

## **Internetconsultatie belastingplichtmaatregel omgekeerde hybride lichamen**

Op 4 maart 2021 is door de staatssecretaris van Financiën onder meer een [publieke internetconsultatie](#) gestart over de belastingplichtmaatregel voor zogenoemde omgekeerde hybride lichamen en enkele daarmee verband houdende flankerende maatregelen in onder andere de dividendbelasting en de bronbelasting op rente- en royaltybetalingen. Hieronder gaan wij in op het conceptwetsvoorstel.

### **Achtergrond**

Per 1 januari 2020 zijn in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 enkele maatregelen in werking getreden die dienen ter bestrijding van belastingontwijking door gebruikmaking van verschillen tussen belastingstelsels ('hybridemismatches'). Deze hybridemismatchmaatregelen dienden (grotendeels) te worden geïmplementeerd als gevolg van de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2). Bij de implementatie heeft Nederland gebruik gemaakt van de mogelijkheid om de zogenoemde belastingplichtmaatregel voor omgekeerde hybride lichamen pas per 1 januari 2022 in werking te laten treden, zodat kon worden bezien of er nadere flankerende maatregelen noodzakelijk waren. Bij de behandeling van de implementatiewet gaf het kabinet aan de aanvullende maatregelen gedurende 2021 op te nemen in een afzonderlijk wetsvoorstel. Dit wetsvoorstel wordt nu in concept ter consultatie aangeboden.

Wij wijzen erop dat de reeds in 2019 in het Staatsblad gepubliceerde, maar nog niet in werking getreden wetsartikelen die de belastingplicht voor omgekeerde hybride lichamen per 1 januari 2022 zouden gaan regelen, volgens het conceptvoorstel komen te vervallen. Dat geldt ook voor de toelichting ten aanzien van die eerdere artikelen.

### **Omgekeerde hybride lichamen**

Op grond van het conceptwetsvoorstel is een omgekeerd hybride lichaam een naar Nederlands recht aangegaan of in Nederland gevestigd samenwerkingsverband dat voor Nederlandse belastingdoeleinden als niet zelfstandig belastingplichtig ('transparent') wordt aangemerkt en waarvan direct of indirect ten minste 50% van de stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten wordt gehouden door een aan dat samenwerkingsverband gelieerd lichaam dat is gevestigd in een staat die het lichaam als zelfstandig belastingplichtig ('niet-transparent') beschouwt.

Van een omgekeerd hybride lichaam kan dus slechts sprake zijn als een gelieerd lichaam als zodanig ten minste een belang van 50% houdt in de stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten van een samenwerkingsverband. Verder volgt uit de definitie – en de toelichting – dat (gelieerde) natuurlijke personen geen aanleiding kunnen geven tot de kwalificatie 'omgekeerd hybride lichaam'.

Indien een samenwerkingsverband naar Nederlands recht is aangegaan wordt deze – mits ook aan de overige voorwaarden is voldaan – zonder meer als omgekeerd hybride lichaam aangemerkt. Bij naar Nederlands recht aangegane samenwerkingsverbanden kan worden gedacht aan maatschappen, vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen.

### **Belastingplichtmaatregel**

Zoals het woord ‘belastingplichtmaatregel’ reeds impliceert, wordt voorgesteld dat omgekeerde hybride lichamen integraal binnenlands belastingplichtig worden voor de vennootschapsbelasting. Dit houdt onder meer in dat omgekeerde hybride lichamen zullen worden geacht met hun gehele vermogen een onderneming te drijven en dat ze zullen worden aangemerkt als verdragsinwoner van Nederland (waardoor ze in beginsel ook verdragsgerechtigd zullen zijn).

Om dubbele belastingheffing te voorkomen, wordt voorgesteld dat voor zover de winst van een omgekeerd hybride lichaam rechtstreeks toerekenbaar is aan houders van winstrechten die woonachtig of gevestigd zijn in een staat die dat lichaam als transparant beschouwt, dat winstdeel aftrekbaar is van de winst. Een omgekeerd hybride lichaam wordt effectief dus alleen aan vennootschapsbelasting onderworpen voor zover sprake is van een kwalificatieverschil. Omdat Nederland – na toepassing van de voorgestelde maatregelen – een staat is die het omgekeerd hybride lichaam als belastingplichtig beschouwt, is het gedeelte van de winst van het omgekeerd hybride lichaam dat toerekenbaar is aan Nederlandse participanten, niet aftrekbaar bij het bepalen van de winst van het omgekeerd hybride lichaam.

De aanvang en het einde van de belastingplicht van een omgekeerd hybride lichaam zal op eenzelfde manier worden behandeld als de aanvang en het einde van de belastingplicht bij andere vennootschapsbelastingplichtigen. Hierbij kan worden gedacht aan het opstellen van een openingsbalans bij het belastingplichtig worden en een eindafrekening bij het eindigen van de belastingplicht.

#### *Uitzondering*

De belastingplichtmaatregel is niet van toepassing op aangewezen instellingen voor collectieve belegging in effecten (ICBE's) en alternatieve beleggingsinstellingen, mits deze beleggen in effecten en sprake is van een gediversifieerde portefeuille.

### **Dividendbelasting**

Om ervoor te zorgen dat uitdelingen van een omgekeerd hybride lichaam kunnen worden onderworpen aan Nederlandse dividendbelasting, bevat het conceptwetsvoorstel enkele (definitie)wijzigingen in de Wet op de dividendbelasting 1965 en Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) (zie hierna). Daarnaast wordt

voorgesteld dat omgekeerde hybride lichamen inhoudingsplichtig worden voor de dividendbelasting.

