

Vergaderjaar 2016–2017

34 566

Parlementaire ondervragingscommissie Fiscale constructies

Nr. 3

BRIEF VAN DE PARLEMENTAIRE ONDERVRAGINGSKOMMISSIE FISCALE CONSTRUCTIES

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 5 juli 2017

De Parlementaire ondervragingscommissie Fiscale constructies biedt u hierbij het verslag «Papieren werkelijkheid» aan van de parlementaire ondervraging die zij op grond van de haar op 11 oktober 2016 gegeven opdracht (Kamerstuk 34 566, nr. 2) heeft uitgevoerd. De verslagen van de verhoren die onder ede hebben plaatsgevonden, zijn als bijlage toegevoegd¹.

De voorzitter van de commissie,
Nijboer

De griffier van de commissie,
Tielens-Tripels

¹ Kamerstuk 34 566, nr. 4



*De leden van de parlementaire ondervragingscommissie fiscale constructies in de enquête zaal
C.J.L. van Dam, R.M. Leijten, E.E.W. Bruins, H. Nijboer, J.M. Paternotte, T.M.T van der Lee*



*Foto van de leden en de staf van de parlementaire ondervragingscommissie fiscale constructies
Van links naar rechts: E.E.W. Bruins, J.M. Paternotte, P.F.L.M. Tielens-Tripels, H. Nijboer, R.M. Leijten, C.J.L. van Dam, M. Bilgin-Öncü, T.M.T. van der Lee, C. van den Bor, E.J.M. van de Laar, J.F.C. Freriks, N.A.C.M. Podt-van Ulden*

Inhoudsopgave

1. Verslag	6
1.1 Onderzoeksaanpak	6
1.2 Hoofdthema's van de ondervraging	9
1.3 Belangrijkste bevindingen van de commissie: Papieren werkelijkheid	18
2. Verantwoording	22
2.1 Voortraject	22
2.2 Parlementaire ondervraging	22
2.3 Contouren onderzoeksvoorstel	24
2.4 Uitvoering onderzoek	24
2.5 Keuze te verhoren personen	26
2.6 Samenstelling commissie	26
2.7 Samenstelling staf	27
2.8 Klankbordgroep	27

1. Verslag

1.1 Onderzoeksaanpak

Op 11 oktober 2016 heeft de Tweede Kamer het onderzoeksvoorstel voor de parlementaire ondervraging naar fiscale constructies aangenomen (Handelingen II 2016/17, nr. 10, item 13). Op 14 december 2016 vond de constituerende vergadering van de Parlementaire ondervragingscommissie Fiscale constructies (hierna: commissie) plaats. Tot maart 2017 hebben de toenmalige leden van de commissie enkele besloten gesprekken gevoerd met deskundigen. In maart 2017 waren er landelijke verkiezingen, waardoor de samenstelling van de commissie veranderde. Naast de voorzitter Nijboer (PvdA) en ondervoorzitter Van der Lee (GroenLinks) bestond de uiteindelijke commissie uit de leden Bruins (ChristenUnie), Van Dam (CDA), Leijten (SP) en Paternotte (D66).

Zoals vastgesteld in het onderzoeksvoorstel richt de parlementaire ondervraging zich op twee afzonderlijke kwesties, te weten:

- A) het doorsluizen van kapitaal via in Nederland gevestigde doelvennootschappen zonder noemenswaardige reële economische activiteit in Nederland («brievensbusfirma's»),
- B) het wegsluizen van particuliere vermogens naar in het buitenland gevestigde doelvennootschappen, met de bedoeling deze aan het oog van de fiscus te onttrekken.

De hoofdvraag van de ondervraging luidt:

In hoeverre dragen doelvennootschappen in binnen- en buitenland bij aan maatschappelijk ongewenste fiscale praktijken en op welke wijze kan dit worden voorkomen?

De hoofdvraag is uitgewerkt in de volgende onderzoeksvragen:

1. Met welk doel worden doelvennootschappen in Nederland opgericht? Welke toegevoegde waarde heeft deze sector voor de economie? In hoeverre bestaan er integriteitsrisico's met betrekking tot doelvennootschappen?
2. Welke verplichtingen hebben trustkantoren met betrekking tot de doelvennootschappen die zij beheren en waar zij domicilie aan verlenen? In hoeverre komen trustkantoren hun verplichtingen na? Hoe ver reikt de verantwoordelijkheid van trustkantoren met betrekking tot concerns waar de doelvennootschap onderdeel van uit maakt? Wat is de reikwijdte van de bestuurdersaansprakelijkheid met betrekking tot doelvennootschappen die door trustkantoren worden bestuurd?
3. Welke rol spelen trustkantoren, belastingadviseurs en vermogensbeheerders in het faciliteren van structuren die doelbewust worden ingezet om particuliere vermogens aan het zicht van de autoriteiten te onttrekken?
4. Hebben de Nederlandse autoriteiten voldoende mogelijkheden om het toezicht op doelvennootschappen goed uit te voeren en om eventuele belastingontduiking en -ontwijking effectief aan te pakken?

De commissie is van mening dat de verhoren goed inzicht hebben opgeleverd in bovengenoemde vragen. Paragraaf 1.2 bevat een korte samenvatting van de hoofdthema's die tijdens de openbare verhoren naar voren zijn gekomen. De belangrijkste bevindingen van de commissie zijn opgenomen in paragraaf 1.3.

Openbare verhoren

De openbare verhoren vonden plaats in de periode van 7 juni tot en met 16 juni 2017. In 23 verhoren zijn in totaal 27 personen gehoord. Het verhoorschema is opgenomen in box 1. Zoals in het instrument parlementaire ondervraging ligt besloten, vormden de verhoren de kern van het onderzoek van de commissie.

Tijdens de verhoren heeft de commissie onderscheid gemaakt tussen deskundigen en getuigen.² De eerste verhoordagen (7 tot en met 9 juni 2017) stonden in het teken van deskundigen, die vanuit hun praktijkervaring of academische achtergrond de onderzoeksthema's voor een breder publiek inzichtelijk maakten.³ Nadat veel belangrijke aspecten van het opzetten van fiscale constructies door de deskundigen waren verduidelijkt, werden de relevante spelers daarbij als getuige gehoord. Met de getuigen werd ingegaan op hun praktijkervaring met het opzetten en faciliteren van fiscale constructies en hun rol en verantwoordelijkheden daarbij.⁴

Leeswijzer verslagen van de verhoren

De verslagen van de verhoren zijn als bijlage opgenomen⁵. Het beeldmateriaal van de verhoren is te vinden op <https://debatgemist.tweedekamer.nl>.

De commissie is van oordeel dat de opgedane inzichten tijdens de verhoren nuttig zijn bij de behandeling van aankomende wetgeving (zie voor een overzicht hiervan box 3). De stenografische verslagen van de verhoren zijn als bijlage opgenomen. Na het zomerreces 2017 zal de commissie een leeswijzer bij deze verslagen aanbieden. In deze leeswijzer zal per relevant wetsvoorstel worden aangegeven waar in de verslagen de daarvoor relevante materie aan bod komt. Een vergelijkbare leeswijzer zal worden opgesteld voor de behandelde thema's tijdens de verhoren. Beide leeswijzers zijn bedoeld ter verdere ondersteuning van de wetgevende taak van de Tweede Kamer, met name waar het gaat om fiscale- en toezichtswetgeving.

² Het formele verschil zit in het afleggen van de eed of belofte. Een deskundige legt de eed of de belofte af dat hij zijn verslag onpartijdig en naar beste weten zal uitbrengen. Een getuige legt de eed of belofte af dat hij de gehele waarheid en niets dan de waarheid zal zeggen.

³ Het verhoor met de heer Elias op 9 juni 2017 vormt een uitzondering, omdat hij als getuige is gehoord.

⁴ Het verhoor met de heer Van Mourik op 13 juni 2017 is een uitzondering, omdat hij als deskundige is gehoord.

⁵ Raadpleegbaar via www.tweedekamer.nl.

Box 1 Verhoorschema ondervragingscommissie

Dag 1: woensdag 7 juni 2017

Thema: Fiscale constructies: grondslaguitholling, de omvang van offshore vermogen en geldstromen, het afzonderen van particuliere vermogens

Joris-Jan Leenman: voorzitter Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering van de Belastingdienst (opgeroepen als deskundige) en Ben van den Berg: lid van de Coördinatiegroep Taxhavens en concernfinanciering van de Belastingdienst (opgeroepen als deskundige).

Jan van Koningsveld: directeur van het Offshore Kenniscentrum (opgeroepen als deskundige).

Ron van de Klashorst: voorzitter van de Coördinatiegroep Constructiebestrijding van de Belastingdienst (opgeroepen als deskundige) en Robert-Jan Roerink: lid van de Coördinatiegroep Constructiebestrijding van de Belastingdienst (opgeroepen als deskundige).

Dag 2: donderdag 8 juni 2017

Thema: Bevindingen Panama Papers, de regelgeving waar trustkantoren aan moeten voldoen, tekortkomingen van trustkantoren en de rol van het Openbaar Ministerie bij het bestrijden van fiscale constructies

Jan Kleinnijenhuis: economieredacteur Trouw (opgeroepen als deskundige) en Siem Eikelenboom: onderzoeksjournalist bij het Financieele Dagblad (opgeroepen als deskundige).

