

Betreft: Reactie op consultatiedocument implementatie ATAD2

Met belangstelling heb ik kennisgenomen van het consultatiedocument implementatie ATAD2. Ik erken het streven van het kabinet om belastingontwijking en –ontduiking te voorkomen ter kanteling van het beeld dat Nederland het internationaal opererende bedrijven te makkelijk zou maken om belasting te ontwijken. Bovendien rust op Nederland op basis van artikel 2 van Richtlijn 2017/952 (EU) de verplichting om de bepalingen van deze richtlijn te implementeren in nationale wetgeving.

Het huidige wetsvoorstel gaat mogelijk op verschillende punten verder dan dat de richtlijn vereist en dienstig is om het gestelde doel te bereiken. Op grond van artikel 3 van Richtlijn 2016/1164 is het een lidstaat toegestaan om nationaalrechtelijke bepalingen in te voeren die die tot doel hebben een hoger niveau van bescherming te garanderen voor binnenlandse vennootschapsbelastinggrondslagen dan de richtlijn vereist, maar dit laat onverlet dat deze ‘overimplementatie’ onder omstandigheden kan leiden tot dubbele belastingheffing en aldus in strijd kan zijn met het primaire Unierecht, meerin het bijzonder artikel 49 en 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU). Bovendien zal een dergelijke ‘overimplementatie’, dat wil zeggen dubbele heffing, onnodig negatieve gevolgen hebben voor het Nederlandse vestigingsklimaat. De leidende gedachte achter ATAD is immers dat oneigenlijk gebruik van nationale belastingregimes moet worden voorkomen, terwijl de implementatie niet moet leiden tot dubbele heffing. Deze gedachte komt pregnant naar voren in ATAD2 dat zich onder meer richt op situaties waarin in een lidstaat een betaling in aftrek kan worden gebracht, terwijl deze betaling in geen enkele andere staat wordt belast. Het (ATAD2-)ideaalplaatje bij dergelijke betalingen is duidelijk: aftrek in de ene (betalende) staat en belast in de andere (ontvangende) staat. Onwenselijk is de volgende uitkomst: niet-aftrekbaar in de ene staat en wel belast in de andere staat.

Langs deze lijn maak ik een aantal opmerkingen over dit consultatiedocument.

#### *‘Aftrek zonder betrekking in de heffing’*

De reikwijdte van afdeling 2.2a wordt in belangrijke mate bepaald door het voorgestelde artikel 12ac, lid 1, onderdeel a, dat definieert wat moet worden verstaan onder ‘aftrek zonder betrekking in de heffing’. Het is niet voldoende dat de betaling aan bijvoorbeeld een ‘reverse hybrid’ in de buitenlandse heffing wordt betrokken, maar de betaling moet regulier worden belast en er mag door die andere staat onder meer geen credit worden gegeven voor ter zake van deze ontvangen betaling geheven (vanuit het gezichtspunt van de andere staat) buitenlandse winstbelasting (bijvoorbeeld bij een vaste inrichting van de ontvanger). Deze eis lijkt in strijd met de doelstelling van ATAD dat immers weliswaar bestrijding van misbruik etc. voorstaat, maar tevens vooropstelt dat dubbele heffing moet worden voorkomen. Indien de ontvanger van de hiervoor genoemde betaling in meer dan één land in de heffing wordt betrokken, ontstaat dubbele heffing. Indien het land van de ontvanger van deze betaling dubbele heffing voorkomt door het verlenen van een zogeheten credit (een handelwijze die Nederland zelf ook toepast ter zake van ontvangen bedragen, bijvoorbeeld op grond van de deelnemingsverrekening), dient daarvan niet het gevolg te zijn dat Nederland deze volstrekt logische en legitieme handelwijze ongedaan maakt door aftrek niet toe te staan. De voorgestelde wettekst leidt dan willens en wetens tot dubbele heffing: immers heffing in de staat van de ontvanger van de betaling met credit voor de geheven winstbelasting in een derde staat (dus per saldo heffing tegen het tarief van de ontvangstaat) en het weigeren van aftrek in Nederland. Dit is ongerijmd en in strijd met de (bedoeling van de) ATAD-richtlijn.

