

M.T.M. Hennevelt LLM MSc
M. el Manouzi LLM MSc

Wet bronbelasting 2021

Inclusief de aanvullende bronbelasting op dividenden

INHOUDSOPGAVE

HOOFDSTUK 1

Achtergrond en karakter van de Wet BB 2021 / 1

- 1.1 Het onderwerp van dit boek / 1
- 1.2 Plan van behandeling / 1
- 1.3 (Voor)geschiedenis van de Wet BB 2021 / 2
 - 1.3.1 Inleiding / 2
 - 1.3.2 Brief Aanpak belastingontwijking en belastingontduiking / 2
 - 1.3.3 De afschaffing van de Wet DB 1965 en de invoering van de Wet bronbelasting 2020 / 2
 - 1.3.4 De Wet BB 2021 / 3
 - 1.3.5 De conditionele bronbelasting op dividenden / 5
- 1.4 Strekking en aard van de Wet BB 2021 / 6
 - 1.4.1 Strekking van de Wet BB 2021 / 6
 - 1.4.2 Aard van de Wet BB 2021 / 7
 - 1.4.2.1 Inleiding / 7
 - 1.4.2.2 De bronbelasting is een directe belasting / 8
 - 1.4.2.3 De bronbelasting is een afdrachtbelasting / 8
 - 1.4.2.4 De bronbelasting is een tijdstipbelasting / 8
 - 1.4.2.5 De bronbelasting is een objectieve belasting / 8
 - 1.4.2.6 De bronbelasting is conditioneel / 9
 - 1.4.2.7 De bronbelasting is prohibitief bedoeld / 10
 - 1.4.2.8 Samenhang en samenloop met dividendbelasting / 11

HOOFDSTUK 2

Belastingplichtige en inhoudingsplichtige / 13

- 2.1 Inleiding / 13
- 2.2 Subjectieve belastingplicht en inhoudingsplicht / 13
- 2.3 Gelieerdheid / 14
 - 2.3.1 Situaties van gelieerdheid / 16
 - 2.3.1.1 Een inhoudingsplichtige waarin de voordeelgerechtigde onmiddellijk of middellijk een kwalificerend belang heeft / 16
 - 2.3.1.2 Een inhoudingsplichtige die onmiddellijk of middellijk een kwalificerend belang heeft in de voordeelgerechtigde / 17

2.3.1.3	Een inhoudingsplichtige waarin een derde onmiddellijk of middellijk een kwalificerend belang heeft, terwijl die derde tevens onmiddellijk of middellijk een kwalificerend belang heeft in de voordeeligerechtigde / 19
2.3.2	Samenwerkende groep / 20
2.3.3	Kwalificerend belang / 22
2.3.3.1	Invloed EU-recht / 22
2.3.3.2	Onmiddellijk of middellijk / 23
2.3.4	Fiscale eenheid / 24
2.3.5	Gelieerdheid natuurlijk persoon / 24
2.3.6	Tijdstip beoordeling gelieerdheid / 25
2.4	Laagbelastende jurisdictie / 25
2.4.1	Aangewezen jurisdicties / 25
2.4.2	Overgangsregeling voor verdragslanden / 26
2.5	Inhoudingsplichtige / 28
2.5.1	Aangewezen inhoudingsplichtigen / 28
2.5.2	Vestigingsplaats van de inhoudingsplichtige / 31
2.5.2.1	Vestigingsplaats / 32
2.5.2.2	Fictieve vestigingsplaats / 32
2.5.3	Nederlandse vaste inrichting van een niet in Nederland gevestigd lichaam / 33
2.5.4	Feitelijke betaler als inhoudingsplichtige / 34
2.6	Subjectieve belastingplicht: de voordeeligerechtigde / 34
2.6.1	Voordeeligerechtigde / 34
2.6.2	Categorieën belastingplichtigen / 36
2.6.2.1	Belastingplicht bij rechtstreekse betalingen / 36
2.6.2.2	Belastingplicht bij betaling toerekenbaar aan een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie / 38
2.6.2.3	Belastingplicht in misbruiksituaties / 39
2.6.2.4	Betaling aan een hybride lichaam, transparant naar Nederlands recht / 45
2.6.2.5	Betaling aan een hybride lichaam, transparant naar buitenlands recht / 47
2.6.2.6	Overgangsmaatregel open commanditaire vennootschappen bronbelasting 2024 / 49
2.7	Omgekeerd hybride lichaam / 51
2.8	Geen uitzondering voor reële aanwezigheid / 52
2.9	Samenloop aftrekbeperkingen vennootschapsbelasting / 53

HOOFDSTUK 3

Object van heffing en tarief / 55

3.1	Inleiding / 55
3.2	Objectieve belastingplicht: een geobjectieeerde benadering / 55
3.3	Heffingsgrondslag / 56
3.4	Heffingsgrondslag renten / 56
3.5	Heffingsgrondslag royalty's / 61
3.6	Heffingsgrondslag dividenden / 63
3.7	Samenloop Wet DB 1965 en Wet BB 2021 / 65
3.8	Correctie zakelijke voorwaarden / 67

- 3.9 Valutaresultaten / 68
- 3.10 Genietings- en inhoudestijdstip / 69
 - 3.10.1 Genietings- en inhoudestijdstip renten en royalty's / 69
 - 3.10.2 Genietings- en inhoudestijdstip dividenden / 71
- 3.11 Tarief / 71

