

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel 1.1

Het voorgestelde artikel 1.1 bevat de naam en de reikwijdte van de voorgestelde bronbelasting op dividenden. De bronbelasting wordt geheven van de opbrengstgerechtigde die voldoet aan de voorwaarden voor belastingplicht, 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.

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. De bronbelasting op dividenden is – kort gezegd – verschuldigd als een in Nederland gevestigde vennootschap voordelen in de vorm van dividenden ter beschikking stelt aan een opbrengstgerechtigde die aan die vennootschap is gelieerd (hierna ook: binnen concernverband) en is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie; een dergelijke opbrengstgerechtigde is de belastingplichtige op grond van het voorgestelde artikel 2.1. Ingevolge het eerste lid, onderdeel a, van genoemd artikel 1.2 is de opbrengstgerechtigde een lichaam dat is gerechtigd tot voordelen in de vorm van dividenden. Natuurlijke personen zijn dus per definitie niet belastingplichtig voor de bronbelasting.¹ De voordelen in de vorm van dividenden alsmede de heffingsgrondslag die voor die voordelen geldt, worden bepaald volgens de regels van afdeling 3.2 (de voorgestelde artikelen 3.3, 3.4 en 3.5). Deze regels worden in de toelichting bij de betreffende artikelen nader toegelicht.

De bronbelasting wordt geheven door inhouding op het ter beschikking gestelde voordeel in de vorm van een dividend (hierna ook: het uitgekeerde dividend). De in Nederland gevestigde vennootschap die het dividend uitkeert, wordt als de inhoudingsplichtige aangemerkt (het eerste lid, onderdeel b, van genoemd artikel 1.2).

Zoals gezegd, is vereist dat de dividenden worden uitgekeerd door een aan de opbrengstgerechtigde gelieerde vennootschap. De beoordeling of aan dit vereiste is voldaan, vindt plaats op het tijdstip van iedere dividenduitkering. Van een aan de opbrengstgerechtigde gelieerde vennootschap is ingevolge het eerste lid, onderdeel c, van genoemd artikel 1.2 sprake ingeval de opbrengstgerechtigde een kwalificerend belang heeft in de in Nederland gevestigde vennootschap die het dividend uitkeert. Van een aan de opbrengstgerechtigde gelieerde vennootschap is ook sprake indien een derde een kwalificerend belang in de in Nederland gevestigde vennootschap heeft, terwijl die derde tevens een kwalificerend belang heeft in de opbrengstgerechtigde. Indien de opbrengstgerechtigde behoort tot een samenwerkende groep en die groep gezamenlijk een kwalificerend belang heeft in de vennootschap die de dividenden uitkeert, wordt die vennootschap

¹ In voorkomende gevallen is een niet in Nederland woonachtige natuurlijk persoon die een onmiddellijk belang van meer dan 5% heeft in een in Nederland gevestigde vennootschap in Nederland buitenlands belastingplichtig voor de inkomstenbelasting.

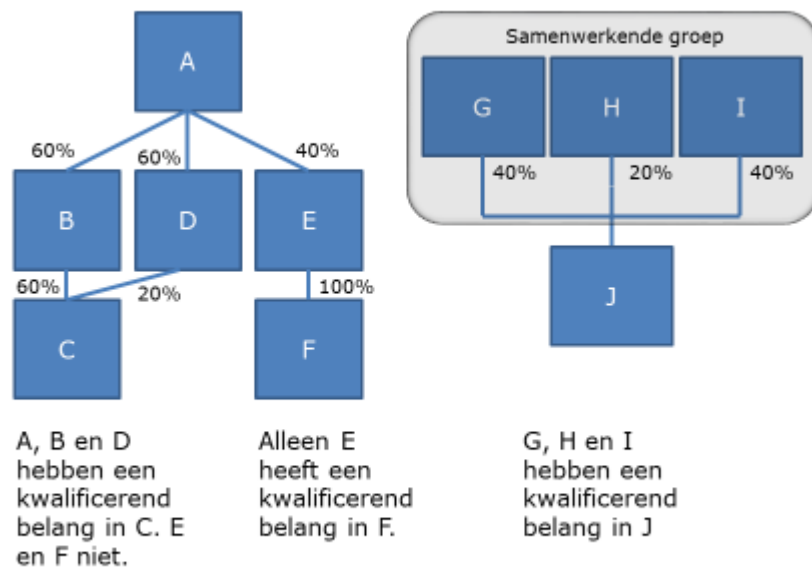
– ook ingeval de opbrengstgerechtigde individueel een belang in die vennootschap heeft dat geen kwalificerend belang vormt – als aan de opbrengstgerechtigde gelieerd aangemerkt. Voor het begrip “samenwerkende groep” is aansluiting gezocht bij artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969. Tijdens de parlementaire 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.² Het gaat daarbij om een door een samenwerkende groep gecoördineerde investering die gezamenlijk tot een kwalificerend belang leidt, maar waarbij (een of meer van) de lichamen die deel uitmaken van die groep 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 de vennootschap die de dividenden uitkeert kan worden uitgeoefend dat de activiteiten ervan kunnen worden bepaald. De norm *een zodanige invloed op de besluiten van die vennootschap dat de activiteiten ervan kunnen worden bepaald* (ook vaak als “een beslissende invloed” aangeduid), is ontleend aan jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EU (HvJ EU)³. De vraag of sprake is van *een zodanige invloed op de besluiten van die vennootschap dat de activiteiten ervan kunnen worden bepaald*, hangt uiteraard 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 de in Nederland gevestigde vennootschap 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 opbrengstgerechtigde gelieerde vennootschap kan binnen de daarvoor gestelde kaders 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 vennootschap of lichaam wordt het via een ander lichaam (dus middellijk) gehouden belang meegeteld om te bepalen of een zodanige invloed op de besluiten van die vennootschap, onderscheidenlijk dat lichaam, kan worden uitgeoefend dat de activiteiten ervan kunnen worden bepaald. Hierbij wordt het belang dat onmiddellijk wordt gehouden door dat andere lichaam volledig meegeteld indien in dat andere lichaam een belang wordt gehouden waarmee de activiteiten van dat andere lichaam kunnen worden bepaald. Hierna zijn in figuur 1 enkele voorbeelden weergegeven waarbij is aangegeven of sprake is van een kwalificerend belang en diens gevolge van een aan de opbrengstgerechtigde gelieerde vennootschap.

² Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 3, p. 30.

³ 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 o.a. ook HvJ EU 23 oktober 2007, C-112/05, ECLI:EU:C:2007:623, punt 13.



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 ook een kwalificerend belang in C 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 C de dividenduitkerende vennootschap is, is C dus gelieerd aan de opbrengstgerechtigden B en D. A heeft weliswaar wel een kwalificerend belang in C, maar is geen gerechtigde tot dat dividend. Indien F de dividenduitkerende vennootschap is, is F gelieerd aan opbrengstgerechtigde E.

G, H, en I vormen een samenwerkende groep en hebben als samenwerkende groep (onmiddellijk) een kwalificerend belang in J. Indien J de dividenduitkerende vennootschap is, is J dus gelieerd aan de opbrengstgerechtigden G, H, en I, ondanks dat G, H, en I individueel geen kwalificerend belang in J hebben.

Ingevolge het eerste lid, onderdeel e, van genoemd artikel 1.2 wordt als laagbelastende jurisdictie aangemerkt een bij ministeriële regeling aangewezen staat die lichamen niet of naar een tarief van minder dan 7% onderwerpt aan een belasting naar de winst, of die 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.⁴ Ten behoeve van de uitvoeringspraktijk zal bij ministeriële regeling een lijst worden gepubliceerd met op grond van deze criteria aangewezen staten. Hierbij wordt – behoudens de in het tweede lid van genoemd artikel 1.2 opgenomen driejaarstermijn voor eerste toepassing (zie hierna) – aangesloten bij de lijst voor de toepassing van de – in het gelijktijdig met dit wetsvoorstel bij de Tweede Kamer aanhangig gemaakte

⁴ Verwezen wordt naar artikel 2, eerste lid, onderdelen c en d, AWR.

wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking ATAD1 – voorgestelde regelgeving ten aanzien van controlled foreign companies (CFC's). Voor een nadere toelichting op de wijze waarop de staten worden beoordeeld en de lijst wordt samengesteld, wordt verwezen naar de toelichting behorende bij dat wetsvoorstel.

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. Deze periode zal door Nederland worden gebruikt om onderhandelingen over het verdrag te starten. De Nederlandse inzet bij de onderhandelingen zal zijn dat een exclusieve woonstaatheffing die of een gereduceerd tarief dat in het verdrag wordt overeengekomen alleen van toepassing is op het reële bedrijfsleven. In overige gevallen wil Nederland de voorgestelde bronbelasting op dividend en de per 2021 in te voeren uitbreiding van de bronbelasting met betrekking tot interest en royalty's tegen het statutaire tarief kunnen effectueren. Dit kan door een specifieke antimisbruikbepaling op te nemen.

Het eerste lid, onderdeel f, van genoemd artikel 1.2 bepaalt dat voor de toepassing van deze wet met het begrip "vaste inrichting" wordt bedoeld een vaste inrichting als omschreven in artikel 15f Wet Vpb 1969. Die omschrijving van het begrip vaste inrichting komt materieel overeen met de huidige definitie van artikel 5 van het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO). Aangesloten kan dus worden bij de bestaande (internationaal ontwikkelde) invulling van het begrip vaste inrichting.⁵

Net als voor de toepassing van de Wet DB 1965 sluit de belastingplicht voor de bronbelasting op dividenden aan bij – kort gezegd – de gerechtigdheid tot de opbrengst van aandelen in in Nederland gevestigde vennootschappen met een (geheel of ten dele) in aandelen verdeeld kapitaal. Ingevolge het eerste lid, onderdeel g, van genoemd artikel 1.2 worden voor de toepassing van deze wet als vennootschap aangemerkt een naamloze vennootschap, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, open commanditaire vennootschap en andere vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld.

Artikel 1.3

In het voorgestelde artikel 1.3 zijn enkele gelijkstellingen en ficties opgenomen die gelden voor de toepassing van deze wet. Ingevolge het eerste lid van dat artikel worden ook de deelgerechtigden in fondsen voor gemene rekening en leden in een coöperatie onder de subjectieve belastingplicht voor de bronbelasting gebracht. Dit wordt bewerkstelligd door een gelijkstelling van bewijzen van deelgerechtigdheid in fondsen voor gemene rekening en lidmaatschapsrechten in coöperaties met aandelen in vennootschappen alsmede door een gelijkstelling van fondsen en coöperaties met vennootschappen. Hierbij wordt onder coöperatie en lidmaatschapsrecht mede verstaan een vereniging op coöperatieve grondslag, onderscheidenlijk een met een lidmaatschapsrecht op één lijn te stellen bewijs van deelgerechtigdheid tot het

⁵ Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3, p. 97.

vermogen van een coöperatie of vereniging op coöperatieve grondslag. Het past naar de mening van het kabinet bij het karakter van de bronbelasting om de in een laagbelastende jurisdictie gevestigde leden met een kwalificerend belang in een coöperatie in alle gevallen subjectief belastingplichtig te laten zijn en niet – zoals nu geldt voor de Wet DB 1965 – de subjectieve belastingplicht te beperken tot leden van een zogenoemde houdstercoöperatie.⁶

Het tweede lid van genoemd artikel 1.3 bepaalt dat indien de oprichting van een vennootschap naar Nederlands recht heeft plaatsgevonden die vennootschap geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd. Dit geldt eveneens voor een Europese naamloze vennootschap waarvan de oprichting wordt beheerst door Nederlands recht. Deze regels zijn ontleend aan artikel 1, derde lid, Wet DB 1965 en richten zich tegen het louter om fiscale redenen naar het buitenland verplaatsen van de zetel van naar Nederlands recht opgerichte vennootschappen.

In het derde 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 in artikel 5.2 van de Belastingwet BES opgenomen vestigingsplaatsfictie. Met deze vestigingsplaatsfictie wordt beoogd te voorkomen dat lichamen met weinig of geen 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 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 lichamen 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 Wet bronbelasting 2020 geacht in Nederland te zijn gevestigd.

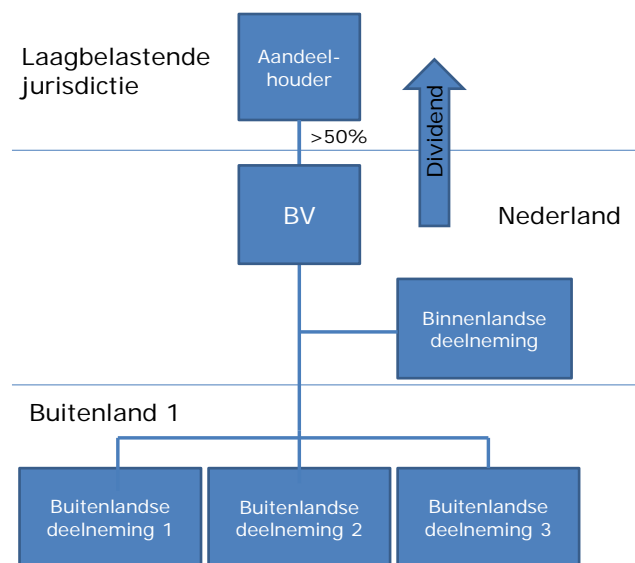
Artikel 2.1

Het voorgestelde artikel 2.1 regelt wie belastingplichtig is voor de bronbelasting op dividenden. Op de eerste plaats is dit ingevolge het eerste lid, onderdeel a, van dat artikel een lichaam aan wie dividenden ter beschikking zijn gesteld door een in Nederland gevestigde aan dat lichaam gelieerde vennootschap, en waarbij dat lichaam in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd volgens de fiscale of andere regelgeving van die jurisdictie. Het “volgens de fiscale of andere regelgeving zijn gevestigd” heeft een ruime reikwijdte. Hieronder vallen bijvoorbeeld de situaties dat een lichaam is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie omdat 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 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 geacht zou worden te zijn

⁶ Zie artikel 1, tweede, zevende en achtste lid, Wet DB 1965.

gevestigd. Met de ruime reikwijdte van genoemd onderdeel a wordt dus voorkomen dat in dergelijke gevallen de dividendstroom 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 tevens volgens de fiscale regelgeving van een andere staat, niet zijnde een laagbelastende jurisdictie, in die staat is gevestigd en aldaar wordt behandeld als de gerechtigde tot de dividenden 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 wordt geacht te zijn gevestigd in die andere staat.

In figuur 2 is een voorbeeld van de in onderdeel a van genoemd artikel 2.1 bedoelde situatie weergegeven waarbij de bv de in Nederland gevestigde aan de opbrengstgerechtigde (zijnde de aandeelhouder) gelieerde vennootschap is die de dividenden uitkeert (zijnde de inhoudingsplichtige). In figuur 2 en de figuren die volgen wordt met “buitenland” steeds bedoeld op een andere staat, niet zijnde een laagbelastende jurisdictie. De begrippen “laagbelastende jurisdictie” en “aan de opbrengstgerechtigde gelieerde vennootschap” zijn in de toelichting op het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, toegelicht. Het begrip “voordelen in de vorm van dividenden” wordt hierna toegelicht in de toelichting bij het voorgestelde artikel 3.3.



Figuur 2: voorbeeldstructuur met een aandeelhouder in een laagbelastende jurisdictie

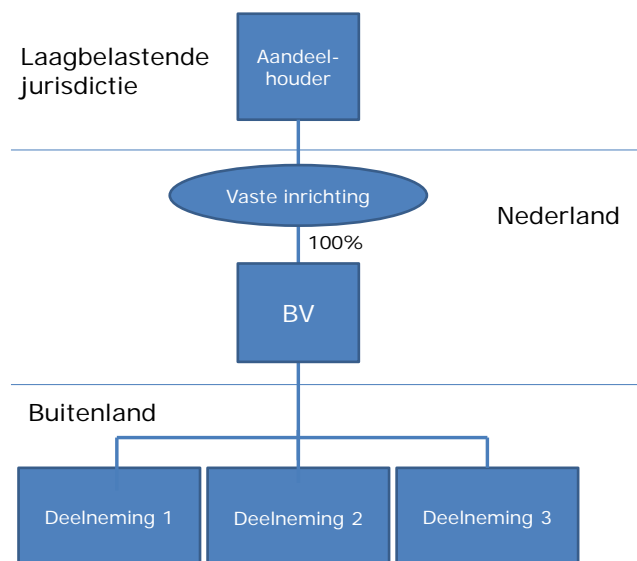
Opgemerkt wordt dat indien de bv een dividend uitkeert aan de in de laagbelastende jurisdictie gevestigde aandeelhouder er over dat dividend, naast de verschuldigde bronbelasting, onder omstandigheden eveneens vennootschapsbelasting kan zijn verschuldigd ingevolge artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat een niet in Nederland woonachtige natuurlijk persoon middellijk – via een in een laagbelastende jurisdictie gevestigde tussenhouder⁷ – een belang in een in Nederland gevestigde vennootschap heeft, terwijl die natuurlijk persoon zonder tussenkomst van die tussenhouder een aanmerkelijk belang zou hebben gehad in de in Nederland gevestigde vennootschap. Indien in die

⁷ Dit begrip wordt hierna verder uitgelegd bij de toelichting bij het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c.

situatie de tussenhouder het aanmerkelijk belang houdt met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van inkomstenbelasting bij de natuurlijke persoon te ontgaan, is de tussenhouder ingevolge artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 over het door de bv uitgekeerde dividend vennootschapsbelasting verschuldigd. Naar de mening van het kabinet past het bij het karakter van de bronbelasting dat in voorkomende gevallen de geheven bronbelasting niet met de verschuldigde vennootschapsbelasting kan worden verrekend.

Het eerste lid, onderdeel a, van genoemd artikel 2.1 ziet ook op de situatie dat de bij de in een laagbelastende jurisdictie gevestigde aandeelhouder in bezit zijnde aandelen in de gelieerde vennootschap (bv in figuur 2) behoren tot het vermogen van zijn vaste inrichting in Nederland. In dat geval is de aandeelhouder immers de – juridische (en economische) – eigenaar van de aandelen in die gelieerde vennootschap en dus de gerechtigde tot de opbrengst van die aandelen. In afwijking van de Wet Vpb 1969 wordt voor de toepassing van de bronbelasting de vaste inrichting dus niet beschouwd als een zelfstandig onderdeel in Nederland. Een voorbeeld van deze situatie is hierna weergegeven in figuur 3. Ook in dit voorbeeld wordt dus op basis van genoemd onderdeel a bronbelasting geheven van de aandeelhouder over de door de bv uitgekeerde dividenden. Daarmee wordt voorkomen dat door een in Nederland gevestigde vennootschap alsnog een dividend zonder bronbelasting zou kunnen worden uitgekeerd aan een in een laagbelastende jurisdictie gevestigde gerechtigde. Over een overmaking van winst van de vaste inrichting in Nederland naar het hoofdhuis in de laagbelastende jurisdictie is namelijk geen bronbelasting verschuldigd. Dit betreft een overmaking binnen één juridische entiteit, zodat geen sprake is van een uitkering van dividend.

Ingevolge artikel 17, derde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 zal de aandeelhouder in dit voorbeeld in beginsel ook vennootschapsbelasting zijn verschuldigd over de winst die aan die vaste inrichting kan worden toegerekend, maar ten aanzien van het van de bv ontvangen dividend zal in een dergelijke situatie veelal de deelnemingsvrijstelling van toepassing zijn.

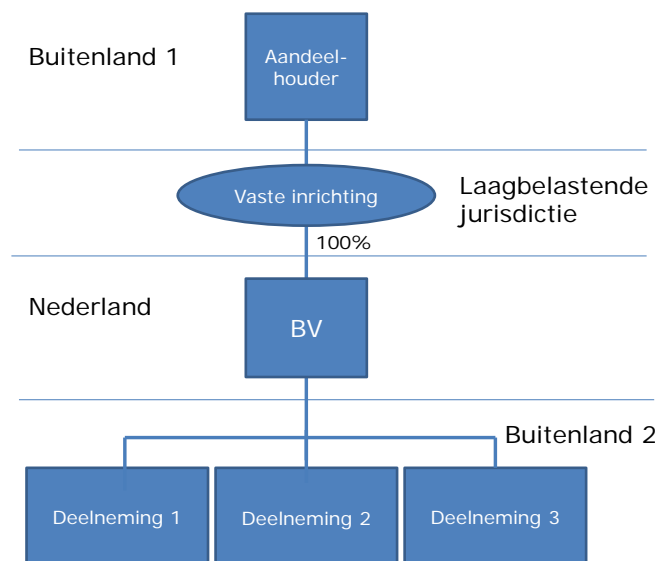


Figuur 3: structuur met een vaste inrichting in NL

Het eerste lid, onderdeel b, van genoemd artikel 2.1 ziet op de situatie dat de aandelen in een aan de opbrengstgerechtigde gelieerde vennootschap behoren tot het vermogen van een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie. Een voorbeeld van deze situatie is hierna weergegeven in figuur 4. Op basis van genoemd onderdeel b wordt bronbelasting geheven van de aandeelhouder over de door de bv uitgekeerde dividenden. Zonder deze bepaling zou er geen bronbelasting verschuldigd zijn aangezien de aandeelhouder – en daarmee gerechtigde tot de opbrengst van de aandelen – niet in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd (volgens de fiscale of andere regelgeving van die jurisdictie), terwijl het dividend wel toerekenbaar is aan de vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie van die aandeelhouder. Bij de wijze van beoordeling of aandelen in een vennootschap kunnen worden toegerekend aan een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie worden de geschetste uitgangspunten in onderdeel 4 van het beleidsbesluit van 21 november 2011⁸ en in het beleidsbesluit van 15 januari 2011⁹ gehanteerd.

