

Vergaderjaar 2010–2011

**25 087**

## **Internationaal fiscaal (verdrags)beleid**

**Nr. 23**

### **BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 24 juni 2011

Tijdens het Algemeen Overleg inzake de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (NFV 2011) zijn zeer veel vragen gesteld. Een deel van deze vragen had betrekking op onduidelijkheden en zorgen over de belastingafdrachten van multinationale ondernemingen. Ik heb tijdens het Algemeen Overleg al uitgesproken dat ik de achter deze vragen liggende zorgen begrijp en tegelijkertijd de verwachting uitgesproken dat deze zorgen mijns inziens voor een belangrijk deel kunnen worden weggenomen door het vergroten van het zicht op de bestaande praktijk.

Ik ben dan ook verheugd dat de Vaste Commissie voor Financiën mijn aanbod om een technische briefing te verzorgen over de APA/ATR praktijk, convenanten en verdere relevante activiteiten van de Belastingdienst heeft aanvaard. Ik ben er zeker van dat dit mogelijke misverstanden kan wegnemen en in ieder geval kunnen wij dan, bij een eventueel Voortgezet Algemeen Overleg, verder spreken op basis van dezelfde kennis van wat in de praktijk feitelijk gebeurt.

In de bijlage bij deze brief geef ik antwoord op de vragen die tijdens het Algemeen Overleg inzake de NFV 2011 zijn gesteld en die zien op andere aspecten dan het verdragsbeleid. Ik ga daarbij in op de APA-/ATR-praktijk, op aard en werking van de handavingsconvenanten en op country-by-country reporting.

Verder reageer ik op de gesuggereerde mogelijkheden voor internationaal opererende ondernemingen om winsten te verschuiven, de mogelijk schadelijke gevolgen van aanwezigheid van brievenbusmaatschappijen in Nederland en de motie El Fassed over «public bads».

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

**Inleiding**

In deze bijlage ga ik in op een aantal vragen die tijdens het Algemeen Overleg inzake de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (NFV 2011) aan de orde zijn gekomen en die los staan van het fiscale verdragsbeleid. Het verdragsbeleid gaat over de vraag met welke landen Nederland verdragen sluit en op welke wijze dan heffingsrechten verdeeld worden. Veel van de gestelde vragen waar ik hieronder op in ga, zien meer op uitvoerings- en handhavingsbeleid door de Belastingdienst en op aspecten van de belastingheffing bij internationaal opererende bedrijven waar Nederland niet door het sluiten van belastingverdragen invloed op kan uitoefenen.

**APA-/ATR praktijk**

Ik maak graag van de gelegenheid gebruik om een aantal misverstanden dat mogelijk leeft over de APA-/ATR-praktijk weg te nemen. Voor burgers en bedrijven is rechtszekerheid belangrijk, ook over fiscale zaken. Het zijn van een betrouwbare overheid draagt bij aan een gezond vestigingsklimaat. Immers, ondernemers willen graag hun risico's verminderen om hun winsten te vergroten. Zoals ook is te lezen in de Actie-agenda van het Topteam Hoofdkantoren,<sup>1</sup> is de mogelijkheid van de Belastingdienst zekerheid vooraf te verkrijgen over fiscaal technisch inhoudelijke kwesties een groot goed in het kader van het nastreven van een gezond vestigingsklimaat in Nederland. Ook andere landen zijn in toenemende mate bereid aan belastingplichtigen zekerheid vooraf te geven.

