

## **Europeesrechtelijke aspecten bij spontane uitwisseling van informatie in het kader van artikel 3a van het Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen**

De aanwezigheid van doorstroomvennootschappen in Nederland is de laatste jaren een actueel politiek onderwerp. Zo heeft de Staatssecretaris van Financiën in de brief ‘aanpak belastingontwijking en ontduiking’<sup>1</sup> naar aanleiding van de motie van de leden Leijten en Bruins<sup>2</sup> en de kabinetsreactie op de resultaten van het onderzoek naar de deelnemingsvrijstelling<sup>3</sup> aangegeven te kijken naar een eventuele aanpassing van artikel 3a van het Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (**UBIBB**).

Daarnaast heeft het kabinet eerder dit jaar een commissie ingesteld die onderzoek gaat doen en zal adviseren over doorstroomvennootschappen in Nederland.<sup>4</sup> Deze commissie is o.a. gevraagd te onderzoeken welke fiscale en niet-fiscale beleidsopties er zijn om ongewenst gebruik van doorstroomvennootschappen te bestrijden. Verder heeft de Europese Commissie recentelijk een publieke internet consultatie afgerond over het gebruik van brievenbusmaatschappijen.<sup>5</sup>

Op grond van artikel 3a UBIBB moeten binnenlandse belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting waarvan de werkzaamheden in een jaar hoofdzakelijk bestaan uit het in internationaal concernverband ontvangen en betalen van renten, royalty's, huur of leasetermijnen in hun aangifte vennootschapsbelasting melden of zij voldoen aan de substance-eisen. Als dit niet het geval is en een vennootschap doet een beroep op een belastingverdrag, de EU-interest- en royaltyrichtlijn of op een nationale bepaling die strekt tot uitvoering van die richtlijn, dan wordt de informatie waaruit blijkt dat niet wordt voldaan aan de substance-eisen doorgestuurd naar het bronland. Het bronland kan vervolgens beoordelen of een Nederlandse vennootschap in aanmerking komt voor de betreffende verdrags- of richtlijnvoordelen. Een belangrijke vraag hierbij is wat de Europeesrechtelijke randvoorwaarden zijn, indien Nederland spontaan informatie uitwisselt met het bronland waaruit blijkt dat de betreffende vennootschap niet aan de substance-eisen heeft voldaan.

Hierbij kan worden gedacht aan de vraag of het EU-recht voorschrijft dat bij de spontane gegevensuitwisseling in de Wet internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIBB) geen onderscheid mag worden gemaakt tussen enerzijds Nederlandse houdstervenootschappen waarvan het belang uiteindelijk wordt gehouden door Nederlandse hoofdkantoren (of door in Nederland gevestigde MKB-ondernemingen) en anderzijds Nederlandse houdstervenootschappen waarvan het belang uiteindelijk wordt gehouden buitenlandse hoofdkantoren (of MKB-ondernemingen). De voornaamste reden om geen onderscheid te maken tussen deze gevallen is om te voorkomen dat de maatregel binnenlandse situaties bevoordeelt ten opzichte van grensoverschrijdende situaties en daarmee strijdig is met het Europees -recht.

De Orde is van mening dat het EU-recht vereist dat – aannemende dat spontane uitwisseling leidt tot een belemmering van het vrije verkeer (zie onderdeel I hierna) – spontane uitwisseling van informatie, waarvan de suggestie uitgaat van misbruik door de belastingplichtige, slechts mag worden toegepast in het geval van volstrekt kunstmatige constructies (zoals hieronder gedefinieerd).

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2017/18, 25087, nr. 188.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34785, nr. 50.

<sup>3</sup> Kabinetsreactie naar aanleiding van het rapport “Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting” van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals, 15 september 2020.

<sup>4</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2021/02/12/commissie-ingesteld-die-onderzoek-doet-naar-doorstroomvennootschappen>.

<sup>5</sup> [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12999-Tax-avoidance-fighting-the-use-of-shell-entities-and-arrangements-for-tax-purposes\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12999-Tax-avoidance-fighting-the-use-of-shell-entities-and-arrangements-for-tax-purposes_en).

Of dat het geval is, dient te worden getoetst aan de hand van alle relevante feiten en omstandigheden. Daarbij is onder meer relevant of het concern zijn hoofdkantoor in Nederland heeft, omdat belangrijk is welke activiteiten op concernniveau in Nederland worden uitgevoerd. In die zin, kan dit ertoe leiden dat er niet wordt uitgewisseld als er sprake is van relevante substance in Nederland (bijvoorbeeld een hoofdkantoor) en er wel wordt uitgewisseld indien deze relevante substance niet in Nederland maar elders in de EU aanwezig is.

