

25087 Internationaal fiscaal (verdrags)beleid

Nr. 347 Brief van de staatssecretaris van
Financiën

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 9 mei 2025

Met deze brief geef ik – op verzoek van uw Kamer¹ – een reactie op het artikel “Miljardenomzet van Nederlandse Tesla BV levert onze schatkist weinig op” van Follow the Money van 12 april 2025. Zoals bij u bekend kan ik vanwege de fiscale geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de AWR niet ingaan op individuele fiscale dossiers. Ik laat de bewoordingen en kwalificaties met betrekking tot deze belastingplichtige in het artikel aan Follow The Money. Ik zal wel meer algemeen reageren. Hiertoe zal ik los van de casus eerst stilstaan bij de maatregelen die de afgelopen jaren zijn genomen om belastingontwijking te bestrijden en zal ik een aantal van de maatregelen uitlichten. Vervolgens zal ik ingaan op het internationale systeem van verrekenprijzen aan de hand waarvan zakelijke vergoedingen tussen gelieerde partijen worden vastgesteld (*transfer pricing*). Tot slot zal ik een toelichting geven op het beleid van de Belastingdienst over het bieden van zekerheid vooraf aan belastingplichtigen (het rulingbeleid met een internationaal karakter), met daarbij in het bijzonder aandacht voor de aanscherping per juli 2019.

Uw Kamer heeft ook gevraagd naar een update met betrekking tot een toezegging inzake de geheimhoudingsplicht. Naar aanleiding van een vraag van het lid Stultiens tijdens de behandeling van het pakket Belastingplan 2025 heb ik een Kamerbrief toegezegd waar wordt ingegaan op doel en strekking van de fiscale geheimhoudingsplicht, het huidige beleid op het gebied van transparantie, internationale aspecten en mogelijkheden tot verruiming.² Ik verwacht deze reactie vóór het zomerreces naar uw Kamer te sturen.

Aanpak belastingontwijking

In de afgelopen jaren zijn zowel op nationaal als internationaal niveau aanzienlijke stappen gezet om belastingontwijking tegen te gaan. Zo zijn de eerste en tweede Europese anti-belastingontwijkingsrichtlijnen (ATAD1 en ATAD2) geïmplementeerd, die onder meer hebben geleid tot beperkingen

¹ Brief van commissie voor Financiën van de Tweede Kamer aan de staatssecretaris van Financiën van 18 april 2025, 2025Z07704/2025D17887.

² Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 86, p. 29.

op het gebied van de renteaftrek en het tegengaan van structuren die gebruik maken van verschillen tussen belastingwetgeving van landen (*mismatches*). Ook is de Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel in werking getreden. Deze wet is erop gericht om mismatches te voorkomen die, in voornamelijk internationale situaties, ontstaan door toepassing van het zakelijkheidsbeginsel en die leiden tot dubbele niet-heffing. Een neerwaartse aanpassing van de winst op grond van het zakelijkheidsbeginsel is niet mogelijk voor zover bij een ander gelieerd lichaam dat bij de transactie betrokken is geen of een lagere corresponderende opwaartse aanpassing in de belastinggrondslag wordt betrokken (zogenoemde 'informeel-kapitaalstructuren').

Sinds 1 januari 2021 heft Nederland een conditionele bronbelasting op rente- en royaltybetalingen aan een gelieerd lichaam dat gevestigd is in een laagbelastende jurisdictie en in misbruiksituaties. Nederland stelt jaarlijks deze laagbelastende jurisdicties vast in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. Hierin zijn landen opgenomen die (i) zijn opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden of (ii) geen winstbelasting dan wel een winstbelasting met een statutair tarief van minder dan 9% hebben. De bronbelasting is per 1 januari 2024 uitgebreid in die zin dat dividenden eveneens onder de reikwijdte van de conditionele bronbelasting zijn gebracht.

Een belangrijke stap in de aanpak van belastingontwijking is bovendien de Wet minimumbelasting 2024. Deze wet en de internationale afspraken die aan die wet ten grondslag liggen beogen te waarborgen dat multinationale en binnenlandse groepen met een geconsolideerde jaaromzet van ten minste € 750 miljoen effectief ten minste 15% belasting over hun winst betalen.

Door onder meer deze maatregelen, in samenhang met de bestaande antimisbruikbepalingen, is het Nederlandse belastingstelsel robuuster gemaakt tegen belastingontwijking. Voor een compleet overzicht van de genomen maatregelen en een analyse van de effectiviteit van die maatregelen verwijs ik naar mijn meest recente monitoringsbrief van 11 december 2024³. Uit deze jaarlijkse monitoring blijkt dat enkele belangrijke maatregelen tegen belastingontwijking inderdaad effectief belastingontwijking verminderen.

