bv-structuur; daarnaast is een deel van dit voordeel ook al weggenomen door recente in werking getreden Amerikaanse belastinghervorming. De verwachting is dus dat het aantal cv/bv-structuren al is afgenomen de afgelopen jaren. Het aantal bedrijven dat de structuur in stand houdt zal naar verwachting gering zijn. Het feit dat Amerikaanse bedrijven in Nederland gebruikmaakten van deze specifieke constructie, wil echter niet zeggen dat de reële activiteiten en werkgelegenheid bij deze bedrijven ook uit Nederland zullen verdwijnen. De regels die volgen uit ATAD2 zijn immers ook in andere EU-lidstaten van toepassing, zodat dergelijke hybridemismatches zich ook niet via andere EU-lidstaten mogelijk zijn. Een concept van dit wetsvoorstel heeft in de periode van 29 oktober 2018 tot en met 10 december 2018 open gestaan voor publieke consultatie, zodat belangstellenden hun inbreng konden delen. Op deze internetconsultatie hebben enkele koepel- en belangenorganisaties gereageerd en gewezen op het mogelijke verlies van werkgelegenheid. Naar aanleiding van de reacties op de internetconsultatie hebben gesprekken plaatsgevonden waarin deze organisaties hun reacties nader hebben toegelicht. De conclusies van deze inbreng zijn verwerkt in de memorie van toelichting op het wetsvoorstel.

De leden van de fractie van de VVD vragen of de impact assessment ten aanzien van de cv/bv-structuur geüpdatet is. En zo nee, waarom dit niet gedaan is. Zij vragen waaruit op te maken valt dat deze nog up-to-date en accuraat is. Verder vragen deze leden of het kabinet kan toelichten per type mismatch hoe frequent zich dit jaarlijks in Nederland ongeveer voordoet en hoeveel verschillende hybridemismatchstructuren er zijn. De potentiële effecten van ATAD2 op de aanwezigheid van hybridemismatches waren bij het opstellen van de impact assessment lastig te meten. Uit de aangifte vennootschapsbelasting is namelijk niet op te maken of een belastingplichtige gebruik maakt van een hybridemismatch en welk belang de hybridemismatch voor de belastingplichtige heeft. Of sprake is van een hybridemismatch is immers mede afhankelijk van de fiscale behandeling in het buitenland. In de impact assessment die in 2016 heeft plaatsgevonden is daarom het aantal cv/bv-structuren geschat door te kijken naar het aantal afgegeven rulings in combinatie met een handmatige uitvraag binnen de Belastingdienst en expertschattingen. Over het aantal andere typen mismatches konden geen schattingen worden gegeven. Een herhaling van de impact assessment zal naar de mening van het kabinet geen beter beeld geven dan de initiële analyse.

Sterker nog, een herhaling of update van de impact assessment zou waarschijnlijk zelfs een minder goed beeld geven van het effect van de maatregel ten opzichte van de situatie in 2016. Immers, vanwege het aankondigingseffect van ATAD2 zullen bedrijven naar verwachting geen nieuwe hybridemismatchstructuren opzoeken en zijn ze al begonnen met het ontmantelen van die structuren. Bovendien zijn als gevolg van de in 2017 in de Verenigde Staten aangenomen belastinghervormingen al een aantal fiscale prikkels om gebruik te maken van de veel voorkomende cv/bv-structuur weggenomen. De analyse in 2016 is uitgevoerd om een grof beeld te krijgen van het belang van deze structuur, niet om het beleid te kunnen evalueren, omdat dit vanwege bovengenoemde redenen niet goed mogelijk is. Wel ga ik de effecten van de aanpak van belastingontwijking, waaronder de implementatie van ATAD2, monitoren. Ik stuur u dit najaar een brief over hoe ik dit wil doen.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar het belang van de implementatie van ATAD2 afgezet tegen het ontbreken van een budgettaire opbrengst en de toename van de administratieve lasten. Het aanpakken van belastingontwijking en -ontduiking is een beleidspeerpunt van dit kabinet. Maatregelen tegen belastingontwijking voorkomen dat kosten van algemene voorzieningen worden afgewenteld op belastingplichtigen die zich hier niet aan kunnen of willen onttrekken. ATAD2 is bovendien een Europese richtlijn die geïmplementeerd dient te worden. ATAD2 gaat belastingontwijking door gebruik te maken van hybridemismatches tegen en heeft daarmee een belangrijke normstellende werking. Hoewel de implementatie van de richtlijn tot een toename van administratieve lasten en niet tot een budgettaire opbrengst leidt, hecht het kabinet belang aan de nieuwe norm die ATAD2 stelt en het signaal dat hiermee wordt afgegeven aan belastingplichtigen. Niet implementeren leidt (mogelijk) tot boetes en doet ons imago in internationale gremia als de OESO en EU geen goed.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat de overweging van de EC is geweest om EU-lidstaten bij betalingen aan een hybride lichaam toe te staan geen secundaire regel op te nemen, en waarom niet alle EU-lidstaten een secundaire regel zouden opnemen. De reden om een uitzondering voor de secundaire regel bij betalingen aan een hybride lichaam toe te staan is niet nader gemotiveerd. Een verklaring daarvoor ligt mogelijk in het BEPS-rapport van de OESO dat betrekking heeft op hybridemismatches. Dit rapport gaat ervan uit dat bij een betaling aan een hybride lichaam CFC-maatregelen van toepassing zullen zijn ten aanzien van dat lichaam. CFC-maatregelen dekken echter niet (volledig) alle denkbare hybridemismatchsituaties. Door het opnemen van de secundaire maatregel wordt een extra slot op de deur geplaatst.

5.1.2 Betalingen door een hybride lichaam

De leden van de fractie van de VVD vragen om een toelichting op hoe het proces eruitziet voor een belastingplichtige wanneer er sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen. De vraag of er sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen kan relevant zijn indien door belastingplichtige wordt vastgesteld dat er sprake is van een aftrek zonder betrekking in de heffing of een dubbele aftrek en de oorzaak daarvan gelegen is in een verschil in kwalificatie van een lichaam of vaste inrichting. Normaliter zullen dan de hybridemismatchmaatregelen van toepassing zijn. In aan aantal gevallen is dat echter niet het geval indien er sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen. Bij dubbel in aanmerking genomen inkomen kan het voordeel van de hybridemismatchstructuur namelijk vervallen en zijn de hybridemismatchmaatregelen niet langer van toepassing omdat anders sprake zou zijn van dubbele belasting. Er is sprake van dubbel in aanmerking genomen

inkomen indien een inkomensbestanddeel bij of krachtens de wetten van beide staten waartussen een aftrek zonder betrekking in de heffing of een dubbele aftrek ontstaat in een naar de winst geheven belasting is betrokken. In voorkomende gevallen zal de belastingplichtige moeten beoordelen of hier sprake van is en zal hij de uitkomst daarvan moeten verwerken in zijn aangifte.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe de Belastingdienst een casus met dubbel in aanmerking genomen inkomen signaleert en of dat, en zo ja waarom, de belastingplichtige dit zelf kenbaar moet maken. Verder vragen deze leden of in alle gevallen het dubbel in aanmerking genomen inkomen bekend is voordat de belastingplichtige de aangifte indient, of de belastingplichtige met terugwerkende kracht geld terugkrijgt. Ook ten aanzien van de toepassing van de maatregelen die volgen uit dit wetsvoorstel dient belastingplichtige stellig en zonder voorbehoud aangifte te doen; dat geldt (dus) ook voor de situaties waarin sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen. Zoals in de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel is opgenomen, worden timingverschillen niet in aanmerking genomen bij de beoordeling of er sprake is van een dubbele aftrek van verliezen of afschrijvingen. Daarbij is aangegeven dat geen sprake is van een dubbele aftrek indien de staat van het hoofdhuis de verliezen van een Nederlandse vaste inrichting in haar grondslag opneemt omdat de voorkomingssystematiek in de staat van het hoofdhuis dit vereist, maar deze verliezen feitelijk niet in aanmerking worden genomen op het niveau van het hoofdhuis. Bij een inhaalregeling komen de verliezen aanvankelijk in beide staten ten laste van de grondslag. Echter, zodra de vaste inrichting winsten maakt, worden deze in de staat van het hoofdhuis belast voor zover de verliezen niet zijn ingehaald. In het geval dat alle verliezen van de vaste inrichting in de staat van het hoofdhuis zijn ingehaald, wordt in de staat van het hoofdhuis een vrijstelling verleend. Of de systematiek van voorkoming ertoe leidt dat de aftrek dubbel wordt genomen, dient te worden beoordeeld op het moment dat de verliezen of afschrijving in aanmerking worden genomen. Indien op dat moment wordt geconcludeerd dat er sprake is van een inhaalregeling in de staat van het hoofdhuis, en dus geen sprake is van een definitieve aftrek, is er geen sprake van een dubbele aftrek. De eventuele daadwerkelijke toepassing van een inhaalregeling in de staat van het hoofdhuis in latere jaren is dus niet relevant bij de beoordeling voor de vraag of er sprake is van een dubbele aftrek.

5.2 Hybride vaste inrichtingen

De leden van de fractie van GroenLinks vragen wat het kabinet doet als het niet lukt om belastingverdragen zo aan te passen zodat bepaalde gaten worden gedicht. Ook vragen deze leden of deze gaten blijven bestaan zolang andere landen niet akkoord gaan met de wijzigingen. Het op grond van de nationale wet in de heffing betrekken van het inkomen van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting kan worden beperkt indien Nederland de staat van het hoofdhuis is en Nederland op grond van een belastingverdrag voor de aan die vaste inrichting toerekenbare winst een vrijstelling moet verlenen. Nederland heeft daarom als onderhandelingsinzet bij de totstandkoming of wijziging van belastingverdragen het mogelijk te maken dat de winst van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting niet (volledig) wordt vrijgesteld. Het kabinet verwacht dat verdragspartners in de regel bereid zullen zijn een dergelijke bepaling te accepteren. Ook andere staten onderschrijven immers het belang van het voorkomen van belastingontwijking door oneigenlijk gebruik te maken van verschillen tussen belastingssystemen.

5.2.1 Buiten beschouwing blijvende vaste inrichting

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de rangorde tussen de nationale wet, ATAD2 en belastingverdragen wanneer deze niet met elkaar in overeenstemming zijn. Zij vragen daarbij in te gaan op hoe dit uitwerkt in voorbeeld 5 van de memorie van toelichting. Het kan voorkomen dat de heffingsrechten van Nederland worden beperkt indien een belastingverdrag zich daartegen verzet. ATAD2 regelt niets over de wijzigingen van belastingverdragen tussen EU-lidstaten. De regelingen zijn slechts gericht op aanpassingen van en implementatie in de nationale wetgeving. Het is onderhandelingsinzet van Nederland om bij de totstandkoming of wijziging van belastingverdragen het mogelijk te maken dat de verplichtingen die volgen uit ATAD2 kunnen worden geëffectueerd onder het van toepassing zijnde belastingverdrag. Indien Staat A uit voorbeeld 5 van het algemeen deel van de memorie van toelichting dezelfde uitleg hanteert als Nederland in een dergelijke situatie, betekent dit dat Staat A niet kan heffen over het inkomen van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting gelegen in Staat C voor zover het heffingsrecht over dat inkomen van die buiten beschouwing blijvende vaste inrichting onder het belastingverdrag is toegewezen aan Staat C.

5.2.2 Betaling aan een lichaam met een vaste inrichting

De leden van de fractie van het CDA merken op dat zij het zeer opmerkelijk vinden dat de regels voor een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting en een betaling aan een lichaam met een vaste inrichting niet gelijk zijn. Deze leden vragen waarom in de richtlijn er niet voor is gekozen om in beide gevallen aan het hoofdhuis toe te rekenen. Het is inderdaad zo dat de regels voor een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting en een betaling aan een lichaam met een vaste inrichting verschillend zijn, terwijl de problematiek identiek gelijk is. Ondanks dat ATAD2 voor wat betreft de regels aangaande vaste inrichtingen gebaseerd is op het OESO-rapport dat ziet op mismatches met vaste inrichtingen, dat op dit punt gelijke regels voorstaat, is er in de richtlijn voor gekozen om beide situaties verschillend te behandelen. De totstandkoming van een richtlijn is veelal een kwestie van geven en nemen. Deze ongelijkheid is daar een illustratie van. Alles tegen elkaar afwegende heeft het toenmalige kabinet (daarin in gesteund door een meerderheid van de toenmalige Tweede Kamer), ondanks deze ongelijkheid, gemeend in te kunnen stemmen met de richtlijn. Nederland is desondanks verplicht om de regels uit ATAD2 te volgen.

5.2.3 Dubbele aftrek

De leden van de fractie van het CDA vragen het kabinet toe te lichten wat wordt bedoeld met «het is bekend dat in relatie met Nederland met name de allocatie van rentekosten leidt tot het effectief tweemaal in aftrek brengen van (een deel van) deze kosten». Deze leden vragen ook met welke constructies dit meestal plaatsvindt en of eerder is overwogen deze constructies te bestrijden. Kort gezegd wordt daarmee bedoeld dat het bekend is dat de hybridemismatch met een dubbele aftrek zich in relatie tot Nederland kan voordoen. Dit is mogelijk, omdat voor de wijze van een zakelijke allocatie van rente aan een vaste inrichting in verschillende staten van elkaar afwijkende uitgangspunten worden gehanteerd. Omdat internationaal niet gekozen is voor een eenduidige allocatie is het risico aanwezig dat, indien verschillende staten de allocatie van de rentelasten verschillend benaderen, er geen of dubbele belastingheffing ontstaat. In Nederland wordt de aan de vaste inrichting toe te rekenen winst berekend op basis van Nederlandse maatstaven. Indien door de andere staat de rente wordt gealloceerd aan de vaste inrichting, ontstaat er een risico van het «effectief tweemaal in aftrek brengen van een (deel) van de rentekosten», namelijk in die gevallen waarin Nederland de rente aan het hoofdhuis alloceert. Voor situaties waarbij Nederland de staat van het

hoofdhuis is, wordt de voorkoming van dubbele belasting door Nederland bereikt door de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Deze vrijstelling werkt dan technisch zo uit dat, omdat de aftrek (deels) in beide staten wordt toegestaan, Nederland meer winst vrijstelt dan in de staat van de vaste inrichting wordt belast. In het besluit winstallocatie vaste inrichtingen is reeds vermeld dat, indien vanwege de toepassing van een verschillende benadering met betrekking tot de vermogensallocatie door de verschillende belastingautoriteiten er over een deel van de winst geen belasting wordt geheven, deze onevenwichtigheid zoveel mogelijk dient te worden voorkomen of opgeheven. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt de problematiek wettelijk onderzocht.

