

Vergaderjaar 2021–2022

35 933

**Wijziging van de Wet op de
vennootschapsbelasting 1969 met het oog op
het tegengaan van enkele mismatches die
ontstaan bij de toepassing van het
zakelijkheidsbeginsel in de
vennootschapsbelasting (Wet tegengaan
mismatches bij toepassing
zakelijkheidsbeginsel)**

Nr. 3**MEMORIE VAN TOELICHTING**

Inhoud	blz.
I. ALGEMEEN DEEL	2
1. Verrekenprijsverschillen	2
1.1. Inleiding	2
1.2. Verrekenprijsverschillen	4
1.2.1. Algemeen	4
1.2.2. De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in Nederland	5
1.3. Hoofdpijnen van het voorstel	5
1.4. Enkele uitgangspunten bij het voorstel	9
1.4.1. Inbreuk op de totaalwinst	9
1.4.2. Doorwerking naar andere bepalingen in de vennootschapsbelasting	10
1.4.3. Bronbelasting	11
1.4.4. Dividendbelasting	12
1.4.5. Dubbele belasting als gevolg van een latere opwaartse verrekenprijscorrectie	12
1.4.6. Tariefsmismatches	13
1.4.7. Winstallocatie aan vaste inrichtingen	13
2. Flankerende maatregel	14
3. Budgettaire aspecten	15
4. Uitvoeringsaspecten	15
5. Gevolgen voor het bedrijfsleven	15
6. Advies en consultatie	16
7. Evaluatie en monitoring	20
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	20

I. ALGEMEEN DEEL

1. Verrekenprijsverschillen

1.1. Inleiding

Naar aanleiding van één van de aanbevelingen – een maatregel uit de voorgestelde basisvariant – van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals¹ heeft het kabinet op Prinsjesdag 2020 aangekondigd om in 2021 met een afzonderlijk wetsvoorstel te komen om mismatches die ontstaan door een verschil in toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in de vennootschapsbelasting (ook wel: het arm's-lengthbeginsel) te bestrijden.² Dergelijke mismatches worden ook wel verrekenprijsverschillen genoemd. Het doel van het onderhavige wetsvoorstel is om verrekenprijsverschillen weg te nemen die ontstaan als gevolg van een verschillende toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in met name internationale situaties, die ertoe leiden dat een deel van de winst van een multinationale onderneming niet in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Dat laatste kan zich bijvoorbeeld voordoen bij de zogenoemde informeel-kapitaalstructuren. Kort gezegd, beperkt dit wetsvoorstel bij de belastingplichtige een neerwaartse aanpassing van de winst op grond van het zakelijkheidsbeginsel voor zover bij het andere lichaam dat bij de transactie betrokken is geen of een te lage corresponderende opwaartse aanpassing in de belastinggrondslag wordt betrokken. Op deze manier beoogt dit wetsvoorstel verrekenprijsverschillen te neutraliseren en situaties van dubbele niet-heffing te voorkomen (een aftrek zonder betrekking in de heffing of een dubbele aftrek). De voorgestelde maatregelen bewerkstelligen dat de winst in die gevallen ten minste eenmaal ergens wordt belast. Hiermee loopt Nederland ook internationaal meer in de pas.

Het zakelijkheidsbeginsel volgt reeds uit het totaalwinstbegrip – als gevolg waarvan de totale winst over de gehele periode dat er sprake is van vennootschapsbelastingplicht voor een lichaam in de heffing wordt betrokken – dat van toepassing is voor de vennootschapsbelasting. Op basis van het zakelijkheidsbeginsel worden gelieerde lichamen (bijvoorbeeld twee vennootschappen die tot hetzelfde concern behoren) voor fiscale doeleinden verondersteld onderling onder dezelfde voorwaarden te handelen als onafhankelijke partijen onder vergelijkbare omstandigheden.³ Bij de codificatie van het zakelijkheidsbeginsel in 2002 is bevestigd dat het arm's-lengthbeginsel zoals dat is neergelegd in het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) van toepassing is in Nederland. Hiermee is tevens beoogd dat de invulling die in de internationale richtlijnen voor verrekenprijzen van de OESO⁴ wordt gegeven aan het arm's-lengthbeginsel doorwerkt naar de Nederlandse rechtspraktijk.⁵ Het binnen de OESO ontwikkelde gedachtegoed op dit vlak is daarom van groot belang bij de interpretatie en toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in Nederland.⁶ De OESO-richtlijnen zijn echter niet dwingend en bieden ruimte voor interpretatie. Daardoor kunnen tussen landen die een zakelijkheidsbeginsel hanteren verschillen bestaan in de wijze waarop dat beginsel wordt

¹ Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 623.

² Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 5, p. 7 en Kamerstukken II 2020/21, 31 066, nr. 699.

³ In het Verrekenprijsbesluit wordt nadere invulling gegeven aan het zakelijkheidsbeginsel. Zie het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 april 2018, nr. 2018-6865 (Stcrt. 2018, 26874).

⁴ Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations (hierna ook wel: OESO-richtlijnen)

⁵ Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 3, p. 8, 19, 32 en 33.

⁶ Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 5, p. 47–48.

geïnterpreteerd en toegepast in die landen of door in die landen gevestigde lichamen. Ook is het zakelijkheidsbeginsel niet in alle landen een onderdeel van het winstbelastingstelsel. Door een verschillende interpretatie of toepassing van het zakelijkheidsbeginsel kunnen onder andere bij transacties tussen gelieerde lichamen mismatches ontstaan die – kort gezegd – tot gevolg hebben dat in internationale verhoudingen een deel van de winst niet wordt belast.

De afgelopen jaren is er met name veel aandacht geweest voor structuren met informele kapitaalstortingen. Kort gezegd, is van een informele kapitaalstorting sprake als een vennootschap louter op basis van aandeelhoudersmotieven een voordeel ontvangt of geeft en zich een vermogensverschuiving voordoet ten gunste van de vennootschap en ten laste van de aandeelhouder. Hierna wordt de informele kapitaalstorting, en de Nederlandse problematiek die daarbij speelt, uitgebreider toegelicht (zie met name voorbeeld 1 hierna). Sinds 1 juli 2019 wordt in de vernieuwde rullingpraktijk van de Belastingdienst ten aanzien van *rulings* met een internationaal karakter geen zekerheid vooraf meer gegeven in situaties waarin sprake is van een informele kapitaalstorting in Nederland met een neerwaartse aanpassing van de winst tot gevolg.⁷ Dat neemt niet weg dat deze structuren zich nog steeds kunnen voordoen in de aangiftesfeer. Belastingplichtigen kunnen nog steeds (zonder zekerheid vooraf) een aangifte vennootschapsbelasting indienen met inbegrip van een informele kapitaalstorting die een neerwaartse aanpassing van de Nederlandse winst tot gevolg heeft, terwijl bij het andere lichaam dat bij de transactie betrokken is geen corresponderende opwaartse aanpassing plaatsvindt. Met het onderhavige wetsvoorstel is de laatste situatie niet meer mogelijk.

Dit wetsvoorstel ziet primair op mismatches die betrekking hebben op een verschil in verrekenprijzen en, zonder toepassing van de voorgestelde maatregelen, in Nederland de belastbare winst verlagen. De voorgestelde maatregelen raken behalve structuren met informele kapitaalstortingen tevens structuren met zogenoemde verkapte winstuitdelingen, aangezien beide verschijningsvormen in feite een keerzijde van dezelfde medaille zijn.⁸ Het kabinet is van mening dat het voorliggende wetsvoorstel bijdraagt aan een meer evenwichtige belastingheffing bij multinationals door het tegengaan van dubbele niet-heffing. Zoals hiervoor opgemerkt sluit dit wetsvoorstel aan bij één van de aanbevelingen – een maatregel uit de voorgestelde basisvariant – van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals. Ook is het een nadere uitwerking van de bevindingen van het ambtelijke onderzoek naar de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in de vennootschapsbelasting.⁹ Op Prinsjesdag 2020 zijn de bevindingen van dit onderzoek samen met de kabinetsreactie op het rapport van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals verzonden naar de Tweede Kamer.¹⁰

Hierna wordt eerst nader ingegaan op de achtergrond van het zakelijkheidsbeginsel en de problematiek van verrekenprijsverschillen. Vervolgens worden de hoofdlijnen van dit wetsvoorstel beschreven en worden enkele uitgangspunten die ten grondslag liggen aan dit voorstel nader toegelicht. In hoofdstuk 2 wordt een flankerende maatregel

⁷ Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, Staatscourant 2019, 35519 (Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter).

⁸ Van een verkapte winstuitdeling is sprake als een vennootschap louter op basis van aandeelhoudersmotieven een voordeel ontvangt of geeft en zich een vermogensverschuiving voordoet ten laste van de vennootschap en ten gunste van de aandeelhouder. Dit wordt hierna verder toegelicht in onderdeel 1.3.

⁹ Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 188, p. 12.

¹⁰ Kamerstukken 2020/21, 31 066, nr. 699.

behandeld die – kort gezegd – betrekking heeft op kapitaalstortingen en winstuitdelingen in natura. In dergelijke gevallen is er namelijk geen sprake van een verrekenprijsverschil waar het wetsvoorstel primair op aangrijpt, maar van een verschil in waardering van verkregen vermogensbestanddelen dat tot een dubbele niet-heffing leidt.

1.2. Verrekenprijsverschillen

1.2.1. Algemeen

Het zakelijkheidsbeginsel in Nederland vloeit voort uit het totaalwinstbegrip zoals dat is neergelegd in de inkomstenbelasting en ook van toepassing is in de vennootschapsbelasting.¹¹ Vanaf 2002 is het zakelijkheidsbeginsel daarnaast ook expliciet in een bepaling in de vennootschapsbelasting verankerd.¹² Deze laatste bepaling ziet uitsluitend op de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in de vennootschapsbelasting ten aanzien van lichamen die een onderlinge rechtsverhouding met elkaar hebben. Voor andere verhoudingen, zoals tussen natuurlijke personen en lichamen, geldt dat het zakelijkheidsbeginsel van toepassing is op basis van het totaalwinstbegrip. Door de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel worden de resultaten van multinationalaal opererende ondernemingen voor fiscale doeleinden tussen landen verdeeld en daarmee wordt in principe dubbele belasting en dubbele niet-heffing voorkomen.

Een verrekenprijs is – kort gezegd – de prijs die door een lichaam (bijvoorbeeld een vennootschap) van een concern in rekening wordt gebracht aan een ander lichaam van hetzelfde concern voor de levering van een goed of dienst, de verkoop of het beschikbaar stellen van een (im)materieel activum of het uitlenen van een geldsom. Het doel hierbij is dat elk van de betrokken partijen een beloning krijgt die een weerspiegeling is van de uitgeoefende functies, rekening houdend met de gebruikte activa en de gelopen risico's.¹³ Bij het bepalen van een zakelijke verrekenprijs wordt vaak rekening gehouden met een bandbreedte van prijzen (de zogenoemde «*arm's-length range*») waarbinnen de te hanteren verrekenprijs zich kan bevinden. Een aanpassing van de gehanteerde verrekenprijs (voorwaarden) tot een zakelijke prijs binnen de bandbreedte wordt in beginsel alleen voor fiscale doeleinden aangebracht.

Een dergelijke aanpassing van de fiscale winst kan in bepaalde gevallen – vooral bij grensoverschrijdende transacties – leiden tot verrekenprijsverschillen. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om de situatie dat bij de berekening van de fiscale winst bij het ene gelieerde lichaam wordt afgeweken van de in rekening gebrachte prijs omdat deze niet als zakelijk kan worden aangemerkt, terwijl bij het andere gelieerde lichaam een dergelijke corresponderende aanpassing niet plaatsvindt. Bij grensoverschrijdende transacties kunnen dergelijke verrekenprijsverschillen ertoe leiden dat een deel van de winst dubbel of niet wordt belast.

¹¹ Het zakelijkheidsbeginsel in Nederland vloeit voort uit de totaalwinst zoals verwoord in artikel 3.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) en de voorloper daarvan. In artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969) wordt voor de wijze waarop de winst moet worden bepaald verwezen naar (onder andere) artikel 3.8 Wet IB 2001.

¹² Artikel 8b Wet Vpb 1969.

¹³ Zie ook paragraaf 2 van het eerdergenoemde Verrekenprijsbesluit.

1.2.2. De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in Nederland

De Nederlandse toepassing van het zakelijkheidsbeginsel kan ertoe leiden dat transacties tussen gelieerde lichamen die niet op basis van zakelijke voorwaarden, waaronder de prijs, hebben plaatsgevonden voor de belastingheffing aangepast dienen te worden. Dat kan tot gevolg hebben dat voor Nederlandse fiscale doeleinden de winst opwaarts of neerwaarts wordt bijgesteld indien de gehanteerde voorwaarden leiden tot een onzakelijke beloning die niet in overeenstemming is met de beloning die een onafhankelijke partij zou hebben gerealiseerd. De fiscale winst kan dus lager of hoger zijn dan de commerciële winst door toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.

Bij grensoverschrijdende transacties kan de Nederlandse toepassing van het zakelijkheidsbeginsel tot gevolg hebben dat binnen een concern bij een belastingplichtige een neerwaartse aanpassing van de winst plaatsvindt (een zogenoemde «*downward adjustment*»), terwijl bij het met de belastingplichtige gelieerde lichaam dat bij de transactie betrokken is geen of een lagere corresponderende opwaartse aanpassing van de winst plaatsvindt (een zogenoemde «*upward adjustment*»). Op basis van de huidige wetgeving en jurisprudentie kan de Belastingdienst een dergelijke neerwaartse aanpassing van de winst in Nederland niet weigeren voor zover deze in lijn is met het zakelijkheidsbeginsel.¹⁴ Hierdoor kan een situatie ontstaan die tot gevolg heeft dat een deel van de winst bij een transactie tussen gelieerde partijen niet wordt belast (dubbele niet-heffing).

Verrekenprijsverschillen zullen met name bij grensoverschrijdende transacties voorkomen en zich minder snel voordoen bij nationale transacties. Door een consistente toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in binnenlandse verhoudingen geldt dat een neerwaartse aanpassing van de winst bij een belastingplichtige ter zake van een onderlinge rechtsverhouding wordt gevolgd door een corresponderende opwaartse aanpassing bij het met de belastingplichtige gelieerde lichaam dat bij de transactie betrokken is. Een verschil in verrekenprijzen waardoor een deel van de winst niet wordt belast zal zich derhalve in nagenoeg alle gevallen in internationaal verband voordoen.

1.3. Hoofdpijnen van het voorstel

Het onderhavige wetsvoorstel ziet primair op situaties waarin een verschil in verrekenprijzen tussen gelieerde lichamen leidt tot dubbele niet-heffing. Dit wetsvoorstel gaat verrekenprijsverschillen tegen waarbij de belastingplichtige op basis van het zakelijkheidsbeginsel een zakelijke prijs in aanmerking neemt (die leidt tot hogere kosten of lagere baten bij het bepalen van de winst), terwijl bij het andere met die belastingplichtige gelieerde lichaam dat bij de transactie betrokken is geen of een lager bedrag als bate in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. De voorgestelde maatregelen houden, kort gezegd, in dat indien toepassing van het zakelijkheidsbeginsel ter zake van een onderlinge rechtsverhouding (transactie) bij het bepalen van de winst van een belastingplichtige leidt tot een neerwaartse aanpassing van de winst, die neerwaartse aanpassing – in afwijking van het zakelijkheidsbeginsel – achterwege blijft voor zover bij het andere gelieerde lichaam waarmee de

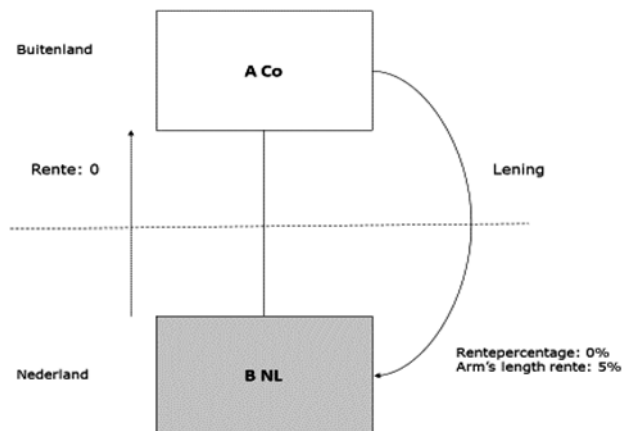
¹⁴ Als een Nederlandse vennootschap louter op basis van aandeelhoudersmotieven een voordeel geeft of ontvangt dan dient volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad (sinds 1957) dit onzakelijke element geëlimineerd te worden bij het vaststellen van de fiscale winst in Nederland. Met andere woorden de fiscale winst wordt hoger dan wel lager vastgesteld dan de commerciële winst.

transactie is aangegaan geen of een te lage corresponderende opwaartse aanpassing betrokken wordt in een naar de winst geheven belasting.

De voorgestelde maatregelen zijn zodanig vormgegeven dat de ongewenste mismatch – ofwel de dubbele niet-heffing als gevolg van een verrekenprijsverschil – wordt weggenomen. Dat gebeurt door de voorwaarden, waaronder de prijs, zoals die feitelijk zijn overeengekomen tussen de belastingplichtige en het met de belastingplichtige gelieerde lichaam dat bij de transactie betrokken is als uitgangspunt te nemen. Indien ten opzichte van de overeengekomen voorwaarden op basis van het zakelijkheidsbeginsel sprake is van een neerwaartse aanpassing van de winst in Nederland, wordt die aanpassing alleen in aanmerking genomen voor zover bij het andere lichaam eveneens een corresponderende opwaartse aanpassing plaatsvindt ten opzichte van de overeengekomen voorwaarden. Hiermee wordt bereikt dat het bedrag van een neerwaartse aanpassing van de winst bij een belastingplichtige in overeenstemming wordt gebracht met het bedrag van de corresponderende opwaartse aanpassing die plaatsvindt bij het andere gelieerde lichaam dat bij de transactie betrokken is.

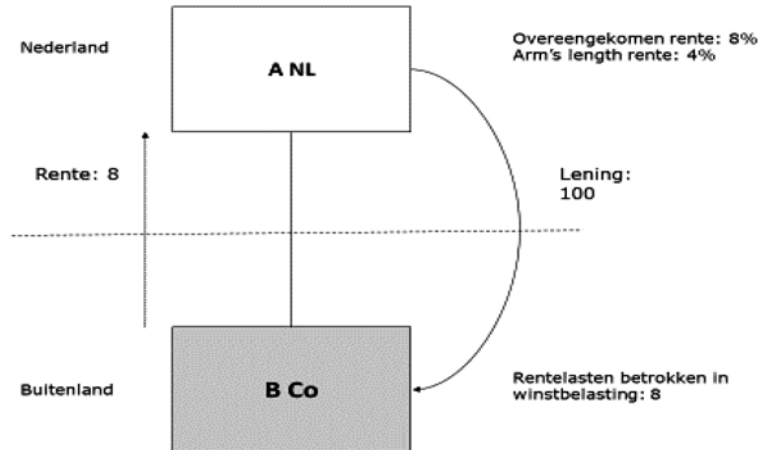
De werking van de voorgestelde maatregelen wordt hierna aan de hand van enkele voorbeelden verder geïllustreerd.

Voorbeeld 1: verrekenprijsverschillen in de vorm van informeel kapitaal in de kosten-sfeer



B NL, een in Nederland gevestigde dochtervennootschap, is een schuld van 100 tegen 0% rente aangegaan bij haar moedervernootschap A Co, gevestigd in het buitenland. Op basis van de Nederlandse toepassing van het zakelijkheidsbeginsel kan B NL in Nederland een zakelijke rente van 5 in aanmerking genomen bij het bepalen van de winst. Bij A Co wordt bij de vaststelling van de fiscale winst een rentebate van 0 in een naar de winst geheven belasting betrokken. In dit voorbeeld is daardoor sprake van een verschil in verrekenprijzen ter grootte van 5. De fictieve rentelast van 5 verlaagt in Nederland de totaalwinst, terwijl bij A Co geen (corresponderende) fictieve rentebate in de grondslag van een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Dit resulteert in dubbele niet-heffing die met dit wetsvoorstel wordt tegengegaan door in dit voorbeeld in Nederland de zakelijke rentelast niet in aanmerking te nemen.

