

Vergaderjaar 2014–2015

**25 087**

**Internationaal fiscaal (verdrags)beleid**

**Nr. 85**

**LIJST VAN VRAGEN EN ANTWOORDEN**

Vastgesteld 26 februari 2015

De vaste commissie voor Financiën heeft een aantal vragen voorgelegd aan de Algemene Rekenkamer over de brief van 6 november 2014 inzake het rapport van de Algemene Rekenkamer «Belastingontwijking; Een verdiepend onderzoek naar belastingontwijking in relatie tot de fiscale regels en het verdragen-netwerk» (Kamerstuk 25 087, nr. 78).

De Algemene Rekenkamer heeft deze vragen beantwoord bij brief van 26 februari 2015. Vragen en antwoorden, voorzien van een inleiding, zijn hierna afgedrukt.

De voorzitter van de commissie,  
Duisenberg

De griffier van de commissie,  
Berck

## I. Inleiding

De vragen zijn gesteld naar aanleiding van het rapport zoals wij dat op 6 november 2014 naar de Tweede Kamer hebben gestuurd. Omdat er storende onjuistheden en slordigheden in het rapport stonden, hebben wij de Tweede Kamer op 5 december 2014 een herziene versie van het rapport gestuurd, met daarin een overzicht van aanpassingen ten opzichte van de eerste versie (Kamerstuk 25 087, nr. 78). Indien een vraag betrekking heeft op een tekst die in de herziene versie van het rapport is aangepast, dan vermelden wij dat in het antwoord op de vraag. Overigens komen de paginanummers in de eerste versie en in de herziene versie overeen.

Bij de voorbereiding van de beantwoording van de Kamervragen zijn wij helaas opnieuw op een onjuistheid gestuit. Wij wijzen hier op bij ons antwoord op vraag 5. Ook moeten in de tabellen in bijlagen 2 en 3 een aantal percentages gecorrigeerd worden. Bij separate brief zullen wij de errata ten opzichte van de versie van ons rapport van 5 december 2014 aan de voorzitter van de Tweede Kamer aanbieden (Kamerstuk 25 087, nr. 86).

Wij excuseren ons voor deze gang van zaken, die- zoals ook eerder gesteld – aanleiding is voor aanscherping van onze interne procedures.

## II. Vragen en antwoorden

### *Vraag 1*

*Heeft de Algemene Rekenkamer gesproken met trustkantoren en andere beheerders van BFI's?*

Nee, wij hebben niet gesproken met trustkantoren en andere beheerders van BFI's. Wel hebben wij publieke informatie van trustkantoren en internationale belastingadviseurs geraadpleegd en geanalyseerd welke producten zij aanbieden.

Daarnaast hebben wij gesproken met vertegenwoordigers van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en met fiscaal deskundigen die werkzaam zijn bij universiteiten en veelal een functie hebben bij internationaal opererende belastingadvieskantoren. Zie ook het antwoord op vraag 7.

### *Vraag 2*

*Heeft de Algemene Rekenkamer actief gespeurd naar ontwijkingsconstructies, naast de «double-Irish-Dutch sandwich»?*

Wij hebben onderzocht welke ontwijkingsconstructies in de praktijk voorkomen. Dit hebben wij enerzijds gedaan aan de hand van:

- openbare informatie van onder andere trustkantoren;
- gesprekken met deskundigen;
- Nederlandse en internationale vakliteratuur;

rapporten van organisaties zoals SEO Economisch Onderzoek, Oxfam-Novib, de OESO en UNCTAD. Anderzijds hebben wij dat gedaan aan de hand van de dossiers die wij bij de Belastingdienst hebben onderzocht. Op basis van dit onderzoek hebben wij in hoofdstuk 4 vijf voorbeelden gegeven van de meest voorkomende vormen van belastingontwijking zoals het structureren van goederen-, dividend-, rente- en royaltystromen en door pooling van met name financierings- en verzekeringsactiviteiten.

### *Vraag 3*

*Heeft de Algemene Rekenkamer aanwijzingen gevonden dat er met belastingplichtigen afspraken worden gemaakt over de maximering van de te betalen belasting?*

Nee, daar hebben wij in de door ons onderzochte dossiers geen aanwijzingen voor gevonden.

*Vraag 4*

*Heeft de Algemene Rekenkamer aanwijzingen gevonden voor contra legem rulings?*

Nee, daar hebben wij in de door ons onderzochte dossiers geen aanwijzingen voor gevonden.

*Vraag 5*

*Heeft de Algemene Rekenkamer gekeken hoe de Nederlandse rullingpraktijk zich verhoudt tot de rullingpraktijk in andere landen?*

Nee, wij hebben geen onderzoek gedaan naar de rullingpraktijk in andere landen. De Algemene Rekenkamer heeft niet de bevoegdheid gegevens van andere belastingdiensten dan de Nederlandse in te zien. Wel komt uit vakliteratuur het beeld naar voren dat Nederland – meer dan andere landen – een gestructureerde rullingpraktijk kent waarin het onder andere mogelijk is om vooraf zekerheid te krijgen door:

- afspraken te maken over de wijze waarop intercompany prijzen worden berekend, met inachtneming van het arm's length beginsel;
- afspraken te maken over de fiscale duiding van een rechtsvorm of transactie.

Met een gestructureerde rullingpraktijk doelen wij op het feit dat zowel de organisatie van de rullingpraktijk als de voorwaarden voor het maken van dergelijke afspraken helder zijn vastgelegd in openbare stukken. Overigens kwamen wij bij het beantwoorden van deze vraag een fout tegen in het rapport. Er staat dat ongeveer 30% van de daarvoor in aanmerking komende bedrijven gebruik maakt van de mogelijkheid om vooraf afspraken te maken met de Belastingdienst (op blz. 11, 77 en 83 van het rapport), maar dat moet zijn 15%. We sturen hierover een erratum naar de Tweede Kamer.

*Vraag 6*

*Hoe duidt de Algemene Rekenkamer haar conclusies in het licht van de uitspraken van Lux Leaks over belastingontwijking van november 2014?*

De vraag of het fiscaal beleid van Luxemburg structureel afwijkt van dat van Nederland is geen onderwerp van ons onderzoek geweest. Wij zijn daartoe ook niet bevoegd.