Dit gevolg doet zich niet alleen voor als de betaling rechtstreeks bij de buitenlandse ontvanger in de heffing wordt betrokken, maar ook in gevallen waarin de betaling bij een achterliggende rechthebbende wordt belast (een CFC-regime, zoals Nederland dat op grond van de invoering van ATAD1 ook kent). Met CFC-regimes wordt blijkens de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 12ac, lid 1 onderdeel a, terecht rekening gehouden. Daar wordt opgemerkt dat eveneens sprake kan zijn van betrekking in de heffing ‘[a]ls een vergoeding of betaling wordt toegerekend en opgenomen in het CFC-inkomen van een ander lichaam dan van de CFC’. Blijkens de toelichting zal hiervan alleen sprake zijn ‘indien de vergoeding of betaling als zodanig volledig tegen het statutaire

tarief in de heffing is betrokken en er met betrekking tot die vergoeding of betaling geen recht op verrekening van winstbelasting bestaat’.

Nederland zal per 1 januari 2019 een (verdergaand) CFC-regime invoeren. In dat kader volstaat een statutair tarief van 9% om de toepassing van het CFC-regime te voorkomen. Is het statutaire tarief lager dan 9%, dan houdt Nederland rekening met de onderliggende winstbelasting door het verstrekken van een credit en voorkomt aldus dubbele heffing. Deze handelwijze is in lijn met de gangbare wijze om een CFC-regime in te richten en zou ook in de hiervoor genoemde situatie moeten plaatsvinden om een consistente heffing te bewerkstelligen. Nu Nederland ter voorkoming van dubbele heffing bij door een Nederlandse belastingplichtige gehouden CFC uitgaat van een grens van 9%, ligt het in de rede dat een buitenlandse heffing van 9% de ondergrens vormt voor de toepassing van afdeling 2.2a. In de huidige vormgeving dient men zich overigens te realiseren dat zich de bijzondere situatie voordoet dat een statutair tarief van 1% in het land van de ontvanger van de betaler, zoals Barbados, voldoende is om toepassing van de reverse-hybridbepaling te voorkomen, mits geen tegemoetkoming, zoals de hiervoor besproken credit, in dat land wordt gegeven. Een statutair tarief van 30%, zoals Duitsland, waarbij wel rekening wordt gehouden met terzake van dezelfde betaling geheven (in de ogen van de ontvangende staat) buitenlandse winstbelasting van stel 8%, daarentegen leidt tot toepassing van de reverse-hybridbepalingen. Voor alle duidelijkheid aldus is de betaling bij de ontvanger per saldo belast tegen 30%, namelijk 8% in de derde staat en 22% ‘bijheffing’ in de staat van de ontvanger. Aldus verwordt de regel ‘deduction, no inclusion’ in de eerstgenoemde situatie in de regel ‘deduction, almost no inclusion’, terwijl deze regel in de tweede situatie verwordt tot ‘no deduction, but inclusion, hence double taxation’.