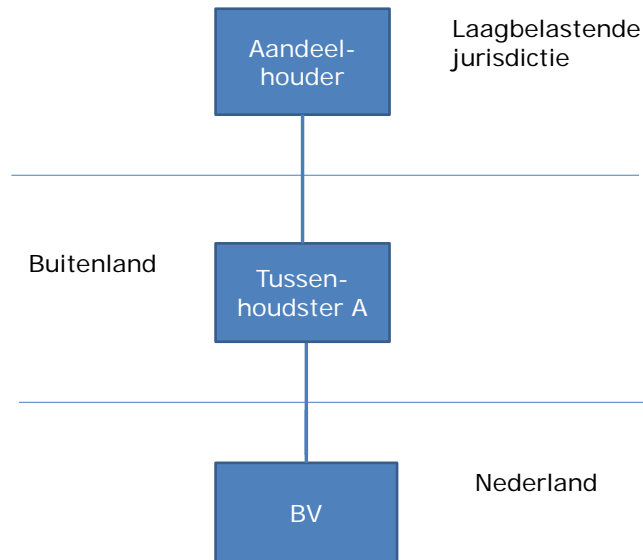
⁸ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2011, nr. DGB 2011/6870M (Stcrt. 2012, 151).

⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M (Stcrt. 2011, 1375).



Figuur 4: structuur met een vaste inrichting in LTJ

Uitgaande van de “basisstructuur” met een in Nederland gevestigde vennootschap waarvan de aandelen onmiddellijk worden gehouden door een in een laagbelastende jurisdictie gevestigd lichaam (figuur 2) zou de bronbelasting zonder nadere maatregel eenvoudig kunnen worden ontweken door de aandelen in de in Nederland gevestigde aan de opbrengstgerechtigde gelieerde vennootschap niet onmiddellijk te laten houden door een in een laagbelastende jurisdictie gevestigd lichaam, maar middellijk via een tussenhouder gevestigd in een andere staat die niet als een laagbelastende jurisdictie wordt aangemerkt. 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 tussenhouders, al dan niet gevestigd in verschillende staten, zijn opgenomen tussen de in Nederland gevestigde aan de opbrengstgerechtigde gelieerde vennootschap en het in een laagbelastende jurisdictie gevestigde lichaam. In figuur 5 is een voorbeeld met één tussenhouder weergegeven.



Figuur 5: voorbeeld met een tussenhouder

Ingevolge de voorgestelde antimisbruikbepaling wordt in een dergelijke situatie de bronbelasting geheven van de tussenhouder die het belang onmiddellijk houdt in de in Nederland gevestigde vennootschap die de dividenden uitkeert (tussenhouder A in figuur 5). Van misbruik is sprake indien – kort gezegd – het belang in de inhoudingsplichtige (bv in figuur 5) wordt gehouden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van belasting bij een ander te ontgaan (subjectieve toets) en er sprake is van een kunstmatige constructie of transactie (objectieve toets). Ingeval de tussenhouder is gevestigd in een lidstaat van de EU, of in een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER)¹⁰, dient bij de invulling van deze bepaling aansluiting te worden gezocht bij de jurisprudentie van het HvJ EU over de verenigbaarheid van antiontgaansbepalingen met het EU-recht. Of in een concreet geval sprake is van een kunstmatige ontgaansconstructie 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 moment van uitkering van het dividend (doorlopende toetsing). Hierna wordt eerst de objectieve toets behandeld en daarna de subjectieve toets.

Objectieve toets

Op basis van de objectieve toets wordt een constructie of transactie als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Van dergelijke geldige zakelijke redenen is sprake indien deze worden gereflecteerd in de relevante substance van de tussenhouder, zijnde het lichaam dat het belang onmiddellijk houdt in de in Nederland gevestigde vennootschap die de dividenden uitkeert (tussenhouder A in figuur 5).

¹⁰ Liechtenstein, Noorwegen en IJsland.

Op grond van het vierde lid van genoemd artikel 2.1 zullen bij ministeriële regeling regels worden gesteld voor de invulling van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen (relevante substance) als bedoeld in het voorgestelde eerste lid, onderdeel c, van dat artikel. Deze voorwaarden zijn ontleend aan de thans in artikel 1bis van de Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965 voor een tussenhoudster met een schakelfunctie¹¹ opgenomen voorwaarden voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling in de Wet DB 1965, met dien verstande dat een opbrengstgerechtigde die is gevestigd in de EU/EER tevens de mogelijkheid heeft om op andere wijze aannemelijk te maken dat sprake is van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Deze – eveneens in bedoelde ministeriële regeling op te nemen – aanvulling is een gevolg van een door het HvJ EU op 20 december 2017 gewezen arrest met betrekking tot Duitse wetgeving waarbij onder andere is overwogen dat voor de vaststelling of sprake is van een kunstmatige constructie per concreet geval alle aspecten van het betreffende geval moeten worden onderzocht, zoals de organisatorische, economische en andere relevante kenmerken van het concern waarvan de betrokken moedermaatschappij deel uitmaakt, alsmede de structuur en de strategie van het concern en niet kan worden volstaan met het toepassen van vooraf vastgestelde algemene criteria.¹² Indien de opbrengstgerechtigde is gevestigd in een derde staat kan geen gebruik worden gemaakt van deze aanvullende mogelijkheid om aannemelijk te maken dat sprake is van geldige zakelijke redenen. Dit onderscheid in behandeling van een opbrengstgerechtigde in de EU/EER of in een derde staat is op basis van het EU-recht geoorloofd omdat de bronbelasting voor de toepassing van het EU-recht onder de vrijheid van vestiging valt, aangezien voor de heffing van bronbelasting is vereist dat er sprake is van een kwalificerend belang (zie hiervoor het genoemde artikel 1.2, eerste lid, onderdeel d). De aanvullende mogelijkheid op andere wijze zakelijke redenen aannemelijk te maken, wordt hierna nader toegelicht.

Van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen, zal ingevolge de bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden bij een in de EU/EER gevestigde tussenhoudster in ieder geval, en bij een in een derde staat gevestigde tussenhoudster uitsluitend, sprake zijn indien de tussenhoudster cumulatief voldoet aan de volgende voorwaarden:

- Ten minste de helft van het totale aantal statutaire en beslissingsbevoegde bestuursleden van de tussenhoudster woont of is feitelijk gevestigd in de staat waarin de tussenhoudster is gevestigd.
- De in de staat waarin de tussenhoudster 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 tussenhoudster en binnen het kader van de normale concernbemoeyenis, over door de tussenhoudster af te sluiten transacties, alsmede het zorg dragen voor een goede afhandeling van de afgesloten transacties.
- De tussenhoudster beschikt over gekwalificeerd personeel voor de adequate uitvoering en registratie van de door de tussenhoudster af te sluiten transacties.
- De bestuursbesluiten van de tussenhoudster worden genomen in de staat waarin de tussenhoudster is gevestigd.

¹¹ Van een schakelfunctie is sprake indien de tussenhoudster 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, 32129, nr. 3, p. 59.

¹² HvJ EU 20 december 2017 in de gevoegde zaken C-504/16 en C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009.

- De belangrijkste bankrekeningen van de tussenhoudster worden aangehouden in de staat waarin de tussenhoudster is gevestigd.
- De boekhouding van de tussenhoudster wordt gevoerd in de staat waarin de tussenhoudster is gevestigd.
- De tussenhoudster heeft een bedrag aan loonkosten dat een vergoeding vormt voor de werkzaamheden ten behoeve van de door de tussenhoudster als zodanig te verrichten transacties en dat overeenkomt met wat vertaald naar Nederlandse maatstaven ten minste € 100.000 zou bedragen.
- De tussenhoudster heeft gedurende een periode van ten minste 24 maanden een in de staat waarin de tussenhoudster 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 door de tussenhoudster als zodanig te verrichten werkzaamheden en die werkzaamheden ook daadwerkelijk in dat kantoor worden uitgeoefend.

Indien aan al deze vereisten wordt voldaan, wil dit zeggen dat zowel de constructie (het houden van aandelen) als de transactie (bijvoorbeeld de winstuitkering) niet kunstmatig is en er dus sprake is van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. In dat geval is het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c, niet van toepassing.

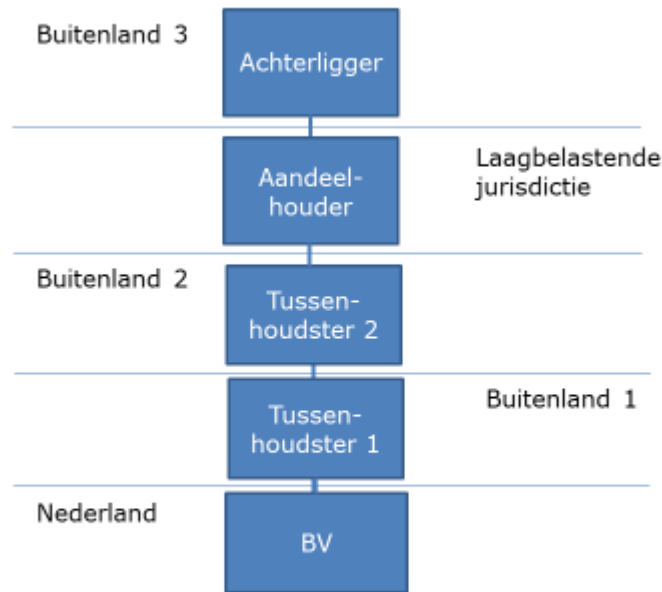
Indien niet aan al deze vereisten wordt voldaan, wordt vervolgens aan de hand van de subjectieve toets beoordeeld of het hoofddoel of een van de hoofddoelen van de structuur is gelegen in het ontgaan van de heffing van bronbelasting.

Subjectieve toets

Om te bepalen of het hoofddoel of een van de hoofddoelen is gelegen in het ontgaan van de heffing van belasting (dat wil zeggen de heffing van Nederlandse bronbelasting op dividenden) bij een ander dient in het kader van de subjectieve toets te worden bekeken of er bronbelasting is verschuldigd indien het belang in de in Nederland gevestigde vennootschap (bv in figuur 5) onmiddellijk zou worden gehouden door de achterliggende aandeelhouder(s) (aandeelhouder in figuur 5) van de "kunstmatige" opbrengstgerechtigde (tussenhoudster A in figuur 5). Is dit het geval dan wordt het belang geacht te worden gehouden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen het ontgaan van de heffing van bronbelasting. Indien de situatie zonder tussenkomst van de "kunstmatige" tussenhoudster niet zou leiden tot het verschuldigd zijn van bronbelasting¹³, is er geen sprake van het ontgaan van bronbelasting op dividenden bij een ander en is genoemd onderdeel c niet van toepassing.

In de situatie dat er sprake is van meerdere tussenhoudsters in een rechte lijn binnen de structuur wordt de subjectieve toets steeds herhaald indien de achterligger die het belang in die "kunstmatige" tussenhoudster onmiddellijk houdt ook "kunstmatig" is en niet is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie. Ingeval een achterligger is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie wordt dus niet verder "doorgekeken". De toepassing van de subjectieve toets in een structuur met meerdere tussenhoudsters wordt verduidelijkt aan de hand van het volgende voorbeeld (figuur 6).

¹³ Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien er bij een onmiddellijk belang van het lichaam dat is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie geen sprake zou zijn van een aan dat lichaam gelieerde inhoudingsplichtige.



Figuur 6: voorbeeld met meerdere tussenhoudsters

In het voorbeeld is geabstraheerd van de hierna nog te behandelen aanvullende mogelijkheid op andere wijze zakelijke redenen aannemelijk te maken. Buitenland 1 en buitenland 2 zijn in dit voorbeeld dus derde staten (niet-EU/niet-EER).

Tussenhoudster 1 bezit onmiddellijk alle aandelen in een in Nederland gevestigde gelieerde vennootschap (bv in figuur 6). Indien tussenhoudster 1 niet aan de vereisten bij de objectieve toets voldoet, is geen sprake van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. In dat geval dient op basis van de subjectieve toets te worden beoordeeld of zonder tussenkomst van tussenhoudster 1 bronbelasting verschuldigd zou zijn.

Zonder tussenkomst van tussenhoudster 1, zou tussenhoudster 2 onmiddellijk alle aandelen in de in Nederland gevestigde gelieerde vennootschap bezitten. Voor de subjectieve toets dient dan te worden beoordeeld of er bronbelasting is verschuldigd in het geval dat tussenhoudster 2 het belang in bv onmiddellijk zou houden (dus zonder tussenkomst van tussenhoudster 1). Aangezien ten aanzien van tussenhoudster 2 geen sprake is van een lichaam gevestigd in een laagbelastende jurisdictie (overeenkomstig het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a), een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie (overeenkomstig het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel b) of een hybride entiteit (overeenkomstig het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel d), zijn er vervolgens twee mogelijkheden met betrekking tot de vraag of het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c, van toepassing is. De eerste mogelijkheid is dat tussenhoudster 2 wel voldoet aan de objectieve toets en dus geen "kunstmatige" tussenhoudster is. Omdat de situatie zonder tussenkomst van de "kunstmatige" tussenhoudster 1 in dat geval niet zou leiden tot het verschuldigd zijn van bronbelasting aangezien buitenland 2 niet wordt aangemerkt als een laagbelastende jurisdictie, is er geen sprake van het ontgaan van bronbelasting op dividenden bij een ander en is genoemd onderdeel c dus niet van toepassing.

De tweede mogelijkheid is dat tussenhoudster 2 niet voldoet aan de objectieve toets en dus ook een “kunstmatige” tussenhoudster is. Voor de subjectieve toets dient dan te worden beoordeeld of er bronbelasting is verschuldigd in het geval dat de aandeelhouder het belang in bv onmiddellijk zou houden (dus zonder tussenkomst van tussenhoudster 1 en 2). Aangezien de aandeelhouder een lichaam is dat is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, zou op basis van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, over een dividenduitkering aan dit lichaam bronbelasting verschuldigd zijn. Dientengevolge wordt het belang van tussenhoudster 1 in de in Nederland gevestigde gelieerde vennootschap geacht te worden gehouden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen het ontgaan van bronbelasting bij een ander. Hierdoor is over een dividenduitkering aan tussenhoudster 1 (de opbrengstgerechtigde) op basis van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c, bronbelasting verschuldigd.

Indien niet aan de vereisten van de objectieve toets wordt voldaan en op basis van de subjectieve toets sprake is van het ontgaan van bronbelasting op dividenden bij een ander, is het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c, in beginsel van toepassing, tenzij de tussenhoudster is gevestigd in de EU/EER en op basis van de aanvullende mogelijkheid op andere wijze aannemelijk kan worden gemaakt dat sprake is van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.

Aanvullende mogelijkheid op andere wijze zakelijke redenen aannemelijk te maken

De aanwezigheid van geldige zakelijke redenen kan op andere wijze aannemelijk worden gemaakt aan de hand van de economische activiteiten van de tussenhoudster die het belang in de in Nederland gevestigde vennootschap houdt. De economische activiteiten van de tussenhoudster moeten reëel en relevant zijn in het licht van het houden van de aandelen in de in Nederland gevestigde vennootschap, waarbij 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 houden 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, zoals bijvoorbeeld het verzekeren van een aanspraak ingevolge een pensioenregeling, zullen in het algemeen in dit verband 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 de in Nederland gevestigde vennootschap door de tussenhoudster door middel van een beleidsbepalende en coördinerende rol. Als een tussenhoudster bijvoorbeeld van belang is in verband met een bedrijfsopvolging of in het kader van een joint venture, kan eveneens sprake zijn van voldoende economische activiteiten om te kunnen spreken van geldige zakelijke redenen. Hierbij is verder van belang dat de tussenhoudster over kantooruimte 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 tussenhouderster 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 hiervoor genoemde beleidsbesluit van 21 november 2011¹⁴ en het hiervoor genoemde beleidsbesluit van 15 januari 2011¹⁵ ten aanzien van met name het uitoefenen van de "significant people functions" met betrekking tot het economische belang bij de aandelen in de in Nederland gevestigde vennootschap.

Ingeval op basis van de aanvullende mogelijkheid op andere wijze aannemelijk kan worden gemaakt dat sprake is van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen, is geen sprake van misbruik. In dat geval is het eerste lid, onderdeel c, van genoemd artikel 2.1 dus niet van toepassing.

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 bronbelasting is verschuldigd, kan binnen de daarvoor gestelde kaders zekerheid vooraf worden gevraagd bij de Belastingdienst.

De voorgestelde antimisbruikbepaling zal in relatie tot verdragslanden kunnen worden geëffectueerd als het betreffende 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/G20 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 één van de voornaamste doelen om toegang tot de voordelen van het belastingverdrag te verkrijgen. Door middel van het Multilateraal Verdrag¹⁶ kan de PPT op efficiënte wijze doorwerken in de bestaande Nederlandse belastingverdragen.¹⁷ Daarnaast zet Nederland er op in om de PPT op te nemen in belastingverdragen waar Nederland bilateraal over onderhandelt.

Tot slot is in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel d, een specifieke regeling opgenomen voor de situatie met een hybride entiteit waarbij de opbrengstgerechtigde volgens de fiscale regelgeving van de staat waarin die opbrengstgerechtigde is gevestigd aldaar niet wordt behandeld als de gerechtigde tot de door een in Nederland aan die opbrengstgerechtigde gevestigde gelieerde vennootschap uitgekeerde voordelen omdat die opbrengstgerechtigde een

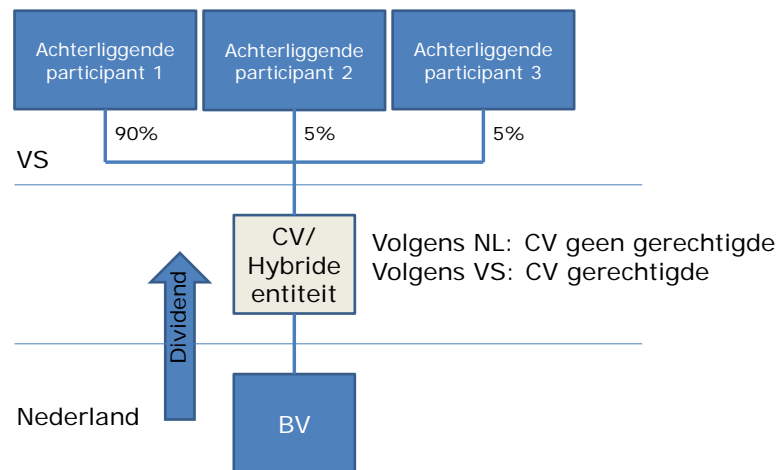
¹⁴ Zie ook voetnoot 8.

¹⁵ Zie ook voetnoot 9.

¹⁶ 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).

¹⁷ Zoals eerder gemeld, heeft Nederland aangegeven vrijwel zijn gehele verdragennetwerk 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.

belang in die vennootschap heeft door tussenkomst van een lichaam dat die staat als gerechtigde tot die voordelen beschouwt. Dat lichaam (hybride entiteit) wordt in die situatie naar Nederlandse fiscale maatstaven niet als de opbrengstgerechtigde aangemerkt, maar die entiteit wordt dus wel als de gerechtigde tot de opbrengst aangemerkt volgens de fiscale regelgeving van de staat waarin de achterliggende participant van deze entiteit is gevestigd. Een voorbeeld waar genoemd onderdeel d op ziet, is de structuur waarbij de achterliggende participanten in een commanditaire vennootschap (cv) zijn gevestigd in de Verenigde Staten (VS). In dit voorbeeld vormt de cv de hybride entiteit. In figuur 7 is een voorbeeld hiervan weergegeven.