Het kabinet blijft vanzelfsprekend alert op nieuwe ontwijkingsstructuren en zal waar nodig passende maatregelen treffen. Daarbij blijft ook aandacht bestaan voor het behouden van een aantrekkelijk vestigingsklimaat en het verminderen van de

³ Kamerstukken II 2024/25, 25 087, nr. 343.

complexiteit van het belastingstelsel, opdat Nederland aantrekkelijk blijft als vestigingsland voor ondernemingen.

Verrekenprijzen

Verrekenprijzen en het arm's-Lengthbeginsel

In het artikel van Follow the Money wordt onder andere aandacht besteed aan het thema verrekenprijzen. Zoals eerder opgemerkt kan en zal ik niet ingaan op de feiten en omstandigheden van de specifieke casus. Wel ben ik bereid om nader in te gaan op de thematiek van verrekenprijzen. Hierbij gaat het om de toepassing van het zogenaamde arm's-lengthbeginsel zoals gecodificeerd in artikel 8b, eerste lid van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969).

In het Nederlandse Verrekenprijsbesluit wordt nadere invulling gegeven aan de toepassing van dit artikel en het daarin opgenomen arm's-lengthbeginsel. Met dit beginsel wordt beoogd dat de voorwaarden en prijzen van transacties tussen gelieerde entiteiten niet afwijken van de voorwaarden en prijzen die tussen ongelieerde entiteiten zouden zijn overeengekomen in vergelijkbare omstandigheden. Het zou daarom in beginsel niet moeten uitmaken voor de te realiseren winst of een bepaalde transactie plaatsvindt tussen gelieerde entiteiten die deel uitmaken van een multinationalaal concern of tussen entiteiten die niet aan elkaar gelieerd zijn.

Tussen landen bestaat er overeenstemming omtrent het arm's-lengthbeginsel zoals dat is opgenomen in artikel 9 van zowel het OESO- als het VN-modelverdrag waarop zo goed als alle bilaterale belastingverdragen zijn gebaseerd. De toepassing van het arm's-lengthbeginsel is nader uitgewerkt in de breed geaccepteerde en toegepaste OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen. De OESO-richtlijnen zijn niet zelfstandig opgenomen in de Nederlandse wet. In het Verrekenprijsbesluit worden de OESO-richtlijnen aangemerkt als een passende uitleg en verduidelijking van artikel 8b Wet Vpb 1969.⁴ Op een aantal punten laten de OESO-richtlijnen echter ruimte voor een eigen invulling. Op een aantal andere punten vraagt de praktijk om een verduidelijking van de OESO-richtlijnen. Het Verrekenprijsbesluit geeft op deze punten inzicht in de Nederlandse standpunten en heft waar mogelijk bestaande onduidelijkheden op.

⁴ Besluit van 1 juli 2022, nr. 2022-0000139020, Stcrt, 2022, nr. 16885.

Het arm's-lengthbeginsel is een beginsel dat erop gericht is om de winst binnen een concern te verdelen op basis van de functionaliteit van de verschillende entiteiten binnen een concern. Daarbij wordt gekeken naar de door de entiteit uitgeoefende functies, de daarbij gebruikte activa en de gelopen risico's. Als gevolg hiervan zal de te belasten winst een relatie hebben met de aard, omvang en complexiteit van de activiteiten. Ter illustratie: een entiteit waar veel complexe activiteiten plaatsvinden en omvangrijke risico's worden gelopen zal naar verwachting een hogere belastbare winst realiseren dan een entiteit waarbij minder complexe activiteiten worden uitgeoefend en handelt op basis van strikte instructies van een andere entiteit.

Het gevolg hiervan is dat de gerealiseerde omzet in een entiteit weinig zegt over de hoeveelheid winst die aan een entiteit binnen een concern toekomt. Zo zal bijvoorbeeld een entiteit dat in de laatste schakel in de waardeketen van een concern zit en dat verkoopt aan de ongelieerde afnemers mogelijk een relatief hoge omzet hebben. Dit wil echter nog niets zeggen over de (op basis van het arm's-lengthbeginsel) te realiseren winst, want daarvoor wordt gekeken naar de functionaliteit van de entiteit. Dus indien de laatste schakel beperkte (verkoop)activiteiten uitoefent zal de winst van die onderneming doorgaans ook beperkt zijn. Een hoge omzet zal in zo'n geval namelijk gepaard gaan met een hoge kostprijs die betaald moet worden aan andere (gelieerde) entiteiten. Dat kan gaan om de kostprijs van het product, maar bijvoorbeeld ook om royalty's die betaald worden voor het gebruik van een merknaam. Net als bij transacties tussen ongelieerde entiteiten zullen dergelijke kosten ook bij gelieerde entiteiten onderdeel uitmaken van de winstberekening. Door het betalen van zakelijke prijzen aan de juiste entiteiten binnen het concern krijgen de entiteiten die op basis van hun functies, activa en risico's verantwoordelijk zijn voor de gecreëerde waarde van het product of dienst ook hun daarbij passende arm's-lengthbeloning.

