

BEPS 2.0 (richtlijn)implementatie in de EU en actualiteiten EU-recht

WFR 2023/82

Verslag van de dertiende NOB EU-rondetafelbijeenkomst met als centraal thema 'BEPS 2.0 (richtlijn)implementatie in de EU en actualiteiten EU-recht', gehouden op 13 en 14 oktober 2022 in Hotel Ernst Sillem Hoeve te Den Dolder.

1. Inleiding

Op 13 en 14 oktober 2022 heeft onder leiding van Robert van der Jagt³ de dertiende NOB EU-rondetafelbijeenkomst van de sectie Europees Fiscaal Recht plaatsgevonden in Hotel Ernst Sillem Hoeve te Den Dolder, met als thema 'BEPS 2.0 (richtlijn)implementatie in de EU en actualiteiten EU-recht'. Van der Jagt opent de bijeenkomst en geeft aan dat dit thema is gekozen vanwege de vele ontwikkelingen op het gebied van het directe Europese belastingrecht en BEPS 2.0.

2. EU-richtlijnbegrippen en interpretatie daarvan

Jorn Steenbergen⁴ trapt het inhoudelijke programma af met een presentatie over EU-richtlijnbegrippen en de interpretatie daarvan. Steenbergen licht toe dat richtlijninterpretatie en richtlijnconforme interpretatie twee verschillende dingen zijn. Samengevat legt hij uit dat met een richtlijninterpretatie de Unierechtelijke betekenis van een richtlijnbegrip wordt bepaald en dat deze exercitie – noodzakelijkerwijs – voorafgaat aan een richtlijnconforme interpretatie, waarbij een nationale implementatie (onder voorwaarden) conform de Unierechtelijke betekenis ervan wordt uitgelegd.

Steenbergen zet vervolgens uiteen dat er drie categorieën richtlijnbegrippen bestaan: Unierechtelijke, quasi-Unierechtelijke en nationale.⁵ De mate waarin lidstaten vrijheid hebben bij een richtlijnconforme interpretatie, is afhankelijk van de categorie waarin het valt. Een lidstaat (of het Hof van Justitie EU) kan namelijk geen vrijheid hebben

(Unierechtelijke begrippen), beperkte vrijheid hebben (quasi-Unierechtelijke begrippen) of veel vrijheid hebben (nationale begrippen).⁶

Steenbergen gaat vervolgens in op het feit dat in de richtlijnen steeds vaker wordt verwezen naar BEPS-rapporten.⁷ Wat Steenbergen betreft, brengt dit met zich dat het betreffende BEPS-rapport de belangrijkste interpretatiebron is voor dergelijke richtlijnen. Hij verwacht dat het Hof van Justitie EU eveneens zo zal redeneren, met dien verstande dat het Hof in voorkomende gevallen wel een eigen koers zal varen. Daarbij wijst hij op de Deense zaken, waarin het Hof een vergelijkbare benadering hanteert.⁸

Een en ander doet ook de vraag rijzen hoe moet worden omgegaan met BEPS-rapporten die zijn verschenen nadat een richtlijn is aangenomen. Onder de deelnemers bestaat consensus dat latere rapporten van belang kunnen zijn bij de uitleg van een richtlijnbegrip. Daarbij kan mogelijk een parallel worden getrokken met de relevantie van verdragsposterieur OESO-commentaar bij interpretatie van belastingverdragen. In dat kader oordeelde de Hoge Raad recent dat het verdragsposterieure commentaar slechts kan worden gebruikt als aanvullend middel van interpretatie in de zin van art. 32 Verdrag van Wenen. Aan het verdragsposterieure commentaar kan belang toekomen indien het een precisering of verduidelijking vormt.⁹

Tot slot staat Steenbergen stil bij het richtlijnconform interpreteren. Op grond van dit Unierechtelijke leerstuk moet de nationale rechter een (quasi-)Unierechtelijk begrip uitleggen conform de daaraan toekomende Unierechtelijke betekenis.¹⁰ In het bijzonder gaat Steenbergen in op het Nijmeegse Vierdaagse-arrest.¹¹ Daaruit volgt dat

1 Daan Notenboom is werkzaam bij KPMG Meijburg & Co.
2 Lex van Heijningen is werkzaam bij het Tax Knowledge Center van KPMG Meijburg & Co.
3 Robert van der Jagt is werkzaam bij KPMG Meijburg & Co.
4 Jorn Steenbergen is werkzaam bij Loyens & Loeff.
5 J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss. Amsterdam UvA), Amsterdam: Centrale Drukkerij Universiteit van Amsterdam 2000 (online publiek); en D.M. Weber & J. Steenbergen, 'The (Absence of) Member State Autonomy in the Interpretation of DAC6: A Call for EU Guidance', *EC Tax Review* 2021/5-6.

