

## Verslag van de 51<sup>e</sup> Fiscale Conferentie “Bronbelastingen”

Verslag van de 51<sup>e</sup> Fiscale Conferentie “Bronbelastingen”, gehouden op 9 en 10 september, Oud London, Zeist

mr. L.B.J. Tubbergen<sup>1</sup>

W.W.J. Hermans, LL.M MSc<sup>2</sup>

Jaarlijks organiseert de Belastingdienst<sup>3</sup> samen met de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) een aantal fiscale conferenties waarbij tien specialisten van de NOB en tien specialisten van de Belastingdienst vrij en ongebonden<sup>4</sup> met elkaar discussiëren over een fiscaal onderwerp. Op donderdag 9 en vrijdag 10 september 2021 vond in hotel Oud London de 51e editie plaats.

Het onderwerp van de 51e conferentie was: Bronbelastingen.

Per ingang van dit kalenderjaar kent Nederland een bronbelasting op rente en royalty's die betaald worden aan gelieerde lichamen gevestigd in laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties. De Wet Bronbelasting (hierna: Wet BB 2021) wordt in 2024 uitgebreid met een conditionele bronbelasting op dividenden.<sup>5</sup> Dit met name om Nederland minder aantrekkelijk te maken als ‘doorstroomland’ naar laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties. Oftewel, Nederland wil haar internationale reputatie op het gebied van belastingheffing verbeteren.

Bronbelastingen lenen zich uitstekend als onderwerp voor de Fiscale Conferentie. Doordat de Wet BB 2021 nieuw is zijn er logischerwijs vele vragen en discussies omtrent de juiste wetsinterpretatie. Daarnaast is de Wet BB 2021 een belasting die alleen voorkomt in grensoverschrijdende, gelieerde, verhoudingen, waardoor vragen omtrent de EU-rechtelijke houdbaarheid, de relatie tot belastingverdragen en verhouding tot andere internationale beleidsmatige ontwikkelingen zoals Pijler 2<sup>6</sup> onvermijdelijk zijn.

Dit alles (en nog meer) werd besproken tijdens de twee dagen durende fiscale conferentie in Zeist. De twee conferentiedagen staan onder leiding van Prof. dr. O.C.R. Marres.<sup>7</sup> Na een kort welkomstwoord wordt gestart met het eerste onderwerp.

### 1 Inleiding tot de bronbelasting

Inleider: dhr. Drs. R. de Graaff.<sup>8</sup> en Prof. dr. O.C.R. (Otto) Marres

De Graaff en Marres starten de conferentie met een inleiding tot de bronbelasting. Deze presentatie bestaat uit drie onderdelen: ontstaansgeschiedenis (doel en strekking), systematiek en varia.

#### *Doel en strekking*

Op 25 mei 2016 heeft de raadsformatie Economische en Financiële Zaken (hierna: ECOFIN) de Gedragscodegroep van de Europese Unie (hierna: EU) gevraagd om onderzoek te doen naar defensieve maatregelen die kunnen worden getroffen tegen zogenoemde niet coöperatieve jurisdicties. Als één van de potentiële defensieve maatregelen stelt de Gedragscodegroep een bronbelasting voor op betalingen aan entiteiten die zijn gevestigd in een laagbelastende jurisdictie

<sup>1</sup> Werkzaam bij de Belastingdienst te Rotterdam.

<sup>2</sup> Werkzaam bij Meijburg & Co te Amstelveen.

<sup>3</sup> Vanuit de Belastingdienst wordt de organisatie van dit event vormgegeven door het Platform Versterking Vaktechniek.

<sup>4</sup> De zogenoemde Chatham House Rule was van toepassing tijdens de conferentie.

<sup>5</sup> Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden.

<sup>6</sup> OECD, Tax Challenges Arising from Digitalization – Report on the Pillar Two Blueprint, October 14, 2020.

<sup>7</sup> Hoogleraar Integriteit van de fiscale grondslag Universiteit van Amsterdam en werkzaam bij Meijburg & Co te Amstelveen.

<sup>8</sup> Werkzaam bij de Belastingdienst en voorzitter kennisgroep Dividendbelasting en Bronbelasting.

(hierna: LBJ).<sup>9</sup>

Deze maatregel wordt opgepikt door de Nederlandse regering wat uiteindelijk, zij het via een omweg,<sup>10</sup> leidt tot de indiening van het wetsvoorstel Bronbelastingen op 17 September 2019.<sup>11</sup>

De bronbelasting heeft als doel om te voorkomen dat Nederland nog langer wordt gebruikt als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties via Nederland en het tegengaan van verschuiving van een deel van de Nederlandse heffingsgrondslag naar deze laagbelastende jurisdicties.<sup>12</sup>

### *Systematiek*

Op grond van art 1.2, lid 1, sub b Wet BB kan iedere vennootschap ter wereld inhoudingsplichtige zijn voor de Wet BB 2021. Echter, de belastingplicht ontstaat pas indien en voor zover er een Nederlandse bron aanwezig is ('een in Nederland gevestigde gelieerde inhoudingsplichtige...' of 'een niet in Nederland gevestigde gelieerde inhoudingsplichtige voor zover de met die vergoedingen corresponderende lasten worden toegerekend aan een vaste inrichting in Nederland...').<sup>13</sup> Op grond van art 1.3, lid 1 Wet BB 2021 geldt de fictieve vestigingsplaats ook voor de Wet BB 2021.