5.3 Belastingplichtmaatregel

De leden van de fracties van de VVD en de SP vragen waarom de belastingplichtmaatregel per 1 januari 2022 ingaat, en niet zoals de andere maatregelen uit ATAD2 per 1 januari 2020. Daarnaast vragen de leden van de fractie van de SP welke gevolgen het gaat hebben dat de invoering van de belastingplichtmaatregel per 1 januari 2022 wordt ingevoerd. De belastingplichtmaatregel houdt kort gezegd in dat omgekeerde hybrides – zoals de cv in de cv/bv-structuur – in Nederland belastingplichtig worden. Door de invoering van de belastingplichtmaatregel wordt een nieuwe groep belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting geïntroduceerd. Deze groep heeft specifieke kenmerken die verschillen van andere belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting. Dit is een complexe aanpassing van de bestaande systematiek in de wet en de uitvoeringspraktijk. Daarom heeft het kabinet besloten gebruik te maken van de mogelijkheid die ATAD2 biedt om de belastingplichtmaatregel per 1 januari 2022 in te voeren. Een extra overweging om van de uitzondering gebruik te maken is dat de andere maatregelen al per 1 januari 2020 worden ingevoerd. Hierdoor worden de fiscale voordelen die behaald kunnen worden met hybridemismatches al weggenomen op grond van die maatregelen. Naar verwachting zal dit voor veel bedrijven aanleiding zijn om deze structuren te herzien en zal het aantal lichamen dat in de toekomst op grond van de belastingplichtmaatregel belastingplichtig wordt kleiner worden.

De leden van de fractie van de VVD vragen zich af wat de raakvlakken zijn van de belastingplichtmaatregel met ATAD2 en of de belastingplichtmaatregel ervoor zorgt dat (een deel van) ATAD2 overbodig wordt. De belastingplichtmaatregel is onderdeel van ATAD2 en dient derhalve geïmplementeerd te worden. Het is niet zo dat een deel van de maatregelen uit ATAD2 die onderdeel uitmaken van dit wetsvoorstel na invoering van de belastingplichtmaatregel overbodig wordt. Door de belastingplichtmaatregel worden bepaalde Nederlandse rechtsvormen die nu als transparant (niet zelfstandig belastingplichtig) worden gezien, zelfstandig belastingplichtig (niet-transparant). Dit geldt echter niet voor buitenlandse rechtsvormen. De reguliere regels uit dit op ATAD2 gebaseerde wetsvoorstel blijven daarop van toepassing. Daarnaast bevat dit wetsvoorstel nog regels tegen diverse andere typen hybridemismatches waar geen omgekeerde hybride bij is betrokken.

6. Documentatieverplichting

De leden van verschillende fracties hebben vragen gesteld over de documentatieverplichting. Het kabinet heeft begrip voor deze vragen en neemt tegelijkertijd graag de gelegenheid te baat om te pogen de – in de ogen van het kabinet – ontstane misverstanden weg te nemen.

De leden van fracties van de VVD, het CDA en D66 vragen in dit kader allen aandacht voor het midden- en kleinbedrijf (mkb). Zij, alsook de NOB en het RB, vragen zich af of de voorgestelde documentatieverplichting met het oog op de daarmee gepaard gaande administratieve lastendruk niet onevenredig zwaar op hen drukt. Het is belangrijk om voor ogen te houden dat dit wetsvoorstel de implementatie betreft van ATAD2. Die richtlijn biedt echter geen uitzonderingsmogelijkheden al naar gelang de omvang van een bedrijf. Om die reden ziet het voorliggende implementatiewetsvoorstel op alle belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting. De maatregelen uit ATAD2 en het wetsvoorstel leiden er onder andere toe dat de Nederlandse fiscale behandeling van de gebruikte financiële instrumenten, hybride lichamen of vaste inrichtingen afhankelijk wordt van de buitenlandse fiscale behandeling van deze financiële instrumenten, hybride lichamen of vaste inrichtingen. De vergroting van de administratieve last voor het bedrijfsleven om de buitenlandse fiscale behandeling te onderzoeken volgt echter uit de maatregelen die ATAD2 voorschrijft. In gelijke zin heeft het Adviescollege toetsing regeldruk zich uitgelaten. De administratieve lastendruk stijgt dus niet zozeer vanwege de documentatieverplichting als zodanig. Immers, ook bij afwezigheid van de voorgestelde documentatieverplichting is een belastingplichtige gehouden om duidelijk, stellig en zonder voorbehoud een juiste aangifte te doen. Om te bepalen of de maatregelen uit dit wetsvoorstel van toepassing zijn dient hij reeds over de benodigde gegevens te beschikken. Op grond van artikel 52 AWR is hij reeds verplicht deze gegevens te bewaren. De documentatieverplichting brengt op deze gang van zaken dus geen verandering met zich.

Desalniettemin erkent het kabinet dat de documentatieverplichting niet rechtstreeks voortvloeit uit ATAD2. Dit is een eigen (nationale) keuze van het kabinet. Hoewel dat betekent dat er ruimte bestaat voor andere keuzes op dit punt, is het kabinet, dit in reactie op vragen van de leden van de fracties van de VVD en het CDA, geen voorstander van inperking van de documentatieverplichting. Daarvoor zijn drie redenen. Allereerst beschikt de Belastingdienst (doorgaans) niet over de relevante gegevens om toezicht te houden op de toepassing van het onderhavige wetsvoorstel en is in nagenoeg alle gevallen afhankelijk van relevante gegevens waarover (alleen) de belastingplichtige beschikt of kan beschikken. Verder is de voorgestelde documentatieverplichting deels een wettelijke verduidelijking van reeds geldend recht. Ten slotte opereert ook een deel van het mkb in internationaal verband en zoals uit onder andere de Panama Papers is gebleken, komen bij die groep ook agressieve belastingontwijkings- en ontduikingsstructuren voor. Toezicht is dan ook nodig bij alle belastingplichtigen. De documentatieverplichting is daarbij een essentieel instrument. Ook een drempel heeft tot gevolg dat voor de belastingplichtigen onder de drempelgrens handhaving van het wetsvoorstel door de Belastingdienst niet of nauwelijks mogelijk is.

Gezien deze uitgangspunten is het volgens het kabinet niet onredelijk om de bewijslast ten aanzien van het niet van toepassing zijn van de voorgestelde maatregelen te laten rusten op de belastingplichtige als de meest gereede partij. Het is immers de belastingplichtige die het minst bezwaarlijk de relevante feiten en omstandigheden kan bewijzen. Met betrekking tot deze bewijslast dient voor ogen te worden gehouden dat de verzwaring van doen blijken (overtuigend aantonen) niet intreedt indien aan de documentatieverplichting wordt voldaan. In dat geval volstaat met de normale bewijslast om aannemelijk te maken dat de op ATAD2 gebaseerde maatregelen uit dit wetsvoorstel niet van toepassing zijn. Welke gegevens in het concrete geval onder de documentatieverplichting vallen, hangt af van de concrete feiten en omstandigheden van het geval. Een algemene limitatieve lijst van documenten die in het bezit moeten zijn

om aan de documentatieverplichting te voldoen is, zeker in het licht bezien van doel en strekking van de hybridemismatchmaatregelen, niet te geven.

Toch herkent het kabinet het ongemak dat hierdoor bijvoorbeeld ten aanzien van het mkb is ontstaan. In de memorie van toelichting zijn daarom al enkele handvatten ten aanzien van de documentatieverplichting aangereikt. Met behulp van die – en enkele in deze nota opgenomen aanvullende – handvatten wil het kabinet de ontstane onrust verminderen.

Belastingplichtigen die alleen nationaal opereren – verreweg de grootste groep belastingplichtigen (circa 81% oftewel 603.000 van het totale aantal belastingplichtigen) – kunnen in beginsel eenvoudig aan de documentatieverplichting voldoen. Uit de administratie van deze groep belastingplichtigen zal namelijk blijken dat er geen sprake is van internationale betalingen of ontvangsten in gelieerde verhoudingen. Dergelijke betalingen zijn bij deze groep belastingplichtigen niet aan de orde aangezien zij in het buitenland geen moeder- of dochtervennootschap (of andere gelieerde vennootschap) hebben en geen vaste inrichting. Dit is in beginsel een voldoende gegeven voor de Belastingdienst om te constateren dat de hybridemismatchmaatregelen uit het wetsvoorstel niet van toepassing zijn. Belastingplichtigen die behoren tot een internationale groep (circa 137.000, 19% van het totale aantal belastingplichtigen) zullen meer gegevens voorhanden dienen te hebben. Bij verreweg meeste bedrijven met grensoverschrijdende betalingen zal er geen sprake zijn van hybride element bij dergelijke transacties, zodat de administratieve lasten hier verwaarloosbaar zijn. Daarom is bij de berekening van de administratieve lasten expliciet gekeken naar bedrijven met een aftrekbare betaling, terwijl zij rechtstreeks onder een buitenlandse moeder vallen of juist een buitenlandse dochter hebben. Overigens is de verwachting dat ook bij het grootste deel van deze groep van 40.000 belastingplichtigen al snel de conclusie wordt getrokken dat geen sprake is van een hybride element, zodat de maatregelen uit dit wetsvoorstel geen toepassing vinden. Bij de gegevens die internationaal opererende bedrijven voorhanden dienen te hebben kan onder andere worden gedacht aan een (wereldwijd) concernschema. Daarnaast kan worden gedacht aan:

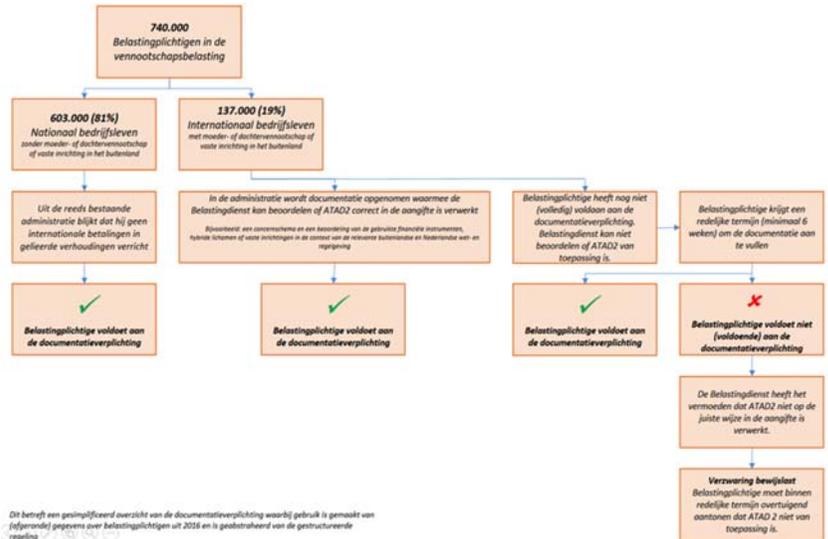
- buitenlandse aangiften en/of aanslagen indien daaruit de fiscale behandeling van de gebruikte financiële instrumenten, hybride lichamen of vaste inrichtingen blijkt;
- een opinie van een deskundige op het terrein van het buitenlandse recht; of
- een analyse van de gebruikte financiële instrumenten, hybride lichamen of vaste inrichtingen in de context van de relevante buitenlandse en Nederlandse wet- en regelgeving.

Indien de hybridemismatchmaatregelen wel van toepassing zijn, kan in aanvulling hierop worden gedacht aan een onderbouwde berekening van de omvang van de toegepaste correctie als gevolg van de hybridemismatchmaatregelen.

Verder zal, indien de Belastingdienst de gegevens opvraagt, de belastingplichtige een redelijke termijn worden gegund om de documenten aan te leveren. De redelijkheid van de termijn is afhankelijk van de complexiteit van de betreffende transactie(s). Uitgangspunt is dat aan de belastingplichtige minimaal een termijn wordt gegund van zes weken. Bij complexere transacties kan in redelijkheid deze termijn worden verlengd in overleg met de Belastingdienst. Pas als de belastingplichtige na ommekomst van deze termijn geen (of onvoldoende) gegevens heeft verstrekt, heeft de belastingplichtige niet voldaan aan zijn documentatieverplichting. Ingeval een belastingplichtige niet voldoet aan de documen-

tatieverplichting én de inspecteur het vermoeden heeft dat de maatregelen uit dit wetsvoorstel van toepassing zijn, kan de belastingplichtige te maken krijgen met de verzwaarde bewijslast van overtuigend aantonen. De inspecteur is in dat geval dus als eerste aan zet om zijn vermoeden dat dit wetsvoorstel van toepassing is te onderbouwen. De inspecteur heeft zijn vermoeden onderbouwd indien hij zich in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat de voorgestelde maatregelen van dit wetsvoorstel van toepassing zijn.

Schematisch laat het voorgaande zich als volgt samenvatten:



De verzwaarde bewijslast kan echter niet in alle gevallen intreden. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie van de zogenaemde gestructureerde regeling met een (niet-gelieerde) derde of situaties met minderheidsbelangen, waarbij 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. In dit geval is het voorstelbaar dat de verzwaarde bewijslast van doen blijken niet aan de orde kan zijn. Een geslaagd beroep op overmacht, waarbij een schending van de documentatieverplichting niet toerekenbaar is aan de belastingplichtige, is afhankelijk van de concrete feiten en omstandigheden in het voorliggende geval. Verder is het verzoek om te doen blijken dat dit op ATAD2 gebaseerde wetsvoorstel niet van toepassing is 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. Een van deze beginselen is het evenredigheidsbeginsel (proportionaliteit). Een verzoek van de inspecteur om te doen blijken dat de hybridemismatchmaatregelen uit dit wetsvoorstel niet van toepassing zijn dient in alle gevallen evenredig te zijn. Tijdens bezwaar en beroep tegen de aanslag vennootschapsbelasting is 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 van beginselen van behoorlijk bestuur (waaronder de evenredigheid van het verzoek) volledig toetsbaar. Op grond van het voorgaande acht het kabinet, dit in reactie op vragen van de leden van de fractie van het CDA en de column van de heer

Ravelli¹⁷ waarop deze leden een reactie vragen, de voorgestelde documentatieverplichting redelijk, met voldoende waarborgen omkleed en niet in strijd met EU-recht.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de documentatieverplichting niet is geconsulteerd en of het kabinet de mening deelt dat juist bij deze ingewikkelde wet de consultatie met complete wetgeving een meerwaarde is. Het kabinet onderschrijft dat consultatie van zo compleet mogelijke wetgeving een meerwaarde heeft. Ook bij het onderhavige wetsvoorstel is die meerwaarde gebleken. Zo zijn naar aanleiding van de reacties op de internetconsultatie het wetsvoorstel en de toelichting daarop op verschillende punten aangepast en aangevuld. Daarnaast kan het niet zo zijn dat na aanvang van een internetconsultatie het denken aan de zijde van het kabinet zou moeten stoppen. Het klopt dat de via internet geconsulteerde versie nog geen documentatieverplichting bevatte. Wel is aandacht besteed aan de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van ATAD2. Om deze reden is in de internetconsultatie ook gevraagd of belangstellenden in voorkomende gevallen een verzwaarde bewijslast gerechtvaardigd vinden. Met deze leden ben ik het eens dat een betekenisvolle wijziging mogelijk aanleiding zou kunnen zijn voor een tweede consultatie. Daarvoor moet echter wel tijd worden ingepast in het toch al krappe wetgevingstraject. Die tijd ontbrak hier. Ook moet worden bedacht dat het voor de Belastingdienst pas mogelijk is om een uitvoeringstoets op te stellen op het moment dat dit is vormgegeven in nagenoeg definitieve wetteksten met een daarbij behorende toelichting. Uiteindelijk is de documentatieverplichting aan het wetsvoorstel toegevoegd om uitvoering te kunnen geven aan de handhaafbaarheid van het wetsvoorstel.