6 Voor meer informatie zie D.M. Weber & J. Steenbergen, 'The (Absence of) Member State Autonomy in the Interpretation of DAC6: A Call for EU Guidance', *EC Tax Review* 2021/5-6.
7 Zie bijv. Richtlijn (EU) 2016/1164, preambule, punt 2; Richtlijn (EU) 2017/952 (ATAD2), preambule, punt 28; Richtlijn (EU) 2018/882, preambule, punt 4 en 2021/0433(CNS) (compromistekst van het Pillar Two-richtlijnvoorstel van 16 juni 2022), preambule, punt 19a.
8 HvJ EU 26 februari 2019, gevoegde zaken C-116/16 en C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135 (*T Danmark*), BNB 2020/10 en HvJ EU 26 februari 2019, gevoegde zaken C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134 (*N Luxembourg 1*).
9 HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436, V-N 2022/45.8 over verdragsposterieur OESO-commentaar, gewezen daags na Steenbergen's presentatie.
10 Deze verplichting wordt echter begrensd door de algemene rechtsbeginselen, met name het rechtszekerheidsbeginsel en het verbod van terugwerkende kracht. Een richtlijnconforme interpretatie kan tevens niet dienen als grondslag voor een uitlegging contra legem van het nationale recht, zie bijv. HvJ EG 4 juli 2006, C-212/04, ECLI:EU:C:2006:443 (*Adeneler e.a.*), r.o. 110.
11 HR 8 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2007:AZ3758, BNB 2007/277.

de nationale rechter niet-richtlijnconforme, nationale wetsgeschiedenis moet negeren bij zijn richtlijnconforme interpretatie, tenzij in zulke toelichtingen of uitlatingen ondubbelzinnig uitdrukking is gegeven aan de welbewuste bedoeling om de nationale regeling te doen afwijken van dat waartoe de richtlijn zou verplichten of de vrijheid zou laten.¹² Volgens Steenbergen betekent dit onder meer dat als de nationale wetgever op grond van een – naar later blijkt – onjuiste voorstelling van zaken een onjuiste uitleg aan een richtlijnbegrip geeft, de nationale rechter die betreffende passage in de wetsgeschiedenis moet negeren bij het richtlijnconform interpreteren.

3. Rapportageverplichtingen voor platformexploitanten (DAC7)

Na Steenbergen is het woord aan Lieke Mutsaers¹³ en Jan-Cees Wouters,¹⁴ die ingaan op de impact van DAC7 op platformexploitanten.¹⁵ Zij lichten toe dat DAC7 in dat verband een aantal kernbegrippen kent, namelijk: platform, platformexploitant, verkoper en relevante activiteit.¹⁶ Verder zeggen Mutsaers en Wouters dat DAC7 een platformexploitant verplicht tot drie dingen:

1. informatie verzamelen over te rapporteren verkopers;
2. deze informatie verifiëren; en tot slot
3. deze informatie rapporteren aan de belastingautoriteiten van een EU-lidstaat, alsmede aan de verkopers zelf.

Deze verplichtingen gelden voor alle platformexploitanten met verkopers met een EU-nexus,¹⁷ dan wel die onroerende zaken verhuren die zijn gelegen in een EU-lidstaat. Mutsaers en Wouters merken daarbij op dat de platformdefinitie uit DAC7 tot onverwachte uitkomsten kan leiden. Dit wordt onder meer geïllustreerd aan de hand van passagier Z, die bij het boeken van zijn vliegticket op de website van vliegmaatschappij X een taxi boekt bij B te Rotterdam. Vliegmaatschappij X is dan een platformexploitant voor het ter beschikking stellen van zijn website aan een taximaatschappij in het kader van het verlenen van een persoonlijke dienst.

Een platformexploitant moet uit hoofde van DAC7 informatie opvragen bij een verkoper. Als een verkoper de opge-

vraagde informatie niet verstrekt, dan kan dat er uiteindelijk toe leiden dat de platformexploitant het verkoopaccount van de verkoper moet afsluiten en moet verhinderen dat die verkoper zich opnieuw op het platform registreert.¹⁸ Als de platformexploitant zich niet houdt aan de op hem rustende DAC7-verplichtingen, dan kan dit resulteren in een boete van ten hoogste het bedrag van de zesde categorie (€ 900.000), strafrechtelijke vervolging of het intrekken van de vergunning om actief te mogen zijn in de EU (in geval het in het kort gaat om een platformexploitant zonder EU-nexus).¹⁹ Wouters benadrukt dat een boete te allen tijde proportioneel zal zijn. Dit houdt in dat de boete afhangt van alle relevante feiten en omstandigheden van het concrete geval. En dat alleen in (zeer) ernstige gevallen zal worden overgegaan tot strafrechtelijke vervolging of het intrekken van de vergunning.

Mutsaers en Wouters stippen vervolgens enkele uitdagingen in de praktijk aan. Een daarvan betreft definitievraagstukken, die zich in meerdere gedaanten voordoen. Zo bestaat er onduidelijkheid over de richtlijntekst zelf, en lijken er zich nu al divergerende nationale implementaties af te tekenen. Ook andere punten zorgen voor hoofdbrekens, zoals hoe omgegaan moet worden met contante betalingen, prijzen die na onderhandeling tot stand komen en in-appaankopen. Ook blijft de vraag hoe de kleinere en/of de meer onverwachte platformexploitanten er weet van krijgen dat zij (potentieel) onder DAC7 vallen.