Figuur 7: structuur met een hybride entiteit

In dit voorbeeld zijn de achterliggende participanten op grond van de reguliere systematiek – dat wil zeggen naar Nederlandse maatstaven – de opbrengstgerechtigden van het door de bv uitgekeerde dividend. De in Nederland gevestigde bv is de inhoudingsplichtige. De hybride entiteit is het in genoemd onderdeel d bedoelde lichaam door tussenkomst waarvan de opbrengstgerechtigde een belang heeft in de inhoudingsplichtige (de bv). Naar de maatstaven van de VS wordt de cv als de gerechtigde tot het door de bv uitgekeerde dividend beschouwd.

Genoemd onderdeel d bepaalt dat in deze situatie in beginsel bronbelasting op – door bv uitgekeerde – dividenden is verschuldigd door achterliggende participant 1 in de cv. Door de achterliggende participanten 2 en 3 is geen bronbelasting verschuldigd aangezien ten aanzien van hen geen sprake is van door een in Nederland aan de opbrengstgerechtigde gevestigde gelieerde vennootschap ter beschikking gestelde voordelen.

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 de hybride entiteit (de cv) volgens de fiscale regelgeving van de staat waarin die entiteit is gevestigd, aldaar als de gerechtigde tot de voordelen wordt beschouwd. Dat wil zeggen dat de dividenduitkering door die staat wordt behandeld als bestanddeel van het inkomen, de winst of het

voordeel van de in die staat gevestigde hybride entiteit. Wordt die entiteit volgens de fiscale regelgeving van de staat waarin die entiteit is gevestigd, aldaar behandeld als gerechtigde tot het dividend, dan wordt ingevolge het derde lid van genoemd artikel 2.1 die entiteit geacht de opbrengstgerechtigde, bedoeld in het eerste lid van dat artikel, te zijn, dat wil zeggen (in het voorbeeld van figuur 7): van het door de bv aan achterliggende participant 1 uitgekeerde dividend. In dat geval is die entiteit ingevolge het eerste lid, onderdeel a, van genoemd artikel 2.1 over die dividenduitkering bronbelasting verschuldigd indien die entiteit zou zijn gevestigd in een laagbelastende jurisdictie (volgens de fiscale of andere regelgeving van die jurisdictie). Ingeval niet wordt voldaan aan de in het voorgestelde derde lid van genoemd artikel 2.1 opgenomen voorwaarde dat de hybride entiteit volgens de fiscale regelgeving van de staat waarin die entiteit is gevestigd aldaar als de gerechtigde tot de opbrengst wordt behandeld, is ingevolge het eerste lid, onderdeel d, van genoemd artikel 2.1 achterliggende participant 1 bronbelasting over het door de bv uitgekeerde dividend verschuldigd.

Zonder nadere regeling zou in het geschetste voorbeeld achterliggende participant 1 in de VS in alle gevallen als de opbrengstgerechtigde worden aangemerkt waardoor er geen bronbelasting op dividenden zou zijn verschuldigd. In dat geval zou er bijvoorbeeld een dividendstroom kunnen ontstaan naar een hybride entiteit die ofwel fiscaal nergens is gevestigd, dan wel is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, zonder dat bronbelasting is verschuldigd.

Artikelen 3.1 en 3.2

De bronbelasting wordt op grond van het voorgestelde artikel 3.1 geheven over de voordelen in de vorm van dividenden. Zoals hiervoor al gezegd, zal in 2019 worden voorgesteld om de werkingssfeer van dit artikel per 2021 verder uit te breiden met de voordelen in de vorm van interest en royalty's.

Het voorgestelde artikel 3.2 bepaalt dat de voordelen in de vorm van dividenden worden bepaald volgens de regels van afdeling 3.2 (de voorgestelde artikelen 3.3, 3.4 en 3.5). Ook zal in 2019 worden voorgesteld om de werkingssfeer van deze bepaling per 2021 uit te breiden met betrekking tot de regels voor de bepaling van de voordelen in de vorm van interest (afdeling 3.3) en royalty's (afdeling 3.4).

Artikel 3.3

De bronbelasting wordt op grond van het voorgestelde artikel 3.1 geheven over de voordelen in de vorm van dividenden. Ingevolge het eerste lid van het voorgestelde artikel 3.3 behoren tot die voordelen de voordelen uit hoofde van de gerechtigdheid – rechtstreeks of door middel van certificaten – tot de opbrengst van aandelen in, winstbewijzen van en geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 aan een in Nederland gevestigde aan de opbrengstgerechtigde gelieerde vennootschap.

Deze grondslag voor de bronbelasting op dividenden sluit aan bij de bepalingen hieromtrent in de Wet DB 1965. Hiermee blijft voor de toepassing van de bronbelasting dus ook de voor de Wet DB 1965 geldende zogenoemde basisconceptie haar belang behouden. Dit houdt in dat op basis van het wettelijke systeem voor de totaliteit van de aandeelhouders als opbrengst wordt

aangemerkt het totaal van de door de vennootschap vanaf de oprichting tot aan de liquidatie behaalde winst, en dat zowel die winst als het gestorte kapitaal in beginsel evenredig wordt toegerekend aan alle aandelen.¹⁸ In dat wettelijke systeem is ook een objectieve benadering verankerd op basis waarvan de bepaling van het voordeel wordt beoordeeld vanuit de vennootschap die het voordeel ter beschikking stelt.

Het tweede lid van genoemd artikel 3.3 regelt wat in ieder geval moet worden verstaan onder de opbrengst waarnaar de bronbelasting op dividenden wordt geheven. Deze bepaling is ontleend aan de tekst van artikel 3, eerste lid, Wet DB 1965, met dien verstande dat ten opzichte van die tekst enkele aanpassingen worden voorgesteld. Deze aanpassingen zijn hierna nader toegelicht.

Ingevolge het tweede lid, onderdeel a, van genoemd artikel 3.3 behoren tot de opbrengst alle onmiddellijke of middellijke uitdelingen van winst, onder welke naam of in welke vorm ook gedaan. Ook inkoop van eigen aandelen door een vennootschap heeft het karakter van een uitdeling van winst voor hetgeen ter gelegenheid van de inkoop wordt uitgekeerd boven het gemiddeld op de aandelen gestorte kapitaal. Hetzelfde geldt voor hetgeen bij liquidatie van de vennootschap op aandelen wordt uitgekeerd. Hierbij wordt bij de inkoop van aandelen geen uitzondering gemaakt voor inkoop van aandelen ter tijdelijke belegging zoals dat in de Wet DB 1965 wel het geval is. Voorts wordt er bij hetgeen bij liquidatie op aandelen wordt uitgekeerd geen uitzondering meer gemaakt voor de geruisloze terugkeer uit de bv. Beide uitzonderingen zijn niet langer nodig aangezien de bronbelasting op dividenden alleen is verschuldigd op dividenduitkeringen die ter beschikking worden gesteld aan een lichaam door een aan dat lichaam (de opbrengstgerechtigde) gelieerde vennootschap.

In het tweede lid, onderdeel b, van genoemd artikel 3.3 is bepaald dat ook de uitreiking van aandelen aan aandeelhouders een aan de bronbelasting op dividenden onderworpen opbrengst kan vormen. Daarbij behoort ingevolge genoemd onderdeel b tot de opbrengst de nominale waarde van aandelen, voor zover er geen storting heeft plaatsgevonden of zal plaatsvinden.

Het tweede lid, onderdeel c, van genoemd artikel 3.3 bepaalt dat ook gedeeltelijke teruggaaf van hetgeen op aandelen is gestort (nominaal gestort kapitaal, agio en informeel kapitaal) is onderworpen aan de bronbelasting op dividenden voor zover er zuivere winst is. Daarbij past het naar de mening van het kabinet niet bij het karakter van de bronbelasting om, voor zover er zuivere winst is, de mogelijkheid tot onbelaste teruggaaf van nominaal op aandelen gestort kapitaal zoals nu geldt voor de Wet DB 1965¹⁹ te continueren. In een dergelijke situatie behoort een dergelijke gedeeltelijke teruggaaf dus, voor zover er zuivere winst is, tot de opbrengst waarnaar de bronbelasting wordt geheven. Hetzelfde geldt voor de teruggaaf van hetgeen op bewijzen van deelgerechtigdheid in een fonds voor gemene rekening is gestort als gevolg van de in

¹⁸ HR 22 juli 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2258.

¹⁹ Onder de huidige Wet DB 1965 behoort een gedeeltelijke teruggaaf van hetgeen op aandelen is gestort, ook voor zover er zuivere winst is, niet tot de opbrengst ingeval tevoren de algemene vergadering van aandeelhouders tot deze teruggaaf heeft besloten en de nominale waarde van de desbetreffende geplaatste aandelen bij statutenwijziging met een gelijk bedrag is verminderd.

het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid, opgenomen gelijkstelling van bewijzen van deelgerechtigdheid met aandelen in vennootschappen.

Ook over hetgeen wordt uitgekeerd op winstbewijzen is ingevolge het tweede lid, onderdeel d, van genoemd artikel 3.3 de bronbelasting verschuldigd. Hetzelfde geldt ingevolge het tweede lid, onderdeel e, van dat artikel voor de vergoedingen op geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969.

Het tweede lid, onderdeel f, van genoemd artikel 3.3 bevat voor fondsen voor gemene rekening een gelijksoortige bepaling als het tweede lid, onderdeel b, van genoemd artikel 3.3 voor vennootschappen. In genoemd onderdeel b wordt aangesloten bij "de nominale waarde" van de aandelen. Bij bewijzen van deelgerechtigdheid ontbreekt echter een nominaal bedrag en daarom is daarvoor een afzonderlijk onderdeel nodig.

Uitdelingen van winst door de coöperatie aan de leden behoren ingevolge onderdeel a van genoemd artikel 3.3 tot de opbrengst waarnaar de bronbelasting wordt geheven. De inleggelden bij een coöperatie zijn civielrechtelijk echter niet goed vergelijkbaar met het aandelenkapitaal bij een kapitaalvennootschap. Daarom wordt voor de duidelijkheid in het tweede lid, onderdeel g, van genoemd artikel 3.3 expliciet bepaald dat ook renten op inleggelden en, in het algemeen, alle vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen door oprichters, aandeelhouders, leden, deelnemers of deelgerechtigden als zodanig tot de opbrengst behoren. Hiermee is aangesloten bij de tekst van artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 op basis waarvan bijvoorbeeld ook dergelijke vergoedingen bij het bepalen van de winst van de coöperatie niet in aftrek komen. De gehele of gedeeltelijke teruggaaf van inleggelden is op basis van het voorgestelde tweede lid, onderdeel c, van genoemd artikel 3.3 onderworpen aan de bronbelasting op dividenden voor zover er zuivere winst is.

Zonder nadere regeling zou bij een inkoop van aandelen om niet of tegen een lagere waarde dan de waarde in het economische verkeer van een in een laagbelastende jurisdictie gevestigde opbrengstgerechtigde een gedeelte van de zuivere winst naar een andere aandeelhouder kunnen verschuiven. In voorkomende gevallen zou hierdoor de bronbelasting (deels) kunnen worden ontweken, bijvoorbeeld indien die andere aandeelhouder niet in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd. Daarom is in het derde lid van genoemd artikel 3.3 een regeling opgenomen op grond waarvan, indien bij een inkoop van aandelen een tegenprestatie ontbreekt of is bedongen bij een niet onder normale omstandigheden gesloten overeenkomst, de waarde die ten tijde van de inkoop in het economische verkeer aan de aandelen wordt toegekend, wordt aangemerkt als hetgeen ter gelegenheid van die inkoop wordt uitgekeerd. Ingevolge genoemd derde lid is het voorgaande eveneens van toepassing bij een afkoop of inkoop van winstbewijzen.

Om constructies gericht op het ontgaan van heffing van bronbelasting op dividenden tegen te gaan, is ingevolge de eerste zin van het vierde lid van genoemd artikel 3.3 in samenhang met het voorgestelde artikel 2.1 ook bronbelasting verschuldigd over het bedrag dat wordt genoten bij

vervreemding van onmiddellijk gehouden aandelen in een in Nederland gevestigde aan de opbrengstgerechtigde gelieerde vennootschap, voor zover dat bedrag verband houdt met de zuivere winst van die vennootschap. Daarbij wordt onder zuivere winst begrepen alles wat er meer is dan het op de vervreemde aandelen gestorte kapitaal²⁰, hetgeen dus bijvoorbeeld ook stille reserves en winstanticipatie omvat. Bij de toepassing van de eerste zin van genoemd vierde lid is de opbrengstgerechtigde (de vervreemder) dus een belastingplichtige als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, die de door hem onmiddellijk gehouden aandelen in een in Nederland gevestigde aan hem gelieerde vennootschap vervreemdt.

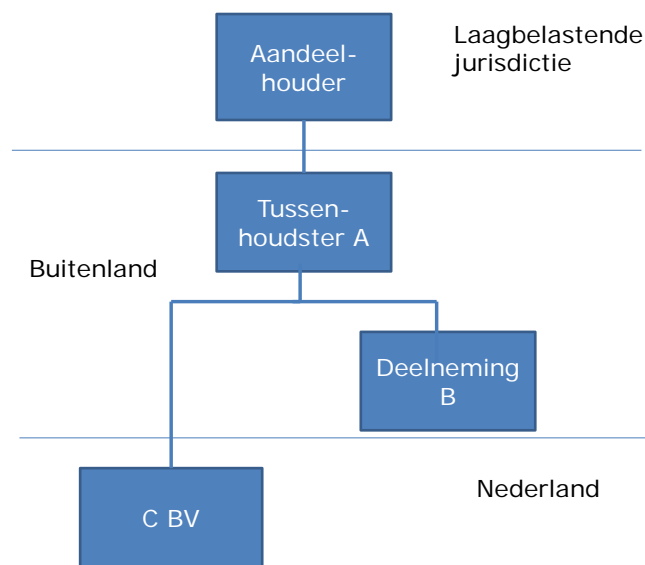
Ingevolge de tweede zin van genoemd vierde lid geldt hetzelfde ten aanzien van de vervreemding van door een opbrengstgerechtigde (de vervreemder) middellijk gehouden aandelen in een in Nederland gevestigde aan hem gelieerde vennootschap door tussenkomst van uitsluitend een of meer lichamen als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c. De term "uitsluitend" ziet hierbij dus op de verticale lijn in de structuur tussen de vervreemder en de in Nederland gevestigde aan hem gelieerde vennootschap. Het kan dus bijvoorbeeld ook een middellijk belang van 60% in de in Nederland gevestigde vennootschap betreffen waarbij de overige 40% van de aandelen in de in Nederland gevestigde vennootschap wordt gehouden door andere aandeelhouders dan lichamen als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c.

Genoemd vierde lid is daardoor zowel van toepassing indien het belang in de in Nederland gevestigde vennootschap middellijk wordt gehouden via een tussenhouderster als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c, en de aandelen in die tussenhouderster worden vervreemd als wanneer die tussenhouderster de aandelen in die vennootschap vervreemdt. Uitgaande van de in figuur 6 geschetste structuur en onder de aanname dat tussenhouderster 1 en tussenhouderster 2 beide worden aangemerkt als een lichaam als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c, kan dit als volgt worden verduidelijkt. Indien de in de laagbelastende jurisdictie gevestigde aandeelhouder de aandelen in tussenhouderster 2 vervreemdt, is die aandeelhouder bronbelasting verschuldigd op basis van het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, in samenhang met de tweede zin van het voorgestelde artikel 3.3, vierde lid. Als tussenhouderster 2 de aandelen in tussenhouderster 1 vervreemdt, is tussenhouderster 2 op basis van het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c, in samenhang met de tweede zin van het voorgestelde artikel 3.3, vierde lid, bronbelasting verschuldigd. Ingeval tussenhouderster 1 de aandelen in de bv vervreemdt, is tussenhouderster 1 bronbelasting verschuldigd op basis van het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c, in samenhang met de eerste zin van het voorgestelde artikel 3.3, vierde lid. Genoemd vierde lid geldt verder in gelijke zin voor de vervreemding van door een opbrengstgerechtigde onmiddellijk of middellijk gehouden certificaten van aandelen, winstbewijzen of geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969.

²⁰ Kamerstukken II 1958/59, 5380, nr. 3, p. 42.

Het vierde lid van genoemd artikel 3.3 omvat zowel de vervreemding aan een derde als bijvoorbeeld de situatie waarin de aandelen in de in Nederland gevestigde gelieerde vennootschap binnen concernverband worden verhangen. Tevens ziet dat lid op situaties waarin een bedrag wordt genoten dat verband houdt met de zuivere winst van die vennootschap bij een rechtshandeling met behoud van de aandelen, zoals bijvoorbeeld het geval waarin alleen het recht op die opbrengst wordt vervreemd of een (kortdurend) vruchtgebruik wordt gevestigd terwijl de onderliggende aandelen worden behouden. Daarmee wordt onder genoemd vierde lid alles begrepen wat kan worden beschouwd als een vergoeding voor de (te verwachten) zuivere winst.

Ingevolge het vijfde lid van genoemd artikel 3.3 wordt ingeval een tegenprestatie ontbreekt of is bedongen bij een niet onder normale omstandigheden gesloten overeenkomst het bedrag dat wordt genoten bij de vervreemding of andere rechtshandeling bepaald op basis van de waarde in het economische verkeer die ten tijde van de vervreemding, onderscheidenlijk andere rechtshandeling, aan de aandelen, certificaten, winstbewijzen of geldeningen, onderscheidenlijk het vermogensrecht, kan worden toegekend. Dit wordt verduidelijkt aan de hand van het volgende voorbeeld (figuur 8).



Figuur 8: voorbeeld vervreemden tussenhoudster

Een in een laagbelastende jurisdictie gevestigde aandeelhouder houdt alle aandelen in een in het buitenland gevestigde tussenhoudster A. Tussenhoudster A is een tussenhoudster als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c, die alle aandelen in de in het buitenland gevestigde deelneming B en in de in Nederland gevestigde C BV houdt.

De in de laagbelastende jurisdictie gevestigde aandeelhouder draagt de aandelen in tussenhoudster A voor 200 over aan een groepsvennootschap. De waarde in het economische verkeer die ten tijde van de verkoop aan de aandelen in tussenhoudster A kan worden toegekend,

bedraagt echter 700, zijnde 900 toerekenbaar aan C BV en -/- 200 aan deelneming B. Het gestorte kapitaal van C BV bedraagt 100.

Ingevolge het voorgestelde artikel 3.3, vierde lid, behoort in dit geval tot de opbrengst het bedrag dat wordt genoten bij vervreemding van de aandelen in tussenhoudster A, voor zover dat bedrag verband houdt met de zuivere winst van C BV. Het deel van het bedrag dat bij vervreemding wordt genoten en verband houdt met de zuivere winst van C BV bedraagt dan 900 (waarde in het economische verkeer, dus inclusief stille reserves en winstanticipatie) minus het gestorte kapitaal van 100 is 800.

Op basis van het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, in samenhang met de tweede zin van genoemd artikel 3.3, vierde lid, is de in de laagbelastende jurisdictie gevestigde aandeelhouder dus over een opbrengst van 800 bronbelasting verschuldigd.

Omdat de in Nederland gevestigde vennootschap in deze situaties echter feitelijk geen opbrengst ter beschikking stelt aan de opbrengstgerechtigde, wordt de te belasten opbrengst ingevolge het zesde lid van genoemd artikel 3.3 geacht ter beschikking te zijn gesteld door de in Nederland gevestigde vennootschap. Aangezien dit – eveneens ingevolge genoemd zesde lid – geacht wordt plaats te vinden op het onmiddellijk aan de vervreemding of andere rechtshandeling voorafgaande tijdstip, is ter zake van die verschuldigde opbrengst nog sprake van een voordeel, ter beschikking gesteld door een in Nederland gevestigde aan de opbrengstgerechtigde gelieerde vennootschap. Daarbij is op grond van het voorgestelde artikel 5.2, eerste lid, in een dergelijke situatie het bepaalde in het voorgestelde artikel 5.1 met betrekking tot de inhouding en afdracht van de bronbelasting door de inhoudingsplichtige niet van toepassing. Ingevolge het tweede lid van genoemd artikel 5.2 dient de ter zake van een opbrengst als bedoeld in voorgestelde artikel 3.3, vierde lid, over een tijdvak verschuldigde bronbelasting namelijk door de belastingplichtige op aangifte te worden voldaan.