*Vraag 7*

*Kan er een lijst worden verstrekt van personen met wie voor dit onderzoek gesprekken zijn gevoerd?*

Wij hebben gesproken met diverse medewerkers van:

- het Ministerie van Financiën;
- de Belastingdienst;
- het Netherlands Foreign Investment Agency van het Ministerie van Economische Zaken;
- De Nederlandsche Bank N.V.

Van deze op ambtelijk niveau bij het onderzoek betrokken personen geven wij geen namen.

Daarnaast hebben wij de volgende deskundigen gesproken:

---

Mevr. prof. dr. B.E Baarsma	Algemeen directeur van SEO Economisch Onderzoek
-----------------------------	---

---

Dhr. prof. mr. dr. J.W. Bellingwout	Lid Programmacommissie Permanente Educatie Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), hoogleraar Vrije Universiteit; partner KPMG Meijburg en Co
Dhr. prof. mr. dr. Q.W.J.C.H. Kok	Bijzonder hoogleraar Belastingheffing van multinationale ondernemingen in een globaliserende wereld aan de Erasmus Universiteit; partner Ernst & Young (EY)
Mevr. mr. M.T.J.M.C. Ligtenberg	Hoofdredacteur Fiscaal up to Date
Dhr. prof. dr. L.G.M. Stevens,	Emeritus hoogleraar fiscale economie Erasmus Universiteit; kroonlid SER, voorzitter Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens).
Dhr. mr. B.R. Zoetmulder	Bestuurslid NOB, partner Loyens & Loeff

Ook hielden wij een expertmeeting met de volgende deelnemers:

Dhr. prof. mr. dr. J.W. Bellingwout,	Lid Programmacommissie Permanente Educatie NOB: hoogleraar Vrije Universiteit, faculteit der Rechtsgeleerdheid; partner KPMG Meijburg en Co
Dhr. prof. mr. S.C.W. Douma	Hoogleraar Rijksuniversiteit Leiden; Price Waterhouse Coopers (PwC)
Dhr. A. Hollander	Hoofd Juridische Zaken Triodos Bank; voorheen voorzitter Tax Justice Nederland
Dhr. mr. J.A.C.A. Overgaauw	Voorzitter Belastingkamer Hoge Raad der Nederlanden
Dhr. M. Kerste	Senior projectmanager Finance van SEO Economisch Onderzoek
Dhr. mr. B.R. Zoetmulder	Bestuurslid NOB, partner Loyens & Loeff

#### *Vraag 8*

*Het mandaat van de Algemene Rekenkamer is «te controleren of het Rijk geld uitgeeft en beleid uitvoert zoals de bedoeling was». Is de Algemene Rekenkamer het er mee eens dat het een probleem is dat er bij het onderwerp belastingontwijking sprake is van een zekere spanning tussen verschillende beleidsdoelstellingen van de overheid? Zoals bijvoorbeeld het fiscale vestigingsklimaat verdedigen, maar ook een evenwichtige belastingdruk in Nederland en ontwikkelingslanden en voldoende belastinginkomsten van bedrijven genereren? Welk beleid heeft de Algemene Rekenkamer in het onderzoek en het rapport centraal gesteld om naast de directe concrete beantwoording van de vragen uit de Kamer te komen tot een kwalitatieve duiding?*

De Algemene Rekenkamer hanteert de bestaande wet- en regelgeving als uitgangspunt voor haar onderzoek. Hierbij kan sprake zijn van een zekere spanning tussen beleidsdoeleinden. Het staande beleid is vastgelegd in onder meer:

- de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011;
- het Verrekenprijzenbesluit van 14 november 2013 van het Ministerie van Financiën;
- de OECD Model Convention on Income and Capital.

#### *Vraag 9*

*Staat het standpunt van de Europese Commissie over de APA van Starbucks Manufacturing BV, dat Nederland de regels voor het bepalen van verrekenprijzen op meerdere punten onjuist heeft toegepast, haaks op*

*de conclusies van het rapport? In hoeverre kan de Algemene Rekenkamer een inhoudelijk oordeel vellen over de juiste toepassing van verrekenprijzen in de APA-dossiers die zijn onderzocht? En in hoeverre vormen deze dossiers voldoende basis voor de beoordeling van de APA-praktijk in het algemeen?*

Wij kunnen geen inhoudelijk oordeel geven over het voorlopige standpunt dat de Europese Commissie (EC) heeft ingenomen over een aan Starbucks Manufacturing Nederland B.V. afgegeven APA omdat het inzien van het onderzoeksdossier van de EC buiten onze bevoegdheid ligt en wij bovendien geen mededeling doen over dossiers van individuele belastingplichtigen.

In algemene zin merken wij op dat wij in ons onderzoek geen inhoudelijk, bedrijfseconomisch oordeel vellen over de in de door ons onderzochte APA-dossiers uiteindelijk overeengekomen verrekenprijsmethoden. Wij hebben gekeken naar de opzet en werking van de wijze waarop de Belastingdienst aanvragen voor *rulings* beoordeelt en afhandelt. In ons rapport hebben wij daarover geconcludeerd *«De wijze waarop de Belastingdienst aanvragen voor afspraken vooraf (rulings) beoordeelt en afhandelt, is zorgvuldig en conform de opzet.»* (pag 7). Deze conclusie baseren wij op onze bevindingen ten aanzien van zowel de opzet als de werking van de *ruling*praktijk. De opzet, dat wil zeggen de procedure en wijze waarop de afhandeling van APA/ATR-verzoeken plaatsvindt, zijn zorgvuldig en ingericht conform de kaders van wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie. De werking, dat wil zeggen de wijze waarop de Belastingdienst handelt in de door ons onderzochte APA/ATR-dossiers, is conform haar eigen procedures.

Ons dossieronderzoek naar de werking in de praktijk richtte zich op de vraag of:

- de Belastingdienst de voorschriften volgt bij het toekennen dan wel afwijzen van de aangevraagde *ruling*;
- de Belastingdienst zich laat voorzien van noodzakelijke fiscale en bedrijfseconomische informatie waaraan zij de aanvragen kan toetsen.