Willemieke van Gorkum: directeur Toezicht horizontale functies en integriteit bij de Nederlandsche Bank (opgeroepen als deskundige).

Thomas Bosch: Officier van Justitie en landelijk coördinerend officier fraude van het Functioneel Parket (opgeroepen als deskundige).

Dag 3: vrijdag 9 juni 2017

Thema: Belastingontwijking vanuit een wetenschappelijk perspectief, transparantie over fiscale constructies en de rol van trustkantoren bij fiscale constructies

Jan Vleggeert: universitair hoofddocent belastingrecht aan de Universiteit Leiden (opgeroepen als deskundige).

Anne Scheltema Beduin: Executive director Transparency International Nederland (opgeroepen als deskundige) en Fritz Streiff: Project and Research Officer Transparency International Nederland (opgeroepen als deskundige).

Gregory Elias: chairman United Trust Curacao en bestuurder United Trust International Holdings B.V. (opgeroepen als getuige).

Dag 4: maandag 12 juni 2017

Thema: Fiscale structuren voor bedrijven

Jan Favié: bestuurder en algemeen directeur van de Promogroup B.V. en U2 Limited (opgeroepen als getuige).

Bartjan Zoetmulder: belastingadviseur en lid van het vastgoedteam bij Loyens & Loeff; voorzitter van de NOB-kerngroep Nederland Investeringsland (opgeroepen als getuige).

Ronald Posthumus: Business Unit Director bij Vistra Netherlands en voormalig bestuurder bij Alter Domus (opgeroepen als getuige).

Dag 5: dinsdag 13 juni 2017

Thema: De rol van het notariaat bij fiscale constructies

Martin Jan van Mourik: emeritus hoogleraar notarieel recht en privaatrecht aan de Universiteit Leiden en de Radboud Universiteit Nijmegen; voormalig notaris (opgeroepen als deskundige).

Dag 6: woensdag 14 juni 2017

Thema: Werkwijze van en samenwerking tussen trustkantoren en belastingadviseurs

Dick Niezing: Managing Director Intertrust Netherlands (opgeroepen als getuige).

John Graham: partner bij Graham Smith & Partners en bestuurder Greyfriars Management Services (opgeroepen als getuige).

Dag 7: donderdag 15 juni 2017

Thema: Fiscale constructies voor vermogende particulieren en bedrijven

Renate de Lange: partner Tax and Human Resource Services bij PwC (opgeroepen als getuige)

Huug Braamskamp: Managing Director bij Citco Nederland B.V. (opgeroepen als getuige).

Ruben Freudenthal: partner en belastingadviseur Private Clients bij Mazars en hoogleraar Belastingrecht aan de Rijksuniversiteit Groningen (opgeroepen als getuige).

Philippe Mol: Chief Commercial Officer en Director Private Office bij Van Lanschot Bankiers (opgeroepen als getuige).

Dag 8: vrijdag 16 juni 2017

Thema: Rol van trustkantoren en belastingadviseurs bij fiscale constructies en het toezicht op de trustsector

Toine Manders: voormalig directeur van het Haags Juristen College (opgeroepen als getuige).

Frank Sonsma: directeur Alea Management (opgeroepen als getuige).

Guus Poelen: founding partner Infintax (opgeroepen als getuige).

Frank Elderson: directeur toezicht pensioenfondsen, toezicht horizontale functies en integriteit, juridische zaken en nationale resolutie-autoriteit bij De Nederlandsche Bank (opgeroepen als getuige)

1.2 Hoofdthema's van de ondervraging

De informatie die de commissie uit de verhoren heeft verkregen is hieronder geclusterd in zes onderwerpen.

Rol trustkantoren bij doelvennootschappen en grondslaguit-holling

Tijdens de verhoren is bevestigd dat buitenlandse bedrijven zich vaak mede om fiscale redenen in Nederland vestigen. De deelnemingsvrijstelling, het ontbreken van bronbelasting op rente en royalty's en het grote aantal belastingverdragen maken Nederland in fiscaal opzicht een aantrekkelijk vestigingsland. Verschillen tussen belastingstelsels resulteren erin dat met behulp van constructies minder belasting kan

worden betaald, om legitieme redenen (zoals het voorkomen van dubbele heffingen) en niet-legitieme redenen (zoals dubbele niet-heffing). Als buitenlandse bedrijven zich in Nederland vestigen, kan dit leiden tot grondslaguitholling in het buitenland (minder belastingafdracht).

Om officieel in Nederland gevestigd te kunnen zijn, moeten bedrijven voldoen aan minimale substantie-vereisten (vaak *substance* genoemd). Daarbij gaat het bijvoorbeeld om het houden van bestuursvergaderingen in Nederland en het hebben van een adres in Nederland. Een belangrijke taak van trustkantoren is het voldoen aan deze vereisten, zodat de bedrijven die zij beheren op papier voldoende «substantie» in Nederland hebben en daarmee in Nederland gevestigd zijn. Trustkantoren kunnen bijvoorbeeld een adres leveren aan buitenlandse bedrijven of optreden als bestuurder voor vennootschappen. Bedrijven die dergelijke trustdiensten afnemen van trustkantoren worden doelvennootschappen genoemd.⁶ Uit onderzoek blijkt dat in 2011 een bedrag van ongeveer 4.000 miljard euro door in Nederland gevestigde vennootschappen stroomde.⁷

Tijdens de verhoren zijn trustkantoren bevestigd op hun rol als poortwachter op grond van de Wet toezicht trustkantoren (Wtt) en de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft). De poortwachtersrol brengt onder andere met zich dat trustkantoren cliëntenonderzoek moeten uitvoeren voordat zij diensten kunnen verlenen. Zij moeten, met andere woorden, weten wie hun cliënt is. Een belangrijk aspect van het cliëntenonderzoek is het achterhalen van de uiteindelijke begunstigde van de structuur die via het trustkantoor wordt uitgevoerd. Vooral bij ingewikkelde fiscale constructies die via verschillende entiteiten in het buitenland lopen, kan dit lastig zijn. Ook zijn trustkantoren verplicht onderzoek te doen naar de herkomst en de bestemming van het vermogen en het doel van de structuur die opgezet moet worden. Daarnaast zijn zij verplicht ongebruikelijke transacties te melden.

In de aangekondigde Wet toezicht trustkantoren 2018⁸ neemt het begrip «maatschappelijke betamelijkheid» een belangrijke rol in. Dit begrip moeten trustkantoren zelf invullen. Ook wordt van trustkantoren verwacht dat zij zelf invulling geven aan het begrip agressieve belastingplanning. Trustkantoren hebben tijdens de verhoren aangegeven dat het hen zou helpen indien de invulling wordt verduidelijkt door de toezichthouder of de wetgever.

⁶ Trustkantoren kunnen daarnaast ook niet-doelvennootschappen als klant hebben.

⁷ M. Kerste, B. Baarsma, J. Weda, N. Rosenboom, W. Rougoor, P. Risseeuw, «Uit de schaduw van het bankwezen», SEO Economisch Onderzoek. 2013. p.10. De in dit rapport genoemde 4.000 miljard euro heeft betrekking op bijzondere financiële instellingen. Bijzondere financiële instellingen zijn vennootschappen met een buitenlandse aandeelhouder die zich vooral bezig houden met het ontvangen van geld uit en uitbetalen van geld aan het buitenland. Ongeveer 75% van de bijzondere financiële instellingen zijn klant van een trustkantoor en kunnen daarom worden aangemerkt als doelvennootschappen. Er zijn veel meer doelvennootschappen dan bijzondere financiële instellingen. Het is niet bekend hoeveel geld door deze overige doelvennootschappen stroomt.

De financiële transacties van bijzondere financiële instellingen worden wel ingeschat op 8.000 miljard euro. In feite gaat het hier om een dubbeltelling, omdat de inkomende en uitgaande stromen bij elkaar worden opgeteld. Beide zijn ongeveer even groot en bedragen 4.000 miljard euro.

⁸ De consultatiefase van deze wet is inmiddels afgerond. De wet moet nog bij de Kamer worden ingediend.

Vermogende particulieren

Nederlandse vermogende particulieren kunnen ervoor kiezen hun vermogen onder te brengen in een buitenlandse rechtsvorm. Het gaat hier om zogenaamde afgezonderde particuliere vermogens (APV's). Gebruikte rechtsvormen hiervoor zijn bijvoorbeeld de Angelsaksische trust en de Stichting Particulier Fonds die op Curaçao wordt gebruikt. Bij deze structuren kunnen buitenlandse trustkantoren betrokken zijn.

