

DE VOORTGAANDE ONTWIKKELING VAN DE CCCTB

Dr. J.L. VAN DE STREEK¹

1 Inleiding

Sinds de Europese Commissie op 16 maart 2011 het 'Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrond voor de vennootschapsbelasting (CCCTB)' publiceerde, is veel gebeurd.² Het voorstel overleefde – acht weken na indiening van het voorstel – ternauwernood de Europese gelekaartprocedure.³ Het minimumaantal gele kaarten dat nodig is om de Europese Commissie te dwingen tot een heroverweging, werd op vier stemmen na niet gehaald.⁴ Daarna bracht het Europees Economisch and Sociaal Comité een overwegend positief advies uit.⁵ Ook het advies van het andere Europees adviesinstituut, het Comité van de Regio's, luidde instemmend.⁶ Op 12 februari 2012 publiceerden Duitsland en Frankrijk het

'Groenboek met betrekking tot convergentiepunten bij de belastingheffing van ondernemingen', dat naar eigen zeggen mede beoogt de totstandkoming van de CCCTB te ondersteunen. Het Europees Parlement boog zich recent over de voorgestelde richtlijn. Op 19 april 2012 nam zij een wetgevingsresolutie aan.⁷ In de resolutie keurt het Europees Parlement het voorstel – ná amendering – goed. Het gaat om in totaal 38 amendementen.

De Europees parlementaire fase van het meest ambitieuze en omstreden project van de EU op het gebied van de vennootschapsbelasting, behoeft bespreking. Daartoe ga ik allereerst in onderdeel 2 in op de rol van het Europees Parlement bij de totstandkoming van de CCCTB. In onderdeel 3 besteed ik aandacht aan een opmerkelijke discussie die in de voorbereidende parlementaire commissies aan de orde is geweest over de (juiste) rechtsgrondslag van de CCCTB in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. De invloed van de eurocrisis wordt hier zichtbaar. De door het Europees Parlement aangenomen amendementen bespreek ik in onderdeel 4. Omdat een bespreking van alle amendementen het bestek van deze bijdrage te buiten zou gaan, beperk ik mij tot de belangrijkste amendementen. Die heb ik geclusterd rondom vijf thema's, te weten:

- tarieven en *tax credits*;
- optionaliteit;
- verdeelsleutel;
- antimisbruikmaatregelen; en
- een CCCTB-forum.

2 De rol van het Europees Parlement

Van belang is dat het Europees Parlement slechts een adviserende rol heeft bij de totstandkoming van de CCCTB-Richtlijn.⁸ Het CCCTB-voorstel is gebaseerd op artikel 115 van het

1 Auteur is verbonden aan het Amsterdam Centre for Tax Law van de UvA en het Bureau Vaktechniek van Ernst & Young Belastingadviseurs. Deze bijdrage is een bewerking van de voordracht die de auteur heeft verzorgd ten behoeve van het ACTL/EU Tax Law group-seminar 'EU Income Tax Law: Issues For The Years Ahead' op 13 april 2012 te Amsterdam.

2 Richtlijnvoorstel COM(2011)/121/4. Zie voor een bespreking van het voorstel J.A.R. van Eijdsen, S.A.W.J. Strik & J.L. van de Streek, *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (Fed Fiscale Brochure)*, Deventer: Kluwer 2011; B.J.M. Terra & P.J. Wattel, *European Tax Law*, Deventer: Kluwer 2012, hfdst. 8, en het themanummer van het WFR 2011/6927 met bijdragen van J.W. Bellingwout, J.A.R. van Eijdsen, P.H.J. Essers, P. Kavelaars, S.R. Pancham en J.L. van de Streek en S.A.W.J. Strik.

3 Zie hierover R. Szudoczky, 'Is the CCCTB Proposal in line with the Principle of Subsidiarity?: Negative Opinions Submitted by National Parliaments in the 'Yellow Card Procedure'', in: D. Weber (red.), *CCCTB Selected Issues (EUCOTAX Series on Taxation)*, Wolters Kluwer Law and Business, p. 93-126.