Bij het APA-/ATR-team van de Belastingdienst kunnen belastingplichtigen zekerheid vooraf vragen over voorgenomen rechtshandelingen. In een APA (advance pricing agreement) wordt vastgelegd welke verrekenprijzen tussen verbonden lichamen zakelijk zijn. Daartoe worden deze getoetst aan het arm's length beginsel, dat wil zeggen aan de vraag of onafhankelijke derden onder dezelfde voorwaarden met elkaar zouden handelen. In een ATR (advance tax ruling) geeft de Belastingdienst zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen in Nederland van een voorgenomen transactie of structuur. Verzoekers om zekerheid vooraf kunnen grote bedrijven zijn maar ook MKB-bedrijven. Er is bij het geven van zekerheid vooraf geen sprake van «handje klap» of het berekenen van een «fair share». De standpunten die de Belastingdienst inneemt, vallen allemaal binnen de kaders van wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie.

**Handhavingsconvenanten**

In een handhavingsconvenant wordt vastgelegd dat onderneming en Belastingdienst wenselijk te werken volgens de uitgangspunten van horizontaal toezicht, dat wil zeggen dat hun onderlinge relatie wordt gebaseerd op wederzijds vertrouwen, transparantie en begrip. De mate van vertrouwen wordt beïnvloed door de mate waarin een bedrijf «in control» is. Interne controlesystemen van ondernemingen geven duidelijkheid over wie waar voor verantwoordelijk is en verantwoording aflegt. Het Tax Control Framework (TCF) is onderdeel van het interne controlesysteem en speelt een cruciale rol bij het in kaart brengen van fiscale risico's en de beheersing daarvan.

De convenanten gaan over het proces (de wijze en intensiteit van het toezicht) en bevatten geen inhoudelijke afspraken, noch overeengekomen bedragen of overeengekomen percentages. Het toezichtproces verschuift van controle achteraf naar afstemming vooraf, waardoor meer in de actualiteit kan worden gewerkt en dus sneller zekerheid kan worden geboden.

<sup>1</sup> Topteam Hoofdkantoren, *Met hoofdkantoren naar de top*, Den Haag 17 juni 2011, [rijksoverheid.nl/onderwerpen/ondernemersklimaat-en-innovatie/documenten-en-publicaties/rapporten/2011/06/17/met-hoofdkantoren-naar-de-top.html](http://rijksoverheid.nl/onderwerpen/ondernemersklimaat-en-innovatie/documenten-en-publicaties/rapporten/2011/06/17/met-hoofdkantoren-naar-de-top.html).

Een belangrijk onderdeel van horizontaal toezicht is vooroverleg, waarbij de onderneming zo snel mogelijk alle fiscale risico's actief voorlegt aan de Belastingdienst. De onderneming verstrekt alle relevante feiten en omstandigheden, de standpunten en haar visie op de daarbij behorende rechtsgevolgen. Hiermee wordt aangesloten bij de ontwikkelingen in de samenleving, waarbij ondernemingen geacht worden zelf meer verantwoordelijkheid te nemen. De Belastingdienst geeft op korte termijn haar visie op de door de onderneming verstrekte informatie. Het voordeel hiervan is dat het bedrijf snel zekerheid krijgt over de fiscale risico's en de aangifte geen verrassingen bevat. De Belastingdienst is er mee gebaat, omdat op deze wijze niet achteraf alle fiscale risico's hoeven te worden nagepluisd. Het is dus een misvatting te veronderstellen dat de Belastingdienst de bedrijven «op hun blauwe ogen» gelooft.

Ik merk op dat ook convenanten worden gesloten met fiscaal dienstverleners en met vertegenwoordigende organisaties van MKB-branches. Ook daar is het doel om in de actualiteit te werken door fiscale risico's vooraf te bespreken en zo de kwaliteit van de aangifte te behouden of te verbeteren.

Horizontaal toezicht wordt als een groot succes gezien, niet alleen door de bedrijven, fiscaal dienstverleners en onze Belastingdienst maar ook door de OESO. De ontwikkeling van «enhanced relationships», gebaseerd op wederzijds vertrouwen, transparantie en begrip wordt door de OESO van groot belang geacht. De Nederlandse aanpak vindt in diverse landen navolging.

