



THE NETHERLANDS BRITISH  
CHAMBER OF COMMERCE  
8 Northumberland Avenue  
London WC2N 5BY  
United Kingdom  
T: +44 (0) 3333 440799  
Benoordenhoutseweg 21-23  
2596 BA The Hague  
The Netherlands  
T: +31-(0)70 205 5656  
info@nbcc.co.uk  
www.nbcc.co.uk

Aan: <https://www.internetconsultatie.nl/consultatiedocumentatad2>

Van: Economic & Fiscal forum Netherlands British Chamber of Commerce (NBCC)

Den Haag, 10 december 2018

**Betreft:** Consultatiedocument Implementatie ATAD2

Geachte dames en heren,

De NBCC heeft met belangstelling kennis genomen van het Consultatiedocument Implementatie ATAD2. Graag maakt de NBCC gebruik van de mogelijkheid te reageren.

#### **Algemeen**

In het verkeer tussen het Verenigd Koninkrijk en Nederland wordt niet of nauwelijks gebruik gemaakt van hybride structuren die door de maatregelen die zijn opgenomen in ATAD2 worden bestreden. Dit komt omdat het Verenigd Koninkrijk een aantal jaren geleden al maatregelen tegen het gebruik van hybride structuren heeft ingevoerd. Onze verwachting is dan ook dat de invoering van ATAD2 in Nederland voor het Engelse bedrijfsleven dat actief is in Nederland relatief beperkte gevolgen zal hebben.

Desalniettemin is er een beperkt aantal observaties van meer algemene aard die wij graag onder de aandacht zouden willen brengen. Deze zijn hierna weergegeven.

#### **1. Nederland gaat verder dan vereist**

Hoewel blijkt uit het BNC fiche van 18 november 2016<sup>1</sup> Nederland wilde inzetten op een goede aansluiting van de richtlijn op de OESO-uitkomsten om zo Europese landen niet op achterstand te zetten ten opzichte derde landen zonder implementatieverplichting, valt het ons op dat, net als bij de Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking, gekozen wordt voor een implementatie die op sommige punten verder gaat dan onder ATAD2 wordt vereist. Zo wordt niet gekozen om gebruik te maken van de uitzondering voor financiële handelaren en bepaalde financiële instrumenten. Een ander voorbeeld is de keuze om niet af te zien van een secundaire regel in het geval van betalingen aan hybride entiteiten.

---

<sup>1</sup> Tweede Kamer, vergaderjaar 2016–2017, 34 604, nr. 3



Dit verbaast te meer nu in het BNC fiche Nederland nog aangaf dat het in feite aan het *woonland* is om de betaling in geval van een mismatch de heffing te betrekken, omdat anders in voorkomende gevallen *'Nederland in wezen winst (zou) belasten, terwijl de waarde in (het woonland) is gecreëerd. Dit is contrair aan het belasten van winst daar waar de waarde is gecreëerd dat internationaal is geaccepteerd als uitgangspunt voor de bepaling waar winst moet worden belast. Dit is een onwenselijke situatie. Het kabinet is van mening dat eerst het land waarnaar in een dergelijke situatie de betaling wordt gedaan (i.c. de VS) voldoende de kans moet krijgen om de nationale wetgeving aan te passen om zijn belastingclaim in dergelijke gevallen te effectueren of de nodige maatregelen te treffen, alvorens de EU-lidstaat die winst belast (of althans de aftrek weigert).'*' In het Consultatiedocument wordt aangestipt dat, hetgeen het kabinet 2 jaar geleden al voorzag, de VS inderdaad per 1 januari 2018 CFC wetgeving hebben ingevoerd. Nu Nederland in dergelijk geval desondanks vooralsnog niet afziet van een secundaire regel gaat Nederland in voorkomende gevallen winst belasten die niet in Nederland is gecreëerd. Dit lijkt de NBCC in strijd met de beginselen van het BEPS project en in tegenspraak met het eigen BNC fiche van het kabinet van november 2016.

Hoewel er voor deze gevallen goede redenen kunnen zijn voor deze keuzes, zouden wij toch willen waarschuwen voor het keer op keer overgaan tot een verdergaande implementatie dan waartoe Nederland op grond van EU richtlijnen verplicht is. Dat zet Nederland niet alleen op achterstand ten aanzien van derde landen, waar het kabinet 2 jaar geleden nog bang voor was, maar ook ten opzichte van andere EU lidstaten.