4 Benodigd is tenminste 1/3 van de 54 stemmen, te weten 18. Er werden slechts 14 gele kaarten uitgedeeld.

5 Opinie van 26 oktober 2011, PbEU 2012 C 24/63-69 van 28 januari 2012.

6 Opinie van 14 december 2011, PbEU 2012 C 54/65-69 van 23 februari 2012.

7 Wetgevingsresolutie van het Europees Parlement van 19 april 2012, nr. P7_TA(2012)0135.

8 Zie uitgebreid M. Vascega & S. van Thiel, 'The CCCTB Proposal: The Next Step Towards Corporate Tax Harmonization in the European Union?', *European Taxation* September/October 2011, IBFD, p. 375-382.

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op grond waarvan de Europese Raad unaniem richtlijnen kan vaststellen. Het Europees Parlement behoeft daarbij slechts door de Raad te worden geraadpleegd. Niettemin lijkt de Raad niet al te gemakkelijk aan de wensen van het Europees Parlement voorbij te kunnen gaan. In het (meer) realistische scenario waarin de CCCTB-Richtlijn tot stand komt via nauwere samenwerking op de voet van artikel 326 e.v. van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie is namelijk de goedkeuring van het Europees Parlement vereist (zie art. 392 lid 1 VwEU). Op die nauwere samenwerking loopt het Europees Parlement in de resolutie overigens vooruit. In de resolutie wordt opgemerkt dat als de Raad er niet in slaagt om de richtlijn anoniem aan te nemen, de procedure voor nauwere samenwerking zo spoedig mogelijk moet worden gestart.⁹ En wel door de lidstaten die de euro als munteenheid hebben, waarbij het de overige lidstaten vrij staat om aan te sluiten.

"Het idee om de CCCTB te baseren op art. 136 VwEU is waarschijnlijk ontstaan na het Euro-Plus-Pact in maart 2011"

De aangenomen resolutie is voorbereid door de parlementaire commissie-Economische en Monetaire Zaken van het Europees Parlement. Op 28 maart 2012 publiceerde deze commissie een rapport (hierna: voorbereidend rapport).¹⁰ De resolutie komt nagenoeg geheel overeen met het rapport; het bevat dezelfde amendementen. Anders dan de resolutie, voorziet het rapport in een algemene toelichting en een afzonderlijke toelichting op (enkele) amendementen. Waar van belang, betrek ik het voorbereidend rapport bij de bespreking van de resolutie in onderdeel 4 hierna. Hetzelfde geldt voor het debat dat in het Europees Parlement plaatsvond over het rapport op 19 april 2012.¹¹

⁹ Zie amendement 6.

¹⁰ Report on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), 28 March 2012, nr. A7-0080/2012. Aan dit rapport ging een concept vooraf: zie het Draft Report van 9 november 2011, 2011/0058(CNS). Het concept bevatte maar liefst 425 (!) amendementen.

¹¹ Zie voor een video van het debat: http://news.bbc.co.uk/democracylive/hi/europe/newsid_9707000/9707875.stm. De notulen van het debat zijn beschikbaar via de website van het Europees Parlement (www.europarl.europa.eu).

Twee parlementaire commissies hebben ondersteunend werk verricht. De commissie-Interne Markt en Consumentenbescherming lichtte het CCCTB-voorstel tamelijk uitgebreid door. De commissie-Juridische Zaken heeft zich beperkt tot één kwestie: kan de CCCTB-Richtlijn ook worden gebaseerd op artikel 136 in plaats van artikel 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie? Hierop ga ik hieronder als eerste in.

3 De eurocrisis en art. 136 VwEU

Op verzoek van de commissie-Economische en Monetaire Zaken heeft de commissie-Juridische Zaken beoordeeld of de voorgestelde CCCTB-Richtlijn kan worden gebaseerd op artikel 136 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. Dat is een opmerkelijk verzoek. Artikel 136 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie biedt kort gezegd de Raad de mogelijkheid om maatregelen te treffen voor lidstaten die de euro als munt hebben. Het gaat om maatregelen met betrekking tot begrotingsdiscipline en economisch beleid. Ook het in te stellen *permanente* Europees Stabiliteitsmechanisme (hierna: ESM) valt onder artikel 136 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.¹² Het idee om de CCCTB te baseren op artikel 136 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie is waarschijnlijk ontstaan na het Euro-Plus-Pact in maart 2011. Daarin wordt onder het doel "herstel van financiële stabiliteit" opgemerkt dat de ontwikkeling van een gezamenlijke belastinggrondslag "een budgettair neutrale stap vooruit (kan zijn) om voor samenhang te zorgen tussen de nationale belastingstelsels, onder eerbiediging van de nationale fiscale strategieën, en om bij te dragen aan de fiscale houdbaarheid en concurrentiekracht van het Europese bedrijfsleven".¹³ Ook de Europese top van 26 oktober 2011, die is te beschouwen als een essentiële stap in het proces om te komen tot het stabiliteitsmechanisme, noemt de CCCTB uitdrukkelijk.¹⁴ De opinie van de commissie-Juridische Zaken luidt dat artikel 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie *exclusief* de juiste rechtsgrondslag is voor een CCCTB-Richtlijn. Van een dubbele juridische grondslag is volgens de commissie geen sprake. Letterlijk wordt in de opinie opgemerkt: "The proposal does not contain any measures specific to those Member States whose currency is the euro with a view to ensure the proper functioning of the economic and monetary union."

