

Vragen gesteld door de leden der Kamer, met de daarop door de regering gegeven antwoorden

753

Vragen van het lid **Leijten** (SP) aan de Staatssecretaris van Financiën over *de Wet Bronbelasting 2020* (ingezonden 29 oktober 2018).

Antwoord van Staatssecretaris **Snel** (Financiën) (ontvangen 27 november 2018).

Vraag 1

Kent u het artikel «Wetenschappers: Bronbelasting is vooral een pr-stunt van het kabinet» en het artikel «Bronbelasting 2020: een wassen neus»?^{1 2} Wat is uw reactie op deze artikelen?

Antwoord 1

Het kabinet heeft een ambitieuze agenda opgesteld om belastingontwijking aan te pakken. Dat wordt internationaal ook onderkend, bijvoorbeeld door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO). In de voortgangsrapportage over het project inzake Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) en het landenexamen dit jaar wordt Nederland expliciet genoemd als land dat recentelijk een grote hervorming heeft aangekondigd waarbij op sommige vlakken verder wordt gegaan dan de minimumstandaarden.³ Alle maatregelen in het kader van de aanpak van belastingontwijking (en belastingontduiking) zijn beschreven in mijn brief van 23 februari van dit jaar. In deze brief wordt een groot aantal maatregelen aangekondigd om de belastinggrondslag van zowel Nederland als andere landen te beschermen en de transparantie en integriteit te bevorderen.

De auteurs van het artikel in het Weekblad Fiscaal Recht hebben kritiek op de keuzes van het kabinet bij de vormgeving van een van deze maatregelen. Hoewel het voorstel voor de conditionele bronbelasting op dividenden, waarop deze auteurs zich baseren, inmiddels is uitgesteld, zal ik ingaan op deze kritiekpunten omdat zij ook relevantie hebben voor de conditionele bronbelasting op rente en royalty's die het kabinet per 2021 wil invoeren.

¹ Trouw, 17 oktober 2018 <https://www.trouw.nl/home/wetenschappers-bronbelasting-is-vooral-een-pr-stunt-van-het-kabinet-ab038c65/>
Weekblad voor Fiscaal Recht 2018/190

² https://www.navigator.nl/document/idpass2e05b87db5a44867892bef62106a8003?ctx=WKNL_CSL_183

³ <http://www.oecd.org/ctp/inclusive-framework-on-beps-progress-report-june-2017-july-2018.htm>;
<http://www.oecd.org/eco/surveys/Netherlands-2018-OECD-economic-survey-overview.pdf>

Over die bronbelasting heb ik in het wetgevingsoverleg op 9 november 2018 en de plenaire behandeling op 14 november 2018 ook al het een en ander gezegd.

Met de voorgenomen conditionele bronbelasting op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties zullen rechtstreekse rente- en royaltybetalingen naar deze jurisdicties worden belast met deze bronbelasting. Rente- en royaltybetalingen naar andere jurisdicties worden in principe niet belast. Voor de situatie dat een rente- en royaltybetaling via een tussenhoudster in zo'n andere jurisdictie naar een laagbelastende jurisdictie loopt, is het kabinet voornemens om een antimisbruikbepaling op te nemen. De mogelijkheden om dit te bestrijden met een antimisbruikbepaling worden echter wel beperkt door het EU-recht.

Op basis van het EU-recht, in het bijzonder de vrijheid van vestiging en de rente- en royaltyrichtlijn, mag een rente- of royaltybetaling aan een (gelieerd) lichaam dat is gevestigd in een andere EU/EER-lidstaat enkel met bronbelasting worden belast indien sprake is van een misbruiksituatie.⁴ Het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) legt een misbruiksituatie eng uit; er is (slechts) sprake van een misbruiksituatie indien het gaat om een volstrekt kunstmatige constructie die is bedoeld om belasting te ontwijken.

De kritiek van de auteurs ziet voornamelijk op het feit dat deze EU-rechtelijke beperking niet geldt in verhouding tot derde landen. De antimisbruikbepaling zou dus strenger kunnen worden ingevuld in verhouding tot tussenhoudsters in derde landen. Zij schrijven echter ook: «Zelfs als het kabinet aan al onze punten van kritiek tegemoet zou komen, blijft het daarom mogelijk om de voorgestelde bronbelasting te vermijden door betalingen van dividend, rente en royalty's om te leiden via een EU/EER-land dat geen bronbelasting op deze betalingen kent.» Doordat dit mogelijk blijft zal een verzwaring van de antimisbruikbepaling richting derde landen naar mijn verwachting een (zeer) beperkt effect hebben. Vanwege dit beperkte effect, heb ik in het wetsvoorstel dat voorzag in een bronbelasting op dividenduitkeringen naar laagbelastende jurisdicties geen onderscheid gemaakt tussen een tussenhoudster gevestigd in een derde land en een tussenhoudster gevestigd in een EU/EER-lidstaat.⁵ Momenteel ben ik bezig met het uitwerken van de bronbelasting op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties. Bij de besluitvorming zal ik ook dit punt meewegen.

