

Vergaderjaar 2021–2022

35 523

Voorstel van wet van het lid Van der Lee tot wijziging van de Wet op de dividendbelasting 1965 en enkele andere belastingwetten in verband met de invoering van een conditionele eindafrekening (Spoedwet conditionele eindafrekening dividendbelasting)

Nr. 17

VIERDE NOTA VAN WIJZIGING

Ontvangen 8 december 2021

Het voorstel van wet wordt als volgt gewijzigd:

A

Artikel I komt te luiden:

ARTIKEL I

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

A

Aan artikel 2, vijfde lid, worden twee zinnen toegevoegd, luidende: De eerste zin is gedurende een periode van tien kalenderjaren van overeenkomstige toepassing op een lichaam dat is opgericht naar het recht van een andere staat en dat na ten minste vijf aaneengesloten kalenderjaren in Nederland te zijn gevestigd, zijn werkelijke leiding uit Nederland verplaatst naar een kwalificerende staat als bedoeld in artikel 3c, vierde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965. De periode van tien kalenderjaren vangt aan op het tijdstip van de verplaatsing van de werkelijke leiding uit Nederland.

B

Aan artikel 10, eerste lid, wordt, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel k door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende:

l. de waardemutaties van de bevoegdheid tot verhaal op een opbrengstgerechtigde, bedoeld in artikel 7, vijfde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965, voor zover die bevoegdheid is ontstaan als gevolg van een opbrengst als bedoeld in artikel 3c, eerste lid, van die wet.

B

Artikel II vervalt.

C

Artikel III wordt als volgt gewijzigd:

1. Voor onderdeel A wordt een onderdeel ingevoegd, luidende:

aA

Aan artikel 1, derde lid, wordt een zin toegevoegd, luidende: Een vennootschap die is opgericht naar het recht van een andere staat en die ten minste vijf aaneengesloten kalenderjaren in Nederland is gevestigd op het tijdstip van het verplaatsen van de werkelijke leiding uit Nederland naar een kwalificerende staat als bedoeld in artikel 3c, vierde lid, wordt gedurende een periode van tien kalenderjaren vanaf het tijdstip van die verplaatsing geacht in Nederland te zijn gevestigd.

2. Het in onderdeel B voorgestelde artikel 3c wordt als volgt gewijzigd:

a. Het vierde lid, aanhef, komt te luiden:

Voor de toepassing van dit artikel wordt onder een kwalificerende staat verstaan een staat, niet zijnde een lidstaat van de Europese Unie of een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, waarvan de fiscale regelgeving ten tijde van de omstandigheid, bedoeld in het eerste lid:

b. Het achtste en negende lid vervallen.

3. Na onderdeel B wordt een onderdeel ingevoegd, luidende:

Ba

Voor artikel 4c wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 4b

1. Inhouding van de belasting blijft achterwege ten aanzien van opbrengsten als bedoeld in artikel 3c, eerste lid, van aandelen, winstbewijzen en geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, indien de opbrengstge-rechtigde:

a. een natuurlijke persoon of een lichaam is die woonachtig is, onderscheidenlijk dat gevestigd is, in Nederland;

b. een natuurlijke persoon of een lichaam is die, onderscheidenlijk dat, volgens de fiscale wetgeving van een andere lidstaat van de Europese Unie of in een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte aldaar woonachtig is, onderscheidenlijk aldaar is gevestigd;

c. een natuurlijke persoon of een lichaam is die, onderscheidenlijk dat, volgens de fiscale wetgeving van een staat waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten dat voorziet in een regeling voor dividenden, aldaar woonachtig is, onderscheidenlijk aldaar is gevestigd;

d. een natuurlijke persoon of een lichaam is die, onderscheidenlijk dat, volgens de fiscale wetgeving van een openbaar lichaam binnen het Rijk waarvoor Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting

heeft getroffen die voorziet in een regeling voor dividenden, aldaar woonachtig is, onderscheidenlijk aldaar is gevestigd;

e. een natuurlijke persoon of een lichaam is die, onderscheidenlijk dat, volgens de fiscale wetgeving van een land waarmee Nederland een regeling heeft getroffen ter voorkoming van dubbele belasting binnen het Koninkrijk die voorziet in een regeling voor dividenden, aldaar woonachtig is, onderscheidenlijk aldaar is gevestigd; of

f. een natuurlijke persoon is die een aanmerkelijk belang in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 heeft in de inhoudingsplichtige.

2. Voor de toepassing van het eerste lid is de inhoudingsplichtige verplicht binnen een maand na het tijdstip waarop de omstandigheid, bedoeld in artikel 3c, eerste lid, zich heeft voorgedaan een verklaring te verstrekken aan de inspecteur dat aan de voorwaarden, bedoeld in het eerste lid, is voldaan, en bij hem opgaaf te doen volgens bij ministeriële regeling te stellen regels.

3. Het eerste lid, onderdeel c, vindt geen toepassing ingeval de opbrengstgerechtigde in de woonstaat of de staat van vestiging volgens een door die staat met een andere staat gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting geacht wordt woonachtig, onderscheidenlijk gevestigd, te zijn in een staat waarmee Nederland geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten.

4. Het eerste lid vindt geen toepassing indien:

a. de opbrengstgerechtigde niet de uiteindelijk gerechtigde is als bedoeld in artikel 4, zevende lid; of

b. de opbrengstgerechtigde de aandelen, winstbewijzen of geldleningen houdt met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van belasting bij een ander te ontgaan en er sprake is van een kunstmatige constructie of transactie of reeks van constructies of samenstel van transacties waarbij:

1°. een constructie of transactie uit verscheidene stappen of onderdelen kan bestaan;

2°. een constructie of transactie of reeks van constructies of samenstel van transacties als kunstmatig wordt beschouwd voor zover zij, onderscheidenlijk het, niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.

4. Onderdeel D komt te luiden:

D

Aan artikel 7 worden twee leden toegevoegd, luidende:

6. De opbrengst, bedoeld in artikel 3c, eerste lid, wordt geacht ter beschikking te zijn gesteld op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip waarop zich een omstandigheid als bedoeld in artikel 3c, eerste lid, onderdelen a tot en met d, voordoet.

7. De inhoudingsplichtige maakt aan degene van wie de belasting over de opbrengst, bedoeld in artikel 3c, eerste lid, wordt geheven op geschikte wijze bekend dat de belasting door de inhoudingsplichtige is ingehouden. De bekendmaking geschiedt uiterlijk op de datum waarop de belasting wordt geacht te zijn ingehouden.

5. Onderdeel E komt te luiden:

E

Aan artikel 10 wordt een lid toegevoegd, luidende

7. Een teruggaaf van de ingehouden dividendbelasting in verband met een opbrengst als bedoeld in artikel 3c, eerste lid, wordt op grond van dit artikel slechts verleend voor zover aannemelijk is dat die ingehouden dividendbelasting is verhaald op degene die om teruggaaf verzoekt.

