

Vergaderjaar 2019–2020

**35 305**

## **Invoering van een bronbelasting op renten en royalty's (Wet bronbelasting 2021)**

**Nr. 6**

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 22 oktober 2019

#### **Inhoudsopgave**

I. INLEIDING	1
II. ALGEMEEN DEEL	2
1. Inleiding	2
2. Vormgeving	3
2.1. Geen uitzondering voor bedrijven met reële aanwezigheid	3
2.2. Samenloop aftrekbeperkingen vennootschapsbelasting	4
2.3. Gelieerdheid	4
2.4. Laagbelastende jurisdictie	7
2.5. Belastingplicht bij rechtstreekse betalingen	11
2.6. Belastingplicht in misbruiksituaties	12
2.7. Wijze van heffing en tarief	14
3. Verdere maatregelen	18
4. Budgettaire aspecten	19
5. EU-aspecten	20
6. Effecten op ontwikkelingslanden	23
7. Uitvoeringskosten Belastingdienst	23
8. Doelmatigheid en doeltreffendheid, monitoring en evaluatie	24
9. Advies en consultatie	28
10. Artikelsgewijze toelichting	32
11. Overig	33

#### **I. INLEIDING**

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de VVD, het CDA, D66, GroenLinks, de SP, de PvdA, de ChristenUnie en de PvdD.

Hierna wordt bij de beantwoording van de vragen zo veel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden, met dien verstande dat gelijklopende of in elkaars verlengde liggende vragen tezamen zijn beantwoord.

De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen om te reageren op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB). Daarnaast vragen de leden van de fractie van de VVD te reageren op het commentaar van het Register Belastingadviseurs (RB). Deze reactie vindt zo veel mogelijk plaats waar dat onderwerp in deze nota aan bod komt. Op commentaar dat geen directe relatie heeft met de maatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel wordt niet ingegaan.

## **II. ALGEMEEN DEEL**

### *1. Inleiding*

De leden van de fracties van de VVD en GroenLinks vragen naar de balans die het kabinet heeft gezocht tussen het bestrijden van belastingontwijking enerzijds en het ten behoeve van het investeringsklimaat niet onnodig belemmeren van kapitaalstromen anderzijds. Deze leden vragen tevens hoe groot de financiële stroom zal zijn die, na inwerkingtreding van de in dit onderhavige wetsvoorstel opgenomen maatregelen, naar verwachting door Nederland heen zal stromen. Daarnaast vragen de leden van de fractie van de VVD naar de waarborgen in het onderhavige wetsvoorstel om het investeringsklimaat niet te schaden en vragen de leden van de fractie van GroenLinks welke maatregelen zijn overwogen door het kabinet waarbij de balans meer richting het bestrijden van belastingontwijking zou gaan en minder naar het niet onnodig belemmeren van het investeringsklimaat. In het verlengde hiervan vragen de leden van de fractie van de SP waarom de voorgestelde conditionele bronbelasting op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties (hierna: bronbelasting) alleen ziet op betalingen aan laagbelastende jurisdicties. Deze leden vragen of het kabinet erkent dat Nederland nog steeds aantrekkelijk kan zijn voor bedrijven die geen gebruik maken van laagbelastende jurisdicties. De leden van de fracties van GroenLinks en de SP vragen in hoeverre duidelijk is dat geen sprake zou zijn van belastingontwijking bij rente- en royaltybetalingen die buiten de bronbelasting vallen. De verwachting is dat rente- en royaltybetalingen vanuit Nederland naar de jurisdicties in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden (hierna ook: regeling laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties) nagenoeg volledig zullen verdwijnen. Het is de verwachting dat deze inkomstensstroom die nu nog naar deze laagbelastende jurisdicties gaat, verlegd zal worden of zal ophouden te bestaan. Voor zover de inkomstenstroom wordt verlegd, is het niet in te schatten in welke mate deze geheel buiten Nederland om wordt verlegd of nog via Nederland naar een niet-laagbelastende jurisdictie (zonder bronbelasting) wordt verlegd. Om de gevolgen voor de uitvoering en de administratieve lasten te beperken, is gekozen voor een benadering met een lijst van jurisdicties gebaseerd op het algemeen geldende statutaire tarief en de lijst van de Europese Unie (EU) van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden (EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden). De publicatie van deze lijst van jurisdicties vindt plaats in de regeling laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties. Het kabinet erkent dat idealiter aangesloten zou worden bij het effectieve tarief en er door deze keuze mogelijk rente- en royaltybetalingen plaats blijven vinden naar jurisdicties waar deze betalingen worden belast tegen een laag effectief tarief. Een bronbelasting op alle rente- en royaltybetalingen – ook op betalingen naar niet-laagbelastende jurisdicties en in niet-gelieerde verhoudingen – zou een maatregel zijn waarbij de balans meer richting het bestrijden van belastingontwijking zou gaan en minder naar het niet onnodig belemmeren van het investeringsklimaat. Een brede bronbe-

lasting op rente- en royaltybetalingen zal immers ook zien op betalingen aan jurisdicties waar deze betalingen worden belast tegen laag effectief tarief.

Het kabinet heeft er echter voor gekozen een bronbelasting in te voeren die enkel ziet op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties. Hiermee wordt gewaarborgd dat kapitaalstromen naar niet-laagbelastende jurisdicties niet onnodig belemmerd worden. Een bronbelasting op alle rente- en royaltybetalingen – ook op betalingen naar niet-laagbelastende jurisdicties en in niet-gelieerde verhoudingen – zou immers leiden tot dubbele belastingheffing, de administratieve lasten verhogen en daardoor het investeringsklimaat schaden. Volgens de Europese Commissie zijn in de EU de administratieve lasten van bronbelastingen jaarlijks € 8,4 miljard.<sup>1</sup> Dit vergroot de barrière voor internationale investeringen en belemmert hierdoor de Europese interne markt. Dit is ook de reden dat in EU-verband de EU-Interest- en royaltyrichtlijn tot stand is gekomen op basis waarvan in beginsel geen bronbelasting mag worden geheven op rente- en royaltybetalingen aan een verbonden lichaam gevestigd in een andere EU-lidstaat.<sup>2</sup> Bovendien kan ook een brede bronbelasting niet voorkomen dat andere jurisdicties als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties worden gebruikt.<sup>3</sup> Naar de mening van het kabinet wegen de nadelen van een brede bronbelasting zwaarder dan de voordelen en is een verdergaande internationale coördinatie een doeltreffendere en doelmatigere vervolgstap in het bestrijden van belastingontwijking. Nederland heeft zich daarom de afgelopen jaren actief ingezet voor de bestrijding van (internationale) belastingontwijking en zal dit onder het huidige kabinet blijven doen.

## 2. Vormgeving

### 2.1. Geen uitzondering voor bedrijven met reële aanwezigheid

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom er geen uitzondering is gemaakt voor bedrijven met reële aanwezigheid. Daarbij vragen zij om empirisch aan te tonen dat een heffing slechts gericht op bedrijven zonder reële aanwezigheid minder effectief zou zijn. Er is bewust voor gekozen bedrijven met reële aanwezigheid in Nederland of in de laagbelastende jurisdictie niet uit te zonderen van de bronbelasting. Het doel van de bronbelasting is om te voorkomen dat Nederland nog langer wordt gebruikt als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties en om het risico van belastingontwijking door het verschuiven van de (Nederlandse) belastinggrondslag naar laagbelastende jurisdicties te verkleinen. Het kabinet vindt het namelijk ongewenst dat rente- en royaltybetalingen niet of laag worden belast. Om die redenen is geen uitzondering gemaakt voor bedrijven met reële aanwezigheid. Gezien het doel van het wetsvoorstel heeft geen kwantitatief onderzoek plaatsgevonden. Overigens kan het reële bedrijfsleven mogelijk wel een beroep doen op een belastingverdrag. Het is de Nederlandse inzet om in verdragsrelaties een minimumbelastingniveau te kunnen waarborgen. Dit kan bijvoorbeeld door een gereduceerd bronbelastingtarief overeen te komen dat van toepassing is als er sprake is van reële aanwezigheid in de laagbelastende

<sup>1</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-5193\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-5193_en.htm).

<sup>2</sup> 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).

<sup>3</sup> Overigens neemt het kabinet tevens andere maatregelen, zoals de implementatie van het MLI of de aanscherping van de substance-eisen voor dienstverleningslichaam, om doorstroom te bestrijden.

jurisdictie en de rente- of royaltybetaling (effectief) onderworpen is aan belasting.

## 2.2. Samenloop aftrekbeperkingen vennootschapsbelasting

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe de samenloop van de Wet bronbelasting 2021 met aftrekbeperkingen in de vennootschapsbelasting is te rechtvaardigen vanuit het oogpunt van het voorkomen van dubbele belasting. Daarnaast vragen deze leden of het klopt dat het niet relevant is voor artikel 3.3, tweede lid, van de Wet bronbelasting 2021 of de rente in aftrek komt op de Nederlandse heffingsgrondslag. Ook de leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan aangeven, waarom het van belang is dat verschillende maatregelen cumuleren. De leden van de fractie van GroenLinks vragen of de bronbelasting ook van toepassing is op situaties die onder het wetsvoorstel Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking<sup>4</sup> vallen, waarbij ze als voorbeeld de situatie noemen dat de voordeelgerechtigde niet in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd en de renten en royalty's onbelast blijven als gevolg van een mismatch die het gevolg is van een kwalificatieverschil met betrekking tot een entiteit. Zoals opgemerkt in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel is gezien het prohibatieve karakter van de bronbelasting geen uitzondering opgenomen voor gevallen waarin de betreffende rente- of royaltybetaling ook wordt geraakt door een bestaande of toekomstige aftrekbeperking in de vennootschapsbelasting zoals een aftrekbeperking op basis van het wetsvoorstel Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking. De cumulatie van maatregelen is geen doel op zich, maar gezien de verwachting dat de betreffende rente- en royaltybetalingen geheel worden verlegd of ophouden te bestaan en het feit dat het voorkomen van de genoemde cumulatie de bronbelasting complexer zou maken, heeft het kabinet ervoor gekozen om de bronbelasting niet afhankelijk te maken van de aftrekbaarheid van de betaling in de vennootschapsbelasting.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar het doel en de eventuele nevendoelen van de Wet bronbelasting 2021. Daarbij vragen deze leden in te gaan op het prohibatieve karakter van de bronbelasting. De bronbelasting is onderdeel van het kabinetsbeleid om belastingontwijking te bestrijden. Met de bronbelasting wil het kabinet voorkomen dat Nederland nog langer wordt gebruikt als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties. Daarnaast wil het kabinet met de bronbelasting het risico van belastingontwijking door het verschuiven van de (Nederlandse) belastinggrondslag naar laagbelastende jurisdicties verkleinen. De bronbelasting heeft een prohibitief karakter, omdat naar de verwachting van het kabinet de betreffende rente- en royaltybetalingen als gevolg van de bronbelasting geheel worden verlegd of ophouden te bestaan.

## 2.3. Gelieerdheid

De leden van de fracties van de VVD en D66 vragen om nader toe te lichten wanneer sprake is van gelieerdheid en een kwalificerend belang. De leden van de fractie van de D66 vragen in welke andere omstandigheden, anders dan de situatie dat het belang meer dan 50% van de statutaire stemrechten vertegenwoordigt, er sprake kan zijn van een

---

<sup>4</sup> Het bij koninklijke boodschap van 28 juni 2019 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de dividendbelasting 1965 in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen (PbEU 2016, L 144/1) (Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking) (Kamerstukken 35 241).

kwalificerend belang. De leden van de fractie van de SP vragen uit welke jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) blijkt dat het niet mogelijk is om te kiezen voor een lagere drempel om te kwalificeren als gelieerd lichaam. De bronbelasting wordt alleen geheven bij betalingen binnen concernverband. Van gelieerdheid binnen concernverband is sprake indien er een kwalificerend belang is. Van een kwalificerend belang is sprake indien met het belang een zodanige invloed op de besluiten van een lichaam kan worden uitgeoefend dat de activiteiten van dat lichaam kunnen worden bepaald (ook wel «beslissende invloed»). Daarvan zal in ieder geval sprake zijn indien het belang meer dan 50% van de statutaire stemrechten vertegenwoordigt, ook indien dat belang minder dan 50% van het aandelenkapitaal vertegenwoordigt. Een voorbeeld waarin sprake kan zijn van een kwalificerend belang bij een belang van minder dan 50% van de statutaire stemrechten, is in het geval er sprake is van een samenwerkende groep. Bij een samenwerkende groep heeft de groep gezamenlijk een kwalificerend belang, terwijl de groepsleden afzonderlijk geen kwalificerend belang behoeven te hebben. Voor de omschrijving van het criterium van gelieerdheid is aansluiting gezocht bij de jurisprudentie van het HvJ EU.<sup>5</sup> Door aan te sluiten bij dit door het HvJ EU ontwikkelde criterium valt de bronbelasting volgens de jurisprudentie van het HvJ EU onder de reikwijdte van de vrijheid van vestiging. Indien voor een criterium zou worden gekozen waarbij eerder sprake is van gelieerdheid dan thans voorgesteld, zou de bronbelasting naar alle waarschijnlijkheid onder de reikwijdte van de vrijheid van kapitaalverkeer vallen.<sup>6</sup> Het recht van de EU zou in dat laatste geval de mogelijkheden om bronbelasting te heffen aanzienlijk beperken. Dat komt omdat de vrijheid van kapitaalverkeer, anders dan de vrijheid van vestiging, ook ten aanzien van derde landen geldt, waardoor het – kort gezegd – niet toegestaan is om een rente- of royaltybetaling aan een lichaam in een laagbelastende jurisdictie nadeliger te behandelen dan een dergelijke betaling aan een in Nederland gevestigd lichaam. Hierdoor zou, anders dan bij de insteek van het kabinet, een rechtstreekse rente- of royaltybetaling aan een lichaam gevestigd in een laagbelastende jurisdictie niet meer te allen tijde onder de reikwijdte van de bronbelasting vallen. Door aan te sluiten bij voornoemd criterium van gelieerdheid kan een zo effectief mogelijke bronbelasting voor betalingen aan ontvangers in laagbelastende jurisdicties worden vormgegeven.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het denkbaar is dat er situaties zijn die wel binnen de reikwijdte van de bronbelasting vallen (vanwege de definitie van een aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige), maar waarbij er materieel geen sprake is van een belang waarmee een zodanige invloed op de besluiten van een lichaam kan worden uitgeoefend dat de activiteiten van dat lichaam kunnen worden bepaald. Er is sprake van gelieerdheid, indien het voordeelgerechtigde lichaam een kwalificerend belang heeft in het betalende lichaam of als het betalende lichaam een kwalificerend belang heeft in het voordeelgerechtigde lichaam. Ook is sprake van gelieerdheid als een derde een kwalificerend belang heeft in zowel het voordeelgerechtigde lichaam als het betalende lichaam. Van een kwalificerend belang is sprake als er direct of indirect een zodanige invloed op de besluitvorming kan worden uitgeoefend dat daarmee de activiteiten van het andere lichaam kunnen worden bepaald. In de hiervoor genoemde situaties is dus altijd sprake van een beslissende zeggenschap.

---

<sup>5</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ EU 13 april 2000, C-251/98, ECLI:EU:C:2000:205, punt 22 en 26. Dit kan als vaste rechtspraak worden beschouwd, zie ook HvJ EU 23 oktober 2007, C-112/05, ECLI:EU:C:2007:623, punt 13.

<sup>6</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ EU 13 november 2012, C-35/11, ECLI:EU:C:2012:707, punt 104.

Er kan ook sprake zijn van gelieerdheid als een voordeelgerechtigde, een betalend lichaam of een derde weliswaar zelf geen kwalificerend belang heeft, maar wel behoort tot een zogenoemde samenwerkende groep en die groep gezamenlijk een kwalificerend belang heeft. Voor het begrip samenwerkende groep is aansluiting gezocht bij artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). Hierbij is het uitgangspunt dat de vraag of er al dan niet sprake is van een samenwerkende groep aan de hand van de feiten en omstandigheden van het individuele geval moet worden beoordeeld. Aan de hand van het geheel aan overeenkomsten waarin partijen de onderlinge afspraken hebben vastgelegd en aan de hand van hun feitelijke gedragingen dient te worden vastgesteld of coördinatie ten aanzien van de investering plaatsvindt. Als dat het geval is dan is er sprake van een gecoördineerde investering die leidt tot een kwalificerend belang. Daarbij is het mogelijk dat een of meer lichamen individueel geen kwalificerend belang hebben. In het licht van de jurisprudentie van het HvJ EU valt de onderhavige regelgeving in die gevallen toch onder de reikwijdte van de vrijheid van vestiging en is toetsing aan het vrije verkeer van kapitaal niet aan de orde.<sup>7</sup>

De leden van de fractie van GroenLinks vragen welke mogelijkheden er zijn om binnen de EU bronbelasting te heffen. Daarbij vragen deze leden hoe de bronbelasting vormgegeven zou moeten worden, zodat ook binnen de EU bronbelasting geheven kan worden. Op basis van het EU-recht, in het bijzonder de EU-Interest- en royaltyrichtlijn, mag een rente- of royaltybetaling aan een verbonden lichaam dat is gevestigd in een andere EU-lidstaat in principe niet worden belast met bronbelasting. Dit mag enkel indien sprake is van een misbruiksituatie. Voor dergelijke misbruiksituaties voorziet het onderhavige wetsvoorstel in een antimisbruikbepaling. De huidige stand van het EU-recht biedt geen andere mogelijkheid om een bronbelasting op rente- en royaltybetalingen tussen in EU-lidstaten gevestigde verbonden lichamen te heffen. In niet-verbonden verhoudingen (bij belangen van minder dan 25%) is het wel toegestaan om een bronbelasting te heffen op rente- en royaltybetalingen, mits in binnenlandse situaties ook een soortgelijke (bron)belasting verschuldigd is. Zoals eerder in deze nota toegelicht wegen de nadelen van een dergelijke brede bronbelasting op renten en royalty's naar de mening van het kabinet zwaarder dan de voordelen.

