

BEPS: Pillar 2

Met het inmiddels mondiaal bekende BEPS-bouwwerk waarmee de OESO de strijd aan heeft gebonden met het ontwijken van belastingen door met name multinationals, is eigenlijk iedereen wel vertrouwd. Een zeer groot aantal landen zijn de 15 actiepunten aan het implementeren in hun wetgeving, hoewel actieplan 1 nog even op zich laat wachten. De daarin op te nemen nieuwe regels voor de digitale economie zijn zodanig complex dat de OESO er nog niet uit is. Het wordt vermoedelijk veel later dit jaar of mogelijk zelfs volgend jaar. Aruba en Curaçao zijn met de actiepunten ook volop bezig geweest en staan nu in elk geval niet op een grijze of zwarte lijst, evenmin overigens Nederland en de BES-eilanden. Voor St. Maarten is het allemaal wat op de lange baan geschoven ten gevolge van grote schade die orkaan Irma indertijd heeft aangericht. Maar ondanks dit omvangrijke actiepakket is de OESO inmiddels aan een nieuw traject begonnen dat bekend staat als Pillar 2. Het geeft om te beginnen al aan dat we vermoedelijk kunnen verwachten dat er in de toekomst nog wel meer ontwikkelingen zullen zijn.

Wat betreft Pillar 1 gaat het vooral om de digitale economie en hoe we daar in de fiscaliteit mee om moeten gaan; daar wordt nog volop over gediscussieerd. Pillar 2 borduurt daarop voort en moet bij voorkeur ook wereldbreed worden uitgerold. Daartoe heeft de OESO vorig najaar een consultatiedocument opgesteld. Kern van Pillar 2 is dat bedrijven in landen waar ze op de een of andere manier actief zijn, doordat er omzet wordt behaald, een minimale belasting verschuldigd moeten zijn. Daarmee moet worden voorkomen dat oneigenlijke winstverschuivingen plaatsvinden naar laagbelastende landen. Dit gaat overigens niet zover dat landen verplicht worden een minimaal tarief voor de winstbelasting toe te passen. Maar door een cluster van maatregelen moet wel worden bereikt dat de winsten van een internationaal bedrijf onder alle omstandigheden belast worden tegen een minimaal effectief belastingtarief. Daartoe zijn twee groepen van maatregelen voorgesteld. In de eerste plaats gaat het om maatregelen die moeten worden opgenomen in de nationale wetgevingen van landen, te weten:

- de income inclusion rule; en
- de undertaxed payment rule.

Wat betreft de eerstgenoemde maatregel gaat het erom dat indien de winst die wordt behaald bij een buitenlandse (dochter)entiteit aldaar niet wordt belast tegen een minimum effectief tarief, deze winst ook wordt belast bij de moedervenootschap. In feite komt dit systeem overeen met de regeling die wel bekend staat als controlled foreign company-heffing (CFC). De bedoeling is concreet dat bij de moedervenootschap wordt bijgeheven over de winst van de dochtervenootschap tot het bedrag van het effectieve minimumtarief. Verschil met de CFC-regels is dat die laatste alleen betrekking hebben op passieve inkomsten, terwijl de income inclusion rule zich uitstrekt tot actieve en passieve inkomsten.

Wat betreft de twee maatregel, de undertaxed payment rule gaat het niet zozeer om de inkomstenkant maar om uitgaven en kosten die bij de ontvangende partij laag of zelfs niet worden belast. Ook hier geldt dat de referentiemaatstaf een minimaal effectief tarief is. Voor zover dat tarief niet wordt gehaald, is bij de betalende partij het bedrag fiscaal niet aftrekbaar, of moet er een bronheffing over plaatsvinden. Aldus is er in de bronstaat altijd sprake van een voldoende belastingdruk.

De tweede categorie maatregelen moet worden opgenomen in belastingverdragen. Anders dan die van de eerste categorie zijn die voor de Caribische landen van het Koninkrijk dus niet erg relevant omdat er nu eenmaal vrijwel geen verdrag van toepassing is. Ook hier gaat het om twee maatregelen, te weten:

- subject to tax rule; en

- switch-over rule.

De subject to tax rule voorziet erin dat tarieven die in beginsel volgens een belastingverdrag worden verlaagd, bijvoorbeeld bij uitgekeerd dividend, niet worden verlaagd wanneer bij de ontvanger een lager dan een minimum effectief tarief geldt. De switch-over rule houdt in dat wanneer volgens een verdrag inkomsten bij de ontvanger worden vrijgesteld, deze vrijstelling niet van toepassing is indien de inkomsten in het andere land tegen een lager dan een effectief minimumtarief worden belast. De vrijstelling wordt vervangen door een verrekeningsmechanisme: de woonstaat geeft dan alleen verrekening van de belasting in de bronstaat. Deze maatregel geldt in het bijzonder ten aanzien van winsten die bij een vaste inrichting laag worden belast. Ook hier is dan in principe sprake van een bijheffing tot het niveau van het minimale effectieve tarief.

Cruciaal voor alle vier de regelingen is dus het minimale effectieve tarief. De OESO is druk doende te onderzoeken hoe dat moet worden berekend en hoe hoog dat moet zijn. Daar spelen diverse aspecten een rol waarvan het te ver voert deze hier uiteen te zetten. Duidelijk is wel dat als deze voorstellen ongeschonden de eindstreep halen, het fiscale landschap sterk van kleur verschiet. Daar zal wellicht niet ieder even blij mee zijn.

Prof. dr. P. Kavelaars is hoogleraar aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, buitengewoon hoogleraar fiscaal recht aan de University of Curaçao en of council bij Deloitte.