In het zevende lid van genoemd artikel 3.3 is een regeling opgenomen die kort gezegd inhoudt dat – voor zover door de inhoudingsplichtige of de opbrengstgerechtigde aannemelijk wordt gemaakt dat – over een opbrengst waarover reeds met toepassing van het vierde lid bronbelasting is geheven, niet nogmaals bronbelasting wordt verschuldigd. Zonder die regeling zou dit bijvoorbeeld het geval kunnen zijn indien een in een laagbelastende jurisdictie gevestigd lichaam A alle door lichaam A onmiddellijk gehouden aandelen in een in Nederland gevestigde aan lichaam A gelieerde vennootschap (X) vervreemdt aan een ander lichaam dat ook in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd (lichaam B) en nadien de zuivere winst van X, ter zake waarvan bij die vervreemding reeds bronbelasting is geheven, als dividend wordt uitgekeerd aan lichaam B. Ingevolge genoemd zevende lid is het voorgaande eveneens van toepassing op de opbrengst waarover reeds met toepassing van het voorgestelde artikel 3.4, vijfde lid, bronbelasting is geheven. Dit betreft het fictieve heffingsmoment bij een splitsing van een in Nederland gevestigde vennootschap die in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van bronbelasting. Zonder nadere regeling zou ook dan nogmaals bronbelasting worden verschuldigd over dezelfde zuivere winst waarover reeds bij de splitsing bronbelasting is geheven, bijvoorbeeld

ingeval na die splitsing de aandelen die recht geven op die reeds belaste zuivere winst worden vervreemd of die zuivere winst als dividend wordt uitgekeerd.

Het achtste lid van genoemd artikel 3.3 bepaalt dat niet in geld genoten opbrengst in aanmerking wordt genomen naar de waarde die daaraan in het economische verkeer kan worden toegekend. Deze bepaling is ontleend aan artikel 3, tweede lid, Wet DB 1965.

Artikel 3.4

Het voorgestelde artikel 3.4 bevat regels voor de vaststelling van de hoogte van het gestorte kapitaal bij een aandelenruil, een juridische splitsing en een juridische fusie.²¹ Dat artikel heeft als doel te voorkomen dat als gevolg van een fusie of splitsing de bronbelastingclaim op de nog niet uitgekeerde winstreserves verloren gaat. Daartoe regelt dat artikel dat ter zake van de uitgereikte of toegekende aandelen slechts als fiscaal erkend kapitaal wordt aangemerkt het gestorte kapitaal op de vóór de fusie of splitsing aanwezige aandelen. Voor zover de waarde in het economische verkeer van wat ter zake van de uitreiking of toekenning van aandelen is ingebracht, hoger is dan het oorspronkelijk gestorte kapitaal, is sprake van fiscaal niet-erkend kapitaal. Deze bepaling is ontleend aan de tekst van artikel 3a Wet DB 1965, met dien verstande dat er – in verband met het verschil in karakter van de bronbelasting op dividenden ten opzichte van de Wet DB 1965 – geen tegemoetkomende regeling (step-up) is opgenomen om te voorkomen dat een Nederlandse bronbelastingclaim op bestaande buitenlandse reserves ontstaat bij een grensoverschrijdende fusie, onderscheidenlijk splitsing. De in te voeren bronbelasting is erop gericht te ontmoedigen dat structuren met laagbelastende jurisdicties via Nederland lopen. In dat verband past het om voor de toepassing van de bronbelasting geen step-up te verlenen voor bestaande buitenlandse reserves bij een grensoverschrijdende splitsing of fusie.

Van genoemd artikel 3.4 heeft het eerste lid betrekking op de aandelenruil, het tweede lid op de juridische fusie en het derde lid op de splitsing (afsplitsing en zuivere splitsing). In het vierde lid van genoemd artikel 3.4 is bepaald wat wordt verstaan onder evenredig gedeelte voor de toepassing van het derde lid van dat artikel. Het vijfde lid van genoemd artikel 3.4 creëert voor splitsingen een heffingsmoment voor de situatie waarin het splitsende lichaam in Nederland is gevestigd en de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Bij toepassing van genoemd vijfde lid wordt de splitsing als een winstuitdeling door de splitsende rechtspersoon aangemerkt. Het zesde lid van genoemd artikel 3.4 bepaalt wanneer een splitsing wordt geacht in overwegende mate te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Daarbij wordt ook nader omschreven wanneer zakelijke overwegingen niet aanwezig worden geacht. Het zevende lid van genoemd artikel 3.4 regelt de mogelijkheid tot het vragen van zekerheid vooraf over de vraag of sprake is van het in overwegende mate van ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

²¹ Hierna: splitsing of fusie.

Artikel 3.5

Het voorgestelde artikel 3.5 regelt de vaststelling door de inspecteur, bij voor bezwaar vatbare beschikking, van hetgeen – ten behoeve van de heffing van de bronbelasting op dividenden – is gestort op de aandelen van een vennootschap. In samenhang met de definitie van vennootschap in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, onderdeel g, gaat het hierbij om hetgeen is gestort op de aandelen van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, een naamloze vennootschap, een open commanditaire vennootschap of andere vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld, alsmede het gemiddeld op de betreffende aandelen gestorte kapitaal. De omvang van het (gemiddeld) gestorte kapitaal kan voor de vennootschap (zijnde de inhoudingsplichtige) een rol spelen wanneer het gaat om de toepassing van het voorgestelde artikel 3.3, tweede lid, onderdelen a, b en c (inkoop en uitkering bij liquidatie, winstbonus en gedeeltelijke teruggaaf van hetgeen op aandelen is gestort). In samenhang met de gelijkstelling in het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid, kan het voorgestelde artikel 3.5 dienovereenkomstig worden toegepast ten aanzien van de bewijzen van deelgerechtigdheid in een fonds voor gemene rekening en de lidmaatschapsrechten in een coöperatie.

De aanvrager moet de gegevens en de bescheiden verschaffen die voor de beslissing op de aanvraag nodig zijn en waarover hij redelijkerwijs de beschikking kan krijgen (artikel 4:2, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht, Awb). Daarbij wordt voor de volledigheid opgemerkt dat indien de verstrekte gegevens en bescheiden onvoldoende zijn voor de beoordeling van aanvraag of voor de voorbereiding van de beschikking, de inspecteur aanvullende informatie kan vragen (artikel 4:5 Awb), waardoor de termijn voor het geven van de beschikking wordt opgeschort met ingang van de dag waarop het bestuursorgaan de aanvrager uitnodigt de aanvraag aan te vullen, tot de dag waarop de aanvraag is aangevuld of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken (artikel 4:15 Awb).

Een beschikking betreft in beginsel het gestorte kapitaal op een bepaald tijdstip. Het is echter ook mogelijk dat een beschikking wordt gegeven die alleen de gevolgen voor het gestorte kapitaal van een enkele storting vaststelt. De beschikking moet het tijdstip of de transactie vermelden waarvoor het vastgestelde gestorte kapitaal geldt. De beschikking zal tevens een aanduiding bevatten van de gegevens waarop de beschikking is gebaseerd.

Artikel 4.1

Ingevolge het voorgestelde artikel 4.1 bedraagt de bronbelasting op dividenden 23,9%. Het tarief van de bronbelasting sluit aan bij het vennootschapsbelastingtarief voor winsten vanaf € 200.000. Dat tarief wordt door het kabinet stapsgewijs verlaagd naar 22,25% in 2021. Dit gebeurt in drie jaarlijkse stappen: met ingang van 2019 wordt het tarief verlaagd naar 24,3%, per 2020 wordt het tarief verder verlaagd naar 23,9% en in 2021 naar 22,25%. In verband met de beoogde inwerkingtreding van de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen maatregelen met ingang van 1 januari 2020 wordt daarom in dit wetsvoorstel een tarief voor de bronbelasting op dividenden van 23,9% voorgesteld. In het in 2019 bij de Tweede Kamer aanhangig te maken wetsvoorstel zal

het tarief met ingang van 1 januari 2021 worden verlaagd naar 22,25%. Dat tarief zal vervolgens gelden voor de bronbelasting op dividenden, interest en royalty's.

Artikel 4.2

De heffing van een bronbelasting op dividenden leidt ertoe dat door een opbrengstgerechtigde – bij een heffing van 23,9% – ter zake van een dividenduitkering van bijvoorbeeld 100, netto 76,1 wordt ontvangen. Wenst de vennootschap dat de opbrengstgerechtigde netto toch 100 aan voordelen in de vorm van dividenden ontvangt dan moeten of de uitgekeerde voordelen op een hoger bedrag worden gesteld of moet de uitkerende vennootschap 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 100/76,1. 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.

Genoemd artikel 4.2 kan niet worden toegepast ten aanzien van de met toepassing van het voorgestelde artikel 3.3, vierde lid, verschuldigde bronbelasting aangezien er dan geen sprake is van een inhoudingsplichtige. De met toepassing van het voorgestelde artikel 3.3, vierde lid, verschuldigde bronbelasting dient dan door de belastingplichtige op aangifte te worden voldaan. Verwezen wordt naar de toelichting bij het zesde lid van genoemd artikel 3.3 en bij het voorgestelde artikel 5.2.

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. Ingevolge het tweede lid van genoemd artikel 5.1 is de vennootschap die de voordelen ter beschikking stelt verplicht de bronbelasting in te houden op het tijdstip waarop zij de voordelen in de vorm van dividenden ter beschikking stelt.

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 verschuldigde belasting binnen één maand na einde van dat tijdvak overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger worden betaald. In artikel 25 van 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 deze termijn voor aangifte en afdracht is in het vierde lid, eerste zin, van genoemd artikel 5.1 bepaald dat wanneer de bronbelasting meer bedraagt dan de voordelen in geld, het ontbrekende geacht wordt te zijn ingehouden op het in het tweede lid van dat artikel omschreven tijdstip. Voorts is daarbij bepaald dat de inhoudingsplichtige bevoegd is het ontbrekende te verhalen op de gerechtigde tot de opbrengst. Ingevolge de tweede zin van genoemd vierde lid kan de inhoudingsplichtige de afgifte van de niet in geld genoten voordelen opschorten tot voldoening van deze vordering plaatsvindt. Het vierde lid van genoemd artikel 5.1 is ontleend aan artikel 7, vijfde lid, Wet DB 1965.

Artikel 5.2

Ingevolge het voorgestelde artikel 5.2 dient de ter zake van een opbrengst als bedoeld in het voorgestelde artikel 3.3, vierde lid, over een tijdvak verschuldigde bronbelasting, in afwijking van het voorgestelde artikel 5.1, door de belastingplichtige op aangifte te worden voldaan.

Artikel 6.1

Het voorgestelde artikel 6.1 zorgt ervoor dat de inspecteur een naheffingsaanslag bronbelasting kan opleggen aan de inhoudingsplichtige, die in Nederland is gevestigd, of de belastingplichtige, die in het buitenland is gevestigd. In aanvulling op de naheffingsmogelijkheid van artikel 20 AWR ziet deze bevoegdheid specifiek op de situatie waarbij de inhoudingsplichtige zijn verplichtingen om de verschuldigde belasting in te houden op het tijdstip waarop de belastbare voordelen ter beschikking zijn gesteld aan de belastingplichtige of deze ingehouden belasting (tijdig) op aangifte af te dragen niet of niet geheel is nagekomen.

Bij andere afdrachtbelastingen, zoals de loonbelasting, wordt niet ingehouden of niet afgedragen belasting in de meeste gevallen nageheven bij de inhoudingsplichtige. Op grond van het voorgestelde artikel 6.1 heeft de inspecteur de keuze aan wie de naheffingsaanslag bronbelasting wordt opgelegd: de in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige of de in het buitenland gevestigde belastingplichtige. 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 bij 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 (in dit voorbeeld: de belastingplichtige).

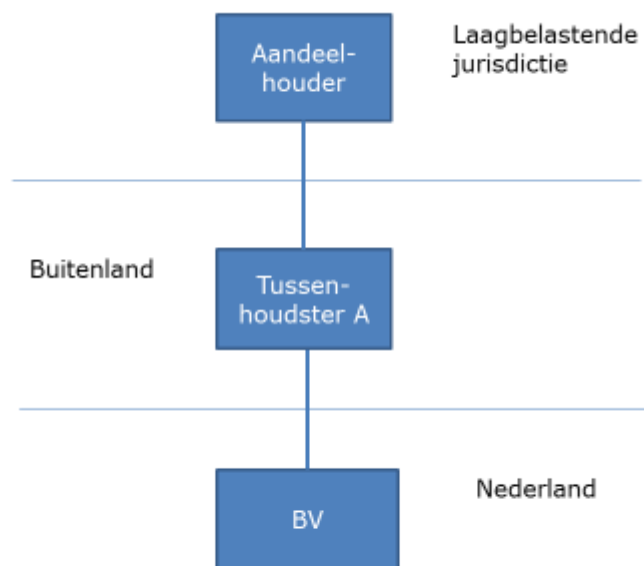
Met het voorgestelde artikel 6.1 wordt beoogd om misbruik te bestrijden en invorderingsrisico's te beperken. Hieronder valt bijvoorbeeld het tegengaan van zogenoemde verhaalsconstructies. Van een verhaalsconstructie is sprake als een of meer handelingen zijn verricht die tot benadeling van de ontvanger hebben geleid en die handelingen ook in overwegende mate met dat doel zijn verricht. Bij de bronbelasting kan worden gedacht aan de situatie dat de winstreserves van een in Nederland gevestigde bv, de inhoudingsplichtige, via een dividenduitkering waarop geen bronbelasting wordt ingehouden volledig aan die bv worden onttrokken. De in Nederland gevestigde bv, die niet meer beschikt over baten en vermogen, wordt vervolgens spoedig ontbonden en houdt daarmee op te bestaan. De aandeelhouder, zijnde het belastingplichtige lichaam in het buitenland, beschikt door ontvangst van het uitgekeerde dividend over het gehele vermogen van de in Nederland gevestigde bv inclusief een bedrag gelijk aan de verschuldigde, maar niet ingehouden (en dus ook niet afgedragen) bronbelasting.

Met de mogelijkheid de naheffingsaanslag bronbelasting te kunnen opleggen 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. De inspecteur heeft bij het opleggen van deze naheffingsaanslag overigens geen aanvullende bewijslast om aannemelijk te maken dat er sprake is van misbruik, waaronder bijvoorbeeld de aanwezigheid van een verhaalsconstructie. Ingeval gegronde vrees bestaat dat de belastingschuld 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).²²

Artikel 6.2

Met het eerste lid van het voorgestelde artikel 6.2 wordt de informatieverplichting van artikel 47a, eerste lid, AWR van toepassing met betrekking tot een (in Nederland gevestigde) inhoudingsplichtige waarin een in het buitenland gevestigd lichaam onmiddellijk of middellijk een belang heeft waarmee een zodanige invloed op de besluiten van die (in Nederland gevestigde) inhoudingsplichtige kan worden uitgeoefend dat de activiteiten van die inhoudingsplichtige kunnen worden bepaald (kwalificerend belang), ook als dat (in het buitenland gevestigde) lichaam niet - onmiddellijk of middellijk - een belang van meer dan 50% in de inhoudingsplichtige bezit. Figuur 9 geeft een situatie weer waarop het voorgestelde artikel 6.2 betrekking kan hebben.



Figuur 9: informatieverplichting 47a AWR

De inspecteur kan van de in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige, in figuur 9 is dit de bv, gegevens en inlichtingen verzoeken die van belang kunnen zijn voor de heffing van belasting waarvan de inhouding is opgedragen aan die inhoudingsplichtige.²³ Tevens kan de inspecteur aan de inhoudingsplichtige verzoeken om de boeken, bescheiden en 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 belasting waarvan de

²² Artikel 10, eerste lid, onderdeel d, IW 1990.

²³ Artikel 47, eerste lid, onderdeel a, AWR.

inhouding is opgedragen aan die inhoudingsplichtige.²⁴ Het is echter mogelijk dat niet de in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige zelf, maar een niet in Nederland gevestigd lichaam met een onmiddellijk of middellijk kwalificerend belang als bedoeld in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, onderdeel d, in die inhoudingsplichtige over de betreffende gegevens, inlichtingen of andere gegevensdragers beschikt. In figuur 9 is dit de tussenhoudster of de aandeelhouder in de laagbelastende jurisdictie. Ingevolge de tweede zin van het eerste lid van het voorgestelde artikel 6.2 is de eerste zin van dat lid van overeenkomstige toepassing ingeval de inhoudingsplichtige de belasting voor zijn rekening neemt op grond 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 tussenhoudster of het lichaam in de laagbelastende jurisdictie. Op grond van het tweede lid van genoemd artikel 6.2 kan de inspecteur, ingeval hij tot het oordeel komt dat de Nederlandse inhoudingsplichtige niet of niet volledig voldoet aan de voorgestelde informatieverplichting, een zogenoemde informatiebeschikking geven.²⁵ Tegen de informatiebeschikking staat bezwaar en beroep open.

Artikel 6.3

Met het voorgestelde artikel 6.3, eerste lid, worden de inhoudingsplichtige en de belastingplichtige verplicht om juiste en volledige inlichtingen en gegevens die van belang kunnen zijn voor de heffing van bronbelasting te verstrekken aan de inspecteur nadat de inhoudingsplichtige, onderscheidenlijk de belastingplichtige, 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, onderscheidenlijk de belastingplichtige, 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 en de belastingplichtige ten behoeve van een juiste heffing van bronbelasting geregeld.

De inlichtingenverplichting van het voorgestelde artikel 6.3 geldt alleen voor de inhoudingsplichtige, onderscheidenlijk de belastingplichtige, als hij een eigen fiscale verplichting niet, onjuist of niet volledig is nagekomen. Ingeval de inhoudingsplichtige bijvoorbeeld geen, een onjuiste of een onvolledige aangifte heeft gedaan met betrekking tot verschuldigde en af te dragen bronbelasting, rust alleen op de inhoudingsplichtige de inlichtingenverplichting van het voorgestelde artikel 6.3 en niet op de belastingplichtige aan wie het dividend ter beschikking is gesteld. Hetzelfde geldt ingeval de belastingplichtige bronbelasting op aangifte dient te voldoen en deze aangifte niet, onjuist of onvolledig is gedaan. Hierbij zal alleen op de belastingplichtige de inlichtingenverplichting van het voorgestelde artikel 6.3 rusten.

²⁴ Artikel 47, eerste lid, onderdeel b, AWR.

²⁵ Artikel 52a AWR.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat op grond van het voorgestelde artikel 6.1 de inspecteur in principe 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 niet of niet geheel is nagekomen. Deze keuzemogelijkheid van het voorgestelde artikel 6.1 geldt in principe 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 zowel de inhoudingsplichtige als de belastingplichtige 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, onderscheidenlijk de belastingplichtige, 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 vennootschappen en 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 Nederlandse vennootschap uiterlijk gaat lopen op het moment dat de jaarstukken worden opgemaakt dan wel het moment dat de aangifte vennootschapsbelasting wordt gedaan.

Artikel 6.4

Via het voorgestelde artikel 6.4, eerste lid, wordt een vergrijpboete mogelijk indien het aan opzet of grove schuld van de inhoudingsplichtige of de belastingplichtige is te wijten dat de verplichting van het voorgestelde artikel 6.3 niet wordt nagekomen. Op grond van het tweede lid van het voorgestelde artikel 6.4 is de vergrijpboete maximaal 100% van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de verplichting van het voorgestelde artikel 6.3 niet zou zijn geheven. Daarentegen staat de oplegging van een vergrijpboete op grond van het voorgestelde artikel 6.4 in principe 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 het voorgestelde artikel 6.4 en de bronbelasting naheft bij de belastingplichtige op grond van het voorgestelde artikel 6.1.

De vergrijpboete kan worden opgelegd aan de overtreder van de actieve inlichtingenverplichting. Het voorgestelde artikel 6.4, eerste lid, richt zich tot de inhoudingsplichtige en de belastingplichtige. De inhoudingsplichtige en de belastingplichtige zijn hierdoor in principe de mogelijke overtreders. Echter, op grond van artikel 5:1 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb)

wordt onder overtreder verstaan: degene die de overtreding pleegt of medepleegt. Verder wordt artikel 67o, eerste en derde lid, AWR, via het derde lid van het voorgestelde artikel 6.4, van overeenkomstige toepassing verklaard. Het van toepassing zijn van artikel 5:1 Awb en het van overeenkomstige toepassing zijn van artikel 67o, eerste lid, AWR brengen met zich dat naast een vergrijpboete aan de overtreder, de vergrijpboete ook kan worden opgelegd aan de medepleger, de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige. Indien deze vergrijpboete wordt opgelegd aan een medeplichtige, wordt het bedrag van de boete dat ten hoogste kan worden opgelegd op grond van de overeenkomstige toepassing van artikel 67o, derde lid, AWR met een derde verminderd. Op grond van het vierde lid van het voorgestelde artikel 6.4 vervalt in alle gevallen 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 en is mede afhankelijk van de omstandigheden van het geval. In bepaalde omstandigheden kan in plaats van voor een bestuurlijke boete worden gekozen voor een strafrechtelijke afdoening.²⁶ 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 7.1, onderdelen A en B (artikelen 3.54a en 4.34 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De tariefsverlaging voor de vennootschapsbelasting heeft gevolgen voor de regeling voor een geruisloze terugkeer uit een naamloze vennootschap (nv) of besloten vennootschap (bv) (vennootschapsbelasting) naar een onderneming in de inkomstenbelasting. Deze regeling houdt grofweg in dat indien een nv of bv wordt ontbonden en de onderneming van die nv of bv als onderneming in de inkomstenbelasting wordt voortgezet door de aandeelhouders van die nv of bv, de stakingswinst niet in de vennootschapsbelasting wordt betrokken en de aandeelhouders niet in de inkomstenbelasting worden betrokken voor een eventueel vervreemdingsvoordeel uit aanmerkelijk belang. Daar staat tegenover dat er in de winstsfeer in de inkomstenbelasting een terugkeerreserve wordt gevormd. Dit vergt herrekening van een vennootschapsbelastingclaim en van de belastingclaim op aanmerkelijkbelangaandelen (ab-claim) naar een box 1-inkomstenbelastingclaim. Een element in deze herrekening is het percentage van het laagste tarief voor de vennootschapsbelasting.