APV's kunnen worden gebruikt om fiscale redenen. Na een verandering van de APV-wetgeving in 2010 zijn APV's «transparant» geworden en wordt vermogen dat daarin is ondergebracht, kort gezegd «toegerekend» aan de inbrenger. Als vermogen is ondergebracht in een APV dient dat te worden aangegeven bij de belastingaangifte. Zo wordt het gebruik van een APV legitiem. Indien vermogen in een APV ten onrechte niet wordt aangegeven bij de Belastingdienst, is sprake van belastingfraude, hetgeen een strafbaar feit is. Belastingadviseurs gaven aan dat naast fiscale redenen ook bijvoorbeeld privacy en bescherming van de stabiliteit van vermogen van (familie)bedrijven redenen kunnen zijn om een APV-structuur op te zetten.⁹

De verhoorden konden niet precies aangeven vanaf welk bedrag het lonend is om vermogen in een buitenlandse rechtsvorm onder te brengen. De kosten van een dergelijke structuur hangen bijvoorbeeld onder andere samen met de complexiteit van de structuur en de vermogensbestanddelen.

Het schatten van de omvang van het vermogen dat Nederlanders in het buitenland plaatsen, is intrinsiek ingewikkeld omdat het verhullen van dat vermogen voor de fiscus in sommige gevallen juist een doel kan zijn. Bestaande schattingen kennen dan ook een grote bandbreedte. Tijdens een verhoor noemde een deskundige, die refereerde aan zijn eigen promotieonderzoek, een bedrag van 150 miljard euro. Hierbij gaf hij aan dat uit ander onderzoek blijkt dat ongeveer 80% hiervan niet zou zijn opgegeven bij de Belastingdienst, waardoor jaarlijks ruim 10 miljard euro aan belastinginkomsten gemist zou worden.¹⁰ De Belastingdienst stelde de afgelopen jaren op dit gebied ongeveer 1,4 miljard euro aan ontduiking op het spoor te zijn gekomen.¹¹

De commissie stelt vast dat hoewel de inschattingen van (ten onrechte niet aangegeven) particuliere vermogens in het buitenland uiteenlopen, het om grote bedragen gaat.

Rol belastingadviseurs, notarissen en banken

In de verhoren is de rol van belastingadviseurs uitgebreid ter sprake gekomen. Kort gezegd ontwerpen belastingadviseurs fiscale structuren die vervolgens door onder andere trustkantoren worden uitgevoerd. Belastingadviseurs zijn als het ware de architecten van de bouwtekening van de fiscale constructie. Zij hebben aangegeven daarbij enerzijds het

⁹ Zo kwam in het verhoor met mevr. De Lange van PWC naar voren dat de bescherming van de continuïteit en de stabiliteit van het familiebedrijf voor klanten belangrijk is. Tegenwoordig zijn gezinnen vaak veel complexer: huwelijken zijn geëindigd en er zijn kinderen uit meerdere relaties. Het wordt steeds lastiger om binnen het Nederlandse rechtssysteem je testament op te laten schrijven. Structuren, waaronder APV, helpen om het bedrijf in de warme hand te houden.

¹⁰ Hierbij wordt uitgegaan van een gemiddeld belastingtarief van 10%.

¹¹ Het betreft hier APV-vermogen. De Belastingdienst heeft sinds 2008 ongeveer 16 miljard euro in zicht. Dat heeft in de afgelopen jaren bij elkaar opgeteld een opbrengst van 1,4 miljard euro gehad. In dit bedrag aan opbrengsten zitten ook boetes.

uitgangspunt te hanteren dat belastingplichtigen het recht hebben fiscaal de meest gunstige weg te kiezen, maar anderzijds ook rekening te houden met de geest van de wet.

Pleitbare standpunten kunnen een rol spelen in de advisering over fiscale constructies door belastingadviseurs. Een pleitbaar standpunt is, kort gezegd, een belastingaangifte waarbij kan worden volgehouden dat die niet «opzettelijk onjuist» is.¹² Indien sprake is van een onjuiste aangifte waarbij de onjuistheid objectief verdedigbaar is, kan de Belastingdienst geen vergrijpboete opleggen. Wel kan de belastingheffing worden gecorrigeerd. Uiteindelijk bepaalt de rechter of een bepaald standpunt pleitbaar is. Daarbij kan onder andere gebruik worden gemaakt van de «opinie» van belastingadviseurs of wetenschappers hierover.

Tijdens de verhoren kwam naar voren dat belastingadviseurs van de wetgever meer duidelijkheid verwachten over de geest van de wet. Verder geven belastingadviseurs aan dat zij minder vaak dan vroeger adviezen geven die puur fiscaal gedreven zijn. Dit zou te maken hebben met de veranderde maatschappelijke opvattingen over belastingontwijking bij zowel cliënten als belastingadviseurs zelf, en met aangescherpte wetgeving. Door de aangescherpte APV-wetgeving werd na 2010 bijvoorbeeld minder vermogen ondergebracht in APV's.

Het beroep van belastingadviseur is niet beschermd, wat betekent dat de beroepstitel vrij mag worden gevoerd. Het Bureau Financieel Toezicht houdt toezicht op belastingadviseurs waar het de naleving van de anti-witwasregelgeving betreft.¹³ Uit de verhoren is gebleken dat dit toezicht (nog) minder intensief is dan het toezicht dat DNB houdt op de trustsector. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is de beroepsvereniging voor belastingadviseurs. De NOB kan het lidmaatschap van haar leden beëindigen als die zich niet aan de regels houden. Dit is bijvoorbeeld gebeurd bij belastingadviseurs die ook trustdiensten leveren (directie voeren over vennootschappen). De NOB heeft in haar reglement Beroepsuitoefening Nederlandse Orde van Belastingadviseurs vastgelegd dat een dergelijke dubbelrol niet geoorloofd is.

Notarissen hebben een rol in het oprichten van vennootschappen die nodig zijn voor het opzetten van een fiscale constructie. Banken dragen zorg voor de geldstromen die via fiscale constructies lopen. Banken, notarissen en belastingadviseurs hebben allemaal een zelfstandige rol als poortwachter. Bij de invulling van die rol geldt onder andere de verplichting onderzoek te doen naar cliënten voordat met hen in zee wordt gegaan en ongebruikelijke transacties te melden.

Integriteit

De rol die integriteit speelt in de belastingadviespraktijk en de trustsector is in de verhoren diverse malen ter sprake gekomen. Zo blijkt er op verschillende manieren sprake te zijn van een dubbelrol. Er zijn belastingadviseurs die ook trustdiensten verlenen en sommige trustkantoren hebben hun eigen bank. Indien hierbij ook de zelfstandige poortwachters-

¹² De Hoge Raad heeft overwogen dat geen vergrijpboete kan worden opgelegd indien de belastingplichtige redelijkerwijs kon en mocht menen dat de door hem ingediende aangiften juist waren, want gebaseerd op een pleitbare uitleg van het fiscale recht. In zo'n geval kan niet worden gezegd dat het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat te weinig belasting is geheven of betaald, ook al wordt het desbetreffende standpunt later door de belastingrechter onjuist bevonden (*HR 21 april 2017, 15/05278, ECLI:NL:HR:2017:638*).

¹³ Artikel 24 van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme.

functies van de partijen worden samengevoegd, bestaat er een risico voor de integriteit.

DNB karakteriseert de trustsector als een sector die gekenmerkt wordt door hoge risico's voor de financiële integriteit. In de verhoren is aandacht besteed aan de zogenaamde *risk appetite*; welke risico's zijn trustkantoren bereid te accepteren en wat betekent dat voor de integriteit van hun dienstverlening.

De Belastingdienst heeft aandacht gevraagd voor een ander type integriteitsrisico. Zij gaven aan dat fiscale constructies waarbij de dienstverlening van een trustkantoor in landen met een (zeer) gunstig belastingklimaat is betrokken, door hen als een «rode vlag» wordt gezien. In de constructies die zij bestrijden, ligt de feitelijke leiding over een vennootschap – of de zeggenschap over vermogen dat in een fiscale constructie is ondergebracht – veelal in Nederland, maar worden buitenlandse trustkantoren gebruikt om te verhullen wat de daadwerkelijke vestigings- of woonplaats is. Daarmee spelen trustkantoren een rol in internationale belastingontwijking en -ontduiking. Nederlandse bedrijven en particulieren maken in dit kader gebruik van buitenlandse trustkantoren.

Zelfregulering, handhaving en toezicht

De Belastingdienst heeft een belangrijke taak in het bestrijden van constructies waarmee belasting wordt ontweken of ontdoken. Hieronder worden vier verschillende constructies behandeld die tijdens de verhoren aan de orde zijn geweest:

- APV: Vermogende particulieren verplaatsen hun vermogen naar een jurisdictie met een gunstig belastingklimaat. Particulieren moeten dergelijke vermogensverplaatsingen opgeven bij hun belastingaangifte, maar dat gebeurt niet altijd. Het is aan de Belastingdienst om deze structuren op het spoor te komen en voldoende informatie te verzamelen om aan te tonen dat de feitelijke zeggenschap over het vermogen nog steeds in Nederland ligt. Uiteindelijk moet dit resulteren in het alsnog invorderen van gemiste belastinginkomsten.
- Stalling immateriële activa in *tax havens*, met andere woorden in een fiscaal gunstige jurisdictie: een Nederlandse aandeelhouder met één of meerdere Nederlandse vennootschappen brengt het intellectueel eigendom onder in een *tax haven*. Vanuit de Nederlandse vennootschap wordt een royaltyvergoeding betaald aan de vennootschap in een *tax haven* om zo in Nederland minder belasting te betalen. De feitelijke activiteiten vinden echter in Nederland plaats en in Nederland berust ook de feitelijke leiding. De Belastingdienst bestrijdt dit soort structuren door middel van een vestigingsplaatsonderzoek.
- Royaltystromen via Nederland: Nederland heft geen bronbelasting op royalty's. Het kan daarom fiscaal gunstig zijn om royaltystromen naar niet-EU-landen via Nederland te laten lopen. Buitenlandse ondernemingen richten hiervoor vennootschappen in Nederland op. Deze vennootschappen betalen vervolgens royaltyvergoedingen (bijvoorbeeld voor het gebruik van een merkenrecht) aan een bedrijf buiten de EU. Op die manier kan bronbelasting over deze royaltyvergoeding worden voorkomen of gereduceerd.
- Renteaftrek: Als bedrijven renteaftrekmogelijkheden toepassen, betalen zij minder vennootschapsbelasting. De Belastingdienst legt renteaftrekbepalingen op als er op een gekunstelde wijze renteaftrek wordt toegepast of er geen zakelijke redenen zijn om een constructie op een bepaalde manier vorm te geven.

