



## de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën

Ingediend op <https://www.internetconsultatie.nl/conditionelebronbelastingopdividenden>.

Amsterdam, 23 oktober 2020

**Betreft: Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden**

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het in consultatie gebrachte conceptwetsvoorstel Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden (hierna: het concept). Met deze brief maakt de Orde graag gebruik van de mogelijkheid te reageren op internetconsultatie.

In onderdeel A worden de belangrijkste conclusies van de bevindingen van de Orde samengevat, in onderdeel B geeft de Orde algemeen commentaar op de inhoud van het concept en in onderdeel C geeft de Orde technisch (artikelsgewijs) commentaar op het concept.

### **A. Samenvatting**

Zoals hieronder nader toegelicht, doet de Orde de volgende aanbevelingen;

- De Orde ziet gegeven de doelstelling van het concept en de ontwikkelingen binnen de OESO geen aanleiding dividenden te belasten naar een hoger tarief dan 15 procent.
- De Orde ziet geen grond de bestaande hybridebepalingen toe te passen bij betalingen van dividend indien geen laagbelastende jurisdictie is betrokken.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

1

- De Orde signaleert - ook na de recente nota van wijziging op het Belastingplan Overige Fiscale Maatregelen 2021 – overkill in de hybridebepalingen. De Orde beveelt aan deze weg te nemen mede door het aanpassen van het fiscale kwalificatiebeleid.

## **B. Algemeen commentaar**

- 1) Het doel van de bestaande Wet bronbelasting 2021 (hier: de Wet) is tweeledig. Op de eerste plaats dient deze om te voorkomen dat Nederland nog langer wordt gebruikt als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties. Op de tweede plaats is beoogd het risico van belastingontwijking door het verschuiven van de (Nederlandse) belastinggrondslag naar laagbelastende jurisdicties te verkleinen. Het kabinet vindt het namelijk ongewenst dat rente- en royaltybetalingen niet of laag worden belast.<sup>1</sup>
  
- 2) Het voornemen om ingaande 2024 de reikwijdte van de Wet aan te vullen met een bronbelasting op dividenden, is aangekondigd in de brief van staatssecretaris Vijlbrief aan de Tweede Kamer van 29 mei 2020.<sup>2</sup> Voor deze uitbreiding werden in de brief twee argumenten genoemd:
  - ondanks de handhaving van de dividendbelasting en invoering van antimisbruikmaatregelen in de dividendbelasting per 1 januari 2018, blijft het mogelijk om in bepaalde gevallen binnen concernverband dividenden te betalen aan ontvangers in laagbelastende jurisdicties zonder dat deze belast zijn; en
  - uit overleg met DNB is gebleken dat de (potentiële) dividendstroom naar deze landen, naast renten en royalty's, in elk geval tot 2018 groter is dan eerder ingeschat.
  
- 3) In de situatie dat de ontvanger van het dividend is gevestigd in een jurisdictie waarmee Nederland geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, dient (met uitzondering van de niet-houdstercoöperatie) over het dividend 15 procent dividendbelasting te worden ingehouden ongeacht de vraag of de betreffende jurisdictie een laagbelastende jurisdictie is.
  
- 4) Indien de ontvanger een entiteit is die is gevestigd in een jurisdictie waarmee Nederland wel een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, kan onder voorwaarden gebruik worden gemaakt van de inhoudingsvrijstelling van artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965 (hierna: Wet Divbel 1965). Artikel 4 Wet Divbel 1965 bevat diverse antimisbruikbepalingen, inclusief bepalingen die zijn gericht op situaties waar hybride

<sup>1</sup> Tweede Kamer 2019/2020, 35 305, nr. 6, p. 3.