Voorgesteld wordt vanaf 1 januari 2019 het percentage van het laagste tarief voor de vennootschapsbelasting stapsgewijs te verlagen van de huidige 20% naar 16% in 2021. Van de gelegenheid wordt gebruikgemaakt om in de artikelen artikel 3.54a, derde lid, en 4.34, vijfde lid, Wet IB 2001 op een zodanige wijze te verwijzen naar genoemd percentage, dat een aanpassing van de wettekst op het moment dat het percentage van het laagste tarief voor de vennootschapsbelasting wijzigt niet meer noodzakelijk is.

²⁶ In Nederland geldt una via op grond van artikel 5:44 Awb en artikel 243 Wetboek van Strafvordering.

In artikel 7.1, onderdeel A, wordt in dat kader voorgesteld om het percentage van 80% in artikel 3.54a, derde lid, Wet IB 2001, dat bestaat uit een percentage van 100% verminderd met het percentage van het laagste tarief voor de vennootschapsbelasting, te vervangen door de formule “(100-L/100) deel”, waarbij L staat voor het percentage van het laagste tarief, bedoeld in artikel 22 Wet Vpb 1969, geldend op het tijdstip van de voortzetting, bedoeld in het eerste lid van genoemd artikel 3.54a.

In artikel 4.34, vijfde lid, Wet IB 2001 is eveneens een verwijzing opgenomen naar het percentage van het laagste tarief voor de vennootschapsbelasting, in dit geval in de vorm van het percentage van 20%. In artikel 7.1, onderdeel B, wordt derhalve voorgesteld vanaf 1 januari 2019 een verwijzing op te nemen naar het laagste tarief voor de vennootschapsbelasting op het tijdstip van de voortzetting in plaats van het feitelijke percentage te noemen.

Artikel 7.2

Artikel 7.2, onderdelen A, B, C en D (artikelen 2.15, 2.17, 3.14 en 4.15 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het voorgestelde artikel 7.2, onderdelen A, B, C en D, bevat de wijzigingen van enkele artikelen in de Wet IB 2001 die samenhangen met het voorstel de Wet DB 1965 in te trekken. Voorgesteld wordt de bepalingen in de artikelen 2.15, tweede en vierde lid, en 2.17, tweede tot en met vierde lid, Wet IB 2001 met betrekking tot de toerekening van geheven dividendbelasting van een minderjarig kind, onderscheidenlijk van de belastingplichtige en zijn partner, te laten vervallen. Voorts wordt voorgesteld de bepaling in de artikelen 3.14, zesde lid, en 4.15, vierde lid, Wet IB 2001 te laten vervallen op grond waarvan de geheven dividendbelasting niet in aftrek komt bij het – voor de heffing van inkomstenbelasting – bepalen van de winst uit een onderneming of – via artikel 3.95 Wet IB 2001 – van het resultaat uit een werkzaamheid, onderscheidenlijk niet tot de kosten behoort van de reguliere voordelen uit een aanmerkelijk belang.

Artikel 7.2, onderdeel E (artikel 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel de Wet DB 1965 in te trekken, wordt voorgesteld artikel 9.2, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 te laten vervallen. Dat betreft de bepaling ten aanzien van de verrekening van geheven dividendbelasting met de verschuldigde inkomstenbelasting. In dat kader worden de onderdelen c en d in dat lid verletterd tot b en c. Verder wordt voorgesteld om in genoemd artikel 9.2 het tweede tot en met vierde lid te laten vervallen. Die leden sluiten verrekening van dividendbelasting met de verschuldigde inkomstenbelasting uit in geval van dividendstripping, onderscheidenlijk bij een lijfrenteverzekering of een lijfrentebeleggingsrecht. Tevens wordt voorgesteld om in genoemd artikel 9.2 het achtste lid, dat betrekking heeft op de verrekening van dividendbelasting bij buitenlandse belastingplichtigen, te laten vervallen. De resterende leden van genoemd artikel 9.2 worden in dat kader vernummerd.

Artikel 7.2, onderdeel F (artikel 10bis.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel de Wet DB 1965 in te trekken, wordt voorgesteld het achtste lid van artikel 10bis.5 Wet IB 2001, dat ziet op verrekening van dividendbelasting bij een

spaarrekening eigen woning of beleggingsrecht eigen woning, te laten vervallen. Het negende lid van genoemd artikel 10bis.5 wordt in dat kader vernummerd tot achtste lid.

Artikel 7.3

Artikel 7.3, onderdeel A (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 3.30a Wet IB 2001 is voor de bepaling van de winst uit een onderneming voor de inkomstenbelasting een begrenzing van de afschrijvingen op gebouwen opgenomen. Die bepaling geldt op grond van artikel 8, eerste lid, Wet Vpb 1969 ook voor belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting. Op basis van het eerste lid van genoemd artikel 3.30a in samenhang met genoemd artikel 8, eerste lid, is afschrijving op een gebouw alleen mogelijk indien de boekwaarde hoger is dan de bodemwaarde van dat gebouw. Voor gebouwen die worden aangehouden ter belegging is op grond van artikel 3.30a, derde lid, onderdeel a, Wet IB 2001 in dat verband de WOZ-waarde de bodemwaarde. Artikel 3.30a, derde lid, onderdeel b, Wet IB 2001 bepaalt dat de bodemwaarde van een gebouw dat niet ter belegging wordt aangehouden (een gebouw in eigen gebruik) daarentegen 50% van de WOZ-waarde van dat gebouw is.

De voorgestelde wijziging van artikel 8, zesde lid, Wet Vpb 1969 beperkt de afschrijving voor de bepaling van de winst voor de vennootschapsbelasting ook voor een gebouw in eigen gebruik tot de situatie dat de boekwaarde van dat gebouw hoger is dan de WOZ-waarde van dat gebouw. Na deze wijziging geldt in de vennootschapsbelasting voor een gebouw in eigen gebruik derhalve dezelfde afschrijvingsbeperking als voor een gebouw ter belegging als bedoeld in artikel 3.30a, derde lid, onderdeel a, Wet IB 2001.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat indien de bodemwaarde van een gebouw in eigen gebruik stijgt door een stijging van de WOZ-waarde en de bodemwaarde daardoor meer bedraagt dan de boekwaarde van dat gebouw, die boekwaarde blijft gehandhaafd zodat dit niet zal leiden tot winstneming. Dit geldt ook voor een stijging van de bodemwaarde van 50% naar 100% van de WOZ-waarde als gevolg van de voorgestelde wijziging. Wel heeft een stijging van de bodemwaarde tot gevolg dat er minder of geen ruimte voor afschrijving is. Indien de bodemwaarde van een gebouw in eigen gebruik daalt, kan weer (meer) ruimte ontstaan om af te schrijven.

De voorgestelde wijziging vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019.

Artikel 7.3, onderdeel B (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In samenhang met het voorstel tot het laten vervallen van de artikelen 13l en 15ad Wet Vpb 1969 kunnen de verwijzingen naar die artikelen in artikel 10a Wet Vpb 1969 eveneens vervallen.

Artikel 7.3, onderdeel C (artikel 12be van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Zoals is beschreven in het algemeen deel van deze toelichting wordt voorgesteld de tarieven voor de vennootschapsbelasting (Vpb-tarief) stapsgewijs te verlagen. Deze wijzigingen van het tarief werken door naar het belasten van voordelen uit hoofde van een aanvankelijk voor de innovatiebox kwalificerend immaterieel activum dat achteraf gezien niet kwalificeert voor de innovatiebox, doordat komt vast te staan dat de aanvraag voor het octrooi of het kwekersrecht niet

wordt toegewezen. Om te bewerkstelligen dat op dat moment het juiste bedrag in de heffing wordt betrokken, wordt een wijziging van artikel 12be Wet Vpb 1969 voorgesteld. Hierbij wordt aangesloten bij het gedeelte van de kwalificerende voordelen uit hoofde van het immateriële activum dat in de aan dat jaar voorafgaande jaren niet in aanmerking is genomen. Van de gelegenheid wordt gebruikgemaakt om deze wijziging op een zodanige wijze vorm te geven dat een aanpassing van de wettekst niet meer noodzakelijk is als er een wijziging optreedt in het Vpb-tarief.

In onderstaand voorbeeld is de voorgestelde wijziging uitgewerkt.

Voorbeeld A

Stel in 2018 heeft een belastingplichtige uit hoofde van een kwalificerend immaterieel activum (ter zaken waarvan een octrooi is aangevraagd (octrooiaanvraag)) kwalificerende voordelen van 200 behaald. In 2019 zijn er geen voordelen behaald. In 2018 is het Vpb-tarief 25%. Het Vpb-tarief wordt in 2019 verlaagd naar 24,3% en in 2020 naar 23,9%. In 2018 is onder toepassing van de innovatiebox in aanmerking genomen $(7/25) \times 200 = 56$.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 12be Wet Vpb 1969 wordt op het moment dat de octrooiaanvraag in 2020 niet wordt toegewezen, het kwalificerende voordeel dat in 2018 in het kader van de innovatiebox niet in aanmerking is genomen, in 2020 toegevoegd aan de winst. Dit resulteert in een toename van de winst in 2020 met 144 $(200 -/ - 56)$. In totaal wordt dus 56 (in 2018) en 144 (in 2020) in de heffing betrokken. Dit komt overeen met het totale voordeel dat in 2018 met betrekking tot het immateriële activum is behaald, namelijk 200.

Op het moment dat de alsnog in aanmerking te nemen voordelen betrekking hebben op verschillende jaren, worden de eerder niet in aanmerking genomen gedeelten van de genoten voordelen van de verschillende jaren gezamenlijk in aanmerking genomen in het jaar waarin de aanvraag niet wordt toegewezen. In onderstaand voorbeeld is dit uitgewerkt.

Voorbeeld B

Er is sprake van dezelfde situatie als in het vorige voorbeeld. Naast de in 2018 in aanmerking genomen kwalificerende voordelen heeft de belastingplichtige echter ook in 2019 met betrekking tot het immateriële activum waarvoor in 2018 de octrooiaanvraag is ingediend, kwalificerende voordelen in aanmerking genomen ter grootte van 120. Het tarief in 2019 bedraagt 24,3%. Onder toepassing van de innovatiebox wordt in 2019 door de belastingplichtige 34,56 $((7/24,3) \times 120)$ in aanmerking genomen.

In 2020 wordt de octrooiaanvraag niet toegewezen. Naast de correctie met betrekking tot 2018 ter grootte van 144 (zie voorbeeld A), wordt in 2020 ook de correctie met betrekking tot 2019 ter grootte van 85,44 $(120 -/ - 34,56)$ in aanmerking genomen. In 2020 wordt dus in totaal 229,44 $(144 + 85,44)$ in de heffing betrokken.

Artikel 7.3, onderdeel D (artikel 13I van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt artikel 13I Wet Vpb 1969 te laten vervallen. Dat artikel beperkt, kort gezegd, de aftrek van het bedrag aan renten en kosten ter zake van geldleningen dat geacht wordt verband te houden met de financiering van deelnemingen (bovenmatige deelnemingsrente). Het voorstel genoemd artikel 13I te laten vervallen, hangt samen met de introductie van artikel 15b

Wet Vpb 1969, de zogenoemde earningsstrippingmaatregel, ingevolge het wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking²⁷.

Artikel 7.3, onderdeel E (artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 14, eerste lid, Wet Vpb 1969 regelt dat een bedrijfsfusie kan plaatsvinden zonder dat de overdrager de winst behaald met of bij de overdracht van een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming in aanmerking behoeft te nemen. Hier is onder meer de voorwaarde aan verbonden dat de overnemer geen aanspraak kan maken op de in genoemd eerste lid opgesomde fiscale faciliteiten en regelingen. Met de voorgestelde wijziging van genoemd eerste lid wordt de voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b Wet Vpb 1969, de zogenoemde earningsstrippingmaatregel, toegevoegd aan de opsomming in dat lid.

Met de voorgestelde wijziging van het tweede lid van genoemd artikel 14 wordt toegestaan dat de overdrager, onder nadere voorwaarden, de winst behaald met of bij de overdracht van een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming alsnog geheel of ten dele buiten aanmerking mag laten ingeval de overnemer recht heeft op voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van genoemd artikel 15b.

De voorgestelde wijziging van het zevende lid van genoemd artikel 14 regelt dat ook nadere voorwaarden als bedoeld in het tweede lid van dat artikel kunnen worden gesteld die betrekking hebben op de voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van genoemd artikel 15b.

Artikel 7.3, onderdeel F (artikel 14a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 14a, tweede lid, Wet Vpb 1969 regelt dat een overgang van vermogen van een belastingplichtige onder algemene titel in het kader van een splitsing kan plaatsvinden zonder dat de splitsende rechtspersoon de bij de splitsing behaalde winst in aanmerking behoeft te nemen.

Hier is onder meer de voorwaarde aan verbonden dat noch bij de splitsende rechtspersoon, indien deze ophoudt te bestaan, noch bij de verkrijgende rechtspersoon aanspraak bestaat op de in genoemd tweede lid opgesomde fiscale faciliteiten en regelingen. Met de voorgestelde wijziging van genoemd tweede lid wordt de voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b Wet Vpb 1969, de zogenoemde earningsstrippingmaatregel, toegevoegd aan de opsomming in dat lid. Ingeval niet wordt voldaan aan de in genoemd tweede lid opgenomen vereisten kan ingevolge het derde lid van genoemd artikel 14a de winst die de splitsende rechtspersoon als gevolg van de splitsing behaalt - onder nadere voorwaarden - alsnog geheel of ten dele buiten aanmerking worden gelaten.

De voorgestelde wijziging van het vijfde lid van genoemd artikel 14a regelt dat, ingeval niet aan de vereisten van het tweede lid, eerste zin, van dat artikel is voldaan, ook nadere voorwaarden als bedoeld in het derde lid van dat artikel kunnen worden gesteld die betrekking hebben op de voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van genoemd artikel 15b.

²⁷ Voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Invorderingswet 1990 in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 234/26) (Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking).

Als gevolg van het voorstel om artikel 15ad Wet Vpb 1969 te laten vervallen (zie artikel 7.3, onderdeel L), kunnen eveneens de leden van artikel 14a Wet Vpb 1969 vervallen die zien op vergelijkbare situaties als waar artikel 15ad Wet Vpb 1969 op ziet en waarbij sprake is van een splitsing. Het voorstel tot het laten vervallen van artikel 15ad Wet Vpb 1969 en van de hiervoor bedoelde leden van de artikel 14a Wet Vpb 1969 hangt eveneens samen met de introductie van artikel 15b Wet Vpb 1969 ingevolge het wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking.

Artikel 7.3, onderdeel G (artikel 14b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 14b, tweede lid, Wet Vpb 1969 regelt dat een overgang van vermogen van een belastingplichtige onder algemene titel in het kader van een fusie kan plaatsvinden zonder dat de verdwijnende rechtspersoon de bij de fusie behaalde winst in aanmerking hoeft te nemen.

Hier is onder meer de voorwaarde aan verbonden dat noch bij de verdwijnende rechtspersoon noch bij de verkrijgende rechtspersoon aanspraak bestaat op de in genoemd tweede lid opgesomde fiscale faciliteiten en regelingen. Met de voorgestelde wijziging van genoemd tweede lid wordt de voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b Wet Vpb 1969, de zogenaamde earningsstrippingmaatregel, toegevoegd aan de opsomming in dat lid.

Ingeval niet wordt voldaan aan de in genoemd tweede lid opgenomen vereisten kan de winst die de verdwijnende rechtspersoon als gevolg van de splitsing behaalt – onder te stellen voorwaarden – alsnog geheel of ten dele buiten aanmerking worden gelaten. De voorgestelde wijziging van het vierde lid van genoemd artikel 14b regelt dat, ingeval niet aan de vereisten van het tweede lid van dat artikel is voldaan, ook voorwaarden kunnen worden gesteld die betrekking hebben op de voortwenteling van het saldo aan renten op de voet van genoemd artikel 15b.

Als gevolg van het voorstel om artikel 15ad Wet Vpb 1969 te laten vervallen (zie artikel 7.3, onderdeel L), kunnen eveneens de leden van artikel 14b Wet Vpb 1969 vervallen die zien op vergelijkbare situaties als waar artikel 15ad Wet Vpb 1969 op ziet en waarbij sprake is van een juridische fusie. Het voorstel tot het laten vervallen van artikel 15ad Wet Vpb 1969 en van de hiervoor bedoelde leden van artikel 14b Wet Vpb 1969 hangt eveneens samen met de introductie van artikel 15b Wet Vpb 1969 ingevolge het wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking.

Artikel 7.3, onderdeel H (artikel 14ba van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 14ba, tweede lid, Wet Vpb 1969 regelt dat een overgang van vermogen van een onderneming van een gemeente, provincie of waterschap of behorende tot een ministerie naar een andere gemeente, een andere provincie, een ander waterschap of een ander ministerie in het kader van een bestuurlijke herindeling of herschikking kan plaatsvinden zonder dat de overdragende partij de winst die hierbij op grond van het eerste lid van genoemd artikel 14ba wordt geacht te zijn behaald in aanmerking hoeft te nemen. Hier is onder meer de voorwaarde aan verbonden dat noch bij de overdragende partij, indien deze door de bestuurlijke herindeling of herschikking ophoudt te bestaan, noch bij de verkrijgende partij aanspraak bestaat op de in genoemd tweede lid opgesomde fiscale faciliteiten en regelingen. Met de voorgestelde wijziging van genoemd tweede lid wordt de voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b

Wet Vpb 1969, de zogenoemde earningsstrippingmaatregel, toegevoegd aan de opsomming in dat lid.

Ingeval niet wordt voldaan aan de in genoemd tweede lid opgenomen vereisten kan de winst die de overdragende partij als gevolg van de overgang, bedoeld in genoemd eerste lid, behaalt ingevolge het derde lid van genoemd artikel 14ba – onder te stellen voorwaarden – alsnog geheel of ten dele buiten aanmerking worden gelaten. De voorgestelde wijziging van het vierde lid van genoemd artikel 14b regelt dat in dat kader ook voorwaarden kunnen worden gesteld die betrekking hebben op de voortwenteling van het saldo aan renten op de voet van genoemd artikel 15b.

Artikel 7.3, onderdeel I, artikel 7.4, onderdeel C, en artikel 7.5, onderdeel A (artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De tariefsverlaging voor de vennootschapsbelasting heeft gevolgen voor de regeling voor een geruisloze terugkeer uit een nv of bv. Dit is hiervoor toegelicht bij de toelichting op artikel 7.1, onderdelen A en B (artikelen 3.54a, derde lid, en 4.34, vijfde lid, Wet IB 2001). De tariefsverlaging werkt ook door in het percentage dat is opgenomen in artikel 14c, derde lid, Wet Vpb 1969. Die bepaling regelt dat verliezen van de belastingplichtige in de vennootschapsbelasting die uiteindelijk niet zijn verrekend, omgezet worden in een verrekenbaar verlies in de inkomstenbelasting. Ten behoeve van deze omzetting is in artikel 14c, derde lid, Wet Vpb 1969 een verhoudingsgetal opgenomen, dat is gebaseerd op het laagste belastingtarief in de vennootschapsbelasting en het hoogste belastingtarief in de inkomstenbelasting, rekening houdend met de MKB-winstvrijstelling. Beide tarieven wijzigen de komende jaren. Thans is het verhoudingsgetal 20/45. Voorgesteld wordt dit de komende jaren aan te passen, waardoor in 2019 het verhoudingsgetal wijzigt in 19/44, in 2020 in 17,5/43 en vanaf 2021 in 16/42.

Artikel 7.3, onderdeel J, en artikel 7.4, onderdeel D (artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Op grond van artikel 15, veertiende lid, Wet Vpb 1969 kunnen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels worden gegeven tot verzekering van de heffing en invordering van belasting met het oog op de omstandigheid dat belastingplichtigen een fiscale eenheid vormen. In dit veertiende lid is opgesomd welke regels hier mede onder worden begrepen. De voorgestelde wijziging van het veertiende lid hangt samen met het wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking en enkele met dat wetsvoorstel verband houdende in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen maatregelen.