¹² En wel via een nieuw derde lid dat de Raad overeenkwam op 25 maart 2011.

¹³ Zie de conclusies van de Raad van 24 en 25 maart 2011, EUCO 10/1/11 REV 1, p. 20.

¹⁴ Zie par. 29 van Euro Summit Statement, Brussels 26 oktober 2011.

De vraag rijst waarom is onderzocht of de CCCTB-Richtlijn kan worden gestoeld op artikel 136 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. Ik vermoed dat het antwoord van politieke aard is. Het doel lijkt vooral om het CCCTB-voorstel mee te laten liften op het gevoel van urgentie om de eurocrisis op te lossen.¹⁵ In plaats van de eurocrisis een hinderpaal te laten vormen voor de totstandkoming CCCTB, wordt de eurocrisis als accelerator ingezet. Uiteindelijk is het niet gekomen tot een amendement om het CCCTB-voorstel te baseren op artikel 136 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

Niettemin doen meerdere amendementen een krampachtige poging om de CCCTB in de preambule (mede) te presenteren als een budgettaire stabiliteitsoplossing.¹⁶ Zo wijst het Europees Parlement in een nieuwe overweging 4b in de preambule op het vitale belang dat de eurolidstaten zich aan hun begrotingsverplichtingen houden, teneinde de stabiliteit van de eurozone te waarborgen.¹⁷ Volgens diezelfde overweging kunnen thans bepaalde uitgesproken vormen van belastingconcurrentie, belastingoptimalisering en belastingarbitrage de inkomsten van lidstaten ondermijnen. Onder verwijzing naar het Euro-Plus-Pact constateert het Europees Parlement vervolgens dat een CCCTB een budgettaire neutrale manier is om de belastingstelsels op één lijn te krijgen.

Dat de CCCTB budgettair neutraal zou uitpakken voor alle lidstaten is overigens onjuist. Het verdeelsleutelmechanisme leidt onvermijdelijk tot een herverdeling van belastingopbrengsten tussen de lidstaten.¹⁸ Om die reden maakt bijvoorbeeld Nederland zich grote zorgen over de budgettaire uitwerking van dit voorstel.¹⁹ Het lijkt alsof het Europees Parlement meent dat een lidstaat die belastinggrondslag *verliest* dit eenvoudig zou kunnen repareren door een tariefsverhoging. Het Europees Parlement laat namelijk de volgende overweging opnemen in de preambule: "De brede belastinggrondslag, de consolidatie en de discretionaire bevoegdheden van de lidstaten inzake hun nationale vennootschapsbelastingtarieven zorgen ervoor dat

de CCCTB een belastingneutrale operatie is."²⁰

Ten slotte merk ik op dat de wens om de CCCTB-Richtlijn te baseren op artikel 136 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie mogelijk is ingegeven door (nog) een andere reden. Voor de totstandkoming van een maatregel op grond van artikel 136 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie is namelijk géén unanimitéit vereist in de Raad, maar volstaat een gekwalificeerde meerderheid. Een soepelere besluitvormingsprocedure zou de totstandkomingskansen van de CCCTB-Richtlijn ongetwijfeld hebben vergroot.

4 De belangrijkste amendementen van het Europees Parlement

4.1 Tarieven en tax credits

In een aan de preambule toegevoegde overweging maakt het Europees Parlement duidelijk dat eerlijke concurrentie op belastingtarieven tussen de lidstaten moet worden aangemoedigd.²¹ Deze belastingconcurrentie mag wat betreft het Europees Parlement óók plaatsvinden via bepaalde prikkels, in het bijzonder in de vorm van een *tax credit*. In de preambule laat het Europees Parlement letterlijk opnemen dat "de lidstaten ook de mogelijkheid (dienen (...)) te behouden om bepaalde prikkels voor ondernemingen te hanteren, in het bijzonder in de vorm van een belastingkrediet".