### **Winstverschuiving**

Van verschillende kanten is gesuggereerd dat internationaal opererende bedrijven hun wereldwijde belastingdruk kunnen minimaliseren door hun winsten naar willekeur te laten neerslaan in landen met de laagste belastingtarieven. Dat is een onjuiste weergave van de werkelijkheid.

Belastingplichtigen zijn in de hoofdregel volledig vrij om zelf te bepalen waar zij (delen van) hun onderneming uitoefenen en daartoe (onderdelen van) die onderneming te verplaatsen. De Belastingdienst bemoeit zich, zoals dat dan heet, niet met het ondernemingsbeleid. Wel toetst de Belastingdienst of de werkelijkheid overeenkomt met hetgeen de belastingplichtige op papier presenteert. De belastingheffing knoopt vanzelfsprekend aan bij de *werkelijkheid*. Zoals gezegd, is het een algemeen erkend internationaal fiscaal uitgangspunt dat ook verbonden lichamen zaken met elkaar moeten doen onder zakelijke voorwaarden. Het is dus zeker niet zo dat vennootschappen van een internationaal concern hun onderlinge verrekenprijzen (transfer pricing) zo kunnen bepalen dat de winst neerslaat bij de vennootschap die aan het laagste tarief is onderworpen. Door de toenemende aandacht die verrekenprijzen internationaal krijgen, neemt het risico van onjuiste winstallocatie af. Ik noem in dat verband de Transfer Pricing Guidelines van de OESO, het Joint Transfer Pricing Forum van de EU en de OECD Informal Task Force on Tax and Development waarin OESO- en niet-OESO-lidstaten, internationale organisaties en het bedrijfsleven samenwerken aan de versterking van het overheidsapparaat van ontwikkelingslanden. In die Task Force wordt expliciet aandacht besteed aan de versterking van de kennis van zogenoemde «least developed countries» op het gebied van verrekenprijzen.

Iets anders dat in dit verband ook wel genoemd wordt, zijn heffingslacunes als gevolg van niet-afgestemde wettelijke regelingen in verschillende landen. Zo lang alle landen autonomie bezitten over de inrichting van hun fiscale stelsels zullen zij uiteenlopende keuzes maken in syste-

matiek en heffingsniveau. Door deze verschillen kunnen mismatches ontstaan, bijvoorbeeld als gevolg van verschillen in kwalificaties van transacties, inkomensbestanddelen of entiteiten. Het is evident dat alleen internationaal opererende bedrijven daar gebruik van kunnen maken.

In mijn andere brief van vandaag (kenmerk IFZ/2011/384 M) ben ik ook al ingegaan op deze problematiek in het onderdeel over zogenoemde hybride entiteiten. Ook in geval van mismatches in de kwalificatie van transacties of inkomensbestanddelen zijn oplossingen voor dubbele vrijstellingen in veel gevallen gelegen in betere afstemming van de nationale belastingstelsels van de landen en niet in belastingverdragen zelf. Belastingverdragen kunnen zelf immers geen heffingsrechten creëren waar de nationale belastingwet niet in een heffingsrecht voorziet. Mismatches die voortkomen uit verschillen in nationale wetgevingen kunnen dus alleen opgelost worden door mondiale internationale coördinatie en harmonisatie. Dat staat buiten het Nederlandse fiscale verdragsbeleid.

Indien mismatches veroorzaakt of versterkt zouden kunnen worden door toepassing van belastingverdragen dan is sprake van verdragsmisbruik. In de NFV 2011 is daarover al het nodige gezegd. Zo heb ik heb ik voor mismatches die een gevolg zijn van de wijze waarop de verschillende nationale bepalingen uitwerken op het belastingverdrag in onderdeel 2.3. van de NFV 2011 aangegeven daarvoor bij de totstandkoming van verdragen of in onderling overleg naar oplossingen te zoeken.