Het kabinet wil met de bronbelasting op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties een robuuste maatregel tegen belastingontwijking nemen. Bij de vormgeving van de bronbelasting dient echter wel rekening gehouden te worden met het EU-recht en de uitvoerbaarheid. Door de bronbelasting zal Nederland niet langer fungeren als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties. Met een unilaterale maatregel, zoals de bronbelasting, kan Nederland echter niet voorkomen dat andere landen deze functie als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties overnemen. Wereldwijde belastingontwijking zal internationaal moeten worden aangepakt. Het kabinet zal dan ook blijven inzetten op een internationaal gecoördineerde aanpak. Een van de punten waar het kabinet momenteel voor pleit in EU-verband is het introduceren van een verplichting om rente- en royaltybetalingen naar landen op de EU-zwarte lijst te belasten met een bronbelasting of een soortgelijke maatregel.

Vraag 2

Hoeveel zegt het statutaire tarief over de vraag of een land een laagbelastende jurisdictie is? Erkent u dat een hoog statutair tarief in combinatie met relatief veel grondslagversmallers kan resulteren in lage belastingen?

⁴ De CFC-maatregel valt onder de reikwijdte van de vrijheid van kapitaalverkeer. De inhoudingsvrijstelling en de buitenlandse aanmerkelijkbelangregeling vallen onder de reikwijdte van de vrijheid van kapitaalverkeer en de Moederdochterrichtlijn. Het toepassingsbereik van de vrijheid van kapitaalverkeer is – in tegenstelling tot de vrijheid van vestiging – niet beperkt tot EU-lidstaten. Deze limiteert dus ook de mogelijkheden van een antimisbruikbepaling in relatie tot derde landen.

⁵ De mogelijkheid om tegenbewijs te leveren om zodoende aannemelijk te maken dat – ondanks dat niet voldaan is aan de substance-eisen – toch geen sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie stond in dit wetsvoorstel wel enkel open voor een tussenhoudsters in een EU-lidstaat.

Antwoord 2

Het klopt dat een hoog statutair tarief in combinatie met relatief veel grondslagversmallers kan resulteren in een laag effectief tarief. Vandaar dat de conditionele bronbelasting op rente en royaltybetalingen (en de aanvullende CFC-maatregel) idealiter van toepassing zou zijn op rente- en royaltybetalingen (en deelnemingen) die niet of tegen een laag effectief tarief worden belast. Bij de vormgeving van de bronbelasting dien ik echter ook rekening te houden met de uitvoerbaarheid. Het is uitermate complex om op basis van objectieve criteria een landenlijst samen te stellen met landen met een laag effectief tarief. In EU-verband wordt wel beoordeeld of sprake is van landen met een preferentieel schadelijk belastingregime. Hierdoor zal de conditionele bronbelasting ook van toepassing kunnen zijn op landen met een statutair tarief van 9% of meer. Het effectieve tarief van een individuele belastingplichtige is bovendien afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. Hierdoor leent een effectieftarieftoets zich niet voor een benadering per land, maar meer voor een case-by-casebenadering. In zo'n benadering dient per rente- en royaltybetaling te worden berekend wat het effectieve tarief is van deze betaling bij de ontvanger. Oftewel bij iedere rente- en royaltybetaling aan een gelieerd lichaam zou de betaler moeten nagaan of deze betaling in voldoende mate wordt belast bij de ontvanger en zou de Belastingdienst op al deze betalingen toezicht moeten houden. Hiervoor zou veel en hooggekwalificeerde toezichtscapaciteit nodig zijn. Op basis van het statutaire tarief en de EU-lijst van niet-coöperatieve jurisdicties kan wel een lijst worden samengesteld. Deze lijst bevat veel jurisdicties die we in het spraakgebruik vaak als belastingparadijs aanduiden. Daarnaast verlaagt een lijst de administratieve lasten voor het bedrijfsleven en vermindert het de uitvoeringscomplexiteit voor de Belastingdienst aanzienlijk. Indien er sprake is van een rente- of royaltybetaling aan een gelieerd lichaam dat is gevestigd in een land dat staat op deze lijst, is de conditionele bronbelasting verschuldigd. Hierdoor worden deze stromen naar verwachting effectief bestreden.

