

Vergaderjaar 2019–2020

35 305

Invoering van een bronbelasting op renten en royalty's (Wet bronbelasting 2021)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN DEEL	1
1.	Inleiding	1
2.	Vormgeving	2
2.1	Geen uitzondering voor bedrijven met reële aanwezigheid	2
2.2	Samenloop aftrekbeperkingen vennootschapsbelasting	3
2.3	Gelieerdheid	3
2.4	Laagbelastende jurisdictie	4
2.5	Belastingplicht bij rechtstreekse betalingen	5
2.6	Belastingplicht in misbruiksituaties	7
2.7	Heffingsgrondslag	9
2.8	Wijze van heffing en tarief	9
3.	Verdere maatregelen	10
4.	Budgettaire aspecten	11
5.	EU-aspecten	11
6.	Effecten op ontwikkelingslanden	11
7.	Gevolgen voor bedrijfsleven	12
8.	Uitvoeringskosten Belastingdienst	12
9.	Doelmatigheid en doeltreffendheid, monitoring en evaluatie	12
10.	Advies en consultatie	13
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	14

I. ALGEMEEN DEEL

1. Inleiding

Om te voorkomen dat Nederland nog langer wordt gebruikt als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties en om het risico van belastingontwijking door het verschuiven van de (Nederlandse) belastinggrondslag naar laagbelastende jurisdicties te verkleinen, stelt het kabinet voor om per 2021 een conditionele bronbelasting (hierna: bronbelasting) op rente-

en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties in te voeren.

Nederland is een handelsland met een open economie. De buitenlandse markt is van groot belang voor Nederlandse bedrijven. Het Nederlandse belastingstelsel weerspiegelt die internationale oriëntatie van de Nederlandse economie. Zo is het Nederlandse stelsel erop ingericht om dubbele belastingheffing over ondernemingswinsten van internationaal opererende bedrijven zoveel mogelijk te voorkomen. De keerzijde van dit internationaal georiënteerde belastingstelsel is dat Nederland daarmee onbedoeld ook aantrekkelijk is geworden voor structuren waarmee belasting wordt ontweken. Dit is schadelijk voor de belastingmoraal, voor het internationale aanzien van Nederland en daarmee voor het investeringsklimaat. Het is daarom een beleidsspeerpunt van het kabinet om niet enkel belastingontduiking, maar tevens belastingontwijking aan te pakken.¹

Door het uitgebreide Nederlandse verdragen netwerk en de afwezigheid van een bronbelasting op uitgaande rente- en royaltybetalingen is het Nederlandse belastingstelsel ontvankelijk voor structuren die gericht zijn op het voorkomen van buitenlandse (bron)belasting. Uit onderzoek van SEO Economisch Onderzoek blijkt dan ook dat Nederland in toenemende mate fungeert als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties.² Jaarlijks gaat er via in Nederland gevestigde bijzondere financiële instellingen naar schatting € 22 miljard aan fiscaal relevante financiële stromen naar laagbelastende jurisdicties.

De voorgestelde bronbelasting richt zich tegen de hiervoor genoemde mogelijkheden om belasting te ontwijken. Kort gezegd zal deze bronbelasting van toepassing zijn bij een rente- of royaltybetaling door een in Nederland gevestigd lichaam aan een in een laagbelastende jurisdictie gevestigd gelieerd lichaam en in misbruiksituaties. Met deze stap neemt het kabinet afscheid van het uitgangspunt dat Nederland geen bronbelasting heft op uitgaande rente- en royaltybetalingen.³ Daarbij heeft het kabinet een balans gezocht tussen het bestrijden van belastingontwijking enerzijds en het ten behoeve van het investeringsklimaat niet onnodig belemmeren van kapitaalstromen anderzijds.

2. Vormgeving

2.1 Geen uitzondering voor bedrijven met reële aanwezigheid

Het kabinet kiest ervoor dat reële aanwezigheid in Nederland van het betalende lichaam, dan wel in de laagbelastende jurisdictie bij het ontvangende lichaam dat gerechtigd is tot de voordelen (hierna: voordeelgerechtigde), niet relevant is voor de toepassing van de bronbelasting. Hier is bewust voor gekozen, aangezien Nederland door zijn internationaal georiënteerde belastingstelsel niet uitsluitend voor bedrijven zonder reële aanwezigheid in Nederland (in het spraakgebruik ook wel brievenbusfirma's genoemd), maar ook voor bedrijven met reële aanwezigheid in Nederland kan fungeren als de toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties. Bovendien is de bronbelasting niet alleen gericht op het tegengaan van deze doorstroom via Nederland naar laagbelastende jurisdicties, maar ook op het verkleinen van het risico van belastingontwijking door het verschuiven van de (Nederlandse) belastinggrondslag

¹ Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 188.

² SEO Economisch Onderzoek, Balansen, inkomsten en uitgaven van bfi's, 2018.

³ Zie ook het Planningsoverzicht maatregelen aanpak belastingontwijking en -ontduiking, bijlage bij Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 222

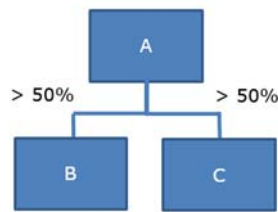
naar deze jurisdicties.⁴ Een maatregel die alleen zou aansluiten bij de moeilijk af te bakenen brievenbusfirma's zou minder effectief zijn. In dat geval zouden belastingbesparende structuren met laagbelastende jurisdicties voor bedrijven met voldoende reële activiteiten in Nederland immers onverminderd fiscaal aantrekkelijk blijven.⁵

2.2 Samenloop aftrekbeperkingen vennootschapsbelasting

Gezien het prohibitieve karakter van de bronbelasting is tevens geen uitzondering opgenomen in de bronbelasting voor gevallen waarin de betreffende rente- of royaltybetaling ook wordt geraakt door een bestaande of toekomstige aftrekbeperking in de vennootschapsbelasting.⁶

2.3 Gelieerdheid

Voorgesteld wordt om de bronbelasting alleen van toepassing te laten zijn op rente- en royaltybetalingen aan gelieerde lichamen. Er is sprake van gelieerdheid, indien het voordeelgerechtigde lichaam een kwalificerend belang heeft in het betalende lichaam of als het betalende lichaam een kwalificerend belang heeft in het voordeelgerechtigde lichaam. Ook is sprake van gelieerdheid als een derde een kwalificerend belang heeft in zowel het voordeelgerechtigde lichaam als het betalende lichaam. Van een kwalificerend belang is sprake als er direct of indirect een zodanige invloed op de besluitvorming kan worden uitgeoefend dat daarmee de activiteiten van het andere lichaam kunnen worden bepaald. Daarvan zal in ieder geval sprake zijn indien het belang meer dan 50% van de statutaire stemrechten vertegenwoordigt. Door middel van onderstaand voorbeeld wordt geïllustreerd wanneer er sprake is van een kwalificerend belang.



figuur 1: voorbeeld kwalificerend belang

A heeft een kwalificerend belang in B. Voorts heeft A een kwalificerend belang in C. B en C zijn aan elkaar gelieerd, aangezien A een kwalificerend belang heeft in zowel B als C. Doordat A, B en C aan elkaar gelieerd zijn, vallen onderlinge rente- en royaltybetalingen in beginsel onder de reikwijdte van de bronbelasting.

⁴ Een voorbeeld van deze ontwijkstructuren is de stalling van immateriële activa in tax havens (Stiath-zaken). Deze structuren zijn besproken in het openbaar verhoor in het kader van de Parlementaire ondervragingscommissie Fiscale constructies op 7 juni 2017 (Kamerstukken II 2016/17, 34 566, nr. 4). Bij deze structuren wordt vaak gebruikgemaakt van buitenlandse trustkantoren om de Nederlandse vennootschapsbelastinggrondslag uit te hollen.

⁵ Het is overigens ook in lijn met de internationaal gebruikelijke vormgeving om een bronbelasting niet te beperken tot transacties van bedrijven zonder reële aanwezigheid.

⁶ Bijvoorbeeld een aftrekbeperking als gevolg van de hybridemismatchmaatregelen die volgen uit het bij koninklijke boodschap van 28 juni 2019 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de dividendbelasting 1965 in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen (PbEU 2016, L 144/1) (Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking) (Kamerstukken 35 241).

Er kan ook sprake zijn van gelieerdheid als een voordeelgerechtigde, een betalend lichaam of een derde weliswaar zelf geen kwalificerend belang heeft, maar behoort tot een zogenoemde samenwerkende groep en die groep gezamenlijk een kwalificerend belang heeft. Het criterium voor gelieerdheid is ontleend aan jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU).⁷ Door aan te sluiten bij dit door het HvJ EU ontwikkelde criterium, valt de bronbelasting volgens de jurisprudentie van het HvJ EU onder de reikwijdte van de vrijheid van vestiging. Indien de bronbelasting ook van toepassing zou zijn in niet-gelieerde verhoudingen of indien voor een criterium zou worden gekozen waarbij eerder sprake is van gelieerdheid dan thans voorgesteld, zou de bronbelasting naar alle waarschijnlijkheid onder de reikwijdte van de vrijheid van kapitaalverkeer vallen. Het recht van de Europese Unie (EU) zou in dat laatste geval de mogelijkheden om bronbelasting te heffen aanzienlijk beperken. Dat komt omdat de vrijheid van kapitaalverkeer, anders dan de vrijheid van vestiging, ook ten aanzien van derde landen geldt, waardoor het – kort gezegd – niet toegestaan is om een rente- of royaltybetaling aan een lichaam in een laagbelastende jurisdictie nadeliger te behandelen dan een dergelijke betaling aan een in Nederland gevestigd lichaam. Hierdoor zou, anders dan bij de insteek van het kabinet, een rente- of royaltybetaling aan een lichaam gevestigd in een laagbelastende jurisdictie niet meer te allen tijde onder de reikwijdte van de bronbelasting vallen. Door aan te sluiten bij voornoemd criterium van gelieerdheid kan een zo effectief mogelijke bronbelasting voor betalingen aan ontvangers in laagbelastende jurisdicties worden vormgegeven.⁸

2.4 Laagbelastende jurisdictie

Overeenkomstig de daarvoor bij de toepassing van de aanvullende Controlled Foreign Company (CFC)-maatregel in de vennootschapsbelasting gekozen definitie wordt onder laagbelastende jurisdictie verstaan een bij ministeriële regeling aangewezen jurisdictie die lichamen niet of naar een tarief van minder dan 9% onderwerpt aan een belasting naar de winst of die is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. Bij de tariefseis gaat het om het algemeen geldende statutaire tarief over ondernemingswinsten. Niet noodzakelijk is dat deze belasting naar de winst in een jurisdictie op het hoogste overheidsniveau wordt geheven; een winstbelasting geheven door een lagere overheid kwalificeert eveneens. Voor de beoordeling van het niveau van winstbelasting is uitsluitend de wettelijke peildatum van 1 oktober in het jaar voorafgaand aan het heffingstijdvak relevant. Eventuele voorgenomen wijzigingen in de lijst worden tot en met 2021 jaarlijks geconsulteerd, zodat in de praktijk aanwezige kennis over eventuele ontwikkelingen in andere staten kan worden benut.⁹ Wat betreft de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden zal gebruik worden gemaakt van de meest recente lijst die geldt kort voor aanvang van het heffingstijdvak.

⁷ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 13 april 2000, C-251/98, ECLI:EU:C:2000:205, punt 22 en 26. Dit kan als vaste rechtspraak worden beschouwd, zie ook HvJ EU 23 oktober 2007, C-112/05, ECLI:EU:C:2007:623, punt 13.

⁸ De bronbelasting valt hierdoor wel onder de reikwijdte van de vrijheid van vestiging. Rente- en royaltybetalingen aan lichamen gevestigd in een andere EU-lidstaat of een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER), mogen daarom in principe niet nadeliger worden behandeld dan binnenlandse rente- en royaltybetalingen. Dit begrenst de mogelijkheden om binnen de EU/EER een bronbelasting te heffen. Momenteel kwalificeert overigens geen van de staten binnen de EU/EER als een laagbelastende jurisdictie op basis van de door het kabinet voorgestelde criteria.

⁹ Na deze periode zal bezien worden of een jaarlijkse consultatie gewenst blijft.

Het kan voorkomen dat jurisdicties in relatie waarmee een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting (hierna: verdrag) van kracht is, op de bij ministeriële regeling vast te stellen lijst zijn of worden opgenomen. In het geval van een reeds bestaand verdrag hebben Nederland en de betreffende verdragspartner bij het sluiten van het verdrag geen rekening kunnen houden met de voorgestelde bronbelasting op rente- en royaltybetalingen. Om Nederland en verdragspartners de kans te geven om onderhandelingen te starten voordat de positie van belastingplichtigen verandert, is in het wetsvoorstel een bepaling opgenomen die regelt dat betalingen aan in verdragsstaten gevestigde gelieerde lichamen niet eerder aan de heffing van de bronbelasting zullen worden onderworpen dan nadat drie kalenderjaren zijn verstreken na de eerste aanwijzing bij voornoemde ministeriële regeling van die verdragsstaat voor de toepassing van de bronbelasting (driejaarstermijn voor eerste toepassing). Er is voor een termijn van drie kalenderjaren gekozen, omdat dit naar de mening van het kabinet een redelijke termijn is om verdragsonderhandelingen op te starten en om ten minste een beeld te krijgen van de mogelijkheden om het verdrag naar tevredenheid aan te passen. Een langere termijn zou het risico met zich brengen dat onderhandelingen minder snel van start gaan of in eerste instantie, van de zijde van de verdragspartner, te vrijblijvend worden gevoerd.

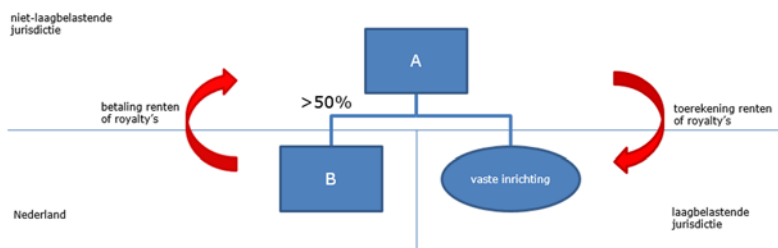
De Nederlandse inzet bij de onderhandelingen met de landen op de lijst is het volledig kunnen effectueren van de bronbelasting met dien verstande dat, onder voorwaarden, kan worden overgegaan tot een gereduceerd bronbelastingtarief. In de Fiscale Beleidsagenda 2019 is aangekondigd dat in de loop van dit jaar een brief naar de Kamer wordt gestuurd over het fiscale verdragsbeleid.¹⁰ In die brief zal ook nader worden ingegaan op de voorwaarden.

2.5 Belastingplicht bij rechtstreekse betalingen

De bronbelasting richt zich primair op rechtstreekse betalingen aan gelieerde lichamen gevestigd in een laagbelastende jurisdictie. Dit betreft zowel rente- en royaltybetalingen door lichamen die zijn gevestigd in Nederland als door lichamen die niet in Nederland zijn gevestigd, maar waarbij die rente- en royaltybetalingen toerekenbaar zijn aan een vaste inrichting in Nederland. Daarnaast zijn er nog enkele situaties die dusdanig vergelijkbaar zijn met een rente- of royaltybetaling aan een lichaam gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, dat de bronbelasting ook in deze situaties verschuldigd zal zijn.

Allereerst de situatie waarin de voordeelgerechtigde van de renten of royalty's niet is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, maar de rente- en royaltybetalingen worden toegerekend aan een vaste inrichting van die voordeelgerechtigde in een laagbelastende jurisdictie (zie figuur 2 hierna).

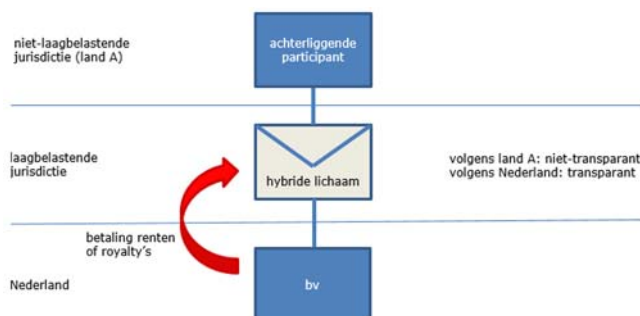
¹⁰ Kamerstukken II 2018/19, 32 140, nr. 51.



figuur 2: voorbeeld toerekening voordeel aan vaste inrichting

Het kabinet acht bovenstaande situatie dermate vergelijkbaar met een betaling aan een lichaam in een laagbelastende jurisdictie, dat wordt voorgesteld om ook deze betalingen te belasten met bronbelasting.

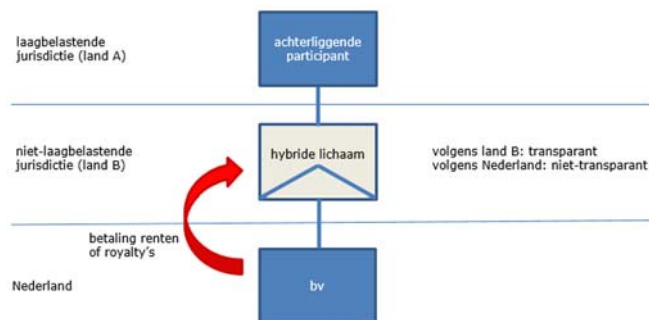
Ook een rente- of royaltybetaling aan een hybride lichaam kan in grote mate vergelijkbaar zijn met een betaling aan een lichaam in een laagbelastende jurisdictie. Dit betreft bijvoorbeeld de situatie dat de voordeelgerechtigde is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, maar deze voordeelgerechtigde vanuit Nederlands perspectief als transparant wordt beschouwd en vanuit het perspectief van het land waar de achterliggende participant van de voordeelgerechtigde als niet-transparant wordt beschouwd (zie figuur 3 hierna).



figuur 3: voorbeeld hybride lichaam

Indien dit hybride lichaam vanuit een Nederlands perspectief als transparant wordt beschouwd voor belastingdoeleinden is er voor de Nederlandse bronbelasting in principe sprake van een rechtstreekse betaling aan de achterliggende participant in land A. Aangezien deze achterliggende participant niet is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, is in beginsel geen bronbelasting verschuldigd. Als het hybride lichaam echter vanuit het perspectief van land A als niet-transparant wordt beschouwd voor belastingdoeleinden, wordt de rente- of royaltybetaling niet in die jurisdictie in het inkomen begrepen. Hierdoor zou zonder nadere regeling geen bronbelasting zijn verschuldigd op een betaling aan een hybride lichaam dat is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie.

Een andere situatie waarbij sprake is van een hybride lichaam doet zich voor als vanuit Nederlands perspectief een voordeelgerechtigde als niet-transparant wordt beschouwd, maar in het land waarin de voordeelgerechtigde is gevestigd wel als transparant wordt beschouwd voor belastingdoeleinden (zie figuur 4 hierna).



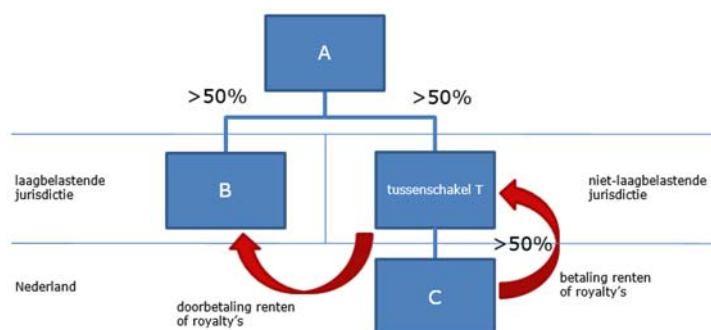
figuur 4: voorbeeld hybride lichaam

Land B beschouwt de achterliggende participant in land A als voordeelgerechtigde van de rente- of royaltybetaling. In het geval dat de achterliggende participant is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, zou de rente- of royaltybetaling zonder nadere regelgeving zonder bronbelasting aan hem kunnen toekomen ondanks dat er de facto een betaling plaatsvindt aan een laagbelastende jurisdictie.

Omdat het kabinet bovenstaande situaties ongewenst acht, is de bronbelasting op grond van het wetsvoorstel onder voorwaarden ook van toepassing op betalingen aan hybride lichamen.