Belastingdiensten zullen op basis van een analyse van de geconstateerde transacties tussen de gelieerde entiteiten onderzoeken of de gehanteerde prijzen van deze transacties overeenkomen met soortgelijke transacties tussen ongelieerde entiteiten die opereren onder vergelijkbare omstandigheden. Indien deze prijzen afwijken kan de Nederlandse belastingdienst, maar ook buitenlandse belastingdiensten, een correctie aanbrengen. De Nederlandse belastingdienst zal dit doen op basis van artikel 8b van de Wet Vpb 1969.

Het BEPS-project en verrekenprijzen

Belastingontwijking in het kader van verrekenprijzen kan zich voordoen indien met verrekenprijzen winst verschoven wordt naar landen waar de winst niet hoort te vallen. In de definitieve rapporten van het project *Addressing Base Erosion & Profit Shifting* (hierna: “BEPS-project”), die de OESO op verzoek van de G20 heeft opgesteld, is veel aandacht voor verrekenprijzen.

Het BEPS-project had als één van zijn doelstellingen het koppelen van belastingheffing aan waardecreatie (het uitoefenen van functies, de beheersing van de daarmee gepaard gaande risico’s en het gebruik van activa teneinde waarde toe te voegen). Met het BEPS-rapport zijn de OESO-richtlijnen aangepast op een aantal belangrijke gebieden waaronder de toerekening van opbrengsten uit immateriële activa en de allocatie van risico’s.

Kort gezegd is het niet doorslaggevend waar een bedrijf contractueel het eigendom van (immateriële) activa heeft neergelegd of waar risico’s op papier worden gelopen, maar wordt de winsttoerekening vooral gebaseerd op de plaats waar de relevante waardecreërende functionaliteit wordt uitgeoefend. Hiermee wordt willekeurige allocatie van opbrengsten van immateriële activa aan functiearme of functieloze vennootschappen in laagbelastende landen tegengegaan.

In het artikel van Follow the Money wordt gesteld dat bij de beoordeling van de verrekenprijzen door belastingdiensten onder meer gekeken moet worden bij welke entiteiten de risico’s liggen. Dat klopt. In de analyse van de verrekenprijzen is de toedeling van de risico’s tussen de entiteiten dan ook een wezenlijk onderdeel. Door toepassing van het arm’s-lengthbeginsel wordt voorkomen dat binnen een multinationalaal concern risico’s willekeurig verdeeld kunnen worden ongeacht welke activiteiten worden uitgeoefend. Indien de risico-allocatie niet correct is, is er aanleiding voor de Belastingdienst om de risicoverdeling ter discussie te stellen. Dit kan gevolgen hebben voor de prijsstelling van de transacties en zo de belastbare winst beïnvloeden.

In zijn algemeenheid kan gesteld worden dat een entiteit met beperkte risico’s een beperkte en stabiele (routinematige) beloning krijgt en een entiteit die veel risico’s loopt een hogere beloning zal verwachten. De laatste partij zal daarentegen ook het gevolg ondervinden dat, indien de risico’s daadwerkelijk tot uiting komen, de negatieve consequenties van de betreffende risico’s ook bepalend zijn voor de hoogte van de winst.

Het kabinet heeft de aanpassingen van de OESO-richtlijnen gesteund in het kader van het voorkomen van winstverschuiving.

De huidige discussie over het arm’s-Lengthbeginsel

Op dit moment staat het arm's-lengthbeginsel internationaal niet ter discussie als een beginsel ter bepaling van de voorwaarden en prijzen van transacties tussen gelieerde entiteiten.

Meer algemeen vinden er vanwege diverse redenen discussies plaats tussen landen in internationale fora (zoals de OESO, de Verenigde Naties en de EU) over de vraag of de regels omtrent winstverdeling tussen landen aanpassing behoeven. Te denken valt hierbij onder andere aan de discussies die in het Inclusive Framework van de OESO worden gevoerd over Pijler 1. Pijler 1 betreft onder andere een herverdeling van heffingsrechten over een deel van de winsten van de grootste en meest winstgevende multinationals. Landen waar bedrijven veel afnemers of gebruikers hebben, zouden op basis van Pijler 1 extra heffingsrechten krijgen. Ook Pijler 1 beoogt een systeem bovenop de bestaande regels waaronder het arm's-lengthbeginsel. Het kabinet is van mening dat het beginsel, mits goed toegepast, zal leiden tot een juiste winsttoedeling binnen het concern en is bereid om in de internationale fora constructief mee te denken over een verbetering van de richtlijnen die behulpzaam zijn bij de interpretatie van het beginsel.