6. Onderdeel F komt te luiden:

F

Aan artikel 10a wordt een lid toegevoegd, luidende:

7. Een teruggaaf van de ingehouden dividendbelasting in verband met een opbrengst als bedoeld in artikel 3c, eerste lid, wordt op grond van dit artikel slechts verleend voor zover aannemelijk is dat die ingehouden dividendbelasting is verhaald op degene die om teruggaaf verzoekt.

7. De onderdelen G en H vervallen.

D

Artikel IV vervalt.

E

Artikel V komt te luiden:

ARTIKEL V

In de Invorderingswet 1990 wordt na artikel 41 een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 41a

Elk van de leden van een groep als bedoeld in artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, of een soortgelijke buitenlandse regeling, waarvan een inhoudingsplichtige deel uitmaakt op het tijdstip waarop de opbrengst, bedoeld in artikel 3c, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965, geacht wordt ter beschikking te zijn gesteld, is hoofdelijk aansprakelijk voor de dividendbelasting die een inhoudingsplichtige is verschuldigd over een opbrengst als bedoeld in artikel 3c, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965.

F

Artikel VI komt te luiden:

ARTIKEL VI

Deze wet treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst en werkt terug tot en met 8 december 2021, 09.00 uur, met dien verstande dat de artikelen I, onderdeel A, en III, onderdeel aA, voor het eerst toepassing vinden op een verplaatsing van de werkelijke leiding van een lichaam, onderscheidenlijk van een vennootschap, op of na 8 december 2021, 09.00 uur.

Toelichting

Bij deze nota van wijziging wordt voorgesteld om de voorgestelde exit-heffing dividendbelasting op een aantal punten aan te passen alsmede aan te vullen met een maatregel in geval van zetelverplaatsing. Op het wetsvoorstel is in de literatuur en vanuit de praktijk veel kritiek gekomen. Een en ander is voor de initiatiefnemer aanleiding geweest om het wetsvoorstel nog eens grondig te bezien in het licht van het Nederlandse netwerk van belastingverdragen en de Europese verkeersvrijheden. Centraal stond daarbij de vraag of het mogelijk is om tot een aanpak te komen die de juridische risico's van de voorgestelde

exit-heffing wegneemt dan wel verdergaand beperkt, maar waarbij tegelijkertijd de Nederlandse dividendbelastingclaim zoveel mogelijk wordt behouden. In de onderdelen 1 tot en met 4 van deze toelichting wordt daarop uitgebreid ingegaan. De belangrijkste aanpassingen kunnen als volgt worden samengevat:

- De exit-heffing dividendbelasting wordt alléén nog geheven van beleggers in non-EU/EER-staten waarmee Nederland géén belastingverdrag heeft gesloten.
- De exit-heffing dividendbelasting wordt nog slechts uitgelokt ingeval een vennootschap vertrekt naar een non-EU/EER-staat die zelf geen dividendbelasting kent of een step-up geeft bij binnenkomst.
- De systematiek van de conserverende naheffingsaanslag wordt verlaten. In plaats daarvan wordt de voorgestelde exit-heffing dividendbelasting ingebed in de bestaande heffingssystematiek van de dividendbelasting en acuut geheven zonder mogelijkheid van uitstel van betaling of kwijtschelding.
- Specifiek met het oog op zetelverplaatsing wordt een aanvullende maatregel voorgesteld op grond waarvan een naar vreemd recht opgerichte vennootschap onder omstandigheden voor fiscale doeleinden nog tien jaar na de verplaatsing van haar zetel (werkelijke leiding) in Nederland wordt geacht te zijn gevestigd.
- De terugwerkende kracht van het wetsvoorstel wordt beperkt tot woensdag 8 december 2021, 09.00 uur.

Hieronder wordt uiteraard uitgebreid ingegaan op deze aanpassingen.

1. De nieuw voorgestelde systematiek in een notendop

De voorgestelde exit-heffing beoogt de Nederlandse dividendbelastingclaim op de winstreserves zoveel mogelijk zeker te stellen in situaties waarin die claim niet wordt overgenomen door de staat van ontvangst.¹ De kern van het wetsvoorstel houdt in dat een in Nederland gevestigde vennootschap die vertrekt naar een kwalificerende staat, wordt geacht al haar winstreserves te hebben uitgekeerd voor zover die winstreserves meer bedragen dan € 50 miljoen (exit-dividend). Bij deze nota van wijziging wordt voorgesteld om de oorspronkelijk voorgestelde systematiek van de conserverende naheffingsaanslag te verlaten. In plaats daarvan wordt de exit-heffing dividendbelasting ingebed in de bestaande heffingssystematiek van de dividendbelasting. Hierbij wordt teruggevallen op de bestaande regeling voor gevallen waarin de belasting de winstuitdeling «in geld» overtreft.² Het klassieke voorbeeld hiervan betreft een dividend in natura, maar de regeling is ook van toepassing op het exit-dividend.³ Hierdoor worden, kort gezegd, automatisch twee dingen geregeld:

- De vennootschap wordt geacht de dividendbelasting te hebben ingehouden op het exit-dividend (fictieve inhouding); en
- De vennootschap is bevoegd de verschuldigde dividendbelasting over het exit-dividend te verhalen op de aandeelhouder (verhaalsrecht).

De bij wege van fictie ingehouden dividendbelasting dient de vennootschap vervolgens op reguliere wijze af te dragen. Anders dan in het oorspronkelijke voorstel wordt geen uitstel van betaling verleend en bestaan geen mogelijkheden tot kwijtschelding. Dit valt volgens de initiatiefnemer te billijken gelet op (de eigenschappen van) de beperkte

¹ Vgl. Kamerstukken II, 2020–2021, 35 523, nr. 9, blz. 3.

² Artikel 7, vijfde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965.

³ Vergelijkbare problematiek is aan de orde ter zake van de heffing van loonbelasting over het fictieve loon van een directeur-groootaandeelhouder; zie artikel 12a en artikel 27, vierde lid, van de Wet op de loonbelasting 1965.

aandeelhoudersgroep die als gevolg van deze nota van wijziging nog te maken krijgt met de voorgestelde exit-heffing (zie onderdeel 3 van de toelichting). Omdat het verhaalsrecht van de vennootschap op aandeelhouder automatisch voortvloeit uit de bestaande wettelijke regeling, is er volgens de initiatiefnemer geen behoefte meer aan om dit aspect van het wetsvoorstel afzonderlijk te regelen. Een bijkomend voordeel van de inbedding van de voorgestelde exit-heffing in de bestaande heffingssystematiek is dat de bezwaar- en beroepsmogelijkheden van de vennootschap en de aandeelhouders ook automatisch zijn geregeld. Op enkele formele aspecten van de exit-heffing wordt afzonderlijk ingegaan in onderdeel 5 van deze toelichting.

