



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
T.a.v. de heer S. Weeber
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 29 oktober 2020

Betreft: NOB-commentaar ter zake van de gewijzigde spoedwet conditionele eindafrekening dividendbelasting

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het gewijzigde voorstel van wet van het lid Snels van 9 oktober 2020 tot wijziging van de Wet op de dividendbelasting 1965 en enige andere belastingwetten in verband met de invoering van een conditionele eindafrekening (de gewijzigde spoedwet conditionele eindafrekening dividendbelasting) (hierna: het gewijzigde wetsvoorstel) en de bijbehorende gewijzigde Memorie van Toelichting van 9 oktober 2020 (hierna: de gewijzigde MvT) en geeft hierbij graag commentaar op het gewijzigde wetsvoorstel.

1. Inleiding

Het initiële wetsvoorstel is op 10 juli 2020 bij de Tweede Kamer aanhangig gemaakt en voor advies aan de RvS gestuurd. De Orde heeft op 18 augustus 2020 haar commentaar op het wetsvoorstel gepubliceerd¹ en de afdeling advisering van de Raad van State (hierna: de RvS) heeft op 2 september haar advies met de initiatiefnemer gedeeld. De initiatiefnemer heeft naar aanleiding van dit commentaar van de RvS op 18 september een gewijzigd voorstel van wet gepubliceerd en nadere wijzigingen aangekondigd. Hierover heeft de RvS op 30 september wederom geadviseerd. De initiatiefnemer heeft vervolgens op 9 oktober zijn reacties op de

¹ Te raadplegen via: <https://www.nob.net/nob-commentaar-op-spoedwet-conditionele-eindafrekening-dividendbelasting>.

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

commentaren van de RvS van 2 september en van 30 september 2020 gepubliceerd, tezamen met een nader gewijzigd wetsvoorstel en de gewijzigde MvT.

De Orde voorziet de initiatiefnemer en de Vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer graag van haar commentaar op het gewijzigde wetsvoorstel en de gewijzigde MvT, zoals gepubliceerd op 9 oktober 2020. Een aantal van de door de Orde gesignaleerde knelpunten en onduidelijkheden is door de initiatiefnemer ter harte genomen. Het valt de Orde echter op dat een groot aantal elementen van het initiële wetsvoorstel waartegen de Orde (princiëel juridische) bezwaren heeft niet zijn weggenomen en dat bovendien een aantal nieuwe elementen in het gewijzigde wetsvoorstel is opgenomen waartegen de Orde eveneens principiële wetstechnische bezwaren van een dermate grote ernst heeft, dat de Orde het niet verantwoord acht het wetsvoorstel in de huidige vorm in te voeren. De Orde adviseert om ook het gewijzigde wetsvoorstel en de gewijzigde MvT ter advisering aan de RvS voor te leggen, zodat deze zich kan uitlaten over de juridische houdbaarheid en uitvoerbaarheid van de nieuwe en gewijzigde elementen van het voorstel.

Voorbeelden van elementen van het initiële wetsvoorstel waartegen de Orde (princiële) bezwaren heeft en die niet, of slechts gedeeltelijk, zijn weggenomen zijn: (i) de strijdigheid met door Nederland gesloten belastingverdragen, (ii) de rechtsonzekerheid als gevolg van de terugwerkende kracht, (iii) de strijdigheid met het VWEU, de EU-Fusierichtlijn en de EU-Moederdochterrichtlijn. De meest belangrijke van deze fundamentele bezwaren die niet zijn weggenomen worden hierna in paragraaf 2 van een nadere toelichting voorzien. Nieuwe fundamentele bezwaren die het gewijzigde wetsvoorstel oproept zijn (i) de nieuw geïntroduceerde basisconceptie met territoriale component, (ii) de binnen- en buitenlandse juridische afdwingbaarheid van het privaatrechtelijke verhaalsrecht, (iii) de afwezigheid van rechtsbescherming voor aandeelhouders jegens welke het verhaalrecht wordt uitgeoefend en (iv) de wijze waarop bij de vaststelling van het bedrag van de eindafrekeningswinstuitdeling rekening wordt gehouden met verdragsaanspraken van aandeelhouders. De Orde zal hieronder in paragraaf 1 eerst ingaan op deze nieuwe fundamentele bezwaren. Het artikelsgewijze technische commentaar op het gewijzigde wetsvoorstel is wederom als bijlage opgenomen. Dit is gedaan met het oog op het geven van een zo volledig mogelijk wetstechnisch commentaar, maar laat onverlet dat de Orde een principiële tegenstander van de voorgestelde eindafrekening is en het mogelijk gehoor geven aan het wetstechnisch commentaar zal de fundamentele bezwaren van de Orde niet wegnemen.

2. nieuwe fundamentele bezwaren

De basisconceptie in combinatie met een territoriale component

In de gewijzigde MvT is voor het eerst een verwijzing naar de basisconceptie in combinatie met een territoriale component opgenomen die kennelijk ten grondslag ligt aan dit voorstel. Het is de Orde echter niet duidelijk waar deze basisconceptie in combinatie met een territoriale

component op is gebaseerd. De Wet DB bestaat al meer dan 55 jaar en niet eerder kende deze wet een eindafrekeningsverplichting in het geval van grensoverschrijdende reorganisaties. De dividendbelasting heeft altijd het karakter gehad van een tijdstipbelasting. Het is dus altijd mogelijk geweest om een Nederlandse vennootschap te laten emigreren naar een ander land, zonder dat een eindafrekening uit hoofde van de Wet DB verschuldigd zou worden. In dit kader kan tevens worden verwezen naar in het verleden gedane uitspraken van voorgaande Kabinetten dat Nederland zich zou onthouden van een eindafrekening als de onderhavige. De Orde kan de initiatiefnemer in zoverre volgen dat de dividendbelasting binnenslands inderdaad een gesloten systeem kent waarbinnen, specifieke uitzonderingen daargelaten, de zuivere winst van een vennootschap bij uitkering, of uiterlijk bij liquidatie, aan dividendbelasting wordt onderworpen. De territoriale component van deze basisconceptie die in de gewijzigde MvT voor het eerst wordt genoemd is echter nieuw en heeft wat de Orde betreft niet eerder onderdeel uitgemaakt van de basisconceptie van de dividendbelasting. De Orde ziet in dit verband de regelingen opgenomen in artikel 3a in geval van 'inbound' grensoverschrijdende transacties niet als aanknopingspunt voor het aanwezig achten van een dergelijke territoriale component. De Orde vraagt zich dan ook af of een dergelijke nieuw geïntroduceerde territoriale component als enige onderbouwing kan dienen voor de rechtvaardiging - evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid - voor de inbreuk op de vrijheden van het VWEU die het gewijzigde wetsvoorstel (ook volgens de initiatiefnemer) nog steeds oplevert. De Orde adviseert de initiatiefnemer om dit onderdeel van de gewijzigde MvT ter advisering aan de RvS voor te leggen.

