

Vergaderjaar 1995–1996

24 583 (R 1564)

Wijziging van de Belastingregeling voor het Koninkrijk in verband met maatregelen met het oog op het tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik alsmede in verband met technische aanpassingen

Nr. 7

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG VAN DE STATEN VAN DE NEDERLANDSE ANTILLEN

Ontvangen 3 juni 1996

Inleiding

Het doet mij genoegen dat de Staten van de Nederlandse Antillen zich kunnen vinden in het uiteindelijke resultaat van het voorstel van rijkswet. Met de Staten ben ik van oordeel dat de onderhandelingen om tot dit resultaat te komen zeer uitgebreid en technisch van aard waren, maar dat zij altijd in goede sfeer zijn gevoerd. Gaarne betuig ik mijn steun aan de door de Staten uitgesproken wens om de aandacht te richten op de totstandkoming van een internationaal aanvaardbare en transparante regelgeving en een daarop afgestemde uitvoeringspraktijk op het terrein van de winstbelasting, het zogenoemde Nieuw Fiscaal Raamwerk (NFR).

Naar aanleiding van de opmerking van de Staten dat zij met verbazing kennis hebben genomen van het feit dat er recent interpretatieverschillen zijn ontstaan tussen de Minister van Financiën van de Nederlandse Antillen en de ondergetekende, merk ik het volgende op. Het gaat bij dit voorstel van rijkswet om een complexe materie die soms leidt tot misverstanden. De hoofdlijnen zijn naar mijn beleving echter steeds duidelijk en onbetwist geweest. Zo is de tekst van het voorstel van rijkswet nadat daarover overeenstemming was bereikt onaangetast gebleven. Hierna wordt ingegaan op de door de Staten aan de orde gestelde punten met betrekking tot de nota naar aanleiding van het verslag (Kamerstukken II 1995/96, 24 583 (R1564), nr.5). Met de beantwoording daarvan verwacht ik dat het duidelijk wordt dat het hier enerzijds om misverstanden gaat en anderzijds om accentverschillen bij de toelichting van de tekst.

De verhouding tussen artikel 35a en artikel 11 bij kasgeld- en holdingconstructies in de sfeer van de vennootschapsbelasting

Tijdens de parlementaire behandeling van de wijziging van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (hierna: de BRK) in 1985, is bevestigd dat het leerstuk van de wetsontduiking (fraus legis) toepassing kan vinden onder de BRK. Het voorgestelde artikel 35a strekt tot codificatie van dit leerstuk in de BRK. Op verzoek van Antilliaanse zijde is in de memorie van toelichting opgenomen dat het voorstel van rijkswet geen

wijziging brengt in het Nederlandse fraudes beleid, teneinde te voorkomen dat de codificatie zou kunnen leiden tot een uitleg waarbij als het ware de grenzen van dit leerstuk zouden worden opgerekt. Het Nederlandse beleid inzake fraudes legis omvat mede het bestrijden van kasgeld- of holdingconstructies in de sfeer van de vennootschapsbelasting. Het voorstel van rijkswet strekt er zeker niet toe de reikwijdte van het fraudes beleid zoals dat thans al wordt gevoerd, in te perken, door het niet langer bestrijden van gekunstelde constructies die de Nederlandse belastinggrondslag uithollen zoals de hierbedoelde kasgeld- en holdingconstructies in de sfeer van de vennootschapsbelasting.

