



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, 4 oktober 2019

**Betreft: NOB-commentaar Wet bronbelasting 2021 (35 305)**

Geachte leden van de Commissie,

Het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2021 is onderdeel van het Pakket Belastingplan 2020 en introduceert een geheel nieuwe wet. Vanwege de noviteit is het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) omvangrijker dan gebruikelijk bij afzonderlijke wetsvoorstellen. Daarom biedt de Orde u dit commentaar separaat aan van de rest van het commentaar ter zake van het Pakket Belastingplan 2020.

In deze aanbiedingsbrief zijn deze speerpunten samengevat. Al deze punten zijn nader in detail uitgewerkt in de bijlage. Ook bevat de bijlage additionele meer gedetailleerde technische vraagpunten. In dit volledige overzicht zijn de vragen van de Orde genummerd en aangegeven met '(vraag 1)'.  
*(vraag 1)*

### **Samenvatting speerpunten**

1. De Orde is van mening dat de voorgestelde regeling onevenredig hard uitwerkt in de situatie waarbij betalingen plaatsvinden aan een vaste inrichting van de belastingplichtige in Nederland of in een andere niet-laagbelastende jurisdictie. De Orde roept op het voorstel op dit punt aan te passen.
2. De Orde is van mening dat de verregaande bevoegdheden die de inspecteur in het kader van de heffing van bronbelasting op grond van het wetsvoorstel krijgt (waaronder de uitgebreide naheffingsmogelijkheden en de mogelijkheid om bestuurders aansprakelijk te

*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

- stellen) en de verregaande verplichtingen aan de zijde van de belastingplichtige (waaronder de actieve inlichtingenverplichting) het wetsvoorstel onevenwichtig maken. De Orde ziet niet in waarom voor de uitvoering van deze wet deze verdergaande bevoegdheden noodzakelijk zijn, in vergelijking met de voor andere belastingwetten geldende bepalingen. De Orde meent dat deze verstrekkende formele bevoegdheden van de inspecteur niet in verhouding staan tot de geschatte nihil-opbrengst van deze heffing.
3. De voorgestelde wetgeving voorziet niet in een tegenbewijsmogelijkheid. Hiermee wordt bedoeld op de mogelijkheid voor belastingplichtigen om te bewijzen dat er geen sprake is van een kunstmatige structuur die is opgezet met als doorslaggevende reden het vermijden of uitstellen van belastingheffing. Het opnemen van een tegenbewijsmogelijkheid leidt ertoe dat er geen bronbelasting wordt geheven indien de belastingplichtige erin slaagt dit bewijs te leveren. De Orde pleit voor het opnemen van deze mogelijkheid.

De Orde suggereert de staatssecretaris om een reactie te vragen op de hiervoor en in de bijlagen 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 het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2021 (35 305), onderdeel van het Pakket Belastingplan 2020.*

## **Hoofdpunten**

1. De Orde heeft begrip voor het streven van het kabinet te voorkomen dat gebruik wordt gemaakt van Nederland als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties alsmede het risico van het verschuiven van (Nederlandse) belastinggrondslag naar laagbelastende jurisdicties te verkleinen.
2. Het valt de Orde echter op dat in de MvT niet wordt ingegaan op de samenhang tussen dit wetsvoorstel en de discussie die op dit moment binnen de OESO loopt over wereldwijde minimumbelasting en een belasting op grondslag eroderende betalingen, waaronder ook bronheffingen. De uitkomst van dit overleg in de OESO, die in 2020 wordt verwacht, zal naar de overtuiging van de Orde invloed hebben op de vormgeving van de bronheffingen die Nederland wenst in te voeren. De Orde vraagt zich daarom af of het niet verstandiger is om dit wetsvoorstel pas te behandelen op het moment dat de uitkomsten van het overleg binnen de OESO bekend zijn. Dan kan de bronheffing direct op een internationaal consistente wijze worden vormgegeven.
3. Het gaat op basis van het huidige voorstel, zo leest de Orde in de MvT, in het bijzonder om structuren die zijn gericht op het voorkomen van buitenlandse (bron)belasting waarbij Nederland fungeert als de toegangspoort tot de laag belastende jurisdictie. Daarnaast is het voorstel gericht tegen het verschuiven van de (Nederlandse) belastinggrondslag naar een dergelijke jurisdictie. Met het voorstel zoekt het kabinet een balans tussen het bestrijden van belastingontwijking enerzijds en het ten behoeve van het investeringsklimaat niet onnodig belemmeren van kapitaalstromen anderzijds. De Orde begrijpt tevens dat de mate waarin het betalende lichaam en de voordeelgerechtigde reële economische activiteiten verrichten, niet relevant is voor de toepassing van de bronbelasting. Nu de budgettaire opbrengst op nihil wordt geschat, concludeert de Orde in samenhang met de voorgaande constatering dat dit lijkt te betekenen dat ook bedrijven met reële activiteiten Nederland zullen verlaten dan wel dergelijke bedrijven zich minder snel in Nederland zullen vestigen. En leidt dit dan per saldo niet tot een negatief effect voor de belastingopbrengsten in Nederland? Kan de staatssecretaris hier nader op ingaan? (*vraag 1*)

4. Door geen onderscheid te maken in het soort van activiteiten constateert de Orde een inconsistentie met de gekozen lijn bij de CFC-maatregel (artikel 13ab Wet Vpb 1969). Winsten van een (klein-)dochter die een wezenlijke economische activiteit vervult, worden immers niet in aanmerking genomen onder de CFC-bepaling, hoewel een dergelijke (klein-)dochter eveneens is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie. Om recht te doen aan de door het kabinet beoogde balans tussen het bestrijden van belastingontwijking en het niet belemmeren van kapitaalstromen ten behoeve van het investeringsklimaat, doet de Orde de suggestie een tegenbewijsregeling op te nemen waarbij kan worden aangesloten bij de regeling zoals opgenomen in artikel 13ab lid 5 jo artikel 13ab lid 11 Wet Vpb 1969. (*vraag 2*)
5. De Orde constateert dat de voorgestelde bronheffing een zeer ruim en algemeen toepassingsbereik heeft. De bronheffing beoogt immers ook zakelijke transacties tussen reële ondernemingen die de economische realiteit weerspiegelen, te treffen. Het lijkt erop dat de doelstelling van deze regeling is dat er überhaupt geen economische transacties meer plaatsvinden met laagbelastende jurisdicties. In dit kader wijst de Orde naast de vergaande aansprakelijkheidsstelling mede op de (de facto) strafheffing van 100 procent, indien een betaling plaatsvindt aan een in Nederland gelegen vaste inrichting van een in een laagbelastend land gelegen hoofdhuis (de bronheffing is niet verrekenbaar met de vennootschapsbelasting die wordt geheven over de vaste inrichting winst). Daarentegen is een nihilopbrengst gebudgetteerd. Indien de doelstelling daadwerkelijk zo is, zou het dan niet beter zijn om het de-facto verbod op deze transacties in een ander niet-fiscaal wetgevingsdomein op te lossen? (*vraag 3*)