De relevante punten worden hierna afzonderlijk toegelicht, onder verwijzing naar de relevante rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (**HvJ EU**).

#### **I. Is er sprake van een potentiële een belemmering?**

Of er sprake is van een (potentiële) belemmering hangt vanzelfsprekend af van de exacte vormgeving van de maatregel. Uit de rechtspraak van het HvJ EU volgt echter dat snel wordt aangenomen dat een maatregel belemmerend kan werken. Hierdoor is snel aan dit criterium voldaan. Het risico dat (bepaalde) bronlanden op basis van de spontane uitwisseling door Nederland, verdragsreductie zullen weigeren is zeer reëel. Hierdoor kan bijvoorbeeld dubbele belastingheffing ontstaan. Ook in situaties waarin dit geheel ten onrechte is. Belastingplichtigen moeten hierdoor veel tijd en moeite besteden om deze schade te herstellen. Ook zij gewezen op de uitspraak van de Raad van State van 20 februari 2020 waarin op dergelijke risico's wordt gewezen.<sup>6</sup> Omdat er slechts zal worden uitgewisseld in grensoverschrijdende situaties – en niet in puur binnenlandse situaties – moet ook worden geconcludeerd dat de grensoverschrijdende situatie kan worden getroffen door een belemmering terwijl van een dergelijk risico in de binnenlandse situatie nooit sprake kan zijn.

#### **II. De maatregel dient slechts van toepassing te zijn op misbruiksituaties (i.e. volstrekt kunstmatige constructies met een fiscaal hoofddoel).**

Een maatregel zoals de spontane gegevensuitwisseling heeft tot doel om verdragsmisbruik te voorkomen. Er is om die reden *de facto* sprake van een anti-misbruikregeling.

Indien sprake is van een anti-misbruikregeling vloeit uit vaste rechtspraak van het HvJ EU voort dat dergelijke wetgeving beperkt moet blijven tot volstrekt kunstmatige constructies, om te kunnen worden gerechtvaardigd.<sup>7</sup>

De Europeesrechtelijke risico's van de spontane gegevensuitwisseling zijn op basis van de rechtspraak van het HvJ EU zeer beperkt, indien de spontane uitwisseling van informatie beperkt blijft tot misbruiksituaties – dat wil zeggen volstrekt kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en bedoeld zijn om ten onrechte een belastingvoordeel te verkrijgen (hierna: de **volstrekt kunstmatige constructie**) – en de bewijslastverdeling juist is toegepast (zie onderdeel IV hierna).<sup>8</sup> Als geen sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie, dan is spontane uitwisseling in de context van artikel 3a UBIBB strijdig met het Europeesrechtelijke proportionaliteitsbeginsel omdat de maatregel verder gaat dan strikt noodzakelijk en er net zo doeltreffende alternatieve minder vergaande maatregelen beschikbaar zijn. Een bepaling die bewerkstelligt dat de spontane gegevensuitwisseling slechts van toepassing is op volstrekt kunstmatige constructies, is daarom noodzakelijk om te voldoen aan de Europeesrechtelijke normen.

<sup>6</sup> AB RvS 20 februari 2020, nr. 201901733/1/A3, ECLI:NL:RVS:2020:453, specifiek r.o. 6.3.

<sup>7</sup> HvJ EU 12 september 2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), r.o. 55 en in r.o. 51 aangehaalde jurisprudentie.

<sup>8</sup> Zie vooral HvJ EU 12 september 2006, C-194/04 (*Cadbury Schweppes*), r.o. 51 e.v.; HvJ EU 7 september 2017, C-6/16 (*Eqiom en Enka*) r.o. 30 e.v.; HvJ EU 20 december 2017, gevoegde zaken C-504/16 en C-613/16 (*Deister en Juhler*), r.o. 60 e.v.