Het Europees Parlement raakt hier een gevoelig punt. In het voorstel van de Commissie lijkt er geen ruimte voor lidstaten om allerlei instrumentalistische maatregelen te treffen. In een vraag- en antwoordmemo dat de Europese Commissie tegelijk met het richtlijnvoorstel publiceerde, werd het volgende opgemerkt: "Een lidstaat kan voor de CCCTB een ander belastingtarief toepassen als zijn eigen nationale grondslag sterk verschilt en hij hetzelfde effectieve belastingtarief (d.w.z. het werkelijke niveau van betaalde belasting wanneer met het tarief, de grondslag en de verschillende aftrekposten rekening wordt gehouden) wil behouden. Zo kan, als de CCCTB-grondslag breder zou zijn dan de nationale grondslag, de lidstaat voor een lager tarief voor de CCCTB kiezen om hetzelfde effectieve belastingtarief te behouden."²² Deze passage blinkt niet uit in helderheid. Is het Nederland toegestaan een vennootschap die heeft geopteerd voor de CCCTB te belasten tegen 5% omdat die vennootschap onder het nationale vennootschapsbelastingstelsel gebruik zou hebben kunnen maken van de innovatiebox?

15 De voorzitter van de commissie-Economische en Monetair Zaken, Marianne Thyssen, opende het debat over de resolutie dan ook met de opmerking dat "als we de kredietcrisis willen oplossen, we zeker moeten stellen dat lidstaten daadwerkelijk belastingheffing kunnen heffen".

16 Amendement 1, 7 en 12.

17 Er wordt verwezen naar het op 13 december 2011 inwerking getreden herziene Stabiliteits- en Groeipact en het op 2 maart 2012 ondertekende – maar nog niet door de nationale parlementen goedgekeurde – Verdrag voor stabiliteit, coördinatie en bestuur in de economische en monetaire unie.

18 Zie Impact Assessment, SEC(2011) 315/2, par. 5.2.

19 Kamerstukken II 2010/11, 32 728, nr. 2, p. 5.

20 Zie amendement 12.

21 Zie amendement 7.

22 Europese Commissie, Vragen en antwoorden over de CCCTB – MEMO/11/171, 16 maart 2011.

“Via de achterdeur dreigen er de facto alsnog zevenentwintig belastingstelsels te ontstaan”

Het Europees Parlement gaat in elk geval beduidend verder. Naast tax credits die het Europees Parlement uitdrukkelijk noemt, lijkt bijvoorbeeld toegestaan dat een lidstaat een additionele aftrekpost toekent op het aan een vennootschap toegewezen deel van de geconsolideerde winst. Naar mijn mening is dit geen goed idee. Via de achterdeur dreigen er de facto alsnog zevenentwintig belastingstelsels te ontstaan.²³ Dat betekent niet alleen dat er van de administratieve lastenreductie niet veel terecht zal komen, maar ook bestaat de kans dat CCCTB-vennootschappen verboden staatssteun ontvangen of profiteren van schadelijke belastingconcurrentie.²⁴ Van de CCCTB als budgettaire stabiliteitsoplossing dreigt bovendien dan weinig terecht te komen (zie onderdeel 2).

Dat het Europees Parlement twijfelt aan haar eigen richting, blijkt uit de aanpassing van de evaluatiebepaling van artikel 133 van het CCCTB-voorstel.²⁵ Het Europees Parlement wil dat de vijf jaar na de inwerkingtreding van de CCCTB-Richtlijn op te stellen evaluatie uitdrukkelijk ingaat op de voor- en nadelen van de introductie van minimumtarieven. Uit een aan de preambule toegevoegde overweging blijkt dat het Europees Parlement na vijf jaar wil beoordelen of de invloed van belastingconcurrentie gunstig of ongunstig is voor een belastingcultuur die past bij de interne markt van de eenentwintigste eeuw.²⁶

