



Hoe het belastingverdrag met Indonesië belastingontwijking mogelijk maakt

Een analyse van het DTA-verdrag en 27 belastingrechtzaken

Inleiding

Nederland staat al jaren in de top-3 van landen die het meest ‘investeren’ in Indonesië, in termen van *Foreign Direct Investment* (FDI). Het leeuwendeel van deze investeringen, 75 – 90%, loopt via brievenbusmaatschappijen. Dat betekent dat Nederland met name gebruikt wordt als doorsluisland, en de investeringen eigenlijk uit andere landen komen. Een belangrijke reden hiervoor is de gunstige belastingwetgeving in Nederland voor multinationals. Nederland stelt (onder andere) zeer beperkte vestigingseisen aan brievenbusmaatschappijen en heeft een zeer gunstig belastingverdrag met Indonesië, met lage bronbelastingtarieven op rente- en dividendbetalingen. Dit rapport heeft als doel inzicht te brengen waarom het verdrag tussen Nederland en Indonesië zo veelvuldig gebruikt wordt om belasting

te ontwijken. Om dit in kaart te brengen worden 27 rechtszaken tussen de Indonesische belastingdienst en bedrijven geanalyseerd. Deze bedrijven worden door de Indonesische belastingdienst beschuldigd van belastingontwijking, doormiddel van het belastingverdrag met Nederland.

Gunstig voor multinationals

Het eerste belastingverdrag tussen Nederland en Indonesia werd begin jaren '70 gesloten. Hierna is het verdrag nog enkele keren gewijzigd. In dit onderzoek ligt de focus op de periode 2002-2015, waarin het belastingverdrag tussen Nederland en Indonesië uit 2002 van kracht was. In 2015 werden in het verdrag een aantal wijzigingen aangebracht, maar het oorspronkelijke verdrag geldt nog steeds.

In dit belastingverdrag zijn de bronbelastingen erg laag. Vooral de lage bronbelasting op rentebetalingen op langlopende leningen (langer dan 2 jaar) is opvallend laag. Deze was in het 2002-verdrag nul, en werd met het wijzigingsprotocol van 2015 slechts verhoogd tot 5%. Deze bronbelasting is, samen met die in het Indonesische belastingverdrag met drie oliestaten¹, het allerlaagst van de in totaal 68 belastingverdragen die Indonesië kent. Ook het bronbelastingtarief op dividendbetalingen is laag te noemen. Het 2002-verdrag kende een bronbelasting toe van 10% aan dividendbetalingen, zowel over 'portfolio' en 'deelneming' investeringen. Het wijzigingsprotocol van 2015 differentieerde tussen beide, waarbij de bronbelasting op portfolio 15% werd en over dividenduitkeringen in deelnemingsverbanden slechts 5% uitgekeerd hoefde te worden. Deze tarieven maken het belastingverdrag met Nederland, naast dat met Hong Kong, een van de meest gunstige belastingverdragen die Indonesië kent.

Van alle belastingverdragen die Indonesië heeft afgesloten is het belastingverdrag met Nederland een van de aantrekkelijkste voor multinationale ondernemingen. Dit maakt het belastingverdrag tussen Nederland en Indonesië aantrekkelijk voor '*international tax planning*' voor multinationals die actief zijn in Indonesië. De lage bronbelastingen staan haaks op de doelstellingen uit de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid van 2011 (MinFin, 2011): (...) bijzondere aandacht te hebben voor de belangen van ontwikkelingslanden', aangezien 'belastinginkomsten een cruciale rol spelen bij de financiering door ontwikkelingslanden van overheidsuitgaven in de strijd tegen armoede'. Nederland zal begrip blijven tonen voor bijvoorbeeld verzoeken om (...) om relatief hoge bronbelastingen'.

Indonesië gaat de strijd aan

De Indonesische belastingautoriteit (DGT) heeft veel pogingen gedaan om belastingontwijking tegen te gaan, onder andere door eenzijdig striktere definities van verdragsbegrippen op te stellen. Hierdoor beoogde de Indonesische belastingautoriteit het gebruik van het belastingverdrag met Nederland om belasting te ontwijken te bemoeilijken. Ook heeft de DGT veel rechtszaken aangespannen tegen belastingontwijkende multinationals, om daardoor de misgelopen belastinginkomsten terug te krijgen. Het merendeel van de zaken, die door de DGT zijn aangespannen, werden echter in het (hoger) gerechtshof verloren. Dit rapport onderzoekt waarom de Indonesische belastingautoriteit de meeste rechtszaken verliest.

