



ATAD 3: ontwerprichtlijn ter voorkoming misbruik passieve vennootschappen ('shell entities') geamendeerd

Europa probeert al jaren fiscale optimalisatie via passieve vennootschappen te bestrijden. Na de antimisbruikbepaling in de Moeder-Dochterrichtlijn, de CFCregels,... heeft de Europese Commissie op 22 december 2021 een voorstel van richtlijn gepubliceerd tot voorkoming van misbruik van zgn. shell entities voor belastingdoeleinden. Het Europees Parlement heeft dit ontwerp intussen geamendeerd. Alle vennootschappen die fiscaal inwoner zijn van Europa, vallen in het toepassingsgebied van de richtlijn. Het geamendeerd ontwerp moet wel nog door de Europese Commissie en de Europese Raad aanvaard worden.

Geamendeerd ontwerp: werking

Kwalificatie als risicogeval

Ten eerste moet de vennootschap zelf nagaan of ze kwalificeert als een 'risicogeval', dat onderworpen is aan een rapporteringsverplichting m.b.t. de substantie (stap 1). Om als een risicogeval te kwalificeren moeten vooreerst meer dan 80% van de inkomsten uit de twee voorgaande belastbare tijdperken bestaan uit passieve inkomsten (bv. interesten, meerwaarden op aandelen, dividenden).

Merk op dat in de initiële richtlijn slechts 75% van deze inkomsten passief moest zijn.

Ten tweede moet meer dan 65% van deze passieve inkomsten afkomstig zijn uit grensoverschrijdende transacties of moet meer dan 55% van de onroerende of (bepaalde) roerende activa gedurende de twee voorgaande belastbare tijdperken buiten de woonstaat van de entiteit gelegen zijn. Ook deze tweede voorwaarde werd verstrengd door het Europees Parlement, aangezien initieel 60% van de inkomsten uit grensoverschrijdende transacties moest komen.

Ten slotte moet het beheer over dagelijkse activiteiten en de besluitvorming over belangrijke functies uitbesteed zijn tijdens de twee voorgaande belastbare tijdperken. Uit de amendementen blijkt dat de uitbesteding aan een andere groepsentiteit in dezelfde jurisdictie in dat kader niet problematisch is.

Vennootschappen met minstens vijf FTE's die in de fiscale woonstaat van de entiteit werken, gereguleerde financiële ondernemingen of holdings die hoofdzakelijk beleggen in operationele ondernemingen die fiscaal inwoner zijn van dezelfde lidstaat, kunnen nooit als 'risicogeval' beschouwd worden. In een amendement wordt er nu ook een uitzondering voor holdings of investeringsvennootschappen van gereguleerde financiële ondernemingen voorzien.

Substantie-indicatoren: rapporteringsplicht

Als voldaan is aan bovenstaande drie cumulatieve voorwaarden, dan moet de vennootschap in de fiscale aangifte bepaalde substantie-indicatoren rapporteren (stap 2). Concreet moet aangetoond worden (met bewijsstukken) dat volgende criteria cumulatief vervuld zijn: (1) de vennootschap heeft een eigen bedrijfsruimte ter beschikking voor exclusief gebruik, (2) ze heeft minstens één actieve bankrekening binnen de EU en (3) minstens één actieve bestuurder of de meerderheid van de FTE's (die belangrijke inkomsten genereren) zijn fiscaal inwoner in of nabij de lidstaat van de entiteit.

Voor het niet-naleven van de rapporteringsverplichtingen of het afleggen van valse verklaringen wordt een administratieve sanctie voorzien van minstens 2,5% van de omzet (in het initieel ontwerp was dit 5%). Als het bewijs inzake het voldoen aan de substantie-indicatoren niet geleverd kan worden, dan wordt de onderneming vermoed een shell entity te zijn (stap 3).

Weerlegging van vermoeden of vrijstelling

Dit vermoeden kan weerlegd worden door bijkomend bewijs aan te leveren dat er commerciële (niet-fiscale) redenen zijn voor de oprichting en instandhouding van de vennootschap (stap 4).

De zgn. risicogevalen kunnen toch nog om een vrijstelling van de rapporteringsplicht verzoeken als aangetoond wordt dat het bestaan van de vennootschap geen aanleiding geeft tot een belastingvoordeel voor haarzelf, de bredere groep of de uiteindelijke begunstigde (stap 5). Als een risicogeval niet vrijgesteld is, het bewijs inzake de substantie-indicatoren niet kan leveren en vervolgens evenmin het vermoeden kan weerleggen dat er sprake is van een shell entity, dan moet de entiteit de verstrekkende fiscale gevolgen ondergaan (stap 6).

Fiscale gevolgen

Wanneer er effectief sprake is van een shell entity, zullen de aandeelhouders transparant belast worden op de inkomsten van de entiteit en zal men geen beroep meer kunnen doen op de voordelen uit dubbelbelastingverdragen (incl. de verdragen gesloten door lidstaten met derde landen) of op de voordelen uit de Moederdochterrichtlijn en Interest- en royaltyrichtlijn.

Ten slotte zal men van de lidstaat waarvan de entiteit fiscaal inwoner is geen woonplaatscertificaat kunnen verkrijgen. De mogelijkheid voor lidstaten om een certificaat uit te reiken doch hierop aan te geven dat men zich er niet op kan beroepen voor verdragsvoordelen, werd geschrapt in het geamendeerd ontwerp. De lidstaat zal wel schriftelijk moeten verklaren op welke gronden ze zich baseert om het certificaat te weigeren.

Inwerkingtreding

In het geamendeerde ontwerp wordt de inwerkingtreding van de richtlijn met één jaar en dus tot 1 januari 2025 uitgesteld en dat is belangrijk. De beoordeling of er voldoende substantie is binnen een vennootschap, wordt immers gedaan a.d.h.v. elementen die zich voordoen tijdens de twee voorafgaande jaren. Oorspronkelijk zou de richtlijn op 1 januari 2024 in werking treden zodat de gegevens uit 2022 en 2023 doorslaggevend zouden zijn voor de kwalificatie als 'shell entity'. Aangezien de richtlijn nu pas op 1 januari 2025 in werking zou treden, kunnen ondernemingen zich nog voorbereiden en de nodige impactanalyses maken voordat het eerste relevante jaar (2023) aanvangt.

Controlebevoegdheden

Informatie-uitwisseling

Tussen de lidstaten zal automatisch informatie uitgewisseld worden over de vennootschappen die als risicogeval kwalificeren en dus rapporteringsplichtig zijn (stap 7). Als dergelijke vennootschappen succesvol een vrijstelling claimen (stap 5) of het tegenbewijs leveren (stap 4), wordt dit ook uitgewisseld tussen de lidstaten.

Gezamenlijke controles

Om het naleven van de verplichtingen uit ATAD 3 te controleren, schuift het geamendeerd ontwerp uitdrukkelijk de gezamenlijke controles of 'joint audits' naar voor, die met DAC 7 ingevoerd werden. Tijdens zo'n joint audit kunnen de fiscale administraties van meerdere lidstaten samen één controle voeren en gelden de controleregels en -termijnen van de lidstaat waar de audit plaatsvindt (zie Richtlijn 2021/514). Als een joint audit niet mogelijk is, moet een nationale controle gevoerd worden en moeten de resultaten van dat onderzoek binnen de maand na beëindiging ervan uitgewisseld worden. Belangrijk hierbij is wel dat ATAD 3 de onderzoekshandelingen of -termijnen niet uitbreidt, zodat hiervoor nog steeds de bepalingen uit het Wetboek van de Inkomstenbelastingen gelden.

» Vennootschappen die onder de ATAD 3-richtlijn als risicogeval kwalificeren, moeten in de fiscale aangifte bepaalde substantie-indicatoren rapporteren. Als er onvoldoende substantie aanwezig is, dan moeten zij bewijzen dat er commerciële redenen zijn voor het bestaan van de vennootschap, anders verliezen zij de voordelen uit dubbelbelastingverdragen, de Moeder-dochterrichtlijn en de Interest- en royaltyrichtlijn. De inwerkingtreding van ATAD 3 is nu voorzien voor 1 januari 2025, zodat de criteria beoordeeld zullen worden aan de hand van de gegevens voor 2023 en 2024. Dat geeft u nog wat tijd om de bestaande structuren tegen het licht te houden van de nieuwe regelgeving.

Eva Nackaerts, Gertjan Verachtert, Erik Sansen
Advocaten Sansen International Tax Lawyers

FISCAALPRO - nr. 3
24 november 2022