HOOFDSTUK 4

Formeelrechtelijke aspecten / 73

- 4.1 Inleiding / 73
- 4.2 Wijze van heffing / 74
 - 4.2.1 Heffing door inhoudestip en afdracht op aangifte / 74
 - 4.2.2 Samenloop met de vennootschapsbelasting / 76
 - 4.2.3 Belastingrente / 77
 - 4.2.4 Boeten / 79
 - 4.2.5 Rechtsbescherming / 81
- 4.3 Naheffing / 83
 - 4.3.1 Art. 20 AWR / 83
 - 4.3.2 Naheffing van bronbelasting / 84
- 4.4 Informatieverplichting / 87
 - 4.4.1 Informatieverplichtingen en informatiebeschikking in de AWR / 88
 - 4.4.1.1 Informatieverplichtingen / 88
 - 4.4.1.2 Informatiebeschikking / 90
 - 4.4.2 Informatieverplichting in de Wet BB 2021 / 90
- 4.5 Inlichtingenverplichting en boete / 92
 - 4.5.1 De inlichtingenverplichting / 92
 - 4.5.2 Boete / 93
- 4.6 Invorderingsaspecten / 95

HOOFDSTUK 5

Internationale en EU-aspecten van de bronbelasting / 99

- 5.1 Inleiding / 99
- 5.2 Invloed belastingverdragen / 99
 - 5.2.1 Verdeling heffingsbevoegdheid OESO-Modelverdrag / 99
 - 5.2.2 Betalingen aan verdragsstaten / 100
 - 5.2.3 Uitvoeringsvoorschriften bronbelasting / 103
 - 5.2.4 Materiële reikwijdte belastingverdrag / 104
- 5.3 Relevantie van EU-recht / 104
 - 5.3.1 Het Europees belastingrecht / 104
 - 5.3.2 Vrije verkeersbepalingen / 105
 - 5.3.3 Misbruik van EU-recht / 107

HOOFDSTUK 6

Toekomst van de Wet BB 2021 / 109

- 6.1 Inleiding / 109
- 6.2 Effectiviteit en toekomstige evaluaties / 109
- 6.3 Internationale en Unierechtelijke ontwikkelingen / 111
 - 6.3.1 Inleiding / 111
 - 6.3.2 Conceptvoorstel Wet minimumbelasting 2024 / 113
 - 6.3.3 Unshell-richtlijn (ATAD3) / 114

Bijlage 1

Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden / 115

Bijlage 2

Uitvoeringsvoorschriften bronbelasting / 117

Bijlage 3

Uitvoeringsregeling bronbelasting 2021 / 123

Trefwoordenregister / 125

HOOFDSTUK 1

Achtergrond en karakter van de Wet BB 2021

1.1 Het onderwerp van dit boek

Sinds 1 januari 2021 is de Wet BB 2021 van toepassing: een conditionele bronbelasting op renten en royalty's betaald aan voordeelgerechtigden in laagbelastende jurisdicties. Vanaf 1 januari 2024 zal deze conditionele bronbelasting worden uitgebreid en ook van toepassing zijn op dividenden. Met de Wet BB 2021 is een volledig nieuwe belasting in het Nederlandse fiscale stelsel geïntroduceerd. Dat rechtvaardigt een bespreking van die belasting in de Fiscaal Actueel-reeks en dit boek voorziet daarin.

1.2 Plan van behandeling

Met dit boek wordt beoogd een beschrijving op hoofdlijnen te geven van de Wet BB 2021. Daarbij zal de focus liggen op de positiefrechtelijke kant van de Wet BB 2021: wat is haar bedoeling en wat is haar systematiek en werking? De belangrijkste bronnen die daarbij zullen worden gebruikt zijn de wettekst en de totstandkomingsgeschiedenis van de Wet BB 2021. Waar de systematiek van de Wet BB 2021 overeenkomsten of juist opvallende verschillen vertoont met andere belastingen, zullen deze verbanden worden besproken aan de hand van de toepasselijke wettekst, wetsgeschiedenis en jurisprudentie.

Dit boek zal in mindere mate een (kritische) beschouwing zijn van de wenselijkheid van de Wet BB 2021 en van haar vormgeving. Wel zal waar relevant worden verwezen naar zulke beschouwingen in andere publicaties in bijvoorbeeld boeken en vakbladen.

In de komende par. 1.3 en 1.4 van dit eerste hoofdstuk zal de Wet BB 2021 nader in algemene zin worden besproken aan de hand van haar (voor)geschiedenis, doel en strekking en haar basale karakteristieken. Vervolgens wordt in de hoofdstukken 2 tot en met 4 dieper ingegaan op de belangrijkste onderdelen van de bronbelasting: belasting- en inhoudingsplicht (hoofdstuk 2), belastingobject en tarief (hoofdstuk 3) en wijze van heffing en de formeelrechtelijke aspecten (hoofdstuk 4). De internationale en Europeesrechtelijke aspecten van de Wet BB 2021 worden besproken in hoofdstuk 5. In hoofdstuk 6 wordt het boek afgesloten met enkele beschouwingen over de toekomst van de Wet BB 2021.

De kopij is afgesloten op 20 oktober 2023.