Voor wat betreft het laatste – het creëren van ‘awareness’ – ziet ook de Belastingdienst een rol voor zichzelf weggelegd, aldus Wouters. Hij vervolgt dat de aandacht daarbij vooral uitgaat naar de (wat) kleinere partijen. Daarbij neemt de Belastingdienst niet alleen een signalerende, maar ook een informatieverschaffende rol op zich, bijvoorbeeld of de algemene voorwaarden als gevolg van DAC7 moeten worden aangepast. Tot slot merkt Wouters op dat de DAC7-informatie uiteindelijk haar weg moet vinden naar de vooraf ingevulde aangifte, zij het dat dit voorlopig niets meer is dan een vergezicht.

4. Actualiteiten EU-jurisprudentie, Hof van Justitie EU en nationale rechters

4.1 Ontwikkelingen formeel EU-recht

Dit onderdeel wordt afgetrapt door Almut Breuer.²⁰ Zij bespreekt drie recente zaken op het gebied van het formele EU-recht.

¹² Zie ook het recente HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1440, V-N 2022/45.16, r.o. 3.2.2, gewezen daags na de presentatie van Steenbergen.

¹³ Lieke Mutsaers is werkzaam bij KPMG Meijburg & Co.

¹⁴ Jan-Cees Wouters is werkzaam bij de Belastingdienst Grote Ondernemingen (GO).

¹⁵ Richtlijn (EU) 2021/514; wetsvoorstel Wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling digitale platformeconomie (*Kamerstukken II* 2021/22, 36063, nr. 2).

¹⁶ Richtlijn (EU) 2021/514, Bijlage V, Deel I, onderdeel A, onder 1 en 2.

¹⁷ Van een EU-nexus is sprake als de verkoper ingezetene van een EU-lidstaat is. De plaats van vestiging van de platformexploitant is daarbij dus irrelevant.

¹⁸ Maar niet voordat zestig dagen na het initiële verzoek zijn verstreken en de platformexploitant twee aanmaningen heeft verstuurd.

¹⁹ Richtlijn (EU) 2021/514, Bijlage V, Deel IV, onderdeel F, onder 7.

²⁰ Almut Breuer is werkzaam bij Breuer Fiscale Advocatuur.

4.1.1 *Commissie tegen Spanje*²¹

In Commissie tegen Spanje gaat het om een Spaanse ingezetene die haar buitenlands vermogen dient aan te geven via een apart formulier. De termijn voor de navordering van dit buitenlands vermogen begint pas op het moment dat de fiscus kennisneemt van het bestaan van het vermogen – wat in feite zou betekenen dat verjaring niet mogelijk is. Dit is anders dan bij binnenlands vermogen. Het arrest stelt dat de fiscus niet oneindig gebruik van zijn bevoegdheden kan maken om onwettige situaties te bestrijden.

Breuer merkt op dat hier wellicht een parallel gevonden kan worden met de verjaringstermijn van art. 66 lid 4 van de Nederlandse Successiewet 1956.

4.1.2 *Belgische prejudiciële vragen inzake toepassing DAC6*²²

Breuer besteedt vervolgens aandacht aan een Belgische zaak die is aangespannen door onder andere de Belgische beroepsvereniging van belastingadviseurs. De beroepsverenigingen geven aan dat er veel DAC6-verplichtingen zijn waarop een sanctie staat als deze niet worden nageleefd. Hiervoor geldt in principe het legaliteitsbeginsel, dus de strafbepalingen moeten voldoende duidelijk gedefinieerd zijn in de wet. Dit is volgens hen niet het geval.

Het Belgische Grondwettelijk Hof heeft een aantal prejudiciële vragen gesteld, die onder andere zien op schending van het:

- i) gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel²³ door DAC6 niet te beperken tot de vennootschapsbelasting;
- ii) legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel en recht op privacy,²⁴ omdat allerlei begrippen in DAC6 niet voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn;²⁵
- iii) legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel en recht op privacy, omdat het begin van de termijn van dertig dagen niet op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze is vastgesteld;
- iv) recht op privacy,²⁶ omdat DAC6 een intermediair die onder wettelijk gesanctioneerd beroepsgeheim valt verplicht om gegevens over zijn cliënt aan een andere intermediair door te geven;
- v) recht op privacy, omdat de meldingsplicht van intermediairs en relevante belastingplichtigen niet redelijk

kerwijs verantwoord noch evenredig met de nagestreefde doelstellingen van DAC6 is.

4.1.3 *Consorzio Italian Management e.a.*²⁷

Tot slot bespreekt Breuer een Italiaanse zaak die gaat over de CILFIT-doctrine.²⁸ Deze doctrine stelt dat de hoogste nationale rechterlijke instantie prejudiciële vragen moet stellen aan het Hof van Justitie EU, tenzij de:

- i) vraag niet relevant is;
- ii) betrokken bepaling van het Unierecht reeds door het Hof van Justitie EU uitgelegd is (acte éclairé);
- iii) juiste uitlegging van het Unierecht evident is en redelijkerwijs geen ruimte is voor twijfel (acte claire).

Het ging hier om een zaak waarbij de partij steeds maar een beroep deed op beginselen/bepalingen uit het EU-recht. De vraag is of de rechter dan steeds verplicht is om prejudiciële vragen te stellen.

De advocaat-generaal in deze zaak is van mening dat de nationale rechters hierin meer ruimte moeten krijgen. Het Hof van Justitie EU was het hier niet mee eens.

