

Europese Commissie publiceert voorstel voor een richtlijn om het misbruik van “shell” entiteiten aan te pakken

Samenvatting

Op 22 december 2021 heeft de Europese Commissie een voorstel gepubliceerd voor een richtlijn gericht op de aanpak van “shell entities and arrangements” (‘lege hulzen’) voor belastingdoeleinden (hierna: de richtlijn). Dit voorstel vloeit voort uit de op 18 mei 2021 uitgebrachte communicatie over “Business Taxation” voor de 21^{ste} eeuw (zie [ETF 448](#)). De richtlijn voorziet in een aanpassing van de Anti-Tax Avoidance Directie (ATAD) en de Bijstandsrichtlijn. De richtlijn wordt ook wel aangeduid als “ATAD 3” en zet een aantal kenmerken uiteen (zogenoemde ‘gateways’) om entiteiten aan te wijzen die niet voldoende substance hebben. Entiteiten die aan alle drie de gateways voldoen en geen gebruik kunnen maken van een uitzondering of vrijstelling worden gezien als entiteiten met een hoog risico en moeten melding maken over hun substance in hun jaarlijkse aangifte. Entiteiten die niet voldoen aan alle in de richtlijn vermelde substance eisen worden geacht “shell” entiteiten te zijn. Aan dit soort entiteiten zullen diverse belastingvoordelen voortvloeiend uit richtlijnen en belastingverdragen worden geweigerd, tenzij zij in staat zijn dit vermoeden te weerleggen. De data die worden gemeld door entiteiten die onder het bereik van de richtlijn vallen zullen automatisch worden uitgewisseld tussen de lidstaten en kunnen onderhevig zijn aan fiscale controles.

De inhoud van het richtlijnvoorstel voor “shell” entiteiten

De richtlijn zet een proces van zeven stappen uiteen om entiteiten te identificeren die niet over een minimale substance beschikken en die oneigenlijk worden gebruikt om belastingvoordelen te verkrijgen.

Stap 1: Bepalen of de entiteit moet melden op basis van zijn economische substance

De eerste stap is erop gericht om entiteiten met een gebrek aan substance te identificeren. Alleen entiteiten die inwoner zijn in de EU vallen onder het bereik van de richtlijn, ongeacht hun juridische vorm of grootte. Entiteiten dienen na te gaan of zij voldoen aan de volgende “gateways”:

- *Soort omzet.* Aan deze eerste gateway is kort gezegd voldaan als meer dan 75% van de totale omzet in de afgelopen twee jaar bestaat uit bepaald passief inkomen (aan deze eis is ook voldaan als de activa voor meer dan 75% bestaan uit bepaalde activa die passief inkomen genereren).
- *Grensoverschrijdend element.* Aan de tweede gateway is kort gezegd voldaan als ten minste 60% van het passieve inkomen van de entiteit is behaald met grensoverschrijdende activiteiten of als het inkomen wordt doorbetaald aan buitenlandse entiteiten.
- *Dagelijkse leiding en bestuur.* De derde en laatste gateway is gericht op de vraag of de dagelijkse leiding van de activiteiten en het bestuur van de entiteit is uitbesteed.

Een entiteit die aan alle drie de gateways voldoet moet melding doen van zijn economische substance, zoals beschreven onder stap 2. Entiteiten die niet aan alle drie deze criteria voldoen worden geacht entiteiten met een laag risico te zijn en hoeven niet te voldoen aan de rapportageverplichting.

De richtlijn voorziet ook in specifieke uitzonderingen ("carve-outs") voor bepaalde beursgenoteerde bedrijven, bepaald gereguleerde financiële instellingen, houdstervenootschappen zonder of met weinig grensoverschrijdende elementen en entiteiten die ten minste vijf fulltime werknemers in dienst hebben die zich uitsluitend richten op het genereren van passief inkomen. Entiteiten die binnen het bereik van de "carve-outs" vallen hoeven niet na te gaan of zij aan de gateways voldoen.