1.3 (Voor)geschiedenis van de Wet BB 2021

1.3.1 Inleiding

Nederland kent van oudsher geen bronbelasting op renten en royalty's.¹ Dat uitgangspunt is een uitvloeisel van het feit dat Nederland een handelsland met een open economie is en dus sterk afhankelijk is van de buitenlandse markt. Het Nederlandse belastingstelsel weerspiegelt die internationale oriëntatie van de Nederlandse economie. Zo is het Nederlandse stelsel erop ingericht om dubbele belastingheffing over ondernemingswinsten van internationaal opererende bedrijven zoveel mogelijk te voorkomen. De keerzijde van dit internationaal georiënteerde belastingstelsel is dat Nederland onbedoeld ook aantrekkelijk is geworden voor structuren waarmee belasting wordt ontweken. Dit acht het kabinet schadelijk voor de belastingmoraal, voor het internationale aanzien van Nederland en daarmee voor het investeringsklimaat. Het is daarom al enkele jaren een beleidsspeerpunt van het kabinet om niet enkel belastingontduiking, maar tevens belastingontwijking aan te pakken.²

1.3.2 Brief Aanpak belastingontwijking en belastingontduiking

Dit beleidsspeerpunt heeft onder meer vorm gekregen door de invoering van de Wet BB 2021. Reeds in februari 2018 is deze invoering in het kader van de brief Aanpak belastingontwijking en belastingontduiking aangekondigd. In die brief is aangegeven dat de staatssecretaris wil voorkomen dat Nederland wordt gebruikt voor (fiscaal gedreven) doorstroomactiviteiten naar belastingparadijzen en dat de invoering van een bronbelasting op dividend-, rente- en royaltystromen naar laagbelastende of niet-coöperatieve jurisdicties daarvoor een passend instrument is. Daarbij is door de staatssecretaris eveneens opgemerkt dat bronbelastingen in EU-verband als optionele maatregel tegen niet-coöperatieve landen zijn aangewezen.³

1.3.3 De afschaffing van de Wet DB 1965 en de invoering van de Wet bronbelasting 2020

Om de Wet BB 2021 in perspectief te plaatsen is van belang te zien dat invoering van een bronbelasting op dividenden oorspronkelijk prioriteit had, omdat deze invoering zou worden gecombineerd met de, later weer afgeblazen, afschaffing van de Wet DB 1965. De invoering van een conditionele bronbelasting op renten en royalty's zou later volgen, namelijk wanneer dat uitvoeringstechnisch mogelijk was.⁴

Invoering van een bronbelasting op dividenden zou plaatsvinden bij de, nooit in haar voorgestelde vorm aangenomen, Wet bronbelasting 2020.⁵ Uitgangspunt van deze wet was dat het kabinet wilde dat Nederland voor ondernemingen een aantrekkelijk land zou zijn

1 De Wet BB 2021 wordt dan ook wel gekenmerkt als een trendbreuk, zie F.P.G. Pötgens, 'Wet bronbelasting 2021; een trendbreuk met het verleden!', *NTFR-B* 2020/3.

2 *Kamerstukken II* 2019/20, 35 305, nr. 3, p. 2.

3 *Kamerstukken II* 2017/18, 25 087, nr. 188, p. 8-9.

4 *Kamerstukken II* 2017/18, 25 087, nr. 188, p. 9-10.

5 Zie over dit voorstel kritisch: J. Vleggeert & H. Vording, 'Bronbelasting 2020: een wassen neus', *WFR* 2018/190. Zie ook D.S. Smit, 'Hoofdlijnen fiscaal pakket 2019 voor multinational bedrijfsleven: verliezen fiscale kroonjuwelen hun glans?', *WFR* 2018/185.

en blijven om zich te vestigen en van waaruit Nederlandse bedrijven kunnen ondernemen over de hele wereld. Het kabinet overwoog daarbij dat ook fiscaliteit een belangrijke onderscheidende factor kan zijn. Ook bij het voorstel van de Wet bronbelasting 2020 erkende het kabinet echter al dat het Nederlandse belastingstelsel ontvankelijk was voor structuren die belastinggrondslag verschuiven naar landen met lagere belastingen over winst en dat dit schadelijk is. De wens om het gebruik van Nederland als doorstroomland tegen te gaan heeft dus steeds een belangrijke rol gespeeld bij het aankondigen en voorstellen van nieuwe bronbelastingen, zij het dat bij de Wet bronbelasting 2020 ook nog uitdrukkelijk het concurrerender maken van het Nederlandse fiscale stelsel van belang was en zou blijven, hoofdzakelijk door afschaffing van de dividendbelasting.⁶ Voorts is toen bij de invoering van een bronbelasting op dividenden, renten en royalty's opgemerkt dat dit recht doet aan het meer in balans brengen tussen de fiscale behandeling van eigen en vreemd vermogen, omdat deze maatregel in samenhang met de afschaffing van de dividendbelasting zou meebrengen dat uitgaande dividend- en rentestromen hetzelfde worden behandeld.⁷ De invoering van een conditionele bronbelasting op dividenden, renten en royalty's zag het kabinet kortom als onlosmakelijk verbonden met de afschaffing van de dividendbelasting.⁸ Dat gold uiteraard in het bijzonder voor de bronbelasting op dividenden, die vanwege het uiteindelijk niet doorgaan van de afschaffing van de dividendbelasting werd uitgesteld.⁹

