

2019Z08977

(ingezonden 2 mei 2019)

Vragen aan het lid Van Raan (PvdD) aan de staatssecretaris van Financiën over de gevolgen van de arresten van het Europese Hof over doorstroom-bv's van februari 2019.

Vraag 1

Kent u de berichten 'Europees Hof legt bom onder Nederland als fiscale vrijhaven', 'Belastingdienst laat doorstroom-bv's vooralsnog met rust' en 'Deense fiscus mag heffen over dividend dat vanuit Schiphol-Rijk naar Cyprus gaat'?

Antwoord vraag 1

Ja.

Vraag 2

Herinnert u zich uw antwoorden op vragen tijdens het algemeen overleg Belastingontwijking op 28 maart 2019 hierover, waarbij u aangaf dat: "[b]ij de uitwerking van de conditionele bronbelasting zal ik terugkomen op de gevolgen van dit arrest voor onze eigen wet- en regelgeving. Het wetsvoorstel komt rond Prinsjesdag naar uw Kamer"?

Antwoord vraag 2

Ja.

Vraag 3

Waarom is handhaving van het antimisbruikleerstuk, zoals thans ingevuld door het Europese Hof, op een zo kort mogelijke termijn niet passend en geboden? Waarom liet uw ministerie aan het Financieele Dagblad weten dat "de arresten niet betekenen dat de zekerheid die de Belastingdienst multinationals heeft geboden in zogeheten rulings 'per direct vervallen of moeten worden heroverwogen'"? Betekent deze toelichting aan het FD dat u de 'rulings', waarin vergelijkbare constructies als de 'Deense constructie' zijn opgenomen, per definitie niet zal heroverwegen (zie ook vraag 4 en 5 hierna)?

Antwoord vraag 3

De aanpak van belastingontwijking is een van de speerpunten van dit kabinet. De mogelijkheden die Nederland hierin heeft, zijn niet onbeperkt en worden mede begrensd door het EU-recht.¹ In de arresten van 26 februari 2019² heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) beslist dat er voor de lidstaten een Unierechtelijke plicht bestaat om de voordelen van een fiscale richtlijn, zoals bijvoorbeeld de EU-Moeder-dochterrichtlijn³ en de EU-Interest- en royaltyrichtlijn⁴ te weigeren ingeval sprake is van fraude of misbruik. Voorts geeft het HvJ EU opnieuw een nadere invulling aan het misbruikbegrip. In tegenstelling tot de conclusies van de Advocaat-Generaal (A-G) hanteert het HvJ EU hierbij een meer materiële benadering. Het kabinet bestudeert deze arresten grondig, maar stelt in ieder geval nu al vast dat de nationale bevoegdheid om misbruik te bestrijden zeker niet onbegrensd is. Hoewel het HvJ EU in de genoemde arresten met een reeks aanwijzingen het misbruikbegrip weliswaar nader heeft ingevuld, betekent dit niet dat na de arresten precies duidelijk is in welke situatie er op basis van het EU-recht wel en wanneer er geen sprake is van misbruik. Daarom ga ik van de volgende kaders uit.

¹ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 12 september 2006 in C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 en HvJ EU 20 december 2017 in de gevoegde zaken C-504/16 en C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009.

² HvJ EU 26 februari 2019 in de gevoegde zaken C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134 en HvJ EU 26 februari 2019 in de gevoegde zaken C-116/16 en C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135.

³ Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2011, L 345).

⁴ Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (PB 2003, L 157, p. 49).

In de arresten van 26 februari 2019 oordeelde het HvJ EU onder andere dat lidstaten met een beroep op het leerstuk van misbruik van recht ook zonder nationale wettelijke bepaling een beroep op de voordelen van de EU-Moeder-dochterrichtlijn en de EU-Interest- en royaltyrichtlijn door belastingplichtige kunnen blokkeren. Dit kan echter ook al op basis van de antimisbruikbepalingen zoals opgenomen in onze vennootschaps- en dividendbelasting. Deze antimisbruikbepalingen zijn van toepassing als er sprake is van een kunstmatige constructie of transactie met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om belastingheffing te ontgaan. Deze bepaling is naar de mening van het kabinet in lijn met de EU-Moeder-dochterrichtlijn en de implementatie van de Principal Purpose Test (PPT) uit actiepunt 6 van het BEPS-project⁵. Momenteel zijn voor de toepassing van de vennootschaps- en dividendbelasting voorwaarden in de vorm van substance-eisen opgenomen waaraan een tussenhoudster met een schakelfunctie⁶ dient te voldoen om te kunnen spreken van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Er is dan geen sprake van een kunstmatige constructie.⁷ Als gevolg van een arrest van het HvJ EU bestaat sinds 1 januari 2019 voor de belastingplichtige (vennootschapsbelasting), onderscheidenlijk de inhoudingsplichtige en de opbrengstgerechtigde (dividendbelasting), nog een aanvullende mogelijkheid om op andere wijze aannemelijk te maken dat sprake is van de hiervoor bedoelde zakelijke redenen.⁸ Toch lijkt hiermee na de arresten van het HvJ EU de kous niet af.

De arresten lijken aanleiding te geven tot een verdere aanpassing in de bestaande vormgeving van de antimisbruikbepalingen in de vennootschaps- en dividendbelasting. Omdat niet is uit te sluiten dat in een situatie waarin is voldaan aan de substance-eisen – beoordeeld naar alle feiten en omstandigheden – toch sprake kan zijn van misbruik zoals uiteengezet in de arresten, zullen in het op Prinsjesdag in te dienen wetsvoorstel voor de introductie van een bronbelasting op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties ook wijzigingen in de vennootschaps- en dividendbelasting worden voorgesteld. Hierdoor zal de rol van de huidige substance-eisen per 1 januari 2020 wijzigen en zullen deze substance-eisen van belang worden bij de bewijslastverdeling.