### **Schadelijke gevolgen brievenbusmaatschappijen (BFI's);**

#### **nader onderzoek?**

Een andere suggestie die is gewekt, is dat in Nederland op grote schaal brievenbusmaatschappijen voorkomen waar een enorme hoeveelheid geld doorheenstroomt, dat met deze praktijk het belang van ontwikkelingslanden wordt geschaad en dat dit de reputatie van Nederland schaadt. Ook hier moeten feiten en beelden worden onderscheiden.

Het is een feit dat in Nederland een groot aantal bijzondere financiële instellingen zijn geregistreerd, die actief zijn als houdstermaatschappij, als concernfinancieringsmaatschappij of die als kernactiviteit hebben het doorgeven van royalty's en licentieopbrengsten tussen concernonderdelen. Het ligt voor de hand dat een belangrijk deel van deze instellingen in Nederland gevestigd is vanwege het ontbreken van een bronheffing op rente en royalty's en vanwege de voordelen die ons uitgebreide verdragenetwerk biedt. Deze verdragen bieden die voordelen alleen aan lichamen die feitelijk in Nederland zijn gevestigd («substance») en die feitelijk gerechtigde («beneficial owner») zijn van de geldstromen die aan hen worden overgemaakt. De Nederlandse Belastingdienst onderkent het risico dat vennootschappen zonder substance, of vennootschappen die niet de beneficial owner zijn, die verdragsvoordelen toch trachten te verkrijgen. Daarom heeft de wetgever eisen gesteld aan de mate van financiering met eigen vermogen en aan het gelopen risico. De Belastingdienst toetst of een vennootschap aan die voorwaarden voldoet. Nederland kent aldus in zijn nationale wetgeving substance-eisen die internationaal in de pas lopen. Pas als een vennootschap de toetsing doorstaat kan zij kwalificeren als ingezetene belastingplichtige die aanspraak kan maken op de regelingen in het Nederlandse fiscale systeem en de verdragen.

Ik ben mij er van bewust dat aantallen BFI's die zijn gevestigd in Nederland de aandacht van verdragspartners kunnen trekken. Ook om hun belangen te verdedigen, bestaan daarom de genoemde eisen in de Nederlandse regelgeving en worden deze getoetst. Ik heb in de NFV 2011 al aangegeven dat Nederland bereid is in belastingverdragen gerichte maatregelen op te nemen om verdragsmisbruik tegen te gaan mocht het belang van de verdragspartner vragen om meer bescherming. Immers, het risico op verdragsmisbruik moet geminimaliseerd worden. Dat is de staande praktijk in de verdragsonderhandelingen van Nederland en die zal ook in de toekomst worden voortgezet. Uitgangspunt is en blijft wel, dat maatregelen, bijvoorbeeld in de vorm van «limitations on benefit»- of «main purpose»-bepalingen, proportioneel moeten zijn en niet ten koste mogen gaan van belastingplichtigen waar geen misbruik dreigt.

Ook ben ik mij bewust van het belang voor ontwikkelingslanden van een eerlijke belastingheffing. In de NFV 2011 heb ik beschreven wat mijn inzet is bij het versterken van de belastingheffing in die landen (onderdeel 1.2.7.). Ook heb ik in het Algemeen Overleg hierover al met u van gedachten gewisseld en heb herhaald dat voor ontwikkelingslanden een onderhandelingsinzet geldt, die rekening houdt met de kwetsbare fiscale positie van ontwikkelingslanden. In deze bijlage wil ik ook nog kort ingaan op de suggestie dat het Nederlandse verdragsbeleid en de doorstroompraktijk in Nederland ten koste gaat van die ontwikkelingslanden. Dat zou het gevolg zijn van het feit dat ontwikkelingslanden op bepaalde geldstromen naar Nederland geen bronheffingen zouden mogen inhouden op grond van een belastingverdrag. Om te beginnen is het belangrijk vast te stellen dat Nederland slechts een beperkt aantal verdragen heeft met landen waarop in dit verband met de term ontwikkelingsland wordt bedoeld. In de tweede plaats is niet in al die verdragen afgesproken dat het desbetreffende land minder bronheffingen mag heffen dan het land op grond van zijn nationale belastingwet zou mogen heffen.

