



**Naam dienstonderdeel**  
Kennisgroep Formeel Recht

**Contactpersoon**

5.1.2e

M 06 5.1.2e  
5.1.2e@belastingdienst.nl

**Datum**  
9 november 2020

**Versienummer**  
20-206-0010

# memo

## Onderwerp

Naheffingsbevoegdheid bij dividendstripping

### Casus

De in Nederland gevestigde dochtervennootschap NL BV (inhoudingsplichtige) keert een dividend uit aan de in Luxemburg gevestigde moedervennootschap LuxCo (belastingplichtige).

NL BV houdt op deze dividenduitkering geen dividendbelasting in met een beroep op een (veronderstelde) nationale vrijstelling of richtlijn. NL BV stelt dat zij het afzien van inhouding van dividendbelasting mondeling heeft afgestemd met (de belastingadviseur van) haar moedervennootschap LuxCo.

De inspecteur is daarentegen van mening dat de Nederlandse dochtervennootschap NL BV wel dividendbelasting had moeten inhouden vanwege dividendstripping (artikel 4, vierde en zevende lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965) en is voornemens een naheffingsaanslag dividendbelasting op te leggen aan NL BV.

67 Awr

In (onderdeel 4.2 van) het Besluit van 14 juni 2019, nr. 2019-10144, Stcrt. 2019, 34685 (hierna: het Besluit) is beleidsmatig geregeld op welke wijze een inhoudingsplichtige zich in gevallen van dividendstripping kan vrijwaren van een naheffingsaanslag dividendbelasting.

### Vragen

1. Is artikel 20, tweede lid, tweede volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) van dwingende aard of mag de inspecteur een keuze maken aan wie de naheffingsaanslag wordt opgelegd?
2. Zijn de in onderdeel 4.2 van het Besluit opgenomen vereisten ("verklaring van dividendontvanger" en "te goeder trouw") cumulatief of alternatief?
3. Is op grond van het Besluit een mondelinge "verklaring van dividendontvanger" voldoende voor vrijwaring?
4. Wat wordt verstaan onder "te goeder trouw"?

5. Als voldaan wordt aan de twee vereisten van onderdeel 4.2 van het Besluit, kan de inspecteur dan op grond van het Besluit toch een naheffingsaanslag opleggen aan de inhoudingsplichtige?

#### **Antwoorden**

1. Artikel 20, tweede lid, tweede volzin, AWR is van dwingende aard. De inspecteur heeft niet de keuzevrijheid de naheffingsaanslag op te leggen aan hetzij de inhoudingsplichtige hetzij een ander.
2. De in onderdeel 4.2 van het Besluit opgenomen vereisten ("verklaring van dividendontvanger" en "te goeder trouw") zijn cumulatieve vereisten.
3. Nee.
4. Onder 'goede trouw' wordt verstaan goede trouw zoals omschreven in artikel 3:11 van het Burgerlijk Wetboek (BW).
5. Nee.

#### **Beschouwing** (interne toelichting; maakt geen onderdeel uit van het antwoord)

##### *Algemeen (Wet, beleid en jurisprudentie)*

Artikel 20 AWR luidt, voor zover van belang, als volgt:

*"2. De naheffing geschiedt bij wege van naheffingsaanslag, die wordt opgelegd aan degene, die de belasting had behoren te betalen, dan wel aan degene aan wie ten onrechte, of tot een te hoog bedrag, vrijstelling of vermindering van inhouding dan wel teruggaaf is verleend. In gevallen waarin ten gevolge van het niet naleven van bepalingen van de belastingwet door een ander dan de belastingplichtige, onderscheidenlijk de inhoudingsplichtige, te weinig belasting is geheven, wordt de naheffingsaanslag aan die ander opgelegd."*

Artikel 3:11 BW luidt als volgt:

*"Goede trouw van een persoon, vereist voor enig rechtsgevolg, ontbreekt niet alleen, indien hij de feiten of het recht, waarop zijn goede trouw betrekking moet hebben, kende, maar ook indien hij ze in de gegeven omstandigheden behoorde te kennen. Onmogelijkheid van onderzoek belet niet dat degene die goede reden tot twijfel had, aangemerkt wordt als iemand die de feiten of het recht behoorde te kennen."*

In onderdeel 4.2 van het Besluit van 14 juni 2019, nr. 2019-10144, Stcrt. 2019, 34685 is het volgende opgenomen:

#### **"4.2. Vrijwaring van naheffing dividendbelasting bij dividendstripping**

*Wanneer ten onrechte is afgezien van inhouding van dividendbelasting of tot een te laag bedrag is ingehouden, kan de inspecteur een naheffingsaanslag opleggen aan de inhoudingsplichtige. Als de te lage heffing echter te wijten is aan het niet naleven van bepalingen van de belastingwet door een ander dan de inhoudingsplichtige, kan de naheffingsaanslag worden opgelegd aan die ander. Deze situatie kan zich voordoen indien de dividendontvanger onjuiste informatie heeft verstrekt.*

*In een situatie waarin de inhoudingsplichtige te weinig dividendbelasting heeft afgedragen ten gevolge van het niet naleven van bepalingen van de belastingwet door de dividendontvanger, hanteert de Belastingdienst als uitgangspunt dat de naheffingsaanslag niet wordt opgelegd aan de inhoudingsplichtige indien:*

1. *de inhoudingsplichtige op het moment van dividenduitkering in het bezit is van een verklaring van de dividendontvanger, dat deze uit hoofde van zijn eigendomsrecht van de desbetreffende effecten op de datum van de betaalbaarstelling uiteindelijk*

- gerechtigd is tot de inkomsten uit deze effecten en dat hij de effecten niet heeft verkregen ingevolge enige overeenkomst, optie of regeling, waarbij hij is overeengekomen of kan worden verplicht de effecten weer te verkopen of over te dragen of soortgelijke effecten weer te verkopen of over te dragen, en*
2. *de inhoudingsplichtige te goeder trouw is.*

In HR 21 januari 2011, nr. 09/02836, ECLI:NL:HR:2011:BP1463, BNB 2011/131, is het volgende overwogen:

*"4.3.2. (...) Ter zake van belastingen die worden geheven door middel van afdracht op aangifte, moet naheffing volgens de eerste volzin van artikel 20, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen plaatsvinden bij degene die de belasting op aangifte had moeten afdragen (de inhoudingsplichtige). De tweede volzin van voornoemd lid 2 bevat een uitzondering op deze hoofdregel. Die uitzondering houdt in dat in gevallen waarin ten gevolge van het niet naleven van bepalingen van de belastingwet door een ander dan de inhoudingsplichtige te weinig belasting is geheven, de naheffingsaanslag wordt opgelegd aan die ander. Deze regeling laat de inspecteur geen keuzevrijheid. Hierbij verdient nog opmerking dat naheffing bij een ander niet kan plaatsvinden indien de inhoudingsplichtige wist of redelijkerwijs behoorde te weten dat hij te weinig belasting afdroeg, aangezien de te lage heffing in een zodanig geval is terug te voeren op een onjuiste handelwijze van de inhoudingsplichtige zelf en derhalve niet kan worden aangemerkt als het gevolg van de handelwijze van een ander (vgl. HR 18 november 1987, nr. 24139, BNB 1988/61)."*

*Ten aanzien van vraag 1 (Degene van wie kan worden nageheven/Keuzevrijheid?)*

In artikel 20, tweede lid, eerste volzin, AWR is bepaald dat de naheffingsaanslag wordt opgelegd aan degene die de belasting had behoren te betalen, dan wel aan degene aan wie ten onrechte of tot een te hoog bedrag vrijstelling of vermindering van inhouding dan wel teruggaaf van belasting is verleend. Daaronder valt ook de inhoudingsplichtige. In beginsel dient dus te worden nageheven bij de inhoudingsplichtige. Dat is de hoofdregel.

Als 'een ander' dan de inhoudingsplichtige 'bepalingen van de belastingwet' niet heeft nageleefd, waardoor er te weinig belasting is betaald, wordt nageheven van die ander (artikel 20, tweede lid, tweede volzin, AWR). Deze bepaling is dwingend geformuleerd zodat de inspecteur geen keuze(vrijheid) heeft om in dergelijke gevallen toch een naheffingsaanslag aan de inhoudingsplichtige op te leggen (zie eerdergenoemd arrest HR 21 januari 2011, nr. 09/02836, BNB 2011/131). In dit arrest is voorts geoordeeld dat naheffing bij een ander niet kan plaatsvinden indien de inhoudingsplichtige wist of redelijkerwijs behoorde te weten dat hij te weinig belasting afdroeg, aangezien de te lage heffing in een zodanig geval is terug te voeren op een onjuiste handelwijze van de inhoudingsplichtige zelf en derhalve niet kan worden aangemerkt als het gevolg van de handelwijze van een ander.

Onder 'bepalingen van de belastingwet' in artikel 20, tweede lid, tweede volzin AWR worden ook beleidsregels gerekend waar inhoudingsplichtigen zich op basis van het vertrouwensbeginsel op kunnen beroepen (HR 11 januari 1989, nr. 25412, BNB 1989/79).