De Belastingdienst heeft aangegeven flinke tegenwerking te ondervinden bij het bestrijden van dergelijke constructies. Gesproken werd over een «juridisering» van het bestrijdingsproces, waardoor het vaak jaren kan duren voordat een zaak is afgerond. Wat betreft de handhaving wees de Belastingdienst op de voordelen van open normen in de wetgeving. Deze bieden hen de mogelijkheid de discussie met belastingplichtigen aan te gaan en onderzoeken te starten.

Sinds 2004 houdt DNB toezicht op de trustsector. Tijdens de verhoren gaf DNB aan dat de sector nog steeds moeite heeft om te voldoen aan de wettelijke vereisten en nog niet «volwassen» genoeg is. Uit recente steekproeven bleek dat drie op de vijf trustkantoren zeer ernstige tekortkomingen vertoonden, terwijl bij de overige twee kantoren ook tekortkomingen werden geconstateerd. Als voorbeeld van tekortkomingen gaf DNB aan dat het cliëntenonderzoek en de transactiemonitoring niet diepgaand genoeg worden uitgevoerd. DNB is van mening dat trustkantoren hun poortwachtersfunctie op dit moment niet goed uitvoeren. Dat is ernstig, omdat daardoor witwassen, criminaliteit en belastingontduiking kan worden gefaciliteerd.

Verschillende trustkantoren zijn in het bezit van het keurmerk van de belangenvereniging van trustkantoren Holland Quaestor. DNB geeft aan geen verschil te zien tussen kantoren die wel of geen keurmerk hebben, waaruit blijkt dat het keurmerk nog geen indicatie voor kwaliteit biedt. Ook trustkantoren zijn van mening dat het keurmerk zich nog niet op het gewenste niveau bevindt.

Wet- en regelgeving anti-belastingontwijking

De afgelopen jaren zijn zowel vanuit de OESO als de EU vele maatregelen in gang gezet om belastingontwijking aan te pakken. Naar aanleiding van het BEPS-project (*Base Erosion and Profit Shifting*) zijn binnen de OESO afspraken gemaakt om belastingontwijking tegen te gaan. In de EU is in juni 2016 de *Anti Tax Avoidance Directive* (ATAD) aangenomen, die per 1 januari 2019 in werking treedt. Daarnaast zijn er richtlijnvoorstellen in behandeling.

Ook nationaal zijn er maatregelen genomen.

Enkele maatregelen gericht op belastingontwijking hebben zich reeds geëffectueerd in aanpassing van (inter)nationale wet- en regelgeving. Op 7 juni 2017 is bijvoorbeeld het Multilateraal Instrument van de OESO getekend door in totaal bijna zeventig landen. Een tweede voorbeeld is de richtlijn ATAD 2, die ziet op de aanpak van hybride mismatches met derde landen zoals de CV/BV-structuren. Op 21 februari 2017 heeft de Ecofinraad hierover overeenstemming bereikt. Uiterlijk eind 2019 moet deze richtlijn in alle lidstaten in werking treden.

De verhoren van de ondervragingscommissie bieden aanknopingspunten voor de behandeling van aankomende wet- en regelgeving. Binnenkort zal bijvoorbeeld het UBO-register in Nederlandse wetgeving moeten worden geïmplementeerd, waartoe het kabinet een wetsvoorstel zal indienen. In het UBO-register zal een set van gegevens van de uiteindelijk belanghebbende worden opgenomen. Enkele verhoorden gaven aan dat het UBO-register niet waterdicht zal zijn en het verhullen van de daadwerkelijke begunstigde alsnog mogelijk blijft. Ook werd gewezen op het risico van privacy-schending dat de toegankelijkheid van het UBO-register voor een breed publiek met zich mee brengt. Juist die toegankelijkheid is

echter nodig voor de noodzakelijke *checks en balances*, betoogden weer anderen.

Ook de nieuwe Wet toezicht trustkantoren 2018 zal binnenkort bij de Kamer worden ingediend. De internetconsultatieronde voor deze wet heeft reeds plaatsgevonden. Tijdens de verhoren heeft met name DNB aangegeven specifieke gedachten te hebben over aanscherping van deze conceptwet. Deze suggesties zijn opgenomen in box 2. Enkele trustkantoren en belastingadviseurs hebben aangegeven het wenselijk te vinden dat het toezicht door DNB zelf wordt verscherpt.

Box 2 Suggesties DNB aanpassingen Wet toezicht trustkantoren 2018¹⁴

1. Verbieden structuren die kwetsbaar zijn voor misbruik en/of de klantanonimiteit bevorderen: DNB denkt daarbij aan nominee shareholders, CV structuren, stichtingen als toepentiteit, aandelen aan toonder, doorstroomvennootschappen en doelvennootschappen met operationele bijkantoren in het buitenland.
2. Aanscherping kwaliteit compliance functie: DNB geeft aan dat een verplichtstelling van de interne compliancefunctie met daaraan gekoppeld een minimale aanwezigheidsfrequentie van deze functionaris zou kunnen helpen.
3. Voorkomen belangenverstremgeling: DNB doet de suggestie trustkantoren te verbieden fiscaal advies te verlenen.
4. Aanscherping intrekken vergunningen: DNB pleit voor het opnemen van de mogelijkheid de vergunning van een trustkantoor in te trekken bij een eenmalige constatering van een delict of overtreding.
5. Aanpassen informatiedelingsartikelen: DNB pleit voor een aanpassing van de informatiedelingsartikelen zodat zij voortaan ook met hun partners informatie kunnen uitwisselen over cliënten van doelvennootschappen en hun uiteindelijk belanghebbenden.
6. Toezichthoudend orgaan: DNB merkt op dat veel trustkantoren een DGA-structuur zonder een Raad van Commissarissen kennen en geeft aan dat het goed zou zijn een toezichthoudend orgaan voor trustkantoren verplicht te stellen.
7. Inzicht financiële positie: DNB is voorstander van een verkenning teneinde inzicht te krijgen in de financiële positie van trustkantoren inclusief een externe controle van een accountant.
8. Bredere toepassing maatschappelijke betamelijkheid: DNB zou willen verkennen of het mogelijk is de norm van maatschappelijk betamelijk handelen ook van toepassing te laten zijn op «feeders» van structuren zoals advocaten, notarissen, accountants en fiscalisten.

In box 3 hieronder zijn enkele relevante nationale en internationale maatregelen en aankomende wet- en regelgeving op het gebied van belastingontwijking en -ontduiking in het kader van de ondervraging in kaart gebracht. Tijdens de verhoren heeft de commissie geconstateerd dat ook de Handelsregisterwet 2007 weliswaar niet een directe, maar wel een indirecte rol speelt bij het tegengaan van belastingontwijking en -ontduiking. Uit de verhoren is naar voren gekomen dat jaarrekeningen van rechtspersonen niet altijd worden gedeponereerd bij de Kamer van Koophandel. Tijdens (de voorbereiding op) de verhoren heeft de

¹⁴ De laatste drie suggesties (ad 6 tot en met 8) betreffen geen aanpassingen van de Wtt 2018, maar punten die DNB door de Tweede Kamer zou willen laten verkennen.

commissie ervaren dat gegevens over bijvoorbeeld het aantal beheerde vennootschappen door een trustkantoor in het Handelsregister niet altijd actueel is.

