

# Antimisbruikbepalingen en misbruik van recht

**Prof.mr. Tanja Bender**

Congres ‘Het einde van belastingconstructies?’  
Fiscaal Economisch Instituut, Erasmus Universiteit Rotterdam



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

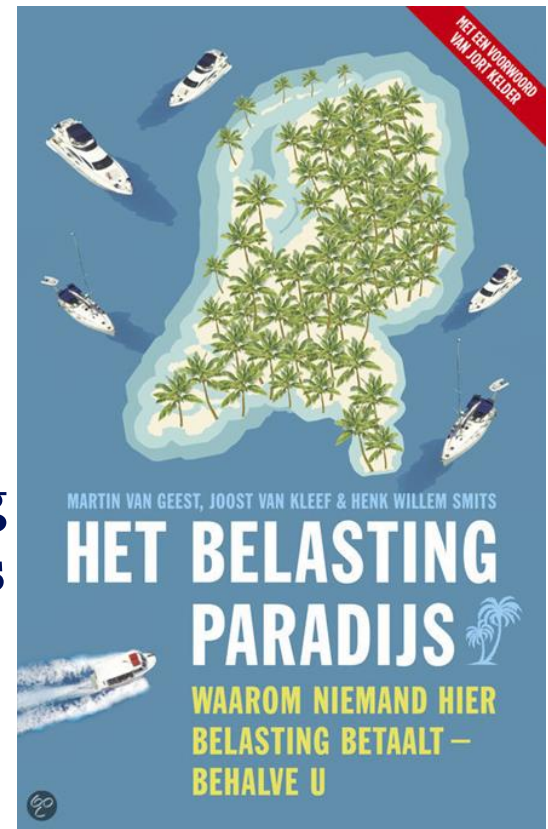
14 juni 2017

# Agenda

- Misbruik van recht
- Schaal van fiscale gedragingen
- Ontwikkelingen antimisbruikbepalingen voor treaty shopping/doorstroomlichamen
- Stellingen



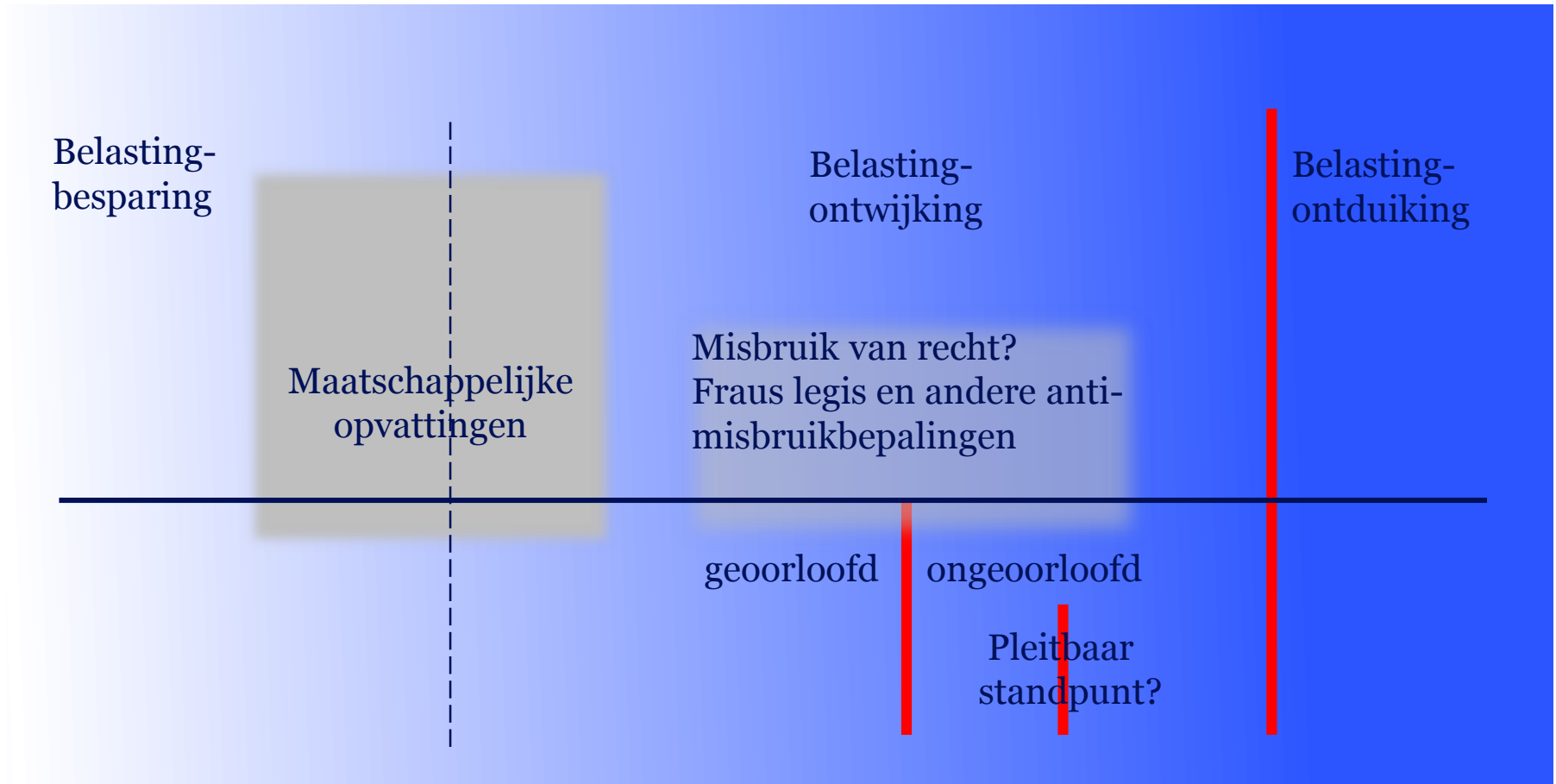
## Belastingontwijking door multinationals



