

Vergaderjaar 2018–2019

35 030

Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Invorderingswet 1990 in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 234/26) (Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking)

Nr. 16

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 9 november 2018

In mijn brief van 8 november 2018 met de schriftelijke antwoorden op een deel van de vragen dat is gesteld tijdens het wetgevingsoverleg van 5 november 2018 over het wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (implementatiewetsvoorstel ATAD1) (Kamerstuk 35 030) is per abuis een deel van beantwoording weggefallen (Kamerstuk 35 030, nr. 14). Het betreft meer specifiek de beantwoording van de vragen gesteld door de heer Omtzigt, de heer Van Weyenberg, de heer Snels, mevrouw Leijten, de heer Nijboer en de heer Bruins over het gebruik, en mogelijkheden tot eventuele aanpassing van, de substance-eisen in de Nederlandse fiscale wet- en regelgeving. Ik heb gepoogd dat te illustreren aan de hand van een voorbeeld. Dat voorbeeld bestaat uit twee alinea's. De tweede alinea van het voorbeeld en de daaropvolgende alinea's zijn abusievelijk niet in mijn brief van 8 november 2018 opgenomen. In deze brief treft u alsnog het volledige antwoord aan zoals het had moeten worden opgenomen in mijn eerdere brief. De tekst van het voorbeeld heb ik in deze brief voor de duidelijkheid cursief gemaakt.

«De heer Omtzigt, de heer Van Weyenberg, de heer Snels, mevrouw Leijten, de heer Nijboer en de heer Bruins hebben gevraagd naar het gebruik van substance-eisen in de Nederlandse fiscale wet- en regelgeving. Daarnaast hebben deze leden gevraagd naar de mogelijkheid om deze substance-eisen aan te passen en in te gaan op de voor- en nadelen van een eventuele aanpassing.

De substance-eisen spelen een rol op diverse plaatsen in de Nederlandse wet- en regelgeving. Hierbij kan het gaan om substance-eisen aan

vennootschappen die in Nederland zijn gevestigd maar ook aan vennootschappen die buiten Nederland zijn gevestigd. Zo wordt voor het geven van zekerheid vooraf gekeken naar de substance in Nederland.¹ Hetzelfde geldt voor de uitwisseling van informatie aan het buitenland bij dienstverleningslichamen.² De substance bij buiten Nederland gevestigde vennootschappen is relevant bij de antimisbruikbepalingen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) en de Wet dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965).

Deze maand stuur ik uw Kamer een brief waarin ik mijn plannen voor de herziene rullingpraktijk kenbaar maak. In die brief informeer ik uw Kamer over de herziening. In de brief zal ik onder andere ingaan op de substance-eisen die in de toekomst gesteld worden in Nederland om in aanmerking te komen voor zekerheid vooraf. Daarbij zal ik ook ingegaan op de motie-Azarkan waarin wordt gevraagd om de substance-eisen afhankelijk te maken van de omvang en inhoud van de activiteiten van de onderneming die om zekerheid vooraf vraagt.³

In de Wet Vpb 1969 en de Wet DB 1965 zijn substance-eisen opgenomen in antimisbruikbepalingen. Deze antimisbruikbepalingen zien op inhoudingsvrijstelling in de Wet DB 1965, de buitenlandse aanmerkelijkbelangregeling en de voorgestelde aanvullende CFC-maatregel in de Wet Vpb 1969. Een soortgelijke antimisbruikbepaling zal naar verwachting ook worden opgenomen in de voorgenomen conditionele bronbelasting op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties. In deze antimisbruikbepalingen zien de substance-eisen op substance buiten Nederland. De mogelijkheid om de (effectiviteit van de) substance-eisen in deze antimisbruikbepalingen te verhogen worden veelal beperkt door het EU-recht. Dit laat zich het beste illustreren met een voorbeeld. Soortgelijke voorbeelden kunnen overigens ook worden opgesteld voor de substance-eisen in andere antimisbruikbepalingen, zoals de voorgestelde CFC-maatregel.

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. Hierdoor zal Nederland niet langer fungeren als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties. Rente- en royaltybetalingen naar andere jurisdicties worden in principe niet belast. Dit maakt het mogelijk om de bronbelasting te ontwijken door de betaling niet rechtstreeks vanuit Nederland naar een laagbelastende jurisdictie te laten lopen, maar bijvoorbeeld via een tussenhoudster in een andere EU-lidstaat.⁴ Daarom is het kabinet voornemens om voor deze situaties een antimisbruikbepaling op te nemen. De mogelijkheden om dit te bestrijden met unilaterale antimisbruikmaatregelen, zoals de bronbelasting, worden echter 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-lidstaat enkel met

¹ ATR-besluit, besluit van 12 juni 2014, nr. DGB 2014/3099 & Besluit Dienstverleningslichamen, besluit van 12 juni 2014, nr. DGB 2014/3101.

² Artikel 3a Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen.

³ Kamerstuk 25 087, nr. 201.

⁴ Nederland zou ook helemaal uit de belastingontwijkende structuur kunnen worden gehaald. In dat geval kan een unilaterale maatregel van Nederland internationale belastingontwijking ook niet aanpakken.

bronbelasting worden belast indien sprake is van een misbruiksituatie.⁵ 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 substance-eisen zijn de Nederlandse invulling van dit Europeesrechtelijke criterium. Daardoor kunnen de substance-eisen niet onbeperkt worden verhoogd. Immers indien dit tot gevolg heeft dat ook niet volstrekt kunstmatige constructies worden geraakt, is de antimisbruikbepaling 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.⁶ Op basis van dit arrest moet 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 tegenbewijsregeling worden opgenomen voor het geval dat niet wordt voldaan aan de substance-eisen, maar de belastingplichtige toch van mening is dat er geen sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie.⁷

Door het opnemen van deze tegenbewijsregeling, 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 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.⁸

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

⁵ 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.

⁶ HvJ EU 20 december 2017 in de gevoegde zaken C-504/16 en C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009.

⁷ Kamerstuk 35 030, nr. 7, p. 12.

⁸ 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).

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.

Wereldwijde belastingontwijking zal internationaal moeten worden aangepakt. Nederland heeft daarom de afgelopen jaren actief meegewerkt aan de bestrijding van (internationale) belastingontwijking en zal zich ook in de toekomst blijven inzetten voor een internationale gecoördineerde aanpak. Het kabinet heeft een ambitieuze agenda om belastingontwijking aan te pakken. Dat wordt ook door internationale organisaties onderkent. Zo noemt de OESO Nederland in de voortgangsrapportage over het project «Base Erosion & Profit Shifting» (BEPS) en in het OESO-landenexamen uit juni van dit jaar als land dat recentelijk een grote hervorming heeft aangekondigd, en op sommige vlakken verder gaat dan de minimumvereisten.»

De Staatssecretaris van Financiën,
M. Snel