De leden van de fractie van de SP vragen daarbij in hoeverre de vrijheid van kapitaalverkeer een belemmering is om een bronbelasting in te voeren naar andere jurisdicties, wanneer duidelijk sprake is van belastingontwijking. Het bestrijden van belastingontwijking is een rechtvaardigingsgrond die een inbreuk op de Europese vrijheden mogelijk rechtvaardigt. In het geval van belastingontwijking staat de vrijheid van kapitaalverkeer een bronbelasting dus waarschijnlijk niet in de weg. Echter, het enkele feit dat een jurisdictie een betaling niet of tegen een laag tarief belast betekent in het kader van de jurisprudentie van het HvJ EU nog niet dat sprake is van belastingontwijking.<sup>8</sup> Daarvoor moet sprake zijn van een kunstmatige constructie met als hoofddoel of een van de hoofddoelen het ontgaan van belasting.<sup>9</sup>

Verder vragen de leden van de fractie van de SP om een overzicht te verschaffen van de verschillende percentages die gebruikt worden in belastingwetten bij het bepalen van gelieerdheid. Opgemerkt moet worden dat de percentages in andere belastingwetten geen rol hebben

<sup>7</sup> HvJ van 6 december 2007, C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754 punt 30–32.

<sup>8</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ EU 26 januari 2019, C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136, punt 86.

<sup>9</sup> Voor deze misbruiksituaties voorziet dit wetsvoorstel overigens ook in een antimisbruikbepaling.

gespeeld bij de keuze van de mate van gelieerdheid in het onderhavige wetsvoorstel, omdat met betrekking tot de betreffende in die belastingwetten opgenomen maatregelen niet het streven bestond buiten de werkingssfeer van het vrije verkeer van kapitaal te blijven. Een overzicht is in deze context dan ook niet relevant.

De NOB vraagt te bevestigen dat het enkele feit dat in een situatie dat een groot aantal achterliggende participanten met mogelijk kleine belangen in een hybride lichaam participeert, dit gezamenlijk participeren op zichzelf nog niet meebrengt dat deze participanten als een samenwerkende groep worden aangemerkt. Voor de vraag of er sprake is van een samenwerkende groep is aangesloten bij hetzelfde begrip in artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969. Hier is het uitgangspunt of al dan niet sprake is van een samenwerkende groep aan de hand van de feiten en omstandigheden van het individuele geval moet worden beoordeeld. Aan de hand van het geheel aan overeenkomsten waarin de participanten de onderlinge afspraken hebben vastgelegd en hun feitelijke gedragingen dient te worden vastgesteld of coördinatie ten aanzien van de investering plaatsvindt en er derhalve sprake is van een samenwerkende groep.

#### 2.4. Laagbelastende jurisdictie

De leden van de fracties van het CDA en de VVD vragen naar een overzicht van jurisdicties die op dit moment als laagbelastende jurisdicties kwalificeren. De leden van de fractie van de VVD vragen daarbij per jurisdictie aan te geven waarom de betreffende jurisdictie als laagbelastend gekwalificeerd wordt. De leden van de fractie van GroenLinks vragen om een uitputtend overzicht van de jurisdicties, waarvoor de bronbelasting gaat gelden. Voor (boekjaren die aanvangen in) het kalenderjaar 2020 is het kabinet voornemens om de volgende zestien staten aan te wijzen als laagbelastend: Anguilla, Bahama's, Bahrein, Barbados, Bermuda, Britse Maagdeneilanden, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Kaaimaneilanden, Koeweit, Qatar, Turkmenistan, Turks- en Caicoseilanden, Vanuatu en de Verenigde Arabische Emiraten.<sup>10</sup> Anguilla, Bahama's, Bermuda, Britse Maagdeneilanden, Kaaimaneilanden, Turks- en Caicoseilanden en Vanuatu kennen geen winstbelasting. Guernsey, Isle of Man en Jersey hebben een winstbelasting met een algemeen geldend statutair tarief van 0%, Barbados heeft algemeen geldende tarieven tussen de 1% en 5,5%, en Turkmenistan heeft een algemeen geldend statutair tarief van 8%. Koeweit en Qatar heffen geen winstbelasting van lichamen voor zover inwoners van die jurisdicties de aandelen in het betreffende lichaam houden. De winstbelasting is in deze jurisdicties dus niet algemeen geldend, maar van toepassing op een beperkte groep lichamen. In Bahrein en de Verenigde Arabische Emiraten is de winstbelasting alleen van toepassing met betrekking tot een beperkt aantal specifieke activiteiten. Ook in deze jurisdicties is de winstbelasting dus niet algemeen geldend, maar van toepassing op een beperkte groep lichamen. Uiteindelijk zal de aanwijzing van laagbelastende jurisdicties gebeuren in de regeling laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties. Naast de hiervoor genoemde laagbelastende jurisdicties worden in die regeling ook de niet-coöperatieve jurisdicties aangewezen. Dat gebeurt op basis van de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden die geldt op het moment van vaststellen van die regeling. Op basis van de op dit moment meest recente EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden zou de bronbelasting ook van toepassing zijn op rente- en royaltybetalingen aan

<sup>10</sup> Over de voorgenomen aanwijzing van laagbelastende jurisdicties is op 7 oktober jl. een internetconsultatie gestart, te raadplegen via: <https://www.internetconsultatie.nl/laagbelastendestaten2020>.

lichamen gevestigd in Amerikaans Samoa, Amerikaanse Maagdeneilanden, Belize, Fiji, Guam, Oman, Samoa, en Trinidad en Tobago.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe de bronbelasting zich verhoudt tot het internationale recht. Een bronbelasting op renten en royalty's is internationaal niet ongebruikelijk. Het kabinet ziet ten principale in het internationale recht dan ook geen belemmeringen tot het heffen van een bronbelasting. Zoals aangegeven in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel heeft bij de vormgeving van de bronbelasting het EU-recht op verschillende punten een rol gespeeld.

De leden van de fractie van de VVD vragen in welke jurisdicties de belasting wordt geheven door een lagere overheid. Met name in federale staten komt het voor dat winstbelasting door zowel een centrale als een decentrale overheid wordt geheven. Voorbeelden van jurisdicties waar een decentrale overheid ook een winstbelasting heft zijn Duitsland, de Verenigde Staten en Zwitserland.

De leden van de fractie van de PvdD vragen waarom de bronbelasting niet van toepassing is in relatie tot EU-lidstaten. De bronbelasting is van toepassing op rente- of royaltybetalingen aan lichamen of vaste inrichtingen (die laatste categorie op basis van toerekening) in bij ministeriële regeling aangewezen laagbelastende of niet-coöperatieve jurisdicties. Een jurisdictie wordt bij ministeriële regeling aangewezen als laagbelastende jurisdictie indien die jurisdictie lichamen niet of naar een statutair tarief van minder dan 9% onderwerpt aan een belasting naar de winst of is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden. Op basis van deze criteria wordt op dit moment geen EU-lidstaat als laagbelastende jurisdictie aangemerkt. Indien dit wel het geval zou zijn, mag overigens op basis van het EU-recht, in het bijzonder de EU-Interest- en royaltyrichtlijn, een rente- of royaltybetaling aan een volgens die richtlijn verbonden lichaam dat is gevestigd in een andere EU-lidstaat in principe niet worden belast met bronbelasting. Dit mag enkel indien sprake is van misbruik. Zoals eerder opgemerkt betekent het enkele feit dat een jurisdictie een betaling niet of tegen een laag tarief belast nog niet dat sprake is van misbruik. Daarvoor moet sprake zijn van een kunstmatige constructie met als hoofddoel of een van de hoofddoelen het ontgaan van belasting. Voor deze misbruiksituaties voorziet dit wetsvoorstel overigens in een antimisbruikbepaling.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom voor het tijdstip van beoordeling van het niveau van winstbelasting van een jurisdictie is gekozen voor 1 oktober van het jaar voorafgaand aan het kalenderjaar. Voor de beoordeling van het niveau van winstbelasting wordt een peildatum van 1 oktober gehanteerd, zodat de (concept)lijst van laagbelastende jurisdicties voorafgaand aan het kalenderjaar kan worden opgesteld en geconsulteerd. Door de consultatie kan de in de praktijk aanwezige kennis over de stand van zaken op 1 oktober in andere jurisdicties worden benut.

De leden van de fractie van de PvdA vragen waarom is gekozen voor een driejarige overgangstermijn voor verdragslanden. De leden van de fractie van het CDA vragen wat er gebeurt tijdens en na afloop van de genoemde driejaarstermijn. In het geval van een reeds bestaand belastingverdrag hebben Nederland en de betreffende verdragspartner bij het sluiten van het belastingverdrag geen rekening kunnen houden met de voorgestelde bronbelasting. Om Nederland en verdragspartners de kans te geven om heronderhandelingen te starten zodat de fiscale positie van belastingplichtigen niet binnen korte termijn wijzigt, is in het wetsvoorstel een bepaling opgenomen die regelt dat betalingen aan in verdragslanden gevestigde



gelieerde lichamen niet eerder aan de heffing van de bronbelasting zullen worden onderworpen dan nadat drie kalenderjaren zijn verstreken na de eerste aanwijzing bij ministeriële regeling van dat verdragsland voor de toepassing van de bronbelasting. Deze aanwijzing gebeurt in de regeling laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties. Indien een verdragsland na afloop van de driejaarstermijn nog in de genoemde regeling is opgenomen, wordt dit land voor de bronbelasting als laagbelastende jurisdictie aangemerkt en zal een rente- of royaltybetaling aan een lichaam gevestigd in dat verdragsland onderworpen zijn aan de bronbelasting.

De leden van de fractie van het CDA vragen of Nederland direct een verzoek tot heronderhandeling van het belastingverdrag uitstuurt zodra een verdragsland wordt aangemerkt als laagbelastende jurisdictie. Nadat een verdragsland als aangewezen staat wordt opgenomen in de regeling laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties zoekt Nederland zo snel mogelijk contact met het verdragsland om het te informeren over opname in die regeling. Het kan zo zijn dat uit overleg met een ingevolge die regeling aangewezen verdragsland blijkt dat het betreffende land voornemens is om de regelgeving zo aan te passen dat het niet langer ingevolge die regeling aangewezen zal worden. In dat geval zal niet direct een verzoek tot heronderhandeling worden gedaan. Indien dit niet het geval is en het bestaande belastingverdrag Nederland nog geen adequate mogelijkheid geeft om te heffen, zal Nederland een verzoek tot heronderhandeling doen.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen met hoeveel laagbelastende of niet-coöperatieve jurisdicties Nederland een belastingverdrag heeft. De leden van de fracties van het CDA en GroenLinks vragen of Nederland in relatie tot verdragslanden geen bronbelasting op renten en royalty's mag heffen. In het verlengde hiervan vragen deze leden of er voor verdragspartners een belang is om mee te werken aan wijziging van het belastingverdrag, wat Nederland gaat doen als de andere jurisdictie niet wil heronderhandelen, en of Nederland – in het uiterste geval – een verdragsrelatie zal beëindigen als de andere jurisdictie niet mee wil werken. Nederland heeft met vijf van de zestien hiervoor genoemde laagbelastende jurisdicties een belastingverdrag. Het betreffen Bahrein, Barbados, Koeweit, Qatar en de Verenigde Arabische Emiraten. Daarnaast heeft Nederland een belastingverdrag met Oman, dat op dit moment is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden. Als aan de voorwaarden voor toepassing van het verdrag is voldaan, kan op basis van de verdragen met Bahrein en de Verenigde Arabische Emiraten geen bronbelasting op renten en royalty's worden geheven. Op basis van de verdragen met Barbados, Koeweit en Qatar kan geen bronbelasting worden geheven op renten, maar kan wel een bronbelasting van 5% worden geheven op royalty's. Op basis van het verdrag met Oman kan eveneens geen bronbelasting worden geheven op renten, maar kan een bronbelasting van 8% worden geheven op royalty's. Er kunnen verschillende belangen zijn voor verdragspartners om met Nederland over een aanpassing van het verdrag te onderhandelen. Zo kan het afspreken van een recht om een bronbelasting te heffen ook in het heffingsbelang zijn van de verdragspartners. Barbados, Oman en Qatar kennen bijvoorbeeld zelf ook een bronbelasting op renten en royalty's. Daarnaast kunnen verdragspartners bereid zijn om Nederland een heffingsrecht te geven, omdat zij het belang onderschrijven van het voorkomen van belastingontwijking door oneigenlijk gebruik van hun belastingstelsel met een laag statutair tarief. Indien een verdragspartner onverhoopt niet bereid blijkt om te heronderhandelen over aanpassing van het verdrag, zal worden bezien hoe Nederland daar in het specifieke geval gepast op kan reageren. Daarbij zal het doel van de bronbelasting, het voorkomen van belastingontwijking, in het oog worden gehouden. Het volledig opzeggen van een

belastingverdrag is een erg grote stap en het kabinet verwacht vooralsnog niet dat dit nodig zal zijn.

De leden van de fractie van het CDA vragen of tussen de als laagbelastend aangewezen jurisdicties ook jurisdicties zitten waar Nederland echte handelsbanden mee heeft. Een duidelijke definitie van «echte handelsbelangen» is niet voorhanden. Wel kan worden gezegd dat een belangrijke overweging voor het aangaan van onderhandelingen over een belastingverdrag is of tussen Nederland en de andere staat economische betrekkingen van enige betekenis zijn.<sup>11</sup> Zoals hierboven aangegeven, heeft Nederland op dit moment met vijf laagbelastende jurisdicties een belastingverdrag. Op basis hiervan kan worden gesteld dat bij de hiervoor genoemde laagbelastende jurisdicties ook jurisdicties zitten waarmee Nederland echte handelsbanden heeft.

De leden van de fractie van D66 vragen om overzicht van de winstbelastingtarieven in andere EU-lidstaten. Daarnaast vragen deze leden specifiek aan te geven wat op dit moment het laagste vennootschapsbelastingtarief in de EU is. In onderstaande tabel is een overzicht gegeven van de vennootschapsbelastingtarieven in de EU in 2019.<sup>12</sup> Hongarije heeft momenteel het laagste vennootschapsbelastingtarief (9%) in de EU.

Land	2019
België	29,0
Bulgarije	10,0
Cyprus	12,5
Denemarken	22,0
Duitsland*	29,8
Estland	20,0
Finland	20,0
Frankrijk*	32,0
Griekenland	28,0
Hongarije	9,0
Ierland	12,5
Italië <sup>1</sup>	24,0
Kroatië	18,0
Letland	20,0
Litouwen	15,0
Luxemburg	26,0
Malta	35,0
Nederland	25,0
Oostenrijk	25,0
Polen	19,0
Portugal <sup>2</sup>	31,5
Roemenië	16,0
Slovenië	19,0
Slowakije	21,0
Spanje	25,0
Tsjechië	19,0
Verenigd Koninkrijk	19,0
Zweden	22,0
<b>Gemiddelde EU-28</b>	<b>21,6</b>

<sup>1</sup> Inclusief (social) surcharges.

<sup>2</sup> Toptarief geldt voor winsten boven de 35 miljoen euro.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen het kabinet om een update over de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden. Verder willen de leden weten welke jurisdicties zijn verplaatst en welke deadline er geldt voor jurisdicties die op de EU grijze lijst staan. Tijdens de Ecofin Raad van

<sup>11</sup> Paragraaf 1.2.4 van de Notitie fiscaal verdragsbeleid 2011, *Kamerstukken II*, 2010/11, 25 087, nr. 7, bijlage.

<sup>12</sup> Bron: Taxes in Europe database, KPMG Global.