2.6 Belastingplicht in misbruiksituaties

Op grond van het wetsvoorstel zal de bronbelasting niet alleen verschuldigd zijn bij rechtstreekse betalingen aan laagbelastende jurisdicties of in de eerdergenoemde daarmee vergelijkbare situaties. De bronbelasting is ook verschuldigd bij kunstmatige structuren die zijn bedoeld om Nederlandse bronbelasting te ontwijken. Hiertoe bestaat naar de mening van het kabinet noodzaak, omdat anders de bronbelasting eenvoudig zou kunnen ontgaan door de renten of royalty's niet rechtstreeks te betalen aan een lichaam dat is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, maar indirect via een lichaam dat is gevestigd in een niet-laagbelastende jurisdictie (figuur 5). Vaak zal dat een jurisdictie zijn die geen of minder bronbelasting heft op uitgaande renten en royalty's. Om deze vorm van belastingontwijking te voorkomen, wordt een antimisbruikbepaling voorgesteld.



figuur 5: voorbeeld tussenschakel

In de voorgestelde antimisbruikbepaling wordt de bronbelasting geheven van de tussenschakel (tussenschakel T in figuur 5). Er is sprake van misbruik indien de tussenschakel is gerechtigd tot de voordelen met als

hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van bronbelasting bij een ander te ontgaan en er sprake is van een kunstmatige constructie of transactie.

Voor de toepassing van vergelijkbare antimisbruikbepalingen in de vennootschaps- en dividendbelasting is momenteel geen sprake van een kunstmatige constructie of transactie indien een tussenhouder met een schakelfunctie voldoet aan bepaalde voorwaarden, de zogenaamde substance-eisen.¹¹ Deze substance-eisen functioneren hierdoor momenteel als «safe harbour». Indien door een tussenhouder met een schakelfunctie voldaan is aan de substance-eisen is de antimisbruikbepaling op dit moment dus niet van toepassing. Indien niet voldaan is aan de substance-eisen heeft de belastingplichtige (vennootschapsbelasting), onderscheidenlijk de inhoudingsplichtige en de opbrengstgerechtigde (dividendbelasting), derhalve nog een mogelijkheid om op andere wijze aannemelijk te maken dat geen sprake is van misbruik.

In de arresten van 26 februari 2019 heeft het HvJ EU door middel van een reeks aanwijzingen een nadere invulling aan het misbruikbegrip gegeven.¹² Voorts heeft het HvJ EU beslist dat voor de EU-lidstaten een Unierechtelijke plicht bestaat om de voordelen van een fiscale EU-richtlijn te weigeren ingeval sprake is van fraude of misbruik. Na bestudering van deze arresten constateert het kabinet dat er een overlap bestaat tussen de aanwijzingen van het HvJ EU en de huidige substance-eisen.¹³ Het kabinet acht de huidige invulling van de antimisbruikbepalingen dan ook op hoofdlijnen in overeenstemming met de arresten van 26 februari 2019. Desondanks is het niet uit te sluiten dat in een situatie waarin door een tussenhouder met een schakelfunctie is voldaan aan de substance-eisen – beoordeeld naar alle feiten en omstandigheden – toch sprake is van misbruik. Vandaar dat het kabinet voorstelt om de rol van de huidige substance-eisen te wijzigen. Door de voorgestelde wijzigingen fungeren de substance-eisen voor een tussenhouder met een schakelfunctie niet langer als «safe harbour», maar spelen zij slechts een rol bij de bewijslastverdeling. Hierdoor kan de Belastingdienst ook in situaties waarin is voldaan aan de substance-eisen misbruik aanpakken. Voorgesteld wordt om deze bewijslastverdeling zowel te hanteren in de al bestaande antimisbruikbepalingen in de vennootschaps- en dividendbelasting (ook in de gevallen dat de tussenschakel geen tussenhouder met een schakelfunctie is) als voor de antimisbruikbepaling in de bronbelasting. Daarnaast spelen de substance-eisen ook een rol in de aanvullende CFC-maatregel. Ook daarvoor wordt voorgesteld om de rol van de substance-eisen dienovereenkomstig te wijzigen.

In de praktijk doet zich een grote verscheidenheid aan casusposities voor. Of in een concreet geval bronbelasting verschuldigd is, wordt beoordeeld op basis van de concrete feiten en omstandigheden in het voorliggende geval. Met betrekking tot de vraag of in een concrete situatie bronbelasting is verschuldigd, kan binnen de daarvoor gestelde kaders in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter zekerheid vooraf worden gevraagd bij de Belastingdienst.¹⁴

¹¹ Van een schakelfunctie is sprake indien de tussenhouder een relatie legt tussen de bedrijfsmatige activiteiten of hoofdkantooractiviteiten van de moedermaatschappij en de activiteiten van haar kleindochtermaatschappij(en). Zie ook Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, p. 59.

¹² HvJ EU 26 februari 2019 in de gevoegde zaken C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134, en HvJ EU 26 februari 2019 in de gevoegde zaken C-116/16 en C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135.

¹³ Zie ook Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 3070, en Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 3071.

¹⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019 (Stcrt. 2019, 35519).

2.7 Heffingsgrondslag

Voorgesteld wordt om de bronbelasting te heffen over de brutovoordelen in de vorm van renten en royalty's. Bij het bepalen van de voordelen wordt aangesloten bij het arm's-lengthbeginsel. Dit heeft tot gevolg dat indien voorwaarden worden overeengekomen die afwijken van de voordelen die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen, de voordelen in de vorm van renten of royalty's desondanks worden bepaald alsof er sprake is van de voorwaarden tussen onafhankelijke partijen. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer er sprake is van een op onzakelijke gronden overeengekomen renteloze lening. In dat geval zal een zakelijke rente in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de omvang van de voordelen in de vorm van renten.

Het begrip voordelen in de vorm van renten wordt ruim uitgelegd. Het gaat om elke vergoeding uit hoofde van geldleningen. Onder geldlening wordt verstaan een geldleningsovereenkomst, maar ook overeenkomsten die daarmee vergelijkbaar zijn, zoals bijvoorbeeld huurkoop en financial lease. Aan het begrip renten wordt een economische uitleg gegeven, zodat daaronder iedere vorm van vergoedingen voor het ter beschikking stellen van geld wordt begrepen.

Voor het begrip royalty wordt aangesloten bij het OESO-modelverdrag. Royalty's zijn vergoedingen voor het gebruik van of het recht tot gebruik van de verschillende vormen van werken van literaire en kunstzinnige aard en vormen van intellectuele eigendom en vergoedingen voor inlichtingen over industriële, commerciële of wetenschappelijke ervaringen.

2.8 Wijze van heffing en tarief

Op grond van dit wetsvoorstel wordt de bronbelasting geheven door inhouding door het betalende lichaam dat de rente of royalty verschuldigd is. Dat lichaam is de inhoudingsplichtige. Het lichaam dat is gerechtigd tot de rente- of royaltybetaling is zoals hiervoor is aangegeven de voordeelgerechtigde. Dat lichaam is de belastingplichtige. Na inhouding dient de inhoudingsplichtige binnen een maand na afloop van het kalenderjaar aangifte te doen en de ingehouden belasting af te dragen aan de Belastingdienst. Voorgesteld wordt dat het tarief van de bronbelasting gelijk is aan het hoogste statutaire tarief in de vennootschapsbelasting. Per 2021 is dit op grond van de huidige voorstellen 21,7%.

Daarnaast worden maatregelen voorgesteld op het vlak van het formele belastingrecht en de invordering. Die maatregelen zijn dienstbaar aan het prohibitieve karakter van de bronbelasting en beogen mogelijk misbruik effectief te kunnen bestrijden. Ze zien in de eerste plaats op de vraag bij wie kan worden overgegaan tot het naheffen van bronbelasting. De maatregelen zijn voorts een uitbreiding van de bestaande informatie- en inlichtingenverplichtingen van de inhoudingsplichtige en de belastingplichtige. Tot slot wordt een nieuwe aansprakelijkheidsbepaling voorgesteld ten aanzien van de bronbelasting.

Specifiek voor de bronbelasting wordt een naheffingsmogelijkheid voorgesteld op grond waarvan de inspecteur de keuze krijgt aan wie hij de naheffingsaanslag bronbelasting oplegt: aan de inhoudingsplichtige of aan de belastingplichtige. Ook op grond van de bestaande naheffingsmogelijkheid in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) zou de inspecteur bij de inhoudingsplichtige of de belastingplichtige kunnen naheffen. Anders dan ingevolge de AWR wordt voorgesteld dat de

inspecteur niet aannemelijk hoeft te maken dat sprake is van het te weinig heffen van belasting wegens het niet naleven van de belastingwet door een ander dan de inhoudingsplichtige om tot naheffing van bronbelasting bij de belastingplichtige over te gaan. Concreet houdt dit bijvoorbeeld in dat de inspecteur voor naheffing bij de belastingplichtige niet aannemelijk hoeft te maken dat te weinig bronbelasting is ingehouden en afgedragen door de inhoudingsplichtige als gevolg van het feit dat de belastingplichtige onjuiste of onvolledige gegevens heeft verstrekt aan die inhoudingsplichtige. De inspecteur dient bij de toepassing van deze voorgestelde discretionaire bevoegdheid uiteraard de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht te nemen.

Ten behoeve van de bronbelasting wordt voorgesteld het toepassingsbereik van de bestaande informatieverplichting van de AWR uit te breiden en in overeenstemming te brengen met het toepassingsbereik van de bronbelasting. Hierdoor sluit het toepassingsbereik van de informatieverplichting aan bij de reikwijdte van gelieerdheid zoals deze wordt gehanteerd in de bronbelasting. In de AWR wordt voor het toepassingsbereik van de informatieverplichting namelijk aangesloten bij een belang van 50% of meer. Dit sluit niet een-op-een aan bij de bronbelasting. Daarom wordt de informatieverplichting voor de toepassing van de bronbelasting uitgebreid met de situaties waarin een zodanige invloed op de besluitvorming kan worden uitgeoefend dat daarmee de activiteiten van het andere lichaam kunnen worden bepaald.

Voorts wordt voorgesteld om specifiek voor de bronbelasting een inlichtingenverplichting in te voeren. Daarmee wordt de inhoudingsplichtige verplicht om uit eigen beweging juiste en volledige inlichtingen of gegevens die van belang kunnen zijn voor de heffing van bronbelasting waarvan de inhouding aan hem is opgedragen aan de inspecteur te verstrekken. Verstrekking dient plaats te vinden binnen twee weken nadat de inhoudingsplichtige bekend is geworden dat inlichtingen of gegevens niet, onjuist of onvolledig zijn verstrekt. Deze inlichtingenverplichting zorgt voor een actieve rol voor de inhoudingsplichtige om een juiste heffing van bronbelasting te bewerkstelligen. Het opzettelijk of grofschuldig niet-nakomen van deze inlichtingverplichting wordt aangemerkt als een vergrijp, dat kan worden beboet met een vergrijpboete.

Tot slot wordt voorgesteld om in de Invorderingswet 1990 (IW 1990) een nieuwe aansprakelijkheidsbepaling op te nemen die specifiek ziet op de bronbelasting. Deze bepaling kan onder andere gelden ingeval de verschuldigde bronbelasting niet correct wordt ingehouden en afgedragen en vervolgens de naheffingsaanslagen bronbelasting niet kunnen worden geïnd. Op grond van de nieuwe aansprakelijkheidsbepaling kunnen in bepaalde gevallen de bestuurders van de inhoudingsplichtige en de belastingplichtige hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld voor de bronbelasting. Het wetsvoorstel biedt aan de bestuurders een mogelijkheid tot het leveren van tegenbewijs om aansprakelijkheid te voorkomen.

3. Verdere maatregelen

In de brief inzake de aanpak van belastingontwijking en -ontduiking van 23 februari 2018¹⁵ is aangekondigd dat de beleidsmatige wenselijkheid van het aanscherpen van de bepaling in de vennootschapsbelasting die rente- en royaltydoorstromers die geen reëel risico lopen ontmoedigt zich in Nederland te vestigen wordt gezien in samenhang met de voorgestelde

¹⁵ Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 188.

bronbelasting.¹⁶ Met de in dit wetsvoorstel voorgestelde bronbelasting, de implementatie van het Multilateraal Verdrag¹⁷ en de aanscherping van de rullingpraktijk¹⁸ neemt dit kabinet reeds enkele andere maatregelen die de vestiging van rente- en royaltydoorstromers in Nederland ontmoedigen. Daarnaast is het kabinet voornemens om in meer gevallen informatie uit te wisselen met het bronland als een Nederlandse vennootschap onvoldoende substance heeft in Nederland. Om dit te bewerkstelligen zal het kabinet in ieder geval de substance-eisen voor dienstverleningslichamen aanscherpen door het Uitvoeringsbesluit internationale bijstandverlening aan te passen en hierbij aan te sluiten bij de bestaande substance-eisen elders in de fiscale wetgeving.¹⁹ Het kabinet wil eerst de effecten van deze (voorgenomen) maatregelen afwachten alvorens te komen met eventuele aanvullende voorstellen en maatregelen, zoals het aanscherpen van genoemde bepaling in de vennootschapsbelasting.

4. Budgettaire aspecten

Naar verwachting zal de bronbelasting een prohibatieve werking hebben, waardoor de betreffende rente- en royaltybetalingen geheel worden verlegd of ophouden te bestaan. Het budgettaire effect van dit wetsvoorstel wordt daarom geraamd op verwaarloosbaar.

5. EU-aspecten

De in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen zijn naar de overtuiging van het kabinet in overeenstemming met de in het Werkingsverdrag van de Europese Unie neergelegde verdragsvrijheden en het staatssteunverbod en de Europese Gedragscode (Code of Conduct) voor belastingregelingen voor het bedrijfsleven. Het EU-recht heeft met name een rol gespeeld bij de voorgestelde vormgeving van de bronbelasting en de voorgestelde wijzigingen in de antimisbruikbepalingen in de vennootschaps- en dividendbelasting. Dit is in de toelichting bij de betreffende passages nader toegelicht.

6. Effecten op ontwikkelingslanden

Conform het herziene actieplan dat meer samenhang moet brengen tussen de verschillende onderdelen van het beleid met betrekking tot ontwikkelingslanden, neemt Nederland met dit wetsvoorstel extra maatregelen om belastingontwijking te bestrijden.²⁰ Dit draagt bij aan de doelstelling ontwikkelingslanden beter in staat te stellen om meer eigen belastinginkomsten te verwerven.

Daarnaast zouden op basis van de huidige wet- en regelgeving drie staten die zijn opgenomen in de door het Development Assistance Committee van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) vastgestelde lijst van List of Recipients of Official Development Assistance worden aangewezen als laagbelastende jurisdictie.²¹ Dit betreft Belize, Samoa en Vanuatu.²² Dit wetsvoorstel zou impact kunnen hebben op de directe investeringen en beleggingen in deze landen. Hoewel de

¹⁶ Artikel 8c Wet Vpb 1969.

¹⁷ Het Multilateraal Verdrag is door Nederland geratificeerd en is voor Nederland op 1 juli 2019 in werking getreden (Trb. 2019, 63).

¹⁸ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, Stcrt. 2019, 35519.

¹⁹ Kamerstukken II 2018/19, 32 140 nr. 51.

²⁰ Kamerstukken II 2017/18, 33 625, nr. 265.

²¹ Voor de toepassing van de aanvullende CFC-maatregel zijn deze staten momenteel al bij ministeriele regeling aangewezen als laagbelastende jurisdictie.

²² Vanuatu behoort tot de minst ontwikkelende landen. Belize en Samoa behoren tot de hogere-middeninkomenslanden.

directe investeringen en beleggingen niet direct geraakt worden door dit wetsvoorstel, kan het nettoresultaat op deze investeringen en beleggingen dalen indien de inkomsten uit deze investeringen en beleggingen worden genoten in de vorm van rente- en royaltybetalingen betaald door een in Nederland gevestigd gelieerd lichaam. De verwachting is dat deze indirecte negatieve effecten op de investeringen en beleggingen beperkt zullen zijn.

7. Gevolgen voor bedrijfsleven

Naar alle waarschijnlijkheid worden de uitgaande rente- en royaltystromen naar laagbelastende jurisdicties verlegd zodat bedrijven niet door de bronbelasting getroffen worden. De initiële kosten voor het aanpassen van structuren worden ingeschat op circa € 3 – € 4 miljoen.

Daarnaast gaat het wetsvoorstel gepaard met extra werkzaamheden voor belastingplichtigen die elk jaar dienen te controleren of de bronbelasting op hen van toepassing is. In totaal wordt een structurele toename van de administratieve lasten voor bedrijven verwacht van circa € 3 miljoen per jaar.

8. Uitvoeringskosten Belastingdienst

Dit wetsvoorstel is door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets. Voor dit wetsvoorstel geldt dat de Belastingdienst dit uitvoerbaar acht per de voorgestelde inwerkingtrappingsdatum. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is opgenomen²³. 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: Overzicht uitvoeringskosten Belastingdienst (bedragen x € 1.000)

Bronbelasting 2021					
	2019	2020	2021	2022	2023
Maatregel					
Invoering van een bronbelasting op rente en royalty's	0	390	1.800	990	980

9. Doelmatigheid en doeltreffendheid, monitoring en evaluatie

De bronbelasting is gericht op het voorkomen dat Nederland nog langer wordt gebruikt als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties en op het verminderen van het risico van belastingontwijking door het verschuiven van de (Nederlandse) belastinggrondslag naar laagbelastende jurisdicties. Naar verwachting zal de bronbelasting een prohibatieve werking hebben, waardoor de betreffende rente- en royaltybetalingen geheel worden verlegd of ophouden te bestaan. Aangezien de introductie van de bronbelasting niet gepaard gaat met een budgettaire derving en sprake is van een slechts beperkte toename van de uitvoeringskosten en administratieve lasten, is dit voorstel naar verwachting doelmatig. Andere mogelijke maatregelen om deze doelstellingen te bereiken zouden namelijk naar verwachting ook gepaard gaan met een toename van de uitvoeringskosten en administratieve lasten.

²³ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

SEO Economisch Onderzoek (SEO) heeft in opdracht van dit kabinet onderzoek verricht naar de financiële stromen, het balanstotaal en het aantal bijzondere financiële instellingen.²⁴ Dit onderzoek dient als nulmeting om de effecten van het kabinetsbeleid te monitoren. De ontwikkeling van financiële stromen, het balanstotaal en het aantal bijzondere financiële instellingen zal jaarlijks worden gemonitord en gerapporteerd. Daarnaast kan ook gebruik worden gemaakt van de informatie uit mogelijke aangiften bronbelasting, waaruit naar voren zal komen welke stromen naar laagbelastende jurisdicties uit Nederland na invoering van de bronbelasting nog voorkomen. Op termijn maakt dit een causale effectmeting van de bronbelasting mogelijk.

10. Advies en consultatie

Met betrekking tot dit wetsvoorstel heeft omwille van de tijd geen internetconsultatie plaatsgevonden. Desalniettemin heeft op ambtelijk niveau overleg plaatsgevonden met externe gesprekspartners en organisaties. Er is hierbij bewust contact gezocht met gesprekspartners en organisaties die een verscheidenheid aan opvattingen over het voetlicht konden brengen. Gesproken is met de heer Jan Vleggeert en de heer Henk Vording (universitair hoofddocent, respectievelijk hoogleraar, aan de Universiteit Leiden). Daarnaast is in separate bijeenkomsten gesproken met vertegenwoordigers van Tax Justice Nederland, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en VNO-NCW.

De reacties op de ambtelijke stand van denken op dat moment zijn steeds op hun merites beoordeeld en zijn meegewogen bij de vormgeving van dit wetsvoorstel. Tijdens de bijeenkomsten is over verschillende onderwerpen gesproken.

