

Vergaderjaar 2011–2012

25 087

Internationaal fiscaal (verdrags)beleid

Nr. 32

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 25 juni 2012

Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2012 heeft uw Kamer een motie van de leden Braakhuis (GroenLinks) en Groot (PvdA) aangenomen¹.

De tekst van de motie luidt:

*De Kamer,
gehoord de beraadslaging,
constaterende, dat de huidige substance-eisen niet tegenhouden dat 13 000 doelvennootschappen via brievenbusmaatschappijen enorme geldbedragen door Nederland sluizen;
overwegende, dat dit met name gebeurt vanwege de fiscale verdragen van Nederland;
van mening, dat het niet wenselijk is dat ontwikkelingslanden hierdoor inkomsten mislopen;
verzoekt de regering de substance-eisen en de naleving van de substance-eisen tegen het licht te houden en de Tweede Kamer hierover te informeren voor het AO Fiscale agenda, en gaat over tot de orde van de dag.*

Ik heb tijdens de behandeling van die motie aangegeven dat er weinig aanleiding was voor een onderzoek naar de Nederlandse substance-eisen, maar dat ik bereid was om een dergelijk onderzoek toe te zeggen. Daarbij zou bekeken moeten worden of het mogelijk is om dat onderzoek iets te verbreden en naar de economische effecten te kijken. Bovendien heb ik toen aangegeven dat het niet mogelijk was dat onderzoek voor het debat over de Fiscale Agenda, dat toen eind januari gepland was, af te ronden.

Met deze brief en de bijlage geef ik uitvoering aan die motie. In de brief zelf stel ik enkele beleidsmatige onderwerpen aan de orde en geef ik een samenvatting van de bevindingen. In de bijlage ga ik nader in op het begrip substance, worden de substance-eisen tegen het licht gehouden en komen de belastingopbrengsten aan de orde.

¹ Kamerstukken II 2011/12, 33 003 nr. 62.

Het begrip substance heeft geen zelfstandige wettelijke betekenis en het is naar mijn mening als zodanig geen geschikt zelfstandig criterium om verdragsmisbruik te bestrijden. Een dergelijk zelfstandige substance-eis zou zich slecht verhouden met ons nationale recht waarin de erkenning van het bestaan van een rechtspersoon ook niet afhankelijk is van substance-eisen.

In de praktijk speelt het begrip bij de toepassing van verdragen indirect toch een rol omdat feitelijke omstandigheden die in het spraakgebruik met (de afwezigheid van) substance in verband worden gebracht relevant zijn bij de toepassing van een aantal onderdelen van belastingverdragen. In de eerste plaats bij de toets of een belastingplichtige inwoner is van één van de verdragsstaten en daardoor verdragsgerechtigde is. In de tweede plaats omdat verdragen eisen dat degene aan wie het dividend, de rente of de royalty wordt uitbetaald ook de echte opbrengstgerechtigde (beneficial owner) moet zijn om in aanmerking te komen voor de verdragsvoordelen. Ten slotte spelen substance-eisen feitelijk een rol bij twee specifieke anti-misbruikbepalingen, de bepalingen voor limitation on benefits en de main purpose test.

Daarnaast speelt substance een rol bij het bepalen van verrekenprijzen. Door de werking van het arm's length beginsel, dat inhoudt dat verbonden vennootschappen met elkaar worden geacht te handelen tegen marktprijzen, kan aan een vennootschap slechts die winst worden toegerekend die overeenkomt met de door deze vennootschap uitgeoefende functies, gelopen risico's en gebruikte activa.

Met deze bestaande instrumenten in verdragen kunnen substance-eisen voldoende betrokken worden in de bestrijding van verdragsmisbruik.

De motie suggereert dat onder de Nederlandse substance-eisen ongewenst gebruik van verdragen mogelijk is en dat dit ten koste zou gaan van de inkomsten van ontwikkelingslanden. In de bijlage besteed ik daarom apart aandacht aan de verdragsrelatie met ontwikkelingslanden en partnerlanden en aan de verdeling van de heffingsrechten. Daarnaast geef ik inzicht in aard, herkomst en bestemming van de geldstromen die over Nederland lopen met specifieke aandacht voor ontwikkelingslanden. In mijn brief aan uw Kamer van 14 maart 2012¹ ben ik overigens ook al ingegaan op de positie van ontwikkelingslanden in het Nederlandse fiscale verdragsbeleid.