# Misbruik en anti-misbruikbepalingen

- Misbruik van recht – een rechtsregel wordt gebruikt voor een ander **doel** dan waarvoor deze is bestemd
  - Van misbruik van recht is sprake wanneer handelingen, hoewel zij formeel binnen het kader van de toepasselijke wettelijke bepalingen blijven, ertoe leiden dat aan de handelingen een gevolg wordt verbonden dat strijdig is met het door de bepalingen beoogde **doel**, en uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen erin bestaat dit gevolg te verkrijgen (HvJ EG in *Halifax*)
- Bestrijding van misbruik van recht
  - Algemene anti-misbruikbepalingen (General Anti-Abuse Rules, GAAR)
  - Specifieke anti-misbruikbepalingen (SAAR)
- Effectiviteit vs rechtszekerheid

# Schaal van fiscale gedragingen



# Verdragsmisbruik door schakelvennootschappen

- Maatschappelijke discussie, BEPS, Nederland doorstroomland
- NFV 2011: treaty shopping'; een inwoner van een derde staat verschaft zich toegang tot een verdragsvoordeel dat niet voor deze persoon bedoeld is.
- BEPS-belastingontwijking lastig te bestrijden met bestaande instrumentarium
  - Fraus legis werkt in beginsel niet door onder verdragen
  - Fraus tractatus niet toegepast
- Veel actie genomen op dit gebied de afgelopen jaren

# Ontwikkelingen anti-misbruikbepalingen mbt treaty shopping / doorstroomlichamen

## OESO

- BEPS- actie 6
- Multilateraal Instrument

## EU

- HvJ EG (Cadbury Schweppes)
- GAAR in MD-richtlijn (verwerkt in technisch a.b.)
- GAAR in ATAD
- Aanbeveling voor PPT in belastingverdragen

## Nationale wet

- Substance-eisen

# GAARs

NL: Fraus legis

Gemeenschappelijke kenmerken: voorwaarden voor toepassing:

- Motiefvereiste: Motief is belastingbesparing
- Normvereiste: In strijd met doel en strekking van de bepaling

Aanvullend EU-vereiste (Cadbury Schweppes): Kunstmatig, dwz niet opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.



# GAAR in ATAD

## Art. 6: algemene misbruikbepaling

1. Voor de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting laten de lidstaten een constructie of een reeks van constructies buiten beschouwing die is opgezet met als **hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen** dat het doel of de toepassing ('object or purpose') van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, **kunstmatig** is. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan.
2. Voor de toepassing van lid 1 wordt een constructie of een reeks van constructies als **kunstmatig** beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.

- Nog implementatie in NL nodig? Staatssecretaris: fraus legis.
- Verhouding tot verdragen (EU/niet-EU)
- Harmoniserend effect

# **BEPS actie 6 en Multilateraal Instrument**

## **BEPS actie 6 (minimum standard)**

- PPT en/of LOB

  - Voor- en nadelen

  - Keuze NL

- preambule

## **Multilateraal instrument**

# Multilateraal Instrument

## Art. 6 MLI: Aanpassing titel en preambule

Preambule:

“Desiring to further develop their economic relationship and to enhance their co-operation in tax matters,

Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States)

Have agreed as follows:”

- Heel belangrijk voor de uitlegging van belastingverdragen: doel en strekking van GAAR

# Multilateraal Instrument

## Art. 7 MLI: Antimisbruikbepalingen

### Principal purpose test:

- “Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that **obtaining that benefit was one of the principal purposes** of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with **the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.**”
- Karakter multilateraal instrument: gemeenschappelijke bedoeling van alle partijen van belang bij uitlegging. BEPS actie 6-rapport van belang.
- Bewijslast bij belastingplichtige
- EU aanbeveling januari 2016: uitbreiding met Cadbury Schweppes criterium (“tenzij wordt aangetoond dat hierin een reële economische activiteit besloten ligt”)

# Nationale wet – substance-eisen

- Zekerheid vooraf (DVL-besluit)
- Art. 3a Uitv.reg. WIB
- Technisch a.b.