Behalve verrekenprijsverschillen die worden aangeduid als een informele kapitaalstorting raakt dit wetsvoorstel in voorkomende gevallen ook verrekenprijsverschillen die worden aangeduid als een verkapte winstuitdeling aan een belastingplichtige. Voor beide verschijningsvormen geldt immers dat deze kunnen leiden tot een verrekenprijsverschil met dubbele niet-heffing tot gevolg. Het volgende voorbeeld illustreert een verkapte winstuitdeling die, zonder toepassing van de voorgestelde maatregel, zou leiden tot dubbele niet-heffing:

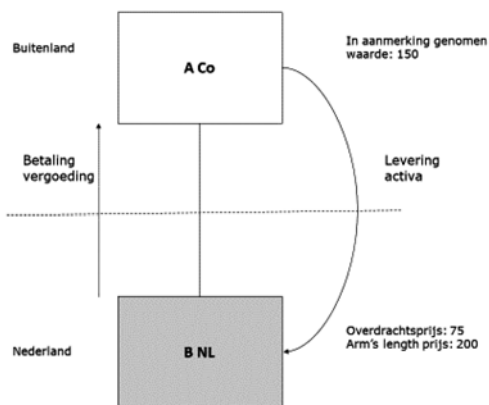
Voorbeeld 2: verrekenprijsverschillen in de vorm van een verkapte winstuitdeling

A NL, een in Nederland gevestigde moedervervennootschap, verstrekt een lening aan B Co, een in een andere staat gevestigde dochtervennootschap, tegen een overeengekomen rente van 8. De zakelijke rente conform de Nederlandse toepassing van het zakelijkheidsbeginsel bedraagt 4. In de staat waar B Co is gevestigd wordt 8 aan rentelasten betrokken in een naar de winst geheven belasting (aftrek van de rentelasten). Als gevolg hiervan is er sprake van een dubbele niet-heffing over 4, omdat bij B Co voor 8 rentelasten worden betrokken in een naar de winst geheven belasting terwijl bij A NL slechts 4 rentebaten worden betrokken in een naar de winst geheven belasting. De overige 4 aan inkomsten die A NL ontvangt van B Co kwalificeert als verkapte dividend en is – onder voorwaarden – vrijgesteld onder toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Om een dergelijke dubbele niet-heffing te voorkomen wordt op basis van het wetsvoorstel bij het bepalen van de winst van A NL de neerwaartse aanpassing van de winst ter zake van de lening aan B Co niet in aanmerking genomen. Het volledige bedrag aan rentebaten (in dit voorbeeld: 8) vormt als rentebaten ter zake van de geldlening een onderdeel van de totaalwinst van A NL.

Het wetsvoorstel ziet ook op verrekenprijsverschillen die samenhangen met de overdracht van een vermogensbestanddeel tussen gelieerde lichamen. Tevens is voor verrekenprijsverschillen die samenhangen met de overdracht van een schuld tussen gelieerde lichamen een afzonderlijke bepaling opgenomen.

Een belastingplichtige die een vermogensbestanddeel verkrijgt van een ander gelieerd lichaam, mag op grond van de voorgestelde maatregel dit vermogensbestanddeel fiscaal niet meer afschrijven op basis van de zakelijke prijs, maar slechts op basis van de lagere overeengekomen of opgelegde prijs (vermeerderd met het bedrag dat bij de overdrager daarnaast in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken ter zake van de overdracht van het vermogensbestanddeel tot maximaal de voor Nederlandse fiscale doeleinden bepaalde zakelijke prijs). Als gevolg hiervan worden minder afschrijvingskosten ten laste van de Nederlandse winst gebracht en wordt ten aanzien van dit soort transacties dubbele niet-heffing als gevolg van een verschil in verrekenprijzen voorkomen. Dit wordt aan de hand van het volgende voorbeeld geïllustreerd.

Voorbeeld 3: verrekenprijsverschillen bij de overdracht van vermogensbestanddelen



A Co, een in het buitenland gevestigde moeder vennootschap, levert een activum aan haar in Nederland gevestigde dochter vennootschap B NL voor een overeengekomen prijs van 75. In de commerciële jaarrekening van B NL staat het activum voor 75 op de balans en vormt dit bedrag mede de basis voor afschrijvingen. Op basis van het zakelijkheidsbeginsel kan B NL als overnemer het aangeschafte activum voor fiscale doeleinden – in het voorbeeld – activeren tegen 200 en hier (in beginsel) fiscaal op afschrijven.¹ In dit geval wordt voor Nederlandse fiscale doeleinden een zakelijke prijs van 200 in aanmerking genomen en vormt dit bedrag mede de basis voor de fiscale afschrijvingen. Het verschil tussen de overeengekomen verrekenprijs en de zakelijke prijs bedraagt 125 en wordt in de fiscale boekhouding van B NL verwerkt als een informele kapitaalstorting door A Co.

Bij A Co, de overdrager, zal in principe moeten worden afgerekend over de winst die is behaald met de overdracht van het activum. Bij A Co vindt echter geen verrekenprijscorrectie (opwaartse aanpassing van de winst) plaats. De overdrachtprijs die A Co in aanmerking neemt is gelijk aan de overeengekomen prijs van 75. In dit voorbeeld is daardoor sprake van een verschil in verrekenprijzen ter grootte van 125. Dit verschil zou zonder toepassing van de voorgestelde maatregel, in latere jaren via de afschrijvingen op het activum, ten laste van de Nederlandse winst komen, terwijl in het land waar A Co is gevestigd het verschil van 125 niet in de grondslag van een naar de winst geheven belasting wordt betrokken op het moment van de overdracht. Dit resulteert in dubbele niet-heffing die met dit wetsvoorstel wordt tegengegaan.

¹ Uiteraard zijn voor afschrijvingen ook andere bedragen die onderdeel vormen van de aanschaffingskosten, zoals notariskosten, relevant.

Voor situaties waarin een belastingplichtige een bedrijfsmiddel heeft verkregen van een aan hem gelieerd lichaam in boekjaren die aanvangen op of na 1 juli 2019 en voor 1 januari 2022 waarop in een boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022 nog kan worden afgeschreven, wordt – kort gezegd – een afschrijvingsbeperking geïntroduceerd. Er is in deze gevallen in zoverre (geen aanpassing boekwaarde, wel afschrijvingsbeperking) sprake van onmiddellijke werking, hetgeen het uitgangspunt is bij inwerkingtreding van nieuwe wetgeving. Bovendien is – naar de mening van het kabinet – een dergelijke onmiddellijke werking wenselijk omdat met de voorgestelde maatregelen in dit wetsvoorstel dubbele niet-heffing wordt bestreden. De voorgestelde afschrijvingsbeperking houdt in dat met ingang van de boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022, onder voorwaarden, niet langer afgeschreven mag worden op basis van de met inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel bepaalde verrekenprijs. De voorgestelde beperking beoogt dus uitsluitend de hoogte van de afschrijvingen – voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022 – te beperken en strekt er derhalve niet toe de boekwaarde van het overgedragen vermogensbestanddeel als zodanig te wijzigen. Situaties waarin de overdracht van het bedrijfsmiddel heeft plaatsgevonden in boekjaren die aanvangen voor 1 juli 2019 vallen buiten het bereik van dit wetsvoorstel, zodat voor die gevallen in feite sprake is van overgangsrecht.

Ook bevat het wetsvoorstel specifieke bepalingen die zien op situaties met hybride lichamen met als doel om overkill te voorkomen. Voor een nadere toelichting met betrekking tot de hybride lichamen wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting.

Verder wordt in de voorgestelde maatregelen in het wetsvoorstel de verdeling van de bewijslast geëxpliciteerd. De maatregelen in het wetsvoorstel zijn – kort gezegd – niet van toepassing wanneer de belastingplichtige aannemelijk maakt dat ter zake van die rechtsverhouding bij dat andere lichaam een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Ook de bewijslastverdeling is nader toegelicht in de artikelsgewijze toelichting.

1.4. Enkele uitgangspunten bij het voorstel

1.4.1. Inbreuk op de totaalwinst

De voorgestelde maatregelen hebben tot gevolg dat onzakelijke baten tot de winst worden gerekend of zakelijke lasten niet in aftrek komen voor zover er sprake is van een verrekenprijsverschil dat, zonder de voorgestelde maatregelen, zou leiden tot een verlaging van de Nederlandse winst (een zogenoemde neerwaartse aanpassing van de winst). De hiervoor gegeven voorbeelden in onderdeel 1.3 illustreren dat. Dit betekent dat voor zover bij het gelieerde lichaam geen corresponderende opwaartse aanpassing van de winst plaatsvindt, in zoverre geen sprake meer is van een (onbelaste) informele kapitaalstorting of een (eventueel op grond van de deelnemingsvrijstelling vrijgestelde) verkapte winstuitdeling. Een vermogensverschuiving tussen gelieerde lichamen die op basis van onzakelijke voorwaarden plaatsvindt, wordt voortaan in zoverre als (belaste) winst in aanmerking genomen in de vennootschapsbelasting. Daarmee maakt dit wetsvoorstel in voorkomende gevallen een inbreuk op het huidige systeem van de totaalwinst en de gevolgen die normaliter voortvloeien uit de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel, waarbij – kort gezegd – onzakelijk lage lasten of onzakelijk hoge baten niet als winst worden aangemerkt¹⁶, maar als een onbelaste vermogensverschuiving in de kapitaalsfeer¹⁷ of een, onder voorwaarden, onder de deelnemingsvrijstelling vrijgestelde verkapte winstuitdeling. Deze inbreuk op de totaalwinst is noodzakelijk om de doelstelling van dit wetsvoorstel te kunnen realiseren, namelijk het voorkomen van dubbele niet-heffing. Ten overvloede wordt opgemerkt dat voor zover de voorgestelde maatregelen niet van toepassing zijn, voor dat deel voor de vennootschapsbelasting nog steeds sprake blijft van een informele kapitaalstorting in de belastingplichtige of een verkapte winstuitdeling aan de belastingplichtige.

Dit wetsvoorstel past in voorkomende gevallen uitsluitend bepaalde gevolgen aan die normaliter voortvloeien uit de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel. Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat bij het

¹⁶ Dat wil zeggen het verschil tussen de (hogere) zakelijke lasten en de (lagere) lasten op basis van de overeengekomen of opgelegde voorwaarden komt volgens het zakelijkheidsbeginsel mede in aftrek, onderscheidenlijk het verschil tussen de (hogere) baten op basis van de overeengekomen of opgelegde voorwaarden en de (lagere) zakelijke baten, wordt volgens het zakelijkheidsbeginsel niet tot de winst gerekend, en ter zake van deze winstcorrecties vindt een even grote boeking plaats in het eigen vermogen als verkapt dividend of informeel kapitaal.

¹⁷ Met name het arrest HR 31 mei 1978, nr. 18230, ECLI:NL:HR:1978:AX2866; BNB 1978/252 (ook bekend als het Zweedse grootmoederarrest) wordt (gedeeltelijk) gerepareerd voor wat betreft het ten laste van de winst brengen van neerwaartse aanpassingen op basis van het zakelijkheidsbeginsel. In dit arrest paste de Hoge Raad de leer van de informele kapitaalstorting in de kostensfeer toe op een renteloze lening die door een Zweedse moedervennootschap aan haar (klein)dochtervennootschap, een Nederlandse BV, werd verstrekt.

beoordelen van de zakelijkheid van (de voorwaarden van) een transactie tussen gelieerde lichamen de huidige toepassing van het zakelijkheidsbeginsel leidend blijft. Er wijzigt op dit punt dus niets.

1.4.2. Doorwerking naar andere bepalingen in de vennootschapsbelasting

In situaties waarin de voorgestelde maatregelen van toepassing zijn geldt dat, zoals opgemerkt, een voorheen onbelaste of vrijgestelde vermogensverschuiving wordt omgezet in een belaste vermogensverschuiving: een informele kapitaalstorting wordt winst en een verkapte winstuitdeling wordt niet-vrijgestelde winst. In zoverre is derhalve niet langer sprake van een informele kapitaalstorting of een verkapte winstuitdeling voor de vennootschapsbelasting. Zo kan bij een vordering op een dochter waarop een onzakelijk hoge rente wordt ontvangen bijvoorbeeld niet langer sprake zijn van verkapt dividend dat onderdeel vormt van de winst maar is – ook voor het onzakelijke deel – sprake van een rentebate ter zake van een geldlening. Dit heeft gevolgen voor de doorwerking naar andere bepalingen in de vennootschapsbelasting welke hieronder verder worden toegelicht.

Zo is bijvoorbeeld de toepassing van de deelnemingsvrijstelling niet aan de orde voor zover de voorgestelde maatregelen van toepassing zijn en tot gevolg hebben dat geen verkapte winstuitdeling meer wordt erkend in de vennootschapsbelasting (ter zake van het onzakelijke deel van een vergoeding met betrekking tot een onderlinge rechtsverhouding). Verder betekent dit voor de toepassing van de liquidatieverliesregeling dat bij een eventuele toekomstige liquidatie van een deelneming in een dochtervennootschap de liquidatie-uitkeringen lager kunnen uitvallen voor zover de voorgestelde maatregelen van toepassing zijn en tot gevolg hebben dat geen verkapte winstuitdelingen zichtbaar zijn voor de vennootschapsbelasting.¹⁸ Hierdoor kan het in aanmerking te nemen liquidatieverlies hoger uitvallen.¹⁹ Daar staat tegenover dat, zoals reeds opgemerkt, de verkapte winstuitdelingen niet langer zijn vrijgesteld op grond van de deelnemingsvrijstelling voor zover de voorgestelde maatregelen van toepassing zijn.

Voor zover een bedrag aan zakelijke lasten niet in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de totaalwinst op basis van dit wetsvoorstel, geldt bij een samenloop met renteaftrekbeperkingen in de vennootschapsbelasting het volgende. De vennootschapsbelasting omvat meerdere maatregelen die grondslaguitholling beogen te voorkomen, zoals de renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage. De maatregelen uit dit wetsvoorstel kunnen daarmee overlap hebben, waardoor verschillende (aftrek)beperkende maatregelen betrekking kunnen hebben op eenzelfde vergoeding of betaling. Als op basis van de voorgestelde maatregelen de (extra) geïmputeerde (niet-verschuldigde) rentelasten op een schuld niet in aftrek komen, kan op het resterende deel van de (verschuldigde) rentelasten op diezelfde schuld nog wel een renteaftrekbeperking van toepassing zijn. Voor zover geïmputeerde rentelasten ter zake van een schuld op basis van de voorgestelde maatregelen niet in aanmerking worden genomen, worden die geïmputeerde rentelasten niet nogmaals bij de toepassing van de renteaftrekbeperkingen in aanmerking genomen.

Voor zover een bedrag aan onzakelijk hoge baten op basis van dit wetsvoorstel tot de winst wordt gerekend, dient ook dit bedrag als

¹⁸ Op basis van artikel 13d, zesde lid, Wet Vpb 1969 worden verkapte dividenden die binnen een bepaalde periode voorafgaand aan de liquidatie zijn uitgedeeld aan de Vpb-plichtige aandeelhouder mede gerekend tot de liquidatie-uitkering.

¹⁹ Zie artikel 13d, vijfde lid, Wet Vpb 1969.

uitgangspunt te worden genomen voor de toepassing van andere regelingen in de vennootschapsbelasting. Uiteraard geldt daarbij wel dat aan de overige voorwaarden voor de toepassing van de desbetreffende regeling moet zijn voldaan. Zo kan een belastingplichtige onder voorwaarden kiezen voor de toepassing van de innovatiebox met betrekking tot kwalificerende voordelen uit hoofde van een door de belastingplichtige zelf voortgebracht kwalificerend immaterieel activum. Het moet dus, kort gezegd, gaan om voordelen die het gevolg zijn van innovatie door de belastingplichtige. Daarvoor geldt geen vaste rekenregel of vast percentage. Het bepalen van de voordelen is maatwerk en vereist een benadering waarbij rekening wordt gehouden met de specifieke feiten en omstandigheden. Per geval dient te worden vastgesteld wat de meest passende wijze is om de voordelen te berekenen. Er worden verschillende economische benaderingen gebruikt om de voordelen uit immateriële activa te bepalen. Daarbij kan onder andere worden gedacht aan de zogenoemde per-activummethode, de afpelmethode en de kostengerelateerde methode.²⁰ In de praktijk wordt nagenoeg altijd vooroverleg gevoerd over de toepassing van de innovatiebox. Het bedrag aan onzakelijke rentebaten dat op grond van dit wetsvoorstel belast wordt, wordt aangemerkt als rentebaten ter zake van geldleningen (en derhalve niet meer als een informele kapitaalstorting of een verkapte winstuitdeling voor de vennootschapsbelasting). Voor de toepassing van de earningsstrippingmaatregel heeft dat tot gevolg dat genoemd bedrag als rentebaten ter zake van geldleningen in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van het zogenoemde saldo aan renten.²¹

De vennootschapsbelasting kent daarnaast regelingen die aangrijpen bij een toetsing of naar Nederlandse maatstaven sprake is van een reële heffing.²² Voor al deze bepalingen geldt dat de toetsing of sprake is van een naar Nederlandse maatstaven reële heffing een dynamisch begrip behelst. Een aanpassing in de vennootschapsbelasting werkt in die zin direct door in de invulling van wat moet worden verstaan onder een naar Nederlandse maatstaven reële heffing. Bij de toepassing van deze regelingen geldt dan ook dat rekening moet worden gehouden met de maatregelen uit dit wetsvoorstel.

In voorkomende gevallen kunnen de aanvullende CFC-maatregel en de voorgestelde maatregelen uit dit wetsvoorstel gelijktijdig van toepassing zijn en daardoor tot dubbele heffing leiden. Het kabinet heeft ervoor gekozen om geen samenloopregeling op te nemen die een dergelijke dubbele belasting voorkomt. Bovendien meent het kabinet dat dit het prohibitieve karakter van de aanvullende CFC-maatregel versterkt en dergelijke structuren verder ontmoedigt.

1.4.3. Bronbelasting

Met ingang van 1 januari 2021 wordt op basis van de bronbelasting een bronheffing van 25% geheven op renten- en royaltystromen naar laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties (LBJ's). Op basis van de bronbelasting wordt de bronheffing toegepast over de zakelijk in aanmerking genomen renten of royalty's op basis van de toepassing van

²⁰ De huidige in de praktijk veelgebruikte methoden en de gevallen waarin deze worden toegepast, zijn toegelicht in het Beleidsbesluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 december 2018, Stcrt. 2018, 68661.

²¹ Zie artikel 15b, tweede lid, Wet Vpb 1969.

²² Bijvoorbeeld de renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage (de zogeheten compenserende heffingstoets), de deelnemingsvrijstelling en de regeling voor de laagbelaste beleggingsdeelnemingen (de zogeheten reële heffingstoets), de aanvullende Controlled Foreign Company (CFC)-maatregel (waarbij de omvang van de zogeheten besmette voordelen wordt berekend naar Nederlandse maatstaven), de regeling voor afgewaardeerde voordeelingen, de objectvrijstelling en de regeling voor de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming.

het zakelijkheidsbeginsel. Aangezien het onderhavige wetsvoorstel primair ziet op verrekenprijsverschillen die een neerwaartse aanpassing van de winst tot gevolg hebben, kan in bepaalde gevallen een samenloop met de bronbelasting ontstaan die resulteert in een vorm van dubbele heffing. Dit doet zich bijvoorbeeld voor indien een belastingplichtige op basis van de voorgestelde maatregelen een geïmputeerde (niet-verschuldigde) rentelast ter zake van een schuld niet in aanmerking kan nemen bij het bepalen van zijn winst in de vennootschapsbelasting, maar doordat de lening is verstrekt door een groepsvennootschap die is gevestigd in een LBJ, over die niet-verschuldigde zakelijke rentelast wel Nederlandse bronbelasting moet inhouden. Ook in dit geval heeft het kabinet ervoor gekozen om voor deze situatie niet te voorzien in een samenloopregeling. Dit zorgt voor een extra prikkel voor bedrijven om transacties met groepsvennootschappen in LBJ's conform het zakelijkheidsbeginsel vast te stellen. Het is overigens de verwachting dat de hier bedoelde samenloop zich – ook na de voorgestelde aanpassing in de vennootschapsbelasting – niet vaak voor zal doen. De verwachting is immers dat reeds als gevolg van de bronbelasting dergelijke stromen naar LBJ's zich vrijwel niet meer zullen voordoen. Ook is er bij de invoering van de bronbelasting voor gekozen om 25% bronbelasting te heffen over rentestromen die niet ten laste komen van de Nederlandse winst als gevolg van een renteaftrekbepanking. Het is hiermee in lijn om ook de voorgestelde maatregel op dezelfde wijze te behandelen.