In dit verband wordt opgemerkt dat wanneer een *dual resident entity*<sup>14</sup>, die geen inwoner is van Nederland onder de toepassing van een belastingverdrag, een rente- of royaltybetaling verricht aan een entiteit gevestigd in een LTJ nog steeds sprake kan zijn van een belastingplicht en inhoudingsplicht. Dit omdat voor rente en royalty's – anders dan voor dividenden – geen verbod op extraterritoriale heffing geldt<sup>15</sup> en dus geen beroep kan worden gedaan op het Ierland I arrest<sup>16</sup>; omdat doorgaans geen verdrag van toepassing is met LBJ's zal evenmin een beroep kunnen worden gedaan op het drielandpunt arrest<sup>17</sup>. Er is geen eenstemmigheid over de vraag of dit ook geldt voor een vennootschap die is omgezet in een buitenlandse rechtsvorm.

De reikwijdte van de Wet BB 2021 wordt verder beperkt doordat deze alleen van toepassing is in gelieerde verhoudingen, zoals gedefinieerd in art. 1.2, lid 1, onderdeel c Wet BB 2021. Van een gelieerde inhoudingsplichtige in de zin van de Wet BB 2021 is sprake indien dit lichaam onmiddellijk of middellijk, al dan niet samen met andere leden van een samenwerkende groep, een kwalificerend belang heeft in de voordeelgerechtigde, of andersom, of wanneer een derde, al dan niet samen met andere leden van een samenwerkende groep, een belang in beide lichamen heeft.

De Wet BB 2021 is verder op grond van art. 2.1, lid 1 Wet BB alleen van toepassing als de gerechtigde tot de rentes en royalty's (en vanaf 2024 dividenden) ofwel gevestigd is in een LBJ, ofwel gevestigd is in een niet-LBJ waarbij sprake is van misbruik, ofwel een (omgekeerde) hybride is. Op deze hoofdregels zijn in art. 2.2, lid 2 Wet BB diverse uitzonderingen geformuleerd.

---

<sup>9</sup> Op 25 november 2019 verschijnen de Richtsnoeren van de Gedragscodegroep, die onderschreven worden door de ECOFIN van 5 december 2019. Hierin wordt voorgesteld dat elke Lidstaat ten minste één van de defensieve maatregelen invoert (waaronder dus de invoering van een bronbelasting), waarbij het Lidstaten wordt toegestaan om naast de EU-lijst van niet coöperatieve jurisdicties nog een nationale lijst van niet coöperatieve jurisdicties aan te houden.

<sup>10</sup> Zij het via een omweg omdat in het regeerakkoord Rutte III werd aangekondigd de huidige dividendbelasting af te schaffen en in de plaats daarvan een conditionele bronbelasting op dividenden naar LBJ's en in misbruiksituaties te introduceren wat heeft geleid tot het wetsvoorstel 'Wet Bronbelasting 2020' (Kamerstukken II, 35 028, nr. 2). Als gevolg van het (toch) niet afschaffen van de dividendbelasting is het wetsvoorstel uit 2020 echter weer ingetrokken.

<sup>11</sup> Tweede Kamer, Vergaderjaar 2019-2020, 35 305, nr. 2.

<sup>12</sup> Tweede Kamer, vergaderjaar 2019-2020, 35 305, nr. 3, p. 1, en nr. 6, p. 4.

<sup>13</sup> Zie hierover art 3.3 lid 1 en 2 en 3.4 lid 1 en 2 Wet BB 2021.

<sup>14</sup> Een vennootschap die belastingplichtig is (onderworpen aan belastingheffing naar wereldwinst) in twee jurisdicties.

<sup>15</sup> Zie artikel 10 lid 5 OECD MV.

<sup>16</sup> HR BNB 1992/379.

<sup>17</sup> HR BNB 2001/295.

Op grond van art. 5.1 Wet BB 2021 wordt de bronbelasting ingehouden op de rente of royalty's en afgedragen per tijdvak van een kalenderjaar. Verderop in dit verslag zal in onderdeel 5 nader worden ingegaan op de formele aspecten van de Wet BB 2021.

#### *Varia – samenwerkende groep*

Het begrip samenwerkende groep wordt door de Belastingdienst ruim uitgelegd: er kan sprake zijn van een samenwerkende groep bij een gecoördineerde investering. In de wetsgeschiedenis met betrekking tot art. 10a Wet VPB 1969 zijn als voorbeeld uitlatingen gedaan over typische private equity structuren.<sup>18</sup> Deze uitlatingen worden door de Belastingdienst ook van toepassing geacht op investerings- en beleggingsstructuren, waarbij investeringsbeslissingen in handen zijn gelegd van een derde (beheerder, beherend vennoot, etc.). Er worden geluiden vernomen die pleiten voor een beperktere opvatting.