Effectief tarief

Er werd aangegeven dat het beter zou zijn om aan te sluiten bij het effectieve tarief in plaats van het statutaire tarief. Idealiter zou de bronbelasting inderdaad van toepassing zijn op rente- en royaltybetalingen die niet of tegen een laag effectief tarief worden belast. Bij de vormgeving van de bronbelasting dient het kabinet echter ook rekening te houden met de uitvoerbaarheid. Het is uitermate complex om op basis van objectieve criteria een lijst samen te stellen met landen met een laag effectief tarief. Zo is er geen internationaal algemeen geaccepteerde eenduidige definitie van effectief tarief. Het effectieve tarief van een individuele belastingplichtige is bovendien afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. Hierdoor leent een effectiefta-riefftoets zich niet voor een benadering per land, maar eerder voor een case-by-casebenadering. In zo'n benadering dient per rente- en royaltybetaling te worden berekend wat het effectieve tarief is over deze betaling bij de ontvanger. Oftewel bij iedere rente- en royaltybetaling aan een gelieerd lichaam zou de betaler moeten nagaan of deze betaling in voldoende mate wordt belast bij de ontvanger en zou de Belastingdienst op al deze betalingen toezicht moeten houden. Hiervoor zou veel en hooggekwalificeerde toezichtscapaciteit nodig zijn. Indien in de toekomst in internationaal verband afspraken worden gemaakt over een minimaal effectief tarief zou dit bezwaar mogelijk gedeeltelijk kunnen worden weggenomen, bijvoorbeeld omdat – afhankelijk van de vormgeving van die afspraken – de rente- en royaltybetalingen aan andere gecommiteerde landen dan

²⁴ Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 222.

niet of slechts beperkt getoetst hoeven te worden.²⁵ Op basis van het statutaire tarief en de EU-lijst van niet-coöperatieve jurisdicties voor belastingdoeleinden kan wel een lijst worden samengesteld.²⁶ In het wetsvoorstel is er daarom voor gekozen om (voorlopig) niet aan te sluiten bij het effectieve tarief. Het kabinet heeft er bewust voor gekozen de internationale ontwikkelingen niet af te wachten, maar reeds het onderhavige wetsvoorstel in te dienen. Dit is in lijn met de wens van het kabinet om (internationale) belastingontwijking en -ontduiking stevig aan te pakken.²⁷

Samenloop aftrekbeperkingen in de vennootschapsbelasting

Er is gewezen op het feit dat er samenloop kan optreden tussen aftrekbeperkingen in de vennootschapsbelasting en de voorgestelde bronbelasting. Gezien het antimisbruikarakter van de bronbelasting is geen uitzondering gemaakt in de bronbelasting voor gevallen waarin tevens een aftrekbeperking in de vennootschapsbelasting van toepassing is op dezelfde rente- of royaltybetaling.

Hybride lichamen

Er is ook gewezen op mogelijke overkill in de situatie dat een rente- of royaltybetaling wordt gedaan aan een hybride lichaam. Naar de toenmalige stand van denken werd alleen de mogelijkheid geboden om aan heffing te ontkomen indien aannemelijk kon worden gemaakt dat iedere achterliggende gerechtigde van het hybride lichaam in het land van vestiging werd behandeld als de gerechtigde tot de voordelen en geen van deze achterliggende gerechtigden bronbelasting zou zijn verschuldigd indien deze de rente- of royaltybetaling rechtstreeks zou hebben ontvangen. Indien het een situatie betreft met een groot aantal achterliggende gerechtigden met mogelijk kleine belangen zou dit onredelijk kunnen uitpakken. Vandaar dat wordt voorgesteld dat geen bronbelasting verschuldigd is als iedere gelieerde achterliggende gerechtigde in het land van vestiging wordt behandeld als de gerechtigde tot de voordelen en geen van deze achterliggende gerechtigden bronbelasting zou zijn verschuldigd indien deze de rente- of royaltybetaling rechtstreeks zou hebben ontvangen.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel 1.1

Het voorgestelde artikel 1.1 bevat de naam en de reikwijdte van de voorgestelde bronbelasting op renten en royalty's. De bronbelasting wordt geheven van de lichamen die voldoen aan de voorwaarden voor belastingplicht, die zijn opgenomen in het voorgestelde artikel 2.1. De bronbelasting is een rijksbelasting die van rijkswege door de rijksbelastingdienst wordt geheven. Voor de heffing en inning daarvan gelden daarom tevens de toepasselijke artikelen van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), de Invorderingswet 1990 (IW 1990), de Kostenwet invordering rijksbelastingen, alsmede de op die artikelen berustende bepalingen.

²⁵ OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

²⁶ In EU-verband wordt wel beoordeeld of sprake is van landen met een preferentieel schadelijk belastingregime. Hierdoor zal de bronbelasting ook van toepassing kunnen zijn op landen met een statutair tarief van 9% of meer.

²⁷ Kamerstukken II 2018/19, 32 140, nr. 51.

Artikel 1.2

In het eerste lid van het voorgestelde artikel 1.2 zijn de begripsbepalingen opgenomen die gelden voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen. De bronbelasting op renten en royalty's is – kort gezegd – verschuldigd als een in Nederland gevestigd lichaam voordelen in de vorm van renten of royalty's is verschuldigd aan een voordeelgerechtigde die aan dat lichaam is gelieerd (hierna ook: binnen concernverband) en is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie; een dergelijke voordeelgerechtigde is de belastingplichtige op grond van het voorgestelde artikel 2.1. Ingevolge het eerste lid, onderdeel a, van genoemd artikel 1.2 is de voordeelgerechtigde een lichaam dat gerechtigd is tot voordelen in de vorm van renten of royalty's. Natuurlijke personen zijn dus niet belastingplichtig voor de bronbelasting.

De bronbelasting wordt geheven door inhouding op de voordelen in de vorm van renten of royalty's. In het eerste lid, onderdeel b, van genoemd artikel 1.2 zijn de lichamen opgenomen die in voorkomende gevallen als inhoudingsplichtige worden aangemerkt. Bij deze lichamen is aansluiting gezocht bij de lichamen, genoemd in de artikelen 2 en 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). Dit betreft de volgende lichamen: naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, open commanditaire vennootschappen, andere – al dan niet rechtspersoonlijkheid bezittende – vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld, coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag, onderlinge waarborgmaatschappijen, verenigingen, stichtingen, andere rechtspersonen, waaronder publiekrechtelijke rechtspersonen, fondsen voor gemene rekening en doelvermogens. Daarnaast kunnen met de hiervoor genoemde lichamen vergelijkbare buitenlandse lichamen als inhoudingsplichtige worden aangemerkt. Voor de vergelijkbaarheid van een buitenlands samenwerkingsverband of buitenlandse rechtsvorm geldt het classificatiebeleid zoals uitgeschreven in het beleidsbesluit van 11 december 2009²⁸. In dat beleidsbesluit staan de kaders waaraan getoetst wordt of een buitenlands samenwerkingsverband of een buitenlandse rechtsvorm voor de Nederlandse belastingheffing wel of niet als transparant wordt aangemerkt. Tevens is op de website van de Belastingdienst een indicatieve lijst van – op basis van genoemde kaders – eerder beoordeelde buitenlandse samenwerkingsverbanden en buitenlandse rechtsvormen gepubliceerd.²⁹

De voordelen in de vorm van renten of royalty's alsmede de heffingsgrondslag die voor die voordelen geldt, worden bepaald volgens de voorgestelde artikelen 3.3 en 3.4. Deze regels worden in de toelichting op de betreffende artikelen nader toegelicht.

Zoals gezegd, is vereist dat de renten of royalty's zijn verschuldigd door een aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige. De beoordeling of aan dit vereiste is voldaan, vindt plaats op het tijdstip dat een voordeel wordt (beschouwd te zijn) genoten. Van een aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige is ingevolge het eerste lid, onderdeel c, van genoemd artikel 1.2 sprake ingeval de voordeelgerechtigde een kwalificerend belang heeft in de inhoudingsplichtige of ingeval de inhoudingsplichtige een kwalificerend belang heeft in de

²⁸ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2009, nr. CPP2009/519 (Strct. 2009, 19749).

²⁹ Zie https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/lijst_van_gekwalificeerde_buitenlandse_samenwerkingsverbanden.

voordeelgerechtigde. Van een aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige is ook sprake indien een derde een kwalificerend belang heeft in de inhoudingsplichtige, terwijl die derde tevens een kwalificerend belang heeft in de voordeelgerechtigde.

Indien de voordeelgerechtigde onmiddellijk of middellijk een belang heeft in de inhoudingsplichtige en die voordeelgerechtigde samen met een of meer andere lichamen die tot een samenwerkende groep behoren een kwalificerend belang heeft in die inhoudingsplichtige, wordt die inhoudingsplichtige – ook ingeval de voordeelgerechtigde individueel een belang in die inhoudingsplichtige heeft dat geen kwalificerend belang vormt – als aan de voordeelgerechtigde gelieerd aangemerkt. Hetzelfde geldt indien de inhoudingsplichtige individueel een belang in de voordeelgerechtigde heeft dat geen kwalificerend belang vormt, maar die inhoudingsplichtige samen met een of meer andere lichamen die behoren tot een samenwerkende groep wel een kwalificerend belang in de voordeelgerechtigde heeft. Voorts is van een aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige sprake indien lichamen die deel uitmaken van een samenwerkende groep gezamenlijk een kwalificerend belang hebben in de inhoudingsplichtige en die lichamen tevens gezamenlijk een kwalificerend belang hebben in de voordeelgerechtigde. Enkele voorbeelden van een samenwerkende groep zijn hierna in figuur 1 weergegeven. Voor het begrip «samenwerkende groep» is aansluiting gezocht bij artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969. Tijdens de parlementaire behandeling van de wijzigingen in de voornoemde renteaftrekbepanking ingevolge het Belastingplan 2017 is vermeld dat de beoordeling of sprake is van een samenwerkende groep afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van het individuele geval.³⁰ Het gaat daarbij om een door lichamen die deel uitmaken van een samenwerkende groep gedane gecoördineerde investering die – in het licht van de bronbelasting – gezamenlijk tot een kwalificerend belang leidt, maar waarbij (een of meer van) die lichamen individueel geen kwalificerend belang hebben.

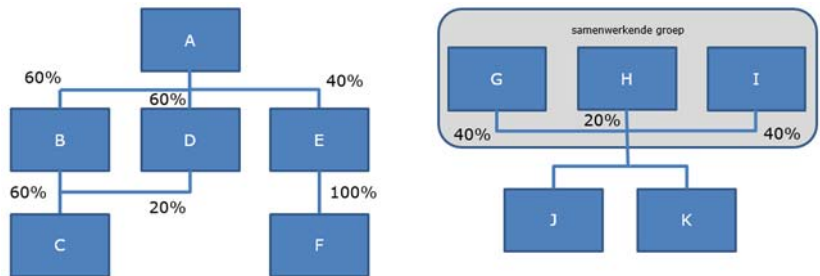
In het eerste lid, onderdeel d, van genoemd artikel 1.2 wordt beschreven wat onder een kwalificerend belang wordt verstaan. Dit is een belang waarmee een zodanige invloed op de besluiten van een lichaam kan worden uitgeoefend dat de activiteiten ervan kunnen worden bepaald. De norm *een zodanige invloed op de besluiten van een lichaam dat de activiteiten ervan kunnen worden bepaald* (ook als «een beslissende invloed» aangeduid), is ontleend aan jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU).³¹ De vraag of hiervan sprake is, hangt af van de feiten en omstandigheden in het voorliggende geval. Een dergelijk belang zal in ieder geval aanwezig zijn indien het meer dan 50% van de statutaire stemrechten in een lichaam vertegenwoordigt. Indien sprake is van bijzondere zeggenschapsrechten kan het lastiger zijn om te beoordelen of hiervan sprake is. Met betrekking tot de vraag of in een concrete situatie sprake is van een aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige kan binnen de daarvoor gestelde kaders van het internationale vooroverleg zekerheid vooraf worden gevraagd bij de Belastingdienst.

Voorts kan een kwalificerend belang onmiddellijk of middellijk worden gehouden. Voor de beoordeling of sprake is van een middellijk gehouden kwalificerend belang in een lichaam (X) wordt het via een ander lichaam (Y) – dus middellijk – gehouden belang meegeteld om te bepalen of een

³⁰ Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 3, p. 30.

³¹ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 13 april 2000, C-251/98, ECLI:EU:C:2000:205, punt 22 en 26. Dit kan als vaste rechtspraak worden beschouwd, zie ook HvJ EU 23 oktober 2007, C-112/05, ECLI:EU:C:2007:623, punt 13.

zodanige invloed op de besluiten van het eerstbedoelde lichaam (X) kan worden uitgeoefend dat de activiteiten ervan kunnen worden bepaald. Hierbij wordt het belang dat onmiddellijk wordt gehouden door dat andere lichaam (Y) volledig meegeteld indien in dat lichaam (Y) een belang wordt gehouden waarmee de activiteiten van dat lichaam (Y) kunnen worden bepaald. Hierna zijn in figuur 1 enkele voorbeelden weergegeven waarbij is aangegeven of sprake is van een kwalificerend belang of van een aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige.



figuur 1: voorbeelden van een kwalificerend belang

A heeft onmiddellijk een kwalificerend belang in B en B in C waardoor A ook middellijk een kwalificerend belang heeft in C. Voorts heeft A onmiddellijk een kwalificerend belang in D. D heeft geen kwalificerend belang in C, maar C en D zijn wel aan elkaar gelieerd aangezien A een kwalificerend belang heeft in C en in D. A heeft geen kwalificerend belang in E (onmiddellijk) en dus evenmin in F (middellijk), maar E heeft wel onmiddellijk een kwalificerend belang in F.

Indien B het lichaam is dat de renten of royalty's is verschuldigd aan A, C, D, E en F, is B dus alleen gelieerd aan de voordeelgerechtigden A, C en D. Indien E het lichaam is dat de renten of royalty's is verschuldigd aan A, B, C, D en F, is E alleen gelieerd aan voordeelgerechtigde F.

G, H, en I vormen een samenwerkende groep en hebben als samenwerkende groep – gezamenlijk – (onmiddellijk) een kwalificerend belang in J en in K. Indien J het lichaam is dat de renten of royalty's is verschuldigd aan G, H of I, is J dus gelieerd aan de voordeelgerechtigden G, H of I, ondanks dat G, H en I individueel geen kwalificerend belang in J hebben. Hetzelfde geldt in de omgekeerde situatie, bijvoorbeeld als G, H of I een lichaam is dat renten of royalty's is verschuldigd aan K. In dat geval is G, H of I dus ook gelieerd aan voordeelgerechtigde K ondanks dat G, H en I individueel geen kwalificerend belang in K hebben. Ten slotte is in de situatie waarin K renten of royalty's is verschuldigd aan J, K ook gelieerd aan voordeelgerechtigde J aangezien de samenwerkende groep G, H en I gezamenlijk een kwalificerend belang heeft in K en in J. Hetzelfde geldt uiteraard in de omgekeerde situatie als J renten of royalty's is verschuldigd aan K.

Ingevolge het eerste lid, onderdeel e, van genoemd artikel 1.2 wordt als laagbelastende jurisdictie aangemerkt een bij ministeriële regeling aangewezen staat die op 1 oktober van het kalenderjaar voorafgaand aan het tijdvak, bedoeld in het voorgestelde artikel 5.1, lichamen niet of naar een tarief van minder dan 9% onderwerpt aan een belasting naar de winst, of die in dat jaar is opgenomen op de «EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden» (hierna: de EU-lijst van niet-coöperatieve jurisdicties). Daarbij wordt onder «staat» mede begrepen een Mogendheid of een daarmee gelijk te stellen

bestuurlijke eenheid.³² Hierbij zal met inachtneming van de in het tweede lid van genoemd artikel 1.2 opgenomen driejaarstermijn voor eerste toepassing (zie hierna) worden aangesloten bij de lijst voor de toepassing van de regeling ten aanzien van Controlled Foreign Companies (CFC's) in de vennootschapsbelasting.³³

Ingevolge het tweede lid van genoemd artikel 1.2 wordt een staat in relatie waarmee een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van kracht is niet eerder als laagbelastende jurisdictie aangemerkt dan nadat drie kalenderjaren zijn verstreken na de eerste aanwijzing van die verdragsstaat bij ministeriële regeling. Daarbij vangt voor de toepassing van de bronbelasting de termijn van drie kalenderjaren voor de al op 31 december 2020 op de lijst voor de toepassing van de regeling ten aanzien van CFC's in de vennootschapsbelasting vermelde verdragsstaten pas aan met ingang van de datum waarop deze wet in werking treedt. Voor de achtergrond van een en ander wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

Het eerste lid, onderdeel f, van genoemd artikel 1.2 bepaalt dat voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen met het begrip «vaste inrichting» wordt bedoeld een vaste inrichting als omschreven in artikel 3, vierde tot en met twaalfde lid, Wet Vpb 1969. Die omschrijving van het begrip vaste inrichting komt materieel overeen met de huidige definitie van dat begrip in artikel 5 van het modelverdrag van de OESO. Er wordt dus aangesloten bij de bestaande (internationaal ontwikkelde) invulling van het begrip vaste inrichting.³⁴

Artikel 1.3

In het voorgestelde artikel 1.3 zijn twee ficties opgenomen die gelden voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen. Het eerste lid van genoemd artikel 1.3 regelt dat indien de oprichting van een inhoudingsplichtige naar Nederlands recht heeft plaatsgevonden die inhoudingsplichtige geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd. Dit geldt eveneens voor een Europese naamloze vennootschap waarvan de oprichting werd beheerst door Nederlands recht. Deze regels zijn ontleend aan artikel 1, derde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) en richten zich tegen het louter om fiscale redenen naar het buitenland verplaatsen van de zetel van naar Nederlands recht opgerichte inhoudingsplichtigen. Voorts wordt in onderhandelingen over belastingverdragen gestreefd naar een bepaling op basis waarvan, in de situatie dat een lichaam fiscaal in twee landen is gevestigd, de vestigingsplaats voor verdragsdoeleinden wordt bepaald door middel van een onderlinge overlegprocedure.³⁵ Met deze bepaling kan ook onder van toepassing zijnde verdragen worden voorkomen dat de zetel van naar Nederlands recht opgerichte lichamen louter om fiscale redenen naar het buitenland wordt verplaatst.

In het tweede lid van genoemd artikel 1.3 wordt – overeenkomstig artikel 1, zesde lid, Wet DB 1965 – de vestigingsplaatsfictie voor op de BES-eilanden gevestigde lichamen opgenomen. Dit hangt samen met de

³² Verwezen wordt naar artikel 2, eerste lid, onderdelen c en d, AWR.

³³ Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.

³⁴ Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 97.

³⁵ Dit kan door middel van het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (Trb. 2017, 86, en Trb. 2017, 194). Het Multilateraal Verdrag is door Nederland geratificeerd en is voor Nederland op 1 juli 2019 in werking getreden (Trb. 2019, 63).

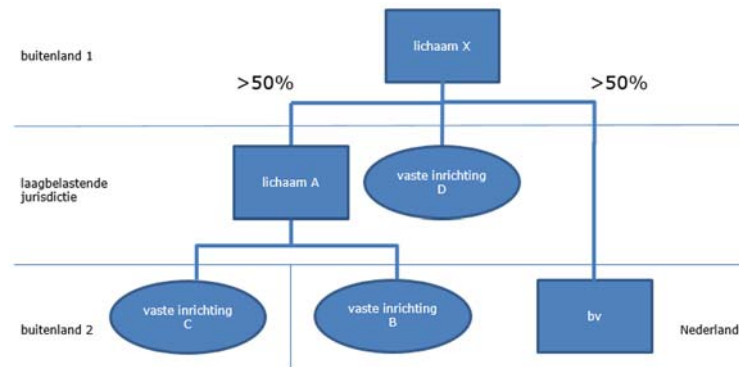
in artikel 5.2 van de Belastingwet BES opgenomen vestigingsplaatsfictie. Met deze vestigingsplaatsfictie wordt beoogd te voorkomen dat lichamen zonder of met weinig binding met de BES-eilanden gebruik kunnen maken van het fiscale stelsel van de BES-eilanden, waarin een traditionele winstbelasting ontbreekt. Op de BES-eilanden gevestigde lichamen die niet voldoen aan de in artikel 5.2 van de Belastingwet BES genoemde voorwaarden worden voor de toepassing van de opbrengstbelasting in de zin van die wet geacht in Nederland te zijn gevestigd. Zonder aanvullende maatregelen zouden de bepalingen in artikel 5.2 van de Belastingwet BES maar een beperkt belang hebben. Om de op basis van artikel 5.2 van de Belastingwet BES (fictief) in Nederland gevestigde inhoudingsplichtigen onder de reikwijdte van de bronbelasting te brengen, worden lichamen die op basis van artikel 5.2 van de Belastingwet BES worden geacht in Nederland te zijn gevestigd, voor de toepassing van de bronbelasting tevens geacht in Nederland te zijn gevestigd.