De leden van de fractie van de VVD vragen of er een mkb-toets heeft plaatsgevonden op dit wetsvoorstel, en zo nee, waarom dit niet is gebeurd en of alsnog een mkb-toets kan worden uitgevoerd. Daarnaast vragen deze leden op welke manier het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat betrokken is bij de implementatie van ATAD2. Er is geen mkb-toets opgesteld voor dit wetsvoorstel. Dit wetsvoorstel betreft de implementatie van een EU-richtlijn en de regels dienen ook van toepassing te zijn op het mkb. De regels zijn complex, maar om dit doel te bereiken zijn geen eenvoudiger regels denkbaar die de richtlijn volledig en juist implementeren, proportioneel zijn en dubbele belasting zoveel mogelijk voorkomen. Ook het Adviescollege toetsing regeldruk bevestigt in haar advies dat er geen minder belastende alternatieven zijn. De materiele impact van de documentatieverplichting is voor de meeste belastingplichtigen beperkt, omdat zij ook zonder documentatieverplichting over informatie dienen te beschikken om een juiste aangifte te doen en deze informatie dienen op te nemen in hun administratie. Voor een deel van de Nederlandse belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting zijn de administratieve lasten als gevolg van dit wetsvoorstel bovendien verwaarloosbaar omdat zij enkel nationaal opereren. Er is op verschillende momenten tijdens het wetgevingstraject ambtelijk contact geweest met het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat. Daarnaast heeft de gebruikelijke afstemming tussen ministeries in aanloop naar de indiening van een wetsvoorstel plaatsgevonden.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom ervoor is gekozen om nadere regels te kunnen stellen via een ministeriële regeling. Het onderhavige wetsvoorstel bevat een bepaling die het mogelijk maakt om nadere regels te stellen aan de documentatieverplichting. Dit maakt het

¹⁷ Deze column is raadpleegbaar via navolgende link: <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/opinie/columns/of-u-een-hybride-mismatch-heeft-ingeprisd/f>

mogelijk om bijvoorbeeld aan de hand van in de praktijk gebleken «best practices» verdere (gestandaardiseerde) handvatten te kunnen bieden ten aanzien van de vraag wanneer voldaan is aan de documentatieverplichting en op die wijze de belastingplichtige – ten opzichte van de reeds in deze nota beschreven handvatten – meer duidelijkheid te bieden. Het is op dit moment te vroeg om aan die ministeriële regeling invulling te kunnen geven.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoeveel belastingplichtigen hun aangifte moeten aanpassen naar aanleiding van dit wetsvoorstel. Verder vragen deze leden hoe het proces eruitziet als de ingevulde aangiften binnenkomen bij de Belastingdienst, en of zowel de aangiften waarin een hybridemismatch zit als de aangiften waarin dit niet het geval is, worden gecontroleerd. Het is de Belastingdienst niet exact bekend hoeveel belastingplichtigen te maken zullen krijgen met de nieuwe wetgeving. Door de Belastingdienst wordt op alle ingediende aangiften risicogericht toezicht toegepast. Daarnaast vindt detectie van risicoge- vallen plaats op basis van concrete signalen via de verschillende kanalen, zoals vooroverleg, controles, detectievragen, bedrijfsgesprekken en (internationale) gegevensuitwisseling.

De leden van de fractie van de VVD zijn positief over het feit dat de Belastingdienst meedenkt met de belastingplichtige en werkt met een redelijke termijn van minimaal zes weken voor het aanleveren van documenten. Deze leden vragen of het kabinet denkt dat ondernemers deze termijn ook een redelijke termijn vinden. Een termijn van zes weken is binnen de fiscaliteit een veelgebruikte termijn. Bovendien geldt dat bij complexere transacties in redelijkheid deze termijn kan worden verlengd in overleg met de Belastingdienst. In voorkomende gevallen is ruimte voor maatwerk ten aanzien van de te hanteren termijn voor het aanleveren van documenten.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat moet worden verstaan onder een «belastingplichtige die geen internationale betalingen doet», en of het daarbij alleen gaat om rente- en dividendbetalingen. Van een belastingplichtige die geen internationale betaling doet is sprake als een belastingplichtige alleen betalingen verricht aan in Nederland gevestigde lichamen. Hybridemismatches kunnen ontstaan door verschillen in de vennootschapsbelastingstelsels tussen staten. Daarom zal een betaling door een in Nederland gevestigde belastingplichtige aan een andere in Nederlands gevestigde belastingplichtige in beginsel niet leiden tot een hybridemismatch, behoudens gevallen waar sprake is van geïmporteerde hybridemismatch. De hybridemismatchmaatregelen zijn, tenzij sprake is van een gestructureerde regeling, alleen van toepassing in gelieerde verhoudingen. Indien een in Nederland gevestigde belastingplichtige zijn producten inkoopt van een niet gelieerde partij in het buitenland zullen de hybridemismatchmaatregelen dus niet van toepassing zijn als geen sprake is van een gestructureerde regeling. Wel is het zo dat ook andere betalingen dan rente- en dividendbetalingen kunnen leiden tot een hybridemismatch.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen het kabinet waarom de bewijslast niet standaard bij alle fiscale wetsvoorstellen komt te liggen bij de belastingplichtige, bijvoorbeeld als het gaat om discussies over een effectief of statutair tarief. Het gaat te ver om bij alle fiscale wetsvoorstellen de bewijslast uitsluitend neer te leggen bij belastingplichtigen. In het fiscale recht geldt de vrije bewijsleer. De bewijslastverdeling is een dynamisch proces waarbij de bewijslast wordt verdeeld aan de hand van een aantal uitgangspunten. Daartoe komt ook belang toe aan de mogelijkheden die de inspecteur respectievelijk de belastingplichtige heeft om het

bewijs te leveren. In sommige gevallen zou een belastingplichtige onevenredig worden benadeeld als hij de bewijslast zou dragen. Door dit wel te eisen zouden belastingplichtigen te vaak in bewijsnood komen en zijn wettelijke rechten te vaak niet te gelden kunnen maken. Dit is naar de mening van het kabinet onredelijk en onwenselijk. Per geval zal, zij het met grote terughoudendheid, een afweging moeten worden gemaakt of een inbreuk wordt gemaakt op de vrije bewijsleer.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen het kabinet wat er gebeurt als bedrijven niet voldoen aan de documentatieverplichting, en of dit tot een boete of iets dergelijks kan leiden. Het niet voldoen aan de documentatieverplichting leidt, mits evenredig, tot de verzwaarde bewijslast van «doen blijken» hetgeen overeenkomt met overtuigend aantonen voor de belastingplichtige dat dit wetsvoorstel niet van toepassing is op een vergoeding, betaling, veronderstelde betaling, last of verlies. Het niet voldoen aan de documentatieverplichting kan ertoe leiden dat de inspecteur de aangifte corrigeert met betrekking tot de maatregelen uit dit wetsvoorstel. Op het schenden van de documentatieverplichting staat geen bestuurlijke boete, maar in zeer uitzonderlijke gevallen kan de schending van documentatieverplichting – zoals ook geldt voor de schending van de andere fiscale administratieverplichtingen – een strafrechtelijk strafbaar feit opleveren.

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet of een belastingadviseur niet toch al een overzicht van mogelijke risico's van belastingontwijking of -ontduiking maakt. Het kabinet heeft uiteraard geen zicht op welke opdrachten een belastingplichtige aan zijn adviseur geeft, maar het is zeker niet uit te sluiten dat een belastingplichtige, in voorkomende gevallen, zijn belastingadviseur daartoe een opdracht geeft.

7. Internetconsultatie

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom er niet met alle indieners van een reactie op de internetconsultatie is gesproken. Op basis van de ontvangen reacties op de internetconsultatie heeft een afweging plaatsgevonden in hoeverre mondelinge toelichting door de indiener van toegevoegde waarde kon zijn bij het verder vormgeven van het onderhavige wetsvoorstel. In een aantal gevallen is beoordeeld dat, voor een beter begrip van de schriftelijke reactie, een mondelinge toelichting niet noodzakelijk was. Ook bestond niet bij iedere indiener de behoefte om de reactie mondeling toe te lichten. Het voorgaande laat onverlet dat iedere reactie met dezelfde aandacht is gezien.

8. Budgettaire aspecten

De leden van de fractie van de VVD vragen wat in de ogen van het kabinet een kleine derving is en of dit ook gedeeld wordt met ondernemers. Deze leden vragen op welke manier deze mogelijke derving financieel wordt opgevangen. De leden van de fractie van D66 vragen waar de aanname op gebaseerd is dat de tegengestelde budgettaire effecten van dit wetsvoorstel tegen elkaar wegvallen. Deze vraag stellen ook de leden van de fractie van GroenLinks. De gedachte achter de raming is dat vrijwel alle bedrijven hun financiële stromen dusdanig zullen omzetten zodat de aftrek in Nederland in stand blijft. Wel zijn er twee (kleinere) tegenovergestelde en moeilijk kwantificeerbare effecten aanwezig. Een deel van de ondernemingen zal ervoor kiezen om het hoofdkantoor te verplaatsen naar een ander land, waarmee mogelijk een deel van de activiteiten uit Nederland en daarmee belastinggrondslag in de vennootschapsbelasting zal verdwijnen. Een deel van de bedrijven zal wellicht de gevolgen van dit wetsvoorstel accepteren, waardoor er een kleine opbrengst zal zijn. Beide

effecten zijn naar verwachting klein en moeilijk kwantificeerbaar waardoor het zeer afhankelijk van de gedane aannames is of er een opbrengst of derving aanwezig is in dit wetsvoorstel. Daarom is de aanname gehanteerd dat beide effecten tegen elkaar zullen wegvallen.

De leden van de fracties van de VVD en D66 vragen of dit wetsvoorstel wordt geëvalueerd. Verder vragen de leden van de fractie van D66 of het kabinet de budgettaire effecten van dit wetsvoorstel kan monitoren op basis van de gegevens die belastingplichtigen over hybridemismatches bij de Belastingdienst moeten aanleveren. Hetzelfde wordt door de leden van GroenLinks gevraagd. Het monitoren is alleen mogelijk voor wat betreft het deel van de belastingplichtigen die de hybride structuur in stand houden en daardoor in aftrek beperkt zullen worden. Omdat de fiscale voordelen van de cv/bv-structuur als gevolg van zowel de Amerikaanse belastinghervormingen als de invoering van ATAD2 zullen worden weggenomen zal het aantal belastingplichtigen dat de structuur in stand houdt naar verwachting gering zijn. Het evalueren van de maatregel met het oog op eventuele beleidsconsequenties ligt echter niet voor de hand omdat ATAD2 de implementatie van een Europese richtlijn is. Het monitoren van de effecten van dergelijke maatregelen ligt meer in de rede. Ik stuur u dit najaar een brief over hoe ik de effecten van de aanpak van belastingontwijking wil monitoren.

De leden van de fractie van de VVD vragen op welke manier belastingplichtigen hun structuur of wijze van financiering zullen wijzigen. De leden van de D66-fractie vragen of het kabinet verwacht dat internationaal de belastinginkomsten van afzonderlijke EU-lidstaten bij elkaar opgeteld wel zullen toenemen. Deze leden vragen in welke landen deze extra opbrengst vooral zullen neerslaan. De leden van de fractie van GroenLinks vragen of bedrijven die voorheen een cv/bv-structuur hadden, daadwerkelijk meer belasting zijn gaan betalen. Zij zijn verbaasd over het feit dat dit wetsvoorstel geen geld oplevert. Zij vragen hoe het kan dat bedrijven voor miljarden belasting ontwijken maar dat een effectieve wet niet leidt tot hogere belastinginkomsten. Daarnaast vragen zij of per structuur kan worden aangegeven hoeveel belastinginkomsten Nederland is misgelopen in de afgelopen jaren. Zij vragen of belastingplichtigen daadwerkelijk meer belasting gaan betalen. De verwachting van dit kabinet is dat waar stromen puur met een fiscaal motief naar Nederland gehaald waren, deze verplaatst zullen worden naar elders. Dit kan door de baten in een alternatief (lager dan Nederland belastend) land te laten neerslaan. Immers, met ATAD2 wordt een grote stap gezet maar wordt geen wereldwijd dekkend systeem bereikt. Kapitaal zoekt het laagste punt. Dit illustreert eens te meer het belang van een internationale aanpak. Daarnaast geldt dat door de Amerikaanse belastinghervorming er minder mogelijkheden zijn om Amerikaanse winsten onbelast buiten de Verenigde Staten te houden. Dit is ook zichtbaar in de eerste cijfers over wereldwijde FDI-stromen.¹⁸ Aangezien het dus voornamelijk Amerikaanse winsten zijn, heeft Nederland hierdoor ook geen belastinginkomsten misgelopen. Naar verwachting zal de belastingopbrengst in andere landen dus wel toenemen, maar betekent dit voor Nederland geen hogere belastingopbrengsten.

De leden van de fractie van de SP vragen naar de gevolgen van de implementatie van de Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (wet implementatie ATAD1) voor woningcorporaties. Deze leden vragen in het bijzonder naar beoogde en uiteindelijke budgettaire opbrengst van de zogenoemde earningsstrippingmaatregel uit de wet

¹⁸ <https://www.reuters.com/article/us-global-economy-fdi/global-fdi-falls-41-percent-in-h1-2018-after-trump-tax-reforms-un-idUSKCN1MP25B>

implementatie ATAD1. In dat verband vragen deze leden van de fractie van de SP of de budgettaire opbrengst in verhouding is. In de memorie van toelichting van de wet implementatie ATAD1 is het effect van de earningsstrippingmaatregel voor woningcorporaties afzonderlijk weergegeven.

(€ mln.)	2018	2019	2020	2021	structureel
Budgettaire opbrengst Wet implementatie ATAD1		1.343	1.392	1.525	2061
– Waarvan door woningcorporaties		102	144	193	353

De wet implementatie ATAD1 is met ingang van 1 januari 2019 ingevoerd. Er zijn derhalve zijn nog geen definitieve aangiftecijfers over 2019 beschikbaar. Als gevolg hiervan is het niet mogelijk om op korte termijn meer inzicht te geven in het feitelijke effect van de wet implementatie ATAD1 voor woningcorporaties.

9. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De leden van de fractie van de VVD vragen welke invloed de implementatie van dit wetsvoorstel heeft op de capaciteit bij de Belastingdienst en hoeveel fte zich met deze wetgeving bezig gaat houden. Het beoordelen van de aanwezigheid van hybridemismatches loopt mee in de reguliere aangifteprocessen en is onderdeel van het werkpakket van de inspecteur. Uit de uitvoeringstoets voor deze wetgeving blijkt dat voor de uitvoering van de maatregel structureel zes fte toezichtcapaciteit benodigd is en voor vooroverleg incidenteel voor de jaren 2019 en 2020 circa negen fte nodig is.