In de zaal was geen unanimititeit over de vraag of het begrip samenwerkende groep voor de toepassing van verschillende bepalingen<sup>19</sup> verschillend moet worden uitgelegd. Daar pleit enerzijds voor dat bij verschillende bepalingen samenwerking met betrekking tot een ander element van de structuur relevant lijkt (financiering voor art 10a Wet VPB 1969 en bronbelasting op rente, concernstructuur voor dividendbelasting – inzake coöps - en bronbelasting op dividend, hybride element voor ATAD2). Daar pleit anderzijds tegen dat steeds eenvoudigweg wordt verwezen in de wetsgeschiedenis naar de toelichting op art. 10a, lid 6 Wet VPB 1969. Dit schuurt in de bronbelasting omdat – anders dan in art. 10a Wet VPB 1969 – een tegenbewijsregeling<sup>20</sup> ontbreekt.

## **2 EU-recht: Anti-misbruikbegrip incl. jurisprudentie HvJ EU (Deense zaken)**

Inleiders: mr. dr. J.J.A.M. Korving<sup>21</sup> en mw. dr. A. de Haan<sup>22</sup>

Korving en De Haan nemen de aanwezigen vervolgens mee in het Europese recht. De Haan gaat in op de Interest en Royalty-Richtlijn (hierna: I&R Richtlijn). Voor toepassing van deze richtlijn moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan:

- de betaler en de ontvanger van de interest of royalty's moeten een vennootschap met een kwalificerende rechtsvorm, zoals opgesomd in de richtlijn, zijn of een kwalificerende vaste inrichting van een dergelijke vennootschap;
- de betaler en de ontvanger van de interest of royalty's moeten gevestigd zijn in een lidstaat;
- er moet een verbondenheid van tenminste 25% belang zijn tussen de uitkerende en ontvangende vennootschap;
- tenslotte wordt expliciet benoemd in de richtlijn dat de ontvanger van de interest of royalty's ook uiteindelijk gerechtigde moet zijn.

Interest- en royalty-betalingen die voldoen aan de bovenstaande voorwaarden mogen niet belast worden met bronstaatbelastingen. Aangezien de Wet BB 2021 alleen ziet op betalingen aan LTJ's en hybride lichamen zal bij directe betalingen alleen voor die laatsten de I&R Richtlijn van belang zijn.<sup>23</sup> Daarnaast kan de I&R Richtlijn van toepassing zijn indien een entiteit die gevestigd is in een lidstaat wordt 'tussengeschoven' tussen de uitkerende Nederlander en een entiteit in een LTJ. Nederland moet in gevallen van misbruik toepassing van de I&R Richtlijn weigeren. Hoe moet worden omgegaan met misbruik van Europese richtlijnen is aan de orde geweest in een serie arresten. De vraag in de zaal komt op of de Wet BB 2021 wel een implementatie van de I&R Richtlijn betreft. De

---

<sup>18</sup> Tweede Kamer, vergaderjaar 2016-2017, 34552, 3, p. 30-31.

<sup>19</sup> Artikel 10a lid 6 Wet VPB 1969, artikel 12ac lid 2 sub d en artikel 1.1 lid 1 onderdeel c onderdeel 4 t/m 6 Wet BB 2021.

<sup>20</sup> Artikel 10a lid 3 Wet VPB 1969.

<sup>21</sup> Werkzaam bij Deloitte Belastingadviseurs BV en als universitair docent verbonden aan Maastricht University.

<sup>22</sup> Landelijk vakcoördinator VPB bij de Belastingdienst.

<sup>23</sup> Richtlijn 2003/49/EG.

Haan reageert hierop dat de Wet BB 2021 een nieuwe belasting in het leven roept, maar dat dit alleen kan binnen de kaders van de bestaande regelgeving.

Korving behandelt vervolgens drie voor de anti-misbruiktoets<sup>24</sup> uit de Wet BB 2021 relevante arresten; Cadbury Schweppes, Deister Holding & Juhler Holding en T Danmark & Y Denmark.<sup>25</sup> Cadbury Schweppes ging over de rechtvaardigingsgrond van bestrijding van misbruik. In dit arrest werd gesteld dat slechts sprake was van misbruik bij een volstrekt kunstmatige constructie die de economische realiteit niet weerspiegelt.

In Deister & Juhler is vervolgens de beoordeling van een Duitse anti-misbruikmaatregel voor de dividendbelasting aan de orde geweest. In dat arrest werd bepaald dat een nationale anti-misbruikmaatregel geen niet-weerlegbare misbruikvermoedens mag gebruiken om de moederdochterraichtlijn buiten werking te stellen. Alle feiten en omstandigheden van het specifieke geval moeten in de beoordeling of sprake is van misbruik kunnen worden meegewogen.