De vergadering leidt uit deze zaak af dat een rechter al snel een verplichting heeft om vragen te stellen. Daarnaast wordt de vraag opgeworpen of het stellen van prejudiciële vragen over de uitleg van een begrip nog invloed kan hebben op een pleitbaar standpunt ten aanzien van dat begrip. Als iets nog niet duidelijk is voor rechters, is het dan ook onduidelijk genoeg voor belastingplichtigen om een beroep te doen op het pleitbaar standpunt?

4.2 *Buitenlandse beleggingsfondsen*

Na Breuer is het de beurt aan Van der Jagt, die zijn bijdrage start met het bespreken van de DEKA-doctrine. Het oude teruggaafstelsel van art. 10 Wet DB 1965 is in strijd met EU-recht. Als rechtsherstel kan er een verzoek worden ingediend tot vervanging van betaling.²⁹ Van der Jagt merkt op dat dit als uitgangspunt de vergelijking 'cash wise' op fondsniveau heeft. Het gaat echter om de benadeling op het niveau van de participanten. Uit het arrest Santander Asset Management volgt daarnaast heel duidelijk dat als een land een uitdelingsverplichting heeft, mede moet worden gekeken naar de impact op de aandeelhouders van het fonds.³⁰ Het door de Hoge Raad geboden rechtsherstel leidt volgens Van der Jagt niet tot opheffing van de belemmering.

21 HvJ EU 27 januari 2022, C-788/19, ECLI:EU:C:2022:55 (*Commissie v. Spanje*).

22 Grondwettelijk Hof van België, ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103, arrest nr. 103/2022.

23 Art. 20 en 21 Handvest.

24 Verwezen wordt naar art. 29 Handvest, art. 7 EVRM, art. 7 Handvest en art. 8 EVRM.

25 Dit zag op de volgende begrippen: 'constructie' (en derhalve de begrippen 'grensoverschrijdende constructie', 'marktkeuze constructie' en 'constructie op maat'), 'intermediair', 'deelnemer', 'verbonden onderneming', de kwalificatie 'grensoverschrijdend', de verschillende 'wezenskenmerken' en de 'main benefit test'.

26 Art. 7 Handvest en 8 EVRM.

27 HvJ EU 6 oktober 2021, C-561/19, ECLI:EU:C:2021:799.

28 HvJ EG 6 oktober 1982, C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335.

29 HR 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1674, *BNB* 2021/73.

30 HvJ EU 10 mei 2012, gevoegde zaken C-338/11 t/m C-347/11, ECLI:EU:C:2012:286, punt 39-40.

4.3 Lexel en PRA

Otto Marres³¹ sluit het onderdeel af met een bespreking van de zaken Lexel³² en PRA Group Europe AS.³³ In Lexel verwierp het Hof van Justitie EU in een zaak over een Zweedse bepaling die vergelijkbaar is met art. 10a Wet VPB 1969 het beroep op de rechtvaardigingsgrond van de strijd tegen belastingontwijking, en overwoog in dat kader onder meer als volgt: “(...) Transacties die tegen marktconforme voorwaarden zijn aangegaan en dus geen volkomen kunstmatige of fictieve constructies vormen.”³⁴ Hieruit lijkt te kunnen worden afgeleid dat in de context van antiwinstdrainageregels alleen niet arm's length handelen kwalificeert als misbruik. Er zijn ook andere aanwijzingen voor de juistheid van die conclusie.³⁵ Daarmee kan Lexel ook relevant zijn voor de Nederlandse winstdrainageregels. Deze Zweedse bepaling had namelijk een gelijksoortige tegenbewijsmogelijkheid als de compenserende heffingstoets.³⁶ De Hoge Raad heeft zeer recent overwogen dat art. 10a Wet VPB 1969 belemmerend werkt, en heeft prejudiciële vragen gesteld over de kwestie of daar wel een rechtvaardiging voor is en dit proportioneel is, mede in het licht van het gewezen Lexel-arrest en de daarmee verband houdende literatuur in het bijzonder.³⁷ In die zaak ging het om het jaar 2007. De Hoge Raad laat in het midden of er ook nog sprake is van een belemmering voor jaren vanaf 2008.³⁸ Het is daarom onzeker of het Hof van Justitie EU ook duidelijkheid zal scheppen over de rechtmatigheid van art. 10a Wet VPB 1969 vanaf 2008.

Een ander noemenswaardig arrest is PRA Groep Europe AS.³⁹ Kort gezegd heeft het Hof van Justitie EU beslist dat de onmogelijkheid om rekening te houden met buitenlandse EBITDA van een moeder in een andere EER-lidstaat bij de toepassing van de earningsstrippingregels – terwijl wel rekening kon worden gehouden met de binnenlandse EBITDA van een binnenlandse moeder – in strijd is met de vrijheid van vestiging. Parallel kan die vraag ook gesteld worden voor art. 15b Wet VPB 1969. Marres betoogt dat hierbij van belang is dat volgens de richtlijn vrijgestelde winst wordt uitgesloten van de EBITDA⁴⁰ en dat het dus in strijd is met de richtlijn om buitenlandse EBITDA mee te tellen. Omdat er geen sprake is van beoordelingsruimte voor de Nederlandse wetgever, is dit een kwestie van toetsing van de richtlijn aan primair Unierecht, waarbij van

belang is dat het Hof van Justitie EU dit marginaal toetst. Aangezien er geen sprake lijkt van kennelijke ongeschiktheid van de maatregel, gelet op de doelstellingen van ATAD, is de kans dat het Hof tot strijdigheid zal oordelen zeer klein. In de vergadering wordt nog gediscussieerd over de vraag of er überhaupt sprake is van objectief gelijke gevallen gelet op het voorwerp en doel van de richtlijn-bepaling.