Wij hebben vastgesteld dat de Belastingdienst zich in de door ons bestudeerde gevallen aan de voorgeschreven procedure houdt bij het maken van een afspraak vooraf en daarbij zijn oordeel op bedrijfseconomische en juridische informatie van de betreffende ondernemingen baseert en het normenkader zoals dat door de dienst is ontwikkeld toepast. De door de bedrijven aangeleverde informatie zelf hebben wij niet onderzocht. Nagaan hoe een specifieke verrekenprijs tot stand komt en hoe dat inhoudelijk beoordeeld moet worden, vereist een bedrijfseconomische en een daarop aansluitende fiscaal-juridische toetsing van het dossier alsmede inzicht in tussen door onafhankelijke derden in vergelijkbare omstandigheden overeengekomen prijzen. Een dergelijk verdiepend onderzoek, waarbij per individuele *ruling* wordt nagegaan of het besluit conform het verrekenprijzenbesluit en de OESO-richtlijnen is, was in de gegeven tijd niet mogelijk. De OESO-richtlijnen alleen al bijvoorbeeld, beslaan zo'n kleine 400 pagina's. Wij houden de mogelijkheid open om op een later tijdstip alsnog te bezien of, al dan niet in samenwerking met anderen, het opportuun en uitvoerbaar is een dergelijk onderzoek in te stellen, dan wel te bevorderen dat anderen het uitvoeren. Daartoe volgen wij nadrukkelijk de nationale en internationale (EU en OESO) ontwikkelingen op het gebied van belastingontwijking.

In het perspectief van de vragen van de Tweede Kamer en de gewenste doorlooptijd van het onderzoek vormen de door de Algemene Rekenkamer onderzochte dossiers voldoende basis voor de beoordeling van de APA-praktijk. Wij baseren ons oordeel over de *ruling*-praktijk op de 24 dossiers (13 APA, 11 ATR) over *rulings* die wij hebben ingezien en de

gesprekken die wij over deze dossiers hebben gevoerd. De meeste onderzochte dossiers zijn afgehandeld in 2013 – een enkele in 2011, 2012 of 2014. De dossierselectie was gebaseerd op actualiteit en de behoefte een relevante mix te verkrijgen (Nederlandse/buitenlandse internationaal opererende ondernemingen, grote en minder grote ondernemingen, aandacht voor zowel APA als ATR-aanvragen en inzage in zowel toegekende, afgewezen als ingetrokken verzoeken).

*Vraag 10*

*Waarom heeft de Algemene Rekenkamer niet de totale opbrengsten van de dividendbelasting kunnen schatten?*

In het rapport is informatie opgenomen over de totale opbrengst van de dividendbelasting. Op pagina 13 melden wij dat het Ministerie van Financiën in de jaarverantwoording 2013 € 2,2 miljard aan ontvangen dividendbelasting heeft verantwoord. Echter, wij hebben deze opgave van kanttekeningen voorzien. De Belastingdienst verzamelt namelijk geen overkoepelende informatie over de door internationaal opererende ondernemingen in de aangifte Vennootschapsbelasting verstrekte informatie over uitgekeerde dividenden en de daarop ingehouden dividendbelasting. Wij konden de € 2,2 miljard aan ontvangen dividendbelasting niet op een verantwoorde wijze uitsplitsen naar dividendbelasting die is afgedragen door BFI's en het deel dat is afgedragen door anderen, omdat de Belastingdienst niet over bruikbare basisgegevens beschikt om tot een dergelijke berekening te komen.

*Vraag 11*

*(Echt)paren kunnen fiscale aftrekposten en/of kortingen in veel gevallen laten neerslaan bij de meest verdienende partner. Op deze manier kunnen zij binnen de kaders van de wet de eigen belastingdruk verlagen, terwijl alleenstaanden en alleenverdieners deze optie niet hebben. Kan de Algemene Rekenkamer bevestigen dat de genoemde tax planning door (echt)paren een zeker effect heeft op de houdbaarheid van de overheidsfinanciën?*

*Kan de Algemene Rekenkamer kwantitatief aantonen dat «tax planning» door (echt)paren materieel van ondergeschikt belang is ten opzichte van tax planning door internationaal opererende bedrijven?*

*Kan de Algemene Rekenkamer uitleggen dat «tax planning» door internationaal opererende bedrijven moreel afwijkt van tax planning door huishoudens?*

Deze vraag over de tax planning van (echt)paren en de betekenis daarvan in relatie tot de tax planning bij internationale opererende ondernemingen kunnen wij niet beantwoorden. Wij hebben immers geen onderzoek gedaan naar tax planning door (echt)paren. We kunnen daarom geen uitspraak doen over het effect ervan op de houdbaarheid van de overheidsfinanciën of over hoe het zich kwantitatief verhoudt tot tax planning door internationaal opererende bedrijven.

*Vraag 12*

*De wijze waarop de belastinggrondslag wordt vastgesteld verschilt per land. Kan de Algemene Rekenkamer desondanks ten behoeve van de informatievoorziening aan de Kamer een internationaal vergelijkend overzicht geven van de totale belastinggrondslag van vennootschapsbelasting per land (ongeacht de berekeningswijze), zowel in euro's als in procenten van het BBP? Kan dit tevens worden afgezet tegen de opbrengst van de vennootschapsbelasting per land?*

Wij hebben geen internationaal vergelijkend onderzoek gedaan naar de belastinggrondslag in andere landen of de opbrengst vennootschapsbelasting per land. Daarom kunnen wij een dergelijk overzicht niet geven. Dat verzoek was geen onderdeel van de onderzoeksopzet. Voor een onderzoek naar belastinggrondslagen is een grondige analyse van de vennootschapsbelastingwetgeving per land nodig.

*Vraag 13*

*Kan de stelling dat op eenvoudige wijze aan de substance-eisen kan worden voldaan met behulp van een trustkantoor nader onderbouwd worden?*

De substance-eisen zijn vooral gericht op het opereren vanuit Nederland. Belangrijke vereisten hierbij zijn dat besluitvorming in Nederland plaatsvindt en de administratie in Nederland wordt gevoerd. Hiervoor is het niet nodig eigen personeel in Nederland aan te houden, maar kan aan een trustkantoor de opdracht worden verstrekt de directie te voeren, beslissingen te nemen en een administratie te voeren. Voor deze diensten ontvangt een trustkantoor een vergoeding. Daarnaast moeten ondernemingen, afhankelijk van de aard van de investering die zij in Nederland doen, voldoen aan normen als het aanhouden van voldoende kapitaal en het lopen van een reëel risico. Voor een wat grotere, multinationalaal opererende, onderneming is het relatief eenvoudig om aan deze eisen te voldoen. De substance-eisen hebben namelijk onder meer betrekking op de statutaire en beslissingsbevoegde bestuursleden: minstens de helft daarvan moet in Nederland wonen of hier gevestigd zijn en ze dienen over de benodigde professionele kennis te beschikken. Ook moet de boekhouding in Nederland worden gevoerd en voor zover er dienstverleningsactiviteiten worden uitgevoerd, moet er sprake zijn van het lopen van een reëel risico. Voorts geldt de eis dat de verzoeker de kostprijs van deelnemingen waarvoor een ATR wordt aangevraagd met ten minste 15% eigen vermogen financiert.