Het reduceren van bronheffingen is van belang om investeringsdrempels weg te nemen, zodat reële investeringen kunnen worden gedaan in ontwikkelingslanden. In onderdeel 2.8.1. van de NFV 2011 heb ik daar ook al bij stilgestaan. Investeerders streven naar een goed rendement. Investeerders zullen terughoudend zijn te investeren in een land dat een bronheffing kent, omdat die bronheffing (nota bene vaak gebaseerd op het bruto rendement) vaak slechts beperkt of niet verrekend kan worden in het bestemmingsland (waar geheven wordt over het netto rendement). Door afspraken te maken over reductie van de bronheffingen wordt het voor investeerders, die anders wellicht nooit in dat land zouden investeren, aantrekkelijker om dat wel te doen en daar kan het land juist bij gebaat zijn. Daarbij zal Nederland ook meedenkend kijken naar de verdragsbepalingen die de ontwikkelingslanden zullen voorstellen op basis van het VN-modelverdrag. Ook ben ik in de NFV 2011 en in het Algemeen Overleg stellig geweest over maatregelen die in belastingverdragen opgenomen kunnen worden om verdragsmisbruik tegen te gaan, zodat de verdragsvoordelen alleen terecht zullen komen bij die investeerders die reële investeringen willen doen in de ontwikkelingslanden.

### **Motie-EI Fassed over «public bads»**

Het lid Braakhuis (GL) verwees tijdens het Algemeen Overleg naar de motie-EI Fassed (GL)<sup>1</sup> over «public bads». Volgens deze motie zijn public bads de negatieve gevolgen van Nederlands beleid (op het gebied van onder andere handel, belastingen, landbouwsubsidies en klimaat) op ontwikkelingslanden. De staatssecretaris voor Ontwikkelingssamenwerking heeft aangegeven public bads eventueel onderdeel te willen laten

<sup>1</sup> Motie-EI Fassed, *Kamerstukken II 2010/11*, 32 605, nr. 10.

uitmaken van de coherentierapportage die naar de Tweede Kamer zal worden gestuurd. Hij heeft er echter in algemene zin op gewezen dat het buitengewoon lastig is om public bads gezaghebbend te kwantificeren. De insteek is daarmee een bredere en andere dan die van de motie-Vendrik<sup>1</sup> waarover ik de heer Braakhuis schriftelijk<sup>2</sup> en tijdens het Algemeen Overleg nogmaals mijn mening heb gegeven.

In het kader van beleidscoherentie voor ontwikkeling zal ik met de staatsecretaris voor Ontwikkelingssamenwerking de voorstellen voor de wijze van kwantificeren van de public bads op het onderdeel belastingen bezien.

### **Country-by-country reporting**

Het lid Braakhuis (GL) vroeg naar mijn standpunt inzake country-by-country reporting. Allereerst wijs ik er graag op dat het begrip (nog) niet eenduidig is gedefinieerd. Het gaat er in essentie om dat bedrijven gedetailleerde informatie geven over de landen waarin zij actief zijn, wat hun financiële resultaten in ieder land zijn en hoeveel belasting zij per land betalen. De Amerikaanse «Dodd-Frank Act»<sup>3</sup> is in de Verenigde Staten een wettelijke basis voor vergaande transparantieplichtingen voor in de Verenigde Staten beursgenoteerde bedrijven, ook op het gebied van de fiscaliteit. Belangrijk is echter, dat de fiscale transparantie die deze regelgeving vereist in eerste instantie slechts zal gelden voor de «extractive industry», met andere woorden: de exploitatie van natuurlijke rijkdommen.