Vraag 3

Is het gezien voorgaande vraag niet logischer om het effectieve tarief te hanteren in plaats van het statutaire? Kunt u uw antwoord toelichten?

Antwoord 3

Zie antwoord op vraag 2.

Vraag 4

Waarom wordt niet aangesloten bij de anti-winstdrainagebepaling in de vennootschapsbelasting (Vpb) en de reële heffingstoets van de deelnemingsvrijstelling, welke uitgaan van een effectief tarief van 10%? Waarom wordt niet aangesloten bij de ATAD-richtlijn (Anti Tax Avoidance Directive), specifiek de maatregel voor CFC's (Controlled Foreign Companies), welke een grens hanteert van precies de helft van het tarief van de Nederlandse Vpb?

Antwoord 4

In vergelijking met de voorgenomen bronbelasting op rente- en royaltybetalingen is de reële heffingstoets in de anti-winstdrainagebepaling van artikel 10a Wet Vpb 1969 en in de deelnemingsvrijstelling slechts in een beperkt aantal gevallen van toepassing. Een reële heffingstoets in de conditionele bronbelasting zou beoordeeld moeten worden voor alle rente- en royaltybetalingen aan gelieerde lichamen. Genoemd artikel 10a bevat een rentaftrekbeperking die gericht is tegen winstdrainage. De in dat artikel opgenomen reële heffingstoets ziet daarom enkel op rentebetalingen verschuldigd aan gelieerde lichamen die verband houden met een van de in dat artikel genoemde «besmette rechtshandelingen». De reële heffingstoets in de deelnemingsvrijstelling ziet enkel op laagbelaste beleggingsdeelnemingen. Hoewel ATAD1 de mogelijkheid biedt om bij de uitwerking van een CFC-maatregel op basis van model A aan te sluiten bij de helft van de effectieve vennootschapsbelastingdruk van een lidstaat is dat – ook voor de CFC-maatregel – om de bij in het antwoord op vraag 2 genoemde redenen onwenselijk. Aansluiten bij een statutair tarief van de helft van het tarief van de Nederlandse vennootschapsbelasting zou resulteren in een statutairtarieftoets van 12,5%. De landen met een statutair tarief tussen de 9% en 12,5%

zijn in het algemeen niet de landen die in verband worden gebracht met belastingontwijking. Daarnaast zou dit resulteren in het opnemen van EU-lidstaten op de lijst met laagbelastende jurisdicties. Op basis van de vrijheid van vestiging en de rente- en royaltyrichtlijn is het echter in principe niet toegestaan om bronbelasting te heffen op rente- en royaltybetalingen aan lichamen die zijn gevestigd in een ander EU/EER-lidstaat

Vraag 5

Waarom geldt de bronbelasting alleen bij betalingen aan gelieerde lichamen? Kunt u aantonen dat er geen belastingontwijking voorkomt bij betalingen aan niet-gelieerde lichamen? Kunt u uw antwoord toelichten?

