

Position paper rondetafelgesprek implementatiewet ATAD2 26 september 2019

mr. dr. G.K. (Gijs) Fibbe – werkzaam als belastingadviseur bij Baker Tilly en als onderzoeker verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam

1. Belastingontwijking en beeldvorming

De aanpak van belastingontwijking en belastingontduiking is een belangrijk beleidsspeerpunt van dit kabinet. Ook om de beeldvorming te kantelen dat Nederland het internationaal opererende bedrijven gemakkelijk zou maken belasting te ontwijken.¹ Het wetsvoorstel ter implementatie van Richtlijn 2017/952 (EU) (hierna: ATAD2) draagt bij aan dit streven.² Het wetsvoorstel is met name geschreven voor het grootbedrijf. Ik wil in dit kader enkele aspecten omtrent de impact op het MKB en familiebedrijven onder de aandacht brengen.

2. Toename administratieve lastendruk MKB

De voorgestelde wetteksten zijn, zelfs voor fiscale begrippen, buitengewoon complex. De mismatch-wetgeving is geschreven voor het grootbedrijf en sommige van de mismatches waar het wetsvoorstel betrekking op heeft, komen in het algemeen niet voor in het MKB.³ Toch heeft het wetsvoorstel significant impact op het Nederlandse MKB en de vele familiebedrijven die internationaal actief zijn (met een buitenlandse deelneming of een buitenlandse aandeelhouder).

Het Nederlandse MKB zal worden gedwongen een complexe en kostbare impactanalyse te maken van de voorgestelde wet. MKB en familiebedrijven zijn genooddaakt voorafgaand aan de indiening van hun aangifte vennootschapsbelasting te achterhalen hoe deze complexe regelgeving in zowel Nederland alsook het buitenland uitwerkt. Hiervoor zullen zij zich tot een gespecialiseerd adviseur moeten wenden hetgeen een kostenverhogend effect heeft. De adviseurs die bekwaam genoeg zijn dit te kunnen beoordelen zullen schaarser worden. De complexiteit roept derhalve vragen op wat betreft de naleefbaarheid van dit wetsvoorstel, zowel aan de zijde van belastingplichtigen alsook de belastingdienst.⁴

Naast de complexiteit vraagt de administratieve lastendruk voor het MKB aandacht. Dit temeer daar Nederland heeft gekozen voor ‘overimplementatie’. Artikel 3 van Richtlijn 2016/1164 stelt dat deze richtlijn geen beletsel vormt voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke bepalingen die tot doel hebben een hoger niveau van bescherming te garanderen voor binnenlandse vennootschapsbelastinggrondslagen. Nederland heeft gekozen voor een dergelijke ‘overimplementatie’ in de vorm van het voorgestelde art. 12ag Wet Vpb 1969.

Wanneer in de aangifte vennootschapsbelasting rente in aftrek wordt gebracht, verplicht art. 12ag belastingplichtigen in de administratie gegevens op te nemen waaruit blijkt dat de anti-mismatchmaatregelen in het wetsvoorstel niet van toepassing zijn. Voorgesteld art. 12ag, lid 1 en 2 luidt:

¹ Zie de Memorie van Toelichting (hierna: MvT), hoofdstuk 2 (Implementatiegevolgen voor Nederland), blz. 3.

² Voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de dividendbelasting 1965 in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybride mismatches met derde landen (PbEU 2016, L 144/1) (Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking), met memorie van toelichting.

³ Het Register voor Belastingadviseurs, waar veel MKB adviseurs aan zijn verbonden, heeft dit reeds meerdere malen benadrukt. Zie <https://www.rb.nl/wetscommentaren/bericht/20/het-rb-geeft-het-ministerie-van-financien-stof-tot-nadenken-alsmede-het-RB-commentaar-bij-het-wetsvoorstel-in-NTFR-2019/2325>.

⁴ Ik onderschrijf op dit punt het commentaar bij het wetsvoorstel van het RB, zie NTFR 2019/2325.

1. Een belastingplichtige neemt in zijn administratie gegevens op waaruit blijkt in hoeverre en op welke wijze ten aanzien van een vergoeding, betaling, veronderstelde betaling, last of verlies deze afdeling met betrekking tot een jaar van toepassing is

2. Ingeval de belastingplichtige niet of niet volledig voldoet aan de verplichting, bedoeld in het eerste lid, kan de inspecteur bij het vermoeden dat deze afdeling van toepassing is de belastingplichtige verzoeken te doen blijken dat ten aanzien van de vergoeding, de betaling, de veronderstelde betaling, de last of het verlies deze afdeling niet van toepassing is.