Met de voorgestelde wijziging van genoemd veertiende lid worden aan de opsomming in dat lid enkele regelingen toegevoegd. Het gaat om de toepassing van de verrekening bij voordelen uit hoofde van een gecontroleerd lichaam en de toepassing van het overbrengen van een negatief saldo aan besmette voordelen uit hoofde van een gecontroleerd lichaam naar een volgend jaar op de voet van de in het wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking opgenomen artikelen 13ab en 23e, de toepassing van de voorgestelde artikelen 15aha en 15ahb, en de toepassing van de voortwenteling van een saldo aan renten als bedoeld in genoemd artikel 15b, vijfde lid.

In samenhang met het voorstel tot het laten vervallen van artikel 13I Wet Vpb 1969 wordt voorgesteld de verwijzing naar genoemd artikel 13I in het ingevolge het wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid²⁸ voorgestelde zestiende lid van artikel 15 Wet Vpb 1969 te laten vervallen. Daarnaast wordt, met de per 1 januari 2020 voorgestelde wijziging van het ingevolge het wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid voorgestelde zestiende lid van genoemd artikel 15 en het voorgestelde achttiende lid van dat artikel, geregeld dat het per 1 januari 2020 voorgestelde artikel 15ba Wet Vpb 1969 wordt toegepast als ware er geen fiscale eenheid. De toepassing als ware er geen fiscale eenheid heeft voor de toepassing van genoemd artikel 15ba, door de verwijzing naar artikel 20a Wet Vpb 1969, met name invloed op de zogenoemde werkzaamhedentoets. De voor die toets van belang zijnde wijziging in de werkzaamheden moet hierdoor namelijk per afzonderlijk lichaam worden bepaald, als waren de maatschappijen van de fiscale eenheid zelfstandig belastingplichtig. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar de toelichting bij het wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid.

Artikel 7.3, onderdeel K (artikel 15ab van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde wijziging van artikel 15ab, derde lid, aanhef, Wet Vpb 1969 sluit aan bij de voorgestelde beperking van de termijn voor voorwaartse verliesverrekening van de negen volgende jaren tot de zes volgende jaren.

Artikel 7.3, onderdeel L (artikel 15ad van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt artikel 15ad Wet Vpb 1969 te laten vervallen. Dat artikel beperkt, kort gezegd, de aftrek van renten en kosten in verband met schulden die in verband met de overname van een in een fiscale eenheid gevoegde maatschappij zijn aangegaan (zogenoemde overnameschulden). Het voorstel genoemd artikel 15ad te laten vervallen, hangt samen met de introductie van artikel 15b Wet Vpb 1969, de zogenoemde earningsstrippingmaatregel, ingevolge het wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking.

Artikel 7.3, onderdelen M en N (artikelen 15ae en 15af van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In samenhang met het voorstel tot het laten vervallen van artikel 20, vierde tot en met zesde lid, Wet Vpb 1969 kunnen de verwijzingen naar die leden in de artikelen 15ae, derde lid, en 15af, zevende lid, Wet Vpb 1969 eveneens vervallen.

Artikel 7.3, onderdeel O (artikel 15ah van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In samenhang met het voorstel tot het laten vervallen van artikel 15ad Wet Vpb 1969 kan de verwijzing naar dat artikel in artikel 15ah, eerste lid, Wet Vpb 1969 eveneens vervallen.

Artikel 7.3, onderdeel P, en artikel 7.4, onderdelen E en F (artikelen 15aha en 15ahb van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

²⁸ Het bij koninklijke boodschap van 4 juni 2018 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965 in verband met enkele spoedreparaties inzake de fiscale eenheid en inzake het herstel van een omissie in de innovatiebox (Kamerstukken 34959).

Met de voorgestelde artikelen 15aha en 15ahb Wet Vpb 1969 worden regels gesteld voor voeging in en ontvoeging uit een fiscale eenheid indien sprake is van voortgewentelde saldi aan renten als bedoeld in het ingevolge het wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking voorgestelde artikel 15b, vijfde lid, Wet Vpb 1969. Hierbij is zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de reeds geldende systematiek voor de verrekening van verliezen over het voegings- en ontvoegingstijdstip heen, zoals geregeld in de artikelen 15ae en 15af Wet Vpb 1969.

Genoemd artikel 15aha ziet op situaties waarbij sprake is van voorvoegingsrenten. Dit betreft voortgewentelde saldi aan renten die reeds vóór voeging van een maatschappij in de fiscale eenheid bij die gevoegde maatschappij zijn ontstaan en op basis van genoemd vijfde lid zijn voortgewenteld naar het volgende jaar (voorvoegingsrenten). Ingevolge het eerste lid van genoemd artikel 15aha komen voorvoegingsrenten in aftrek bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid als aan twee voorwaarden wordt voldaan.

Ten eerste moet er ingevolge onderdeel a van genoemd eerste lid op het niveau van de fiscale eenheid ruimte zijn voor het in aftrek brengen van voorvoegingsrenten (eerste maximum). Dit is het geval als het saldo aan renten van de fiscale eenheid van het betreffende jaar lager is dan het hoogste van 30% van de gecorrigeerde winst van de fiscale eenheid of € 1 miljoen (vergelijk het ingevolge het wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking voorgestelde artikel 15b, eerste lid, Wet Vpb 1969). Deze ruimte van de fiscale eenheid vormt het eerste maximum voor het bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aftrek brengen van voorvoegingsrenten van een gevoegde maatschappij. Bij meerdere gevoegde maatschappijen geldt dit eerste maximum voor het in aftrek brengen van voorvoegingsrenten voor de gevoegde maatschappijen tezamen.

Ten tweede komen ingevolge onderdeel b van genoemd eerste lid de voorvoegingsrenten van de gevoegde maatschappij in aftrek bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid voor zover die maatschappij aannemelijk maakt dat bij haar ruimte zou zijn voor het in aftrek brengen van voorvoegingsrenten, indien zij geen deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid (tweede maximum). Dit kan voor zover het saldo aan renten van de betreffende gevoegde maatschappij lager is dan het hoogste van 30% van de gecorrigeerde winst van die maatschappij of € 1 miljoen. Het totaal aan voorvoegingsrenten dat door de afzonderlijke maatschappijen in aftrek kan worden gebracht kan, zoals gezegd, echter niet meer bedragen dan de ruimte die op fiscale-eenheidsniveau bestaat (eerste maximum).

Het tweede lid van genoemd artikel 15aha stelt vergelijkbare regels voor situaties waarbij een bestaande fiscale eenheid wordt uitgebreid of een bestaande fiscale eenheid wordt opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid.

Het derde lid van genoemd artikel 15aha regelt dat voor de toepassing van het eerste en tweede lid van dat artikel geen rekening wordt gehouden met rechtshandelingen die in overwegende mate zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorvoegingsrenten in aftrek te brengen. Hierbij kan worden gedacht aan de overdracht van vermogensbestanddelen binnen de fiscale eenheid met als doel om eerder voorvoegingsrenten in aftrek te kunnen brengen dan zonder deze overdracht het geval zou zijn geweest. Een rechtshandeling wordt geacht in

overwegende mate te zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorvoegingsrenten in aftrek te brengen indien de rechtshandeling niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen. Zakelijke overwegingen betreffen bijvoorbeeld de herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden van de fiscale eenheid.

In het vierde lid van genoemd artikel 15aha wordt een definitie gegeven van ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten. Dit betreft het bedrag waarmee het hoogste van de bedragen, bedoeld in artikel 15b, eerste lid, Wet Vpb 1969, het saldo aan renten van het jaar overschrijdt. Met andere woorden, als het saldo aan renten in dat jaar lager is dan 30% van de gecorrigeerde winst of € 1 miljoen indien dat bedrag hoger is, dan ontstaat voor het verschil tussen beide bedragen ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten.

Met ingang van 1 januari 2020 worden, in verband het voorgestelde artikel 15ba Wet Vpb 1969, per die datum twee nieuwe leden in het voorgestelde artikel 15aha Wet Vpb 1969 ingevoegd. Het in dat kader voorgestelde vierde lid van genoemd artikel 15aha regelt dat met betrekking tot het in aftrek brengen van voorvoegingsrenten in het voorgestelde artikel 15ba Wet Vpb 1969 voor de belastingplichtige wordt gelezen: de maatschappij, onderscheidenlijk de bestaande fiscale eenheid die wordt uitgebreid, of de bestaande fiscale eenheid die wordt opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid. Hierdoor wordt duidelijk gemaakt dat de toets van het voorgestelde artikel 15ba Wet Vpb 1969 met betrekking tot voorvoegingsrenten van een dochtermaatschappij op het niveau van die maatschappij - of op het niveau van de maatschappijen die samen de bestaande fiscale eenheid vormden - plaatsvindt.

Het voorgestelde vijfde lid van genoemd artikel 15aha regelt met betrekking tot genoemd artikel 15ba dat voor de toepassing van de voor dat artikel geldende werkzaamhedentoets werkzaamheden die binnen een fiscale eenheid van de ene maatschappij zijn overgedragen aan een andere maatschappij nog in aanmerking worden genomen bij de overdragende maatschappij en worden genegeerd bij de andere maatschappij. Voor het overige wordt verwezen naar de toelichting bij genoemd artikel 15ba.

De werking van genoemd artikel 15aha wordt nader toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 1		
<i>Gegevens (bedragen in miljoenen euro's)</i>		
Maatschappij	Fiscale eenheid	Maatschappij X
Jaar 1		
Voorvoegingsrente		800

Jaar 2

Gecorrigeerde winst	300	100
---------------------	-----	-----

Saldo aan renten	150	50
------------------	-----	----

Jaar 3

Gecorrigeerde winst	800	300
---------------------	-----	-----

Saldo aan renten	150	50
------------------	-----	----

Vraag

Maatschappij X wordt begin jaar 2 gevoegd in de fiscale eenheid. Andere maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid zijn voor het voorbeeld niet van belang en zijn daarom niet weergegeven. De drempel van € 1 miljoen heeft in dit voorbeeld geen invloed op de bepaling van de ruimte voor het in aftrek brengen van voorvoegingsrenten, omdat 30% van de gecorrigeerde winst zowel op het niveau van de fiscale eenheid als op het niveau van de afzonderlijke maatschappijen hoger is dan € 1 miljoen.

De vraag is welk bedrag aan voorvoegingsrenten van maatschappij X in jaar 2 en in jaar 3 in aftrek kan worden gebracht. Voor de beantwoording van deze vraag dient eerst te worden bepaald of binnen het betreffende jaar op fiscale-eenheidsniveau ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten uit voorgaande jaren (eerste maximum). Vervolgens dient te worden beoordeeld in hoeverre maatschappij X in dat jaar ruimte zou hebben gehad voor het in aftrek brengen van voorvoegingsrenten indien zij geen deel zou uitmaken van de fiscale eenheid (tweede maximum). Hiertoe dienen de gecorrigeerde winst en het saldo aan renten van maatschappij X van dat jaar afzonderlijk te worden bepaald.

Uitwerking

Ten tijde van de voeging heeft maatschappij X nog € 800 miljoen aan voorvoegingsrenten uit jaar 1. In jaar 2 kan op fiscale-eenheidsniveau een saldo aan renten in aftrek worden gebracht van € 90 miljoen, namelijk 30% van de gecorrigeerde winst van € 300 miljoen. Van het saldo aan renten van de fiscale eenheid van € 150 miljoen komt daarom € 60 miljoen niet in aftrek, hetgeen wordt voortgewenteld naar het volgende jaar. Omdat in jaar 2 op fiscale-eenheidsniveau geen ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten uit het voorgaande jaar, is niet relevant dat maatschappij X in jaar 2 zelfstandig wel ruimte zou hebben gehad voor het in aftrek brengen van voorvoegingsrenten indien zij geen deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid. Eind jaar 2 bestaat bij maatschappij X € 800 miljoen aan voorvoegingsrenten en bij de fiscale eenheid € 60 miljoen aan voortgewenteld saldo aan renten uit jaar 1.

In jaar 3 bedraagt de gecorrigeerde winst van de fiscale eenheid € 800 miljoen. Op

fiscale-eenheidsniveau kan in dat jaar 30% van de gecorrigeerde winst van € 800 miljoen, dus € 240 miljoen, aan rente in aftrek worden gebracht. Dit is hoger dan het saldo aan renten op fiscale-eenheidsniveau van € 150 miljoen van het betreffende jaar. Hiermee bestaat op fiscale-eenheidsniveau ruimte van € 90 miljoen voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten uit voorgaande jaren (eerste maximum).

De voorvoegingsrenten van maatschappij X komen alleen in aftrek voor zover zij aannemelijk maakt dat hiertoe in jaar 3 ruimte zou bestaan, indien zij geen deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid. In casu bedraagt de gecorrigeerde winst van maatschappij X in jaar 3 30% van € 300 miljoen, € 90 miljoen. Daarnaast heeft maatschappij X in jaar 3 een saldo aan renten van € 50 miljoen. Derhalve bestaat bij maatschappij X in jaar 3 ruimte voor het in aftrek brengen van voorvoegingsrenten van € 40 miljoen (tweede maximum).

Na deze stap blijft nog ruimte op het niveau van de fiscale eenheid over van € 50 miljoen. Voor dit bedrag wordt in jaar 3 het voortgewentelde saldo aan renten van de fiscale eenheid uit jaar 2 in aftrek toegestaan.

In jaar 3 komt dus in totaal in aftrek: € 150 miljoen aan saldo aan renten uit jaar 3 zelf, € 40 miljoen aan voorvoegingsrenten van maatschappij X uit jaar 1 en € 50 miljoen aan voortgewenteld saldo aan renten van de fiscale eenheid uit jaar 2. Ultimo jaar 3 bestaat er bij maatschappij X nog € 760 miljoen aan voorvoegingsrenten en bij de fiscale eenheid € 10 miljoen aan voortgewentelde saldi aan renten uit jaar 2.

Het voorgestelde artikel 15ahb Wet Vpb 1969 ziet op de situatie van ontvoeging van een dochtermaatschappij uit een fiscale eenheid waarbij bij de fiscale eenheid aanspraak bestaat op het in aanmerking nemen van voortgewentelde saldi aan renten. Dat artikel regelt welke voortgewentelde saldi aan renten een dochtermaatschappij na ontvoeging uit de fiscale eenheid op verzoek in aanmerking kan nemen bij de bepaling van haar belastbare winst (ontvoegingsrenten). Dit betreft op basis van het eerste lid, onderdeel a, van genoemd artikel 15ahb ten eerste de voorvoegingsrenten van die maatschappij. Onderdeel b van het eerste lid van dat artikel regelt dat ook voortgewentelde saldi aan renten van de fiscale eenheid van een jaar door de dochtermaatschappij die wordt ontvoegd kunnen worden meegenomen voor zover aannemelijk wordt gemaakt dat die saldi in de betreffende jaren bij die maatschappij zouden zijn ontstaan, indien zij geen deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid. Hierbij dient voor deze afzonderlijke maatschappij, op basis van haar eigen gecorrigeerde winst en haar eigen saldo aan renten, aannemelijk te worden gemaakt dat voor de betreffende jaren een voortgewenteld saldo aan renten van de fiscale eenheid door die maatschappij kan worden meegenomen. Bij deze berekening wordt geen rekening gehouden met het bedrag, genoemd in het eerste lid, onderdeel b, van genoemd artikel 15b (de drempel van € 1 miljoen).

Het tweede lid van genoemd artikel 15ahb regelt dat voortgewentelde saldi aan renten slechts door de dochtermaatschappij kunnen worden meegenomen indien de dochtermaatschappij en de moedermaatschappij hierom verzoeken.

Het derde lid van genoemd artikel 15ahb regelt dat, in afwijking van het eerste lid van dat artikel, ontvoegingsrenten niet in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de winst van de ontvoegde dochtermaatschappij voor zover de ruimte hiertoe ontstaat door rechtshandelingen die in overwegende mate zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om ontvoegingsrenten in aftrek te brengen. Hierbij kan worden gedacht aan de overdracht van vermogensbestanddelen binnen de fiscale eenheid met als doel om reeds ontvoegingsrenten in aftrek te kunnen brengen bij de ontvoegde dochtermaatschappij dan zonder deze overdracht het geval zou zijn geweest. Net als bij het voorgestelde artikel 15aha, derde lid, wordt in dit kader een rechtshandeling geacht in overwegende mate te zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om ontvoegingsrenten in aftrek te brengen, indien de rechtshandeling niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen. Zakelijke overwegingen betreffen bijvoorbeeld de herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden van de fiscale eenheid.

Het vierde lid van genoemd artikel 15ahb regelt dat het verzoek tot het meegeven van voortgewentelde saldi aan renten wordt gedaan bij de aangifte van de moedermaatschappij over het laatste jaar waarin de dochtermaatschappij nog deel uitmaakt van de fiscale eenheid. De inspecteur stelt de aan de dochtermaatschappij toe te rekenen voortgewentelde saldi aan renten van de fiscale eenheid vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. De voortgewentelde saldi aan renten van de moedermaatschappij worden verminderd met de bij die beschikking vastgestelde voortgewentelde saldi aan renten die vanaf het ontvoegingstijdstip op grond van het eerste lid van genoemd artikel 15ahb door de dochtermaatschappij in aanmerking worden genomen. De beschikking, bedoeld in genoemd artikel 15b, vijfde lid, ten name van de fiscale eenheid wordt dienovereenkomstig herzien.

Het vijfde lid van genoemd artikel 15ahb voorkomt dat voortgewentelde saldi aan renten die door een dochtermaatschappij bij ontvoeging zijn meegenomen, ook bij de fiscale eenheid of de moedermaatschappij in aanmerking kunnen worden genomen bij het bepalen van de winst van die fiscale eenheid, onderscheidenlijk moedermaatschappij.

In verband met het voorgestelde artikel 15ba Wet Vpb 1969 met een beoogde inwerkingtreding per 1 januari 2020 wordt voorgesteld per die datum een zesde lid aan genoemd artikel 15ahb toe te voegen. Genoemd zesde lid regelt dat ten aanzien van een ontvoegde dochtermaatschappij die voortgewentelde saldi aan renten van de fiscale eenheid in aanmerking mag nemen bij het bepalen van haar winst in het voorgestelde artikel 15ba Wet Vpb 1969 voor de belastingplichtige wordt gelezen: de maatschappij. Hierdoor wordt duidelijk gemaakt dat met betrekking tot aan een ontvoegde dochtermaatschappij meegegeven voortgewentelde saldi aan renten van de fiscale eenheid de toets van het voorgestelde artikel 15ba Wet Vpb 1969 plaatsvindt op het niveau van die ontvoegde maatschappij.

Hieronder wordt de werking van genoemd artikel 15ahb nader toegelicht aan de hand van een voorbeeld.

Voorbeeld 2

Gegevens (bedragen in miljoenen euro's)

Maatschappij	Fiscale eenheid	Maatschappij Y
Jaar 1		
30% van gecorrigeerde winst	180	60
Saldo aan renten	100	80
Voort te wentelen saldo aan renten	0	20
Jaar 2		
30% van gecorrigeerde winst	60	30
Saldo aan renten	130	50
Voort te wentelen saldo aan renten	70	20

Vraag

Maatschappij Y wordt eind jaar 2 ontvoegd uit de fiscale eenheid.

De vraag is hoeveel fiscale-eenheidsrente bij ontvoeging kan worden meegenomen door maatschappij Y.

Uitwerking

In jaar 1 is op fiscale-eenheidsniveau geen sprake van een saldo aan renten dat wordt voortgewenteld naar een volgend jaar. Als gevolg hiervan kan maatschappij Y geen voortgewenteld saldo aan renten van de fiscale eenheid van dat jaar meenemen. Hieraan doet niet af dat maatschappij Y afzonderlijk bezien wel een saldo aan renten zou hebben kunnen voortwentelen van € 20 miljoen, namelijk het verschil tussen de ruimte voor renteaftrek van € 60 miljoen en het saldo aan renten van het betreffende jaar van € 80 miljoen.

In jaar 2 is op fiscale-eenheidsniveau sprake van een saldo aan renten dat wordt voortgewenteld naar een volgend jaar van € 70 miljoen, namelijk het verschil tussen de gecorrigeerde winst van € 60 miljoen en het saldo aan renten van € 130 miljoen. Bijgevolg is van belang om te bepalen in hoeverre dit saldo bij maatschappij Y in dat jaar zou zijn ontstaan, indien zij geen onderdeel zou zijn geweest van de fiscale eenheid. Afzonderlijk kon maatschappij Y in jaar 2 een saldo aan renten van € 20 miljoen voortwentelen (namelijk het verschil tussen haar

gecorrigeerde winst van € 30 miljoen en haar saldo aan renten van € 50 miljoen). Bij ontvoeging eind jaar 2 mag maatschappij Y - op verzoek - in totaal € 20 miljoen meenemen van het voortgewentelde saldo aan renten van de fiscale eenheid. Bij de fiscale eenheid blijft dan een voortgewenteld saldo aan renten over van € 50 miljoen. De inspecteur stelt de aan maatschappij Y toe te rekenen voortgewentelde saldi aan renten vast bij voor bezwaar vatbare beschikking en verlaagt de beschikking van de fiscale eenheid dienovereenkomstig.