Door de voorgestelde wijzigingen zal ook in situaties waarin is voldaan aan de substance-eisen, de Belastingdienst – anders dan nu het geval is – misbruik kunnen aanpakken door aannemelijk te maken dat sprake is van misbruik. Er is echter een overlap tussen de huidige substance-eisen en de aanwijzingen in de arresten van het HvJ EU. Ik denk hierbij bijvoorbeeld aan de aanwijzingen die zien op de werkelijk gemaakte kosten, het personeel en de beschikking hebben over kantoorruimte. De huidige substance-eisen betreffen naast een aantal objectieve ook een aantal meer subjectieve eisen. Hierbij moet tevens worden bedacht dat de loonsomeis van minimaal € 100.000 een vergoeding moet vormen voor de relevante werkzaamheden. In het geval van de dividendbelasting betreft dit een vergoeding die verband houdt met het houden van een deelneming en het vervullen van een schakelfunctie. De salariskosten die samenhangen met andere werkzaamheden worden hierbij dus niet in aanmerking genomen. Hierdoor zal in misbruiksituaties waarin een lichaam wordt tussengeschoven om de Nederlandse dividendbelasting te ontgaan in de regel niet worden voldaan aan de substance-eisen. Op grond van het voorgaande acht ik het nog steeds goed verdedigbaar dat de huidige Nederlandse antimisbruikbepalingen op hoofdlijnen in overeenstemming zijn met de arresten van 26 februari 2019. Het is daarom niet de verwachting dat veel vaker met succes het standpunt kan worden ingenomen dat sprake is van misbruik. In tegenstelling tot hetgeen hierna in enkele vragen lijkt te worden gesuggereerd, is dit niet anders voor enkele – in die vragen genoemde – specifieke landen.

⁵ OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

⁶ Van een schakelfunctie is sprake indien de tussenhoudster een relatie legt tussen de bedrijfsmatige activiteiten of hoofdkantooractiviteiten van de moedermaatschappij en de activiteiten van haar kleindochtermaatschappij(en). Zie ook Kamerstukken II 2009/10, 32129, nr. 3, p. 59.

⁷ Zie de artikelen 2d van de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971 en artikel 1bis van de Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965.

⁸ HvJ EU 20 december 2017 in de gevoegde zaken C-504/16 en C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009.

Desalniettemin zal de praktijk nauwlettend worden gevolgd. De Belastingdienst zal uitgesproken gevallen aan de rechter voorleggen. Hierbij denk ik bijvoorbeeld aan situaties waarin in zakelijke verhoudingen loonkosten van € 100.000 niet in verhouding staat tot de omvang van de door een tussenschakel ontvangen en betaalde dividenden, renten of royalty's. Daarnaast kan worden gedacht aan situaties waarin op basis van de feiten en omstandigheden blijkt dat een tussenschakel in het algemeen heel snel de ontvangen dividenden, renten of royalty's (door)betaalt. Via nadere jurisprudentie, nationaal of internationaal, zal op dit punt verdere duidelijkheid moeten worden gecreëerd. Ik zie dan ook geen acute aanleiding om verdere maatregelen te nemen.

Rulings zien op de toepassing van op dat moment geldende wetgeving, beleid en jurisprudentie. Een ruling vervalt wanneer er een voor die ruling relevante wijziging is van de wet- en regelgeving. Dit is opgenomen in de vaststellingsovereenkomst tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst.⁹ Of sprake is van een relevante wetswijziging hangt in een aantal situaties nauw samen met de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. Rulings die zijn afgegeven in situaties waarin voldaan is aan de substance-eisen, maar die onder de nieuwe wetgeving kwalificeren als misbruik, zullen in beginsel per de beoogde datum van inwerkingtreding van de wetswijziging, 1 januari 2020, van rechtswege vervallen. In die gevallen bewerkstelligt de wetswijziging namelijk dat dit misbruik voortaan kan worden bestreden als de Belastingdienst dit misbruik aannemelijk maakt. Indien na de voorgestelde wetswijziging bij een afgegeven ruling geen sprake is van misbruik is er geen relevante wetswijziging en vervalt de ruling daarmee niet van rechtswege. Zoals hiervoor aangegeven, verwacht ik niet dat er veel vaker met succes het standpunt kan worden ingenomen dat sprake is van misbruik. Dit rechtvaardigt eerbiedigende werking voor de resterende looptijd van de afgegeven rulings. Daarom bevestig ik dat belastingplichtigen vertrouwen aan lopende rulings kunnen blijven ontleen tot het moment dat de Belastingdienst aan de belastingplichtige te kennen heeft gegeven dat de ruling vervalt. Dit past bij de aard van de wetswijziging waarbij de verruiming van het misbruikbegrip gepaard gaat met een bewijslast die zal rusten bij de Belastingdienst. Om te kunnen beoordelen of sprake is van een relevante wetswijziging zullen lopende rulings die gebaseerd zijn op de huidige misbruikbepalingen worden herbeoordeeld waarbij risicogericht te werk zal worden gegaan. Hierbij zal de Belastingdienst zich richten op uitgesproken gevallen zoals hiervoor vermeld.

Voorts gaat per 1 juli aanstaande het beleid dat ziet op de vernieuwde rullingpraktijk in. Hierdoor worden strengere eisen gesteld aan de afgifte van rulings. Bij de afgifte van nieuwe rulings zullen de aanwijzingen uit de arresten van 26 februari 2019 worden meegenomen in de beoordeling of een rulling kan worden afgegeven.

