

Vergaderjaar 2002–2003

29 034

Wijziging van enkele belastingwetten in verband met de implementatie van Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van de Europese Unie van 3 juni 2003 betreffende de gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	2
1.	Inleiding	2
2.	Aanpassing van Nederlandse wetgeving	2
3.	Budgettaire gevolgen en administratieve lasten	3
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	3

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

De Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van de Europese Unie van 3 juni 2003 betreffende de gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (PB L 157/49 van 26 juni 2003) (hierna: Richtlijn 2003/49/EG) heeft tot doel te voorkomen dat uitkeringen van interest en royalty's tussen ondernemingen van verschillende lidstaten aan minder gunstige belastingvoorschriften zijn onderworpen dan die welke voor soortgelijke transacties tussen ondernemingen van eenzelfde lidstaat gelden. Dit betekent dat dubbele belasting dient te worden geëlimineerd en dat de betrokken ondernemingen niet voor belastende administratieve formaliteiten en kasmiddelenproblemen dienen te worden geplaatst. In de preambule bij Richtlijn 2003/49/EG is aangegeven dat dit wenselijk is in een interne markt die kenmerken vertoont van een binnenlandse markt en dat de afschaffing van de belasting op uitkeringen van interest en royalty's in de bronstaat het geschiktste middel is om de geschetste problemen uit te bannen. Richtlijn 2003/49/EG bepaalt dat de nationale regelingen terzake met ingang van 1 januari 2004 aan de richtlijn dienen te voldoen.

2. Aanpassing van Nederlandse wetgeving

De Richtlijn 2003/49/EG schrijft onder meer voor dat de lidstaat waarin de interest en royalty uitkeringen ontstaan, afziet van enige belastingheffing door inhouding aan de bron. Dit noopt niet tot aanpassing van de Nederlandse wetgeving, omdat Nederland terzake van interest en royalty betalingen geen bronheffing kent. Het laatste geldt niet voor uitkeringen van interest op geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, die op grond van artikel 3, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de dividendbelasting 1965 worden aangemerkt als uitkeringen van dividend en uit dien hoofde zijn onderworpen aan de inhouding van dividendbelasting. Ten aanzien van dergelijke uitkeringen geldt echter dat Richtlijn 2003/49/EG in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, een bepaling bevat op grond waarvan lidstaten de voordelen van de richtlijn mogen onthouden aan uitkeringen die volgens het recht van de bronstaat als winstuitkering worden behandeld. Voorzover een moedervenootschap een geldlening als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 verstrekt aan haar Nederlandse dochtervenootschap, blijft inhouding van dividendbelasting bij de dochtervenootschap overigens achterwege op grond van artikel 4a van de Wet op de dividendbelasting 1965 indien de moedervenootschap voldoet aan de voorwaarden van Richtlijn 90/435/EEG (de Moeder-dochterrichtlijn), welke in zoverre overeenkomen met de voorwaarden voor toepassing van Richtlijn 2003/49/EG. Richtlijn 2003/49/EG schrijft niet alleen voor dat de lidstaat waarin de interest en royalty uitkeringen ontstaan, afziet van belastingheffing door inhouding aan de bron, maar ook dat de bronstaat afziet van een heffing bij wege van aanslag. In zeer specifieke situaties kent Nederland een dergelijke heffing thans wel. Als de ontvanger van de interest een aanmerkelijk belang bezit in de uitkerende Nederlandse vennootschap en de ontvangende buitenlandse vennootschap zijn aandelenbezit in de Nederlandse vennootschap niet rekent tot het vermogen van een onderneming, is de ontvanger van de interest ten aanzien van deze uitkeringen van rente buitenlands belastingplichtig op grond van artikel 17a, onderdeel c, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Indien de ontvangende vennootschap is gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Unie en aan de vereisten van Richtlijn 2003/49/EG wordt voldaan, zou een Nederlandse heffing in strijd zijn met die richtlijn. Om die reden wordt voorge-

steld artikel 17a, onderdeel c, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 buiten toepassing te verklaren als aan de in Richtlijn 2003/49/EG gestelde voorwaarden wordt voldaan.