Antwoord 5

Het risico op belastingontwijking is groter binnen concernverhoudingen. Buiten concernverband is het risico op belastingontwijking kleiner, doordat de partijen op zakelijk basis met elkaar handelen. Dit betekent niet dat het risico op belastingontwijking buiten concernverband volledig is uitgesloten. De keuze om de voorgenomen bronbelasting enkel van toepassing te laten zijn op rente- en royaltybetalingen aan gelieerde lichamen vindt zijn oorsprong dan ook in een andere reden. Door aan te sluiten bij het door het HvJ EU ontwikkelde criterium voor gelieerdheid, valt de maatregel volgens de jurisprudentie van dat Hof onder de reikwijdte van de vrijheid van vestiging.⁶ Indien voor een ander criterium zou worden gekozen waardoor eerder sprake zou zijn van gelieerdheid zou de conditionele bronbelasting vallen onder de reikwijdte van de vrijheid van kapitaalverkeer. Het EU-recht zou in dat laatste geval de mogelijkheden om bronbelasting te heffen aanzienlijk beperken. Dat komt omdat het vrije kapitaalverkeer, anders dan de vrijheid van vestiging, ook geldt ten aanzien van derde landen. In dat geval is het – kort gezegd – niet toegestaan zijn om rente- en royaltybetaling aan een lichaam in een laagbelastende jurisdictie nadeliger te behandelen dan een soortgelijke betaling aan een in Nederland gevestigd lichaam. Dit zou enkel toegestaan zijn als er sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie die is bedoeld om belasting te ontwijken. Dit zou inhouden dat geen bronbelasting geheven zou mogen worden indien voldoende substance aanwezig is in het lichaam dat is gevestigd in de laagbelastende jurisdictie. Daardoor zou de bronbelasting een stuk minder vergaand worden en zou Nederland in voorkomende gevallen nog steeds een directe toegangspoort kunnen blijven voor stromen richting laagbelastende jurisdicties. Door de keuze om de bronbelasting alleen te heffen in gelieerde verhoudingen, kunnen alle rechtstreekse betalingen naar een gelieerd lichaam in een laagbelastende jurisdictie worden geraakt. Ongeacht of er wel of niet sprake is van substance in dat lichaam.

Vraag 6

Is het logisch om de bronbelasting op dividend ook alleen toe te passen bij betalingen aan gelieerde lichamen, aangezien de Nederlandse belastinggrondslag als gevolg van dividenduitkeringen kleiner wordt, zowel in het geval van betalingen aan een gelieerd lichaam als in het geval van betalingen aan niet-gelieerde lichamen? Kunt u uw antwoord toelichten?

Antwoord 6

Zie antwoord vraag 5. Overigens wordt de Nederlandse belastinggrondslag niet kleiner als gevolg van dividenduitkeringen. Dividenduitkeringen zijn immers niet aftrekbaar van de belastbare winst.

Vraag 7

Kunt u uitleggen hoe de nieuwe bronbelastingen onder het bereik van de belastingverdragen vallen?

⁶ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 13 april 2000, C-251/98, ECLI:EU:C:2000:205, punt 22 en 26. Dit kan als vaste rechtspraak worden beschouwd, zie o.a. ook HvJ EU 23 oktober 2007, C-112/05, ECLI:EU:C:2007:623, punt 13.

Antwoord 7

In belastingverdragen maken landen afspraken over de verdeling van heffingsrechten. Deze afspraken zien niet alleen op belastingen die op het moment van sluiten van het verdrag bestaan, maar ook op (vergelijkbare) belastingen die later door een verdragsluitende staat worden ingevoerd. Als zodanig zal de nieuwe bronbelasting ook binnen de reikwijdte vallen van door Nederland gesloten belastingverdragen.

Vraag 8

Is bekend hoeveel van de relevante tussenhoudsters nog niet voldoen aan de nieuwe substance-eis? Hoe wordt gecontroleerd dat ze voldoen aan de nieuwe eisen?

Antwoord 8

De bronbelasting is nog niet in wetgeving opgenomen. Daardoor vindt op dit moment nog geen toezicht plaats door de Belastingdienst. Het is daarom op dit moment niet bekend hoeveel relevante tussenhoudsters niet voldoen aan de nieuwe substance-eisen. In het algemeen geldt dat de Belastingdienst via verschillende wegen informatie kan achterhalen om te toetsen of buitenlandse vennootschappen voldoen aan de substance-eisen. Dit kan bijvoorbeeld via het opvragen van informatie bij de betalende in Nederland gevestigde vennootschap, bij de ontvangende in het buitenland gevestigde tussenhoudster of bij de buitenlandse Belastingdienst.

Vraag 9

Deelt u de mening dat de nieuwe substance-eis met het loonkostencriterium en het eigenkantoorcriterium geen grote hindernis is en dat het hierdoor gemakkelijk wordt de bronbelasting te omzeilen? Zo nee, waarom niet?

Antwoord 9

Voor de voorgenomen conditionele bronbelasting op rente- en royaltybetalingen zullen substance-eisen naar verwachting alleen een rol spelen in de antimisbruikbepaling die ziet op indirecte betalingen aan een laagbelastende jurisdictie.