Vraag 4

Bent u van plan de arresten aan te grijpen om aanslagen op te leggen aan bedrijven die via tussenschakels in Nederland dividenden, rente en royalty's de EU uitsluiten? Zo nee, waarom niet?

Antwoord vraag 4

Zie antwoord vraag 3.

Vraag 5

Bent u in het bijzonder van plan de arresten aan te grijpen om alsnog en zo spoedig mogelijk over te gaan tot heffing van dividendbelasting op dividend dat door een Nederlands bedrijf is

⁹ Zie ook de bijlage bij Kamerstukken II 2016/17, 25087, nr. 153, en paragraaf 26, zestiende lid, onderdeel g, van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 9 mei 2017, nr. 2017-1209, (Strct. 2017, 28270)).

of wordt uitgekeerd aan een Luxemburgse of Ierse doorstroomvennootschap die louter en alleen van de inhoudingsvrijstelling dividendbelasting ex artikel 4, tweede lid, Wet op de dividendbelasting 1969 profiteert omdat die voldoet aan de zogenoemde substance-eisen, waaronder het hebben van een kantoor voor minimaal 24 maanden en een salariskostenpost van 100.000 euro of meer?

Antwoord vraag 5

Zie antwoord vraag 3.

Vraag 6

Bent u van plan bij de herbeoordelingen prioriteit te geven aan alle belastingrulings waarbij Ierse en Luxemburgse brievenbusvennootschappen betrokken zijn? Zo nee, waarom niet?

Antwoord vraag 6

Zie antwoord vraag 3.

Vraag 7

Onderkent u risico's van Europeesrechtelijke aard indien een EU-lidstaat niet tot het bestrijden van misbruik van doorstroomvennootschappen overgaat?

Antwoord vraag 7

Zie antwoord vraag 3.

Vraag 8

Binnen welke termijn bent u van plan te voldoen aan de opdracht van het Europese Hof aan de belastingdienst(en) om na te gaan of er misbruik wordt gemaakt van de vrijstellingen van bronbelasting voor bedrijven binnen de EU?

Antwoord vraag 8

Zie antwoord vraag 3.

Vraag 9

Kun u bij benadering aangeven wat de orde van grootte is van de uitgaande stromen dividenden, rente en royalty's die door deze uitspraken geraakt worden? Zo niet, kunt u de Kamer daar later over berichten?

Antwoord vraag 9

Wat betreft uitgaande dividenduitkeringen wordt misbruik op basis van de bestaande antimisbruikbepalingen naar de huidige inzichten nog steeds in vrijwel alle situaties al effectief bestreden. De recente arresten vormen wel aanleiding om enige accenten in de bestaande antimisbruikbepaling te verleggen. Ik verwacht echter niet dat dit zal leiden tot substantiële verschillen ten opzichte van de huidige situatie.

De aangekondigde bronbelasting op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties per 1 januari 2021 is er op gericht te voorkomen dat Nederland primair wordt gebruikt om de belastinggrondslag van andere landen uit te hollen. De bestrijding van dit misbruik vindt dus met name plaats door de invoering van de aangekondigde bronbelasting, en niet zozeer door de recente arresten van het HvJ EU. Ik ben in overleg met De Nederlandsche Bank over de wijze waarop we jaarlijks kunnen rapporteren hoe de financiële stromen door bijzondere financiële instellingen zich ontwikkelen. Ik ben van plan uw Kamer hierover vóór de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2020 nader te informeren.

2019Z09124

(ingezonden 8 mei 2019)

Vragen van het lid Snels (GroenLinks) aan de staatssecretaris van Financiën over de arresten van het Hof van Justitie

Vraag 1

Heeft u kennisgenomen van de arresten van het Hof van Justitie van de EU (hierna: HvJ EU) van 26 februari 2019 in de Deense zaken over vennootschappen met een doorstroomfunctie voor rente en dividenden?

Antwoord vraag 1

Ja.

Vraag 2

Accepteert u de beslissing van het HvJ EU dat een EU-lidstaat, waaronder Nederland, verplicht is om aan belastingplichtigen de fiscale voordelen te weigeren die voortvloeien uit de toepassing van de Moeder- dochterrichtlijn 90/435, indien sprake is van misbruik in de zin van het algemene Unierechtelijke misbruikverbod?

Antwoord vraag 2

Ja.

Vraag 3

Hoeveel van de circa 15.000 Nederlandse brievenbusmaatschappijen zullen, naar uw verwachting, na deze arresten worden geconfronteerd met bronheffingen op rente, royalty's en dividendbetalingen die zij ontvangen van vennootschappen die zijn gevestigd in andere EU-lidstaten?

Antwoord vraag 3

Indien misbruik wordt gemaakt van het Nederlandse internationaal georiënteerde belastingstelsel om bronbelasting in andere EU-lidstaten te ontwijken, kunnen deze andere EU-lidstaten dit bestrijden op basis van deze en eerdere jurisprudentie van het HvJ EU. In hoeverre andere EU-lidstaten dit al deden dan wel als gevolg van de recente jurisprudentie gaan doen, is mij niet bekend. Ik kan dus niet aangeven wat de gevolgen zijn voor Nederlandse maatschappijen met betrekking tot de buitenlandse bronbelasting op de door hen ontvangen rente-, royalty- en dividendbetalingen van vennootschappen gevestigd in andere EU-lidstaten.

Vraag 4

Onderschrijft u dat sprake is van misbruik van de Moeder-dochterrichtlijn 90/435 in de zin van het algemene Unierechtelijke misbruikverbod, indien (a) het de bedoeling van belastingplichtigen is om voordeel uit de richtlijn te krijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder het recht op dat belastingvoordeel ontstaat en waarbij (b) uit het geheel van objectieve omstandigheden blijkt dat in weerwil van de formele naleving van de door de richtlijn opgelegde voorwaarden het door de richtlijn beoogde doel niet wordt bereikt?