Het civielrechtelijke verhaalsrecht

Blijkens de gewijzigde MvT zou de vennootschap slechts de rol van hulpontvanger ten behoeve van de Nederlandse staat dienen te vervullen. In artikel 7a lid 8 van het gewijzigde wetsvoorstel wordt in dit kader een verhaalsrecht voor de vennootschap op haar aandeelhouders geïntroduceerd. Het gewijzigde wetsvoorstel beoogt dat de vennootschap haar vordering uit hoofde van dit verhaalsrecht vervolgens verrekent met na de grensoverschrijdende reorganisatie te maken dividenduitkeringen. In verband daarmee signaleren wij het volgende:

1. De gewijzigde MvT geeft aan dat de dividendbelastingsschuld als gevolg van het verhaalsrecht (in economische zin) automatisch gaat 'kleven' aan het aandeel. Daarmee is beoogd dat bij overdracht van het aandeel de vennootschap automatisch een verhaalsrecht heeft op de verkrijger. De gewijzigde MvT geeft niet aan hoe dit verhaalsrecht ontstaat en gekwalificeerd dient te worden.

Als vordering verhoudt het verhaalsrecht zich niet met het Nederlandse gesloten goederenrechtelijk systeem dat de figuur van een schuld dat een goed volgt, niet zondermeer kent. Weliswaar kent het Nederlands verbintenisrecht de figuur van de kwalitatieve verplichting waarbij een verplichting een goed volgt, doch deze figuur bestaat

enkel voor registergoederen en enkel voor een dulden of nalaten (artikel 6:252 BW). Aandelen zijn geen registergoederen en de beoogde schuld is geen dulden of nalaten.

Indien beoogd is de vordering te kwalificeren als een Nederlandse vennootschapsrechtelijke verplichting van de aandeelhouder jegens de vennootschap, verhoudt zich dit niet met het gesloten stelsel van verplichtingen die aandeelhouders jegens de vennootschap hebben (artikel 2:64 lid 1 BW voor de N.V. en artikel 2:175 jo. 2:192 BW voor de BV).

Het beoogde verhaalsrecht kan, na de grensoverschrijdende reorganisatie, tevens strijdig zijn met het dan van toepassing zijnde buitenlands vennootschapsrechtelijk of goederenrechtelijk systeem. Deze problematiek speelt in zijn algemeenheid bij de belastbare feiten als omschreven in artikel 3c lid 1 letters b, c en d van het gewijzigde wetsvoorstel. In deze grensoverschrijdende reorganisaties wordt immers in een verhaalsrecht voorzien dat aan aandelen in een buitenlandse vennootschap ‘kleeft’. Bij een grensoverschrijdende aandelenfusie (letter d van genoemd artikel 3c lid 1) is helemaal moeilijk voorstelbaar hoe het beoogde verhaalsrecht gecreëerd kan worden. De door de overnemende vennootschap uit te geven aandelen hebben immers geen enkele juridische band met het Nederlandse rechtssysteem. Ook onder letter a van genoemde bepaling kan zich deze situatie voordoen, bijvoorbeeld als een naar vreemd recht opgerichte rechtspersoon zijn fiscale vestigingsplaats verhuist vanuit Nederland naar een andere jurisdictie. De gewijzigde MvT besteedt geen aandacht aan de vraag of onder de dan van toepassing zijnde buitenlandse rechtsregels het laten ontstaan en invoeren van het beoogde verhaalsrecht mogelijk is.

Indien beoogd is dat deze vordering een geheel eigen aard (‘sui generis’) heeft blijkt dat, of de wijze hoe dit zich dan zou verhouden tot buitenlandse rechtssystemen, niet uit het gewijzigde wetsvoorstel of de gewijzigde MvT.

2. De initiatiefnemer lijkt zelf ook te twijfelen aan de rechtskracht van artikel 7a lid 8 van het gewijzigde wetsvoorstel, omdat in de gewijzigde MvT wordt gesuggereerd dat het in voorkomende gevallen aanbeveling zal verdienen om het verhaalsrecht nader in de statuten of bij overeenkomst vast te leggen. Ten aanzien van statutaire regelingen merken wij op dat het creëren van een dergelijke vordering voor een Nederlandse N.V. niet (artikel 2:64 lid 1 BW) en voor een Nederlandse B.V. niet unilateraal (artikel 2:192 lid 1 BW) mogelijk is. Onder buitenlands vennootschapsrecht, welk recht zoals wij hierboven onder punt 1 aangaven van toepassing kan zijn na grensoverschrijdende reorganisatie, kunnen vergelijkbare beperkingen spelen. Ten aanzien van de suggestie om het verhaalsrecht bij overeenkomst te regelen, merken wij, naast hierboven onder punt 1 genoemde bezwaren, op dat een overeenkomst doorgaans actieve aanvaarding of instemming van de wederpartij

(hier de aandeelhouder) veronderstelt. Niet duidelijk is hoe, met name bij vennootschappen met verspreid kapitaal, die aanvaarding of instemming verkregen kan worden.

Hiermee lijkt de wettelijke bepaling inzake het verhaalsrecht meer op een suggestie aan belastingplichtigen om de belasting op aandeelhouders te verhalen. De met het verhaalsrecht beoogde benadrukking dat wettelijk sprake is van een heffing van de aandeelhouders komt daarmee op losse schroeven te staan; in wezen is nog steeds sprake van een heffing van de vennootschap (met alle EU-rechtelijke bezwaren die dat met zich meebrengt; tenzij het (in tegenstelling tot hetgeen hierboven is uiteengezet) juridisch mogelijk zou zijn om de belasting op haar aandeelhouders te verhalen.