Met het wetsvoorstel wordt de Nederlandse fiscale behandeling van de rente afhankelijk gemaakt van de fiscale behandeling in het andere land. Omdat de belastingdienst doorgaans niet over die informatie beschikt, acht het kabinet het noodzakelijk hiervoor deze nieuwe documentatieverplichting in het leven te roepen.⁵ Deze documentatieverplichting is een Nederlandse uitvinding; hij staat niet voorgeschreven in ATAD2 en was voorts ook niet opgenomen in het eerdere consultatiedocument. Ware deze bepaling wel in het consultatiedocument opgenomen, dan had dat zeer waarschijnlijk toen reeds op grote weerstand gestuit.

Op grond van art 12ag geldt dat MKB Nederland *‘die in de aangifte stelt dat de hybridemismatchmaatregelen niet op hem van toepassing zijn, gegevens in zijn administratie opneemt waaruit dat blijkt’*.⁶

De omvang van deze nieuwe administratieplicht volgt enigszins uit de MvT:⁷

‘Indien een betaling aan een partij in het buitenland wordt gedaan of uit het buitenland wordt ontvangen, zullen meer gegevens nodig zijn om aan te tonen dat geen sprake is van een hybridemismatch. Hierbij kan gedacht worden aan een (wereldwijd) concernschema en een beoordeling van de gebruikte financiële instrumenten, hybride entiteiten of vaste inrichtingen in de context van de relevante Nederlandse en buitenlandse wet- en regelgeving.’

Deze toelichting illustreert dat de administratieve lastendruk voor het bedrijfsleven significant toeneemt. Ook MKB Nederland zal bij grensoverschrijdende betalingen op grond van deze nieuwe Nederlandse documentatieverplichting alle relevante feiten en omstandigheden, alsmede complexe fiscale analyses, moeten opnemen waaruit blijkt dat deze nieuwe afdeling met complexe anti-misbruikbepalingen niet van toepassing is. Als belastingplichtige dat niet doet, dan wel niet binnen een redelijke termijn kan aanleveren, heeft de belastingdienst de mogelijkheid om de bewijslast ten aanzien van de niet-aftrekbaarheid te verzwaren.

Normaliter komt een redelijke bewijslastverdeling erop neer dat de inspecteur belastingverhogende elementen moet bewijzen, terwijl de belastingplichtige in het algemeen de bewijslast zal hebben van belastingverminderende omstandigheden.⁸ Dit ligt echter genuanceerder waar het gaat om de toepassing van anti-misbruikmaatregelen; daarvoor zal normaliter de inspecteur het eerste bewijsvermoeden moeten aandragen en bij betwisting zijn stelling aannemelijk moeten maken. Op dit uitgangspunt maakt het wetsvoorstel een inbreuk. De belastingplichtige wordt in het wetsvoorstel gedwongen de bewijslast zelf te documenteren, incl. buitenlandse fiscale analyses, om aan te tonen dat deze anti-misbruikmaatregelen *niet* van toepassing zijn. Uiteraard zal hiertoe in het aangifteproces door belastingplichtige een eerste aanzet moeten worden gedaan, maar het is evident dat de invoering van deze nieuwe documentatieverplichting niet alleen leidt tot een verschuiving van de bewijslast maar ook zal leiden tot een significante toename van de administratieve lastendruk.

⁵ Zie de MvT, hoofdstuk 2 (Implementatiegevolgen voor Nederland), blz. 32.

⁶ Zie de MvT, hoofdstuk 2 (Implementatiegevolgen voor Nederland), blz. 31.

⁷ Zie de MvT, hoofdstuk 2 (Implementatiegevolgen voor Nederland), blz. 84.

⁸ Zie C. Langereis, *Procesrecht in belastingzaken*, Tweede Druk, FED Fiscale Studietoets, 2015, blz. 212.

Daarbij moet in dit kader nadrukkelijk in ogenschouw worden genomen dat de combinatie van de uiterst complexe regels in samenhang met deze documentatieverplichting ertoe zal leiden dat het MKB op hoge kosten wordt gejaagd. MKB adviseurs zullen namelijk – doorgaans - niet goed geëquipeerd zijn om de toepassing van deze complexe anti-misbruikmaatregelen goed te kunnen beoordelen hetgeen in samenhang met deze nieuwe documentatieverplichting ertoe zal leiden dat MKB en familiebedrijven zich tot gespecialiseerde adviseurs zullen moeten wenden.