De samenhang tussen de toepassing van artikel 35a en artikel 11 betreft een complexe materie. In de stukken tot nu toe is langs verschillende wegen getracht die samenhang te verduidelijken. Daarin ben ik kennelijk nog niet volledig geslaagd. Ik wil daarom nog een poging doen vanuit de chronologie van de bepalingen. Stapsgewijs kan de samenhang tussen de artikelen 11 en 35a als volgt worden weergegeven. Indien artikel 11 van toepassing is, komt, zoals in de memorie van toelichting is aangegeven, fraudes legis niet aan de orde tenzij de ontvanger van de dividenden niet kan worden aangemerkt als de genietster. Bij kasgeld- en holdingconstructies in de sfeer van de vennootschapsbelasting gaat het materieel om een uitkering van winstreserves die juridisch wordt ingekleed als een vervreemdingswinst-transactie, teneinde de toepassing van artikel 11 te ontlopen. Daardoor wordt – in eerste instantie – niet aan artikel 11 toegekomen. Het voorgestelde artikel 35a kan, indien aan de voorwaarden van fraudes legis wordt voldaan, dan toepassing vinden. Nu het bij een kasgeld- of holdingconstructie gaat om een gekunstelde transactie die in beginsel geen ander doel heeft dan de Nederlandse dividendbelasting claim illusoir te maken, kan de als vervreemdingswinst gepresenteerde opbrengst met toepassing van fraudes legis onder artikel 35a, zoals dat thans ook al mogelijk is, worden geherkwalificeerd als dividend. Na de herkwalificatie tot dividend is artikel 11 vervolgens wel van toepassing en vindt niet het Nederlandse nationale tarief van 25% onverkort toepassing. Welk percentage de vermindering van Nederlandse dividendbelasting dan bedraagt, is afhankelijk van de situatie die zich voordoet. In het nader rapport is onder punt 11 en 12 beschreven welke situaties zich kunnen voordoen en tot welk percentage dan de Nederlandse vermindering bedraagt.

Budgettaire gevolgen

Naar aanleiding van de opmerking van de Staten omtrent de passage in de nota naar aanleiding van het verslag inzake de budgettaire gevolgen van het voorstel van rijkswet voor de Nederlandse Antillen, merk ik het volgende op.

De Staten lijken er in hun verslag vanuit te gaan dat misbruik en oneigenlijk gebruik alleen onder de BRK worden aangepakt. De voorgestelde maatregelen passen evenwel in het huidige Nederlandse verdragsbeleid dat is gericht op een nadere afweging van de gebruikelijke verdeling van heffingsrechten daar waar het geprivilegeerde regimes betreft. Zoals onder meer in het nader rapport is aangegeven voert de Nederlandse regering hier een tweesporenbeleid. In de eerste plaats vindt de bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik in de nationale context plaats door reparatiewetgeving en fraudebestrijding. In de tweede plaats wordt in de internationale context de uitholling van de Nederlandse grondslag via gekunstelde constructies tegengegaan. In dit verband kan bij voorbeeld worden gewezen op het recente wijzigingsprotocol met Malta.

Naar aanleiding van de opmerking van de Staten dat de voorgestelde maatregelen niet tot een hogere heffing in Nederland zullen leiden, merk ik op dat het voorstel van rijkswet er niet op is gericht een hogere heffing

in Nederland te bewerkstelligen, maar dat het voorstel primair ten doel heeft zeker te stellen dat in ieder geval in één van de landen van het Koninkrijk op adequate wijze wordt geheven. Voorts vormt het onderhavige voorstel zoals gezegd een belangrijk onderdeel van het bredere regeringsbeleid tegen misbruik en oneigenlijk gebruik. Dat beleid leidt als geheel wel degelijk tot belangrijke budgettaire baten.

Dat het voorstel van rijkswet ook gevolgen kan hebben voor, zoals de Staten stellen, de «secundaire» opbrengst die de penshonado's voor de Nederlandse Antillen genereren, is juist. Tot dusverre is echter geen cijfermatige onderbouwde analyse van de zijde van de Nederlandse Antillen ontvangen waaruit eenduidige conclusies met betrekking tot de gevolgen van de voorgestelde wijzigingen zouden kunnen worden getrokken. Zo is mij de meermalen gevraagde volledige informatie over de personen die gebruik maken van de huidige Pensionsregeling nog steeds niet verstrekt.

De vraag met welke landen de Nederlandse Antillen in concurrentie treden kan vanuit verschillende invalshoeken worden beantwoord. In de nota naar aanleiding van het verslag is de nationale invalshoek als uitgangspunt gekozen. Ik neem er nota van dat de Staten bepaalde landen van de Europese Unie, zoals België, Luxemburg en Ierland, als belangrijkste concurrenten van de Nederlandse Antillen zien. De opmerking van de Staten dat binnenkort ook Nederland in het kader van de BRK een belangrijke concurrent zal worden van de Nederlandse Antillen, acht ik niet op zijn plaats. Het Nederlandse fiscale stelsel laat zich niet vergelijken met het offshore regime zoals de Nederlandse Antillen dat kent.