1.4.4. Dividendbelasting

Voor de toepassing van de dividendbelasting wordt de opbrengst van aandelen, winstbewijzen en geldleningen berekend met inachtneming van hetgeen gemiddeld op die aandelen en winstbewijzen is gestort. Op grond van jurisprudentie wordt voor de toepassing van de dividendbelasting een informele kapitaalstorting tot het fiscaal erkend gestort kapitaal gerekend.²³ Het begrip informele kapitaalstorting heeft voor de dividendbelasting dezelfde betekenis als voor de vennootschapsbelasting.²⁴ De voorgestelde maatregelen in dit wetsvoorstel maken uitsluitend voor de vennootschapsbelasting een inbreuk op dit begrip en zijn derhalve niet van toepassing voor de dividendbelasting. Voor de toepassing van de dividendbelasting verandert er op dit punt dus niets.

1.4.5. Dubbele belasting als gevolg van een latere opwaartse verrekenprijscorrectie

De toepassing van de voorgestelde maatregelen kan onder omstandigheden leiden tot dubbele belasting in internationaal verband. Dit kan het geval zijn indien een neerwaartse aanpassing van de winst op grond van de voorgestelde maatregelen in Nederland niet is toegestaan, maar in de staat waar het gelieerde lichaam is gevestigd in een eerder of later jaar alsnog een corresponderende opwaartse aanpassing in de grondslag van een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Dit kan zich voordoen doordat: (i) het andere land in een later jaar een correctie op de ingediende aangifte van het gelieerde lichaam maakt of (ii) het gelieerde lichaam haar aangifte aanpast. Om dit soort dubbele belasting te voorkomen kan de belastingplichtige, afhankelijk van de fase van de aanslagregeling, (i) een herziene aangifte indienen of, indien al een belastingaanslag is opgelegd, bezwaar maken tegen deze aanslag; (ii) een verzoek indienen bij de inspecteur tot ambtshalve vermindering (*«corres-*

²³ Zie in deze zin bijvoorbeeld HR 3 april 1957, nr. 13 084, BNB 1957/165.

²⁴ HR 28 juni 1978, nr. 18 501, BNB 1978/252.

poning adjustment»)²⁵ of (iii) een verzoek indienen om een onderlinge overlegprocedure²⁶ te starten op basis van een belastingverdrag tussen Nederland en de andere staat die bij de desbetreffende transactie betrokken is. Nederland zal daarbij in gevallen waarin dat passend en geboden is, in lijn met de huidige praktijk, terugtreden tot een bedrag dat als zakelijk kan worden beschouwd en voor dat bedrag alsnog een neerwaartse aanpassing van de Nederlandse fiscale winst toestaan. De door Nederland afgesloten belastingverdragen verzetten zich niet tegen een dergelijke oplossing. Daarnaast staat de route van ambtshalve vermindering ook open voor transacties met lichamen die zijn gevestigd in een staat waar Nederland geen belastingverdrag mee is overeengekomen. Ook dit is in lijn met de huidige Nederlandse praktijk.

1.4.6. Tariefsmismatches

Het onderhavige wetsvoorstel ziet, zoals opgemerkt, primair op het voorkomen van dubbele niet-heffing die het gevolg is van een verrekenprijsverschil en resulteert in een neerwaartse aanpassing van de winst. Er is geen sprake van een mismatch als gevolg van een verrekenprijsverschil indien twee landen een gelijke prijs hanteren voor een transactie en de winst die met deze transactie wordt behaald in de grondslag is opgenomen, maar over deze winst geen of een lage winstbelasting wordt geheven. Internationale belastingontwijking als gevolg van geen of (relatief) te lage heffing bij een andere partij bij de transactie welke niet voortkomt uit verrekenprijsverschillen kan het meest effectief worden bestreden door middel van internationale afspraken op het niveau van de OESO en in de Europese Unie (EU). Nederland stelt zich in het *«Inclusive Framework»*, georganiseerd door de OESO, positief en constructief op en werkt mee aan het zoeken naar oplossingen voor een meer evenwichtige belastingheffing van multinationals.²⁷

1.4.7. Winstallocatie aan vaste inrichtingen

Het onderhavige wetsvoorstel ziet primair op het wegnemen van verrekenprijsverschillen met betrekking tot transacties tussen gelieerde lichamen.²⁸ In de kabinetsreactie naar aanleiding van het rapport van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals heeft het kabinet aangegeven dat de problematiek met betrekking tot de winstallocatie aan vaste inrichtingen anders en complexer is dan reguliere verrekenprijsverschillen. Het in internationaal verband ontwikkelen van regels over de wijze waarop de winstallocatie aan een vaste inrichting plaatsvindt verdient op dit moment de voorkeur. Het voorgaande laat onverlet dat de voorgestelde maatregelen uit dit wetsvoorstel bijvoorbeeld wel doorwerken naar de Nederlandse winstbepaling van de generale winst van belastingplichtige in het geval sprake is van een Nederlands hoofdhuys met een buitenlandse vaste inrichting.

²⁵ Conform het Verrekenprijsbesluit. Zie voor de procedure ook het Besluit Onderlinge overlegprocedures (hoofdstuk 8) van 11 juni 2020, nr. 2020-0000101607, Staatscourant 2020, 32689.

²⁶ Een onderlinge overlegprocedure tussen landen (Mutual Agreement Procedure (MAP)) op basis van gesloten belastingverdragen en het zogenoemde EU-arbitrageverdrag.

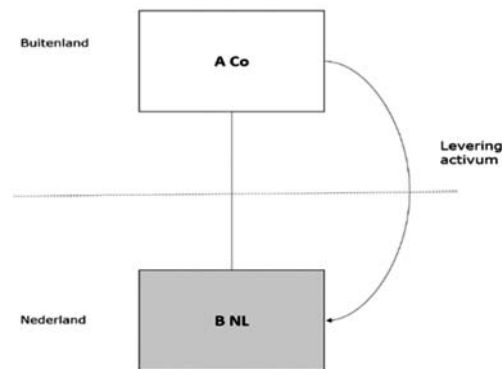
²⁷ Kamerstukken II 2020/21, 32 140, nr. 76 en Kamerstukken II 2020/21, 32 140, nr. 87.

²⁸ Ook bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel bij de winstallocatie aan vaste inrichtingen doet de problematiek van verrekenprijsverschillen zich voor. Het gaat hier om de allocatie van winst (of verlies) binnen één rechtspersoon die actief is in meerdere landen. Bijvoorbeeld een Nederlandse vennootschap die haar producten behalve in Nederland door middel van een filiaal (vaste inrichting) ook in een ander land verkoopt. Zie voor een uitgebreide toelichting het 8b-onderzoek.

2. Flankerende maatregel

Door een aantal belangstellenden is – in reactie op de openbare internetconsultatie – aangegeven dat het geconsulteerde wetsvoorstel in het geval van bijvoorbeeld kapitaalstortingen en winstuitdelingen in natura niet van toepassing is. In dergelijke gevallen is er – kort gezegd – geen sprake van een verrekenprijsverschil waar het wetsvoorstel primair bij aangrijpt, maar van een verschil in de waardering van een verkregen vermogensbestanddeel. Dat leidt ertoe dat bij onder andere kapitaalstortingen en winstuitkeringen in natura zonder een flankerende maatregel een situatie blijft bestaan waarin mogelijk sprake is van dubbele niet-heffing. Om ook deze dubbele-niet heffing te bestrijden wordt in aanvulling op de voorgestelde maatregelen een flankerende maatregel voorgesteld. Deze maatregel ziet bijvoorbeeld – kort gezegd – op de situatie waarin een vermogensbestanddeel door een in het buitenland gevestigd lichaam wordt overgedragen aan een belastingplichtige door middel van een kapitaalstorting of een winstuitkering in natura. Bij de buitenlandse overdrager is de ter zake van de overdracht bepaalde waarde van het vermogensbestanddeel lager dan de (hogere) waarde in het economische verkeer, waartegen het vermogensbestanddeel in Nederland op de fiscale balans komt te staan. Doordat vervolgens over die hogere waarde fiscaal wordt afgeschreven ten laste van de winst in Nederland, ontstaat een dubbele niet-heffing. De flankerende maatregel wordt aan de hand van het volgende voorbeeld geïllustreerd.

Voorbeeld 4: kapitaalstorting in natura



A Co, een in het buitenland gevestigde moeder vennootschap, doet een formele kapitaalstorting in natura aan haar in Nederland gevestigde dochter vennootschap B NL. De formele kapitaalstorting bestaat uit de overdracht van een activum. De waarde die in aanmerking wordt genomen ter zake van de overdracht is op het niveau van A Co 20. In de commerciële jaarrekening van B NL staat het activum voor 20 op de balans en vormt dit bedrag mede de basis voor de afschrijvingen. De waarde in het economische verkeer van het activum is 200. Op het niveau van A Co wordt als gevolg van de overdracht van het activum een waarde van 20 betrokken in een naar de winst geheven belasting. B NL gaat voor de teboekstelling van het activum voor fiscale doeleinden uit van de waarde in het economische verkeer van 200 en activeert het activum voor 200 op de fiscale balans. Zonder toepassing van de flankerende maatregel zou er sprake zijn van dubbele niet-heffing over 180, omdat B NL de waarde in het economische verkeer van het activum van 200 als basis neemt voor de fiscale afschrijvingen, terwijl het activum bij A Co, de overdrager, voor een waarde van 20 in aanmerking wordt genomen. De dubbele niet-heffing zoals geïllustreerd in dit voorbeeld wordt niet voorkomen door de voorgestelde maatregel die ziet op verrekenprijsverschillen bij de verkrijging van vermogensbestanddelen, omdat sprake is van een kapitaalstorting in natura en geen sprake is van een overeengekomen of opgelegde verrekenprijs. De flankerende maatregel bepaalt in dit geval dat B NL het activum slechts mag activeren voor de waarde die bij A Co in aanmerking wordt genomen.

3. Budgettaire aspecten

De budgettaire aspecten²⁹ van dit wetsvoorstel bestaan uit twee onderdelen: (i) de structurele opbrengst van € 179 miljoen die ziet op maatregelen die samenhangen met verrekenprijsverschillen en (ii) de structurele opbrengst van € 53 miljoen die betrekking heeft op de flankerende maatregel. De structurele budgettaire opbrengst van dit wetsvoorstel bedraagt daarmee in totaal € 231 miljoen per jaar. De effecten zijn hierna, in Tabel 1, geïllustreerd.

Tabel 1: Budgettaire effecten «+» = saldoverbeterend/lastenverzwarend (bedragen in mln. euro, prijzen 2020)

Budgettaire opbrengst X € mln	2022	2023	2024 (struc)
Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel	175	212	231

4. Uitvoeringsaspecten

Dit wetsvoorstel is door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets³⁰. Voor dit wetsvoorstel geldt dat de Belastingdienst dit uitvoerbaar acht per de voorgestelde inwerkingtredingsdatum. De gevolgen voor de uitvoering worden beschreven in de uitvoeringstoets. Dit wetsvoorstel heeft uitvoeringskosten voor de Belastingdienst tot gevolg. Deze zijn opgenomen in de hierna opgenomen tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting IX.

Tabel 2: Overzicht uitvoeringskosten Belastingdienst (bedragen x € 1.000)

Uitvoeringskosten X € 1.000	2022	2023	2024	struc
Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel	810	1.420	1.300	1.300

5. Gevolgen voor het bedrijfsleven

Het onderhavige wetsvoorstel is zodanig vormgegeven dat de administratieve lasten voor het bedrijfsleven zoveel mogelijk worden beperkt. Door aansluiting te zoeken bij de bestaande vormgeving en praktijktoepassing van het zakelijkheidsbeginsel is slechts sprake van een uitbreiding van de huidige praktijk. De verwachting is dat het wetsvoorstel met name het bedrijven raakt die internationaal actief zijn en die doorgaans worden bijgestaan door een belastingadviseur. Het midden- en kleinbedrijf ondervindt van dit wetsvoorstel naar verwachting weinig impact.

Daarnaast wordt in het kader van het overgangsrecht van een belastingplichtige verwacht na te gaan of in het verleden de voorgestelde maatregelen van dit wetsvoorstel op dat moment al van toepassing zouden zijn. De initiële kosten ter zake van dit aspect van de regeling worden ingeschat op circa 1 à 2 miljoen euro.

Voor belastingplichtigen met grensoverschrijdende transacties met gelieerde vennootschappen geldt dat er naar verwachting geen toename zal zijn in structurele administratieve lasten. Ook onder de huidige wet- en regelgeving dienen zij immers de zakelijke prijs te bepalen. Het opzoeken van een verrekenprijsverschil vergt naar waarschijnlijkheid zelfs additionele kosten. Deze additionele kosten worden vermeden, nu de betref-

²⁹ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

³⁰ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

fende verrekenprijsverschillen niet meer mogelijk zijn. Naar verwachting is het aantal belastingplichtigen dat hierdoor wordt geraakt beperkt (kleiner dan 400) en betreft het vooral bedrijven die internationaal actief zijn. De jaarlijkse structurele afname van de administratieve lasten voor bedrijven in het algemeen is daarmee verwaarloosbaar.

6. Advies en consultatie

Bij het eerder genoemde ambtelijk onderzoek naar de toepassing van het arm's-lengthbeginsel³¹ zijn externen geconsulteerd zoals koepel- en belangenorganisaties. De volgende koepel- en belangenorganisaties zijn door middel van een overleg geconsulteerd:

- Tax Justice NL
- Register Belastingadviseurs;
- Nederlandse Orde van Belastingadviseurs; en
- VNO-NCW.

Er is in deze oriënterende consultatie aandacht gevraagd voor het voorkomen van informeel-kapitaalstructuren en de reikwijdte van de oplossingsrichting. De samenhang met de hybridemismatchbepaling in de deelnemingsvrijstelling is ter sprake gebracht. Tot slot zijn de gevolgen voor het midden-en kleinbedrijf behandeld. In de uitwerking van dit wetsvoorstel zijn de hiervoor genoemde punten aan de orde gesteld.

Op de openbare internetconsultatie, die liep van 4 maart 2021 tot en met 2 april 2021, zijn in totaal 12 openbare reacties binnengekomen.³² De volgende organisaties en burgers hebben gereageerd en ingestemd met openbaarmaking van de reactie:

- Nederlandse Orde van Belastingadviseurs;
- Tax Justice NL;
- American Chamber of Commerce (Amcham);
- De heer mr. dr. W.R. Kooijman, universitair docent belastingrecht aan de Universiteit van Amsterdam;
- de heer prof. dr. J. Vleggeert, verbonden aan de Universiteit Leiden;
- de heer mr. dr. M.P.A. Spanjers;
- Vakstudie Nieuws;
- Deloitte;
- Atlas;
- AKD;
- Houthoff; en
- Dentons.

Naar aanleiding van de reacties op de internetconsultatie is de geconsulteerde tekst op een aantal punten gewijzigd. Ook is in deze memorie op enkele plekken een bevestiging gegeven van bestaand beleid, zijn enkele verduidelijkingen aangebracht en zijn enkele omissies hersteld. Hierna worden de meest in het oog springende punten uit de reacties besproken. Ten aanzien van deze punten zat veel overlap tussen de verschillende reacties.

Samenloop wetsvoorstel met totaalwinstbeginsel

Zoals terecht is opgemerkt door Houthoff, Dentons, Atlas, Vakstudie Nieuws en de heer Kooijman in hun reacties vinden correcties in de kapitaalsfeer (als gevolg van toepassing van het zakelijkheidsbeginsel) plaats op basis van artikel 8, eerste lid Wet Vpb 1969 juncto artikel 3.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (de zogenoemde totaalwinst). Echter, in

³¹ Kamerstukken 2020/21, 31 066, nr. 699.

³² Zie ook www.internetconsultatie.nl/verrekenprijsverschillen

de consultatieversie werden neerwaartse aanpassingen van de winst op basis van die artikelen niet geraakt. Deze omissie is in het wetsvoorstel hersteld door de reikwijdte van de maatregelen uit te breiden naar neerwaartse aanpassingen van de winst zoals die, met inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel, wordt bepaald overeenkomstig artikel 3.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001 én artikel 8b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Onderlinge rechtsverhouding

Mede naar aanleiding van de reacties in de internetconsultatie, in het bijzonder de inbreng van Amcham en de NOB zijn in de artikelsgewijze toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel verduidelijkingen aangebracht en handvatten gegeven om goed te kunnen beoordelen of sprake is van een onderlinge rechtsverhouding en zo ja op welk niveau deze bestaat. Zo is specifiek gevraagd of (i) een materiele beoordeling van de vraag met welk lichaam de onderlinge rechtsverhouding bestaat vereist is, (ii) wat de gevolgen zijn van het wetsvoorstel indien het lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding is overeengekomen wel het juridische eigendom bezit van een immaterieel activum maar niet het economische eigendom en (iii) hoe om te gaan met situaties waarin de winst van de belastingplichtige bepaald wordt aan de hand van een zogenoemde «transactional net margin method» (TNMM). Op deze aspecten is de artikelsgewijze toelichting op artikel 8bb Wet Vpb 1969 aangevuld en zijn verduidelijkingen aangebracht.

Storting in natura

De redactie van Vakstudie-Nieuws en de heer Vleggeert geven in hun reacties aan dat bij een kapitaalstorting in natura geen sprake is van een overeengekomen of opgelegde verrekenprijs waardoor de consultatieversie van de wettekst – kort gezegd – niet van toepassing is op vermogensbestanddelen die worden gestort in een belastingplichtige. Die vermogensbestanddelen worden echter wel gewaardeerd op de waarde economisch verkeer waarover vervolgens ten laste van de Nederlandse winst kan worden afgeschreven. Deze mismatch als gevolg van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel wordt niet geraakt door de consultatieversie van de wettekst.

Naar aanleiding van dit opgebrachte punt is de voorgestelde maatregel aangevuld met een flankerende maatregel. Voor de beleidsmatige overwegingen ten aanzien van de flankerende maatregel wordt verwezen naar paragraaf 2 van het algemeen deel van deze memorie van toelichting. Voor een technische toelichting op de flankerende maatregel wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting op voorgesteld artikel 8bd Wet Vpb 1969 en artikel 35, lid 2 Wet Vpb 1969.

EU-aspecten

In de reacties op de internetconsultatie hebben verschillende belangstellenden aandacht gevraagd voor de verenigbaarheid met het EU-recht van het wetsvoorstel. Samengevat komen de reacties erop neer dat het wetsvoorstel de facto alleen in grensoverschrijdende situaties effect heeft en daarmee strijdig zou zijn met het EU-recht tenzij er een beroep gedaan kan worden op dwingende redenen van algemeen belang zoals de bestrijding van misbruik en belastingontwijking of de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid. Een beroep op de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid zou volgens de belangstellenden niet mogelijk zijn omdat Nederland geen heffingsbevoegdheid zou hebben ten aanzien van de winst die het in de heffing wenst te betrekken terwijl een beroep op de bestrijding van misbruik zou vereisen dat er

sprake is van een zuiver kunstmatige constructie en daarnaast vereist dat er een tegenbewijsmogelijkheid bestaat voor belastingplichtige. Anders dan de belangstellenden menen wordt aan de vraag of er een beroep gedaan kan worden op dwingende redenen van algemeen belang niet toegekomen. Er is immers geen sprake van een verboden belemmering omdat er in het licht van het doel van de regeling geen sprake is van gelijke gevallen en dus een verschillende behandeling is toegestaan. Het doel van de regeling is het voorkomen van dubbele niet-heffing. In het licht van het doel van de regeling is de situatie dat er geen corresponderende opwaartse aanpassing in het buitenland is, niet vergelijkbaar met de situatie dat er – in het binnenland of in het buitenland – wel sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing. Beide situaties mogen dus verschillend worden behandeld. Dat het ontbreken van een corresponderende heffing in een andere lidstaat ertoe leidt dat er geen vergelijkbare situatie is, is door het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) in principe reeds erkend in de zaak Schempp.³³ Ook de Uniewetgever gaat hier, in de context van de vennootschapsbelasting, van uit door de lidstaten bij de hybridemismatchmaatregelen³⁴ te verplichten het voordeel ongedaan te maken dat ontstaat door hybridemismatches. Lidstaten moeten deze bestrijden ook als er geen sprake is van kunstmatige constructies; evenmin voorziet de Uniewetgever in een tegenbewijsregeling bij deze mismatches. Ook de uniewetgever gaat dus uit van het principe dat bij die mismatches die leiden tot dubbele niet-heffing sprake is van situaties die objectief niet vergelijkbaar zijn en derhalve anders behandeld mogen worden dan de situaties waar deze mismatches niet voorkomen.