Artikel 7.3, onderdeel Q, en artikel 8.1 (artikel 20 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en overgangsrecht)

De voorgestelde aanpassing van artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969 bewerkstelligt dat verliezen niet meer kunnen worden verrekend met de belastbare winsten of de Nederlandse inkomens van de negen volgende jaren, maar alleen nog met de belastbare winsten of de Nederlandse inkomens van de zes volgende jaren.

De maatregel vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot verliezen geleden in boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019. Daarmee zijn deze verliezen uiterlijk verrekenbaar in het boekjaar dat aanvangt in het kalenderjaar 2025. Voor verliezen geleden vóór 2019 (die dus uiterlijk zijn of worden geleden in het boekjaar dat aanvangt in het kalenderjaar 2018) geldt derhalve dat deze voorwaarts kunnen worden verrekend met de belastbare winsten of de Nederlandse inkomens van de negen volgende jaren. Een verlies geleden in het boekjaar dat aanvangt in het kalenderjaar 2018 is daarmee uiterlijk verrekenbaar tot en met het boekjaar dat aanvangt in het kalenderjaar 2027.

Bij een gebroken boekjaar, bijvoorbeeld een boekjaar dat loopt van 1 april tot en met 31 maart, werkt de voorgestelde wijziging met betrekking tot de voorwaartse verrekening van verliezen aldus uit dat die voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot verliezen geleden in het boekjaar 2019/2020. Deze verliezen zijn aldus uiterlijk verrekenbaar met de belastbare winst of het Nederlandse inkomen van het boekjaar 2025/2026. Hierna wordt in beginsel uitgegaan van de situatie dat het boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar.

Door de voorgestelde wijziging van de termijn voor voorwaartse verliesverrekening van de negen volgende jaren naar de zes volgende jaren, in samenhang met de verplichte volgorde van verliesverrekening die is opgenomen in het ingevolge artikel 7.3, onderdeel Q, tot vierde lid te vernummeren zevende lid van artikel 20 Wet Vpb 1969 (op grond waarvan de verrekening van verliezen geschiedt in de volgorde waarin de verliezen zijn ontstaan), bestaat de mogelijkheid dat een 'jonger' verlies (geleden in 2019 of 2020) eerder verdampt dan een 'ouder' verlies (geleden in 2017 of 2018). Om dit effect weg te nemen, wordt overgangsrecht voorgesteld. Dit overgangsrecht regelt dat:

- het verlies geleden in 2019 wordt verrekend vóór verliezen geleden in 2017 en 2018;
- het verlies geleden in 2020 wordt verrekend vóór een verlies geleden in 2018.

Dit geldt voor alle jaren in de periode waarin de betreffende verliezen ingevolge artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969 verrekenbaar zijn. In onderstaand voorbeeld wordt de werking van het overgangsrecht nader toegelicht.

Voorbeeld 3: Verliesverrekening

Uitgegaan wordt van een inkomensverloop zoals is aangegeven in onderstaande tabel.

Jaar	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Belastbare winst	-/- 300	-/- 250	-/- 200	-/- 150	-/- 100	-/- 50	0	0	0	750

Onder de huidige systematiek zou verliesverrekening als volgt plaatsvinden. Allereerst wordt het verlies geleden in 2016 verrekend met de belastbare winst van 2025. Vervolgens wordt het verlies geleden in 2017 verrekend met de belastbare winst van 2025. Hierna resteert een belastbare winst in 2025 van 200. Het verlies geleden in 2018 kan nog met die belastbare winst worden verrekend, waarna de belastbare winst in 2025 nihil is. Het verlies dat de belastingplichtige in 2019 heeft geleden is in dit voorbeeld niet compensabel in 2025 en kan ook in de volgende jaren niet worden verrekend, omdat voor dat verlies de termijn voor voorwaartse verrekening van zes jaren dan is verlopen.

Uit dit voorbeeld volgt dat - zonder overgangsrecht - door de verplichte volgorde van verliesverrekening die is opgenomen in genoemd artikel 20, vierde lid, de mogelijkheid bestaat dat een 'jonger' verlies (geleden in 2019) eerder verdampt dan 'oudere' verliezen (geleden in 2017 en 2018).

Op basis van het voorgestelde overgangsrecht vindt verliesverrekening in dit voorbeeld in de volgende volgorde plaats. Allereerst wordt het verlies geleden in 2016 verrekend met de belastbare winst van 2025. Hierna wordt het verlies geleden in 2019 verrekend met de belastbare winst van 2025 (en dus niet de verliezen die zijn geleden in 2017 en 2018). Als gevolg hiervan resteert in 2025 een belastbare winst van 300. Vervolgens vindt de verrekening plaats van het verlies geleden in 2017. Tot slot wordt (een deel van) het verlies geleden in 2020 verrekend met de (na verrekening van het verlies geleden in 2017) in 2025 nog resterende belastbare winst van 50.

Door toepassing van het voorgestelde overgangsrecht zijn in bovenstaand voorbeeld de verliezen die in 2019 zijn geleden (en na 2025 zouden verdampen) volledig compensabel in 2025. De 'oudere' verliezen geleden in 2017 en 2018 kunnen in latere jaren (met inachtneming van de voor die verliezen geldende termijn voor voorwaartse verliesverrekening van de negen volgende jaren) nog voor verliesverrekening in aanmerking komen.

Tot slot wordt voorgesteld artikel 20, vierde tot en met zesde lid, Wet Vpb 1969 te laten vervallen. Die leden bepalen dat verliezen die zijn ontstaan in de periode dat de belastingplichtige een houdster- of financieringsmaatschappij is alleen verrekenbaar zijn met winsten uit periodes dat de belastingplichtige nog steeds een houdster- of financieringsmaatschappij is. Ook het voorstel tot het laten vervallen van genoemde leden hangt samen met de introductie van artikel 15b Wet Vpb 1969 ingevolge het wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking.

Artikel 7.3, onderdeel R (artikel 20b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 20b, vijfde lid, Wet Vpb 1969 regelt dat artikel 20b, eerste tot en met vierde lid, Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing is ten aanzien van de vaststelling dat artikel 20, vierde lid, Wet Vpb 1969 op het verlies van een jaar van toepassing is en ten aanzien van de vaststelling van het saldo, bedoeld in onderdeel b van dat lid, aan het einde van het jaar waarin het verlies is geleden. Omdat met het voorstel tot het laten vervallen van artikel 20, vierde tot en

met zesde lid, Wet Vpb 1969 genoemd vijfde lid zijn functie verliest, wordt voorgesteld ook dat lid te laten vervallen.

Artikel 7.3, onderdeel S, artikel 7.4, onderdeel I, en artikel 7.5, onderdeel B (artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt het tarief in de eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting met ingang van 1 januari 2019 te verlagen met 1%-punt, met ingang van 1 januari 2020 met 1,5%-punt en ook met ingang van 1 januari 2021 met 1,5%-punt. Tevens wordt voorgesteld het tarief in de tweede tariefschijf van de vennootschapsbelasting met ingang van 1 januari 2019 te verlagen met 0,7%-punt, met ingang van 1 januari 2020 met 0,4%-punt en met ingang van 1 januari 2021 met 1,65%-punt. Daarmee worden de tarieven in 2019 in de eerste tariefschijf 19% en in de tweede tariefschijf 24,3%, in 2020 17,5%, respectievelijk 23,9%, en in 2021 16%, respectievelijk 22,25%. Deze maatregel is nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel 7.3, onderdeel T (artikel 29a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt artikel 29a Wet Vpb 1969 te laten vervallen. Dat betekent dat:

a. een kapitaalinstrument als bedoeld in artikel 52, eerste lid, van Verordening (EU) nr. 575/2013 van het Europees parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende prudentiële vereisten voor kredietinstellingen en beleggingsondernemingen en tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 (PbEU 2013, L 176), waarbij geen sprake is van de uitgifte van aandelen of certificaten dan wel de verkrijging van een lidmaatschap van een coöperatie in de zin van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek; en

b. een vermogensbestanddeel dat bij de uitgever als een volgestorte, achtergestelde verplichting onderdeel is van het tier 1-vermogen, bedoeld in artikel 94, eerste lid, van Richtlijn 2009/138/EG van het Europees parlement en de Raad van 25 november 2009 betreffende de toegang tot en uitoefening van het verzekerings- en het herverzekeringsbedrijf (Solvabiliteit II) (PbEU 2009, L 335) en dat bij de uitgever geen deel uitmaakt van het aandelenkapitaal, het agio, het waarborgkapitaal, de ledenbijdragen, de surplusfondsen of de aansluitingsreserve;

niet langer bij de uitgever worden behandeld als een geldlening en bij de houder als een schuldvordering niet zijnde een lening, onderscheidenlijk een schuldvordering, als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969. Omdat aanvullend tier 1-kapitaalinstrumenten als eigen vermogen worden aangemerkt, zal de vergoeding op deze aanvullend tier 1-kapitaalinstrumenten bij de uitgever niet meer in aftrek komen bij het bepalen van de winst. Dienovereenkomstig zal bij de houder het aanvullend tier 1-kapitaalinstrument als eigen vermogen worden aangemerkt, en de betaling van de coupon als rendement uit dat eigen vermogen.

Er is in beginsel niet in eerbiedigende werking of overgangsrecht voorzien. Dat betekent dat zowel de aanvullend tier 1-kapitaalinstrumenten die nog worden uitgegeven als de aanvullend tier 1-kapitaalinstrumenten die al zijn uitgegeven met ingang van 1 januari 2019 fiscaal weer als eigen vermogen kwalificeren. Wel vindt dit voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019.

Artikel 7.3, onderdeel U (artikelen 34h en 34i van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde artikelen 34h en 34i Wet Vpb 1969 betreffen overgangsbepalingen. Het voorgestelde artikel 34h Wet Vpb 1969 is een overgangsbepaling in verband met het voorstel tot het laten vervallen van de artikelen 14a, twaalfde tot en met veertiende lid, 14b, negende tot en met elfde lid, en 15ad Wet Vpb 1969. Voorgesteld wordt om genoemde leden en genoemd artikel te laten vervallen in verband met de voorgestelde invoering van artikel 15b Wet Vpb 1969 ingevolge het wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking.

Het eerste lid van genoemd artikel 34h voorziet er in dat kader in dat een bedrag aan rente dat ingevolge de artikelen 14a, twaalfde tot en met veertiende lid, 14b, negende tot en met elfde lid, of 15ad, eerste lid, Wet Vpb 1969 niet in aftrek is gekomen en dat ingevolge artikel 15ad, achtste lid, Wet Vpb 1969 zoals dat artikel luidt op 31 december 2018, of met overeenkomstige toepassing van dat artikel, is overgebracht naar het volgende jaar, voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb 1969 in het eerste jaar dat aanvangt op of na 1 januari 2019, wordt toegevoegd aan het saldo aan renten, bedoeld in het tweede lid van dat artikel. Dit heeft tot gevolg dat een op basis van artikel 15ad, achtste lid, Wet Vpb 1969 overgebracht bedrag aan rente met ingang van 1 januari 2019 alsnog in aftrek kan worden gebracht, voor zover hiervoor bij toepassing van de earningsstrippingmaatregel van artikel 15b Wet Vpb 1969 de mogelijkheid bestaat. Daarbij wordt in het eerste lid van genoemd artikel 34h tevens geregeld dat het ingevolge dat lid aan het saldo aan renten toegevoegde bedrag aan rente voor de toepassing van artikel 15b, derde lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 buiten beschouwing blijft. Het aan het saldo aan renten toegevoegde bedrag aan rente heeft daarmee geen invloed op de berekening van de gecorrigeerde winst.

Het tweede lid van genoemd artikel 34h regelt dat een bedrag aan rente dat ingevolge de artikelen 14a, achtste lid, 14b, zesde lid, of 15ad, eerste lid, Wet Vpb 1969, zoals die artikelen luiden op 31 december 2006, niet in aftrek is gekomen en dat ingevolge artikel VIIIc van de Wet werken aan winst zoals dat artikel luidt op 31 december 2018, wordt verrekend met het belastbare bedrag van een volgend jaar, voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb 1969 in het eerste jaar dat aanvangt op of na 1 januari 2019, wordt toegevoegd aan het saldo aan renten, bedoeld in het tweede lid van artikel 15b Wet Vpb 1969. Dit betreft derhalve een bedrag aan niet-aftrekbare rente dat is overgebracht naar een volgend jaar op basis van de artikelen 14a, achtste lid, 14b, zesde lid, of 15ad, eerste lid, Wet Vpb 1969 zoals die artikelen luiden op 31 december 2006, en dat nog niet kon worden verrekend.

Dit heeft tot gevolg dat een op basis van artikel VIIIc van de Wet werken aan winst zoals dat artikel luidt op 31 december 2018 overgebracht bedrag aan rente met ingang van 1 januari 2019 alsnog in aftrek kan worden gebracht, voor zover hiervoor bij toepassing van de earningsstrippingmaatregel van artikel 15b Wet Vpb de mogelijkheid bestaat. Daarbij regelt het tweede lid van artikel 34h voorts dat voor de toepassing van artikel 15b, derde lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 het toegevoegde bedrag aan rente buiten beschouwing blijft. Dit toegevoegde bedrag aan rente heeft daarmee geen invloed op de berekening van de gecorrigeerde winst.

Het voorgestelde artikel 34i Wet Vpb 1969 betreft een overgangsbepaling in verband met het voorstel tot het laten vervallen van artikel 20, vierde tot en met zesde lid, Wet Vpb 1969. Met het vervallen van genoemde leden zullen met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019 geen nieuwe verliezen worden aangemerkt als zogenoemde houdster- of

financieringsverliezen. Genoemd artikel 34i ziet op verrekenbare verliezen die vóór dat moment - dus in oudere boekjaren - zijn geleden en die op basis van het huidige artikel 20, vierde en zesde lid, Wet Vpb 1969 zijn aangemerkt als houdster- of financieringsverliezen. Die verliezen dienen ook in boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019 slechts verrekenbaar te blijven met houdster- of financieringswinsten. Daartoe regelt de eerste zin van genoemd artikel 34i dat artikel 20, vierde tot en met zesde lid, Wet Vpb 1969 zoals dat artikel luidt op 31 december 2018, op die verliezen van toepassing blijft. Ingevolge de tweede zin van genoemd artikel 34i blijven de artikelen 15ae, derde lid, en 15af, zevende lid, Wet Vpb 1969 zoals die artikelen luiden op 31 december 2018, daarbij van overeenkomstige toepassing.

Artikel 7.4

Artikel 7.4, onderdeel A (artikel 8a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In verband met het vervallen van de – in artikel 11 Wet DB 1965 opgenomen – regeling met betrekking tot een afdrachtvermindering dividendbelasting bij dooruitdeling van deelnemingsdividenden, wordt voorgesteld ook artikel 8a Wet Vpb 1969, dat bepaalt dat het bedrag van die afdrachtvermindering niet behoort tot de winst voor de heffing van vennootschapsbelasting, te laten vervallen.

Artikel 7.4, onderdeel B (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 zijn de dividendbelasting, de kansspelbelasting en de bankenbelasting genoemd. Voorgesteld wordt om de dividendbelasting in deze opsomming te vervangen door de bronbelasting.

Artikel 7.4, onderdeel G (artikel 15ba van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Ingevolge het voorgestelde artikel 15ba, eerste lid, Wet Vpb 1969 worden de saldi aan renten die nog niet in aanmerking zijn genomen bij het bepalen van de winst van aftrek uitgesloten als het uiteindelijke belang in de belastingplichtige in belangrijke mate is gewijzigd (hierna ook: belangrijke belangenwijziging). Hiermee wordt beoogd de handel in lichamen met niet (volledig) in aftrek gekomen saldi aan renten tegen te gaan. Daartoe wordt in de eerste zin van genoemd eerste lid bepaald dat indien het uiteindelijke belang in de belastingplichtige in belangrijke mate is gewijzigd, de saldi aan renten die zijn ontstaan vóór het tijdstip waarop die wijziging heeft plaatsgevonden niet meer voor aftrek in aanmerking komen. Het gaat hierbij zowel om de saldi aan renten uit de jaren voorafgaande aan het jaar waarin de belangrijke belangenwijziging heeft plaatsgevonden als om het saldo aan renten dat in het jaar van de belangenwijziging zelf is ontstaan in de periode voorafgaande aan deze wijziging. De tweede zin van genoemd eerste lid regelt dat het saldo aan renten dat, binnen het jaar van wijziging, is ontstaan na het tijdstip van wijziging niet in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de winst voor het tijdstip van die wijziging. Of het uiteindelijke belang in de belastingplichtige in belangrijke mate is gewijzigd, wordt beoordeeld door vergelijking van de uiteindelijke belanghebbenden in de belastingplichtige aan het einde van het jaar waarin een belangenwijziging plaatsvindt met de uiteindelijke belanghebbenden in de belastingplichtige aan het begin van het oudste jaar met een saldo aan renten dat nog niet of

nog niet volledig in aanmerking is genomen bij het bepalen van de winst. Het begrip belang komt ook voor in artikel 20a Wet Vpb 1969, dat beoogt de handel in verlieslichamen tegen te gaan, en moet conform de uitleg van die bepaling (en conform de uitleg van dat begrip in andere bepalingen in de vennootschapsbelasting) materieel worden getoetst.

De derde zin van genoemd eerste lid regelt met betrekking tot het jaar waarin de belangrijke belangenwijziging heeft plaatsgevonden dat voor de toepassing van het in wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking opgenomen artikel 15b Wet Vpb 1969 het saldo aan renten en de gecorrigeerde winst vóór en na het tijdstip van de belangrijke belangenwijziging afzonderlijk worden bepaald. Daartoe wordt het betreffende jaar gesplitst in een deel vóór en een deel na het tijdstip waarop de belangrijke belangenwijziging heeft plaatsgevonden. Voor beide delen van het jaar dienen het saldo aan renten en de gecorrigeerde winst afzonderlijk te worden berekend. De drempel die is opgenomen in genoemd artikel 15b, eerste lid, onderdeel b, wordt daarbij naar tijdsgelang in aanmerking genomen. Ook hierbij wordt de splitsing gemaakt op het moment waarop de eerdergenoemde belangrijke belangenwijziging heeft plaatsgevonden.

Deze bepaling voorkomt dat enig saldo aan renten dat is ontstaan in de periode voorafgaand aan die belangenwijziging in aftrek kan komen op winsten die worden behaald na die belangenwijziging. Het gaat hierbij, als gezegd, zowel om de saldi aan renten uit de jaren voorafgaande aan het jaar van de belangrijke belangenwijziging als om het saldo aan renten dat in het jaar van de belangenwijziging zelf is ontstaan in de periode voorafgaande aan deze wijziging. Daarnaast voorkomt de bepaling dat het saldo aan renten dat, in het jaar van de belangenwijziging, is ontstaan na de belangenwijziging in aftrek komt op de winst die in dat jaar wordt behaald voor die belangenwijziging. Dit wordt hieronder geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld.

Voorbeeld 4	<i>Gegevens jaar 1 tot belangenwijziging (in miljoenen euro's)</i>	<i>Gegevens jaar 1 vanaf belangenwijziging (in miljoenen euro's)</i>
Gecorrigeerde winst:	10	200
Saldo aan renten:	50	12
<p>De gecorrigeerde winst bedraagt in het deel van het jaar vóór de belangrijke belangenwijziging € 10 miljoen. Dit betekent dat met betrekking tot die periode maximaal € 3 miljoen (30% van € 10 miljoen) aan rente in aftrek kan worden gebracht van de winst. Het saldo aan renten bedraagt in dat deel van het jaar € 50 miljoen. De overige € 47 miljoen kan niet in aftrek worden gebracht.</p> <p>In het deel van het jaar na de belangrijke belangenwijziging bedraagt de gecorrigeerde winst € 200 miljoen, waardoor er ruimte ontstaat voor renteaftrek van maximaal € 60 miljoen.</p>		

Het saldo aan renten in dat deel van het jaar bedraagt € 12 miljoen. Dat bedrag kan volledig in aftrek worden gebracht. De resterende aftrekruijnte kan niet gebruikt worden om de € 47 miljoen die in de eerste periode van het jaar niet in aftrek kon worden gebracht, alsnog in aftrek te brengen. Met betrekking tot het gehele jaar kan het saldo aan renten dus tot een bedrag van € 15 miljoen in aftrek worden gebracht.