Voor dit onderzoek zijn 27 rechtszaken geanalyseerd die gebaseerd zijn op het belastingverdrag tussen Indonesië en Nederland, in de periode 2002-2015. Van de 27 zaken heeft de DGT er maar twee (gedeeltelijk) gewonnen. Elf zaken kenden een uiteindelijke uitspraak in het 'tax court', de overige zestien werden door het hoger gerechtshof bepaald.

Op basis van de geanalyseerde casussen kunnen de volgende conclusies worden opgemaakt:

1. **Beneficial Ownership:** Het belastingverdrag tussen Nederland en Indonesië kent verschillende verdragsbegrippen die oneigenlijk gebruik van het belastingverdrag moet tegen gaan. Een belangrijk

¹ Koeweit, Saudi-Arabië en de Verenigde Arabische Emiraten.

verdragsbegrip is 'Beneficial Ownership' (BO). In het 2002 belastingverdrag is overeengekomen dat, wanneer belastingbetalers gebruik willen maken van de lagere bronbelastingen, de belastingbetaler de 'beneficial owner' moet zijn. Ook wordt het volgende in het verdrag aangegeven, wanneer een belastingbetaler gebruik wil maken van de lagere bronbelastingen: *'The competent authorities of the two states shall by mutual agreement settle the mode of application'*. De Nederlandse en Indonesische autoriteiten zijn nooit tot een gezamenlijke definitie gekomen. Indonesië stelde haar eigen definitie op, maar deze eenzijdige bepaling werd zowel door Nederland, als in de Indonesische rechtszaken, herhaaldelijk juridisch ongeldig verklaard.

2. Onjuist interpretatie verdragsbegrippen. Indonesische en Nederlandse autoriteiten zijn nooit tot een gemeenschappelijke definitie van BO gekomen en nam de Indonesische rechter de Nederlandse *substance*-eisen, geldend voor onder meer buitenlandse houdstermaatschappijen, als uitgangspunt voor Beneficial Ownership. Hiertoe werd door de Indonesische rechter verwezen naar het ministeriële besluit hiertoe van 11 augustus 2014 ten aanzien van dienstverleningslichamen. Deze *substance*-eisen zijn echter nooit bedoeld om invulling aan het rechtsbegrip Beneficial Ownership te geven. Het is dan ook zeer discutabel dat de Indonesische rechter hiernaar verwijst in zijn bepaling van Beneficial Ownership.
3. Voorstel: In Indonesië komen jaarlijks duizenden belastinggeschillen voor de rechtbank.¹ De capaciteit bij het gerechtshof is echter zeer beperkt: momenteel zijn er slechts 50 rechters actief binnen het *tax court*. Ook binnen de Indonesische belastingdienst (DGT) is er onvoldoende personeel aanwezig en is er gebrek aan de benodigde tijd en kennis voor de het voeren van de rechtszaken (Karyadi & Darussalam, 2017). Een tweede, hiermee samenhangend probleem, is het zogenaamde *target system* dat de Indonesische overheid hanteert, waarbij de DGT een door de overheid gestelde norm van belastinginkomsten moet behalen. Dit leidt tot corruptie en andere integriteitsproblemen (Pratomo, 2018).

De faciliterende rol van Nederland

Het Centraal Plan Bureau kwam in januari tot de conclusie dat Nederland de facto een doorsluisland is. Er zijn ongeveer 18.000 brievenbusmaatschappijen en we nemen wereldwijd de eerste plek in als het gaat om inkomend en uitgaand *Foreign Direct Investment* (in termen van BBP nemen we de 18^e plaats in op de wereldranglijst). Nederland wil per 1 januari 2021 een conditionele bronbelasting op rente en royalty betalingen binnen concernverband invoeren. Deze conditionele bronbelasting zal echter alleen maar gaan gelden voor laag-belastende jurisdicties. Het gros van de financiële stromen, zoals bijvoorbeeld naar Indonesië, zal met deze maatregel dan ook niet geraakt worden. De voorgenomen conditionele bronbelasting zal het overgrote merendeel van de belastingontwijkende doorsluis geen halt toeroepen. Tot deze conclusie kwam ook het CPB.

Conclusies

Indonesië opent haar economie in toenemende mate voor internationale investeerders, maar heeft moeite om de hiermee samenhangende economische activiteiten te belasten. Een groot deel van de belastinginkomsten wordt misgelopen met behulp van het belastingverdrag tussen Nederland en Indonesië. De Indonesische overheid en haar belastingdienst doen pogingen om dit tegen te gaan, maar slaagt er niet in om dit te voorkomen.