2. Uitsluiting van EU/EER-lidstaten als kwalificerende staat

Bij deze nota van wijziging wordt voorgesteld dat enkel en alleen het vertrek van een vennootschap uit Nederland naar een kwalificerende staat de toepassing van de voorgestelde exit-heffing dividendbelasting uitlokt. In het oorspronkelijke voorstel werden onder «kwalificerende staten» verstaan landen die zelf geen dividendbelasting kennen en landen die de winstreserves bij binnenkomst aanmerkt als gestort kapitaal (step-uplanden). Hierbij was het niet van belang of deze landen een lidstaat zijn van de EU/EER. In de onderhavige nota van wijziging wordt voorgesteld om EU/EER-lidstaten uit te sluiten van de kwalificatie als kwalificerende staat. Als gevolg van de uitsluiting van EU/EER-lidstaten stelt de initiatiefnemer zeker dat de exit-heffing niet in strijd kan komen met de vrijheid van vestiging van de vennootschap.⁴ De voorgestelde wijziging betekent dat een vertrek naar Cyprus, Estland, Letland en Malta niet langer de toepassing van de voorgestelde exit-heffing tot gevolg kan hebben. Van de thans zeventenwintig EU-lidstaten kennen deze vier EU-lidstaten namelijk geen met Nederland vergelijkbare dividendbelasting. Voorbeelden van derde staten die geen met Nederland vergelijkbare dividendbelasting hebben zijn het Verenigd Koninkrijk, Hong Kong en Singapore.⁵

Met de voorgestelde wijziging sluit de initiatiefnemer aan bij de Franse evenknie van de voorgestelde exit-heffing dividendbelasting. Uit het op verzoek van de initiatiefnemer door het IBFD verrichte landenonderzoek naar exit-heffingen dividendbelasting in een veertiental landen blijkt dat de Franse exit-heffing op grond van door de Franse autoriteiten uitgevaardigd beleid beperkt blijft tot gevallen waarin een vennootschap uit Frankrijk vertrekt naar een derde staat.⁶

3. Inhoudingsvrijstelling voor beleggers in Nederland, andere EU/EER-lidstaten en verdragslanden

Bij deze nota van wijziging wordt voorgesteld om bepaalde portfolio-aandeelhouders⁷ vrij te stellen van de exit-heffing dividendbelasting. De voorgestelde inhoudingsvrijstelling geldt voor zowel natuurlijke personen als lichamen, die woonachtig zijn respectievelijk gevestigd in Nederland, in een andere EU/EER-lidstaat dan wel in een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een regeling voor dividenden. Hierdoor wordt de voorgestelde exit-heffing in de kern beperkt tot portfolio-aandeelhouders die woonachtig zijn of gevestigd zijn in een derde staat waarmee Nederland géén belastingverdrag heeft

⁴ Artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

⁵ Kamerstukken II, 2020–2021, 35 523, nr. 11, blz. 18 en 20.

⁶ Kamerstukken II, 2020–2021, 35 523, nr. 11, blz. 3–4.

⁷ Onder portfolio-aandeelhouders wordt, kort gezegd, verstaan aandeelhouders die minder dan 5% van de aandelen bezitten.

gesloten dat voorziet in een regeling voor dividenden. Praktisch gezien betekent de voorgestelde inhoudingsvrijstelling dat de vennootschap alleen wordt geacht dividendbelasting te hebben ingehouden voor zover het exit-dividend wordt geacht te zijn uitgekeerd aan deze aandeelhouder(s) en ook alleen in zoverre is verplicht dividendbelasting af te dragen. De voorgestelde inhoudingsvrijstelling heeft een vergelijkbare opzet als de bestaande inhoudingsvrijstelling voor deelnemingsdividenden.⁸ Met het oog op de uitvoerbaarheid door de Belastingdienst moet de vennootschap binnen een maand na het vertrek aan de Belastingdienst een verklaring verstrekken waaruit blijkt in hoeverre aan de voorgestelde inhoudingsvrijstelling is voldaan. In dit verband moet de vennootschap onder andere opgaaf doen van de naam, woonplaats/vestigingsplaats en adres van de aandeelhouder. Een vergelijkbare informatieverplichting bestaat reeds in de Wet op de dividendbelasting 1965 voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling voor deelnemingsdividenden.⁹

Met de voorgestelde een inhoudingsvrijstelling voor bepaalde portfolio-aandeelhouders beoogt de initiatiefnemer het risico te minimaliseren dat de voorgestelde exit-heffing in de toekomst door een rechter in strijd zou worden geacht met de door Nederland gesloten belastingverdragen. Zo neemt de voorgestelde inhoudingsvrijstelling in één klap het risico weg dat de voorgestelde exit-heffing in strijd is met de door Nederland gesloten belastingverdragen met de staten waarin de portfolio-aandeelhouders woonachtig zijn respectievelijk gevestigd zijn. Specifiek in het geval van zetelverplaatsing wijst de initiatiefnemer erop dat bij deze nota van wijziging het risico niet volledig wordt weggenomen dat de voorgestelde exit-heffing achterwege zou moeten blijven vanwege het tussen Nederland en de ontvangststaat gesloten belastingverdrag.¹⁰ Of dat zo is hangt af van de uitleg van de «goede trouw» die in acht moet worden genomen bij de interpretatie van het belastingverdrag met de ontvangststaat. Dit risico acht de initiatiefnemer evenwel acceptabel onder andere gelet op de eerder uiteengezette argumenten vóór het standpunt dat de exit-heffing niet in strijd is met de goede verdragstrouw,¹¹ het feit dat het voorkomen van dubbele niet-heffing sinds het OESO/BEPS-project uitdrukkelijk een doelstelling van belastingverdragen is en de expliciete vermelding in het kader van het OESO/BEPS-project dat niets in het OESO-Modelverdrag in de weg staat aan exit-heffingen voor zover zij geen meerwaarden in de belastingheffing betrekken die opkomen na de exit.¹²

Wat betreft het risico dat de beperkte exit-heffing onverenigbaar zou zijn met de vrijheid van kapitaalverkeer, merkt de initiatiefnemer op dat de wetgever een vergelijkbaar risico acceptabel heeft geacht bij de uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling voor deelnemingsdividenden met ingang van 1 januari 2018.¹³ Het uitsluiten van aandeelhouders/

⁸ Artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965. Uiteraard kan deze vrijstelling ook van toepassing zijn op de voorgestelde exit-heffing dividendbelasting (of juist niet ingeval van moedervenootschappen die zijn gevestigd in een derde staat waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een regeling voor dividenden).

⁹ Artikel 4, elfde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965.