4.2 Optionaliteit

Een belangrijk kenmerk van het commissievoorstel is de optionaliteit. Het CCCTB-stelsel is alleen van toepassing als de belastingplichtige – samen met eventuele dochterondernemingen – ervoor kiest.²⁷ Dit kenmerk is cru-

ciaal voor de steun van het bedrijfsleven voor het voorstel. In de preambule wordt de optionaliteit onderbouwd door erop te wijzen dat het CCCTB-systeem hoofdzakelijk ertoe strekt om tegemoet te komen aan de behoeften van bedrijven die grensoverschrijdende actief zijn.²⁸ Het bedrijfsleven met louter activiteiten in één lidstaat wordt zo niet dwingend opgezadeld met omschakelingskosten van een nationaal vennootschapsbelastingstelsel naar de CCCTB.²⁹

Het Europees Parlement is akkoord met een optioneel systeem in de beginfase, maar wil daarna omschakelen naar een verplicht systeem.³⁰ Het Europees Parlement staat daarbij de volgende gefaseerde verplichtmaking voor:

- In de eerste fase is het CCCTB-systeem voor elke vennootschap optioneel.
- Twee jaar na de inwerkingtreding van de richtlijn wordt het CCCTB-systeem verplicht voor Europese naamloze vennootschappen (SE's) en Europese coöperatievennootschappen (SCE's) (tweede fase).
- Vijf jaar na de inwerkingtreding wordt het systeem verplicht voor alle vennootschappen, met uitzondering van kleine, middelgrote en micro-ondernemingen zoals bedoeld in Aanbeveling 2003/361/EG (derde fase).

Volgens het Europees Parlement is het vanwege de budgettaire stabiliteit wenselijk dat de CCCTB zo snel mogelijk wordt toegepast op zoveel mogelijk ondernemingen.³¹ Het voorbereidende rapport geeft een nadere onderbouwing van de keuze voor een verplicht stelsel. Het rapport merkt op dat “the greater the participation in the CCCTB system, the greater the benefits will be achieved”. De vraag rijst op welke voordelen wordt bedoeld. Het blijkt te gaan om vier voordelen. Het eerste voordeel is een grotere fiscale transparantie met als gevolg een eerlijker en efficiënter belastingstelsel. Het tweede voordeel is een administratieve lastenverlichting die grensoverschrijdende ondernemingen helpt verder te groeien, Europa aantrekkelijker maakt voor buitenlandse investeerders en die kleine en middelgrote ondernemingen stimuleert gebruik te maken van de interne markt. Het derde voordeel is meer belastingneutraliteit waardoor allocatiebeslissingen eerder op sociale en economische gronden worden genomen. Het vierde en laatste voordeel ziet op de afname van een tweetal problemen, te weten belastingontwijking en fraude enerzijds en dubbele belasting anderzijds.

Als reden voor het op de troepen vooruit laten lopen

23 Dit heb ik eerder betoogd met S.A.W.J. Strik in: ‘Hoofdpijnen van de vennootschapsbelasting van de toekomst: de CCCTB?’, *Tijdschrift voor Ondernemingsbestuur* 2009, nr. 2, p. 45-51.

24 Zie wat betreft staatssteun: R.H.C. Luja, ‘Vaststellingsovereenkomsten. De CCCTB en staatssteun, WFR 2012/125, p. 125-131.

25 Zie amendement 37.

26 Zie amendement 10.

27 Zie art. 55 CCCTB-voorstel.

28 Zie overweging 8.

29 Aldus in vergelijkbare zin Eurocommissaris Šemeta tijdens het debat over de resolutie; zie voor de notulen van het debat de website van het Europees Parlement (www.europarl.europa.eu).

30 Zie amendement 14 en 37.

31 Zie amendement 7 en onderdeel 2 van deze bijdrage.

van SE's en SCE's (fase 2), noemt het Europees Parlement het feit dat deze vennootschappen naar hun aard grensoverschrijdend opereren.³² In het kader van de evaluatie van de CCCTB zou volgens het Europees Parlement dienen te worden bekeken of de richtlijn tevens verplicht moet worden gesteld voor kleine, middelgrote en micro-ondernemingen. De evaluatieclausule van artikel 133 van het CCCTB-voorstel heeft het Europees Parlement met dit element aangevuld.³³

4.3 Verdeelsleutel

Het Europees Parlement brengt een wijziging aan in de weging van de verdeelsleutelfactoren. In het commissievoorstel hebben de drie factoren omzet, arbeid en activa, een gelijk gewicht van $\frac{1}{3}$. Het Europees Parlement beperkt het belang van de omzetfactor en komt tot de volgende verdeling: omzet 10%, arbeid 45% en activa 45%.³⁴ Net als in het commissievoorstel bestaat de arbeidsfactor uit zowel de loonsom als het aantal werknemers, elk met een gelijk gewicht.