Nederland heeft niet met veel ontwikkelingslanden een belastingverdrag gesloten. In verdragen met ontwikkelingslanden is Nederland bovendien, eerder dan in verdragen met andere landen, bereid in te stemmen met bronheffingen door de verdragspartner. Daarnaast kent Nederland een eenzijdige maatregel die verrekening van bronbelasting op betalingen afkomstig uit ontwikkelingslanden mogelijk maakt, ook wanneer geen verdrag is afgesloten. Daarenboven is van belang dat de belastingverdragen het recht van ontwikkelingslanden om de eigen winstbelasting te heffen niet beperkt.

Er is daarom naar mijn mening geen reden zorgen te hebben over het uithollen van de belastinggrondslag van ontwikkelingslanden door gebruik van het Nederlandse verdragennetwerk.

In de bijlage beschrijf ik welke onderdelen van de Nederlandse wet- en regelgeving aangemerkt kunnen worden als substance-eisen en welke gevolgen het voor belastingplichtige heeft als hij niet aan die eisen voldoet.² Ik ga daarbij ook in op de wijze waarop de belastingdienst op de naleving van deze eisen toeziet. Daarbij plaats ik een en ander in het kader van de relaties die in het tweede deel zijn gelegd tussen substance-eisen en verdragstoepassing. Ik beschrijf ook kort hoe een aantal andere relevante landen met substance-eisen omgaat. Het beeld dat hieruit naar voren komt is dat Nederland met zijn regelgeving niet uit de pas loopt bij wat internationaal gebruikelijk is en bij wat op grond van een verdragstoe-

¹ Kamerstukken II 2011/12, 25 087, nr. 31.

² Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

passing te goeder trouw van Nederland verwacht mag worden.

Ten slotte komen in de bijlage kwantitatieve aspecten aan bod. De belastingopbrengst van de relevante groep belastingplichtigen wordt in beeld gebracht en ik leg een verband met andere gegevens die bij de belastingdienst zijn verzameld.

Ik merk hierbij op dat ten tijde van het voorbereiden van deze brief Holland Financial Centre plannen heeft ontwikkeld voor een onderzoek naar het belang van de non-bank financial sector voor de Nederlandse economie. Dit onderzoek zou uitgevoerd moeten worden door een onafhankelijke organisatie. Het Ministerie van Financiën heeft belangstelling getoond om samen met DNB en een zeer brede afspiegeling van belangstellende organisaties, deel uit te maken van de begeleidingscommissie. Het onderzoek stelt zich ten doel de sector te beschrijven en het aantal betrokken instellingen, de omvang van de geldstromen, het aantal FTE's en de directe belastingopbrengsten te meten. Daarnaast wil het de risico's van de sector in beeld brengen. Ten slotte is het de bedoeling om aan de hand van casestudies de betekenis voor de Nederlandse economie te schetsen. Daarbij kan gedacht worden aan werkgelegenheid voor de dienstensector en aan gevallen waarin een onderneming als financierings- of houdstervennootschap begint en uitgroeit tot een volwaardig hoofdkantoor.

De uitkomsten van dit onderzoek kunnen een nuttige aanvulling vormen op het kwantitatieve deel in de bijlage.

Ik kan mij voorstellen dat uw Kamer van oordeel is dat de uitvoering van de motie in de bijlage heeft geleid tot een erg fiscaal-technisch verhaal. Dat is onvermijdelijk omdat de motie complexe juridische vragen oproept. Dat neemt niet weg dat er ook een beleidsmatige discussie mee samenhangt. Daarom maak ik daarover hier een paar opmerkingen. Deze zijn voor een deel een herhaling van hetgeen ik rond de behandeling van de notitie fiscaal verdragsbeleid heb gezegd en geschreven.

De Nederlandse regering zoekt bij het maken van fiscaal beleid naar een balans tussen enerzijds de wil een fiscaal aantrekkelijk vestigingsklimaat te behouden en anderzijds het belang van een fiscaal onkreukbaar imago. De instrumenten die de regering bij het versterken van het vestigingsklimaat ter beschikking staan zijn niet alleen de belastingverdragen, maar ook het nationale recht. In dat kader zijn de deelnemingsvrijstelling, de afwezigheid van bronbelasting op uitgaande rente en royalty en de benaderbaarheid van de belastingdienst aantrekkelijke kanten van ons land. Daarnaast staat Nederland bekend als aantrekkelijk land om bedrijven te vestigen vanwege de beschikbaarheid van hoog opgeleide werknemers, de bereikbaarheid, de afwezigheid van sociale onrust en veel andere niet-fiscale aspecten.