¹⁰ De kans bestaat dat de Hoge Raad zal oordelen dat de goede verdragstrouw in combinatie met het verbod op extraterritoriale heffing in dit verdrag betekent dat Nederland zelfs géén exit-heffing dividendbelasting mag heffen van aandeelhouders die woonachtig of gevestigd zijn in een derde staat waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten; zie artikel 10, vijfde lid, van het OESO-Modelverdrag en HR 2 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC6045.

¹¹ Kamerstukken II, 2020–2021- 35 523, nr. 11, blz. 32–37.

¹² Zie het definitieve rapport inzake OESO/BEPS-actiepunt 6 (Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances), 2015, OESO, Parijs, 2015, par. 65.

¹³ Wet van 20 december 2017 (Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling), Stb. 2017, 520.

lichamen die zijn gevestigd in een derde staat waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten acht de wetgever gerechtvaardigd door de strijd tegen belastingontwijking en belastingfraude.¹⁴ Hetzelfde gaat naar de mening van de initiatiefnemer op in het kader van de voorgestelde inhoudingsvrijstelling ex art. 4b van de Wet op de dividendbelasting 1965.

4. Aanvullende maatregel in geval van zetelverplaatsing

Bij deze nota van wijziging wordt voorgesteld om een aanvullende maatregel in het wetsvoorstel op te nemen met het oog op het veiligstellen van de Nederlandse dividendbelastingclaim in het geval waarin een vennootschap vertrekt uit Nederland door middel van zetelverplaatsing naar een kwalificerende staat. Onder kwalificerende staten worden in dit verband dezelfde staten verstaan als voor de toepassing van de exit-heffing dividendbelasting (zie onderdeel 2 van deze toelichting). Op grond van de voorgestelde aanvullende maatregel wordt een naar vreemd recht opgerichte vennootschap die ten minste vijf jaar in Nederland is gevestigd, ná de verplaatsing van de zetel (werkelijke leiding) naar een kwalificerende staat nog gedurende een periode van tien jaar voor fiscale doeleinden geacht in Nederland te zijn gevestigd. De voorgestelde aanvullende maatregel is een (milde) variant op de bestaande vestigingsplaatsfictie voor naar Nederlands opgerichte vennootschappen.¹⁵ Als de werkelijke leiding van een naar vreemd recht opgerichte vennootschap wordt verplaatst naar kwalificerende staat waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten, hangt het kunnen heffen van dividendbelasting na de verplaatsing van de werkelijke leiding vervolgens af van de toepassing van het belastingverdrag. Alleen als de vennootschap óók voor de toepassing van het belastingverdrag in Nederland blijft gevestigd, kan Nederland dividendbelasting heffen na de verplaatsing van de werkelijke leiding.

De voorgestelde aanvullende maatregel beoogt de onderlinge overlegprocedure (Mutual Agreement Procedure (MAP)) te benutten die in steeds meer door Nederland gesloten belastingverdragen is opgenomen ter bepaling van de «woonplaats» van een vennootschap voor de toepassing van het belastingverdrag.¹⁶ De crux van een MAP is dat de fiscale autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderling overleg vaststellen in welke staat een vennootschap voor de toepassing van het verdrag is gevestigd. Het toegangkaartje tot een MAP is de aanwezigheid van een «dubbele woonplaats», dat wil zeggen dat beide staten de vennootschap in beginsel als een inwoner beschouwen. De voorgestelde aanvullende maatregel zorgt ervoor dat dit toegangkaartje aanwezig is in het geval waarin een naar vreemd recht opgerichte vennootschap haar werkelijke leiding verplaatst naar een kwalificerende staat. De initiatiefnemer vindt het belangrijk om de verdragswoonplaats van een naar vreemd recht opgerichte vennootschap die haar zetel (werkelijke leiding) verplaatst naar een kwalificerende staat waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten, te kunnen laten afhangen van de uitkomst van een MAP omdat een MAP bij uitstek beoogt een dam op te werpen tegen veelal vrij eenvoudig te bewerkstelligen zetelverplaatsingen

¹⁴ Vgl. Kamerstukken II, 2017–2018, 34 788, nr. 6, blz. 12.

¹⁵ Artikel 2, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Als een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap haar zetel (werkelijke leiding) verplaatst, wordt die vennootschap voor fiscale doeleinden zonder beperking in de tijd geacht in Nederland te zijn gevestigd, dat wil zeggen óók na tijdsverloop van 10 jaar.

¹⁶ Het opnemen van een MAP-tiebreaker ter bepaling van de doorslaggevende woonplaats van een vennootschap is onderdeel van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid; zie de Notitie fiscaal (verdrags)beleid, 2020, onderdeel 3.3.3 (bijlage bij Kamerstukken II, 2019–2020, 25 087, nr. 256).

– door middel van de verplaatsing van de werkelijke leiding van de vennootschap – die (mede) als drijfveer belastingontwijking hebben. Bij het doorhakken van de knoop in welke staat de vennootschap voor de toepassing van het verdrag is gevestigd, spelen verschillende factoren een rol, waaronder het ontgaan van dividendbelasting.¹⁷

De samenloop tussen de voorgestelde exit-heffing dividendbelasting en de voorgestelde aanvullende maatregel kan aan de hand van onderstaand voorbeeld worden geïllustreerd.

Voorbeeld

Plc. Y is een naar het recht van het Verenigd Koninkrijk opgerichte vennootschap en verplaatst, na een verblijf in Nederland van meer dan vijf jaar, zijn werkelijke leiding van Nederland naar het Verenigd Koninkrijk. Op grond van de voorgestelde aanvullende maatregel wordt Plc. Y geacht nog 10 jaar te zijn gevestigd in Nederland. Of Nederland ook gedurende die tien jaar dividendbelasting kan heffen over de door Plc. Y uitgekeerde dividenden, hangt af van de uitkomst van een MAP tussen de Nederlandse Belastingdienst en de Britse fiscale autoriteiten.¹⁸ De volgende uitkomsten zijn denkbaar:

– Als de uitkomst van de MAP is dat Nederland de verdragswoonplaats «verliest», is de voorgestelde exit-heffing dividendbelasting van toepassing, en wel vlak voorafgaand aan het moment waarop vennootschap voor de toepassing van het verdrag wordt geacht te zijn gevestigd in die andere staat.

– Als de uitkomst van de MAP is dat Nederland de verdragswoonplaats «wint», kan Nederland nog tien jaar op reguliere wijze dividendbelasting heffen over door Plc. Y uitgekeerde dividenden. Na ommekomst van tien jaar is de vestigingsplaatsfictie «uitgewerkt» en houdt Plc. Y alsnog op voor de toepassing van het verdrag inwoner te zijn van Nederland. Vlak voorafgaand aan dat moment is de voorgestelde exit-heffing dividendbelasting van toepassing.

– Als de Nederlandse Belastingdienst en de Britse fiscale autoriteiten niet tot onderlinge overeenstemming kunnen komen, zijn de gevolgen identiek aan het geval waarin Nederland de verdragswoonplaats «wint».

In het oorspronkelijke wetsvoorstel, was een vergelijkbare aanvullende maatregel in geval van zetelverplaatsing opgenomen.¹⁹ In het wetsvoorstel zoals gewijzigd naar aanleiding van het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State was de maatregel vervallen.²⁰ De initiatiefnemer laat thans de aanvullende maatregel, in een fors afgeslankte vorm, terugkeren in het wetsvoorstel. Anders dan de oorspronkelijk voorgestelde maatregel, ziet de maatregel enkel op de verplaatsing van de zetel (werkelijke leiding) naar kwalificerende staten. Daarmee is maatregel meer toegesneden op haar doel, te weten het zoveel mogelijk zekerstellen van de Nederlandse dividendbelastingclaim. Bovendien grijpt de thans voorgestelde maatregel niet aan bij een verblijf van ten minste twee jaar, maar pas bij een verblijf in Nederland van ten minste vijf jaar. De initiatiefnemer acht de maatregel gerechtvaardigd omdat na een verblijf van tenminste vijf jaar een naar vreemd recht opgericht lichaam is «geworteld» in Nederland.

¹⁷ Par. 24.1 van het commentaar op artikel 4 van het OESO-Modelverdrag (2017).

¹⁸ Zie artikel 4, derde lid, van het Belastingverdrag Nederland – Verenigd Koninkrijk.

¹⁹ Kamerstukken II, 2019–2020, 35 523, nr. 3, blz. 8–9.

²⁰ Kamerstukken II, 2020–2021, 35 523, nr. 8.

5. Formele aspecten

De initiatiefnemer acht het van belang om aandacht te besteden aan enkele formele aspecten van het wetsvoorstel, waaronder de rechtsbescherming van de vennootschap en de betrokken aandeelhouders. Zoals uiteengezet in onderdeel 1 van deze toelichting, wordt de voorgestelde exit-heffing van de aandeelhouder geheven door middel van een (fictieve) inhouding door de vennootschap. De vennootschap dient de dividendbelasting vervolgens op aangifte af te dragen aan de Belastingdienst binnen één maand nadat de vennootschap is vertrokken.²¹ Net zoals bij de heffing van dividendbelasting over een regulier dividend, vervult de vennootschap bij de heffing van dividendbelasting over het exit-dividend de functie hulpontvanger.²² De vennootschap heeft bezwaar- en beroepsmogelijkheden tegen de (eigen) afdracht van de dividendbelasting. De bezwaartermijn, die zes weken bedraagt, begint te lopen op de dag na die van de afdracht.²³ De aandeelhouder heeft eveneens bezwaar- en beroepsmogelijkheden, in dit geval tegen de (fictieve) inhouding, en zijn bezwaartermijn van zes weken begint te lopen op de dag ná het vertrek van de vennootschap.²⁴

Ter waarborging van de bezwaar- en beroepsmogelijkheden van een aandeelhouder tegen de (fictieve) inhouding van dividendbelasting is in het wetsvoorstel geregeld dat vennootschap aan de aandeelhouder op een geschikte wijze bekend moet maken dat de (fictieve) inhouding heeft plaatsgevonden. De bekendmaking dient te geschieden op de datum waarop de inhouding wordt geacht te hebben plaatsgevonden. In het geval van een beursgenoteerde onderneming is publicatie op de website van de onderneming een geschikte wijze.

Ten slotte is van belang dat de vennootschap en een aandeelhouder in aanmerking kunnen komen voor een verzoek tot ambtshalve teruggaaf in het geval waarin (bijvoorbeeld) in strijd met de voorgestelde imperatieve inhoudingsvrijstelling voor bepaalde portfolio-aandeelhouders tóch dividendbelasting is ingehouden en afgedragen door de vennootschap.²⁵ Op basis van door de Staatssecretaris van Financiën uitgevaardigd beleid komt evenwel in het geval waarin zowel de aandeelhouder als de vennootschap in beginsel in aanmerking komen voor een ambtshalve teruggaaf, uitsluitend de aandeelhouder in aanmerking voor die teruggaaf van dividendbelasting.²⁶

6. Inwerkingtreding

Bij deze nota van wijziging wordt voorgesteld om de terugwerkende kracht van het wetsvoorstel op te schuiven tot woensdag 8 december 2021, 09.00 uur. De initiatiefnemer acht deze terugwerkende kracht van de voorgestelde exit-heffing noodzakelijk om te voorkomen dat op korte termijn één of enkele hoofdkantoren van beursgenoteerde ondernemingen vertrekken uit Nederland zonder dat er (zoveel mogelijk) wordt afgerekend over de in Nederland opgebouwde dividendbelastingclaim, terwijl die claim niet wordt overgenomen door het land van het ontvangst. Ook acht de initiatiefnemer de terugwerkende kracht tot woensdag 8 december 2021, 09.00 uur noodzakelijk voor de voorgestelde aanvul-

²¹ Zie artikel 7, vierde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965, artikel 10, eerste tweede lid, en artikel 19, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

²² Zie ook Kamerstukken II, 2020–2021, 35 523, nr. 9, blz. 8.

²³ Artikel 22j, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

²⁴ Artikel 22j, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

²⁵ Artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

²⁶ Paragraaf 23, derde lid, van het Besluit fiscaal procesrecht van 15 oktober 2021, nr. 2021–9584.

lende maatregel in geval van zetelverplaatsing. In het algemeen beoogt de voorgestelde terugwerkende kracht van de voorgestelde exit-heffing en de aanvullende maatregel in geval van zetelverplaatsing aankondigingseffecten van het wetsvoorstel te voorkomen.²⁷ De initiatiefnemer herhaalt in dit verband zijn opmerking dat de budgettaire derving van het vertrek van een of enkele hoofdkantoren van beursgenoteerde ondernemingen uit Nederland fors kan zijn gelet op het feit dat van de totale netto-opbrengst van de dividendbelasting het overgrote deel wordt opgebracht door de aandeelhouders van die beursgenoteerde ondernemingen.²⁸

Omdat het niet de bedoeling van de initiatiefnemer is om vennootschappen die vóór tot woensdag 8 december 2021, 09.00 uur hun zetel hebben verplaatst naar een kwalificerende staat «terug te halen» naar Nederland, wordt voorgesteld om de aanvullende maatregel in geval van zetelverplaatsing voor het eerst toepassing te laten vinden op een verplaatsing van de zetel (werkelijke leiding) die plaatsvindt op of na woensdag 8 december 2021, 09.00 uur. In verband hiermee is in het wetsvoorstel een overgangsregeling opgenomen.