5. The Unshell Directive

Katarina Žnidaršič⁴¹ opent de tweede dag van de rondetafelbijeenkomst met een (digitale) presentatie over the Unshell Directive Proposal⁴² (hierna: Unshell of richtlijnvoorstel). Ze benadrukt dat Unshell geen ATAD3 is en dat Unshell alleen ziet op ‘shells’ in de EU; shells in derde landen zullen worden aangepakt met het SAFE Initiative.^{43, 44}

Žnidaršič gaat vervolgens in op de techniek van Unshell. Ze licht toe dat het richtlijnvoorstel werkt als een filter. Deze filtermethode brengt mee dat in beginsel alle lichamen die voor belastingdoeleinden inwoner zijn van een lidstaat onder de reikwijdte van Unshell vallen. Vervolgens worden bepaalde lichamen op basis van objectieve criteria uitgezonderd van Unshell. Žnidaršič merkt daarbij op dat de opbouw en de tekst van de richtlijn zoals gepubliceerd op 21 december 2021 zullen worden aangepast. De (nog te publiceren) herziene richtlijn moet ervoor zorgen dat ‘normale’ lichamen hooguit vijf minuten kwijt zijn aan hun ‘unshellverplichtingen’. Jaarlijks rapporteren zal daarbij het uitgangspunt zijn, tenzij een lichaam in principe kwalificeert als een shell, maar het dit vermoeden kan weerleggen. In dat geval zal het lichaam pas na verloop van tijd weer opnieuw het proces moeten doorlopen. De aldus verkregen informatie zal vervolgens worden uitgewisseld tussen de lidstaten. Een informatie-uitwisseling specifiek over substance vindt nu nog niet plaats, en is volgens Žnidaršič een groot pluspunt van Unshell.

Als een lichaam kwalificeert als shell en het dit vermoeden niet kan weerleggen, dan wordt dat lichaam (de shell) genegeerd voor belastingdoeleinden. Dit betekent dat de betalende entiteit of de aandeelhouder van de shell het misbruik moet neutraliseren. Dat een lichaam een shell is, zal duidelijk worden gemaakt met een ‘geannoteerde’ woonplaatsverklaring.

Vervolgens wordt ruim de tijd genomen voor het stellen van vragen. Daaruit wordt duidelijk dat de verplichting tot

31 Otto Marres is hoogleraar Integriteit van de Fiscale Grondslag aan de Universiteit van Amsterdam en werkzaam bij KPMG Meijburg & Co.

32 HvJ EU 20 januari 2021, C-484/19, ECLI:EU:C:2021:34 (Lexel AB).

33 HvJ EVA 1 juni 2022, E-3/21.

34 HvJ EU 20 januari 2021, C-484/19, ECLI:EU:C:2021:34 (Lexel AB), r.o. 56.

35 Zie r.o. 51 en 53.

36 Als bedoeld in art. 10a lid 3 onderdeel b Wet VPB 1969.

37 HR 2 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1121, V-N 2022/38.8, r.o. 3.7.5.

38 Opgemerkt dat het hier om het boekjaar 2007 gaat waarin de compenserende heffingstoets nog gold als een ‘safe harbor’. Vanaf 2008 is sprake van een weerlegbaar bewijsvermoeden.

39 HvJ EVA 1 juni 2022, E-3/21.

40 Art. 4 lid 2 ATAD.

41 Katarina Žnidaršič is Project Leader Unshell Directive/Policy Officer at TAXUD.

42 COM(2021) 565 final.

43 Het is namelijk geen aanpassing van de ATAD.

44 ‘Proposal for a Council Directive to tackle the role of enablers that facilitate tax evasion and aggressive tax planning’ in the European Union (Securing the Activity Framework of Enablers – SAFE).

het voegen van bewijsstukken bij de belastingaangifte als bedoeld in art. 7 lid 2 van het richtlijnvoorstel foutief is verwoord. De bedoelde bewijsstukken moet een belastingplichtige in zijn administratie bewaren en desgevraagd overleggen. Ook komt aan de orde hoe de Nederlandse fiscale eenheid zich verhoudt tot het richtlijnvoorstel; meer specifiek of voor ‘unshelldoeleinden’ de fiscale eenheid als geheel in de analyse mag worden betrokken. Žnidaršič antwoordt dat als een consolidatieregime tot gevolg heeft dat er slechts een fiscaal inwoner is, de richtlijn op het niveau van het consolidatieregime moet worden toegepast.⁴⁵ Tevens wordt duidelijk dat de verkregen informatie – net als bij DAC6 – ook voor andere fiscale doeleinden mag worden gebruikt en dat de sanctiebepalingen in de richtlijn gelijk zullen zijn aan die van Pillar Two. Bij dit alles verdient opmerking dat onderhandelingen over het richtlijnvoorstel nog steeds plaatsvinden.

