



Brussel, 6.12.2012
C(2012) 8806 final

AANBEVELING VAN DE COMMISSIE

van 6.12.2012

over agressieve fiscale planning

AANBEVELING VAN DE COMMISSIE

van 6.12.2012

over agressieve fiscale planning

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name artikel 292,

Overwegende hetgeen volgt:

- (1) Landen in de hele wereld kwalificeren fiscale planning van oudsher als een rechtmatige praktijk. In de loop der tijd zijn de fiscale planningstructuren echter steeds verfijnder geworden. Ze strekken zich uit over verschillende jurisdicties en verschuiven belastbare winsten in de praktijk naar staten met gunstige belastingregelingen. Een essentieel kenmerk van de betreffende praktijken is dat zij de verschuldigheid van de belasting verminderen via strikt wettelijke regelingen, die niettemin indruisen tegen de geest van de wet.
- (2) Agressieve fiscale planning houdt in dat wordt geprofitteerd van de technische details van een belastingsysteem of van incongruenties tussen twee of meer belastingsystemen met als doel de verschuldigheid van belasting te verminderen. Agressieve fiscale planning kan veel verschillende vormen aannemen en onder meer leiden tot dubbele aftrek (hetzelfde verlies wordt zowel in de bronstaat als in de woonstaat afgetrokken) en dubbele niet-heffing (inkomen dat in de bronstaat niet wordt belast, wordt in de woonstaat vrijgesteld).
- (3) Ondanks belangrijke inspanningen ondervinden lidstaten problemen om hun nationale belastinggrondslagen te beschermen tegen uitholling door agressieve fiscale planning. De nationale bepalingen zijn vaak niet erg effectief op dit gebied, vooral door de grensoverschrijdende dimensie van veel fiscale planningstructuren en de toegenomen mobiliteit van kapitaal en personen.
- (4) Met het oog op een betere werking van de interne markt is het noodzakelijk alle lidstaten aan te moedigen dezelfde algemene aanpak te volgen ten aanzien van agressieve fiscale planning, hetgeen zou helpen om bestaande verstoringen te beperken.
- (5) Hiertoe is het nodig situaties aan te pakken waarbij een belastingplichtige fiscale voordelen geniet door zijn belastingzaken zodanig vorm te geven dat inkomsten door geen enkele van de betrokken fiscale jurisdicties wordt belast (dubbele niet-heffing). Als dergelijke situaties voortduren, kan dit leiden tot kunstmatige kapitaalstromen en verrichtingen van belastingplichtigen in de interne markt waardoor de goede werking van die markt wordt geschaad en de belastinggrondslagen van de lidstaten worden uitgehold.

- (6) In 2012 hield de Commissie een openbare raadpleging over dubbele niet-heffing in de interne markt. Aangezien het niet mogelijk is één enkele oplossing te bieden voor alle kwesties die in die raadpleging aan bod zijn gekomen, is het wenselijk om als eerste stap het probleem aan te pakken dat verband houdt met bepaalde veelgebruikte fiscale planningstructuren waarmee wordt geprofiteerd van incongruenties tussen twee of meer belastingsystemen, veelal met dubbele niet-heffing tot gevolg.
- (7) Staten verplichten zich er in hun verdragen ter voorkoming van dubbele belasting vaak toe bepaalde bestanddelen van het inkomen niet te belasten. Hierbij houden zij mogelijkwerwijs geen rekening met de vraag of dergelijke bestanddelen onderworpen zijn aan belasting in de andere partij bij dat verdrag, en aldus of er een risico van dubbele niet-heffing bestaat. Een dergelijk risico kan ook voorkomen als de lidstaten unilateraal bestanddelen van buitenlands inkomen vrijstellen, ongeacht of deze onderworpen zijn aan belasting in de bronstaat. Het is zaak in deze aanbeveling beide situaties aan te pakken.
- (8) Aangezien fiscale planningstructuren steeds gesofisticeerder worden en de nationale wetgevers vaak te weinig tijd hebben om te reageren, zijn specifieke antimisbruikmaatregelen vaak ontoereikend om gelijke tred te houden met nieuwe structuren van agressieve fiscale planning. Dergelijke structuren kunnen de nationale belastinginkomsten en de werking van de interne markt schade toebrengen. Daarom is het wenselijk de lidstaten aan te bevelen een gemeenschappelijke algemene antimisbruikregel in te voeren waarmee tevens de complexiteit van veel verschillende regels wordt voorkomen. In dit verband moet rekening worden gehouden met de beperkingen die het recht van de Unie oplegt aan de antimisbruikregels.
- (9) Om de autonome werking van bestaande rechtshandelingen van de Unie op dit gebied te behouden, geldt deze aanbeveling niet binnen het toepassingsgebied van Richtlijn 2009/133/EG van de Raad¹, Richtlijn 2011/96/EU van de Raad² en Richtlijn 2003/49/EG van de Raad³. Momenteel wordt met het oog op de tenuitvoerlegging van de beginselen die aan deze aanbeveling ten grondslag liggen, een herziening van deze richtlijnen overwogen,