### **Definities**

#### *Artikel 1.2 lid 1 onderdeel a en b*

6. De Orde constateert dat de lichamen die kwalificeren als inhoudingsplichtige, uitgebreid zijn omschreven maar een dergelijke omschrijving ontbreekt bij de lichamen die kwalificeren als voordeelgerechtigde. In dat kader vraagt de Orde zich af wat een lichaam is in de zin van artikel 1.2 lid 1 onderdeel a. Kan de staatssecretaris bevestigen dat dit begrip dezelfde betekenis heeft als in artikel 2 lid 1 onderdeel b juncto artikel 1 lid 1 AWR en dus de lichamen betreft die naar Nederlandse maatstaven niet als fiscaal transparant worden aangemerkt?
7. De Orde constateert dat onder het begrip ‘inhoudingsplichtige’ wordt begrepen ‘doelvermogens’. Kan de staatssecretaris bevestigen dat hiertoe alleen behoren doelvermogens die voor Nederlandse fiscale doeleinden niet als fiscaal transparant worden aangemerkt? (*vraag 4*)

**Belastingplichtigen**

*Artikel 2.1 lid 1 onderdeel a jo artikel 2.1 lid 1, onderdeel e*

8. Het kabinet wil voorkomen dat Nederland wordt gebruikt als toegangspoort tot laagbelastende jurisdicties. Zoals de Orde in de paragrafen hierna zal toelichten is de opzet van deze investeringsfondsen niet gericht op het verschuiven van belastinggrondslag naar laagbelastende jurisdicties. Het beleid van deze fondsen is erop gericht de door hen gerealiseerde inkomsten, veelal bestaande uit interest, dividend en vermogenswinsten, zo snel mogelijk aan de deelnemende beleggers uit te keren. In zoverre heeft het investeringsfonds eenzelfde doelstelling als een subjectief vrijgestelde beleggingsinstelling in een niet-laagbelastende jurisdictie, namelijk het zonder belastingheffing op fondsniveau collectief beleggen van vermogen. De markt van de hier bedoelde investeringsfondsen, waarin met name institutionele beleggers participeren, is zeer aanzienlijk. Ook Nederlandse institutionele beleggers, zoals pensioenfondsen, nemen deel in dergelijke fondsen. Deze investeringsfondsen zijn daarnaast van belang voor het Nederlandse bedrijfsleven, omdat deze fondsen ook investeren in Nederlandse ondernemingen. Een onevenwichtige heffing van bronbelasting op kapitaalstromen naar deze investeringsfondsen zal het investeringsklimaat in Nederland en de positie van de achterliggende (Nederlandse) institutionele beleggers aanmerkelijk verslechteren. De Orde verneemt graag hoe de staatssecretaris hier tegenaan kijkt. (*vraag 5*)
  
9. Zoals de Orde ook heeft geconstateerd in haar commentaar op het (concept)wetsvoorstel ATAD2, wijken de huidige Nederlandse criteria voor fiscale transparantie, welke zijn gebaseerd op een unaniem toestemmingsvereiste in geval van toetreding en vervanging van vennoten, sterk af van hetgeen internationaal gebruikelijk is. De door de Orde bedoelde investeringsfondsen hebben veelal de rechtsvorm van een personenvennootschap onder buitenlands recht, zoals een limited partnership (LP), het equivalent van een commanditaire vennootschap naar Nederlands recht. In tegenstelling tot de meeste andere jurisdicties beschouwt Nederland – als gevolg van het afwijkende transparantiebegrip – de buitenlandse LP vrijwel altijd als niet-transparant. Was dit anders geweest, dan had Nederland de LP niet als voordeelgerechtigde beschouwd en zou in beginsel geen bronbelasting zijn verschuldigd op de uitkeringen aan het investeringsfonds. In dat geval zou Nederland de participanten in het investeringsfonds als voordeelgerechtigde beschouwen. Om investeringsfondsen met deelnemers uit niet-laagbelastende jurisdicties en investeerders die niet een kwalificerend belang hebben niet onnodig te treffen, herhaalt de Orde met klem haar oproep om het transparantieregime in Nederland aan te passen aan hetgeen internationaal gebruikelijk is.