Box 3 Internationale en nationale maatregelen anti-belastingontwijking

Internationale maatregelen

- Neutraliseren van hybride mismatchstructuren door middel van ATAD1 en ATAD2.
- Uitwisseling van informatie over rulings.
- Country-by-country reporting tussen belastingdiensten.
- Automatische inlichtingenuitwisseling – Common Reporting Standard (CRS).
- UBO-register en implementatie in Nederland. In de vierde Europese anti-witwasrichtlijn is afgesproken dat alle EU- lidstaten uiterlijk op 26 juni 2017 een centraal UBO-register instellen. Voor het Nederlandse UBO-register zal het kabinet zo veel mogelijk aansluiten bij de entiteiten genoemd in de Handelsregisterwet 2007.
- Antimisbruikbepaling in belastingverdragen (MLI). Nederland heeft begin juni 2017 de MLI ondertekend. De goedkeuringsprocedure zal in de tweede helft van 2017 worden ingezet en de betreffende wet aan de Raad van State ter advisering worden voorgelegd.
- Verplichte openbaarmaking van grensoverschrijdende belastingconstructies die gebruikt worden door financiële tussenpersonen en adviseurs. Op 21 juni 2017 heeft de EC een wijziging van richtlijn 2011/16/EU ingediend die ziet op de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies.
- EU-Lijst van non-coöperatieve jurisdicties op het gebied van belastingen. Eind 2017 zal de EC mogelijk een dergelijke lijst opstellen. Ook de OESO zal in 2017 op basis van objectieve criteria jurisdicties identificeren die niet voldoen aan de internationale normen op het gebied van fiscale transparantie.

Nationale maatregelen

- Afschaffen van de inkeerregeling. Een voorstel dat strekt tot het vervallen van de inkeerregeling zal mogelijk nog dit jaar ter consultatie worden aangeboden. De voorgenomen datum van inwerkingtreding van het vervallen van de inkeerregeling zal vervolgens tijdig worden gecommuniceerd.
- Automatische inlichtingenuitwisseling (CRS). De CRS is met ingang van 1 januari 2016 in de Nederlandse wetgeving geïmplementeerd. In 2017 zal de eerste automatische inlichtingenuitwisseling op basis van de CRS plaatsvinden met de landen die de CRS eveneens met ingang van 1 januari 2016 hebben geïmplementeerd en die geslaagd zijn voor de vertrouwelijkheids- en dataproductietoets.
- Aanpakken van aandelen aan toonder. Toonderaandelen die nu nog in tastbare vorm thuis kunnen worden bewaard, kunnen straks alleen nog in girale vorm bestaan. In de tweede helft van 2017 zal het kabinet een wetsvoorstel aan de Kamer aanbieden.
- Aanpassen fiscale verschoningsrecht notarissen en advocaten. Het kabinet is van plan een voorstel tot aanpassing van het fiscale

verschoningsrecht voor deze twee beroepsgroepen nog in 2017 in consultatie te brengen.

- Openbaarmaking van vergrijpboeten aan deelnemers. De openbaarmaking van vergrijpboeten die zijn opgelegd aan juridische beroepsbeoefenaren heeft onder meer tot doel zowel de samenleving als de juridische beroepsgroepen duidelijk te maken dat het adviseren over en implementeren van onaanvaardbare fiscale constructies niet wordt geaccepteerd. Deze verschillende mogelijkheden voor openbaarmaking zijn voor het kabinet reden om nog dit jaar een internetconsultatie te starten.
- Constructiebestrijding in de invordering. Het kabinet stelt drie maatregelen voor om misbruik in de invorderings sfeer aan te pakken. De eerste maatregel geeft de Belastingdienst een extra verhaalsmogelijkheid, de tweede en derde maatregel nemen formele beperkingen weg waar de Belastingdienst bij de bestrijding van misbruik tegenaan loopt. Uitgangspunt is misbruik door belastingplichtigen aan te pakken. Het kabinet is voornemens de drie maatregelen in 2017 in consultatie te brengen.
- Inhoudingsplicht houdstercoöperaties. Coöperaties zijn in beginsel niet inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting, ook als zij als houdster worden gebruikt in internationale structuren, dit in tegenstelling tot kapitaalvennootschappen. Op 20 september 2016 heeft het kabinet aangekondigd houdstercoöperaties in beginsel inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting te maken. De lidmaatschapsrechten in de houdstercoöperatie worden dan gelijkgesteld met aandelen in een NV of BV. Het concept wetsvoorstel Introductie inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling is op 16 mei 2017 ter consultatie op internet aangeboden.
- Wetsvoorstel centraal aandeelhoudersregister. Op 19 januari 2017 is het initiatiefwetsvoorstel centraal aandeelhoudersregister in de Kamer ingediend.
- Aanpassing Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme 2017 (Wwft). Op 20 mei 2015 heeft het Europees Parlement de vierde anti-witwasrichtlijn aangenomen. Naar aanleiding van het «Actieplan tegen financiering terrorisme» van de Europese Commissie (EC) zijn wijzigingen aangebracht. De implementatie van de richtlijn leidt tot een aanpassing van de Wwft.
- Implementatiewet registratie uiteindelijk belanghebbenden (UBO-register). Op 28 april 2017 is de consultatieronde van deze wet gesloten. Naar verwachting zal nog voor het einde van dit jaar het wetsvoorstel worden ingediend. Met deze wet zijn ondernemingen en rechtspersonen in Nederland verplicht informatie over hun uiteindelijk belanghebbenden bij de Kamer van Koophandel aan te leveren, waarna de informatie in het UBO-register wordt opgenomen. Met het aanleveren en opnemen van deze informatie zal de nodige tijd gemoeid zijn. De vierde antiwitwasrichtlijn voorziet niet in de (automatische) uitwisseling van de gegevens in het UBO-register. Initiatieven daartoe zijn opgenomen in het voorstel tot wijziging van de vierde antiwitwasrichtlijn. Dit wijzigingsvoorstel («vijfde antiwitwasrichtlijn») en het Nederlandse standpunt daaromtrent is in het BNC-fiche van 9 september 2016 opgenomen (Kamerstuk 22 112, nr. 2199). De onderhandelingen over dit wijzigingsvoorstel zijn nog gaande.

- Nieuwe Wet toezicht trustkantoren 2018 (Wtt). Het kabinet heeft de indiening van een verscherpte Wtt aangekondigd. Op 30 mei 2016 is de consultatieronde van het concept wetsvoorstel Wtt 2018 afgerond. Het concept wetsvoorstel strekt tot verdergaande regulering van trustkantoren. Tijdens de verhoren is in het bijzonder aandacht aan deze wet besteed, met name in de verhoren met trustkantoren en DNB.

Bronnen: Kamerstuk 25 087, nrs. 138, 153 en 169.

1.3 Belangrijkste bevindingen van de commissie: papieren werkelijkheid

Papieren werkelijkheid

De titel «Papieren werkelijkheid» geeft weer wat de commissie tijdens haar verhoren onder ede waarnam: de betrokkenen bij doelvennootschappen, trustkantoren en belastingadviseurs creëren een papieren werkelijkheid. Met gebruik van belastingadviezen en de diensten van trustkantoren kan aan wettelijke vereisten worden voldaan, zonder dat hierbij de geest van de wet in acht wordt genomen.

Voor toezichthouders en de fiscus wordt daarmee het zicht op de werkelijkheid lastiger gemaakt. Handhaving wordt ingewikkelder en risico's op belastingontwijking en -ontduiking nemen toe.

De ondervragingscommissie heeft de onderzoeksvragen beantwoord door middel van het horen van in totaal 27 deskundigen en getuigen in 23 verhoren.

De rol van belastingadviseurs en trustbestuurders bij het opzetten van fiscale constructies is tijdens de verhoren uitgebreid gezien. Onderzoekers en journalisten werden gehoord over de meest recente inzichten. Daarnaast is het toezicht op trustkantoren, fiscale regelgeving, zelfregulering en de handhaving door de Belastingdienst aan de orde gekomen.

In navolgende wordt ingegaan op de hoofdthema's die tijdens de ondervragingen aan de orde zijn gekomen.

Omvangrijke bedragen

Nederland speelt een belangrijke rol bij het ontwerpen en beheren van internationale fiscale constructies. De constructies die de commissie heeft onderzocht, zijn tweeledig. Enerzijds heeft de commissie zich gefocust op financiële stromen die via doelvennootschappen door Nederland lopen. Het schatten van de omvang hiervan is niet eenvoudig. In een onderzoek uit 2011 wordt een bedrag van 4.000 miljard euro genoemd.¹⁵ Anderzijds onderzocht de commissie het wegsluizen van particuliere vermogens.

¹⁵ M. Kerste, B. Baarsma, J. Weda, N. Rosenboom, W. Rougoor, P. Risseeuw, «Uit de schaduw van het bankwezen», SEO Economisch Onderzoek. 2013. p.10 De in dit rapport genoemde € 4.000 miljard heeft betrekking op bijzondere financiële instellingen. Bijzondere financiële instellingen zijn vennootschappen met een buitenlandse aandeelhouder die zich vooral bezig houden met het ontvangen van geld uit en uitbetalen van geld aan het buitenland. Ongeveer 75% van de bijzondere financiële instellingen zijn klant van een trustkantoor en kunnen daarom worden aangemerkt als doelvennootschappen. Er zijn veel meer doelvennootschappen dan bijzondere financiële instellingen. Het is niet bekend hoeveel geld door deze overige doelvennootschappen stroomt. De financiële transacties van bijzondere financiële instellingen worden wel ingeschat op 8.000 miljard euro. In feite gaat het hier om een dubbeltelling, omdat de inkomende en uitgaande stromen bij elkaar worden opgeteld. Beide zijn ongeveer even groot en bedragen 4.000 miljard euro.

