

Vergaderjaar 2021–2022

35 928

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2022)

Nr. 7

NOTA VAN WIJZIGING

Ontvangen 27 oktober 2021

Het voorstel van wet wordt als volgt gewijzigd:

A

In artikel IV wordt de aanhef vervangen door:

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

1. Aan artikel 15ae wordt een lid toegevoegd, luidende:

6. Voor de toepassing van het eerste lid wordt de aan een met ingang van haar oprichting gevoegde dochtermaatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid aangemerkt als winst van de maatschappijen die deze dochtermaatschappij hebben opgericht, naar rato van hun kapitaal­in­breng. Indien de eerste zin toepassing vindt en bij een maatschappij die de met ingang van haar oprichting gevoegde dochtermaatschappij heeft opgericht sprake is van verliezen als bedoeld in artikel 34i, eerste zin, worden voor de toepassing van dat artikel de werkzaamheden en het vermogen van deze dochtermaatschappij aangemerkt als de werkzaamheden en het vermogen van die andere maatschappij, naar rato van haar kapitaal­in­breng.

2. Artikel 23e wordt als volgt gewijzigd:.

B

Na artikel IV wordt een artikel ingevoegd, luidende:

ARTIKEL IVA

De Wet bronbelasting 2021 wordt als volgt gewijzigd:

1. Aan artikel 3.3 wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder vaste inrichting mede verstaan: onroerende zaken, rechten, schuldvorderingen en werkzaam-

heden als bedoeld in artikel 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

2. Aan artikel 3.4 wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder vaste inrichting mede verstaan: onroerende zaken, rechten, schuldvorderingen en werkzaamheden als bedoeld in artikel 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

3. Artikel 2.1 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het vierde lid komt te luiden:

4. Het eerste lid, onderdeel e, is niet van toepassing indien aannemelijk wordt gemaakt dat:

a. iedere achterliggende gerechtigde die al dan niet samen met een of meer andere lichamen die met die achterliggende gerechtigde een samenwerkende groep als bedoeld in artikel 10a, zesde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vormen een kwalificerend belang heeft in het lichaam, bedoeld in het eerste lid, onderdeel e, volgens de fiscale regelgeving van de staat waarin die achterliggende gerechtigde is gevestigd aldaar wordt behandeld als de gerechtigde tot de voordelen, bedoeld in het eerste lid, aanhef, en niet een lichaam is waarop zonder tussenkomst van de voordeelgerechtigde het eerste lid, onderdelen a, b, c of d, van toepassing zou zijn; of

b. er geen achterliggende gerechtigde is die, al dan niet samen met een of meer andere lichamen die met die achterliggende gerechtigde een samenwerkende groep als bedoeld in artikel 10a, zesde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vormen, een kwalificerend belang heeft in het lichaam, bedoeld in het eerste lid, onderdeel e.

2. Onder vernummering van het vijfde lid tot zesde lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

5. Onder een belang als bedoeld in het vierde lid wordt mede verstaan een middellijk belang, mits op het lichaam of de lichamen via welke het middellijke belang wordt gehouden het eerste lid, onderdeel e, van toepassing zou zijn indien dit lichaam, onderscheidenlijk die lichamen, de voordeelgerechtigde zou, onderscheidenlijk zouden, zijn. Van achterliggende gerechtigdheid als bedoeld in het vierde lid is sprake voor zover de gerechtigdheid tot de voordelen, bedoeld in het eerste lid, aanhef, rechtstreeks verband houdt met een participatie in de voordeelgerechtigde, bedoeld in het eerste lid, onderdeel e.

C

In artikel VIII, onderdeel a, wordt «terugwerkt» vervangen door «en artikel IVA, onderdeel C, terugwerken».

TOELICHTING

I. Algemeen

In deze nota van wijziging zijn wijzigingen opgenomen met betrekking tot verschillende onderwerpen. Het gaat om een aanpassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) en een tweetal aanpassingen in de Wet bronbelasting 2021.