10. Gebaseerd op het huidige Nederlandse transparantiebeleid en dus uitgaande van een investeringsfonds (LP), welke naar Nederlandse fiscale maatstaven als voordeelgerechtigde wordt aangemerkt, zijn twee situaties te onderscheiden, waarop de Orde achtereenvolgens zal ingaan.
- (i) De eerste – en meest voorkomende situatie – betreft de situatie dat de LP in de staat van de achterliggende investeerder als transparant wordt aangemerkt. De Orde leidt uit de toelichting af dat, indien deze LP in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd, de LP onder de hoofdregel van artikel 2.1 lid 1 onderdeel a belastingplichtig is voor de gehele opbrengst, ondanks de thans voorgestelde hybride bepaling van artikel 2.1 lid 1 onderdeel e. Omdat in deze situatie het inkomen van de hybride LP rechtstreeks in aanmerking wordt genomen bij de belastingheffing van de achterliggende investeerder in de woonstaat van de investeerder, is geen sprake van belastingontwijking. Er verschuift immers geen belastinggrondslag naar de laagbelastende jurisdictie. De Orde pleit er daarom voor in de hier bedoelde situatie het voorgestelde artikel 2.1 lid 1 onderdeel a buiten toepassing te laten en ook de LP gevestigd in een laagbelastende jurisdictie onder de werking van het voorgesteld artikel 2.1 lid 1 onderdeel e te rangschikken met de mogelijkheid deze belastingplicht op basis van artikel 2.1 lid 4 buiten werking te stellen, voor zover de gelieerde achterliggende gerechtigden in de LP als fiscaal transparant kwalificeren en bij een rechtstreekse betaling door het Nederlandse lichaam niet belastingplichtig zouden zijn.
  - (ii) De andere situatie betreft de situatie dat de LP in de staat van de achterliggende investeerder fiscaal als niet-transparant wordt aangemerkt, zoals bijvoorbeeld in het geval van een Nederlandse investeerder. Ook in deze situatie is geen sprake van belastingontwijking, indien de LP de gerealiseerde opbrengsten aanstonds uitkeert aan de achterliggende investeerder. De uitkeringen zullen dan namelijk in aanmerking worden genomen bij de belastingheffing in de woonstaat van de investeerder. Om die reden pleit de Orde ervoor ten behoeve van de achterliggende investeerders die het investeringsfonds (LP) als niet transparant zien (zoals een Nederlandse investeerder), een tegenbewijsregeling op te nemen, voor zover de LP zijn inkomsten, kort nadat ze zijn genoten, aan de achterliggende investeerders uitkeert en worden belast volgens de in de woonstaat van deze investeerders geldende belastingwetgeving.
11. In de omgekeerde situatie wordt onder omstandigheden door een ‘*tussenschakel*’ in een niet-laagbelastende jurisdictie heengekeken naar de achterliggende voordeelgerechtigde voor het vaststellen van misbruik. De Orde stelt voor om in de hier beschreven situatie een tegemoetkoming te formuleren waarbij, *voor zover* de gelden vanuit de laagbelastende

jurisdictie worden doorbetaald naar achterliggende investeerders (bijvoorbeeld binnen 12 maanden na afloop van het boekjaar), die achterliggende investeerders als opbrengstgerechtigden kunnen worden beschouwd. Alsdan is namelijk geen sprake van misbruik en wordt bronbelasting voorkomen op uitkeringen aan investeerders die, indien zij rechtstreeks betalingen van Nederlandse lichamen zouden ontvangen ook, niet onderworpen zouden zijn geweest aan bronbelasting.

12. In het verlengde van het vorenstaande is de Orde van mening dat in wezen voor het verschuldigd zijn van de bronbelasting doorslaggevend zou moeten zijn of de uiteindelijk gerechtigde van de vergoeding een lichaam is dat is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie dan wel een natuurlijke persoon. In dat kader zou de regeling naar de mening van de Orde moeten voorzien in een tegenbewijsregeling op grond waarvan bronbelasting niet is verschuldigd, indien de inhoudingsplichtige of voordeelgerechtigde aannemelijk maakt dat de uiteindelijk gerechtigde een lichaam is dat niet is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie of een natuurlijk persoon. De Orde verzoekt de staatssecretaris hierop te reageren. **(vraag 6)**

*Artikel 2.1 lid 1 onderdeel a jo artikel 2.1 lid 2*

13. De Orde vraagt hoe de heffing van bronbelasting verloopt als een hybride entiteit die naar Nederlandse maatstaven als niet-transparant kwalificeert en is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie (en daardoor op basis van het voorgestelde artikel 2.1 lid 1 onderdeel a als belastingplichtige wordt aangemerkt), wordt verplaatst van de laagbelastende jurisdictie naar een niet-laagbelastende jurisdictie waar deze entiteit wordt gezien als fiscaal transparant. Kwalificeert de entiteit na de zetelverplaatsing niet langer als belastingplichtige op grond van het voorgestelde artikel 2.1 lid 1 onderdeel a? **(vraag 7)** Dit laatste is namelijk niet zonder meer het geval, gezien de in de MvT genoemde ruime toepassing van het vestigingsbegrip in deze bepaling waarbij onder andere wordt aangesloten bij het recht waarnaar het lichaam is opgericht. De Orde zou graag bevestigd zien dat, als na de hiervóór genoemde zetelverplaatsing – afgezien van het recht en plaats van oprichting van de hybride entiteit – geen nexus meer is met de laagbelastende jurisdictie, ook niet langer sprake is van belastingplicht op grond van het voorgestelde artikel 2.1 lid 1 onderdeel a. **(vraag 8)** De Orde wijst erop dat het voorgestelde artikel 2.1 lid 2 in dit geval geen soelaas biedt, omdat de verplaatste entiteit in de nieuwe staat van vestiging als fiscaal transparant wordt aangemerkt en om die reden aldaar niet is gevestigd volgens de fiscale wetgeving van die staat, hetgeen een voorwaarde is voor de toepassing van genoemd artikel 2.1 lid 2. Indien dit niet kan worden bevestigd, is dat een belemmering voor bestaande structuren om zich te ontdoen van (hybride) entiteiten gevestigd in laagbelastende jurisdicties, hetgeen de wetgever nu juist beoogt te bereiken.

*Artikel 2.1 lid 1 onderdeel a*

14. Met de voorgestelde bronbelasting beoogt het kabinet te voorkomen dat gebruik wordt gemaakt van Nederland als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties alsmede dat sprake is van het verschuiven van (Nederlandse) heffingsgrondslag naar laagbelastende jurisdicties. In dat kader begrijpt de Orde echter niet waarom in een situatie waarin voordelen worden toegerekend aan een vaste inrichting in Nederland van een entiteit gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, en de voordelen dus volledig zijn onderworpen aan Nederlandse vennootschapsbelasting, bronbelasting dient te worden geheven. Evenmin begrijpt de Orde dat, indien dat al gewenst zou zijn, de geheven bronbelasting zelfs niet mag worden verrekend met de verschuldigde vennootschapsbelasting. Dezelfde problematiek doet zich voor, indien de vaste inrichting waaraan de rente en royalty's toerekenbaar zijn, zich bevindt in een jurisdictie die niet kwalificeert als een laagbelastende jurisdictie. Naar de Orde meent, zou in een dergelijke situatie geen belastingplicht dienen te ontstaan, omdat feitelijk geen sprake is van een verschuiving van (Nederlandse) belastinggrondslag naar een laagbelastende jurisdictie.
  