*Vraag 14*

*Ziet de Algemene Rekenkamer een verschil tussen een brievenbusmaatschappij en een trustkantoor? Zo ja, wat is het verschil?*

Ja, er is een verschil tussen een brievenbusmaatschappij en een trustkantoor. Een brievenbusmaatschappij is een bijzondere financiële instelling (BFI). Een trustkantoor is een kantoor dat zich bezighoudt met het beheren van vennootschappen.

*Vraag 15*

*Klopt het dat de Algemene Rekenkamer «transfer pricing» als voorbeeld van belastingontwijking ziet? Hoe verhoudt deze categorisering zich tot de onvermijdelijke noodzaak van transfer pricing voor ondernemingen die grensoverschrijdend opereren?*

Nee, dat klopt niet. De Algemene Rekenkamer ziet transfer pricing niet als voorbeeld van belastingontwijking. Transfer pricing heeft betrekking op het intern vaststellen van prijzen en condities tussen met elkaar verbonden ondernemingen. Dit is geen belastingontwijking. Pas wanneer de grenzen van de marges die het *at arms length*-beginsel biedt, in verschillende landen zoveel mogelijk worden opgezocht of (bewust) worden overschreden, kan sprake zijn van belastingontwijking of zelfs belastingontduiking.

*Vraag 16*

*Volgens de economische wetenschap is vennootschapsbelasting de meest verstorende belasting. Kan aangetoond worden dat de constatering dat*

*internationaal de vennootschapsbelastingtarieven steeds lager worden, toe te schrijven is aan belastingconcurrentie en niet aan verschuiving van belastingen, met als doel om de economische doelmatigheid van het belastingstelsel te verbeteren?*

De vraag of internationaal dalende vennootschapsbelastingtarieven al dan niet zijn toe te schrijven aan belastingconcurrentie valt buiten de vraagstelling voor dit onderzoek.

*Vraag 17*

*Is de Algemene Rekenkamer het eens met de stelling dat de opbrengst van de ingehouden bronbelasting in Nederland vooral laag is vanwege de Europese moeder-dochterrichtlijn?*

De stelling dat de opbrengst van de ingehouden bronbelasting in Nederland vooral laag is vanwege de Europese moeder-dochterrichtlijn kunnen wij niet zonder meer onderschrijven. Meerdere factoren spelen daarbij een rol; de moeder-dochterrichtlijn is daar één van. De opbrengst van de ingehouden bronbelasting in Nederland is vooral laag omdat uitsluitend een bronbelasting van in beginsel 15% op uitgaande dividenden wordt ingehouden. Op uitgaande renten en royalty's wordt geen bronbelasting ingehouden.

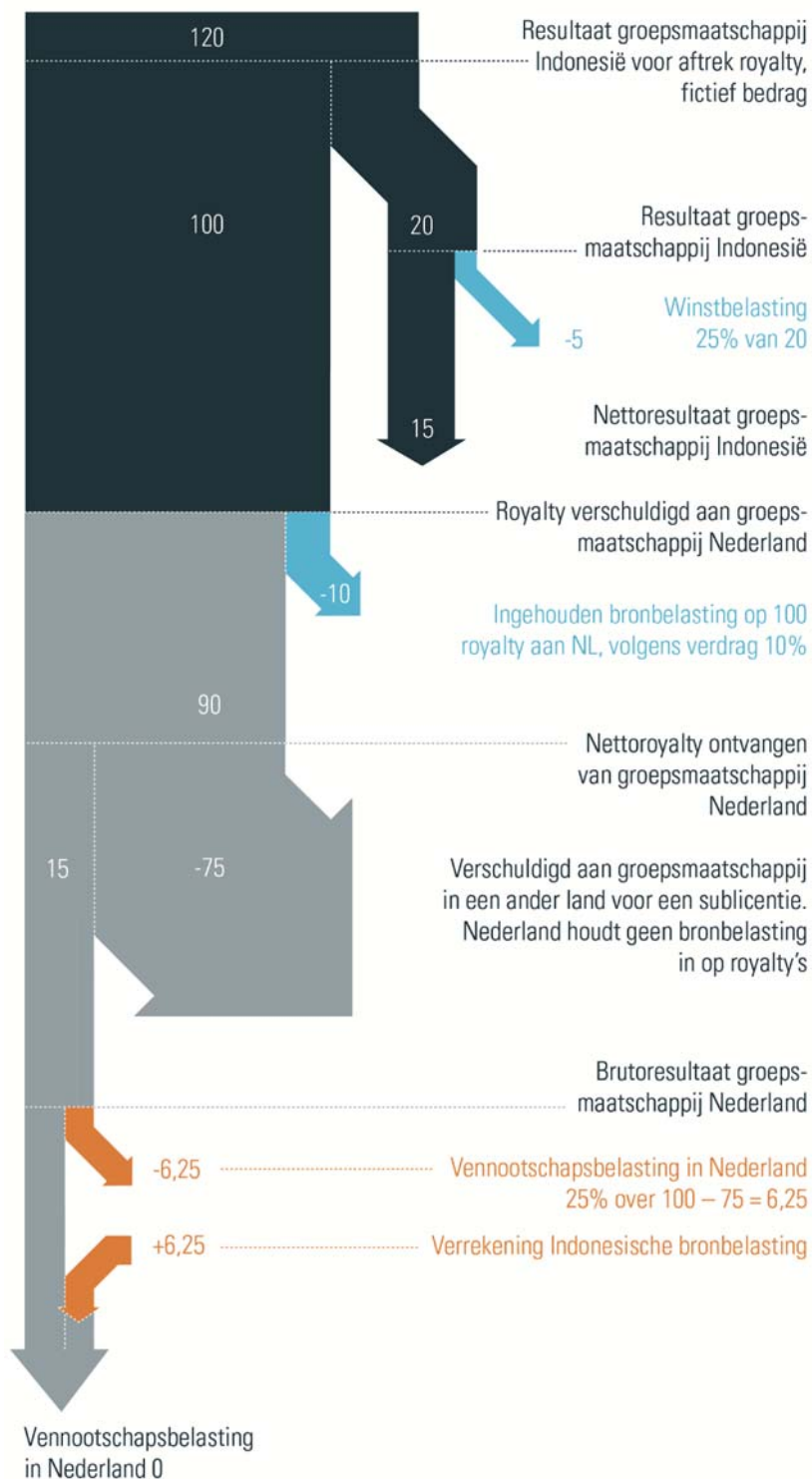
Uit figuur 7 op pagina 43 van ons rapport valt af te leiden dat 77% van de van Nederlandse BFI's afkomstige dividendstromen naar andere EU-landen gaat (44,9 miljard van in totaal 58,2 miljard). Ten slotte, en dat is in dit kader niet onbelangrijk, is door Nederland met diverse niet-EU landen een belastingverdrag afgesloten waarin een lagere bronheffing dan 15% is afgesproken, zie bijlage 2 van ons rapport.