Onmiddellijke werking

In de meeste reacties op de openbare internetconsultatie is door belangstellenden aandacht gevraagd voor de (gepercipieerde) materieel terugwerkende kracht van dit wetsvoorstel. Er wordt in de reacties van NOB, Houthoff, Vakstudie Nieuws, Atlas, AKD, Amcham en Dentos verzocht om een nadere motivering van de termijn ten aanzien van bedrijfsmiddelen die zijn verkregen in de vijf boekjaren voorafgaand aan de inwerkingtredingsdatum van het wetsvoorstel. Eveneens verzoeken deze belangstellenden om die termijn te verkorten. In de reacties van Tax Justice en de heer Vleggeert wordt verzocht om geen termijn te stellen waardoor alle gevallen waarin wordt afgeschreven op bedrijfsmiddelen die vóór de inwerkingtredingsdatum van het wetsvoorstel zijn verkregen van een gelieerd lichaam onder de reikwijdte van de voorgestelde afschrijvingsbeperking vallen.

Het wetsvoorstel heeft onmiddellijke werking, zoals gebruikelijk is bij nieuwe wetgeving.³⁵ Bij een onredelijke uitwerking van de onmiddellijke werking kan bij uitzondering worden afgeweken van de onmiddellijke werking van een wetsvoorstel door de bestaande fiscale behandeling te behouden (eerbiedigende werking). In het bestrijden van een dubbele niet-heffing ligt het volgens het kabinet echter niet voor de hand om te voorzien in eerbiedigende werking. Dit betekent in de voorgestelde maatregel dat de afschrijving ten laste van de winst over bedrijfsmiddelen die zijn overgedragen in de boekjaren die aanvangen op of na 1 juli 2019, vanaf inwerkingtreding van dit wetsvoorstel kan worden beperkt.

³³ HvJ EU 12 juli 2005 in de zaak C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446.

³⁴ Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 193, zoals gewijzigd door Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017, PbEU 2017/L 144/1).

³⁵ Artikel 5.61 van de Aanwijzingen voor de Regelgeving (10^e wijziging).

Daarmee is sprake van overgangsrecht voor situaties waarin de overdracht van het bedrijfsmiddel heeft plaatsgevonden vóór 1 juli 2019. Er is gekozen om aan te sluiten bij boekjaren die aanvangen op of na 1 juli 2019. Deze datum sluit aan bij ingangsdatum van de nieuwe rulingpraktijk waarbij niet langer zekerheid vooraf wordt gegeven op structuren waartegen het onderhavige wetsvoorstel zich richt. In het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb 1969 wordt omwille van de uitvoerbaarheid door de Belastingdienst aangesloten bij «boekjaren die aanvangen op of na 1 juli 2019» in plaats van bij «bedrijfsmiddelen die zijn overgedragen op of na 1 juli 2019».

Dubbele heffing: hybrides

In de reacties op de internetconsultatie is door de NOB, Vakstudie Nieuws en Amcham aandacht gevraagd voor situaties van dubbele heffing die zich voor kunnen doen indien de belastingplichtige een onderlinge rechtsverhouding heeft met een zogenoemd hybride lichaam. De nadere uitwerking van deze problematiek wordt in het artikelsgewijze deel van deze memorie van toelichting uiteengezet.

Naar aanleiding van dit punt is een tegemoetkoming opgenomen in het wetsvoorstel. Zo is geregeld dat, indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat bovenstaande situatie zich voordoet en voldaan is aan bepaalde voorwaarden, de neerwaartse aanpassing in aanmerking kan worden genomen bij het bepalen van de winst. In dat geval kan de toets of sprake is van betrekking in de heffing plaatsvinden op het niveau van de participanten in plaats van op het niveau van het hybride lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat.

Betrekking in de heffing

Voor de vraag of sprake is van betrekking in de heffing van de corresponderende opwaartse aanpassing bij het gelieerde lichaam wordt niet getoetst of sprake is van een reële heffing. Door Tax Justice is de vraag opgeworpen of dit aspect van de maatregel niet strenger ingevuld zou moeten worden door voor de vraag of sprake is van «betrekking in een naar de winst geheven belasting» aan te sluiten bij de Regeling laagbelastende landen en niet-coöperatieve rechtsgebieden. Als alternatief noemt Tax Justice om het belastingvoordeel in Nederland gelijk te trekken met het belastingnadeel in het andere land. AKD stelt voor om de voorwaarde voor betrekking in de heffing van een naar de winst geheven belasting te vervangen door bijvoorbeeld toetsing aan de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. Vakstudie Nieuws bepleit dat ook een subjectief vrijgesteld lichaam zou moeten kwalificeren als een lichaam wiens winst is betrokken in een naar de winst geheven belasting en de NOB vraagt op ditzelfde punt om een verduidelijking.

Het wetsvoorstel ziet op het voorkomen van mismatches bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel, en niet op het voorkomen van tariefsmismatches. Voor een toelichting op dit aspect van de regeling wordt verwezen naar paragraaf 1.4.6. van deze toelichting.

Samenloop bestaand recht

In meerdere reacties wordt gevraagd om een nadere uitwerking van de samenloop met andere bepalingen in de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting om onduidelijkheden voor de praktijk te voorkomen. Naar aanleiding hiervan is de samenloop met bestaande regelingen nader uitgewerkt in paragraaf 1.4. van het algemeen deel van de memorie van toelichting.

7. Evaluatie en monitoring

De voorgestelde maatregelen in het onderhavige wetsvoorstel zijn een substantiële beleidswijziging gelet op de omvang van de opbrengst van de maatregel (€ 231 miljoen structureel). De maatregel is doeltreffend omdat de beleidswens om bepaalde mismatches door toepassing van het zakelijkheidsbeginsel die leiden tot dubbele niet-heffing te voorkomen wordt gerealiseerd. Daarnaast is het wetsvoorstel doelmatig, mede omdat de mismatch op een gerichte wijze wordt aangepakt en het onderhavige wetsvoorstel ook een budgettaire opbrengst kent. Daarnaast zijn naar verwachting de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst en de administratieve lasten voor de Vpb-plichtigen beperkt.

Het effect van het wetsvoorstel zal wel gemonitord worden. De aangifte-formulieren worden zo aangepast dat een belastingplichtige dient aan te kruisen of hij het standpunt inneemt dat voldaan is aan de bewijslast dat een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting bij het gelieerde lichaam. In die gevallen doet zich namelijk niet (langer) dubbele niet-heffing voor, omdat sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting bij het gelieerde lichaam. Aan de hand hiervan zal het kabinet de werking van het wetsvoorstel volgen.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I, onderdeel A (artikel 8ba van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het voorgestelde artikel 8ba van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) definieert een tweetal begrippen dat van belang is voor de toepassing van de voorgestelde artikelen 8bb, 8bc, 8bd en 35 Wet Vpb 1969. Deze artikelen zullen hieronder worden toegelicht. Het voorgestelde artikel 8ba, onderdeel a, Wet Vpb 1969 bevat de definitie van het zakelijkheidsbeginsel voor de toepassing van de voorgestelde maatregelen, namelijk het bepalen van de winst overeenkomstig artikel 3.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 8b Wet Vpb 1969. Dat betekent dat in dit verband onder het «zakelijkheidsbeginsel» wordt verstaan: het zakelijkheidsbeginsel zoals dat is verwoord in de jurisprudentie over de vraag of een voordeel onderdeel is van de totaalwinst op grond van artikel 8, eerste lid, Wet Vpb 1969 juncto artikel 3.8 Wet IB 2001 en ook is gecodificeerd in artikel 8b Wet Vpb 1969. Een voordeel vormt onderdeel van de totale winst uit onderneming (totaalwinst) indien het voordeel zijn oorzaak vindt in de bedrijfsuitoefening. Om te beoordelen of een voordeel zijn oorzaak vindt in de bedrijfsuitoefening dient op basis van vaste jurisprudentie beoordeeld te worden of «een dergelijk voordeel onder gelijke omstandigheden tussen van elkaar onafhankelijke ondernemingen zou zijn verschaft» dan wel of dergelijke «voorwaarden tussen van elkaar onafhankelijke ondernemingen normaliter worden afgesloten».³⁶ Bij de invoering van artikel 8b Wet Vpb 1969 is aangegeven dat de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel reeds staande praktijk was in Nederland onder toepassing van artikel 3.8 Wet IB 2001.

Het voorgestelde artikel 8ba, onderdeel b, Wet Vpb 1969 bepaalt wat onder «een aan de belastingplichtige gelieerd lichaam» moet worden verstaan voor de toepassing van de voorgestelde artikelen 8bb, 8bc, 8bd en 35 Wet Vpb 1969: een lichaam waarmee de belastingplichtige is

³⁶ Zie bijvoorbeeld HR 3 april 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY1604, BNB 1957/165 en HR 31 mei 1978, ECLI:NL:PHR:1978:AX2866, BNB 1978/252.

gelieerd in de zin van artikel 8b Wet Vpb 1969. Het gaat daarbij om de invulling van het begrip gelieerdheid onder toepassing van artikel 8b, eerste en tweede lid, Wet Vpb 1969.

Artikel I, onderdeel A (artikelen 8bb, 8bc, 8bd en 35 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 staat bij de belastingplichtige een neerwaartse aanpassing van de winst op grond van het zakelijkheidsbeginsel niet toe voor zover, kort gezegd, bij het andere, gelieerde, lichaam geen corresponderende opwaartse aanpassing in de belastinggrondslag naar de winst wordt betrokken (hierna: dubbele niet-heffing) en richt zich daarmee tegen zogenoemde verrekenprijsverschillen. Het voorgaande betekent dat bij verrekenprijsverschillen die dubbele niet-heffing tot gevolg hebben, in zoverre onzakelijke baten zullen worden belast of zakelijke lasten niet in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de winst. Het voorgestelde artikel vormt daarmee in zoverre een inbreuk op de totaalwinst, hetgeen wordt gerechtvaardigd vanuit de doelstelling om de genoemde verrekenprijsverschillen op te heffen.

Artikel 8bb, eerste en tweede lid, Wet Vpb 1969

Het eerste lid van het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 bevat de hoofdregel ten aanzien van de lasten- en de batenkant. Het eerste lid van het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 regelt dat bij het bepalen van de winst van een belastingplichtige een neerwaartse aanpassing van de winst ter zake van een onderlinge rechtsverhouding tussen de belastingplichtige en een aan hem gelieerd lichaam buiten aanmerking blijft, voor zover de belastingplichtige niet aannemelijk maakt dat ter zake van die rechtsverhouding bij dat gelieerde lichaam een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. In het tweede lid is een definitie opgenomen van een neerwaartse aanpassing van de winst. Op basis van het voorgestelde tweede lid van genoemd artikel 8bb is een neerwaartse aanpassing van de winst het ingevolge het zakelijkheidsbeginsel in aanmerking nemen van hogere lasten dan wel lagere baten ter zake van een onderlinge rechtsverhouding dan de lasten, onderscheidenlijk de baten, die op basis van de overeengekomen of opgelegde verrekenprijs ter zake van die rechtsverhouding in aanmerking zouden worden genomen bij het bepalen van de winst van de belastingplichtige. Het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 ziet op neerwaartse aanpassingen van de winst op basis van artikel 3.8 Wet IB 2001. Artikel 3.8 Wet IB 2001 is op grond van artikel 8, eerste lid, Wet Vpb 1969 van toepassing voor het bepalen van de winst van vennootschapsbelastingplichtigen.

Het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 maakt een inbreuk op het zakelijkheidsbeginsel. Voor zover de tussen gelieerde partijen van toepassing zijnde overeengekomen of opgelegde voorwaarden ter zake van een onderlinge rechtsverhouding afwijken van de voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen en overigens is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969, is in zoverre geen sprake meer van een (onbelaste) informele kapitaalstorting of een (eventueel op grond van de deelnemingsvrijstelling vrijgestelde) verkapte winstuitdeling. Een onzakelijk voordeel dat op basis van dit wetsvoorstel tot de totaalwinst wordt gerekend, betreft ingevolge het voorgestelde artikel 8bb, eerste en tweede lid, Wet Vpb 1969 een niet in aanmerking te nemen (zakelijke) lagere bate of hogere last ter zake van de desbetreffende onderlinge rechtsverhouding.

De voorwaarden voor de toepassing van genoemd artikel 8bb, eerste lid, zijn dat:

- (i) sprake is van een onderlinge rechtsverhouding tussen een belastingplichtige en een aan hem gelieerd lichaam in de zin van artikel 8b Wet Vpb 1969;
- (ii) op basis van het zakelijkheidsbeginsel hogere lasten of lagere baten ter zake van die onderlinge rechtsverhouding in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de winst dan de lasten, onderscheidenlijk de baten, op basis van de overeengekomen of opgelegde voorwaarden (neerwaartse aanpassing); en
- (iii) de belastingplichtige niet aannemelijk maakt dat ter zake van die rechtsverhouding bij dat gelieerde lichaam een met de neerwaartse aanpassing corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

Bovengenoemde voorwaarden worden hierna verder toegelicht.

Voor de invulling wat – voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 – wordt verstaan onder een onderlinge rechtsverhouding ter zake waarvan voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd, wordt aangesloten bij de invulling van dit begrip onder toepassing van artikel 8b Wet Vpb 1969. Hoewel het begrip onderlinge rechtsverhouding ter zake waarvan voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd geen letterlijke vertaling vormt van de in artikel 9 van het OESO Modelverdrag gebruikte bewoordingen «... conditions ... made or imposed between the two enterprises in their commercial and financial relations» dient dit begrip wel uitgelegd te worden in lijn met artikel 9 OESO Modelverdrag en het OESO Commentaar hieromtrent, de OESO-richtlijnen³⁷ en het Verrekenprijsbesluit.³⁸ De term onderlinge rechtsverhouding ter zake waarvan voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd moet derhalve ruim worden uitgelegd en omvat niet alleen een schriftelijke overeenkomst tussen gelieerde partijen. Zo maken de OESO-richtlijnen bijvoorbeeld duidelijk dat ook bij de afwezigheid van een dienstenovereenkomst tussen gelieerde partijen, toch sprake kan zijn van een onderlinge rechtsverhouding ter zake waarvan voorwaarden tussen die gelieerde partijen worden overeengekomen of opgelegd.³⁹ Zoals mede blijkt uit het Verrekenprijsbesluit ligt aan de uitleg van artikel 8b Wet Vpb 1969 de hoofdregel ten grondslag dat verrekenprijzen per transactie worden beoordeeld.

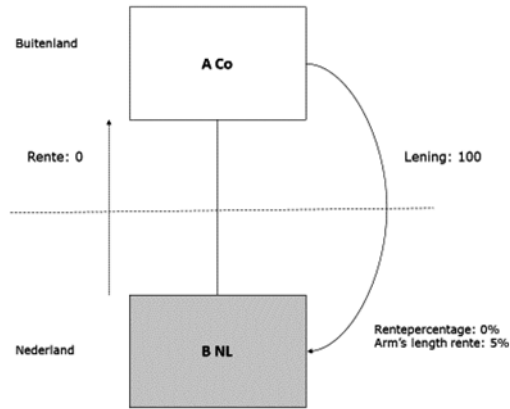
De algemene werking van het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 wordt aan de hand van de volgende voorbeelden geïllustreerd.

³⁷ Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations (in de tekst aangeduid als OESO-richtlijnen)

³⁸ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 april 2018, nr. 2018-6865, Stcrt. 2018, 26874.

³⁹ Zie paragraaf 1.50 van de OESO-richtlijnen.

Voorbeeld 1: hogere lasten

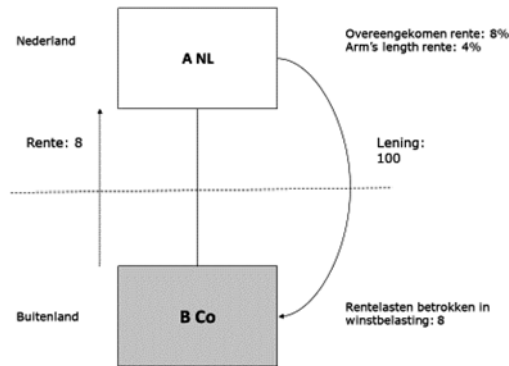


A Co, een in het buitenland gevestigde moederverenootschap, verstrekt een renteloze lening van 100 aan haar in Nederland gevestigde dochterverenootschap B NL. De rente op grond van het zakelijkheidsbeginsel bedraagt 5%. De rente die partijen zijn overeengekomen bedraagt 0%. In de staat waar A Co is gevestigd worden ter zake van de lening geen rentebaten betrokken in een naar de winst geheven belasting. De aanpassing ingevolge artikel 3.8 Wet IB 2001 van (i) de overeengekomen rente van 0% ter zake van de lening, naar (ii) een rente van 5% die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zou zijn overeengekomen, leidt ertoe dat bij de belastingplichtige ter zake van die lening bij het bepalen van de winst hogere rentelasten in aanmerking worden genomen, dan het geval zou zijn indien bij de 0% overeengekomen rentelasten wordt aangesloten. Er is daarmee sprake van een neerwaartse aanpassing van de winst die dubbele niet-heffing tot gevolg heeft. Er vindt bij de belastingplichtige immers een aftrek van zakelijke (fictieve) rentelasten plaats terwijl de corresponderende zakelijke (fictieve) rentebaten niet (volledig) worden betrokken in een naar de winst geheven belasting bij het aan de belastingplichtige gelieerde lichaam.

Om een situatie van dubbele niet-heffing – zoals in voorbeeld 1 is geïllustreerd – te voorkomen, bepaalt het voorgestelde artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969 dat bij het bepalen van de winst van B NL de neerwaartse aanpassing van de winst met de rentelasten van 5 ter zake van de lening van A Co niet in aanmerking mag worden genomen omdat ter zake van die lening bij A Co geen corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

Dit leidt er dus toe dat een bedrag van 5 aan zakelijke rentelasten niet in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de winst van B NL (en dat in zoverre geen sprake is van een informele kapitaalstorting). Er wordt dan ook geen secondary transaction in de aangifte vennootschapsbelasting verantwoord van 5.

Voorbeeld 2: lagere baten



A NL, een in Nederland gevestigde moeder vennootschap, verstrekt een lening van 100 aan B Co, een in een andere staat gevestigde dochter vennootschap, tegen een overeengekomen rente van 8%. De rente op grond van het zakelijkheidsbeginsel bedraagt 4%. In de staat waar B Co is gevestigd wordt ter zake van die lening 8 aan rentelasten betrokken in een naar de winst geheven belasting. De aanpassing ingevolge artikel 3.8 Wet IB 2001 van (i) de overeengekomen rente van 8% ter zake van de lening, naar (ii) een rente van 4% die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zou zijn overeengekomen, leidt ertoe dat bij A NL ter zake van die lening bij het bepalen van de winst lagere rentebaten in aanmerking worden genomen dan het geval zou zijn indien bij de 8% overeengekomen rente wordt aangesloten. Er is derhalve sprake van een neerwaartse aanpassing van de winst bij A NL die dubbele niet-heffing tot gevolg heeft. Er vindt bij de belastingplichtige immers een vermindering van rentebaten plaats op grond van het zakelijkheidsbeginsel zonder dat daar een vermindering van de corresponderende rentelasten tegenover staat bij de debiteur.

Om een situatie van dubbele niet-heffing – zoals in voorbeeld 2 is geïllustreerd – te voorkomen, bepaalt het voorgestelde artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969 dat A NL de neerwaartse aanpassing van de winst, bestaande uit de vermindering van de rentebaten van 8 naar 4, ter zake van de lening aan B Co niet in aanmerking mag nemen bij het bepalen van haar winst. Dit leidt er dus toe dat een bedrag van 4 aan onzakelijke rentebaten onderdeel vormt van de winst van A NL (en dat in zoverre geen sprake is van een verkapte winstuitdeling die al dan niet is vrijgesteld op grond van de deelnemingsvrijstelling). Er wordt dan ook geen secondary transaction in de aangifte vennootschapsbelasting verantwoord van 4. Het volledige bedrag van 8 aan rentebaten kwalificeert na toepassing van het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 als rente ter zake van een lening voor toepassing van de Wet Vpb 1969.