15. In het verlengde van het vorenstaande vraagt de Orde aandacht voor de situatie waarin de in een laagbelastende jurisdictie gevestigde entiteit een vaste inrichting bezit in een jurisdictie waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten. Indien de rente en royalty's toerekenbaar zijn aan die vaste inrichting, verneemt de Orde graag of en in hoeverre de Wet bronbelasting 2021 invloed ondergaat van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting dat Nederland heeft gesloten met de jurisdictie waarin de vaste inrichting zich bevindt, mede tegen de achtergrond van de arresten HR 08 februari 2002<sup>1</sup> en HR 11 mei 2007<sup>2</sup> en het zogenaamde 'Saint Gobain besluit' van 1 januari 2004, IFZ200/558, BNB 2004/134. De Orde vraagt in dit verband ook of het hierbij nog uitmaakt of sprake is van een vaste inrichting binnen de EU/EER. *(vraag 9)*

*Artikel 2.1 lid 1 onderdeel b*

16. De Orde constateert dat in een situatie, waarin de voordelen weliswaar toekomen aan een voordeelgerechtigde, gevestigd in een niet-laagbelastende jurisdictie, maar worden toegerekend aan een vaste inrichting, gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, en derhalve belastingplicht bestaat op basis van het voorgestelde artikel 2.1 lid 1 onderdeel b, het voordeel niet zonder meer wordt belast tegen een tarief van minder dan 9 procent. Dit

---

<sup>1</sup> BNB 2002/184, ECLI:NL:HR:2002:AB2825

<sup>2</sup> BNB 2007/230, ECLI:NL:HR:2007:AX7228



bijvoorbeeld als gevolg van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, op basis van een verdrag dan wel een eenzijdige regeling in het land van het hoofdhuis ten aanzien van de winst behaald door een vaste inrichting in de desbetreffende laagbelastende jurisdictie. Gedacht kan worden aan de situatie, waarin in de vestigingsstaat van het hoofdhuis een verrekeningssysteem geldt, waarbij die staat over de winst van de vaste inrichting bij heft naar een normaal vennootschapsbelastingtarief (van ten minste 9 procent). Het komt de Orde niet redelijk voor om in een dergelijke situatie de rente/royalty te belasten met bronbelasting als de vestigingsstaat van het hoofdhuis de winst van de vaste inrichting tegen een tarief van ten minste 9 procent belast. De Orde pleit er daarom voor een tegenbewijsregeling op te nemen indien de gecombineerde heffing van de vestigingsstaat van het hoofdhuis en van de vaste inrichting resulteert in een effectieve heffing van ten minste 9 procent. *(vraag 10)*

17. Voor de situatie waarin het hoofdhuis is gevestigd in een niet-laagbelastende jurisdictie dat een belastingverdrag heeft gesloten met Nederland, wordt in de MvT gewezen op artikel 10 van het MLI. Op grond van dit artikel hoeft Nederland (het bronland) de voordelen van het verdrag niet toe te kennen als het land waarin de voordeelgerechtigde is gevestigd, de winst van de vaste inrichting in het derde (laagbelastende) land vrijstelt en de belasting op het inkomen van de vaste inrichting minder bedraagt dan 60 procent van de belasting die in het land van de voordeelgerechtigde zou zijn geheven indien die vaste inrichting in het land van de voordeelgerechtigde zou zijn gelegen.
18. Volgens het tweede lid van artikel 10 MLI geldt het eerste lid niet indien de inkomsten uit het bronland verkregen zijn in samenhang met of bijkomstig zijn aan de actieve uitoefening van een bedrijf met behulp van de vaste inrichting (niet zijnde het verrichten, beheren of gewoon in bezit houden van beleggingen voor eigen rekening van de onderneming, tenzij deze activiteiten bestaan uit bank- of verzekeringsactiviteiten of effectenhandel die respectievelijk uitgeoefend worden door een bank, een verzekeringsmaatschappij of een geregistreerd effectenbedrijf). Alsdan dient het bronland de voordelen van het verdrag toe te kennen. Nederland heeft geen voorbehoud gemaakt op artikel 10 MLI.  
De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat in een situatie waarin de voordeelgerechtigde is gevestigd in een verdragsland en met betrekking tot de vaste inrichting in de laagbelastende jurisdictie sprake is van een situatie als bedoeld in artikel 10 lid 2 van het MLI (als gevolg waarvan artikel 10 lid 1 van het MLI dus niet wordt toegepast) de reguliere afspraken inzake heffing over rente- en royaltybetalingen uit dat verdrag van toepassing blijven. *(vraag 11)*

*Artikel 2.1 lid 1 onderdeel c*

19. De Orde heeft er begrip voor dat in een situatie waarin kunstmatig een lichaam in een niet-laagbelastende jurisdictie wordt tussengeschakeld tussen de Nederlandse inhoudingsplichtige en een lichaam gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, de gehele betaling aan die tussenschakel aan de bronheffing is onderworpen, mits voldaan wordt aan de subjectieve toets. Indien daarentegen slechts een deel van de betaling door de tussenhoudster wordt doorbetaald aan een lichaam gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, zou naar de mening van de Orde ook slechts *in zoverre* de betaling aan dat lichaam in de heffing moeten worden betrokken. Dit gelet op de omstandigheid dat bij een rechtstreekse betaling vanuit Nederland ook slechts in zoverre de betaling aan een bronbelasting zou zijn onderworpen. De Orde leidt echter uit de huidige tekst af dat een dergelijke pro-ratabenadering niet kan worden toegepast en verzoekt de voorgestelde regeling dienovereenkomstig aan te passen. **(vraag 12)**
20. De Orde begrijpt uit de voorbeelden, zoals opgenomen in de MvT, dat bij het tussenplaatsen van een tussenschakel er belastingplicht kan ontstaan ten aanzien van de tussenschakel, indien sprake is van een betaling gevolgd door een doorbetaling naar uiteindelijk een voordeelgerechtigde in een laagbelastende jurisdictie. Het is de Orde niet duidelijk of en in hoeverre er een verband dient te bestaan tussen de betaling aan de tussenschakel(s) en de doorbetaling aan de entiteit gevestigd in de laagbelastende jurisdictie en of bijvoorbeeld alleen een doorbetaling binnen een bepaalde periode nog kan kwalificeren als doorbetaling. In dat kader wordt in de toelichting uitsluitend opgemerkt dat de doorbetaling mogelijk na een bepaalde periode kan plaatsvinden. Daarbij blijft mede onduidelijk of dit tevens een situatie kan betreffen waarbij de tussenschakel in een EU-lidstaat is gevestigd. In beginsel is in een dergelijk geval immers de EU-interes/royalty-richtlijn van toepassing die in kwalificerende gevallen een bronheffing op betalingen van rente en royalty verbiedt. Een van de voorwaarden die in dat geval van toepassing is, is dat de ontvanger van de betaling de uiteindelijk gerechtigde tot de rente of royalty is. Hoe dit begrip mede vanuit antimisbruikperspectief moet worden uitgelegd is nader gespecificeerd in het arrest N Luxembourg 1.<sup>3</sup> Het wetsvoorstel en de MvT gaan echter niet in op de mogelijke toepassing van de richtlijn op de tussenschakel en de invloed van het arrest N Luxembourg 1. De Orde verzoekt meer duidelijkheid over bovenstaande punten te geven en ook aan te geven hoe een en ander zich verhoudt tot het mogelijk kunstmatige karakter van de tussenschakel. **(vraag 13)**