Ook het schatten van de omvang van het vermogen dat Nederlanders in het buitenland plaatsen, is intrinsiek ingewikkeld. Het doel hiervan is immers veelal het vermogen te verhullen. Bestaande schattingen kennen dan ook een grote bandbreedte. Uit de verhoren is gebleken dat hoewel de inschattingen van (ten onrechte niet aangegeven) APV's in het buitenland uiteenlopen, het om grote bedragen gaat.

Sterke verwevenheid sector...

Belastingadviseurs ontwerpen de bouwtekening van de fiscale constructie. De uitvoering daarvan komt voor rekening van onder andere trustkantoren en notarissen. Banken faciliteren de geldstromen die ermee gepaard gaan.

In het speelveld van de fiscale constructies werken trustkantoren, belastingadviseurs en notarissen veelal in vaste samenwerkingsverbanden samen. Gezien het grensoverschrijdende karakter van fiscale constructies zijn er ook samenwerkingsverbanden met in het buitenland gevestigde trustkantoren, belastingadviseurs en notarissen.

Tijdens de verhoren werd duidelijk dat trustkantoren en belastingadviseurs zich richten op de eigen wet- en regelgeving. De bij een constructie betrokken partijen bezien voornamelijk de verantwoordelijkheid voor hun eigen rol. Dit geldt onder andere voor het geven van belastingadvies, het uitvoeren van constructies door trustkantoren, het oprichten van rechtspersonen door notarissen, het zorgdragen voor geldstromen door banken en het handhaven en het uitoefenen van toezicht door autoriteiten.

Voor de negatieve (neven)effecten van de constructie als geheel draagt niemand verantwoordelijkheid. Het gevolg hiervan kan zijn dat er belasting wordt ontdoken of dat er geen belasting wordt betaald door gebruik te maken van de verschillen tussen belastingstelsels. Tijdens de verhoren bleek ook dat het in de praktijk voorkomt dat door een trustkantoor of belastingadviseur afgewezen risicovolle of zelfs malafide klanten, door andere kantoren wel worden bediend. Ook is het voor mensen die op zwarte (sanctie)lijsten staan nog steeds mogelijk constructies op te zetten die gebruikt worden voor belastingontduiking, witwassen en corruptie. Voor trustkantoren geldt dat de voor hen geldende regelgeving onvoldoende wordt nageleefd. Gezien het belang van naleving van wetten ter voorkoming van malversaties is dat ernstig.

... met beperkt toezicht

De partijen die bij het opzetten van fiscale constructies zijn betrokken, hebben verschillende interne en externe toezichthouders of belangenverenigingen (DNB, BFT, FIU, FIOD, NOB, KNB, Holland Quaestor en Belastingdienst). Al deze partijen hebben een wettelijke, veelal sector-specifieke taakopdracht of zelf opgestelde richtlijnen om die wettelijke taakopdracht zo goed mogelijk uit te voeren.

Tijdens de verhoren gaf de Belastingdienst aan bij het bestrijden van ongewenste fiscale constructies aan te lopen tegen een grote mate van juridisering door de partijen die zij controleren. Voorts is naar voren gekomen dat een toename van de capaciteit van zowel DNB als de Belastingdienst zal leiden tot betere handhaving.

Een belangrijke wettelijke taak van trustkantoren is de zogenaamde poortwachtersfunctie. Belangrijke elementen hiervan zijn het achterhalen van de uiteindelijke belanghebbende van vermogens en het vaststellen

van het doel van vermogensstromen. Dit moet crimineel gebruik, belastingontduiking en andere malversaties voorkomen. Ondanks inmiddels jarenlang toezicht door DNB houden trustkantoren zich echter nog altijd onvoldoende aan de wet. Ten aanzien van het toezicht op trustkantoren pleiten verschillende trustbestuurders zelf voor strengere toezicht en duidelijkere invulling van open normen als «maatschappelijke betamelijkheid» en «agressieve belastingplanning» door DNB. Breed wordt onderkend dat van een effectieve vorm van zelfregulering thans geen sprake is.

... en een eigenstandige moraal

Belastingontwijking is niet in strijd met de letter van de wet, belastingontduiking wel. De geest van de wet wordt door de sector verschillend uitgelegd. Tijdens de verhoren bleek meerdere malen dat door de trustsector en de belastingadviespraktijk verschillend gedacht wordt over de vraag welke constructies ongewenst zijn.

Daarnaast gaven belastingadviseurs en trustkantoren aan dat de wetgever de grenzen van ongewenste constructies duidelijk moet stellen. De commissie heeft tijdens de verhoren de indruk gekregen dat de genoemde partijen niet zelf bereid zijn nadere invulling, aan het handelen naar de geest van de wet, te geven. De wetgeving lijkt voor betrokkenen bij het opzetten van constructies vaak maatgevend te zijn voor de moraal die zij in acht nemen.

Inzet instrument parlementaire ondervraging

Het nieuwe instrument parlementaire ondervraging heeft haar meerwaarde bewezen. Een van de redenen om dit instrument in te zetten, was gelegen in het feit dat een aantal vertegenwoordigers van trustkantoren en belastingadviseurs niet bereid waren op vrijwillige basis deel te nemen aan rondetafelgesprekken of hoorzittingen van de Kamer. Ook bij deze parlementaire ondervraging bleek dat sommige getuigen niet op vrijwillige basis zouden zijn gekomen. De sector is behoorlijk gesloten en het is niet eenvoudig op basis van openbare informatie inzicht te krijgen in zaken als beweegredenen, werkwijze en integriteit.

Aangezien de Tweede Kamer als medewetgever onder andere verantwoordelijk is voor fiscale-, toezichts- en transparantiewetgeving is nadere kennis van de werking van deze wetten in de praktijk een must. Zeker gezien de op handen zijnde te behandelen wetgeving (zie box 3 hiervoor). In de verhoren is ook regelmatig op de verantwoordelijkheid van de Tweede Kamer in dezen gewezen.

De commissie is van mening dat zowel door de verschijningsplicht als door het horen onder ede het inzicht in de fiscale constructies aanzienlijk is vergroot. Dit geldt ook voor het inzicht in de werkwijze en rol van belastingadviseurs, fiscaal adviseurs, de trustsector en andere betrokkenen.

De commissie zal na het zomerreces van 2017 een definitieve evaluatie van de inzet van het instrument parlementaire ondervraging aan de Tweede Kamer aanbieden. Bovenstaande noties zullen daarin worden meegenomen.

Tweede Kamer kan aan de slag

Naar het oordeel van de commissie hebben de ondervragingen tal van relevante inzichten opgeleverd over fiscale constructies en de rol die verschillende partijen bij het opzetten hiervan spelen. Deze inzichten kunnen worden betrokken bij de uitoefening van de wetgevende taak van

het parlement. Dat geldt in ieder geval voor wetgeving op de volgende terreinen: aanpak internationale belastingontwijking, informatie-uitwisseling Belastingdiensten, uitwisseling van inlichtingen, anti-misbruik verdragen, invorderingswetgeving belastingen, het uiteindelijk belanghebbenden register, het centraal aandeelhoudersregister, wet toezicht trustkantoren, zelfregulering trustkantoren, fiscale wetgeving, de handhaving en het toezicht op de vereisten voor vennootschappen om jaarstukken te deponeren bij de Kamer van Koophandel, de aanpak van belastingontduiking en de wet ter voorkoming van witwassen en terrorisme.

De Tweede Kamer kan aan de slag.

2. Verantwoording

In dit hoofdstuk verantwoordt de commissie zich over de door haar uitgevoerde parlementaire ondervraging.

2.1 Voortraject

In de procedurevergadering van 18 mei 2016 besprak de vaste commissie voor Financiën een voorstel van de leden Merkies (SP), Groot (PvdA) en Grashoff (GroenLinks) tot het houden van een parlementaire ondervraging over fiscale constructies. Het voorstel voorzag in twee fasen. De eerste fase was gericht op kennisvergaring over de thematiek en werd ingevuld door middel van een expertmeeting met het doel om de vraagstelling voor een eventueel vervolgonderzoek scherper te definiëren en af te bakenen. Na afronding van de eerste fase zou worden besloten of een vervolgonderzoek in de vorm van een parlementaire ondervraging in de tweede fase nodig is.

In de bovengenoemde procedurevergadering werd een werkgroep samengesteld uit leden van de commissie (hierna: de werkgroep), aan wie de taak werd toegekend om tot een voorstel te komen voor de nadere invulling van de expertmeeting. De werkgroep heeft in de periode mei tot en met september 2016 gewerkt aan de uitvoering van de eerste fase van het voorstel. Op 31 mei 2016 vond een informeel en besloten gesprek met experts plaats om tot een afbakening van het onderwerp fiscale constructies te komen. Hierop volgde een openbare expertmeeting op 12 september 2016, waarbij in totaal twaalf experts werd gesproken (beeldopname: https://www.youtube.com/channel/UCEqXS8PoH57XaizXKMTL_UQ).

Op 11 oktober 2016 stemde de Tweede Kamer in met het onderzoeksvoorstel van de leden Groot en Grashoff tot het houden van een parlementaire ondervraging naar fiscale constructies.¹⁶ Het instrument parlementaire ondervraging, vastgelegd in het Tijdelijk protocol parlementaire ondervraging, is hiermee voor de eerste keer ingezet door de Tweede Kamer.