<sup>2</sup> Kenmerk 2020-0000100950.

entiteiten bij zijn betrokken. Dat de antimisbruikbepalingen in artikel 4 Wet Divbel 1965 en de antimisbruikbepaling in de regeling van de buitenlandse belastingplicht in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 effect hebben, wordt onderstreept door de uitspraak van de rechtbank Noord-Holland van 26 juni 2020<sup>3</sup> en het arrest van de Hoge Raad van 10 januari 2020.<sup>4</sup> Daarnaast versterkt het Multilateraal Instrument, meer in het bijzonder de principal purpose test, het effect van het anti-misbruikcriterium van artikel 4 lid 3 onderdeel c Wet Divbel 1965 vanwege de doorwerking naar belastingverdragen.

- 5) Als de wetgever zeker wil stellen dat de inhoudingsvrijstelling van artikel 4 Wet Divbel 1965 niet kan worden toegepast in situaties waar direct of indirect entiteiten in laagbelastende jurisdicties zijn betrokken, ligt het volgens de Orde meer voor de hand om artikel 4 Wet Divbel 1965 nader aan te scherpen om situaties, waarin het dividend feitelijk wordt genoten door een ontvanger, gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, van de inhoudingsvrijstelling uit te sluiten in plaats van de reikwijdte van de Wet uit te breiden naar dividenden. Dit kan, bijvoorbeeld, door van de reikwijdte van de inhoudingsvrijstelling uit te sluiten de situatie waarin de dividenden worden toegerekend aan een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie. In de voorgestelde systematiek van het in consultatie gegeven voorstel dienen nu tweemaal antimisbruikbepalingen en anti-hybride bepalingen te worden getoetst, waarbij met name de anti-hybridebepalingen in artikel 2.1 van de Wet tot gevolgen kunnen leiden die niet in lijn zijn met de door de staatssecretaris in zijn brief van 29 mei 2020 genoemde doelstelling van het concept. Hierop komt de Orde later terug.
- 6) In de brief van 29 mei 2020 wordt, ter motivering van de uitbreiding van de Wet met een heffing van bronbelasting over dividenden, uitsluitend gerefereerd aan het feit dat een in een laagbelastende jurisdictie gevestigde ontvanger een dividend kan ontvangen zonder dat het dividend wordt belast. Gegeven het feit dat bij dividenduitkeringen geen sprake kan zijn van grondslaguitholling, is naar de mening van de Orde geen reden om dividenden tegen een hoger tarief dan 15 procent te belasten. Voor het handhaven van het tarief van 15 procent pleit ook dat in het kader van de Wet werken aan winst er bewust voor is gekozen om het tarief van de dividendbelasting te verlagen van 25 procent naar 15 procent. Die verlaging is destijds gemotiveerd vanuit het perspectief van het verbeteren van het Nederlandse vestigingsklimaat (Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 17, 18 en 79).
- 7) In dit verband vraagt de Orde ook aandacht voor het *Report on The Pillar two Blueprint*, gepubliceerd door de OESO op 12 oktober 2020 (hierna OESO-rapport).<sup>5</sup> Naar aanleiding van vragen gesteld tijdens de behandeling van het voorstel van de Wet is de staatssecretaris

<sup>3</sup> Rb. Noord-Holland 26 juni 2020 (ECLI:NL:RBNHO:2020:5138).

<sup>4</sup> HR 10 januari 2020 (ECLI:NL:HR:2020:21).

<sup>5</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm>

ingegaan op de samenhang van het wetsvoorstel met de internationale inspanningen binnen de OESO om tot uniforme belastinggrondslagen en minimumtarieven te komen. De staatssecretaris heeft aangegeven deze initiatieven te steunen. Gezien de destijds bestaande (internationaal) politieke onzekerheid heeft het kabinet ervoor gekozen de internationale ontwikkelingen niet af te wachten, maar reeds het wetsvoorstel Bronbelasting 2021 aanhangig te maken. Daarbij is door de wetgever aangegeven dat, indien de internationale initiatieven succesvol verlopen, het kabinet eventuele wijzigingen in de Wet kan voorstellen.<sup>6</sup>