2.1 Voorstel tot aanpassing ten faveure van MKB Nederland

Het zou niet alleen de administratieve lastendruk, maar ook de doelmatigheid van het wetsvoorstel ten goede komen als aanvullende maatregelen worden ingevoerd die de toepasbaarheid van voorgesteld art. 12ag op het MKB verkleinen. In de MvT is reeds ingegaan op het verzoek om met het oog op de administratieve lasten voor het MKB een uitzondering op te nemen. De MvT stelt:⁹

‘Bovendien wordt met de implementatie van ATAD2 de norm gesteld dat belastingontwijking door het gebruik van hybride mismatchstructuren ongewenst is. Deze norm dient te gelden voor alle bedrijven, ongeacht de grootte van die bedrijven. Daarom kan in het wetsvoorstel geen uitzondering voor het mkb worden opgenomen.’

Dit uitgangspunt is in algemene zin, waar het de implementatie van de Richtlijn betreft, niet alleen te onderschrijven, maar ook een unierechtelijke plicht. Artikel 2 van Richtlijn 2017/952 (EU) verplicht Nederland de bepalingen van deze richtlijn te implementeren in de Nederlandse wetgeving, waarbij geen onderscheid in grootte van bedrijven wordt gemaakt.

Omdat de documentatieverplichting in art. 12ag echter een Nederlandse uitvinding is – geen verplichte implementatie op grond van de richtlijn – staat het Nederland voor deze administratieve verplichting echter vrij zelf te bepalen voor welke belastingplichtigen het deze additionele documentatieverplichting wil laten gelden. Deze keuzevrijheid past ook goed in de geest van de ATAD en wordt zelfs, zij het met betrekking tot de CFC regels, expliciet onderstreept in overweging 12 van de Preambule van ATAD1:

‘Teneinde de administratieve belasting en de nalevingskosten te beperken, zou moeten worden toegestaan dat die lidstaten bepaalde entiteiten met geringe winst of een lage winstmarge vrijstellen, aangezien die een beperkter risico's op belastingontwijking vormen.’

Een mogelijkheid om de administratieve lastendruk voor het MKB te verkleinen is, naast uiteraard het integraal schrappen van de verplichting, om voor de documentatieverplichting in art. 12ag aan te sluiten bij de reeds bestaande MKB-ondergrens in art. 29g, lid 4, Wet Vpb. Daar is verrekenprijsdocumentatie van toepassing verklaard op groepsentiteiten van een multinationale groep met tenminste €50mio geconsolideerde groepsopbrengsten. Het zou consistent zijn om voor de documentatieverplichting inzake verrekenprijzen alsmede de documentatieverplichting inzake hybride mismatches eenzelfde MKB-grens te hanteren. Ook de ratio achter de MKB-grens van €50mio in art. 29g, lid 4, Wet Vpb was namelijk gelegen in het ontzien van het MKB van die extra administratieve lasten.¹⁰ Voorts is een dergelijk onderscheid ook proportioneel omdat, zoals voormelde overweging uit de preambule in ATAD1 ook onderstreept, het MKB een beperkter risico op belastingontwijking vormt en in dit kader ook meer mag worden verwacht van grotere internationaal opererende ondernemingen.

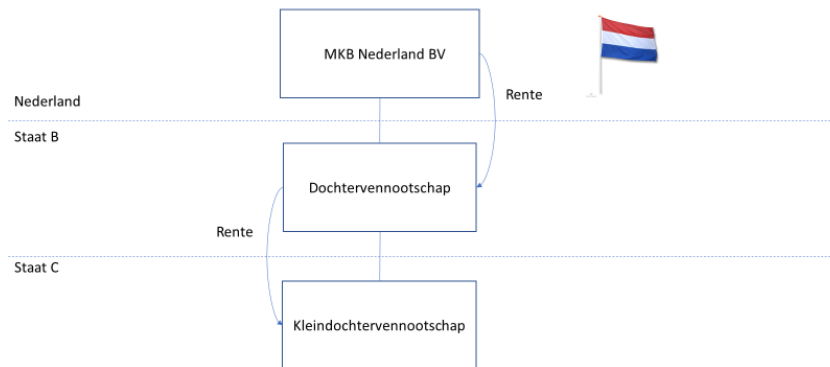
Het zou voor MKB Nederland derhalve een welkome verlichting zijn, wanneer het kabinet zou besluiten voor de toepassing van art. 12ag aan te sluiten bij deze reeds bestaande MKB-grens inzake fiscale documentatieverplichtingen in art. 29g, lid 4, Wet Vpb.