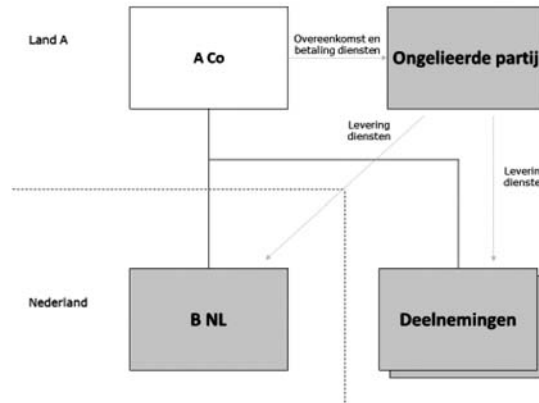
Op basis van het zakelijkheidsbeginsel kunnen voorwaarden ter zake van onderlinge rechtsverhoudingen tussen gelieerde lichamen worden aangepast naar voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. Voor de vraag of door deze aanpassing op basis van het zakelijkheidsbeginsel sprake is van hogere lasten of lagere baten ter zake van een onderlinge rechtsverhouding als bedoeld in het voorgestelde tweede lid van genoemd artikel 8bb worden de zakelijk bepaalde voorwaarden vergeleken met de overeengekomen of opgelegde voorwaarden. Voor zover door toepassing van het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 onzakelijk lage lasten of onzakelijk hoge baten in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de winst, is sprake van een belaste vermogensverschuiving tussen gelieerde lichamen en is op grond van dit wetsvoorstel niet langer sprake van een onbelaste informele kapitaalstorting of verkapte winstuitdeling (die al dan niet is vrijgesteld op grond van de deelnemingsvrijstelling).

Ook in de situatie dat een belastingplichtige een vermogensbestanddeel overdraagt aan een gelieerd lichaam tegen een overeengekomen of opgelegde verrekenprijs die hoger is dan de zakelijke verrekenprijs voor die overdracht kan het eerste lid van genoemd artikel 8bb van toepassing zijn. Dit is het geval indien bij de verkrijger geen (volledige) corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Of dit het geval is, wordt beoordeeld naar de feiten en omstandigheden zoals die bekend zijn bij het indienen van de aangifte over het boekjaar waarin de overdracht plaatsvond. Indien de belasting-

plichtige bijvoorbeeld aannemelijk maakt dat de fiscale teboekstelling bij het andere lichaam heeft plaatsgevonden met inachtneming van de lagere zakelijke verrekenprijs, kan in zoverre de neerwaartse aanpassing van de winst in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de winst van de belastingplichtige.

Het voorgestelde artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969 ziet ook op situaties waarin toepassing van het zakelijkheidsbeginsel tot gevolg heeft dat zowel bij de belastingplichtige als bij een gelieerd lichaam ter zake van een onderlinge rechtsverhouding dezelfde lasten in aanmerking worden genomen. Het volgende voorbeeld dient ter illustratie van de werking van het voorgestelde artikel indien aan een belastingplichtige op basis van het zakelijkheidsbeginsel kosten worden toegerekend die door een gelieerd lichaam worden gemaakt, welke kosten op basis van een onzakelijke overeengekomen of opgelegde voorwaarde ter zake van een onderlinge rechtsverhouding ten laste van het gelieerde lichaam komen.

Voorbeeld 3: verrekenprijsverschil door kostenallocatie



A Co, een in het buitenland gevestigde vennootschap, is de moedervernootschap van het X-concern. A Co heeft een overeenkomst gesloten met een niet-gelieerde partij. Op basis van die overeenkomst levert deze niet-gelieerde partij diensten aan alle deelnemingen van A Co. Een van de deelnemingen van A Co is B NL. A Co betaalt de niet-gelieerde partij voor de diensten die zij aan de deelnemingen van A Co levert. Deze deelnemingen, waaronder B NL, betalen hiervoor geen vergoeding aan A Co. Er is geen dienstenovereenkomst van toepassing tussen A Co en haar deelnemingen.

In dit voorbeeld is niet alleen sprake van dienstverlening door de niet-gelieerde partij aan B NL, maar ook van een onderlinge rechtsverhouding tussen A Co en B NL, waarbij potentiële waarde wordt overgedragen door A Co aan B NL. Belastingplichtige zal derhalve een analyse dienen te maken om de aard van die onderlinge rechtsverhouding te bepalen op basis van de economisch relevante aspecten en op die wijze de voorwaarden van die onderlinge rechtsverhouding, waaronder de te betalen vergoeding, dienen te bepalen.¹

In dit geval neemt A Co kosten voor haar rekening die op basis van het zakelijkheidsbeginsel aan B NL toerekenbaar zijn. In een vergelijkbare situatie zouden van elkaar onafhankelijke partijen overeenkomen dat B NL de gemaakte kosten moet vergoeden aan A Co. Aangezien B NL aan A Co geen vergoeding hoeft te betalen voor de door A Co gemaakte kosten, kan ervan uit worden gegaan dat tussen hen sprake is van een overeengekomen of opgelegde voorwaarde op basis waarvan B NL geen vergoeding verschuldigd is aan A Co. Dit vormt een onzakelijke voorwaarde die tussen onafhankelijke partijen niet overeen zou zijn gekomen. Op basis van deze onzakelijke voorwaarde in de onderlinge rechtsverhouding tussen A Co en B NL is B NL een overeengekomen of opgelegde vergoeding verschuldigd van nihil. Met inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel zijn de zakelijke (fictieve) kosten van B NL ter zake van de onderlinge rechtsverhouding hoger dan de overeengekomen verrekenprijs van nihil.

Het voorgestelde artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969 voorkomt dat de genoemde kosten binnen het concern tweemaal in aanmerking worden genomen voor zover daar bij het gelieerde lichaam geen corresponderende opwaartse aanpassing tegenover staat die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Voor zover B NL aannemelijk maakt dat op het niveau van A Co sprake is van corresponderende baten ter zake van de relevante onderlinge rechtsverhouding (in de vorm van een fictieve vergoeding door B NL voor de door A Co gemaakte kosten), worden de kosten in aanmerking genomen bij het bepalen van de winst van B NL. In dit voorbeeld kan daarnaast ook worden voldaan aan de eis dat sprake moet zijn van een corresponderende opwaartse aanpassing voor zover de betaling door A Co aan de niet-gelieerde partij in het land waar A Co is gevestigd op basis van het arm's-lengthbeginsel niet als kostenpost van A Co in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de winst.

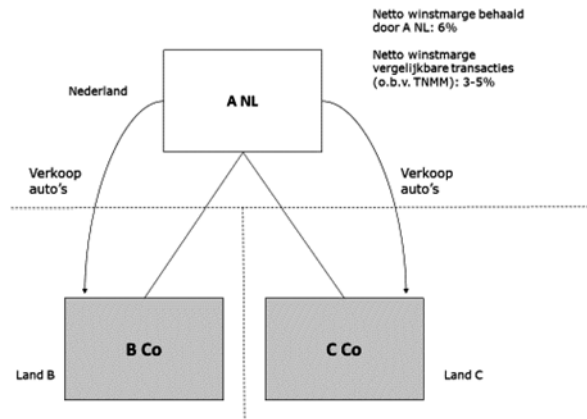
¹ Zie in vergelijkbare zin paragraaf 1.50 van de OESO-richtlijnen.

Het voorgestelde artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969 ziet mede op situaties waarin een belastingplichtige haar winst bepaalt op basis van een verrekenprijsmethode zoals een «transactional net margin method» (hierna: TNMM) waarbij de netto operationele resultaten van haar transacties vergeleken worden met de netto operationele resultaten van vergelijkbare transacties van ongelieerde partijen. Voor de toepassing van genoemd artikel 8bb zal beoordeeld moeten worden op welke transacties met gelieerde lichamen de neerwaartse aanpassing betrekking heeft. Aan de toepassing van genoemd artikel 8bb op situaties waarin de belastingplichtige een TNMM hanteert als verrekenprijsmethode ligt het idee ten grondslag dat op basis van deze verrekenprijsmethode een verrekenprijs wordt bepaald voor de specifieke transacties met de gelieerde partijen.

Daarom dient de Belastingdienst bij het aanbrengen van een transferpricingcorrectie op basis van de TNMM in principe aannemelijk te maken op welke transactie(s) die correctie betrekking heeft. Op basis van de voorgestelde maatregel zullen belastingplichtigen aannemelijk moeten maken op welke specifieke transactie(s) waarvan de verrekenprijs op basis van de TNMM tot stand is gekomen de neerwaartse aanpassing van de winst betrekking heeft en aannemelijk moeten maken dat bij het gelieerde lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat in relatie tot die transactie(s) een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

De werking van het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 in gevallen waarin de belastingplichtige de winst bepaalt op basis van de TNMM wordt geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 4: TNMM



A NL is een in Nederland gevestigde vennootschap die zich bezighoudt met het verkopen van auto's aan gelieerde lichamen. A NL heeft in het jaar auto's verkocht aan de volgende aan haar gelieerde lichamen: B Co, gevestigd in staat B en C Co, gevestigd in staat C. Aan het einde van het jaar blijkt dat A NL een netto-winstmarge heeft behaald van 6%. Op basis van een transferpricinganalyse blijkt dat met A NL vergelijkbare partijen die onder vergelijkbare omstandigheden vergelijkbare auto's verkopen aan ongelieerde partijen in dat jaar een nettowinstmarge tussen 3% en 5% behalen. A NL gebruikt de TNMM om achteraf te bepalen of de verrekenprijs die zij voor de verkoop van de auto's aan de aan haar gelieerde lichamen in rekening heeft gebracht zakelijk is geweest. Nu op basis van de TNMM in dit voorbeeld een nettowinstmarge tussen 3% en 5% voor A zakelijk is, blijkt achteraf dat A NL een te hoge verrekenprijs heeft gerekend voor de verkoop van de auto's aan B Co en C Co. A NL en stelt daarom haar winst naar beneden bij (neerwaartse aanpassing van de winst).

A NL stuurt ondanks bovenstaande geen creditnota's aan B Co en C Co. Per gelieerd lichaam, in dit geval bij B Co en C Co afzonderlijk, moet beoordeeld worden of ter zake van de aankoop van de auto's van A NL sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Een opwaartse aanpassing dient plaats te vinden bij het gelieerde lichaam waaraan de te hoge verrekenprijs in rekening is gebracht. Stel dat op basis van een nadere analyse blijkt dat de te hoge verrekenprijzen aan B Co in rekening zijn gebracht. Voor zover bij B Co geen corresponderende opwaartse aanpassing wordt gemaakt ter zake van de aankoop van de auto's van A NL, wordt bij A NL op basis van het voorgestelde artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969 de neerwaartse aanpassing van de winst ten aanzien van die verkoop niet in aanmerking genomen bij het bepalen van de winst.

De term «corresponderende» in het eerste lid van het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 houdt in dat een neerwaartse aanpassing ter zake van de onderlinge rechtsverhouding wordt toegestaan voor zover datzelfde bedrag ter zake van die onderlinge rechtsverhouding als opwaartse aanpassing bij het gelieerde lichaam in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Het gaat bij de opwaartse aanpassing derhalve om een aan de neerwaartse aanpassing spiegelbeeldige aanpassing. Tegenover bijvoorbeeld het ingevolge het zakelijkheidsbeginsel in aanmerking nemen van hogere lasten dienen in dezelfde mate

hogere baten of, ingeval van dubbele aftrek (als gevolg van een onjuiste kostenallocatie), in dezelfde mate lagere lasten⁴¹ te staan bij het gelieerde lichaam. Hierdoor is niet langer sprake van een verschil tussen de verrekenprijs die in Nederland wordt toegepast en de verrekenprijs die bij het gelieerde lichaam wordt toegepast.

Voor de vraag of het bedrag van een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting als bedoeld in het voorgestelde artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969, dient te worden beoordeeld of de corresponderende opwaartse aanpassing op enig moment in de grondslag van een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Er kan derhalve aan deze voorwaarde zijn voldaan indien de betrekking in een naar de winst geheven belasting bij het gelieerde lichaam plaatsvindt in een eerder of een later boekjaar dan het boekjaar waarin de neerwaartse aanpassing van de winst bij belastingplichtige plaatsvindt, zolang belastingplichtige aannemelijk kan maken dat een dergelijke betrekking in een naar de winst geheven belasting in dat eerdere boekjaar heeft plaatsgevonden, of belastingplichtige feiten en omstandigheden aannemelijk kan maken op grond waarvan er een redelijke mate van zekerheid is dat een betrekking in een naar de winst geheven belasting ter zake van de onderlinge rechtsverhouding bij het gelieerde lichaam zal plaatsvinden.

Aan de voorwaarde dat sprake is van «betrekking in een naar de winst geheven belasting» is voldaan indien een land een winstbelasting heeft en het bedrag van de corresponderende opwaartse aanpassing aldaar in de grondslag van een winstbelasting wordt betrokken. Dat kan ook het geval zijn indien de corresponderende opwaartse aanpassing onderworpen is aan een heffing van 0%. In dat geval is de dubbele niet-heffing immers niet het gevolg van een verrekenprijsverschil maar van een tariefmismatch. Ook indien de opwaartse aanpassing wel wordt betrokken in de grondslag van een winstbelasting, maar over die aanpassing effectief niet wordt geheven door toepassing van een objectieve vrijstelling, is voldaan aan de voorwaarde dat de corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Echter, als in de staat waar het gelieerde lichaam is gevestigd geen winstbelasting bestaat, is geen sprake van een opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Hetzelfde geldt ook indien een subjectieve vrijstelling van toepassing is ten aanzien van het gelieerde lichaam aangezien het gelieerde lichaam in dat geval niet belastingplichtig is voor de winstbelasting waardoor een opwaartse aanpassing niet in een naar de winst geheven belasting kan worden betrokken.

In lijn met het voorgaande is de effectieve belastingheffing op het niveau van het gelieerde lichaam niet relevant. Zo kan ook aan de voorwaarde van «betrokken in een naar de winst geheven belasting» zijn voldaan indien het gelieerde lichaam over te verrekenen verliezen beschikt. Ook indien het gelieerde lichaam «stand alone» bezien zich in een winstpositie bevindt maar die winsten verrekend kunnen worden met verliezen van andere groepslichamen door middel van een (buitenlandse) consolidatieregeling, zoals een «group relief-regeling», kan worden voldaan aan de voorwaarde van «betrokken in een naar de winst geheven belasting».

Of sprake is van betrekking van een corresponderende opwaartse aanpassing in een naar de winst geheven belasting dient getoetst te worden op het niveau van het aan de belastingplichtige gelieerde lichaam

⁴¹ Er is sprake van lagere lasten indien de lasten fiscaal niet in aanmerking worden genomen bij het andere lichaam dan wel indien een corresponderende bate (in de vorm van een vergoeding) in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de winst.

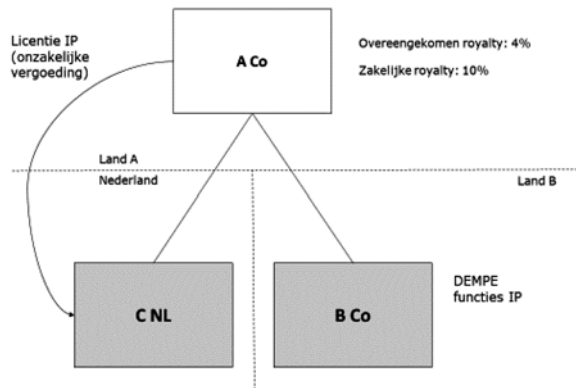
waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat. Om te bepalen met welk lichaam de onderlinge rechtsverhouding bestaat wordt aangesloten bij het lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat op basis van artikel 8b Wet Vpb 1969. Daarbij is het uitgangspunt in beginsel de onderlinge rechtsverhouding zoals die tussen de gelieerde partijen is vormgegeven met contractuele voorwaarden, zo nodig aangevuld met informatie uit andere vastleggingen over de onderlinge rechten en verplichtingen.⁴² Indien schriftelijke contracten ontbreken zal doorgaans uit het feitelijk handelen relevante informatie kunnen worden afgeleid om de onderlinge rechtsverhouding in kaart te brengen. Slechts in uitzonderlijke gevallen kan gesteld worden dat de onderlinge rechtsverhouding met een ander lichaam is aangegaan dan het lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding is aangegaan op basis van de bovenstaande toelichting.⁴³

Het gelieerde lichaam in het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 is dus het lichaam dat voor de toepassing van artikel 8b Wet Vpb 1969 wordt gezien als het lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat. De volgende voorbeelden illustreren hoe in een tweetal specifieke situaties beoordeeld kan worden of bij het gelieerde lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat, sprake is van een ter zake van die onderlinge rechtsverhouding corresponderende opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting in de zin van het voorgestelde artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969.

⁴² Zie ook het Verrekenprijsbesluit, onderdeel 2.

⁴³ Zie in deze zin bijvoorbeeld paragrafen 1.122–1.124 van de OESO-richtlijnen.

Voorbeeld 5: splitsing juridisch en economisch eigendom



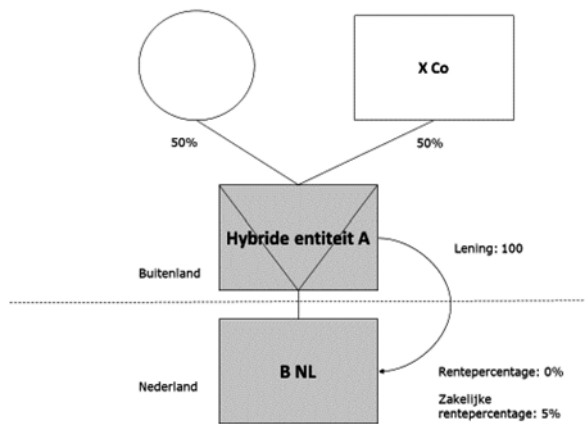
A Co, een in staat A gevestigde moedervernootschap, houdt het juridische eigendom van een immaterieel activum en verricht slechts een beperkt deel van de zogenoemde DEMPE-functies¹ ten aanzien van het immaterieel activum. De overige relevante DEMPE-functies ten aanzien van het immaterieel activum dat A Co bezit worden uitgevoerd door haar dochtervennootschap B Co, gevestigd in staat B. Op basis van de functies wordt het economisch eigendom van het immaterieel activum voor het grootste deel aan B Co gealloceerd (op grond van het zakelijkheidsbeginsel). A Co en B Co hebben geen overeenkomst gesloten ten aanzien van het immaterieel activum. Er is wel sprake van een overeenkomst tussen A Co en C NL. A Co verstrekt een licentie aan haar in Nederland gevestigde dochtervennootschap C NL tegen een overeengekomen royaltyvergoeding van 4%. Op basis van het zakelijkheidsbeginsel zou een zakelijke vergoeding een royaltyvergoeding van 10% zijn.

De overeengekomen royaltyvergoeding is lager dan de zakelijke royaltyvergoeding. Het verschil tussen de zakelijke royaltyvergoeding van 10% en de overeengekomen royaltyvergoeding van 4% kan C NL op basis van het zakelijkheidsbeginsel in aanmerking nemen als hogere zakelijke (fictieve) lasten voor zover artikel 8bb Wet Vpb 1969 niet van toepassing is. Voor zover naast de overeengekomen royalty van 4%, de (fictieve) additionele royalty van 6% die A Co zou ontvangen indien zij een zakelijke prijs van C NL zou hebben bedongen bij A Co in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken, is bij A Co sprake van een corresponderende opwaartse aanpassing voor de toepassing van artikel 8bb Wet Vpb 1969. Daarbij is niet relevant dat A Co een groot deel van dit resultaat (de zakelijke royaltyvergoeding) op basis van het zakelijkheidsbeginsel dient te vergoeden aan B Co gelet op de functies die B Co uitoefent.

¹ DEMPE is een afkorting die door de OESO wordt gebruikt in de zogenoemde «Base Erosion and Profit Shifting»-rapporten en staat voor: development, enhancement, maintenance, protection and exploitation.

Aan de voorwaarde in het voorgestelde artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969 dat de corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting bij het gelieerde lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat kan eveneens worden voldaan indien dat gelieerde lichaam naar Nederlandse fiscale maatstaven transparant is, terwijl dat lichaam naar de fiscale maatstaven van de staat waar dat gelieerde lichaam is gevestigd niet-transparant is, een zogeheten hybride lichaam (voor de «omgekeerde» situatie, dus waarin het lichaam naar Nederlandse fiscale maatstaven niet transparant is maar naar de maatstaven van het land naar wiens recht het lichaam is opgericht transparant is, is een bepaling opgenomen in het derde lid van genoemd artikel 8bb). Vanuit Nederlands fiscaal perspectief worden de activa, passiva en het resultaat van het hybride lichaam toegerekend aan de participanten in dat hybride lichaam. Die toerekening vanuit Nederlands perspectief doet echter niet af aan het gegeven dat voor de toepassing van genoemd artikel 8bb, eerste lid, de onderlinge rechtsverhouding bestaat met het gelieerde hybride lichaam en voor de toepassing van artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969 op het niveau van dat gelieerde lichaam beoordeeld dient te worden of ter zake van de onderlinge rechtsverhouding sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Deze situatie wordt aan de hand van het volgende voorbeeld verder toegelicht.