Overigens kan worden opgemerkt dat artikel 17a, onderdeel c, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in EU verhoudingen vooral een theoretische toepassing kent, omdat Nederland in de meeste gevallen reeds nu zijn heffingsrecht niet of slechts beperkt zal kunnen uitoefenen op grond van bilaterale belastingverdragen. Deze belastingverdragen die Nederland met andere EU-lidstaten heeft afgesloten, beperken het heffingsrecht van de bronstaat ten aanzien van interest- en royalty-betalingen aan inwoners van de andere verdragstaat. Met betrekking tot interest- en royalty-betalingen tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten verbiedt de richtlijn voortaan echter iedere heffing door de bronstaat. De richtlijn gaat in dat opzicht dus verder dan sommige bestaande bilaterale verdragen. Omdat de richtlijn belastingverdragen als het ware «overruled», is het niet noodzakelijk om dergelijke verdragen aan te passen. Bij eventuele herzieningen van dergelijke verdragen zal wel een aanpassing van het interest- en royalty-artikel worden voorgesteld om het betreffende artikel op dat punt in lijn te brengen met de richtlijn.

Daarnaast wordt een verwijzing naar Richtlijn 2003/49/EG opgenomen in artikel 4, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen dat ziet op de vestigingsplaats van lichamen.

3. Budgettaire gevolgen en administratieve lasten

Als gezegd kent artikel 17a, onderdeel c, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in EU verhoudingen thans vooral een theoretische toepassing. De budgettaire gevolgen verbonden aan een verdere inperking van het bereik van deze bepaling zijn om die reden naar verwachting verwaarloosbaar. Voor het internationale bedrijfsleven betekent Richtlijn 2003/49/EG niet alleen de eliminatie van dubbele belasting op intra concern rente en royaltybetalingen, maar tevens een inperking van belastende administratieve formaliteiten en kasmiddelenproblemen die het gevolg zijn van tijdrovende teruggaaf procedures. Omdat Nederland geen bronheffing op rente en royaltybetalingen kent, zal deze administratieve lastenverlichting voortvloeien uit het verplichte afschaffen van dergelijke bronheffingen door andere EU lidstaten.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I (artikel 17a Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Een in het buitenland gevestigd lichaam dat een aanmerkelijk belang heeft in de zin van hoofdstuk 4 van de Wet Inkomstenbelasting 2001 in een in Nederland gevestigde vennootschap, is op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel b, ten aanzien van het inkomen uit dit aanmerkelijk belang buitenlands belastingplichtig, tenzij het aanmerkelijk belang behoort tot het vermogen van een onderneming. Indien het buitenlandse lichaam tevens een schuldvordering heeft op de in Nederland gevestigde vennootschap, is het ook ten aanzien van de inkomsten uit die schuldvordering buitenlands belastingplichtig op grond van artikel 17a, onderdeel c. De opbrengst uit het bezit van schuldvorderingen ten laste van een Nederlandse vennootschap, is bij de buitenlandse genietter die een aanmerkelijk belang heeft als object van belastingheffing aangewezen, omdat het bij de sterke economische binding met Nederland die voortvloeit uit het bezit van een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap, voor de hand ligt bij de belastingheffing ook het geheel van economische belangen bij de vennootschap in aanmerking te nemen, onverschillig of deze, civielrechtelijk gesproken, in aandelen dan wel in

obligaties of schuldvorderingen ten laste van de vennootschap zijn belichaamd. Ondanks het feit dat Nederland geen bronheffing inhoudt op interest betalingen aan buitenlandse personen, kunnen dergelijke betalingen onder omstandigheden dus wel in de Nederlandse belastingheffing worden betrokken.