⁹ Zie de MvT, hoofdstuk 2 (Implementatiegevolgen voor Nederland), blz. 34.

¹⁰ Zie Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 34 305, nr. 6, blz. 20 e.v.

3. Complexiteit en impact MKB

Met het wetsvoorstel wordt onder meer de Nederlandse fiscale behandeling van rentelasten afhankelijk gemaakt van de fiscale behandeling in het andere land. Het volgende voorbeeld is illustratief wat betreft de impact op het Nederlandse MKB.



Deze MKB onderneming heeft een groepslening ter grootte van €40k van haar buitenlandse dochtervennootschap. De financiering heeft op geen enkele wijze een hybride mismatch als doel gehad. Een binnen het Nederlands MKB voor de hand liggend voorbeeld. De BV is voornemens de rente op de schuld in aftrek te brengen in de aangifte vennootschapsbelasting. Bij een vennootschapsbelastingtarief van 20% is het belang bij 4% rente derhalve €320 aan vennootschapsbelasting. Omwille van de aftrekbaarheid van dit relatief geringe bedrag aan rente dient deze MKB onderneming vanaf 2020 onder meer op grond van voorgesteld art.12ad, lid 1, vast te stellen:

‘...of deze renten ‘rechtens dan wel in feite direct of indirect door middel van een transactie of reeks van transacties tussen aan de belastingplichtige gelieerde lichamen of in het kader van een gestructureerde regeling dient ter financiering van aftrek van kosten waarop in Nederland artikel 12aa van toepassing zou zijn, indien Nederland de staat van de betaler was geweest.’

Op grond van art. 12ad, lid 2, is het eerste lid niet van toepassing voor zover:

‘in een van de bij de transactie of reeks van transacties betrokken staten met betrekking tot de vergoedingen of betalingen een vergelijkbare aanpassing wordt gedaan als ingevolge het eerste lid zou worden gedaan, indien Nederland een van die betrokken staten was geweest, of ingevolge de artikelen 12aa of 12ab zou worden gedaan, indien Nederland de staat van de betaler, onderscheidenlijk de staat van de ontvanger, was geweest.’

Deze MKB ondernemer die nooit de intentie heeft gehad een hybride mismatch op te zetten, zal moeten vaststellen en documenteren dat géén sprake is van een situatie in Staat B dan wel Staat C waarop in Nederland art. 12aa of art. 12ab van toepassing zou zijn geweest. De belastingplichtige wordt hiermee gedwongen om ten tijde van de Nederlandse aangifte vennootschapsbelasting ook reeds meerdere buitenlandse fiscale analyses te laten maken om de Nederlandse aftrekbaarheid veilig te stellen.¹¹

¹¹ Art. 12ad, lid 2, bepaalt dat deze Nederlandse aftrekbeperking niet van toepassing is als Staat B of Staat C de aftrek beperkt (anders zou er dubbele heffing optreden). Dit kan in de praktijk lastig te bepalen zijn, mede omdat de aangiftetermijnen uiteenlopen. Uitgaande van de reguliere aangiftetermijn zal de aangifte vennootschapsbelasting 2020 uiterlijk 1 mei 2021 bij de Nederlandse belastingdienst moeten worden ingediend. Dan moet ook de fiscale analyse voorhanden zijn om in staat te zijn de aftrek in Nederland te kunnen beoordelen. Doordat internationaal de aangiftetermijnen uiteenlopen kan het in de praktijk knellen om reeds op moment van indienen van de Nederlandse aangifte vennootschapsbelasting de buitenlandse fiscale analyses voorhanden te moeten hebben. Zie in dit kader ook A.J.A. Stevens & G.K. Fibbe, Hybride hersenspinsels over BEPS en ATAD 2 (Deel I en II), NTFR201740 en 2017/45.

De MvT meldt in dit kader dat de aftrekbeperking in art 12ad, lid 1, niet van toepassing is indien er geen *verband* is tussen de aftrek in Nederland en de aftrek in het buitenland die tot een hybride mismatch leidt. Indien zich een mismatch voordoet met betrekking tot de betaling tussen Staat B en Staat C, maar er is geen verband met de financiering in Nederland, zal volgens de MvT geen correctie plaatsvinden. Dit verband is volgens de MvT te beoordelen ‘aan de hand van feiten en omstandigheden van het geval’.¹² Het zou de praktijk ten goede komen als enkele praktische voorbeelden worden gegeven welke feiten en omstandigheden een rol spelen en of ook de intentie van belastingplichtigen hierbij in aanmerking mag worden genomen.¹³ Omdat in het MKB zelden in voormeld voorbeeld de financiering bewust wordt vormgegeven met het oog een internationale mismatch te financieren, zou het Nederlandse MKB erbij gebaat zijn als voor de toepassing van art 12ad wordt bevestigd dat intentie een rol speelt bij de relevante feiten en omstandigheden.