---

<sup>3</sup> HvJ 26 februari 2019, C-115/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134.

21. Uit de toelichting volgt dat, indien ten aanzien van een op basis van het voorgestelde artikel 2.1 lid 1 onderdeel c belastingplichtige tussenschakel een belastingverdrag van toepassing is, de afspraken uit dat verdrag leidend zijn. In dat kader wordt ook verwezen naar de mogelijke impact van het Multilateraal Verdrag. Indien het desbetreffende verdrag inderdaad een onder het MLI gedekt belastingverdrag is, kan de staatssecretaris dan bevestigen dat ten aanzien van die tussenschakel per definitie wordt voldaan aan de principal purposes test, ook indien de situatie al bestond voordat sprake was van het Nederlandse voornemen om een conditionele bronheffing in te voeren? (*vraag 14*)
22. De Orde begrijpt dat, als de rente of royalty die wordt ontvangen door een entiteit in een laagbelastend land, wordt doorbetaald aan een entiteit in een niet-laagbelastend land of aan een natuurlijk persoon, de bronbelasting toch van toepassing is. Omgekeerd, is ook bronbelasting verschuldigd als de rente/royalty die wordt ontvangen door een entiteit in een niet-laagbelastend land, wordt doorbetaald aan een laagbelastend land. Dit laatste begrijpt de Orde. Het eerste echter niet. In eerstgenoemde situatie is de entiteit in het niet-laagbelastende land respectievelijk de natuurlijke persoon immers materieel de ontvanger van de rente/royalty. Het ontgaat de Orde waarom moet er dan bronbelasting moet worden geheven, te meer daar de rente/royalty ook rechtstreeks kan worden betaald aan de entiteit in het niet-laagbelastende land respectievelijk de natuurlijk persoon. De Orde beveelt daarom aan de wet hierop aan te passen en steeds uit te gaan van een materiële benadering. (*vraag 15*)

*Artikel 2.1 lid 1 onderdeel d jo artikel 2.1 lid 3*

23. De Orde leidt uit de voorgestelde tekst van de wet af dat een met de inhoudingsplichtige gelieerde voordeelgerechtigde (bezien vanuit de Nederlandse kwalificatie), die niet is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, belastingplichtig wordt op basis van het voorgestelde artikel 2.1 lid 1 onderdeel d, indien de betaling wordt gedaan via een omgekeerde hybride (een vanuit Nederlands perspectief fiscaal transparant lichaam maar voor de vestigingsstaat van de voordeelgerechtigde niet transparant). Daarbij lijkt het volgens de tekst van het voorgestelde artikel 2.1 lid 1 onderdeel d irrelevant waar het hybride lichaam is gevestigd volgens fiscale of andere regelgeving. Dit zou betekenen dat in situaties, waarin noch de omgekeerde hybride noch de voordeelgerechtigden zijn gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, desondanks bronheffing zou zijn verschuldigd. 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 als voordeelgerechtigde wordt aangemerkt, en niet, indien de omgekeerde hybride in de vestigingsstaat als transparant kwalificeert. Gelet op de beoogde reikwijdte van de thans voorgestelde bronbelasting, te weten het voorkomen van betalingen naar laagbelastende

jurisdicties, is de Orde van mening dat de hier geschetste situatie niet onder de reikwijdte van deze wet zou moeten vallen. Daarbij wijst de Orde erop dat de hier geschetste situatie, dat wil zeggen betalingen aan een omgekeerde hybride, waarbij het hybride lichaam ook in de vestigingsstaat als transparant kwalificeert, reeds vallen onder de reikwijdte van het eveneens aanhangige wetsvoorstel ATAD2 met een inwerkingtreding per 1 januari 2020. De Orde verzoekt daarom de tekst van artikel 2.1 lid 1 onderdeel d als volgt aan te passen: *‘d. volgens de fiscale wetgeving van de staat waarin de voordeelgerechtigde is gevestigd, niet zijnde een laagbelastende jurisdictie, aldaar niet wordt behandeld als de gerechtigde tot die voordelen omdat die staat een lichaam, die volgens de fiscale of andere regelgeving is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, waarin die voordeelgerechtigde een belang heeft als gerechtigde tot die voordelen beschouwt’*. **(vraag 16)** Met deze wijziging wordt de tekst ook in overeenstemming gebracht met het voorbeeld (figuur 5), zoals is opgenomen in de artikelsgewijze toelichting. In die situatie zou naar de mening van de Orde het voorgestelde artikel 2.1 lid 3 kunnen vervallen.

24. Indien de regering het voorgaande voorstel voor aanpassing van artikel 2.1 lid 1 onderdeel d niet wenst over te nemen – en kennelijk ook bronbelasting accepteert in situaties waarin geen enkele betrokken entiteit is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie – dient artikel 2.1 lid 3 te worden gehandhaafd. In dat kader signaleert de Orde dat wanneer deze *omgekeerde hybride* in de zin van artikel 2.1 lid 1 onderdeel d in de vestigingsstaat als fiscaal transparant wordt aangemerkt, alleen het pro-ratadeel van de opbrengst belast is, namelijk voor zover toekomend aan een gelieerde voordeelgerechtigde gevestigd in een laagbelastende jurisdictie. Indien daarentegen het omgekeerde hybride volgens de fiscale regelgeving van de staat waarin dat lichaam is gevestigd, als de gerechtigde tot de voordelen wordt beschouwd, wordt het hybride lichaam zelf op basis van artikel 2.1 lid 3 geacht de voordeelgerechtigde te zijn. De Orde leidt uit de toelichting in relatie tot figuur 5 af dat in dat geval nog steeds alleen bronheffing is verschuldigd voor zover de opbrengst uiteindelijk toekomt aan een gelieerde voordeelgerechtigde die de hybride entiteit als non-transparant kwalificeert (in die situatie alleen de achterliggende participant 1). Aangezien evenwel de omgekeerde hybride in artikel 2.1 lid 3 zelf als de voordeelgerechtigde wordt aangemerkt, volgt deze pro-ratabenadering naar de mening van de Orde niet direct uit de tekst van de wet. De Orde verzoekt de staatssecretaris de uitleg, zoals naar de mening van de Orde volgt uit de toelichting, te bevestigen en de tekst van de wet dienovereenkomstig aan te passen, zodat ook uit de wettekst de pro-ratabenadering duidelijk blijkt. **(vraag 17)**