T Danmark & Y Denmark ten slotte gingen over de situatie waarin geen sprake is van (voldoende effectieve) nationale anti-misbruikmaatregelen. Indien de voorwaarden voor toepassing van richtlijnvoordelen kunstmatig worden gecreëerd moet een lidstaat volgens het HvJ EU de voordelen uit de Richtlijn weigeren op grond van het algemene Europese anti-misbruikbeginsel. Er is dan geen (expliciete) nationale regeling meer nodig om misbruik van unierecht te voorkomen. Hierbij moet overigens nog steeds rekening worden gehouden met alle relevante feiten en omstandigheden. Uit deze arresten blijkt echter niet duidelijk wanneer er precies sprake is van misbruik. Wel worden indicatoren gegeven: als de ontvangende entiteit een zogeheten 'doorstroomvennootschap' is, die zich uitsluitend bezighoudt met het ontvangen en doorbetalen van dividenden (of interest of royalty's), zal sprake zijn van misbruik.

In ons nationale recht wijkt de anti-misbruikmaatregel in de Wet BB 2021 af van de anti-misbruikmaatregel in de dividendbelasting, in die zin dat voor toepassing van de subjectieve toets niet door LTJ's kan worden 'heen gekeken' tot de eerste onderneming volgens de anti-misbruikmaatregel in de Wet BB 2021 terwijl dit wel kan in de Wet op de dividendbelasting 1965.

### **3 EU-recht: Afbakening kapitaalverkeer en verhouding tot interest en royaltyrichtlijn en moederdochterraichtlijn**

Inleiders: mr. W.F.E.M. Egelie<sup>26</sup> en dr. mr. D.S. Smit<sup>27</sup>

Smit en Egelie continueren de bespreking van het EU-recht in relatie tot de Wet BB 2021. Zij gaan in op de vraag of de Wet BB 2021 getoetst kan worden aan de vrijheid van kapitaal van art. 63 VWEU. De wet is namelijk mechanisch van aard en bevat overkill – waarbij fiscale motieven niet van doorslaggevend belang hoeven te zijn en toch bronbelasting geheven wordt. In het licht van de Europese rechtspraak is dat mogelijk niet toegestaan. De vraag is echter of men aan een toetsing aan het EU-recht toekomt. Volgens Smit en Egelie is de Wet BB 2021 geschreven als een concernregeling, waardoor deze op basis van de huidige stand van jurisprudentie niet getoetst kan worden aan de vrijheid van kapitaalverkeer. Deze stelling wordt betwist door diverse sprekers in de zaal. Zij brengen onder andere in dat het onderdeel 'samenwerkende groep' tot gevolg heeft dat ook indien geen sprake is van 'doorslaggevende zeggenschap', zoals benodigd voor een concernregeling, de Wet BB 2021 van toepassing kan zijn. Volgens Smit en Egelie ligt het antwoord in een EU-conforme uitleg van de term 'doorslaggevende zeggenschap'. Zij wijzen er daarbij op dat onder omstandigheden deze toets op grond van het arrest Columbus Container Services<sup>28</sup> op groepsniveau moet worden aangelegd.

---

<sup>24</sup> Artikel 2.1 lid 1 sub c Wet BB 2021.

<sup>25</sup> HvJ 12 september 2006, ECLI:EU:C:2006:544 (Cadbury Schweppes), HvJ 20 december 2017, ECLI:EU:C:2017:1009 (Deister Holding en Juhler Holding) en HvJ 26 februari 2019, ECLI:EU:C:2019:135 (T Danmark & Y Denmark).

<sup>26</sup> Werkzaam bij de Belastingdienst en voorzitter kennisgroep IBR-Vpb/Winst.

<sup>27</sup> Hoogleraar aan Tilburg University en werkzaam bij EY.

<sup>28</sup> HvJ 6 december 2007, ECLI:EU:C:2007:754 (Columbus Container Services).

Vervolgens bespreken en Egelie en Smit de term ‘zeggenschap’ in de context van de vrijheid van kapitaalverkeer. Van zeggenschap is in ieder geval sprake indien sprake is van doorslaggevende zeggenschap. Zij vatten de casuïstische Europese rechtspraak tot nu toe als volgt samen. Bij een aandelenbelang van meer dan 50% is er tot nu toe altijd sprake geweest van zeggenschap. Bij aandelenbelangen tussen de 25 en 50% geldt een weerlegbaar vermoeden van doorslaggevende zeggenschap en bij aandelenbelang van minder dan 25% geldt een weerlegbaar vermoeden van het ontbreken van doorslaggevende zeggenschap. Doorslaggevende zeggenschap blijkt dus niet alleen positief te zijn (is de aandeelhouder “de baas”?, maar ook negatief (“kan de aandeelhouder besluiten blokkeren?”).