6. Pillar 2 – perspectief vanuit wetgeving

De bijdrage over Pillar 2 – perspectief vanuit wetgeving wordt voorgedragen door Willem-Jan van Veen⁴⁶ en Danial Salehi⁴⁷ van het Ministerie van Financiën (hierna: ministerie). Ze geven aan dat het ministerie altijd een proactieve houding heeft aangenomen ten aanzien van de Nederlandse implementatie van de Pillar 2-richtlijn (hierna: richtlijn). Nadat de richtlijn op 22 december 2021 door de Raad van de Europese Unie was gepubliceerd, heeft het ministerie een team van tien mensen samengesteld dat verantwoordelijk is voor de implementatie van de richtlijn in Nederland. Een deel van dat team is gedetacheerd vanuit de Belastingdienst. Door deze proactieve houding loopt Nederland binnen de EU voorop in de implementatie van de richtlijn.

Het implementatieteam erkent dat het een grote uitdaging is om de richtlijn te implementeren. Vandaar dat het team de richtlijn heeft opgeknipt in hoofdstukken en de implementatie heeft verdeeld over verschillende teamleden, ieder verantwoordelijk voor een apart hoofdstuk. Daarnaast is er een separaat team binnen de Belastingdienst betrokken bij de implementatie van Pillar 2 in Nederland, om ook het perspectief vanuit de uitvoering in een vroegtijdig stadium mee te nemen bij het opstellen van de wettekst in aanvulling op de uitvoeringstoets.

De weerbarstigheid van de implementatie komt deels voort uit verschillen tussen de GloBE Rules, zoals gepubliceerd door de OESO en de conceptringrichtlijn. De richtlijn be-

vat daarnaast een aantal afwijkingen ten opzichte van de GloBE Rules, zodat de richtlijntekst niet in strijd komt met EU-recht.

Een ander ingewikkeld punt is dat de richtlijn ter illustratie en voor voorbeelden naar de GloBE Rules, het commentaar bij de GloBE Rules (‘Commentaar’) en het GloBE Implementation Framework verwijst. De GloBE Rules worden verduidelijkt in het Commentaar, maar in sommige gevallen sluit het Commentaar niet helemaal aan bij de letterlijke tekst van de GloBE Rules, waardoor discussie kan ontstaan over de interpretatie. De verwachting is ook dat er nog de nodige uitleg (‘Guidance’) gepubliceerd zal worden door de OESO de komende jaren. Deze Guidance maakt integraal onderdeel uit van het Commentaar en ook daarvoor zal dit kunnen spelen.

Het implementatieteam heeft na intern onderzoek geconcludeerd dat ook in Nederland de effectieve belastingdruk zoals berekend onder Pijler 2, in zeer uitzonderlijke gevallen onder de 15% kan uitkomen (bijv. als gevolg van de toepassing van de liquidatieverliesregeling). Om ervoor te zorgen dat andere landen niet zullen heffen, zal de Nederlandse wetgever – naast de implementatie van de inkomsten-inclusiebijheffing en de onderbelastewinstbijheffing – ook een zogenoemde binnenlandse bijheffing invoeren.⁴⁸

De richtlijn geeft lidstaten beperkte beleidsruimte in de implementatie van de richtlijn. Op bepaalde punten hebben lidstaten beleidsruimte om zelf keuzes te maken. Nederland heeft hier bijvoorbeeld gebruik van gemaakt met de wijze waarop de onderbelastewinstbijheffing wordt geïmplementeerd. De inleiders geven aan dat Nederland ervoor heeft gekozen deze door middel van een bijheffing te implementeren in plaats van via een aftrekbeperking. Verder wordt de omzetrempel van € 750 miljoen uit de richtlijn gevolgd, wordt de richtlijn geïmplementeerd als een separate belastingwet en wordt deze vormgegeven als een aangiftebelasting.

7. Pillar 2 – perspectief vanuit de bedrijfsfiscalist

Sebastiaan de Buck⁴⁹ leidt in dat er onzekerheid over de implementatie heerst in het bedrijfsleven en dat er vrees bestaat dat Pillar 2 gefragmenteerd geïmplementeerd wordt. Hij beziet de implementatie van de Pillar 2-regels binnen Unilever gezamenlijk met de implementatie van Pillar 1.

Het team van De Buck heeft zich tot de publicatie van de GloBE Rules vooral beziggehouden met Pillar 1 en daarna de focus gelegd naar de implementatie van Pillar 2. In dit

⁴⁵ Bij de Nederlandse fiscale eenheid blijven de gevoegde maatschappijen subjectief belastingplichtig. De eerste ingeving van de deelnemers is dan ook dat dit niet geldt voor de Nederlandse fiscale eenheid.

⁴⁶ Willem-Jan van Veen is werkzaam bij het Ministerie van Financiën (gedetacheerd vanuit de Belastingdienst).

⁴⁷ Danial Salehi is werkzaam bij het Ministerie van Financiën DB&T/WINST (gedetacheerd vanuit de Belastingdienst).

⁴⁸ Ook wel bekend als Qualifying Minimum Domestic Top Up Tax (‘QMDTT’).