Nederland heeft zich in deze discussies altijd constructief opgesteld en zal blijvend bereid zijn om in multilateraal verband na te denken over de gehanteerde beginselen bij de verdeling van de belastbare winst. Een belangrijk doel in deze discussies is om dubbele belasting en dubbele niet-belasting te voorkomen.

Zekerheid vooraf door de Belastingdienst

Daarnaast heeft u gevraagd om in te gaan op het aangescherpte rulingbeleid, waarbij ontwijking van buitenlandse belasting geen hoofddoel mag zijn. De Belastingdienst geeft binnen de kaders van wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen van voorgenomen handelingen of transacties. Zekerheid vooraf vervult niet alleen voor belastingplichtigen, maar ook in het toezicht van de Belastingdienst een waardevolle functie.

Met ingang van 1 juli 2019 is de Nederlandse rulingpraktijk aangescherpt. De wijzigingen zien op zowel de inhoud, het proces, als transparantie. De eisen om zekerheid vooraf te kunnen krijgen zijn hierbij aangescherpt. Een van de aanscherpingen ziet erop dat naast Nederlandse besparing, ook buitenlandse belastingbesparing niet de enige dan wel doorslaggevende reden mag zijn van de rechtshandeling waarvoor zekerheid wordt gevraagd. Behoudens

bepaalde uitzonderingen⁵, wordt daarnaast geen zekerheid vooraf gegeven indien de gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op de fiscale gevolgen van directe transacties met entiteiten die zijn gevestigd in staten die zijn opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.

De Belastingdienst kijkt scherp naar het doel van de specifieke (rechts)handeling waarvoor zekerheid vooraf wordt gevraagd. Dit blijkt ook uit de door de Belastingdienst gepubliceerde anonieme samenvattingen. Hierin wordt een overweging opgenomen of het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting al dan niet de enige dan wel doorslaggevende beweegreden is voor het verrichten van de (rechts)handeling(en).

Voor het bieden van meer transparantie worden sinds juli 2019 geanonimiseerde samenvattingen gepubliceerd van alle toegewezen, afgewezen en ingetrokken verzoeken om vooroverleg met een internationaal karakter. Ook wordt elk jaar, als onderdeel van de jaarrapportage Belastingdienst, inzicht gegeven in de ontwikkelingen van de rullingpraktijk (het jaarverslag rulings met een internationaal karakter⁶). Ook zijn op de website van de Belastingdienst vragen en antwoorden met betrekking tot rulings met een internationaal karakter te raadplegen. Ten slotte verricht een onafhankelijke onderzoekscommissie periodiek een kwalitatief onderzoek naar de door de Belastingdienst afgegeven rulings met een internationaal karakter. De samenvatting en de resultaten van het onderzoek door de onafhankelijke commissie zijn als onderdeel van de Stand van zakenbrief Belastingdienst met uw Kamer gedeeld.⁷ De algemene indruk van de onderzoekscommissie is dat, net als bij de eerdere onderzoeken, de Belastingdienst bij het verstrekken van rulings binnen de kaders van wetgeving, beleid en

⁵ Besluit van 19 december 2023, nr. 2023-0000020007 (Stcrt. 2023, nr. 25745) kent drie uitzonderingen: (i) ontmanteling belastingontwijkende structuur met wegneming belastingontwijkende elementen, (ii) gevraagde zekerheid vooraf heeft betrekking op derdentransacties bij de toepassing van de innovatiebox en de toepassing van de tonnageregeling of op de fiscale gevolgen van derdentransacties bij het sluiten van een APA en (iii) gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op de toepassing van de Wet minimumbelasting 2024 voor zover de gevraagde zekerheid ziet op directe transacties met entiteiten die gevestigd zijn in laagbelastende jurisdicties.

⁶ Kamerstukken II 2023/24, 31 066, nr. 1387, bijlage.

⁷ Kamerstukken II 2024/25, 31 066, nr. 1463, bijlage.

jurisprudentie blijft, zorgvuldig en consciëntieus werkt en het kwalitatieve niveau hierbij hoog ligt.

Tot slot

Indien deze brief nog onvoldoende inzicht biedt, ben ik in aanvulling op het voorgaande graag bereid om verder met uw Kamer van gedachten te wisselen tijdens het commissiedebat Internationale fiscaliteit en voor zover nog gewenst een technische briefing te laten geven door mijn ambtenaren.

De staatssecretaris van Financiën,
T. van Oostenbruggen