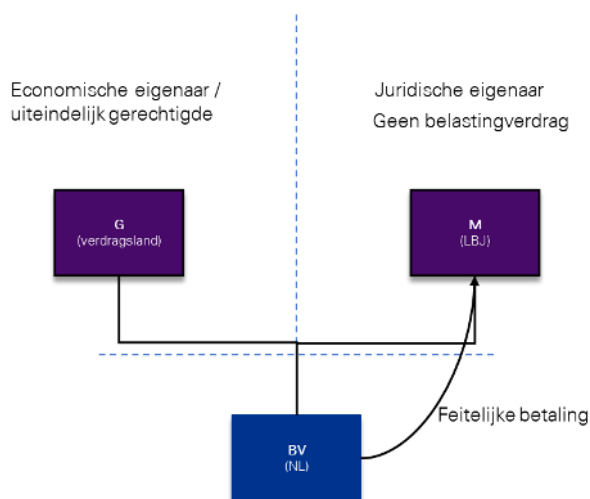
#### 4: Internationaal recht: bronbelastingen en belastingverdragen

Inleider: mr. S.R. Pancham<sup>29</sup>

Pancham legt uit dat het begrip voordeelgerechtigde van art 1.2, lid 1, sub a Wet BB 2021 een belangrijke rol heeft. Alleen wanneer er een voordeelgerechtigde is kan sprake zijn van een belastingplicht voor de Wet BB 2021. Ondanks de sleutelrol die het begrip voordeelgerechtigde inneemt in de Wet BB 2021 geeft de wetsgeschiedenis nauwelijks invulling van deze centrale term en dit wordt als opmerkelijk beschouwd.

De wetsgeschiedenis maakt wel duidelijk dat de Wet BB 2021 aansluit bij de juridische eigenaar van een immaterieel activum, en niet bij de economisch eigenaar.<sup>30</sup> Deze opmerking is gemaakt in de context van situaties waarin de juridische eigenaar niet de “uiteindelijke gerechtigde” is, en voorts in de context van de royaltybetaling die op grond van de OESO-richtlijnen door de juridische eigenaar doorbetaald dient te worden aan de economisch eigenaar. Het is niet helemaal duidelijk of nu in alle gevallen – dus ook bij stromansituaties of bij certificering – de juridische eigendom doorslaggevend is. Het is ook de vraag of bronbelasting op rente (volledig) kan worden geëffectueerd indien de juridische eigenaar niet tevens de uiteindelijk gerechtigde is. Indien de uiteindelijk gerechtigde inwoner is van een verdragsstaat voor verdragsdoeleinden, wordt Nederland mogelijk beperkt in zijn heffingsrecht. Zie onderstaand figuur ter verdere illustratie.

**Figuur 1: uiteindelijk gerechtigde onder een belastingverdrag**



Op grond van art. 11, lid 2 OESO MV heeft de bronstaat een (beperkt) heffingsrecht over rente, maar uitsluitend indien de ontvanger van de rente de uiteindelijk gerechtigde is en inwoner van de andere staat. Is de juridische ontvanger niet tevens de uiteindelijk gerechtigde zoals in het bovenstaande

<sup>29</sup> Werkzaam bij Tax at Work B.V.

<sup>30</sup> Tweede Kamer, vergaderjaar 2019/20, 35 305, nr. 3, p. 33.

voorbeeld, dan zal Nederland niet beperkt worden door het belastingverdrag met de woonstaat van de juridische ontvanger, aangezien niet aan de territoriale reikwijdte van artikel 11 van het OESO conforme belastingverdrag wordt voldaan. Als de uiteindelijk gerechtigde in een andere staat woonachtig is dan de juridische ontvanger, dan is het belastingverdrag tussen Nederland en de woonstaat van de uiteindelijk gerechtigde bepalend voor het antwoord op de vraag in hoeverre het heffingsrecht van Nederland beperkt is, aangezien onder dat belastingverdrag wel wordt voldaan aan de territoriale reikwijdte van artikel 11 van het OESO conforme belastingverdrag. Heffing door Nederland is dan 'slechts' mogelijk indien en voor zover het interestartikel van dat verdrag een (beperkt) heffingsrecht toekent aan Nederland.<sup>31</sup> Hierbij verdient tevens opmerking dat het OESO-commentaar een ruime werking aan de term "betaald aan", zoals opgenomen in het OESO MV, toekent.

Pancham besprak voorts onder meer de vraag of de beslissingen in de Deense zaken relevant zijn voor de uitlegging van belastingverdragen waar het gaat om interest- en royaltybetalingen. Hij concludeerde dat dat in ieder geval geldt voor belastingverdragen gesloten tussen lidstaten. Dit kan worden gebaseerd op fundamentele beginselen van het Unierecht en ook op de uitleggingsvoorschriften van het Weense verdragenverdrag.

## 5 Formeelrechtelijke aspecten

Inleider: prof. dr. S.C.W. Douma<sup>32</sup>

Douma gaat in op de formeelrechtelijke aspecten in de wet op de bronbelasting. Hij benadrukt allereerst het prohibatieve karakter van de wet op de bronbelasting. Dit verklaart volgens hem ook een aantal (strengere) formeelrechtelijke aspecten van de Wet BB 2021, zoals de bewijslastverdeling. Het systeem van heffing van de bronbelasting is op hoofdlijnen vergelijkbaar met dat van de dividendbelasting. Een in het oog springend verschil tussen de beide belastingen is dat de bronbelasting een tijdvakbelasting is terwijl de dividendbelasting een tijdstipbelasting betreft.<sup>33</sup> Dit verschil zal als de conditionele bronbelasting op dividenden in 2024 inwerking is getreden nog tot verdere onduidelijkheden leiden.