Het verbaast geenszins dat het Europees Parlement een eigen visie heeft over de weging van de verdeelsleutelfactoren. Reeds tijdens het ontwerp van het richtlijnvoorstel merkte de Commission Services op dat de weging van de factoren geen technische kwestie is maar een politieke.³⁵ In het voorbereidende rapport wordt de wijziging aangeduid als een *compromis*. Het voorbereidende rapport heeft de verschillende gezichtspunten met betrekking tot de omzetfactor willen verzoenen. Zo is door het Europees Economisch and Sociaal Comité bepleit om de omzetfactor geheel in de ban te doen omdat het grote lidstaten simpelweg door hun omvang zou kunnen bevoordelen.³⁶ De omzet wordt immers toegewezen aan de vennootschap die is gevestigd in de lidstaat waar de verzending of het vervoer naar de verkrijger eindigt (sales by destination).³⁷ Ook de parlementaire commissie-Interne markt en consumentenbescherming adviseerde om de omzetfactor te schrappen. Deze commissie noemde hiervoor twee extra argumenten. In de eerste plaats vormt de verdeling aan de hand van de

omzet een afwijking van het internationaal geaccepteerde beginsel op grond waarvan de heffingsbevoegdheid toekomt aan het bronland.³⁸ In de tweede plaats zou de omzetfactor erg gevoelig zijn voor manipulatie. In dat verband wordt gewezen op de mogelijkheid om met behulp van een onafhankelijke (lees: *niet-meegeconsolideerde*) verkoopagent omzet te verschuiven naar een gewenste lidstaat. De verkoopagent verkoopt de goederen vervolgens door aan de *echte* eindconsumenten. In de ontwerpfase van de voorgestelde richtlijn is overigens relatief gemakkelijk over deze zwakke plek heengestapt omdat het géén papierenconstructie betreft: er zijn transportkosten mee gemoeid en er zal een winstmarge moeten worden afgestaan aan de verkoopagent.³⁹

"Het Europees Parlement scherpt de algemene antimisbruikbepaling en de twee specifieke antimisbruikbepalingen aan"

Met de reductie van het aandeel van de omzetfactor in de verdeelsleutel tot 10%, meent het Europees Parlement vooralsnog voldoende tegenwicht te bieden aan de genoemde problemen.⁴⁰ Als het aan het Europees Parlement ligt, zal de verdelingssleutel uitdrukkelijk worden meegenomen in de evaluatie vijf jaar na inwerkingtreding van de richtlijn (art. 133 CCCTB-voorstel).⁴¹

4.4 Antimisbruikbepalingen

Het Europees Parlement scherpt de algemene antimisbruikbepaling en de twee specifieke antimisbruikbepalingen aan. Daardoor zijn zij eerder van toepassing. Op grond van de door de Europese Commissie voorgestelde algemene antimisbruikmaatregel blijven "kunstmatige transacties die louter het ontgaan van belas-

32 Zie amendement 13. Hierop kan worden afgedongen omdat alleen voor sommige oprichtingsvarianten van een SE of SCE een bepaalde grensoverschrijdende situatie is vereist. Ná oprichting kunnen zowel de aandeelhouder(s), de feitelijke en statutaire zetel en de activiteiten van deze Europese rechtsvormen zich in één lidstaat bevinden.

33 Zie amendement 37.

34 Zie amendement 21 en 31.

35 Possible elements of the sharing mechanism, CCCTB/WP060, par. 13.

36 Opinie van het Europees Economisch and Sociaal Comité van 26 oktober 2011, PbEU 2012 C 24/63-69, par. 4.6.3.

37 Zie art. 96 lid 1 CCCTB-voorstel.

38 Dit argument is niet nieuw: zie bijvoorbeeld CCCTB/WP63, par. 27, en CCCTB/WP64, par. 47.

39 Zie CCCTB/WP60, par. 45, en CCCTB/WP64, par. 51.

40 Specifieke antimisbruikbepalingen tegen *base shifting* via de omzetfactor stelt het parlement dan ook niet voor.

41 Zie amendement 20 en 37.

ting tot doel hebben" buiten aanmerking bij de berekening van de belasting grondslag.⁴² Het Europees Parlement stelt voor om de antisbruikbepaling reeds van toepassing te laten zijn als de kunstmatige transacties voornamelijk het ontgaan van belasting tot doel hebben.⁴³