Het Extractive Industries Transparency Initiative (EITI) is gelanceerd in 2002 en wordt inmiddels in vijfendertig landen geïmplementeerd. EITI geniet brede internationale steun van de G8, G20, Europese Commissie, Wereldbank en IMF. Vanuit dit initiatief is een standaardmethodologie ontwikkeld voor verplichte publicatie door de overheid en alle bedrijven in de grondstoffensector in deze landen. Deze verplichting geldt dus bijvoorbeeld zowel voor Nederlandse en Noorse, als voor Chinese, Russische en Indiase bedrijven ter plaatse. Hierbij kan uitdrukkelijk rekening worden gehouden met de lokale context, zoals nationale (belasting)wetgeving. Nederland ondersteunt het EITI middels een jaarlijkse bijdrage aan het secretariaat van het EITI en een bijdrage aan het Multi-Donor Trust Fund dat door de Wereldbank wordt beheerd.

Nederland streeft uiteindelijk naar internationale afspraken die gelden voor alle internationaal opererende bedrijven. Voor landen met een relatief internationaal georiënteerd bedrijfsleven, zoals Nederland, is een gelijk speelveld immers van groot belang. Landen die eenzijdig country-by-country reportingvoorschriften opleggen aan hun bedrijfsleven zouden immers hun bedrijfsleven confronteren met een ongelijk speelveld ten opzichte van hun buitenlandse concurrenten die een vergelijkbare verplichting niet opgelegd krijgen. Daarom is Nederland actief betrokken bij multilaterale initiatieven op dit gebied.

Zo staat in de OECD Informal Task Force on Tax and Development het onderwerp country-by-country reporting op de agenda als één van vier speerpunten in het kader van het bevorderen van belastingheffing in ontwikkelingslanden («domestic resource mobilization»). Onder meer wordt in een werkgroep waarin naast overheden ook NGO's en het bedrijfsleven participeren, gekeken naar cost-benefit-inschattingen rond grotere fiscale transparantie.

---

<sup>1</sup> Motie-Vendrik, *Kamerstukken II* 2009/10, 32 123-V, nr. 16.

<sup>2</sup> Aanhangsel *Handelingen II* 2010/11, nr. 919.

<sup>3</sup> Wet van 21 juli 2010, Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act, Pub.L. 111-203, H.R. 4173.

Daarnaast wordt in Europees verband gesproken over country-by-country reporting. De Europese Commissie heeft plannen om de Richtlijn 2004/109/EG1 betreffende de transparantievereisten op het onderdeel van de financiële rapportageverplichtingen door multinationale ondernemingen aan te vullen. Naar verwachting zal de Commissie in het najaar van 2011 met een mededeling en concrete voorstellen hierover komen. Een Europese aanpak zou het speelveld in de EU gelijk helpen te houden. Dat is positief voor alle betrokkenen en hopelijk worden ook doublures met andere initiatieven voorkomen. Hoewel ik de concrete voorstellen wil afwachten alvorens met een standpunt te komen, wil ik benadrukken dat ik ze met een positieve grondhouding tegemoet zie.

### **Afsluitend**

Door een aantal leden is, ook tijdens het Algemeen Overleg, het beeld geschetst dat het internationaal opererende bedrijfsleven min of meer zelf kan bepalen hoeveel belasting er betaald wordt en dat de Belastingdienst meewerkt aan afspraken daarover. Daarnaast zou Nederland door het sluiten van verdragen en het accepteren van substanceloze doorstroomstructuren een kwalijke rol spelen in het frustreren van de belangen van ontwikkelingslanden. Ik hoop dat ik met bovenstaande antwoorden duidelijk heb kunnen maken dat dit beeld niet overeenstemt met de werkelijkheid. Ook denk ik dat de door mij aangeboden technische briefing eventuele resterende onduidelijkheden weg kan nemen. Ik hoop een goede basis te hebben geboden voor een vruchtbaar debat op basis van de feiten.