2.2 Parlementaire ondervraging

De Tijdelijke commissie evaluatie Wet op de parlementaire enquête (hierna: TCEWPE) bracht op 3 februari 2016 verslag uit van een verkenning van de mogelijkheden en randvoorwaarden van het horen onder ede buiten de parlementaire enquête.¹⁷ De TCEWPE stelde hiertoe het Tijdelijk protocol parlementaire ondervraging (hierna: het protocol) op, waarmee de Tweede Kamer op 7 juli 2016 instemde.

Een parlementaire ondervraging is formeel een parlementaire enquête, met dien verstande dat de enquêtecommissie (hierna: ondervragingscommissie) bij de uitoefening van haar taken en bevoegdheden steeds in de geest van het protocol handelt. Dit betekent dat de Wpe 2008 van toepassing is, maar de enquête zich richt op het horen van personen onder ede. Inzet van de wettelijke bevoegdheden tot het vorderen van

¹⁶ Het betreft hier het onderzoeksvoorstel met Kamerstuk 34 566, nr. 2. Tegelijk met de stemming over dit voorstel werd een onderzoeksvoorstel voor een parlementaire ondervraging van het lid Merkies in stemming gebracht. Dit betreft het voorstel met Kamerstuk 34 566, nr. 1. Dit voorstel is niet aangenomen.

¹⁷ Kamerstuk 34 400, nr. 2.

schriftelijke inlichtingen¹⁸ of van inzage in, afschrift van of kennisneming op andere wijze van documenten¹⁹, behoort hierdoor in beginsel niet tot de mogelijkheden.²⁰ Op dit punt wijkt de parlementaire ondervraging af van de parlementaire enquête, waarin dossieronderzoek op basis van gevorderde documenten en/of informatie juist een belangrijke rol speelt.²¹ Een ander verschil is dat een ondervragingscommissie, conform het protocol, aan getuigen en deskundigen de mogelijkheid dient te bieden om ter ondersteuning van het verhoor een schriftelijke verklaring in te zenden.²² Bovendien wordt getuigen en deskundigen de gelegenheid geboden om voorafgaand aan het verhoor een openingsverklaring af te leggen.²³ Van beide mogelijkheden hebben enkele getuigen en deskundigen gebruik gemaakt.

Een parlementaire ondervraging naar fiscale constructies is, volgens de commissie, een logisch vervolg op het verschijnen van de Panama Papers en de daaruit volgende hoorzitting met experts op 12 september 2016. De informatie die met de Panama Papers naar buiten kwam, geanalyseerd in verschillende publicaties, en de duiding hiervan door de experts boden volgens de commissie veel aanknopingspunten voor het horen van betrokkenen uit de sector onder ede.

In het onderzoeksvoorstel werd op basis van de volgende overwegingen geconcludeerd dat een parlementaire ondervraging zinvol en gewenst is:

1. Op basis van de meer conventionele onderzoeksmethoden blijkt het lastig te zijn om diepgaande informatie te verkrijgen, doordat genodigden ervoor kiezen weinig over hun eigen praktijk of ervaringen te delen. De parlementaire ondervraging biedt bij uitstek mogelijkheden om direct betrokkenen vanuit de sector over eigen ervaringen, eigen handelen en eigen verantwoordelijkheid te bevragen. Dit vormt een belangrijke aanvulling op de reeds verworven inzichten uit de literatuur en uit de eerder gehouden expertmeeting en openbare hoorzittingen.
2. Gebleken is dat veel genodigden afzien van deelname indien er geen verplichting bestaat om bij een hoorzitting te verschijnen. Dit is ongewenst. Het zou nuttig zijn om met relevante verantwoordelijken binnen de trustsector en met fiscale adviseurs te spreken die zich, vanwege hun internationale karakter, bedienen van ingewikkelde, grensoverschrijdende fiscale structuren. Het ondervragen van betrokkenen biedt hen tegelijkertijd de mogelijkheid om verantwoording af te leggen richting politiek en samenleving over hun werkwijze.
3. Het middel van een parlementaire ondervraging doet recht aan de wens van de samenleving om meer inzicht te krijgen in de wereld van de grensoverschrijdende belastingheffing, zodat iedere burger die meekijkt een eigen begrip en oordeel kan ontwikkelen.
4. Uit voorstudie en overleg met het Openbaar Ministerie blijkt dat het risico van obstructie van eventuele strafrechtelijke trajecten goed beheersbaar is. Tevens is voldoende duidelijk over welke (verschonings)rechten genodigden beschikken. Vanuit juridisch

¹⁸ Artikel 5 van de Wpe 2008.

¹⁹ Artikel 6 van de Wpe 2008.

²⁰ Indien de commissie naar haar redelijk oordeel vaststelt dat naast het horen van personen onder ede de toepassing van andere bij de Wpe 2008 verleende bevoegdheden nodig is voor de vervulling van haar taak, doet zij hiervan ten minste drie weken voor de daadwerkelijke toepassing schriftelijk mededeling aan de Kamer, zo bepaalt artikel 3, eerste lid, van het Tijdelijk protocol parlementaire ondervraging.

²¹ Kamerstuk 34 400, nr. 2, p. 6.

²² Artikel 4 van het Tijdelijk protocol parlementaire ondervraging.

²³ Artikel 5 van het Tijdelijk protocol parlementaire ondervraging.

perspectief zijn er daarmee beperkte bezwaren om het middel van de parlementaire ondervraging in te zetten. Bovendien zal bij de start van de parlementaire ondervraging overleg en afstemming plaatsvinden met betrokken instanties, zoals het Openbaar Ministerie en DNB.

2.3 Contouren onderzoeksvoorstel

Bij het uitvoeren van de parlementaire ondervraging was de commissie gebonden aan het onderzoeksvoorstel tot het houden van een parlementaire ondervraging naar fiscale constructies dat de Tweede Kamer op 11 oktober 2016 heeft aangenomen (Kamerstuk 34 566, nr. 2). In het onderzoeksvoorstel is een duidelijke taakomschrijving opgenomen. Het doel van de parlementaire ondervraging is het verkrijgen van meer inzicht in de werkwijze van de trustkantoren en de fiscale adviespraktijk en de effectiviteit van het toezicht daarop. De parlementaire ondervraging richtte zich op twee in principe afzonderlijke kwesties, te weten:

- A) het doorsluizen van kapitaal via in Nederland gevestigde doelvennootschappen zonder noemenswaardige reële economische activiteit in Nederland («brievenbusfirma's»);
- B) het wegsluizen van particuliere vermogens naar in het buitenland gevestigde doelvennootschappen, met de bedoeling deze aan het oog van de fiscus te onttrekken.

De hoofdvraag van de ondervraging luidt:

In hoeverre dragen doelvennootschappen in binnen- en buitenland bij aan maatschappelijk ongewenste fiscale praktijken en op welke wijze kan dit worden voorkomen?

De hoofdvraag was uitgewerkt in de volgende onderzoeksvragen:

- 1) Met welk doel worden doelvennootschappen in Nederland opgericht? Welke toegevoegde waarde heeft deze sector voor de economie? In hoeverre bestaan er integriteitsrisico's met betrekking tot doelvennootschappen?
- 2) Welke verplichtingen hebben trustkantoren met betrekking tot de doelvennootschappen die zij beheren en waar zij domicilie aan verlenen? In hoeverre komen trustkantoren hun verplichtingen na? Hoe ver reikt de verantwoordelijkheid van trustkantoren met betrekking tot concerns waar de doelvennootschap onderdeel van uit maakt? Wat is de reikwijdte van de bestuurdersaansprakelijkheid met betrekking tot doelvennootschappen die door trustkantoren worden bestuurd?
- 3) Welke rol spelen trustkantoren, belastingadviseurs en vermogensbeheerders in het faciliteren van structuren die doelbewust worden ingezet om particuliere vermogens aan het zicht van de autoriteiten te onttrekken?
- 4) Hebben de Nederlandse autoriteiten voldoende mogelijkheden om het toezicht op doelvennootschappen goed uit te voeren en om eventuele belastingontduiking en -ontwijking effectief aan te pakken?

2.4 Uitvoering onderzoek

Nadat de Tweede Kamer op 11 oktober 2016 instemde met de parlementaire ondervraging naar fiscale constructies (Handelingen II 2016/17, nr. 10, item 13), vond binnen de commissie verdere inhoudelijke verdieping in het onderwerp plaats.

30 en 31 januari 2017 Werkbezoek aan Brussel

De commissieleden Groot en Merkies brachten een werkbezoek aan Brussel, waarbij gesprekken met de voorzitter en co-rapporteur van de PANA onderzoekcommissie van het Europees parlement plaatsvonden. De voorzitter van de parlementaire ondervragingscommissie heeft een bijdrage geleverd aan een bijeenkomst van het *Committee on Economic and Monetary Affairs*.²⁴

6 februari 2017 Gesprek met de heer Van der Donk

In het besloten gesprek met de heer O. (Olaf) van der Donk werd gesproken over fiscale constructies in relatie tot internationale ondernemingen. De heer Van der Donk was tot 2012 werkzaam als partner bij Allen & Overy (*head of tax department*) en is momenteel senior adviseur bij Clifford Chance Amsterdam.