Als geen aangifte wordt gedaan terwijl de Belastingdienst van mening is dat dit wel had moeten hebben de Belastingdienst op grond van art. 20 lid 4 AWR vijf jaar de tijd om na te heffen. De inspecteur kan hierbij kiezen of hij naheft bij de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige. Hij moet wel kiezen(!). Uiteraard kan de belastingplichtige of inhoudingsplichtige aan wie de (naheffings)aanlag wordt opgelegd bezwaar en beroep aantekenen als hij het niet eens is met de heffing.

De bronbelasting wijkt af van de dividendbelasting in die zin dat deze niet het karakter van een voorheffing heeft.<sup>34</sup> Ook is de bronbelasting niet aftrekbaar op grond van artikel 10 lid 1 sub f Wet VPB 1969.

De informatie- en inlichtingenverplichtingen in de wet op de bronbelasting zijn vergaand. Niet alleen zijn de gebruikelijke AWR-artikelen van toepassing op de bronbelasting, waardoor sprake is van de plicht informatie te verstrekken als de inspecteur hier om verzoekt, maar daarnaast creëert de wet op de bronbelasting met artikel 6.3 Wet BB 2021 een inlichtingenverplichting die de inhoudingsplichtige dwingt 'uit eigen beweging' de inspecteur te informeren binnen twee weken nadat hem deze informatie bekend is geworden. Deze vergaande actieve informatieplicht voor de inhoudingsplichtige wordt gerechtvaardigd door het prohibatieve karakter van de wet op de

---

<sup>31</sup> Zie ook: S.R. Pancham: De Wet bronbelasting 2021, belastingverdragen en het MLI, TFO 2020/171.2.

<sup>32</sup> Hoogleraar aan de Universiteit van Amsterdam en partner bij Lubbers, Boer en Douma.

<sup>33</sup> Vergelijk art. 5.1 van de Wet BB 2021 met art. 7 van de Wet DB 1964.

<sup>34</sup> De Wet BB 2021 is namelijk niet opgenomen als voorheffing in artikel 25 Wet VPB 1969.

bronbelasting. De vraag is of dit ook zou kunnen betekenen dat na nieuwe jurisprudentie plots een inlichtingenverplichting ontstaat. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan relevante ontwikkelingen met betrekking tot leden van een samenwerkende groep aandeelhouders, of ontwikkelingen nadat een vennootschap geëmigreerd is. Als een inhoudingsplichtige zijn inlichtingenverplichting verzaakt kan hem op grond van art. 6.4 Wet BB 2021 een vergrijpboete worden opgelegd.

Douma komt uiteindelijk tot de conclusie dat hoewel het de bedoeling is dat de Wet op de bronbelasting niet zal leiden tot belastingheffing de formeelrechtelijke aspecten zodanig kunnen 'bijten' dat deze toch de nodige aandacht vragen.

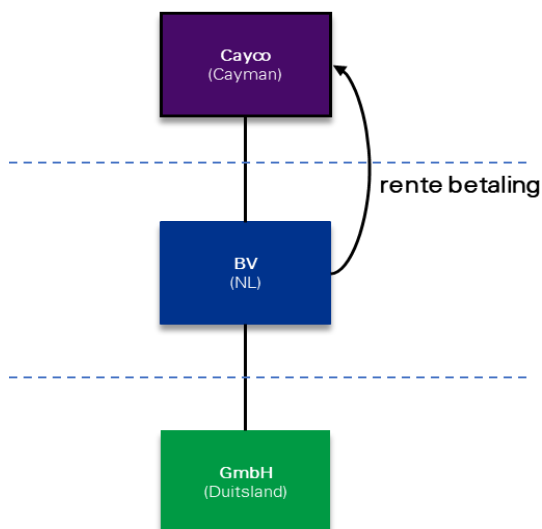
## 6 Dubbele heffing

Inleiders: L.C. van Hulten MSc<sup>35</sup> en R.M.A.R. Bastiaens LL.M.<sup>36</sup>

Zoals kort benoemd in de inleiding tot de bronbelasting (paragraaf 1 van dit artikel) is het prohibatieve karakter van de bronbelasting voor de wetgever reden geweest om geen uitzondering in de wet op te nemen voor gevallen waarin de betreffende rente- of royaltybetaling niet aftrekbaar is op grond van een aftrekbeperking uit de Wet Vpb 1969.<sup>37</sup> Anderzijds, naar de ratio – beschermen van de Nederlandse belastinggrondslag – is het ontbreken van een uitzondering voor niet aftrekbare rente- of royaltybetalingen niet logisch. Er was dan ook geen eenstemmigheid over de stelling waarmee Van Hulten de presentatie opende: dubbele heffing door toepassing van de Wet BB 2021 zou voorkomen moeten worden.