- 8) Gezien de ontwikkelingen bij de OESO die hebben geresulteerd in de recente publicatie van het OESO-rapport, ziet de Orde aanleiding de Wet in overeenstemming te brengen met de afspraken welke worden gemaakt binnen de OESO. De bepalingen in de Wet hebben het grootste raakvlak met de ‘Subject to Tax Rule’ beschreven in het OESO-rapport (hierna: STTR). Volgens de uitgangspunten van het OESO-rapport is de STTR beperkt tot een heffing op aftrekbare betalingen (waaronder interest en royalties). Het voorstel de Wet uit te breiden met een heffing over dividenden sluit daarmee niet aan op deze uitgangspunten. Met betrekking tot dividenden stelt de OESO dat – afgezien van portfolio dividenden – het toepassen van een minimumbelastingregel resulteert in excessieve heffing omdat de winst ook reeds bij de uitkerende vennootschap aan winstbelasting is onderworpen.<sup>7</sup> Het toepassen van een bronheffingspercentage van 25 procent (ook) op dividenden leidt ertoe dat de dividenden aanmerkelijk hoger worden belast dan aftrekbare betalingen zoals interest en royalties.
  
- 9) De Orde concludeert dan ook dat er geen goede reden is om de bronheffing op dividenden verder te verhogen dan het bestaande nationale tarief van 15 procent.
  
- 10) Artikel 2.1 van de bestaande Wet beoogt blijkens de memorie van toelichting zowel de rente- of royalty betaling die wordt ‘opgepikt’ in een laagbelastende jurisdictie als de rente- of royaltybetaling die ‘nergens’ wordt opgepikt, in de heffing te betrekken. Gelet op een van de twee algemene doelstellingen van de Wet, het tegengaan van de uitholling van de heffingsgrondslag zonder dat daar een voldoende compenserende buitenlandse heffing tegenover staat, is dat op zich begrijpelijk. De doelstelling van de uitbreiding van de heffingsgrondslag met dividenden is slechts gelegen in de andere algemene doelstelling van de Wet, te weten het voorkomen dat Nederland wordt gebruikt als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties. Het is dan ook begrijpelijk dat de staatssecretaris bij de toelichting op het concept niet refereert aan een ‘statenloze’ dividendontvanger. Bij een ‘statenloze’ dividendontvanger voorziet de Wet Divbel 1965 reeds in een heffing van 15 procent. Naar de mening van de Orde wordt de uitbreiding van de heffingsgrondslag tot dividenden, in situaties

<sup>6</sup> Tweede Kamer, vergaderjaar 2019–2020, 35 305, nr. 6, p. 30.

<sup>7</sup> Report on the Pillar Two Blueprint, punt 181.

waar geen laagbelastende jurisdictie betrokken is, noch door de doelstelling van de uitbreiding, noch door de oorspronkelijke doelstelling van de Wet gedragen.