3. Zou de regeling (ondanks de hierboven genoemde bezwaren) ertoe leiden dat de vennootschap een verhaalsrecht verkrijgt dat zij kan invoeren jegens haar aandeelhouders, dan vereist de beoogde regeling tevens dat de vennootschap haar vordering uit hoofde van dat verhaalsrecht steeds kan verrekenen met te betalen dividenden. De initiatiefnemer stelt slechts, zonder nadere onderbouwing, dat elk privaatrechtelijk stelsel op de wereld een vorm van verrekening kent. Dat een dergelijke verrekening steeds succesvol plaats kan vinden wanneer de vennootschap en/of de aandeelhouder niet (langer) door Nederlands recht beheerst wordt, is echter niet op voorhand gegeven; gedacht kan worden aan omstandigheden die de aandeelhouder aangaan, zoals een faillissement onder buitenlands recht of verpanding van de aandelen en daaraan verbonden dividenden, die verrekening door de vennootschap kunnen beperken of onmogelijk kunnen maken.

De initiatiefnemer gaat daarmee niet in op het risico dat een vennootschap niet succesvol tot verrekening kan overgaan, in welk geval de vennootschap die enkel beoogd ‘hulpontvanger’ is het verhaalsrisico draagt en zodoende in omstandigheden zelf de dividendbelastingsschuld zal dragen. Ook om deze reden komt, zelf als het verhaalsrecht zelf geldig tot stand zou komen (ondanks onze bezwaren genoemd onder punt 1 hierboven), de met het verhaalsrecht beoogde benadrukking dat wettelijk sprake is van een heffing van de aandeelhouders op losse schroeven te staan, met de hierboven genoemde EU-rechtelijke bezwaren van dien. De Orde raadt dan ook aan hier nader onderzoek naar te doen. Te denken valt aan een onderzoek of de kwalificerende staten in de zin van het gewijzigde wetsontwerp een dergelijk verhaalsrecht en verrekeningsrecht zullen toestaan.

4. Ten vierde merkt de Orde op dat beursfondsen in de praktijk slechts uitvoering aan het verhaalsrecht kunnen geven door het creëren van een aparte klasse aandelen waaraan het verhaalsrecht kleeft. Dit vergt een statutenwijziging en zal in de praktijk resulteren in verschillende klassen aandelen met aparte beursnoteringen. De initiatiefnemer wijst erop dat dit praktisch goed mogelijk is en nu al gebeurt (zie voetnoot 39 van de gewijzigde MvT). Hij vergeet daarbij echter op te merken dat de aanwezigheid van twee klassen aandelen doorgaans door de markt als complex en belemmerend wordt ervaren. Met zijn

wetsvoorstel dwingt de initiatiefnemer beursvennootschappen dus een aandelenstructuur te kiezen die naar in de praktijk onomstotelijk vaststaat vanuit de groep gezien als ongewenst wordt ervaren. Voor zover de Orde bekend is het in de geschiedenis van de Nederlandse belastingwetgeving niet eerder voorgekomen dat beursvennootschappen verplicht worden hun aandelenstructuur aan te passen teneinde aan wettelijke verplichtingen te kunnen voldoen. Naar de mening van de Orde is de introductie van een dergelijke eis zeer onwenselijk.

De hierboven genoemde knelpunten ten aanzien van het voorgestelde privaatrechtelijke verhaalsrecht en de verrekening zullen er in de praktijk mogelijk toe kunnen leiden dat de eindafrekening alsnog ten laste van de vennootschap zal komen, simpelweg omdat de vennootschap geen geldig verhaalsrecht heeft verkregen, de vennootschap het verhaalsrecht niet succesvol (door verrekening) te gelde kan maken, dan wel omdat het creëren van twee of zelfs meer klassen aandelen als nadelig wordt ervaren. De Orde verwacht dat dit repercussies zal hebben voor de Europeesrechtelijke analyse. De eindafrekening zou voor de vennootschap dan boven op de al bestaande eindafrekening zoals opgenomen in de Wet VPB komen, hetgeen zou kunnen resulteren in een disproportionele inperking van de vrijheid van vestiging. Ook is dan de vraag of de voorgestelde eindafrekening die voor rekening van de vennootschap zou komen niet in strijd is met artikel 4 van de EU-Fusierichtlijn. De Orde adviseert de initiatiefnemer om ook dit onderdeel van het gewijzigde wetsvoorstel ter advisering aan de RvS voor te leggen zodat deze zich kan uitlaten over de juridische houdbaarheid van het voorgestelde privaatrechtelijke verhaalsrecht en de verrekening.

Afwezigheid van rechtsbescherming voor aandeelhouders jegens wie het verhaalsrecht wordt geëffectueerd

De initiatiefnemer introduceert een nieuw systeem van heffing waarbij eerst een aangifte dividendbelasting dient te worden gedaan door de betrokken Nederlandse vennootschap die wordt gevolgd door een conserverende naheffingsaanslag. Aldus de initiatiefnemer zou hiermee bereikt moeten worden dat binnen het systeem van de dividendbelasting als aangiftebelasting wordt gebleven, maar met de voordelen van een aanslagbelasting. De Orde merkt in de eerste plaats op dat de initiatiefnemer niet preciseert welk voordeel van een aanslagbelasting met deze systematiek beoogd wordt.

De Orde is voorts van mening dat de door de initiatiefnemer gekozen systematiek van heffing een ineffectieve rechtsbescherming biedt aan de aandeelhouders ten laste van wie de belasting wordt geheven en geen rechtsbescherming biedt aan buitenlandse aandeelhouders jegens wie het civielrechtelijke verhaalsrecht wordt ingeroepen. Alleen de aandeelhouders op het moment direct voorafgaand aan de grensoverschrijdende reorganisatie kunnen op grond van artikel 7a, lid 6 van het gewijzigde wetsvoorstel als belastingplichtigen bezwaar maken tegen deze heffing. Voor de toepassing van de bepalingen inzake bezwaar en beroep door de belastingplichtige wordt de belasting namelijk geacht te zijn ingehouden en afgedragen op het