- 1) Nederland en Indonesië zijn in de periode 2002-2015 niet tot een gemeenschappelijke definitie van Beneficial Ownership gekomen waardoor belastingontwijking via het belastingverdrag geen halt toegeroepen kon worden.
- 2) De Indonesische overheid heeft herhaaldelijk geprobeerd unilateraal antimisbruikbepalingen op te stellen. Keer op keer bleken deze unilaterale maatregelen in strijd met de bepalingen zoals die in het belastingverdrag staan.
- 3) Een belangrijke reden waarom het verdrag tussen Nederland en Indonesië veelvuldig wordt gebruikt in internationale 'tax planning' zijn de relatief zeer lage bronbelastingen zoals overeengekomen in het belastingverdrag.
- 4) Nederland is haar belofte uit 2011, om bijzondere aandacht te hebben voor de belangen van ontwikkelingslanden en begrip te blijven tonen voor bijvoorbeeld verzoeken (..) om relatief hoge bronbelastingen' toe te kennen niet nagekomen.
- 5) De zeer beperkte vestigingseisen voor brievenbusmaatschappen in Nederland is een van de oorzaken dat Nederland als doorsluisland fungeert.
- 6) Op basis van de 27 onderzochte casussen kan worden gesteld dat de Indonesische rechter op discutabele wijze verdragsbegrippen heeft geïnterpreteerd.

Aanbevelingen

- 1) Pas hogere bronbelasting toe. Nederland heeft in 2011 al toegezegd hogere bronbelastingen te willen toekennen aan ontwikkelingslanden. Maar deze toezegging is voor Indonesië nog steeds niet in praktijk gebracht. Met name de bronbelasting van 5% op rentebetalingen over langlopende leningen én dividendbetalingen in deelnemingsverbanden blijft erg laag. Hogere bronbelastingen zorgen niet alleen voor betere heffingsrechten in Indonesië, maar zorgen ook dat het verdrag minder ontvankelijk wordt voor 'international tax planning'.
- 2) Pas anti-misbruikmaatregelen toe. Het belastingverdrag tussen Nederland wordt veelvuldig gebruikt voor belastingontwijking. Een internationale poging om zogenoemd verdragsmisbruik te voorkomen is het multilaterale instrument (MLI). Zowel Nederland als Indonesië hebben dit verdrag ondertekend, waarbij laatstgenoemde deze nog dient te ratificeren. Nederland en Indonesië dienen, naast de bij het MLI ingesloten anti-misbruik bepaling (PPT), de anti-misbruikbepaling 'Simplified Limitation on Benefits' aan het belastingverdrag toe te voegen. De Nederlandse Staatssecretaris van Financiën heeft toegezegd deze anti-misbruikbepaling bilateraal toe te willen passen, als het andere land daar de voorkeur aan geeft.
- 3) Scherp de substance-eisen voor financiële dienstverleners en houdstermaatschappijen aan, zodat brievenbussen niet meer gecreëerd kunnen worden. Deze entiteiten spelen een belangrijke rol in 'tax planning structuren' van internationaal opererende bedrijven. Voor deze instellingen zijn nu bepaalde substance-eisen van kracht die echter niet voldoende zijn om belastingontwijkingstructuren een halt toe te roepen. De voorwaarden dienen dan ook aangescherpt te worden. Een eerste aanzet hiertoe is al gegeven in het voorgenomen beleid ten aanzien van *rulings*, waarbij 'economic 'nexus' wordt vereist².
- 4) Ondersteun de Indonesische belastingdienst en de rechtbanken. Zowel de Indonesische belastingdienst als het gerechtshof in Indonesië staat onder grote druk om voldoende belastingen

² <https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/kamerstukken/2019/04/23/kamerbrief-beleid-vernieuwde-rulingpraktijk/kamerbrief-beleid-vernieuwde-rulingpraktijk.pdf>

binnen te halen. Een belangrijks aspect hierbinnen is het bestrijden van belastingontwijking en de toenemende globalisering van bedrijven. Zowel de rechtbanken als de Indonesische belastingdienst moeten zowel qua capaciteit als inhoudelijk gesteund om goed met deze veranderingen om te springen.

- 5) Het zijn met name non-profit organisaties in Indonesië die gevallen van belastingontwijking aan het licht brengen, bijvoorbeeld ten aanzien van 'transfer mispricing'. Deze organisaties, dienen door de Indonesische overheid (beter) ondersteund te worden.