- 11) De Wet kan, onder andere als gevolg van de anti-hybride bepalingen van artikel 2.1 lid 1 onderdelen d en e van de Wet, ertoe leiden dat de bronbelasting van 25 procent verschuldigd wordt, ook indien in het geheel geen laagbelastende jurisdictie betrokken is bij het ontvangen van rente en royalty's (zie ook de voorbeelden in onderdeel C hierna). Naar de mening van de Orde is er geen goede reden om door een Nederlandse inhoudingsplichtige betaalde dividenden onder het hoge tarief van 25 procent te brengen in situaties waarbij noch sprake is van een betaling aan een laagbelastende jurisdictie noch van het uithollen van de (Nederlandse) heffingsgrondslag. De anti-hybridebepalingen dienen naar de mening van de Orde niet van toepassing te zijn bij de betaling van dividenden, indien geen laagbelastende jurisdictie in beeld is. De gecompliceerde anti-hybridebepalingen kunnen ervoor zorgen dat ondernemingen die, gezien de doelstelling van de Wet, niet getroffen zouden moeten worden, Nederland toch links gaan laten liggen.
- 12) Het OESO-rapport sluit bepaalde categorieën van entiteiten uit van de toepassing van de minimumbelastingregels.<sup>8</sup> Dit zijn beleggingsfondsen, pensioenfondsen, overheidslichamen (waaronder staatsfondsen), internationale organisaties en non-profit organisaties. De Wet voorziet niet in deze uitzonderingen. De Orde merkt op dat van de hier genoemde uitzonderingen beleggingsfondsen snel in de heffing van bronbelasting kunnen worden betrokken mede gezien het feit dat beleggingsfondsen - door toedoen van het Nederlandse kwalificatiebeleid - in veel gevallen als hybride lichaam worden aangemerkt. In overeenstemming met de uitgangspunten van de OESO stelt de Orde voor beleggingsfondsen die voldoen aan de door de OESO genoemde kenmerken vrij te stellen van de conditionele bronbelastingen.

### **C. Artikelsgewijs (technisch) commentaar**

- 13) Artikel 2.1 lid 1 onderdeel b van de Wet brengt onder de werking van deze wet dividenden waartoe gerechtigd is een lichaam dat niet in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd maar waarbij die voordelen worden toegerekend aan een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie. De Orde vraagt zich af hoe dient te worden getoetst of voordelen toerekenbaar zijn aan een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie. Dient dit plaats te vinden aan de hand van de Nederlandse criteria (op basis van het Besluit van 14 juni 2019,<sup>9</sup> dan wel het arrest HR 20 december 2002<sup>10</sup>) of is de toerekening afhankelijk van het feitelijke gedrag van de

<sup>8</sup> Report on the Pillar Two Blueprint, onderdeel 2.3.

<sup>9</sup> Besluit van 14 juni 2019, nr. 2019-10144, Staatscourant 2019, nr. 34685.

<sup>10</sup> HR 20 december 2002 (ECLI:NL:HR:2002:AF2257).

belastingplichtige dan wel de jurisdictie van de vaste inrichting of de jurisdictie van het hoofdhuis.

- 14) Zoals hiervóór reeds is aangegeven constateert de Orde dat met name bij de toepassing van de hybride bepalingen van artikel 2.1 lid 1 onderdeel d en artikel 2.1 lid 1 onderdeel e van de Wet dividendbetalingen door Nederlandse entiteiten onderworpen zijn aan 25 procent bronheffing in situaties waarbij geen enkele laagbelastende jurisdictie is betrokken. Zoals gezegd, is dit naar de mening van de Orde niet in overeenstemming met de doelstelling van het concept.
- 15) Zo wordt op basis van artikel 2.1 lid 1 onderdeel d van de Wet een met de inhoudingsplichtige gelieerde voordeelgerechtigde (bezien vanuit de Nederlandse kwalificatie), die als zodanig zelf niet is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, belastingplichtig indien de betaling wordt gedaan via een zogenoemde omgekeerde hybride (een vanuit Nederlands perspectief fiscaal transparant lichaam maar voor de vestigingsstaat van de voordeelgerechtigde niet transparant). Waar in het geschetste voorbeeld in de artikelsgewijze toelichting de hybride entiteit zelf (volgens fiscale of andere regelgeving) is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, en daarmee de toepassing van deze bepaling in het licht van de geformuleerde uitgangspunten dan ook logisch voorkomt, is de vestigingsstaat van de hybride entiteit volgens de tekst van artikel 2.1 lid 1 onderdeel d van de Wet irrelevant. Dit betekent dus dat ook in situaties, waarin noch de omgekeerde hybride noch de gelieerde voordeelgerechtigden zijn gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, de dividenden aan 25 procent bronbelasting zijn onderworpen. Weliswaar biedt onder omstandigheden het derde lid van genoemd artikel 2.1 hier uitkomst, maar dat geldt alleen indien de omgekeerde hybride volgens de fiscale regelgeving van de vestigingsstaat (niet zijnde een laagbelastende jurisdictie) als voordeelgerechtigde wordt aangemerkt, en niet, indien de omgekeerde hybride in de vestigingsstaat als transparant kwalificeert.
- 16) De volgende situatie valt onder artikel 2.1 lid 1 onderdeel e van de Wet. Een operationele entiteit gevestigd in het Verenigd Koninkrijk (UK Ltd.) houdt via een US LLC de aandelen in een operationele Nederlandse BV. De US LLC kwalificeert voor Amerikaanse belastingdoeleinden als transparant maar wordt door zowel Nederland als het Verenigd Koninkrijk als entiteit beschouwd. Door het hybride karakter van US LLC valt een dividendbetaling door NL BV aan de US LLC onder de werking van artikel 2.1 lid 1 onderdeel e van de Wet. In dit geval komt de achterliggende gerechtigde niet voor de uitzondering van het vierde lid in aanmerking omdat de LLC ook door het Verenigd Koninkrijk als niet-transparant wordt aangemerkt en de UK Ltd. dus in haar vestigingsstaat niet als gerechtigde tot de voordelen wordt aangemerkt. Ook hier constateert de Orde dat een bronheffing ter grootte van 25 procent is verschuldigd in een situatie waarin geen laagbelastende jurisdictie is betrokken.