1.3.4 De Wet BB 2021

Hoewel de afschaffing van de dividendbelasting niet is doorgegaan, bleef het kabinet voornemens de conditionele bronbelasting op renten en royalty's naar laagbelastende jurisdicties per 2021 in te voeren,¹⁰ wat ook is gebeurd. Bij die invoering is door het kabinet onder meer gewezen op het beleid met betrekking tot ontwikkelingslanden, dat onder meer inhoudt dat Nederland die landen meer eigen belastinginkomsten wil laten verwerven. Door belastingontwijking te bestrijden zou het wetsvoorstel aan dit beleidsdoel bijdragen.¹¹ Ook is door het kabinet gewezen op onderzoek waaruit blijkt dat Nederland in toenemende mate fungeerde als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties en dat jaarlijks via in Nederland gevestigde bijzondere financiële instellingen naar schatting € 22 miljard aan fiscaal relevante financiële stromen, vrijwel volledig bestaand uit renten en royalty's, naar laagbelastende jurisdicties gaan.¹² Het primaire doel van de Wet BB 2021 is dat deze kapitaalstromen nagenoeg volledig verdwijnen, zoals nader zal worden toegelicht in par. 1.4. Of dit doel met de Wet BB 2021 voldoende wordt bereikt, dan wel of aanvullende maatregelen tegen bepaalde vormen van belastingontwijking ook na invoering van de Wet BB 2021 nodig zijn, zal moeten blijken uit monitoring en evaluatie van deze wet.¹³ Het kabinet gaat dit meten door de opbrengst van de bronbelasting te registreren en de financiële stromen door bijzondere financiële instellingen (hierna: bfi's) te monitoren

6 *Kamerstukken II* 2018/19, 35 028, nr. 3, p. 1-2 en 4.

7 *Kamerstukken II* 2018/19, 35 028, nr. 3, p. 7-8.

8 *Kamerstukken II* 2018/19, 35 028, nr. 3, p. 9.

9 *Kamerstukken II* 2018/19, 35 028, nr. 21, p. 11.

10 *Kamerstukken I* 2018/19, 35 028, nr. A, p. 5.

11 *Kamerstukken II* 2019/20, 35 305, nr. 3, p. 11 en *Kamerstukken II* 2017/18, 33 625, nr. 265, p. 3-4.

12 *Kamerstukken II* 2019/20, 35 305, nr. 3, p. 2.

13 *Kamerstukken II* 2019/20, 35 305, nr. 6, p. 18-19.

(zie par. 6.2). De ontwikkeling van financiële stromen, het balanstotaal en het aantal bfi's zal jaarlijks worden gemonitord en gerapporteerd. Hierbij zal ook worden gekeken naar de rente- en royaltystromen en de geografische verdeling van de inkomensstromen. Met het oog op de mogelijke verlegging van rente-, royalty- en dividendstromen naar andere niet-laagbelastende jurisdicties zal ook de omvang van de financiële stromen naar andere jurisdicties dan de jurisdicties op de lijst met laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties worden gemonitord. Het kabinet heeft daarbij echter bij voorbaat opgemerkt dat vanwege allerlei externe factoren de omvang van eventuele verlegging van de financiële stromen naar andere jurisdicties niet eenduidig uit de statistieken zal kunnen worden opgemaakt. Daarbij speelt ook dat sommige inkomstenstromen via Nederland geheel zullen verdwijnen, terwijl andere inkomstenstromen via Nederland verlegd zullen worden naar een andere jurisdictie.¹⁴

Voorafgaand aan de invoering van de Wet BB 2021 is de verwachting uitgesproken dat het hiervoor besproken doel zal worden behaald.¹⁵ Daarbij is verwezen naar onderzoek van het CPB naar de te verwachten effecten van de invoering van de bronbelasting, waarin wordt geconstateerd dat de belastingdruk op renten en royalty's vooral wordt verminderd door het verleggen ('omsluizen') van dergelijke geldstromen als het tarief van de winstbelasting in het bestemmingsland van de renten en royalty's lager is dan het tarief van de bronbelasting van het land waar de renten en royalty's vandaan komen (het bronland).¹⁶ De potentie voor belastingontwijking door omsluizen is dus vooral aanwezig in de situaties waar de bronbelasting zich op richt, namelijk rente- en royaltystromen naar landen met geen of een lage winstbelasting. De belangrijkste conclusie van het CPB-onderzoek is dat Nederland inderdaad minder aantrekkelijk wordt als doorsluisland voor renten en royalty's na invoering van de bronbelasting en dat Nederland daarom zal dalen op de ranglijsten van landen met de potentie een doorsluisland te zijn.¹⁷

Voor de Wet BB 2021 heeft geen internetconsultatie plaatsgevonden, omdat daarvoor niet voldoende tijd was. Wel heeft op ambtelijk niveau overleg plaatsgevonden met externe gesprekspartners en organisaties. Daarbij is gesproken met hoogleraren belastingrecht Jan Vleggeert en Henk Vording en met vertegenwoordigers van Tax Justice Nederland, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en VNO-NCW. Die gesprekken gingen volgens de MvT bij de invoering van de Wet BB 2021 vooral over technische aspecten van die wet, zodat daarop waar relevant nog zal worden teruggekomen in dit boek.¹⁸

De Wet BB 2021 is per 1 januari 2021 in werking getreden.

14 *Kamerstukken II 2019/20*, 35 305, nr. 6, p. 26 en 29-30.

15 *Kamerstukken II 2019/20*, 35 305, nr. 6, p. 24-25.