20 februari 2017 Gesprek met Belastingdienst

Tijdens het besloten gesprek met twee medewerkers van de Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering (CTC) van de Belastingdienst werd gesproken over renteaftrekbepalingen in de vennootschapsbelasting, stalling van immateriële activa in taxhavens en de innovatiebox.

1 maart 2017 Gesprekken met journalisten

Op 1 maart 2017 vond een besloten gesprek plaats met de heren Siem Eikelenboom, onderzoeksjournalist bij het Financieele Dagblad, Gaby de Groot, datajournalist bij het Financieele Dagblad en Jan Kleinnijenhuis (economieredacteur Trouw). Vanuit het *International Consortium of Investigative Journalists* schreven deze journalisten meerdere artikelen op basis van de uitgelekte administratie van het Panamese juridisch advieskantoor Mossack Fonseca.

Tevens vond op 1 maart 2017 een besloten gesprek plaats met Henk Willem Smits, één van de auteurs van het boek «Het Belastingparadijs». De heer Smits publiceert in het tijdschrift Quote artikelen over belastingontwijking.

3 april 2017 Gesprek met de heer Boer

Op 3 april 2017 vond een besloten gesprek plaats met de heer Koos Boer. De heer Boer is hoogleraar Belastingrecht en hoofd van de afdeling Belastingrecht bij de Universiteit Leiden. Daarnaast is hij gepromoveerd op Afgezonderde Particuliere Vermogens.

18 april 2017 Gesprek met de heer Bolwijn

Op 18 april 2017 vond een besloten gesprek plaats met de heer Richard Bolwijn. De heer Bolwijn is hoofd van de afdeling Business Facilitation van de United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD).

Afstemming met het OM en DNB

Met het Openbaar Ministerie en DNB zijn werkafspraken gemaakt waarbij de verantwoordelijkheden van alle partijen zijn gerespecteerd. Het resultaat van de werkafspraken was dat de commissie zich ervan heeft kunnen vergewissen dat haar onderzoek geen inbreuk maakte op lopende strafrechtelijke of bestuursrechtelijke procedures.

²⁴ Voor het verslag van deze bijeenkomst zie: http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/115114/PANA%2031%20January_Verbatim%20Report_EN.pdf.

2.5 Keuze te verhoren personen

Nadat de inhoudelijke verdieping in het onderwerp van de ondervraging had plaatsgevonden, besloot de commissie welke deskundigen en getuigen zij wilde vorderen voor een verhoor onder ede. Dit gebeurde aan de hand van enkele criteria. Het belangrijkste criterium was dat getuigen en deskundigen een antwoord moesten kunnen geven op één of meer van vastgestelde onderzoeksvragen. De deskundigen zijn geselecteerd op basis van hun kennis op het gebied van structuren gericht op bedrijven, particulieren of beide. De autoriteiten, Belastingdienst, OM en DNB, zijn geselecteerd omdat zij een belangrijke taak in het toezicht en de handhaving hebben. Tevens is gekeken naar: een mix van grote en kleine trustkantoren, enkele trustkantoren die tevens lid van Holland Quaestor zijn, trustkantoren en belastingadviseurs die in de Panama Papers voorkomen en enkele die er (uit onderzoek van openbare bronnen) niet in voorkomen. Daarnaast zijn belastingadviseurs geselecteerd die tevens trustdiensten verlenen en belastingadviseurs en vermogensbeheerders die vermogende particulieren bedienen.

Omdat bij een parlementaire ondervraging geen documenten kunnen worden gevorderd en het onderwerp «fiscale constructies» technisch en specialistisch van aard is, besloot de commissie eerst een aantal deskundigen te horen en daarna over te gaan tot de getuigenverhoren. Door deze volgorde te hanteren werd tevens de problematiek voorafgaand aan de getuigenverhoren voor een breder publiek inzichtelijk gemaakt. Ook konden uitspraken en analyses van de deskundigen tijdens de getuigenverhoren worden voorgelegd aan de getuigen.

2.6 Samenstelling commissie

De parlementaire ondervragingscommissie Fiscale constructies bestaat uit:

- H. (Henk) Nijboer (voorzitter, PvdA)
- T.M.T. (Tom) van der Lee (ondervoorzitter, GroenLinks)
- C.J.L. (Chris) van Dam (CDA)
- J.M. (Jan) Paternotte (D66)
- R.M. (Renske) Leijten (SP)
- E.E.W. (Eppo) Bruins (ChristenUnie)

Op 30 november 2016 werden de leden V.A. (Ed) Groot (PvdA), A.Z. (Arnold) Merkies (SP), W. (Wouter) Koolmees (D66), E.E.W. (Eppo) Bruins (ChristenUnie) en H.J. (Rik) Grashoff (GroenLinks) door de Tweede Kamer benoemd tot lid van de parlementaire ondervragingscommissie Fiscale constructies.²⁵ Tevens werd vastgesteld dat op de werkzaamheden van de ondervragingscommissie het Tijdelijk protocol parlementaire ondervraging van toepassing is.

Het lidmaatschap van de leden Groot en Merkies eindigde na de Tweede Kamerverkiezingen op 15 maart 2017. Het lid Koolmees werd op zijn verzoek door de Tweede Kamer ontslag verleend in zijn hoedanigheid van lid van de commissie. In plaats van deze drie leden werden de leden R.M. (Renske) Leijten (SP), H. (Henk) Nijboer (PvdA) en J.M. (Jan) Paternotte

²⁵ Deze benoeming werd op 20 december 2016 gepubliceerd in de Staatscourant (Stcrt. 2016, nr. 70875).

(D66) door de Tweede Kamer als lid van de commissie benoemd.²⁶ Op 13 april 2017 werd de benoeming van de leden T.M.T. (Tom) Van der Lee (GL) en C.J.L. (Chris) Van Dam (CDA) tot lid van de commissie in de Staatscourant gepubliceerd. Het lid Grashoff werd op diezelfde dag op zijn verzoek ontslag verleend in zijn hoedanigheid van lid van de commissie.

2.7 Samenstelling staf

De commissie werd ondersteund door een staf, bestaande uit medewerkers van de Tweede Kamer:

- P.F.L.M. (Patricia) Tielens-Tripels, griffier
- M. (Melek) Bilgin-Öncü, onderzoekscoördinator
- E.J.M. (Esther) van de Laar, juridisch adviseur / onderzoeker
- J.F.C. (Jeroen) Freriks, onderzoeker
- C. (Cora) van den Bor, informatiespecialist
- A.J. (Arja) van Meeuwen, commissieassistent

Tot 1 mei 2017 was V. (Vincent) van den Eeden griffier van de commissie. Vanuit de stafdienst communicatie ondersteunden N.A.C.M. (Nancy) Podt-Van Ulden en B. (Barbara) Goossen de commissie. P. (Peter) Zuydgeest heeft de commissie als externe communicatie-adviseur tijdens de openbare verhoren bijgestaan. De Kamerbodes S. (Sara) Baronete Gomes en M. (Manon) Kuperus hebben de commissie ondersteund tijdens de openbare verhoren.

Tot slot heeft een groot aantal medewerkers van de diensten van de Tweede Kamer de commissie bijgestaan tijdens haar onderzoek, waarbij de medewerkers van de Dienst Verslag en Redactie, de Facilitaire Dienst, het Restaurantbedrijf en de Beveiligingsdienst bijzondere vermelding verdienen.

De commissie spreekt haar grote waardering uit voor bovengenoemde personen en diensten van de Tweede Kamer die haar op enigerlei wijze hebben ondersteund of bijgestaan.

2.8 Klankbordgroep en juridisch advies

Klankbordgroep

Gedurende de inhoudelijke voorbereiding op de openbare verhoren stond een klankbordgroep van externe deskundigen de commissie bij. De klankbordgroep heeft de commissie geadviseerd over de getuigen en deskundigen die zij voornemens was te horen en over de inhoud van de vragen die aan de getuigen en deskundigen zouden worden voorgelegd. Er heeft eenmaal een bijeenkomst met de klankbordgroep plaatsgevonden. Verder is per e-mail gecorrespondeerd over het bovenstaande.

De klankbordgroep bestond uit:

- prof. dr. mr. M. (Marcel) Pheijffer RA, onder andere hoogleraar accountancy aan de universiteiten van Nyenrode en Leiden
- prof. dr. J.L. (Jan) van de Streek, onder andere hoogleraar aan het *Amsterdam Center for Tax Law* van de Universiteit van Amsterdam

²⁶ De ontslagverlening van het lid Koolmees en de benoeming van de leden Leijten, Nijboer en Paternotte werd op 4 april 2017 gepubliceerd in de Staatscourant (Stcrt. 2017, nr. 19995).

Juridisch advies

Prof. mr. J.A.M.A. Sluysmans (Van der Feltz advocaten) heeft de commissie enkele malen voorzien van juridisch advies / juridische reflectie inzake bepaalde vraagstukken.

De commissie dankt de klankbordgroep en de heer Sluysmans voor hun inhoudelijke en waardevolle bijdragen aan het onderzoek.