17) Een andere situatie die valt onder de werking van artikel 2.1 lid 1 onderdeel e is de situatie, waarin een operationele US Inc. via een voor Amerikaans belastingdoeleinden transparante US LLC een belang houdt in een operationele Nederlandse BV. Aangezien de US LLC naar Nederlandse fiscale maatstaven wel als entiteit kwalificeert, zal de Nederlandse BV bronheffing dienen in te houden op aan deze US LLC betaalde renten/royalties en vanaf 2024 dividenden. Juist omdat de US LLC voor Amerikaanse belastingdoeleinden, en dus voor de fiscale behandeling bij US Inc., als fiscaal transparant kwalificeert, zal naar de bedoeling van het vierde lid de inhouding van bronbelasting achterwege kunnen blijven. Op basis van de tekst van het vierde lid kan deze heffing echter alleen achterwege blijven indien aannemelijk is dat de US Inc. volgens Amerikaanse belastingdoeleinden wordt behandeld als de gerechtigde tot deze voordelen zijnde de dividenden betaald door de Nederlandse BV. Hoewel, zoals gezegd, de US LLC voor Amerikaanse fiscale doeleinden transparant is, en dus de inkomensbestanddelen genoten door de US LLC direct worden toegerekend aan de US Inc., is het desondanks de vraag of aan deze voorwaarden van het vierde lid wordt voldaan, indien ook de Nederlandse BV voor Amerikaanse fiscale doeleinden, op basis van de zogenoemde check-the-box-regeling, transparant is. In dat geval is immers de rente-, royalty- of dividendbetaling door de Nederlandse BV aan de US LLC vanuit Amerikaans perspectief niet zichtbaar. Bij een zeer letterlijke lezing van de tekst van het vierde lid kan dan niet zonder meer worden gesteld dat voor Amerikaanse fiscale doeleinden de US Inc. als de gerechtigde tot die voordelen wordt behandeld. Dit dus ondanks het feit dat juist ook al de inkomensbestanddelen van de Nederlandse BV als gevolg van de transparante behandeling van de BV direct worden toegerekend aan de US Inc. Met ook een verwijzing naar een toezegging bij de totstandkoming van het belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten ten aanzien van de werking van artikel 24 lid 4 van dit verdrag, waarbij het uiteindelijk van belang is dat het inkomensbestanddeel waaruit de (rente/royalty/dividend) betaling voortvloeit in de Amerikaanse heffing wordt betrokken, verzoekt de Orde de werkingssfeer van het vierde lid tekstueel uit te breiden tot ook de hier geschetste situatie waarbij het dan eveneens voldoende zou zijn indien weliswaar niet de betreffende rente/royalty/dividend betaling in de Amerikaanse heffing wordt betrokken maar wel het inkomensbestanddeel wat ten grondslag ligt aan de betaling hiervan reeds in de heffing is betrokken. Een andere uitleg zou naar de mening van de Orde, zeker ook gelet op de uitgangspunten die aan de Wet ten grondslag liggen, een ernstige mate van overkill met zich brengen, mede ook nu in de geschetste situatie wederom geen laagbelastende jurisdictie is betrokken. Ditzelfde zou dan naar de mening van de Orde, gelet op de bedoelde overkill bij een zeer letterlijk lezing van de bepaling, hebben te gelden bij de toepassing van artikel 4 lid 9 Wet Divbel 1965.