HEEFT DE VOLGENDE AANBEVELING VASTGESTELD:

1. Onderwerp en toepassingsgebied

Deze aanbeveling heeft betrekking op agressieve fiscale planning op het gebied van directe belastingen.

Zij geldt niet binnen het toepassingsgebied van rechtshandelingen van de Unie waarvan de werking door de bepalingen ervan kan worden beïnvloed.

2. Definities

Voor de toepassing van deze aanbeveling gelden de volgende definities:

¹ PB L 310 van 25.11.2009, blz. 34.

² PB L 345 van 29.12.2011, blz. 8.

³ PB L 157 van 26.6.2003, blz. 49.

- (a) "belasting": inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en, indien van toepassing, vermogenswinstbelasting, alsook bronbelasting die in wezen gelijksoortig is aan elk van deze belastingen;
- (b) "inkomsten": alle bestanddelen die als zodanig worden gedefinieerd op grond van het nationale recht van de lidstaat die de uitdrukking gebruikt alsook, indien van toepassing, de als vermogenswinst gedefinieerde bestanddelen.

3. Beperking van de toepassing van de regels om dubbele belasting te voorkomen

3.1. Indien lidstaten zich in verdragen ter voorkoming van dubbele belasting die zij onderling of met derde landen hebben gesloten, hebben verplicht een bepaald inkomensbestanddeel niet te belasten, moeten zij zich ervan verzekeren dat een dergelijke verplichting alleen geldt als het bestanddeel is onderworpen aan belasting in de andere partij bij die overeenkomst.

3.2. Teneinde uitvoering te geven aan punt 3.1, worden de lidstaten ertoe aangemoedigd in hun verdragen ter voorkoming van dubbele belasting een passende clause op te nemen. Een dergelijke clause zou als volgt kunnen luiden:

"Indien dit verdrag erin voorziet dat een inkomensbestanddeel slechts in één van de overeenkomstsluitende staten belastbaar is of dat het in één van de overeenkomstsluitende staten mag worden belast, wordt een dergelijk bestanddeel alleen dan van de heffing in de andere overeenkomstsluitende staat uitgesloten als het aan belasting is onderworpen in de eerste overeenkomstsluitende staat."

In het geval van multilaterale verdragen dient de verwijzing naar de "andere overeenkomstsluitende staat" vervangen te worden door een verwijzing naar de "andere overeenkomstsluitende staten".

3.3. Indien, ter voorkoming van dubbele belasting via unilaterale nationale regels, de lidstaten voorzien in een belastingvrijstelling voor een bepaald inkomensbestanddeel uit een andere jurisdictie waar dit bestanddeel niet is onderworpen aan belasting, worden de lidstaten aangemoedigd zich ervan te verzekeren dat het bestanddeel wordt belast.

3.4. Voor de toepassing van de punten 3.1, 3.2 en 3.3 wordt een inkomensbestanddeel geacht aan belasting te zijn onderworpen wanneer het door de betrokken jurisdictie als belastbaar is aangemerkt en niet van belasting is vrijgesteld, geen onbeperkte verrekening plaatsvindt noch het nultarief toepassing vindt.

4. Algemene antimisbruikregel

4.1. Om praktijken van agressieve fiscale planning te bestrijden die buiten het toepassingsgebied van hun specifieke ontwijkingsbestrijdingsregels vallen, dienen de lidstaten een algemene antimisbruikregel vast te stellen die is aangepast aan binnenlandse en grensoverschrijdende situaties die zich beperken tot de Unie en aan situaties waarbij derde landen betrokken zijn.