10 eisen

Toe te passen door de bronstaat

## **Voorstel inhoudingsvrijstelling dividendbelasting (outbound)**

2 eisen toegevoegd over ‘relevante substance’:

- Loonkostencriterium (€ 100.000) voor tussenhoudsteractiviteiten
- Eigen kantoorruimte voor houdsteractiviteiten

---

# Stelling 1

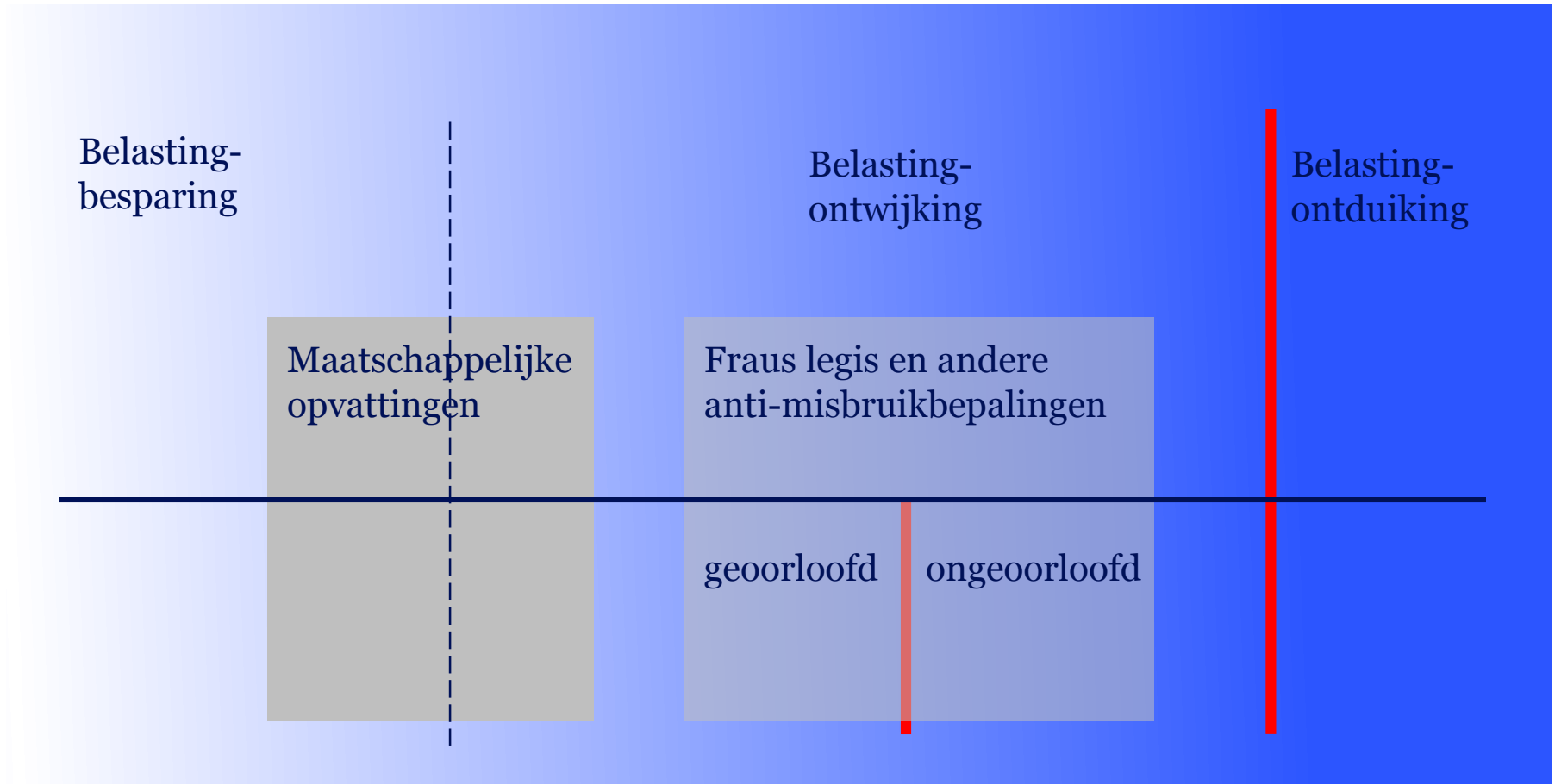
De beste anti-misbruikmaatregel is  
transparantie

---

# Toelichting Stelling 1

- Transparantie naar het publiek (grijze gebied tussen belastingbesparing en belastingontwijking)
  - Publieke CBCR
  - Rapporteren over fiscaal beleid door MNEs, stakeholder engagement ('derde weg')
- Transparantie naar belastingdiensten en wetgevers (grijze gebied binnen belastingontwijking)
  - CBCR, automatische uitwisseling van rulings, mandatory disclosure rules
  - Naar belastingdienst: effectievere controles
  - Naar wetgevers: betere wetgeving
- Transparantie in sfeer van belastingontduiking

# Effect van ingezette maatregelen





---

## **Stelling 2**

Bij het beoordelen van een antimisbruikregel moet aan het vereiste van rechtszekerheid minder betekenis worden toegekend dan bij de beoordeling van andere fiscale regels.

# Conclusie

Het einde van belastingconstructies?

Een omslag in het fiscale denken