Overigens zij opgemerkt dat het aspect van alternatieve routes zorgvuldig is gewogen bij de totstandkoming van de protocollen van mei 1992 en augustus 1994 inzake het beleid ter uitvoering van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940 inzake de toepassing van artikel 11 van de BRK. Een discussie over de concurrentiepositie van de Nederlandse Antillen mag er echter uiteraard niet toe leiden dat omwille van de concurrentiepositie van de Antilliaanse offshore sector de druk op deelnemingsdividenden wordt verlaagd via gekunstelde constructies die de Nederlandse grondslag uithollen.

Artikel 11 deelnemingsdividenden

De passage dat over de dividenden conform wet en beleid moet zijn geheven, komt ook voor in de memorie van toelichting. Het is mij niet duidelijk wat de bezwaren van de Staten zijn tegen het gebruik van het woord «geheven». Het begrip «geheven» moet zo worden uitgelegd dat de dividenden, conform wet en beleid daadwerkelijk in de belastingheffing worden betrokken. Indien sprake is van nog te verrekenen verliezen¹, zal er voor het geheel of een deel geen belasting verschuldigd zijn als gevolg van (horizontale of verticale) verliesverrekening. Dit laat echter onverlet dat de dividenden dan in de belastingheffing zijn betrokken. Deze uitleg is volledig in overeenstemming met de terminologie die in de uitvoeringsvoorschriften wordt gehanteerd.

In de uitvoeringsvoorschriften is opgenomen dat voor het verkrijgen van de teruggaaf van de 0,625% een verklaring is vereist van de aanslagregelende autoriteit. Hoewel in de uitvoeringsvoorschriften alleen gesproken wordt over bedoelde verklaring, moge het duidelijk zijn dat de landen een belastingplichtige die, om hem moverende redenen kiest voor het overleggen van het aanslagbiljet, zulks niet zullen verbieden. In de nota naar aanleiding van het verslag is daarom aangegeven dat het aan belastingplichtige is om die gegevens mee te sturen waaruit blijkt dat conform wet en beleid is geheven (vrije bewijsleer), mits een en ander ten

¹ Daarbij wordt er dan wel vanuit gegaan dat sprake is van reguliere verliezen; d.w.z. er is niet sprake van een situatie waarin (op gekunstelde wijze) verliezen zijn gekocht.

genoegen van de inspecteur is. De fiscale autoriteiten moeten op dit punt, zeker in het belang van de belastingplichtige flexibel zijn.

Nota van wijziging

De in de nota naar aanleiding van het verslag aangekondigde nota van wijziging, die van puur technisch aard is, is in concept voorgelegd aan de Ministers van Financiën van de Nederlandse Antillen en Aruba. Deze nota van wijziging zal met in achtneming van punt 119 van het draaiboek voor de wetgeving voor de beraadslaging worden aangeboden.

Artikel 35a (fraus legis)

Hiervoor ben ik reeds ingegaan op het (bestaande) fraus legis beleid onder de BRK in relatie tot kasgeldconstructies en holdingconstructies. Dat de Hoge Raad zich op het punt van de kasgeld- en holdingsconstructies in de sfeer van de vennootschapsbelasting nog niet heeft uitgelaten, is niet van belang. Het gaat hierbij om het door ondergetekende gevoerde beleid op dit punt om waar mogelijk dergelijke constructies te bestrijden. Toepassing van fraus legis zal overigens terzake alleen aan de orde komen ingeval de rechtshandeling erop gericht is een Nederlandse claim illusoir te maken en aan de rechtshandeling geen (overwegende) zakelijke motieven ten grondslag liggen¹, terwijl buiten het bereiken van belastingbesparing de rechtshandeling voor de belastingplichtige geen reële betekenis heeft. Een herkwalificatie tot dividend van een transactie die als vervreemding wordt gepresenteerd, houdt in dat het stramen van de nadere (uitvoerings)voorschriften en de van belang zijnde protocollen in werking treedt. In een dergelijk geval is sprake van een dividenduitkering vanuit Nederland naar de Nederlandse Antillen, welke op de Nederlandse Antillen, indien de herkwalificatie aan Antilliaanse zijde niet wordt gevolgd, niet als dividend in de belastingheffing wordt betrokken, maar als vervreemdingswinst wordt vrijgesteld. Een vermindering van de Nederlandse dividendbelasting tot 7,5 (5%), is in dat geval niet aan de orde. Dit standpunt leidt ertoe dat het voor belastingplichtige dus voordeliger is niet gekunsteld te werk te gaan en het dividend gewoon te laten stromen. Afhankelijk van het regime dat op de Nederlandse Antillen voor deelnemingsdividenden geldt (5,5% of 3%) vaart ook de Antilliaanse schatkist daar wel bij.