16 M. van 't Riet & A.M. Lejour, *Optimal Tax Routing: Network Analysis of FDI diversion*, International Tax and Public Finance, 2018, vol. 25, issue 5, 1321-1371.

17 *Kamerstukken II 2019/20*, 35 305, nr. 8, p. 2.

18 *Kamerstukken II 2019/20*, 35 305, nr. 3, p. 13-14.

1.3.5 De conditionele bronbelasting op dividenden

Na het niet doorgaan van de afschaffing van de dividendbelasting (zie par. 1.3.3) is een pas op de plaats gemaakt met betrekking tot een bronbelasting op dividenden, omdat tussen beide voorstellen te veel samenhang zou bestaan. Toch is reeds bij de invoering van de Wet BB 2021 vanuit de Tweede Kamer wel weer aandacht geweest voor de bronbelasting op dividenden en het dichten van eventuele gaten in de dividendbelasting. Toen is door het kabinet aangegeven dat de verschillen tussen de eerder voorgestelde bronbelasting op dividenden en de dividendbelasting niet dusdanig waren dat het onderzoek naar een mogelijke integratie tussen beide prioriteit had.¹⁹

Van een dergelijke integratie is het ook niet gekomen. Wel is op 29 mei 2020 door het kabinet aangekondigd dat het aanvullende maatregelen wil nemen tegen dividendstromen die onder de huidige wetgeving binnen concernverband onbelast kunnen worden uitgekeerd aan lichamen die zijn gevestigd in laagbelastende jurisdicties.²⁰ Dit is uiteindelijk de conditionele bronbelasting op dividenden geworden.²¹ Daarbij heeft het kabinet specifiek twee situaties waarin geen dividendbelasting wordt geheven willen aanpakken: (i) de situatie waarin een dividenduitkering plaatsvindt binnen concernverband aan een lichaam dat is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten en (ii) de situatie waarin een dividenduitkering plaatsvindt door een zogenoemde niet-houdstercoöperatie aan een lichaam dat is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie. De bronbelasting op dividenden is overigens niet beperkt tot deze situaties, maar heeft een generieke werking met dezelfde reikwijdte als de bronbelasting op renten en royalty's (zie ook par. 1.4.1 hierna).²² Kortom: het kabinet heeft met deze maatregelen de mogelijkheid om vrij van Nederlandse bronheffing een dividend uit te keren aan lichamen gevestigd in laagbelastende jurisdicties zoveel mogelijk aan banden willen leggen.²³

Anders dan de Wet BB 2021, is de wet tot invoering van een conditionele bronbelasting op dividenden wel via internet geconsulteerd. Daarop zijn twee reacties gekomen, namelijk van de NOB en van PwC.²⁴ In dat kader is onder meer opgemerkt dat de Wet DB 1965 een betere plek zou zijn voor de hiervoor benoemde aanvullende maatregelen. Het kabinet heeft niettemin gekozen voor introductie in de Wet BB 2021 vanwege het doel van de bronbelasting op dividenden waarmee eenzelfde bereik wordt beoogd als bij de bronbelasting op renten en royalty's en omdat integratie in de Wet DB 1965, mede gelet op Unierechtelijke aspecten, complexer zou zijn. Enkele andere opmerkingen over de technische aspecten van de bronbelasting op dividenden die in het kader van de internetconsultatie zijn

19 *Kamerstukken II* 2019/20, 35 305, nr. 6, p. 35.

20 *Kamerstukken II* 2019/20, 25 087, nr. 255.

21 Zie over het voornemen tot invoering van de bronbelasting op dividenden onder meer E.J.W. Heithuis, 'Een slecht onderbouwd goed idee', *WFR* 2020/129, J.L. van de Streek, 'Belastingheffing over dividenden naar laagbelastende jurisdicties en aanverwante kwesties', *NLF-W* 2021/1, R. Bagci e.a., 'Het conceptwetsvoorstel Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden versus de Wet op de dividendbelasting', *WFR* 2021/24 en P.G.H. Albert, 'Bronbelasting op dividend: een impuls voor de fiscale werkgelegenheid', *WFR* 2021/91.

22 *Kamerstukken II* 2020/21, 35 779, nr. 6, p. 3.

23 *Kamerstukken II* 2020/21, 35 779, nr. 3, p. 2-4 en 11-12.

24 Te raadplegen op <https://www.internetconsultatie.nl/conditionelebronbelastingopdividenden>.

gemaakt (bijvoorbeeld over het tarief en over hybride entiteiten), zullen wij bespreken in de onderdelen van dit boek waar die aspecten aan de orde komen.²⁵

De conditionele bronbelasting op dividenden zal per 1 januari 2024 in werking treden.

1.4 Strekking en aard van de Wet BB 2021

1.4.1 Strekking van de Wet BB 2021

Het doel van de Wet BB 2021 is tweeledig. Zij strekt ten eerste ertoe te voorkomen dat Nederland nog langer wordt gebruikt als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties. Deze doelstelling heeft vooral te maken met de reputatie van Nederland in het internationale fiscale speelveld. Ten tweede beoogt zij het risico van belastingontwijking door het verschuiven van de (Nederlandse) belastinggrondslag naar laagbelastende jurisdicties te verkleinen.²⁶ Deze doelstelling beoogt dus, mede, bij te dragen aan de bestendigheid van de Nederlandse belastinginkomsten. Beide doelstellingen hebben ermee te maken dat de wetgever het ongewenst vindt dat rente- en royaltybetalingen niet of laag worden belast.²⁷

Bij het verwezenlijken van deze doelstellingen heeft het kabinet gezocht naar een balans tussen het bestrijden van belastingontwijking enerzijds en het ten behoeve van het investeringsklimaat niet onnodig belemmeren van kapitaalstromen anderzijds. In dat kader is onder meer besloten dat reële aanwezigheid in Nederland van het betalende lichaam, dan wel in de laagbelastende jurisdictie bij het ontvangende lichaam dat gerechtigd is tot de voordelen (hierna: voordeelgerechtigde), niet relevant is voor de toepassing van de bronbelasting. Hier is bewust voor gekozen, aangezien Nederland door zijn internationaal georiënteerde belastingstelsel niet uitsluitend voor bedrijven zonder reële aanwezigheid in Nederland, maar ook voor bedrijven met reële aanwezigheid in Nederland kan fungeren als de toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties. Bovendien is de bronbelasting niet alleen gericht op het tegengaan van deze doorstroom via Nederland naar laagbelastende jurisdicties, maar ook op het verkleinen van het risico van belastingontwijking door het verschuiven van de (Nederlandse) belastinggrondslag naar deze jurisdicties. Een maatregel die alleen zou aansluiten bij de moeilijk af te bakenen brievenbusfirma's zou minder effectief zijn, aldus nog steeds het kabinet.²⁸

Net zomin als reële aanwezigheid in Nederland of in de laagbelastende jurisdictie relevant is voor de Wet BB 2021, is ook niet van belang of een structuur die door de Wet BB 2021 wordt geraakt is opgezet vanwege fiscale redenen of juist om andere redenen.²⁹

De Wet BB 2021 heeft niet tot doel dat geldstromen naar laagbelastende jurisdicties volledig ophouden te bestaan. Hoewel de verwachting wel is dat deze stromen niet meer door Nederland zullen vloeien, is de Wet BB 2021 een unilaterale maatregel die niet uitsluit dat

²⁵ *Kamerstukken II 2020/21*, 35 779, nr. 3, p. 11.

²⁶ *Kamerstukken II 2019/20*, 35 305, nr. 3, p. 1.

²⁷ *Kamerstukken II 2019/20*, 35 305, nr. 6, p. 3.

²⁸ *Kamerstukken II 2019/20*, 35 305, nr. 3, p. 2-3.

²⁹ *Kamerstukken II 2020/21*, 35 779, nr. 6, p. 21.

rente-, royalty- en dividendstromen die voorheen door Nederland liepen zullen worden verlegd naar andere landen (zonder bronbelasting).³⁰ Om dat te voorkomen zijn internationale afspraken nodig over maatregelen die een minimumniveau van winstbelasting waarborgen.³¹ Het kabinet draagt actief bij aan het tot stand brengen van zulke maatregelen binnen de OESO en de EU.³²

1.4.2 Aard van de Wet BB 2021

1.4.2.1 Inleiding

De bronbelasting is een rijksbelasting die van rijkswege door de Belastingdienst wordt geheven. Voor de heffing en inning daarvan gelden daarom de toepasselijke artikelen van de AWR, de IW, de Kostenwet invordering rijksbelastingen, alsmede de op die artikelen berustende bepalingen.³³

De Wet BB 2021 bestaat uit zes inhoudelijke hoofdstukken:

1. algemene bepalingen: dit hoofdstuk maakt duidelijk wat de bronbelasting inhoudt, definieert een aantal begrippen en regelt de fictieve vestigingsplaats voor naar Nederlands recht opgerichte inhoudingsplichtigen;
2. belastingplicht: dit hoofdstuk regelt onder welke voorwaarden sprake is van belastingplicht voor de bronbelasting;
3. heffingsgrondslag: in dit hoofdstuk is de heffingsgrondslag voor de bronbelasting bepaald, alsmede het genietingstijdstip van tot die grondslag behorende bestanddelen;
4. tarief: dit hoofdstuk regelt het tarief van de bronbelasting, alsmede een bruteringsregeling voor gevallen waarin de inhoudingsplichtige de bronbelasting voor zijn rekening neemt;
5. wijze van heffing: dit hoofdstuk regelt dat de bronbelasting wordt geheven door inhouding op aangifte; en
6. bijzondere bepalingen: in dit hoofdstuk zijn enkele bepalingen van formeelrechtelijke aard opgenomen.

Met de Wet BB 2021 is een volledig nieuwe belasting ingevoerd, die ook enige unieke kenmerken heeft. Zo is de bronbelasting 'conditioneel'; zij sluit in beginsel aan bij rente-, royalty- en (vanaf 2024) dividendbetalingen, maar zij is niet zonder meer van toepassing op dergelijke betalingen. Een ander bijzonder kenmerk van de Wet BB 2021 is dat zij prohibitief is bedoeld. Het is bedoeling én de verwachting dat de betalingen die zij beoogt te belasten volledig ophouden te bestaan, zodat de bronbelastingopbrengst nihil is.³⁴ Niettegenstaande deze unieke kenmerken van de Wet BB 2021, kan de bronbelasting ook worden gekarakteriseerd aan de hand van een aantal eigenschappen die ook gelden voor

30 *Kamerstukken II* 2019/20, 35 305, nr. 6, p. 2.

31 *Kamerstukken II* 2019/20, 35 305, nr. 6, p. 24.