Antwoord vraag 4

Ja.

Vraag 5

Kunt u bevestigen dat het HvJ EU in de Deense zaken concrete aanwijzingen heeft gegeven op basis waarvan een concernstructuur kan worden beschouwd als een kunstmatige constructie, in het bijzonder in de gevallen waarin aan de concernstructuur een doorstroomvennootschap is toegevoegd om de belastingheffing over rente, royalty's en dividenden te ontwijken?

Antwoord vraag 5

Het HvJ EU heeft aan de Deense rechters inderdaad aanwijzingen verstrekt voor de vraag met welke feiten en omstandigheden rekening kan worden gehouden bij de beoordeling of sprake is van misbruik in de bij hen aanhangige zaken. Hierbij is ook van belang dat belanghebbenden de gelegenheid krijgen tegenbewijs te leveren. Het HvJ EU geeft hiermee opnieuw een nadere invulling aan het misbruikbegrip. In tegenstelling tot de conclusies van de Advocaat-Generaal (A-G) hanteert het HvJ EU hierbij een meer materiële benadering. Het kabinet bestudeert deze arresten grondig, maar stelt in ieder geval nu al vast dat de nationale bevoegdheid om misbruik te bestrijden zeker niet onbegrensd is. Hoewel het HvJ EU in de genoemde arresten met een reeks aanwijzingen het misbruikbegrip weliswaar nader heeft ingevuld, betekent dit niet dat na de arresten precies duidelijk is in welke situatie er op basis van het EU-recht wel en wanneer er geen sprake is van misbruik.

Vraag 6

Klopt het dat het HvJ EU onder andere de volgende concrete aanwijzingen heeft gegeven om vast te stellen dat een concernstructuur een kunstmatige constructie is en dat een vennootschap een doorstroomvennootschap is:

- de vennootschap die de dividenden heeft ontvangen, sluisst deze dividenden zeer snel na de ontvangst ervan (nagenoeg) volledig door naar een entiteit die niet aan de toepassingsvoorwaarden van de Moeder-dochterrichtlijn 90/435 voldoet;
- de vennootschap die de dividenden heeft ontvangen, moet deze dividenden op haar beurt doorbetalen aan een entiteit die niet aan de toepassingsvoorwaarden van de Moeder-dochterrichtlijn 90/435 voldoet;
- de vennootschap houdt zich uitsluitend bezig met het ontvangen van de dividenden en de overdracht daarvan aan de uiteindelijke gerechtigde of aan andere doorstroomvennootschappen;
- de vennootschap ontplooit geen daadwerkelijke economische activiteit, met name beoordeeld aan de hand van het beheer, de balans, de kostenstructuur, de werkelijk gemaakte kosten, de werknemers, de huisvesting en de uitrusting van de vennootschap;
- de vennootschap heeft niet de bevoegdheid om vanuit economisch oogpunt vrij over de ontvangen dividenden te beschikken?

Antwoord vraag 6

Ja, binnen het kader van de betreffende zaken voor het HvJ EU, zoals aangegeven in het antwoord op vraag 5.

Vraag 7

Klopt het dat het HvJ EU vervolgens heeft geoordeeld dat de in vraag 6 opgesomde aanwijzingen (dat er sprake is van een kunstmatige constructie), kunnen worden versterkt door het feit dat complexe financiële transacties samenvallen met, of ongeveer in dezelfde periode vallen, als de inwerkingtreding van belangrijke nieuwe lokale belastingwetgeving van een EU-lidstaat?

Antwoord vraag 7

Ja.

Vraag 8

Deelt u de mening dat de inhoudingsvrijstelling van artikel 4, tweede lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 van toepassing kan zijn, hoewel één of meerdere door het HvJ EU geformuleerde aanwijzingen zich voordoen dat er sprake is van een misbruiksituatie die bestreden moet worden, en dat die aanwijzingen tevens tot de conclusie kunnen leiden dat er daadwerkelijk sprake is van misbruik? Vindt u ook dat dit bij uitstek het geval kan zijn indien een belang in een in Nederland gevestigde vennootschap wordt gehouden door een, bijvoorbeeld in Luxemburg of in Ierland gevestigde, zogenaemde schakelende tussenhoudster die geacht wordt te zijn opgezet op grond van zakelijke redenen die economische realiteit weerspiegelen louter en alleen omdat die tussenhoudster voldoet aan de substance-eisen van artikel 1bis Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965, waaronder het ter beschikking hebben van een kantoor voor ten minste 24 maanden en een bedrag aan loonkosten van ten minste 100.000 euro ?

Antwoord vraag 8

Zoals in mijn antwoord op vraag 5 is aangegeven, zijn de mogelijkheden die Nederland heeft om misbruik te bestrijden niet onbeperkt en worden mede begrensd door het EU-recht. Bovendien ziet het kabinet een overlap tussen de aanwijzingen van het HvJ EU en de huidige substance-eisen. Op basis daarvan acht ik het nog steeds goed verdedigbaar dat de huidige Nederlandse antimisbruikbepalingen op hoofdlijnen in overeenstemming zijn met de arresten van 26 februari 2019. Toch lijken de arresten aanleiding te geven tot een aanpassing in de bestaande vormgeving van de antimisbruikbepalingen in de vennootschaps- en dividendbelasting. Omdat niet is uit te sluiten dat in een situatie waarin is voldaan aan de substance-eisen – beoordeeld naar alle feiten en omstandigheden – toch sprake kan zijn van misbruik zoals uiteengezet in de arresten. Om meer duidelijkheid te krijgen over de invulling van het misbruikbegrip zal waar nodig de Belastingdienst uitgesproken gevallen aan de rechter voorleggen.