1. Aanpassing verrekening van voorvoegingsverliezen met de winst van een bij oprichting gevoegde dochtermaatschappij

De Hoge Raad heeft in een arrest van 11 juni 2021 een nadere uitleg gegeven over de samenloop tussen de verliesverrekeningsregels en het fiscale-eenheidsregime in de vennootschapsbelasting.

Door toepassing van de zogenoemde houdsterverliesregeling zijn zowel houdster- als groepsfinancieringsverliezen (in het kort: houdsterverliezen) slechts verrekenbaar met houdster- of groepsfinancieringswinsten (in het kort: houdsterwinsten). Met ingang van 1 januari 2019 is deze houdsterverliesregeling afgeschaft. Voor op die datum nog niet verrekende (bestaande) houdsterverliezen is overgangsrecht opgenomen, op grond waarvan de op 1 januari 2019 nog bestaande houdsterverliezen slechts verrekenbaar blijven met houdsterwinsten. Door de wijziging van de verliesverrekening in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2022 worden ook de per die datum bestaande houdsterverliezen (onder voorwaarden) onbeperkt voorwaarts in de tijd verrekenbaar.

Voor de verrekening van verliezen binnen de fiscale eenheid geldt dat de verliezen die door een maatschappij zijn geleden vóór voeging in een fiscale eenheid (voorvoegingsverliezen) in beginsel slechts verrekend kunnen worden met winst van de fiscale eenheid voor zover die winst aan die maatschappij is toe te rekenen. In het Besluit fiscale eenheid 2003 (BFE 2003) worden nadere regels gesteld ten aanzien van de verrekening van voorvoegingsverliezen. Door toepassing hiervan worden de aan een dochtermaatschappij die bij oprichting wordt gevoegd in de fiscale eenheid toe te rekenen winsten aangemerkt als winsten van de maatschappij die deze dochtermaatschappij heeft opgericht (hierna ook: nadere regel). De Hoge Raad heeft in genoemd arrest van 11 juni 2021 geoordeeld dat op basis van de bewoordingen van het samenstel van toepasselijke bepalingen de (houdster)maatschappij die de dochtermaatschappij heeft opgericht haar voorvoegingshoudsterverliezen kan verrekenen met als haar winst aangemerkte niet-houdsterwinst van deze dochtermaatschappij. Hierbij wordt dus geen rekening gehouden met doel en strekking van de houdsterverliesregeling op grond waarvan houdsterverliezen slechts kunnen worden verrekend met houdsterwinsten.

Als gevolg van dit arrest kunnen onder omstandigheden houdsterverliezen worden verrekend met niet-houdsterwinsten. Dit is in strijd met doel en strekking van de houdsterverliesregeling. De mogelijkheid bestaat dat belastingplichtigen door middel van het wijzigen van hun structuur de door toepassing van de houdsterverliesregeling beperkt verrekenbare houdsterverliezen toch geheel of gedeeltelijk zullen verrekenen met niet-houdsterwinsten. Dat kan leiden tot een substantiële budgettaire derving. Het kabinet acht dit onwenselijk. Gezien het voorgaande wordt voorgesteld om per 1 januari 2022 de Wet Vpb 1969 te wijzigen. Die wijziging komt er op neer dat ingeval winst van een bij oprichting gevoegde dochtermaatschappij wordt aangemerkt als winst van een (houdster)maatschappij en die (houdster)maatschappij verliezen heeft waar de houdsterverliesregeling nog op van toepassing is, ook de werkzaamheden en het vermogen van die dochtermaatschappij voor toepassing van die regeling worden aangemerkt als de werkzaamheden en het vermogen van de (houdster)maatschappij die deze dochtermaatschappij heeft opgericht (eveneens naar rato van haar kapitaalbreng). In samenhang met deze wijziging wordt de genoemde nadere regel uit het BFE 2003 ten aanzien van de verrekening van voorvoegingsverliezen met de winst van een bij oprichting gevoegde dochtermaatschappij in de Wet Vpb 1969 opgenomen en komt deze in het BFE 2003 te vervallen. Met de voorgestelde wijzigingen wordt recht gedaan aan de ratio van de

houdsterverliesregeling en wordt de uitleg zoals de Belastingdienst die voorheen heeft gehanteerd per 1 januari 2022 in de wet vastgelegd en wordt een potentieel aanzienlijke budgettaire derving voorkomen.

2. Wijzigingen in de Wet bronbelasting 2021

In deze nota van wijziging is een tweetal aanpassingen in de Wet bronbelasting 2021 opgenomen. De eerste wijziging betreft een aanvulling op het begrip vaste inrichting in Nederland voor toepassing van de bronbelasting. De tweede wijziging betreft een verduidelijking in een van de hybridebepalingen in de Wet bronbelasting 2021.

Met de op 1 januari 2021 in werking getreden Wet bronbelasting 2021 is vanaf die datum een conditionele bronbelasting verschuldigd op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties.

Onder andere zijn aan bronbelasting onderworpen rente- en royaltybetalingen door een niet in Nederland gevestigde aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige voor zover de met de vergoedingen (rente of royalty's) corresponderende lasten worden toegerekend aan een vaste inrichting in Nederland. De Wet bronbelasting 2021 verwijst voor het begrip vaste inrichting naar de definitie opgenomen in de Wet Vpb 1969, maar niet naar de specifieke Nederlandse bronnen die daaronder in de Wet Vpb 1969 eveneens worden verstaan als het gaat om een vaste inrichting in Nederland, zoals in Nederland gelegen onroerende zaken of bepaalde schuldvorderingen. Dit creëert mogelijkheden om binnen concernverband renten en royalty's die naar laagbelastende jurisdicties stromen ten laste van de Nederlandse winst te laten komen, zonder heffing van bronbelasting. Om dit tegen te gaan wordt voorgesteld om in de Wet bronbelasting 2021 de genoemde Nederlandse bronnen mede te begrijpen onder een vaste inrichting in Nederland.

Daarnaast is in de Wet bronbelasting 2021 een regeling opgenomen die ziet op de specifieke situatie waarin een voordeelgerechtigde naar Nederlandse maatstaven fiscaal niet-transparant (zelfstandig belastingplichtig) is, maar in de staat op grond van wiens recht die voordeelgerechtigde is opgericht, niet zijnde een laagbelastende jurisdictie, fiscaal transparant is (hybride lichaam) en daardoor in die staat niet wordt behandeld als de gerechtigde tot de voordelen. De Wet bronbelasting 2021 voorziet in dat geval – kort gezegd – in een regeling op basis waarvan het hybride lichaam belastingplichtig is voor de bronbelasting, tenzij aannemelijk wordt gemaakt dat iedere achterliggende gerechtigde die – al dan niet samen met een of meer andere lichamen die met die achterliggende gerechtigde een samenwerkende groep vormen – een kwalificerend belang heeft in het hybride lichaam:

- i) in het land van vestiging wordt behandeld als de gerechtigde tot de voordelen; en
- ii) geen bronbelasting zou zijn verschuldigd indien deze de rente- of royaltybetaling rechtstreeks zou hebben ontvangen.

Een grammaticale toepassing van deze tegenbewijsregeling leidt ertoe dat daarop geen beroep kan worden gedaan (en een hybride lichaam dus altijd belastingplichtig is voor de Wet bronbelasting 2021) als niet ten minste één van de achterliggende gerechtigden een kwalificerend belang heeft (al dan niet via een samenwerkende groep). Zonder tussenkomst van een hybride lichaam zou er bij afwezigheid van een kwalificerend belang echter nimmer bronbelasting verschuldigd zijn over betalingen van renten of royalty's aan de voordeelgerechtigden. De uitkomst van de bovengenoemde toepassing van de regeling is daarmee niet in overeenstemming met de bedoeling van de wet. Deze nota van wijziging voorziet daarom in een verduidelijking door te regelen dat een hybride lichaam zoals hiervoor bedoeld (ook) niet belastingplichtig is voor de Wet

bronbelasting 2021 indien aannemelijk wordt gemaakt dat geen van de achterliggende gerechtigden – al dan niet via een samenwerkende groep – een kwalificerend belang heeft in het hybride lichaam. Voorgesteld wordt om deze wijziging te laten plaatsvinden met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2021.

3. Uitvoeringsaspecten

Deze nota van wijziging is door de Belastingdienst beoordeeld met twee uitvoeringstoetsen.

Voor de wijziging in de Wet Vpb 1969 met betrekking tot de verrekening van voorvoegingsverliezen geldt dat de Belastingdienst deze uitvoerbaar acht per de voorgestelde inwerkingtredingsdatum. De gevolgen voor de uitvoering worden beschreven in bijgaande uitvoeringstoets¹. Deze wijziging heeft geen uitvoeringskosten voor de Belastingdienst tot gevolg.

Voor de in deze nota van wijziging opgenomen verduidelijking in de hybridebepalingen van de Wet bronbelasting 2021 geldt dat de ter zake van het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2021 uitgebrachte uitvoeringstoets onverkort van kracht is. Daarnaast acht de Belastingdienst de uitbreiding van het begrip vaste inrichting voor de toepassing van de Wet bronbelasting 2021 uitvoerbaar per de voorgestelde inwerkingtredingsdatum. De nota van wijziging leidt niet tot bijkomende uitvoeringskosten voor de Belastingdienst.

II. Onderdeelsgewijs

Onderdeel A

Artikel IV, onderdeel A (artikel 15ae van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Ingevolge het voorgestelde artikel 15ae, zesde lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 wordt de aan een met ingang van haar oprichting gevoegde dochtermaatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid aangemerkt als winst van de maatschappijen die deze dochtermaatschappij hebben opgericht, naar rato van hun kapitaalbreng. Indien de maatschappij die deze dochtermaatschappij heeft opgericht voorvoegingsverliezen heeft waar artikel 34i Wet Vpb 1969 op van toepassing is (houdster- of financieringsverliezen, hierna in het kort: houdsterverliezen), worden ingevolge het voorgestelde artikel 15ae, zesde lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 eveneens de werkzaamheden en het vermogen van deze dochtermaatschappij aangemerkt als de werkzaamheden en het vermogen van de (houdster)maatschappij naar rato van diens kapitaalbreng. Deze toerekening van werkzaamheden en vermogen is relevant voor de toepassing van artikel 34i Wet Vpb 1969, in samenhang met het eerste lid van genoemd artikel 15ae.

Op grond van het voorgaande zijn de voorvoegingshoudsterverliezen van de maatschappij die de dochtermaatschappij heeft opgericht niet verrekenbaar met de als haar winst aangemerkte winst van de met ingang van haar oprichting gevoegde dochtermaatschappij, indien de eveneens als haar werkzaamheden en vermogen aangemerkte werkzaamheden en vermogen van die dochtermaatschappij tot gevolg hebben dat deze verliezen door toepassing van artikel 34i Wet Vpb 1969 niet verrekenbaar zijn. Hierbij vinden de toetsen van artikel 20, vierde tot en met zesde lid, Wet Vpb 1969, zoals dat luidde op 31 december 2018, op grond van artikel

¹ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

34i Wet Vpb 1969, nog steeds plaats op het niveau van de in de fiscale eenheid opgenomen maatschappij die deze dochter heeft opgericht, maar nu met inachtneming van de als haar werkzaamheden en het als haar vermogen aangemerkte werkzaamheden en vermogen van de met ingang van haar oprichting gevoegde dochtermaatschappij.

Het voorgestelde artikel 15ae, zesde lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 voorkomt derhalve dat door de tegemoetkoming van genoemd artikel 15ae, zesde lid, eerste zin, voor de toepassing van het eerste lid van dat artikel aan de beoogde toepassing van artikel 34i Wet Vpb 1969 kan worden ontkomen. De tegemoetkoming van het voorgestelde artikel 15ae, zesde lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 is thans opgenomen in artikel 5, vierde lid, BFE 2003 en zal daaruit bij de inwerkingtreding van genoemd artikel 15ae, zesde lid, worden geschrapt.

Het voorgaande kan worden toegelicht aan de hand van het volgende gesimplificeerde voorbeeld.

Voorbeeld 1

Casus

Op enig moment richten A BV en haar 100%-dochtermaatschappij B BV een nieuwe vennootschap, D BV, op. D BV wordt bij oprichting gevoegd in een nieuw opgerichte fiscale eenheid met A BV en B BV. A BV en B BV brengen beide 50% van het totale kapitaal van D BV in. D BV exploiteert een actieve onderneming. A BV heeft € 400.000 voorvoegingshoudsterverliezen waar artikel 34i Wet Vpb 1969 op van toepassing is en € 50.000 reguliere voorvoegingsverliezen. B BV heeft geen voorvoegingshoudsterverliezen en € 100.000 reguliere voorvoegingsverliezen. In het eerste boekjaar na voeging maakt de fiscale eenheid € 1.000.000 winst. Deze fiscale-eenheidswinst is volledig aan (de actieve onderneming van) D BV toerekenbaar.

Uitwerking vóór toepassing van de voorgestelde wijziging (huidig recht)

Op grond van artikel 15ae, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 geldt voor toepassing van de verrekening van verliezen door de fiscale eenheid dat de voorvoegingsverliezen van A BV en B BV in beginsel slechts kunnen worden verrekend met de aan hen toerekenbare winst van de fiscale eenheid. Op grond van artikel 5, vierde lid, BFE 2003 wordt de winst van D BV echter aangemerkt als winst van A BV en B BV, naar rato van hun kapitaalbijbreng. Dit betekent dat zowel bij A BV als B BV € 500.000 fiscale-eenheidswinst, die toerekenbaar is aan D BV, wordt aangemerkt als eigen winst voor toepassing van het verrekenen van voorvoegingsresultaten. Op basis van het genoemde arrest van de Hoge Raad van 11 juni 2021 kan de fiscale eenheid vervolgens in het eerste boekjaar na voeging € 400.000 voorvoegingshoudsterverliezen en € 50.000 reguliere voorvoegingsverliezen van A BV verrekenen. De fiscale eenheid kan € 100.000 reguliere voorvoegingsverliezen van B BV verrekenen. Er resteert na verrekening van voorvoegingsverliezen een fiscale-eenheidswinst van € 450.000. Er restereren geen voorvoegingsverliezen.

Uitwerking na de voorgestelde wijziging

Na de voorgestelde wijziging geldt voor toepassing van de verrekening van verliezen door de fiscale eenheid nog steeds dat de voorvoegingsverliezen van A BV en B BV in beginsel, op grond van artikel 15ae, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969, slechts kunnen worden verrekend met de aan

hen toerekenbare winst van de fiscale eenheid. Op grond van het voorgestelde artikel 15ae, zesde lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 wordt bovendien, net als dat voorheen het geval was op grond van artikel 5, vierde lid, BFE 2003, de winst van D BV aangemerkt als winst van A BV en B BV, naar rato van hun kapitaalbreng. Ook onder de voorgestelde wijziging wordt derhalve bij zowel A BV als B BV € 500.000 fiscale-eenheidswinst, die toerekenbaar is aan D BV, aangemerkt als winst van A BV, respectievelijk B BV, voor toepassing van het verrekenen van voorvoegingsresultaten. Aangezien A BV echter voorvoegingshoudsterverliezen heeft waar artikel 34i Wet Vpb 1969 op van toepassing is, worden als gevolg van genoemd artikel 15ae, zesde lid, tweede zin, eveneens naar rato van haar kapitaalbreng, 50% van de werkzaamheden en 50% van het vermogen van D BV aangemerkt als de werkzaamheden en het vermogen van A BV voor de toepassing van genoemd artikel 34i in samenhang met artikel 15ae, eerste lid, Wet Vpb 1969. In casu kan de fiscale eenheid hierdoor de voorvoegingshoudsterverliezen van A BV in het eerste boekjaar na voeging niet verrekenen, omdat A BV niet voldoet aan de werkzaamhedentoets van artikel 34i Wet Vpb 1969. Dit betekent dat de fiscale eenheid – anders dan in de hiervoor opgenomen uitwerking onder huidig recht – alleen de € 50.000 reguliere voorvoegingsverliezen van A BV kan verrekenen. De tweede zin van genoemd artikel 15ae, zesde lid, is niet van toepassing op B BV, omdat B BV geen voorvoegingshoudsterverliezen heeft waar artikel 34i Wet Vpb 1969 op van toepassing is. De fiscale eenheid kan – net als in de hiervoor opgenomen uitwerking onder huidig recht – derhalve op basis van het voorgestelde artikel 15ae, zesde lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 in samenhang met het eerste lid, onderdeel a, van dat artikel € 100.000 regulier voorvoegingsverlies van B BV verrekenen. Er resteert na verrekening van voorvoegingsverliezen een fiscale-eenheidswinst van € 850.000. De fiscale eenheid beschikt aan het einde van het eerste boekjaar na voeging over € 400.000 aan voorvoegingshoudsterverliezen van A BV.

Ingevolge artikel VIII, onderdeel e, van het wetsvoorstel (inwerkingtredingbepaling) wordt voorgesteld dat deze wijziging in werking treedt per 1 januari 2022 en voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022.

Onderdeel B

Artikel IVA, onderdelen A en B (artikelen 3.3 en 3.4 van de Wet bronbelasting 2021)

In artikel 3.1 van de Wet bronbelasting 2021 is geregeld dat de bronbelasting wordt geheven over voordelen in de vorm van renten en royalty's. Op basis van de artikelen 3.3, eerste lid, onderdeel b, en 3.4, eerste lid, onderdeel b, van de Wet bronbelasting 2021 zijn voordelen (in de vorm van renten respectievelijk royalty's) vergoedingen die zijn verschuldigd door een niet in Nederland gevestigde aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige voor zover de met die vergoedingen corresponderende lasten worden toegerekend aan een vaste inrichting in Nederland.

In artikel 1.2, eerste lid, onderdeel f, van de Wet bronbelasting 2021 is de definitie van een vaste inrichting voor de toepassing van de Wet bronbelasting 2021 opgenomen. In deze bepaling wordt als vaste inrichting aangemerkt een vaste inrichting als bedoeld in artikel 3, vierde tot en met twaalfde lid, Wet Vpb 1969. Voor de toepassing van de vennootschapsbelasting worden echter op basis van artikel 17, derde lid, onderdeel a, juncto artikel 17a Wet Vpb 1969 – kort gezegd – in Nederland gelegen onroerende zaken, alsmede rechten die daarmee samenhangen,

bepaalde rechten op aandelen in de winst, specifieke schuldvorderingen op in Nederlandse gevestigde vennootschappen en specifieke werkzaamheden (hierna: Nederlandse bronnen) gerekend tot een onderneming die wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting in Nederland. Buitenlandse belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting zijn Nederlandse vennootschapsbelasting verschuldigd over deze Nederlandse bronnen van inkomen. Deze Nederlandse bronnen vallen echter niet onder het begrip vaste inrichting zoals opgenomen in artikel 3, vierde tot en met twaalfde lid, Wet Vpb 1969. Omdat in de Wet bronbelasting 2021 uitsluitend wordt verwezen naar artikel 3, vierde tot en met twaalfde lid, Wet Vpb 1969, vallen deze Nederlandse bronnen dan ook niet onder de definitie van vaste inrichting in Nederland voor de toepassing van de bronbelasting.

Het voorgaande kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden geïllustreerd.

Voorbeeld 2

Lichaam Y, gevestigd in land A, bezit onroerende zaken (vastgoed) gelegen in Nederland. Lichaam Y is voor de voordelen uit dit vastgoed als buitenlandse belastingplichtige aan vennootschapsbelasting onderworpen op basis van artikel 17, derde lid, onderdeel a, juncto artikel 17a, onderdeel a, Wet Vpb 1969. Lichaam Y wordt door de 100% aandeelhouder X, gevestigd in een laagbelastende jurisdictie (land B), gefinancierd met een schuld. Omdat lichaam Y geen materiële aanwezigheid heeft in land A wordt de betaalde rente op de schuld toegerekend aan de vaste inrichting in Nederland. Hierdoor kan deze betaalde rente in aftrek worden gebracht van het Nederlandse inkomen van lichaam Y. Op basis van artikel 3.1, onderdeel a, juncto artikel 3.3, eerste lid, onderdeel b, van de Wet bronbelasting 2021 zijn de vergoedingen (de renten) door een niet in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige voor zover de met de vergoedingen (de renten) corresponderende lasten worden toegerekend aan een vaste inrichting in Nederland onderworpen aan bronbelasting. Voor de toepassing van de huidige Wet bronbelasting 2021 valt Nederlands vastgoed echter niet onder dit begrip vaste inrichting in Nederland. Nederland kan dus geen bronbelasting heffen over de renten die Y betaalt aan X op basis van de huidige wet.

Voorgesteld wordt om met ingang van 1 januari 2022 het begrip vaste inrichting voor de bronbelasting uit te breiden indien het een in Nederland gelegen vaste inrichting betreft. Hiertoe wordt voorgesteld om in de heffingsgrondslagbepalingen van de Wet bronbelasting 2021 (artikelen 3.3 en 3.4) te regelen dat onder een vaste inrichting in Nederland mede wordt verstaan onroerende zaken, rechten, schuldvorderingen en werkzaamheden als bedoeld in artikel 17a Wet Vpb 1969. Op die manier wordt bronbelasting geheven over renten en royalty's voor zover de met die vergoedingen corresponderende lasten kunnen worden toegerekend aan Nederlandse bronnen als bedoeld in artikel 17a Wet Vpb 1969.

Artikel IVA, onderdeel C (artikel 2.1 van de Wet bronbelasting 2021)

De voorgestelde aanpassing van artikel 2.1, vierde lid, van de Wet bronbelasting 2021 betreft een verduidelijking om de tekst van die bepaling in overeenstemming te brengen met de uitwerking zoals die is beoogd. In verband met de uitbreiding van de tekst van genoemd vierde lid wordt een deel van de tekst van het huidige vierde lid verplaatst naar artikel 2.1, vijfde lid (nieuw), van de Wet bronbelasting 2021. Met deze verplaatsing is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

In artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, van de Wet bronbelasting 2021 is een regeling opgenomen die ziet op de specifieke situatie waarin een voordeelgerechtigde naar Nederlandse maatstaven fiscaal niet-transparant is, maar in de staat op grond van wiens recht die voordeelgerechtigde is opgericht, niet zijnde een laagbelastende jurisdictie, fiscaal transparant is (hybride lichaam) en daardoor in die staat niet wordt behandeld als de gerechtigde tot de voordelen. Als in dat geval een of meer van de participanten in het hybride lichaam (achterliggende gerechtigden) zijn gevestigd in een laagbelastende jurisdictie zou zonder nadere regeling onbedoeld een rente- of royaltystroom naar hen kunnen ontstaan zonder dat er bronbelasting is verschuldigd.

Genoemd onderdeel e bepaalt daarom dat in een dergelijke situatie het hybride lichaam belastingplichtig is voor de bronbelasting.

Ingevolge het huidige artikel 2.1, vierde lid, van de Wet bronbelasting 2021 is het eerste lid, onderdeel e, van dat artikel niet van toepassing indien aannemelijk wordt gemaakt dat iedere achterliggende gerechtigde die – al dan niet samen met een of meer andere lichamen die met die achterliggende gerechtigde een samenwerkende groep als bedoeld in artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 vormen – een kwalificerend belang heeft in het hybride lichaam:

- i) in het land van vestiging wordt behandeld als de gerechtigde tot de voordelen;
- en
- ii) geen bronbelasting zou zijn verschuldigd indien deze de rente- of royaltybetaling rechtstreeks zou hebben ontvangen.

Op basis van de grammaticale uitleg van de tekst van het huidige artikel 2.1, vierde lid, van de Wet bronbelasting 2021 kan slechts een beroep worden gedaan op de in dat lid opgenomen tegenbewijsregeling indien er ten minste één achterliggende gerechtigde is die in het hybride lichaam een kwalificerend belang heeft. Dit houdt in dat indien géén van de achterliggende gerechtigden een kwalificerend belang heeft in het hybride lichaam er geen beroep kan worden gedaan op het huidige vierde lid van genoemd artikel 2.1. Bij een rechtstreekse betaling van renten of royalty's – dus zonder tussenkomst van het hybride lichaam – aan de achterliggende gerechtigden zou – door het ontbreken van een kwalificerend belang – echter nimmer bronbelasting verschuldigd zijn. De grammaticale uitleg van het huidige artikel 2.1, vierde lid, van de Wet bronbelasting 2021 is daarmee niet in lijn met het beoogde doel van genoemde wet.

Het bovenstaande kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 3

Vanuit Nederlands perspectief is het hybride lichaam in land A in de bovenstaande figuur de voordeelgerechtigde van de renten of royalty's betaald door bv. Land A (niet zijnde een laagbelastende jurisdictie) beschouwt de participanten in het hybride lichaam echter als voordeelgerechtigden van de rente- of royaltybetalingen. Op basis van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, van de Wet bronbelasting 2021 is bronbelasting verschuldigd op de betalingen aan het hybride lichaam. Omdat geen van de achterliggende gerechtigden een kwalificerend belang heeft in het hybride lichaam en zij ook geen samenwerkende groep vormen, kan deze bronbelasting niet achterwege blijven op grond van het huidige artikel 2.1, vierde lid, van de Wet bronbelasting 2021. Zonder tussenkomst van het hybride lichaam zou er echter niet aan heffing van bronbelasting worden toegekomen.

Om die reden wordt voorgesteld om aan artikel 2.1, vierde lid, van de Wet bronbelasting 2021 toe te voegen dat artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, van de Wet bronbelasting 2021 eveneens niet van toepassing is indien er geen enkele achterliggende gerechtigde is die, al dan niet samen met een of meer andere lichamen die met die achterliggende gerechtigde een samenwerkende groep als bedoeld in artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 vormen, een kwalificerend belang heeft in het lichaam, bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, van de Wet bronbelasting 2021 (het hybride lichaam).

Omdat de voorgestelde wijziging van artikel 2.1, vierde lid, van de Wet bronbelasting 2021 een verduidelijking van de beoogde uitwerking van de regeling ten tijde van de inwerkingtreding van die wet betreft, wordt voorgesteld om de wetswijziging in werking te laten treden met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2021. Hiermee valt de inwerkingtredingsdatum samen met de inwerkingtreding van de Wet bronbelasting 2021.

Onderdeel C

Artikel VIII (inwerkingtreding)

Dit artikel regelt de inwerkingtreding. Voor de wijziging van artikel 2.1, vierde lid, van de Wet bronbelasting 2021 wordt voorgesteld dat deze terugwerkt tot en met 1 januari 2021. Voor een toelichting hierop wordt verwezen naar de toelichting bij artikel IVA, onderdeel C.

De Staatssecretaris van Financiën,
J.A. Vijlbrief