*Artikel 2.1 lid 4 jo artikel 1.2 lid 1 onderdeel c-5*

25. In het verlengde van het onder punt 3 beschreven voorbeeld waarin betalingen aan een hybride lichaam plaatsvinden, is de Orde verheugd over de erkenning van mogelijke overkill die kan ontstaan in een situatie dat het hybride lichaam een groot aantal achterliggende gerechtigden met mogelijk kleine belangen heeft (MvT, Algemeen deel, pagina 16), wat uitgewerkt is door de aannemelijkheidstoets in het voorgestelde artikel 2.1 lid 4 te beperken tot *gelieerde* achterliggende gerechtigden.
- Ter verduidelijking vraagt de Orde te bevestigen dat het enkele feit dat voornoemde gerechtigden gezamenlijk participeren in een hybride lichaam, op zichzelf nog niet meebrengt dat zij als een samenwerkende groep worden aangemerkt en daarmee alsnog als *gelieerde* achterliggende gerechtigden kwalificeren. (**vraag 18**) In dat geval zou immers wederom voornoemde overkill ontstaan.
- In de visie van de Orde kan in deze situatie slechts sprake zijn van een samenwerkende groep als voornoemde achterliggende gerechtigden onderling afspraken hebben gemaakt over de uitoefening van hun zeggenschap in het hybride lichaam op een zodanige wijze dat zij de activiteiten van het beleggingsfonds gezamenlijk kunnen bepalen. De Orde verzoekt de staatssecretaris dit te bevestigen. (**vraag 19**)

*Artikel 3.3 lid 1 en 3.5*

26. De Orde begrijpt uit de tekst en de toelichting dat niet alleen de rente op een geldlening maar ook de kosten die daarmee verband houden zijn onderworpen aan bronbelasting. De Orde begrijpt in dit kader niet waarom het royaltybegrip wel aansluit bij het OESO-begrip en voor het rentebegrip nog een aanvulling wordt toegepast op het OESO-begrip. De Orde verzoekt de staatssecretaris deze keuze te heroverwegen en ook het object van de heffing bij geldleningen te beperken tot de vergoedingen op die geldlening. (**vraag 20**)
27. De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat van een betalen, verrekenen of ter beschikking stellen van rente of royalty's als bedoeld in het voorgestelde artikel 3.5 lid 1 onderdeel a alleen sprake is indien op dat moment die betaling, verrekening of terbeschikkingstelling plaatsvindt aan een belastingplichtige als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1. (**vraag 21**)
28. De Orde constateert dat het in het voorgestelde artikel 3.5 lid 2 sprake is van een genietingstijdstip ingeval de rente of royalty gedurende het heffingstijdvak is gerijpt, maar de vergoeding nog niet op 31 december van dat tijdvak is genoten in de zin van artikel 3.5 lid 1. Volgens de MvT wordt met deze bepaling beoogd constructies gericht tegen het

ontgaan en uitstellen van de heffing van bronbelasting tegen te gaan. De Orde vraagt zich af of het genoemde tweede lid een genietingsstijdstip constitueert als de feitelijke betaling in een kalenderjaar uitblijft vanwege liquiditeitsproblemen van de inhoudingsplichtige. (*vraag 22*) De rente is dan wel vorderbaar maar niet inbaar. Naar de mening van de Orde zou er in een dergelijke situatie, gelet op de in de memorie van toelichting geschetste achtergrond van artikel 3.5 lid 2, geen sprake moeten zijn van een heffingsstijdstip. De Orde beveelt zo nodig aan om de wettekst aan de te passen zodat in dergelijke gevallen geen bronbelasting verschuldigd is. (*vraag 23*)

### **Overige vragen**

29. De Orde verzoekt aan te geven vanaf wanneer de zogenoemde driejaarstermijn gaat lopen, indien na inwerkingtreding van de Wet bronbelastingen 2021 nieuwe verdragslanden op de lijst worden geplaatst. (*vraag 24*) Uit de toelichting volgt dat een staat in relatie waarmee een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van kracht is, niet eerder als laagbelastende jurisdictie wordt aangemerkt dan nadat drie kalenderjaren zijn verstreken na de eerste aanwijzing van die verdragsstaat bij ministeriële regeling. Gaat de termijn van het voorgestelde artikel 1.2 lid 2 lopen vanaf het moment dat een land op de lijst wordt geplaatst, of vanaf 1 januari van het daaropvolgende jaar? (*vraag 25*)
30. De Orde leidt uit de memorie van toelichting af dat bij de antimisbruikbepalingen zoals van toepassing in de Wet bronbelastingen 2021 alsmede de vennootschaps- en dividendbelasting de geformuleerde substance-eisen enkel van toepassing zijn op een tussenhoudster met een schakelfunctie (schakelende tussenhoudster) om te kunnen bepalen of- afgezien van tegenbewijs door de inspecteur – in die situatie sprake is van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. In de thans voorgestelde tekst van artikel 2.1 lid 5, artikel 17 lid 5 Wet Vpb 1969 en artikel 4 lid 2 Wet DB 1965 leest de Orde echter dat dit veel ruimer is geformuleerd waardoor de substance-eisen van toepassing zijn op iedere belastingplichtige/opbrengstgerechtigde, ongeacht of sprake is van een belastingplichtige/opbrengstgerechtigde die een relatie legt tussen activiteiten van lichamen binnen een keten zoals bijvoorbeeld verwoord in artikel 1bis Uitv.besch. dividendbelasting. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat deze ruime lezing inderdaad juist is en ook een niet-schakelende tussenhoudster zich kan beroepen op de tegenbewijsregeling van het voorgestelde artikel 2.1 lid 5, artikel 17 lid 5 Wet Vpb 1969 en art. 4 lid 2 Wet DB 1965. (*vraag 26*)
31. In de MvT wordt regelmatig melding gemaakt van de mogelijkheid tot vooroverleg met de Belastingdienst ten aanzien van de verschuldigdheid van bronbelasting, bijvoorbeeld over de