De aanscherping van twee specifieke antisbruikbepalingen, te weten de renteaftrekbeperking en de regeling voor *controlled foreign companies*, heeft betrekking op de toets of een derde land een *low-tax jurisdiction* is. Pas als het rente-ontvangende gelieerde lichaam of de CFC-dochter is gevestigd in een dergelijke jurisdictie, is de renteaftrekbeperking respectievelijk de CFC-regeling van toepassing.⁴⁴ In het commissievoorstel wordt een derde land aangemerkt als *low-tax jurisdiction* indien het statutaire vennootschapsbelastingtarief in het derde land lager is dan 40% van het gemiddelde statutaire tarief in de EU. Het Europees Parlement rekt dit percentage op tot 70%, met als gevolg dat een derde land eerder kwalificeert als *low-tax jurisdiction*.⁴⁵

In het debat met het Europees Parlement over de resolutie bleek Eurocommissaris Šemeta niet gelukkig met deze verhoging. Naar zijn mening lokt de verhoging onvermijdelijk en onnodig een politieke discussie uit over een minimumtarief in de EU.⁴⁶

Anders dan tariefsharmonisatie, optionaliteit en de verdeelsleutel (zie hiervoor), maakt het Europees Parlement de antisbruikbepalingen geen expliciet onderdeel van de evaluatie van de CCCTB-Richtlijn vijf jaar na inwerkingtreding. In plaats daarvan lijkt het Europees Parlement permanente waakzaamheid te willen bevorderen. Het Europees Parlement voegt namelijk de volgende overweging toe aan de preambule: "De lidstaten mag niet worden belet extra maatregelen in te voeren en onderling te coördineren om de negatieve effecten van laagbelastende landen buiten de Unie die geen noodzakelijke belastinginlichtingen uitwisselen, te verminderen."⁴⁷ Ik vermoed dat in dit verband onder andere kan worden gedacht aan de maatregelen die kunnen voortvloeien uit het consultatiedocument 'De interne markt: praktijkvoorbeelden van gevallen van dubbele niet-belastingheffing', de afspraken die worden gemaakt over het aanpakken van *fiscale mismat-*

ches in de Code-of-Conduct-groep en de fiscale maatregelen die voortvloeien uit het Euro Plus Pact.⁴⁸

4.5 CCCTB-forum

Het laatste amendement waaraan ik aandacht besteed, stelt de introductie van een CCCTB-forum voor naar analogie van het Joint Transfer Pricing Forum.⁴⁹ Volgens het Europees Parlement zou de Europese Commissie een vergelijkbaar forum in het leven moeten roepen waartoe bedrijven en lidstaten zich kunnen wenden in verband met problemen en geschillen betreffende de CCCTB. Het lijkt zowel te gaan om geschillen tussen lidstaten en bedrijven als tussen lidstaten onderling. Het forum moet volgens het bij amendement voorgestelde artikel 123a van de CCCTB-Richtlijn de mogelijkheid hebben bedrijven en lidstaten advies te verstrekken.

"De ontwikkeling van de CCCTB gaat niettemin voort"

In de nieuwe overweging is *niet* aangegeven dat het (ook) gaat om buitengerechtelijke geschillenbeslechting. Volgens de parlementaire commissie-Interne markt en consumentenbescherming beoogt het amendement dit wel. Tijdens het debat met het parlement wees Eurocommissaris Šemeta op de spanning die ontstaat met het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie indien het forum functioneert als een orgaan voor geschillenbeslechting met bindende besluiten. Om die reden kan hij slechts leven met CCCTB-forum met een meer vrijblijvend karakter.

Ik kan mij ten slotte niet aan de indruk onttrekken dat het CCCTB-forum beoogt de consequenties van de tamelijke rigide aanwijzing van de exclusief competente hoofdbelastingautoriteit (kort gezegd: de Europese moeder vennootschap) voor de lidstaten iets acceptabeler te maken.⁵⁰ Zo wordt in het voorbereidende rapport de zorg uitgesproken dat de aanwijzing van de hoofdbelastingautoriteit onvoldoende overeenstemt met de economische realiteit en een onvoldoende spreiding tussen

⁴² Zie art. 80 CCCTB-voorstel.