De Richtlijn 2003/49/EG verbiedt Nederland als bronstaat in bepaalde omstandigheden uitkeringen van interest aan belastingheffing te onderwerpen. Het nieuwe tweede lid van artikel 17a bepaalt om die reden dat Nederland geen heffingsrecht heeft ten aanzien van bovengenoemde schuldvorderingen, als de gerechtigde tot de schuldvordering voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van Richtlijn 2003/49/EG. Deze voorwaarden houden in dat de gerechtigde tot de schuldvordering:

- a) één van de in de bijlage bij Richtlijn 2003/49/EG opgenomen rechtsvormen heeft,
- b) verbonden is met de Nederlandse vennootschap in de zin van Richtlijn 2003/49/EG,
- c) in de lidstaat van vestiging is onderworpen aan de aldaar geheven belasting naar de winst,
- d) niet wordt geacht volgens een met een derde staat gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting buiten de lidstaten van de Europese Unie te zijn gevestigd, en
- e) de schuldvordering niet rekent tot het vermogen van een buiten de lidstaten van de Europese Unie gelegen vaste inrichting.

Van verbondenheid in de zin van Richtlijn 2003/49/EG is sprake als de gerechtigde tot de schuldvordering voor ten minste 25 percent van het nominaal gestorte kapitaal aandeelhouder is van de in Nederland gevestigde vennootschap, als sprake is van de omgekeerde situatie (de in Nederland gevestigde vennootschap is voor ten minste 25 percent van het nominaal gestorte kapitaal aandeelhouder van de gerechtigde tot de schuldvordering) of als een derde voor ten minste 25 percent van het nominaal gestorte kapitaal aandeelhouder is van zowel de gerechtigde tot de schuldvordering als van de in Nederland gevestigde vennootschap. De als tweede genoemde situatie zou betekenen dat een dochtervennootschap een aanmerkelijk belang bezit in de moeder. Deze situatie zal zich, mede gezien de artikelen 2:98 en 2:98d van het Burgerlijk Wetboek, niet snel voordoen.

De overige voorwaarden komen in grote lijnen overeen met de voorwaarden gesteld in artikel 13g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling op EU beleggingsdochters alsmede artikel 4a van de Wet op de dividendbelasting 1965, welke bepalingen strekken ter implementatie van de Richtlijn 90/435/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (de Moederdochterrichtlijn). Nieuw is de aan artikel 1, achtste lid, van Richtlijn 2003/49/EG ontleende voorwaarde dat de schuldvordering bij de schuldeiser niet behoort tot het vermogen van een buiten de lidstaten van de Europese Unie gelegen vaste inrichting. Richtlijn 2003/49/EG geeft in artikel 3, onderdeel c, een omschrijving van het begrip «vaste inrichting». Deze definitie is, evenals de definitie in artikel 2 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, gebaseerd op artikel 5 van het OESO Modelverdrag. Voor de toepassing van artikel 17a, tweede lid, zal de term «vaste inrichting» richtlijnconform moeten worden uitgelegd. Dit betekent dat eventuele jurisprudentie van het EG Hof van Justitie op dit gebied leidend is.

Artikel 1, tiende lid, van Richtlijn 2003/49/EG biedt lidstaten de mogelijkheid lichamen de voordelen van de richtlijn te onthouden, wanneer de gerechtigde tot de schuldvordering op het moment van de winstuitkering niet gedurende een onafgebroken periode van ten minste twee jaar kwali-

ficeerde als een met de schuldenaar verbonden lichaam. Ter zake van de mogelijkheid om een dergelijk bezitsvereiste te hanteren wordt opgemerkt dat Nederland een dergelijke voorwaarde voor de vraag of sprake is van een aanmerkelijk belang thans niet kent. In de deelnemingsvrijstelling is de annaal-bezitseis juist komen te vervallen. Gelet hierop is een dergelijke additionele voorwaarde niet opgenomen.

