

Position paper t.b.v. hoorzitting Commissie Financiën TK d.d. 26 september 2019
inzake wv. 35.241 (Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking)

Prof. dr. J.W. Bellingwout, 25 september 2019

Dit position paper is op persoonlijke titel geschreven. Het bevat enkele opmerkingen omtrent de vraag van de Commissie Financiën naar de gevolgen van de invoering van de voorgestelde implementatiewetgeving (ATAD2).

1. Achtergrond

Het huidige systeem van winstbelasting - in Nederland en in de meeste andere landen - voldoet niet meer aan de eisen van deze tijd, waarin globaal opererende multinationals het speelveld domineren. De Nederlandse Vpb is gebaseerd op uitgangspunten die ofwel achterhaald zijn (bijv. heffing op basis van fysieke aanwezigheid) ofwel hebben geleid tot zo vergaande (anti-base-erosion) reparatiewetgeving dat het van een systeem geen sprake meer is, maar van een lappendeken met willekeurige uitkomsten waarbij niet alleen rechtmatigheid maar ook doelmatigheid (denk aan de recente wetgeving inz. de spoedreparatie fiscale eenheid) soms ver te zoeken is. Daarnaast zijn enkele uitgangspunten, wellicht in 1969 nog accuraat, door de maatschappelijke en economische ontwikkelingen zozeer gaan knellen dat ook op die punten de Vpb dringend aan herziening toe is.

Zoals gezegd staat de Nederlandse Vpb niet alleen op dit kantelpunt, in feite gelden de knelpunten in meer of mindere mate evenzeer voor de winstbelastingssystemen in veel andere landen. Veel van deze knelpunten kunnen slechts op zinvolle wijze worden geadresseerd door internationale (op EU niveau of mondiaal/OESO niveau) harmonisatie of vergaande coördinatie. Voor Nederland als klein land dat relatief veel ondernemingen huisvest met grensoverschrijdende economische activiteiten en daaraan gekoppelde banen, zijn maatregelen die deze knelpunten aanpakken - zoals het onderhavige wetsvoorstel - al snel ingrijpend voor het (fiscale) vestigingsklimaat en voor bestaande werkgelegenheid.

Waar de OESO/G20 op dit moment in hoge mate inzet op het formuleren van oplossingen voor de problematiek van belastingheffing in de digitale economie ('BEPS 2.0') in termen van nieuwe aanknopingspunten voor belastingheffing van grensoverschrijdend actieve ondernemingen, meer in het algemeen valt reeds naar aanleiding van alle analyses die in BEPS 1.0 zijn uitgevoerd (resultierend in de 15 OESO/BEPS rapporten van oktober 2015) te constateren dat wij mondiaal vastlopen door per land een eigen winstbelastingstelsel te hanteren, verschillend van de winstbelastingssystemen van andere landen, met als gevolg aansluitingsproblemen tussen die systemen, waarvan internationaal opererende ondernemingen enerzijds een grote mate van hinder ondervinden (voor een grote multinational binnen de EU is zaken doen op basis van 28 verschillende regimes geen sinecure!) maar wat anderzijds heeft geleid tot wat met OESO/BEPS is bestempeld tot 'aggressive tax planning': het exploiteren van die 'mismatches' met als onwenselijk gevolg dat sommige winsten in geen enkel land werden belast (double non-taxation), dezelfde kosten in meerdere landen konden worden afgetrokken (double deduction), alsmede betalingen in het ene land konden worden afgetrokken terwijl deze in het ontvangende land niet werden belast (deduction/no-inclusion). Waar de OESO aan haar conclusies in de BEPS rapporten slechts in verschillende gradaties een aanbeveling kan richten aan landen (door de voorgestelde oplossingen te bestempelen als 'minimum standard',

'recommendation', of 'best practice'), heeft de EU de handschoen opgepakt en de voorstellen van de OESO uitgewerkt in concrete, bindende maatregelen voor de EU-lidstaten, uitmondend in een aanpassing van de Moeder/Dochter-richtlijn en de invoering van de richtlijnen ATAD1 en ATAD2. Tevens wordt vanuit de EU door middel van de zwarte/grijze lijst van 'non-cooperative tax jurisdictions' druk uitgeoefend op derde landen om o.a. de OESO/BEPS voorstellen met het predikaat 'minimum standard' over te nemen in hun nationale wetgeving.

Naar mijn stellige indruk gebaseerd op ontwikkelingen in de internationale fiscale praktijk sorteren de OESO/BEPS- en EU-maatregelen het beoogde effect. De maatregelen hebben niet alleen een groot aantal fiscale routes afgesloten, maar ook nieuwe normen gesteld en daarmee een cultuur- en gedragsverandering teweeggebracht bij veel ondernemingen. Al deze maatregelen kunnen echter niet verhullen dat het onderliggende probleem - de gebrekkige onderlinge aansluiting van de nationale winstbelastingssystemen - nog steeds niet is weggenomen.