10. Administratieve lasten voor bedrijfsleven en burger

De leden van de fractie van de VVD vragen of er inzicht bestaat in welke sectoren de initieel geschatte administratieve lasten van circa € 7 miljoen vooral terecht zullen komen en waar deze kosten in zitten. De verwachting is dat het grootste deel van de belastingplichtigen die daadwerkelijk door dit wetsvoorstel geraakt worden, hun structuur of wijze van financiering wijzigen zodat zij niet door de maatregelen in het wetsvoorstel getroffen worden. De kosten hiervoor, bestaande uit bijvoorbeeld juridische (advies)kosten en notariskosten, zullen dus terechtkomen bij de belastingplichtigen die momenteel een hybridemismatch in hun concernstructuur hebben geïmplementeerd. Het is niet bekend bij hoeveel belastingplichtigen en in welke sectoren dit wetsvoorstel van toepassing zal zijn omdat de hiervoor benodigde informatie bij de Belastingdienst niet voorhanden is.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoeveel belastingplichtigen worden geraakt door ATAD2. Ook vragen zij hoeveel hiervan internationaal, in de EU en daarbuiten opererend zijn. Daarnaast wordt gevraagd of de groep belastingplichtigen gecategoriseerd kan worden naar omvang van bedrijf en aantal medewerkers. ATAD2 ziet op het bestrijden van hybridemismatches die optreden tussen belastingstelsels van verschillende staten. Daarom worden in beginsel alleen internationaal opererende bedrijven geraakt en niet de puur binnenlandse Nederlandse bedrijven. In Nederland zijn naar schatting 137.000 van de 740.000 belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting internationaal actief. Dit wordt gemeten door te kijken welke bedrijven een buitenlandse deelneming of vaste inrichting of een buitenlandse moeder hebben. Hiervan zijn er circa 74.000 die alleen in de EU opereren en 101.000 binnen de EU en ook daarbuiten.

Verder zijn er circa 35.000 die alleen buiten de EU opereren. Deze cijfers zijn gebaseerd op gegevens van belastingplichtigen uit 2016. Zoals hiervoor is aangegeven is het niet bekend bij hoeveel belastingplichtigen en in welke sectoren dit wetsvoorstel van toepassing zal zijn omdat de hiervoor benodigde informatie bij de Belastingdienst niet voorhanden is. Wat betreft de categorisatie van de groep belastingplichtigen naar omvang van het bedrijf en het aantal medewerkers heb ik de Adviescommissie belastingheffing van multinationals gevraagd om te inventariseren door welk soort bedrijven de vennootschapsbelasting momenteel voornamelijk wordt opgebracht, evenals advies uit te brengen voor mogelijke grondslagverbredingen. Ik kan nog niet op de uitkomsten van dit onderzoek vooruitlopen.

De leden van de fractie van de VVD vragen of er onderscheid gemaakt kan worden tussen de kosten voor het mkb en het grotere bedrijfsleven en op basis waarvan de inschatting van de structurele administratieve lastenverzwaring van € 3 miljoen tot stand is gekomen. ATAD2 raakt alle belastingplichtigen die een hybridemismatch hebben met het buitenland. Het is niet bekend welk deel van de hybridemismatches valt onder het mkb en welk deel onder het grootbedrijf. Bedrijven met grensoverschrijdende betalingen zullen moeten controleren of er sprake is van een hybride element bij deze transacties. De inschatting is dat op basis van de aangiftegegevens waarbij is geselecteerd op internationaal actieve bedrijven met een aftrekbare betaling circa 40.000 belastingplichtigen deze controle uit zullen voeren en daar per jaar een uur mee bezig zijn tegen een uurtarief van € 80. Dit geeft de genoemde € 3 miljoen aan administratieve lasten. Bij de berekening van de administratieve lasten is gebruik gemaakt van gemiddelde prijzen (zoals uurtarieven), waardoor voor de administratieve lasten geen onderscheid tussen mkb en grootbedrijf beschikbaar is.

11. Transponeringstabel

De leden van de fractie van de VVD vragen of de transponeringstabel wel volledig is. Deze leden merken hierbij op dat bijvoorbeeld artikel 12ag Wet Vpb 1969 hierin niet is opgenomen en vragen of Nederland dat artikel op grond van ATAD2 niet hoeft in te voeren. Verder vragen zij om een extra toelichting bij de bepalingen waar extra beleidsruimte of aanvullende eisen voor zijn gesteld, en of er beleidsruimte in ATAD2 zit die kan worden ingezet ten behoeve van lastenverlichting, verlichting van de administratieve lasten en de uitvoerbaarheid van dit wetsvoorstel. In het voorgestelde artikel 12ag Wet Vpb 1969 is de documentatieverplichting opgenomen. ATAD2 verplicht er niet toe om een documentatieverplichting op te nemen. Om die reden is het voorgestelde artikel 12ag Wet Vpb 1969 niet in de transponeringstabel opgenomen. Wel rust op Nederland de verplichting om ATAD2 te implementeren, uit te voeren en te handhaven, hetgeen – zoals hiervoor is uiteengezet – zonder de documentatieverplichting voor de Belastingdienst niet of nauwelijks mogelijk is. In de transponeringstabel is de beleidsruimte ten aanzien van de bepalingen uit ATAD2 expliciet gemaakt. Dit betreft zeven punten. Zes daarvan houden verband met uitzonderingen waarvan dit kabinet geen gebruik heeft gemaakt. Dit betreft de uitzondering voor financiële handelaren en bepaalde financiële instrumenten uitgegeven door banken en de mogelijkheid om de secundaire regel niet toe te passen bij specifieke typen hybridemismatches. Eén punt ziet op een wijziging van een uitzondering voor de earningsstrippingmaatregel uit ATAD1. Deze uitzondering ziet op ATAD1 en geeft geen beleidsruimte ten aanzien van de hybridemismatchmaatregelen.

De leden van de fractie van de VVD constateren dat er geen gebruik wordt gemaakt van artikel 9, vierde lid, onderdeel a en onderdeel b, ATAD2 en vragen waarom het kabinet hiervoor kiest. Deze leden vragen verder wat de gevolgen zullen zijn als wel gebruik wordt gemaakt van de uitzonderingen. Daarnaast vragen deze leden hoeveel banken worden geraakt door de maatregel en of het kabinet heeft gesproken met de Nederlandse banken. In artikel 9, vierde lid, onderdeel a, ATAD2 is de mogelijkheid opgenomen om de secundaire regel voor bepaalde typen hybridemismatches met vaste inrichtingen niet in te voeren. Waarom deze uitzondering niet is opgenomen is hiervoor reeds toegelicht. In artikel 9, vierde lid, onderdeel b, ATAD2 is de tijdelijke uitzondering (tot 1 januari 2022) voor bepaalde financiële instrumenten die zijn uitgegeven door banken opgenomen. Het kabinet heeft ervoor gekozen om deze uitzondering niet op te nemen. Allereerst is het belang van de uitzondering voor Nederland beperkt. Dit heeft twee oorzaken. De meest bekende financiële instrumenten die potentieel een hybride financieel instrument zouden kunnen zijn, zijn voorwaardelijk converteerbare obligatieleningen (de zogenaemde contingent convertible bonds, kortweg coco's). De aftrekbaarheid van de vergoeding ter zake van deze instrumenten is per 1 januari 2019 beëindigd. Indien er geen sprake is van een aftrek, kan er geen sprake meer zijn van een aftrek zonder betrekking in de heffing (en vinden de hybridemismatchmaatregelen van ATAD2 geen toepassing). Verder is een van de voorwaarden om gebruik te kunnen maken van de uitzondering dat het financiële instrument is uitgegeven in samenhang met financiële instrumenten op het niveau van de moederonderneming. Nederlandse banken fungeren meestal als moederonderneming binnen het concern. De uitzondering zal op hen niet van toepassing mogen zijn en is daarmee slechts van beperkt belang. Tot slot laat de korte periode waarin de uitzondering mag worden toegepast onverlet dat naar de mening van het kabinet de norm onder ATAD2 is en blijft dat hybride financiële instrumenten ongewenste fiscale resultaten hebben, ook indien deze door banken worden toegepast ten behoeve van hun verliesabsorptiecapaciteit. Het kabinet heeft – gelet op het voorgaande – ervoor gekozen om deze norm, ook voor banken, al per 1 januari 2020 te laten gelden. Het kabinet heeft niet met de Nederlandse banken gesproken over dit onderwerp. Wel heeft de Nederlandse Vereniging van Banken gereageerd op de internetconsultatie. Daarin heeft zij aandacht gevraagd voor de positionering van Nederland in het toekomstige Europese bankenlandschap. Uit deze reactie is niet gebleken dat op dit moment een direct belang bestaat voor het opnemen van de uitzondering.

12. Artikelsgewijze toelichting

De leden van de fractie van de VVD vragen of toepassing van de Nederlandse CFC-maatregel kan voorkomen dat de hybridemismatchmaatregelen uit dit wetsvoorstel van toepassing zijn op een betaling aan die CFC. Oftewel, of toepassing van de Nederlandse CFC-maatregel ertoe leidt dat er sprake is van betrekking in de heffing. Deze leden vragen daarbij om een reactie hierop.

Als een vergoeding of betaling als zodanig bij een ander lichaam dan de CFC op grond van een CFC-maatregel wordt opgenomen in een winstbelastinggrondslag, kan er sprake zijn van betrekking in de heffing waardoor de hybridemismatchmaatregelen niet van toepassing zijn. Het is echter niet zo dat indien het resultaat dat wordt behaald met de betaling op grond van een CFC-maatregel in de heffing wordt betrokken, altijd sprake is van betrekking in de heffing. Hieraan zijn voorwaarden verbonden. De vergoeding of betaling wordt alleen beschouwd als betrokken in de heffing indien de vergoeding of betaling als zodanig volledig tegen het reguliere statutaire tarief in de heffing is betrokken en er met betrekking tot die vergoeding of betaling geen recht op verrekening van buitenlandse

winstbelasting bestaat. Onder de Nederlandse CFC-maatregel wordt een vergoeding of betaling niet als zodanig tegen het statutaire tarief in de heffing betrokken. Toepassing van de Nederlandse CFC-maatregel kan dus niet voorkomen dat de hybridemismatchmaatregelen van toepassing zijn. De voorwaarden die gesteld worden in geval van CFC-maatregelen vinden hun oorsprong in het BEPS-rapport over hybridemismatches. De additionele voorwaarden voor CFC-maatregelen zijn opgenomen om te voorkomen dat met een hybridemismatch een fiscaal voordeel kan worden behaald, ook al is er sprake van de toepassing van een CFC-maatregel in de structuur.

De leden van de fractie van de VVD vragen het kabinet te bevestigen dat de maatregel tegen geïmporteerde hybridemismatches niet van toepassing is op een betaling door een Nederlandse vennootschap, die bij de ontvanger wordt afgezet tegen een fiscaal verlies dat is veroorzaakt door kosten die voorafgaand aan 1 januari 2020 tot uitdrukking kwamen als gevolg van een hybride structuur. Deze leden lijken te vragen naar de volgende situatie. Er wordt na 1 januari 2020 door een Nederlands belastingplichtige een betaling verricht aan een lichaam dat voor 1 januari 2020 gebruikmaakte van een hybride structuur die tot verliezen leidde bij dat lichaam. Dat lichaam is gevestigd in een staat die toestaat dat verliezen kunnen worden verrekend met winsten uit latere jaren. De betaling van Nederlandse belastingplichtige wordt bij het ontvangende lichaam in de winstbelasting is begrepen, maar kan uiteindelijk worden verrekend met de eerdere verliezen die zijn gerealiseerd door het gebruik van een hybridemismatch. Als de verliezen zijn ontstaan in de periode voor inwerkingtreding van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen, zal dit niet worden beschouwd als een geïmporteerde hybridemismatch. De hybridemismatchmaatregelen worden immers per 1 januari 2020 van kracht. Dit kan anders zijn als de verliezen na 1 januari 2020 zijn ontstaan als gevolg van een hybridemismatch.

13. Bijlage – Uitvoeringstoets Wet implementatie tweede EU-richtlijn anti-belastingontwijking

De leden van de fracties van de VVD en GroenLinks merken op dat het huidige voorstel vanwege de informatie-asymmetrie en de onduidelijkheid over het begrippenkader ruimte biedt om (desgewenst) de voorgestelde bepalingen te ontduiken. De leden van de fractie van de VVD vragen of het wetsvoorstel hierdoor geheel fraudebestendig is. Het huidige wetsvoorstel behelst zeer complexe materie. Daarnaast kan de samenloop met andere regelingen in de Wet Vpb 1969, alsmede de implementatie van ATAD2 in andere landen, tot onduidelijke situaties leiden en de uitvoering van de maatregelen uit dit wetsvoorstel compliëren. Cruciale informatie voor de beoordeling of dit wetsvoorstel van toepassing is bevindt zich in het buitenland. Er is bovendien sprake van een informatie-asymmetrie. Zonder documentatieverplichting kan de Belastingdienst niet het gewenste toezicht uitoefenen en wordt het risico op fraude vergroot. De documentatieverplichting, evenals de omkering van bewijslast bij het niet tijdig verstrekken van de documentatie dragen bij aan het versterken van de informatiepositie van de Belastingdienst en daarmee aan de handhaving bij belastingplichtigen die deze maatregelen niet willen naleven. De documentatieverplichting draagt echter niet bij aan de detectie van risicogevoelens. Detectie zal plaatsvinden op basis van concrete signalen via diverse signalen, zoals bijvoorbeeld vooroverleg, controles, detectievragen, bedrijfsgesprekken en (internationale) gegevensuitwisseling. Bovendien verwacht de Belastingdienst dat het grootste deel van de belastingplichtigen die zonder aanpassingen geraakt zullen worden door dit wetsvoorstel, hun structuur of wijze van financiering wijzigen waardoor de nieuwe wetgeving niet op hen van

toepassing zal zijn. Op deze wijze verwacht het kabinet dat het onderhavige voorstel niet alleen maar een verschuiving van de mogelijkheden tot belastingontduiking biedt en geen oplossing, dit in reactie op de hierover door de leden van de fractie van de VVD gestelde vraag.

De leden van de fractie van het CDA vragen het kabinet een oordeel te geven over de uitvoerbaarheid van het onderhavige wetsvoorstel door de Belastingdienst in combinatie met de invoering van het voorstel tot invoering van de bronbelasting op rente- en royaltybetalingen. Ieder wetsvoorstel wordt door de Belastingdienst voorzien van een uitvoeringstoets dat de uitvoerbaarheid beoordeelt op een aantal punten. Het onderhavige wetsvoorstel is uitvoerbaar per 1 januari 2020 en het voorstel Wet bronbelasting 2021 is uitvoerbaar per 1 januari 2021. De Belastingdienst is verder van mening dat de combinatie van deze twee wetsvoorstellen uitvoerbaar is.