Onder andere doordat de bronbelasting ook van toepassing is op niet aftrekbare rente- en royaltybetalingen ontstaan er tal van situaties die kunnen leiden tot 'dubbele heffing'<sup>38</sup>. In dit verslag wordt ingegaan op een voorbeeld.

**Figuur 2: De Wet BB 2021 in samenloop met art. 10a Wet Vpb 1969**



<sup>35</sup> Werkzaam bij de afdeling Netherlands Knowledge Management van Deloitte Belastingadviseurs BV en verbonden aan het Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

<sup>36</sup> Werkzaam bij de Belastingdienst en voorzitter kennisgroep Fusies en Fiscale eenheden.

<sup>37</sup> Kamerstukken II 2019/20, 35 305, nr. 3, p. 3

<sup>38</sup> Denk aan de (rente)aftrekbeperkingen van art. 10a, 10b en 12aa t/m 12ag Wet VPB 1969. Met dubbele heffing wordt hier bedoeld dat enerzijds bronbelasting verschuldigd is terwijl anderzijds de kosten niet aftrekbaar zijn voor de Wet VPB 1969 (hetgeen de facto tot dubbele heffing kan leiden). In het geval art. 17, lid 3, sub b jo. art. 17a, onderdeel b Wet VPB 1969 van toepassing is kan, omdat daar de rente op de lening bij de buitenlands belastingplichtige ook nog in de heffing kan worden betrokken, onder omstandigheden zelfs sprake zijn van driedubbele heffing.

In de bovenstaande casus leent CayCo 100 aan NL BV en stort NL BV de verkregen middelen vervolgens in GmbH. In de casus is de rente op de lening in beginsel niet aftrekbaar op grond van art. 10a, lid 1, sub b Wet Vpb 1969. Daarnaast is er bronbelasting verschuldigd op grond van art. 2.1, lid 1, sub a Wet BB 2021.

Voor toepassing van art. 10a Wet Vpb 1969 geldt de bronbelasting volgens de deelnemers niet als compenserende heffing in de zin van art. 10a, lid 3, onderdeel b, Wet Vpb 1969, omdat geen sprake is van een naar de winst geheven belasting. Opgemerkt werd voorts dat de rechter de bronbelasting (mogelijk) wel zal meewegen bij toepassing van de tegenbewijsregeling ex art. 10a, lid 3, onderdeel a, Wet Vpb 1969. Wanneer bronbelasting verschuldigd is, zal dit immers ten koste gaan van de fiscale efficiëntie van de structuur en daardoor zal een fiscaal motief logischerwijs minder snel een doorslaggevende rol hebben gespeeld bij het aangaan van de besmette rechtshandeling en/of lening.

## 7 Internationale beleidsmatige ontwikkelingen

Inleider: drs. P.-J.B. Tuk<sup>39</sup>

In grote lijnen bevat Pijler 2 vier maatregelen<sup>40</sup> die zorgen dat mag worden bijgeheven in bijvoorbeeld het land waar het hoofdkantoor van een multinationale onderneming is gevestigd (i.e. top-up-tax) indien er in een ander land bij entiteiten van diezelfde onderneming een verschil bestaat tussen het minimum tarief<sup>41</sup> en het daadwerkelijk betaalde tarief.<sup>42</sup> De top-up-tax mag dan meestal worden geheven door de 'Ultimate Parent Entity' van het concern.<sup>43</sup>

Tuk beschrijft dat bij het bepalen van het effectieve belastingtarief (hierna: ETR) de volgende formule als uitgangspunt dient:

Werkelijke belasting / GloBE-grondslag<sup>44</sup>.

Deze ETR-berekening lijkt wereldwijd aanvaard te gaan worden en wordt toegepast per jurisdictie waar een onderdeel van een multinationale onderneming is gevestigd.

De vraag die opkomt is of bronbelastingen meetellen als werkelijke belasting in de teller van de bovenstaande formule. Belastingen die meetellen als werkelijke belastingen zijn: winstbelastingen en belastingen die daarmee vergelijkbaar zouden kunnen zijn. Bronheffing behoren in beginsel tot die laatst genoemde groep, maar het wordt nog technisch uitgewerkt of de bronbelasting meetelt als werkelijk geheven belasting in het (bron)land waar de inhoudingsplichtige inwoner is of in het (opbrengst)land waar de belastingplichtige inwoner is.

Over de GloBE grondslag wordt nog overlegd en onderhandeld. In de blauwdruk<sup>45</sup> is bijvoorbeeld een deelnemingsvrijstellingsregime opgenomen, waardoor het waarschijnlijk is dat dividenden die voortkomen uit kwalificerende deelnemingen niet worden meegenomen in de GloBE-grondslag, waardoor in beginsel Nederlandse deelnemingsdividenden niet zullen leiden tot het bijheffen van top-up tax door een buitenlandse Ultimate Parent Entity. Anderzijds is het – gelet op de genoemde

---

<sup>39</sup> Werkzaam bij het Directoraat-Generaal Belastingdienst/Concerndirectie Fiscale en Juridische Zaken.