Artikel 2.1

Het voorgestelde artikel 2.1 regelt wie belastingplichtig is voor de bronbelasting op renten en royalty's. Op de eerste plaats is dit ingevolge het eerste lid, onderdeel a, van dat artikel een lichaam dat gerechtigd is tot voordelen in de vorm van renten of royalty's en dat naar de omstandigheden beoordeeld in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd of volgens de fiscale of andere regelgeving van die jurisdictie aldaar is gevestigd. Er is sprake van een in een laagbelastende jurisdictie gevestigd lichaam indien naar de omstandigheden beoordeeld de feitelijke leiding van dat lichaam aldaar is gelegen. De bewoordingen «naar de omstandigheden beoordeeld» zijn ontleend aan artikel 4, eerste lid, AWR. De eveneens in genoemd artikel 2.1 opgenomen bewoordingen «volgens de fiscale of andere regelgeving van die jurisdictie zijn gevestigd» hebben een ruime reikwijdte. Hieronder vallen bijvoorbeeld de situaties dat een lichaam is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie omdat (ook volgens de regelgeving van die jurisdictie) sprake is van feitelijke vestiging van het lichaam in die jurisdictie, het lichaam is opgericht naar het recht van die jurisdictie of aldaar de statutaire zetel van het lichaam is gelegen. Indien bijvoorbeeld alleen de feitelijke leiding van het lichaam in beschouwing zou worden genomen, zouden structuren mogelijk worden waarbij een lichaam feitelijk wordt geleid vanuit een staat die als aanknopingspunt voor de heffing van winstbelasting niet aansluit bij de feitelijke leiding en daardoor de winst van dat lichaam niet belast, terwijl naar Nederlandse maatstaven dat lichaam wel in die staat is gevestigd. Met de ruime reikwijdte van genoemd onderdeel a wordt dus voorkomen dat in dergelijke gevallen de rente- of royaltybetaling nergens wordt «opgepikt», dan wel wordt «opgepikt» in een laagbelastende jurisdictie, zonder dat bronbelasting kan worden geheven. Als echter aannemelijk kan worden gemaakt dat het lichaam volgens de fiscale regelgeving van een andere staat, niet zijnde een laagbelastende jurisdictie, tevens in die staat is gevestigd en aldaar wordt behandeld als de gerechtigde tot de rente- of royaltybetaling is er ingevolge het tweede lid van genoemd artikel 2.1 geen bronbelasting verschuldigd, behalve indien dat lichaam volgens een door die staat met een andere staat gesloten belastingverdrag of andere regeling ter voorkoming van dubbele belasting (hierna: belastingverdrag of verdrag) wordt geacht te zijn gevestigd in die andere staat.

In figuur 2 is een voorbeeld weergegeven van de situatie, bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, van genoemd artikel 2.1, waarbij de besloten vennootschap (hierna: bv) de in Nederland gevestigde aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige is die renten of royalty's is verschuldigd aan lichaam A (zijnde de voordeelgerechtigde en belastingplichtige). In figuur 2 en de figuren die daarna nog volgen wordt met

«buitenland» steeds gedoeld op een andere staat, niet zijnde een laagbelastende jurisdictie. De begrippen «laagbelastende jurisdictie» en «aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige» zijn in de toelichting op het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, toegelicht. Het begrip «voordelen in de vorm van renten of royalty's» wordt hierna toegelicht in de toelichting op de voorgestelde artikelen 3.3 en 3.4.



figuur 2: belastingplicht (artikel 2.1, eerste lid, onderdelen a of b)

Het eerste lid, onderdeel a, van genoemd artikel 2.1 ziet ook op de situatie dat de door de bv verschuldigde voordelen in de vorm van renten of royalty's worden toegerekend aan een vaste inrichting van lichaam A. Dit kan zowel een vaste inrichting in Nederland (vaste inrichting B) als in het buitenland (vaste inrichting C) zijn. Ook in dat geval is lichaam A (de voordeelgerechtigde) immers de gerechtigde tot die voordelen. In afwijking van de Wet Vpb 1969 wordt voor de toepassing van genoemd onderdeel a de vaste inrichting dus niet beschouwd als een zelfstandig onderdeel in Nederland of in buitenland 2. Een voorbeeld van deze situaties is ook weergegeven in figuur 2.

Ingeval de door de bv verschuldigde voordelen in de vorm van renten of royalty's worden toegerekend aan een vaste inrichting in Nederland (vaste inrichting B) is in dit voorbeeld lichaam A (de belastingplichtige voor de bronbelasting) ingevolge artikel 17, derde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 in beginsel ook vennootschapsbelasting verschuldigd over de winst die aan die vaste inrichting kan worden toegerekend. Naar de mening van het kabinet past het bij het karakter van de bronbelasting dat de geheven bronbelasting niet met de verschuldigde vennootschapsbelasting kan worden verrekend. In gelijke zin acht het kabinet het passend dat de geheven bronbelasting bij het bepalen van de fiscale winst van de vaste inrichting niet in aftrek mag worden gebracht. Daarom wordt voorgesteld artikel 10, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 op dit punt te wijzigen (zie de toelichting bij artikel 7.2, onderdeel A).

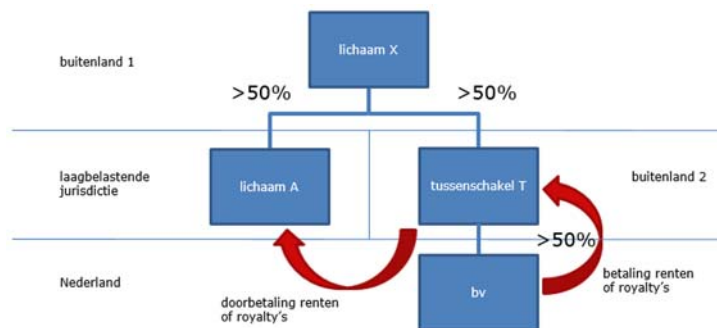
Het eerste lid, onderdeel b, van genoemd artikel 2.1 ziet op de situatie dat voordelen in de vorm van renten of royalty's worden toegerekend aan een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie van een voordeelgerechtigde die niet in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd. Een voorbeeld van deze situatie is weergegeven in figuur 2 waarbij de door de bv verschuldigde voordelen in de vorm van renten of royalty's behoren tot het resultaat van een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie (vaste inrichting D) van lichaam X (zijnde de voordeelgerechtigde en belastingplichtige). Op basis van genoemd onderdeel b wordt bronbelasting geheven van lichaam X over de door de bv (inhoudingsplichtige) verschuldigde renten of royalty's. Zonder deze bepaling zou er geen bronbelasting verschuldigd zijn aangezien de voordeelgerechtigde niet in

een laagbelastende jurisdictie is gevestigd, terwijl de renten of royalty's wel worden toegerekend aan een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie van die voordeelgerechtigde. In dit kader gaat het om situaties waarin voordelen in de vorm van renten of royalty's aan een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie worden toegerekend omdat de activa uit hoofde waarvan die voordelen worden genoten (bijvoorbeeld geldleningen of immateriële activa), ingevolge de regelgeving van de staat waarin het hoofdhuis zich bevindt, worden toegerekend aan een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie.

Als een belastingverdrag van toepassing is tussen Nederland en het land waarin de voordeelgerechtigde (lichaam X) is gevestigd, zijn de afspraken uit dat verdrag in beginsel ook van toepassing als de rente- of royaltybetalingen worden toegerekend aan een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie. Om te voorkomen dat de bronbelasting in een dergelijke situatie niet kan worden geëffectueerd terwijl de rente- of royaltybetalingen terecht komen in een laagbelastende jurisdictie, streeft Nederland naar het opnemen van antimisbruikbepalingen in verdragen. Voor bestaande verdragen kan dit door middel van het Multilateraal Verdrag, waarin een bepaling is opgenomen die regelt dat de bronstaat (in dit geval Nederland) de voordelen van het verdrag niet hoeft toe te kennen als het land waarin de voordeelgerechtigde is gevestigd de winst van de vaste inrichting in het derde land (in het voorbeeld de laagbelastende jurisdictie) vrijstelt en de belasting op het inkomen van de vaste inrichting in het derde land minder bedraagt dan 60% van de belasting die in het land van de voordeelgerechtigde zou zijn geheven indien die vaste inrichting in het land van de voordeelgerechtigde zou zijn gelegen.³⁶

Uitgaande van de «basisstructuur» met een in Nederland gevestigd lichaam dat een rente- of royaltybetaling (rechtstreeks) is verschuldigd aan een in een laagbelastende jurisdictie gevestigd lichaam of aldaar gelegen vaste inrichting (figuur 2) zou de bronbelasting zonder nadere maatregel eenvoudig kunnen worden ontweken door die betaling niet rechtstreeks te laten plaatsvinden, maar via een tussenschakel gevestigd in een staat die niet als een laagbelastende jurisdictie wordt aangemerkt (niet zijnde Nederland). Daarom is in het eerste lid, onderdeel c, van genoemd artikel 2.1 een antimisbruikbepaling opgenomen. Deze bepaling ziet uiteraard ook op de situaties dat in de structuur meerdere tussenschakels, al dan niet gevestigd in verschillende staten, zijn opgenomen tussen het in Nederland gevestigde aan de voordeelgerechtigde gelieerde lichaam dat de rente- of royaltybetaling is verschuldigd en het in een laagbelastende jurisdictie gevestigde lichaam of de aldaar gelegen vaste inrichting. De situatie met meerdere tussenschakels wordt hierna verder toegelicht. In figuur 3 is eerst een voorbeeld weergegeven met één tussenschakel tussen het in Nederland gevestigde lichaam dat de rente- of royaltybetaling is verschuldigd en een in een laagbelastende jurisdictie gevestigd lichaam.

³⁶ Zie artikel 10 van het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (Trb. 2017, 86, en Trb. 2017, 194). Het Multilateraal Verdrag is door Nederland geratificeerd en is voor Nederland op 1 juli 2019 in werking getreden (Trb. 2019, 63).



figuur 3: voorbeeld met een tussenschakel

Ingevolge de voorgestelde antimisbruikbepaling wordt in een dergelijke situatie de bronbelasting geheven van de tussenschakel die de rente- of royaltybetaling rechtstreeks ontvangt (tussenschakel T in figuur 3) van het in Nederland gevestigde lichaam dat die betaling is verschuldigd (bv in figuur 3). Van misbruik is sprake indien – kort gezegd – (1) de tussenschakel is gerechtigd tot de voordelen met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van bronbelasting bij een ander te ontgaan (subjectieve toets) en (2) er sprake is van een kunstmatige constructie of transactie (objectieve toets). Ingeval de tussenschakel is gevestigd in een lidstaat van de EU is in beginsel de EU-Interest- en royaltyrichtlijn van toepassing.³⁷ Voorts dient in dergelijke situaties, en ingeval de tussenschakel is gevestigd in een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER)³⁸, bij de invulling van deze bepaling aansluiting te worden gezocht bij de jurisprudentie van het HvJ EU over de verenigbaarheid van antimisbruikbepalingen met het EU-recht. Of in een concreet geval sprake is van een kunstmatige constructie of transactie die is gericht op het ontgaan van de heffing van belasting bij een ander wordt beoordeeld op basis van de concrete feiten en omstandigheden in het voorliggende geval. Hierbij is dus sprake van een dubbele toets. Deze toetsen moeten in onderlinge samenhang worden toegepast en vinden steeds plaats op het tijdstip dat een voordeel in de vorm van renten of royalty's wordt (geacht te zijn) genoten (doorlopende toetsing).

Momenteel zijn voor de toepassing van de bestaande antimisbruikbepalingen in de vennootschaps- en dividendbelasting voorwaarden in de vorm van substance-eisen opgenomen waaraan een tussenhouder met een schakelfunctie³⁹ dient te voldoen om te kunnen spreken van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Er is dan geen sprake van een kunstmatige constructie.⁴⁰ Deze voorwaarden functioneren als een zogenoemde «safe harbour», omdat sinds 1 januari 2019 voor de belastingplichtige (vennootschapsbelasting), onderscheidenlijk de inhoudingsplichtige en de opbrengstgerechtigde (dividendbelasting), nog een aanvullende mogelijkheid bestaat om op andere wijze aannemelijk te maken dat sprake is van de hiervoor bedoelde zakelijke redenen.

³⁷ Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (PB 2003, L 157).

³⁸ Liechtenstein, Noorwegen en IJsland.

³⁹ Van een schakelfunctie is sprake indien de tussenhouder een relatie legt tussen de bedrijfsmatige activiteiten of hoofdkantooractiviteiten van de moedermaatschappij en de activiteiten van haar kleindochtermaatschappij(en). Zie ook Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, p. 59.

⁴⁰ Zie de artikelen 2d van de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971 en artikel 1bis van de Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965.

De door het HvJ EU op 26 februari 2019 gewezen arresten met betrekking tot Deense wetgeving geven aanleiding tot een verdere aanpassing in de bestaande vormgeving van de antimisbruikbepalingen in de vennootschaps- en dividendbelasting.⁴¹ In deze arresten heeft het HvJ EU namelijk beslist dat er voor de lidstaten een Unierechtelijke plicht bestaat om de voordelen van een fiscale richtlijn, zoals bijvoorbeeld de EU-Moeder-dochterrichtlijn⁴² of de EU-Interest- en royaltyrichtlijn, te weigeren ingeval sprake is van fraude of misbruik. Voorts geeft het HvJ EU een nadere invulling aan het misbruikbegrip. In tegenstelling tot de Advocaat-Generaal (A-G) in zijn conclusies hanteert het HvJ EU hierbij een meer materiële benadering. Het is niet volledig uit te sluiten dat in een situatie waarin is voldaan aan de substance-eisen, beoordeeld naar alle feiten en omstandigheden, toch sprake kan zijn van misbruik zoals uiteengezet in de arresten. Daarom worden wijzigingen in de vennootschaps- en dividendbelasting voorgesteld waardoor de bestaande substance-eisen niet langer fungeren als een «safe harbour», maar in plaats daarvan een rol gaan spelen bij de bewijslastverdeling. Door de voorgestelde wijzigingen kan – enerzijds – ook in situaties waarin is voldaan aan de substance-eisen, de Belastingdienst aannemelijk maken dat toch sprake is van misbruik. Anderzijds kan in situaties waarin niet is voldaan aan de substance-eisen de belastingplichtige, dan wel de inhoudingsplichtige, tegenbewijs leveren door aannemelijk te maken dat geen sprake is van misbruik. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 7.2, onderdelen B en C, en artikel 7.3.

Hoewel het HvJ EU in de genoemde arresten met een reeks aanwijzingen het misbruikbegrip weliswaar nader heeft ingevuld, betekent dit niet dat na de arresten precies duidelijk is in welke situatie er op basis van het EU-recht sprake is van misbruik en wanneer niet. Er bestaat een overlap tussen de bestaande substance-eisen en de door het HvJ EU gegeven aanwijzingen in de arresten van 26 februari 2019. Te denken valt hierbij bijvoorbeeld aan de aanwijzingen die zien op de werkelijk gemaakte kosten, het personeel en het ter beschikking staan van kantoorruimte. De bestaande substance-eisen betreffen naast een aantal objectieve ook een aantal meer subjectieve eisen. Voorts moet worden bedacht dat de loonsomeis van minimaal € 100.000 een vergoeding moet vormen voor de relevante werkzaamheden. In het geval van de dividendbelasting betreft dit een vergoeding die verband houdt met het houden van een deelneming door de tussenschakel. De salariskosten die samenhangen met andere werkzaamheden worden hierbij dus niet in aanmerking genomen. Hierdoor zal in misbruiksituaties waarin een lichaam wordt tussengeschoven om de Nederlandse dividendbelasting te ontgaan in de regel niet worden voldaan aan de substance-eisen. Via nadere jurisprudentie, nationaal of internationaal, zal verdere duidelijkheid moeten worden gecreëerd in welke situatie er op basis van het EU-recht sprake is van misbruik en wanneer niet.

Ook voor de toepassing van de bronbelasting zal voor de invulling van de bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden die een rol spelen bij de bewijslastverdeling worden aangesloten bij de thans bekende substance-eisen voor de toepassing van de vennootschaps- en dividendbelasting. Dit leidt bij de toepassing van de bronbelasting tot de volgende cumulatieve voorwaarden ten aanzien van de tussenschakel:

⁴¹ HvJ EU 26 februari 2019 in de gevoegde zaken C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134, en HvJ EU 26 februari 2019 in de gevoegde zaken C-116/16 en C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135.

⁴² Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU, 2011, L 345).

- Ten minste de helft van het totale aantal statutaire en beslissingsbevoegde bestuursleden van de tussenschakel woont of is feitelijk gevestigd in de staat waarin de tussenschakel is gevestigd.
- De in de staat waarin de tussenschakel is gevestigd wonende of gevestigde bestuursleden beschikken over de benodigde professionele kennis om hun taken naar behoren uit te voeren, tot welke taken ten minste behoort de besluitvorming, op grond van de eigen verantwoordelijkheid van de tussenschakel en binnen het kader van de normale concernbemoediening, over door de tussenschakel af te sluiten transacties in het kader waarvan de voordelen in de vorm van renten of royalty's worden genoten, alsmede het zorg dragen voor een goede afhandeling van de afgesloten transacties.
- De tussenschakel beschikt over gekwalificeerd personeel voor de adequate uitvoering en registratie van de hiervoor genoemde door de tussenschakel af te sluiten transacties.
- De bestuursbesluiten van de tussenschakel worden genomen in de staat waarin de tussenschakel is gevestigd.
- De belangrijkste bankrekeningen van de tussenschakel worden aangehouden in de staat waarin de tussenschakel is gevestigd.
- De boekhouding van de tussenschakel wordt gevoerd in de staat waarin de tussenschakel is gevestigd.
- De tussenschakel heeft een bedrag aan loonkosten dat een vergoeding vormt voor de werkzaamheden ten behoeve waarvan de voordelen in de vorm van renten of royalty's worden genoten en dat overeenkomt met wat vertaald naar Nederlandse maatstaven ten minste € 100.000 zou bedragen.
- De tussenschakel heeft gedurende een periode van ten minste 24 maanden een in de staat waarin de tussenschakel is gevestigd gelegen onroerende zaak of deel van een onroerende zaak ter beschikking waarbij zich in die onroerende zaak, onderscheidenlijk dat deel, een kantoor bevindt dat is voorzien van gebruikelijke faciliteiten voor de uitoefening van de hiervoor genoemde door de tussenschakel als zodanig te verrichten werkzaamheden en die werkzaamheden ook daadwerkelijk in dat kantoor worden uitgeoefend.

Indien aan al deze vereisten wordt voldaan, is het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c, niet van toepassing, tenzij de inspecteur aannemelijk maakt dat toch sprake is van misbruik. Hiervoor dient de inspecteur aannemelijk te maken dat (1) de tussenschakel is gerechtigd tot de voordelen met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van bronbelasting bij een ander te ontgaan (subjectieve toets), en (2) er geen sprake is van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen (objectieve toets). Ingeval dit door de inspecteur aannemelijk wordt gemaakt, is het eerste lid, onderdeel c, van genoemd artikel 2.1 dus wel van toepassing.

Ingeval niet wordt voldaan aan de genoemde substance-eisen heeft de voordeelgerechtigde of de inhoudingsplichtige nog de mogelijkheid om aannemelijk te maken dat geen sprake is van misbruik.⁴³ Hiervoor dient de voordeelgerechtigde of de inhoudingsplichtige aannemelijk te maken dat niet wordt voldaan aan de subjectieve of de objectieve toets. Ingeval de voordeelgerechtigde of de inhoudingsplichtige dit aannemelijk maakt, is het eerste lid, onderdeel c, van genoemd artikel 2.1 niet van toepassing. Zowel de inspecteur als de voordeelgerechtigde of inhoudingsplichtige kan met behulp van de door het HvJ EU in de hiervoor genoemde arresten van 26 februari 2019 geformuleerde aanwijzingen het ingenomen standpunt aannemelijk maken. Die aanwijzingen laten zich voor de

⁴³ Bij het doen van een aangifte zal het de inhoudingsplichtige zijn die moet bepalen dat er geen sprake is van misbruik, en bij naheffing bij de voordeelgerechtigde zal deze dat aannemelijk moeten maken indien niet aan de substance-eisen wordt voldaan.

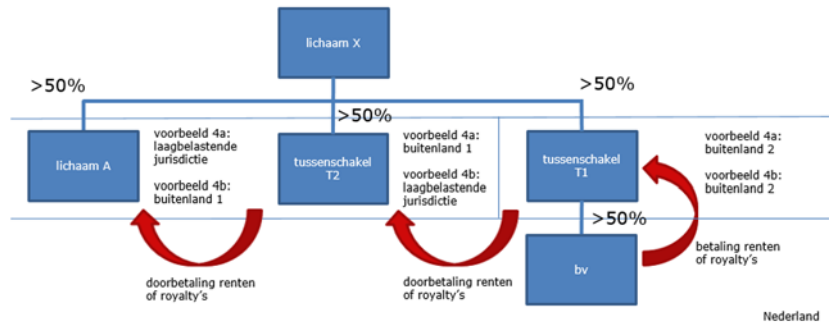
toepassing van de bronbelasting in de drie volgende alinea's als volgt samenvatten.