Onderdeel A (artikel 2, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt om aan artikel 2, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een nieuwe volzin toe te voegen op grond waarvan de bestaande vestigingsplaatsfictie voor naar Nederlands recht opgerichte vennootschappen onder omstandigheden van toepassing wordt op naar vreemd recht opgerichte vennootschappen. Dat is het geval indien een naar vreemd recht opgerichte vennootschap haar zetel (werkelijke leiding) uit Nederland verplaatst naar een kwalificerende staat na minimaal vijf aaneengesloten kalenderjaren in Nederland te zijn gevestigd. In een dergelijk geval wordt de vennootschap nog geacht tien kalenderjaren in Nederland te zijn gevestigd. De voorgestelde uitbreiding van de vestigingsplaatsfictie maakt deel uit van de voorgestelde aanvullende maatregel in geval van zetelverplaatsing, die uitgebreid is toegelicht in onderdeel 4 van deze toelichting. In aanvulling op die toelichting wordt opgemerkt dat voor «wortelingstermijn» van vijf kalenderjaren door de initiatiefnemer aansluiting is gezocht bij de vestigingsplaatsfictie die (ook) geldt voor naar vreemd recht opgerichte vennootschappen in Hoofdstuk 7 van de Wet inkomstenbelasting 2001.²⁹ De voorgestelde wijziging van artikel 2, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 moet in samenhang worden gezien met de voorgestelde wijziging van artikel 1, derde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat op grond van wetsvoorstel «Wet implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn belastingontwijking» het bestaande artikel 2, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt vernummerd tot artikel 2, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.³⁰

Onderdeel A (artikel 10, eerste lid, onderdeel j, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt om het in het voorgestelde artikel 10, eerste lid, onderdeel j, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen aftrekverbod redactioneel aan te passen als gevolg van het verlaten van

²⁷ Kamerstukken II, 2020–2021, 35 523, nr. 9, blz. 14–15 en Kamerstukken II, 2020–2021, 35 523, nr. 11, blz. 32.

²⁸ Kamerstukken II, 2020–2021, 35 523, nr. 11, blz. 33.

²⁹ Artikel 7.5, zesde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

³⁰ Kamerstukken I, 2020–2021, 35 931, A.

de systematiek van de conserverende naheffingsaanslag dividendbelasting. In het gewijzigde wetsvoorstel is niet langer voorzien in een afzonderlijk verhaalsrecht, maar is het verhaalsrecht gebaseerd op de bestaande regeling van artikel 7, vijfde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965. Met het oog hierop is de formulering van het voorgestelde artikel 10, eerste lid, onderdeel j, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 aangepast. Omdat de dividendbelastingsschuld in het gewijzigde voorstel niet langer kan worden kwijtgescholden, wordt bij deze nota van wijziging tevens geregeld dat het voorgestelde artikel 10, eerste lid, onderdeel j, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet langer betrekking heeft op waardemutaties van de dividendbelastingsschuld.

Onderdeel C (artikel 1, derde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Voorgesteld wordt om aan artikel 1, derde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 een nieuwe volzin toe te voegen op grond waarvan een vennootschap die is opgericht naar vreemd recht en die ten minste vijf aaneengesloten kalenderjaren in Nederland is gevestigd op het tijdstip van het verplaatsen van de werkelijke leiding uit Nederland naar een kwalificerende staat, gedurende een periode van tien kalenderjaren vanaf het tijdstip van die verplaatsing geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd. De wijziging moet in samenhang worden gezien met de voorgestelde wijziging van artikel 2, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De voorgestelde uitbreiding van de vestigingsplaatsficties in de dividend- en vennootschapsbelasting tot naar vreemd recht opgerichte vennootschappen die zijn geworteld in Nederland en die vervolgens hun zetel (werkelijke leiding) verplaatsen naar een kwalificerende staat, vormt een aanvullende maatregel in dit wetsvoorstel die beoogt de heffing van de Nederlandse dividendbelasting onder omstandigheden zeker te stellen na de verplaatsing van de zetel (werkelijke leiding). Voor een uitgebreide toelichting wordt verwezen naar onderdeel 4 van deze toelichting.

Onderdeel C (artikel 3c, vierde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Voorgesteld wordt om de voorgestelde exit-heffing dividendbelasting niet langer van toepassing te laten zijn op situaties waarin een in Nederland gevestigde vennootschap vertrekt naar een andere EU/EER-lidstaat. Hiertoe worden EU/EER-lidstaten in het voorgestelde artikel 3c, vierde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 uitgezonderd van het begrip «kwalificerende staat». De voorgestelde uitsluiting van EU/EER-lidstaten als kwalificerende staat is uitgebreid toegelicht in onderdeel 2 van deze toelichting.

Onderdeel C (artikel 4b van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Voorgesteld wordt om in het voorgestelde artikel 4b, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 een inhoudingsvrijstelling op te nemen voor zover de vertrekkende vennootschap wordt geacht haar winstreserves te hebben uitgedeeld aan:

- Natuurlijke personen of lichamen die in Nederland woonachtig respectievelijk gevestigd zijn (onderdeel a);
- Natuurlijke personen of lichamen die volgens de fiscale wetgeving van een andere EU/EER-lidstaat aldaar woonachtig respectievelijk gevestigd zijn (onderdeel b);

- Natuurlijke personen of lichamen die volgens de fiscale wetgeving van een staat waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een regeling voor dividenden, aldaar woonachtig respectievelijk gevestigd zijn (onderdeel c);
- Natuurlijke personen of lichamen die volgens de fiscale wetgeving van een openbaar lichaam binnen het Rijk waarvoor Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting heeft getroffen, die voorziet in een regeling voor dividenden, aldaar woonachtig respectievelijk gevestigd zijn (onderdeel d);
- Natuurlijke personen of lichamen die volgens de fiscale wetgeving van een land waarmee Nederland een regeling heeft getroffen ter voorkoming van dubbele belasting binnen het Koninkrijk aldaar woonachtig respectievelijk zijn gevestigd (onderdeel e); en
- Natuurlijke personen die een aanmerkelijk belang in de vertrekkende vennootschap hebben in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 (onderdeel f).

De voorgestelde inhoudingsvrijstelling beoogt in de kern de voorgestelde exit-heffing in geval van het vertrek van een hoofdkantoor van een beursgenoteerde onderneming te beperken tot de portfolio-aandeelhouders, zowel natuurlijke personen als lichamen, die woonachtig zijn respectievelijk gevestigd zijn in een derde staat waarmee Nederland géén regeling ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten die voorziet in een regeling voor dividenden.³¹ De voorgestelde inhoudingsvrijstelling is uitgebreid toegelicht in onderdeel 3 van deze toelichting.