De leden van de fractie van het CDA vragen aandacht voor de constatering van de Belastingdienst in de uitvoeringstoets dat «geen voor de Nederlandse uitvoeringspraktijk duidelijk begrippenkader wordt gehanteerd». Deze leden vragen welk begrippenkader door de Belastingdienst onduidelijk wordt gevonden en waarom niet meer bij de terminologie in ATAD2 wordt aangesloten. Bij het introduceren van hybridemismatchmaatregelen is het onvermijdelijk dat nieuwe definities aan de Wet Vpb 1969 worden toegevoegd. Bij het implementeren van de definities uit ATAD2 in de Wet Vpb 1969 is daarbij in beginsel aangesloten bij de in ATAD2 gehanteerde terminologie, maar waar mogelijk aansluiting gezocht bij het reeds bestaande (en daarmee meer bekende) begrippenkader van de Wet Vpb 1969. Met de door deze leden aangehaalde opmerking in de uitvoeringstoets is bedoeld tot uitdrukking te brengen dat het in dit wetsvoorstel geïntroduceerde begrippenkader zich in de praktijk nog niet in alle gevallen al volledig heeft gezet en op onderdelen nog verdere duiding behoeft. Die duiding zal moeten worden gegeven aan de hand van de toepassing van deze regelgeving in de praktijk.

14. Overig

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom het kabinet voor deze uitwerking van ATAD2 kiest in het licht van de mogelijke afname van het arbeidsaanbod, het niet kwantificeerbaar zijn van het deel van de activiteiten van ondernemingen dat in Nederland zal worden uitgevoerd en van het relatief minder aantrekkelijk worden van Nederland als vestigingsplaats. Deze leden verwijzen in dat verband naar de analyse naar aanleiding van het voorstel tot wijziging van de Richtlijn anti-belastingontwijking (ATAD2) dat is uitgevoerd in 2016 om de gevolgen van het beëindigen van de fiscale voordelen van de voor Nederland relevante cv/bv-structuur in kaart te brengen. Het aanpakken van belastingontwijking en -ontduiking is een beleidsspeerpunt van dit kabinet. De inzet daarbij is om het beeld te kantelen dat Nederland het internationaal opererende bedrijven gemakkelijk zou maken belasting te ontwijken. Het onderhavige wetsvoorstel draagt bij aan dit streven. De leden van de fractie van de VVD verwijzen in hun vraag naar de analyse die in 2016 is uitgevoerd door het Ministerie van Financiën waarin de gevolgen van het beëindigen van de fiscale voordelen van de voor Nederland relevante cv/bv-structuur in kaart zijn gebracht. Uit dat onderzoek blijkt dat er ongeveer 77.600 banen zijn bij bedrijven waar de mogelijkheid tot de cv/bv-structuur een rol gespeeld heeft bij hun keuze voor Nederland. Het is lastig te voorspellen wat de gevolgen van dit wetsvoorstel zijn voor deze banen. Op korte termijn zou een deel van deze banen kunnen verdwijnen. In het onderzoek is aangegeven dat dit vooral geldt voor de banen die aangemerkt zijn als mobiel of zeer mobiel. Dit zijn

er naar verwachting 34.300, waarvan er ongeveer 5.000 vervuld worden door expats. Op de langere termijn zal dit overigens niet leiden tot hogere werkloosheid, doordat de arbeidsmarkt zich aanpast. In de huidige arbeidsmarkt mag verwacht worden dat een dergelijk verlies aan banen kan worden opgevangen en dat zelfs op korte termijn een hogere werkloosheid niet voor de hand ligt. Dit past overigens bij de inzet van het kabinet om belastingontwijking waar mogelijk in internationaal verband aan te pakken. Belangrijk voordeel van de aanpak van belastingontwijking in internationaal verband is dat er een gelijk speelveld ontstaat tussen alle betrokken landen.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen naar een actuele stand van zaken over de voorstellen die in OESO-verband zijn gedaan voor maatregelen om een minimumniveau van winstbelasting te waarborgen. Deze leden vragen verder of het kabinet zich, in lijn met de motie Snels c.s. (17 april 2019)¹⁹ nog steeds constructief opstelt in die discussies. De OESO heeft een werkplan opgesteld om uiterlijk in 2020 tot een wereldwijde oplossing te komen voor de uitdagingen die digitalisering met zich brengt op het terrein van de winstbelasting. Op basis van het werkplan worden maatregelen in twee pijlers naast elkaar verder onderzocht en uitgewerkt. Pijler 2 omvat maatregelen om te waarborgen dat internationaal opererende ondernemingen altijd een minimumniveau aan winstbelasting betalen. Het werkplan, waarin is afgesproken om deze maatregelen verder te onderzoeken en vorm te geven, heeft Nederland van harte gesteund. Op basis van het werkplan moet in OESO-verband nog veel werk worden verzet en staan nog belangrijke vragen open. Een voorbeeld hiervan is op welke manier het effectieve tarief van belasting kan worden berekend. Nederland stelt zich constructief op en draagt in de technische werkgroepen van de OESO actief bij aan het zoeken naar antwoorden op deze vragen. Zoals aangegeven in mijn brief van 10 oktober 2019²⁰, zal de OESO naar verwachting in november een publieke consultatie over de pijler 2-maatregelen starten. Na aanvang van deze consultatie zal ik uw Kamer nader over deze maatregelen informeren.

15. Commentaar van derden

De NOB vraagt naar de relevantie van het rapport van de OESO uit 2017 omtrent hybridemismatches met vaste inrichtingen.²¹ Ten tijde van de totstandkoming ATAD2 was een conceptversie van dit rapport door de OESO gepubliceerd. De uitgangspunten uit dat rapport zijn van betekenis geweest bij de totstandkoming van ATAD2. Het uiteindelijke rapport behandelt structuren die ook onder het bereik van het onderhavige wetsvoorstel vallen. Bij de interpretatie en toepassing van dit wetsvoorstel zijn in beginsel de wettekst en de memorie van toelichting leidend. Omdat het hier de implementatie van een richtlijn betreft, zal een rechter naar alle waarschijnlijkheid de wettekst voor zover deze niet afwijkt van de richtlijn zoveel mogelijk richtlijnconform uitleggen. Het OESO-rapport kan in bepaalde gevallen dienen ter illustratie of gebruikt worden voor de uitleg van bepaalde structuren, maar de wettekst en toelichting zullen bij conflicterende uitleg leidend zijn.

De NOB vraagt, in relatie tot een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting, te bevestigen dat Nederland zijn heffingsrechten niet kan uitoefenen indien een belastingverdrag met een andere lidstaat zich daartegen verzet. ATAD2 en dit wetsvoorstel bevatten geen wijzigingen

¹⁹ Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 234.

²⁰ Kamerstukken II 2019/20, 32 140, nr. 60.

²¹ OESO, Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, 2017

van belastingverdragen tussen EU-lidstaten. ATAD2 richt zich op aanpassingen van, en implementatie in, de nationale wetgeving. Het is onderhandlingsinzet van Nederland om bij de totstandkoming of wijziging van belastingverdragen het mogelijk te maken dat bijvoorbeeld de verplichtingen tot het belasten van het inkomen dat aan een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting toerekenbaar is ook kunnen worden geëffectueerd onder belastingverdragen met andere EU-lidstaten.

De NOB vraagt om bevestiging dat de fiscale behandeling van een open commanditaire vennootschap niet wijzigt als gevolg van de invoering van de belastingplicht voor de omgekeerde hybride. Het kan worden bevestigd dat met de invoering van de belastingplicht voor de omgekeerde hybride geen wijziging is beoogd in de fiscale behandeling van open commanditaire vennootschappen. De omgekeerde hybride wordt belastingplichtig op grond van het voorgestelde artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969. Daarbij kan het gedeelte van de winst dat in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken bij – kort gezegd – de participanten in dat lichaam op grond van het voorgestelde artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 in aftrek worden gebracht.

De NOB vraagt te bevestigen dat na de invoering van de belastingplicht voor de omgekeerde hybride entiteit, deze vanuit Nederlandse optiek wordt beschouwd als inwoner van Nederland voor de toepassing van (Nederlandse) belastingverdragen en dat zij desgewenst een woonplaatsverklaring kan verkrijgen. Overeenkomstig artikel 4 van het OESO-modelverdrag wordt in de meeste Nederlandse belastingverdragen voor verdragsinwonerschap van één van de staten vereist dat de desbetreffende persoon aan belasting is onderworpen. Naar Nederlands recht opgerichte lichamen die in Nederland onbeperkt belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting en daarmee voldoen aan een onderworpenheid als bedoeld in artikel 4 van het OESO-modelverdrag, worden voor de toepassing van de meeste Nederlandse belastingverdragen die OESO-conform zijn, als inwoner van Nederland aangemerkt. Een omgekeerde hybride die in Nederland zelfstandig belastingplichtig wordt zal daarom in beginsel worden aangemerkt als verdragsinwoner van Nederland.

Het is de NOB niet geheel duidelijk hoe de houders genoemd in het tweede deel van het voorgestelde artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 zich verhouden tot de houders genoemd in het eerste gedeelte van het genoemde artikel. Genoemd artikel 2, twaalfde lid geeft de definitie van een omgekeerde hybride en bestaat uit twee delen. Het eerste deel luidt: «Een lichaam wordt aangemerkt als een omgekeerde hybride indien ten minste 50% van de stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in dat lichaam wordt gehouden door een of meer aan dat lichaam gelieerde lichamen die zijn gevestigd in een staat die dat lichaam als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting beschouwt (...)». In dit eerste gedeelte wordt de voorwaarde gesteld dat een omgekeerde hybride voor 50% of meer wordt gehouden door participanten die het lichaam beschouwen als een niet-transparant lichaam. Het tweede gedeelte van het voorgestelde artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 luidt: «(...) en de winst van dat lichaam voor Nederlandse belastingdoeleinden zonder toepassing van deze bepaling toerekenbaar is aan de houders van de stemrechten, kapitaalbelangen, onderscheidenlijk winstrechten, in dat lichaam.» Hiermee wordt aangegeven dat de omgekeerde hybride voor Nederlandse belastingdoeleinden als transparant wordt beschouwd. Vanuit Nederlandse optiek is dit voor de volledige omgekeerde hybride het geval, niet enkel voor zover het de houders genoemd in het eerste onderdeel van voorgestelde artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 betreft. De NOB geeft aan dat zij bij deze uitleg denkt dat er sprake kan zijn van

overkill en illustreert dit aan de hand van een voorbeeld. Het kabinet is van mening dat er geen sprake is van overkill. In het voorbeeld van de NOB wordt een omgekeerde hybride op grond van voorgesteld artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 belastingplichtig, omdat ten minste 50% van de stemrechten wordt gehouden door een of meer gelieerde lichamen die zijn gevestigd in een staat die de omgekeerde hybride als niet-transparant beschouwen. De stemgerechtigdheid en de winstgerechtigdheid lopen in het voorbeeld van de NOB uit elkaar en de niet-gelieerde participanten zijn gerechtigd tot de winst. Als de winst die wordt toegerekend aan deze participanten in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken bij die participanten, is die winst aftrekbaar op grond van voorgestelde artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969. Er zal derhalve alleen geheven worden over het gedeelte van de winst dat niet in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken bij de participanten. Er is in zoverre dus geen sprake van dubbele heffing.

De NOB en het RB vragen te bevestigen dat de omgekeerde hybride een step-up krijgt voor de vaststelling van de fiscale boekwaarde van de vermogensbestanddelen voor Nederlandse belastingdoeleinden bij aanvang van de belastingplicht in Nederland. Dat kan worden bevestigd. De aanvang van de belastingplicht van een omgekeerde hybride wordt op dezelfde manier behandeld als de aanvang van de belastingplicht bij andere vennootschapsbelastingplichtigen genoemd in artikel 2 Wet Vpb 1969. Ook vragen de NOB en het RB of het einde van de belastingplicht leidt tot een eindafrekening. Ook dat kan worden bevestigd. Het einde van de belastingplicht van een omgekeerde hybride wordt op dezelfde manier behandeld als het einde van de belastingplicht van andere vennootschapsbelastingplichtigen genoemd in artikel 2 Wet Vpb 1969. Het voorgestelde artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 is ook bij een eindafrekening van overeenkomstige toepassing.

De NOB beschrijft de situatie dat tijdens het bestaan van de belastingplicht als omgekeerde hybride de gerechtigdheid van de participanten in het lichaam wijzigt. De NOB vraagt zich af hoe in die gevallen wordt omgegaan met het aftrekrecht van genoemd artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969. In dat artikel wordt geregeld dat het gedeelte van de winst van de omgekeerde hybride dat in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken bij de houders van de stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in de dat lichaam, van de winst van de omgekeerde hybride mag worden afgetrokken. Indien de gerechtigdheid van de participanten wijzigt, zal mogelijk ook het deel van de betaling dat bij de participanten in de heffing wordt betrokken wijzigen en dientengevolge de winst van de omgekeerde hybride die op grond van het voorgestelde artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 in aanmerking wordt genomen veranderen.

De NOB vraagt hoe het begrip «effect» in het voorgestelde artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 dient te worden uitgelegd. Voor de uitleg van het begrip «effect» in dat artikel wordt aangesloten bij de definitie van effecten in artikel 2, eerste lid, onderdeel n, van Richtlijn 2009/65/EU gewijzigd bij richtlijn 2014/91/EU («UCITS-richtlijn»).

De NOB vraagt verder hoe de begrippen «ruime verspreiding» en «gediversifieerde portefeuille» in voorgesteld artikel 2, dertiende lid, Wet Vpb 1969 moeten worden uitgelegd. Voor de uitzondering op de belastingplicht voor omgekeerde hybrides is zoveel mogelijk aangesloten bij de richtlijntekst. Dit betekent dat de begrippen «ruime verspreiding» en «gediversifieerde effectenportefeuille» moeten worden uitgelegd conform de genoemde richtlijn. Of hiervan sprake is zal materieel worden getoetst. Er kan ook sprake zijn van een gediversifieerde portefeuille als deze portefeuille indirect wordt gehouden.

Het voorgestelde artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 bepaalt dat als binnenlands belastingplichtige mede aan belasting zijn onderworpen, lichamen die zijn opgericht, gevestigd of geregistreerd in Nederland indien sprake is van een omgekeerde hybride. Het RB vraagt om verduidelijking hoe wordt omgegaan met een lichaam dat is opgericht in de ene staat en gevestigd dan wel geregistreerd in de andere staat. Indien een lichaam in Nederland is opgericht, gevestigd of geregistreerd en aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 wordt voldaan, dan zal dat lichaam worden beschouwd als binnenlands belastingplichtig. Dat dit lichaam mogelijk ook in een andere staat is opgericht, gevestigd of geregistreerd doet hier niet aan af.

