



## Vennootschapsbelasting. Hybridemismatches. (Besluit Hybridemismatches)

*Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek  
Besluit van 1 oktober 2021, nr. 2021-20014*

**De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.**

*Dit beleidsbesluit bevat het beleid voor de hybridemismatchmaatregelen die opgenomen zijn in afdeling 2.2A van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.*

### 1. Inleiding

Op 1 januari 2020 is de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking in werking getreden door opname van zogenoemde 'hybridemismatchmaatregelen' in afdeling 2.2A van de Wet Vpb 1969. Deze wetgeving beoogt belastingontwijking door gebruik te maken van hybridemismatches tussen zowel de EU-lidstaten onderling als tussen de EU-lidstaten en derde staten te bestrijden. Hybridemismatches zijn situaties waarin een belastingvoordeel wordt behaald door gebruik te maken van de verschillen tussen vennootschapsbelastingstelsels; meer in het bijzonder door gebruik te maken van verschillen in de fiscale behandeling (kwalificatie) van lichamen, instrumenten of vaste inrichtingen. Hybridemismatches kunnen ertoe leiden dat

- 1) een vergoeding of betaling aftrekbaar is, maar de corresponderende opbrengst nergens wordt belast (aftrek zonder betrekking in de heffing), of
- 2) dat één en dezelfde vergoeding, betaling, last of verlies meerdere malen aftrekbaar is (dubbele aftrek).

De hybridemismatchmaatregelen hebben als gevolg dat vergoedingen, betalingen, lasten of verliezen bij het bepalen van de winst onder omstandigheden van aftrek worden uitgesloten of tot de winst worden gerekend. De eerste ervaringen met de nieuwe wetgeving hebben geleid tot dit beleidsbesluit. In dit beleidsbesluit zijn een aantal beleidsstandpunten opgenomen met betrekking tot de toepassing van de hybridemismatchmaatregelen.

De Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering is verantwoordelijk voor de eenheid van beleid en uitvoering bij de toepassing van afdeling 2.2A van de Wet Vpb 1969. Gevallen waarin een standpuntbepaling precedentwerking zou kunnen hebben, legt de inspecteur voor aan de Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering.

#### 1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

*Wet Vpb 1969: Wet op de vennootschapsbelasting 1969*

### 2. Oorsprongseis

De hybridemismatchmaatregelen zijn bedoeld om mismatches aan te pakken die leiden tot aftrek zonder betrekking in de heffing of dubbele aftrek. Voor de hybridemismatchmaatregelen tegen mismatches die leiden tot aftrek zonder betrekking in de heffing geldt een zogenoemde 'oorsprongseis'. De oorsprongseis houdt in dat de hybridemismatchmaatregelen alleen van toepassing zijn als de mismatch haar oorsprong heeft in een hybride element.

De hybridemismatchmaatregelen gericht tegen gevallen waarin sprake is van een aftrek zonder betrekking in de heffing gelden dus niet als de mismatch haar oorsprong heeft in andere factoren dan een hybride element. Voorbeelden hiervan zijn een situatie waarbij een vergoeding of betaling bij een in een andere staat gevestigd lichaam niet in de heffing wordt betrokken omdat dat lichaam niet vennootschapsbelastingplichtig is, omdat het is vrijgesteld van een belastingheffing naar de winst of omdat die andere staat geen vennootschapsbelasting kent. Een ander voorbeeld van een mismatch die niet voortkomt uit een hybride element is een mismatch die wordt veroorzaakt door een andere toepassing van het arm's-lengthbeginsel waardoor verschillen ontstaan tussen de verrekenprijzen die verschillende staten hanteren.<sup>1</sup> Ter verduidelijking merk ik op dat de oorsprongseis niet geldt voor de situatie waarin sprake is van dubbele aftrek.

<sup>1</sup> Zie o.a. Kamerstukken II, 2018/2019, 35 241, nr. 3, blz. 6.



### 3. Buitenlands grensoverschrijdend fiscaal consolidatieregime

Het komt voor dat een vergoeding of betaling in Nederland aftrekbaar is, maar de corresponderende opbrengst als gevolg van een buitenlands grensoverschrijdend fiscaal consolidatieregime niet wordt belast. Een buitenlands grensoverschrijdend fiscaal consolidatieregime kan ook tot gevolg hebben dat één en dezelfde vergoeding, betaling, last of verlies meerdere malen aftrekbaar is.

Ik ben van mening dat een buitenlands grensoverschrijdend fiscaal consolidatieregime tot gevolg kan hebben dat sprake is van een hybride lichaam in de zin van artikel 12ac, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb 1969. In dat geval kunnen de hybridemismatchmaatregelen ook van toepassing zijn als dit leidt tot aftrek zonder betrekking in de heffing. Overigens kan een buitenlands grensoverschrijdend fiscaal consolidatieregime ook leiden tot zogenoemd 'dubbel in aanmerking genomen inkomen'.

