

123. A5 Effectievere CFC-maatregel

Thema	Belastingheffing van multinationals. Elimineer mismatches met het buitenland
Doel	Effectiever tegengaan van tariefmismatches op mobiel inkomen.

Omschrijving van de maatregel

- De aanvullende CFC-maatregel aanpassen door middel van de volgende wijzigingen:
 - Wijziging 1: Uitbreiding uitgekeerde winsten**
Op dit moment is de CFC-maatregel niet van toepassing indien het positieve saldo aan besmette voordelen (over het algemeen passieve inkomsten) voor het einde van het jaar is uitgekeerd. Toepassing van de CFC-maatregel kan door tijdige uitkering worden voorkomen. Voorgesteld wordt om deze uitzondering te laten vervallen, zodat ook uitgekeerde besmette voordelen in aanmerking worden genomen.
 - Wijziging 2: Aanpassen berekening besmette voordelen**
Deze wijziging voorkomt dat de besmette voordelen, die worden berekend naar Nederlandse maatstaven ten opzichte van de winst die naar commerciële maatstaven wordt berekend door de CFC-dochter naar beneden worden aangepast. Door een dergelijke correctie kan het in Nederland belaste CFC-inkomen heel beperkt zijn. Met de voorgestelde wijziging neemt in specifieke situaties de omvang van de besmette voordelen toe waardoor de maatregel effectiever wordt. Het ligt voor de hand om de maatregel zodanig vorm te geven dat wordt aangesloten bij de buitenlandse winst naar commerciële maatstaven (en dus om ook geen opwaartse correcties toe te passen ten opzichte van de winst naar Nederlandse maatstaven).
 - Wijziging 3: Werk toe naar een effectieftariefstoets.**
Vanwege uitvoeringstechnische redenen wordt op dit moment de onderworpenheid van de CFC uitsluitend getoetst op basis van het statutaire tarief van het land van vestiging. Door aan te sluiten bij het effectieve tarief zou de effectiviteit van de CFC-maatregel toenemen, omdat in potentie iedere laagbelaste entiteit getroffen kan worden, ook in landen met een hoger statutair tarief. Een vergelijkbare toets wordt gehanteerd in de deelnemingsvrijstelling. Hoewel de commissie de uitvoeringstechnische argumenten vanuit pragmatisch oogpunt begrijpt, adviseert de commissie toe te werken naar effectieftariefstoets in de CFC-maatregel.
 - Wijziging 4: Pas de uitzondering voor wezenlijke economische activiteiten aan**
De huidige CFC-maatregel is niet van toepassing indien de CFC een wezenlijke economische activiteit uitoefent. Deze norm wordt in beginsel ingevuld met substance-eisen. Het voldoen aan de substance-eisen kan echter een relatief eenvoudige wijze zijn om onder de reikwijdte van de CFC-maatregel uit te komen, mede omdat de inspecteur aannemelijk zal moeten maken dat aanspraak op de uitzondering een van de hoofddoelen van de belastingplichtige was. Het voorstel is daarom **het bewijsvermoeden met substance-eisen te schrappen**.

Echter, in internationaal verband lopen initiatieven voor maatregelen om een minimumniveau van belastingheffing te waarborgen. Dergelijke maatregelen kunnen waarschijnlijk via een CFC-regeling vormgegeven worden. Het doel van de CFC-maatregel zal dan niet langer uitsluitend het bestrijden van misbruik zijn, maar ook het organiseren van een minimumniveau van belastingheffing. Indien eind 2020 op internationaal niveau geen afspraken worden gemaakt over maatregelen die een minimumbelastingniveau waarborgen, adviseert de commissie dat Nederland op unilaterale basis **de uitzondering voor wezenlijke economische activiteiten schrapt** (waardoor de CFC-regeling gaat gelden voor alle besmette voordelen (passieve inkomsten) van een CFC-dochter). Daarbij kan **de rotte-appel-benadering naar 50% worden verhoogd** (d.w.z.: een lichaam is géén CFC indien de voordelen van het lichaam doorgaans grotendeels (ten minste 50%) bestaan uit andere voordelen dan besmette voordelen). Hierdoor blijft voldoende marge bestaan voor (in)directe dochtermaatschappijen met reële activiteiten om buiten het bereik van CFC-maatregel te blijven.

Bij het unilateraal schrappen van de uitzondering voor wezenlijke economische activiteiten zal het doel van de CFC-regeling niet langer uitsluitend het bestrijden van

misbruik zijn, maar ook het organiseren van een minimumniveau van belastingheffing. Om bij dat nieuwe doel van de CFC-regeling aan te sluiten kan voorts worden overwogen om onder de CFC-regeling niet langer bij te heffen naar het nationale statutaire tarief (zoals nu het geval is), maar tot een zeker minimumtarief. Dat past binnen de huidige internationale discussies en is minder schadelijk voor het vestigingsklimaat dan bijheffen tot het nationale tarief. Anderzijds zou een beperktere bijheffing de tariefmismatch enkel mitigeren. Het belang voor belastingplichtigen van het vaststellen van verrekenprijzen voor groepstransacties tussen een Nederlandse moeder en haar buitenlandse dochters blijft bestaan, en daarmee ook de mogelijkheid tot strategische inzet van het arm's length beginsel. Er is geen consensus binnen de Commissie over het gepaste tarief van bijheffing. Een dergelijke keuze moet daarom gemaakt worden op basis van een politieke weging tussen enerzijds het belang van het vestigingsklimaat en anderzijds het verminderen van de prikkel tot het verplaatsen van mobiele winsten.