moment van de aangifte. De aandeelhouders op het moment direct voorafgaand aan de grensoverschrijdende reorganisatie zijn de belastingplichtigen voor deze heffing en alleen deze aandeelhouders kunnen binnen 6 weken na de aangifte een bezwaarschrift indienen. Een belangrijk bezwaar tegen deze rechtsgang is dat in het geval van beursgenoteerde vennootschappen de aandeelhouders daarvan veelal geen belang bij dit bezwaar zullen hebben, aangezien zij doorgaans niet de aandeelhouders zullen zijn jegens wie in de (verre) toekomst het privaatrechtelijk verhaalsrecht zal worden ingeroepen. Dit komt doordat de beursgenoteerde aandelen publiek verhandeld worden. Dit zou slechts anders zijn indien de introductie van het verhaalsrecht meteen de waarde zou drukken van het aandeel in handen van de aandeelhouder direct voorafgaand aan de grensoverschrijdende reorganisatie. De (opvolgende) aandeelhouders van de vennootschap zullen op het moment dat het privaatrechtelijke verhaalsrecht jegens hen wordt ingeroepen geen rechtsingang hebben om tegen de feitelijk ten laste van hun geheven belasting in rechte op te komen. Immers, zij worden geconfronteerd met een verrekening door de vennootschap en kunnen dat derhalve slechts in een civielrechtelijk procedure in het buitenland aan de orde stellen. Hierdoor is de beoogde rechtsbescherming dus afwezig ten aanzien van deze aandeelhouders en voor het overige ineffectief.

3. Fundamentele bezwaren die niet zijn weggenomen

Dubbele belastingheffing

Het door de Orde (en overigens ook door de RvS) gesignaleerde bezwaar van het optreden van dubbele belastingheffing wordt door de initiatiefnemer niet weggenomen. Het gewijzigde wetsvoorstel voorziet in een privaatrechtelijk verhaalsrecht voor de vennootschap op haar aandeelhouders voor het volledige bedrag van de eindafrekening. Dit betekent dat indien de vennootschap van dit privaatrechtelijke verhaalsrecht gebruik zou kunnen maken, de eindafrekening zowel in economische als in juridische zin door de aandeelhouders zou worden gedragen.

Het internationale belastingrecht kent als uitgangspunt dat dividenden, ontvangen door een inwoner van de ene staat van een lichaam, gevestigd in de andere staat per saldo belast zijn bij deze aandeelhouder met het hoogste van (i) de over de dividenden geheven bronbelasting en (ii) de woonstaat heffing over de dividenden vóór verrekening van de geheven bronbelasting. In internationale verhoudingen zal onder het gewijzigd wetsvoorstel de aandeelhouder over een en dezelfde toekomstige dividenduitkering zowel het daaraan 'klevende', verhaalde, gedeelte van de Nederlandse eindafrekening verschuldigd zijn én in beginsel de reguliere heffing in de woonstaat van deze aandeelhouder.

De initiatiefnemer schat in de gewijzigde MvT dit risico op deze dubbele belastingheffing in internationale verhoudingen als laag in. Kennelijk in de veronderstelling dat indien Nederland met de woonstaat van deze aandeelhouders een belastingverdrag heeft gesloten, het woonland

zal voorzien in een verrekening voor het bedrag van het aan het aandeel klevende verhaalsrecht. De initiatiefnemer verwijst hierbij naar het commentaar op de artikelen 23A en 23B van het OESO-Modelverdrag 2017 waarin geregeld is dat in het geval van een timing-mismatch tussen het moment van belastingheffing in de bronstaat en het moment waarop inkomen in aanmerking moet worden genomen in de woonstaat het woonland moet voorzien in voorkoming van dubbele belasting, ook als de bronstaat het inkomen in een eerder of later jaar in de heffing betreft. De Orde is van mening dat de initiatiefnemer deze stelling niet zonder onderbouwing, die geheel ontbreekt, kan innemen en raadt dan ook aan hier nader onderzoek naar te doen. Te denken valt aan een onderzoek of alle, maar in ieder geval de meest relevante OESO-lidstaten waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, waaronder alle EU-lidstaten en de Verenigde Staten, verrekening zullen verlenen ter zake van de belasting die is geheven op grond van het voorgestelde artikel 3c van het gewijzigde wetsvoorstel en die op grond van het voorgestelde artikel 7a, lid 8 van het wetsvoorstel op een aandeelhouder wordt verhaald. In dat onderzoek dient naar de mening van de Orde ten minste aandacht te worden besteed aan de vraag of verrekening wordt verleend ongeacht (i) de tijd die verstrijkt tussen het belastbare feit als bedoeld in artikel 3c, lid 1 van het gewijzigde wetsvoorstel (het kan gaan om vele jaren), (ii) welk van de vier in die bepaling beschreven belastbare feiten zich voordoet en (iii) of de aandeelhouder die een beroep doet op verrekening ten tijde van het belastbare feit aandeelhouder was in de vennootschap met betrekking tot welke zich een belastbaar feit voordoet.

Op grond van de hieronder beschreven redenen verwacht de Orde dat het onderzoek zal uitwijzen dat aandeelhouders die woonachtig zijn in landen waarmee Nederland een op het OESO-Modelverdrag gebaseerd belastingverdrag heeft gesloten in veel gevallen geen verrekening zullen kunnen claimen van de op grond van de bepalingen uit het gewijzigde wetsvoorstel geheven dividendbelasting:

1. Naast het door de initiatiefnemer in de gewijzigde MvT genoemde timing-verschil zal er ook een verschil in heffingssubject optreden. Op grond van artikel 7a van het gewijzigde wetsvoorstel is de belastingplichtige voor deze wet de aandeelhouder ten tijde van het belastbare feit, op het moment direct voorafgaand aan de grensoverschrijdende reorganisatie. Dit hoeft niet dezelfde aandeelhouder te zijn als de aandeelhouder jegens wie uiteindelijk, na het verlenen van het automatische uitstel van betaling, in de (verre) toekomst het civielrechtelijke verhaalsrecht wordt ingeroepen. In ieder geval bij beursfondsen zullen aandelen via de beurs namelijk veelvuldig verhandeld worden. Ook bij veel niet-beursgenoteerde vennootschappen is het waarschijnlijk dat het aandeelhoudersbestand over een lengte van jaren zal muteren. De Orde verwacht dat het hierboven voorgestelde onderzoek zal uitwijzen dat het feit dat een civielrechtelijk verhaalsrecht wordt uitgeoefend jegens aandeelhouder A, terwijl de belasting wettelijk wordt geheven van een voorgaande aandeelhouder B in veel gevallen ertoe zal leiden dat geen verrekening zal worden verleend. De verwijzing in de gewijzigde MvT naar het

commentaar op de artikelen 23A en 23B van het OESO-Modelverdrag 2017 neemt deze mismatch in heffingssubject niet weg.