Vraag 9

Bent u het ermee eens dat het Nederlandse lijstje met substance-voorwaarden een te simpele duiding is van de economische realiteit? Bent het er ook mee eens dat ook als een in het buitenland gevestigde vennootschap een materiële onderneming drijft, dat wil zeggen een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die met een winst oogmerk deelneemt aan het economische verkeer, sprake kan zijn van een misbruiksituatie, bijvoorbeeld in de gevallen waarin een verband ontbreekt tussen de materiële onderneming en de ontvangen dividenden (vergelijk het ontbreken van operationele functionaliteit in voorbeeld 4 in uw brief van 23 april 2019 over de vernieuwde rullingpraktijk) 9)?

Antwoord 9

Nee. In hoofdlijnen zijn de Nederlandse substance-eisen naar de huidige inzichten een goede indicator voor misbruik. Belangrijk hierbij is om op te merken dat het, naast een aantal objectieve eisen, moet gaan om relevante substance. Zo moet de loonsomeis van minimaal € 100.000 een vergoeding vormen voor de relevante werkzaamheden. In het geval van de dividendbelasting betreft dit een vergoeding die verband houdt met het houden van een deelneming en het vervullen van een schakelfunctie. De salariskosten die samenhangen met andere werkzaamheden worden hierbij dus niet in aanmerking genomen. In de gevallen waarin een verband ontbreekt tussen een materiële onderneming en de ontvangen dividenden zal hier in de regel niet aan zijn voldaan.

Vraag 10

Kunt u concreet bevestigen dat in het onderhands meegezonden voorbeeld, dat voortborduurde op de gegeven voorbeelden in de memorie van toelichting bij de Wet inhoudingsplicht houdstercoöperaties en uitbreiding inhoudingsvrijstelling, Stb. 2017, 520, één of meerdere door het HvJ EU geformuleerde aanwijzingen zich zouden kunnen voordoen van een

misbruiksituatie die bestreden moet worden?

Antwoord vraag 10

In het in de vraagstelling geschetste voorbeeld is sprake van de volgende structuur. In Chili wordt een materiële onderneming gedreven. Tussen Nederland en Chili is geen belastingverdrag van toepassing. In Luxemburg is een tussenhoudster gevestigd. De relevante substance, waaronder kantoorruimte en personeel, heeft de Luxemburgse tussenhoudster ingekocht bij een trustkantoor.

Zoals opgemerkt in de memorie van toelichting bij de Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling wordt in een dergelijk voorbeeld geacht sprake te zijn van een ontgaansmotief omdat op een rechtstreekse uitkering aan Chili dividendbelasting zou zijn ingehouden.¹⁰ De inhoudingsvrijstelling geldt immers alleen nationaal alsmede richting EU/EER-landen en verdragslanden. Dit betekent dat voor toepassing van de subjectieve toets sprake is van een ontgaansmotief, zodat vervolgens de objectieve toets moet worden toegepast. Dit betekent onder de huidige wetgeving dat de inhoudingsvrijstelling van toepassing is indien de tussenhoudster in Luxemburg voldoet aan het vereiste van relevante substance.

In het in de vraagstelling geschetste voorbeeld kunnen zich een of meerdere van de door het HvJ EU geformuleerde aanwijzingen voor misbruik voordoen. Of aan de criteria voor relevante substance wordt voldaan, zal overigens ook van geval tot geval worden beoordeeld. Dit is namelijk eveneens sterk afhankelijk van de concrete feiten en omstandigheden van het voorliggende geval. Indien er enkel gebruik wordt gemaakt van een trustkantoor zal naar alle waarschijnlijkheid niet aan de substance-eisen worden voldaan.¹¹ Criteria voor relevante substance betreffen namelijk bijvoorbeeld ook eisen aan de bestuursleden en een loonsomeis. Bestuursleden dienen te beschikken over de benodigde professionele kennis om hun taken naar behoren uit te voeren en bij het loonsomcriterium gaat het niet slechts om de kwantitatieve eis van € 100.000 aan loonkosten. De tussenhoudster moet bij het uitoefenen van de werkzaamheden gebruikmaken van eigen, ter beschikking gesteld of ingehuurd personeel, dat bovendien de benodigde professionele kennis moet bezitten om de werkzaamheden uit te voeren.

Vraag 11

Kunt u bevestigen dat het oordeel van het HvJ EU in de Deense zaken betekent dat belastingplichtigen zich (ook) niet kunnen beroepen op een door Nederland afgesloten belastingverdrag met een andere EU/EER- lidstaat in het geval waarin sprake is van misbruik en die situatie valt binnen de reikwijdte van een fiscale EU-richtlijn, zoals de Moeder-dochterrichtlijn 90/435 valt?¹²

Antwoord vraag 11

Nee, dat kan ik niet bevestigen. Kort samengevat betekenen de Deense zaken dat lidstaten de verplichting hebben misbruik van de voordelen volgend uit EU-recht (inclusief de fiscale richtlijnen) te bestrijden. Naar mijn mening volgt daar niet uit dat belastingplichtigen zich niet meer kunnen beroepen op (vergelijkbare) voordelen uit een bilateraal belastingverdrag.

Vraag 12

Klopt het dat het Nederlandse standpunt recent nog inhield dat een beroep op een belastingverdrag in een misbruiksituatie wel mogelijk is indien dat belastingverdrag (nog) niet voorziet in een (algemene) antimisbruikbepaling, zoals de Principal Purpose Test (PPT) van het multilaterale OESO-instrument?