Van misbruik is met name sprake wanneer de heffing van bronbelasting over de rente- of royaltybetaling wordt vermeden doordat aan de concernstructuur een kunstmatige tussenschakel (die fungeert als doorstroomvennootschap) wordt toegevoegd tussen het lichaam dat de rente- of royaltybetaling verricht en de uiteindelijke ontvanger tot die betaling (hierna: achterligger). Om te bepalen of er mogelijk sprake is van het ontgaan van de heffing van bronbelasting bij een ander wordt een vergelijking gemaakt tussen de (feitelijke) situatie dat de rechtsverhouding (bijvoorbeeld de geldlening of de (sub)licentie) uit hoofde waarvan het in Nederland gevestigde lichaam de voordelen is verschuldigd, is aangegaan door de tussenschakel, ten opzichte van de (hypothetische) situatie dat die rechtsverhouding rechtstreeks zou zijn aangegaan door de achterligger, dus zonder tussenkomst van de tussenschakel (de zogenoemde wegdenkgedachte). Indien de situatie zonder tussenkomst van de tussenschakel zou leiden tot een hogere Nederlandse bronbelastingclaim, is dit een aanwijzing dat sprake is van een constructie die ertoe strekt de heffing van bronbelasting bij een ander te ontgaan (subjectieve toets).

Het kunstmatige karakter van een tussenschakel (objectieve toets) kan bijvoorbeeld door de inspecteur aannemelijk worden gemaakt aan de hand van de omstandigheid dat het concern zo is georganiseerd dat bij de tussenschakel die optreedt als doorstroomvennootschap, in het licht van het ontvangen van de rente- of royaltybetaling in kwestie, een economische activiteit ontbreekt. Het ontbreken van een daadwerkelijke economische activiteit in dit verband moet worden afgeleid uit alle relevante feiten en omstandigheden met betrekking tot met name het bestuur van de tussenschakel, de boekhoudkundige balans, de kostenstructuur en de werkelijk gemaakte kosten, het personeel en de beschikbare kantoorruimte en uitrusting. Hierbij oefent een tussenschakel met activiteiten die in het licht van de ontvangen voordelen slechts een ondersteunend of administratief karakter hebben bijvoorbeeld geen economische activiteit uit. Dat de tussenschakel als doorstroomvennootschap slechts een onbeduidende belastbare winst behaalt, kan hiervoor een aanwijzing vormen.

Ook de wijze waarop de tussenschakel wordt gefinancierd, de omvang van het eigen vermogen van de tussenschakel of het gebrek aan bevoegdheid van het bestuur van de tussenschakel om vanuit economisch oogpunt vrij over de ontvangen renten of royalty's te kunnen beschikken, kan een aanwijzing vormen voor een kunstmatige constructie. Dergelijke aanwijzingen kunnen niet alleen bestaan in een contractuele of wettelijke verplichting voor de tussenschakel om de ontvangen renten of royalty's door te betalen, maar eveneens in de omstandigheid dat het bestuur van de tussenschakel in wezen niet de bevoegdheid heeft met betrekking tot het gebruik en genot van de ontvangen renten of royalty's. Dergelijke aanwijzingen kunnen worden versterkt door het feit dat complexe financiële transacties binnen concernverband samenvallen met, of ongeveer in dezelfde periode vallen als, de inwerkingtreding van nieuwe belastingwetgeving die men hiermee probeert te ontwijken. In de situatie dat er sprake is van meerdere tussenschakels binnen het concern wordt de subjectieve toets toegepast op de eerstvolgende tussenschakel die de betaling via een niet in een laagbelastende jurisdictie gevestigde «kunstmatige» tussenschakel ontvangt en waarbij die eerstvolgende tussenschakel zelf wel is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie of zelf niet kunstmatig is. Ingeval een tussenschakel is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie of niet kunstmatig is, wordt dus niet verder «weggedacht». Aan de hand van figuur 4 wordt de

toepassing van de wegdenkgedachte voor de subjectieve toets bij meerdere tussenschakels verder toegelicht.



figuur 4: voorbeeld met meerdere tussenschakels

Stel dat in figuur 4 lichaam A is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie en tussenschakel T1 en tussenschakel T2 allebei «kunstmatig» zijn (voldoen dus beide niet aan de objectieve toets) en allebei niet zijn gevestigd in een laagbelastende jurisdictie (hierna: voorbeeld 4a). Voor de toepassing van de subjectieve toets wordt dan zowel tussenschakel T1 als tussenschakel T2 weggedacht. Aangezien in voorbeeld 4a door lichaam A bij rechtstreekse ontvangst van de door bv verrichte rente- of royaltybetaling bronbelasting zou zijn verschuldigd, is dit een aanwijzing dat sprake is van een constructie die ertoe strekt de heffing van bronbelasting bij een ander te ontgaan.

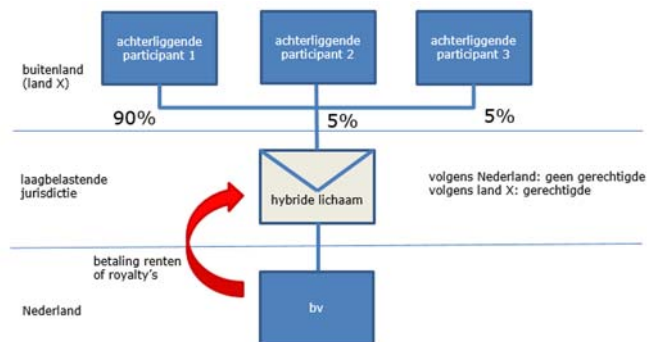
In het volgende voorbeeld zijn de uitgangspunten hetzelfde als in voorbeeld 4a, behoudens dat nu lichaam A niet is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, maar tussenschakel T2 wel (hierna: voorbeeld 4b). Voor de toepassing van de subjectieve toets wordt de «kunstmatige» tussenschakel T2 nu niet weggedacht aangezien T2 is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie. Alleen de «kunstmatige» tussenschakel T1 wordt weggedacht voor de toepassing van de subjectieve toets. Aangezien in voorbeeld 4b door tussenschakel T2 bij rechtstreekse ontvangst van de door bv verrichte rente- of royaltybetaling bronbelasting zou zijn verschuldigd, is dit een aanwijzing dat sprake is van een constructie die ertoe strekt de heffing van bronbelasting bij een ander te ontgaan.

In de praktijk doet zich een grote verscheidenheid aan casusposities voor. Of in een concreet geval bronbelasting verschuldigd is, moet worden beoordeeld op basis van de concrete feiten en omstandigheden in het voorliggende geval. Met betrekking tot de vraag of in een concrete situatie de antimisbruikbepaling van toepassing is, kan binnen de daarvoor gestelde kaders van het internationale vooroverleg zekerheid vooraf worden gevraagd bij de Belastingdienst.

De voorgestelde antimisbruikbepaling zal in relatie tot verdragslanden kunnen worden geëffectueerd als het van toepassing zijnde belastingverdrag een principal purposes test (PPT) of een daarmee vergelijkbare bepaling tegen verdragsmisbruik bevat. De PPT is een van de maatregelen die in het kader van het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-project van de OESO is gedefinieerd als minimumstandaard voor het tegengaan van verdragsmisbruik. Op basis van de PPT worden verdragsvoordelen niet toegekend indien een structuur is opgezet of een transactie is aangegaan met als voornaamste of een van de voornaamste doelen om toegang tot de voordelen van het belastingverdrag te verkrijgen. Door middel van het Multilateraal Verdrag kan de PPT doorwerken in bestaande

Nederlandse belastingverdragen.⁴⁴ Daarnaast zet Nederland erop in om de PPT op te nemen in belastingverdragen waar Nederland bilateraal over (her)onderhandelt.

Voorts is in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel d, een specifieke regeling opgenomen voor de situatie met een hybride lichaam waarbij de voordeelgerechtigde volgens de fiscale regelgeving van de staat waarin die voordeelgerechtigde is gevestigd, niet zijnde een laagbelastende jurisdictie, aldaar niet wordt behandeld als de gerechtigde tot de voordelen omdat die staat een lichaam waarin die voordeelgerechtigde een belang heeft als gerechtigde tot die voordelen beschouwt. Het laatstbedoelde lichaam (hybride lichaam) wordt in die situatie naar Nederlandse fiscale maatstaven niet als de voordeelgerechtigde aangemerkt, maar dat lichaam wordt dus wel als de gerechtigde tot de voordelen aangemerkt volgens de fiscale regelgeving van de staat waarin de achterliggende participant van dat lichaam is gevestigd. In figuur 5 is een voorbeeld hiervan weergegeven.



figuur 5: voorbeeld hybride entiteit (artikel 2.1, eerste lid, onderdeel d)

In dit voorbeeld zijn de achterliggende participanten op grond van de reguliere systematiek – dat wil zeggen naar Nederlandse fiscale maatstaven – de gerechtigden van de door de bv verschuldigde renten of royalty's. De in Nederland gevestigde bv is de inhoudingsplichtige. Het hybride lichaam is het lichaam, bedoeld in genoemd onderdeel d, waarin de voordeelgerechtigde een belang heeft en dat naar de maatstaven van land X als de gerechtigde tot de door de bv verschuldigde renten of royalty's wordt beschouwd.

Genoemd onderdeel d bepaalt dat in deze situatie in beginsel bronbelasting op de – door de bv verschuldigde – renten of royalty's is verschuldigd door achterliggende participant 1. Door de achterliggende participanten 2 en 3 is geen bronbelasting verschuldigd aangezien ten aanzien van hen geen sprake is van door een in Nederland gevestigde aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige verschuldigde renten of royalty's.

Ingevolge het derde lid van genoemd artikel 2.1 is het eerste lid, onderdeel d, van dat artikel echter niet van toepassing indien de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige aannemelijk maakt dat het hybride lichaam volgens de fiscale regelgeving van de staat waarin dat lichaam is

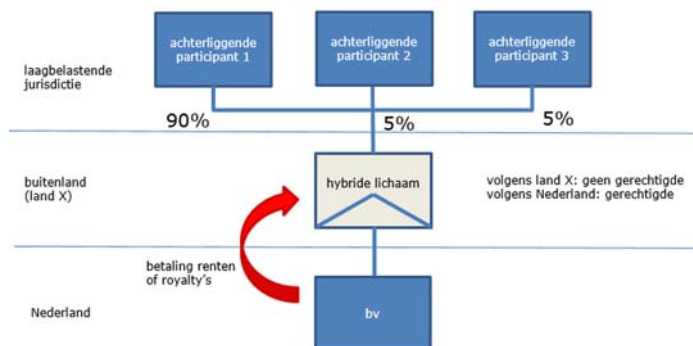
⁴⁴ Zoals eerder opgemerkt, heeft Nederland aangegeven vrijwel zijn gehele verdragenetwerk onder de werking van het Multilateraal Verdrag te willen brengen (zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 2017/18, 34853-(R2096), nr. 6, p. 3). Voor een doorwerking van de PPT in de door Nederland aangemelde belastingverdragen is het wel nodig dat ook de betreffende verdragspartner hiermee instemt door ratificatie van het Multilateraal Verdrag.

gevestigd, aldaar als de gerechtigde tot de voordelen wordt beschouwd. Dat wil zeggen dat de renten of royalty's door die staat worden behandeld als bestanddeel van het inkomen, de winst of het voordeel van het in die staat gevestigde hybride lichaam. Wordt het hybride lichaam volgens de fiscale regelgeving van de staat waarin dat lichaam is gevestigd aldaar behandeld als gerechtigde tot de renten of royalty's, dan wordt ingevolge het derde lid van genoemd artikel 2.1 dat lichaam geacht de voordeelgerechtigde, bedoeld in het eerste lid van dat artikel, te zijn van de (in het voorbeeld van figuur 5) door de bv aan achterliggende participant 1 verschuldigde renten of royalty's. In dat geval is dat lichaam bijvoorbeeld ingevolge het eerste lid, onderdeel a, van genoemd artikel 2.1 over die renten of royalty's bronbelasting verschuldigd indien dat lichaam zou zijn gevestigd in een laagbelastende jurisdictie. Ingeval niet wordt voldaan aan de in het voorgestelde derde lid van genoemd artikel 2.1 opgenomen voorwaarde dat het hybride lichaam volgens de fiscale regelgeving van de staat waarin dat lichaam is gevestigd aldaar als de gerechtigde tot de voordelen wordt behandeld, is ingevolge het eerste lid, onderdeel d, van genoemd artikel 2.1 achterliggende participant 1 bronbelasting verschuldigd over de door de bv verschuldigde renten of royalty's.

Zonder nadere regeling zou in het geschetste voorbeeld achterliggende participant 1 in alle gevallen als de voordeelgerechtigde worden aange-merkt waardoor er geen bronbelasting op renten of royalty's zou zijn verschuldigd. In dat geval zou er bijvoorbeeld een rente- of royaltystroom kunnen ontstaan naar een hybride lichaam dat ofwel fiscaal nergens is gevestigd, ofwel is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, zonder dat bronbelasting is verschuldigd.

Tot slot is in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, 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 aldaar niet wordt behandeld als de gerechtigde tot de uitgekeerde voordelen. Als in dat geval een of meer van de achterliggende participanten van het hybride lichaam 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.

Ingevolge het eerste lid, onderdeel e, van genoemd artikel 2.1 ontstaat belastingplicht voor de bronbelasting voor een hybride lichaam in de situatie waarin dat lichaam in de staat op grond van wiens recht dat lichaam is opgericht, niet zijnde een laagbelastende jurisdictie, aldaar niet wordt behandeld als de gerechtigde tot de voordelen in de vorm van renten of royalty's omdat dat lichaam naar de maatstaven van die staat fiscaal transparant is en dat hybride lichaam ook niet volgens de fiscale regelgeving van een andere staat aldaar is gevestigd. In een dergelijke situatie is de voordeelgerechtigde volgens de fiscale regelgeving van deze staat, onderscheidenlijk staten, niet aldaar gevestigd. Naar Nederlandse maatstaven is het hybride lichaam fiscaal niet-transparant. In figuur 6 is een voorbeeld hiervan weergegeven.



figuur 6: voorbeeld hybride entiteit (artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e)

In dit voorbeeld is het hybride lichaam op grond van de reguliere systematiek – dat wil zeggen naar Nederlandse maatstaven – de voordeelgerechtigde van de door de bv verschuldigde renten of royalty's aangezien dat lichaam naar Nederlandse maatstaven niet-transparant is. De in Nederland gevestigde bv is de inhoudingsplichtige. Het hybride lichaam wordt naar de fiscale maatstaven van land X echter als transparant aangemerkt en is zodoende niet aldaar gevestigd. Naar de maatstaven van land X zijn dus de achterliggende participanten de gerechtigden tot de renten of royalty's.

Indien het hybride lichaam is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie is ingevolge genoemd artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, in beginsel bronbelasting verschuldigd over de – door de bv – verschuldigde renten of royalty's. Er is dan naar Nederlandse maatstaven sprake van een – in een laagbelastende jurisdictie gevestigde – voordeelgerechtigde (het hybride lichaam).

In het voorbeeld is het hybride lichaam echter gevestigd in land X, niet zijnde een laagbelastende jurisdictie. Als in dat geval een of meer van de achterliggende participanten zijn gevestigd in een laagbelastende jurisdictie zou zonder nadere regeling 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 vierde lid van genoemd artikel 2.1 is het eerste lid, onderdeel e, van dat artikel niet van toepassing indien de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige aannemelijk maakt dat iedere gelieerde achterliggende gerechtigde van het hybride lichaam voldoet aan twee voorwaarden, namelijk dat die gerechtigde volgens de fiscale regelgeving van de staat waarin die gerechtigde is gevestigd aldaar wordt behandeld als de gerechtigde tot de voordelen en tevens niet een lichaam is waarop zonder tussenkomst van het hybride lichaam het eerste lid, onderdelen a, b, c of d, van genoemd artikel 2.1 van toepassing zou zijn. Er is sprake van een gelieerde achterliggende gerechtigde indien de achterliggende gerechtigde – 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 – onmiddellijk een kwalificerend belang heeft in het hybride lichaam. Omdat naar Nederlandse maatstaven er sprake is van een rente- of royaltybetaling van de inhoudingsplichtige aan één voordeelgerechtigde, namelijk het hybride lichaam, past er een alles-of-nietsbenadering en is er slechts dan geen bronbelasting verschuldigd ingeval iedere gelieerde achterliggende gerechtigde voldoet aan beide voorwaarden.

Artikelen 3.1

De bronbelasting wordt op grond van het voorgestelde artikel 3.1 geheven over de voordelen in de vorm van renten of royalty's.

Artikel 3.2

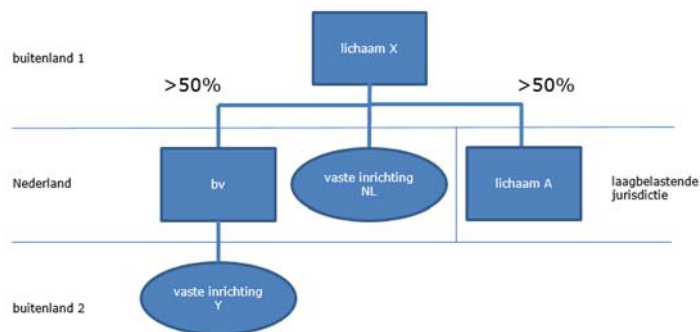
Ingevolge het eerste lid van het voorgestelde artikel 3.2 wordt bepaald dat, indien ter zake van voordelen in de vorm van renten of royalty's voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd (verrekenprijzen) die afwijken van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen, die voordelen worden bepaald alsof die laatstbedoelde voorwaarden zouden zijn overeengekomen. De tekst van deze bepaling is ontleend aan artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb 1969. Hiermee wordt geregeld dat het arm's-lengthbeginsel, zoals dat is neergelegd in artikel 9 van het OESO-modelverdrag en artikel 8b Wet Vpb 1969, ook van toepassing is voor de heffing en bronbelasting. Hiermee wordt tevens beoogd dat de invulling en uitleg die in de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen) wordt gegeven aan artikel 9 van het OESO-modelverdrag doorwerkt in de Nederlandse rechtspraak. Op een aantal punten laten de OESO-richtlijnen ruimte voor een eigen invulling. Het beleidsbesluit van 22 april 2018 is voor zover relevant van overeenkomstige toepassing bij de voorgestelde bronbelasting op renten en royalty's.⁴⁵ Dit besluit geeft in dit kader inzicht in de Nederlandse standpunten en heft mogelijke onduidelijkheden op.

Het tweede lid van genoemd artikel 3.2 bepaalt dat niet in geld genoten voordelen in aanmerking worden genomen naar de waarde die daaraan in het economische verkeer kan worden toegekend. Die bepaling is ontleend aan artikel 3, tweede lid, Wet DB 1965.

Artikel 3.3

De bronbelasting wordt op grond van het voorgestelde artikel 3.1 onder meer geheven over de voordelen in de vorm van renten. Ingevolge het eerste lid van het voorgestelde artikel 3.3 behoren tot die voordelen de vergoedingen, van welke aard dan ook, uit hoofde van geldleningen verschuldigd door een in Nederland gevestigde aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige (het voorgestelde artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a). In figuur 7 is een voorbeeld van de in onderdeel a van genoemd artikel 3.3, eerste lid, bedoelde situatie weergegeven waarbij de in Nederland gevestigde aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige is die renten is verschuldigd aan lichaam A (zijnde de voordeelgerechtigde en belastingplichtige).

⁴⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 april 2018, nr. 2018-6865 (Stcrt. 2018, 26874).



figuur 7: voorbeelden "verschuldigd door"

Het eerste lid, onderdeel a, van genoemd artikel 3.3 ziet ook op de situatie dat de door de bv verschuldigde voordelen in de vorm van renten worden toegerekend aan een vaste inrichting in het buitenland van de bv. Ook in dat geval is de bv die voordelen immers verschuldigd aan de voordeeligerechtigde. Een voorbeeld van deze situatie is ook weergegeven in figuur 7 waarbij de door de bv verschuldigde voordelen in de vorm van renten worden toegerekend aan een vaste inrichting in het buitenland (vaste inrichting Y) van bv. Ook in dergelijke situaties is dus op basis van genoemd onderdeel a sprake van voordelen verschuldigd door een in Nederland aan de voordeeligerechtigde (lichaam A) gelieerde inhoudingsplichtige en is bv de inhoudingsplichtige ten aanzien van de verschuldigde bronbelasting.