2. Breder kritiek - waar Nederland overigens niets aan kan doen

Dat sprake is van 'kurieren am Symptom', van pleisters plakken op een technisch reeds versleten lappendeken van niet op elkaar aansluitende nationale winstbelastingssystemen, van een welhaast onmogelijke taak om de gaten tussen deze verschillende systemen te dichten, wordt pijnlijk duidelijk in het onderhavige wetsvoorstel. De fiscaal-technische complexiteit van deze reparatie-operatie is van een niet eerder vertoond niveau, de materie van de aansluitingsproblematiek (de 'hybrid mismatches') en de gekozen oplossingen is/zijn dermate ingewikkeld dat alleen de 'ingewijden' in deze materie dit nog kunnen volgen. De Belastingdienst zelf merkt de voorgestelde wetgeving in haar uitvoeringstoets bij het onderhavige wetsvoorstel, onder het kopje '*Handhaafbaarheid*' aan als "zeer complexe materie", waarbij geen "voor de Nederlandse uitvoeringspraktijk duidelijk begrippenkader gehanteerd" wordt, en signaleert dat "de implementatie van deze richtlijn in andere landen, tot onduidelijke situaties [kan] leiden", met als klap op de vuurpijl dat "[c]ruciale informatie, voor de beoordeling of ATAD2 van toepassing is, (...) in het buitenland [zit]" met als gevolg "een informatie-asymmetrie" waardoor "de Belastingdienst niet het gewenste toezicht [kan] uitoefenen". Onder het kopje '*Bijdrage complexiteitsreductie*' wordt kort en bondig opmerkt: "Dit voorstel is wetstechnisch zeer complex en vergroot de complexiteit in de uitvoering". Nederland kan hier niet veel aan doen. Afgezien van enkele keuzes die zijn gemaakt, doet het wetsvoorstel niet anders dan uitvoering geven aan de voorschriften die zijn neergelegd in de aangenomen EU richtlijn ATAD2. De lappendeken aan nationale winstbelastingstelsels die niet op elkaar aansluiten heeft een reparatie-monster gebaard. Zolang de lappendeken niet is vervangen door een geharmoniseerd systeem, zal het monster nodig zijn.

3. Hoe verder?

'Kurieren am Symptom' kan enige tijd werken, maar uiteindelijk is de enige echte oplossing de totstandkoming van een op EU niveau of zelfs mondiaal (OESO) niveau, geharmoniseerd winstbelastingstelsel. Het onderhavige wetsvoorstel onderstreept de urgentie daarvan. Nederland dient zich binnen de EU en de OESO maximaal in te spannen voor internationale harmonisatie van de nationale winstbelastingssystemen. De te ver doorgesloten complexiteit van ATAD2 en in het verlengde daarvan het onderhavige wetsvoorstel tot implementatie van ATAD2, is de prijs die Nederland samen met andere landen betaalt voor het te lang uitstellen van deze internationale harmonisatie.

Voor dit moment heeft Nederland derhalve geen keus en zal ATAD2 door Nederland moeten worden geïmplementeerd. Het voorliggende wetsvoorstel geeft daar aan op overwegend correcte en goed doordachte wijze uitvoering, wat overigens niet wil zeggen dat het wetsvoorstel met toelichting op

alle vragen een antwoord geeft en op onderdelen van het implementatievoorstel over de gemaakte keuzes en ingenomen standpunten niet valt te twisten, getuige ook het 27 bladzijden tellende NOB commentaar van 24 september jl., alsmede de in een eerdere (consultatie) fase gemaakte opmerkingen vanuit VNO-NCW en vanuit de belastingwerkgroep van AmCham.

4. Gevolgen

Een breed gedeelde inschatting is dat Nederland - als klein land met relatief veel internationaal opererende ondernemingen - relatief hard geraakt wordt door ATAD2, voornamelijk als gevolg van de afbouw van vele bestaande CV/BV-structuren in relatie tot Amerikaanse multinationals. In de MvT wordt ingegaan op het grote aantal banen dat mogelijk op het spel staat (de MvT, p. 10, vermeldt 34.300 directe mobiele banen die 'at risk' zijn, hetgeen een groter aantal banen impliceert indien ook indirecte werkgelegenheid wordt meegenomen). De MvT (p. 10) voegt daar aan toe: "Het is tegen deze achtergrond dat het kabinet ook inzet op het aantrekkelijk houden van Nederland als vestigingsland, onder meer door het tarief in de vennootschapsbelasting stapsgewijs te verlagen van 25% naar 20,5%". Op 17 september jl. (Prinsjesdag) is echter duidelijk geworden dat dit voornemen is bijgesteld tot een verlaging naar 21,7%, tevens geflankeerd met verhoging van het innovatieboxtarief van 7% (tot voor kort: 5%) naar 9%. In de ramingstoelichtingen van het CPB bij het Belastingplan 2020 wordt in par. 2.8 opgemerkt dat bij Vpb-tariefsverhoging (in dit geval: mindere Vpb-tariefsverlaging) voor ondernemingen met winsten boven de EUR 500.000 "een gedragseffect van 20% [wordt] verondersteld, omdat door een hoger tarief bedrijven minder geneigd zijn de beslissing te nemen om naar Nederland te komen". Ook in de breed aanvaarde motie Omtzigt c.s. van 5 juni jl. omtrent het instellen van een commissie belastingheffing multinationals, is als randvoorwaarde opgenomen dat Nederland aantrekkelijk blijft voor Nederlandse hoofdkantoren. Het lijkt mij derhalve raadzaam om, bij voorkeur reeds in de context van het pakket Belastingplan 2020, te zoeken naar fiscale maatregelen ten faveure van het bedrijfsleven om de economische risico's ten gevolge van de afnemende aantrekkelijkheid van Nederland als fiscaal vestigingsland het hoofd te bieden.