Blijkens het consultatiedocument wordt dividendbelasting geheven van opbrengstgerechtigden die woonachtig of gevestigd zijn in een staat die het omgekeerde hybride lichaam als niet-transparant beschouwt. Omdat Nederland – na toepassing van de voorgestelde maatregelen – ook een staat is die het omgekeerde hybride lichaam als niet-transparant beschouwt, wordt in beginsel ook dividendbelasting geheven van Nederlandse participanten in omgekeerde hybride lichamen.

Voorts wordt voorgesteld dat omgekeerde hybride lichamen voor de toepassing van de dividendbelasting integraal als opbrengstgerechtigde worden aangemerkt. Deze wijziging beoogt te voorkomen dat de houders van stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in een omgekeerd hybride lichaam naar rato van ieders deelgerechtigdheid in dat lichaam zelfstandig als opbrengstgerechtigde worden aangemerkt. Om te voorkomen dat vervolgens door middel van het tussenschuiven van een omgekeerd hybride lichaam dividendbelasting kan worden bespaard, wordt voorgesteld dat de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting geen toepassing vindt voor zover die vrijstelling niet van toepassing zou zijn geweest ingeval de achterliggende gerechtigde het belang zonder tussenkomst van het omgekeerde hybride lichaam zou hebben gehouden.

### **Bronbelasting op rente- en royaltybetalingen**

Om ervoor te zorgen dat rente- en royaltybetalingen gedaan door omgekeerde hybride lichamen binnen de reikwijdte van de Wet bronbelasting 2021 vallen, worden enkele (definitie)wijzigingen in de Wet bronbelasting 2021 en (wederom) de AWR voorgesteld (zie hierna). Daarnaast wordt voorgesteld dat omgekeerde hybride lichamen inhoudingsplichtig worden voor de Wet bronbelasting 2021 voor zover de voordeelgerechtigde is gevestigd in een staat die het omgekeerd hybride lichaam als niet-transparant beschouwt.

Ook voor de Wet bronbelasting 2021 wordt voorgesteld dat een omgekeerd hybride lichaam voor de toepassing van deze bronbelasting integraal als voordeelgerechtigde wordt aangemerkt. Hiermee wordt voorkomen dat de houders van stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in een omgekeerd hybride lichaam naar rato van ieders deelgerechtigdheid in dat lichaam zelfstandig als voordeelgerechtigde worden aangemerkt. Om te voorkomen dat vervolgens door middel van het tussenschuiven van omgekeerd hybride lichaam bronbelasting kan worden bespaard, wordt voorgesteld dat een omgekeerd hybride lichaam onder bepaalde voorwaarden belastingplichtig is voor de Wet bronbelasting 2021. Deze belastingplicht voor omgekeerde hybride lichamen is aan de orde indien en voor zover de rente- of royaltybetalingen toerekenbaar zijn aan

een participant die is gevestigd in een staat die het omgekeerd hybride lichaam als transparant beschouwt en die zonder tussenkomst van het omgekeerd hybride lichaam belastingplichtig zou zijn voor de Wet bronbelasting 2021.

### **Overige wijzigingen**

Voorgesteld wordt om in de AWR te regelen dat het belang van een houder van stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in een omgekeerd hybride lichaam voor Nederlands fiscale doeleinden wordt aangemerkt als een 'aandeel', indien deze houder woonachtig is of gevestigd is in een staat die dat lichaam als niet-transparant beschouwt. In het verlengde hiervan wordt ook voorgesteld dat een omgekeerd hybride lichaam voor Nederlands fiscale doeleinden wordt aangemerkt als vennootschap.

Deze wijzigingen hebben onder meer tot gevolg dat natuurlijke personen een aanmerkelijk belang kunnen hebben in een omgekeerd hybride lichaam, dat een vennootschapsbelastingplichtige participant met betrekking tot een omgekeerd hybride lichaam de deelnemingsvrijstelling kan toepassen en dat de buitenlandse belastingplicht zoals gedefinieerd in de vennootschapsbelasting van toepassing kan zijn als gevolg van een belang gehouden in een omgekeerd hybride lichaam.

### **Afsluiting**

De consultatie loopt tot en met 2 april 2021. De reacties zullen – indien daarvoor toestemming wordt verleend – vervolgens worden gepubliceerd. Na de consultatie zullen de reacties in een definitief wetsvoorstel worden verwerkt. Na inwerkingtreding van de hier beschreven maatregel zal het Nederlands belastingstelsel nog complexer zijn geworden. Structuren zullen opnieuw moeten worden beoordeeld en eventueel worden aangepast.

Tot slot merken wij op dat de hier besproken maatregel deel uitmaakt van drie nieuwe maatregelen om belastingontwijking via zogeheten mismatches te bestrijden. Eveneens op 4 maart 2021 is een consultatie gestart over een wetsvoorstel dat mismatches bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel moet tegengaan. Wij verwijzen hiervoor naar ons separate memorandum. Daarnaast zal binnen afzienbare tijd ook een internetconsultatie worden gestart met betrekking tot het Nederlandse kwalificatiebeleid van (buitenlandse) rechtsvormen. Al deze maatregelen worden naar verwachting onderdeel van het Belastingplan 2022.

Indien de ontwikkelingen daartoe aanleiding geven, zullen wij u daar uiteraard nader over informeren.

Meijburg & Co  
5 maart 2021

*De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.*