4.2. Teneinde uitvoering te geven aan punt 4.1, worden de lidstaten aangemoedigd de volgende clause in hun nationale wetgeving op te nemen:

"Een kunstmatige regeling of een kunstmatige reeks van regelingen die in wezen bedoeld is om belastingen te ontwijken en die een belastingvoordeel oplevert, wordt genegeerd. De nationale autoriteiten behandelen deze regelingen voor belastingdoeleinden op basis van de economische realiteit ervan."

- 4.3. Voor de toepassing van punt 4.2 wordt onder een regeling verstaan iedere transactie, constructie, actie, handeling, overeenkomst, lening, afspraak, belofte, verbintenis of gebeurtenis. Een regeling kan meer dan één stap of deel omvatten.
- 4.4. Voor de toepassing van punt 4.2 is een regeling of een reeks regelingen kunstmatig indien zij commerciële realiteit ontbeert. Bij het bepalen of een regeling of een reeks regelingen kunstmatig is, wordt de nationale autoriteiten aangeraden na te gaan of er sprake is van één of meer van de volgende situaties:
 - (a) de juridische kwalificatie van de individuele stappen waaruit de regeling bestaat, strookt niet met de juridische realiteit van de regeling als geheel;
 - (b) de regeling of de reeks regelingen wordt uitgevoerd op een wijze die normaliter niet strookt met wat bij redelijk ondernemersgedrag kan worden verwacht;
 - (c) de regeling of de reeks regelingen bevat elementen die het effect hebben dat ze elkaar neutraliseren of opheffen;
 - (d) de aangepane transacties zijn circulair van aard;
 - (e) de regeling of de reeks regelingen levert een aanzienlijk belastingvoordeel op, maar dit wordt niet weerspiegeld in de door de belastingplichtige genomen bedrijfsrisico's of diens kasstromen;
 - (f) de te verwachten winst vóór belasting is te verwaarlozen in vergelijking met het bedrag van het te verwachten belastingvoordeel.
- 4.5. Voor de toepassing van punt 4.2 bestaat het doel van een regeling of reeks regelingen erin belasting te ontwijken wanneer zij, ongeacht de onderliggende bedoelingen van de belastingplichtige, het doel, de geest en de toepassing van de belastingbepalingen ondermijnt die anders van toepassing zouden zijn.
- 4.6. Voor de toepassing van punt 4.2 wordt een doel als wezenlijk beschouwd indien elk ander doel dat aan de regeling of reeks regelingen wordt of zou kunnen worden toegeschreven, op zijn best te verwaarlozen lijkt in het licht van alle omstandigheden van het geval.
- 4.7. Om te bepalen of een regeling of reeks regelingen een belastingvoordeel als genoemd in punt 4.2 heeft opgeleverd, wordt de nationale autoriteiten aangeraden het door de belastingplichtige verschuldigde belastingbedrag, rekening houdende met die regeling(en), te vergelijken met het bedrag dat diezelfde belastingplichtige verschuldigd zou zijn in dezelfde omstandigheden in het geval de regeling(en) niet bestond(en). In dat verband is het zinvol om na te gaan of er sprake is van één of meer van de volgende situaties:
 - (a) een bedrag is niet in de belastinggrondslag opgenomen;

- (b) de belastingplichtige profiteert van een aftrek;
- (c) er is verlies geleden voor belastingdoeleinden;
- (d) er is geen bronheffing verschuldigd;
- (e) de buitenlandse belasting wordt gecompenseerd.

5. Vervolgactie

De lidstaten dienen de Commissie in kennis te stellen van de maatregelen die zij hebben genomen om aan deze aanbeveling gevolg te geven, evenals van alle wijzigingen in dergelijke maatregelen.

De Commissie zal binnen drie jaar na de vaststelling van deze aanbeveling een verslag over de toepassing ervan uitbrengen.

6. Adressaten

Deze aanbeveling is gericht tot de lidstaten.

Gedaan te Brussel, op 6.12.2012

*Voor de Commissie
Algirdas Šemeta
Lid van de Commissie*