Stap 2: Rapportage over economische substance

Entiteiten die op basis van de eerste stap onder de rapportageverplichting vallen, moeten bepaalde informatie inzake de hieronder vermelde substance eisen opnemen in hun jaarlijkse belastingaangifte. De richtlijn richt zich op drie objectieve elementen die over het algemeen aanwezig zijn voor entiteiten die substantiële economische activiteiten verrichten:

- a) De aanwezigheid van eigen locaties in de lidstaat waarvan de entiteit inwoner is of locaties die exclusief beschikbaar zijn voor het gebruik door de entiteit;
- b) Een eigen en actieve bankrekening in de EU;
- c) Een adequate nexus met de lidstaat waarvan de entiteit claimt inwoner te zijn, wat kort gezegd inhoudt dat er ten minste één directeur of een voldoende aantal werknemers betrokken zijn bij het genereren van passief inkomen en die bevoegd en voldoende gekwalificeerd zijn en die in de lidstaat wonen of er voldoende dichtbij wonen om hun activiteiten adequaat uit te voeren;

Deze verklaring bij de aangifte moet worden vergezeld van ondersteunende documentatie die de relevante belastingdienst in staat stelt om deze data te verifiëren en na te gaan of een nadere belastingcontrole vereist is. Het vereiste bewijs omvat:

- Het adres en het soort locaties;
- Het soort bruto-omzet en de omvang ervan;
- Het soort ondernemingsuitgaven en de omvang ervan;
- Het soort ondernemingsactiviteiten die worden uitgeoefend om het relevante inkomen te behalen;
- Het aantal directeuren, hun kwalificaties, bevoegdheden en hun fiscale woonplaats of het aantal van vergelijkbare fulltime werknemers die ondernemingsactiviteiten verrichten dat het relevante inkomen genereert en hun kwalificaties en hun fiscale woonplaats;
- Uitbestede ondernemingsactiviteiten;
- Het rekeningnummer, de volmachten voor toegang tot de bankrekening en voor het gebruik of het uitgeven van betalingsinstructies en bewijs van de activiteit van de bankrekening.

Stap 3: Veronderstelling van gebrek aan minimale substance en misbruik

De derde stap voorziet in de evaluatie van de door de entiteit gerapporteerde substance.

Een entiteit die aan de gateways voldoet – en dus een hoog risico geval is – en die op basis van stap 2 heeft onderbouwd dat hij aan de minimale substance eisen voldoet, wordt vermoed substance te hebben voor het fiscale boekjaar. Desondanks kan de belastingdienst concluderen dat de entiteit:

- een “shell” entiteit is voor de toepassing van de richtlijn op basis van bewijs waaruit blijkt dat de gerapporteerde informatie niet juist is ;
- een “shell” entiteit is in de zin van nationale regels; of
- niet de uiteindelijk gerechtigde is van het ontvangen inkomen.

Een risicogeval dat niet voldoet aan ten minste één van de drie substance indicatoren vermeld onder punt 2 wordt geacht een “shell” entiteit te zijn voor de toepassing van het richtlijnvoorstel, d.w.z. een entiteit die niet voldoende substance heeft en oneigenlijk wordt gebruikt voor belastingdoeleinden.

Stap 4: Tegenbewijs

Op basis van deze vierde stap kunnen entiteiten die geacht worden een “shell” te zijn deze aanname betwisten gebaseerd op de feiten en omstandigheden in hun specifieke geval. Deze stelling moet worden ondersteund door aanvullend bewijs, dat onder meer commerciële (niet-fiscale) redenen omvat voor het opzetten en in stand houden van een entiteit zonder eigen gebouwen en/of rekeningen en/of directeuren of werknemers. Het verstrekte bewijs moet o.a. ook informatie omvatten op basis waarvan de belastingdienst de nexus kan vaststellen met de staat waarvan de entiteit claimt fiscaal inwoner te zijn (d.w.z. om te verifiëren dat de belangrijkste besluiten ten aanzien van de passief inkomen genererende activiteiten in die lidstaat worden genomen).

De additioneel verstrekte informatie wordt beoordeeld door de belastingdienst van lidstaat waarvan de entiteit inwoner is. Indien deze belastingdienst ermee akkoord is dat de entiteit geen “shell” is voor de toepassing van de richtlijn, is aan deze tegenbewijsregeling voldaan voor het relevante belastingjaar. Het is mogelijk om de geldigheid van dit tegenbewijs voor nog vijf jaar te verlengen, mits de relevante juridische en feitelijke omstandigheden niet wijzigen. Na verloop van deze zes jaar zal de entiteit die het vermoeden wil weerleggen opnieuw het proces moeten doorlopen.