*Vraag 18*

*Klopt het dat in figuur 5 (pagina 29 van het rapport) de brutowinst groepsmaatschappij Nederland € 15 miljoen bedraagt en dat dan de verschuldigde vennootschapsbelasting daarover 25% is, en dus 25% van € 15 miljoen, € 3,75 miljoen is en niet € 6,25 miljoen? En dat deze vennootschapsbelasting van € 3,75 miljoen niet betaald hoeft te worden omdat er belastingverrekening plaats vindt voor het laagste bedrag van € 10 miljoen (de ingehouden bronbelasting) en de € 3,75 miljoen (verschuldigde vennootschapsbelasting)?*

Helaas is in het rapport dat de Tweede Kamer op 6 november jongstleden van de Algemene Rekenkamer ontving een aantal storende onvolkomenheden geslopen, zo ook in figuur 5 op blz. 29. In de herziene versie van ons rapport van 5 december 2014 is deze figuur verduidelijkt. Voor het brutoresultaat voor de groepsmaatschappij moeten we kijken naar het resultaat vóór de door Indonesië ingehouden bronbelasting van € 10.000. Het gaat om € 100.000 (royalty verschuldigd aan groepsmaatschappij in Nederland) – € 75.000 (royalty verschuldigd aan groepsmaatschappij in een ander land) = € 25.000. Over die € 25.000 moet in Nederland 25% vennootschapsbelasting worden betaald; dat is € 6.250.





**Vraag 19**

*Deelt de Algemene Rekenkamer de opvatting, dat gezien de uitkomsten van het onderzoek, Nederland geen belastingparadijs is?*

Voor zover ons bekend is, bestaat er geen algemeen aanvaarde en vastgelegde definitie van het begrip «belastingparadijs». Vandaar dat wij het begrip belastingparadijs in ons rapport niet gebruiken. Wij constateren dat Nederland een fiscaal gunstig klimaat voor internationaal opererende ondernemingen heeft onder meer door het bestaan van regelingen die primair gericht zijn op het voorkomen van dubbele belasting en door de mogelijkheid vooraf afspraken met de Belastingdienst maken binnen de geldende wettelijke kaders.

*Vraag 20*

*Op pagina 32 en 33 van het rapport wordt geconcludeerd dat Nederland een middenpositie inneemt kijkende naar het aantal belastingverdragen. De tabel lijkt Nederland incorrect op een zevende plaats in plaats van een vijfde plaats te plaatsen uit een totaal van 34 landen. Zou de conclusie niet moeten zijn dat Nederland een toppositie inneemt?*

In de herziene versie van ons rapport hebben wij Nederland op de correcte en dus vijfde plaats weergegeven en is de kwalificatie «middenpositie» daarom geschrapt. Uit figuur 6 en ook uit bijlage 3 bij ons rapport blijkt dat drie landen meer dan 100 verdragen hebben. Daarna volgt een groep van 14 landen – waaronder Nederland – met tussen de 80 en 100 verdragen. Of Nederland een toppositie inneemt is niet alleen te beoordelen aan de hand van het aantal afgesloten verdragen maar mede aan de hand van de inhoud van de verdragsvoorwaarden met de bijbehorende verdragstarieven. Dit laatste hebben wij in dit onderzoek niet nader in kaart gebracht.

*Vraag 21*

*In hoofdstuk 3 van het rapport staat dat het Nederlandse verdragsbeleid niet afwijkt van hetgeen in het modelverdrag is opgenomen, heeft de Rekenkamer ook gekeken of er EU-landen zijn, die wel veel afwijken?*

Nee, wij hebben niet onderzocht of er EU landen zijn die veel afwijken van het OESO modelverdrag (zie ook ons antwoord op vraag 9). In ons onderzoek hebben wij ons beperkt tot het Nederlandse beleid.

*Vraag 22*

*Wat wordt verstaan onder het begrip «vaste inrichting», dat wordt genoemd als afwijkend uitgangspunt in verdragsrelaties met ontwikkelingslanden?*

Onder «vaste inrichting» wordt een vaste bedrijfsinrichting verstaan van een (buitenlandse) juridische eenheid van waaruit die eenheid werkzaamheden uitoefent. Wanneer exact aan die kwalificatie wordt voldaan, is per belastingverdrag uitgewerkt voor verschillende soorten activiteiten. Wanneer sprake is van een vaste inrichting, krijgt het land waar de bedrijfsactiviteiten plaatsvinden een heffingsrecht. Bij de beoordeling of sprake is van een vaste inrichting hanteert Nederland – als lid van de OESO – het OESO-Model *Tax Convention on Income and Capital*. De kwalificatie «vaste inrichting» is onder andere afhankelijk van de periode waarin activiteiten in een verdragsland plaatsvinden. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om bouw- of bergingsactiviteiten. Het OESO-modelverdrag hanteert voor de uitvoering van werken een termijn van twaalf maanden; het VN-modelverdrag gaat bij een termijn van zes maanden uit van een vaste inrichting. Ontwikkelingslanden kunnen gebaat zijn bij het hanteren van deze kortere termijn omdat de rechtspersonen die de werkzaamheden uitvoeren veelal niet in ontwikkelingslanden gevestigd zijn.