2. De op het OESO-Modelverdrag gebaseerde belastingverdragen verplichten de woonstaat slechts tot het voorzien in een verrekening voor de door een andere staat geheven (bron)belasting. Het gedeelte van de eindafrekening dat op de aandeelhouder via inroeping van het civielrechtelijke verhaalsrecht wordt verhaald is echter geen belasting, laat staan een bronbelasting. Aangezien de woonstaten alleen voor geheven belastingen zullen voorzien in een verrekening, zullen zij naar de verwachting van de Orde niet voorzien in een verrekening voor de uitoefening van een door Nederland geïntroduceerd civielrechtelijk verhaalsrecht op buitenlandse aandelen gehouden door buitenlandse aandeelhouders. Bovendien moet deze belasting zijn geheven door de staat waar de uitkerende vennootschap op dat moment is gevestigd, hetgeen op het moment van het uitoefenen van het civielrechtelijke verhaalsrecht per definitie niet Nederland zal zijn.

Op grond van het bovenstaande is het de Orde dan ook niet duidelijk op grond waarvan de initiatiefnemer ervan uit gaat dat de woonstaten van de aandeelhouders zullen voorzien in een verrekening en daarmee de dubbele belasting zullen opheffen. Het gewijzigde wetsvoorstel blijft daarmee een fundamentele inbreuk maken op het hierboven genoemde beginsel.

Geheel ten overvloede, Nederland zou in de spiegelbeeldige situatie ook geen verrekening verlenen voor een dergelijke buitenlandse heffing die door middel van een civielrechtelijk verhaalsrecht op een Nederlandse aandeelhouder zou worden verhaald. Bij wijze van voorbeeld, stel dat Duitsland een vergelijkbare regeling zou kennen als nu door de initiatiefnemer wordt voorgesteld, dan zou een Duitse vennootschap een eindafrekening verschuldigd worden indien deze bijvoorbeeld zou worden omgezet in een fiscaal in het Verenigd Koninkrijk gevestigde PLC. Indien deze inmiddels in het Verenigd Koninkrijk gevestigde PLC vervolgens een dividend uitkeert aan een Nederlandse aandeelhouder die deze aandelen bijvoorbeeld in box 3 houdt, zal Nederland geen verrekening verlenen voor het gedeelte van deze Duitse eindafrekening die door middel van inroeping van het civielrechtelijke verhaalsrecht op toekomstige dividenduitkeringen wordt ingehouden:

- niet op grond artikel 21 van het belastingverdrag tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk van 2008, aangezien er geen sprake is van een door het Verenigd Koninkrijk geheven belasting noch op grond van enig ander artikel uit dit verdrag;
- niet op grond van artikel 22 lid 2 sub c van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland van 2012, aangezien er geen sprake is van een door Duitsland geheven bronbelasting op grond van artikel 10 van dit verdrag; en
- niet op grond van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, aangezien dit besluit niet van toepassing is als een belastingverdrag van toepassing is.²

² Het arrest van de Hoge Raad van 23 oktober 2020 (ECLI:NL:HR:2020:1674) maakt deze conclusie niet anders.

Sterker nog, zelfs in binnenlandse verhoudingen is het nodig gebleken in de Wet IB en de Wet VPB als onderdeel van het gewijzigde wetsvoorstel een fictie te introduceren op grond waarvan de voorgestelde eindafrekening geacht wordt te zijn ingehouden ten laste van degene die de opbrengst geniet in verband waarmee het uitstel van betaling is beëindigd. Eenzelfde fictie voegt het gewijzigde voorstel van wet toe aan de artikelen 10, 10a en 11a van de Wet DB. Dit geeft naar de mening van de Orde eens te meer aan dat er alle reden is om te twijfelen aan het recht op verrekening in internationaal verband.

Op grond van het bovenstaande kan geconcludeerd worden dat het risico op dubbele (economische) belastingheffing in internationale verhoudingen niet is weggenomen door de initiatiefnemer. De door de Orde geconstateerde strijd met de goede verdragstrouw is hiermee niet weggenomen.

Overigens valt het de Orde op dat de initiatiefnemer de afwezigheid van strijd met de goed trouw die Nederland jegens verdragspartners in acht dient te nemen in de gewijzigde MvT op geheel andere wijze motiveert dan in de MvT van 10 juli 2020. In die MvT was de dragende motivatie dat het begrip ‘dividend’ naar nationaal recht dient te worden uitgelegd en dat een dividend naar zijn aard ter heffing aan Nederland is toegewezen en Nederland zelf mag bepalen wanneer en hoe het dat heffingsrecht effectueert, zeker in gevallen waarin de dividendbelastingclaim verloren dreigt te gaan. In de gewijzigde MvT gooit de initiatiefnemer het over een geheel andere boeg, namelijk de analogie met de jurisprudentie van de Hoge Raad over de eindafrekening bij emigratie van houders van een aanmerkelijk belang. Dit doet de vraag rijzen wat nou werkelijk de gedachten zijn van de initiatiefnemer op dit vlak. Voorts valt op dat de initiatiefnemer de afwezigheid van dubbele belasting mede motiveert door de afwezigheid van een bronbelasting op dividend in de kwalificerende staat. Dit is echter niet de dubbele belasting waar de kritiek van de Orde op is gericht; het gaat om de dubbele belasting die aandeelhouders ervaren doordat zij in hun woonstaat geen verrekening krijgen voor het bedrag waarvoor het verhaalsrecht wordt verrekend met de dividendumkering met de winst- of inkomstenbelasting die over dit ontvangen dividend verschuldigd is in hun woon- of vestigingsland. Deze dubbele belasting zou alleen weggenomen kunnen worden indien Nederland eenzijdig voor deze gevallen een ‘reverse credit’ zou verlenen, door te voorzien in een additionele teruggaaf van de door Nederland geheven belasting indien de aandeelhouder niet in staat is deze te verrekenen.