⁴³ Dit lijkt beter aan te sluiten bij het door het Hof van Justitie EU ontwikkelde misbruikbegrip in de jurisprudentie over de verdragsvrijheden: zie B.J.M. Terra & P.J. Wattel, *European Tax Law*, Deventer: Kluwer 2012, p. 300.

⁴⁴ Zie art. 81 lid 1, en art. 82 lid 1 CCCTB-voorstel.

⁴⁵ Zie amendement 28 en 29.

⁴⁶ Zie voor de notulen van het debat de website van het Europees Parlement (www.europarl.europa.eu).

⁴⁷ Zie amendement 15.

⁴⁸ Zie over deze dossiers M. Nouwen in H&I 2012/2.1, H&I 2012/2.2, H&I 2012/4.3, H&I 2012/8.3 en H&I 2012/8.4.

Zie ook de column van S.C.W. Douma, 'Cosie fan tutte', WFR 2012/1102.

⁴⁹ Zie amendement 19 en 34.

⁵⁰ Zie art. 4 lid 6 CCCTB-voorstel.

lidstaten garandeert. Een consequentie van de formele aanwijzing van de hoofdbelastingautoriteit kan zijn dat een lidstaat competent is ten aanzien van de vaststelling van de geconsolideerde winst van een groep en de verdeling ervan, terwijl het heffingsbelang van die lidstaat zelf verwaarloosbaar is.

5 Afsluiting

Met de resolutie van het Europees Parlement is een belangrijke fase afgesloten van het ontwikkelingstraject van de CCCTB. Nu is de Europese Raad aan zet. Niet verrassend is dat uit het rapport van de Ecofin-vergadering van 25 juni 2012 blijkt dat een aantal lidstaten nog steeds substantiële bezwaren heeft tegen het voorstel.⁵¹ Hoewel niet wordt aangegeven om welke lidstaten het gaat, mag worden aangenomen dat Nederland daartoe behoort. De ontwikkeling van de CCCTB gaat niettemin voort. Tijdens de vergadering bleek namelijk dat "further work at the technical level will be necessary before an agreement or decision can be reached". Dit technische werk wordt verricht door een voorbereidend orgaan van de Raad (Working Party on Tax Questions). Het onder het Deense voorzitterschap van de EU vrijgegeven werkdocument laat zien dat er inmiddels is gesleuteld aan de algemene winstbepalingsregels, de deel-

nemingsvrijstelling, de verliesverrekeningsregels en de antimisbruikbepalingen.⁵²

Het Europees parlementaire proces maakt duidelijk dat zelfs over de uitgangspunten van het systeem nog steeds erg verschillend kan worden gedacht. De koers die het Europees Parlement wenst met betrekking tot de vennootschapsbelasting in Europa, gaat in termen van harmonisatie verder dan het voorstel van de Europese Commissie. Zo wil het Europees Parlement zelfs (gefaseerd) naar een verplicht systeem. Het Europees Parlement lijkt goed aan te voelen dat onder druk van de eurocrisis ook dit taaie dossier vloeibaar kan worden. Via tal van wijzigingen in de pre-ambule, probeert het Europees Parlement een (verplicht) CCCTB-systeem te presenteren als een bijdrage aan budgettaire stabiliteit. Niet te ontkennen valt dat daarmee – samen met het recente Van Rompuy-rapport⁵³ en het recente Delors/Schmidt-rapport⁵⁴ – de druk op de Europese Raad tot het tonen van daadkracht op het terrein van de vennootschapsbelasting aanzienlijk wordt opgevoerd.

⁵¹ Ecofin Report to the European Council on Tax Issues, Brussels 25 June 2012, nr. 11802/12.

⁵² Ik bespreek dit zogenoemde compromisvoorstel samen met M. Nouwen in *H&I* 2012/10.1.

⁵³ Rapport van de voorzitter van de Europese Raad Herman van Rompuy, *Naar een echte en economische en monetaire unie*, Brussel 26 juni 2012, EUCO 120/12, par. 3.

⁵⁴ Report of the Tommaso Padoa-Schioppa Group under the patronage of Jacques Delors & Helmut Schmidt, *Completing the Euro; A road map towards fiscal union in Europe*, June 2012, par. 41/50.