¹⁰ Kamerstukken II 2017/18, 34788, nr. 3, p. 8.

¹¹ Zie ook Kamerstukken 2017/18, 34788, nr. 6, p. 17.

¹² Zie punt 83.

Antwoord vraag 12

Jurisprudentie van de Hoge Raad wijst er naar mijn mening inderdaad op dat een beroep op nationale misbruikregels niet eenvoudig mogelijk is onder verdragen waarin niet een antimisbruikbepaling is opgenomen. Met de Nederlandse keuzes onder het Multilaterale Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving is er op ingezet dat in alle Nederlandse verdragen een zogenoemde Principal Purpose Test is opgenomen.¹³ Daarmee zou dit op termijn nog slechts een theoretische kwestie zijn.

Vraag 13

Kunt u concreet bevestigen dat in het bij vraag 10 gegeven voorbeeld, indien sprake is van misbruik, niet kan worden teruggevallen op artikel 10, tweede lid, onderdeel a, van het belastingverdrag Nederland – Luxemburg, dat Nederland slechts toestaat een bronheffing te heffen van (slechts) 2,5%? Kunt u bevestigen dat u in misbruiksituaties zal overgaan tot heffing van dividendbelasting van de resterende 12,5% (15% dividendbelasting -/- 2,5% verdragspercentage), ook al is de Luxemburgse tussenhouder de 'uiteindelijk gerechtigde' tot de dividenden in de zin van het arrest van de Hoge Raad van 6 april 1994, nr. 28 638, BNB 1994/217?

Antwoord vraag 13

Zoals uit mijn antwoord op de vragen 11 en 12 blijkt, kan ik dat niet bevestigen.

Vraag 14

Kunt u bevestigen dat het begrip 'uiteindelijk gerechtigde' voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling dividendbelasting en de door Nederland afgesloten belastingverdragen moet worden uitgelegd volgens het meest recente commentaar op het OESO-modelverdrag, zoals het HvJ EU ook doet in de Deense zaken? Kunt u bevestigen dat die uitleg strenger is voor belastingplichtigen dan de uitleg die de Hoge Raad nog koos in zijn arrest van 6 april 1994, nr. 28 638, BNB 1994/217?

Antwoord vraag 14

De uitleg van het begrip 'uiteindelijk gerechtigde' in de door Nederland afgesloten verdragen moet, voor zover de bepalingen gelijkkluidend zijn aan die in het OESO-Modelverdrag, inderdaad uitgelegd worden zoals beschreven in het commentaar bij dat verdrag.

Ook voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling dividendbelasting wordt het – in artikel 4, vierde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 genoemde – begrip 'uiteindelijk gerechtigde' door de Belastingdienst uitgelegd en toegepast conform het (meest recente) commentaar op het OESO-Modelverdrag. Daarnaast wordt een opbrengstgerechtigde die voldoet aan voorwaarden in artikel 4, zevende lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 in ieder geval niet aangemerkt als uiteindelijk gerechtigde. Genoemd zevende lid ziet op het tegengaan van dividendstripping.

De strekking van de formulering in het OESO-commentaar is naar mijn mening zodanig vergelijkbaar met de formulering van de Hoge Raad in de genoemde arresten dat de conclusie niet kan worden getrokken dat de "OESO-uitleg" strenger is dan die van de Hoge Raad.

Vraag 15

Klopt het dat belastingplichtigen zich niet rechtsgeldig op een belastingruling kunnen beroepen indien sprake is van misbruik zoals bedoeld in de Deense zaken? Bent u bereid om reeds afgegeven belastingrulings waarin de toepassing van de inhoudingsvrijstelling van artikel 4, tweede lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 wordt bevestigd vanwege het voldoen aan de substance-eisen van art. 1bis Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965 (alsnog) integraal te toetsen aan de door het HvJ EU gegeven misbruikaanwijzingen? Kunt u daarbij extra aandacht besteden aan belastingrulings

¹³ Trb. 2017, 86, en Trb. 2017, 194.

die zijn afgegeven met het oog op de inwerkingtreding van de Wet inhoudingsplicht houdstercoöperaties en uitbreiding inhoudingsvrijstelling (Stb. 2017, 520) per 1 januari 2018 vanwege het feit dat HvJ EU heeft beslist dat het samenvallen van financiële transacties met, of ongeveer in dezelfde periode, als de inwerkingtreding van belangrijke nieuwe belastingwetgeving een versterkte aanwijzing is dat sprake is van misbruik?