10 oktober is besloten om de Verenigde Arabische Emiraten en de Marshall-eilanden van de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden te halen. De Verenigde Arabische Emiraten voldoen aan alle voorwaarden. De Marshall-eilanden worden verplaatst naar de grijze lijst in afwachting van een beoordeling over fiscale informatie-uitwisseling. Verder zijn Albanië, Costa Rica, Mauritius, Servië en Zwitserland van de EU grijze lijst gehaald, omdat zij voldoen aan alle fiscale minimumcriteria. Op dit moment staan er negen jurisdicties op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden: Amerikaanse Maagdeneilanden, Amerikaans Samoa, Belize, Fiji, Guam, Oman, Samoa, Trinidad en Tobago en Vanuatu. Verder staan er in totaal 35 jurisdicties op de EU grijze lijst. Het overgrote deel van deze jurisdicties heeft toegezegd dat zij uiterlijk eind 2019 zullen voldoen aan de fiscale minimum criteria. Voor het volledige overzicht wil ik graag verwijzen naar de laatste Ecofin Raad conclusies over de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden.<sup>13</sup>

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom het kabinet van mening is dat de bronbelasting een onder de reikwijdte van belastingverdragen vallende belasting naar het inkomen is. Deze leden vragen of het in dat kader relevant is dat de bronbelasting, anders dan de dividendbelasting, niet-verrekenbaar is met de vennootschapsbelasting. Door Nederland gesloten belastingverdragen sluiten doorgaans aan bij het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO).<sup>14</sup> In het OESO-modelverdrag wordt de term inkomstenbelasting gedefinieerd als belastingen die geheven worden naar het gehele inkomen of naar bestanddelen van het inkomen. Bronheffingen op renten en royalty's vallen binnen deze reikwijdte. Dat geldt ook voor de Nederlandse bronbelasting op rente en royalty's. Dat er vanwege het karakter en de achtergrond van de bronbelasting voor is gekozen om deze niet-verrekenbaar te maken met de vennootschapsbelasting doet hier niet aan af.

## 2.5. Belastingplicht bij rechtstreekse betalingen

De leden van de fractie van het CDA vragen het kabinet een tweetal voorbeelden te geven voor de situatie dat de rentebetaling toerekenbaar is aan een vaste inrichting in Nederland. Het eerste voorbeeld betreft een rentebetaling die ten laste komt van een Nederlandse vaste inrichting aan een in laagbelastende jurisdictie gevestigd lichaam. In deze situatie wordt de schuld die ten grondslag ligt aan de rentebetaling toegerekend aan de Nederlandse vaste inrichting. Aangezien de rente in het voorbeeld wordt betaald aan een lichaam dat is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie is bronbelasting verschuldigd. Het tweede voorbeeld betreft een rentebetaling van een in een laagbelastende jurisdictie gevestigd lichaam, waarbij die betaling wordt toegerekend aan een in Nederland gelegen vaste inrichting. Deze betaling valt in beginsel niet onder de reikwijdte van de bronbelasting. Het lichaam dat de rente betaalt is immers niet inhoudingsplichtig voor de bronbelasting, aangezien dat lichaam niet in Nederland is gevestigd.<sup>15</sup>

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet kan aangeven wat in de Wet bronbelasting 2021 wordt bedoeld met de term «lichaam». Het begrip lichaam is niet gedefinieerd in de Wet bronbelasting 2021. Voor de uitleg moet aansluiting worden gezocht bij het in

<sup>13</sup> October 2019 update of the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12284-2019-REV-1/en/pdf>

<sup>14</sup> OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

<sup>15</sup> Dit is enkel anders als de betaling is toe te rekenen aan een in Nederland gelegen vaste inrichting van het betalende in een laagbelastende jurisdictie gevestigde lichaam.

artikel 1, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) opgenomen begrip «degenen, die gerechtigd zijn tot» en de uitleg die in het kader van die wet aan dat begrip wordt gegeven. Op basis hiervan omvat het begrip lichaam, zoals opgenomen in artikel 1.2, eerste lid, onderdeel a, en artikel 2.1, eerste lid, aanhef, van de Wet bronbelasting 2021, zowel in Nederland als in het buitenland gevestigde entiteiten en dient dat begrip ruim te worden uitgelegd. Deze (ruime) uitleg voorkomt dat de voordelen in de vorm van renten en royalty's betaald aan een lichaam gevestigd in een laagbelastende jurisdictie of toegerekend aan een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie onbelast blijven. Het zal bij de term lichaam meestal gaan om naar Nederlandse maatstaven niet-transparante lichamen. Artikel 2.1, eerste lid, onderdeel d, in samenhang met artikel 2.1, derde lid, van de Wet bronbelasting 2021 vormt hier een uitzondering op. In genoemde artikelen wordt met lichaam bedoeld op een lichaam dat naar Nederlandse maatstaven transparant is voor fiscale doeleinden, maar dat naar de maatstaven van de jurisdictie van de achterliggende participant niet-transparant is voor fiscale doeleinden.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het klopt dat de bronbelasting niet van toepassing is als de voordeelgerechtigde niet in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd en de renten en royalty's onbelast blijven als gevolg van een transfer pricing mismatch. In dat verband vragen deze leden of het kabinet kan aangeven waarom er in dit kader een onderscheid wordt gemaakt tussen mismatches die het gevolg zijn van een kwalificatieverschil met betrekking tot een entiteit en transfer pricing mismatches. De bronbelasting is inderdaad niet van toepassing als de voordeelgerechtigde niet in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd en de renten en royalty's onbelast blijven als gevolg van een transfer pricing mismatch. Dit betekent echter niet dat het kabinet hier geen oog voor heeft. Op basis van het arm's-lengthbeginsel dienen gelieerde bedrijven voor fiscale doeleinden onderling te handelen zoals onafhankelijke partijen onder vergelijkbare omstandigheden zouden doen. Dit kan ertoe leiden dat de fiscale winst opwaarts of neerwaarts moet worden bijgesteld. In de brief van 23 februari 2018 heeft het kabinet aangegeven dat met name dat laatste effect kan knellen met de aanpak van belastingontwijking en om die reden is aangekondigd te onderzoeken of het arm's-lengthbeginsel aanpassing behoeft.<sup>16</sup> In de brief «bouwstenen voor een beter belastingstelsel» van 15 april 2019 is uw Kamer toegezegd om begin 2020 de uitkomsten op te leveren.<sup>17</sup> Het kabinet heeft ervoor gekozen om in de Wet bronbelasting 2021 niet vooruit te lopen op de uitkomsten van dit onderzoek.

## 2.6. Belastingplicht in misbruiksituaties

De leden van de fractie van het CDA vragen of de beleidswijziging om antimisbruikbepalingen ook te laten gelden wanneer voldaan is aan de substance-eisen alleen voortkomt uit de arresten van 26 februari 2019 van het HvJ EU of dat zich in de praktijk ook daadwerkelijk situaties voordoen waarbij wel sprake is van belastingontwijking ondanks dat voldaan is aan de substance-eisen. De leden van de fractie van de SP vragen hoe het kabinet omgaat met deze arresten. Momenteel zijn voor de toepassing van de vennootschaps- en dividendbelasting voorwaarden in de vorm van substance-eisen opgenomen waaraan een tussenhoudster met een schakelfunctie 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. In de arresten van

<sup>16</sup> Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 188.

<sup>17</sup> Kamerstukken II 2018/19, 32 140, nr. 50.

26 februari 2019 heeft het HvJ EU beslist dat er voor de lidstaten een Unierechtelijke plicht bestaat 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.<sup>18</sup> Na bestudering van deze arresten constateert het kabinet dat er overlap bestaat tussen de aanwijzingen van het HvJ EU en de huidige substance-eisen. Het kabinet acht de huidige invulling van de antimisbruikbepalingen dan ook op hoofdlijnen in overeenstemming met de arresten. De bestaande substance-eisen betreffen naast een aantal objectieve ook een aantal meer subjectieve eisen. Voorts moet worden bedacht dat de loonsomeis van minimaal € 100.000 een vergoeding moet vormen voor relevante werkzaamheden. In het geval van de dividendbelasting betreft dit een vergoeding die verband houdt met het houden van een deelneming door de tussenschakel. De salariskosten die samenhangen met andere werkzaamheden worden hierbij dus niet in aanmerking genomen. Het is echter niet uit te sluiten dat in een situatie waarin door een tussenhoudster is voldaan aan de substance-eisen – beoordeeld naar alle feiten en omstandigheden – toch sprake is van misbruik. Het betreft nieuwe wetgeving, waarbij in de praktijk zal moeten blijken in hoeverre situaties zich voordoen waarin – ondanks het feit dat is voldaan aan de substance-eisen – toch sprake is van misbruik. De Belastingdienst zal bij de uitvoering daarvan uitgesproken gevallen aanpakken. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan situaties waarin in zakelijke verhoudingen loonkosten van € 100.000 niet in verhouding staan tot de omvang van de door een tussenschakel ontvangen en doorbetaalde 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 doorbetaalt.

De leden van de fractie van de SP vragen hoe wordt omgegaan met een vennootschap die renten ontvangt en deze zeer snel na ontvangst volledig of nagenoeg volledig doorsluis. Daarnaast vragen deze leden hoe wordt omgegaan met een vennootschap die zich uitsluitend bezighoudt met het ontvangen en betalen van renten. Deze leden vragen ook in hoeverre de Belastingdienst gebruik gaat maken van haar discretionaire bevoegdheid, of hier capaciteit voor wordt vrijgemaakt en hoe dit publiekelijk wordt verantwoord. De antimisbruikbepaling in artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c, van de Wet bronbelasting 2021 is van toepassing indien de tussenschakel is gerechtigd tot de renten of royalty's met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van bronbelasting bij een ander te ontgaan en er sprake is van een kunstmatige constructie of transactie. Of in een concreet geval sprake is van een kunstmatige constructie of transactie die is gericht op het ontgaan van de heffing van belasting wordt beoordeeld op basis van de concrete feiten en omstandigheden in het voorliggende geval. In de praktijk doet zich een grote verscheidenheid aan casusposities voor waardoor het niet mogelijk is om in algemene bewoordingen aan te geven wanneer de antimisbruikbepaling wel of niet van toepassing is. De twee situaties die de leden van de fractie van de SP aanhalen geven echter een sterke indicatie dat mogelijk sprake is van misbruik. Deze casusposities zouden, afhankelijk van de concrete feiten en omstandigheden, onder de eerdergenoemde uitgesproken gevallen kunnen vallen. De inspecteur zal hierbij, net als in andere gevallen, gebruikmaken van zijn discretionaire bevoegdheid bij het opleggen van naheffingsaanslagen. Ook het toezicht op de bronbelasting valt onder de toezichtstrategie van de Belastingdienst en zal risicogericht plaatsvinden.

<sup>18</sup> 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.

Voor het toezicht op de bronbelasting wordt extra capaciteit geworven en ingezet. De publieke verantwoording vindt onder andere plaats door middel van de voortgangsrapportages die door de Belastingdienst worden gepubliceerd.

De leden van de fractie van de SP vragen of de antimisbruikbepaling ook van toepassing kan zijn indien belastingheffing niet het hoofddoel, maar een nevendoeel is. De antimisbruikbepaling is van toepassing indien de tussenschakel is gerechtigd tot de renten of royalty's met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van bronbelasting bij een ander te ontgaan en er sprake is van een kunstmatige constructie of transactie. Of in een concreet geval sprake is van gerechtigdheid tot de renten of royalty's met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van bronbelasting te ontgaan, wordt beoordeeld op basis van de concrete feiten en omstandigheden in het voorliggende geval.

De leden van de fractie van de SP vragen of in een situatie die onder de antimisbruikbepaling valt slechts bronbelasting moet worden betaald of dat het misbruik dusdanig kan zijn dat het strafbaar is. Indien een rente- of royaltybetaling onder de voorgestelde antimisbruikbepaling in artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c, van de Wet bronbelasting 2021 valt is – net zoals bij een directe rente- of royaltybetaling aan een laagbelastende jurisdictie – bronbelasting verschuldigd. Indien de inhoudingsplichtige de verschuldigde bronbelasting conform de wet op aangifte afdraagt, is voldaan aan de fiscale verplichtingen en geen sprake van een strafbaar feit.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen aan het kabinet of de antimisbruikbepaling in de Wet bronbelasting 2021 ook geldt als een tussenschakel is gevestigd in een EU/EER-land. De antimisbruikbepaling in de Wet bronbelasting 2021 is ook van toepassing indien een tussenschakel is gevestigd in een EU/EER-land. Daarom is bij de invulling van deze antimisbruikbepaling aansluiting gezocht bij de jurisprudentie van het HvJ EU over de verenigbaarheid van antimisbruikbepalingen met het EU-recht. Of in een concreet geval sprake is van een kunstmatige constructie of transactie die is gericht op het ontgaan van de heffing van belasting bij een ander wordt beoordeeld op basis van de concrete feiten en omstandigheden in het voorliggende geval.

## 2.7. Wijze van heffing en tarief

De leden van de fractie van het CDA vragen of in het algemeen de inspecteur naeft bij de belastingplichtige, omdat die de betaling heeft ontvangen en dus de middelen heeft om de bronbelasting te betalen en of de inspecteur bij een renteloze lening naeft bij de inhoudingsplichtige, omdat de belastingplichtige dan geen rente heeft ontvangen. Voorts vragen de leden van de fractie van het CDA of er mogelijk andere factoren bepalend zijn voor de keuze om bij de inhoudingsplichtige of de belastingplichtige na te heffen. Hoewel de voorgestelde naheffingsbevoegdheid aan de inspecteur de keuze laat om na te heffen bij de inhoudingsplichtige of de belastingplichtige, zal vaak de keuze vallen op de inhoudingsplichtige. De inhoudingsplichtige is immers het beste aanspreekpunt gezien het feit dat de inhoudingsplichtige in Nederland is gevestigd of in Nederland activiteiten uitoefent met behulp van een vaste inrichting. Verder kan de ontvanger van de Belastingdienst in beginsel ook een naheffingsaanslag efficiënter innen binnen de landsgrenzen. Met de voorgestelde naheffingsbevoegdheid is voornamelijk beoogd om misbruik te bestrijden en invorderingsrisico's te beperken. Indien bijvoorbeeld de inhoudingsplichtige over onvoldoende verhaalsmogelijkheden beschikt, al dan niet in verband met zogenoemde verhaalsconstructies, kan de inspecteur een naheffingsaanslag aan de belasting-

plichtige meer opportuun achten. De keuze om na te heffen bij de belastingplichtige is derhalve in beginsel verbonden aan de inbaarheid van die naheffingsaanslag. Het aspect dat een lening renteloos kan zijn speelt hierbij in principe geen rol. Ten slotte merk ik op dat voor ogen dient te worden gehouden dat de inhoudingsplichtige en de belastingplichtige tot hetzelfde concern behoren. Zowel bij een naheffingsaanslag aan de inhoudingsplichtige als aan de belastingplichtige betaalt hetzelfde concern de verschuldigde bronbelasting. Tevens biedt de onderlinge relatie mogelijkheden aan het concern om de last op de geëigende vennootschap te laten drukken.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom de actieve inlichtingenverplichting voor de bronbelasting niet voor alle typen belastingen zou kunnen gelden. Een actieve inlichtingenverplichting voor alle typen belastingen en daarmee alle belastbare feiten die daarbij van toepassing kunnen zijn, druist in tegen het huidige wettelijke aangiftesysteem en de balans tussen de belangen van belastingplichtigen en een juiste belastingheffing. In het algemeen mogen belanghebbenden erop vertrouwen dat zij aan hun fiscale verplichtingen hebben voldaan, nadat zij aangifte hebben gedaan en de verschuldigde belasting hebben betaald. Wegens het door het kabinet nagestreefde prohibitieve karakter van de bronbelasting om te voorkomen dat Nederland wordt gebruikt als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties acht ik de actieve inlichtingenverplichting voor de bronbelasting gerechtvaardigd.

De NOB vraagt waarom de formele bepalingen worden opgenomen in de Wet bronbelasting 2021 en niet in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). De voorgestelde formele bepalingen zijn onderdeel van het prohibitieve karakter van de bronbelasting en worden nodig geacht bij situaties die bij de bronbelasting kunnen voorkomen. Om te benadrukken dat dit specifieke bevoegdheden en bepalingen ten behoeve van de bronbelasting zijn, zijn de formele bepalingen opgenomen in de Wet bronbelasting 2021.

De NOB vraagt om de voorgestelde naheffingsbevoegdheid van de Wet bronbelasting 2021 niet op te nemen in het onderhavige wetsvoorstel, maar aan te sluiten bij de huidige naheffingsbevoegdheid van de AWR. Ik vat deze vraag op als een vraag naar de reden voor de voorgestelde naheffingsbevoegdheid. De voorgestelde naheffingsbevoegdheid is het gevolg van het door het kabinet nagestreefde prohibitieve karakter van de bronbelasting. Tevens wordt, zoals is toegelicht in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel, met de voorgestelde naheffingsbevoegdheid beoogd misbruik te bestrijden en daarmee invorderingsrisico's te beperken. De mening van het NOB dat de huidige naheffingsbevoegdheid van artikel 20 AWR voldoet ten aanzien van de bronbelasting deel ik niet. Gezien het feit dat de bronbelasting geen vrijstelling of vermindering van inhouding kent voor de inhoudingsplichtige, biedt artikel 20 AWR onvoldoende mogelijkheden tot naheffing van de bronbelasting bij de belastingplichtige. Verder is het de inschatting dat voor de bronbelasting de andere algemene naheffingsgrond dat de inspecteur aannemelijk maakt dat het aan de belastingplichtige is te wijten dat de inhoudingsplichtige niet de belastingwet naleeft, ontoereikend is. Ten slotte acht ik de voorgestelde naheffingsbevoegdheid voor de bronbelasting ook redelijk wegens het feit dat de inhoudingsplichtige en de belastingplichtige tot hetzelfde concern behoren.