Paragraaf 6.1 bevat een voorbeeld waarin een buitenlands grensoverschrijdend fiscaal consolidatieregime leidt tot zowel aftrek zonder betrekking in de heffing als dubbel in aanmerking genomen inkomen.

### 4. Dubbel in aanmerking genomen inkomen

De in artikel 12aa, eerste lid, onderdelen e, f en g, Wet Vpb 1969 opgenomen hybridemismatchmaatregelen gelden op basis van artikel 12aa, derde lid, Wet Vpb 1969 niet voor zover de aftrek in mindering komt op een bedrag dat dubbel in aanmerking genomen inkomen is, zoals gedefinieerd in artikel 12ac, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969.

Het feit dat een lichaam de uitkeringen die zij doet aan haar aandeelhouders ten laste van haar fiscale resultaat kan brengen hoeft de vaststelling dat sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen niet in de weg te staan. Paragraaf 6.1 bevat hier een voorbeeld van. Ook in paragraaf 6.2 is een voorbeeld opgenomen waarin sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen.

### 5. Samenwerkende groep

In artikel 12ac, tweede lid, Wet Vpb 1969 wordt voor de toepassing van de hybridemismatchmaatregelen bepaald in welke situaties sprake is van een aan de belastingplichtige gelieerd lichaam. Hierbij is in voorkomende gevallen van belang of sprake is van een samenwerkende groep als bedoeld in artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969. De beoordeling hiervan is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het individuele geval. Hierbij acht ik het niet bepalend of partijen beogen om de hybridemismatchmaatregelen te ontlopen.

### 6. Voorbeelden

Hieronder volgen twee voorbeelden. Uit deze voorbeelden volgt dat:

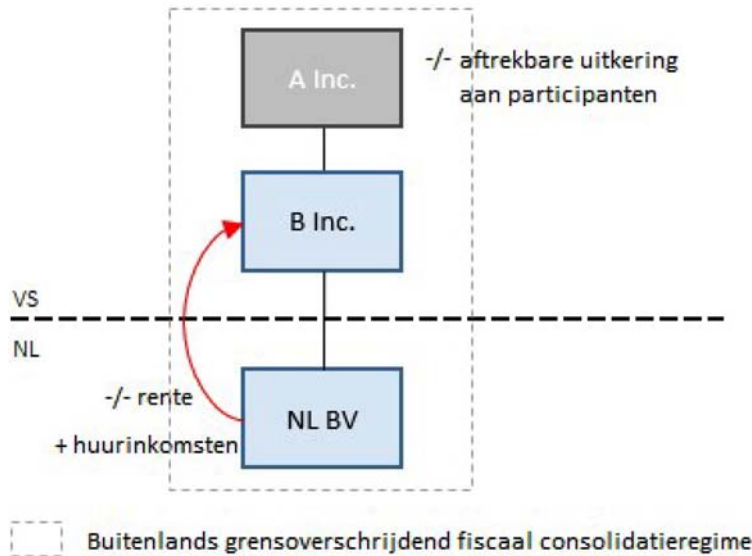
- een buitenlands grensoverschrijdend fiscaal consolidatieregime kan leiden tot een aftrek zonder betrekking in de heffing, maar in voorkomende gevallen ook tot dubbel in aanmerking genomen inkomen (6.1);
- de fiscaal aftrekbare uitkering van een lichaam aan haar aandeelhouders, niet in de weg hoeft te staan aan de vaststelling dat sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen (6.1);
- een voor Amerikaanse federale fiscale doeleinden zogenoemde 'partnership' die als transparant wordt aangemerkt kan leiden tot zowel dubbele aftrek als dubbel in aanmerking genomen inkomen (6.2).

#### 6.1 Voorbeeld I

A Inc. is een in de Verenigde Staten gevestigde vennootschap met de status van een zogenoemde 'Real Estate Investment Trust' (hierna: 'REIT'). A Inc. houdt alle aandelen van de eveneens in de Verenigde Staten gevestigde vennootschap B Inc. B Inc. houdt op haar beurt alle aandelen van de in Nederland gevestigde vennootschap NL BV. Als gevolg van hun status van een zogenoemde 'Qualified REIT Subsidiary' worden de vermogensbestanddelen, inkomsten en kosten van B Inc. en NL BV op het niveau van A Inc. in de Verenigde Staten fiscaal geconsolideerd. Hierdoor is ten aanzien van NL BV sprake van een hybride lichaam. A Inc. wordt voor Amerikaanse federale fiscale doeleinden als niet-transparant beschouwd.