⁴⁹ Sebastiaan de Buck is Vice President Tax bij Unilever.

kader hebben zij een proces ontwikkeld, bestaande uit onder andere de volgende fasen:

- i) *Business requirements*: deze fase gaat over het in kaart brengen van datapunten die nodig zijn voor het maken van een Pillar 2-berekening. De Buck geeft aan dat de schatting is dat er 200 tot 300 datapunten nodig zijn voor het maken van die berekening. Deze data komen deels uit bestaande datasystemen.
- ii) *Solution design*: dit gaat over de materialiteit en administratieve simplificatie. Welke entiteiten in de structuur vallen onder het bereik van de regels? Wat zijn het kwalificerende inkomen en de gecorrigeerde betrokken belastingen, etc.?
- iii) *Preliminary findings*: het in kaart brengen van de transacties die een grote impact hebben op de effectieve belastingdruk.
- iv) *Compliance exposure*: het in kaart brengen van alle documentatieverplichtingen na de implementatie van Pillar 2.

7.1 Voorbeeld overgangsbepalingen

De Buck merkt op dat er onder de overgangsbepalingen van Pillar 2 soms onverwachte nadelige uitwerkingen kunnen optreden ten aanzien van de hoogte van de effectieve belastingdruk.

Een voorbeeld daarvan is een vermogensoverdracht die plaatsvindt na 30 november 2021 en voor het begin van het zogenoemde overgangsjaar van Pillar 2. Daarbij wordt de boekwaarde van de verworven activa gesteld op de door de overdragende entiteit gehanteerde boekwaarde op het moment van de vervreemding.

Meer specifiek heeft dit tot gevolg dat de activa voor vennootschapsbelastingdoeleinden worden gesteld op de marktwaarde, leidende tot een afschrijvingspotentieel gebaseerd op die marktwaarde. Dit terwijl voor Pillar 2-doel-einden de activa voor een – vaak – lagere boekwaarde worden gesteld, leidende tot een lagere afschrijving voor Pillar 2 (aannemende dat onder de regels voor het bepalen van het Pillar 2-inkomen, hetgeen als basis de groepsaccounting grondslagen neemt, er überhaupt wordt afgeschreven). Dit zorgt ervoor dat de winst voor de Pillar 2-berekening hoger zal zijn dan voor vennootschapsbelastingdoeleinden, wat leidt tot een lagere effectieve belastingdruk.

Naast bovenstaande zijn er nog meer voorbeelden te bedenken waarin de Pillar 2-regels verschillen van de Nederlandse vennootschapsbelastingregels, waaronder: vermogenswinsten op aandelenbelangen, de toepassing van de herinvesteringsreserve en de ‘carry forward tax credits’.

Hierna merkt De Buck op dat het onder de knie hebben van tax accounting een erg relevante vaardigheid is in voorbereiding op de implementatie van Pillar 2. Dit geldt

voor zowel bedrijfsfiscalisten als fiscalisten in de adviessector als de Belastingdienst.

7.2 Interactie Pillar 1 en Pillar 2

Ten slotte merkt De Buck op dat er ook interactie kan optreden tussen Pillar 1 en Pillar 2. In het bedrijfsleven is er nog veel onduidelijkheid over hoe bijvoorbeeld om te gaan met de reallocatie van Amount A voor de berekening van de belasting voor Pillar 2. Is het juist om Amount A belasting te alloceren aan het ‘gebruiksland’ of het ‘hoofdland’? Dit kan een significant verschil betekenen voor de Pillar 2-berekening in de verschillende jurisdicties.

8. Pillar 1 – implementatie Pillar One: exclusieve bevoegdheid EU?

Daniël Smit⁵⁰ sluit de conferentie af met een presentatie over Pillar One. Smit licht toe dat Pillar One zich richt op multinationals met een minimale geconsolideerde groepsomzet van € 20 miljard en een winstgevendheid van 10% of meer. De winstgevendheid wordt bepaald aan de hand van de commerciële winst, met enkele correcties.⁵¹ Is een multinational ‘in scope’, dan wordt vervolgens op basis van een formule 25% van de (commerciële) winst voor zover die meer bedraagt dan 10% van de omzet (de overwinst) aan de marktjurisdicties met een Pillar One-nexus toebedeeld (“Amount A”). Als een multinational ten minste € 1 miljoen van zijn omzet behaalt in een marktjurisdictie, dan ontstaat aldaar een Pillar One-nexus.⁵² Voor deze toerekening gelden gedetailleerde en per soort transactie verschillende regels. Zo wordt, bijvoorbeeld, de plaats van online advertentiediensten in eerste instantie bepaald op basis van de indicatoren gebruikersprofiel, IP-adres en geografische locatie.

Pillar One komt naast het bestaande systeem van transfer pricing te staan. Een deel van de overwinst kan soms dus (ook) al aan een marktjurisdictie worden toegerekend op basis van de huidige transferpricingregels zodat dubbelstellingen kunnen ontstaan. Deze ‘dubbele overwinstallocatie’ moet dus worden gecorrigeerd. Mede omdat Amount A en de arm’s-lengthwinst twee verschillende grootheden zijn, wordt de aan te brengen correctie formulair bepaald aan de hand van de ‘payroll’ en ‘depreciation’. Smit licht toe dat deze voorgestelde (formulaire) methodiek niet altijd volledig soelaas biedt en Pillar One op dit punt mogelijk nog wat bijschaving behoeft.⁵³

50 Daniël Smit is bijzonder hoogleraar Belastingheffing digitale economie aan de Universiteit van Amsterdam (<https://www.uva.nl/profiel/s/m/d.s.smit/d.s.smit.html>) en hoofd bureau vaktechniek bij EY.