- 18) In het kader van de anti-hybridebepalingen verwijst de Orde ook naar zijn commentaar van 4 oktober 2019,<sup>11</sup> punten 9 en 10 en de brief van 2 juli 2020.<sup>12</sup> In deze documenten wijst de Orde erop dat het huidige kwalificatiebeleid het aantal hybride situaties onnodig hoog maakt en roept op om de aanpassing van het kwalificatiebeleid tot hetgeen internationaal gebruikelijk is niet verder te vertragen.
- 19) Uit de artikelsgewijze toelichting van het consultatiedocument volgt dat voor de grondslag voor de bronbelasting op dividenden zoveel mogelijk wordt aangesloten bij de bepalingen hieromtrent in de Wet Divbel 1965. Desondanks wordt bij de inkoop van aandelen geen uitzondering gemaakt voor inkoop van aandelen ter tijdelijke belegging zoals dat in de Wet Divbel 1965 wel het geval is. In de artikelsgewijze toelichting van het consultatiedocument is hierover het volgende vermeld: “In het geval van de bronbelasting is deze uitzondering niet nodig omdat de bronbelasting alleen verschuldigd is op dividenden die ter beschikking worden gesteld aan een lichaam door een aan dat lichaam (de voordeelgerechtigde) gelieerde vennootschap.” Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat er bij beursvennootschappen kennelijk geen sprake zou kunnen zijn van aandeelhouders met een kwalificerend belang in de zin van de Wet. In dat geval zou inderdaad de uitzondering van een inkoop ter tijdelijke belegging achterwege kunnen blijven. Indien evenwel niet kan worden bevestigd dat deze zienswijze juist is, nu voor het bestaan van een kwalificerend belang doorslaggevende zeggenschap het criterium is en dat dat onder omstandigheden ook kan gelden ten aanzien van een aandeelhouder in een beursvennootschap, zou naar de mening van de Orde de uitzondering voor de inkoop van aandelen ter tijdelijke belegging ook in het voorgestelde artikel 3.4a lid 2 onderdeel a van de Wet dienen te worden toegevoegd.
- 20) De bronbelasting is een tijdvakbelasting. Bij rente en royalty's is dat begrijpelijk aangezien zij doorgaans per maand of kwartaal verschuldigd worden. Bij dividenden ligt dat niet voor de hand omdat zij, behoudens uitzonderingen, doorgaans maar één- of tweemaal per jaar verschuldigd worden. Voor dividenden is het derhalve logischer om, conform het reeds bestaande systeem in de Wet Divbel 1965, uit te gaan van een tijdstipbelasting in plaats van een tijdvakbelasting. Om deze reden, in aanvulling op de in het algemene gedeelte gegeven motivering, ligt het brengen van dividenden onder de reikwijdte van de Wet bronbelasting 2021 minder voor de hand.

---

<sup>11</sup> <https://www.nob.net/nob-commentaar-op-het-wetsvoorstel-wet-bronbelasting-2021>.