In het tweede lid van genoemd artikel 15ba wordt geregeld dat artikel 20a, tweede tot en met achtste lid, tiende lid, onderdelen a, b en c, en elfde lid, Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing is. In het tweede tot en met zevende en elfde lid van genoemd artikel 20a zijn, kort gezegd, uitzonderingen opgenomen op de hoofdregel van het eerste lid van dat artikel dat verliezen niet voorwaarts verrekenbaar zijn bij een belangrijke belangenwijziging. Die uitzonderingen zijn ingevolge het tweede lid van genoemd artikel 15ba van overeenkomstige toepassing op het eerste lid van dat artikel dat beoogt de handel in lichamen met niet (volledig) in aftrek gekomen saldi aan renten tegen te gaan. Het gaat hierbij derhalve, in lijn met artikel 20a, tweede tot en met zevende en elfde lid, Wet Vpb 1969, om situaties waarin, kort gezegd, de belangrijke belangenwijziging niet in overwegende mate lijkt te zijn ingegeven door handel in lichamen met niet (volledig) in aftrek gekomen saldi aan renten. Voor de toelichting op die situaties wordt verwezen naar de parlementaire behandeling van artikel 20a Wet Vpb 1969.²⁹ In het achtste lid van genoemd artikel 20a wordt het beleggingsbegrip gedefinieerd. Het tiende lid van genoemd artikel 20a regelt dat op verzoek zekerheid kan worden verkregen over de vraag of, kort gezegd, op grond van dat artikel een niet (volledig) in aftrek gekomen saldo aan renten voor aftrek in aanmerking blijft komen. Ook die twee bepalingen zijn van overeenkomstige toepassing voor de toepassing van het voorgestelde artikel 15ba, eerste lid, Wet Vpb 1969.

Omdat deze maatregel niet eerder verwerkt kan worden in de systemen van de Belastingdienst wordt voorgesteld genoemd artikel 15ba Wet Vpb 1969 met ingang van 1 januari 2020 in werking te laten treden en voor het eerst toepassing te laten vinden met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2020. Hetzelfde geldt voor de voorgestelde wijzigingen die met genoemd artikel 15ba samenhangen.

Artikel 7.4, onderdeel H (artikel 18 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde wijziging van artikel 18 Wet Vpb 1969 regelt dat ten aanzien van buitenlandse belastingplichtigen ook het voorgestelde artikel 15ba Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing is bij de bepaling van de belastbare winst uit onderneming. Genoemd artikel 15ba beoogt, zoals hiervoor beschreven, de handel in lichamen met niet (volledig) in aftrek gekomen saldi aan renten tegen te gaan (zie artikel 7.4, onderdeel G).

Artikel 7.4, onderdeel J (artikel 25 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In verband met het voorstel de Wet DB 1965 in te trekken, wordt voorgesteld om alle bepalingen in artikel 25 Wet Vpb 1969 met betrekking tot de verrekening van de geheven dividendbelasting met de verschuldigde vennootschapsbelasting te laten vervallen. Naast de in

²⁹ Kamerstukken II 1999/2000, 27209, nr. 3.

artikel 25, eerste lid, Wet Vpb 1969 opgenomen bepalingen ten aanzien van het aanwijzen van de dividendbelasting als verrekenbare voorheffing wordt voorgesteld ook de hiermee verband houdende in het tweede en derde lid van dat artikel opgenomen maatregelen tegen het zogenoemde dividendstrippen te laten vervallen. Voorts wordt voorgesteld artikel 25, vierde lid, Wet Vpb 1969, dat ziet op verrekening van dividendbelasting ingehouden op dividend dat is opgekomen uit geblokkeerde spaarrekeningen bij een lijfrenteverzekering of een lijfrentebeleggingsrecht bij de kredietinstelling of de beheerder van de beleggingsinstelling, te laten vervallen. In artikel 25 Wet Vpb 1969 resteert dan alleen de aanwijzing van de kansspelbelasting als met de vennootschapsbelasting verrekenbare voorheffing. Zoals eerder opgemerkt, past het naar de mening van het kabinet niet bij het karakter van de bronbelasting dat in voorkomende gevallen geheven bronbelasting met de verschuldigde vennootschapsbelasting kan worden verrekend.

Artikel 7.4, onderdeel K (artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 28, tweede lid, aanhef, Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat het direct beleggen door een fiscale beleggingsinstelling (fbi) in onroerende zaken die in Nederland zijn gelegen en rechten waaraan deze zijn onderworpen (hierna: vastgoed) niet als het beleggen van vermogen wordt gekwalificeerd. Hiermee wordt geregeld dat in Nederland gelegen vastgoed wordt uitgesloten als toegestane beleggingsmogelijkheid voor een fbi.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat het een fbi wel blijft toegestaan om direct te beleggen in vastgoed dat in het buitenland is gelegen. De bestaande financieringseisen blijven hiervoor gelden. Het laatste betekent dat in het buitenland gelegen vastgoed tot ten hoogste 60% van de boekwaarde van dat vastgoed met vreemd vermogen mag worden gefinancierd.

In het derde lid, onderdeel a, van genoemd artikel 28 is geregeld dat het een fbi is toegestaan om een belang te houden in een regulier belaste dochtermaatschappij die zich bezighoudt met vastgoedontwikkeling (hierna: vastgoedontwikkeldochter). Die vastgoedontwikkeldochter mag thans zowel in Nederland als in het buitenland gelegen vastgoed ontwikkelen ten behoeve van zichzelf, ten behoeve van de fbi, ten behoeve van met de fbi verbonden fbi's of ten behoeve van regulier belaste lichamen waarin de fbi of een met die fbi verbonden fbi een belang heeft van ten minste een derde gedeelte. Gezien het voorstel dat een fbi niet meer direct mag beleggen in vastgoed dat in Nederland is gelegen, wordt voorgesteld genoemd onderdeel a hierop aan te passen. Met de voorgestelde wijziging van genoemd onderdeel a wordt geregeld dat, indien een vastgoedontwikkeldochter vastgoed ontwikkelt ten behoeve van de fbi of met de fbi verbonden lichamen die als fbi zijn aangemerkt, dit alleen nog is toegestaan met betrekking tot het ontwikkelen van in het buitenland gelegen vastgoed. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat het voor bedoelde vastgoedontwikkeldochter toegestaan blijft om zich bezig te houden met het ontwikkelen van in Nederland of het buitenland gelegen vastgoed ten behoeve van zichzelf of ten behoeve van regulier belaste lichamen waarin de fbi of een met die fbi verbonden fbi een belang heeft van ten minste een derde gedeelte.

Ingevolge het derde lid, onderdeel b, van genoemd artikel 28 is steeds sprake van beleggen door een fbi indien het investeren in een verbetering of uitbreiding van vastgoed minder bedraagt dan 30% van de WOZ-waarde van het desbetreffende vastgoed voorafgaande aan de aanvang van die werkzaamheden. Gezien het voorstel dat een fbi niet meer direct mag beleggen in vastgoed dat in Nederland is gelegen, maar nog wel direct mag beleggen in vastgoed dat in het buitenland is gelegen, wordt met de voorgestelde wijziging van genoemd onderdeel b geregeld dat bij de vaststelling van de hoogte van de toegestane verbetering of uitbreiding van dat in het buitenland gelegen vastgoed wordt aangesloten bij de waarde in het economische verkeer in plaats van bij de WOZ-waarde van dat vastgoed. Voor in het buitenland gelegen vastgoed wordt immers geen WOZ-waarde vastgesteld.

Ingevolge het derde lid, onderdeel e, van genoemd artikel 28 mag een fbi een belang houden in, kort gezegd, een regulier belaste dochtermaatschappij die zich bezighoudt met zogenoemde bijkomstige werkzaamheden die rechtstreeks verband houden met beleggingen in vastgoed dat direct wordt gehouden door de fbi of met de fbi verbonden lichamen die als fbi zijn aangemerkt. Met de voorgestelde toevoeging aan genoemd onderdeel e wordt geregeld dat bedoelde regulier belaste dochtermaatschappij bijkomstige werkzaamheden ten behoeve van beleggingen in direct gehouden vastgoed van de fbi of met de fbi verbonden lichamen die als fbi zijn aangemerkt nog slechts mag verrichten indien die werkzaamheden rechtstreeks verband houden met beleggingen in vastgoed dat in het buitenland is gelegen. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat het voor bedoelde regulier belaste dochtermaatschappij toegestaan blijft om bijkomstige werkzaamheden te verrichten die rechtstreeks verband houden met beleggingen in al dan niet in Nederland gelegen vastgoed dat direct gehouden wordt door regulier belaste lichamen waarin de fbi of een met die fbi verbonden fbi een belang heeft van ten minste een derde gedeelte.

De voorgestelde wijziging van genoemd onderdeel e, aanhef, is van redactionele aard.

De voorgestelde wijzigingen vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2020.

Artikel 7.4, onderdeel L (artikel 28a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 28a Wet Vpb 1969 is een regeling opgenomen voor de situatie dat – kort gezegd – de rechtsvorm van een lichaam wordt omgezet in een andere rechtsvorm. Ingevolge het eerste lid van dat artikel wordt – voor de toepassing van de vennootschapsbelasting – de om te zetten rechtspersoon geacht te zijn geliquideerd, het vermogen aan de deelgerechtigden te zijn uitgedeeld en vervolgens te zijn ingebracht in de andere rechtsvorm. Voorgesteld wordt om in het tweede lid van dat artikel de bepaling dat het eerste lid van dat artikel ook van toepassing is voor de heffing van dividendbelasting te laten vervallen maar in plaats daarvan te regelen dat die bepaling ook van toepassing is op de bronbelasting.

Artikel 7.4, onderdeel M (artikel 34a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In verband met het voorstel de Wet DB 1965 in te trekken, wordt voorgesteld artikel 34a Wet Vpb 1969, dat voor per 1 januari 2013 bestaande gevallen regelt dat dividendbelasting ingehouden op dividend dat is opgekomen uit geblokkeerde spaarrekeningen en beleggingsrechten bestemd voor de aflossing van de eigenwoningsschuld verrekenbaar is voor de

vennootschapsbelasting bij de kredietinstelling of de beheerder van de beleggingsinstelling, te laten vervallen.

Artikel 7.6

Artikel 7.6, 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 is de regeling inzake de belastingrente ook van toepassing bij naheffingsaanslagen en teruggaafbeschikkingen bronbelasting. De regeling inzake de belastingrente is namelijk ook van toepassing met betrekking tot naheffingsaanslagen en teruggaafbeschikkingen dividendbelasting en voorgesteld wordt die regeling voort te zetten met betrekking tot de bronbelasting.

Artikel 7.6, onderdeel D (artikel 67ca van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikel 67ca, eerste lid, onderdeel d, AWR heeft betrekking op een tweetal verplichtingen in het kader van de dividendbelasting. Deze verplichtingen zijn het verstrekken van een verklaring aan de inspecteur inzake de toepassing van de inhoudingsvrijstelling op grond van artikel 4, elfde lid, Wet DB 1965 en het uitreiken van een dividendnota aan de rechthebbende tot het dividend op grond van artikel 9, eerste lid, Wet DB 1965. Vergelijkbare verplichtingen worden niet opgenomen in de Wet bronbelasting 2020. Daarom kan de verzuimboete van artikel 67ca, eerste lid, onderdeel d, AWR met betrekking tot de genoemde verplichtingen komen te vervallen.

Artikel 7.7

Artikel 7.7, 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 IW 1990 zal – afgezien van de bovengenoemde uitzondering - verzet ook niet gelden voor naheffingsaanslagen bronbelasting.

Artikel 7.7, onderdelen B en C (artikelen 25 en 26 van de Invorderingswet 1990)

Artikel 25, achtste lid, IW 1990 en artikel 26, vierde lid, IW 1990 zien onder andere op uitstel van betaling en kwijtschelding in situaties dat conserverende belastingaanslagen inkomstenbelasting met betrekking tot voordelen uit aanmerkelijk belang van toepassing zijn. In verband met de voorgestelde afschaffing van de dividendbelasting wordt voorgesteld de verwijzing in genoemde leden naar die belasting te verwijderen. Het in plaats daarvan in genoemde leden opnemen van een verwijzing naar de bronbelasting is niet nodig omdat deze belasting alleen wordt geheven van lichamen.

Artikel 7.7, onderdeel D (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 in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige of de in het buitenland gevestigde 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

Ingeval de naheffingsaanslag bronbelasting wordt opgelegd aan de in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige, kunnen bestuurders van de inhoudingsplichtige aansprakelijk worden gesteld indien de naheffingsaanslag bronbelasting niet tijdig (volledig) is betaald. Op het moment dat de belastbare voordelen ter beschikking worden gesteld, dient de inhoudingsplichtige de bronbelasting in te houden om vervolgens de verschuldigde bronbelasting na het tijdvak (tijdig) aan de Belastingdienst op aangifte te kunnen afdragen. 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 bestuurder van de inhoudingsplichtige dient zich er bewust van te zijn dat het lichaam tijdelijk over geld beschikt of dient te beschikken waarop een belastingclaim rust. De bestuurder dient ervoor te zorgen dat na het afloop van het tijdvak de volledig verschuldigde belasting wordt aangegeven en afgedragen.

De bestuurders van de in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige, bedoeld in de Wet bronbelasting 2020, hebben op grond van het tweede lid, onderdelen a en b, van het voorgestelde artikel 36a IW 1990 een disculpatiemogelijkheid. Hierbij geldt een dubbele bewijslast voor de bestuurder. De bestuurder is niet aansprakelijk voor zover hij aannemelijk maakt dat:

- a. hij op het tijdstip waarop het voordeel, bedoeld in de Wet bronbelasting 2020, aan de belastingplichtige ter beschikking is gesteld niet wist of behoorde te weten dat de inhoudingsplichtige de bronbelasting verschuldigd was;
- b. het niet aan hem is te wijten dat de bronbelasting niet of niet volledig is betaald.

Onderdeel a van het tweede lid van genoemd artikel 36a ziet op de kennis die de bestuurder had of behoorde te hebben over de belastbaarheid van het voordeel op het tijdstip dat het ter beschikking werd gesteld aan de belastingplichtige. Een bestuurder kan zich bijvoorbeeld disculperen indien hij vóór het ter beschikking stellen van het voordeel zich door een belastingadviseur heeft laten adviseren over de vraag of het voordeel al dan niet is onderwerpen aan bronbelasting en hij die adviseur voor voldoende deskundig mocht houden, waarbij hij bovendien aan diens zorgvuldige taakvervulling niet behoefde te twijfelen.³⁰ 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.

³⁰ 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.

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 bewijslast van onderdeel a, dient deze bestuurder in ieder geval aannemelijk te maken dat ten behoeve van het belastingadvies 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 wist of behoorde te weten en die de uitkomst van het belastingadvies veranderen.

Op grond van onderdeel b van het tweede lid van genoemd artikel 36a dient de omstandigheid dat de bronbelasting niet is betaald tevens niet te wijten te zijn aan de bestuurder. 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.³¹ 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 de vennootschap.

In de situatie van kennelijk onbehoorlijk bestuur zal de bestuurder niet slagen in zijn bewijslast. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als een redelijk denkend bestuurder, onder dezelfde omstandigheden, niet als zodanig zou hebben gehandeld. Andere voorbeelden zijn ernstige misslagen 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.³²

Aansprakelijkheid van de belastingplichtige

Ingeval de naheffingsaanslag bronbelasting wordt opgelegd aan de in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige, kan de ontvanger de in het buitenland gevestigde belastingplichtige aansprakelijk stellen voor de niet-betaalde bronbelasting over het aan hem ter beschikking gestelde dividend. Met deze mogelijkheid voor de ontvanger wordt misbruik zoveel mogelijk tegengegaan. Aan de belastingplichtige is onterecht het dividend zonder inhouding van bronbelasting ter beschikking gesteld; de voorgestelde aansprakelijkheid strekt ertoe dat de verschuldigde bronbelasting alsnog wordt gedragen door diegene aan wie het voordeel ter beschikking is gesteld. Om deze reden bevat het voorgestelde artikel 36a IW 1990 geen disculpatiemogelijkheid voor de belastingplichtige.

Aansprakelijkheid van bestuurders van de belastingplichtige

Ingeval de naheffingsaanslag bronbelasting wordt opgelegd aan de (in het buitenland gevestigde) belastingplichtige, kunnen bestuurders van de belastingplichtige aansprakelijk worden

³¹ Zie onder meer HR 20 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:506 (met betrekking tot de toepassing van artikel 41 IW 1990).

³² Zie artikel 36.4.1 van de Leidraad Invordering 2008.

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. Hierbij geldt dezelfde bewijslast als geldt met betrekking tot onderdeel b van het tweede lid van genoemd artikel 36a inzake de disculpatiemogelijkheid voor bestuurders van de in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige.

Begrip bestuurder en vernietigbaarheid onverplichte rechtshandeling

Met het voorgestelde artikel 36a, vierde lid, IW 1990 zijn het vijfde en achtste lid van artikel 36 IW 1990 van overeenkomstige toepassing 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. De bepaling toont veel gelijkenis met de zogenoemde paulianabepalingen.³³

Extraterritoriale werking

Met het voorgestelde artikel 36a, vijfde 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. Deze extraterritoriale werking stelt buiten twijfel dat ook natuurlijke personen of lichamen die niet in Nederland wonen, onderscheidenlijk zijn gevestigd, aansprakelijk kunnen worden gesteld.

Artikel 7.7, onderdeel E (artikel 41 van de Invorderingswet 1990)

Op grond van artikel 41 IW 1990 geldt een hoofdelijke aansprakelijkheid bij verplaatsing van een lichaam dat aan de heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen. Onder bepaalde omstandigheden kunnen ieder van de met de verplaatsing belaste personen hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld voor de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting die dat lichaam is verschuldigd. Voorgesteld wordt deze aansprakelijkheid ook te laten gelden voor verschuldigde bronbelasting.

³³ Kamerstukken II 1987/88, 20588, nr. 3.

Artikel 7.8 (artikel VIIIc van de Wet werken aan winst)

Voorgesteld wordt artikel VIIIc van de Wet werken aan winst te laten vervallen. Genoemd artikel betreft een overgangsbepaling die regelt dat een bedrag aan rente als bedoeld in de artikelen 14a, achtste lid, 14b, zesde lid, en 15ad, eerste lid, Wet Vpb 1969, zoals die leden luiden op 31 december 2006, dat bij het begin van het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2007 nog niet in aftrek is gekomen, wordt verrekend met het belastbare bedrag van dat jaar en, voor zover nog niet verrekend, met het belastbare bedrag van een volgend jaar. Een bedrag aan rente dat op basis van genoemde artikelen in aanmerking komt voor verrekening met het belastbare bedrag van een volgend jaar, maar op die voet nog niet in aftrek is gekomen, wordt op basis van het in artikel 7.3, onderdeel V, opgenomen artikel 34h, tweede lid, Wet Vpb 1969 aangemerkt als een saldo aan renten dat op basis van het in het wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking opgenomen artikel 15b, vijfde lid, Wet Vpb 1969 in aanmerking wordt genomen in het volgende jaar. Artikel VIIIc van de Wet werken aan winst dient daarmee te vervallen.

Artikel 7.9 (artikel 1.7 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 1.7 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II wordt het tarief van de verhuurderheffing met ingang van 1 januari 2019 met 0,03%-punt verlaagd naar 0,561%.

Artikel 8.2

Het in artikel 8.2 opgenomen overgangsrecht zorgt ervoor dat de bepalingen van de AWR en de IW 1990 zoals die wetten luiden op 31 december 2019 van toepassing blijven met betrekking tot de belasting die is verschuldigd ingevolge de Wet DB 1965 zoals die wet luidde op het tijdstip waarop de opbrengst ter beschikking is gesteld ter zake waarvan de belasting is verschuldigd. Met dit overgangsrecht wordt onder andere bereikt dat materieel verschuldigde dividendbelasting ook na 31 december 2019 kan worden geheven en ingevorderd inclusief het vaststellen van daarmee verband houdende beschikkingen.

Artikel 9.1

Het voorgestelde artikel 9.1 bepaalt dat de Wet DB 1965 wordt ingetrokken. In het algemeen deel van de toelichting zijn de beweegredenen hiervoor nader toegelicht.

Artikel 9.2

Deze wet treedt in werking per 1 januari 2019. Voor een aantal wijzigingen is in een uitgestelde toepassing of inwerkingtreding voorzien. Waar dat het geval is, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

Artikel 9.3

In het voorgestelde artikel 9.3 is de citeertitel van deze wet vastgelegd.

De Staatssecretaris van Financiën,