

Voorhangprocedure besluit tot wijziging van de BRN

MvF, 10 september 2018, 2018-0000139304

SAMENVATTING

De staatssecretaris heeft een ontwerp van een algemene maatregel van bestuur (AMvB) en de daarbij behorende nota van toelichting naar de Tweede Kamer gezonden. Het ontwerpbesluit betreft een wijziging van de Belastingregeling voor het land Nederland (BRN). De BRN voorziet in het voorkomen van dubbele belasting in de relatie tussen Nederland en de BES-eilanden. Gebleken is dat er door een ongewenste samenloop van bepalingen van de BRN, de Wet VpB 1969 en de Belastingwet BES, waarop de BRN mede is gebaseerd, in bepaalde situaties noch in Nederland noch op de BES eilanden belasting wordt geheven over de winsten uit op de BES eilanden verrichte ondernemingsactiviteiten. In de praktijk heeft zich deze problematiek van in wezen dubbele vrijstelling ook in enkele gevallen voorgedaan. Deze ontwerp AMvB strekt ertoe dit gevolg weg te nemen. Deze ontwerp AMvB betreft een zogenaamde voorhangprocedure. Voor de Kamer bestaat de gelegenheid om tot en met 8 oktober 2018 wensen en bezwaren ter kennis te brengen van de staatssecretaris.

NOOT

Het voorliggende ontwerpbesluit (AMvB) betreft een wijziging per 1 januari 2019 van de Belastingregeling voor het land Nederland (BRN), een regeling die voorziet in het voorkomen van dubbele belasting in de relatie tussen enerzijds het in Europa gelegen deel van Nederland (hierna: Europees Nederland) en anderzijds Bonaire, Sint Eustatius en Saba (hierna: BES-eilanden). Het betreft de reparatie van een ongewenste samenloop van bepalingen van de BRN, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet VpB 1969) en de Wet Belastingwet BES (hierna: Belastingwet BES). Als gevolg van deze samenloop was in bepaalde situaties sprake van dubbele niet-heffing: noch in Europees Nederland, noch op de BES-eilanden werd belasting geheven over ondernemingswinsten behaald op de BES-eilanden. Om een eind te maken aan deze lacune is nu dit ontwerpbesluit naar de Tweede Kamer gezonden.

Belastingheffing over ondernemingswinsten op de BES-eilanden

De BES-eilanden maken sinds 10 oktober 2010 deel uit van het land Nederland. Bij de invoering van de Belastingwet BES per 1 januari 2011 is de winstbelasting buiten werking gesteld en vervangen door een vastgoedbelasting en een opbrengstbelasting. Het volledig ontbreken van een winstbelasting zou internationaalrechtelijk niet aanvaardbaar zijn. Ter vervanging van de winstbelasting zijn daarom op de BES-eilanden twee alternatieve heffingen geïntroduceerd: de opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting. Echter, de wetgever wilde voorkomen dat de BES-eilanden met het ontbreken van een winstbelasting en het hanteren van een 5%-tarief voor de opbrengstbelasting als belastingparadijs zou worden gezien voor passieve lichamen. Om te zorgen dat uitsluitend lichamen die 'reële' activiteiten ontplooiën, onder de opbrengstbelasting vallen, is een antimisbruikbepaling opgenomen in de vorm van een vestigingsplaatsfictie. Deze fictie bewerkstelligt dat als hoofdregel alle feitelijk op de BES gevestigde lichamen, ongeacht of zij reële of niet-reële ondernemingsactiviteiten verrichten, geacht worden in Nederland te zijn gevestigd. Een escape van de vestigingsplaatsfictie is mogelijk gemaakt voor de op de BES gevestigde 'actieve' lichamen die een vestigingsplaatsbeschikking van de Inspecteur

hebben gekregen. Deze beschikking wordt op verzoek afgegeven als aannemelijk is dat het lichaam voldoet aan een aantal substance-vereisten die zich voornamelijk richten op de feitelijke activiteiten van het lichaam op de BES-eilanden. Passieve vennootschappen vallen hierdoor niet onder de opbrengstbelasting, maar onder de Nederlandse vennootschaps- en dividendbelasting.

Ongewenste samenloop

De ongewenste samenloop vindt plaats in de situatie dat sprake is van reële activiteiten en belastingplichtige in aanmerking komt voor een vestigingsplaatsbeschikking, maar deze niet aanvraagt. Het niet aanvragen van deze beschikking heeft tot gevolg dat de vennootschap vanwege de geldende fictie niet onder de opbrengstbelasting van de BES valt. In Nederland zijn de winstuitkeringen weliswaar onderworpen aan de Nederlandse dividendbelasting, maar over de behaalde winst wordt geen Nederlandse vennootschapsbelasting geheven vanwege de objectvrijstelling van artikel 15e Wet VpB 1969. De BRN wordt voor de objectvrijstelling gezien als een regeling ter voorkoming van dubbele belasting waarbij de BES als buitenland wordt aangemerkt. Het gevolg hiervan is dat Nederland een objectvrijstelling dient te verlenen voor de BES-winst. In de BRN is niet de eis gesteld dat deze winst op de BES onderworpen moet zijn aan een belasting.

Reparatie

De lacune in de BRN wordt met het ontwerpbesluit gedicht door niet langer de vrijstellingsmethode als methode voor voorkoming van dubbele belasting toe te passen, maar de verrekeningsmethode. Als gevolg hiervan is de objectvrijstelling niet meer van toepassing waardoor Nederlandse vennootschapsbelasting geheven kan worden. De aanvraag voor een vestigingsplaatsbeschikking wordt hiermee aangemoedigd. De wijziging beperkt zich tot positieve winsten. Verliezen zullen op grond van de objectvrijstelling niet in mindering komen op de grondslag van de vennootschapsbelasting. Dat het gat gedicht moet worden behoeft mijns inziens geen betoog. De wijze waarop vraagt evenwel om een nadere beschouwing. Het voorstel om in plaats van de vrijstellingsmethode, de verrekeningsmethode als methode voor voorkoming van dubbele belasting in de BRN op te nemen is opmerkelijk omdat het Nederlandse Verdragsbeleid 2011 juist de vrijstellingsmethode voorschrijft om buitenlandse winsten vrij te stellen. Nu de reparatie in feite ziet op dubbele niet-heffing van binnenlandse ondernemingswinsten, namelijk de winst die is behaald op de BES, lijkt de keuze voor de verrekeningsmethode voor de hand te liggen.

mr. G.D. Rekwest

Erasmus Universiteit Rotterdam

BRON

de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Postbus 20018

2500 EA Den Haag

Directie Internationale Zaken en Verbruiksbelastingen

Korte Voorhout 7 2511 CW Den Haag Postbus 20201 2500 EE Den Haag

www.rijksoverheid.nl

Ons kenmerk

2018-0000139304

Uw brief (kenmerk)

Datum 10 september 2018

Betreft Wijziging Belastingregeling voor het land Nederland (voorhangprocedure)

Geachte voorzitter,

Ingevolge het derde lid van artikel 37 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 8.121 van de Belastingwet BES overleg ik uw Kamer bijgaand een ontwerp van een algemene maatregel van bestuur en de nota van toelichting daarbij. Het ontwerpbesluit betreft een wijziging van de Belastingregeling voor het land Nederland.

Voor uw Kamer bestaat de gelegenheid om binnen vier weken na de datum van de ontvangst van deze brief wensen en bezwaren ter kennis te brengen van de Staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,

de staatssecretaris van Financiën,

Menno Snel

Besluit van PM datum tot wijziging van de Belastingregeling voor het land Nederland

Op de voordracht van de Staatssecretaris van Financiën van PM;

Gelet op artikel 37 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 8.121 van de Belastingwet BES;

De Afdeling advisering van de Raad van State gehoord (advies van PM nr PM);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van PM; Hebben goedgevonden en verstaan:

Artikel I

De Belastingregeling voor het land Nederland wordt als volgt gewijzigd:

A. In

artikel 2.5

wordt in het eerste lid "artikel 2.1" en "artikel 3.1" telkens vervangen door: artikel 2.1, tweede lid.

B. In

artikel 3.1

wordt na het vierde lid, onder vernummering van het vijfde tot en met zevende lid tot zesde tot en met achtste lid, een lid ingevoegd, luidende:

5. Niettegenstaande het tweede lid wordt voorts indien sprake is van een lichaam dat volgens artikel 1.4, tweede lid, onderdeel d, inwoner is van Nederland, voor de bestanddelen van het inkomen die volgens artikel 2.2, artikel 2.4, achtste lid, artikel 2.5, tweede lid en artikel 2.12, tweede lid, volgens de op de BES eilanden toepasselijke belastingwetgeving mogen worden belast, op de voet van het derde lid een vermindering op de Nederlandse belasting verleend voor de volgens de op de BES eilanden toepasselijke belastingwetgeving betaalde belasting over deze bestanddelen van het inkomen, behoudens indien deze bestanddelen als negatieve bestanddelen in de in het eerste lid bedoelde grondslag zijn begrepen.

C. In

artikel 3.1

, zevende lid (nieuw) en achtste lid (nieuw), wordt "vijfde lid" vervangen door: zesde lid.

Artikel II

1. Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2019.
2. Dit besluit is van toepassing op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

NOTA VAN TOELICHTING

I.

Algemeen

De Belastingregeling voor het land Nederland (hierna: "BRN") voorziet in het voorkomen van dubbele belasting in de relatie tussen het in Europa gelegen deel van het land Nederland (hierna: "Europees Nederland") en het in het Caribische gebied gelegen deel van het land Nederland (hierna: "BES eilanden"). De systematiek van de BRN en de daarin opgenomen verdeling van heffingsbevoegdheden sluiten in grote mate aan bij de voor (Europees) Nederland gesloten belastingverdragen. Gebleken is evenwel dat er door een ongewenste samenloop van bepalingen van de BRN, de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: "Wet Vpb 1969") en de Belastingwet BES, waarop de BRN mede is gebaseerd, in bepaalde situaties noch in Europees Nederland noch op de BES eilanden belasting wordt geheven over de winsten uit op de BES eilanden verrichte ondernemingsactiviteiten. In de praktijk heeft zich deze problematiek van in wezen dubbele vrijstelling ook in enkele gevallen voorgedaan. Dit wijzigingsbesluit strekt ertoe dit gevolg weg te nemen. Tevens is van de gelegenheid gebruik gemaakt een onjuiste verwijzing in de BRN te verbeteren.

Belastingheffing over ondernemingsactiviteiten op de BES eilanden

De BES eilanden (Bonaire, Sint Eustatius en Saba) maken sinds de staatkundige herindeling van 10 oktober 2010 als drie afzonderlijke openbare lichamen deel uit van het land Nederland. In dat kader is per 1 januari 2011 het fiscale stelsel van de BES eilanden ingevoerd. Wat betreft de belastingheffing over winsten van lichamen wijkt dat stelsel sterk af van het fiscale stelsel van Europees Nederland: het fiscale stelsel van de BES eilanden kent geen dividend- en vennootschapsbelasting maar in plaats daarvan een opbrengst- en vastgoedbelasting.

Bij de vormgeving van het fiscale stelsel van de BES eilanden is onderkend dat de afwezigheid van een winstbelasting lichamen met een beperkte substance aan zou kunnen trekken. Daarom is er voor gekozen om uitsluitend lichamen met voldoende reële activiteiten aldaar in aanmerking te kunnen laten komen voor dat stelsel. Bij fictie vallen daarom in eerste instantie alle feitelijk op de BES eilanden gevestigde lichamen, ook lichamen met reële activiteiten aldaar, onder het fiscale stelsel van Europees Nederland. Dit is geregeld in artikel 5.2 Belastingwet BES en artikel 2, achtste lid, Wet Vpb 1969.

In artikel 5.2, tweede lid, Belastingwet BES, is geregeld dat lichamen met reële activiteiten op de BES eilanden de inspecteur kunnen verzoeken om te worden aangemerkt als inwoner van de BES eilanden voor de toepassing van de Belastingwet BES en de Wet Vpb 1969. Lichamen vallen niet langer onder het stelsel van Europees Nederland maar onder het stelsel van de BES eilanden als (i) aan de voorwaarden voor voldoende reële activiteiten op de BES eilanden is voldaan en (ii) de inspecteur, op verzoek van belastingplichtige, een vestigingsplaatsbeschikking heeft afgegeven. Van voldoende reële activiteiten in de zin van artikel 5.2, tweede lid, Belastingwet BES is, kort gezegd, sprake als een lichaam (a) gedurende ten minste twee jaar een op de BES eilanden gelegen onroerende zaak met een waarde van ten minste USD 50.000 ter beschikking heeft en (b) voltijds werk verschaft aan ten minste drie gekwalificeerde natuurlijke personen die op de BES eilanden wonen. Daarnaast bestaan er enkele specifieke bepalingen voor kleine ondernemingen en ondernemingen die geen financiële activiteiten uitvoeren om in aanmerking te komen voor een vestigingsplaatsbeschikking.

Ongewenste samenloop

De ongewenste samenloop ziet op de situatie dat een op de BES eilanden gevestigd lichaam dat wel in aanmerking komt voor een vestigingsplaatsbeschikking (aan de hiervoor genoemde voorwaarde (i) wordt derhalve voldaan), maar een dergelijke beschikking niet aanvraagt (aan voorwaarde (ii) wordt niet voldaan). In die situatie blijft dat lichaam fiscaal inwoner van Europees Nederland en ingevolge de artikelen 4.4, onderdeel j, en 5.1, van de Belastingwet BES blijft dan de heffing van vastgoedbelasting onderscheidenlijk opbrengstbelasting op de BES eilanden achterwege. Maar ook in Europees Nederland vindt feitelijk geen heffing van vennootschapsbelasting plaats over de winsten uit activiteiten op de BES eilanden vanwege de in artikel 15e Wet Vpb 1969 opgenomen objectvrijstelling (wel zijn de winstuitkeringen in die situatie onderworpen aan de dividendbelasting).

Eén van de voorwaarden van de toepassing van de objectvrijstelling is dat Nederland ingevolge een regeling ter voorkoming van dubbele belasting een vrijstelling dient te verlenen ter zake van in een buitenland behaalde winst. Voor de toepassing van de objectvrijstelling wordt de BRN gezien als een regeling ter voorkoming van dubbele belasting en de BES eilanden als "buitenland". In de relatie tussen Europees Nederland en de BES eilanden is de objectvrijstelling dus van toepassing op ondernemingswinsten waarvoor Europees Nederland op grond van de BRN een vrijstelling van belasting dient te verlenen. Ingevolge artikel 3.1, tweede lid, BRN, is dat het geval. Daaraan is niet de voorwaarde verbonden dat deze winsten ook op de BES eilanden kunnen worden belast.

Bovenstaande problematiek speelt alleen in de situatie waarin sprake is van een lichaam dat feitelijk is gevestigd op de BES eilanden maar bij fictie geacht wordt in Europees Nederland te zijn gevestigd. De ongewenste samenloop vindt daarbij alleen plaats bij lichamen die in aanmerking komen voor een vestigingsplaatsbeschikking (zie hiervoor) maar deze niet aanvragen. Bij feitelijk in Europees Nederland

of in het buitenland gevestigde lichamen speelt deze problematiek van in wezen dubbele vrijstelling niet. Deze lichamen zijn vastgoedbelasting verschuldigd indien zij het genot krachtens eigendom, bezit of beperkt recht hebben van een op de BES eilanden gelegen onroerende zaak.

Oplossing: verrekening in plaats van vrijstelling in situaties van dubbele niet-heffing

Met dit besluit wordt de BRN gewijzigd voor lichamen die, kort gezegd, ingevolge de in artikel 5.2 Belastingwet BES en artikel 2, achtste lid, Wet Vpb 1969 opgenomen ficties inwoner van Europees Nederland zijn. Voor positieve winsten van die lichamen is niet langer de vrijstellingsmethode maar de verrekeningsmethode van toepassing als methode voor voorkoming van dubbele belasting. Bijgevolg is in die situaties ook dat de objectvrijstelling niet meer van toepassing is op die positieve winsten, waardoor in Europees Nederland heffing over de winsten kan plaatsvinden.

De beperking van de wijziging tot positieve winsten betekent dat verlieslatende activiteiten na de wijziging niet anders worden behandeld dan voorheen. Verliezen die toerekenbaar zijn aan een vaste inrichting op de BES eilanden komen op grond van de objectvrijstelling niet in mindering op de grondslag van de vennootschapsbelasting. Dit wordt niet gewijzigd. Hierdoor wordt voorkomen dat in de opstartfase van ondernemingsactiviteiten eventuele aanloopverliezen in mindering op de Nederlandse vennootschapsbelastinggrondslag worden gebracht, terwijl voor in latere jaren behaalde positieve winsten geopteerd wordt voor toepassing van het (dan) gunstigere fiscale stelsel van de BES eilanden.

In zijn algemeenheid geldt dat het Nederlandse verdragsbeleid er – net als het besluit voorkoming dubbele belasting 2001 – op gericht om zoveel mogelijk het principe van kapitaalimportneutraliteit te volgen en daarmee buitenlandse winsten vrij te stellen. De voorgestelde oplossing om voor positieve winsten niet langer de vrijstellingsmethode maar de verrekeningsmethode toe te passen, wijkt hier van af. De achtergrond hiervan is gelegen in het antimisbruik karakter van de oplossing welke is gericht op een specifieke, binnenlandse situatie. Het betreft daarmee afstemming van twee fiscale stelsels binnen Nederland. De bedoeling is namelijk om de hierboven beschreven situatie van dubbele niet-heffing over activiteiten op de BES- eilanden tegen te gaan. Er bestaat daarmee een grotere prikkel om een vestigingsplaatsbeschikking aan te vragen. Heffing vindt dan plaats via het fiscale stelsel van de BES-eilanden. Vanwege het antimisbruik karakter is geen regeling getroffen voor verrekening van verliezen toerekenbaar aan activiteiten op de BES-eilanden.