Voorbeeld 6: onderlinge rechtsverhouding met naar Nederlandse maatstaven transparant lichaam



A is een lichaam dat naar Nederlandse fiscale maatstaven transparant is, en dat naar de fiscale maatstaven van het recht van de staat waar A is opgericht en tevens is gevestigd niet-transparant (hybride lichaam). A heeft twee participanten die ieder een belang van 50% houden in A, te weten X Co en een natuurlijk persoon. A en B NL komen overeen dat A een renteloze lening verstrekt aan B NL. Op basis van het zakelijkheidsbeginsel neemt B NL zakelijke (fictieve) rentekosten van 5% in aanmerking bij het bepalen van zijn winst (een neerwaartse aanpassing van de winst).

Naar Nederlandse fiscale maatstaven zijn de onderhavige lening en de rentebaten van 5% ter zake van de geldlening toerekenbaar aan de participanten in A. De onderlinge rechtsverhouding voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 bestaat echter tussen B NL en A. Op grond van het eerste lid van genoemd artikel 8bb blijft bij het bepalen van de winst van B NL de neerwaartse aanpassing van de winst ter zake van de onderlinge rechtsverhouding tussen B NL en A buiten aanmerking, voor zover B NL niet aannemelijk maakt dat ter zake van die rechtsverhouding bij A een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

In het voorgestelde artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969 is tot slot een bewijslastverdeling opgenomen. Zoals blijkt uit de daarin gebezigde bewoordingen «voor zover de belastingplichtige niet aannemelijk maakt dat ter zake van die rechtsverhouding bij dat gelieerde lichaam een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting», omvat de bewijslast van de belastingplichtige diverse aspecten. Zo moet de belastingplichtige voor het in aanmerking kunnen nemen van de neerwaartse aanpassing van de winst in ieder geval aannemelijk maken dat:

1. op het niveau van het gelieerde lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat een corresponderende opwaartse aanpassing plaatsvindt (zowel het bedrag als het verband met de onderlinge rechtsverhouding dient daarbij aannemelijk te worden gemaakt); en
2. die corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

Aangezien het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 aansluit bij de onderlinge rechtsverhouding tussen gelieerde lichamen waarop artikel 8b Wet Vpb 1969 van toepassing is, bestaat reeds een documentatieplicht voor de belastingplichtige ten aanzien van onderlinge rechtsverhoudingen als bedoeld in artikel 8b Wet Vpb 1969. De belastingplichtige moet dus reeds inzicht kunnen geven in de vraag met welk lichaam de onderlinge rechtsverhouding is aangegaan. Het is ook mogelijk dat de belastingplichtige reeds over relevante documenten beschikt in het kader van de overige bewijslastelementen als gevolg van de aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen van artikel 29b en verder Wet Vpb 1969. In het algemeen geldt dat, tenzij anders is bepaald in de wet, de bewijs-

voering vormvrij is. Daarbij zal uiteraard wel voldaan moeten zijn aan de vereisten van de administratieplicht.

Artikel 8bb, derde en vierde lid, Wet Vpb 1969

Het voorgestelde artikel 8bb, derde lid, Wet Vpb 1969 bevat een tegemoetkoming voor de situatie waarin het gelieerde lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat naar Nederlandse fiscale maatstaven niet-transparant is (dus gezien wordt als een belastingplichtige voor een naar de winst geheven belasting), terwijl dat gelieerde lichaam volgens de fiscale regelgeving van de staat op grond van wiens recht dat lichaam is opgericht transparant is (hierna: het hybride lichaam). Als gevolg van de fiscale transparantie is het mogelijk dat in de andere staat de activa, passiva of het resultaat van het hybride lichaam worden toegerekend aan de participanten in dat hybride lichaam en dat de belastingheffing bij die participanten plaatsvindt.

Het voorgestelde artikel 8bb, derde lid, Wet Vpb 1969 bepaalt voor deze situatie kort gezegd dat, indien de belastingplichtige niet aannemelijk kan maken dat een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting bij het gelieerde lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat omdat dat gelieerde lichaam een hybride lichaam is zoals hiervoor omschreven, de neerwaartse aanpassing van de winst alsnog in aanmerking kan worden genomen bij het bepalen van de winst van de belastingplichtige voor zover een corresponderende opwaartse aanpassing bij de participanten in dat hybride lichaam in een belasting naar de winst of het inkomen wordt betrokken. Vanuit Nederlandse optiek blijft de onderlinge rechtsverhouding bestaan met het hybride lichaam. In deze specifieke situatie voorkomt het derde lid van genoemd artikel 8bb daarom dat toepassing van het eerste lid van genoemd artikel 8bb leidt tot dubbele heffing doordat de corresponderende opwaartse aanpassing bij een ander dan het gelieerde lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat in een naar de winst (of het inkomen) geheven belasting wordt betrokken.

Het voorgestelde artikel 8bb, derde lid, Wet Vpb 1969 is ingevolge onderdeel a van dat lid van toepassing op, kort gezegd, lichamen die naar Nederlandse fiscale maatstaven niet-transparant zijn, maar naar de fiscale maatstaven van de staat naar wiens recht dat lichaam is opgericht transparant zijn. Van een dergelijk lichaam is volgens genoemd onderdeel a sprake indien het lichaam volgens de fiscale regelgeving van de staat op grond van wiens recht dat lichaam is opgericht aldaar niet wordt behandeld als het lichaam dat gerechtigd is tot de baten ter zake van de onderlinge rechtsverhouding dan wel de lasten ter zake van die rechtsverhouding is verschuldigd omdat dat lichaam volgens de fiscale regelgeving van die staat niet aldaar is gevestigd. Tevens is vereist dat voornoemd lichaam niet volgens de fiscale regelgeving van een andere staat in die andere staat is gevestigd. In dat geval dient op basis van het eerste lid van genoemd artikel 8bb in die andere staat te worden voldaan aan de voorwaarde dat een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Wordt daar in die andere staat niet aan voldaan, dan voorkomt deze voorwaarde dat de tegemoetkoming van het derde lid kan worden toegepast.

Indien sprake is van een hybride lichaam als bedoeld in het voorgestelde artikel 8bb, derde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969, dan is ingevolge onderdeel b van genoemd derde lid een neerwaartse aanpassing van de winst in Nederland mogelijk voor zover een corresponderende opwaartse aanpassing ter zake van de onderlinge rechtsverhouding met het gelieerde hybride lichaam bij een lichaam dat of een natuurlijk persoon

die een belang heeft in dat gelieerde hybride lichaam (de participanten) in een naar de winst of het inkomen geheven belasting wordt betrokken. Door de woorden «voor zover» in de aanhef van het derde lid is sprake van een pro-rata benadering. Het is dus bijvoorbeeld mogelijk dat indien een gelieerd hybride lichaam vier participanten heeft, waarvan slechts bij één van die participanten sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing, voor dat deel een neerwaartse aanpassing van de winst in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de winst van de belastingplichtige. Aan de participanten, bedoeld in genoemd derde lid, onderdeel b, wordt overigens niet de eis gesteld dat zij gelieerd zijn met de belastingplichtige. Er dient sprake te zijn van een onderlinge rechtsverhouding met een hybride lichaam dat gelieerd is met de belastingplichtige als bedoeld in het voorgestelde artikel 8ba, onderdeel b, Wet Vpb 1969.

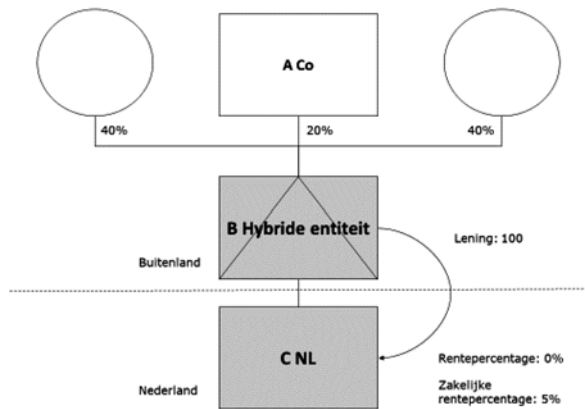
Voor een nadere toelichting op de zinsnede «betrokken in een naar de winst (...) geheven belasting» in genoemd artikel 8bb, derde lid, onderdeel b, wordt verwezen naar de toelichting op dit punt bij genoemd artikel 8bb, eerste lid. Het derde lid van dit artikel kan ook worden toegepast voor zover een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar het inkomen geheven belasting bij een natuurlijk persoon die een belang heeft in het hybride lichaam. Aan de voorwaarde dat sprake is van «betrokken in een naar het inkomen geheven belasting» is voldaan indien een land een inkomstenbelasting heeft en het bedrag van de corresponderende opwaartse aanpassing aldaar in een heffing naar het inkomen van de genoemde natuurlijk persoon wordt betrokken. Een registratiebelasting, een kapitaalsbelasting of een overdrachtsbelasting kwalificeren bijvoorbeeld niet als een heffing naar het inkomen (of winst).

Ingevolge het voorgestelde artikel 8bb, vierde lid, Wet Vpb 1969 kan het belang, bedoeld in het derde lid, onderdeel b, van genoemd artikel 8bb in het hybride lichaam niet alleen onmiddellijk maar ook middellijk, dat wil zeggen door tussenkomst van een of meer hybride gelieerde lichamen, worden gehouden. Zo kan voor situaties waarin meerdere hybride gelieerde lichamen zijn gestapeld eveneens worden voldaan aan de voorwaarden die zijn gesteld in het voorgestelde artikel 8bb, derde lid, Wet Vpb 1969. Op grond van genoemd vierde lid is daarvoor vereist dat alle hybride lichamen via welke het (middellijke) belang in het hybride gelieerde lichaam waarmee naar Nederlandse maatstaven de onderlinge rechtsverhouding bestaat wordt gehouden, voldoen aan de voorwaarden die in artikel 8bb, derde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 zijn gesteld aan het hybride lichaam waarmee die rechtsverhouding bestaat. Zij dienen dus volgens de fiscale regelgeving van de staten op grond van wiens recht die lichamen zijn opgericht aldaar niet te worden behandeld als de lichamen die zijn gerechtigd tot de baten ter zake van de onderlinge rechtsverhouding dan wel de lasten ter zake van die rechtsverhouding zijn verschuldigd omdat zij volgens de fiscale regelgeving van die staten niet aldaar zijn gevestigd, en ook niet volgens de fiscale regelgeving van een andere staat in die andere staat zijn gevestigd.

De bewijslast om aannemelijk te maken dat is voldaan aan de voorwaarden voor de tegemoetkoming van het derde (en vierde) lid, ligt bij de belastingplichtige.

Onderstaande voorbeelden illustreren de werking van het voorgestelde artikel 8bb, derde lid, Wet Vpb 1969.

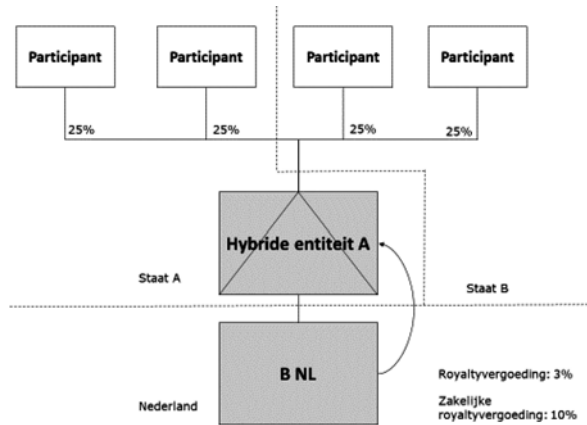
Voorbeeld 7: onderlinge rechtsverhouding met hybride lichaam



B, een hybride lichaam, houdt 100% van de aandelen in haar in Nederland gevestigde dochter C NL. B verstrekt een lening van 100 aan C NL. De zakelijke rente op grond van het zakelijkheidsbeginsel bedraagt 5% per jaar. De rente die partijen zijn overeengekomen bedraagt 0% per jaar. In de staat naar wiens recht B is opgericht wordt B voor belastingdoeleinden niet behandeld als het lichaam dat gerechtigd is tot de rentebaten ter zake van de lening omdat B volgens fiscale regelgeving van die staat niet aldaar is gevestigd. Naar de fiscale maatstaven van de staat naar wiens recht B is opgericht worden de rentebaten ter zake van de lening toegerekend aan de participanten naar rato van ieders belang in B. De participanten in B zijn twee natuurlijke personen en A Co. De natuurlijke personen zijn ieder gerechtigd tot 40% van de winst van B, waaronder de rentebaten ter zake van de onderhavige lening. De overige 20% van de winst van B komt toe aan A Co. De participanten in B zijn gevestigd onderscheidenlijk woonachtig in staat B. In staat B is sprake van een corresponderende opwaartse aanpassing op het niveau van de participanten naar rato van hun belang in B. Daarbij wordt die aanpassing bij A Co betrokken in een naar de winst geheven belasting en bij de twee natuurlijk personen in een naar het inkomen geheven belasting.

In dit geval wordt niet voldaan aan het vereiste in artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969 dat de corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting op het niveau van het gelieerde lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat. In dit voorbeeld is dat lichaam, beoordeeld naar Nederlandse fiscale maatstaven, B. Op het niveau van B kan aan dit vereiste niet worden voldaan omdat B in de staat van oprichting als fiscaal transparant kwalificeert en derhalve geen belastingplichtige is voor een naar de winst geheven belasting. Omdat de corresponderende opwaartse aanpassing ter zake van de onderlinge rechtsverhouding met B wel in een naar de winst of het inkomen geheven belasting wordt betrokken bij de participanten in B, kan C NL alsnog een neerwaartse aanpassing van de winst in aanmerking nemen voor zover zij aannemelijk maakt dat is voldaan aan de voorwaarden van artikel 8bb, derde lid, Wet Vpb 1969.

Voorbeeld 8 voor zover-benadering in situatie met hybride lichaam met participanten in verschillende landen



Vier (voor Nederlandse fiscale doeleinden) niet-transparante belastingplichtige lichamen hebben ieder een belang van 25% in een lichaam A dat naar de fiscale maatstaven van de staat waarin dat lichaam A is opgericht (staat A) transparant is en naar Nederlandse fiscale maatstaven niet transparant is. Lichaam A is derhalve een hybride lichaam. Twee van de participanten in het hybride lichaam A zijn gevestigd in staat A. De andere twee participanten in het hybridelichaam A zijn gevestigd in staat B. Het hybride lichaam A houdt 100% van de aandelen in een Nederlandse dochtervennootschap, B NL. B NL heeft een overeenkomst met het hybride lichaam op basis waarvan zij een royaltyvergoeding betaalt aan dat hybride lichaam van 3%. Een zakelijke royaltyvergoeding op basis van het zakelijkheidsbeginsel zou 10% zijn. Op basis van het zakelijkheidsbeginsel kan B NL in beginsel een neerwaartse aanpassing van de winst, zijnde het verschil tussen de overeengekomen royaltyvergoeding en de zakelijke royaltyvergoeding, in aanmerking nemen.

Het hybride gelieerde lichaam A waarmee de onderlinge rechtsverhouding met B NL bestaat wordt in haar staat van oprichting niet behandeld als het lichaam dat gerechtigd is tot de royaltyvergoeding omdat zij naar de fiscale maatstaven van staat A niet aldaar is gevestigd. Bij de participanten in het hybride lichaam die gevestigd zijn in staat A wordt naar verhouding van hun belang in het gelieerde hybride lichaam een zakelijke royaltybate ter zake van de onderlinge rechtsverhouding tussen B NL en het gelieerde hybride lichaam betrokken in een naar de winst geheven belasting. Bij de participanten in het hybride lichaam die gevestigd zijn in staat B worden de royaltybaten ter zake van de onderlinge rechtsverhouding die bestaat tussen B NL en het gelieerde hybride lichaam niet betrokken in een aldaar naar de winst geheven belasting omdat staat B het gelieerde hybride lichaam, net als Nederland, als niet-transparant aanmerkt. De in staat B gevestigde participanten worden derhalve in staat B niet behandeld als de lichamen die gerechtigd zijn tot de royaltybaten ter zake van de onderlinge rechtsverhouding van A met B NL. Bij voornoemde participanten in staat B vindt daarom geen corresponderende opwaartse aanpassing plaats die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting (noch worden de overeengekomen royaltybaten in staat B betrokken in een naar de winst geheven belasting).

In dit voorbeeld mag B NL op basis van het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 daarom slechts een neerwaartse aanpassing van de winst in aanmerking nemen voor zover sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting in staat A. Dit betekent dat in dit geval slechts 50% van de neerwaartse aanpassing van de winst in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de winst van B NL. Oftewel, naast de overeengekomen royaltyvergoeding van 3%, komt na toepassing van genoemd artikel 8bb, 50% van de neerwaartse aanpassing van 7% in aanmerking bij het bepalen van de winst. Vervolgens dient te worden getoetst of op de overeengekomen royaltyvergoeding van 3%, voor zover deze toerekenbaar is aan de participanten in staat B, de aftrekbeperking van artikel 12aa, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 van toepassing is.

Artikel 8bc Wet Vpb 1969

Het voorgestelde artikel 8bc, eerste lid, Wet Vpb 1969 bevat een voorschrift dat ziet op de verkrijging van een vermogensbestanddeel, niet zijnde een schuld. Indien de belastingplichtige een vermogensbestanddeel, niet zijnde een schuld, heeft verkregen van een gelieerd lichaam tegen een overeengekomen of opgelegde verrekenprijs die lager is dan een met inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel bepaalde prijs (de zakelijke prijs), mag de belastingplichtige voor de teboekstelling de verhoging van de overeengekomen of opgelegde verrekenprijs naar de

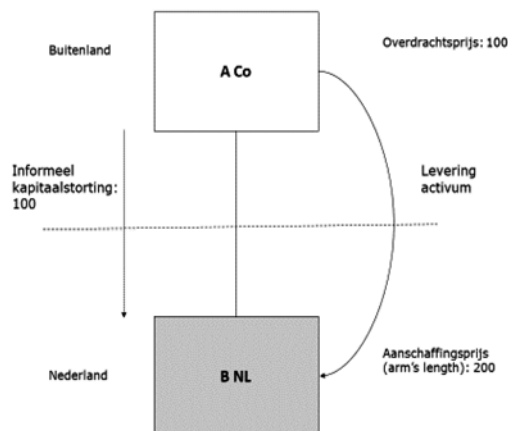
zakelijke prijs slechts in aanmerking nemen voor zover hij aannemelijk maakt dat bij het gelieerde lichaam die hogere verrekenprijs (zakelijke prijs) wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

In het eerste lid van genoemd artikel 8bc wordt de term vermogensbestanddeel gebruikt. Daarmee ziet het lid niet alleen op bedrijfsmiddelen waarop kan worden afgeschreven, maar ook op andere vermogensbestanddelen, zoals vorderingen. Het tweede lid van genoemd artikel 8bc ziet op de verkrijging van een schuld.

Het voorgestelde artikel 8bc Wet Vpb 1969 bevat een teboekstellingsbepaling voor vermogensbestanddelen die door de belastingplichtige worden verkregen in een boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022. De bepaling geldt voor vermogensbestanddelen die de belastingplichtige «in het jaar» verkrijgt en is daarmee niet van toepassing op vermogensbestanddelen die zijn verkregen voordat de in het wetsvoorstel opgenomen maatregel in werking treedt en toepassing vindt (oftewel, de bepaling heeft geen onmiddellijke werking ten aanzien van vermogensbestanddelen die zijn verkregen vóór het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022). Voor bedrijfsmiddelen die binnen een bepaalde periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022 zijn verkregen is een separate regeling opgenomen in het (hierna toe te lichten) voorgestelde artikel 35 Wet Vpb 1969.

Het volgende voorbeeld licht de werking van het voorgestelde artikel 8bc, eerste lid, Wet Vpb 1969 nader toe.