In het onderhavige geval kan de inspecteur derhalve een naheffingsaanslag dividendbelasting opleggen aan de inhoudingsplichtige NL BV:

- indien de te lage belastingafdracht niet (geheel) is toe te schrijven aan LuxCo; of

- indien NL BV wist of behoorde te weten dat zij te weinig belasting afdroeg.

Hoewel de inspecteur niet vrij is in zijn keuze om bij de inhoudingsplichtige of bij 'een ander' na te heffen, staat hij in zoverre toch voor een keuze omdat hij een inschatting moet maken inzake de schuld van de ander en/of wetenschap van de inhoudingsplichtige met betrekking tot het feit dat te weinig belasting is betaald.

*Ten aanzien van vraag 2 (Vrijwaring inhoudingsplichtige bij dividendstripping)*

In onderdeel 4.2 van het Besluit is beleidsmatig geregeld op welke wijze de inhoudingsplichtige zich in gevallen van dividendstripping kan vrijwaren van naheffingsaanslagen dividendbelasting. Geen naheffingsaanslag dividendbelasting wordt - kort gezegd - opgelegd aan de inhoudingsplichtige indien de inhoudingsplichtige in het bezit is van een verklaring van de dividendontvanger en de inhoudingsplichtige te goeder trouw is. Deze twee vereisten betreffen - vanwege de in het Besluit gehanteerde term "en" - cumulatieve vereisten. Dat is ook logisch, want waarom een inhoudingsplichtige vrijwaren die te kwader trouw is maar kennelijk wel beschikt over een (valse) verklaring van de dividendontvanger.

*Ten aanzien van vraag 3 (Mondelinge of schriftelijke verklaring dividendontvanger)*

In onderdeel 4.2 van het Besluit is de - om voor vrijwaring in aanmerking te komen - voorwaarde opgenomen dat "de inhoudingsplichtige op het moment van dividenduitkering in het bezit is van een verklaring van de dividendontvanger dat deze uit hoofde van zijn eigendomsrecht van de desbetreffende effecten op de datum van de betaalbaarstelling uiteindelijk gerechtigd is tot de inkomsten uit deze effecten (...)". In het Besluit wordt niet expliciet de eis gesteld dat de inhoudingsplichtige op het moment van dividenduitkering beschikt over een *schriftelijke* verklaring van de dividendontvanger, maar de term "bezit" (welke term in het normale spraakgebruik een fysieke connotatie heeft) duidt op de aanwezigheid van een schriftelijke (in plaats van een mondelinge) verklaring. Om dit te verduidelijken verdient het aanbeveling om de term "schriftelijk" aan deze paragraaf van het beleidsbesluit toe te voegen.

*Ten aanzien van vraag 4 (Begrip "te goeder trouw")*

Met 'goede trouw' wordt bedoeld op de (geobjectiveerde) subjectieve goede trouw zoals omschreven in artikel 3:11 BW. Deze bepaling vindt ook buiten het (civielrechtelijke) vermogensrecht toepassing, voor zover de aard van de rechtsbetrekking zich daartegen niet verzet (zie artikel 3:15 BW). Bij de (geobjectiveerde) subjectieve goede trouw zijn in beginsel zowel de objectieve als de subjectieve goede trouw van de belastingplichtige (in casu inhoudingsplichtige) in beginsel relevant. Iemand is objectief te goeder trouw als hij, ongeacht zijn (subjectieve) gezindheid, handelt zoals het - naar (objectieve) maatstaven van redelijkheid en billijkheid - behoort (zie Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-III\* 2010/394). In het onderhavige geval is relevant de eventuele goede trouw van de inhoudingsplichtige die zich op het intreden van enig rechtsgevolg (in casu vrijwaring) wil beroepen. Van degene die zich op het intreden van enig rechtsgevolg wil beroepen, kan worden verlangd dat hij, "zo hij reden had om te twijfelen", onderzoek verricht om zich "van de werkelijke toestand op de hoogte (...) te stellen" (zie Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-III\* 2010/134).

*Ten aanzien van vraag 5 (Toch naheffen bij inhoudingsplichtige indien voldaan is aan vrijwaringsvereisten?)*

Indien inhoudingsplichtige heeft voldaan aan de twee in onderdeel 4.2 van het Besluit gestelde vereisten om gevrijwaard te worden van naheffing van dividendbelasting, dan staat artikel 4:84 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) aan naheffing in de weg. Artikel 4:84 Awb bepaalt dat "een bestuursorgaan handelt overeenkomstig de beleidsregel".