4. Nederlands kwalificatiebeleid

Zoals in de Memorie van toelichting is opgemerkt, is in meerdere reacties gevraagd om een heroverweging van het Nederlandse kwalificatiebeleid.¹⁴ Een aanpassing van het kwalificatiebesluit buitenlandse rechtsvormen¹⁵ zou kunnen leiden tot minder hybride mismatches. In die zin raakt het kwalificatiebeleid aan ATAD2. Het is goed zich te realiseren dat ATAD2 alsmede dit wetsvoorstel niet voorziet in een oplossing van de oorzaak, zijnde de hybride mismatches zelf, maar slechts de symptomen ervan bestrijdt.¹⁶ Omdat de fiscale classificatiemethoden niet in alle landen eenduidig zijn en doordat geen rekening wordt gehouden met de fiscale classificatie in het andere land ontstaan hybride mismatches. Hybride mismatches zijn derhalve een onvermijdelijk resultaat van de autonome toepassing van verschillende nationale classificatiemethoden. Om de oorzaak van dit probleem weg te nemen, verdient het aanbeveling de fiscale kwalificatiemethode van Nederland te heroverwegen. Het kabinet geeft aan dat een eventuele aanpassing van het Nederlandse kwalificatiebeleid in een breder licht moet worden gezien en daarvoor nader onderzoek nodig is.¹⁷ De plannen met betrekking tot de modernisering van het vennootschapsrecht, in combinatie met overige maatregelen waaronder ATAD2, geven het kabinet wel aanleiding om een onderzoek naar aanpassing van het kwalificatiebeleid te starten. Graag breng ik bij u onder de aandacht dat de Vereniging voor Belastingwetenschap reeds een commissie heeft aangesteld die momenteel bezig is met de uitwerking van een dergelijk onderzoek.¹⁸ Dit zal medio 2020 worden gepubliceerd en ik kan u de uitkomsten nu reeds van harte aanbevelen.

5. Conclusies

Het wetsvoorstel zal significant impact hebben op het Nederlandse MKB en de vele familiebedrijven die internationaal actief zijn. De documentatieverplichting in art. 12ag is een Nederlandse uitvinding en geen verplichte implementatie op grond van de richtlijn. Het is dus aan de regering om te bepalen of het deze additionele administratieve verplichting überhaupt wil invoeren en in welke vorm. Het is aan te bevelen aanvullende maatregelen in te voeren die de toepasbaarheid van voorgesteld art. 12ag op het MKB verkleinen. Dit kan, naast uiteraard het schrappen van de maatregel, ook bijvoorbeeld worden gedaan door voor de toepassing van art. 12ag aan te sluiten bij de reeds bestaande MKB-grens inzake fiscale documentatieverplichtingen in art. 29g, lid 4, Wet Vpb.

¹² Zie de MvT, hoofdstuk 2 (Implementatiegevolgen voor Nederland), blz. 80.

¹³ Een aanwijzing dat intentie een rol kan spelen in dit kader kan in de MvT worden gevonden met betrekking tot de opmerkingen over een gestructureerde regeling. Volgens de MvT is daarvan geen sprake als van de belastingplichtige redelijkerwijs niet kan worden verwacht dat deze zich bewust is van de hybridemismatch. Zie de MvT, hoofdstuk 2 (Implementatiegevolgen voor Nederland), blz. 6. Zie in dit kader ook het commentaar van Lohuis in NTFR 2019/2184.

¹⁴ Zie de MvT, hoofdstuk 2 (Implementatiegevolgen voor Nederland), blz. 34.

¹⁵ Zie het Kwalificatiebesluit buitenlandse rechtsvormen, 11 december 2009, Nr. CPP2009/519M.

¹⁶ Zie G.K. Fibbe, Hybride mismatches onder de ATAD; symptoombestrijding is geen oplossing, WFR 2016/186.

¹⁷ Zie de MvT, hoofdstuk 2 (Implementatiegevolgen voor Nederland), blz. 34 alsook het advies van de Raad van State: <https://www.raadvanstate.nl/@115389/w06-19-0115-iii/>

¹⁸ Zie de Commissie Personenvennootschappen: <https://belastingwetenschap.nl/vbw/commissies/>