## **2. Verslechtering bewijspositie**

De implementatie van ATAD2 heeft in wezen tot gevolg dat belastingplichtigen die een aftrekpost willen claimen voor betalingen aan gelieerde lichamen dat alleen kunnen doen als geen sprake is van een van de in de wetgeving omschreven hybride structuren. Hetzelfde geldt voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling en de objectvrijstelling. Daarbij geldt – heel algemeen gesteld - als leidend principe: als het andere land niet belast is de betaling hier niet aftrekbaar c.q. wordt geen vrijstelling verleend. Dit vloeit rechtstreeks voort uit de systematiek van ATAD2 en kan als zodanig ook niet ter discussie staan. Het gevolg hiervan is evenwel een aanzienlijke verslechtering van de bewijspositie van belastingplichtigen. Immers, zij zullen aan de hand van de fiscale behandeling in het buitenland van een betaling waarvoor aftrek wordt geclaimd of van een inkomstenstroom waarvoor vrijstelling wordt gevraagd hun recht op aftrek of vrijstelling in Nederland aannemelijk moeten maken. Op dit moment geldt deze eis slechts voor art. 10a, art. 13 en

art. 15g Vpb. Als gevolg van de implementatie van ATAD2 wordt deze situatie eerder regel dan uitzondering. Deze verslechtering van de bewijspositie geeft ons aanleiding tot twee opmerkingen.

Ten eerste zijn wij van mening dat er voor belastingplichtigen duidelijke richtlijnen zouden moeten zijn omtrent de wijze waarop zij aan deze bewijslast kunnen voldoen. Hoe toon je aan dat een rentestroom van Nederland naar het Verenigd Koninkrijk aldaar is belast? Uit een aangifte kun je dat niet halen, daarin staat rente uit Nederland namelijk niet apart vermeld. Op wie rust de bewijslast dat geen sprake is van een geïmporteerde hybrid mismatch? Het leveren van negatief bewijs is in de praktijk erg lastig. Wij pleiten dan ook voor meer duidelijkheid omtrent de wijze waarop een belastingplichtige aan zijn bewijslast kan voldoen en de bewijslastverdeling; het consultatiedocument verschaft naar onze mening in dit opzicht te weinig toelichting.

Ten tweede ontstaat door de introductie van het concept 'aftrek zonder betrekking in de heffing' een onderworpenheidsvereiste dat afwijkt van het vereiste dat wij kennen van art. 10a, art. 13 en art. 15g Vpb. Los van het feit dat niet goed valt in te zien waarom een bepaalde mate van belastingheffing voor de ene anti-misbruikbepaling wel zuverend werkt en voor een andere niet, zou het ook vanuit het oogpunt van eenvoud de voorkeur verdienen als het onderworpenheidsvereiste voor de toepassing van de verschillende bepalingen zoveel mogelijk gelijk zou worden geïnterpreteerd (wat er ook toe zou kunnen leiden dat een aantal scherpe kantjes van het huidige onderworpenheidsvereiste komen te vervallen).

### **3. Voorstel bestrijdt ook niet mismatches**

Tenslotte zouden wij een opmerking willen maken over de toelichting op artikel 12aa, lid 1(g) Vpb (hybride mismatches met een dubbele aftrek) zoals die is te vinden bovenaan blz. 47 van het consultatiedocument. Als wij het goed begrijpen is het de bedoeling deze bepaling ook toe te passen indien sprake is van een kleinere belastinggrondslag in de staat van de vaste inrichting dan in Nederland. Dit kan zich blijken de toelichting voordoen als in de staat van de vaste inrichting ruimer aftrekmogelijkheden zijn, maar ook als er ruimere afschrijvingsfaciliteiten zijn. Wij plaatsen ernstige vraagtekens bij deze toepassing. In dergelijke gevallen is naar onze mening geen sprake van een hybride mismatch die met ATAD2 beoogd te worden bestreden. Er is slechts sprake van een verschillende grondslagbepaling die optreedt zonder enige vorm van kwalificatieverschillen, laat staan kwalificatieverschillen die door de belastingplichtige worden gebruikt om de belastinggrondslag uit te hollen zonder dat daar elders heffing tegenover staat.



Toepassing van art. 12aa, lid 1(g) Vpb is ook een ernstige inbreuk op het vrijstellingssysteem dat kenmerkend is voor het Nederlandse belastingstelsel. In wezen wordt met de voorgestelde interpretatie indirect een onderworpenheidsvereiste in de objectvrijstelling geïntroduceerd. Ten slotte creëert het ook een verschil in behandeling tussen ondernemingsactiviteiten die in de vorm van een vaste inrichting worden gedreven en ondernemingsactiviteiten uitgeoefend via een deelneming. De vraag naar de houdbaarheid hiervan onder EU recht dringt zich op. Wij pleiten dan ook om de toepassing van deze bepaling te beperken tot situaties waarin een aftrekbare betaling vanwege verschillen in toerekening in twee staten in aftrek komen, zoals het geval is in Voorbeeld 8 in het consultatiedocument.

De NBCC hoopt met de bovenstaande bij te dragen aan de totstandkoming van een zorgvuldige implementatie van ATAD2. Wij hebben geen bezwaar tegen publicatie van deze reactie.

Vanzelfsprekend zijn wij gaarne bereid onze reactie nader toe te lichten.

Hoogachtend,

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'M. Buckers'.

Martin Buckers  
Chairman Economic & Fiscal Forum NBCC