### *Vraag 23*

*Welke conclusie moet er worden getrokken ten aanzien van substance-criteria over gegevens die bedrijven moeten verstrekken over de opbrengsten en kosten van onder andere houdstermaatschappijen? Klopt het dat enerzijds wordt geconcludeerd dat de substance-criteria eigenlijk niets voorstellen (en dus weinig impact hebben op het voorkomen van onbedoeld gebruik van de Nederlandse belastingvoordelen) en dat bedrijven de in de bij de aangifte vennootschapsbelasting gestelde vragen veelal niet of onjuist invullen en dat het rapport anderzijds de indruk wekt dat deze maatregelen wel degelijk van belang zijn? Is het juist dat in de tabel op pagina 12 als belangrijkste conclusie over substance-eisen wordt gesteld dat nog niet aangegeven kan worden in hoeverre in de praktijk aan substance-eisen wordt voldaan (terwijl elders dus wordt geconcludeerd dat hier met behulp van een trustkantoor zonder moeite aan kan worden voldaan) en op pagina 47 wordt geconcludeerd dat «de bijlage een handig overzicht is dat de Belastingdienst hanteert bij het opsporen van fiscale risico's? Hoe kan het daarvoor wel voldoende zijn en niet om informatie daarover te verstrekken aan de Algemene Rekenkamer?*

De substance-eisen zijn vooral gericht op ondernemingen c.q. rechtspersonen die opereren vanuit Nederland. Wij constateren dat bedrijven in de aangifte vennootschapsbelasting zelf moeten aangeven of zij voldoen aan de substance-eisen indien en voor zover zij aan deze eisen onderworpen zijn. Als wordt aangegeven dat niet aan substance-eisen wordt voldaan, zal de Belastingdienst nader onderzoek doen. Zoals in het rapport is aangegeven controleert de Belastingdienst ook op andere wijze of aan substance-eisen wordt voldaan, bijvoorbeeld aan de hand van vragenlijsten die bedrijven moeten invullen. Omdat het geïntensiveerde toezichtsbeleid op de substance-eisen pas in de loop van 2014 gestalte heeft gekregen, konden wij in ons onderzoek nog niet nagaan tot welke resultaten dit geïntensiveerde beleid heeft geleid.

Belastingplichtigen met hieronder genoemde activiteiten dienen de opbrengsten en kosten van internationale houdster- financierings-, licentie en overige activiteiten in een bijlage bij de aangifte vennootschapsbelasting op te geven. Het gaat om:

- Activiteiten van tussenhoudstermaatschappijen waarvan de dochtermaatschappijen geen ondernemingsactiviteiten in Nederland uitoefenen;
- Licentie- en financieringsactiviteiten die betrekking hebben op lichamen waarvan de werkzaamheden hoofdzakelijk bestaan uit het binnen concernverband ontvangen en (door)betalen van royalty's of rente.

Deze informatie uit de bijlage controleert de Belastingdienst niet, omdat deze informatie niet direct van belang is voor het vaststellen van de belastbare grondslag. Ook wordt de informatie niet samengebracht op landelijk niveau en is er dus geen totaalzicht op deze stromen.

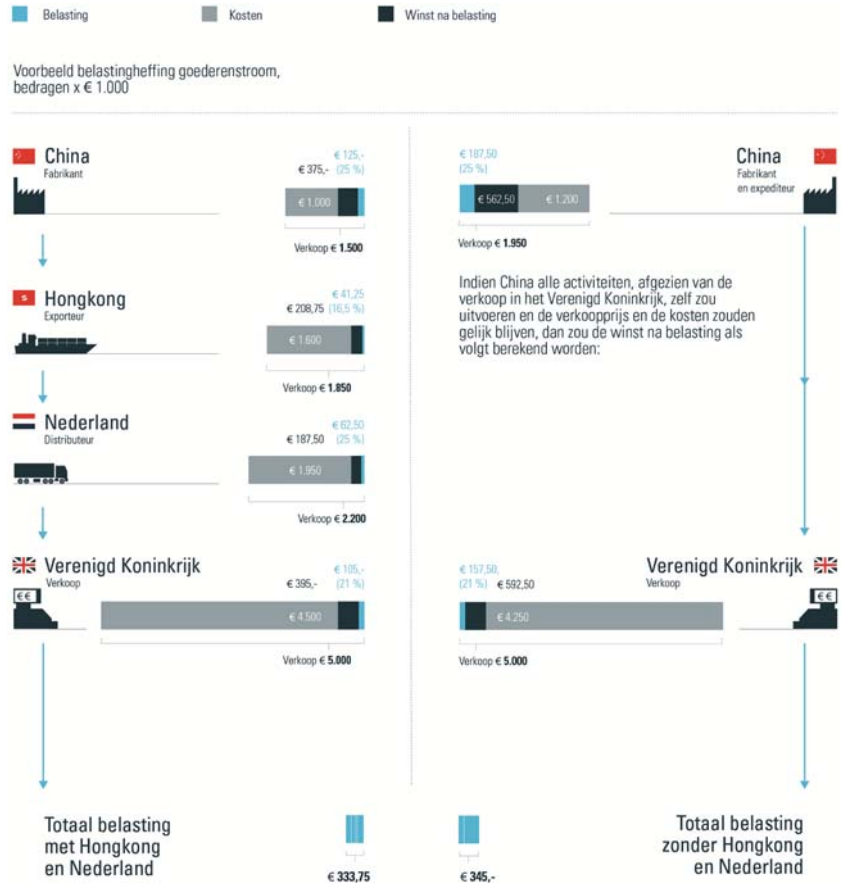
In ons rapport bevelen wij aan indien de Tweede Kamer betrouwbare cumulatieve gegevens wil ontvangen over de omvang van de dividend-, rente- en royaltystromen, de Staatssecretaris van Financiën gevraagd kan worden deze informatie te verzamelen en in een monitor op te nemen. De Belastingdienst gebruikt de informatie uit de bijlage bij de aangifte wel als hulpmiddel bij het beoordelen van de elementen in de aangifte die bepalend zijn voor het vaststellen van de belastingaanslag. In die zin is de bijlage een bruikbaar overzicht dat de Belastingdienst hanteert bij het opsporen van fiscale risico's.