Fiscaal geïndiceerde emigratie/constructies met kasgeldvennootschappen

De opmerking van de Staten dat de passage in de nota naar aanleiding van het verslag dat «het begrip inkomen uit een vennootschap moet worden opgevat overeenkomstig de lijn die wordt gehanteerd bij de jurisprudentie inzake deze constructies onder de nationale wetgeving» misleidend is, geeft mij aanleiding het volgende op te merken. In het nader rapport is onder punt 16 en 17 aangegeven dat het buiten twijfel staat dat het begrip «inkomen uit een vennootschap» zodanig ruim is dat «inkomen uit aandelen» daar zeker binnen valt met inbegrip van de winst behaald bij vervreemding. De desbetreffende passage in de nota naar aanleiding van het verslag is inhoudelijk gelijk, zodat het mij niet duidelijk is waarom de nota op dit punt misleidend zou zijn.

Uit de opmerking van de Staten dat in de nota naar aanleiding van het verslag gesuggereerd zou worden dat normale aanmerkelijk belang-situaties ook onder de werking van artikel 35b, vierde lid zouden vallen, leid ik af dat de Staten moeite hebben met de inderdaad complexe samenhang van in casu artikel 12 en artikel 35b, vierde lid. In het voortraject is gebleken dat er zich bij de samenhang tussen de verschillende voorgestelde artikelen een veelheid van situaties kunnen voordoen.

¹ Ter vermindering van misverstanden zij opgemerkt dat ook indien aan een rechtshandeling zakelijke motieven ten grondslag liggen, zulks nog niet betekent dat bij de keuze van de uitvoering, belastingplichtige terzake een onbeperkte keuzevrijheid heeft; dit door mij ingenomen standpunt is bij arrest van de HR van 6 september 1995, BNB 1996/4, bevestigd.

Gebleken is dat wanneer overleg wordt gevoerd over een dergelijke complexe materie, vaak aan de hand van een veelheid van casusposities, al snel het gevaar bestaat dat langs elkaar heen wordt gepraat. Om dat te voorkomen is er voor gekozen om de tekst van het voorstel van rijkswet op te stellen aan de hand van een schema waarin alle situaties die zich kunnen voordoen zijn opgenomen. Dit schema is als bijlage 1 bij de memorie van toelichting opgenomen. Dit schema, op basis waarvan de geaccordeerde tekst van artikel 12 en artikel 35b tot stand is gekomen, geeft duidelijk de door partijen bedoelde gevolgen aan van het voorstel van rijkswet voor de tussen Nederland en de Nederlandse Antillen dan wel Aruba voorkomende situaties. Dat in de toelichting en in de discussie daarna door uit te gaan van concrete voorbeelden soms weer misverstand is ontstaan, doet aan de overeenstemming over de tekst van het voorstel en het schema naar mijn mening niet af. Vandaar dat ik van mening ben dat de gesignaleerde onenigheid en interpretatieverschillen niet meer zijn dan misverstanden en accentverschillen.

Artikel 35b, zevende lid

De opmerking van de Staten dat het niet laten gelden van de kwalificerende lijst voor artikel 35b, zevende lid strijdig is met de bedoeling van de onderhandelaars, geeft mij aanleiding het volgende op te merken. Artikel 35b, derde lid bepaalt uitdrukkelijk dat de kwalificerende lijst alleen geldt voor het eerste lid. Ook in de tekst van het protocol van conclusies van 16 mei 1995 is uitdrukkelijk opgenomen dat de kwalificerende lijst alleen voor artikel 35b, eerste (en tweede) lid geldt. Ook in de memorie van toelichting, het nader rapport en de nota naar aanleiding van het verslag is geen aanwijzing te vinden dat het, in afwijking van de tekst, de bedoeling zou zijn om de kwalificerende lijst ook te laten gelden voor het zevende lid. Gezien de ratio van die bepaling ligt dat ook niet voor de hand. Ook vanuit de achtergronden van de opgestelde kwalificerende lijst kan geen rechtvaardiging worden gevonden om de lijst te laten gelden voor het zevende lid.