Strijdigheid met EU-recht

De Orde merkt op dat de EU-rechtelijke bezwaren tegen de voorgestelde eindafrekening zoals opgenomen in het NOB-commentaar van 18 augustus 2020 nog steeds onverkort van toepassing zijn, behoudens voor zover die argumenten gegrond waren op het feit dat de voorgestelde eindafrekening was gericht tegen een specifieke groep belastingplichtigen. Dit geldt zowel voor de strijdigheid met de fundamentele vrijheden van het VWEU, de EU-Fusierichtlijn en de EU-Moederdochterrichtlijn. De onduidelijkheid over de eventuele

invorderingsrente voor het uitstel van betaling is nu wel opgehelderd. De initiatiefnemer beroept zich in de gewijzigde MvT niet alleen meer op het National Grid Indus arrest, maar ook op jurisprudentie in de sfeer van de inkomstenbelasting. Daarvoor geldt naar de mening van Orde hetzelfde als voor de vennootschapsbelasting, dat voor de inkomstenbelasting een andere verdeling van de heffingsbevoegdheid geldt dan in de dividendbelasting, zodat op die rechtvaardigingsgrond geen beroep kan worden gedaan. Daarenboven geldt dat het in de situaties van de door de initiatiefnemer aangehaalde jurisprudentie de belastingplichtige zelf betrof die vertrok. In het initiatiefwetsvoorstel doet de belastingplichtige (de aandeelhouder op het moment van de grensoverschrijdende reorganisatie) echter niets. Sterker nog: in dit gewijzigde wetsvoorstel kan de aandeelhouder worden getroffen met een last van 15 procent die op het moment van de grensoverschrijdende reorganisatie helemaal geen aandeelhouder hoeft te zijn geweest. Zoals ook hiervoor aangegeven kan dit leiden tot dubbele heffing bij de aandeelhouder die EU rechtelijk niet aanvaardbaar is en ook om die reden is de door de initiatiefnemer genoemde jurisprudentie niet zonder meer van toepassing. Volgens de Orde is het gewijzigde wetsvoorstel dan ook nog steeds in strijd met de fundamentele vrijheden van het VWEU. Volledigheidshalve merkt de Orde nog op dat ook minder verstrekkende varianten denkbaar zijn, waarin de eindafrekening beperkt zou worden tot de op het moment van de grensoverschrijdende reorganisatie aanwezige uitkeerbare winstreserves. Aanvullend wordt nog opgemerkt dat in voorkomende gevallen ook strijdigheid met de EU-Moederdochterrichtlijn kan worden geconstateerd (bijvoorbeeld in het geval van een aandelenfusie met een verkrijgende vennootschap in een kwalificerende EU staat, of als na de grensoverschrijdende reorganisatie een EU-vennootschap een belang in de zin van EU-Moederdochterrichtlijn verkrijgt).

Terugwerkende kracht

Het gewijzigde wetsvoorstel heeft formele terugwerkende kracht tot 18 september 2020 en een in tijd en omvang onbeperkte materiële terugwerkende kracht. De door de Orde op 18 augustus 2020 gesignaleerde bezwaren tegen deze formele en materiële terugwerkende kracht blijven onverkort staan en zijn helaas niet door de initiatiefnemer weggenomen. Hier komt bij dat het wetsvoorstel inmiddels op twee momenten (18 september en 9 oktober) op cruciale onderdelen ingrijpend is gewijzigd. Het gevolg hiervan is dat het voor belastingplichtigen onmogelijk is geworden vast te stellen, of zelfs met een redelijke mate van zekerheid valt te voorspellen, voor wie vanaf welk moment welke verplichtingen zullen gaan gelden. Voldoende kenbaarheid van een regeling voor de betrokkenen is een essentiële voorwaarde om terugwerkende kracht te kunnen rechtvaardigen. Door het wetsvoorstel steeds op essentiële punten te wijzigen is aan deze voorwaarde niet langer voldaan. Bij de door de initiatiefnemer aangehaalde voorbeelden van fiscale wetswijzigingen met terugwerkende kracht sloot het wetsvoorstel dat uiteindelijk met terugwerkende kracht werd ingevoerd aan bij de initiële aankondiging van deze wijziging. Hierdoor was het in die gevallen voor belastingplichtigen mogelijk om met deze

wetswijzigingen rekening te houden en hun beleid en keuzes hierop af te stemmen.³ Aangezien dit wetsvoorstel steeds op essentiële onderdelen wordt gewijzigd is dat nu niet mogelijk en adviseert de Orde daarom met klem de terugwerkende kracht van het gewijzigde wetsvoorstel te schrappen om verdere onzekerheid te voorkomen. Daar komt nog bij dat ook de gewijzigde MvT op belangrijke punten niet aansluit bij het gewijzigde wetsvoorstel en het gewijzigde wetsvoorstel ook op deze punten weer gewijzigd zal moeten worden. Zie bijvoorbeeld ten aanzien van de onduidelijkheid over de vaststelling van de hoogte van de eindafrekeningswinstuitdeling zoals in de bijlage met het artikelsgewijze commentaar beschreven en de rechtsbescherming zoals hierboven beschreven. Dit zal, in combinatie met de hiervoor door de Orde beschreven geconstateerde tekortkomingen van het gewijzigde wetsvoorstel de noodzaak oproepen om te komen met een derde versie waarin het wetsvoorstel wederom ingrijpend moet worden aangepast.

4. Is er een alternatief?

Zoals hierboven aangegeven is ook het gewijzigde wetsvoorstel niet aanvaardbaar in het licht van het internationale en Europese belastingrecht. De vraag is of er een alternatief is, dat niet strijdig is met het internationale en Europese belastingrecht. Volgens de Orde zou de oplossing mogelijk gevonden kunnen worden als de conditionele eindafrekening alleen zou worden toegepast in zuivere misbruiksituaties zoals geformuleerd in de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EU. Dat wil zeggen alleen in geval van zuiver kunstmatige constructies waarvan het hoofddoel is om de dividendbelasting te ontwijken. Alsdan is er geen sprake meer van een generieke eindheffing maar van echte anti-misbruikwetgeving waardoor de andere rechtvaardigingsgronden niet meer spelen. In echte misbruiksituaties kan verder ook geen beroep worden gedaan op de Europese richtlijnen. Ook in dat geval blijft echter het verdragenrecht mogelijk een belemmering voor een exit heffing in de dividendbelasting, waarbij de Orde opmerkt dat in echte misbruiksituaties mogelijk ook geen beroep gedaan kan worden op een belastingverdrag door de werking van de ‘principal purpose test’ (PPT) als gevolg van het ‘MultiLateral Instrument’ (MLI). Ook bij misbruik als rechtvaardigingsgrond is het echter van belang dat de maatregel proportioneel is. In dat kader adviseert de Orde ook bij een zuivere anti-misbruikmaatregel de conditionele heffing te beperken tot de vrij uitkeerbare reserves ten tijde van vertrek in de zin van het wetsvoorstel en dan alleen voor dat deel van de reserves waar het misbruik op ziet. Bijvoorbeeld als het misbruik is gericht op dat deel van de winstreserves dat binnen afzienbare tijd na de emigratie zou worden uitgekeerd. Het bovenstaande is slechts een denkrichting en zou verder op juridische haalbaarheid en uitvoerbaarheid moeten worden onderzocht.