### *Vraag 24*

*Klopt het dat de in de rechterkolom (figuur 9 van het rapport), als China alle activiteiten zelf zou doen, met uitzondering van de verkoop in het*

Verenigd Koninkrijk, dat de waarde van de productie € 1.950 bedraagt en niet € 2.850?

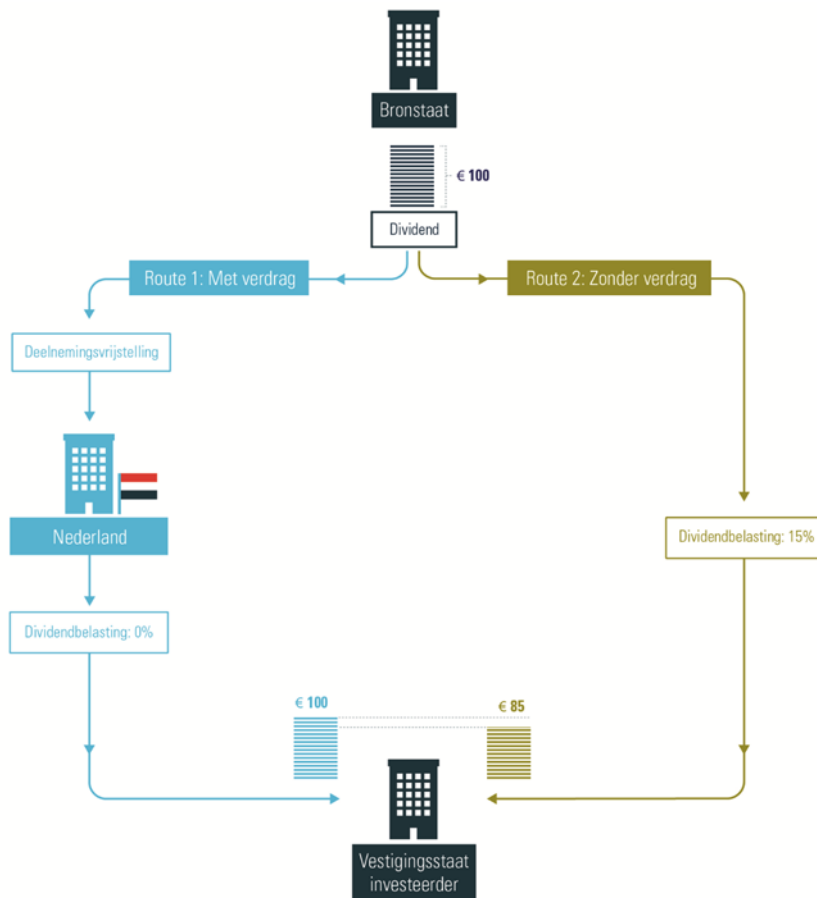
Inderdaad, in de herziene versie van ons rapport is figuur 9 aangepast.



Vraag 25

Kan de Algemene Rekenkamer figuur 10 van het rapport verduidelijken?

In de herziene versie van het rapport is figuur 10 verduidelijkt en blijkt dat dankzij de deelnemingsvrijstelling in Nederland en een verlaagd verdragstarief voor Nederland, dividendbelasting bespaard kan worden ten opzichte van een situatie waarin een land zonder deelnemingsvrijstelling rechtstreeks dividenden uitkeert zonder tussenkomst van Nederland.



#### Vraag 26

Wat wordt verstaan onder het «arm's length beginsel»?

Op pagina 108 hebben wij een sterk vereenvoudigde definitie van het *arm's length*-beginsel gegeven: het beginsel dat verbonden partijen onderlinge transacties tegen zakelijke prijzen dienen te verantwoorden. Artikel 8b lid 1 van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 geeft de volgende uitwerking van het *arm's length*-beginsel:

«Indien een lichaam, onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van een ander lichaam en tussen deze lichamen ter zake van hun onderlinge rechtsverhoudingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd (verrekenprijzen) die afwijken van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van die lichamen bepaald alsof die laatstbedoelde voorwaarden zouden zijn overeengekomen».

#### Vraag 27

De Belastingdienst hanteert het begrip schakelvennootschappen en De Nederlandsche Bank het begrip BFI's. Hoe komt het dat het aantal schakelvennootschappen en het aantal BFI's van elkaar verschilt? Wat zijn de verschillen in definities?

Op pagina 77 van het herziene rapport gaan wij in op de verschillen tussen het aantal door DNB geregistreerde BFI's en het aantal door de Belastingdienst geregistreerde schakelvennootschappen. Wij hebben daarbij de informatie gebruikt uit de brief van de Staatssecretaris van

Financiën van 25 juni 2012 inzake de uitvoering van de motie-Braakhuis/Groot (Tweede Kamer, vergaderjaar 2011–2012, 25 087, nr. 32). In bijlage 7 van ons rapport geven wij de volgende definitie van BFI's:

«Ondernemingen of instellingen, ongeacht de rechtsvorm, die ingezetenen zijn en waarin niet-ingezetenen, direct of indirect, via aandelenkapitaal of anderszins deelnemen of invloed uitoefenen en die tot doel hebben en/of zich in belangrijke mate bezighouden met het, al dan niet in combinatie met andere binnenlandse groepsmaatschappijen:

- hoofdzakelijk in het buitenland aanhouden van activa en passiva, en/of
- doorgeven van omzet bestaande uit in het buitenland verkregen royalty- en licentieopbrengsten aan buitenlandse groepsmaatschappijen, en/of
- het genereren van omzet en kosten die hoofdzakelijk afkomstig zijn uit herfacturering van en naar buitenlandse groepsmaatschappijen.»<sup>1</sup>

Schakelvennootschap is een verzamelnaam voor houdstermaatschappijen en dienstverleningslichamen. Een houdstermaatschappij houdt aandelen in een andere maatschappij en voert bestuurlijke taken uit. Een dienstverleningslichaam is een rechtspersoon waarvan de werkzaamheden in een jaar hoofdzakelijk bestaan uit het ontvangen en betalen van rente, royalty's, huur of leasetermijnen van en aan niet in Nederland gevestigde lichamen, die behoren tot het concern waarvan de belastingplichtige deel uitmaakt. BFI's en schakelvennootschappen dekken bij benadering, maar niet volledig, dezelfde doelgroepen af.