Deze antimisbruikbepaling kan ook van toepassing zijn op indirecte betalingen aan een laagbelastende jurisdictie via een lichaam dat is gevestigd in een andere EU/EER-lidstaat. Zoals ik in het antwoord op vraag 1 heb uitgelegd, mag een rente- en royaltybetaling aan een lichaam dat is gevestigd in een andere EU/EER-lidstaat enkel worden belast met bronbelasting indien sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie die is bedoeld om belasting te ontwijken. De substance-eisen zijn de Nederlandse invulling van dit Europees-rechtelijke criterium. Daardoor kunnen de substance-eisen niet onbepert worden verhoogd. Immers indien dit tot gevolg heeft dat ook niet volstrekt kunstmatige constructies worden geraakt, is de regeling in strijd met het EU-recht.

Op basis van een arrest van het HvJ EU in een Duitse zaak zijn de huidige substance-eisen mogelijk in sommige gevallen al te strikt.⁷ Op basis van dit arrest moeten namelijk voor de vaststelling of sprake is van een kunstmatige constructie per concreet geval alle aspecten van het betreffende geval worden onderzocht en kan niet worden volstaan met het toepassen van vooraf vastgestelde algemene criteria. Daarom zal ook in Nederlandse antimisbruikbepalingen een aanvullende mogelijkheid worden opgenomen om aannemelijk te maken dat geen sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie.⁸

Door het opnemen van deze aanvullende mogelijkheid is het in principe EU-rechtelijk toegestaan om de substance-eisen te verhogen. De substance-eisen fungeren immers nog slechts als een «safe harbor». Belastingplichtigen die niet aan de substance-eisen voldoen, kunnen nog op andere wijze aannemelijk maken dat geen sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie. Dit is een open norm waarin alle feiten en omstandigheden van het concrete geval worden meegenomen. Ik ben niet op voorhand een tegenstander van dergelijke open normen. Open normen leiden echter – zeker

⁷ HvJ EU 20 december 2017 in de gevoegde zaken C-504/16 en C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009.

⁸ Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 7, p. 12.

in de beginfase – tot meer rechtsonzekerheid. Dat is niet erg indien deze onzekerheid belastingplichtigen afschrikt om zich alleen vanwege fiscale redenen in Nederland te vestigen. Echter ook goedwillende belastingplichtigen zullen worden geconfronteerd met deze toegenomen rechtsonzekerheid. Bedrijven willen bij investeringsbeslissingen zo min mogelijk onzekerheid. Daardoor hebben open normen mogelijk een negatieve impact op ons vestigingsklimaat voor reële ondernemingen.⁹

Bovendien zullen belastingplichtigen bij het doen van de aangifte een standpunt in moeten nemen op basis van deze open norm. Dat zal vanwege de rechtsonzekerheid leiden tot meer belastingplichtigen die vooroverleg willen met de Belastingdienst. Dit verhoogt de administratieve lasten voor het bedrijfsleven en de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst aanzienlijk. Ten slotte zal de Belastingdienst deze open norm moeten toetsen bij het vaststellen van de aanslag hetgeen ook leidt tot een toename van de uitvoeringskosten. Vanwege deze redenen en het feit dat Nederland met unilaterale maatregelen – ook met zwaardere substance-eisen – niet kan voorkomen dat andere landen zonder bronbelasting gaan fungeren als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties, ben ik zeer terughoudend met het verzwaren van de substance-eisen en als gevolg daarvan het vergroten van de rechtsonzekerheid.

Vraag 10

Bent u bereid substance-eisen te ontwikkelen die niet kunnen worden aangeboden door trustkantoren? Zo nee, waarom niet?

Antwoord 10

Bij de bronbelasting zien de substance-eisen op vennootschappen buiten Nederland. Het ophogen van deze substance-eisen zal dus weinig effect hebben op de trustsector in Nederland. Zoals ook is aangegeven in het antwoord op vraag 9 lopen we hier ook tegen de grenzen van het EU-recht aan.

Als een (buitenlands) trustkantoor dusdanige diensten aanbiedt waardoor niet langer sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie, kan op basis van het EU-recht geen bronbelasting worden geheven. Tot slot wil ik opmerken dat de substance-eisen zien op relevante substance. Zo dienen de bestuurders en het personeel de benodigde professionele kennis te bezitten om hun taken naar behoren uit te voeren.

⁹ De omgekeerde situatie waarin de bevoegdheden van de inspecteur worden uitgebreid met de mogelijkheid om – ondanks dat aan de substance-eisen is voldaan – aannemelijk te maken dat toch sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie zorgt tevens voor een toename in rechtszekerheid en vooroverleg. Doordat hierdoor de facto een safe harbor ontbreekt, zal dit meer belastingplichtigen raken dan het verhogen van de substance-eisen (safe harbor).