De NOB vraagt om een nadere toelichting op het punt dat aan de inhoudingsplichtige een informatiebeschikking kan worden afgegeven in het geval dat de inhoudingsplichtige zelf geen schuld treft aan het niet voldoen aan de informatieverplichting. Zoals in de memorie van

toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel is toegelicht ziet de voorgestelde informatieverplichting op gegevens en inlichtingen alsmede gegevensdragers die in het bezit zijn van de (vermoedelijke) voordeelgerechtigde en elke derde die onmiddellijk of middellijk een belang heeft waarmee een zodanige invloed op de besluiten van die inhoudingsplichtige kan worden uitgeoefend dat de activiteiten van die inhoudingsplichtige kunnen worden bepaald, ook als die derde niet – onmiddellijk of middellijk – een belang van meer dan 50% als bedoeld in artikel 47a AWR in de inhoudingsplichtige bezit. Voor ogen dient voorts te worden gehouden dat een (potentiële) inhoudingsplichtige bij een binnen concern gedane grensoverschrijdende betaling van een rente of royalty reeds zelf dient te analyseren of die rente of royalty belast is met bronbelasting om vervolgens deze gegevens op te nemen in zijn administratie (artikel 52 AWR). Immers, de inhoudingsplichtige dient na te gaan of hij niet gehouden is op de rente of royalty bronbelasting in te houden, aangifte te doen en op de aangifte de bronbelasting af te dragen. Deze gegevens en inlichtingen kan de inspecteur reeds op grond van de algemene inlichtingen- en informatieverplichtingen opvragen bij de inhoudingsplichtige (artikel 53, eerste lid, onderdeel b, in samenhang met artikel 47 AWR). De voorgestelde informatieverplichting zorgt ervoor dat de inspecteur zich kan wenden tot de inhoudingsplichtige om (aanvullende) gegevens en inlichtingen – die van belang kunnen zijn voor de heffing van bronbelasting waarvan de inhouding is opgedragen aan de inhoudingsplichtige – te verkrijgen die in handen zijn van de hiervoor benoemde concernpartijen. Deze gegevens en inlichtingen zijn noodzakelijk om te bepalen of de bronbelasting van toepassing is. Voor de toepassing van de voorgestelde inlichtingenverplichting van de bronbelasting, de daaraan gekoppelde informatiebeschikking en het mogelijk intreden van de omkering en verzwaring van de bewijslast acht ik het redelijk en proportioneel dat, mede gezien de concernverhoudingen, het niet willen meewerken van hiervoor benoemde concernpartijen in principe wordt toegerekend aan de inhoudingsplichtige. Rechtsbescherming op dit punt wordt voldoende geboden wegens de mogelijkheden tot bezwaar en beroep tegen de informatiebeschikking.

De NOB geeft in overweging om de voorgestelde inlichtingverplichting, op grond waarvan de inhoudingsplichtige is gehouden de inspecteur eigener beweging juiste en volledige inlichtingen of gegevens die van belang kunnen zijn voor de heffing van bronbelasting waarvan de inhouding aan hem is opgedragen te verstrekken, vormvrij te maken en het onderhavige wetsvoorstel dienovereenkomstig aan te passen. Ik heb begrip voor deze overweging van de NOB. De daadwerkelijke vormkeuze ten aanzien van de voorgestelde inlichtingverplichting dient nog te worden gemaakt. Echter, ik acht het vooralsnog redelijk en voldoende vormvrij ingeval de inhoudingsplichtige aan zijn inlichtingverplichting voldoet door middel van een schriftelijke informatieverstrekking inclusief eventuele bijlagen die via de post aan de inspecteur wordt verstrekt. Een aanpassing van het onderhavige wetsvoorstel op dit punt acht ik niet noodzakelijk.

De NOB verzoekt om een nadere toelichting op de verhouding van de voorgestelde inlichtingenverplichting en een pleitbaar standpunt. De NOB vraagt of de voorgestelde inlichtingenverplichtingen ook gelden indien een standpunt niet langer pleitbaar is. Indien ik de vraag van de NOB correct begrijp, wordt bedoeld op de situatie dat de inhoudingsplichtige eerder tot de conclusie is gekomen dat een rente of royalty niet belast is met bronbelasting op grond van een pleitbaar standpunt, maar op een later moment (bijvoorbeeld naar aanleiding van een rechterlijke uitspraak) zelf tot de conclusie komt dat zijn standpunt niet (langer) pleitbaar is. In



die situatie acht ik in ieder geval de voorgestelde inlichtingenverplichting van toepassing.

De NOB verzoekt een nadere toelichting over het startmoment van de termijn van twee weken in combinatie met het opmaken van de jaarstukken of het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting. Zoals is omschreven in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel ziet de bronbelasting op internationale structuren en is deze daarmee van toepassing op groepen van aan elkaar gelieerde lichamen die in regel worden bijgestaan door bedrijfsfiscalisten of belastingadviseurs. Hierbij is het voorstelbaar dat de bedrijfsfiscalist of (externe) belastingadviseur bij het opmaken van de jaarstukken of het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting een (nadere) fiscale analyse van de verschillende posten maakt waarvan ook de bronbelasting een onderdeel kan zijn. Deze (nadere) fiscale analyse kan ertoe leiden dat de voorgestelde inlichtingenverplichting van toepassing wordt.

De NOB verzoekt om de mogelijke situatie van een opgelegde vergrijpboete aan de inhoudingsplichtige wegens het niet voldoen aan de voorgestelde inlichtingenverplichting en een naheffing bij de belastingplichtige te heroverwegen wegens de extra administratieve handelingen en kosten die niet zouden opwegen tegen de baten. De baten van de (mogelijke) vergrijpboete zijn evident en zien onder andere op het voorkomen van misbruik (preventieve werking). Of het opleggen van een vergrijpboete aan de inhoudingsplichtige passend en geboden is hangt af van de specifieke omstandigheden van het geval.

De NOB vraagt waarom geen verwijzing is opgenomen naar artikel 67o, eerste lid, AWR in het voorgestelde boeteartikel. De reden hiervoor is dat 67o, eerste lid, AWR reeds toepasbaar is voor de Wet bronbelasting 2021 via de artikelen 1 en 2 AWR. Immers, de bronbelasting is een rijksbelasting en is opgenomen in een belastingwet. Het derde lid van artikel 67o AWR is wel van overeenkomstige toepassing verklaard, omdat in dit lid zelf alleen wordt verwezen naar bepaalde boetebepalingen in de AWR.

Het RB heeft verschillende vragen inzake de gekozen verdeling van de bewijslast bij de voorgestelde bestuurdersaansprakelijkheid. Het RB verwijst hierbij naar de artikelen 36 en 36b van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) waarbij onder andere een meldingsregeling inzake betalingsonmacht geldt. Daarnaast verzoekt het RB om een toelichting waarom niet de stel- en bewijslast rust bij de ontvanger dat het aan de bestuurder is te wijten dat de bronbelasting niet (geheel) is betaald. Ook het NOB stelt vragen waarom niet is gekozen voor de bewijslastverdeling van artikel 36 IW 1990. De gekozen bewijslastverdeling sluit aan bij het prohibitieve karakter van de bronbelasting dat onder andere is ingegeven door het doel dat Nederland in de toekomst niet langer wordt gebruikt als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties. Er kan dan ook worden gesteld dat de bronbelasting een onderscheidend karakter heeft ten opzichte van de genoemde belastingen in artikel 36 IW 1990. Op grond van dit uitgangspunt is ervoor gekozen om de bewijslastverdeling van de voorgestelde bestuurdersaansprakelijkheid te laten aansluiten bij de bewijslastverdeling die reeds geldt voor de artikelen 40 en 41 IW 1990.

Het RB vraagt om een nadere toelichting inzake de situatie dat bronbelasting is ingehouden op de rente- of royaltybetaling door de inhoudingsplichtige, maar waarbij de bestuurder ervoor kiest om het ingehouden bedrag aan te wenden voor de betaling van andere schuldeisers en uiteindelijk de bronbelasting niet op de aangifte wordt afgedragen. Bij de bestuurdersaansprakelijkheid voor de bronbelasting gaat het niet om kennelijk onbehoorlijk bestuur, maar om de vraag of de bestuurder

verwijtbaar is ter zake van het niet betalen van de verschuldigde bronbelasting. Een bestuurder die ervoor kiest om het ingehouden bedrag aan bronbelasting niet af te dragen aan de Belastingdienst maar te gebruiken voor andere doeleinden, kan zich niet disculperen indien uiteindelijk de bronbelasting niet wordt betaald. In tegenstelling tot het RB zie ik niet in waarom het voor een bestuurder van de inhoudingsplichtige, die behoort tot een internationaal opererend concern dat Nederland gebruikt als toegangspoort naar een laagbelastende jurisdictie, niet mogelijk is om het ingehouden bedrag aan bronbelasting tijdelijk aan te houden op een daartoe bestemde bankrekening. Ingeval de inhoudingsplichtige op het moment van betaling van de nettorente of nettoroyalty reeds over voldoende andere middelen beschikt om de bronbelasting te betalen en vervolgens die middelen door de inhoudingsplichtige daarvoor worden bestemd, zal de betaling van schuldeisers met het ingehouden bedrag aan bronbelasting de disculpatiemogelijkheid van de bestuurder niet in gevaar brengen. Per saldo gaat het erom dat voldoende middelen worden aangehouden om de bronbelasting tijdig op aangifte te betalen.

Het RB vraagt te bevestigen dat de definitie van kennelijk onbehoorlijk bestuur inhoudt dat geen redelijk denkend bestuurder onder dezelfde omstandigheden zo zou hebben gehandeld. Dit kan ik bevestigen en is op deze wijze ook opgenomen in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel.

### *3. Verdere maatregelen*

In de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel wordt door het kabinet aangegeven eerst de effecten van deze en andere (voorgenomen) maatregelen af te wachten alvorens te komen met eventuele aanvullende voorstellen en maatregelen. De leden van de fracties van de VVD en de SP vragen wat hiermee wordt bedoeld. Daarnaast vragen de leden van de fracties van de VVD, D66 en de SP wanneer het kabinet aanleiding ziet om te komen tot aanvullende maatregelen. De leden van de fractie van de VVD vragen of de bronbelasting eerst wordt geëvalueerd alvorens daartoe wordt besloten en binnen welke termijn deze evaluatie plaatsvindt. Ook de leden van de fractie van D66 vragen wanneer de bronbelasting wordt geëvalueerd. Tot slot vragen de leden van de fractie van GroenLinks om een opsomming te geven van mogelijke aanvullende maatregelen. Een van de directe aanleidingen voor deze opmerking in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel waarnaar deze leden vragen, is een toezegging in de brief inzake de aanpak van belastingontwijking en -ontduiking van 23 februari 2018.<sup>19</sup> In deze brief is aangegeven dat de beleidsmatige wenselijkheid van het aanscherpen van artikel 8c Wet Vpb 1969 zal worden bezien in samenhang met de voorgestelde bronbelasting. Met de in dit wetsvoorstel voorgestelde bronbelasting, de implementatie van het Multilateraal Verdrag (MLI)<sup>20</sup> en de aanscherping van de rullingpraktijk<sup>21</sup> neemt dit kabinet reeds enkele andere maatregelen die de vestiging van rente- en royaltydoorstromers in Nederland ontmoedigt. Daarnaast is het kabinet voornemens om in meer gevallen informatie uit te wisselen met het bronland als een Nederlandse doorstroomvennootschap onvoldoende substance heeft in Nederland. Om dit te bewerkstelligen zal het kabinet in ieder geval de substance-eisen voor dienstverleningslichamen aanscherpen door het Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen aan te passen en hierbij aan te sluiten bij de bestaande substance-eisen elders in de fiscale wetgeving. Het kabinet wil

<sup>19</sup> Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 188.

<sup>20</sup> Trb. 2017, nr. 86, en Trb. 2017, nr. 194 (rectificatie (Trb. 2019, nr. 63).

<sup>21</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, Stcrt. 2019, nr. 35519.

op dit moment eerst de effecten van de bronbelasting en andere (voorgenomen) maatregelen afwachten alvorens te komen met eventuele aanvullende voorstellen en maatregelen, zoals het aanscherpen van genoemde bepaling in de vennootschapsbelasting. De effecten van de bronbelasting en andere maatregelen tegen belastingontwijking zullen waar mogelijk kwantitatief worden gemonitord. Over de wijze waarop ik voornemens ben dat te doen, zal ik uw Kamer binnenkort informeren. Daarnaast zal ook kwalitatief gemonitord worden of na de (voorgenomen) maatregelen mogelijkheden tot belastingontwijking blijven bestaan of ontstaan. Hierbij kan gedacht worden aan signalen vanuit de praktijk, de Belastingdienst en belangenorganisaties. Deze signalen kunnen aanleiding zijn om te komen tot aanvullende maatregelen indien de verwachting is dat de bronbelasting of andere reeds voorziene maatregelen tegen belastingontwijking de gesignaleerde vormen van belastingontwijking nog onvoldoende adresseren. Wat voor aanvullende maatregelen passend kunnen zijn, is in sterke mate afhankelijk van de gesignaleerde vormen van belastingontwijking.

#### *4. Budgettaire aspecten*

De leden van de fractie van de VVD vragen wat het kabinet voornemens is te doen indien het onderhavige wetsvoorstel toch budgettaire opbrengsten kent. Zij vragen of dit dan teruggegeven wordt via belastingverlaging en of het kabinet dit kan toezeggen. Deze leden vragen het kabinet de Kamer expliciet en apart te informeren (ruim voor de behandeling van het Belastingplan 2021), wanneer het onderhavige wetsvoorstel toch budgettaire gevolgen heeft. Er wordt niet verwacht dat de maatregel tot een opbrengst leidt. Mocht dit desalniettemin toch het geval zijn, dan is dit binnen de huidige begrotingsregels een endogene opbrengst, die het EMU-saldo inloopt. Een endogene opbrengst maakt geen onderdeel uit van het inkomstenkader, waardoor volgens de begrotingsregels geen sprake kan zijn van een beleidsmatige terugsluis. Het ligt niet in de rede dat voor behandeling van het Belastingplan 2021 voor de invoeringsdatum per 1 januari 2021 nogmaals een raming gemaakt zal worden van de opbrengst. In de loop van 2022 zullen de eerste realisatiecijfers beschikbaar komen. Deze zullen worden verantwoord in het Financieel Jaarverslag van het Rijk.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe het kan dat dit onderhavige wetsvoorstel een verwaarloosbare budgettaire opbrengst heeft, maar er geen uitzondering is gemaakt voor bedrijven met reële aanwezigheid. Zij vragen of dit betekent dat bedrijven met een reële aanwezigheid zullen vertrekken uit Nederland en, zo ja, wat de effecten hiervan zijn en of dit gekwantificeerd kan worden. De verwachting is dat ook bedrijven met een reële aanwezigheid in Nederland de rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties zullen beëindigen of verleggen. Dit hoeft niet te betekenen dat deze bedrijven uit Nederland zullen vertrekken. Het betreft hoogstwaarschijnlijk immers bedrijven die niet uitsluitend vanwege fiscale motieven in Nederland gevestigd zijn. Uit verschillende ranglijsten, bijvoorbeeld die van het World Economic Forum, blijkt ook dat Nederland een van de meeste competitieve economieën ter wereld heeft. Het kabinet acht de kans dan ook niet groot dat bedrijven met een reële aanwezigheid in Nederland omwille van de bronbelasting zullen verlaten. Om die reden is ook geen kwantitatieve inschatting van de effecten gemaakt.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar een nadere onderbouwing van de budgettaire effecten van de bronbelasting, aangezien deze heffing ook van toepassing is in geval voldaan is aan de substance-eisen. Zij geven aan dat reële financieringsstromen naar handelspartners

in jurisdicties met een laag winstbelastingtarief daarmee ook onder het bereik van de bronbelasting vallen. Zij vragen of het veronderstelde verwaarloosbare budgettaire effect van de belasting betekent dat Nederland dergelijke financieringsstromen nauwelijks heeft of dat ook deze reële financieringsstromen zullen verdwijnen. Deze leden denken voor de toekomst dan bijvoorbeeld ook aan jurisdicties als Hongarije, wanneer het statutaire winstbelastingtarief daar nog een procentpunt daalt. Naar verwachting zal de bronbelasting een prohibitieve werking hebben, waardoor de betreffende rente- en royaltybetalingen worden verlegd of ophouden te bestaan. Dit betreft ook de rente- en royaltybetalingen in het geval dat er sprake is van reële aanwezigheid. Overigens heeft Nederland met de grootste handelspartners, waaronder een aantal laagbelastende jurisdicties (Bahrein, Barbados, Koeweit, Qatar en Verenigde Arabische Emiraten) een belastingverdrag. Voor de jurisdicties waarmee Nederland een belastingverdrag heeft, geldt dat de bronbelasting pas van toepassing is als drie kalenderjaren zijn verstreken nadat deze jurisdicties op de lijst met laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties zijn geplaatst. Het reële bedrijfsleven in jurisdicties waarmee Nederland een belastingverdrag heeft, zal tijdens deze driejaarstermijn dus niet geraakt worden door de bronbelasting. Na de driejaarstermijn geldt het in het belastingverdrag wederkerig overeengekomen tarief voor renten en royalty's. Nederland zal de driejaarstermijn gebruiken om heronderhandelingen te starten met deze laagbelastende verdragslanden. Bij de verdragsonderhandeling is het de Nederlandse inzet om de bronbelasting in kunstmatige situaties volledig te kunnen effectueren. In reële situaties is de inzet om een minimumbelastingniveau op de betreffende rente- en royaltystromen te kunnen waarborgen. Dit kan bijvoorbeeld door een gereduceerd bronbelastingtarief overeen te komen dat van toepassing is als er sprake is van reële aanwezigheid in de laagbelastende jurisdictie en de rente-of royaltybetaling (effectief) onderworpen is aan belasting.

Overigens is het op basis van het EU-recht en in het bijzonder de EU-Interest- en royaltyrichtlijn in principe niet toegestaan om een bronbelasting te heffen over rente- en royaltybetalingen aan verbonden in andere EU-lidstaten gevestigde lichamen. Rente- en royaltybetalingen aan een lichaam gevestigd in Hongarije zullen dus – behalve in misbruiksituaties – niet onderworpen zijn aan de bronbelasting, ook niet als het vennootschapsbelastingtarief in Hongarije met een procentpunt daalt. Materieel zou er in dat geval dus niet eens zo veel wijzigen. Hierdoor zou, anders dan bij de insteek van het kabinet, een directe rente- of royaltybetaling aan een lichaam gevestigd in een laagbelastende jurisdictie niet meer te allen tijde onder de reikwijdte van de bronbelasting vallen.

De leden van de fractie van D66 vragen of de geraamde budgettaire gevolgen veranderen als er sprake is van een verdere internationale invoering van belastingontwijkingmaatregelen. Deze leden vragen of in het geval van een volledige internationale sluitende aanpak er sprake zou zijn van een niet-verwaarloosbare budgettaire opbrengst. In bredere zin kan gesteld worden dat naarmate de internationale aanpak om belastingontwijking te bestrijden effectiever wordt, de belastingopbrengsten op mondiaal niveau zullen toenemen. Het valt op voorhand niet te zeggen op welke wijze dit budgettair tot uiting zal komen. Het ligt echter niet voor de hand dat dit tot uiting zou komen in een hogere budgettaire opbrengst van de bronbelasting.

##### *5. EU-aspecten*

De leden van de fracties van D66, GroenLinks en de SP vragen in hoeverre de ons omringende jurisdicties, respectievelijk de andere EU-lidstaten, een bronbelasting op renten en royalty's hebben. De leden van de fractie

van D66 vragen welke tarieven andere EU-lidstaten hanteren. Daarnaast vragen de leden van de fractie van GroenLinks naar de overeenkomsten en verschillen tussen het onderhavige wetsvoorstel en de bronbelastingen in andere jurisdicties. De andere lidstaten van de EU gaan hier in hun nationale wetgeving verschillend mee om. Het grootste deel van de jurisdicties heeft een bronbelasting op renten en/of royalty's. Hongarije, Luxemburg, Malta en Zweden heffen geen bronbelasting op renten of royalty's. Voor Zweden geldt echter dat zij op uitgaande royalty's betaald door een Zweeds lichaam wel winstbelasting heffen op het nettoresultaat (royalty minus toerekenbare kosten). Cyprus, Duitsland, Estland, Finland, Frankrijk en Oostenrijk heffen geen bronbelasting op rentebetalingen, maar kennen wel een bronbelasting op royalty's. Frankrijk heft wel een bronbelasting op rentebetalingen aan zeven jurisdicties die door Frankrijk als niet-coöperatief zijn aangemerkt. België, Bulgarije, Denemarken, Griekenland, Ierland, Italië, Kroatië, Litouwen, Polen, Portugal, Roemenië, Slovenië, Slowakije, Spanje, Tsjechië en het Verenigd Koninkrijk heffen een bronbelasting op zowel renten als royalty's. Portugal hanteert daarbij een hoger tarief als de ontvanger is gevestigd in een jurisdictie dat op een door Portugal samengestelde zwarte lijst staat. Slowakije hanteert een hoger tarief als de ontvanger niet is gevestigd in een jurisdictie dat op een door Slowakije samengestelde witte lijst staat. Ten slotte heeft Letland geen algemene bronbelasting op rente en royalty's, maar heft het wel een bronbelasting als de ontvanger is gevestigd in een jurisdictie die op een door Letland samengestelde zwarte lijst staat.

In de onderstaande tabel staan de algemene statutaire bronbelastingtarieven in de nationale wetgeving van de andere EU-lidstaten. Specifieke tarieven voor bepaalde soorten betalingen (bijvoorbeeld op door de overheid uitgegeven schuldpapier) zijn niet meegenomen in dit overzicht.

	Rente	Royalty
België	30%	30%
Bulgarije	10%	10%
Cyprus	0%	10%
Denemarken	22%	22%
Duitsland	0%	15,83%
Estland	0%	10%
Finland	0%	20%
Frankrijk	0% (75% als niet-coöperatieve jurisdictie)	31% (75% als niet-coöperatieve jurisdictie)
Griekenland	0%	20%
Hongarije	0%	0%
Ierland	20%	20%
Italië	26%	30%
Kroatië	15%	15%
Letland	0% (20% indien op zwarte lijst)	0% (20% indien op zwarte lijst)
Litouwen	10%	10%
Luxemburg	0%	0%
Malta	0%	0%
Oostenrijk	0%	20%
Polen	20%	20%
Portugal	25%	25%
Roemenië	16%	16%
Slovenië	15%	15%
Slowakije	19%	19%
Spanje	19%	24%
Tsjechië	15%	15%
Verenigd Koninkrijk	20%	20%
Zweden	0%	0% (maar wel winstbelasting)

Voor alle EU-lidstaten geldt dat zij, voor zover zij op basis van hun nationale wet een bronbelasting kennen, op grond van de EU-Interest- en royaltyrichtlijn geen bronbelasting heffen op betalingen tussen in de EU gevestigde lichamen die deel uitmaken van hetzelfde concern. Ook hebben deze jurisdicties ieder een eigen netwerk van belastingverdragen op basis waarvan zij in relatie tot verdragspartners mogelijk geen bronbelasting mogen heffen of alleen een bronbelasting mogen heffen tegen een in het belastingverdrag overeengekomen gereduceerd tarief.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen in hoeverre er op Europees niveau wordt nagedacht over een Europese grensbelasting op rente- en royaltybetalingen en welke rol het Nederlandse kabinet hierin speelt. Op dit moment lopen er geen besprekingen in Brussel over een buitengrensbelasting op rente- en royaltybetalingen naar derde landen. Bepaalde lidstaten zijn van mening dat fiscale afspraken met derde landen niet onder de reikwijdte van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU) vallen en daarom geen onderwerp van discussie kunnen zijn. Nederland is van mening dat er, zeker in relatie met rente- of royaltybetalingen naar jurisdicties die op de EU-lijst van niet coöperatieve rechtsgebieden staan, een bronbelasting geheven zou moeten worden.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet voorstander is van een «effective minimum tax clause» in de EU-Interest- en royaltyrichtlijn. Binnen de EU wordt op ambtelijk niveau al geruime tijd gesproken over aanpassing van de EU-Interest- en royaltyrichtlijn. Het is onder meer de bedoeling dat in die richtlijn een algemene antimisbruikbepaling wordt opgenomen. Bij de bespreking van de wijzigingen in de EU-Interest- en royaltyrichtlijn in Raadsverband is door verschillende lidstaten voorgesteld om rente- en royaltybetalingen die ontstaan in een lidstaat en die normalerwijze onder de richtlijn moeten worden vrijgesteld van alle belastingen in die bronstaat, wel te belasten wanneer deze betalingen niet tegen een minimum effectief belastingtarief worden belast in de lidstaat waarin de betaling wordt ontvangen. Nederland heeft zich, in 2016 als toenmalig voorzitter van de Raad, ervoor ingezet om een akkoord te bereiken over de wijziging van de EU-Interest- en royaltyrichtlijn. Daarbij was in het kader van een compromisvoorstel een minimum effectief belastingtarief van 10% opgenomen. Hiervoor bleek echter onvoldoende steun te bestaan onder de lidstaten. Het compromisvoorstel is dus van tafel gegaan. Sindsdien zijn er geen serieuze pogingen ondernomen om dit onderwerp verder te brengen.

Deze leden van de fractie van D66 vragen op welke wijze het kabinet zich inspant om toe te werken naar een gemoderniseerd Europees model van verrekenprijzen. In OESO-verband wordt gewerkt aan wereldwijde oplossingen voor de uitdagingen die digitalisering meebrengt op het terrein van de winstbelasting. Een onderdeel hiervan is modernisering van de regels over belastbare aanwezigheid en winsttoerekening (verrekenprijzen). Zoals aangegeven in mijn brief van 10 oktober 2019, werkt Nederland actief mee aan het vinden van wereldwijde oplossingen op dit terrein.<sup>22</sup> Naast enkele raadsvergaderingen over de gemeenschappelijke (geconsolideerde) vennootschapsbelastinggrondslag (CCTB/CCCTB), lopen er op dit moment in EU-verband geen besprekingen over een eigen model van verrekenprijzen.

De leden van de fractie van GroenLinks constateren dat in de literatuur is gewezen op een mogelijk risico op staatssteun. Deze leden vragen hoe het kabinet dit risico inschat en of het kabinet heeft overwogen om de bronbelasting te notificeren om zeker te stellen dat de bronbelasting in

<sup>22</sup> Kamerstukken II 2019/20, 32 140, nr. 60.

overeenstemming is met het staatssteunverbod. In de literatuur wordt beargumenteerd dat in het licht van de doelstelling van de bronbelasting de situatie waarin het effectieve tarief over de winst lager is dan 9% vergelijkbaar is met de situatie waarin er geen grondslagafwijking is en het statutaire tarief lager is dan 9%. Hierdoor zou de afbakening van de term laagbelastende jurisdictie niet coherent zijn en kwetsbaar vanuit het perspectief van het staatssteunverbod. In de Mededeling van de Europese Commissie betreffende het begrip staatssteun in de zin van artikel 107, eerste lid, VwEU is aangegeven dat moet worden nagegaan of de grenzen van de referentieregeling coherent zijn afgebakend, dan wel op een duidelijk willekeurige of vooringenomen wijze, zodat bepaalde ondernemingen worden begunstigd die zich in een juridisch en feitelijk vergelijkbare situatie bevinden als andere ondernemingen in het licht van de doelstelling van de betrokken regeling.<sup>23</sup> De keuze om voor de bronbelasting een lijst te hanteren, waarbij (onder andere) wordt aangesloten bij het statutaire tarief voor een belasting naar de winst, is mede ingegeven vanuit uitvoeringstechnische redenen. Naar de mening van het kabinet is hierdoor geen sprake van een duidelijk willekeurige of vooringenomen wijze om bepaalde ondernemingen te begunstigen ten opzichte van ondernemingen die zich in een juridisch en feitelijk vergelijkbare situatie bevinden als andere ondernemingen in het licht van de doelstelling van de betrokken regeling. Er is dus, naar de mening van het kabinet, geen sprake van een selectief voordeel voor een specifieke groep ondernemingen en derhalve geen staatssteun in de zin van artikel 107, eerste lid, VwEU. Het kabinet is dan ook niet voornemens de bronbelasting te notificeren.

#### *6. Effecten op ontwikkelingslanden*

De leden van de fractie van D66 vragen welke concrete acties dit kabinet heeft genomen om belastingdiensten in (ontwikkelings)landen te ondersteunen, bijvoorbeeld door middel van technische assistentie. De Belastingdienst verleent technische assistentie aan belastingdiensten in andere landen. De Belastingdienst doet dat op verzoek van andere landen van het Koninkrijk, van het Ministerie van Buitenlandse Zaken of van de EU. Ook verleent de Belastingdienst op verzoek van het Ministerie van Financiën technische assistentie aan de landen uit de Nederlandse kiesgroep van het Internationaal Monetair Fonds, de Wereldbank en de Europese Bank voor Wederopbouw en Ontwikkeling. Deze programma's ondersteunen kennisopbouw en de hervorming van belastingdiensten in ontwikkelingslanden en kiesgroeplanden. Een voorbeeld hiervan is de steun die Nederland verleent aan Rwanda binnen het OESO-initiatief «Tax Inspectors without Borders». Nederlandse experts helpen Rwandese collega's bij planning en uitvoering van boekenonderzoeken en dragen daarmee gelijktijdig kennis en ervaring over.

#### *7. Uitvoeringskosten Belastingdienst*

De leden van de fracties van het CDA en GroenLinks vragen wat wordt bedoeld met een robuuste tijdelijke voorziening. Daarnaast constateren de leden van het CDA dat de naheffingsaanslagen pas vanaf 2023 kunnen worden opgelegd. Tot slot lezen de leden van de fractie van GroenLinks dat het risico op procesverstoring groot is en vragen of dit nader kan worden toegelicht. Met betrekking tot de automatisering van het aangifteproces geldt dat het bouwen van een applicatie die de digitale aangiften kan ondersteunen en de betalingen kan verwerken in 2021 zal worden afgerond. Aangezien de eerste aangiften over het tijdvak 2021 pas in 2022 worden ontvangen is dit tijdig. Naheffingsaanslagen kunnen vanaf

<sup>23</sup> PbEU 2016, C 262/01, 19 juli 2016.

2023 worden opgelegd. Dit is dan ook nog mogelijk over de jaren 2021 en 2022. Een robuuste tijdelijke voorziening is een applicatie die voorziet in een duurzaam digitaal proces, maar op termijn kan worden uitgefaseerd. Tijdens de ontwikkeling van de applicatie wordt zorgvuldig gewerkt om zoveel mogelijk verstoringen te voorkomen. Hierop worden in de testfase periodiek controles uitgeoefend om te waarborgen dat verstoringen niet meer optreden.

De leden van de fractie van het CDA zien dat de uitvoerbaarheid onder druk komt te staan door de stapeling van alle wijzigingen op het gebied van de winstbelastingen. Alle individuele maatregelen in het pakket Belastingplan 2020 worden voorzien van een integrale uitvoeringstoets. In het proces van totstandkoming van de toets wordt ook rekening gehouden met stapeling van maatregelen in de Belastingdienst. Daarnaast werk ik aan de ketenplannen van de in de brief over het ICT-portfolioproces genoemde probleemketens.<sup>24</sup> Bij de totstandkoming van die plannen wordt juist gekeken naar de wisselwerking tussen de beleidsagenda van de keten, waaronder wet- en regelgeving, modernisering en onderhoud.

### *8. Doelmatigheid en doeltreffendheid, monitoring en evaluatie*

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe wordt voorkomen dat geldstromen als gevolg van de Wet bronbelasting 2021 niet zullen ophouden te bestaan, maar slechts buiten Nederland zullen worden verlegd. De leden van de fractie van D66 vragen welke internationale maatregelen nodig zouden zijn om het risico dat rente- en royaltybetalingen worden verlegd te beperken of uit te sluiten. Met de introductie van de bronbelasting wil dit kabinet voorkomen dat Nederland nog langer wordt gebruikt als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties. Met een unilaterale maatregel zoals de bronbelasting kan echter niet worden voorkomen dat andere jurisdicties deze rol als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties zullen overnemen. Om dat te voorkomen zijn internationale afspraken nodig over maatregelen die een minimumniveau van winstbelasting waarborgen. Nederland steunt daarom het werk dat in OESO-verband wordt gedaan om dergelijke maatregelen internationaal vorm te geven.

De leden van de fracties van GroenLinks en de PvdA vragen welk effect het kabinet verwacht op de doorsluisfunctie van Nederland. Zij vragen of onderzocht is welke stromen zullen blijven bestaan en welke zullen vertrekken. Deze leden geven aan dat het kabinet stelt dat jaarlijks ongeveer € 22 miljard onder de scope van de Wet bronbelasting 2021 valt. Zij vragen hoe dit zich verhoudt tot het totaal aan fiscaal relevante financiële stromen dat via Nederland loopt. Voorts vragen deze leden of deze stromen blijven bestaan, verdwijnen of zich verplaatsen. Zij vragen verder hoe de € 22 miljard zich verhoudt tot de verwachte verwaarloosbare opbrengst van de bronbelasting. In het verlengde daarvan vragen de leden van de fractie van GroenLinks of er nog andere sluiproutes zijn, waardoor het budgettaire effect van dit onderhavige wetsvoorstel verwaarloosbaar is en in hoeverre deze sluiproutes te voorkomen zijn. Het kabinet verwacht dat de bronbelasting een prohibatieve werking zal hebben op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties, waardoor Nederland niet langer fungeert als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties. Het kabinet heeft laten onderzoeken welke financiële stromen via Nederlandse bijzondere

---

<sup>24</sup> Kamerstukken II 2018/19, 31 066, nr. 486.



financiële instellingen (bfi's) lopen.<sup>25</sup> Hieruit blijkt dat er in 2016 in totaal € 199 miljard aan uitgaande stromen bij Nederlandse bfi's waren, waarvan € 22 miljard naar laagbelastende jurisdicties. De stroom van € 22 miljard, die vrijwel volledig uit renten en royalty's bestaat, vanuit Nederland naar laagbelastende jurisdicties zal naar verwachting (nagenoeg) volledig verdwijnen. Daarom is ingeschat dat de opbrengst van de bronbelasting verwaarloosbaar is. Het is op voorhand lastig te voorspellen of deze stroom zal ophouden te bestaan of zich verplaatst. Bij het verleggen van de geldstromen is het mogelijk dat deze via andere jurisdicties zullen gaan lopen. Een unilaterale maatregel zoals de bronbelasting kan immers niet voorkomen dat andere jurisdicties als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties worden gebruikt.<sup>26</sup> Dit onderstreept eens te meer dat wereldwijde belastingontwijking uiteindelijk internationaal zal moeten worden aangepakt. Nederland heeft zich daarom de afgelopen jaren actief ingezet voor de bestrijding van (internationale) belastingontwijking en dit kabinet zal dat blijven doen. De resterende stroom van € 177 miljard naar niet-laagbelastende jurisdicties kan om diverse redenen zijn ontstaan. Door het gebruik van een Nederlandse bfi voor deze stromen kan bijvoorbeeld dubbele belasting worden voorkomen wanneer twee jurisdicties onderling geen belastingverdrag hebben afgesloten, terwijl deze jurisdicties wel een belastingverdrag met Nederland hebben. Voor deze stroom neemt het kabinet maatregelen indien mogelijk sprake is van misbruik. Een belangrijke maatregel in dit verband is de introductie van de «principal purposes test» in de Nederlandse belastingverdragen per 2020. Deze maatregel zorgt ervoor dat als een bedrijf een financiële stroom via een Nederlandse vennootschap laat lopen met als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingontwijking, het bronland hiertegen kan optreden. Hiermee krijgen bronlanden een belangrijk instrument in handen om hun belastinggrondslag te beschermen. Om deze landen daartoe in staat te stellen, is het kabinet voornemens om in meer gevallen informatie uit te wisselen met het bronland als een Nederlandse vennootschap onvoldoende aanwezigheid (substance) in Nederland heeft. In ieder geval zal ik de substance-eisen voor rente- en royaltydoorstromers aanscherpen door het Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen aan te passen en hierbij aan te sluiten bij de bestaande substance-eisen elders in de fiscale wetgeving.

De leden van de fractie van D66 vragen op welke termijn een causale effectmeting van de bronbelasting mogelijk is. Daarnaast vragen de leden van de fractie van D66 en de SP per wanneer het kabinet voornemens is om deze effectmeting uit te voeren. Zodra duidelijk is hoe de financiële stromen vanuit Nederland naar laagbelastende jurisdicties reageren op de invoering van de bronbelasting is het mogelijk een effectmeting te doen. De financiële stromen door bfi's zullen worden gemonitord. Naar verwachting zullen in de loop van 2022 de cijfers over 2021, het invoeringsjaar, bekend worden. Tegen die tijd kan een eerste aanzet voor een effectmeting gedaan worden.

De leden van de fractie van de SP vragen wat het kabinet precies wil bereiken met de bronbelasting en hoe het kabinet dit gaat meten. Zij vragen of er minder lege vennootschappen, de zogenaamde brievenbusfirma's, moeten komen en, zo ja, hoeveel minder. Deze leden vragen hoe het kabinet gaat bijhouden of de belastingontwijking via Nederland daadwerkelijk vermindert. Daarnaast vragen deze leden of bij het

<sup>25</sup> Onderzoek SEO, *Balansen inkomsten en uitgaven van bfi's*, bijlage bij Kamerstukken II, 2018/19, 25 087, nr. 222.

<sup>26</sup> Als de renten of royalty's nog wel via Nederland lopen, kan dit mogelijk wel betreden worden met de in het wetsvoorstel opgenomen antimisbruikbepaling.

monitoren ook wordt gekeken in hoeverre rente- en royaltystromen verlegd worden richting andere jurisdicties dan de jurisdicties op de lijst met laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties. De bronbelasting is gericht op het voorkomen dat Nederland nog langer wordt gebruikt als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties en op het verminderen van het risico van belastingontwijking door het verschuiven van (Nederlandse) belastinggrondslag naar laagbelastende jurisdicties. Het kabinet gaat dit meten door de opbrengst van de bronbelasting te registreren en de financiële stromen door bfi's te monitoren. De ontwikkeling van financiële stromen, het balanstotaal en het aantal bfi's zal jaarlijks worden gemonitord en gerapporteerd. Hierbij zal ook worden gekeken naar de rente- en royaltystromen en de geografische verdeling van de inkomensstromen. Het doel van de bronbelasting wordt bereikt wanneer deze stromen vanuit Nederland naar laagbelastende jurisdicties (nagenoeg) volledig verdwijnen. Het is op voorhand niet in te schatten hoe het balanstotaal, het aantal bfi's en de financiële stromen naar jurisdicties met een normaal winstbelastingtarief zich de komende jaren ontwikkelen. Zo zijn er veel ontwikkelingen van invloed op de financiële stromen en daarmee samenhangend het balanstotaal, denk hierbij in de eerste plaats aan economische ontwikkelingen, die invloed hebben op onder meer de omvang van buitenlandse investeringen en op stromen zoals dividenden, renten en royalty's. Daarnaast heeft bijvoorbeeld (nieuw) beleid van andere jurisdicties effect, zoals de belastinghervorming van de Verenigde Staten. De omvang van de financiële stromen naar andere jurisdicties dan de jurisdicties op de lijst met laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties zal ook worden gemonitord. Vanwege de genoemde externe factoren kan de omvang van eventuele verlegging van de financiële stromen naar andere jurisdicties echter niet eenduidig uit de statistieken worden opgemaakt. Daarbij speelt ook dat sommige inkomstenstromen via Nederland geheel zullen verdwijnen, terwijl andere inkomstenstromen via Nederland verlegd zullen worden naar een andere jurisdictie. Een unilaterale maatregel zoals de bronbelasting kan immers niet voorkomen dat andere jurisdicties als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties worden gebruikt. Als de renten of royalty's nog wel via Nederland lopen, is mogelijk wel de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen antimisbruikbepaling van toepassing. Hoeveel er via andere jurisdicties naar laagbelastende jurisdicties stroomt, is door Nederland niet te monitoren. Dit onderstreept eens te meer dat wereldwijde belastingontwijking uiteindelijk internationaal zal moeten worden aangepakt. Nederland heeft zich daarom de afgelopen jaren actief ingezet voor de bestrijding van (internationale) belastingontwijking. Een belangrijke maatregel in dit verband is de introductie van de «principal purposes test» in de Nederlandse belastingverdragen per 2020 dat voortkomt uit het binnen de OESO ontwikkelde MLI. Deze maatregel zorgt ervoor dat als een bedrijf een financiële stroom via een (Nederlandse) tussenschakel laat lopen (dus ook naar andere jurisdicties dan laagbelastende jurisdicties), met als een van de hoofdoelen belastingontwijking, het bronland hiertegen kan optreden. Hiermee krijgt het bronland een belangrijk instrument in handen om hun belastinggrondslag te beschermen. Nederland zal zich ook in de toekomst blijven inzetten voor een internationale gecoördineerde aanpak.

De leden van de fractie van D66 vragen om een geactualiseerd overzicht van de maatregelen die dit kabinet neemt, heeft genomen en gaat nemen om belastingontwijking, belastingontduiking en witwassen aan te pakken. Het kabinet hecht er waarde aan te benadrukken dat de verschijnselen belastingontwijking, belastingontduiking en witwassen wezenlijk verschillen van aard. Belastingontduiking en witwassen zijn strafbare feiten. Dat moet naar de mening van het kabinet hard worden aangepakt. Belastingontwijking, daarentegen, is niet in strijd met de wet. Niettemin

vindt het kabinet belastingontwijking een onwenselijk fenomeen. Wanneer bedrijven door internationale ontwikkelingstructuren de belastingheffing kunnen uitstellen of afstellen, dan worden de kosten van algemene voorzieningen afgewenteld op burgers en bedrijven die wel gewoon (op tijd) hun belasting betalen. Dat is onrechtvaardig, te meer omdat degenen die zich aan de belastingheffing onttrekken wel profijt hebben van met belastinggeld gefinancierde voorzieningen als een goede infrastructuur en hoogopgeleide werknemers. Hieronder zijn in een tabel de belangrijkste maatregelen tegen belastingontwijking, belastingontduiking en witwassen weergegeven. Voor de maatregelen tegen belastingontwijking en belastingontduiking verwijs ik ook naar de Fiscale beleidsagenda 2019.<sup>27</sup> Met betrekking tot witwassen verwijs ik ook naar het plan van aanpak witwassen dat voor de zomer naar uw Kamer is verzonden.<sup>28</sup> Dit plan bevat een overzicht van de maatregelen die ik, samen met de Minister van Justitie en Veiligheid, neem om witwassen tegen te gaan.

#### Beschermen van de belastinggrondslag (belastingontwijking)

Maatregel	Status	Per
Wet spoedreparatie fiscale eenheid	Wet is aangenomen	1-1-2018
Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking: – earningsstrippingmaatregel (generieke renteaftrekbeperking) – Controlled Foreign Company(CFC)-maatregel (voorkomen van verschuiving van winst naar gecontroleerde buitenlandse lichamen)	Wet is aangenomen	1-1-2019
Regeling laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties. Relevant voor: – het onderhavige wetsvoorstel – vernieuwde rullingpraktijk (geen rulings voor transacties met die jurisdicties) Vernieuwde rullingpraktijk	Ministeriële regeling van kracht	1-1-2019
Goedkeuring van het MLI	Besluit genomen Wet is aangenomen	1-7-2019 1-1-2020
Het wetsvoorstel Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (bestrijding hybridemismatches als gevolg van kwalificatieverschillen instrumenten of lichamen)	Wetsvoorstel ingediend	1-1-2020
Het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2021 (conditionele bronbelasting op renten en royalty's naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties)	Wetsvoorstel ingediend	1-1-2021
Onderzoeken in de vennootschapsbelasting – deelnemingsvrijstelling – arm's-lengthbeginsel (o.a. informeel kapitaal) – Adviescommissie belastingheffing van multinationals	In onderzoek	

#### Transparantie en integriteit (belastingontwijking en belastingontduiking)

Maatregel	Status	Per
Versterking opsporingscapaciteit Belastingdienst verhoudt vermogen (cumulatief € 17 miljoen)	Brief Staatssecretaris 18 september 2018	2019
Het wetsvoorstel Openbaarmaking fiscale vergrijpboeten door medeplegers die beroeps- of bedrijfsmatig bijstand verleenden	Wetsvoorstel ingediend	1-1-2020
Het wetsvoorstel Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplicht grensoverschrijdende constructies	Wetsvoorstel ingediend	1-7-2020
Het wetsvoorstel Wijziging informatiebeschikkingsprocedure	Wetsvoorstel in voorbereiding	

<sup>27</sup> Kamerstukken II 2018/2019, 32 140, nr. 51.

<sup>28</sup> Zie de brief aan uw Kamer van 30 juni 2019 met Kamerstuk 31 477, nr. 41.

Maatregel	Status	Per
Verduidelijken wettelijk fiscaal verschoningsrecht	Wetsvoorstel in voorbereiding	1-1-2021

  

Witwassen		
Maatregel	Status	Per
Openbaar register uiteindelijk belanghebbenden van vennootschappen en andere juridische entiteiten	Wetsvoorstel ingediend	Uiterlijk 10-1-2020
Openbaar register met uiteindelijk belanghebbenden van trusts en soortgelijke juridische constructies	Wetsvoorstel in voorbereiding	Eerste helft 2020
Verbod op contant geld vanaf € 3.000 voor handelaren (en inzet op afschaffing van het 500 euro biljet)	Wetsvoorstel in voorbereiding	1-1-2021
Beperken van risico's op witwassen met cryptovaluta, door: – wetsvoorstel waarin bepaalde aanbieders van cryptodiensten worden gereguleerd (implementatie AMLD5); – inzet op aanscherping van de regels voor crypto-aanbieders op Europees niveau;	Wetsvoorstel ingediend Lopend	1-1-2020
Wegnemen van bestaande wettelijke belemmeringen zodat private partijen gezamenlijke transacties kunnen monitoren en informatie kan worden uitgewisseld over ongebruikelijke (geweigerde) klanten	Wetsvoorstel in voorbereiding	1-1-2021
Verbeteren publiek-private samenwerking ten behoeve van aanpak witwassen, o.a. door projecten die zijn gericht op gesignaleerde specifieke risico's	Lopend	
Monitoren aanpak trustsector, door: – met hulp van DNB nauwlettend volgen van ontwikkelingen in de naleving; – oppakken signalen illegale trustdienstverlening door DNB	Lopend	

### 9. Advies en consultatie

De leden van de fractie van de VVD vragen of Nederland afspraken maakt of dat er een tegenbewijsmogelijkheid is om aan te tonen dat een effectief tarief fors afwijkt van het statutaire tarief in een land. Het kabinet heeft er, met het oog op de uitvoerbaarheid, bewust voor gekozen om aan te sluiten bij het statutaire tarief en niet bij het effectieve tarief. Een dergelijke tegenbewijsregeling komt in feite neer op een effectieftarief-toets en verhoogt de complexiteit. Overigens heeft Nederland met een aantal laagbelastende jurisdicties (Bahrein, Barbados, Koeweit, Qatar en Verenigde Arabische Emiraten) een belastingverdrag gesloten. Voor de jurisdicties waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten, geldt dat de bronbelasting pas van toepassing is als drie kalenderjaren zijn verstreken nadat zij op de lijst zijn geplaatst (driejaarstermijn voor eerste toepassing). Het reële bedrijfsleven in jurisdicties waarmee Nederland een belastingverdrag heeft, zal tijdens deze driejaarstermijn dus niet geraakt worden door de bronbelasting. Na de driejaarstermijn geldt het in het belastingverdrag wederkerig overeengekomen tarief voor renten en royalty's. Nederland zal de driejaarstermijn voor eerste toepassing gebruiken om heronderhandelingen te starten met deze laagbelastende verdragslanden. Bij de verdragsonderhandeling is het de Nederlandse inzet om de bronbelasting in kunstmatige situaties volledig te kunnen effectueren. In reële situaties is het de Nederlandse inzet om een minimumbelastingniveau op de betreffende rente- en royaltystromen te kunnen waarborgen. Dit kan bijvoorbeeld door een gereduceerd bronbelastingtarief overeen te komen dat van toepassing is als er sprake is van reële aanwezigheid in de laagbelastende jurisdictie en de rente-of royaltybetaling (effectief) onderworpen is aan belasting.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of de kwalificatie «laagbelastend» niet ook op zou moeten gaan voor het Corporate Treasury Centre regime van Hongkong en voor het Global Business Corporation regime van Mauritius. Daarom vragen deze leden in hoeverre het mogelijk is rekening te houden met speciale belastingregimes in andere jurisdicties, waarbij voor rente- en/of royalty-inkomsten een vast tarief of een vaste gedeeltelijke vrijstelling geldt waardoor het effectieve belastingtarief standaard onder de 9% uitkomt. Daarbij vragen deze leden of het probleem dat een effectieftarieftoets op case-by-casebasis niet uitvoerbaar is voor de Belastingdienst kan worden ondervangen door een lijst op te stellen van buitenlandse speciale belastingregimes die van toepassing zijn op alle inkomsten van een bepaald type en die naar Nederlandse maatstaven in hun geheel als laagbelastend kunnen worden gekwalificeerd. De leden van de fractie van GroenLinks vragen naar mogelijke tussenvarianten van het statutaire tarief en het effectieve tarief en vragen daarbij per tussenvariant aan te geven wat de uitvoeringskosten zijn. Verder wordt door de leden van de fractie van GroenLinks gevraagd in hoeverre R&D-regimes vergelijkbaar met de innovatiebox, waarbij het effectieve tarief op de totale royalty-inkomsten van de ontvanger afhankelijk is van het aandeel van de ontvanger in relevante R&D-uitgaven, dan buiten beschouwing zouden moeten blijven. In het verlengde hiervan vragen de leden van de fractie van de PvdD waarom voor een statutair tarief in plaats van een effectief tarief is gekozen en welke mogelijkheden het kabinet heeft om te kiezen voor een effectief belastingtarief als criterium. Idealiter zou de bronbelasting aansluiten bij het effectieve tarief. Het kabinet dient echter ook rekening te houden met de uitvoerbaarheid. Het is uitermate complex om op basis van objectieve criteria een lijst samen te stellen met jurisdicties met een laag gemiddeld effectief tarief. Bovendien is het effectieve tarief afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval en verschilt dus per individuele belastingplichtige. Hierdoor leent een effectieftarieftoets zich dus niet voor een benadering per land, maar eerder voor een case-by-casebenadering. Een effectieftarieftoets zou in de meest zuivere vorm betekenen dat bij iedere rente- en royaltybetaling aan een gelieerd lichaam de betaler moet nagaan of deze betaling in voldoende mate wordt belast bij de ontvanger en dat de Belastingdienst op al deze betalingen toezicht moet houden. Tevens aansluiten bij alle speciale belastingregimes met een tarief lager dan 9% in andere jurisdicties is een tussenvorm die bij de vormgeving van het wetsvoorstel eveneens is overwogen. Hier is echter niet voor gekozen, omdat ook deze tussenvorm de uitvoerbaarheid en rechtszekerheid van de maatregel vermindert. Per betaling zou immers moeten worden onderzocht in hoeverre de betaling bij de ontvanger in de andere jurisdictie wordt belast op basis van het betreffende bijzondere belastingregime met een tarief lager dan 9%. Dit zou kennis vergen bij het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst van alle stelsels wereldwijd; die kennis is er niet. De leden van de fractie van GroenLinks geven hiervan al een treffend voorbeeld met betrekking tot de vraag hoe om zou moeten worden gegaan met een belastingregime zoals de Nederlandse innovatiebox, waarbij het effectieve tarief op de totale royalty-inkomsten van de ontvanger afhankelijk is van het aandeel van de ontvanger in relevante R&D uitgaven. In relatie tot bijzondere belastingregimes is er daarom voor gekozen om de bronbelasting alleen van toepassing te laten zijn indien een jurisdictie, bijvoorbeeld vanwege een schadelijk preferentieel regime op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden staat. De EU beoordeelt in het kader van de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden preferentiële belastingregimes immers wereldwijd op schadelijkheid. Aangezien de bronbelasting ook van toepassing is in relatie tot staten op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden vallen staten met een preferentieel belastingregime dat volgens de EU schadelijk is langs die weg onder het bereik van de