Artikel 1, elfde tot en met veertiende lid, van Richtlijn 2003/49/EG biedt lidstaten de mogelijkheid bepalingen van formele aard op te nemen. Deze leden bieden een bronstaat de mogelijkheid aan het afzien van heffing de voorwaarde te verbinden dat de ontvanger van de interest door middel van een attest aantoonde te voldoen aan de voorwaarden van de richtlijn. Een dergelijke waarborg kan gewenst zijn indien de heffing verloopt via inhouding aan de bron. Het verhalen van de belasting indien ten onrechte een vrijstelling van bronbelasting is verleend kan in die situaties immers problematisch zijn. Daarvan is in de Nederlandse situatie echter geen sprake. Heffing vindt plaats via het opleggen van een aanslag vennootschapsbelasting, nadat de belastingplichtige aangifte vennootschapsbelasting heeft gedaan. Indien de inspecteur ten aanzien van een belastingplichtige die een beroep doet op het voorgestelde artikel 17a, tweede lid, twijfelt of aan de voorwaarden van Richtlijn 2003/49/EG is voldaan, zal hij conform de mogelijkheden die hem op grond van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ter beschikking staan, nadere inlichtingen of gegevens kunnen vragen. Nadere formaliteiten zijn in dat traject niet nodig. Richtlijn 2003/49/EG biedt in artikel 3, onderdeel b, de mogelijkheid om het in die richtlijn gehanteerde criterium «deelneming in het kapitaal» te vervangen door «percentage van stemrechten». Voor de vraag of sprake is van een aanmerkelijk belang wordt het stemrecht criterium echter niet gehanteerd. Om die reden is in artikel 17a, tweede lid, geen gebruik gemaakt van de door Richtlijn 2003/49/EG geboden mogelijkheid om het stemrecht als additioneel criterium te hanteren.

Artikel II (artikel 4 Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Ingevolge artikel 4, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) wordt de plaats van vestiging van een lichaam beoordeeld naar de omstandigheden. Voor de toepassing van de wettelijke bepalingen ter uitvoering van de Moeder-dochterrichtlijn alsmede de Fusierichtlijn is artikel 4 AWR aangevuld met een derde lid. Op grond daarvan wordt een lichaam geacht te zijn gevestigd in een lidstaat als dat lichaam volgens de belastingwetgeving van die lidstaat aldaar is gevestigd. De reden hiervoor is het verschijnsel van dubbele vestigingsplaats. Als een lichaam bijvoorbeeld op grond van het eerste lid van artikel 4 is gevestigd buiten de Europese Unie, maar is opgericht naar het recht van een lidstaat en om die reden volgens het recht van die lidstaat wordt aangemerkt als inwoner van die lidstaat, zou dit lichaam geen beroep kunnen doen op de Nederlandse wettelijke bepalingen ter uitvoering van één van beide richtlijnen. Het derde lid voorkomt deze situatie.

Omdat het bovengeschetste gevolg zich eveneens zou kunnen voordoen bij de toepassing van het voorgestelde artikel 17a, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, welk artikel strekt ter uitvoering van Richtlijn 2003/49/EG, wordt voorgesteld in het derde lid tevens een verwijzing op te nemen naar die richtlijn.

Artikel III (Inwerkingtredingsbepaling)

Richtlijn 2003/49/EG schrijft in artikel 7, eerste lid, voor dat de lidstaten de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in werking doen treden om uiterlijk op 1 januari 2004 aan deze richtlijn te voldoen. De in dit artikel opgenomen inwerkingtredingsbepaling strekt daartoe. Opgemerkt zij dat deze wet niet referendabel wordt geacht, omdat zij uitsluitend strekt

ter implementatie van Richtlijn 2003/49/EG en daarmee voldoet aan de uitzondering van artikel 7, onderdeel e, van de Tijdelijke referendumwet.

De Staatssecretaris van Financiën,
J. G. Wijn