In het voorgestelde artikel 4b, tweede lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 is een informatieverplichting opgenomen op grond waarvan de vertrekkende vennootschap binnen een maand na het vertrek aan de Belastingdienst een verklaring moet verstrekken waaruit blijkt in hoeverre aan de voorwaarden van de inhoudingsvrijstelling voor portfolio-aandeelhouders is voldaan. De termijn van een maand sluit aan bij de termijn waarbinnen een aangifte dividendbelasting moet worden ingediend in verband met de exit-heffing. Tevens is in het voorgestelde artikel 4b, tweede lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 de verplichting voor de vertrekkende vennootschap opgenomen om een opgave te doen waaraan bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld. Hierbij moet in elk geval worden gedacht aan de naam, adres en woonplaats/vestigingsplaats van de aandeelhouder. Ingeval de aandeelhouder woonachtig of gevestigd is in een derde staat waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een regeling voor dividenden, moet worden gedacht aan een (kopie van een) door de fiscale autoriteiten van de betrokken verdragsstaat ondertekende woonplaatsverklaring die niet ouder is dan twee jaar voorafgaand aan het vertrek. Een vergelijkbare informatieverplichting bestaat reeds in de Wet op de dividendbelasting 1965 voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling voor deelnemingsdividenden.³² Van belang is dat de voorgestelde inhoudingsvrijstelling ex art. 4b van de Wet op de dividendbelasting 1965 een imperatief karakter heeft.

Het voorgestelde artikel 4b, vierde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 bevat een tweetal flankerende maatregelen. Op grond van het voorgestelde artikel 4b, vierde lid, onderdeel a, van de Wet op de dividendbelasting 1965 is de voorgestelde inhoudingsvrijstelling voor portfolio-aandeelhouders niet van toepassing indien de aandeelhouder niet tevens de uiteindelijk gerechtigde is tot het exit-dividend. Het begrip

³¹ Onder portfolio-aandeelhouders wordt, kort gezegd, verstaan aandeelhouders die minder dan 5% van de aandelen bezitten.

³² Zie artikel 4, elfde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965.

«uiteindelijk gerechtigde» wordt daarbij opgevat conform het bestaande artikel 4, zevende lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965. Op grond van het voorgestelde artikel 4b, vierde lid, onderdeel b, van de Wet op de dividendbelasting 1965 is de voorgestelde inhoudingsvrijstelling voor portfolio-aandeelhouders niet van toepassing indien de aandeelhouder de aandelen met als (een van de) hoofddoel(en) houdt om de exit-heffing bij een ander te ontgaan en er tevens sprake is van (een) kunstmatige constructie(s) of (een)(reeks of samenstel van) transactie(s). Bij deze antimisbruikbepaling moet bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie waarin een aandeelhouder die geen recht heeft op toepassing van de voorgestelde inhoudingsvrijstelling, een eigen vennootschap «tussenschakelt» die wél recht op toepassing van de inhoudingsvrijstelling.

Over enkele aandeelhouders die in aanmerking komen voor de voorgestelde inhoudingsvrijstelling kan nog het volgende worden opgemerkt.

De in art. 4b, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de dividendbelasting 1965 opgenomen inhoudingsvrijstelling voor aandeelhouders die woonachtig of gevestigd zijn in een staat waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een regeling voor dividenden, is op de voet van het voorgestelde artikel 4b, derde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 niet van toepassing ingeval de betrokken aandeelhouder voor de toepassing van een door die staat gesloten belastingverdrag geacht wordt woonachtig of gevestigd te zijn in een staat waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten.

Met de verwijzing in het voorgestelde artikel 4b, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de dividendbelasting 1965 naar aandeelhouders die woonachtig of gevestigd zijn in een openbaar lichaam binnen het Rijk, wordt bedoeld op aandeelhouders die woonachtig of gevestigd zijn op de BES-eilanden. In de Belastingregeling voor het land Nederland is een regeling getroffen ter voorkoming van dubbele belasting.

Met de verwijzing in het voorgestelde artikel 4b, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de dividendbelasting 1965 naar aandeelhouders die woonachtig of gevestigd zijn in een land van het Koninkrijk, wordt bedoeld op aandeelhouders die woonachtig of gevestigd zijn op Aruba, Curaçao of Sint Maarten. De regelingen ter voorkoming van dubbele belasting die zijn getroffen bestaan uit de Belastingregeling Nederland-Curaçao, de Belastingregeling Nederland-Sint Maarten en, in relatie tot Aruba, de Belastingregeling voor het Koninkrijk.

In het voorgestelde artikel 4b, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de dividendbelasting 1965 is een inhoudingsvrijstelling opgenomen voor een natuurlijke persoon die een aanmerkelijk belang heeft in de vertrekkende vennootschap in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001. In verband met deze inhoudingsvrijstelling voor aanmerkelijkbelanghouders wordt voorgesteld om de aanvankelijk voorgestelde delegatiebepaling ex artikel 3c, negende lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 op grond waarvan nadere regels kunnen worden gesteld met betrekking tot de samenloop van de heffing van inkomstenbelasting in box 2 en de eindafrekeningsuitdeling, bij deze nota van wijziging te laten vervallen. Naar de mening van de initiatiefnemer mag worden verondersteld dat de Nederlandse belastingclaim op aandeelhoudersniveau voldoende is gewaarborgd ingeval de aandeelhouder een aanmerkelijkbelanghouder is.³³

³³ Vgl. Kamerstukken II, 2020–2021, 35 523, nr. 11, blz. 47.

Voorgesteld wordt om een zesde en zevende lid toe te voegen aan het bestaande artikel 7 van de Wet op de dividendbelasting 1965 met het oog op de inpassing van de voorgestelde exit-heffing in de bestaande heffingssystematiek van de dividendbelasting. Zoals toegelicht in onderdeel 1 van deze toelichting is het uitgangspunt dat op grond van het bestaande artikel 7, vijfde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 de dividendbelasting over het voorgestelde exit-dividend wordt geheven door middel van een veronderstelde inhouding op die uitdeling. Deze bestaande bepaling ziet in het algemeen op de opbrengsten van aandelen waarvan de dividendbelasting de opbrengst in geld overtreft. De dividendbelasting over het exit-dividend «overtreft» uit de aard der zaak – het is immers een veronderstelde winstuitdeling – «de opbrengst in geld.» Het bestaande artikel 7, vijfde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 regelt twee zaken:

- Een fictieve inhouding van dividendbelasting op het moment dat het exit-dividend ter beschikking wordt gesteld (de inhouding vindt niet werkelijk plaats, maar er wordt geacht te zij ingehouden);
- Een verhaalsrecht voor de inhoudingsplichtige op de aandeelhouder (ter grootte van de fictieve inhouding).