Het is daarom raadzaam om de in artikel 12ac, lid 1, onderdeel a, opgenomen definitie zodanig aan te passen dat dubbele heffing in de hiervoor genoemde situaties wordt voorkomen. Een tariefs- ondergrens lijkt an sich legitiem om belastingarbitrage te voorkomen, hoewel dat nadrukkelijk niet het doel van ATAD2 is, maar ook niet te worden verboden door de Richtlijn. Het ligt in dit kader voor de hand dat de bewijslast bij de belastingplichtige wordt gelegd. Hij is het beste in staat om aannemelijk te maken dat de betaling daadwerkelijk wordt belast. Aldus kan het toepassingsbereik ook beter worden toegesneden op het gebruik van bijvoorbeeld een reverse hybrid. Indien de ontvanger van de betaling daadwerkelijk een verdergaande tegemoetkoming krijgt, vindt artikel 12aa of 12ab toepassing. Is dat niet het geval, dan is geen sprake van een situatie van ‘aftrek en geen betrekking in de heffing’ (deduction, no inclusion) en levert de structuur geen of nagenoeg belastingvoordeel op (uitsluitend tariefsarbitrage tussen het Nederlandse winstbelastingtarief en het tarief in de ontvangende staat; welke arbitrage zich bij alle grensoverschrijdende betalingen voor doet, maar welke niet voortvloeit uit het gebruik van hybrids), zodat bestrijding achterwege kan blijven. Dit volgt ook uit punt 29 van de preambule waarin nadrukkelijk wordt voorzien in een beperking van het toepassingsbereik tot situaties waarin met betrekking tot een belastingplichtige sprake is van een ‘mismatch’.

Overigens ligt het vanuit deze gedachte ook meer voor de hand om aan te sluiten bij het effectieve tarief in plaats van het statutaire tarief, zie ook het hiervoor opgenomen voorbeeld. De verrekening van onderliggende winstbelasting of verlening van een grondslagvermindering zou dan ook niet af mogen doen aan de vaststelling dat er sprake is van betrekking in de heffing, zolang het effectieve tarief naar Nederlandse maatstaven redelijk is. Omdat de Richtlijn geen nadere eisen stelt aan de invulling van het begrip ‘betrekking in de heffing’, is het Nederland ook toegestaan om ATAD2 op deze manier te implementeren. De vormgeving van de Nederlandse ‘betrekking in de heffing’bepaling zou kunnen worden ontleend aan artikel 10a, de anti-winstdrainagebepaling. Hierdoor blijft de Nederlandse vennootschapsbelasting consistentie vertonen met als praktisch voordeel dat voor de uitvoeringspraktijk kan worden gewerkt met een begrippenkader dat al meer dan 20 jaar functioneert en zekerheid biedt aan de belastingplichtige en de belastinginspecteur.

Aldus wordt ook een groot implementatierisico voorkomen: de huidige bewoording van het wetsvoorstel, zal namelijk tot gevolg kunnen hebben dat de Nederlandse regeling in strijd is met de vrijheid van vestiging ex artikel 49 VwEU, dan wel de vrijheid van kapitaalverkeer ex artikel 63 VwEU (bij ‘kleine’ participanten in een samenwerkende groep). Uit de Deister- en Juhlerjurisprudentie is

duidelijk geworden dat alle feiten en omstandigheden van het concern waartoe de belastingplichtige behoort moeten worden meegewogen om te beoordelen of sprake is van oneigenlijk gebruik. Deze benadering van het Hof van Justitie van de Europese Unie brengt mee dat de belastingplichtige daadwerkelijk in staat moet worden gesteld om bewijs te leveren dat in de voorliggende situatie geen sprake is van oneigenlijk gebruik. De huidige bewoording van het wetsvoorstel vereist voor toepassing van de reverse-hybridbepalingen niet dat de ontvanger daadwerkelijk een belastingvoordeel heeft genoten. Er wordt volstaan met de constatering dat in het land van de ontvanger een verrekening of wellicht zelfs een mogelijke verrekening van onderliggende winstbelasting voldoende is om de hybrid-mismatchbepalingen van toepassing te laten zijn. Aldus is de voorgestelde regeling niet proportioneel en daarmee in strijd met het primaire EU-recht. Maar zelfs indien de voorgestelde regeling wordt toegesneden op de zich daadwerkelijk voordoende situatie, is evenzeer sprake van een disproportionele maatregel indien elke tegemoetkoming in het land van de ontvanger van de betaling al leidt tot het inroepen van de Nederlandse ATAD2-bepalingen.

Prof.dr. R.P.C.W.M. Brandsma