#### *Vraag 28*

*Kan er een verschil van inzicht worden geconcludeerd tussen de Algemene Rekenkamer en het kabinet, ten aanzien van de aanbeveling op pagina 88? Kan de Rekenkamer een concreet advies uitbrengen over de samenstelling en de parameters van de fiscale monitor zoals zij dat voor ogen zien en haalbaar achten?*

In de reactie van de Staatssecretaris van Financiën op onze aanbeveling zien wij geen verschil van inzicht tussen de Algemene Rekenkamer en het kabinet. Wel plaatst de Staatssecretaris de kanttekening dat het maken van een betrouwbare kwantitatieve analyse vaak niet mogelijk is, met name waar het gaat om het meten van het effect van maatregelen om oneigenlijk gebruik tegen te gaan. Bovendien geeft hij aan dat als het effect van een maatregel al gemeten kan worden, het vaak lang duurt voor dit zichtbaar is in de (belasting)cijfers. De Staatssecretaris suggereert een jaarlijks rapportagesysteem om de informatievoorziening aan de Tweede Kamer te verbeteren. Zoals wij in ons nawoord bij het rapport aangeven, vraagt dit nadere afspraken tussen de Tweede Kamer en de Staatssecretaris.

Onze aanbeveling te komen tot een periodieke fiscale monitor betreft vooral de *samenhang* van de informatie die de Kamer bereikt. Wij denken daarbij aan het – waar mogelijk en zinvol – integreren van informatie uit verschillende bronnen. Zo menen wij dat informatie over het Nederlands verdrags- en vestigingsbeleid zinvol kan worden geïntegreerd door het bijeenbrengen van informatie van het Ministerie van Financiën (tarieven, geldstromen, internationaal fiscaal beleid), het Ministerie van Buitenlandse Zaken (verdragsbeleid, ontwikkelingssamenwerking), het Ministerie van Economische Zaken (vestigingsklimaat) en De Nederlandsche Bank N.V. (geldstromen). Daarmee kan tevens duidelijker worden aangegeven dat er een relatie is tussen het fiscale beleid, het vestigingsklimaat, doelstellingen op het gebied van ontwikkelingssamenwerking en

<sup>1</sup> Deze definitie van een BFI is afkomstig uit Rapportagevoorschriften betalingsbalansrapportages, artikel 1 letter b 2003

de beoordeling van internationale initiatieven zoals het Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting van de OESO. Rapportages die aan dergelijke verbanden recht doen, leveren vaak meer en sneller bruikbare informatie op dan afzonderlijke rapportages over samenhangende onderwerpen.

Wij onderschrijven de mening van de Staatssecretaris dat het niet eenvoudig is de effecten van anti-misbruikmaatregelen te meten. Dat neemt niet weg dat er veel informatie beschikbaar is die volgens ons bijeengebracht kan worden – misschien zelfs in een open-datavariant – in een (fiscale) monitor over het vestigingsklimaat om zo de informatievoorziening aan Tweede Kamer te verbeteren.

*Vraag 29*

*Is er gesproken met fiscale en juridische advieskantoren; hoe verliep de samenwerking met de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB)?*

Zie het antwoord op vraag 7. Wij hebben geen gesprekken gevoerd met fiscale en juridische advieskantoren. Wel hebben we gesproken met vertegenwoordigers van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB): een NOB-vertegenwoordiger nam deel aan de expertmeeting die wij hebben georganiseerd. Ook hebben wij gesproken met onderzoekers van universiteiten, die veelal ook verbonden zijn aan belastingadvieskantoren. Net als de andere bij het onderzoek betrokken deskundigen en de deelnemers aan de expertmeeting, heeft NOB een constructieve bijdrage geleverd aan de discussies over verschillende thema's van het rapport.

*Vraag 30*

*Er zijn dertien APA- en elf ATR-verzoeken ingezien, vijf dossiers inzake verrekenprijzen en tien dossiers waarbij de Belastingdienst informatie uitwisselde met verdragspartners. Op basis van welke criteria zijn deze dossiers geselecteerd?*

De door ons gedane dossierselectie voor de 13 APA-verzoeken en 11 ATR-verzoeken was gebaseerd op actualiteit en de behoefte een relevante mix te verkrijgen (Nederlandse/buitenlandse multinationaal opererende ondernemingen, grote en minder grote ondernemingen, aandacht voor zowel APA- als ATR-aanvragen en inzage in zowel toegekende, afgewezen en ingetrokken dossiers). De vijf dossiers verrekenprijzen zijn door ons geselecteerd op actualiteit (vier dossiers die zijn afgerond in 2014 en een in 2012 afgerond dossier) en beschikbaarheid. Het aantal beschikbare en tevens in 2014 afgeronde dossiers was beperkt. Ten slotte hebben wij de Belastingdienst gevraagd tien recente informatie-uitwisselingdossiers op te leveren waarbij het ons vooral om de vraag ging of daadwerkelijk informatie wordt uitgewisseld en welke informatie wordt geleverd.

*Vraag 31*

*Hoe verhoudt de definitie van het «arm's length beginsel» op pagina 108 van het rapport zich tot de definitie die de Algemene Rekenkamer tijdens de briefing over het rapport op 6 november 2014 heeft gehanteerd?*

Zie het antwoord op vraag 26 voor de definitie die wij in het rapport hanteren.

*Vraag 32*

*De genoemde publicaties in de lijst van literatuur zijn vooral afkomstig van het Ministerie van Financiën. Andere studies van bijvoorbeeld het IMF naar «spillover effects in international taxation» en het 2014 UNCTAD-rapport worden niet aangehaald. Is het voor een controlerende instantie niet juist belangrijk om op informatie vanuit de overheid te reflecteren met kennis van buitenaf?*

Wij hebben in literatuurlijst bij ons rapport uitsluitend bronnen opgenomen waarnaar wij in het rapport verwijzen. Het is voor Algemene Rekenkamer belangrijk om informatie uit verschillende bronnen bij haar werk te betrekken. Naast de hiervoor aangeduide verwijzingen zijn de door u genoemde rapporten geraadpleegd en daarenboven nog andere relevante literatuur uit binnen- en buitenland.