- **Wijziging 5: Uitbreiden voorkoming dubbele belasting**

Dubbele belastingheffing kan ontstaan indien (i) de CFC zelf wordt belast in het buitenland of (ii) in het buitenland bij tussenliggende lichamen in bepaalde mate wordt geheven over de besmette voordelen van de CFC. De huidige regeling voorziet enkel in voorkoming van dubbele belasting voor de bij de CFC geheven belasting. Bij aanscherping van de CFC-maatregel, wordt voorgesteld om de voorkoming van dubbele belastingheffing uit te breiden naar situaties waarbij voldoende heffing plaatsvindt over de besmette voordelen bij de tussenliggende lichamen (tussen de CFC en de belastingplichtige). Ook kan worden overwogen om de deelnemingsvrijstelling te vereenvoudigen (bijv. de regeling voor beleggingsdeelnemingen laten vervallen) om samenloop te voorkomen.

Achtergrond/rationale

- De aanvullende CFC-maatregel is een specifieke antimisbruikbepaling die is ingevoerd ter implementatie van ATAD1. De bepaling heeft tot doel te voorkomen dat belastingplichtigen winsten verschuiven door mobiele activa – zoals immateriële activa – te verplaatsen naar een in een ander (laagbelastend) land gevestigd lichaam of gelegen vaste inrichting (CFC), zodat de met die activa samenhangende winst daar laagbelast neerslaat.
- Tot op heden volgt Nederland in grote lijnen het uitgangspunt van kapitaalexportneutraliteit, op grond waarvan het internationaal opererende bedrijfsleven vanuit Nederland tegen gelijke voorwaarden kan concurreren met lokale ondernemingen elders. Het belasten van inkomen van buitenlandse (in)directe dochtermaatschappijen, door (bestanddelen van) dit inkomen bij te tellen bij de Nederlandse moedermaatschappij is in de aard een afwijking van dit uitgangspunt.
- De aanvullende CFC-maatregel beoogt dit te voorkomen door zogenoemde besmette voordelen (na aftrek van kosten) van een (in)direct gehouden CFC in de grondslag te betrekken van het lichaam dat een belang houdt in deze CFC.
- De implementatie van de CFC-maatregel naar aanleiding van ATAD1 wijkt op een aantal punten af van andere Europese landen. Aanscherping van de CFC-maatregel kan de effectiviteit vergroten. De rationale van de verschillende afzonderlijke aanpassingen zijn hierboven toegelicht.

Internationale context

BEPS-maatregelen	De CFC-maatregel volgt uit EU ATAD1. De CFC maatregel uit EU ATAD1 biedt twee varianten, model A (lijstinkomen) en model B (transfer-pricing correcties). Nederland ervoor gekozen model B te volgen. Daarnaast heeft Nederland additioneel een variant van model A ingevoerd. Het onderhavige voorstel strekt tot verdere unilaterale aanscherping van die variant.
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	Sterke overlap. Een minimum effectief tarief wordt ook onderzocht in OESO Pijler 2. OESO Pijler 2 is in feite een hele uitgebreide CFC (zowel actief als passief inkomen, effectief tarief, etc.).
Staatssteun	Problemen onder de staatssteunregels lijken niet te verwachten afhankelijk van de gekozen wijziging en vormgeving van de maatregel.

Discriminatie	Afhankelijk van de gekozen wijziging en vormgeving van de maatregel kan er strijd zijn met de regels inzake het vrij verkeer in het licht van de rechtspraak van het EU-Hof. Zo is het afschaffen van de minimum substance eisen ten aanzien van derdelanden toelaatbaar onder het Unierecht, in het bijzonder de ATAD-richtlijn 1. Maar of deze maatregel gecombineerd kan worden met aanvullende maatregelen zoals het afschaffen van de mogelijkheid van tegenbewijs dient nader onderzocht te worden. In dit verband is met name van belang te bepalen of de aanvullende maatregel onderzocht dient te worden onder het vrij verkeer van vestiging danwel het vrij verkeer van kapitaal. In het laatste geval lijkt de maatregel kwetsbaar in het licht van de rechtspraak van het Hof in zaken als Deister/Juhler, terwijl als het gaat om het vrij verkeer van vestiging geen problemen worden verwacht, omdat deze vrijheid niet opgaat in relatie tot derdelanden. Welke vrijheid het toetsingskader vormt dient nader onderzocht te worden.
Afwijking <i>peers</i> ?	Nederland kent als enige land van de peers (lijst met onderzochte landen) een tarieftoets in de aanvullende CFC-maatregel die afhankelijk is van een statutair tarief (en niet van een effectief tarief). De verdere uitwerking van de CFC-wetgeving verschilt per land.
Effecten	
Economie	<p><i>A. Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i> Geen, behalve in verband met hoofdkantoren (zie C hieronder).</p> <p><i>B. Effect op investeringen overige bedrijven / MKB</i> Geen.</p> <p><i>C. Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Nadelig effect op het vestigingsklimaat voor bedrijven met mobiele activa – zoals immateriële activa – in laagbelastende landen. Nederlandse multinationals kunnen een concurrentienadeel ervaren ten opzichte van buitenlandse multinationals die in hun thuisland niet met CFC-wetgeving worden geconfronteerd en de mogelijkheid hebben om de nu onder Nederland gehouden (in)directe belangen in een ander land onder te brengen. Dat handelingsperspectief geldt naar zijn aard alleen voor buitenlandse multinationals.</p>
Begroting	Naar huidig inzicht: ordegrrootte tientallen tot honderden miljoenen euro.
Overig	<p>Wijziging 2 hangt samen met fiche A6.</p> <p>Door aan te sluiten bij buitenlandse heffing wordt de mate van heffing in Nederland deels afhankelijk van buitenlandse fiscale beleidskeuzes.</p>