51 Die overigens niet gelijk zijn aan de Pillar Two-correcties.

52 Voor kleinere jurisdicties met een BBP van minder dan € 40 miljard bedraagt de drempel € 250.000 aan omzet.

53 Smit werpt nog wel de vraag op in hoeverre dit probleem zich in de praktijk daadwerkelijk zal voordoen.

Vervolgens stipt Smit kort aan dat in bepaalde marktjurisdicties al een bronbelasting wordt geheven op uitgaande royalty-betalingen. Een nog onbeantwoorde vraag is of daarvoor ook moet worden gecorrigeerd. Voorstanders hiervan betogen van wel, omdat dat land in zoverre al belasting heeft geheven.

Na de toedelingsvraag rijst de voorkomingsvraag. De benadering van de OESO is, grof gezegd, dat het land of de landen waar de overwinst wordt belast, voorkoming verlenen. Ook nu is het probleem dat Amount A en de transferpricingregels verschillende grootheden zijn. De mate waarin een land voorkoming moet verlenen, wordt daarom ook formulair bepaald aan de hand van, andermaal, de payroll en depreciation. Probleem is echter dat mede door deze formulaire voorkomingstoedeling niet altijd bij het juiste land wordt uitgekomen. Ook op dit punt moet er volgens Smit dus nog wat gebeuren.

Tot slot besteedt Smit aandacht aan twee Europeesrechtelijke vraagstukken. De eerste is of het sluiten van een overeenkomst inzake Pillar One – het ondertekenen van een daartoe strekkend MLC⁵⁴ – een exclusieve bevoegdheid van de EU betreft. Sinds het Verdrag van Lissabon omvat de gemeenschappelijke handelspolitiek als bedoeld in art. 207 lid 1 VWEU namelijk ook directe buitenlandse investeringen; wat het Hof van Justitie EU ruim uitlegt.⁵⁵ Smit vervolgt dat, omdat de scope van Pillar One zich beperkt tot directe buitenlandse investeringen, het sluiten van een overeenkomst mogelijk een exclusieve bevoegdheid van de EU is. Volgens Smit zal deze problematiek echter nooit op het spits gedreven worden, omdat de Europese Commissie om politieke redenen volgens hem niet een dergelijke stelling zal innemen.

Het tweede Europeesrechtelijke vraagstuk dat Smit bespreekt, is de verhouding tussen Pillar One en het arm's-lengthbeginsel. Het Hof heeft het arm's-lengthbeginsel namelijk stevig omarmd. De vraag komt dus op of Pillar One, aldus Smit, niet op gespannen voet staat met de rechtspraak van het Hof van Justitie EU. Deze vraag doet zich bijvoorbeeld voor wanneer de eerder besproken "dubbeltellingen" niet volledig worden weggenomen en een deel van de overwinst als gevolg van de toepassing van twee afzonderlijke winstallocatiemethoden (formulair en transfer pricing) in dezelfde lidstaat wordt belast waar dat voor de introductie van Pillar 1 niet het geval was. Zou het Hof van Justitie EU in geval van samenloop dan zijn voorkeur uitspreken voor het arm's-lengthbeginsel? Onder de deelnemers bestaat consensus dat het Hof het arm's-lengthbeginsel – indien nodig – ook weer loslaat. Het Hof redeneert in de regel namelijk naar doel en strekking. Daarbij komt dat als Pillar One door middel van een EU-richtlijn wordt uitgerold, het risico op een afwij-

kende mening van het Hof van Justitie EU marginaal is. Uit de jurisprudentie volgt namelijk dat de Uniewetgever over een ruime discretionaire bevoegdheid beschikt op het terrein van belastingheffing.⁵⁶

Vinod Kalloe⁵⁷ deelt tot besluit enkele bespiegelingen met betrekking tot Pillar One. Kort en goed is de verwachting dat de VS Pillar One niet zullen implementeren. In dat geval zijn er, aldus Kalloe, twee scenario's: de nationale DST's herleven c.q. worden geïntroduceerd, of de EU komt met een eigen 'digital levy'. In beide scenario's is het de vraag of de VS zullen reageren met het opleggen van handelssancties aan de EU(-lidstaten). Zo ja, dan is het volgens Kalloe niet uit te sluiten dat de EU ook met eigen handelsacties zou kunnen komen gegeven de tentatieve analyse dat US BEAT, US FDI en de Inflation Reduction Act allen WTO-strijdige elementen lijken te bevatten.

9. Afsluiting

Van der Jagt sluit de bijeenkomst af met een dankwoord aan alle inleiders en deelnemers. Het was – wat hem betreft – andermaal een actuele, interactieve en interessante bijeenkomst.

⁵⁴ Multilateral convention.

⁵⁵ Opinie van het HvJ EU 16 mei 2017, C-2/15, ECLI:EU:C:2016:992.

⁵⁶ Zie bijv. HvJ EU 7 maart 2017, C-390/15, ECLI:EU:C:2017:174, V-N 2017/14.19, r.o. 54.

⁵⁷ Vinod Kalloe is werkzaam bij KPMG Meijburg & Co.