Stap 5: Vrijstelling wegens gebrek aan fiscale motieven

Een entiteit die aan de gateways uit stap 1 voldoet (en dus een entiteit met een hoog risico is) en niet voldoet aan de minimum substance vereisten (stap 2) valt, kan desondanks toch vrijgesteld zijn van de richtlijnverplichtingen. De entiteit moet daartoe aantonen dat deze geen belastingvoordeel creëert voor de groep van vennootschappen waarvan hij deel uitmaakt of voor zijn uiteindelijk gerechtigde(n). Hiervoor dient de entiteit bewijs te leveren op basis waarvan de belastingdienst kan beoordelen wat de belastingheffing is voor de groep in zijn geheel of voor zijn uiteindelijk gerechtigde(n) met en zonder de tussenplaatsing van de entiteit. Indien de Belastingdienst akkoord is,

geldt deze vrijstelling voor het relevante fiscale jaar en deze kan eventueel worden verlengd voor 5 jaar mits de feiten en omstandigheden gelijk blijven.

Stap 6: Fiscale consequenties

Entiteiten die aangewezen zijn als “shells” en dit vermoeden niet kunnen weerleggen, worden geconfronteerd met de weigering van richtlijnvoordelen, zoals die voortvloeien uit de moeder-dochter- en de rente- en royaltyrichtlijn, en verdragsvoordelen. In essentie komt deze weigering erop neer dat de belastingverdragen en richtlijnen moeten worden toegepast alsof de “shell” entiteit niet is tussengeplaatst. De lidstaat waarvan de “shell” entiteit inwoner is dient daartoe het uitreiken van een verklaring van inwonerschap aan deze entiteit te weigeren of een verklaring met een ‘waarschuwing’ uit te reiken (d.w.z. met een statement waaruit blijkt dat deze geen gebruik kan maken van de richtlijn- en verdragsvoordelen). Dit doet niet af aan de mogelijkheid van deze lidstaat om de “shell” entiteit als inwoner te belasten op basis van zijn nationale wetgeving.

De richtlijn beschrijft voorts hoe de fiscale voordelen geweigerd moeten worden in verschillende scenario’s waarin er betalingen worden gedaan aan een “shell” entiteit en waarin ofwel de betaler ofwel de aandeelhouder van deze entiteit inwoner is in een andere EU lidstaat of een derde land. Indien de bronstaat bijvoorbeeld een EU-lidstaat is en de staat van de aandeelhouder een derde land, zal de bronstaat de betalingen aan de “shell” entiteit moeten belasten in overeenstemming met het belastingverdrag met de betreffende derde staat of bij gebrek daaraan in overeenstemming met zijn nationale wetgeving. Indien de bronstaat een derde land is en de staat van de aandeelhouder een EU-lidstaat, zal de aandeelhoudersstaat betalingen ontvangen door de “shell” entiteit belasten alsof zij direct zijn ontvangen door de aandeelhouder en kan eventueel een verlaging van bronbelasting worden geclaimd op basis van het verdrag met de bronstaat.

Stap 7: Informatie- uitwisseling

Alle data die onder stap 2 verzameld is wordt automatisch uitgewisseld tussen de lidstaten middels een centrale databank binnen 30 dagen nadat de Belastingdienst deze informatie heeft verkregen, d.w.z. binnen dertig dagen na ontvangst van de aangiftes of binnen dertig dagen nadat de belastingdienst verklaart dat een entiteit een vermoed heeft weerlegd of vrijgesteld is. Om dit te bewerkstelligen voorziet het richtlijnvoorstel in een aanpassing van de bijstandsrichtlijn.

Overige aspecten

De richtlijn laat het in beginsel aan de lidstaten zelf over om effectieve en proportionele boetes voor niet naleving te bepalen, daarbij aantekend dat de lidstaten een administratieve geldboete van minimaal 5% van de omzet van de entiteit moeten introduceren. Voorts dienen de lidstaten jaarlijks een set van data door te geven aan de Europese Commissie, zoals bijvoorbeeld over het aantal entiteiten dat voldoet aan de voorwaarden voor rapportage, het aantal entiteiten dat heeft gerapporteerd, de opgelegde boetes etc.

Commentaar Meijburg

De Europese Commissie stelt voor dat de lidstaten de richtlijn omzetten in nationale wetgeving voor 30 juni 2023 en dat de bepalingen uit de richtlijn van toepassing worden vanaf 1 januari 2024. Het richtlijnvoorstel zal nu echter eerst ter consultatie worden voorgelegd aan het Europees Parlement en vervolgens moet het met unanimititeit (d.w.z. akkoord door alle lidstaten) worden aangenomen in de Raad. Het zou dan ook goed kunnen dat het voorstel in de tussentijd nog wijzigingen zal ondergaan of dat de implementatiedatum verplaatst zal worden. Mocht u naar aanleiding van het voorgaande vragen hebben, dan staan de Meijburgadviseurs u graag bij met hun expertise.

KPMG Meijburg & Co
24 december 2021

De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.