vraag of in een concrete situatie sprake is van een aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige, binnen de daarvoor gestelde kaders van het internationale vooroverleg zekerheid vooraf kan worden gevraagd. Een van die kaders betreft directe transacties met entiteiten gevestigd in een laagbelastende jurisdictie. Gelet op de omstandigheid dat deze wet ziet op betalingen aan entiteiten in laagbelastende jurisdicties, zal deze vraag uitsluitend relevant zijn in situaties waarin betalingen worden gedaan aan laagbelastende jurisdicties of via hybride entiteiten gevestigd in laagbelastende jurisdicties. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat desondanks het recent geïntroduceerde rulingbeleid aan het verkrijgen van zekerheid hieromtrent niet in de weg staat. Zo nodig roept de Orde op het rulingbeleid op dit punt te verduidelijken. *(vraag 27)*

32. De Orde heeft kennisgenomen van het voornemen om het Uitvoeringsbesluit internationale bijstandverlening (UB IB) aan te passen ten aanzien van de substance-eisen in Nederland voor dienstverleningslichamen. Aangegeven wordt om daarbij aan te sluiten bij de bestaande substance-eisen elders in de fiscale wetgeving. De Orde gaat ervan uit dat hiermee bedoeld wordt op de substance-eisen in artikel 13ab en artikel 17 Wet Vpb 1969 en artikel 4 Wet DB 1965, zoals uitgewerkt in de Uitvoeringsbeschikking Vpb en Uitvoeringsbeschikking DB. De Orde verzoekt te bevestigen dat ook in het aangepaste UB IB belastingplichtigen de mogelijkheid krijgen tegenbewijs te leveren overeenkomstig het voorgestelde artikel 2.1 lid 5 van de Wet Bronbelasting 2021 en de gelijkkluidende bepalingen in de vennootschaps- en dividendbelasting. *(vraag 28)* Daarnaast verzoekt de Orde om de voorgenomen wijziging van het Uitvoeringsbesluit in concept aan de Tweede Kamer te sturen. *(vraag 29)*

#### Algemeen over de heffingssystematiek

33. De Orde vraagt de staatssecretaris toe te lichten waarom de onderhavige formele bepalingen betreffende de bevoegdheid tot het opleggen van een naheffingsaanslag, een informatie- en inlichtingenverplichting en de bevoegdheid tot het opleggen van een vergrijpboete, worden opgenomen in de Wet bronbelasting 2021 en niet in de AWR. *(vraag 30)* Deze onderwerpen zijn immers voor alle rijksbelastingen en bestuurlijke boeten geregeld in de AWR. Zo zou het voorgestelde artikel 6.1 Wet bronbelasting 2021 kunnen worden toegevoegd aan artikel 20 AWR, het voorgestelde artikel 6.2 Wet bronbelasting 2021 aan artikel 47a AWR en het voorgestelde artikel 6.3 Wet bronbelasting 2021 aan artikel 10a AWR. Het voorgestelde artikel 6.4 Wet bronbelasting 2021 kan worden opgenomen in hoofdstuk VIIIA, afdeling 1, §2, AWR. Het is naar de mening van de Orde overzichtelijker en daarmee duidelijker om gelijksoortige verplichtingen zo veel mogelijk bij elkaar te houden. Er zijn naar de mening van de Orde geen goede argumenten om de onderhavige bepalingen niet in de AWR op te nemen. De Orde verzoekt daarom de onderhavige bepalingen over te brengen naar de AWR. *(vraag 31)*

Artikel 6.1 Wet Bronbelasting 2021

34. Op grond van het voorgestelde artikel 6.1 Wet bronbelasting 2021 krijgt de inspecteur, in aanvulling op artikel 20 AWR, een discretionaire bevoegdheid om een naheffingsaanslag op te leggen aan de inhoudingsplichtige dan wel de belastingplichtige als de inhoudingsplichtige de belasting die moet worden afgedragen geheel of gedeeltelijk niet heeft betaald.
35. De Orde acht deze afwijking van artikel 20 AWR opmerkelijk. De voorgestelde ongeclausuleerde, discretionaire bevoegdheid voor de inspecteur kan namelijk leiden tot willekeur en onduidelijkheid ten aanzien van het opleggen van naheffingsaanslagen. Buiten de algemene beginselen van behoorlijk bestuur is de inspecteur met betrekking tot zijn keuze niet aan regels gebonden. De voorgestelde bepaling leidt er naar de mening van de Orde dan ook toe dat de inspecteur volstrekt willekeurig kan kiezen en het voor de inhoudingsplichtige en de belastingplichtige daardoor vooraf onduidelijk is wie de naheffingsaanslag krijgt opgelegd. De Orde is van mening dat het logischer is om (conform) artikel 20 AWR in beginsel de belasting na te heffen bij degene die de belasting had moeten betalen of afdragen, i.e. de inhoudingsplichtige. Het is ook niet gebleken dat het huidige artikel 20 AWR op dit punt onvoldoende mogelijkheden biedt voor de inspecteur. De Orde stelt daarom voor om geen afwijkende naheffingsbevoegdheid in de Wet Bronbelasting 2021 op te nemen, maar aan te sluiten bij het huidige artikel 20 AWR. (*vraag 32*)