Ingevolge het eerste lid, onderdeel b, van het voorgestelde artikel 3.3 behoren tot de voordelen in de vorm van renten ook de vergoedingen, van welke aard dan ook, uit hoofde van geldleningen verschuldigd door een niet in Nederland gevestigde aan de voordeeligerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige voor zover de met die vergoedingen corresponderende lasten worden toegerekend aan een vaste inrichting in Nederland. Een voorbeeld van deze situatie is ook weergegeven in figuur 7 waarbij de corresponderende lasten met betrekking tot de door het in het buitenland gevestigde lichaam X aan lichaam A verschuldigde voordelen in de vorm van renten worden toegerekend aan vaste inrichting NL van lichaam X. In dergelijke situaties is lichaam X de inhoudingsplichtige ten aanzien van de verschuldigde bronbelasting. Zonder deze bepaling zou er geen bronbelasting verschuldigd zijn aangezien het lichaam dat de renten is verschuldigd niet in Nederland is gevestigd, terwijl de met de renten corresponderende lasten wel worden toegerekend aan de vaste inrichting in Nederland van dat lichaam. Bij de wijze van beoordeling of de met voordelen in de vorm van renten corresponderende lasten kunnen worden toegerekend aan een vaste inrichting in Nederland worden de in het beleidsbesluit van 15 januari 2011⁴⁶ geschetste uitgangspunten gehanteerd.

Als een belastingverdrag van toepassing is tussen Nederland en de laagbelastende jurisdictie waarin de voordeeligerechtigde (lichaam A) is gevestigd, kan de mogelijkheid van Nederland om in de in figuur 7 weergegeven situaties te heffen door dat verdrag worden beperkt ingeval een exclusieve woonstaatheffing of een gereduceerd tarief is overeengekomen. Dit geldt zowel voor de situatie waarbij de met de door een Nederlands lichaam verschuldigde voordelen corresponderende lasten worden toegerekend aan een vaste inrichting van dat lichaam in het

⁴⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M (Stcrt. 2011, 1375).

buitenland als voor de situatie waarbij de met de door een buitenlands lichaam verschuldigde voordelen corresponderende lasten worden toegerekend aan een vaste inrichting in Nederland. Zoals aangegeven in het algemeen deel van deze memorie, zullen laagbelastende jurisdicties waarmee Nederland een verdrag heeft gesloten worden benaderd om te onderhandelen over het verdrag.

Voorts dient het begrip vergoeding ruim te worden opgevat. Hieronder vallen daadwerkelijk gedane vergoedingen en ook vergoedingen die niet feitelijk zijn gedaan, maar die voor belastingdoeleinden wel worden beschouwd als te zijn verricht. Correcties op basis van het voorgestelde artikel 3.2, eerste lid, vallen ook onder het begrip vergoeding.

Aan het begrip renten wordt een economische uitleg gegeven. Renten betreffen iedere vorm van door de inhoudingsplichtige aan de voordeelgerechtigde verschuldigde vergoedingen voor het ter beschikking stellen van geld. Ingevolge het voorgestelde artikel 3.3, eerste lid, aanhef, worden ook kosten ter zake van geldleningen daaronder begrepen, waarmee bijvoorbeeld ook kosten ter zake van geldleningen die door de voordeelgerechtigde aan de inhoudingsplichtige worden berekend onder de voordelen in de vorm van renten vallen. Ten aanzien van kosten ter zake van geldleningen moet worden gedacht aan juridische financieringskosten ter zake van geldleningen. Dit betreffen bijvoorbeeld afsluitkosten, advieskosten, kosten van bemiddeling, kosten ter zake van het opstellen van een overeenkomst van geldlening, registratiekosten, afsluitprovisies, garantieprovisies en boeterenten.

Het gegeven dat het begrip «voordelen in de vorm van renten» ruim moet worden opgevat, heeft ook tot gevolg dat de rente die in de vorm van een couponrente of in de vorm van een oprenting wordt genoten onder dat begrip valt. Dit laatste kan bijvoorbeeld het geval zijn bij een zogenoemde nulcouponobligatielening. Op een nulcouponobligatielening wordt geen rente uitbetaald en, zolang de couponrente (0%) lager is dan de actuele marktrente, ligt de uitgiftekoers van dergelijke leningen onder de nominale waarde (onder pari). Aan het einde van de looptijd wordt de lening afgelost tegen de (hogere) nominale waarde. Het verschil tussen de (lagere) uitgiftekoers en de te ontvangen nominale waarde op de einddatum (of vervaldatum) is in economische zin rente en wordt de geïmpliceerde rentevergoeding voor de obligatiehouder genoemd. In de toelichting op het voorgestelde artikel 3.5, tweede en derde lid, wordt aan de hand van een voorbeeld uiteengezet op welke wijze de heffing met betrekking tot deze geïmpliceerde rentevergoeding voor de toepassing van de bronbelasting verloopt.

Het tweede lid van genoemd artikel 3.3 regelt wat onder een geldlening als bedoeld in het eerste lid van dat artikel wordt verstaan. Een geldlening betreft volgens deze definitie een schuld die voortvloeit uit een overeenkomst van geldlening of een daarmee vergelijkbare overeenkomst. Deze definitie is ontleend aan de tekst van artikel 15b, zesde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 (onderdeel van de zogenoemde earningsstrippingmaatregel), met dien verstande dat het – gelet op het karakter van de bronbelasting – uiteraard alleen om de schulden (en niet tevens om de vorderingen) gaat. Dat betekent dat het begrip geldlening niet is beperkt tot geldleningen in civielrechtelijke zin, maar tevens overeenkomsten omvat die met een overeenkomst van geldlening vergelijkbaar zijn. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan financial lease en aan huurkoop. Ook voor de toepassing van genoemd artikel 3.3 is de fiscale kwalificatie van de geldverstrekking voor de toepassing van de vennootschapsbelasting leidend. Een civielrechtelijke geldlening die voor de toepassing van de

vennootschapsbelasting als eigen vermogen wordt aangemerkt, kwalificeert derhalve niet als geldlening voor de toepassing van de bronbelasting.

Artikel 3.4

De bronbelasting wordt op grond van het voorgestelde artikel 3.1 ook geheven over de voordelen in de vorm van royalty's. Net als bij de voordelen in de vorm van renten dient het ingevolge het eerste lid van het voorgestelde artikel 3.4 hierbij te gaan om royaltyvergoedingen verschuldigd door een in Nederland gevestigde aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige (het voorgestelde artikel 3.4, eerste lid, onderdeel a), of om royaltyvergoedingen 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 (het voorgestelde artikel 3.4, eerste lid, onderdeel b). Voor een nadere toelichting op de in het eerste lid, onderdelen a en b, van genoemd artikel 3.4 bedoelde situaties wordt verwezen naar hetgeen hiervoor is opgemerkt in de toelichting op het voorgestelde artikel 3.3, eerste lid. Ook in dit kader dient het begrip vergoeding ruim te worden opgevat. Hieronder vallen daadwerkelijk gedane vergoedingen en ook vergoedingen die niet feitelijk zijn gedaan, maar die voor belastingdoeleinden wel worden beschouwd als te zijn verricht, zoals bijvoorbeeld correcties op basis van het voorgestelde artikel 3.2, eerste lid.

Indien een royalty wordt betaald aan de juridische eigenaar van het immateriële activum, maar deze juridische eigenaar niet de uiteindelijk gerechtigde is van de volledige (royalty)opbrengst is, zal de bronbelasting aansluiten bij de betaling aan de juridische eigenaar. Op basis van de OESO-richtlijnen dient vervolgens voor het bepalen van de winst de juridische eigenaar andere partijen binnen het concern die mede verantwoordelijk zijn voor de waarde van het immateriële activum op basis van het arm's-lengthbeginsel te belonen.⁴⁷ Bovenstaande laat onverlet dat indien de royaltybetaling op grond van de OESO-richtlijnen door de juridische eigenaar doorbetaald dient te worden aan de economisch eigenaar de antimisbruikbepaling in artikel 2.1, onderdeel c, van toepassing kan zijn.

Het tweede lid van genoemd artikel 3.4 regelt wat onder royalty's wordt verstaan. Ingevolge het tweede lid, onderdeel a, van genoemd artikel 3.4 zijn royalty's vergoedingen van welke aard dan ook voor het gebruik van, of voor het recht van gebruik van, een auteursrecht op een werk op het gebied van letterkunde, kunst of wetenschap – daaronder begrepen bioscoopfilms en software – (onder 1°), een octrooi (onder 2°), een fabrieks- of handelsmerk (onder 3°), een tekening of model (onder 4°), een plan (onder 5°) of een geheim recept of geheime werkwijze (onder 6°). Voorts worden ingevolge het tweede lid, onderdeel b, van genoemd artikel 3.4 onder royalty's ook begrepen vergoedingen van welke aard dan ook voor inlichtingen omtrent ervaringen op het gebied van nijverheid, handel of wetenschap. Deze definitie van royalty's is ontleend aan de meest recente versie van het OESO-modelverdrag en heeft daarmee in het algemeen betrekking op zaken en rechten betreffende de verschillende vormen van werken van literaire of kunstzinnige aard, vormen van intellectuele eigendom of inlichtingen over industriële, commerciële of wetenschappelijke ervaringen. Royalty's zijn de betalingen die worden gedaan voor het gebruik, of het recht tot gebruik, van de zaken of rechten, bedoeld in de vorige zin. Een royalty zal vaak plaatsvinden in de vorm van

⁴⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 april 2018, Stcrt. 2018, nr. 26874.

een periodieke betaling waarbij de hoogte van de betaling afhankelijk is van de mate van het feitelijke gebruik van de hiervoor bedoelde zaken of rechten. Het periodieke karakter is echter geen wezenskenmerk van een royalty. Ook een eenmalige vergoeding is een royalty, mits deze vergoeding geldt voor het gebruik van de eigendom van de hiervoor bedoelde zaken of rechten en niet een betaling is ter verkrijging daarvan.

Artikel 3.5

In het voorgestelde artikel 3.5, eerste lid, wordt geregeld op welk tijdstip de voordelen in de vorm van renten of royalty's worden beschouwd te zijn genoten. De voordelen worden beschouwd te zijn genoten wanneer deze – door de inhoudingsplichtige – aan de voordeelgerechtigde worden betaald, met een vordering van de voordeelgerechtigde worden verrekend of ter beschikking van de voordeelgerechtigde worden gesteld. Voorts worden de voordelen beschouwd te zijn genoten wanneer die voordelen rentedragend worden of vorderbaar en tevens inbaar worden. De begrippen «betaald», «verrekend», «ter beschikking gesteld», «rentedragend» en «vorderbaar en tevens inbaar» zijn ontleend aan artikel 13a van de Wet op de loonbelasting 1964.

Om constructies gericht op het ontgaan of uitstellen van heffing van bronbelasting op rente- en royaltybetalingen tegen te gaan, wordt ingevolge het tweede lid van genoemd artikel 3.5 bepaald dat gedurende het tijdvak gerijpte doch aan het einde van dat tijdvak nog niet genoten renten of royalty's op 31 december van dat tijdvak worden beschouwd te zijn genoten. In het derde lid van genoemd artikel 3.5 is een regeling opgenomen die kort gezegd inhoudt dat over een voordeel niet nogmaals bronbelasting wordt verschuldigd, voor zover de inhoudingsplichtige of de voordeelgerechtigde aannemelijk maakt dat over dat voordeel reeds met toepassing van het tweede lid van genoemd artikel 3.5 bronbelasting is geheven.

De werking van genoemd artikel 3.5, tweede en derde lid, wordt toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld met een zogenoemde nulcouponobligatielening. Zoals uiteengezet in de toelichting op het voorgestelde artikel 3.3 omvat het begrip voordelen in de vorm van renten iedere vorm van vergoeding voor het ter beschikking stellen van geld. Hieronder valt dus bijvoorbeeld ook de geïmpliceerde rentevergoeding bij een nulcouponobligatielening, zijnde het verschil tussen de (lagere) uitgiftekoers en de terug te betalen nominale waarde op de einddatum (of vervaldatum).

Voorbeeld nulcouponobligatielening

Op 1 december 2021 geeft een in Nederland gevestigde bv een nulcouponobligatielening uit met einddatum 30 november 2024 (de looptijd is derhalve drie jaar) aan een in een laagbelastende jurisdictie gevestigd lichaam (X). De bv is gelieerd aan X. De nominale waarde van de obligatielening bedraagt € 1.000. Op basis van de actuele marktrente bedraagt de uitgiftekoers € 700. De door de bv verschuldigde geïmpliceerde rentevergoeding bedraagt dan € 300 (€ 1.000 minus € 700) en wordt door de bv voldaan op de einddatum van de obligatielening. De geïmpliceerde rentevergoeding rijpt in feite in drie jaar. De heffing van bronbelasting met betrekking tot de geïmpliceerde rentevergoeding van 300 verloopt als volgt.

Ingevolge het tweede lid van genoemd artikel 3.5 wordt X geacht op 31 december 2021 € 8,22⁴⁸ aan rente te hebben genoten. Dit is de gedurende december 2021 gerijpte rente. Over het tijdvak 2021 is de voordeelgerechtigde X ten aanzien van deze rentevergoeding dus € 1,78 aan bronbelasting verschuldigd (21,7% van € 8,22). De bv is verplicht deze bronbelasting op aangifte af te dragen.

Vervolgens wordt, eveneens ingevolge het tweede lid van genoemd artikel 3.5, over de tijdvakken 2022 en 2023 op 31 december 2022, respectievelijk 31 december 2023, X geacht € 100⁴⁹ aan rente te hebben genoten. Dit is de gedurende de tijdvakken 2022 en 2023 gerijpte rente. Over de tijdvakken 2022 en 2023 is X ten aanzien van deze rentevergoeding dus ieder jaar € 21,7 aan bronbelasting verschuldigd (21,7% van € 100). De bv is verplicht deze bronbelasting jaarlijks op aangifte af te dragen.

Op de einddatum 30 november 2024 keert de bv € 1.000 uit aan X. Hierin is het totaalbedrag aan geïmpliceerde rentevergoeding ten bedrage van € 300 begrepen. Op basis van het voorgestelde artikel 3.5, eerste lid, wordt X geacht op 30 november 2024 € 300 aan rente te hebben genoten. Aangezien in dit geval aannemelijk kan worden gemaakt dat over een bedrag van € 208,22 (de gedurende de tijdvakken 2021, 2022 en 2023 gerijpte rente) al met toepassing van het tweede lid van genoemd artikel 3.5 belasting is geheven, behoort ingevolge het derde lid van genoemd artikel 3.5 dat bedrag op dat moment niet nogmaals tot de voordelen. Per saldo behoort dan dus nog € 91,78 (€ 300 minus € 208,22) tot de voordelen. Dientengevolge is over het tijdvak 2024 de voordeelgerechtigde X ten aanzien van deze rentevergoeding € 19,92 aan bronbelasting verschuldigd (21,7% van € 91,78). De bv is verplicht deze bronbelasting op aangifte af te dragen.

Genoemd artikel 3.5, tweede en derde lid, kan ook van toepassing zijn op andere vormen van geldlening dan de nulcouponobligatielening, zoals bijvoorbeeld een geldlening met een lagere couponrente dan de op het moment van uitgifte geldende marktrente. Voorts wordt bij het berekenen van de rentevergoeding uitgegaan van de voorwaarden zoals deze in de overeenkomst van geldlening zijn vastgelegd. Bij een overdracht van een geldlening gedurende de looptijd waarbij de vordering – als gevolg van een fluctuerende marktrente – beneden of boven pari wordt overgedragen en de voorwaarden van de geldlening ongewijzigd blijven, wijzigt de berekening van een rentevergoeding voor de resterende looptijd niet. Indien een geldlening op het moment van uitgifte niet beneden of boven pari is uitgegeven, maar op een later moment wordt overgedragen beneden of boven pari, is artikel 3.5, tweede en derde lid, dus niet van toepassing.

Artikel 4.1

Ingevolge het voorgestelde artikel 4.1 sluit het tarief van de bronbelasting op renten en royalty's aan bij het hoogste tarief van de vennootschapsbelasting, bedoeld in artikel 22 Wet Vpb 1969. Een en ander is op een zodanige wijze vormgegeven dat een aanpassing van de wettekst niet meer noodzakelijk is als er een wijziging optreedt in het hoogste tarief van

⁴⁸ De totale looptijd bedraagt 1.095 dagen. Hiervan vallen 30 dagen in 2021. Uitgaande van een evenredige verdeling van de rentevergoeding over de tijd (overeenkomend met een obligatielening met coupons op vaste momenten) bedraagt de in 2021 gerijpte rente $30/1095 \times € 300$ is € 8,22.

⁴⁹ $365/1095 \times € 300$ is € 100.

de vennootschapsbelasting. Per 1 januari 2021 is het hoogste tarief van de vennootschapsbelasting 21,7%.⁵⁰

Artikel 4.2

De heffing van een bronbelasting op renten of royalty's leidt ertoe dat een voordeelgerechtigde – bij een heffing van 21,7% – ter zake van een rente- of royaltybetaling van bijvoorbeeld € 100, netto € 78,30 ontvangt. Wenst het lichaam dat de voordeelgerechtigde netto toch € 100 aan voordelen in de vorm van renten of royalty's ontvangt dan moeten of de uitgekeerde voordelen op een hoger bedrag worden gesteld of moet het uitkerende lichaam de belasting voor zijn rekening nemen. Het voorgestelde artikel 4.2 regelt de laatstgenoemde mogelijkheid. Geregeld is dat in dat geval de voordelen worden vermenigvuldigd met 100/78,3. Een en ander is op een zodanige wijze vormgegeven dat een aanpassing van de wettekst niet meer noodzakelijk is als er een wijziging optreedt in het tarief van de bronbelasting.

Artikel 5.1

In het voorgestelde artikel 5.1 wordt de wijze van heffing geregeld. Het eerste lid van genoemd artikel 5.1 bepaalt dat de bronbelasting wordt geheven door inhouding op de voordelen in de vorm van renten en royalty's. Ingevolge het tweede lid van genoemd artikel 5.1 is het lichaam dat de voordelen ter beschikking stelt verplicht de bronbelasting in te houden op het tijdstip waarop de voordelen in de vorm van renten of royalty's worden (beschouwd te zijn) genoten.

Het derde lid van genoemd artikel 5.1 bepaalt dat de in een tijdvak ingehouden bronbelasting vervolgens door de inhoudingsplichtige op aangifte dient te worden afgedragen. Op grond van artikel 19, eerste lid, AWR moet de inhoudingsplichtige de verschuldigde belasting binnen één maand na het einde van dat tijdvak overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger betalen. In de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 zal worden bepaald dat het kalenderjaar gaat gelden als tijdvak waarover de bronbelasting moet worden betaald.

In verband met de in het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, voorgescreven inhouding van de belasting op de voordelen wordt in het vierde lid van genoemd artikel 5.1 zekerheidshalve bepaald dat wanneer de belasting niet op de voordelen kan worden ingehouden, de belasting wordt geacht door de inhoudingsplichtige te zijn ingehouden op het genietingstijdstip, bedoeld in artikel 3.5. Deze bepaling ziet op een situatie dat er wel sprake is van genieten van de voordelen door de voordeelgerechtigde in de zin van het voorgestelde artikel 3.5, maar er bij de inhoudingsplichtige mogelijkfeits feitelijk geen sprake is van voordelen waarop de verschuldigde belasting kan worden ingehouden. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij toepassing van het voorgestelde artikel 3.5, tweede lid, met betrekking tot de gedurende het tijdvak gerijpte maar aan het einde van dat tijdvak nog niet genoten termijnen van renten van schuldvorderingen of royalty's die op 31 december van dat tijdvak worden beschouwd te zijn genoten.