In het voorgestelde artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 is bepaald wanneer sprake is van een omgekeerde hybride. Een van de voorwaarden is dat ten minste 50% van de stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in het lichaam wordt gehouden door een of meer aan dat lichaam gelieerde lichamen die zijn gevestigd in een staat die dat lichaam als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting beschouwt. Het RB vraagt zich af of in de wettekst van genoemd artikel niet «en/of» had moeten worden gebruikt in plaats van het woord «of». In wetgeving blijft de uitdrukking «en/of» achterwege. Verwezen wordt naar aanwijzing 3.12 van de Aanwijzingen voor de regelgeving. Indien in een opsomming van gevallen «of» wordt gebruikt, wordt daaronder mede begrepen de situatie dat meer dan een van de genoemde gevallen zich tegelijk voordoen.

Het RB beschrijft de situatie dat een participant 40% van de stemrechten, 20% van het kapitaalbelang en 10% van de winstrechten houdt. Het RB vraagt om een bevestiging dat in die situatie voor de vraag of een lichaam kwalificeert als omgekeerde hybride de percentages niet bij elkaar hoeven te worden opgeteld voor de toets of ten minste 50% van de stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in dat lichaam wordt gehouden door een of meer aan dat lichaam gelieerde lichamen die zijn gevestigd in een staat die dat lichaam als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting beschouwt. Dat kan worden bevestigd.

De NOB vraagt te bevestigen welke lichamen gelieerd moeten zijn om het voorgestelde artikel 12aa, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 van toepassing te laten zijn op een vergoeding of betaling door een Nederlands lichaam aan een hybride lichaam. Voor de beoordeling of genoemd artikel 12aa, eerste lid, onderdeel b van toepassing is, moet onder andere beoordeeld worden of de vergoeding of betaling door het Nederlandse lichaam aanleiding geeft tot een aftrek zonder betrekking in de heffing die het gevolg is van verschillen in de toerekening van die vergoeding of betaling aan het hybride lichaam tussen de staat naar wiens recht het hybride lichaam is opgericht of waarin het hybride lichaam is gevestigd of geregistreerd en de staat naar wiens recht een lichaam is opgericht, of waarin een lichaam is gevestigd of geregistreerd dat een participatie heeft in het hybride lichaam. Behoudens gevallen met een gestructureerde regeling dienen voor toepassing van deze maatregel het Nederlandse lichaam, het hybride lichaam én de participant in het hybride lichaam gelieerd te zijn.

De NOB vraagt in welke gevallen in beleggingsstructuren sprake is van een samenwerkende groep. Ook het RB vraagt om nader in te gaan op de vraag wanneer er sprake is van een samenwerkende groep. In het onderhavige wetsvoorstel is, ten behoeve van de consistentie in de Wet Vpb 1969, aangesloten bij het reeds bestaande begrip samenwerkende groep als bedoeld in artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969. Er is met het onderhavige wetsvoorstel geen andere invulling aan dit begrip gegeven.

Het begrip samenwerkende groep is per 1 januari 2017 geïntroduceerd in de Wet Vpb 1969. In de memorie van toelichting en tijdens de parlementaire behandeling van dat wetsvoorstel is aangegeven dat de vraag of sprake is van een samenwerkende groep afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van het individuele geval. Bij die toelichting is ook een aantal voorbeelden gegeven.²² Voor een nadere toelichting op het begrip samenwerkende groep wordt daarom naar die toelichting en de daarin opgenomen voorbeelden verwezen.

De NOB vraagt of onder het begrip «participatie» in het voorgestelde artikel 12aa, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 zowel een directe als een indirecte participatie valt. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 12aa, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 is van belang of er een verschil in behandeling bestaat tussen de staat waarin het hybride lichaam is opgericht, gevestigd of geregistreerd en de staat waarin het lichaam is opgericht, gevestigd of geregistreerd dat een participatie heeft in het hybride lichaam. In reactie op de vraag van de NOB kan worden bevestigd dat onder het begrip «participatie» zowel een directe als een indirecte participatie valt.

De NOB vraagt om de oorsprongseis op meerdere punten in de wet beter tot uiting te laten komen. De NOB vraagt daarbij specifiek naar de onderdelen d en e van het voorgestelde artikel 12aa, eerste lid, Wet Vpb 1969. Met de oorsprongseis wordt bedoeld dat de maatregelen zoals opgenomen in ATAD2 en daarmee het toepassingsbereik van de maatregelen in het onderhavige wetsvoorstel zien – op hybridemismatches die worden veroorzaakt door een verschil in de fiscale kwalificatie van lichamen, instrumenten, vaste inrichtingen of vestigingsplaatsen tussen verschillende belastingstelsels als gevolg waarvan een fiscaal voordeel ontstaat. In de onderdelen d en e van genoemd artikel 12aa, eerste lid, komt de oorsprongseis reeds tot uitdrukking, namelijk in de term «buiten beschouwing blijvende vaste inrichting» in onderdeel d en in het woord «doordat» in onderdeel e.

De NOB vraagt op welke wijze de oorsprongseis tot uiting komt indien sprake is van een dubbele aftrek en vraagt daarbij hoe de regeling uitwerkt in een situatie waarin een in het buitenland gevestigde entiteit een vaste inrichting in Nederland heeft en de verliezen van de vaste inrichting in het buitenland aftrekbaar zijn met toepassing van een inhaalregeling (zoals Nederland die ook kende voor de invoering van de objectvrijstelling). Bij de vormgeving van het voorgestelde artikel 12aa, lid 1, onderdeel g, Wet Vpb 1969 is aansluiting gezocht bij de richtlijntekst. Zoals in de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel is opgenomen is er geen sprake van een dubbele aftrek, indien de staat van het hoofdhuis de verliezen van een Nederlandse vaste inrichting in haar grondslag opneemt, omdat de voorkomingssystematiek in de staat van het hoofdhuis dit vereist, maar deze verliezen feitelijk niet in aanmerking worden genomen op het niveau van het hoofdhuis. Bij een inhaalregeling komen de verliezen aanvankelijk in beide landen ten laste van de grondslag. Echter zodra de vaste inrichting winsten maakt, worden deze in de staat van het hoofdhuis belast voor zover de verliezen niet zijn ingehaald. In het geval alle verliezen van de vaste inrichting in de staat van het hoofdhuis zijn ingehaald, wordt in de staat van het hoofdhuis pas een vrijstelling verleend. Of de systematiek van voorkoming er toe leidt dat de aftrek dubbel wordt genomen, dient te worden beoordeeld op het moment dat de verliezen in aanmerking worden genomen. Indien op dat moment wordt geconcludeerd dat door de inhaalregeling in de staat van

²² Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 3, p. 31–33, p. 55–58 en Kamerstukken II 2016/17, 34 552, 14 p. 49–53.

het hoofdhuis zowel bij de vaste inrichting als bij het hoofdhuis de aftrek in aanmerking wordt genomen, zal sprake zijn van een dubbele aftrek en zijn de maatregelen uit dit wetsvoorstel van toepassing. Indien de Nederlandse vaste inrichting in een later jaar winst maakt en het buitenlandse hoofdhuis hiervoor geen voorkoming verleend als gevolg van toepassing van de inhaalregeling, kan – ingevolge het voorgestelde artikel 12af Wet Vpb 1969 – de aftrek die in een eerder jaar is geweigerd effectief alsnog in aftrek worden gebracht voor zover er sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen in het desbetreffende (latere) jaar.

Onder verwijzing naar voorbeeld 3 zoals opgenomen in onderdeel 4.1.3 van de memorie van toelichting vraagt de NOB of het voor de beoordeling of er sprake is van een dubbele aftrek – als bedoeld in het voorgestelde artikel 12aa, eerste lid 1, onderdeel g, Wet Vpb 1969 – relevant is waarvoor de geleende gelden worden aangewend. Voor de beoordeling of er sprake is van een dubbele aftrek als bedoeld in het voorgestelde artikel 12aa, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb 1969, dient alleen te worden gekeken naar de betaling waardoor de dubbele aftrek ontstaat. Hoe de gelden vervolgens worden aangewend is niet relevant. In het onderhavige wetsvoorstel is voorzien in een regeling ingeval een fiscaal nadeel ontstaat door zogenoemd dubbel in aanmerking genomen inkomen. Dit is opgenomen in het voorgestelde artikel 12aa, derde lid, Wet Vpb 1969. Voor de overige gevallen wordt voor de vaststelling of sprake is van een hybridemismatch alleen gekeken naar de betaling of vergoeding. Een fiscaal nadeel ergens anders in de structuur maakt dan niet dat er geen sprake meer is van een hybridemismatch. Een dergelijke uitleg zou niet in lijn zijn met de richtlijn.

De NOB vraagt naar de toepassing van het onderhavige wetsvoorstel in het geval waarbij een Nederlandse hybride dochtermaatschappij op basis van een zogenoemde «cost plus methode» wordt belast. Ook Amcham vraagt naar de uitwerking van de hybridemismatchmaatregelen bij een «cost plus methode». Ook in dat geval komen de kosten zowel bij de Nederlandse dochtermaatschappij als bij de buitenlandse moedermaatschappij direct in aftrek. Zoals hiervoor is aangegeven wordt voor de beoordeling of sprake is van een dubbele aftrek alleen gekeken naar de betaling of de kosten waardoor de dubbele aftrek ontstaat. Hetzelfde uitgangspunt geldt voor gevallen waarin moet worden vastgesteld of sprake is van een aftrek zonder betrekking in de heffing.

De NOB vraagt naar de samenloop tussen het voorgestelde artikel 12af, Wet Vpb 1969 en de generieke renteaftrekbeperking uit artikel 15b Wet Vpb 1969 (de earningsstrippingmaatregel). In de memorie van toelichting is de samenloop tussen deze bepalingen geadresseerd. Daar is aangegeven dat indien renteaftrek wordt geweigerd op basis van de hybride-mismatchmaatregelen, de rente die daardoor in aftrek wordt beperkt niet meer meetelt voor de toepassing van de earningsstrippingmaatregel. Het voorgestelde artikel 12af Wet Vpb 1969 regelt dat indien een aftrek in een jaar wordt geweigerd op grond van de hybridemismatchmaatregelen de aftrek in een later jaar alsnog in aanmerking kan worden genomen indien sprake is van zogenoemd dubbel in aanmerking genomen inkomen in het betreffende (latere) jaar. De aftrek wordt dan, kort gezegd, verschoven naar het latere jaar. Door het voorgestelde artikel 12af Wet Vpb 1969 wordt de renteaftrek dus effectief verschoven naar een later jaar. De NOB vraagt voor deze situaties in welk jaar de renteaftrek in aanmerking moet worden genomen voor toepassing van de earningsstrippingmaatregel. Deze renteaftrek moet voor toepassing van de earningsstrippingmaatregel in aanmerking worden genomen in het jaar waarin de aftrek effectief alsnog wordt toegestaan op grond van artikel 12af Wet Vpb 1969. Om

mogelijke onduidelijkheid over de uitwerking van de samenloop tussen artikel 12af Wet Vpb 1969 en de earningsstrippingmaatregel weg te nemen kom ik volgend jaar met een wettelijke maatregel om de bovenstaande uitwerking te regelen.

De NOB en het RB vragen een nadere toelichting wanneer een staat als staat van de ontvanger moet worden aangemerkt en of Nederland in bepaalde gevallen partieel als staat van de ontvanger kan worden aangemerkt. Nederland kan niet partieel als staat van de ontvanger worden aangemerkt. De term staat van de ontvanger is absoluut. In het verlengde hiervan vraagt de NOB of het feit dat een andere staat (ook) een staat van de ontvanger is, ervoor kan zorgen dat Nederland niet langer staat van de ontvanger is. Deze vraag wordt ontkennend beantwoord. Wanneer ook een andere staat de staat van de ontvanger is, blijft Nederland de staat van de ontvanger (uiteraard indien dit volgt uit de bepalingen van dit wetsvoorstel). In ATAD2 is duidelijk omschreven in welke gevallen sprake is van de staat van de ontvanger. ATAD2 staat geen partiële benadering toe en geeft ook geen rangorde aan. Het nationaal regelen van een rangorde brengt het risico met zich dat als andere staten dit op een andere manier doen, er uiteindelijk geen staat meer als staat van de ontvanger optreedt tegen de hybridemismatches. Het RB vraagt ten aanzien van het begrip staat van de ontvanger welke staat in voorbeeld 4 van het artikelsgewijze commentaar moet worden aangegeven als de staat van de ontvanger. Zoals hierboven aangegeven kunnen meerdere staten als staat van de ontvanger worden aangemerkt. In genoemd voorbeeld 4 is zowel Staat B als Staat C de staat van de ontvanger.

De NOB vraagt om een herziening van de invulling van het begrip «betrekking in de heffing» in geval inkomen onder een CFC -maatregel in de heffing wordt betrokken. De NOB wijst daarbij op een casus waarin de Nederlandse CFC-maatregel worden toegepast, maar dit de toepassing van de hybridemismatchmaatregelen niet voorkomt. Ook Amcham vraagt naar hoe de term betrekking in de heffing moet worden uitgelegd indien een speciaal regime van toepassing is. Als een vergoeding of betaling als zodanig op grond van een CFC-maatregel bij een ander lichaam dan de CFC wordt opgenomen in een winstbelastinggrondslag kan er sprake zijn van betrekking in de heffing. Het is echter niet zo dat indien een vergoeding of betaling op grond van een CFC-maatregel bij een ander lichaam in de heffing wordt betrokken altijd sprake is van betrekking in de heffing. Hieraan zijn voorwaarden verbonden. De vergoeding of betaling wordt alleen beschouwd als betrokken in de heffing indien de vergoeding of betaling als zodanig volledig tegen het (reguliere) statutaire tarief in de heffing is betrokken en er met betrekking tot die vergoeding of betaling geen recht op verrekening van winstbelasting bestaat. Deze gestelde voorwaarden vinden hun oorsprong in het OESO-rapport over hybride-mismatches. Het kabinet ziet geen reden om hiervan af te wijken. Er dient namelijk te worden voorkomen dat met een hybridemismatch een fiscaal voordeel kan worden behaald, ook al is er sprake van de toepassing van een CFC-maatregel in de structuur. Ook ziet het kabinet geen reden om bij een gedeeltelijke heffing door toepassing van een CFC-maatregel de hybridemismatchmaatregelen proportioneel toe te passen. Dit zou leiden tot zeer complexe situaties. Bovendien hebben beide maatregelen (zowel CFC-maatregel als hybridemismatchmaatregelen) een prohibitief karakter. Het doel van de maatregelen om belastingontwijking te voorkomen wordt effectiever bereikt indien de complexe samenloop niet wordt geregeld.

De NOB vraagt om bevestiging dat in een situatie waarbij zowel de staat van het hoofdhuis als de staat van de vaste inrichting een vaste inrichting erkennen, maar de staat waarin de vaste inrichting is gelegen deze niet

onderwerpt aan een belasting naar de winst, geen sprake is van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting zoals bedoeld in het voorgestelde artikel 12ac, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969. Dit kan worden bevestigd. Er is sprake van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting als bij of krachtens de wet van de staat van het hoofdhuus een vaste inrichting wordt erkend, terwijl bij of krachtens de wet van de staat waarin de staat van het hoofdhuus die vaste inrichting beschouwt als te zijn gelegen, geen vaste inrichting wordt erkend. In de situatie dat beide staten een vaste inrichting erkennen, is geen sprake van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting.