bronbelasting. Naar de mening van het kabinet is een internationaal gecoördineerde aanpak een doeltreffender en doelmatiger vervolgstap in het bestrijden van belastingontwijking dan het uitbreiden van de Nederlandse bronbelasting met een benadering per belastingregime.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen het kabinet om voorbeelden te geven uit andere jurisdicties, waarbij een bronbelasting wel afhankelijk is van het effectieve tarief in plaats van het statutaire tarief. Deze leden vragen waarom het in die andere jurisdicties wel uitvoerbaar is. Ik beschik niet over voorbeelden van belastingregimes van andere jurisdicties, waarbij de heffing van bronbelasting afhankelijk is van het effectieve tarief van het rente- of royalty-ontvangende lichaam. Frankrijk, Letland, Portugal en Slowakije hanteren wel – net zoals in de voorgestelde bronbelasting – een lijst van jurisdicties op basis waarvan rente- of royaltybetalingen (tegen een hoger tarief) onderworpen kunnen zijn aan bronbelasting.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom het belasten tegen een effectief tarief makkelijker zou worden als er internationale afspraken komen over een minimaal effectief tarief. Vervolgens vragen deze leden waarom er dan niet meer op individueel bedrijfsniveau behoefte te worden gekeken naar het effectieve tarief. Daarnaast lezen de leden van de fractie van GroenLinks dat het kabinet «voorlopig» niet wil aansluiten bij het effectieve tarief en vragen deze leden zich af of dit betekent dat het kabinet wel verder blijft nadenken over het belasten op basis van het effectieve tarief en op welke manier dit wordt heroverwogen. Indien in de toekomst in internationaal verband afspraken worden gemaakt over een minimum effectief tarief zouden de bezwaren voor een effectieftariefvoets mogelijk gedeeltelijk kunnen worden weggenomen, bijvoorbeeld omdat – afhankelijk van de vormgeving van die afspraken – de rente- en royaltybetalingen aan andere gecommitteerde jurisdicties dan niet of slechts beperkt getoetst hoeven te worden. Het kabinet blijft van mening dat wereldwijde belastingontwijking internationaal zal moeten worden aangepakt. Het kabinet voorziet unilateraal geen nadere stappen, maar zal zich dan ook blijven inzetten op een internationaal gecoördineerde aanpak. Nederland denkt in OESO-verband dan ook actief mee over hoe maatregelen op basis van het effectieve tarief kunnen worden vormgegeven. Daarbij dient vanzelfsprekend ook oog te zijn voor de uitvoerbaarheid.

De leden van de fractie van D66 vragen naar de stand van zaken bij initiatieven in EU- en OESO-verband om het internationale belastingstelsel te moderniseren. Daarbij vragen zij of Nederland zich inspant om te komen tot een eenduidige definitie van minimum effectief tarief, wat de positie is van het kabinet in de discussie over de maatregelen die een minimumniveau van belastingheffing moeten waarborgen, en of er ontwikkelingen zijn in de samenwerking tussen Nederland en Duitsland. De leden van de fractie van de VVD vragen wanneer het kabinet verwacht consensus te bereiken binnen de OESO. De OESO heeft een werkplan opgesteld om uiterlijk in 2020 tot een wereldwijde oplossing te komen voor de uitdagingen die digitalisering met zich brengt op het terrein van de winstbelasting. Op basis van het werkplan worden maatregelen op basis van twee pijlers naast elkaar verder onderzocht en uitgewerkt. Pijler 1 betreft het aanpassen van de regels over belastbare aanwezigheid en winsttoerekening. Voor de stand van zaken met betrekking tot pijler 1 verwijs ik naar mijn brief van 10 oktober 2019.<sup>29</sup>Pijler 2 betreft het verder onderzoeken en uitwerken van maatregelen om te waarborgen dat

<sup>29</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 10 oktober 2019, «Naar een nieuw internationaal stelsel voor belastingheffing in een digitaliserende economie», Kamerstuk 32 140, nr. 60

internationaal opererende ondernemingen altijd een minimumniveau aan winstbelasting betalen. Onderdeel van pijler 2 is het weigeren van kostenaf trek of het heffen van een bronbelasting indien de betaling bij de ontvanger niet is onderworpen aan een bepaald minimum effectief tarief (undertaxed payments rule). Conceptueel sluit deze maatregel in belangrijke mate aan bij het onderhavige wetsvoorstel. Het werkplan, waarin is afgesproken om deze maatregelen verder te onderzoeken en vorm te geven, heeft Nederland daarom van harte gesteund. Hiermee heeft Nederland ook uiting gegeven aan de afspraak met Duitsland om samen op te trekken bij het internationaal op de kaart zetten van dit soort maatregelen. Op basis van het werkplan moet in OESO-verband nog veel werk worden verzet en staan nog belangrijke vragen open. Een voorbeeld hiervan is op welke manier het effectieve tarief van belasting kan worden berekend. Nederland draagt in de technische werkgroepen van de OESO actief bij aan het zoeken naar antwoorden op deze vragen. Zoals aangegeven in de brief van 10 oktober 2019, zal de OESO naar verwachting in november een publieke consultatie over de maatregelen van pijler 2 starten. Na aanvang van deze consultatie zal ik uw Kamer nader over deze maatregelen informeren.

De leden van de fracties van het CDA en ChristenUnie zijn benieuwd hoe de Wet bronbelasting 2021 samenhangt met de internationale inspanningen om tot uniforme belastinggrondslagen en minimumtarieven te komen. Door middel van internationale afspraken kan mogelijk worden gewaarborgd dat wereldwijd altijd een minimumniveau aan winstbelasting wordt betaald. Of het daarvan komt, is op dit moment nog onderwerp van gesprek in de OESO. Nederland steunt deze initiatieven en neemt actief en constructief deel aan deze gesprekken. Om te voorkomen dat Nederland blijft fungeren als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties, heeft het kabinet er bewust voor gekozen de internationale ontwikkelingen niet af te wachten, maar reeds het voorliggende wetsvoorstel aanhangig te maken. Dit in lijn met de wens van het kabinet om (internationale) belastingontwijking en -ontduiking stevig aan te pakken. Indien de internationale initiatieven succesvol verlopen, kan het kabinet in de toekomst eventuele wijzigingen voorstellen in de Wet bronbelasting 2021.

De leden van de fractie van D66 vragen op welke wijze de OESO en de Europese Commissie de Nederlandse inzet om belastingontwijking- en ontduiking aan te pakken waardeert. Ook vragen zij of de Europese Commissie in het kader van de landenspecifieke aanbevelingen positief heeft geoordeeld over de inspanningen van Nederland. Zowel de OESO als de Europese Commissie hebben meermaals aangegeven waardering te hebben voor de inzet van dit kabinet om belastingontwijking- en ontduiking aan te pakken. Zo heeft Pascal Saint-Amans, directeur bij het centre for tax policy and administration van de OESO, tijdens een seminar op het Ministerie van Financiën op 22 maart 2018 aangegeven erg tevreden te zijn met de plannen van dit kabinet om belastingontwijking- en ontduiking verder aan te pakken. Ook in de landenspecifieke aanbevelingen van de Europese Commissie voor Nederland van 2018 en 2019 is hier waardering voor uitgesproken.<sup>30</sup> In de aanbevelingen van 2018 is bij aanbeveling 9 het volgende opgenomen: «De Commissie onderkent dat de toezegging van Nederland om agressieve fiscale planning te bestrijden zoals vastgelegd in de hervormingsagenda voor belastingheffing, inclusief de invoering van een bronbelasting op royalty-, rente- en dividendbetalingen in geval van misbruik of van betalingen aan laagbelastende

<sup>30</sup> Voor overzicht landenrapportages zie: <https://ec.europa.eu/info/publications/2018-european-semester-country-reports> en <https://ec.europa.eu/info/publications/2019-european-semester-country-reports>

jurisdicties, een positieve stap is om agressieve fiscale planning terug te dringen». Hierbij wordt ook opgemerkt dat het belangrijk is om deze aankondigingen snel uit te voeren en dat nauwlettende monitoring van belang is. In de aanbevelingen van 2019 staat in aanbeveling 12: «de aankondiging van de hervormingsagenda voor belastingheffing, inclusief de invoering van een bronbelasting op royalty- en rentebetalingen in geval van misbruik of van betalingen aan laagbelastende jurisdicties, is een positieve stap om agressieve fiscale planning terug te dringen». Hierbij wordt ook opgemerkt dat nauwlettende monitoring van belang is.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet heeft gesproken met het Centraal Planbureau (CPB) over de bronbelasting, aangezien het CPB vorig jaar kritisch was over de effectiviteit van het ingetrokken wetsvoorstel Wet bronbelasting 2020. Op ambtelijke niveau heeft een gesprek plaatsgevonden met het CPB over de effectiviteit van het onderhavige wetsvoorstel. In dit gesprek is het voornamelijk gegaan over de keuze van het kabinet om aan te sluiten bij het statutaire tarief in plaats van het effectieve tarief en over de noodzaak om wereldwijde belastingontwijking internationaal en gecoördineerd te bestrijden. Daarnaast is gesproken over de mogelijkheid tot het uitvoeren van een netwerkanalyse om modelmatig de impact van de bronbelasting in kaart te brengen. Over de uitkomsten van deze analyse zal ik uw Kamer in de loop van het najaar informeren.

De leden van de ChristenUnie vragen of er bij het kabinet nog nieuwe inzichten zijn opgekomen naar aanleiding van de reacties op het wetsvoorstel, aangezien er geen internetconsultatie heeft plaatsgevonden. Omdat omwille van de tijd geen internetconsultatie heeft plaatsgevonden, heeft gedurende de voorbereidingen op het onderhavige wetsvoorstel op ambtelijk niveau overleg plaatsgevonden met externe gesprekspartners en organisaties. Er is hierbij bewust contact gezocht met gesprekspartners en organisaties die mogelijk een verscheidenheid aan opvattingen over het voetlicht zouden kunnen brengen. Zoals toegelicht in de advies en consultatie paragraaf van de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel is naar aanleiding van deze gesprekken het onderhavige wetsvoorstel op een punt gewijzigd ten opzichte van de toenmalige ambtelijke stand van denken. De reacties op het onderhavige wetsvoorstel die het kabinet hebben bereikt na indiening van het wetsvoorstel geven het kabinet vooralsnog geen aanleiding om het wetsvoorstel inhoudelijk te wijzigen.

#### *10. Artikelsgewijze toelichting*

De leden van de fractie van de VVD vragen of het klopt dat als een naar Nederlands recht opgerichte Europese vennootschap (SE) haar statutaire zetel verplaatst naar een andere lidstaat, het Nederlandse belastingrecht niet meer subsidiair van toepassing is op de SE. Daarnaast vragen deze leden of artikel 1.3, eerste lid, laatste zin, van de Wet bronbelasting 2021 (alsmede artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 en artikel 1, derde lid, Wet DB 1965) strijdig zijn met de Verordening van 8 oktober 2001 betreffende het statuut van de Europese vennootschap.<sup>31</sup> Uit de Verordening volgt dat de fiscale regels inzake de N.V. van toepassing zijn op SE's met hun statutaire zetel in Nederland. Ik verwijs hiervoor verder korthedshalve naar Bijlage I bij de wet Overige Fiscale Maatregelen 2004.<sup>32</sup> Hieruit blijkt dat er voor is gekozen om SE's waarvan de oprichting werd beheerst door Nederlands recht onder de vestigingsplaatsfictie te brengen. Tot op heden heeft het kabinet geen aanleiding onderkend om te komen tot een ander standpunt.

<sup>31</sup> pbEG L 294/1

<sup>32</sup> Kamerstukken II 2002/03, 29 035, nr. 3, blz. 37–39.



Van strijdigheid met de genoemde verordening is naar de mening van het kabinet derhalve geen sprake.

De leden van de fractie van de VVD vragen of over een rentebetaling uit een deelnemerschapslening zowel dividendbelasting als bronbelasting verschuldigd kan zijn. Voor de Wet Vpb 1969 en de Wet DB 1965 kwalificeert een deelnemerschapslening als kapitaal. In de Wet DB 1965 is dan ook expliciet geregeld dat in beginsel dividendbelasting is verschuldigd op vergoedingen op deelnemerschapsleningen (artikel 3, eerste lid, onderdeel f, Wet DB 1965). In de Wet bronbelasting 2021 is bepaald dat bronbelasting is verschuldigd als er sprake is van voordelen in de vorm van renten uit hoofde van geldleningen (artikel 3.3 van de Wet bronbelasting 2021) en dat een geldlening een schuld betreft die voortvloeit uit een overeenkomst van geldlening of een daarmee vergelijkbare overeenkomst. Die terminologie is ontleend aan artikel 15b Wet Vpb 1969. Voor de toepassing van genoemd artikel 15b Wet Vpb 1969 is de fiscale kwalificatie van de geldverstrekking leidend. Een civielrechtelijke geldlening die fiscaalrechtelijk als eigen vermogen wordt aangemerkt, betreft derhalve geen geldlening voor de toepassing van dat artikel en daarmee dus ook niet voor de toepassing van artikel 3.3 van de Wet bronbelasting 2021. Omdat een deelnemerschapslening voor de vennootschapsbelasting kwalificeert als kapitaal en deze fiscale kwalificatie ook leidend is voor de Wet bronbelasting 2021 valt een rentebetaling uit een deelnemerschapslening niet onder de reikwijdte van de Wet bronbelasting 2021. Over een rentebetaling uit hoofde van een deelnemerschapslening kan echter wel dividendbelasting verschuldigd zijn.

#### *11. Overig*

De leden van GroenLinks vragen of het kabinet kan bevestigen dat bij overdracht van intellectueel eigendom naar Nederland vanuit een jurisdictie zonder winstbelasting of met een nultarief, zoals Bermuda, in die andere jurisdictie niet wordt geheven over de verkoopwinst tegen een naar Nederlandse maatstaven normaal tarief, terwijl de aankoopkosten in Nederland wel volledig mogen worden afgetrokken of afgeschreven. Daarnaast vragen zij of het kabinet het met deze leden eens is dat dergelijke transacties het beoogde doel van de bronbelasting deels kunnen ondermijnen. Voorts vragen deze leden of dit kan worden opgelost door de bronbelasting uit te breiden naar betalingen vanuit Nederland naar laagbelastende jurisdicties voor de overdracht van intellectuele eigendomsrechten vanaf 2021, en zo nee, op wat voor andere manier dit dan zou kunnen worden opgelost tegelijk met de invoering van de bronbelasting. Tot slot vragen de leden van de fractie van GroenLinks wat voor concrete mogelijkheden het kabinet ziet voor maatregelen tegen grondslagerosie in verband met intellectuele eigendomsrechten die in 2019 of 2020 worden overgebracht uit laagbelastende jurisdicties naar Nederland. De meeste bedrijven zullen activa aanschaffen om een onderneming te kunnen drijven. Dit kunnen materiële activa zijn, bijvoorbeeld machines, of immateriële activa, bijvoorbeeld een intellectueel eigendom. Indien een overdracht van een activum, bijvoorbeeld een intellectueel eigendom, plaatsvindt, dan zal de belastingplichtige dat intellectueel eigendom op de fiscale balans waarden tegen de kostprijs of tegen de lagere bedrijfswaarde. In zijn algemeenheid geldt dat op grond van goed koopmansgebruik over het intellectuele eigendom mag worden afgeschreven, omdat het intellectueel eigendom gedurende de gebruiksduur wordt benut. Tegenover deze afschrijvingslasten zullen over het algemeen belastbare opbrengsten staan die worden behaald met de aangeschafte activa. Het is juist dat de fiscale behandeling van de overdracht van het activum in de jurisdictie van het overdragende lichaam hierbij niet van belang is.