Artikel 35b, eerste lid, houdt namelijk ten opzichte van de huidige situatie een materiële verzwaring in van de positie van de belastingplichtige (op hem zijn bepaalde verdragsvoordelen niet van toepassing indien hij onderworpen is aan een bijzonder regime). Bij een dergelijke materiële verzwaring dient in het kader van de rechtszekerheid duidelijkheid te bestaan omtrent het toepassingsbereik van de bepaling. Het argument van rechtszekerheid speelt in veel mindere mate bij het zevende lid, omdat het hier uitsluitend om een formeelrechtelijke bepaling gaat (de verzwaring voor belastingplichtige bestaat uit een omkering van de bewijslast; indien belastingplichtige kan aantonen dat de plaats van werkelijke leiding op de Antillen is gelegen dan wordt hij conform de BRK geacht inwoner te zijn van de Nederlandse Antillen). Het eerste en het zevende lid zijn los van elkaar staande bepalingen die als enige gelijkenis hebben dat zij beide betrekking hebben op het onderworpen zijn in de Nederlandse Antillen aan een bijzonder regime. Naar aanleiding van de opmerking van de Staten dat het niet laten gelden van de kwalificerende lijst voor artikel 35b, zevende lid kan leiden tot grote onzekerheid en langdurige procedures, merk ik het volgende op. Ook wanneer wel de benadering zou zijn gekozen om de kwalificerende lijst voor het zevende lid te laten gelden, zou een belastingplichtige die is onderworpen aan een regime dat op de kwalificerende lijst is vermeld, onverkort in Nederland belastingplichtig zijn, indien de inspecteur aannemelijk maakt dat de plaats van werkelijke leiding in Nederland is gelegen (schijnverplaatsingen worden nimmer gesauveerd). Anders dan bij het eerste lid, zou de kwalificerende lijst dus bij de toepassing van het zevende lid, nooit de door de Staten beoogde zekerheid kunnen geven, omdat de feiten en

omstandigheden van het geval nu eenmaal altijd de doorslag geven omtrent het wel of niet verplaatst zijn van een vennootschap.

Overgangsregeling

Wat betreft de opmerking van de Staten dat de vijfjaarstermijn van artikel II niet gekoppeld kan zijn aan het tijdstip waarop de bedoelde natuurlijke persoon inwoner is geworden van de Nederlandse Antillen, merk ik het volgende op. Artikel II strekt ertoe twee aspecten te regelen. Enerzijds strekt artikel II ertoe te voorkomen dat bestaande Penshonado's met ingang van het tijdstip waarop het voorstel van rijkswet in werking treedt, direct worden geconfronteerd met de ontzegging van bepaalde BRK-voordelen; daarom is opgenomen dat zij tot 1 januari 2002 voor reguliere inkomensbestanddelen onverkort BRK-toepassing krijgen. Deze voorziening is op verzoek van de regering van de Nederlandse Antillen opgenomen. Anderzijds strekt artikel II ertoe alle (huidige) Penshonado's te stimuleren door te stromen naar een nieuwe wel voor de BRK kwalificerende regeling, via het ontzeggen van bepaalde BRK-voordelen na afloop van de overgangsperiode. Dit aspect was een voorwaarde van Nederlandse zijde om tegemoet te komen aan de wensen van de Nederlandse Antillen inzake het eerstgenoemde aspect van de overgangsregeling alsmede inzake een beperking in de tijd van artikel 35b, eerste en tweede lid. Juist om de overgang van de huidige naar de nieuwe Penshonadoregeling te waarborgen is de bepaling in de huidige vorm opgezet. Daarbij is bewust beoogd dat Penshonado's die, ware artikel II niet in het voorstel van rijkswet opgenomen, niet binnen de reikwijdte van artikel 35b zouden zijn gevallen, toch op 1 januari 2002 onder de reikwijdte van artikel 35b, eerste of tweede lid, worden gebracht. Het bevorderen van de doorstroom naar een nieuwe wel voor de BRK kwalificerende regeling lijkt overigens in het belang van de Nederlandse Antillen en Nederland.

Uitvoeringsvoorschriften

Ik kan bevestigen dat de in de uitvoeringsvoorschriften nog aan te brengen wijzigingen, die overigens van redactionele aard zijn, in overleg met de Ministers van Financiën van de Nederlandse Antillen en Aruba zullen worden opgesteld.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend