

Vergaderjaar 1988–1989

21 034

## Uitbreiding van informatieverplichtingen in internationale verhoudingen

Nr. 5

### VOORLOPIG VERSLAG

Vastgesteld 9 mei 1989

De vaste Commissie voor Financiën<sup>1</sup>, belast met het voorbereidend onderzoek van dit voorstel van wet, heeft de eer van haar voorlopige bevindingen als volgt verslag uit te brengen.

#### Inleiding

Hoewel naar hun oordeel het wetsvoorstel verder gaat dan de geciteerde motie zeiden de leden van de C.D.A.-fractie te kunnen instemmen met het doel dat met het onderhavige wetsvoorstel wordt nagestreefd: het beperken van het onrechtmatige afvloeien van winsten vanuit ons land naar het buitenland. Zij waren overigens van oordeel dat door de recente verlaging van de vennootschapsbelasting behalve in uitzonderingsgevallen het wetsvoorstel met name van belang is met betrekking tot ondernemingen met een gelieerde onderneming gevestigd in zogenaamde tax-havens. Deze leden waren echter nog niet overtuigd of de regeling wel past in onze rechtsorde.

De leden van de P.v.d.A.- en D66-fractie verwezen voor wat betreft hun vragen en opmerkingen naar volgende onderdelen van dit voorlopig verslag.

De leden van de V.V.D.-fractie hadden met belangstelling kennisgenomen van het voorliggende wetsvoorstel. Zij waren van oordeel dat de regering hiermee op adequate wijze inspeelt op de discussie welke heeft plaatsgevonden tussen regering en Kamer en heeft geresulteerd in een met algemene stemmen aangenomen motie van collega Vermeend. Dit nam niet weg dat deze leden een aantal vragen hadden van vooral principieel-juridische aard.

#### Motivering van het wetsvoorstel

De leden van de P.v.d.A.-fractie onderschreven de in de memorie van toelichting weergegeven thans bestaande ongelijke verhouding tussen vennootschappen naar gelang het land van vestiging van de moedermaatschappij en de daaruit voortvloeiende fiscale en economische

<sup>1</sup> Samenstelling:

Leden: Joekes (VVD), voorzitter, Kombrink (PvdA), ondervoorzitter, Rienks (PvdA), Engwirda (D66), Van Amelsvoort (CDA), Wöltgens (PvdA), Van Iersel (CDA), Schutte (GPV), Herfkens (PvdA), Schartman (CDA), Van Rey (VVD), Hummel (PvdA), De Grave (VVD), Linschoten (VVD), Paulis (CDA), Vermeend (PvdA), Vreugdenhil (CDA), Vriens-Auerbach (CDA), Melkert (PvdA), Smits (CDA), Reitsma (CDA) en Van Rijn-Vellekoop (PvdA).  
Plv. leden: Dijkstal (VVD), Ter Veld (PvdA), Van der Vaart (PvdA), Wolffensperger (D66), G. Terpstra (CDA), Van Es (PSP), De Leeuw (CDA), Leerling (RPF), Van Nieuwenhoven (PvdA), Oomen-Ruijten (CDA), Beckers-de Bruijn (PPR), Van Otterloo (PvdA), Weisglas (VVD), Lauxtermann (VVD), Van de Camp (CDA), Pronk (PvdA), Frissen (CDA), Wolters (CDA), Van Traa (PvdA), Van Dis (SGP), Gerritse (CDA) en Verspaget (PvdA).

vragen. Zij ondersteunden – geheel in lijn met de door de Kamer aanvaarde motie-Vermeend – het streven van de regering een verbeterde verstrekking van informatie te bereiken waar die van belang is voor een juiste belastingheffing met betrekking tot in Nederland gevestigde belastingplichtigen.

In de memorie van toelichting wordt gesteld dat Nederland in geval er een belastingverdrag afgesloten is veelal inlichtingen verkregen kunnen worden van de buitenlandse fiscus. De P.v.d.A.-leden vroegen een overzicht waaruit de ontwikkeling in de afgelopen jaren van de internationale inlichtingenuitwisselingen kan blijken, zowel in het algemeen als meer in het bijzonder met betrekking tot het vraagstuk van toetsing van de at arm's length beginsel; hierbij ware aandacht te besteden aan de uitwisseling op basis van de aanschrijving van 12 augustus 1985 zowel met betrekking tot verdrags- als niet-verdragslanden. Zij vroegen of deze aanschrijving tot nu toe onbetwist is gebleven en zo dat niet het geval is welke procedures in welke fase verkeren. Hoe vaak is tegenover ondernemingen reeds een beroep op deze aanschrijving gedaan met succes?

In de memorie van toelichting wordt verwezen naar de door de OESO opgestelde «Declaration on International Investment and Multinational Enterprises», zo spraken de leden van de V.V.D.-fractie. De regering is van mening dat het onderhavige wetsvoorstel in overeenstemming is met deze «declaration» en wijst er tevens op dat de richtlijnen op basis van de OESO-declaration zijn aanvaard door de organisatie van ondernemers. In dit verband moet echter worden verwezen naar de fundamentele en indringende kritiek van de VNO en NCW op het wetsvoorstel. Kan de regering, zo vroegen deze leden, verklaren hoe enerzijds de regering het wetsvoorstel in overeenstemming acht met door de organisatie van ondernemers aanvaarde richtlijnen, terwijl tegelijk de Nederlandse ondernemersverbonden zeer kritisch zijn gestemd.

### **Hoofdpijnen van het wetsvoorstel**

De aarzeling van de leden van de C.D.A.-fractie, zoals verwoord in de inleiding, werd met name ingegeven doordat in het Nederlandse rechtssysteem naar hun oordeel voor het eerst de mogelijkheid wordt geïntroduceerd dat een (rechts)persoon als pleger van een strafbaar feit kan worden aangemerkt terwijl deze rechtspersoon noch de daaraan verbonden personen geen enkel verwijt te maken is. Het kan toch zeer wel zo zijn dat de Nederlandse dochtermaatschappij aandringt bij de moeder- en de zustermaatschappij op verstrekking van de gewenste gegevens doch dat deze maatschappijen om haar moverende redenen – anders dan een wettelijk verbod – de gevraagde inlichtingen niet wensen te verstrekken. Deze leden hadden in het rapport van de Commissie van Advies inzake Volkenrechtelijke Vraagstukken van 30 juni 1987 een toetsing aan het Verdrag van Rome Trb. 1951/154 en het Verdrag van New York Trb. 1969/99 gemist, welke verdragen er toch ook impliciet vanuit gaan dat er sprake moet zijn van een handelen of nalaten door de verdachte rechtspersoon zelve of door aan deze verbonden personen. Ook vroegen deze leden of de introductie van een dergelijke strafbaarstelling niet indruist tegen de beginselen van het nationale Nederlandse strafrecht. De leden van de C.D.A.-fractie zouden gaarne een beschouwing ontvangen omtrent het hiervoor aangevoerde.

Het voorstel – zo constateerden de P.v.d.A.-leden – bevat een beperking tot een belang van 50% of meer. Deze wordt als zodanig niet gemotiveerd.

Zij hadden vastgesteld dat de Commissie van Advies inzake Volkenrechtelijke vraagstukken hierbij een – niet nader uitgewerkt – vraagteken

plaatste. Zij vroegen of niet vrij frequent sprake is van bijvoorbeeld joint ventures waarin enkele grootaandeelhouders een belang hebben van bijvoorbeeld 33⅓ of 40%, maar waarin daarnaast ook kleinere deelnemingen kunnen voorkomen. Zij konden zich niet voorstellen dat de behoefte aan adequate informatie in deze gevallen niet aanwezig zou zijn en vroegen derhalve om een nadere motivering van de beperking. Vooralsnog achtten ze deze niet nodig en meenden zij dat de materiële behoefte van de inspecteur om vermoedens omtrent een onjuiste prijsstelling te kunnen verifiëren doorslaggevend zouden moeten kunnen zijn. Zagen ze het goed dat ook menig ander in bijlage 2 genoemd OESO-land een beperking als deze niet hanteert?

De P.v.d.A.-leden vroegen een reactie op de suggestie gedaan door Kroon/Kamerling in het artikel «De internationale werking van artikel 47 AWR», FED 26 juni 1986 om de toepassing van artikel 47 AWR te realiseren door middel van het opleggen van een naheffingsaanslag dividendbelasting, indien er sprake is van een redelijk vermoeden dat een buitenlandse moeder door een onzakelijke prijsstelling in het verkeer met haar Nederlandse dochter is bevoordeeld?

De leden van de V.V.D.-fractie vroegen een nadere toelichting op het voorstel ook een strafsanctie mogelijk te maken bij het niet nakomen van de voorgestelde verplichtingen ex artikel 47a AWR.

In de eerste plaats kwam het deze leden voor dat de administratieve sanctie, namelijk de omkering van de bewijslast toereikend is. Daarbij hadden zij de indruk uit het in bijlage 2 verstrekte overzicht met betrekking tot regelingen in andere OESO-landen, dat ook daar de sancties veelal administratief zijn.

In de tweede plaats vroegen deze leden in hoeverre een strafrechtelijke sanctie op z'n plaats is in een situatie dat de betrokken vennootschap die gestraft wordt eenvoudigweg niet over de gevraagde gegevens kan beschikken in verband met een weigering van de moedermaatschappij. Zou in zo'n situatie geen sprake zijn van overmacht?

De leden van de fractie van D66 konden instemmen met dit wetsvoorstel, dat dient ter bestrijding van de internationale belastingvlucht. Zij waren met de regering van mening dat de omkering van de bewijslast in dit geval niet de meest aangewezen weg is. De aan het woord zijnde leden konden instemmen met de gedachte dat er een rechtsongelijkheid ten opzichte van andere belastingplichtigen zou ontstaan indien de belastinginspecteur niet over instrumenten zou kunnen beschikken welke hem in staat stellen om, in het geval van buitenlandse inkomstenbronnen, tot een juist oordeel te komen omtrent de belastinggrondslag. Immers dit zou aanleiding kunnen geven tot een verschil in belastingplicht van de ene belastingplichtige ten opzichte van de andere belastingplichtige. De leden van de fractie van D66 waren van oordeel dat de administratieve rechter het beste in staat is om zich een oordeel te vormen omtrent de mogelijkheden die de belastingplichtige heeft om binnen het kader van de wetgeving van het desbetreffende land aan de informatiebehoefte van de belastinginspecteur te voldoen. De leden van de fractie van D66 konden instemmen met het gegeven dat een belastingplichtige niet tegen de wetgeving van een bepaald land in toch zou moeten voldoen aan de verplichtingen welke hij in dit verband in Nederland heeft. De aan het woord zijnde leden waren van mening dat bedrijfsgeheimen op zich geen reden kunnen zijn om niet aan de informatiebehoefte van de inspecteur te voldoen.

## Volkenrechtelijke aspecten

De leden van de C.D.A.-fractie hadden kennis genomen van het unanieme standpunt van de reeds genoemde commissie dat het wetsvoorstel op gespannen voet staat met het door Nederland ingenomen standpunt ten aanzien van de extra-territoriale effecten van nationale rechtsmacht. Mede gelet op de hiervoor reeds gestelde vragen moet, aldus deze leden, bezien worden welke feitelijke relevantie de voorgestelde maatregel zal hebben. Daarom zouden deze leden gaarne een beschouwing ontvangen omtrent de ervaringen in de praktijk met de toepassing van de aanschrijving van 12 augustus 1985 nr. 1777. In dit verband was naar hun oordeel ook van belang het voorstel dat geen strafbaarheid aanwezig is indien er een wettelijk verbod bestaat voor de moeder- c.q. zustermaatschappij om de inlichtingen te verschaffen of deze maatschappijen gevestigd zijn in een van de 37 landen waarmee een Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting is gesloten bevattend een adequaat inlichtingenartikel.

Deze leden zouden dan ook gaarne vernemen in welke andere Verdragslanden en tax-haven landen – althans die landen waarin bedrijven aanwezig zijn die zakelijke relaties met Nederlandse bedrijven onderhouden – een wettelijk verbod geldt om inlichtingen te verschaffen. Dit omdat toch overeenkomstig het Rapport «Tax-havens and their use by United States Taxpayers» uit 1981 (geciteerd bij A. Verdoner «Fiscale aspecten van intercompany-pricing in internationaal verband» blz. 230), juist de sterk doorgevoerde geheimhouding een van de kenmerken van een tax-haven land is. De leden van de C.D.A.-fractie vroegen hoe naar het oordeel van de bewindsman de omkering van de bewijslast effect kan hebben in een situatie waarbij de zuster-/moedermaatschappij geen medewerking wenst te geven of ingevolge een wettelijke bepaling niet kan geven. Dit, nu gelet op de wetsgeschiedenis (Handelingen 2e Kamer 1957–1958 blz. 870-871) aangenomen moet worden dat ingeval schuld ontbreekt van een omkering van de bewijslast geen sprake kan zijn.

De leden van de C.D.A.-fractie vroegen hoe vaak per jaar aan de belastingadministratie van een Verdragsland inlichtingen worden gevraagd en binnen welke termijn deze inlichtingen worden verkregen. Zijn er landen waarbij van een extra lange duur sprake is? Deze leden vroegen tevens of onverlet deze mogelijkheid niet de voorkeur verdient een regelgeving in de lijn van die van de V.S.: omkering van de bewijslast indien door de belastingplichtige binnen een bepaalde termijn niet de nodige gegevens uit het buitenland worden verstrekt.

Met de Raad van State kwam de P.v.d.A.-leden het standpunt dat het wetsvoorstel niet onrechtmatig is zeer wel verdedigbaar voor. Zij betrokken hierbij tevens de al in andere OESO-landen bestaande regelingen, die in vele gevallen eenzelfde strekking blijken te hebben als het wetsvoorstel. In het advies van de Commissie is te weinig concrete aandacht besteed aan de concurrentie: het vaststellen van de binnenlandse belastingplicht.

De P.v.d.A.-leden meenden daarentegen dat de uitzondering die wordt gemaakt voor verdragslanden waarmee een adequaat inlichtingenartikel is overeengekomen een nadere motivering behoeft.

In de eerste plaats ontstaat daardoor het formele verschil binnen de groep landen waarmee een investeringsbeschermingsovereenkomst gesloten is, hoewel in de memorie van toelichting naar het oordeel van deze leden adequaat is aangegeven dat dit geen materieel ongelijke behandeling van gelijke situaties oplevert. De argumentatie dat artikel 47 a gelet op het belastingverdrag geen toepassing vindt, is in dit verband echter niet sterk. In deze – meest voorkomende gevallen – zou dan de vraag reteren naar de strijdigheid tussen afgesloten belasting-

verdragen en investeringsbeschermingsovereenkomsten, tenzij de inlichtingenuitwisseling in deze gevallen een beperkter karakter zou dragen.

Daarmee rijst een tweede vraag omdat niet uitgesloten mag worden dat dit het geval is, ook al is het in het verdrag opgenomen artikel «adequaat». De Commissie stelt dit vraagstuk in punt 5 van haar advies aan de orde. Dat het wetsvoorstel op gespannen voet zou staan met het beleid wordt in de memorie van toelichting bestreden met de verwijzing naar het verschil tussen het vragen van inlichtingen aan de bevoegde autoriteit en de onderworpenheid van een Nederlandse belastingplichtige aan de informatieverplichting. De leden van de P.v.d.A.-fractie achtten het zeer merkwaardig dat de memorie van toelichting niet ingaat op het verschil in positie dat hieruit in de praktijk kan ontstaan, terwijl het wetsvoorstel juist beoogt aan een ongelijke behandeling een eind te maken. De bevoegde autoriteit kan zich immers beroepen op excepties (bescherming bedrijfsgeheimen; openbare orde); de belastingplichtige niet. Deze leden zagen voorts nog onvoldoende grond in de benadering van een Nederlandse belastingplichtige enig verschil te maken. Ook uit een oogpunt van efficiënte informatie-vergaring zou de directe aanpak die het wetsvoorstel biedt de voorkeur verdienen. Uit bijlage 2 hadden zij ook niet de indruk verkregen dat andere OESO-landen die soortgelijke informatieverplichtingen opleggen als het wetsvoorstel een onderscheid maken tussen wel- en niet-verdragstaken.

Hier komt bij dat de praktijk volgens de P.v.d.A.-leden aangeeft dat een overeengekomen verdragsartikel (dat volgens het wetsvoorstel voor de werkingssfeer ervan bepalend is) niet alles zegt. De uitvoeringspraktijk van het desbetreffende land is minstens zo essentieel. Met name het wederkerigheidsbeginsel kan een vrij forse rem op inlichtingen-uitwisseling inhouden. En ten opzichte van Curaçao bij voorbeeld blijken van er nog steeds problemen te bestaan in de bereidheid snel en efficiënt informatie te verschaffen.

Dat zou worden afgeweken van het door Nederland gevoerd beleid ten opzichte van vreemde wetgeving met extraterritoriale effecten wordt in de memorie van toelichting naar het oordeel van de P.v.d.A.-leden met betrekking tot het Californische voorbeeld bevredigend weerlegd. De Commissie heeft ter zake te weinig stilgestaan bij het grote verschil in situatie. In de memorie van toelichting wordt niet ingegaan op de andere door de Commissie genoemde voorbeelden. Deze leden vroegen dat alsnog te doen.

De P.v.d.A.-leden plaatsten een vraagteken bij het voorstel op voorhand geen strafsancie te stellen bij buitenlandse wettelijke bepalingen die medewerking aan het verstrekken van inlichtingen verhinderen en als dan de administratieve rechter te laten oordelen. Allereerst vroegen zij of ook andere OESO-landen een dergelijke bepaling in de wet opgenomen hebben en welke betekenis de staatssecretaris toekent in dit verband aan de in bijlage 2 vermelde uitspraak van het Deutsche Bundesfinanzhof dat zo'n buitenlandse bepaling de inlichtingenplicht niet terzijde doet stellen. Voorts wordt in de memorie van toelichting gewag gemaakt van de mogelijkheid dat zo'n verbod er kennelijk op gericht is om de met internationaal aanvaarde beginselen overeenstemmende belastingheffing van andere landen te belemmeren. Dat een verdergaande aanpassing van het voorstel een beleidsmatige bescherming zou geven aan tax havens stond ook voor de P.v.d.A.-leden vast, maar zij stelden de vraag of niet het huidige voorstel reeds een te grote bescherming ervan biedt. Is bekend welke landen wetgeving kennen waarop belastingplichtigen met vrucht kunnen proberen een beroep te doen? En kan worden aangegeven waarom het nodig is op grond van de redenering uit de memorie van toelichting («zich in landen begeven met wetgeving waardoor zo'n conflict wordt opgeroepen» etc.) het normale regime voor deze landen toch in betekenende mate te doorbreken?

De P.v.d.A.-leden wilden tegen de achtergrond van het bovenstaande een groot vraagteken plaatsen bij de aankondiging van het voornemen de aanschrijving van 12 augustus 1985 aan te passen door alsnog een beperking aan te brengen tot landen waarmee geen belastingverdrag met een adequaat inlichtingenartikel is afgesloten.

De Commissie van advies meent in punt 6 dat het niet uitgesloten is dat het een buitenlandse dochter naar lokaal recht verboden kan zijn de gevraagde informatie te verschaffen. Een aanpassing op dit punt van de aanschrijving wordt evenwel in de memorie van toelichting niet gemeld. Terecht meent de Commissie naar het oordeel van de P.v.d.A.-leden dat van een principieel verschil met de door het wetsvoorstel bestreken situatie geen sprake is. De P.v.d.A.-leden stelden op grond hiervan de vraag of het niet beter zou zijn ten eerste de beperking uit het wetsvoorstel te schrappen in verband met de vereiste van gelijke behandeling en ten tweede de informatieplicht voor Nederlandse moeders uitdrukkelijk in de wet te regelen.