<sup>12</sup> NLF 2020/1549.



- 21) Het feit dat volgens het in consultatie gegeven document dividenden zowel onder de Wet Divbel 1965 als de Wet vallen, leidt ertoe dat in de voorgestelde aanpassing van de Wet is voorzien in een verrekening van de op basis van de Wet Divbel 1965 ingehouden en afgedragen dividendbelasting met de uit hoofde van de Wet verschuldigde belasting. Omdat met betrekking tot de Wet is voorzien in een bestuurdersaansprakelijkheid in artikel 36a Invorderingswet 1990 en een dergelijke aansprakelijkheid niet geldt voor de Wet Divbel 1965, dient naar de Orde meent, te worden verduidelijkt dat de aansprakelijkheid van artikel 36a Invorderingswet 1990 uitsluitend geldt voor toepassing van het bedrag dat resteert na verrekening van de op basis van de Wet Divbel 1965 geheven belasting. Indien is verzuimd ter zake van een uitgekeerd dividend zowel ‘reguliere’ dividendbelasting als bronbelasting in te houden, is het de vraag of voor beide belastingmiddelen een naheffingsaanslag volgt, gevolgd door verrekening of dat uitsluitend een naheffing bronbelasting 2021 plaatsvindt. Systematisch verdienen twee aparte naheffingstrajecten de voorkeur, met uiteindelijke verrekening van de ‘reguliere’ dividendbelasting met de bronbelasting. Het uitsluitend naheffen van bronbelasting 2021 roept bijvoorbeeld problemen op met betrekking tot de mogelijkheid tot naheffing van de belastingplichtige die artikel 6.1 van de Wet kent. Ook verdient het, gelet op de bestuurdersaansprakelijkheid, aanbeveling dat de saldering wordt toegepast in situaties van naheffing. Het hebben van twee separate naheffingstrajecten ter zake van in wezen dezelfde dividenduitkering kent echter ook de nodige complicaties. Ook dit pleit er, in aanvulling op de in het vorenstaande reeds aangevoerde argumenten, voor om dividenden niet tevens te brengen onder de reikwijdte van de Wet.
- 22) De Orde neemt aan dat de bronbelasting op dividenden net zoals de bronbelasting op rente en royalty’s in voorkomende gevallen niet kan worden verrekend met verschuldigde vennootschapsbelasting (hetgeen kan spelen als de in een laagbelastende jurisdictie gevestigde ontvanger als buitenlands belastingplichtige is onderworpen aan de vennootschapsbelasting over het ontvangen dividend). Dividendbelasting is wel verrekenbaar. Dit leidt tot het bijzondere gevolg dat, als in een bepaalde situatie 15 procent dividendbelasting en 10 procent bronbelasting is verschuldigd (nieuw artikel 5.2 van de Wet) 15 procent belasting verrekenbaar is, terwijl in de situatie dat het dividend alleen wordt belast met (25 procent) bronbelasting, er niets verrekend kan worden. De Orde ziet geen reden voor dit verschil en pleit ervoor de op grond van de Wet bronbelasting 2021 geheven bronbelasting op dividend wel verrekenbaar te maken.

23) De Orde vraagt zich af of de bronbelasting in relatie met landen waarmee op het tijdstip van inwerkingtreding van de bronbelasting op dividenden (1 januari 2024) reeds een belastingverdrag bestaat, pas effectief wordt vanaf 1 januari 2027. Of geldt de driejaarstermijn van artikel 1.2 lid 2 van de Wet, al vanaf de inwerkingtreding van de Wet bronbelasting 2021 zelf (per 1 januari 2021), hoewel de bronbelasting op dividenden daar toen nog geen onderdeel van uitmaakte?

### **Slot**

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. De Orde heeft geen bezwaar tegen publicatie van deze reactie.

Hoogachtend,  
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,

drs. R.A. van der Jagt  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen