

# EUR Research Information Portal

Europese Commissie lanceert richtlijnvoorstellen voor een BEFIT, een EU-arm's length-beginsel en HOTS

**Publication status and date:**

Published: 01/10/2023

**Document Version**

Publisher's PDF, also known as Version of record

**Document License/Available under:**

Article 25fa Dutch Copyright Act

**Citation for the published version (APA):**

de Wilde, M. (2023). Europese Commissie lanceert richtlijnvoorstellen voor een BEFIT, een EU-arm's length-beginsel en HOTS. *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, 2023(40), 1-6. Article 1708. <https://www.ndfr.nl/content/p1-724882>

[Link to publication on the EUR Research Information Portal](#)

**Terms and Conditions of Use**

Except as permitted by the applicable copyright law, you may not reproduce or make this material available to any third party without the prior written permission from the copyright holder(s). Copyright law allows the following uses of this material without prior permission:

- you may download, save and print a copy of this material for your personal use only;
- you may share the EUR portal link to this material.

In case the material is published with an open access license (e.g. a Creative Commons (CC) license), other uses may be allowed. Please check the terms and conditions of the specific license.

**Take-down policy**

If you believe that this material infringes your copyright and/or any other intellectual property rights, you may request its removal by contacting us at the following email address: [openaccess.library@eur.nl](mailto:openaccess.library@eur.nl). Please provide us with all the relevant information, including the reasons why you believe any of your rights have been infringed. In case of a legitimate complaint, we will make the material inaccessible and/or remove it from the website.

# NTFR 2023/1708 - Europese Commissie lanceert richtlijnvoorstellen voor een BEFIT, een EU-arm's length-beginsel en HOTS

NTFR 2023/1708

## Gegevens

### Publicatie

NTFR 2023/1708

### Auteur

prof. dr. M.F. de Wilde

### Jaargang

2023

### Relevante informatie

[EC persbericht van 12 september 2023, No. IP/23/4405, Questions and Answers on BEFIT and transfer pricing, Proposal for a council directive \(COM\(2023\) 532 final\), Proposal for a council directive on transfer pricing on BEFIT \(COM\(2023\) 529 final\), BEFIT factsheet, Art. 3.25 Wet IB 2001, Art. 8 lid 1 Wet Vpb 1969, Art. 8b Wet Vpb 1969, Art. 5 OESO-Modelverdrag, Art. 7 OESO-Modelverdrag, Art. 9 OESO-Modelverdrag](#)

## Samenvatting

Op 12 september 2023 publiceerde de Europese Commissie een pakket hervormingsvoorstellen voor de winstbelastingheffing binnen de Europese Unie (EU). Het pakket omvat drie voorstellen: (i) een richtlijnvoorstel voor een Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT-richtlijnvoorstel); (ii) een richtlijnvoorstel inzake transfer pricing (EU-verrekenprijsrichtlijnvoorstel), en; (iii) een richtlijnvoorstel voor een Head Office Tax system for micro, small and medium sized enterprises (HOTS-richtlijnvoorstel). Het BEFIT-richtlijnvoorstel introduceert een gemeenschappelijke winstbelastinggrondslag voor het Europese grootbedrijf (jaaromzet meer dan € 750 miljoen) die de richtlijnvoorstellen voor een CCTB en CCCTB uit 2016 vervangt ([NTFR 2016/2748](#)). Het EU-verrekenprijsrichtlijnvoorstel harmoniseert het arm's length-beginsel binnen de interne markt. Het HOTS-richtlijnvoorstel introduceert de mogelijkheid voor het midden- en kleinbedrijf om vaste-inrichtingswinsten binnen de EU te berekenen volgens de fiscale winstbepalingsregels in de hoofdhuislidstaat. Het pakket richtlijnvoorstellen bouwt voort op onder meer de Commissiemededeling 'Business Taxation for the 21st Century' van 18 mei 2021 ([NTFR 2021/1692](#)) en is een verdere concretisering van de bestaande fiscale hervormingsagenda van de Europese Commissie voor de komende jaren. De beoogde inwerkingtreding van de voorgestelde richtlijnen is 1 januari 2026 (EU-Verrekenprijsrichtlijn, HOTS-richtlijn) en 1 juli 2028 (BEFIT-richtlijn).

## Noot

### Concretisering ambitieuze belastingbeleidsagenda

In 2021 schreef ik in dit blad naar aanleiding van de Commissiemededeling ‘Business Taxation for the 21st Century’ van 18 mei 2021 ([NTFR 2021/1692](#)) over hoe de Europese Commissie op behoudende wijze haar klassieke belastingintegratie-agenda verder brengt. Met het pakket van 12 september 2023 bouwt de Commissie haar ambities verder uit. Het is fascinerend om te zien hoe de Commissie alles uit de kast haalt om de boel aan elkaar geknoopt te houden. We zien verwijzingen in de stukken naar beleidsdocumenten die teruggaan tot de jaren zestig van de vorige eeuw, waarbij het natuurlijk gaat over het beroemde Neumarkrapport uit 1963 (<https://koflerge.files.wordpress.com/2019/01/neumark.pdf>) en nadien opgeleverde rapporten waaronder die van Segre ([http://aei.pitt.edu/31823/1/Dev\\_Eur\\_Cap\\_Mkt\\_1966.pdf](http://aei.pitt.edu/31823/1/Dev_Eur_Cap_Mkt_1966.pdf)), Van den Tempel (<https://aei.pitt.edu/40293/1/A4688.pdf>) en Ruding (<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/0044caf0-58ff-4be6-bc06-be2af6610870>). Daarbij mag uiteraard niet onvermeld blijven de Commissiecommunicatie uit 2001 ‘Towards an Internal Market without tax obstacles’ (COM(2001) 582 final) waar het CCCTB-voorstel uit voortkwam.

We zien passages in de gepubliceerde stukken over de eigenmiddelenambities van de EU-instituten waar ik onlangs al over schreef ([NTFR 2023/1587](#)). We zien hoe de internationale ontwikkelingen inzake Pijler 1 en Pijler 2 de stapsteen vormen voor de nu gepresenteerde verdergaande belastinghervormingen. We zien hoe wordt uitgeweken naar transfer-pricingharmonisatie, nu de pogingen dit via negatieve integratie over de staatssteunband te bereiken lijken te stagneren. We lezen over hoe BEFIT, die geen CCCTB mag worden genoemd, de aloude CCCTB van een nieuwe branding voorziet en ons deze voor inmiddels de derde keer in net weer andere partjes voorschotelt. We zien zelfs verwijzingen naar het oude idee van Home State Taxation, destijds een van de varianten waar later de CCCTB uit verkozen werd, als inspiratie voor het nu voorgestelde HOTS-richtlijnvoorstel. Wat in het vat zit verzuurt niet. Ook zouden de nu gepresenteerde voorstellen goed aansluiten bij zowel thans aanhangige maatregelen (DEBRA, Unshell) als bestaande maatregelen op winstbelastingterrein (Moeder-dochterrichtlijn 2011/96, rente-royaltyrichtlijn, Fusierichtlijn, Anti-ontgaansrichtlijn (ATAD) – zie nader hieronder, Administratieve Samenwerkingsrichtlijn, de Geschilbeslechtsrichtlijn, het EU-Arbitrageverdrag en natuurlijk de Pijler-2-richtlijn). Onlangs publiceerde het Brusselse Centre for European Policy Studies (CEPS) een lezenswaardige beleidsstudie over de winstbelastinghervormingsambities van de EU-instituten op zijn website (<https://www.ceps.eu/>), waar ik de geïnteresseerde lezer graag naar verwijst (Thomadakis, A. (2023), EU corporate taxation in the digital era – The road to a new international order, CEPS-ECMI Task Force Report, Centre for European Policy Studies).

### Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT)

Het BEFIT-richtlijnvoorstel introduceert voor zogenoemde BEFIT-groups een gemeenschappelijke geaggregeerde winstbelastinggrondslag, een ‘single tax base’, die over de lidstaten voor de nadere fiscale regeltoepassing wordt verdeeld op basis van een transitie-verdeelmechanisme. Hieronder volgt een korte uiteenzetting van het personele (*wie*), materiële (*wat*) en geografische toepassingsbereik (*waar*) van de maatregelen, alsmede enige opmerkingen van administratieve aard (*hoe*).

*Wie.* De richtlijn geldt voor de zogenoemde EU-subset van groepen met een gecombineerde jaaromzet van € 750 miljoen of meer en omvat de entiteiten waarvan de uiteindelijke moederentiteit een belang houdt in termen van eigendoms- of winstrechten van 75% of meer. Voor groepen met een buiten de EU gevestigde uiteindelijke moederentiteit geldt als aanvullende voorwaarde dat de binnen de EU behaalde jaaromzet, in de laatste vier jaar voorafgaand aan het jaar waarin de richtlijn voor het eerst op de betrokken groep van toepassing wordt, € 50 miljoen of meer moet bedragen, en dat deze jaaromzet ten minste 5% moet uitmaken van de totale jaaromzet van de betrokken groep (materialiteitseis). De regels zullen gelden voor het binnen de EU operationele gedeelte van de betrokken groepen, hun EU-subsets in andere woorden. Het gaat dan om de binnen de EU gevestigde groepsentiteiten en de binnen de EU gelegen vaste inrichtingen van buiten de

EU gevestigde groepsentiteiten. Groepen met een jaaromzet onder genoemde € 750-miljoengrens en die een geconsolideerde jaarrekening opmaken, kunnen opteren voor toepassing van de nieuwe regels.

*Wat.* De 'single tax base' in het BEFIT-richtlijnvoorstel (onder de CCCTB heette dit nog de 'common tax base') wordt net als bij Pijler 2 afgeleid uit de financiële verslaggevingsstandaard die de uiteindelijke moederentiteit gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening (bijvoorbeeld IFRS). De aanpassingen zijn niet gelijk aan die bij Pijler 2. Zo geldt een 95%-deelnemingsvrijstellingsregime dat afwijkt van zowel de deelnemingsvrijstelling in Pijler 2, de voorkomingsystematiek in de Moeder-dochterrichtlijn 2011/96, als het deelnemingsvrijstellingsregime in de vennootschapsbelasting. Vermeldenswaard is nog dat het BEFIT-richtlijnvoorstel de samenloop met de EBITDA-regel uit de ATAD inregelt. Bovenmatige rente zoals bepaald volgens de ATAD-EBITDA-regel en die de betrokken BEFIT-groepsentiteit betaalt aan groepsentiteiten die geen deel uitmaken van de EU-subset van de groep, worden voor de BEFIT-grondslagvaststelling niet in aftrek toegestaan. Ook wordt bepaald dat scheepvaartinkomsten en inkomsten die vallen onder een tonnageregime in de lidstaten geen deel uitmaken van de BEFIT-grondslag. Voor herinvesteringen geldt een doorschuifmaatregel. Subsidies voor de 'acquisition, construction and improvement costs' van 'fixed assets which are depreciable' zijn van de BEFIT-grondslag vrijgesteld.

*Waar (1).* De aldus vastgestelde 'single tax base' wordt bepaald op BEFIT-groepsentiteitsniveau ('separate accounting'). Dit betekent (her)introductie van het (EU-)arm's length-beginsel in de EU-winstbelastingheffing. De op arm's length-basis bepaalde gemeenschappelijke grondslag van betrokken individuele BEFIT-groepsentiteiten wordt vervolgens op BEFIT-groepsniveau geaggregeerd, en ook over de landsgrenzen van de EU-lidstaten heen. Daarmee ontstaat een landsgrensoverschrijdend EU-winstpoolingregime (verliesimport; geen fiscale consolidatie). Landsgrensoverschrijdende verliesverrekening was al onderdeel van de CC(C)TB uit 2016 en de richtlijnvoorstellen die daaraan voorafgingen. Dit is ook een langgekoesterde wens van de Europese Commissie, die de beperkte mogelijkheden tot verliesimport al langer geleden bestempelde als een van de belangrijkste belemmeringen voor internationale ondernemingsactiviteiten en een effectief functionerende interne markt (COM(2006) 824 final). Probleem daarbij is volgens mij dan wel dat deze EU-resultatensaldering in Pijler-2-termen een 'regional blending' oplevert. Dit is in afwijking van de 'jurisdictional-blending'-benadering in het Pijler-2-systeem. Saldering onder BEFIT van bijvoorbeeld een Franse winst van € 100 met een Duits verlies van € 40 en daarmee in Frankrijk een heffingsgrondslag van € 60 – tegenover een Franse heffingsbasis van € 100 voor Pijler-2-doeleinden – drukt het effectieve belastingtarief voor Pijler-2-doeleinden. In voorkomende gevallen zal dit aanleiding geven tot Pijler-2-bijheffing, in Frankrijk onder de Franse binnenlandse bijheffing of elders in de EU of daarbuiten onder de inkomen-inclusiebijheffing of onderbelastewinstbijheffing aldaar. In casu zou dit reeds aan de orde komen indien het Franse vennootschapsbelastingtarief in het onderhavige voorbeeld lager zou zijn dan 25% ( $0,25 \cdot 60 = 0,15 \cdot 100 = 15$ ). Dit probleem is volgens mij alleen op te lossen indien het BEFIT-verliesimportmechanisme zou worden ingeregeld in het Pijler-2-systeem, bijvoorbeeld op vergelijkbare wijze zoals thans bij vaste-inrichtingsverliezen (zie Voorbeeld 14 MvT Wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024). Dan zouden wel de OESO-modelregels en Pijler-2-richtlijn moeten worden aangepast.

*Waar (2).* Het transitie-verdeelmechanisme kijkt voor de percentuele verdeling over de EU-lidstaten van de gepoolde gemeenschappelijke belastinggrondslag naar de gemiddelde belastbare winsten van de individuele BEFIT-groepsentiteiten gedurende de afgelopen drie jaren. Van belang is in te zien dat het transitie-verdeelmechanisme daarmee in feite een herverdeelmecanisme is, namelijk een grondslagherverdeling op basis van de gemiddelde grondslagverdeling op arm's length-basis van de afgelopen drie jaren. Zou dit anders zou zijn, dan zou het transitie-verdeelmechanisme zichzelf in drie jaar vastdraaien tot een gefixeerde percentuele verdeling. Het transitie-verdeelmechanisme gaat gelden voor een zevenjaarsovergangperiode, dat wil zeggen voor fiscale jaren tussen 1 juli 2028 en 30 juni 2035. Daarna wordt overgestapt op een nader te ontwikkelen permanente verdeelsleutel die kan worden gebaseerd op een formule. Naar verluidt, parkeert de Commissie de formule in de ijskast om de EU-lidstaten aan boord te krijgen. Het argument zou dan zijn dat het voorgestelde transitie-verdeelmechanisme in termen van belastingopbrengsten onderaan de streep niet zoveel anders doet dan de huidige regels al doen en de EU-lidstaten met Pijler 2 zich toch al aan grondslagcoördinatie hebben

gecommitteerd. In dat licht zou BEFIT niet meer zo'n grote stap zijn en zouden gele kaarten niet aan de orde moeten zijn, zoals eerder bij de CC(C)TB wel speelde.

Na de toepassing van het verdeelmechanisme kunnen de EU-lidstaten hun nationale vennootschapsbelastingregels toepassen op het hun toebedeelde gedeelte van de gemeenschappelijke belastinggrondslag, zoals nationale aftrekbepalingen als art. 10a Wet Vpb 1969, en/of grondslagversmallende maatregelen als investeringsaftrekken en innovatieboxregimes. BEFIT harmoniseert daarmee een stuk van de belastbare grondslag binnen de EU en duwt zo nationaalrechtelijke varianten zoals het Nederlandse fiscale winstbegrip (art. 8 Wet Vpb 1969 jo. art. 3.8 Wet IB 2001) verder naar de achtergrond. De lidstaten passen vervolgens hun nationale tarieven toe. Daarbij zal uiteraard rekening moeten worden gehouden met het 15%-minimumtarief uit het Pijler-2-systeem, althans indien en voor zover deze lidstaten Pijler-2-bijheffing willen voorkomen.

*Hoe.* Het BEFIT-richtlijnvoorstel voorziet voorts in een 'one-stop shop'-belastingadministratiesysteem. Er wordt voorzien in een BEFIT-informatieaangifte. De uiteindelijke moederentiteit van de BEFIT-group, dat wil zeggen de (uiteindelijke) moederentiteit van de EU-subset van de groep, wordt aangewezen als de primaire BEFIT-informatieaangifte indienende groepsentiteit. Deze aangifte zal worden ingediend bij de belastingautoriteiten van de EU-lidstaat van vestiging, die vervolgens zorgdraagt voor de verdere verspreiding van de informatie-aangifte over de EU-lidstaten waar de betrokken onderneming actief is. Het voorziene systeem is op dit punt vergelijkbaar met die van de informatie-aangifte in het Pijler-2-systeem. Ook moet worden voorzien in een BEFIT-team: een team van belastingambtenaren uit de diverse EU-lidstaten waar de betrokken onderneming actief is en dat geoutilleerd met een 'online collaborative tool' onderling informatie uitwisselt en zekerheid vooraf geeft over elementen van de BEFIT-rechtstoepassing. Het BEFIT-team is daarmee de BEFIT-variant van het Pijler-2-expertiseteam dat de Nederlandse Belastingdienst thans aan het formeren is om de Wet minimumbelasting 2024 uit te gaan voeren. Het formaliseringsproces, overigens, blijft op decentraal niveau liggen in de handen van de individuele EU-lidstaten. Hetzelfde geldt voor de fiscale procesgang.

Voor de arm's length-beprijzing van gelieerde transacties met groepsentiteiten buiten de BEFIT-group wordt omwille van de administratieve eenvoud een zogenoemd 'traffic light system' ingevoerd. Dit betreft een risico-analysesystematiek voor de belastingautoriteiten van de lidstaten om de beprijzing van zogenoemde low-risk activities (distribution activities by low-risk distributors, manufacturing activities by contract manufacturers) aan de hand van een publieke benchmark (op basis van de transactional net margin method; TNMM) op hun zakelijkheid te beoordelen en deze afhankelijk van de plek van de gehanteerde verrekenprijs in de 'interquartile range' in een van de drie risk zones (low/medium/high) te plaatsen. De belastingautoriteiten kunnen hun inspanningen dan toespitsen op de meest risicovol geachte deelpopulatie van de betrokken transacties. Het administratieve transferpricingverkeerslichtsysteem staat overigens los van de materiële transfer-pricingtoepassing.

Het BEFIT-richtlijnvoorstel moet de fiscale rechtstoepassing voor bedrijven en belastingautoriteiten op winstbelastingterrein vergemakkelijken en zo het Europese investeringsklimaat bevorderen. Het persbericht van de Europese Commissie (IP/23/4405) zegt daarover het volgende: 'Today's proposal, called "Business in Europe: Framework for Income Taxation" (BEFIT), will make life easier for both businesses and tax authorities by introducing a new, single set of rules to determine the tax base of groups of companies. This will reduce compliance costs for large businesses who operate in more than one Member State and make it easier for national tax authorities to determine which taxes are rightly due. The new, simpler rules could reduce tax compliance costs for businesses operating in the EU by up to 65%.' De gedachtevorming over de vraag hoe dit voorgestelde vierde boekhoudsysteem – naast de financiële verslaggeving, de vennootschapsbelastingheffing in de EU-lidstaten en de Pijler-2-bijbelastingheffing in de EU-lidstaten – deze vergemakkelijking precies tot stand gaat brengen, laat ik in het midden.

## EU Transfer Pricing

Het EU-Verrekenprijsrichtlijnvoorstel richt zich tot EU-harmonisatie van verrekenprijsregels en flankerende administratieve regels (transferpricingdocumentatie) voor binnen de EU fiscaal gevestigde lichamen en voor binnen de EU gelegen vaste inrichtingen van buiten de EU fiscaal gevestigde lichamen. Het voorstel bewerkstelligt een gemeenschappelijke benadering van het arm's length-beginsel en diens kernelementen. In feite introduceert het voorstel een EU-zakelijkheidsbeginsel voor de interne markt, zoals de Commissie dat eerder voor ogen had in de context van de staatssteunprocedures die de Commissie afgelopen jaren aanspande tegen diverse EU-lidstaten die in de ogen van de Commissie grote bedrijven begunstigend zouden behandelen via transferpricing rulings. Inmiddels wordt steeds duidelijker dat het referentiestelsel in het staatssteundomein toch echt wordt vastgesteld door de EU-lidstaten zelf en niet door de Europese Commissie; zie bijvoorbeeld laatstelijk de conclusie van A-G Kokott in de zaak C-457/21 P (Amazon); vgl. [NTRF 2019/2585](#). De institutionele basis voor transferpricingharmonisatie zoekt de Commissie nu in het richtlijnvoorstel. Het richtlijnvoorstel moet rechtszekerheid brengen voor het bedrijfsleven en de risico's op fiscale procedures en dubbele belastingheffing verminderen. Ook moet het voorstel mogelijkheden voor agressieve belastingplanning op transfer-pricingterrein verder indammen. Vermeldenswaard is dat de CCTB ook een arm's length-bepaling bevatte. De CCCTB bevatte eveneens een arm's length-bepaling voor de beprijzing van transacties met concernonderdelen voorbij de EU-buitengrenzen, de zogenoemde 'water's edge'.

Zeer opmerkelijk is dat wordt voorgesteld de laatste versie van de OESO-verrekenprijsrichtlijnen (OECD Transfer Pricing Guidelines) tot supranationaal Unierecht te verheffen. Het vertrouwen in de OESO is groot. Het richtlijnvoorstel verplicht de EU-lidstaten zelfs toekomstige versies van de OESO-verrekenprijsrichtlijnen als juridisch bindend kader te omarmen. Om naleving door de lidstaten te garanderen, wordt voorgesteld dat de Raad op voorstel van de Commissie binnen het verband van de OESO tot een standpuntbepaling namens de Unie zal besluiten. Dit, ingevolge art. 218 lid 9 VWEU en op de basis dat de verrekenprijsrichtlijnen met hun beslissende invloed op de inhoud van het Unierecht op dit punt binnen de OESO worden vastgesteld en de Raad daarom daar het Uniestandpunt moet bepalen. Om de aansluiting bij toekomstige versies van de OESO-verrekenprijsrichtlijnen te blijven borgen, zal de EU-Verrekenprijsrichtlijn waar nodig in de toekomst nader worden aangepast. Ook wordt voorgesteld bij gelegenheid tot nadere regelgeving te komen inzake veilige havens (Safe Harbours) en voor specifieke transacties op het vlak van bijvoorbeeld immateriële activa, bedrijfsreorganisaties, financiering, marketing- en distributieactiviteiten en cost contribution arrangements. Dit, op basis van uitvoeringsvoorschriften (implementing acts), aan te nemen door de Raad op voorstel van de Commissie. Uitvoeringsbevoegdheden om beslissingen te nemen op basis van de richtlijn moeten in het licht van de gevoeligheden vanwege de fiscale autonomie van de EU-lidstaten op het terrein van de directe belastingen eveneens aan de Raad worden toegekend, handelend op voorstel van de Commissie – aldus het Explanatory Memorandum bij het richtlijnvoorstel.

## Head Office Tax System (HOTS)

Het HOTS-richtlijnvoorstel concretiseert het door Commissievoorzitter Von der Leyen in haar toespraak over de Staat van de Unie 2022 aangekondigde SME Relief Package, een maatregelenpakket dat het midden- en kleinbedrijf (small and medium-sized enterprises; SMEs) moet ondersteunen bij het zakendoen in de interne markt. Het richtlijnvoorstel introduceert de mogelijkheid voor buitenlandse belastingplichtigen om voor de vennootschapsbelasting in het midden- en kleinbedrijf ervoor te opteren om hun vaste-inrichtingswinsten vast te stellen volgens de fiscale winstbepalingsregels van de EU-lidstaat waar zij fiscaal gevestigd zijn, de hoofdhuislidstaat. Ook introduceert het HOTS-richtlijnvoorstel een ondersteunend belastingadministratiesysteem, waarbij de hoofdhuislidstaat de betreffende vennootschapsbelasting int en de opbrengst vervolgens overmaakt naar de betrokken vaste-inrichtingslidstaten, een one-stop-shop derhalve.

De reikwijdte van het voorstel is misschien enigszins beperkt te noemen. Het richtlijnvoorstel geldt alleen voor zogenoemde 'standalone SMEs' met vaste inrichtingen in andere lidstaten. Het gaat daarbij om ondernemingen die geen deel uitmaken van een geconsolideerde groep voor accountingdoeleinden. Voor de definitie van SME wordt aangeknoopt bij Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013. Deze richtlijn omschrijft bijvoorbeeld middelgrote ondernemingen als ondernemingen die geen micro-ondernemingen of kleine ondernemingen zijn en die op de balansdatum de grensbedragen voor ten minste twee van de volgende drie criteria niet overschrijden: a) balanstotaal: € 20 miljoen; b) netto-omzet: € 40

miljoen; c) gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 250. Ook geldt als voorwaarde voor toepassing van de HOTS-regeling dat gedurende de afgelopen twee fiscale jaren: (i) de gezamenlijke omzet van de vaste inrichtingen niet meer bedraagt dan tweemaal de vanuit het hoofdhuis behaalde omzet; (ii) het betrokken lichaam in genoemde hoofdhuislidstaat fiscaal gevestigd is, en; (iii) het betrokken lichaam als SME kwalificeert voor toepassing van Richtlijn 2013/23EU. Ondernemingen die gebruikmaken van tonnageregelingen komen niet in aanmerking voor toepassing van de HOTS-regeling. Opterende SMEs zijn gedurende een vijfjaarstermijn aan de HOTS-regels gebonden, waarna zij mogen opteren voor verlenging met een volgende vijfjaarstermijn. Om misbruik van de HOTS-regeling te voorkomen vallen SMEs uit de regeling bij verplaatsing van de fiscale vestigingsplaats, een ongeclausuleerde woonplaatsklem met andere woorden. Ook is de regeling niet langer van toepassing zodra de met de vaste inrichtingen behaalde omzet meer bedraagt dan driemaal de vanuit het hoofdhuis behaalde omzet. De vi-winsttoerekening wordt overigens niet geregeld en verloopt volgens het (EU-)arm's length-beginsel. Ook de tarieven worden door betrokken vaste-inrichtingslidstaten zelf vastgesteld.

Hoewel de reikwijdte van het voorstel wellicht wat beperkt is, neemt dit niet weg dat de regeling in analytische zin enige bijzondere elementen kent. Interessant is de omarming van de fiscale regels die gelden in de ene EU-lidstaat bij de toepassing van de fiscale regels in de andere EU-lidstaat. Als fenomeen is dit binnen het Unierecht op zichzelf niet nieuw en heeft het ook een naam: wederzijdse erkenning ('mutual recognition'). Binnen de fiscaliteit zou dit niettemin iets nieuws zijn. Wederzijdse erkenning van elkaars regelgeving zet overigens wel wat druk, want deze versnelt het proces richting toepassing van de meest gunstige regelgeving binnen de Unie. We zagen dit bijvoorbeeld in het verleden waar de wederzijdse erkenning in het rechtspersonenrecht uit concurrentieoverwegingen de hervorming en flexibilisering van het bv-recht inluide, met name op het punt van de kapitaalbeschermingsregels. Erkenning van de fiscale regels in de hoofdhuislidstaat voor de winstbepaling in de vaste-inrichtingslidstaat prikkelt ceteris paribus tot verlegging van de fiscale vestigingsplaats naar de lidstaat met de meest gunstige fiscale winstbepalingsregels, iets dat de Amerikanen 'corporate inversion' noemen, en wakkert daarmee belastingconcurrentie aan en daarmee de race naar de bodem. De reikwijdte van het voorstel wordt ook daarom wat beperkt gehouden. Het richtlijnvoorstel zet verder wat druk, vanwege het aangelegde onderscheid tussen vaste inrichtingen en dochtervennootschappen. Anders dan bij vaste inrichting en hoofdhuis mogen de belastbare winsten van dochtervennootschappen in de dochterlidstaat niet worden bepaald volgens de fiscale winstbepalingsregels van de moedervernootschap in de moederlidstaat. Een dergelijke verschillende behandeling is discriminatoir, en als de EU-lidstaten dit unilateraal doen, is dat met het primaire Unierecht onverenigbaar, zo weten we sinds het eerste arrest van het HvJ EG op het terrein van de directe belastingen van 28 januari 1986 in de zaak 270/83 (Avoir Fiscal). Ook weten we dat richtlijnen eveneens aan het primaire Unierecht moeten voldoen en anders ongeldig zijn (zie bijvoorbeeld HvJ EU 8 december 2022, zaak C-694/20 (Orde van Vlaamse Balies e.a.). Verder kun je je afvragen of genoemde ongeclausuleerde woonplaatsklem in de HOTS-regeling en het daaruit voortvloeiende lock-in-effect vanuit een interne-markt-vrijheden-perspectief wel zo proportioneel is. We zullen moeten gaan zien of het secundaire Unierecht hier de toets der primaire Unierechtelijke kritiek desgevraagd zal gaan doorstaan.

## Afsluitend

Iemand vertelde me eens over de Processie van Echternach, die jaarlijks op de dinsdag na Pinksteren wordt gehouden in Echternach in Luxemburg, en vergeleek deze met de wijze waarop binnen de EU tot marktintegratie wordt gekomen. Drie stappen vooruit en twee stappen achteruit. De vergelijking wordt volgens mij weleens vaker gemaakt. De processiemars komt ieder jaar aan op het punt waar deze behoort aan te komen, bij de Sint-Willibrordusbasiliek van de abdij van Echternach. We gaan zien of het met de winstbelastingheffing ook zo zal gaan verlopen.