³ Zie bijvoorbeeld (i) de wetswijziging waarbij met terugwerkende kracht tot 15 september 2015, 15.15 uur, het emigratielek bij directeur-groootaandeelhouders werd gerepareerd om te voorkomen dat directeur-groootaandeelhouders nog snel naar het buitenland zouden vertrekken (Wet van 23 december 2015 (Belastingplan 2016), Stb. 2015, 538.) en (ii) de wet spoedreparatie fiscale eenheid (Wet van 24 april 2019 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, Stb. 2019, 175.) die bij wijze van persbericht van 25 oktober 2017 werd aangekondigd (Kamerstukken II 2017/18, 34 323, nr. 20 en Kamerstukken I 2017/18, 34 323, F).

5. Tot slot

De Orde suggereert de staatssecretaris om een reactie te vragen op de hiervoor en in de bijlage aangegeven punten.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

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

Bijlage

Bijlage bij het commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op ter zake van de gewijzigde spoedwet conditionele eindafrekening dividendbelasting.

Artikelsgewijs commentaar*Artikel III, onderdeel B*

1. Het nieuwe artikel 3c lid 6 van het gewijzigde wetsvoorstel regelt dat het eerste lid onderdeel b, van dit artikel van overeenkomstige toepassing is bij een grensoverschrijdende driehoeksfusie. Is dit artikellid ook van toepassing indien een Nederlandse vennootschap fuseert in een vennootschap gevestigd in een kwalificerende staat, waarbij een vennootschap die is gevestigd in een niet-kwalificerende staat aandelen uitgeeft aan de voormalige aandeelhouders van deze Nederlandse vennootschap (*grensoverschrijdende driehoeksfusie*)?

Artikel III, onderdeel D

2. Voorbeeld 7 van de artikelsgewijze toelichting bij artikel 7a komt niet overeen met de tekst van het gewijzigde wetsvoorstel, aangezien artikel 3c lid 8 van het gewijzigde wetsvoorstel alleen lijkt te voorzien in een vrijstelling ten aanzien van gerechtigden ter zake waarvan inhouding achterwege kan blijven op de voet van artikel 4 van de Wet DB.
3. Op grond van het gewijzigde wetsvoorstel dient de vennootschap binnen één maand na een grensoverschrijdende reorganisatie een aangifte dividendbelasting in te dienen waarin het totale bedrag van de eindafrekeningswinstuitdeling is opgenomen. De vennootschap moet, om te voorkomen dat zij een onjuiste aangifte dividendbelasting doet, op dat moment dus het exacte bedrag van de eindafrekeningswinstuitdeling kunnen vaststellen. In het artikelsgewijs commentaar bij artikel 7a van het gewijzigde wetsvoorstel is uitgewerkt hoe de eindafrekeningswinstuitdeling dient te worden vastgesteld. Hierin is bijvoorbeeld opgenomen dat voor zover aandeelhouders op basis van een belastingverdrag gebruik kunnen maken van een verlaagd tarief (bijvoorbeeld 10 procent in plaats van 15 procent) de waarde van de eindafrekeningswinstuitdeling dienovereenkomstig wordt verlaagd. Echter, de vennootschap die is betrokken bij een grensoverschrijdende reorganisatie zal veelal niet weten of haar aandeelhouders, laat staan welke aandeelhouders, op grond van door Nederland gesloten belastingverdragen gebruik kunnen maken van een dergelijk verlaagd tarief. Zeker in het geval van beursfondsen zal dit onmogelijk zijn, aangezien deze überhaupt geen zicht hebben op wie hun aandeelhouders zijn en in welke landen deze

zich bevinden. Vandaar dat bij beursfondsen indien onder een belastingverdrag een verlaagd tarief voor dividenden van toepassing is, bijvoorbeeld de generieke reductie tot 10 procent onder het verdrag Nederland – Verenigd Koninkrijk, aandeelhouders zelf binnen 3 jaar een teruggaaf indienen.¹ Bovendien is de wijze waarop de eindafrekeningswinstuitdeling vastgesteld zou moeten worden slechts uitgewerkt in de gewijzigde MvT, maar is dit niet terug te vinden in het gewijzigde wetsvoorstel. Hiermee is het gewijzigde wetsvoorstel dus onuitvoerbaar. De Orde adviseert dan ook om de toelichting bij artikel 7a van het gewijzigde wetsvoorstel te herzien en te voorzien van duidelijke handvaten op grond waarvan de omvang van de eindafrekeningswinstuitdeling vastgesteld kan worden.

4. Het nieuwe artikel 7a lid 1 van het gewijzigde wetsvoorstel regelt dat de vennootschap die wordt geacht de zuivere winst, bedoeld in artikel 3c, te hebben uitgedeeld inhoudingsplichtige is voor de toepassing van de belastingwet als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Wie is de inhoudingsplichtige bij een grensoverschrijdende afsplitsing? Is dat de achterblijvende vennootschap of de verkrijgende vennootschap? En wie is de inhoudingsplichtige in het geval van een zuivere splitsing?
5. Het nieuwe artikel 7a lid 3 van het gewijzigde wetsvoorstel regelt dat de inhoudingsplichtige, bedoeld in het tweede lid, is gehouden aangifte te doen binnen één maand na het tijdstip waarop de belastingschuld met betrekking tot de opbrengst, bedoeld in artikel 3c, is ontstaan. Wanneer moet een inhoudingsplichtige die voor de inwerkingtreding van de wet betrokken is bij een grensoverschrijdende reorganisatie, die met terugwerkende kracht leidt tot een fictieve winstuitkering, aangifte doen?
6. Kan worden uitgelegd hoe de verhouding is tussen de voorgestelde heffingssystematiek van artikel 7a lid 4, lid 5 en lid 6 van het gewijzigde wetsvoorstel en de al bestaande bepalingen inzake bezwaar en beroep in de AWR? Bijvoorbeeld indien door een vennootschap die is betrokken bij een grensoverschrijdende reorganisatie een aangifte wordt gedaan voor een te laag bedrag, volgt er dan een (nadere) naheffingsaanslag op de grond van artikel 20 AWR?
7. Het nieuwe artikel 7a lid 4 van het gewijzigde wetsvoorstel regelt dat de belasting over de opbrengst, bedoeld in artikel 3c, wordt geheven bij wege van conserverende naheffingsaanslag die aan de inhoudingsplichtige, bedoeld in het tweede lid, wordt opgelegd. Kan een (nadere) naheffingsaanslag worden opgelegd aan een buitenlandse vennootschap, nadat de grensoverschrijdende reorganisatie heeft plaatsgevonden? Hoe verloopt de invordering van een dergelijke (nadere) naheffingsaanslag?