32 *Kamerstukken II* 2020/21, 35 779, nr. 6, p. 6.

33 *Kamerstukken II* 2019/20, 35 305, nr. 3, p. 14.

34 Dit brengt mee dat een zekere mate van overkill op punten is geaccepteerd. Zie daarover bijvoorbeeld R. Bagci e.a., 'Enige wetenswaardigheden van een belasting zonder opbrengst: Wet bronbelasting 2021', *WFR* 2019/207. Van onbedoelde overkill is sprake volgens J.R. Goudsmit & G.P. Schutz, 'De Wet bronbelasting 2021: een duidelijk doel, zijn doel voorbij?', *WFR* 2021/124.

veel reeds bestaande belastingen. De Wet BB 2021 is bijvoorbeeld in de basis een objectieve belasting. Hieronder wordt nader op deze kenmerken ingegaan.

1.4.2.2 *De bronbelasting is een directe belasting*

De bronbelasting wordt geheven van de voordeelgerechtigde. Hoewel zij doorgaans zal worden ingehouden door de inhoudingsplichtige, is het ook de bedoeling dat de bronbelasting op de voordeelgerechtigde drukt (en bijvoorbeeld niet op de inhoudingsplichtige, zij het dat dit onderscheid in veel gevallen niet relevant zal zijn, omdat de voordeelgerechtigde en de inhoudingsplichtige vaak economisch verweven zullen zijn). De bronbelasting is dus een directe belasting.

1.4.2.3 *De bronbelasting is een afdrachtbelasting*

De bronbelasting wordt geheven door inhouding door het betalende lichaam dat de rente of royalty of het dividend verschuldigd is. Dat lichaam is de inhoudingsplichtige. Het lichaam dat is gerechtigd tot de desbetreffende betaling is de belastingplichtige. Na inhouding moet de inhoudingsplichtige aangifte doen en de ingehouden belasting afdragen aan de Belastingdienst.³⁵

1.4.2.4 *De bronbelasting is een tijdstipbelasting*

De bronbelasting is, net als de Wet DB 1965, een heffing die, zoals hiervoor ook al aangegeven, aansluit bij het moment waarop kort gezegd de inhoudingsplichtige een dividend uitkeert of een rente of royalty door de voordeelgerechtigde wordt genoten. Om deze reden wordt ook wel gesproken van een tijdstipbelasting.³⁶

De bronbelasting heeft echter ook kenmerken van een tijdvakbelasting. Zo moet de belasting weliswaar op het genietingstijdstip worden ingehouden, maar vindt afdracht pas plaats binnen een maand na het einde van het tijdvak (van een kalenderjaar) waarin die inhouding heeft plaatsgevonden (zie art. 5.1 lid 3 Wet BB 2021, art. 19 AWR en art. 27 Uitvoeringsregeling AWR). Ook worden gedurende het tijdvak gerijpte, maar aan het einde van dat tijdvak nog niet genoten renten of royalty's beschouwd op 31 december van dat tijdvak te zijn genoten (zie art. 3.5 lid 2 Wet BB 2021) en wordt de lijst van 'laagbelastende jurisdicties' per tijdvak vastgesteld (zie art. 1.2 lid 1 onderdeel e Wet BB 2021).

1.4.2.5 *De bronbelasting is een objectieve belasting*

De bronbelasting knoopt in de basis aan bij rente- of royaltybetalingen (en per 2024: dividendbetalingen). Deze betalingen worden bruto belast, dus zonder aftrek van eventueel daarmee samenhangende kosten.³⁷ In zoverre is de bronbelasting een objectieve belasting. De bronbelasting heeft echter ook belangrijke subjectieve trekjes; het hangt immers sterk

³⁵ *Kamerstukken II* 2019/20, 35 305, nr. 3, p. 9.

³⁶ *Kamerstukken II* 2020/21, 35 779, nr. 6, p. 15.

³⁷ *Kamerstukken II* 2019/20, 35 305, nr. 3, p. 5.

van de hoedanigheid van zowel de betaler als met name ook van de ontvanger af of de bronbelasting van toepassing is.

1.4.2.6 De bronbelasting is conditioneel

Hoewel de bronbelasting aanknoopt bij een bepaald heffingsobject, namelijk rente-, royalty- en (vanaf 2024) dividendbetalingen, is zij zoals gezegd niet zonder meer van toepassing op dergelijke betalingen. Dat is namelijk slechts het geval als zulke betalingen worden gedaan door een in Nederland gevestigd lichaam aan een in een laagbelastende jurisdictie gevestigd gelieerd lichaam. Daarnaast worden regelingen getroffen om misbruiksituaties tegen te gaan. Bij misbruiksituaties kan gedacht worden aan een betaling die niet rechtstreeks vanuit Nederland naar een laagbelastende of niet-coöperatieve jurisdictie gaat, maar die door middel van een kunstmatige constructie via een omweg in een dergelijke jurisdictie terechtkomt.³⁸

Gelieerdheid speelt binnen de bronbelasting een belangrijke rol, onder meer om te verzekeren dat deze belasting niet in strijd komt met het Unierecht. Daarop gaan wij in par. 2.3 van dit boek nader in.