De P.v.d.A.-leden vroegen of de informatie-artikelen in de verdragen niet te beperkt zijn zodat artikel 47a AWR ook voor verdragslanden zou moeten gelden, mede gezien de geldende termijnen voor het opleggen van aanslagen en het lange tijdsverloop tot er inlichtingen verstrekt worden onder de verdrags-informatie artikelen. Zien deze leden het goed dat er ook nog een complicatie bestaat wanneer ter behoud van recht een navorderingsaanslag opgelegd is dat de later verkregen informatie door de rechter als onbevoegdlijk verkregen zou kunnen worden aange-merkt (verg. BNB 1988/169)? Zij vroegen of de informatie verkregen onder toepassing van een inlichtingenartikel uit een verdrag ook kan worden gebruikt in het kader van de boete bij navordering, gelet op het «strafrechtelijke karakter» van de fiscale boete.

De P.v.d.A.-leden vroegen naar de inhoud van het begrip «vennootschap met in aandelen verdeeld kapitaal» en of deze inhoud spoort met het in het wetsvoorstel herziening van de deelnemingsvrijstelling besproken begrip.

De leden van de V.V.D.-fractie vroegen een reactie van de regering op de vrees van VNO/NCW dat de Nederlandse voorgestelde wetgeving via een omweg zou kunnen leiden tot grote schade voor het Nederlandse bedrijfsleven indien gevoelige informatie in verkeerde handen terecht komt. In dit verband verwezen zij naar de conclusie onder 5.1 van de Commissie van Advies inzake Volkenrechtelijke Vraagstukken, waarin wordt gesproken van een «opmerkelijk verschil» tussen het onderhavige wetsvoorstel en regelingen inzake informatieverschaffing tussen fiscale autoriteiten van verschillende landen. De regelingen kennen over het algemeen meer of minder omschreven excepties bij voorbeeld ter bescherming van bedrijfsterreinen. Daarmee vergelijkbare excepties ontbreken in het wetsvoorstel. Eerdergenoemde commissie noemt dit «weinig bevredigend». Ook ten aanzien van dit element stelden de leden van de V.V.D.-fractie een reactie op prijs. De leden van de V.V.D.-fractie waren van oordeel dat VNO en NCW in hun brief van 7 april 1989 inzake het onderhavige wetsvoorstel (waarvan de staatssecretaris van Financiën een afschrift heeft ontvangen) onder punt 3 een aantal interessante beschouwingen wijden aan hun (VNO/NCW) stelling dat het wetsvoorstel in feite een indirecte vorm van «treaty override» inhoudt. Gelet op het fundamentele belang van de duidelijkheid van de Nederlandse positie terzake, mede in verband met de mogelijke effecten daarvan op momenteel plaatsvindende verdragsonderhandelingen, zagen de leden van de V.V.D.-fractie gaarne een uitvoerige reactie terzake van de regering tegemoet.

De leden van de fractie van D66 vroegen de regering of deze kennis

had genomen van de advertenties in de kranten in het oosten van het land, waarin wordt geadverteerd met spaarrekeningen in Duitsland en Luxemburg. De aan het woord zijnde leden vroegen de regering in hoeverre Nederlanders die hun spaargelden in Luxemburg onderbrengen, door onderhavig wetsvoorstel gedwongen kunnen worden om de belastinginspecteur gegevens over hun rekening te overleggen. Kunnen belastingplichtigen zich via de administratieve rechter nu beroepen op de wetgeving in Luxemburg en niet voldoen aan de eis om meer informatie van belastinginspecteur?

### **Artikelen**

#### *Artikel I, onderdeel C*

De P.v.d.A.-leden vroegen naar een reactie van de regering op het voorstel uit de brief van VNO en NCW van 7 april jl. over het wetsvoorstel 21 034, om artikel 47a AWR zelfstandig te redigeren opdat het daarmee duidelijk zou zijn dat het alleen mogelijk is te vragen naar inlichtingen die van belang zijn voor de belastingheffing van de Nederlandse onderneming.

De voorzitter van de commissie,  
Joekes

De griffier voor dit verslag,  
Coenen