Budgettaire effecten

Er zijn geen lastenrelevante budgettaire effecten, aangezien de maatregel een reparatie van een onvoorziene derving betreft. Overigens is het budgettaire belang van de ongewenste samenloop op dit moment naar verwachting nog beperkt, maar dit zou kunnen veranderen als deze blijft voortduren.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING Artikel I

Onderdeel A (artikel 2.5 van de Belastingregeling voor het land Nederland)

Dit onderdeel betreft een verbetering van de in artikel 2.5, eerste lid, BRN opgenomen verwijzingen en is slechts redactioneel van aard.

Onderdeel B (artikel 3.1, vijfde lid (nieuw) van de Belastingregeling voor het land Nederland)

Op grond van het nieuwe vijfde lid van artikel 3.1 BRN is bij lichamen de verrekeningsmethode van toepassing op positieve bestanddelen van het inkomen die volgens artikel 2.2, artikel 2.4, achtste lid, artikel 2.5, tweede lid en artikel 2.12, tweede lid op de BES eilanden mogen worden belast. Door de verwijzing naar artikel 1.4, tweede lid, onderdeel d, BRN, geldt dat alleen voor een lichaam dat (i) feitelijk is gevestigd op de BES eilanden, (ii) geen vestigingsplaatsbeschikking heeft aangevraagd en

(iii) voldoende reële activiteiten op de BES eilanden ontplooit in de zin van artikel 5.2 Belastingwet BES. Indien de activiteiten op de BES eilanden verlieslatend zijn, blijft de vrijstellingsmethode, en daarmee ook de objectvrijstelling, van toepassing. De werking van deze wijziging wordt geïllustreerd met de volgende voorbeelden.

BV X is feitelijk gevestigd op de BES eilanden en exploiteert daar een distributiecentrum. BV X voldoet daarbij aan de eisen voor minimale reële activiteiten. Bij fictie wordt BV X geacht in Nederland te zijn gevestigd, op grond van artikel 5.2 van de Belastingwet BES. Op grond van artikel 2, achtste lid, Wet Vpb 1969 wordt de wereldwinst van BV X in beginsel belast met Nederlandse vennootschapsbelasting.

Op grond van de Belastingwet BES is BV X alleen onderworpen aan vastgoed- en opbrengstbelasting als deze een vestigingsplaatsbeschikking aanvraagt.

BV X besluit geen vestigingsplaatsbeschikking aan te vragen. BV X betaalt geen vastgoedbelasting over haar bezittingen op de BES eilanden. In het jaar 2019 behaalt BV X een winst van 100, waarvan 70 toerekenbaar aan activiteiten in Europees Nederland en 30 toerekenbaar aan activiteiten op de BES eilanden. De objectvrijstelling is niet van toepassing: de belastbare winst bedraagt 100. Er wordt geen vastgoedbelasting betaald. De middels de verrekeningsmethode te verrekenen belasting is 0.

In het jaar 2020 behaalt BV X een winst van 50, met een positief resultaat van 70 toerekenbaar aan activiteiten in Europees Nederland en een negatief resultaat van 20 toerekenbaar aan activiteiten op de BES eilanden. De objectvrijstelling is van toepassing: de belastbare winst bedraagt 70. Er wordt geen vastgoedbelasting betaald.

In het jaar 2021 besluit BV X een vestigingsplaatsbeschikking aan te vragen. BV X is daarmee fiscaal op de BES eilanden gevestigd op grond van artikel 5.2 Belastingwet BES. Er wordt vastgoedbelasting betaald ter zake van de relevante onroerende zaken op de BES eilanden. BV X is op basis van de BRN en de Wet Vpb 1969 belasting verschuldigd over het in Europees Nederland genoten inkomen, bijvoorbeeld door middel van een in Nederland gedreven onderneming.

Onderdeel C (artikel 3.1, zevende lid (nieuw) en achtste lid (nieuw) van de Belastingregeling voor het land Nederland

De in dit onderdeel opgenomen wijzigingen vloeien voort uit de in onderdeel B opgenomen invoeging van een nieuw vijfde lid en zijn slechts redactioneel van aard.

Artikel II

Artikel II (inwerkingtreding)

Dit besluit is van toepassing op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019.

De Staatssecretaris van Financiën,