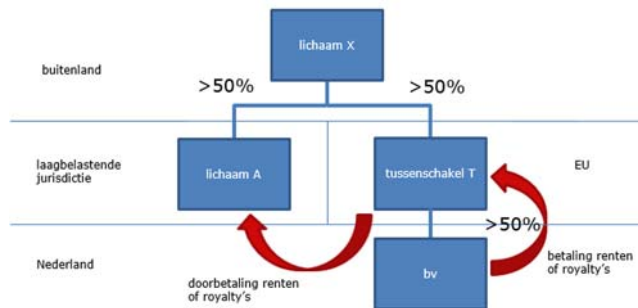
Artikel 6.1

Op grond van het voorgestelde artikel 6.1 heeft de inspecteur de keuze aan wie de naheffingsaanslag bronbelasting wordt opgelegd: de inhoudingsplichtige of de belastingplichtige (die overigens allebei tot

⁵⁰ Wet bedrijfsleven 2019 in samenhang met de voorgestelde wijziging van die wet.

hetzelfde concern behoren). Bij de uitoefening van deze discretionaire bevoegdheid dient de inspecteur uiteraard de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht te nemen. Indien de inspecteur een keuze heeft gemaakt en een naheffingsaanslag bronbelasting heeft opgelegd aan het ene lichaam (bijvoorbeeld de inhoudingsplichtige), kan voor hetzelfde verschuldigde bedrag aan bronbelasting in verband met hetzelfde belastbare feit niet meer worden nageheven bij het andere lichaam (bijvoorbeeld de belastingplichtige).

Met het voorgestelde artikel 6.1 wordt beoogd misbruik te bestrijden en daarmee invorderingsrisico's te beperken. Hieronder valt bijvoorbeeld het tegengaan van zogenoemde verhaalsconstructies. Van een verhaalsconstructie is sprake als een of meer handelingen zijn verricht die tot benadeling van de ontvanger hebben geleid en die handelingen ook in overwegende mate met dat doel zijn verricht. Aan de hand van figuur 8 wordt een mogelijke verhaalsconstructie toegelicht.



figuur 8: voorbeeld van mogelijke verhaalsconstructie

In figuur 8 wordt een structuur geschetst waarbij via een kunstmatige tussenschakel in een andere staat van de Europese Unie (EU-lidstaat) wordt getracht gebruik te maken van de voordelen van de EU-Interest- en royaltyrichtlijn. In figuur 8 gaat er een rente- of royaltystroom van de in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige (bv) naar de belastingplichtige in een andere EU-lidstaat (tussenschakel T) en vervolgens, mogelijk na een bepaalde periode, naar het lichaam in een laagbelastende jurisdictie (lichaam A). Uitgaande van de in figuur 8 geschetste situatie kan een verhaalsconstructie zich voordoen doordat de financiële middelen van de in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige, via een rente- of royaltystroom waarop geen bronbelasting wordt ingehouden, volledig aan die inhoudingsplichtige worden onttrokken. De inhoudingsplichtige, die niet meer beschikt over baten en vermogen, wordt vervolgens ontbonden en houdt daarmee op te bestaan. De voordeelgerechtigde tot de rente of royalty, zijnde de belastingplichtige in de andere EU-lidstaat, beschikt door ontvangst van de rente of royalty over de financiële middelen van de inhoudingsplichtige inclusief een bedrag gelijk aan de verschuldigde, maar niet-ingehouden (en dus ook niet-afgedragen) bronbelasting.

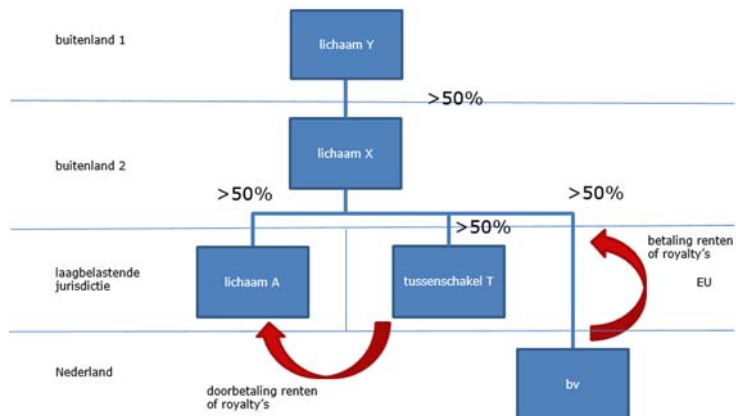
Met de mogelijkheid de naheffingsaanslag bronbelasting op te leggen aan de belastingplichtige kan de ontvanger het verschuldigde bedrag aan bronbelasting efficiënter innen, zodat invorderingsrisico's worden beperkt. De naheffingsaanslag wordt immers opgelegd aan de belastingplichtige aan wie onterecht het bedrag van de niet-ingehouden (en dus ook niet-afgedragen) bronbelasting ter beschikking is gesteld. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de inspecteur bij het opleggen van deze naheffingsaanslag uiteraard geen aanvullende bewijslast heeft om aannemelijk te maken dat er sprake is van bijvoorbeeld de aanwezigheid van een verhaalsconstructie. Ingeval geponde vrees bestaat dat de

belastingenschuld niet kan worden verhaald, biedt de naheffingsaanslag bronbelasting daarbij de ontvanger de mogelijkheid om deze belastingaanslag terstond en tot het volle bedrag in te vorderen bij de belastingplichtige (versnelde invordering).⁵¹ Ingeval de belastingplichtige een in een andere EU-lidstaat gevestigd lichaam is, zoals in figuur 8, zal de Europese richtlijn betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen⁵² aanvullende mogelijkheden bieden om de naheffingsaanslag te innen.

Artikel 6.2

Met het eerste lid van het voorgestelde artikel 6.2 wordt de informatieverplichting van artikel 47a, eerste lid, AWR van toepassing ter zake van gegevens en inlichtingen alsmede gegevensdragers die van belang kunnen zijn voor de heffing van de belasting waarvan de inhouding is opgedragen aan de (vermoedelijke) inhoudingsplichtige voor de bronbelasting. Het gaat hierbij om gegevens en inlichtingen alsmede gegevensdragers die in het bezit zijn van de (vermoedelijke) voordeeligerechte en elke derde die onmiddellijk of middellijk een belang heeft waarmee een zodanige invloed op de besluiten van die inhoudingsplichtige kan worden uitgeoefend dat de activiteiten van die inhoudingsplichtige kunnen worden bepaald (een kwalificerend belang dat onmiddellijk of middellijk wordt gehouden), ook als die derde niet – onmiddellijk of middellijk – een belang van meer dan 50% als bedoeld in artikel 47a AWR in de inhoudingsplichtige bezit. De hiervoor genoemde gegevens en inlichtingen alsmede gegevensdragers die in het bezit zijn van lichamen die deel uitmaken van een samenwerkende groep als bedoeld in artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 en die gezamenlijk onmiddellijk of middellijk een kwalificerend belang hebben in de inhoudingsplichtige vallen ook onder het voorgestelde artikel 6.2.

Figuur 9 geeft een situatie weer waarop het voorgestelde artikel 6.2 betrekking kan hebben. Hierbij wordt opgemerkt dat de derde met een onmiddellijk of middellijk kwalificerend belang in de inhoudingsplichtige naast een lichaam ook een natuurlijk persoon kan zijn.



figuur 9: voorbeeld toepassing artikel 6.2

⁵¹ Artikel 10, eerste lid, onderdeel d, IW 1990.

⁵² Richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen (PbEU 2010, L 84).

De inspecteur kan van de in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige (bv) gegevens en inlichtingen verzoeken die van belang kunnen zijn voor de heffing van de belasting waarvan de inhouding is opgedragen aan die inhoudingsplichtige.⁵³ Tevens kan de inspecteur aan de inhoudingsplichtige verzoeken om de boeken, bescheiden of andere gegevensdragers of de inhoud daarvan beschikbaar te stellen waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten die invloed kunnen uitoefenen op de heffing van de belasting waarvan de inhouding is opgedragen aan die inhoudingsplichtige.⁵⁴ Het is echter mogelijk dat niet de inhoudingsplichtige zelf maar de voordeelgerechtigde (tussenschakel T), dan wel een aandeelhouder met een onmiddellijk (lichaam X) of middellijk (lichaam Y) kwalificerend belang in de inhoudingsplichtige, over de betreffende gegevens en inlichtingen of gegevensdragers beschikt.

Ingevolge het tweede lid van het voorgestelde artikel 6.2 is het eerste lid van dat artikel van overeenkomstige toepassing ingeval de inhoudingsplichtige de belasting voor zijn rekening neemt in de zin van het voorgestelde artikel 4.2.

Het eerste lid van het voorgestelde artikel 6.2 zorgt ervoor dat de inhoudingsplichtige zich niet met vrucht kan beroepen op een gebrek aan medewerking van de voordeelgerechtigde, een derde met onmiddellijk of middellijk een kwalificerend belang in de inhoudingsplichtige of lichamen die deel uitmaken van een samenwerkende groep als bedoeld in artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 en die gezamenlijk onmiddellijk of middellijk een kwalificerend belang hebben in de inhoudingsplichtige. Op grond van het derde lid van genoemd artikel 6.2 kan de inspecteur, ingeval hij tot het oordeel komt dat de inhoudingsplichtige niet of niet-volledig voldoet aan de voorgestelde informatieverplichting, een zogenoemde informatiebeschikking geven.⁵⁵ Tegen de informatiebeschikking staan bezwaar en beroep open.

Artikel 6.3

Met het voorgestelde artikel 6.3, eerste lid, wordt de inhoudingsplichtige verplicht om juiste en volledige inlichtingen en gegevens die van belang kunnen zijn voor de heffing van belasting waarvan de inhouding aan hem is opgedragen te verstrekken aan de inspecteur nadat hem bekend is geworden dat inlichtingen en gegevens niet, onjuist of onvolledig zijn verstrekt. De termijn om tijdig de juiste en volledige inlichtingen en gegevens te verstrekken vangt aan zodra de inhoudingsplichtige bekend wordt met het feit dat inlichtingen en gegevens eerder niet, onjuist of onvolledig zijn verstrekt en bedraagt vervolgens twee weken. Deze actieve inlichtingenverplichting betreft onder andere de situatie dat onterecht geen aangifte is gedaan, dat onterecht een onvolledige aangifte is gedaan of dat een aangifte met een te laag bedrag aan verschuldigde bronbelasting is gedaan. Met deze informatieverplichting wordt een zelfstandige actieve rol voor de inhoudingsplichtige ten behoeve van een juiste heffing van bronbelasting geregeld.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat op grond van het voorgestelde artikel 6.1 de inspecteur in beginsel de keuzemogelijkheid heeft om verschuldigde bronbelasting na te heffen bij de inhoudingsplichtige of de belastingplichtige, onder andere ingeval de inhoudingsplichtige zijn verplichtingen om ingehouden belasting (tijdig) op aangifte af te dragen

⁵³ Artikel 47, eerste lid, onderdeel a, AWR jo. artikel 53, eerste lid, onderdeel b, AWR.

⁵⁴ Artikel 47, eerste lid, onderdeel b, AWR jo. artikel 53, eerste lid, onderdeel b, AWR.

⁵⁵ Artikel 52a AWR.

niet of niet geheel is nagekomen. Deze keuzemogelijkheid van het voorgestelde artikel 6.1 geldt in beginsel onverkort indien de inspecteur besluit tot het opleggen van een naheffingsaanslag naar aanleiding van het voldoen aan de inlichtingenverplichting van het voorgestelde artikel 6.3 door de inhoudingsplichtige.

Het tweede lid van het voorgestelde artikel 6.3 regelt dat het nakomen van deze actieve informatieverplichting op de door de inspecteur aangegeven wijze moet geschieden, hetgeen het alsnog indienen van een aangifte kan betreffen ingeval onterecht geen aangifte is gedaan, maar bijvoorbeeld ook het alsnog schriftelijk verstrekken van de gegevens. Op grond van het derde lid van het voorgestelde artikel 6.3 blijft deze actieve inlichtingenverplichting voor de inhoudingsplichtige bestaan tot en met vijf jaren na afloop van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan.

De termijn van twee weken om de inspecteur te informeren begint zoals gezegd te lopen zodra de inhoudingsplichtige bekend is geworden dat inlichtingen en gegevens niet, onjuist of onvolledig zijn verstrekt. De bronbelasting ziet op internationale structuren en daarmee op groepen van met elkaar verbonden lichamen. De (toerekenbare) fiscale kennis van deze groepen is in de regel groot. Deze groepen worden immers in de regel bijgestaan door bedrijfsfiscalisten of belastingadviseurs. Deze omstandigheden kunnen bijvoorbeeld met zich brengen dat de termijn van twee weken voor de inhoudingsplichtige uiterlijk gaat lopen op het moment dat de jaarstukken worden opgemaakt dan wel het moment dat de aangifte vennootschapsbelasting wordt gedaan.

Artikel 6.4

Ingevolge het voorgestelde artikel 6.4, eerste lid, wordt het opleggen van een vergrijpboete mogelijk indien het aan opzet of grove schuld van de inhoudingsplichtige is te wijten dat de verplichting van het voorgestelde artikel 6.3 niet wordt nagekomen. Op grond van het eerste en tweede lid van genoemd artikel 6.4 is de vergrijpboete maximaal 100% van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de verplichting van genoemd artikel 6.3 niet zou zijn geheven. Daarentegen staat de oplegging van een vergrijpboete op grond van genoemd artikel 6.4 in beginsel los van het opleggen van een naheffingsaanslag. Hierdoor is het bijvoorbeeld in bepaalde gevallen mogelijk dat de inspecteur een vergrijpboete oplegt aan de inhoudingsplichtige op grond van genoemd artikel 6.4 en de bronbelasting naeft bij de belastingplichtige op grond van het voorgestelde artikel 6.1.

De vergrijpboete kan worden opgelegd aan de overtreder van de actieve inlichtingenverplichting. Genoemd artikel 6.4, eerste lid, richt zich tot de inhoudingsplichtige. Hierdoor is in beginsel de inhoudingsplichtige de mogelijke overtreder. Echter, artikel 5:1 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en artikel 67o, eerste lid, AWR brengen met zich dat naast een vergrijpboete aan de overtreder een vergrijpboete ook kan worden opgelegd aan de medepleger, de feitelijk leidinggevende, de doen pleger, de uitlokker of de medeplichtige. Indien deze vergrijpboete wordt opgelegd aan een medeplichtige, wordt het bedrag van de boete die ten hoogste kan worden opgelegd op grond van het derde lid van genoemd artikel 6.4, dat artikel 67o, derde lid, AWR van overeenkomstige toepassing verklaart voor de toepassing van genoemd artikel 6.4, met een derde verminderd. Op grond van het vierde lid van genoemd artikel 6.4 vervalt de bevoegdheid tot het opleggen van de vergrijpboete door verloop van vijf jaren na afloop van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan.

Een boete dient passend en geboden te zijn, hetgeen mede afhankelijk is van de omstandigheden van het geval. In bepaalde omstandigheden kan in plaats van voor een bestuurlijke boete worden gekozen voor een strafrechtelijke afdoening.⁵⁶ Op grond van de artikelen 68 en 69 AWR kan het niet nakomen van de actieve inlichtingenverplichting van het voorgestelde artikel 6.3 worden aangemerkt als een overtreding of misdrijf waarvoor strafrechtelijke vervolging mogelijk is.

Artikel 7.1 (artikel 1.2 van de Wet bronbelasting 2021)

In samenhang met de in het wetsvoorstel Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking opgenomen vernummering van het derde tot en met tiende lid tot vierde tot en met elfde lid van artikel 2 Wet Vpb 1969 per 1 januari 2022 wordt de verwijzing in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, onderdeel a, onder 10°, van de Wet bronbelasting 2021 per die datum aangepast.⁵⁷

Artikel 7.2, onderdeel A (artikel 10 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 10, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 is geregeld welke kosten bij het bepalen van de winst niet in aftrek mogen worden gebracht. In de huidige tekst van dat onderdeel worden de dividendbelasting, de kansspelbelasting en de bankenbelasting genoemd. Voorgesteld wordt om de bronbelasting aan deze opsomming toe te voegen. In de toelichting op het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, is een voorbeeld gegeven van een situatie waarin deze aftrekbeperking ten aanzien van de bronbelasting aan de orde kan zijn.

Artikel 7.2 onderdeel B (artikel 13ab van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Ingevolge artikel 13ab, vijfde lid, Wet Vpb 1969 geldt een uitzondering op de aanvullende CFC-maatregel indien een gecontroleerd lichaam een wezenlijke economische activiteit uitoefent. Voor de bepaling van hetgeen onder een wezenlijke economische activiteit wordt verstaan, is in artikel 13ab, elfde lid, Wet Vpb 1969 een delegatiegrondslag opgenomen. Hieraan is uitvoering gegeven in artikel 2e van de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971, in verbinding met artikel 2d van die uitvoeringsbeschikking. Op basis van deze artikelen is in ieder geval sprake van een wezenlijke economische activiteit indien wordt voldaan aan de daarin opgenomen substance-eisen. Deze substance-eisen functioneren op dit moment als een zogenoemde «safe harbour». Dat betekent dat indien aan die voorwaarden is voldaan, in ieder geval sprake is van een wezenlijke economische activiteit op grond waarvan de aanvullende CFC-maatregel niet van toepassing is op het betreffende gecontroleerde lichaam en het dus daarnaast nog mogelijk is voor belastingplichtigen om op andere wijze aannemelijk te maken dat sprake is van een wezenlijke economische activiteit.

⁵⁶ In Nederland geldt una via op grond van artikel 5:44 Awb en artikel 243 van het Wetboek van Strafvordering.

⁵⁷ Het bij koninklijke boodschap van 28 juni 2019 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de dividendbelasting 1965 in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen (PbEU 2016, L 144/1) (Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking) (Kamerstukken 35 241)

De hiervoor genoemde door het HvJ EU op 26 februari 2019 gewezen arresten met betrekking tot Deense wetgeving geven aanleiding tot een aanpassing in de bestaande vormgeving van de antimisbruikbepalingen in de vennootschaps- en dividendbelasting. Het HvJ EU heeft zich in die arresten niet uitgelaten over de toepassing van het Unierechtelijke beginsel van het verbod op rechtsmisbruik op de uitzondering in de aanvullende CFC-maatregel die voortvloeit uit een Europese richtlijn, ATAD⁵⁸. Of, en zo ja in hoeverre, aan deze recente arresten conclusies kunnen worden verbonden voor de toepassing van deze uitzondering volgt derhalve niet direct uit deze arresten. Het kabinet kiest ervoor om in het kader van de aanpak van belastingontwijking één lijn te kiezen bij de toepassing van deze substance-eisen. In situaties waarin is voldaan aan de substance-eisen kan immers, beoordeeld naar alle feiten en omstandigheden, toch sprake zijn van misbruik.

Daarom wordt voorgesteld in artikel 13ab, elfde lid, Wet Vpb 1969 een misbruiktoets op te nemen op grond waarvan de uitzondering op basis van het vijfde lid van genoemd artikel achterwege blijft indien de inspecteur aannemelijk maakt dat slechts aan de substance-eisen wordt voldaan met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om in aanmerking te komen voor die uitzondering. Hierdoor fungeren de substance-eisen niet langer als «safe harbour». De Belastingdienst heeft derhalve de mogelijkheid om in geval van misbruik toepassing van de genoemde uitzondering te weigeren. Ingeval niet wordt voldaan aan de genoemde substance-eisen, behoudt de belastingplichtige de mogelijkheid om aannemelijk te maken dat anderszins sprake is van de uitoefening van een wezenlijke economische activiteit door een gecontroleerd lichaam.

De voorgestelde wijzigingen met betrekking tot de aanvullende CFC-maatregel treden per 1 januari 2020 in werking en vinden voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na die datum.

Artikel 7.2, onderdeel C (artikel 17 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 wordt een in het buitenland gevestigd lichaam dat een aanmerkelijk belang houdt in een in Nederland gevestigd lichaam in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken voor de dividenden uit en de voordelen behaald bij de vervreemding van de aandelen in het laatstgenoemde lichaam als het aanmerkelijk belang wordt gehouden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van Nederlandse inkomstenbelasting bij een ander te ontgaan en de structuur niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen (de buitenlandse AB-regeling).

Met de voorgestelde wijziging van het vijfde lid van genoemd artikel 17 wordt – naar aanleiding van door de HvJ EU op 26 februari 2019 gewezen arresten⁵⁹ zoals hiervoor toegelicht – geregeld dat de bestaande bij ministeriële regeling gestelde substance-eisen niet langer fungeren als een «safe harbour» voor tussenhoudsters met een schakelfunctie, maar in

⁵⁸ 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 234/26). ATAD staat voor Anti Tax Avoidance Directive.