De vraag of een jurisdictie laagbelastend is, moet worden beantwoord aan de hand van een lijst van jurisdicties gebaseerd op het algemeen geldende statutaire tarief en de lijst van de Europese Unie (EU) van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden (EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden); zie hierover nader par. 2.4 van dit boek. Hoewel het kabinet heeft erkend dat idealiter aangesloten zou moeten worden bij het effectieve tarief, zou dit volgens het kabinet de uitvoerings- en administratieve lasten te hoog maken. Ook het van toepassing laten zijn van de bronbelasting op alle rente- en royaltybetaling – dus ook naar niet-laagbelastende jurisdicties – vond het kabinet minder wenselijk, omdat dat zou leiden tot dubbele belastingheffing en hoge administratieve lasten. Daardoor zou het niet onnodig belemmeren van het investeringsklimaat te veel uit het oog worden verloren.³⁹

Overigens is de bronbelasting niet van toepassing op alle gevallen waarin rente- of royaltybetalingen niet of nauwelijks worden belast. Hierbij kunnen twee voorbeelden worden genoemd. Als zulke betalingen ten eerste bijvoorbeeld onbelast blijven enkel als gevolg van transfer pricing mismatches, is de bronbelasting niet van toepassing. Voor dergelijke gevallen zijn andere maatregelen in het leven geroepen,⁴⁰ waaronder de per 1 januari 2022 in werking getreden art. 8ba tot en met 8bd Wet VPB 1969.⁴¹ Als rente- of royaltybetalingen ten tweede bijvoorbeeld onbelast blijven omdat zij worden betaald aan een jurisdictie die niet op de lijst van laagbelastende en non-coöperatieve jurisdicties staat, maar die wel een speciaal (bijvoorbeeld: territoriaal) belastingregime heeft, is de bronbelasting ook niet zonder meer van toepassing. Het kabinet heeft niet voor een zo

38 *Kamerstukken II* 2017/18, 25 087, nr. 188, p. 9.

39 *Kamerstukken II* 2019/20, 35 305, nr. 6, p. 2-3.

40 *Kamerstukken II* 2019/20, 35 305, nr. 6, p. 12.

41 *Kamerstukken II* 2021/22, 35 933, nr. 3 (Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel).

brede bronbelasting gekozen, omdat dan per betaling zou moeten worden onderzocht in hoeverre de betaling bij de ontvanger in de andere jurisdictie wordt belast op basis van het betreffende bijzondere belastingregime.⁴²

1.4.2.7 De bronbelasting is prohibitief bedoeld

De bedoeling en de verwachting van de Wet BB 2021 is dat de rente-, royalty- en dividendstromen waarop zij van toepassing is volledig opdrogen. Dat betekent dat het niet de bedoeling of de verwachting is dat de bronbelasting enige opbrengst zal genereren.⁴³ In deze zin heeft de bronbelasting weinig weg van een belasting en meer van een verbod op rente-, royalty- en dividendbetaling aan laagbelastende jurisdicties.⁴⁴ Dit beeld wordt nog versterkt door een aantal gevolgen van de bronbelasting die uitdrukkelijk door de wetgever zijn geaccepteerd, maar die met een fiscale bril als (zeer) onevenwichtig zouden kunnen worden gezien.

De bronbelasting is bijvoorbeeld ook van toepassing op rente- of royaltybetalingen die vanwege een aftrekbeperking niet aftrekbaar zijn voor de vennootschapsbelasting. Dat hierdoor al snel effectief twee keer een tarief van meer dan 25,8% (geldend hoogste statutaire vennootschapsbelastingtarief ten tijde van het afsluiten van deze kopij) over de rente- of royaltystroom moet worden betaald is door de wetgever bewust aanvaard 'gezien het prohibitieve karakter van de bronbelasting'.⁴⁵ Ook zou de bronbelasting te complex worden als rekening zou moeten worden gehouden met dergelijke cumulatie met de vennootschapsbelasting.⁴⁶

Om dezelfde redenen als hiervoor besproken heeft de wetgever eveneens ervoor gekozen dat de bronbelasting op rente, royalty's en dividenden, anders dan de dividendbelasting, niet verrekenbaar is met of aftrekbaar is voor de vennootschapsbelasting.⁴⁷ De bronbelasting kan dan ook nooit fungeren als voorheffing, maar is een op zichzelf staande (eind)heffing. Dit kan bijvoorbeeld relevant zijn als een rente- of royaltybetaling wordt gedaan aan een Nederlandse vaste inrichting van een hoofdhuis dat is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie (zie hierover nader par. 2.5.3 van dit boek).

Tot slot is een aantal maatregelen genomen op het vlak van het formele belastingrecht en de invordering die dienstbaar zijn aan het prohibitieve karakter van de bronbelasting.⁴⁸ Deze maatregelen worden uitgebreid besproken in hoofdstuk 4 van dit boek.

⁴² *Kamerstukken II 2019/20*, 35 305, nr. 6, p. 29-30.

⁴³ *Kamerstukken II 2019/20*, 35 305, nr. 3, p. 11.

⁴⁴ In dezelfde zin: P. Kavelaars, 'Fiscale weeffouten', *WFR* 2021/139.

⁴⁵ *Kamerstukken II 2019/20*, 35 305, nr. 3, p. 3.

⁴⁶ *Kamerstukken II 2019/20*, 35 305, nr. 6, p. 4.

⁴⁷ *Kamerstukken I 2019/20*, 35 305, nr. C, p. 3-4.

⁴⁸ *Kamerstukken II 2019/20*, 35 305, nr. 3, p. 9.