¹ Via: belastingdienst.nl/teruggaafdividendbelasting.

8. Er lijkt er een verschrijving in artikel 7a lid 6 van het gewijzigde wetsvoorstel te staan. In dit lid 6 is opgenomen dat het bezwaar, het beroep of de ambtshalve vermindering betreft de conserverende naheffingsaanslag bedoeld in het derde lid. In het derde lid van artikel 7a wordt echter alleen de aangifte genoemd die de vennootschap dient in te dienen en niet de conserverende naheffingsaanslag, die wordt genoemd in lid 4 van dit artikel. Het is dus onduidelijk of de belastingplichtige voor deze belasting bezwaar tegen de aangifte of tegen de conserverende naheffingsaanslag dient in te stellen.
9. Het nieuwe artikel 7a lid 6 van het gewijzigde wetsvoorstel regelt dat voor de toepassing van de bepalingen inzake bezwaar en beroep, bedoeld in hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, voor degene van wie de belasting over de opbrengst, bedoeld in artikel 3c, wordt geheven, die belasting geacht te zijn ingehouden op die opbrengst en afgedragen op het moment dat de aangifte, bedoeld in het tweede lid, wordt gedaan. Hoe kunnen aandeelhouders die tussen het moment van de grensoverschrijdende reorganisatie en het moment waarop de aangifte wordt voldaan hun aandelen hebben verkocht tegen de afdracht van belasting in bezwaar komen? Wanneer begint voor deze aandeelhouders de bezwaartermijn te lopen? Tussen het belastbare feit (de grensoverschrijdende reorganisatie) en de kwantificering van de eindafrekening in de aangifte dividendbelasting weet de aandeelhouder niet waar hij aan toe is en dus ook niet welk verhaalsrecht aan het aandeel gaat 'kleven' (voorzover dat juridisch al mogelijk zou zijn). Hoe moet de handel van beursgenoteerde aandelen in die tussenliggende periode plaatsvinden?
10. Geldt het recht op bezwaar en beroep zoals volgt uit artikel 7a lid 6 van het gewijzigde wetsvoorstel ongeacht of op dat moment al duidelijk is of de inhoudingsplichtige de belasting zal verhalen op de aandeelhouder op de grond van artikel 7a, lid 8 en 9 van het gewijzigde wetsvoorstel?
11. Het nieuwe artikel 7a lid 7 van het gewijzigde wetsvoorstel regelt dat de inhoudingsplichtige, bedoeld in het tweede lid, aan degene van wie de belasting over de opbrengst, bedoeld in artikel 3c, wordt geheven op geschikte wijze bekendmaakt dat de aangifte, bedoeld in het tweede lid, is gedaan. Hoe verhoudt deze voorgestelde wijze van bekendmaking zich ten opzichte van de bekendmaking van reguliere aanslagen aan belastingplichtigen?
12. In de gewijzigde MvT ontbreekt een toelichting op de bedoeling van het voorgestelde negende lid van artikel 7a van het gewijzigde wetsvoorstel. Kan dit artikellid worden toegelicht?

Artikel III, onderdelen E en F

13. Kan worden bevestigd dat personen en lichamen die gebruik maken van de teruggaafmogelijkheid voorzien in artikel 10 en 10a Wet DB bezwaar kunnen maken tegen een besluit om de teruggaaf niet of niet geheel te verlenen? Kan gemotiveerd worden waarom dit recht niet aan alle aandeelhouders wordt gegeven ongeacht hun staat van vestiging?

Artikel III, onderdeel H

14. Het nieuwe artikel 14 lid 1 van het gewijzigde wetsvoorstel regelt dat indien de inhoudingsplichtige, bedoeld in artikel 7a lid 2, de aangifte niet, dan wel niet binnen de in artikel 7a lid 3, bedoelde termijn heeft gedaan, een bestuurlijke boete opgelegd kan krijgen. Indien het gewijzigde wetsvoorstel met terugwerkende kracht in werking zou treden en een grensoverschrijdende reorganisatie inmiddels heeft plaatsgevonden, kan dan ook een bestuurlijk boete worden opgelegd indien de aangifte niet binnen vier weken na de grensoverschrijdende reorganisatie is ingediend?

Artikel V, onderdeel D

15. Het nieuwe artikel 26 lid 3 van het gewijzigde wetsvoorstel regelt dat kwijtschelding van belasting kan worden verleend indien en voor zover het uitstel eindigt door de inkoop van aandelen ter zake waarvan op grond van artikel 4c Wet DB inhouding van dividendbelasting achterwege zou mogen blijven als de inkoopende vennootschap in Nederland zou zijn gevestigd. Hoe moeten de diverse grenzen van artikel 4c Wet DB worden toegepast? Is dat op de aandelen die zijn toegekend in het kader van de grensoverschrijdende reorganisatie, dan wel op alle uitstaande aandelen?

Artikel V, onderdeel F

16. Het nieuwe artikel 41a van het gewijzigde wetsvoorstel regelt dat elk van de leden van een groep als bedoeld in artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, of een soortgelijke buitenlandse regeling, waarvan die inhoudingsplichtige ten tijde van de opbrengst, bedoeld in artikel 3c Wet DB, deel uitmaakt hoofdelijk aansprakelijk is voor de dividendbelasting die een inhoudingsplichtige als bedoeld in artikel 7a, lid 1 Wet DB verschuldigd is over een opbrengst als bedoeld in artikel 3c Wet DB en ter zake waarvan het uitstel is beëindigd. Hoe heeft de initiatiefnemer de aansprakelijkheidsstelling van buitenlandse groepsvennootschappen voor ogen? Zijn dergelijke claims onder internationaal privaatrecht afdwingbaar?