NL BV ontvangt huurinkomsten rechtstreeks van derden. Ten aanzien van deze huurinkomsten is in de Verenigde Staten geen sprake van een belastingvrijstelling, een verlaagd belastingtarief of een verrekening of teruggave van belasting die geen verrekening is van bronbelastingen. Daarnaast betaalt NL BV rente aan B Inc. A Inc. keert jaarlijks minimaal 90% van haar belastbare inkomen uit aan

haar aandeelhouders. Vanwege haar REIT-status kan zij deze uitkering ten laste van haar fiscale resultaat brengen.

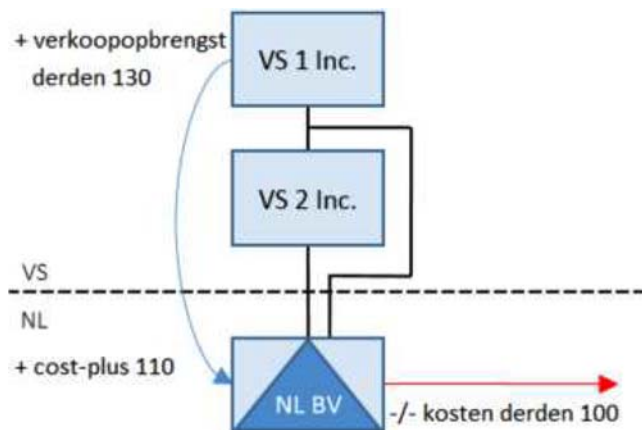


In dit voorbeeld kan de door NL BV betaalde rente in beginsel in Nederland in aftrek worden gebracht. Het consolidatieregime in de Verenigde Staten leidt ertoe dat deze rentebetaling niet in de heffing wordt betrokken in de Verenigde Staten. Hierdoor is sprake van een aftrek zonder betrekking in de heffing als bedoeld in artikel 12aa, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969. De huurinkomsten worden in Nederland bij NL BV in de heffing betrokken. Door het consolidatieregime worden de huurinkomsten ook in de Verenigde Staten (bij A Inc.) in een naar de winst geheven belasting betrokken. Hierdoor is ten aanzien van de huurinkomsten sprake van dubbel in aanmerking genomen inkomen. Dat A Inc. de uitkeringen die zij doet aan haar participanten ten laste van haar fiscale resultaat kan brengen doet hier niet aan af.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat REIT-regimes in verschillende staten verschillend kunnen zijn vormgegeven. De uitwerking, ofwel het al dan niet van toepassing zijn van de hybridemismatchmaatregelen, kan dus afwijken als sprake is van een REIT-regime in een andere staat dan de Verenigde Staten.

## 6.2 Voorbeeld II

NL BV wordt gehouden door twee in de Verenigde Staten gevestigde gelieerde vennootschappen (VS 1 Inc. en VS 2 Inc.). NL BV maakt 100 zakelijke kosten en ontvangt van VS 1 Inc. een zakelijke vergoeding op cost-plusbasis van 110 voor de door haar geleverde prestaties. VS 1 Inc. ontvangt een verkoopopbrengst van 130 van derden. Voor Amerikaanse federale fiscale doeleinden is NL BV een zogenoemde 'partnership' die als transparant wordt aangemerkt. Hierdoor is sprake van een hybride lichaam. De zakelijke vergoeding op cost-plusbasis van 110 behoort tot de Nederlandse belastinggrondslag en wordt in Nederland in de heffing betrokken.





---

In dit voorbeeld is sprake van kosten die leiden tot een dubbele aftrek als bedoeld in artikel 12aa, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb 1969, maar kan ook sprake zijn van dubbel in aanmerking genomen inkomen. Dit is het geval als de transacties – waaronder de cost-plusvergoeding – tussen de aandeelhouders en de ‘partnership’ fiscaal zichtbaar zijn in de Verenigde Staten en daarmee aldaar in aanmerking worden genomen in de grondslag van een naar de winst geheven belasting. Daarbij geldt de voorwaarde dat ten aanzien van de cost-plusvergoeding geen sprake is van een belastingvrijstelling, een verlaagd belastingtarief of een verrekening of teruggave van belasting die geen verrekening is van bronbelastingen. Een eventueel in de Verenigde Staten verleende verrekening voor de belasting die betrekking heeft op de in Nederland in de heffing betrokken cost-pluswinst maakt dit niet anders.

## **7. Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

## **8. Citeertitel**

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit Hybridemismatches.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 1 oktober 2021*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,  
H.G. Roodbeen  
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*