<sup>40</sup> Dit zijn: Subject to Tax Rule, Income Inclusion Rule, Undertaxed Payments Rule en de Switch over Rule.

<sup>41</sup> Deze is door de G20 begin juli 2021 vooralsnog vastgesteld op tenminste 15%.

<sup>42</sup> Voor een verdere bespreking van Pijler 2 verwijzen wij naar: *Kamerstukken* 2021/21 32140, nr. 73.

<sup>43</sup> De term Ultimate Parent Entity zal nog nader gedefinieerd worden, maar is gebaseerd op country-by-country reporting standaarden. Indien de UPE niet gevestigd is in een land dat Pijler 2 geïmplementeerd heeft, wordt de bijheffing toegewezen aan een ander land in de structuur dat dit wel gedaan heeft.

<sup>44</sup> GLOBE staat voor 'Global Anti Base Erosion'. Startpunt voor de grondslagberekening vormt de commerciële winst van de jurisdictie van de belastingplichtige concernentiteiten. Deze winst wordt op landenniveau gepoold. Op de commerciële winst worden vervolgens aanpassingen gemaakt.

<sup>45</sup> OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on the Pillar Two Blueprint, October 14, 2020.



Blueprint - waarschijnlijk dat alleen dividenden die voortkomen uit aandeelbelangen van ten minste 10% als kwalificerend worden beschouwd.

### **8 Beleid: wetgeving dividendbelasting en bronbelastingen**

Paneldiscussie ingeleid door O.C.R. Marres. Panel: drs. M.J.A.M. van Gijlswijk<sup>46</sup>, mw. drs. J.F. Jansen<sup>47</sup> en prof. dr. S. van Weeghel<sup>48</sup>

Marres opent de discussie met de stelling: 'Wat zijn in abstracto de argumenten voor en tegen bronbelastingen?'. Van Weeghel noemt enkele nadelen van bronbelastingen. Bronbelastingen zijn doorgaans belastingen op bruto inkomsten. Zij blijken in de praktijk veelal niet volledig verrekenbaar. Ook zijn teruggaafmechanismen vaak archaisch en tijdrovend. Voorts leidt het gebruik maken van zogenoemde *collective investment vehicles* vaak tot het verloren gaan van verdragsbescherming, terwijl dergelijke collectieve beleggingslichamen fiscaal neutraal zouden moeten functioneren. Hier tegenin brengt Marres de functie die bronbelastingen hebben voor ontwikkelingslanden en dat deze belastingen bovendien gebruikt kunnen worden om de eigen grondslag te beschermen. De discussie verbreedt vervolgens naar een discussie over de toekomst van de verdeling van belastingheffing en welke rol bronbelastingen daarin kunnen hebben.

Daarna brengt Marres de stelling in of er alternatieven zijn voor een bronbelasting zoals een aftrekbeperking. Van Gijlswijk gaat hierop in. Hij stelt dat een aftrekbeperking alleen werkt als de corresponderende last aftrekbaar is; deze werkt dus niet voor dividendstromen. Een aftrekbeperking leidt bovendien niet tot heffing als er geen winst is. Verder is een bronheffing gerichtter dan een aftrekbeperking, omdat de bronheffing alleen de "foute" aandeelhouder raakt en de aftrekbeperking alle aandeelhouders evenredig raakt. Ook wordt met een bronheffing rekening gehouden in de bilaterale belastingverdragen, terwijl een aftrekbeperking een zuiver nationale regeling is.

Jansen gaat in op de stelling: 'moet de Wet op de bronbelasting worden aangepast?'. Zij stelt dat de wet nog wat onduidelijkheden en in bepaalde situaties mogelijk overkill bevat. Zij kan zich – puur vanuit een theoretisch perspectief en zonder inachtneming van de politieke context - wat voorstellen bij een tegenbewijsregeling en het invoeren van een frase 'indien en voor zover' bij de samenwerkende groep. Dit sentiment vindt bijval vanuit beide zijden van de zaal. Marres brengt ook nog in als optie om de hybrides uit de bronbelasting te halen omdat we al ATAD 2 hebben. Deze optie krijgt ook veel bijval uit de zaal.

Marres zou ook een smallere definitie van de bron willen zien in de wet op de bronbelasting, omdat de bestaande regeling zijn inziens te ver gaat (met name vanwege de vestigingsplaatsfictie). Ook bestaat algemene consensus dat de bronbelasting op dividenden overbodige wetgeving is en dat als de Wet op de dividendbelasting 1965 niet ver genoeg gaat een aanpassing van deze wet logischer was geweest.

---

<sup>46</sup> Werkzaam bij Meijburg & Co Amstelveen als hoofd van het Tax Knowledge Center.

<sup>47</sup> Werkzaam bij de Belastingdienst, kantoor Rotterdam als tweede handtekeningzetter ATR, en lid College IFZ.

<sup>48</sup> Hoogleraar internationaal belastingrecht UvA en global tax policy leader PwC.