Antwoord vraag 15

In rulings wordt zekerheid vooraf gegeven over de toepassing van de op dat moment geldende wet- en regelgeving, waaronder ook antimisbruikbepalingen. Als sprake is van een misbruiksituatie wordt geen ruling gesloten. Daarnaast vervalt een ruling wanneer er een voor die ruling relevante wijziging is van de wet- en regelgeving. Dat is opgenomen in de vaststellingsovereenkomst tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Of sprake is van een relevante wetswijziging hangt in een aantal situaties nauw samen met de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. Rulings die zijn afgegeven in situaties waarin voldaan is aan de substance-eisen, maar die onder de nieuwe wetgeving kwalificeren als misbruik, zullen in beginsel per de beoogde datum van inwerkingtreding van de wetswijziging, 1 januari 2020, van rechtswege vervallen. In die gevallen bewerkstelligt de wetswijziging namelijk dat dit misbruik voortaan kan worden bestreden als de Belastingdienst dit misbruik aannemelijk maakt. Indien na de voorgestelde wetswijziging bij een afgegeven ruling geen sprake is van misbruik is er geen relevante wetswijziging en vervalt de ruling daarmee niet van rechtswege. Ik verwacht echter niet dat er veel vaker met succes het standpunt kan worden ingenomen dat sprake is van misbruik. Dit rechtvaardigt eerbiedigende werking voor de resterende looptijd van de afgegeven rulings. Daarom bevestig ik dat belastingplichtigen vertrouwen aan lopende rulings kunnen blijven ontleen tot het moment dat de Belastingdienst aan de belastingplichtige te kennen heeft gegeven dat de ruling vervalt. Dit past bij de aard van de wetswijziging waarbij de verruiming van het misbruikbegrip gepaard gaat met een bewijslast die zal rusten bij de Belastingdienst. Om te kunnen beoordelen of sprake is van een relevante wetswijziging zullen lopende rulings die gebaseerd zijn op de huidige misbruikbepalingen worden herbeoordeeld waarbij risicogericht te werk zal worden gegaan. Hierbij zal de Belastingdienst zich richten op uitgesproken gevallen. Het voorgaande geldt ook voor rulings die zijn afgegeven na de inwerkingtreding per 1 januari 2018 van de Wet inhoudingsplicht houdstercoöperaties en uitbreiding inhoudingsvrijstelling. Voorts gaat per 1 juli aanstaande het beleid dat ziet op de vernieuwde rullingpraktijk in. Hierdoor worden strengere eisen gesteld aan de afgifte van rulings. Bij de afgifte van nieuwe rulings zullen de aanwijzingen uit de arresten van 26 februari 2019 worden meegenomen in de beoordeling of een ruling kan worden afgegeven.

Vraag 16

Bent u zich ervan bewust dat het toepassen van de inhoudingsvrijstelling dividendbelasting enkel vanwege het voldoen aan de substance-eisen een risico inhoudt op het verlenen van staatssteun? Bent u bereid om in voorkomende gevallen een naheffingsaanslag dividendbelasting op te leggen of over te gaan tot terugvordering van het belastingvoordeel op grond van artikel 7 van de Wet terugvordering staatssteun?

Antwoord vraag 16

Het staat niet vast dat het toepassen van de inhoudingsvrijstelling dividendbelasting tot een selectief voordeel leidt dat als staatssteun kwalificeert. Daardoor kan ook geen sprake zijn van terugvordering of opleggen van naheffingsaanslagen dividendbelasting.

Vraag 17

Kunt u bevestigen dat de aanwijzingen die het HvJ EU in de Deense zaken heeft gegeven voor het bestaan van misbruik zowel gelden voor de uitleg van de nationale antimisbruikbepaling van artikel 4, derde lid, onderdeel c, van de Wet op de dividendbelasting 1965 als voor de Nederlandse uitleg van de

PPT die, bijvoorbeeld via het multilaterale OESO-instrument, is opgenomen in belastingverdragen die Nederland heeft afgesloten met andere landen dan EU/EER-lidstaten?

Antwoord vraag 17

Bevestigd kan worden dat de door het HvJ EU gegeven aanwijzingen in de Deense zaken relevant zijn voor de uitleg van artikel 4, derde lid, onderdeel c, van de Wet op de dividendbelasting 1965.

De tekst van de PPT is, zoals de vraag aangeeft, tot stand gekomen in overleg tussen OESO-lidstaten. Het oordeel over de uitleg van de PPT-bepaling in bilaterale verdragen is voorbehouden aan de nationale rechter aan wie daaromtrent een zaak wordt voorgelegd. Deze rechters zijn bij die uitleg niet gebonden aan een uitspraak van het HvJ EU. Uiteraard kunnen uitspraken van het HvJ EU wel invloed hebben op de uitleg.

Vraag 18

Kunt u bevestigen dat u onverminderd hecht aan de tijdens de parlementaire behandeling van de Wet inhoudingsplicht houdstercoöperaties en uitbreiding inhoudingsvrijstelling uitgedragen wens tot het creëren van uniform beleid, waarbij de nationale antimisbruikbepaling in lijn is met de antimisbruikbepaling op Europees niveau en de antimisbruikbepaling in belastingverdragen?

Antwoord vraag 18

Ja, voor de praktijk blijft het naar mijn mening van onverminderd belang dat onder nationaal recht, Europees recht en onder verdragen dezelfde criteria voor misbruik worden aangelegd.

Vraag 19

Kunt u bevestigen dat een uniforme toepassing van de genoemde antimisbruikbepalingen ook volgt uit het arrest HvJ EU 17 juli 1997, C-28/95 (Leur-Bloem)? Kunt u concreet bevestigen dat als de tussenhoudster in het in vraag 10 gegeven voorbeeld in Singapore zou zijn gevestigd (in plaats van in Luxemburg), Nederland niet langer standaard afziet van de heffing van dividendbelasting indien in Singapore is voldaan aan het lijstje met substance-vereisten van artikel 1bis Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965?

Antwoord vraag 19

De jurisprudentie van het HvJ EU geeft naar mijn mening geen uitsluitsel over de vraag in hoeverre de Unierechtelijke plicht van de lidstaten om de voordelen van een fiscale richtlijn, zoals bijvoorbeeld de EU-Moeder-dochterrichtlijn of de EU-Interest- en royaltyrichtlijn, te weigeren ingeval sprake is van fraude of misbruik, ook doorwerkt naar situaties met een derde land. Dit laat onverlet dat er ik er beleidsmatig voor kies om de – hiervoor beschreven en in het op Prinsjesdag in te dienen wetsvoorstel voor de introductie van een bronbelasting op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties op te nemen – aanpassing in de bestaande vormgeving van de antimisbruikbepalingen in de vennootschaps- en dividendbelasting ook te laten doorwerken naar situaties met derde landen. Op een tussenhoudster is dus altijd dezelfde nationale regelgeving van toepassing, ongeacht of deze is gevestigd in Singapore of Luxemburg.