⁵⁹ HvJ EU 26 februari 2019 in de gevoegde zaken C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134, en HvJ EU 26 februari 2019 in de gevoegde zaken C-116/16 en C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135.

plaats daarvan een rol gaan spelen bij de bewijslastverdeling (ook in de gevallen dat de tussenschakel geen tussenhoudster met een schakelfunctie is). Indien aan al deze vereisten wordt voldaan, is de buitenlandse AB-regeling niet van toepassing, tenzij de inspecteur aannemelijk maakt dat toch sprake is van misbruik. Hiervoor dient de inspecteur aannemelijk te maken dat (1) het aanmerkelijk belang in het in Nederland gevestigde lichaam wordt gehouden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van inkomstenbelasting bij een ander te ontgaan (subjectieve toets), en (2) er geen sprake is van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen (objectieve toets). Ingeval dit door de inspecteur aannemelijk wordt gemaakt, is de buitenlandse AB-regeling dus wel van toepassing. Ingeval niet wordt voldaan aan de genoemde substance-eisen heeft de belastingplichtige nog de mogelijkheid om aannemelijk te maken dat geen sprake is van misbruik. Hiervoor dient de belastingplichtige aannemelijk te maken dat niet wordt voldaan aan de subjectieve of objectieve toets. Ingeval dit door de belastingplichtige aannemelijk kan worden gemaakt, is de buitenlandse AB-regeling niet van toepassing. Zowel de inspecteur als de belastingplichtige kan met behulp van de door het HvJ EU in de hiervoor genoemde arresten van 26 februari 2019 geformuleerde aanwijzingen het ingenomen standpunt aannemelijk maken. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar de toelichting op het voorgestelde artikel 7.3.

De voorgestelde wijzigingen met betrekking tot de buitenlandse AB-regeling treden in werking per 1 januari 2020.

Artikel 7.3 (artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Op grond van het huidige artikel 4, derde lid, onderdeel c, Wet DB 1965 is de inhoudingsvrijstelling niet van toepassing indien de opbrengstgerechtigde het belang in de inhoudingsplichtige heeft met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van dividendbelasting bij een ander te ontgaan en de structuur niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Met de voorgestelde wijziging van het twaalfde lid van genoemd artikel 4 wordt – naar aanleiding van door de HvJ EU op 26 februari 2019 gewezen arresten⁶⁰ zoals hiervoor toegelicht – geregeld dat de bestaande bij ministeriële regeling gestelde substance-eisen niet langer fungeren als een «safe harbour» voor tussenhoudsters met een schakelfunctie, maar in plaats daarvan een rol gaan spelen bij de bewijslastverdeling (ook in de gevallen dat de tussenschakel geen tussenhoudster met een schakelfunctie is). Indien aan al deze vereisten wordt voldaan, is de inhoudingsvrijstelling van toepassing, tenzij de inspecteur aannemelijk maakt dat toch sprake is van misbruik. Hiervoor dient de inspecteur aannemelijk te maken dat (1) het belang in de inhoudingsplichtige wordt gehouden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van dividendbelasting bij een ander te ontgaan (subjectieve toets), en (2) er geen sprake is van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen (objectieve toets). Ingeval de inspecteur dit aannemelijk maakt, is de inhoudingsvrijstelling dus niet van toepassing. Ingeval niet wordt voldaan aan de genoemde substance-eisen heeft de opbrengstgerechtigde of de inhoudingsplichtige nog de mogelijkheid om aannemelijk te maken dat geen sprake is van misbruik. Hiervoor dient de opbrengstgerechtigde of de inhoudingsplichtige aannemelijk te maken dat niet wordt voldaan aan de subjectieve of objectieve toets. Ingeval de belastingplichtige dit aannemelijk maakt, is de inhoudingsvrijstelling van toepassing. Zowel de

⁶⁰ HvJ EU 26 februari 2019 in de gevoegde zaken C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134, en HvJ EU 26 februari 2019 in de gevoegde zaken C-116/16 en C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135.

inspecteur als de belastingplichtige kan met behulp van de door het HvJ EU in de hiervoor genoemde arresten van 26 februari 2019 geformuleerde aanwijzingen het ingenomen standpunt aannemelijk maken.

Ook voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting kan de aan- of afwezigheid van misbruik aannemelijk worden gemaakt aan de hand van de economische activiteiten van de tussenhoudster in het licht van het belang in de inhoudingsplichtige (of het in Nederland gevestigde lichaam), onderscheidenlijk de afwezigheid daarvan. De daadwerkelijke aan- of afwezigheid van een economische activiteit in dit verband moet worden afgeleid uit alle relevante feiten en omstandigheden met betrekking tot met name het bestuur van de tussenschakel, de boekhoudkundige balans, de kostenstructuur en de werkelijk gemaakte kosten, het personeel en de beschikbare kantoorruimte en uitrusting.

De economische activiteiten van de tussenhoudster moeten reëel en relevant zijn in het licht van het bezit van de aandelen in het in Nederland gevestigde lichaam, waarbij bijvoorbeeld het enkel houden van aandelen en de daarbij behorende aandeelhoudersrechten niet als een economische activiteit kan worden aangemerkt. Een tussenhoudster met activiteiten die in het licht van het bezit van de aandelen slechts een ondersteunend of administratief karakter hebben, oefent dus geen economische activiteit uit. Activiteiten ten behoeve van de (on)middellijke aandeelhouder(s) van de tussenhoudster, bijvoorbeeld het verzekeren van een aanspraak ingevolge een pensioenregeling, zullen in het algemeen in dit verband eveneens niet als economische activiteiten van de tussenhoudster kunnen worden aangemerkt. Dit zal wel het geval zijn wanneer er daadwerkelijke inmenging is in het beheer en bestuur van het in Nederland gevestigde lichaam door de tussenhoudster door middel van een beleidsbepalende en coördinerende rol. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn indien het lichaam dat het belang in het in Nederland gevestigde lichaam houdt een materiële onderneming drijft, dat wil zeggen dat sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die met een winstoogmerk deelneemt aan het economische verkeer, waarbij het belang in dat in Nederland gevestigde lichaam functioneel tot zijn ondernemingsvermogen kan worden gerekend. Ook als een tussenhoudster bijvoorbeeld van belang is in verband met een bedrijfsopvolging of in het kader van een joint venture, kan sprake zijn van voldoende economische activiteiten om te kunnen spreken van geldige zakelijke redenen. Hierbij is verder van belang dat de tussenhoudster over kantoorruimte en (eigen, ter beschikking gesteld of ingehuurd) gekwalificeerd personeel beschikt, zelfstandig beslissingen kan nemen, over voldoende eigen financiële middelen beschikt en bedrijfsrisico's loopt, een en ander afhankelijk van de economische activiteiten die de tussenhoudster verricht.

Als praktisch handvat kan ervan worden uitgegaan dat van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen in ieder geval sprake is als in de situatie waarin de tussenhoudster een vaste inrichting zou zijn geweest, mutatis mutandis het belang in de in Nederland gevestigde vennootschap aan het vermogen van die vaste inrichting zou kunnen worden toegerekend. Bij de beoordeling hiervan worden de uitgangspunten gehanteerd zoals geschetst in onderdeel 4 van het beleidsbesluit van 21 november 2011⁶¹ en het beleidsbesluit van

⁶¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2011, nr. DGB 2011/6870M (Stcrt. 2012, 151).

15 januari 2011⁶² ten aanzien van met name het uitoefenen van de «significant people functions» met betrekking tot het economische belang bij de aandelen in het in Nederland gevestigde lichaam.

In de praktijk doet zich een grote verscheidenheid aan casusposities voor. Of in een concreet geval sprake is van geldige zakelijke redenen, moet worden beoordeeld op basis van de concrete feiten en omstandigheden in het voorliggende geval.

De voorgestelde wijzigingen met betrekking tot de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting treden – net als de voorgestelde wijzigingen met betrekking tot de buitenlandse AB-regeling – in werking per 1 januari 2020.

Artikel 7.4, onderdelen A, B en C (artikelen 30h, 30ha en 30hb van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Met de voorgestelde wijzigingen van de artikelen 30h, 30ha en 30hb AWR wordt de regeling inzake de belastingrente ook van toepassing bij naheffingsaanslagen en terugaafbeschikkingen bronbelasting. Ingevolge de voorgestelde wijzigingen wordt het percentage van de belastingrente voor de bronbelasting gelijk aan het percentage van de belastingrente voor de vennootschapsbelasting. Op basis hiervan is het percentage van de belastingrente voor de bronbelasting gelijk aan het ingevolge artikel 6:120, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek (BW) bepaalde percentage van de wettelijke rente, bedoeld in de artikelen 6:119a en 6:119b BW, met dien verstande dat een wijziging van de wettelijke rente eerst twee maanden na die wijziging leidt tot een aanpassing van het percentage van de belastingrente en dit percentage ten minste 8 bedraagt.

Artikel 7.5, onderdeel A (artikel 22 van de Invorderingswet 1990)

Artikel 22 IW 1990 ziet op bezwaar tegen beslag door derden. Behoudens ingeval er een recht van terugvordering bestaat jegens degene die een zaak onrechtmatig of van een onbevoegde heeft verkregen, kunnen derden nimmer verzet in rechte doen tegen onder andere naheffingsaanslagen dividendbelasting. Met de voorgestelde wijziging van genoemd artikel 22 geldt – afgezien van de bovengenoemde uitzondering – verzet ook niet voor naheffingsaanslagen bronbelasting.

Artikel 7.5, onderdeel B (artikel 36a van de Invorderingswet 1990)

Met het voorgestelde artikel 36a IW 1990 wordt een hoofdelijke aansprakelijkheid geïntroduceerd voor het geval dat een opgelegde naheffingsaanslag bronbelasting niet of niet-volledig is betaald. Afhankelijk van de situatie aan welk lichaam – de inhoudingsplichtige of de belastingplichtige – de naheffingsaanslag bronbelasting wordt opgelegd, kunnen op grond van dat artikel bepaalde bestuurders aansprakelijk worden gesteld. Ingeval de naheffingsaanslag bronbelasting aan de inhoudingsplichtige wordt opgelegd, kan ook de belastingplichtige aansprakelijk worden gesteld.

Aansprakelijkheid van bestuurders van de inhoudingsplichtige

Ingevolge het eerste lid, onderdeel a, van genoemd artikel 36a kunnen ingeval de naheffingsaanslag bronbelasting wordt opgelegd aan de inhoudingsplichtige voor de bronbelasting, bestuurders van die inhoudingsplichtige aansprakelijk worden gesteld indien de naheffingsaanslag

⁶² Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M (Stcrt. 2011, 1375).

bronbelasting niet-tijdig (volledig) is betaald. Op het moment dat de voordeelgerechtigde de belastbare voordelen geniet, dient de inhoudingsplichtige de bronbelasting in te houden en na afloop van het tijdvak dient de inhoudingsplichtige de verschuldigde bronbelasting vervolgens (tijdig) aan de Belastingdienst op aangifte af te dragen. Het inhouden en afdragen van de bronbelasting wordt door de bestuurder verricht of vindt plaats onder zijn verantwoording. Het financiële beleid wordt geacht een zaak te zijn van het gehele bestuur. De bestuurders zijn derhalve collectief verantwoordelijk.

De bestuurders van de genoemde inhoudingsplichtige hebben op grond van het tweede lid van genoemd artikel 36a een disculpatiemogelijkheid. De bestuurder is op grond daarvan niet aansprakelijk voor zover hij aannemelijk maakt dat het niet aan hem is te wijten dat de bronbelasting niet of niet-volledig is betaald. Een bestuurder kan zich bijvoorbeeld disculperen indien hij vóór het moment dat de voordeelgerechtigde de belastbare voordelen geniet zich door een belastingadviseur heeft laten adviseren over de vraag of het voordeel al dan niet is onderworpen aan bronbelasting en hij die adviseur voor voldoende deskundig mocht houden, waarbij hij bovendien aan diens zorgvuldige taakvervulling niet behoefde te twijfelen.⁶³ Of de bestuurder tot dit oordeel mag komen en zich derhalve mag baseren op het verkregen advies, hangt af van de omstandigheden van het geval. Om voldoende vertrouwen te mogen ontlenen aan het verkregen belastingadvies van de hiervoor bedoelde deskundige en zorgvuldig adviserende belastingadviseur en daarmee mogelijk te voldoen aan de bewijslast, dient deze bestuurder in ieder geval aannemelijk te maken dat ten behoeve van het belastingadvies redelijkerwijs alle relevante feiten, gegevens en omstandigheden zijn verstrekt aan de belastingadviseur, het belastingadvies op grond van deze relevante feiten, gegevens en omstandigheden door de belastingadviseur is verstrekt en vóór het moment van uitvoering van het belastingadvies er geen relevante feiten, gegevens en omstandigheden zijn veranderd die de bestuurder redelijkerwijs wist of behoorde te weten en die de uitkomst van het belastingadvies vermoedelijk zouden hebben veranderd.

Zoals volgt uit jurisprudentie van de Hoge Raad bestaat er geen algemene regel op grond waarvan een schuldenaar die niet in staat is al zijn schuldeisers volledig te betalen, steeds onrechtmatig handelt wanneer hij een schuldeiser voldoet vóór andere schuldeisers, ook als hij daarbij niet rekening houdt met eventuele preferenties. Het staat een bestuurder dus in beginsel vrij om op grond van een eigen afweging te bepalen welke schuldeisers van de vennootschap in de gegeven omstandigheden zullen worden voldaan.⁶⁴ Echter, ingeval de inhoudingsplichtige op het belastbare voordeel bronbelasting heeft ingehouden, dient de bestuurder zich er bewust van te zijn dat het lichaam tijdelijk over geld beschikt waarop een belastingclaim rust. De bestuurder dient ervoor te zorgen dat na afloop van het tijdvak de volledige verschuldigde belasting wordt aangegeven en afgedragen. Ingeval de ingehouden bronbelasting op grond van een beslissing van de bestuurder toch wordt aangewend voor het betalen van andere schuldeisers die al dan niet over een opeisbare vordering beschikken op de inhoudingsplichtige en vervolgens de verschuldigde bronbelasting (geheel of gedeeltelijk) onbetaald blijft, zal niet aan de disculpatiemogelijkheid voldaan kunnen worden. Het criterium is immers niet of sprake is van onrechtmatig handelen van de bestuurder,

⁶³ Een doctrine die afkomstig is uit het fiscale boeterecht, vergelijk bijvoorbeeld HR 3 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:127, r.o. 2.4.2.

⁶⁴ HR 26 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK9654, r.o. 4.1.2 en HR 12 april 2019, ECLI:NL:HR:2019:576, r.o. 3.5.1.

maar of hem geen verwijt kan worden gemaakt dat de bronbelasting niet is betaald.

Om aan de disculpatiemogelijkheid te voldoen dient de bestuurder eveneens aannemelijk te maken dat de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger zijn afgenomen door feiten en omstandigheden die zijn gelegen buiten de sfeer van zijn optreden als bestuurder en het niet-betalen van de belastingschuld daarin zijn oorzaak vindt.⁶⁵ Een mogelijk voorbeeld hiervan is een verrichte bestuurshandeling met een normaal ondernemersrisico die, wegens omstandigheden die niet voorzienbaar waren voor de bestuurder, verkeerd uitpakt en negatieve financiële gevolgen met zich brengt voor het lichaam. In de situatie van kennelijk onbehoorlijk bestuur zal de bestuurder niet slagen in zijn bewijslast. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als geen redelijk denkend bestuurder, onder dezelfde omstandigheden, als zodanig zou hebben gehandeld. Andere voorbeelden zijn ernstige mislagen en wanbeleid en als door onbezonnen, roekeloos of onverantwoordelijk gedrag van een bestuurder bedrijfsrisico's worden genomen die veel groter zijn dan wat tot normaal ondernemersrisico mag worden gerekend.⁶⁶

Aansprakelijkheid van de belastingplichtige

Ingevolge het eerste lid, onderdeel b, van genoemd artikel 36a kan ingeval de naheffingsaanslag bronbelasting wordt opgelegd aan de inhoudingsplichtige, de ontvanger de belastingplichtige aansprakelijk stellen voor de niet-betaalde bronbelasting over het door de belastingplichtige genoten voordeel. Met deze mogelijkheid voor de ontvanger wordt misbruik zoveel mogelijk tegengegaan. De belastingplichtige heeft onterecht het voordeel zonder inhouding van bronbelasting genoten. De voorgestelde aansprakelijkheid strekt ertoe dat de verschuldigde bronbelasting alsnog wordt gedragen door diegene die het voordeel heeft genoten. Hierbij dient ook voor ogen te worden gehouden dat de inhoudingsplichtige en de belastingplichtige tot hetzelfde concern behoren. Om deze redenen bevat het voorgestelde artikel 36a IW 1990 geen disculpatiemogelijkheid voor de belastingplichtige.

Aansprakelijkheid van bestuurders van de belastingplichtige

Ingevolge het eerste lid, onderdeel c, van genoemd artikel 36a kunnen ingeval de naheffingsaanslag bronbelasting wordt opgelegd aan de belastingplichtige, bestuurders van de belastingplichtige aansprakelijk worden gesteld indien de naheffingsaanslag bronbelasting niet-tijdig (volledig) is betaald. Met deze mogelijkheid voor de ontvanger wordt misbruik zoveel mogelijk tegengegaan. De bestuurders kunnen zich disculperen door aannemelijk te maken dat de omstandigheid dat de bronbelasting niet of niet-volledig is betaald niet aan hen te wijten is. De bestuurder kan het daarvoor benodigde bewijs onder meer leveren door aannemelijk te maken dat de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger zijn afgenomen door feiten en omstandigheden die zijn gelegen buiten de sfeer van zijn optreden als bestuurder en het niet-betalen van de belastingschuld daarin zijn oorzaak vindt.⁶⁷

⁶⁵ Zie onder meer HR 20 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:506 (met betrekking tot de toepassing van artikel 41 IW 1990).

⁶⁶ Zie artikel 36.4.1 van de Leidraad Invordering 2008.

⁶⁷ Zie onder meer HR 20 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:506 (met betrekking tot de toepassing van artikel 41 IW 1990).

Begrip bestuurder en vernietigbaarheid onverplichte rechtshandeling

Met het voorgestelde artikel 36a, derde lid, IW 1990 worden het vijfde en achtste lid van artikel 36 IW 1990 van overeenkomstige toepassing verklaard voor de toepassing van genoemd artikel 36a.

De overeenkomstige toepassing van het vijfde lid van artikel 36 IW 1990 houdt in dat het begrip bestuurder voor de toepassing van genoemd artikel 36a mede omvat:

- a. de gewezen bestuurder tijdens wiens bestuur de belastingschuld is ontstaan;
- b. de zogenoemde feitelijk bestuurder; en
- c. indien een bestuurder van een lichaam een lichaam is in de zin van de AWR: ieder van de bestuurders van het laatstbedoelde lichaam.

De overeenkomstige toepassing van het achtste lid van artikel 36 IW 1990 maakt het mogelijk dat kan worden «doorgegrepen» naar het vermogen van een aansprakelijke bestuurder dat hij door bepaalde (juridische) constructies heeft veiliggesteld om de verhaalsmogelijkheden op hem zo gering mogelijk te maken. Genoemd achtste lid vertoont veel gelijkenis met de zogenoemde paulianabepalingen.⁶⁸

Extraterritoriale werking

Met het voorgestelde artikel 36a, vierde lid, IW 1990 wordt de extraterritoriale werking van de aansprakelijkheid van de bestuurder of belastingplichtige expliciet geregeld om iedere mogelijke discussie hierover uit te sluiten. Door deze extraterritoriale werking expliciet te regelen wordt buiten twijfel gesteld dat ook natuurlijke personen of lichamen die niet in Nederland wonen, onderscheidenlijk zijn gevestigd, aansprakelijk kunnen worden gesteld.

Artikel 8.1

Deze wet treedt in werking per 1 januari 2021. Voor een aantal wijzigingen is in een afwijkende inwerkingtreding voorzien, al dan niet in combinatie met een afwijkende toepassing. Waar dat het geval is, is dat toegelicht in de toelichting op de betreffende onderdelen.

Artikel 8.2

In het voorgestelde artikel 8.2 is de citeertitel van deze wet vastgelegd. Deze wet wordt aangehaald als: Wet bronbelasting 2021.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. Snel

⁶⁸ Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3.