De meeste bedrijven die er voor kiezen zich in Nederland te vestigen zullen dat doen vanwege een combinatie van fiscale en, vooral, niet-fiscale afwegingen. Dat in het kielzog daarvan ook een aantal belastingplichtigen zich in Nederland vestigt uitsluitend op grond van fiscale overwegingen is onvermijdelijk maar op zich zelf niet zorgwekkend. Dat wordt het wel wanneer daarmee in strijd met het Nederlandse fiscale recht of in strijd met de door Nederland gesloten verdragen wordt gehandeld.

De vraag wanneer in strijd met ons nationale fiscale recht wordt gehandeld valt buiten het bestek van de motie.

Of de vestiging van een vennootschap in Nederland en het gebruik van de voordelen van een belastingverdrag in strijd is met dat verdrag is niet

eenvoudig in algemene zin te zeggen. Daarvoor zijn de verhoudingen tussen Nederland en zijn verschillende verdragspartners en de rechtssystemen in die verschillende staten te divers.

In welke gevallen er sprake is van misbruik van of handelen in strijd met verdragen dient daarom bij voorkeur bepaald te worden in bilaterale verdragen. Datzelfde geldt voor maatregelen die dat misbruik bestrijden. Die maatregelen moeten bovendien gericht en proportioneel zijn. Zoals ik in de notitie fiscaal verdragsbeleid heb geschreven is Nederland daar altijd toe bereid. Dat voorkomt dat met algemeen geldende bepalingen ondernemers in Nederland onnodig worden belemmerd.

Bij die beoordeling van die gevallen is het van belang te beseffen dat het recht om belasting te heffen over de winst van een onderneming altijd blijft bij het land waarin die onderneming is gevestigd. Door de werking van het internationaal aanvaarde arm's length beginsel op binnen een concern gehanteerde verrekenprijzen (transfer pricing) wordt bovendien gewaarborgd dat die winst niet kunstmatig in een ander land, of in het geheel niet, wordt verantwoord.

Wanneer vervolgens de (na belasting netto) winst als dividend aan de aandeelhouders moet worden uitgekeerd kunnen betrokkenen zoeken naar een structuur waarin de heffing van bronbelasting op die uitgekeerde dividenden wordt voorkomen. Datzelfde kan een rol spelen wanneer rente of royalty's worden uitbetaald. Door het Nederlandse belastingsysteem en door het Nederlandse verdragennetwerk kan het aantrekkelijk zijn daarbij gebruik te maken van een in Nederland gevestigde vennootschap. Dat er dan door het concern en de investeerders in totaal minder belasting wordt betaald dan bij gebruik van een andere structuur (zonder Nederlandse vennootschap) wil nog niet zeggen dat zo'n structuur in strijd komt met de bedoeling van het verdrag of dat sprake is van misbruik. Mede met de bedoeling het vestigingsklimaat in Nederland aantrekkelijker te maken zijn immers die verdragen afgesloten en aangenomen mag worden dat ook onze verdragspartners baat hebben bij een verdrag met Nederland waarin een verlaagd tarief voor zijn bronbelasting is opgenomen.

De verantwoordelijkheid voor de toets of een Nederlandse ontvanger van buitenlandse geldstromen recht heeft op toepassing van het verdrag, en dus ook op de toepassing van die verlaagde tarieven, ligt in eerste instantie bij het bronland. Nederland is altijd bereid de daarvoor relevante informatie te verstrekken. Het ligt echter naar mijn mening niet voor de hand dat Nederland gehouden is op dat vlak eenzijdig andere maatregelen te nemen. In die zin zijn de substance-eisen die nu in de Nederlandse fiscale regelgeving worden gesteld een onverplichte dienst aan de bronlanden in het kader van een verdragstoepassing te goeder trouw. Andere landen stellen in het algemeen niet zulke substance-eisen in hun nationale wetgeving.

Het bovenstaande heeft mij gesterkt in mijn oordeel dat Nederland internationaal niet uit de pas loopt met de wijze waarop de substance van bedrijven bij de toepassing van verdragen wordt betrokken.

Ik vertrouw erop hiermee de motie naar tevredenheid van uw kamer te hebben uitgevoerd en zie uit naar een vruchtbare gedachtewisseling over de uitkomsten.

De staatssecretaris van Financiën,
F. H. H. Weekers