Vraag 20

Kunt u bevestigen dat de toepassing van de Nederlandse deelnemingsvrijstelling op dividenden ontvangen van een EU-dochtervennootschap moet worden aangemerkt als de toekenning van een voordeel van de Moeder-dochterrichtlijn 90/435? Bent u van mening dat het oordeel van het HvJ EU in de Deense zaken ook gevolgen kan hebben voor de toepassing van de Nederlandse deelnemingsvrijstelling? Vallen er volgens u misbruiksituaties te onderkennen waarvan het HvJ EU mogelijk vindt dat die bestreden moeten worden door de EU-lidstaat van de moedervernootschap?

Antwoord vraag 20

In de arresten van 26 februari 2019 geeft het HvJ EU in de sfeer van de directe belastingen invulling aan het Unierechtelijke beginsel van het verbod op rechtsmisbruik. In de gevoegde zaken C-116/16 en C-117/16 past het HvJ EU dit Unierechtelijke beginsel toe in twee zaken die betrekking hebben op de vrijstelling van bronbelasting over winsten die door een dochtervennootschap aan haar moedervennootschap worden uitgekeerd. Deze vrijstelling volgt uit artikel 5 van de EU-Moederdochterrichtlijn. Naast de vrijstelling van bronbelasting, volgt uit artikel 4 van de EU-Moederdochterrichtlijn ook dat de lidstaat van de moedervennootschap, onder voorwaarden, een vrijstelling of verrekening moet toepassen op de uitgekeerde winsten die een moedervennootschap van haar dochtervennootschap ontvangt. In Nederland worden dergelijke deelnemingsdividenden in beginsel vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling. In tegenstelling tot de vrijstelling van bronbelasting, heeft het HvJ EU zich in de arresten van 26 februari 2019 niet uitgelaten over de toepassing van het Unierechtelijke beginsel van het verbod op rechtsmisbruik op de vrijstelling van uitgekeerde winsten. Of, en zo ja in hoeverre, aan deze recente arresten conclusies kunnen worden verbonden voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling volgt derhalve niet direct uit deze arresten. Ik ben deze vraag op dit moment nader aan het bestuderen en wellicht vergt dit nadere jurisprudentie. Daarnaast ben ik voornemens dit te betrekken in het aangekondigde onderzoek naar de deelnemingsvrijstelling¹⁴.

Vraag 21

Kopt het dat Denemarken al in 2010 aan de bel heeft getrokken in de Europese Gedragscodegroep inzake schadelijke belastingconcurrentie om een oplossing te vinden voor het probleem dat haar bronheffingen werden omzeild met behulp van doorstroomvennootschappen in andere EU-lidstaten, waaronder in Nederland?

Antwoord vraag 21

In het verleden is in de Gedragscodegroep de discussie gevoerd over “outbound payments”, waarbij werd bezien hoe er een gelijk speelveld gecreëerd kon worden ten aanzien van interest- en royaltybetalingen vanuit de Europese Unie aan landen buiten de EU. De oplossing die toen werd voorgesteld was een EU brede bronheffing op outbound payments.

Vraag 22

Klopt het dat Nederland als enige EU-lidstaat het bestaan van dit zogenoemde Europese ‘reversed gatekeeper’-probleem toen heeft ontkend en ook nadien niet heeft willen meewerken aan een gecoördineerde oplossing?

Antwoord vraag 22

De oplossing van een EU brede bronheffing stuitte op weerstand onder de lidstaten (waaronder Nederland) omdat dit een inbreuk zou betekenen op het nationale fiscale beleid richting derde landen.

Vraag 23

Bent u bereid om alsnog constructief mee te werken aan een oplossing van dit probleem in de gedragscodegroep, bijvoorbeeld door middel van een coördinatie van substance-vereisten?

Antwoord vraag 23

Wat betreft het aanpakken van doorstroomvennootschappen zijn er sinds de publicatie van Addressing Base Erosion & Profit Shifting (BEPS) in de EU grote stappen gemaakt op het gebied van bescherming van de belastinggrondslag en in de sfeer van uitwisseling van fiscale informatie. Nederland heeft daarbovenop een slag gemaakt om een nadere invulling te geven aan substance-eisen. Ik zie geen probleem deze discussie ook in de EU te gaan houden.

¹⁴ Kamerstukken II 2017/18, 25087, nr. 188, p.11.

Vraag 24

Bent u het ermee eens dat de arresten van het HvJ EU in de Deense zaken ertoe nopen om de voorgenomen bronbelasting op rente en royalty's niet te beperken tot rente- en royaltybetalingen aan vennootschappen die zijn gevestigd buiten de EU/EER, maar ook in te voeren voor rente- en royaltybetalingen aan vennootschappen die zijn gevestigd in andere EU/EER-lidstaten voor zover sprake is van misbruik?

Antwoord vraag 24

Zoals ook aangegeven in de Fiscale beleidsagenda 2019 zal bij de vormgeving van de aangekondigde bronbelasting op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties per 1 januari 2021 uiteraard ook rekening worden gehouden met deze recente arresten van het HvJ EU.¹⁵ Dit betekent dat ook bronbelasting zal zijn verschuldigd door een tussenschakel, gevestigd in of buiten de EU/EER, indien – kort gezegd – (1) die tussenschakel is gerechtigd tot de rente- of royaltybetaling met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van bronbelasting bij een ander te ontgaan en (2) er sprake is van kunstmatige constructie of transactie.

Vraag 25

Kunt u deze vragen een voor een beantwoorden?

Antwoord 25

Ja.

¹⁵ Kamerstukken II 2018/19, 32140, nr. 51.