Artikel 6.2 Wet bronbelasting 2021

36. In het artikelsgewijze deel van de memorie van toelichting bij het voorgestelde artikel 6.2 Wet bronbelasting 2021 wordt beschreven dat het eerste lid van dit artikel ervoor zorgt dat de inhoudingsplichtige zich niet met vrucht kan beroepen op een gebrek aan medewerking van de voordeelgerechtigde, een derde met (on)middellijk een kwalificerend belang in de inhoudingsplichtige of lichamen die deel uitmaken van een samenwerkende groep als bedoeld in artikel 10a lid 6 Wet Vpb 1969 en die gezamenlijk onmiddellijk of middellijk een kwalificerend belang hebben in de inhoudingsplichtige. Op grond van het derde lid van artikel 6.2 Wet bronbelasting kan de inspecteur een zogenoemde informatiebeschikking ex artikel 52a AWR afgeven aan de inhoudingsplichtige. Het bevreemdt de Orde dat, zelfs als de inhoudingsplichtige in het geheel geen schuld treft aan het niet voldoen aan de informatieverplichting, een informatiebeschikking afgegeven kan worden. Uiteraard kan de inhoudingsplichtige hiertegen in bezwaar en beroep gaan, maar de Orde vraagt zich af of hiermee de inhoudingsplichtige onnodig geconfronteerd wordt met (hoge) (proces)kosten. De Orde verzoekt derhalve nadere toelichting op dit punt. (*vraag 33*)



Artikel 6.3 Wet bronbelasting 2021

37. Het voorgestelde artikel 6.3 Wet bronbelasting 2021 noemt een termijn van twee weken waarbinnen de inhoudingsplichtige of de belastingplichtige eigener beweging juiste of volledige inlichtingen of gegevens moet verstrekken. Of en in hoeverre deze termijn haalbaar is, zal mede afhankelijk zijn van de wijze waarop de gegevens moeten worden verstrekt. Ingevolge gemelde bepaling moet de verplichting worden nagekomen op de door de inspecteur aangegeven wijze. De Orde pleit hier voor een vormvrije wijze van nakoming, zodat de vorm niet belemmerend zal werken. De Orde geeft in overweging het voorgestelde artikel 6.3 lid 2 Wet bronbelasting 2021 dienovereenkomstig aan te passen. **(vraag 34)**
38. De Orde verzoekt om een nadere toelichting op de verhouding van het voorgestelde artikel 6.3 Wet bronbelasting 2021 en een pleitbaar standpunt. **(vraag 35)** Als bijvoorbeeld op het moment van betaling op aangifte een pleitbaar standpunt aanwezig was, dient dan alsnog melding gedaan te worden als blijkt dat niet langer sprake is van een pleitbaar standpunt? Bovendien verzoekt de Orde een nadere toelichting op de in het artikelsgewijze deel van de memorie van toelichting genoemde opmerking dat de termijn van twee weken voor de inhoudingsplichtige uiterlijk gaat lopen op het moment dat de jaarstukken worden opgemaakt dan wel op het moment dat de aangifte vennootschapsbelasting wordt gedaan. **(vraag 36)** Onder welke omstandigheden zou hiervan sprake zijn? **(vraag 37)**

Artikel 6.4 Wet bronbelasting 2021

39. Volgens het voorgestelde artikel 6.4 Wet bronbelasting 2021 wordt het onder omstandigheden mogelijk een vergrijpboete op te leggen aan de inhoudingsplichtige als niet voldaan wordt aan de actieve inlichtingenverplichting van het voorgestelde artikel 6.3 Wet bronbelasting 2021. Zoals ook in de MvT wordt beschreven, kan hierdoor in bepaalde gevallen de situatie ontstaan 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 zijn discretionaire bevoegdheid in het voorgestelde artikel 6.1 Wet bronbelasting 2021. Naar de mening van de Orde is dit niet alleen een merkwaardige maar tevens een onwenselijke situatie. Het doel om te kunnen naheffen bij de belastingplichtige is om te voorzien in de situatie dat de inhoudingsplichtige geen of onvoldoende middelen heeft om de belasting te betalen. De Orde begrijpt dan niet waarom de boete wel opgelegd zou worden aan de inhoudingsplichtige. Bovendien betekent deze gang van zaken dat in geval van bezwaar en beroep in beginsel twee procedures naast elkaar zullen lopen, waarin weliswaar niet over precies dezelfde feiten en/of rechtsvragen zal worden geprocedeerd, maar wel sprake is van samenhangende zaken. Hoewel een gevoegde

behandeling door de rechter mogelijk lijkt, brengt een en ander toch extra (administratieve) handelingen met zich. De Orde is van mening dat de kosten die hiermee gemoeid kunnen zijn niet opwegen tegen het in de MvT genoemde voordeel van de onderhavige maatregelen van beperking van invorderingsrisico's en vraagt de staatssecretaris deze maatregel te heroverwegen. (*vraag 38*)

40. In het voorgestelde lid 3 is een verwijzing opgenomen naar artikel 67o lid 3 AWR. De Orde vraagt of ook niet verwezen moet worden naar lid 1 van dat artikel. (*vraag 39*)

Artikel 36a Invorderingswet

41. De Orde vraagt wat de noodzaak is van het invoeren van een van het bestaande artikel 36 IW afwijkende aansprakelijkheidsbepaling. Naar de mening van de Orde kan ook worden volstaan met het toevoegen van een aansprakelijkheidsmogelijkheid voor de bronbelasting aan het reeds bestaande artikel 36 IW, waarbij een extra bepaling kan worden opgenomen met betrekking tot de mogelijkheid om ook de belastingplichtige aansprakelijk te stellen. (*vraag 40*)
42. De in het voorgestelde artikel 36a lid 4 opgenomen disculpatiemogelijkheid sluit aan bij de disculpatiemogelijkheid van artikel 33 IW. Naar de mening van de Orde ligt het aansluiten bij de disculpatiemogelijkheid van artikel 36 IW meer in de rede en zou dit een eensluitende regelgeving inzake bestuurders van een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam bevorderen. Daarnaast is de disculpatiemogelijkheid van de bestuurder van de inhoudingsplichtige beduidend minder dan die voor de huidige bestuurder van een vennootschap die de door hem ingehouden loonheffingen niet afdraagt. De in de artikelsgewijze toelichting vermelde rechtvaardiging daarvoor overtuigt de Orde niet van de noodzaak tot het maken van dit verschil tussen verschuldigde loonheffingen en verschuldigde bronbelasting. In beide situaties is immers sprake van het door middel van inhouding afzonderen van een uit te keren bedrag, waarbij het afgezonderde gedeelte bestemd is om aan de Belastingdienst te betalen.
43. Het wetsvoorstel zorgt ervoor dat ook een belastingplichtige zelf aansprakelijk kan worden gesteld. Dat komt de Orde vreemd voor gezien het feit dat hij die schulden in essentie zelf verschuldigd is.