Voorbeeld 9: verkrijging van een activum in boekjaar dat aanvangt op of ná 1 januari 2022



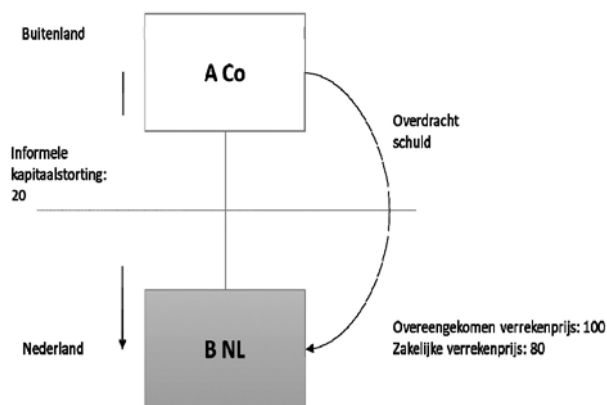
A Co, een in het buitenland gevestigde moedervernootschap, draagt een activum over aan haar in Nederland gevestigde dochtervernootschap B NL tegen een overeengekomen prijs van 100. Op basis van het zakelijkheidsbeginsel is de zakelijke prijs van het activum 200. De afschrijvingstermijn is vijf jaar en de restwaarde is nihil. B NL maakt geen overige aanschaffingskosten. Op het niveau van A Co wordt een bedrag van 100 in een naar de winst geheven belasting betrokken. Op basis van het zakelijkheidsbeginsel neemt B NL bij het bepalen van de winst de zakelijke prijs van 200 in aanmerking. Doordat B NL het activum op haar fiscale balans activeert voor 200, kan in vijf jaren over dit gehele bedrag afgeschreven worden ten laste van de winst van B NL. De jaarlijkse afschrijving bedraagt 40. Zonder toepassing van het voorgestelde artikel 8bc Wet Vpb 1969 zou er sprake zijn van dubbele niet-heffing over 100. Omdat op het niveau van A Co geen opwaartse aanpassing van de winst plaatsvindt, mag B NL op grond van het voorgestelde artikel 8bc, eerste lid, Wet Vpb 1969 het vermogensbestanddeel op de fiscale balans niet activeren tegen de zakelijke prijs van 200, maar uitsluitend tegen de door partijen overeengekomen lagere verrekenprijs van 100. B NL kan als gevolg hiervan gedurende de afschrijvingstermijn een afschrijving van 20 per jaar ten laste brengen van de Nederlandse winst.

Het voorgestelde tweede lid van genoemd artikel 8bc bevat een voorschrift dat ziet op de verkrijging van een schuld. De term «schuld» in deze bepaling wordt gebruikt om duidelijk te maken dat dit lid niet alleen ziet op geldleningen in civielrechtelijke zin. Indien de belastingplichtige een schuld heeft verkregen van een aan hem gelieerd lichaam tegen een overeengekomen of opgelegde verrekenprijs die hoger is dan een met inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel bepaalde prijs (zakelijke prijs), mag de belastingplichtige op grond van het voorgestelde tweede lid van genoemd artikel 8bc voor de teboekstelling van die schuld de zakelijke prijs slechts in aanmerking nemen voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat bij het gelieerde lichaam het verschil tussen de overeengekomen of opgelegde verrekenprijs en de met inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel bepaalde verrekenprijs wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Net als in het eerste lid, ligt ook hier de bewijslast dus bij de belastingplichtige.

Met het tweede lid van genoemd artikel 8bc wordt voorkomen dat de belastingplichtige in de toekomst een oprenting of opwaardering ten laste van de winst kan brengen zonder dat bij het gelieerde lichaam het hiervoor genoemde verschil wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

Het volgende voorbeeld licht de werking van het voorgestelde artikel 8bc, tweede lid, Wet Vpb 1969 nader toe.

Voorbeeld 10: verkrijging van een schuld in boekjaar dat aanvangt op of ná 1 januari 2022



B NL, een in Nederland gevestigde dochtervennootschap, neemt van haar in het buitenland gevestigde moedervernootschap A Co een renteloze schuld aan een derde over. Deze schuld heeft een nominale waarde van 100. A Co vergoedt B NL een bedrag van 100 ter zake van de schuldovername. De contante waarde van de schuld is 80 en de looptijd van de schuld bedraagt nog vijf jaar.

Indien de schuld op het moment van verkrijging van A Co als gevolg van bijvoorbeeld een hogere marktrente bij B NL fiscaal op 80 wordt gewaardeerd, vindt – zonder het voorgestelde artikel 8c, tweede lid, Wet Vpb 1969 bij B NL een oprenting van de schuld van 80 naar de nominale waarde van 100 plaats in vijf jaren, aangezien aan het eind van de looptijd van de schuld het nominale bedrag van 100 moet worden terugbetaald. Dit betekent dat B NL jaarlijks een oprenting van 4 ten laste van de winst kan brengen (in totaal 20). A Co betaalt aan B NL – in verband met de overname van de schuld door B NL – een vergoeding van 100. Deze betaling vormt de overeengekomen of opgelegde verrekenprijs ter zake van de verkrijging van de schuld. De zakelijke verrekenprijs is in dit voorbeeld 80. De overeengekomen verrekenprijs van 100 is derhalve hoger dan de zakelijke verrekenprijs van 80. Zonder toepassing van het voorgestelde artikel 8bc, tweede lid, Wet Vpb 1969 zou als gevolg van een verrekenprijsverschil daarom sprake zijn van dubbele niet-heffing over 20. Het voorgestelde artikel 8bc, tweede lid, Wet Vpb 1969 voorkomt deze dubbele niet-heffing voor zover op het niveau van A Co het verschil tussen de overeengekomen of opgelegde verrekenprijs en de zakelijke prijs niet wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Op grond van het voorgestelde artikel 8bc, tweede lid, Wet Vpb 1969 mag B NL in deze situatie de schuld op de fiscale balans niet meer te boek stellen op de zakelijke prijs van 80, maar uitsluitend op de door partijen overeengekomen hogere verrekenprijs van 100. Hierdoor is de jaarlijkse oprenting van de schuld met 4 niet meer mogelijk, waardoor B NL jaarlijks ook geen rentelasten meer ten laste kan brengen van de Nederlandse winst.

Het voorgestelde artikel 8bc, derde en vierde lid, Wet Vpb 1969 bevat een tegemoetkoming voor situaties met hybride lichamen. Het derde lid van genoemd artikel ziet op de situatie dat het gelieerde lichaam dat het vermogensbestanddeel, waaronder een schuld, overdraagt, naar Nederlandse fiscale maatstaven niet-transparant is, terwijl dat gelieerde lichaam volgens de fiscale regelgeving van de staat op grond van wiens recht dat lichaam is opgericht transparant is (hierna: het hybride lichaam). Als gevolg van de fiscale transparantie is het mogelijk dat in de andere staat de activa, passiva of het resultaat van het hybride lichaam worden toegerekend aan de participanten in dat hybride lichaam en dat in de staat waar de participanten zijn gevestigd of woonachtig zijn de belastingheffing bij die participanten plaatsvindt.

In deze situatie voorkomt het voorgestelde artikel 8bc, derde lid, Wet Vpb 1969 dat de toepassing van het eerste en tweede lid van genoemd artikel 8bc leidt tot dubbele heffing doordat de hogere verrekenprijs, onderscheidenlijk het verschil tussen de overeengekomen of opgelegde verrekenprijs en de met inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel bepaalde verrekenprijs, bij een ander dan het gelieerde lichaam dat het vermogensbestanddeel, onderscheidenlijk de schuld, overdraagt in een naar de winst of het inkomen geheven belasting wordt betrokken. Genoemd derde lid wordt voorgesteld om overkill van de voorgestelde

maatregel te voorkomen ten aanzien van de overdracht van een vermogensbestanddeel door een hybride lichaam.

Het voorgestelde artikel 8bc, derde lid, Wet Vpb 1969 vereist dat op basis van de fiscale regelgeving van de staat op grond van wiens recht dat lichaam is opgericht het vermogensbestanddeel niet aan het hybride lichaam wordt toegerekend omdat dat lichaam volgens de fiscale regelgeving van die staat niet aldaar is gevestigd. Voor de toepassing van genoemd derde lid is ingevolge onderdeel a van dat lid ook vereist dat het hybride lichaam niet volgens de fiscale regelgeving van een andere staat dan de staat naar wiens recht dat lichaam is opgericht, in die andere staat is gevestigd. Voor een toelichting op deze voorwaarde wordt verwezen naar de toelichting op dit punt bij artikel 8bb, derde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969, waarin eenzelfde voorwaarde is opgenomen.

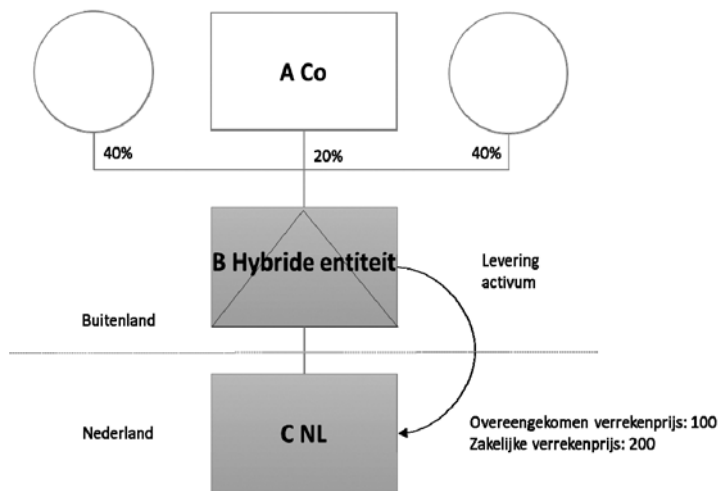
In de aanhef en onderdeel b van genoemd derde lid is geregeld dat de beoordeling welk bedrag⁴⁵, ter zake van de overdracht van een vermogensbestanddeel, waaronder een schuld, wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting, plaatsvindt bij de participanten die een belang hebben in het gelieerde lichaam. Daarbij geldt als voorwaarde dat het vermogensbestanddeel volgens de fiscale regelgeving van de staat waarin de participanten zijn gevestigd of wonen aan hen wordt toegerekend op het tijdstip direct voorafgaande aan de overdracht. Daarbij wordt in geval van een natuurlijk persoon voor «een naar de winst geheven belasting» gelezen: een naar het inkomen geheven belasting. Voor een toelichting op de termen «naar de winst geheven belasting» en «naar het inkomen geheven belasting» wordt verwezen naar de toelichting op dit aspect bij het voorgestelde artikel 8bb, derde lid, Wet Vpb 1969. Tot slot wordt ook voor een toelichting op de term «belang», waaronder het middellijke belang in de zin van het voorgestelde artikel 8bc, vierde lid, verwezen naar de toelichting bij genoemd artikel 8bb, derde lid.

De bewijslast om aannemelijk te maken dat is voldaan aan de voorwaarden voor de tegemoetkoming van het derde en vierde lid, ligt bij de belastingplichtige.

In het volgende voorbeeld wordt de werking van artikel 8bc, derde lid, Wet Vpb 1969 nader toegelicht.

⁴⁵ Dat wil zeggen welke verrekenprijs, onderscheidenlijk welk verschil tussen de overeengekomen of opgelegde verrekenprijs en de met inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel bepaalde verrekenprijs in geval van een schuld.

Voorbeeld 11: verkrijging vermogensbestanddeel door een hybride lichaam in boekjaar dat aanvangt op of ná 1 januari 2022



B, een in het buitenland gevestigd hybride lichaam, houdt 100% van de aandelen in haar in Nederland gevestigde dochtermaatschappij, C NL. B draagt een vermogensbestanddeel over aan C NL tegen een overeengekomen prijs van 100. Op basis van het zakelijkheidsbeginsel is de zakelijke prijs van het activum 200. De afschrijvingstermijn is vijf jaar en de restwaarde is nihil. B NL maakt geen overige aanschaffingskosten. In de staat waar B is opgericht, wordt B voor belastingdoeleinden aangemerkt als een transparant lichaam en is B naar de fiscale maatstaven van die staat aldaar niet gevestigd. De participanten in B zijn twee natuurlijke personen en A Co. De natuurlijke personen komt ieder 40% van de winst van B toe. De overige 20% aan winstrechten in B komt toe aan A Co. De participanten in B zijn in dezelfde staat gevestigd c.q. woonachtig als de staat waar B is opgericht. In die staat wordt het vermogensbestanddeel direct voorafgaande aan de overdracht toegerekend aan de natuurlijke personen en A Co. Het vermogensbestanddeel wordt als gevolg van de overdracht voor de zakelijke prijs van 200 naar rato van ieders belang in B bij A Co. betrokken in een naar de winst geheven belasting en bij de twee natuurlijke personen in een naar het inkomen geheven belasting.

In dit voorbeeld kan de belastingplichtige (C NL) niet aannemelijk maken dat het vermogensbestanddeel voor de zakelijke verrekenprijs van 200 bij het gelieerde lichaam dat het vermogensbestanddeel heeft overgedragen (B) in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken, omdat B in de staat van oprichting als transparant kwalificeert. Hierdoor mag C NL het verkregen vermogensbestanddeel ingevolge het voorgestelde artikel 8bc, eerste lid, Wet Vpb 1969 niet te boek stellen voor de zakelijke verrekenprijs van 200. Omdat het vermogensbestanddeel toegerekend wordt aan de participanten in B, bepaalt het derde lid van genoemd artikel 8bc echter dat C NL het vermogensbestanddeel toch mag activeren voor 200 voor zover zij aannemelijk maakt dat de zakelijke prijs van 200 naar rato van hun belang bij de participanten wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting en bij de natuurlijke personen in een naar het inkomen geheven belasting.

Artikel 8bd van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 beoogt een mismatch weg te nemen die zich in de vermogenssfeer kan voordoen als gevolg van waarderingsverschillen bij de teboekstelling van een vermogensbestanddeel. Dit doet zich bijvoorbeeld voor indien bij het aan de belastingplichtige gelieerde lichaam dat een vermogensbestanddeel overdraagt aan de belastingplichtige door middel van een kapitaalstorting, winstuitdeling, teruggaaf van gestort kapitaal, liquidatie-uitkering of een daarmee vergelijkbare rechtshandeling, dat vermogensbestanddeel tegen een lagere waarde in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken dan de waarde in het economische verkeer waarvoor de belastingplichtige het vermogensbestanddeel in Nederland activeert en waarover hij vervolgens ten laste van zijn fiscale winst kan afschrijven.

In het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969 wordt de term vermogensbestanddeel gebruikt. Daarmee ziet het lid niet alleen op bedrijfsmiddelen waarop kan worden afgeschreven, maar ook op andere

vermogensbestanddelen, zoals vorderingen. Het tweede lid van genoemd artikel 8bd ziet op de verkrijging van een schuld. Schulden zijn uitgezonderd van de werking van het eerste lid van genoemd artikel 8bd.

Het voorgestelde artikel 8bd, eerste en tweede lid, Wet Vpb 1969 is van toepassing indien een vermogensbestanddeel wordt verkregen door middel van een kapitaalstorting, winstuitdeling, teruggaaf van gestort kapitaal of een liquidatie-uitkering. Bij een kapitaalstorting moet bijvoorbeeld gedacht worden aan een formele volstorting van het geplaatste aandelenkapitaal of een storting van agio. Daarnaast kan er sprake zijn van een kapitaalstorting indien een vermogensbestanddeel wordt verkregen tegen uitreiking van eigen aandelen door de belastingplichtige. In dit geval worden de uitgereikte aandelen namelijk volgestort door de overdracht van het vermogensbestanddeel aan de belastingplichtige. De term winstuitdeling ziet niet alleen op formele dividenduitkeringen, maar omvat bijvoorbeeld ook uitkeringen op respectievelijk winstbewijzen, bewijzen van deelgerechtigdheid of lidmaatschapsrechten en de afkoop of inkoop daarvan. Van een teruggaaf van gestort kapitaal is onder andere sprake wanneer aandelen worden ingekocht of een vermindering van het nominaal gestorte kapitaal plaatsvindt. Rechtshandelingen die vergelijkbaar zijn met een winstuitdeling, teruggaaf van gestort kapitaal, kapitaalstorting of een liquidatie-uitkering vallen ook onder het bereik van de voorgestelde artikel 8bd, eerste lid en tweede lid, Wet Vpb 1969.

Het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 bevat een teboekstellingsbepaling voor vermogensbestanddelen die de belastingplichtige «in het jaar» verkrijgt en is daarmee niet van toepassing op vermogensbestanddelen die zijn verkregen voordat de in het wetsvoorstel opgenomen maatregel in werking treedt en toepassing vindt. De voorgestelde bepaling vindt dus toepassing op vermogensbestanddelen die door de belastingplichtige worden verkregen in een boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022. Voor bedrijfsmiddelen die binnen een bepaalde periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022 zijn verkregen door middel van een kapitaalstorting, winstuitdeling, teruggaaf van gestort kapitaal, liquidatie-uitkering of een daarmee vergelijkbare rechtshandeling wordt een separate regeling voorgesteld in het (hierna toe te lichten) artikel 35, tweede lid, Wet Vpb 1969.

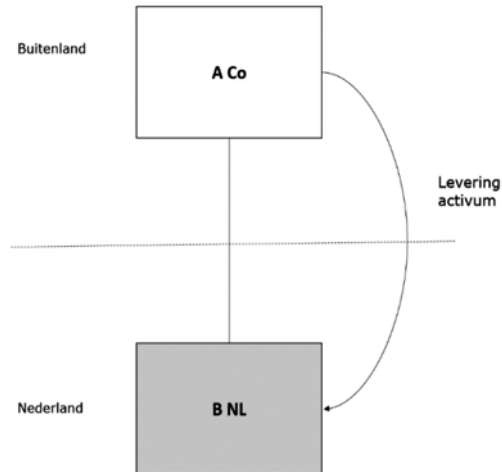
Het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969 bepaalt dat, indien de belastingplichtige een vermogensbestanddeel, niet zijnde een schuld, heeft verkregen van een gelieerd lichaam in de zin van artikel 8b Wet Vpb 1969 door middel van een kapitaalstorting, winstuitdeling, teruggaaf van gestort kapitaal, liquidatie-uitkering of een daarmee vergelijkbare rechtshandeling, de belastingplichtige voor de teboekstelling van dat vermogensbestanddeel de bij de kapitaalstorting, winstuitdeling, teruggaaf van gestort kapitaal, liquidatie-uitkering of een daarmee vergelijkbare rechtshandeling in aanmerking genomen waarde die bij de overdrager wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting in aanmerking moet nemen, indien deze waarde lager is dan de waarde in het economische verkeer.

Ingevolge de in het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969 opgenomen bewijslastverdeling moet de belastingplichtige voor het in aanmerking kunnen nemen van de (in dit geval hogere) waarde in het economische verkeer aannemelijk maken dat het vermogensbestanddeel voor die waarde bij de overdrager in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Voor een toelichting op wat wordt verstaan onder «betrokken in een naar de winst geheven belasting» wordt verwezen naar de toelichting op dit punt op voorgestelde artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969. Voor toepassing van genoemd artikel 8bd Wet Vpb 1969 wordt

onder «een gelieerd lichaam» verstaan een lichaam waarmee de belastingplichtige is gelieerd in de zin van artikel 8b, eerste of tweede lid, Wet Vpb 1969.

In het volgende voorbeeld wordt de werking van het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969 bij de verkrijging van een vermogensbestanddeel door middel van een kapitaalstorting (storting in natura) geïllustreerd.

Voorbeeld 12: kapitaalstorting in natura in boekjaar dat aanvangt op of ná 1 januari 2022



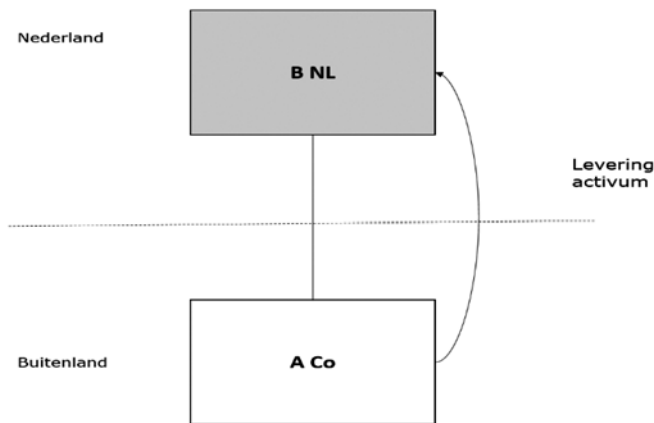
A Co, een in het buitenland gevestigde moedervervennootschap, doet een formele kapitaalstorting in natura aan haar in Nederland gevestigde dochtervennootschap B NL. Op het niveau van A Co wordt ter zake van de overdracht van het vermogensbestanddeel een waarde van 20 in aanmerking genomen. De waarde in het economische verkeer van het activum is 200. De afschrijvingstermijn is vijf jaar en de restwaarde is nihil.