De NOB vraagt om een nadere uitleg van het begrip aftrek en vraagt om in te gaan op een situatie waarbij er weliswaar een aftrek is, maar deze aftrek niet kan worden afgezet tegen inkomsten (bijvoorbeeld omdat er (nog) geen inkomen wordt gerealiseerd). De term aftrek omvat een situatie waarin een vergoeding of betaling kan worden afgezet tegen inkomen dat in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Een vergoeding of betaling is aftrekbaar als deze naar haar aard in aftrek kan komen op de grondslag van een naar de winst geheven belasting. Er is reeds sprake van een aftrek indien een vergoeding of betaling (en lasten of verliezen bij een situatie van dubbele aftrek) naar haar aard in aftrek kan komen op de grondslag van een naar de winst geheven belasting onafhankelijk van de beoordeling of die aftrek ook daadwerkelijk is afgezet tegen enige bate.

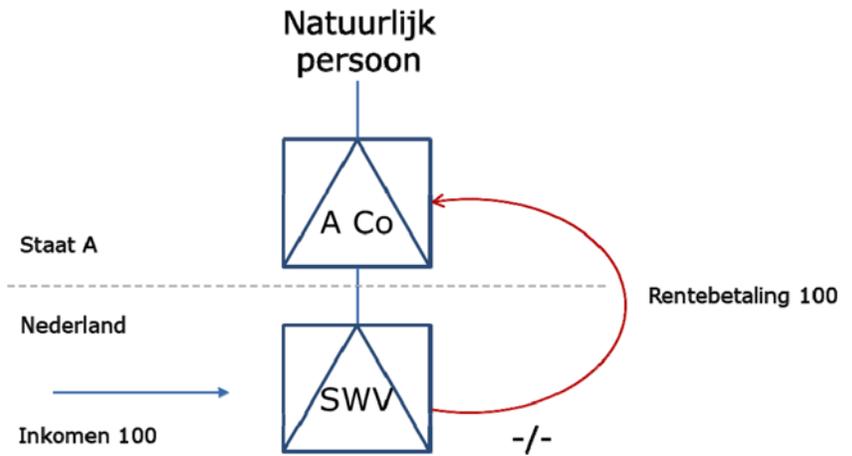
De NOB vraagt of er ook sprake is van betrekking in de heffing als een vergoeding of betaling bij de ontvangende partij in de heffing wordt betrokken in het jaar waarin deze wordt betaald, maar de (voortuit)betaling bij de betalende partij wordt geactiveerd en daarmee pas in een later jaar in aftrek wordt gebracht. Op het moment van de aftrek zal moeten worden beoordeeld of er sprake is van een aftrek zonder betrekking in de heffing. Als op het moment van de aftrek, de vergoeding of betaling betrokken is geweest in de heffing van een naar de winst geheven belasting, is sprake van betrekking in de heffing. Als, zoals in het voorbeeld van de NOB, de betaling bij de ontvanger in een naar de winst geheven belasting is betrokken, is in dat geval sprake van een betrekking in de heffing.

De NOB vraagt om een nadere toelichting op het begrip gestructureerde regeling. Ook het RB vraagt hiernaar en dan specifiek wanneer een belastingvoordeel geacht wordt te zijn «ingeprijsd» in een regeling. In beginsel zijn de hybridemismatchmaatregelen alleen van toepassing in gelieerde verhoudingen. Hieraan is toegevoegd dat ze ook van toepassing zijn als sprake is van een gestructureerde regeling. Zoals toegelicht in de memorie van toelichting is er sprake van een gestructureerde regeling indien de voordelen die uit de hybridemismatch voortvloeien in de voorwaarden van de regeling zijn ingeprijsd of als de regeling zodanig is opgezet dat er een hybridemismatch uit voortvloeit. De voordelen worden beschouwd als ingeprijsd in de regeling als de hybridemismatch van invloed is op de prijs van de regeling of overeenkomst. Er is geen sprake van een gestructureerde regeling indien van de belastingplichtige of een aan de belastingplichtige gelieerd lichaam redelijkerwijs niet kan worden verwacht dat deze zich bewust is van de hybridemismatch en zij geen profijt trekken uit het belastingvoordeel dat daaruit voortvloeit. De gestructureerde regeling is aan ATAD2 toegevoegd om te voorkomen dat belastingplichtigen in niet-gelieerde verhoudingen hybridemismatches kunnen (blijven) opzoeken. Het is daarentegen niet beoogd om belastingplichtigen die zich niet redelijkerwijs bewust kunnen zijn van de hybridemismatch en daar ook geen profijt uit trekken, onder de hybridemismatchmaatregelen te brengen. Het volgende voorbeeld helpt dit te verduidelijken. Een belastingplichtige betaalt rente aan een niet gelieerde bank. In die situatie zal de rente alleen onder de maatregelen

van ATAD2 vallen als deze rente onderdeel is van een gestructureerde regeling. Indien het hier een normale lening (met gebruikelijke voorwaarden en een gebruikelijke zakelijke rente) betreft en er geen gedetailleerde onderhandelingen over de structurering hebben plaatsgevonden, kan normaliter niet worden verwacht dat belastingplichtige zich bewust is van een hybridemismatch. Er is dan geen sprake van een gestructureerde regeling. Voor de volledigheid wordt hierbij wel opgemerkt dat als een aan de belastingplichtige gelieerde partij zich wel bewust was of had kunnen zijn van de hybridemismatch, dan wel profijt trok uit de regeling, nog steeds sprake kan zijn van een gestructureerde regeling.

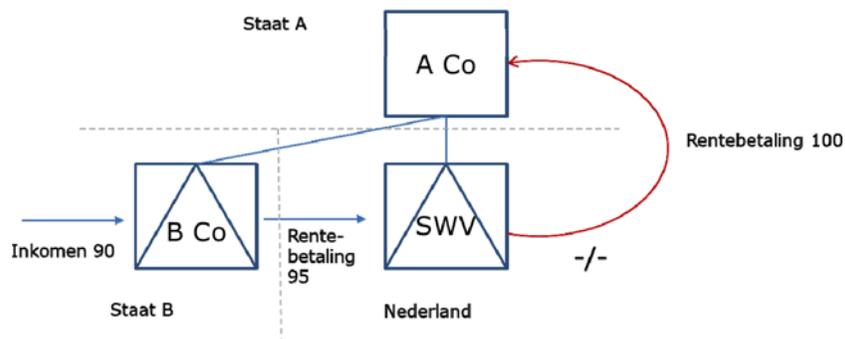
Het RB vraagt om een nadere toelichting waarom in voorbeeld 12 van de artikelsgewijze toelichting Staat B als staat van de betaler wordt aangemerkt. In voorbeeld 12 is sprake van een hoofdhuis in Staat A met een vaste inrichting in Staat B. Beide staten geven een aftrek voor dezelfde betaling. Er is dus sprake van een dubbele aftrek. In het geval van een dubbele aftrek tussen hoofdhuis en vaste inrichting is de staat waarin de vaste inrichting is gelegen de staat van de betaler. Derhalve wordt in voorbeeld 12 Staat B als staat van de betaler aangemerkt.

De NOB vraagt om nader in te gaan op het begrip dubbel in aanmerking genomen inkomen. Ook Amcham vraagt hiernaar. Beide organisaties vragen daarbij specifiek wanneer inkomen wordt beschouwd als feitelijk in een naar de winst geheven belasting betrokken en welke invloed de toepassing van een vrijstelling of verrekening voor buitenlandse belasting heeft op de vraag of sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen. Er is sprake van dubbel in aanmerking genomen inkomen voor zover een inkomensbestanddeel bij of krachtens de wetten van beide staten waartussen een aftrek zonder betrekking in de heffing of een dubbele aftrek ontstaat in een naar de winst geheven belasting is betrokken. Indien inkomen in twee staten in aanmerking wordt genomen, kunnen daar regels ter voorkoming van dubbele belasting op van toepassing zijn. Indien er regels ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing zijn, is voor de beoordeling of het inkomen in de heffing is betrokken relevant hoe deze regels zijn vormgegeven. Vanwege de veelheid aan voorkomingsmethoden zal per geval, indachtig de ratio achter dubbel in aanmerking genomen inkomen, moeten worden beoordeeld of het inkomen feitelijk dubbel in aanmerking wordt genomen. Dit kan als volgt worden toegelicht. Dubbele belasting kan worden voorkomen met, in de basis, een vrijstellingsmethode of een verrekeningsmethode. Voor de vraag of sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen in dat kader moet worden beoordeeld of het inkomen feitelijk in beide staten in de heffing wordt betrokken. Hieronder volgt een voorbeeld dat gelijk is aan voorbeeld 13 uit de artikelsgewijze toelichting.



In dit voorbeeld is de vraag of het inkomen van 100 dubbel in aanmerking genomen inkomen is. Het inkomen wordt bij SWV in aanmerking genomen. Vervolgens dient te worden beoordeeld of het ook in Staat A feitelijk in aanmerking wordt genomen. In het voorbeeld zoals uitgewerkt in de memorie van toelichting wordt de rentebetaling bij de natuurlijke persoon in Staat A in een inkomstenbelasting betrokken. Zoals in de memorie van toelichting is opgenomen kan ook bij een inkomstenbelasting sprake zijn van een belastingheffing naar de winst. De vervolgvraag is of en hoe Staat A voorkoming van dubbele belasting geeft voor het inkomen. Als Staat A een vrijstellingsmethode gebruikt is het denkbaar dat Staat A in het bovenstaande voorbeeld een vrijstelling geeft voor 100 (omdat Staat A het vrij te stellen bedrag naar haar eigen maatstaven vaststelt, waardoor zij inkomsten van 100 ziet en daarin mogelijk geen rekening houdt met de aftrek van de rentebetaling, omdat die aftrek naar de maatstaven van Staat A niet zichtbaar is). Als Staat A een vrijstelling geeft voor 100 is het resultaat dat het inkomen van 100 weliswaar in de grondslag is begrepen, maar vervolgens volledig wordt vrijgesteld door de vrijstelling van 100. In dat geval is er geen sprake van dubbel in aanmerking genomen inkomen. Bij een verrekeningsmethode zal op gelijke wijze dienen te worden beoordeeld of het inkomen feitelijk in aanmerking wordt genomen. Stel dat Staat A in bovenstaand voorbeeld (net als bij het voorbeeld van de vrijstellingsmethode hiervoor) de te verrekenen belasting vast stelt aan de hand van naar haar eigen maatstaven. Dan houdt zij daarbij mogelijk geen rekening met de aftrek van de rentebetaling waardoor zij inkomsten van 100 ziet dat in Nederland tegen 25% belast zou zijn. Indien zij een verrekening van 25 toestaat is er geen sprake van dubbel in aanmerking genomen inkomen.

Amcham vraagt hoe het begrip dubbel in aanmerking genomen inkomen moet worden uitgelegd als inkomen wordt «weggeconsolideerd». Hieronder volgt een voorbeeld dat gelijk is aan voorbeeld 14 in de artikelsgewijze toelichting.



De feiten en omstandigheden zijn hier gelijk aan voorbeeld 14 in de artikelsgewijze toelichting. In dit voorbeeld houdt A Co een belang in zowel SWV als B Co. Voor belastingdoeleinden van Staat A worden SWV en B Co als transparant beschouwd. B Co doet een rentebetaling van 95 aan SWV. Omdat SWV en B Co voor belastingdoeleinden van Staat A transparant zijn, is de rentebetaling bij A Co niet zichtbaar. In dat geval wordt de rentebetaling niet beschouwd als bij A Co in de heffing betrokken. Het is ook mogelijk dat rentekosten en rentebaten als gevolg van een fiscaal consolidatieregime worden geconsolideerd. Dit zou het geval kunnen zijn als B Co en SWV beide in Staat B zijn gevestigd en daar zijn opgenomen in een fiscaal consolidatieregime. Ook in dat geval zullen de rentekosten en rentebaten worden geconsolideerd. Indien dat het geval is, wordt de rentebetaling van 95 niet beschouwd als bij SWV in de heffing betrokken.

In voorgesteld artikel 12ad Wet Vpb 1969 worden de regels die ATAD2 stelt aan geïmporteerde hybridemismatches geïmplementeerd. De NOB vraagt of in een specifieke situatie sprake is van een geïmporteerde hybridemismatch. Van een geïmporteerde hybridemismatch is sprake indien een aftrekbare vergoeding of betaling verricht door belastingplichtige direct of indirect dient ter financiering van aftrekbare kosten die aanleiding geven tot een hybridemismatch door middel van een (reeks van) transactie(s). In de door de NOB geschetste situatie verricht een in Nederland gelegen bv een betaling aan haar moeder Y Co. Deze betaling dient ter financiering van een hybridemismatch (door middel van een reeks transacties) tussen Y Co en haar moeder X Co (gelegen in respectievelijk Staat Y en Staat X). Deze hybridemismatch ontstaat doordat Y Co een hybride lichaam is dat een aftrekbare betaling doet aan X Co terwijl deze betaling bij X Co buiten beschouwing blijft, omdat Y Co voor belastingdoeleinden van Staat X als transparant wordt gekwalificeerd. In het voorbeeld betreft Staat X echter wel de betaling van de bv aan Y Co direct in de heffing (omdat Staat Y X Co als transparant kwalificeert). Gevolg is dat deze betaling door de bv zowel in Staat X als in Staat Y wordt belast. De NOB vraagt of deze betaling die aanleiding geeft tot dubbel in aanmerking genomen inkomen moet worden meegenomen bij de beoordeling of in dit geval sprake is van een geïmporteerde hybridemismatch. Voor de vraag of sprake is van een geïmporteerde hybridemismatch moet worden vastgesteld of sprake is van een hybridemismatch als Nederland de staat van de betaler was geweest, oftewel, in dit voorbeeld, als Y Co in Nederland was gevestigd. Voor deze beoordeling is het voorgestelde artikel 12aa Wet Vpb 1969 van belang. Ik kan bevestigen dat in deze situatie ook gekeken dient te worden of de rentebetaling van bv aan Y Co aanleiding geeft tot dubbel in aanmerking genomen inkomen.

De NOB vraagt om de toepassing van het voorgestelde artikel 15e, negende lid, Wet Vpb 1969 (geen objectvrijstelling bij buiten beschouwing blijvende vaste inrichting) te beperken tot transacties tussen gelieerde

lichamen. In de bepaling die de NOB aanhaalt wordt geregeld dat de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet wordt toegepast in het geval van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting. In de vraag van de NOB ziet het kabinet geen aanleiding om deze regeling te beperken. Dit zou er namelijk toe kunnen leiden dat een deel van de winst (die Nederland toerekent aan de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting) nergens wordt belast.