5. Opeenstapeling

Op de zeer complexe wetgeving van deze ATAD2 implementatie, ingaande 2020, volgt, als unilaterale vrijwillige stap van Nederland, de invoering van een bronbelasting op rente en royalty's ingaande 2021. Ten aanzien van deze voorgestelde wetgeving is in de uitvoeringstoets van de Belastingdienst opgemerkt: (Handhaafbaarheid) dat het toezicht op de bronbelasting complex is, (Complexiteitsgevolgen) dat het voorstel de complexiteit vergroot en specialistische kennis noodzakelijk is, en (Risico procesverstoringen) dat het risico op procesverstoringen groot is. De vraag die zich opdringt is of de Belastingdienst deze twee opvolgende wijzigingen, ATAD2 en Bronheffing 2021, zo snel op elkaar volgend kan verwerken. Ook komt een bronbelasting op rente en royalty betalingen, ook al betreft het slechts een beperkte doelgroep, het vestigingsklimaat niet ten goede. Mede gelet op hetgeen in par. 4 aan de orde is gesteld, acht ik het raadzaam deze twee maatregelen in de tijd niet zo snel op elkaar te stapelen, en terug te keren naar het oorspronkelijke voornemen, zoals vermeld in het regeerakkoord, om deze bronbelasting in 2023 in werking te laten treden.

6. Rechtspositie

Tot slot nog een inhoudelijk punt met het oog op de rechtspositie van alle belastingplichtigen die geraakt worden door de voorgestelde documentatieverplichting van art. 12ag Vpb. Deze documentatieverplichting moet verhullen dat de Belastingdienst de informatie ontbeert om de wet te handhaven (getuige de toelichting in de MvT, p. 29, en getuige de uitvoeringstoets, onder het kopje 'Handhaafbaarheid'). Niet voldoen aan de documentatieverplichting leidt tot omkering van de bewijslast, en legt daarmee een zware taak op de belastingplichtige om 'te doen blijken' dat geen

sprake is van een hybride mismatch. Deze documentatieverplichting en aanverwante omkering van de bewijslast vloeien niet voort uit de ATAD2 richtlijn, en betreft derhalve een Nederlandse keuze tot verzwarende van de plichten van belastingplichtigen. De lasten die deze verplichting meebrengt mogen niet worden onderschat. Belastingplichtigen moeten aan de documentatieverplichting voldoen zowel in de gevallen dat wel sprake is van een hybride mismatch, als in gevallen waarin daarvan geen sprake is. Een groot deel van de handhavingsproblematiek van de Belastingdienst die hiermee wordt afgeschoven op de belastingplichtige, betreft informatie die niet in Nederland beschikbaar is, en veelal berust op een fiscaal-technische analyse van de al dan niet aftrekbaarheid of belastbaarheid van een betaling naar buitenlands fiscaal recht bij een buitenlands gelieerd lichaam. Het zal doorgaans niet eenvoudig zijn voor belastingplichtigen om inzicht te hebben in de buitenlandse fiscale analyse en deze te vertalen naar de gevolgen in Nederland op grond van het onderhavige wetsvoorstel. Dit klemt des te meer, daar het wetsvoorstel reeds bij een belang van 25% gelieerdheid veronderstelt. Dit kan tot gevolg hebben dat een belastingplichtige informatie moet achterhalen van een aandeelhouder (en de met die aandeelhouder o.b.v. het 25% criterium gelieerde vennootschappen) over de fiscale positie van die aandeelhouder c.q. haar 25% gelieerde vennootschappen ten aanzien van alle situaties waarin hybride mismatches, met inbegrip van geïmporteerde mismatches, zich kunnen voordoen. Het ligt in de rede dat bij 25% verhoudingen deze informatie in veel gevallen niet kan worden bemachtigd. Als ik het goed zie, is hier sprake van een dubbele verzwarende Nederlandse implementatie, daar waar de ATAD2 richtlijn zelf geen documentatieplicht oplegt en de ATAD2 richtlijn zelf in veel hybrid mismatch situaties een 50% criterium voor gelieerdheid hanteert (art. 2, lid 4, tweede alinea, onderdeel a, ATAD2). Ik zou gaarne op bovenstaande gronden bepleiten dat Nederland: (primair) ofwel afziet van de invoering van de documentatieverplichting, (subsidiar) ofwel bij het 50% criterium van de ATAD 2 richtlijn aansluit voor die situaties waarin de richtlijn dat toestaat, (tertiair) ofwel de omkering van de bewijslast alleen toepast in situaties van 50% gelieerdheid.