### **III. Er dient rekening te worden gehouden met alle relevante feiten en omstandigheden.**

Bij de vraag of sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie, dient bij elk concreet geval de betreffende transactie in haar geheel te worden beoordeeld op de aanwezigheid van een volstrekt kunstmatige constructie.<sup>9</sup> Hierbij zijn alle aspecten van de betrokken situatie relevant. Het HvJ EU noemt in zijn rechtspraak als relevante aspecten de organisatorische, economische en andere relevante kenmerken van het concern waarvan de betrokken moedermaatschappij deel uitmaakt alsmede de structuur en de strategie van het concern.<sup>10</sup> Voor een geslaagd beroep op de uitzondering is het dus niet alleen relevant welke activiteiten op het niveau van de Nederlandse tussenhouderster worden uitgevoerd, maar evenzeer welke activiteiten op het niveau van de groep in Nederland worden uitgevoerd (zoals bij een (in)directe moeder of zustervenootschap). Een Nederlands hoofdkantoor kan in dat verband een sterke indicatie vormen dat geen sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie, aangezien daarmee doorgaans op concernniveau (ruim) voldoende aanwezigheid is in Nederland. Dit kan er dus toe leiden dat in minder gevallenspontaan zal worden uitgewisseld als een houdster onderdeel uitmaakt van een Nederlands hoofdkantoor ten opzichte van een hoofdkantoor dat is gevestigd in een andere lidstaat van de EU. Het feit dat het (Europese) hoofdkantoor van het concern waartoe de houdster behoort, niet in Nederland is gevestigd, hoeft echter geenszins te betekenen dat er sprake is van misbruik. Indien in die gevallen namelijk sprake is van relevante substance in Nederland, hoeft van misbruik geen sprake te zijn. De afwezigheid van relevante substance in Nederland betekent echter evenmin dat wel sprake is van misbruik.

In artikel 3a UBIBB zouden meer gerichte verzoeken tot informatieverplichting kunnen worden opgenomen – dan wel de mogelijkheid kunnen worden geboden aan de belastingplichtige om informatie over relevante substance in Nederland aan te leveren. Hierbij kan ook worden gedacht aan 403 en 308-verklaringen.

### **IV. De inspecteur draagt de bewijslast bij de vaststelling van een volstrekt kunstmatige constructie.**

De Orde is van mening dat uit de meer recente jurisprudentie van het HvJ EU volgt dat de inspecteur de bewijslast draagt voor het aannemelijk maken van misbruik, waarbij hij (zoals hiervoor genoemd) alle omstandigheden van het geval moet meewegen.<sup>11</sup> Dit past ook binnen de normale bewijslastverdeling zoals deze geldt onder *fraus legis* en wettelijk onder meer is opgenomen in artikel 25, tweede en derde lid, Wet Vpb (dividendstripping). Uit diverse andere wettelijke regelingen maakt de Orde op dat de wetgever van mening is dat het hanteren van een tegenbewijsregeling (waarbij de belastingplichtige de bewijslast draagt om een bewijsvermoeden te ontkrachten) Europeesrechtelijk ook is toegestaan. Hierbij kan onder andere gedacht worden aan de regeling met substance-eisen voor buitenlandse tussenhoudsters<sup>12</sup>, welke regeling tot op zekere hoogte een vergelijkbaar doel kent als de voorgestelde substance-eisen voor Nederlandse houdsterverenootschappen (zij het dat laatstgenoemde ten doel heeft om verdragspartners te beschermen).

<sup>9</sup> HvJ EU 20 december 2017, gevoegde zaken C-504/16 en C-613/16 (*Deister en Juhler*), r.o. 62.

<sup>10</sup> HvJ EU 20 december 2017, gevoegde zaken C-504/16 en C-613/16 (*Deister en Juhler*), r.o. 74.

<sup>11</sup> HvJ EU 26 februari 2019, gevoegde zaken C-116/16 en C-117/16 (*Deense zaken*), r.o. 117.

<sup>12</sup> Artikel 2d Uitvoeringsbeschikking Wet Vpb.

Een vergelijkbare bewijslastverdeling is ook in diverse andere wettelijke regelingen opgenomen.<sup>13</sup> Wat er ook zij van de Europeesrechtelijke houdbaarheid van een dergelijke bewijslastverdeling, constateert de Orde dat het opnemen van een tegenbewijsregeling in een eventueel in te voeren maatregel met substance-eisen voor Nederlandse houdstervennootschappen, goed past binnen de huidige wetssystematiek en de daaraan kennelijk ten grondslag liggende Europeesrechtelijke interpretatie van de wetgever.

Sectie Europees Fiscaal Recht van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Amsterdam, 8 september 2021

---

<sup>13</sup> Onder andere artikel 10a, derde lid, Wet Vpb, artikel 14, vierde lid Wet Vpb en artikel 14a, zesde lid Wet Vpb.