Het is echter niet zo dat een verplaatsing van intellectueel eigendom vanuit laagbelastende jurisdicties het doel van de bronbelasting kan ondermijnen. Het doel van de bronbelasting is immers om te voorkomen dat Nederland nog langer wordt gebruikt als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties en om het risico van belastingontwijking door het verschuiven van de (Nederlandse) belastinggrondslag naar laagbelastende jurisdicties te verkleinen. De laatste jaren zijn ook internationaal veel afspraken gemaakt over maatregelen om belastingontwijking aan te pakken, bijvoorbeeld in de eindrapporten van het Base Erosion and Profit Shift (BEPS)-project van de OESO/G20 en in de eerste en tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking. Door dit soort maatregelen wordt het voor bedrijven onaantrekkelijk om gebruik te maken van structuren waarbij winsten kunstmatig worden verplaatst naar jurisdicties waar geen of weinig winstbelasting wordt geheven. Als bedrijven door deze maatregelen ervoor kiezen om dergelijke structuren te ontmantelen, dan is dat volgens het kabinet een wenselijk gevolg van de maatregelen tegen belastingontwijking en beantwoordt dit aan het doel van de bronbelasting. Door de nationale en internationale aanpak van belastingontwijking zijn ondernemingen in toenemende mate op zoek naar een duurzame vennootschappelijke structuur. Dit is een structuur die meer in overeenstemming is met de economische realiteit. Bedrijven kunnen daarbij besluiten om (een deel van) de activiteiten voortaan in Nederland uit te voeren. Nederland heeft immers een aantrekkelijk ondernemingsklimaat, waarbij de fiscaliteit overigens maar een van de relevante aspecten is. Als onderdeel van het ontmantelen van de oude structuur kan een bedrijf besluiten om intellectueel eigendom naar Nederland te verplaatsen. Hierbij geldt als voorwaarde dat na de overdracht de vereiste relevante functionaliteit in Nederland aanwezig zal zijn, waardoor de relevante risico's die zijn verbonden aan het betreffende intellectueel eigendom zullen worden beheerst. Het Nederlandse lichaam moet daarvoor dus reële aanwezigheid hebben na de overdracht en kan zich voor fiscale doeleinden niet enkel op papier in Nederland vestigen als juridische eigenaar van het intellectueel eigendom. Zonder de relevante functionaliteit zal de verkrijger namelijk geen waarde kunnen toevoegen aan het betreffende intellectueel eigendom en zou een dergelijke transactie tussen niet-gelieerden niet plaatsvinden. Ook is de winst die het Nederlandse lichaam vervolgens behaalt met de exploitatie van het intellectueel eigendom onderworpen aan Nederlandse vennootschapsbelasting.

Dat neemt niet weg dat ik het ongemak van de leden van de fractie van GroenLinks bij dergelijke transacties begrijp. Activa in laagbelastende jurisdicties worden aldaar niet of laag belast, en bij de verplaatsing van activa vanuit laagbelastende jurisdicties komt er winst als gevolg van de verkoop tegen een zakelijke prijs tot uiting. De OESO heeft met de jurisdicties in het Inclusive Framework (IF) een werkplan opgesteld om uiterlijk in 2020 tot een wereldwijde oplossing te komen voor de uitdagingen die digitalisering meebrengt op het terrein van de winstbelasting. Pijler 2 van dit werkplan betreft het verder onderzoeken en uitwerken van maatregelen om te waarborgen dat internationaal opererende bedrijven altijd in ieder geval een minimumniveau aan winstbelasting betalen. De voorgestelde maatregelen in pijler 2 zijn erop gericht om andere jurisdicties dan de laagbelastende jurisdicties de mogelijkheid te geven om te heffen als inkomen van een internationaal opererende onderneming niet tegen ten minste een minimum effectief tarief in de heffing van een belasting naar de winst wordt betrokken. De problematiek die de leden van de fractie van GroenLinks schetsen, sluit daarom aan op het werk van de OESO in pijler 2. Ik ben van mening dat dergelijke problematiek het meest effectief kan worden aangepakt op internationaal niveau, want eenzijdige maatregelen leiden ertoe dat het probleem van internationale belastingontwijking zich alleen verplaatst. Nederland participeert actief in

het IF om te zoeken naar oplossingen op basis van beide pijlers die op consensus kunnen rekenen.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen wat er gaat gebeuren met de voorstellen voor een bronbelasting op dividend. De leden vragen daarbij welke elementen van de bronbelasting op dividend op dit moment nog ontbreken ten opzichte van de huidige Wet DB 1965. Daarnaast vragen deze leden of het kabinet, bereid is om nog eens kritisch te kijken naar openstaande gaten in de huidige dividendbelasting. Bij de heroverweging van het pakket vestigingsklimaat in oktober 2018 is toegezegd om op een later moment te bekijken of een gedeeltelijke integratie van de eerder voorgestelde conditionele bronbelasting op dividenden in de dividendbelasting wenselijk is.<sup>33</sup> Ten opzichte van de huidige dividendbelasting zag de eerder voorgestelde conditionele bronbelasting op dividenden ook op uitdelingen van winst door non-houdstercoöperaties aan gelieerde opbrengstgerechtigden gevestigd in laagbelastende jurisdicties en op uitdelingen van winst aan gelieerde opbrengstgerechtigden gevestigd in laagbelastende verdragslanden. Deze verschillen zijn niet dusdanig dat het onderzoek naar een mogelijke integratie prioriteit heeft. Daarnaast wordt opgemerkt dat, hoewel de huidige Wet DB 1965 beschikt over verschillende antimisbruikbepalingen, het kabinet altijd alert is op voorkomende misbruikgevallen waarbij ongewenst inhouding van dividendbelasting achterwege blijft. Daarnaast heb ik uw Kamer onderzoeken toegezegd naar dividendstripping en de heffing over vastgoed gehouden door fiscale beleggingsinstellingen.

De NOB vraagt in hoeverre het recent geïntroduceerde rulingbeleid het verkrijgen van zekerheid vooraf in relatie tot de Wet bronbelasting 2021 in de weg staat. Met ingang van 1 juli 2019 is de vernieuwde rullingpraktijk van start gegaan. Hierdoor gelden vanaf die datum strengere regels voor het afgeven van rulings met een internationaal karakter. De aangescherpte regels zijn uitgewerkt in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter.<sup>34</sup> Hieruit blijkt onder andere dat geen vooroverleg wordt gevoerd als de gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op de fiscale gevolgen van directe transacties met entiteiten die zijn gevestigd in laagbelastende jurisdicties. Er is dus geen vooroverleg mogelijk ten aanzien van de transactie indien er sprake is van een directe betaling van renten of royalty's aan een in een laagbelastende jurisdictie gevestigd lichaam of aan een lichaam dat niet is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie en die betaling wordt toegerekend aan een vaste inrichting van dat lichaam in een laagbelastende jurisdictie. Zekerheid vooraf kan wel worden gevraagd zolang deze niet ziet op de beoordeling van een directe transactie met een lichaam of een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie. Dit betreft bijvoorbeeld de vraag of op basis van de antimisbruikbepaling bronbelasting is verschuldigd bij een rente- of royaltybetaling aan een in een niet-laagbelastende gevestigde tussenschakel en de vraag of in een concrete situatie sprake is van gelieerdheid met een in een laagbelastende jurisdictie gevestigde voordeelgerechtigde. Vanzelfsprekend wordt ook in deze situaties geen zekerheid vooraf gegeven indien er geen sprake is van economische nexus in Nederland of het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting de enige dan wel doorslaggevende beweegreden is.

Het RB vraagt wat in artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, onder 4°, van de Wet bronbelasting 2021 met andere, al dan niet rechtspersoonlijkheid bezittende, vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in

<sup>33</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 028 nr. 21.

<sup>34</sup> Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003 (Stcrt. 2019, nr. 35519).

aandelen is verdeeld, wordt bedoeld. Hierbij wordt aangesloten bij artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969.

De NOB vraagt te bevestigen dat de onder het begrip «inhoudingsplichtige» begrepen doelvermogens alleen doelvermogens behoren die voor Nederlandse fiscale doeleinden niet als fiscaal transparant worden aangemerkt. Dit kan ik bevestigen. Onder het begrip doelvermogens behoren inderdaad alleen doelvermogens die voor Nederlandse fiscale doeleinden als niet-transparant worden aangemerkt.

De NOB vraagt naar situaties waarin vanuit Nederland renten of royalty's worden betaald aan een lichaam gevestigd in een laagbelastende jurisdictie waarmee Nederland geen verdrag heeft, waarbij de rente- of royalty-inkomsten worden toegerekend aan een vaste inrichting in een niet-laagbelastende jurisdictie waarmee Nederland wel een verdrag heeft. De NOB geeft aan graag te vernemen of en in hoeverre de Wet bronbelasting 2021 invloed ondergaat van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting dat Nederland heeft gesloten met de jurisdictie waarin de vaste inrichting zich bevindt. De NOB vraagt in dit verband ook of het hierbij nog uitmaakt of sprake is van een vaste inrichting binnen de EU/EER. In de door de NOB geschetste situatie is het ontvangende lichaam gevestigd in een laagbelastende jurisdictie waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft. Met het land van de vaste inrichting heeft Nederland wel een belastingverdrag. De vaste inrichting geldt op basis van het verdrag als zodanig niet als verdragsgerechtigde inwoner en kan (zonder nadere regeling in het verdrag) in beginsel geen aanspraak maken op verdragsvoordelen. De NOB vraagt, onder verwijzing naar jurisprudentie van de Hoge Raad<sup>35</sup> en het zogenoemde Saint Gobain-besluit<sup>36</sup>, of Nederland als bronstaat niet toch de voordelen zou moeten toekennen van het verdrag tussen Nederland en de staat waarin de vaste inrichting is gelegen. Dat Nederland als bronstaat voordelen zou moeten toekennen volgt niet uit deze arresten of dit besluit. Voorts kan worden opgemerkt dat de aangewezen laagbelastende jurisdicties geen EU- of EER-(lid)staten zijn. Ook de vrijheid van vestiging brengt voor Nederland daarom niet de verplichting mee om het belastingverdrag met de staat waarin de vaste inrichting is gelegen toe te passen, ongeacht welke staat dat betreft. Daarnaast vraagt de NOB naar situaties waarin vanuit Nederland een rente- of royaltybetaling wordt gedaan aan een entiteit in een niet-laagbelastende jurisdictie, waarbij deze jurisdictie de rente- of royaltybetaling toerekent aan een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie. De NOB pleit voor een tegenbewijsregeling indien de gecombineerde heffing van de vestigingsstaat van het hoofdhuis en van de vaste inrichting resulteert in een effectieve heffing van ten minste 9%. Verder vraagt de NOB te bevestigen dat in een situatie waarin de voordeelgerechtigde is gevestigd in een verdragsland en met betrekking tot de vaste inrichting in de laagbelastende jurisdictie sprake is van een situatie als bedoeld in artikel 10, tweede lid, MLI (als gevolg waarvan artikel 10, eerste lid, MLI niet wordt toegepast) de reguliere afspraken inzake de heffing over rente- en royaltybetalingen uit dat belastingverdrag van toepassing blijven. Vanwege de keuze voor een robuuste maatregel heeft het kabinet ervoor gekozen om geen algemene tegenbewijsregeling op te nemen in het onderhavige wetsvoorstel voor de gevallen dat de rente- en royaltybetaling effectief wel wordt belast tegen een tarief van 9% of meer. Een dergelijke tegenbewijsregeling verhoogt de complexiteit en is gezien het prohibitieve karakter van de bronbelasting niet wenselijk. Bevestigd kan worden dat als voldaan is aan de voorwaarden van artikel 10, tweede lid,

<sup>35</sup> HR 8 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AB2825 en HR 11 mei 2007, ECLI:NL:HR:2007:AX7228.

<sup>36</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 januari 2004, nr. IFZ2003/558M, BNB 2004/134.

MLI, het eerste lid van genoemd artikel geen toepassing vindt. Indien ook voldaan is aan de overige voorwaarden die het belastingverdrag stelt, kunnen de verdragsartikelen met betrekking tot rente- en royaltybetalingen worden toegepast.

De in artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet bronbelasting 2021 opgenomen bewoordingen «volgens de fiscale of andere regelgeving van die jurisdictie zijn gevestigd» hebben een ruime reikwijdte. Hieronder vallen bijvoorbeeld de situaties dat een lichaam is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie omdat (ook volgens de regelgeving van die jurisdictie) sprake is van feitelijke vestiging van het lichaam in die jurisdictie, het lichaam is opgericht naar het recht van die jurisdictie of aldaar de statutaire zetel van het lichaam is gelegen. Door de zetelverplaatsing in de door de NOB geschetste situatie zal er hierdoor nog steeds belastingplicht zijn op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet bronbelasting 2021, omdat de hybride entiteit is opgericht naar het recht van de laagbelastende jurisdictie. De NOB geeft aan dat dit een belemmering is om bestaande structuren te ontdoen van (hybride) lichamen gevestigd in laagbelastende jurisdicties. Doordat er andere mogelijkheden zijn om bestaande structuren te ontdoen van (hybride) entiteiten gevestigd in laagbelastende jurisdicties, bijvoorbeeld door oprichting van een nieuwe entiteit in een niet-laagbelastende jurisdictie gevolgd door aandelenoverdracht, zie ik geen belemmering om bestaande structuren te ontdoen van (hybride) entiteiten gevestigd in laagbelastende jurisdicties.

De NOB vraagt te bevestigen dat van het betalen, verrekenen of ter beschikking stellen van renten of royalty's als bedoeld in artikel 3.5, eerste lid, onderdeel a, van de Wet bronbelasting 2021 alleen sprake is indien op dat moment die betaling, verrekening of terbeschikkingstelling plaatsvindt aan een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2.1 van de Wet bronbelasting 2021. De bronbelasting is enkel verschuldigd indien het genieten van de voordelen in de vorm van renten of royalty's leidt tot belastingplicht op grond van artikel 2.1 van de Wet bronbelasting 2021. Dit dient beoordeeld te worden op het genietingsmoment, bedoeld in artikel 3.5 van de Wet bronbelasting 2021.

De NOB vraagt zich af of artikel 3.5, tweede lid, van de Wet bronbelasting 2021 een genietingstijdstip constitueert als de feitelijke betaling in een kalenderjaar uitblijft vanwege liquiditeitsproblemen van de inhoudingsplichtige; de rente is dan wel vorderbaar maar niet inbaar. In een dergelijke situatie is er geen sprake van een genietingsmoment. De NOB vraagt om het kwalificatiebeleid voor buitenlandse rechtsvormen<sup>37</sup> aan te passen. De NOB geeft hierbij aan dat het kwalificatiebeleid afwijkt van de meest gangbare buitenlandse benaderingen. Het kwalificatiebeleid raakt niet alleen aan de bronbelasting, maar ook aan veel onderwerpen in de vennootschapsbelasting, waaronder de principiële vraag welke lichamen belastingplichtig dienen te zijn voor de vennootschapsbelasting. Zoals in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Wet Implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking aangegeven, dient een eventuele aanpassing van het kwalificatiebeleid daarom in een breder licht te worden gezien en is nader onderzoek hiernaar nodig.<sup>38</sup> De plannen met betrekking tot de modernisering van het vennootschapsrecht, in combinatie met overige ontwikkelingen waaronder het wetsvoorstel Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking, geven het kabinet aanleiding om een onderzoek naar eventuele aanpassing van het kwalificatiebeleid te starten.<sup>39</sup> Bij dit onderzoek zal de reactie van de NOB naar aanleiding van het onderhavige

<sup>37</sup> Waaronder het besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519 (Stcrt. 2009, nr. 19749).

<sup>38</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 241, nr. 3, p. 34.

<sup>39</sup> Zie: <https://www.internetconsultatie.nl/moderniseringpersonenvennootschap>.

wetsvoorstel worden meegenomen. Het streven is de beleidsopties naar aanleiding van het onderzoek in het voorjaar van 2020 voor consultatie aan te bieden.

De Staatssecretaris van Financiën,  
M. Snel