In het voorgestelde zesde lid van artikel 7 van de Wet op de dividendbelasting 1965 wordt vervolgens gepreciseerd dat de eindafrekeningsuitdeling geacht wordt ter beschikking te zijn gesteld op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het vertrek van de vennootschap uit Nederland naar een kwalificerende staat. De bij wege van fictie ingehouden dividendbelasting dient de vennootschap vervolgens op de voet van het bestaande artikel 7, vierde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 op aangifte af te dragen. In verband met de bezwaar- en beroepsmogelijkheden van een aandeelhouder tegen de (fictieve) inhouding van dividendbelasting bepaalt het voorgestelde zevende lid van artikel 7 van de Wet op de dividendbelasting 1965 dat de vennootschap aan de aandeelhouder op een geschikte wijze bekend moet maken dat de (fictieve) inhouding heeft plaatsgevonden. De bekendmaking dient te geschieden op de datum waarop de inhouding wordt geacht te hebben plaatsgevonden. In het geval van een beursgenoteerde onderneming is publicatie op de website van de onderneming een geschikte wijze.

Vanwege het meelopen van de voorgestelde exit-heffing in de bestaande wijze van heffing van dividendbelasting, komt het aanvankelijk voorgestelde artikel 7a Wet op de dividendbelasting 1965 bij deze nota van wijziging in zijn geheel te vervallen. Dat geldt ook voor het in het voorgestelde artikel 7a, achtste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 opgenomen specifieke verhaalsrecht voor de vennootschap op de aandeelhouder ter grootte van de verschuldigde dividendbelasting over het exit-dividend. Omdat een dergelijk verhaalsrecht in het wetsvoorstel ná deze nota van wijziging automatisch voortvloeit uit het bestaande artikel 7, vijfde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965, bestaat er volgens de initiatiefnemer niet langer behoefte aan het oorspronkelijk voorgestelde specifieke verhaalsrecht. Voor de goede orde merkt de initiatiefnemer op dat in het wetsvoorstel ongewijzigd blijft dat géén brutering hoeft plaats te vinden als de vennootschap zou besluiten geen gebruik te maken van het verhaalsrecht en aldus de dividendbelasting over de eindafrekeningsuitdeling voor eigen rekening zou nemen.³⁴

³⁴ Zie het voorgestelde artikel 6, derde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965.

Onderdeel C (artikel 10, zevende lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Voorgesteld wordt om een teruggaaf van de geheven dividendbelasting over het exit-dividend op de voet van artikel 10 Wet op de dividendbelasting 1965 slechts mogelijk te maken voor zover een niet aan een winstbelasting onderworpen lichaam dat om teruggaaf verzoekt, aannemelijk maakt dat de dividendbelasting door de inhoudingsplichtige op hem is verhaald. Deze additionele voorwaarde wordt opgenomen in een voorgesteld zevende lid. Voor de goede orde wijst de initiatiefnemer erop dat slechts aan een teruggaafverzoek op de voet van artikel 10 Wet op de dividendbelasting 1965 wordt toegekomen, en dus in aanraking wordt gekomen met de voorgestelde additionele voorwaarde, indien de voorgestelde (imperatieve) inhoudingsvrijstelling ex art. 4b van de Wet op de dividendbelasting 1965 toepassing mist. Als voorbeeld kan aan een niet aan de winstbelasting onderworpen pensioenfonds worden genoemd dat is gevestigd in een derde staat waarmee Nederland géén belastingverdrag, maar (slechts) een inlichtingenuitwisselingsverdrag heeft gesloten. Dit pensioenfonds komt vanwege zijn vestigingsplaats niet in aanmerking voor de voorgestelde inhoudingsvrijstelling ex art. 4b van de Wet op de dividendbelasting 1965. Op grond van het bestaande artikel 10, derde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 kan dit pensioenfonds evenwel een verzoek doen aan de Nederlandse Belastingdienst tot teruggaaf van de dividendbelasting. Voorgesteld wordt om aan de die teruggaaf de voorwaarde te stellen dat de dividendbelasting door de vennootschap op dit pensioenfonds is verhaald.

Onderdeel C (artikel 10a, zevende lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Voorgesteld wordt om een teruggaaf van de geheven dividendbelasting over de eindafrekeningsuitdeling op de voet van artikel 10a Wet op de dividendbelasting 1965 alleen mogelijk te maken voor zover een buitenlandse portfolio-aandeelhouder aannemelijk maakt dat de dividendbelasting door de inhoudingsplichtige op hem is verhaald. Voor de goede orde wijst de initiatiefnemer erop dat slechts aan een teruggaafverzoek op de voet van artikel 10a Wet op de dividendbelasting 1965 wordt toegekomen, en dus in aanraking wordt gekomen met de voorgestelde additionele voorwaarde, indien de voorgestelde (imperatieve) inhoudingsvrijstelling ex art. 4b van de Wet op de dividendbelasting 1965 toepassing mist. Ter illustratie kan worden gewezen aan een natuurlijke persoon die woont in een derde staat waarmee Nederland géén belastingverdrag, wel een inlichtingenuitwisselingsverdrag heeft gesloten. Deze natuurlijke persoon komt vanwege zijn woonplaats niet in aanmerking voor de voorgestelde inhoudingsvrijstelling ex art. 4b van de Wet op de dividendbelasting 1965. Op grond van het bestaande artikel 10a, tweede lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 komt de natuurlijke persoon door middel een verzoek aan de Nederlandse Belastingdienst onder bepaalde voorwaarden in aanmerking voor een teruggaaf van de dividendbelasting. Voorgesteld wordt om aan de die teruggaaf de additionele voorwaarde te stellen dat de dividendbelasting door de vennootschap op de natuurlijke persoon is verhaald.

Onderdeel E (artikel 41a van de Invorderingswet 1990)

De initiatiefnemer acht het onveranderd wenselijk om de in Nederland «achtergebleven» groepsvennootschappen van de «vertrokken» vennootschap in voorkomende gevallen aansprakelijk te kunnen stellen voor de dividendbelasting die is verschuldigd over een de eindafrekeningsuitdeling. Voorgesteld wordt om de in voorgestelde artikel 41 van de

Invorderingswet 1990 opgenomen aansprakelijkheidsstelling in concernverband voor de exit-heffing dividendbelasting redactioneel aan te passen als gevolg van het verlaten van de systematiek van de conserverende naheffingsaanslag dividendbelasting. Na de redactionele aanpassing ziet de voorgestelde aansprakelijkheidsstelling op de afdrachtschuld die de vertrekkende vennootschap op de voet van het bestaande artikel 7, vierde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 heeft in verband met de voorgestelde eindafrekeningsuitdeling.

Onderdeel F (inwerkingtredingsbepaling)

Voorgesteld wordt om de terugwerkende kracht van het wetsvoorstel te beperken tot woensdag 8 december 2021, 09.00 uur, met dien verstande dat de aanvullende maatregel in geval van zetelverplaatsing voor het eerst toepassing vindt op een zetelverplaatsing die plaatsvindt op of na woensdag 8 december 2021, 09.00 uur. In onderdeel 6 van deze toelichting is de terugwerkende kracht uitgebreid toegelicht.

Van der Lee