B NL gaat, zonder de toepassing van het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969, voor de teboekstelling van het vermogensbestanddeel uit van de waarde in het economische verkeer en activeert het vermogensbestanddeel voor 200 op de fiscale balans. Doordat B NL het activum op haar fiscale balans activeert voor 200, kan in vijf jaren over dit gehele bedrag afgeschreven worden ten laste van de winst van B NL. De jaarlijkse afschrijving bedraagt 40. Omdat sprake is van een kapitaalstorting in natura, is er geen overeengekomen of opgelegde verrekenprijs waardoor dit voorbeeld niet onder het bereik van het voorgestelde artikel 8bc, eerste lid, Wet Vpb 1969 valt. Zonder toepassing van het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969 zou daardoor sprake zijn van dubbele niet-heffing over 180.¹ Omdat het vermogensbestanddeel wordt verkregen door middel van een kapitaalstorting en de waarde in het economische verkeer (200) hoger is dan de waarde die bij A Co in aanmerking wordt genomen (20) moet B NL op grond van het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969 de laatstgenoemde waarde van 20 in aanmerking nemen voor de teboekstelling van het vermogensbestanddeel. B NL kan als gevolg hiervan gedurende de afschrijvingstermijn een afschrijving van 4 per jaar ten laste brengen van de Nederlandse winst (in plaats van 40).

¹ In dat geval zou B NL gedurende de afschrijvingstermijn van vijf jaar jaarlijks een afschrijving van 40 ten laste van de winst kunnen brengen (in totaal 200), terwijl het vermogensbestanddeel bij A Co slechts voor een waarde van 20 in een naar de winst geheven belasting is betrokken.

In het navolgende voorbeeld wordt de werking van het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969 bij de verkrijging van een vermogensbestanddeel door middel van een winstuitdeling (dividend in natura) geïllustreerd.

Voorbeeld 13: winstuitdeling in natura in boekjaar dat aanvangt op of ná 1 januari 2022



A Co, een in het buitenland gevestigde dochtervennootschap, doet een formele winstuitdeling in natura aan haar in Nederland gevestigde moeder B NL. De winstuitdeling bestaat uit de overdracht van een vermogensbestanddeel waarvoor in de staat waar A Co is gevestigd een waarde van 100 in aanmerking wordt genomen. De waarde in het economische verkeer van het activum is 200. De afschrijvingstermijn is vijf jaar en de restwaarde is nihil.

B NL gaat, zonder de toepassing van het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969, voor de teboekstelling van het vermogensbestanddeel uit van de waarde in het economische verkeer van 200 en activeert het vermogensbestanddeel voor 200 op de fiscale balans. Daardoor kan in vijf jaren over dit gehele bedrag afgeschreven worden ten laste van de winst van B NL. De jaarlijkse afschrijving bedraagt 40. Omdat sprake is van een winstuitdeling in natura, is er geen overeengekomen of opgelegde verrekensprijs waardoor dit voorbeeld niet onder het bereik van het voorgestelde artikel 8bc, eerste lid, Wet Vpb 1969 valt. Zonder toepassing van het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969 zou er sprake zijn van dubbele niet-heffing over 100.¹ Omdat het vermogensbestanddeel wordt verkregen door middel van een winstuitdeling en de waarde in het economische verkeer (200) hoger is dan de waarde die bij de overdrager in aanmerking wordt genomen (100) moet B NL op grond van het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969 voor de teboekstelling van het vermogensbestanddeel de laatstgenoemde waarde van 100 in aanmerking nemen. B NL kan als gevolg hiervan gedurende de afschrijvingstermijn een afschrijving van 20 per jaar ten laste brengen van de Nederlandse winst.

¹ In dat geval zou B NL gedurende de afschrijvingstermijn van vijf jaar jaarlijks een afschrijving van 40 ten laste van de winst kunnen brengen (in totaal 200), terwijl het vermogensbestanddeel bij A Co slechts voor een waarde van 100 in een naar de winst geheven belasting is betrokken.

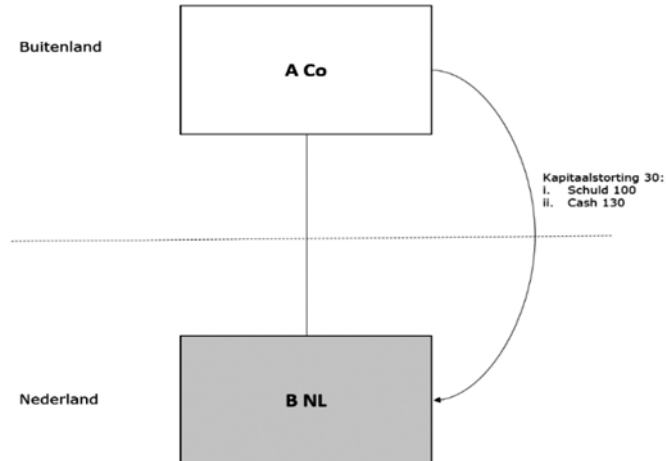
Het voorgestelde artikel 8bd, tweede lid, Wet Vpb 1969 ziet op de verkrijging van schulden. Indien de belastingplichtige een schuld heeft verkregen van een aan hem gelieerd lichaam door middel van een kapitaalstorting, winstuitdeling, teruggaaf van gestort kapitaal, liquidatie-uitkering of een daarmee vergelijkbare rechtshandeling en de waarde in het economische verkeer van die schuld lager is dan de ter zake van de kapitaalstorting, winstuitdeling, teruggaaf van gestort kapitaal, liquidatie-uitkering of een daarmee vergelijkbare rechtshandeling bepaalde waarde bij het gelieerde lichaam, moet de belastingplichtige voor de teboekstelling van die schuld de waarde in het economische verkeer verhogen met het verschil tussen de ter zake van de kapitaalstorting, winstuitdeling, teruggaaf van gestort kapitaal, liquidatie-uitkering of een daarmee vergelijkbare rechtshandeling bepaalde waarde bij het gelieerde lichaam en de waarde in het economische verkeer, voor zover de belastingplichtige niet aannemelijk maakt dat dit verschil bij het gelieerde lichaam wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

Ook hier geldt, net als in het voorgestelde artikel 8bc, tweede lid, Wet Vpb 1969 een voor zover-benadering, dus als bij het gelieerde lichaam het genoemde verschil gedeeltelijk in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken, moet de belastingplichtige de waarde in het econo-

misce verkeer van de schuld in zoverre verhogen. Voor een toelichting op de termen kapitaalstorting, winstuitdeling, teruggaaf van gestort kapitaal, liquidatie-uitkering of een daarmee vergelijkbare rechtshandeling wordt verwezen naar de toelichting hierop bij het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969.

Het volgende voorbeeld licht de werking van het voorgestelde artikel 8bd, tweede lid, Wet Vpb 1969 nader toe.

Voorbeeld 14: verkrijging schuld door middel van een kapitaalstorting in boekjaar dat aanvangt op of ná 1 januari 2022



B NL, een in Nederland gevestigde dochtervennootschap, verkrijgt een formele kapitaalstorting van 30 van A Co, een in het buitenland gevestigde moedervennootschap. De kapitaalstorting bestaat uit twee componenten, namelijk een contante storting van 130 en de verkrijging van een langlopende renteloze schuld van A Co (aan een derde). De schuld heeft een nominale waarde van 100. De contante waarde (waarde in het economische verkeer) van de schuld is 80 en de looptijd van de schuld is nog vijf jaar.

A Co doet een formele kapitaalstorting van 30, de ter zake van de kapitaalstorting bepaalde waarde van de schuld is 100 (130–30). Door toepassing van het voorgestelde artikel 8bd, tweede lid, Wet Vpb 1969 mag B NL de schuld niet te boek stellen voor de contante waarde van 80, maar moet B NL de schuld te boek stellen voor de ter zake van de kapitaalstorting bepaalde waarde van de schuld van 100 op het niveau van A Co. Hierdoor wordt voorkomen dat de belastingplichtige een oprenting van in totaal 20 ten laste van zijn resultaat kan brengen, terwijl in de staat waar A Co is gevestigd het verschil tussen de ter zake van de kapitaalstorting bepaalde waarde van de schuld en de contante waarde niet in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Alleen voor zover dit verschil bij A Co in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken, kan het tweede lid van genoemd artikel 8bd buiten toepassing blijven.

Ingevolge het voorgestelde artikel 8bd, derde lid, Wet Vpb 1969 is het voorgestelde artikel 8bc, derde en vierde lid, van overeenkomstige toepassing op een verkrijging van een vermogensbestanddeel, waaronder een schuld, door middel van een kapitaalstorting of een daarmee vergelijkbare rechtshandeling als bedoeld in het genoemde artikel 8bd, eerste en tweede lid. Het voorgestelde artikel 8bc, derde en vierde lid, Wet Vpb 1969 bevat een tegemoetkoming voor situaties waarin de belastingplichtige een vermogensbestanddeel, waaronder een schuld, verkrijgt van een gelieerd lichaam dat naar Nederlandse fiscale maatstaven niet-transparant is en volgens de fiscale regelgeving van de staat op grond van wiens recht dat lichaam is opgericht transparant is (hybride lichaam). Deze bepaling is ingevolge het genoemde artikel 8bd, derde lid, ook van toepassing op de verkrijging van een vermogensbestanddeel of schuld door middel van een kapitaalstorting of een daarmee vergelijkbare rechtshandeling.

Met het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb 1969 wordt beoogd om de afschrijving op bedrijfsmiddelen die in boekjaren die aanvangen op of na 1 juli 2019 en voor 1 januari 2022 zijn overgedragen aan een belastingplichtige door een gelieerd lichaam in de zin van artikel 8b Wet Vpb 1969, onder voorwaarden te beperken. De voorgestelde beperking houdt in dat met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022 over dergelijke bedrijfsmiddelen niet langer afgeschreven kan worden op basis van de met inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel bepaalde verrekenprijs. De afschrijvingsbeperking is van toepassing indien is voldaan aan de volgende voorwaarden:

- de belastingplichtige heeft in boekjaren die aanvangen op of na 1 juli 2019 en voor 1 januari 2022 een bedrijfsmiddel verkregen van een lichaam waarmee hij is gelieerd in de zin van artikel 8b Wet Vpb 1969;
- bij de aanvang van het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022 of een daaropvolgend boekjaar (zie hierna) kan nog worden afgeschreven over dat bedrijfsmiddel; en
- dat bedrijfsmiddel zou, indien op het tijdstip van de verkrijging het voorgestelde artikel 8bc, eerste lid, Wet Vpb 1969 van toepassing zou zijn geweest, op een lagere waarde te boek zijn gesteld dan de op dat tijdstip met inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel bepaalde waarde.

Indien aan deze voorwaarden is voldaan, worden de afschrijvingen op dat bedrijfsmiddel met ingang van het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022 berekend op basis van het laagste van de volgende bedragen:

- a. de waarde waarop het bedrijfsmiddel zou zijn te boek gesteld op het tijdstip van de verkrijging indien artikel 8bc, eerste lid, Wet Vpb 1969 op dat tijdstip van toepassing zou zijn geweest, waarbij ter bepaling van die waarde een afboeking van de herinvesteringsreserve op de aanschaffingskosten van het bedrijfsmiddel als bedoeld in artikel 3.54 Wet IB 2001 niet in aanmerking wordt genomen;
- b. de boekwaarde van het bedrijfsmiddel op het tijdstip direct voorafgaande aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022.

Nadat op basis van deze stappen is bepaald van welke waarde moet worden uitgegaan voor de berekening van de afschrijvingen, blijven de normale afschrijvingsregels van toepassing.

Indien op basis van goed koopmansgebruik in het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022 niet kan worden afgeschreven over een bedrijfsmiddel, dan is de afschrijvingsbeperking van het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb 1969 in dat jaar niet van toepassing. Het gaat hier om een jaarlijkse toets. Stel dat in het genoemde eerste boekjaar niet kan worden afgeschreven op basis van goed koopmansgebruik vanwege een afwaardering in een eerder jaar, en dat het bij aanvang van het tweede boekjaar op basis van goed koopmansgebruik opnieuw mogelijk is om over het eerder afgewaardeerde bedrijfsmiddel af te schrijven, dan is vanaf dat moment (zijnde het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022 waarin op het bedrijfsmiddel kan worden afgeschreven) – indien is voldaan aan de overige vereisten voor toepassing van genoemd artikel 35 – de afschrijvingsbeperking van toepassing.

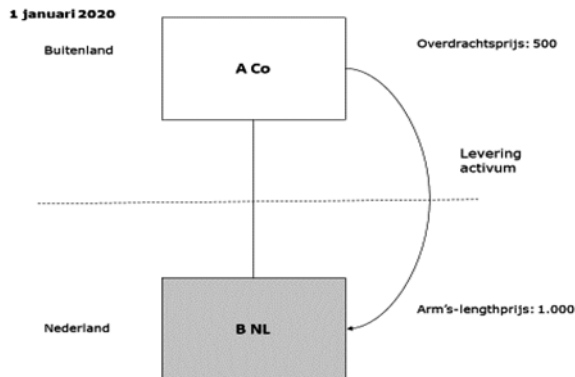
Met de zinsnede «de afschrijvingen worden berekend op basis van» wordt tot uitdrukking gebracht dat voor de berekening van een in aanmerking te nemen afschrijving niet alleen het laagste van de bedragen bedoeld in het eerste lid van genoemd artikel 35 in aanmerking wordt genomen maar

ook rekening gehouden kan worden met andere geactiveerde aanschaffingskosten, zoals notariskosten.

Het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb 1969 beperkt uitsluitend de afschrijvingen en omvat geen verplichte afwaardering van het bedrijfsmiddel. De teboekstelling van het bedrijfsmiddel wijzigt dus niet op basis van deze bepaling. Daardoor zal bij een latere overdracht van een bedrijfsmiddel waarop genoemd artikel 35 is toegepast over het algemeen een lagere boekwinst worden behaald dan het geval zou zijn indien wel een verplichte (niet-aftrekbare) afwaardering plaats zou moeten vinden. In zoverre kent deze bepaling eerbiedigende werking.

Het volgende voorbeeld schetst de werking van dit artikel.

Voorbeeld 15: Afschrijvingsbeperking bij verkrijging bedrijfsmiddel in boekjaar dat aanvangt op of na 1 juli 2019 en vóór 1 januari 2022



Op 1 januari 2020 heeft B NL, een in Nederland gevestigde dochtervennootschap, een bedrijfsmiddel gekocht van haar buitenlandse moedervernootschap A Co. B NL heeft een prijs betaald van 500. In de staat waar A Co is gevestigd, is ten aanzien van de overdracht een bedrag van 500 in een naar de winst geheven belasting betrokken. B NL heeft geen overige kosten gemaakt voor de aanschaf van het bedrijfsmiddel. Op grond van het zakelijkheidsbeginsel bedraagt de zakelijke prijs 1.000. B NL schrijft in vijf jaar af over het bedrijfsmiddel. De restwaarde van het bedrijfsmiddel is nihil. Het boekjaar van B NL is gelijk aan het kalenderjaar.

Aan al de voorwaarden voor toepassing van het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb 1969 is in dit voorbeeld voldaan.

Voor de berekening van de in aanmerking te nemen afschrijving per 2022 geldt het volgende. Indien het voorgestelde artikel 8bc, eerste lid, Wet Vpb 1969 van toepassing zou zijn geweest op 1 januari 2020 dan zou B NL als onderdeel van de aanschaffingskosten niet 1.000 in aanmerking hebben genomen maar slechts 500, zijnde de overeengekomen verrekenprijs en het bedrag dat bij A Co ter zake van de overdracht in een naar de winst geheven belasting is betrokken. Per 1 januari 2022 wordt op basis van het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb 1969 voor de resterende drie jaar van de afschrijvingsperiode, voor de berekening van de afschrijvingen uitgegaan van:

- de waarde van 500, of, indien dat lager is,
- de boekwaarde van het bedrijfsmiddel op 31 december 2021. De boekwaarde is in dit voorbeeld 600.

Derhalve kan vanaf 1 januari 2022 gedurende de resterende afschrijvingsperiode van drie jaar nog 500 worden afgeschreven. De jaarlijkse afschrijving gedurende de resterende afschrijvingsperiode van drie jaar bedraagt dan (afgerond) 166 per jaar. Als gevolg hiervan zal aan het einde van de afschrijvingsperiode een boekwaarde van 100 resteren (600 (boekwaarde op 31 december 2021) minus 500 (totale afschrijvingen na 1 januari 2022)).

In lijn met de bewijslastverdeling uit het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 dient de belastingplichtige aannemelijk te maken dat, kort gezegd, het bedrijfsmiddel ten tijde van de verkrijging niet op een lagere waarde zou zijn te boek gesteld dan de met inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel bepaalde waarde indien artikel 8bc, eerste lid, Wet Vpb 1969 op dat tijdstip van toepassing zou zijn geweest. Indien de belastingplichtige niet aannemelijk kan maken dat bij het gelieerde lichaam ter zake van de overdracht (i) eenzelfde verhoging reeds is betrokken in een naar de winst

geheven belasting of (ii) eenzelfde verhoging (in toekomstige belasting-tijdvakken) in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken, is op basis van genoemd artikel 35, als ook aan de overige voorwaarden is voldaan, sprake van een afschrijvingsbeperking.

Ingevolge het voorgestelde artikel 35, tweede lid, Wet Vpb 1969 is het eerste lid van dat artikel van overeenkomstige toepassing op de verkrijging van een bedrijfsmiddel door middel van een rechtshandeling als bedoeld in het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969. Het gaat daarbij om de situatie dat de belastingplichtige in de boekjaren die aanvangen op of na 1 juli 2019 en voor 1 januari 2022 van een aan hem gelieerd lichaam door middel van een rechtshandeling als bedoeld in genoemd artikel 8bd een bedrijfsmiddel heeft verkregen waarop bij de aanvang van dat boekjaar nog kan worden afgeschreven en de belastingplichtige niet aannemelijk maakt dat, indien genoemd artikel 8bd, eerste lid, op het tijdstip van de verkrijging van toepassing zou zijn geweest, voor de teboekstelling van dat bedrijfsmiddel de waarde in het economische verkeer in aanmerking zou zijn genomen.

Artikel II (artikelen 67 en 68 van de Mijnbouwwet)

Mijnbouwbedrijven die koolwaterstoffen winnen betalen op grond van de Mijnbouwwet een winstaandeel. Het opstellen van de winst- en verliesrekening geschiedt op grond van artikel 68, eerste lid, van de Mijnbouwwet met overeenkomstige toepassing van een aantal bepalingen van de Wet Vpb 1969 (de schakelbepaling). Voorgesteld wordt om de artikelen 8ba tot en met 8bd en 35 Wet Vpb 1969 aan de opsomming in artikel 68, eerste lid, van de Mijnbouwwet toe te voegen zodat de voorgestelde aanpassingen van de Wet Vpb 1969 doorwerken naar het winstaandeel dat wordt geheven op grond van de Mijnbouwwet.

Artikel 8b Wet Vpb 1969 ontbreekt thans in de schakelbepaling van artikel 68, eerste lid, van de Mijnbouwwet omdat de Mijnbouwwet een eigen zakelijkheidsbepaling kent (artikel 67, vijfde lid, van die wet) die nagenoeg gelijklopend is aan artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb 1969. Om de Mijnbouwwet en de Wet Vpb 1969 op dit punt te stroomlijnen en de doorwerking van de in dit wetsvoorstel voorgestelde bepalingen naar de Mijnbouwwet goed te laten verlopen, wordt voorgesteld artikel 67, vijfde lid, van de Mijnbouwwet te laten vervallen en gelijktijdig een verwijzing naar artikel 8b Wet Vpb 1969 op te nemen in artikel 68, eerste lid, van de Mijnbouwwet. Met het vervallen van genoemd artikel 67, vijfde lid, in combinatie met het toevoegen van artikel 8b Wet Vpb 1969 aan artikel 68, eerste lid, van de Mijnbouwwet is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel III (inwerkingtreding)

Voorgesteld wordt om deze wet in werking te laten treden met ingang van 1 januari 2022 en voor het eerst toepassing te laten vinden met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022.

Artikel IV (citeertitel)

Deze wet wordt aangehaald als «Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel».

De Staatssecretaris van Financiën,
J.A. Vijlbrief