De NOB doet de suggestie om het voorgestelde artikel 15e, negende lid, Wet Vpb 1969 aan te passen, voor het geval dat de situatie zich zou voordoen dat Nederland in het buitenland gelegen vastgoed aanmerkt als een vaste inrichting en de staat waarin dit vastgoed is gelegen dit niet doet, maar het inkomen behaald uit of met dit vastgoed wel belast met winstbelasting. In zo'n situatie zou sprake kunnen zijn van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting – waardoor Nederland de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet toepast – maar is er geen sprake van een situatie waarin door verschillen in de belastingsystemen de grondslag wordt uitgehold. Het is echter niet waarschijnlijk dat Nederland op basis van de eigen wetgeving een vaste inrichting constateert enkel op basis van in het buitenland gelegen vastgoed, terwijl het andere land dat niet doet. Daarom ziet het kabinet geen aanleiding voor een aanpassing van het voorgestelde artikel 15e, negende lid, Wet Vpb 1969.

De NOB verzoekt om de definitie van voorgestelde artikel 12ac, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 («aftrek zonder betrekking in de heffing») aan te passen, zodat in de definitie tot uiting komt dat de aftrek zonder betrekking in de heffing wordt veroorzaakt door een hybridemismatch. In de voorgestelde systematiek van dit wetsvoorstel is deze aanpassing niet nodig. Er kan ook zonder dat sprake is van een hybridemismatch sprake zijn van «aftrek zonder betrekking in de heffing» volgens de gegeven definitie. Echter, voor de toepassing van de maatregelen uit dit wetsvoorstel dient vervolgens de vraag te worden gesteld of deze «aftrek zonder betrekking in de heffing» het gevolg is van een hybridemismatch. Zo is voor de toepassing van het voorgestelde artikel 12aa, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 (geen aftrek bij hybride financieel instrument) het noodzakelijk dat de aftrek zonder betrekking in de heffing binnen een redelijke termijn een gevolg is van verschillen in de kwalificatie van het instrument of de betalingen uit hoofde ervan. Als een lening door de betrokken staten niet verschillend wordt gekwalificeerd is hier geen sprake van en is de genoemde bepaling niet van toepassing. Indien een aftrek zonder betrekking in heffing zich voordoet in de situatie dat een lichaam in het buitenland is vrijgesteld van winstbelasting, een staat in het geheel geen winstbelasting kent of het gevolg is van de toepassing van een bijzonder regime, is de aftrek zonder betrekking in de heffing niet het gevolg van een verschil in de kwalificatie van het instrument of de betaling uit hoofde ervan. Als er sprake is van een samenloop van een aftrek zonder betrekking in de heffing als gevolg van een situatie dat een lichaam in het buitenland is vrijgesteld van winstbelasting, een staat in het geheel geen winstbelasting kent of het gevolg is van de toepassing van een bijzonder regime en een aftrek zonder betrekking in de heffing als gevolg van een hybridemismatch is het de vraag waar de aftrek zonder betrekking in de heffing haar oorsprong vindt. Om te achterhalen of de oorsprong van het fiscale voordeel de hybridemismatch is, is het antwoord op de vraag «is het hybride element nodig om het fiscale voordeel te behalen?» van belang. Als het antwoord op deze vraag ontkennend luidt, is de hybridemismatch niet de oorsprong van het fiscale voordeel.

De NOB vraagt specifiek aandacht voor de positie van een real estate investment trust (REIT). De vraag in hoeverre de maatregelen uit dit wetsvoorstel van toepassing zijn op een REIT dient op dezelfde wijze te worden beoordeeld als hiervoor is uiteengezet. Daarbij wordt opgemerkt dat REIT-regimes in verschillende staten verschillend zijn vormgegeven en dus de uitwerking, ofwel het al dan niet van toepassing zijn van de hybridemismatchmaatregelen uit dit wetsvoorstel, kan verschillen. De toepassing van de maatregelen uit dit wetsvoorstel op een REIT doet niets af aan de toepassing van artikel 13, zeventiende lid, Wet Vpb 1969 op een REIT en de uitlatingen met betrekking tot dat artikel tijdens de parlementaire behandeling.

Het RB vraagt om nader in te gaan op wanneer een vergoeding of betaling binnen een redelijke termijn in de heffing is betrokken. Er kan ook sprake zijn van een betrekking in de heffing binnen een redelijke termijn indien redelijkerwijs de verwachting bestaat dat de vergoeding of betaling bij de ontvanger in een toekomstig belastingtijdvak in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Wel dienen de betalingsvoorwaarden van het financiële instrument dan dusdanig te zijn dat deze ook door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. Het RB vraagt specifiek of sprake kan zijn van betrekking in de heffing binnen een redelijke termijn indien weliswaar verwacht wordt dat een betaling in de heffing wordt betrokken, maar dit uiteindelijk niet gebeurt. Dit kan het geval zijn. De toegestane aftrek wordt dan niet teruggenomen. Dit hangt er mee samen, dit ook in reactie op de andere vraag van de RB op welk moment die verwachting moet bestaan, dat in het jaar waarin de aftrek wordt opgevoerd moet worden beoordeeld of sprake is van een betrekking in de heffing binnen een redelijke termijn. Dit is omdat dan in het jaar waarin de betaling wordt verricht kan worden beoordeeld of sprake is van een hybridemismatch. Anders zou pas na jaren duidelijk kunnen worden of de aftrek toegestaan of geweigerd moet worden.

Het RB geeft in overweging om belastingplichtigen in Nederland een redelijk termijn te geven voor het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting. Gezien de complexiteit en de benodigde onderzoekstijd ten behoeve van het indienen van een juiste aangifte vennootschapsbelasting, met name de eerste jaren na inwerkingtreding van het wetsvoorstel, heb ik begrip voor deze overweging van het RB. In de regel is de termijn voor het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting (aangiftetermijn) vijf kalendermaanden na afloop van het belastingjaar. Belastingplichtigen die de aangifte vennootschapsbelasting laten verzorgen door hun belastingconsulent beschikken vaak over een langere aangiftetermijn op grond van de zogenoemde beconregeling. Via de beconregeling beschikt de belastingconsulent over een verlengde aangiftetermijn tot zestien kalendermaanden na afloop van het belastingjaar. Aanvullend op deze verlengde aangiftetermijn kan de belastingconsulent bijzonder uitstel verkrijgen van twee kalendermaanden, waardoor de aangiftetermijn achttien kalendermaanden na afloop van het belastingjaar kan omvatten. Voor de belastingplichtigen die zich laten bijstaan door een belastingconsulent die kan beschikken over de beconregeling acht ik een redelijke aangiftetermijn voldoende gewaarborgd. De belastingplichtigen die niet kunnen beschikken over de verlengde aangiftetermijn via de beconregeling van hun belastingconsulent kunnen een verzoek indienen bij de Belastingdienst om uitstel verkrijgen voor het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting. Ingeval vóór de gestelde indieningsdatum uitstel wordt verzocht, wordt zonder nadere voorwaarden de aangiftetermijn met vier kalendermaanden verlengd. Langer uitstel of nogmaals een verlenging van de aangiftetermijn is mogelijk na het indienen van een schriftelijk onderbouwd verzoek bij de Belastingdienst. Gezien deze mogelijkheden acht ik

ook voor deze groep belastingplichtigen een redelijke aangiftetermijn gewaarborgd. Verder merk ik op dat de Belastingdienst niet uit zichzelf de aangiftetermijn kan verlengen, omdat de Belastingdienst niet bekend is voor welke belastingplichtigen een dergelijke verlenging wenselijk en noodzakelijk is. Daarbij is ook relevant dat de aanslag- en navorderings-termijn met het verleende uitstel voor het doen van aangifte wordt verlengd.

De NOB verzoekt te bevestigen dat met de term «blijkt» in het eerste lid van het voorgestelde artikel 12ag Wet Vpb 1969 wordt bedoeld op de reguliere bewijslast van aannemelijk maken. In eerste instantie is inderdaad de bewijslast van aannemelijk maken van toepassing. Pas in het geval dat niet wordt voldaan aan de voorwaarden van voornoemd eerste lid, is de verzwaarde bewijslast van het tweede lid van het voorgestelde artikel 12ag Wet Vpb 1969 van toepassing. Op grond van genoemd tweede lid kan de inspecteur aan de belastingplichtige verzoeken om te doen blijken (overtuigend aantonen) dat ten aanzien van de vergoeding, de betaling, de veronderstelde betaling, de last of het verlies de voorgestelde maatregelen niet van toepassing zijn.

De NOB verzoekt toe te lichten hoe een belastingplichtige op juiste wijze aan zijn fiscale verplichtingen kan voldoen, wanneer de buitenlandse fiscale behandeling nog onduidelijk of zelfs onbekend is. De NOB doet hierop de juiste indiening van de aangifte vennootschapsbelasting. Er zijn verschillende mogelijkheden voor de belastingplichtige om, ondanks de onduidelijke buitenlandse fiscale behandeling, in Nederland te voldoen aan de fiscale aangifteverplichtingen. Een van de mogelijkheden voor de belastingplichtige is om via vooroverleg meer duidelijkheid te krijgen over het standpunt van de inspecteur. De belastingplichtige kan er ook voor kiezen om de betreffende hybridemismatchmaatregel uit zichzelf toe te passen en bezwaar te maken tegen de aanslag vennootschapsbelasting of om te verzoeken om ambtshalve vermindering. In dat verband is het van belang dat het bezwaar en/of het verzoek om ambtshalve vermindering tijdig (ter behoud van rechten) wordt ingediend, ook al is op dat moment de buitenlandse fiscale behandeling niet duidelijk. Ten slotte, het is voorstelbaar dat de belastingplichtige vanwege de onduidelijkheid beschikt over een pleitbaar standpunt. Als in geval van een pleitbaar standpunt de aangifte achteraf toch onjuist blijkt te zijn, kan de belastingplichtige niet worden beboet.

De NOB stelt verschillende vragen over de werking van de bewijslastverdeling ten aanzien de documentatieverplichting. Ik zal stapsgewijs toelichting geven op deze verdeling. Bij de eerste stap bestaat er geen verandering in de huidige fiscale verplichtingen. De documentatieverplichting verduidelijkt dat een belastingplichtige in zijn administratie gegevens dient op te nemen waaruit blijkt in hoeverre en op welke wijze ten aanzien van een vergoeding, betaling, veronderstelde betaling, last of verlies dit wetsvoorstel met betrekking tot een jaar van toepassing is. Deze verplichting volgt ook reeds uit artikel 52 AWR. Daarnaast is een belastingplichtige te allen tijde gehouden om de aangifte vennootschapsbelasting duidelijk, stelling, zonder voorbehoud en juist in te dienen. Ingeval de belastingplichtige heeft voldaan aan de documentatieverplichting, kan de inspecteur niet verzoeken om te doen blijken dat de maatregelen uit dit wetsvoorstel niet van toepassing zijn. De verzwaarde bewijslast van doen blijken kan in dit geval niet in werking treden. De reguliere bewijsvorm van aannemelijk maken blijft van toepassing ten aanzien van de vergoeding, de betaling, de veronderstelde betaling, de last of het verlies. Ingeval de belastingplichtige volgens de inspecteur niet heeft voldaan aan de documentatieverplichting geldt het volgende. De inspecteur dient eerst zijn vermoeden dat de maatregelen uit dit

wetsvoorstel wel van toepassing zijn te onderbouwen. Hiervoor is het voldoende dat de inspecteur zich in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat de voorgestelde maatregelen uit dit wetsvoorstel van toepassing zijn. In de regel zal de inspecteur zijn vermoeden motiveren met gegevens en signalen die hij heeft verkregen. Bij een onderbouwd vermoeden kan de inspecteur de belastingplichtige vervolgens verzoeken te doen blijken (overtuigend aantonen) dat ten aanzien van de vergoeding, de betaling, de veronderstelde betaling, de last of het verlies de voorgestelde maatregel niet van toepassing is. Indien het verzoek van de inspecteur als evenredig kan worden bestempeld, is de verzwaarde bewijslast ingetreden. Deze verzwaarde bewijslast van doen blijken (overtuigend aantonen) ziet alleen op het onderdeel of de maatregelen uit het implementatiewetsvoorstel niet van toepassing zijn op de betreffende vergoeding, betaling, veronderstelde betaling, last of verlies. De verzwaarde bewijslast ziet niet op de gehele vastgestelde (navorderings-)aanslag. Voor deze verzwaarde bewijslast is geen onherroepelijke informatiebeschikking benodigd. In die zin is de documentatieverplichting geen uitbreiding van de administratieplicht van artikel 52 AWR waarvoor op grond van artikel 52a AWR de informatiebeschikking van toepassing is. Ten slotte wordt nogmaals opgemerkt dat de verzwaarde bewijslast niet intreedt voor zover deze onevenredig is. Zoals ik eerder heb toegelicht acht ik het voorstelbaar dat belastingplichtigen bij de gestructureerde regeling met een niet gelieerde partij, na een redelijkerwijs te verlangen inspanning om de gegevens te verkrijgen, in beginsel niet worden geconfronteerd met de verzwaarde bewijslast. Belastingplichtigen die bewust niet (volledig) aan de documentatieverplichting voldoen worden wel geconfronteerd met de verzwaarde bewijslast.

Het RB geeft in overweging om een tegenbewijsregeling toe te voegen aan de maatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel aangezien het oogmerk van belastingplichtige niet relevant is voor de beoordeling of sprake is van een hybridemismatch. Relevant is of er een objectief vast te stellen verschil in de fiscale behandeling of fiscale kwalificatie van lichamen, instrumenten of vaste inrichtingen tussen verschillende belastingstelsels is, als gevolg waarvan een fiscaal voordeel ontstaat. Op het moment dat dit fiscale voordeel ontstaat zijn de hybridemismatch-maatregelen van toepassing. De richtlijn biedt geen mogelijkheid om het oogmerk van belastingplichtige – bijvoorbeeld in de vorm van een tegenbewijsregeling – mee te nemen in de beoordeling. Deze onmogelijkheid past ook bij het doel om hybridemismatches te bestrijden.

Het RB verzoekt om een toelichting op de doelmatigheid van dit wetsvoorstel in het licht van de complexiteit. De maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn complex. Dat is onvermijdelijk omdat het hier gaat om een samenspel tussen verschillende rechtstelsels en de hybridemismatchstructuren die zijn opgezet om gebruik te maken van die verschillen zijn complex. Het onlosmakelijke gevolg daarvan is dat de regels die deze structuren moeten bestrijden ook complex zijn. Desondanks is het implementatiewetsvoorstel doelmatig. Doordat het de implementatie van een richtlijn betreft wordt bereikt dat na implementatie daarvan door alle EU-lidstaten, in de gehele EU dezelfde regels gelden. De wijze waarop is, gezien de huidige stand van de internationale samenwerking, de minst belastende. Ook het Adviescollege toetsing regeldruk heeft in haar advies aangegeven geen minder belastende oplossingen te zien. De regels vinden bovendien alleen toepassing als er sprake is van een hybridemismatch. Belastingplichtigen die geen voordeel behalen door gebruik te maken van de verschillen tussen rechtstelsels hoeven de complexe regels dus ook niet toe te passen. Omdat het fiscale voordeel van

hybridemismatchstructuren wordt geneutraliseerd, is de verwachting dat deze zullen verdwijnen, waarmee de groep die de regels moet toepassen uiteindelijk zeer beperkt zal zijn.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. Snel