

## WETENSCHAP EN PRAKTIJK

# Verplichte melding van belasting ‘constructies’

*N.J. Schutte*

## 1 Inleiding

Op 25 mei 2018 is Richtlijn (EU) 2018/822<sup>1</sup> (hierna: de richtlijn) gepubliceerd. Deze richtlijn staat ook bekend onder de aanduiding DAC 6. De richtlijn strekt tot wijziging van een bestaande richtlijn, namelijk Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied. De gewijzigde richtlijn schrijft ‘verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies’ voor aan de lidstaten van de Europese Unie (EU). Om aan deze meldingsplicht te kunnen voldoen dienen de lidstaten nationale wetgeving in te voeren teneinde de meldingsplichtige informatie te achterhalen. In Nederland gebeurt dat door de invoering van een aantal wijzigingen van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) en een aanpassing van art. 16 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).<sup>2</sup> De conceptwettekst is van 19 december 2018 tot 1 februari 2019 ter inzage gelegd via een internetconsultatie. Op dat wetsvoorstel is door een aantal betrokkenen commentaar geleverd, onder andere door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en het Register Belastingadviseurs (RB).<sup>3</sup> Op 5 juni 2019 is het wetsvoorstel door de Raad van State van een advies voorzien en op 12 juli 2019 is vervolgens het wetsvoorstel ingediend bij de Tweede kamer.<sup>4</sup> Die heeft het wetsvoorstel met twee amendementen van het lid Snels op 14 november 2019 aangenomen, waarna het op 28 januari van dit jaar ook door de Eerste kamer is aanvaard.

In deze bijdrage zal ik trachten een samenvatting te geven van de in te voeren nationale regeling en zal ik ingaan op onderdelen van de commentaren bij de internetconsultatie. Het doel van dit artikel is om de lezer in grote lijnen vertrouwd te maken met de verplichtingen die voor de fiscale intermediair en eventueel de betrokken belastingplichtige(n) uit de nieuwe regelgeving kunnen voort-

- 1 Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, PbEU 2018, L 139/1.
- 2 Conceptwettekst implementatie Richtlijn (EU) 2018/822.
- 3 [www.internetconsultatie.nl/dac6](http://www.internetconsultatie.nl/dac6).
- 4 Wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L 139) (Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies), Kamerstukken 35255.

N.J. Schutte

vloeien. Omdat die regelgeving terugwerkende kracht heeft tot het moment dat de richtlijn in werking is getreden, te weten 25 juni 2018,<sup>5</sup> is het voor alle betrokkenen zaak zich van die verplichtingen terdege bewust te zijn. Uitstel van actie tot 1 juli 2020, de datum van inwerkingtreding van het wetsvoorstel, zou mijns inziens buitengewoon onverstandig zijn.

De opbouw van dit artikel is de volgende: achtereenvolgens zal ik de richtlijn met Bijlage IV, de wettekst en de commentaren bij de internetconsultatie behandelen. Daarbij ga ik steeds na wat er gemeld moet worden, wie moet melden en wanneer gemeld moet worden. Het waarom behandel ik summier, en wáár gemeld zal moeten worden behoeft nauwelijks behandeling. De meest aandacht gaat daarbij uit naar de richtlijn omdat de conceptwettekst daar vrijwel uitsluitend rechtstreeks naar verwijst. Aangezien de tekst van het ingediende wetsvoorstel inhoudelijk niet afwijkt van de tekst die voor internetconsultatie is vrijgegeven, is het niet zinvol apart op de tekst van het wetsvoorstel in te gaan. Wel zal aandacht worden besteed aan het commentaar op het wetsvoorstel van de Raad van State.<sup>6</sup> Na de behandeling van de genoemde commentaren zal ik de reactie die de regering in de memorie van toelichting op de gemaakte opmerkingen heeft gegeven bespreken. Daarbij gaat het er vooral om in hoeverre de memorie duidelijkheid schept over vragen die in de diverse commentaren gesteld zijn. Een amendement van Kamerlid Snels heeft een van die onduidelijkheden overigens weggenomen.<sup>7</sup> Aangezien eerst een concepttekst van het wetsvoorstel voor commentaar is aangeboden en vervolgens het wetsvoorstel daadwerkelijk is ingediend, ligt spraakverwarring op de loer. In het vervolg van dit stuk zal ik daarom de tekst die ter consultatie is aangeboden aanduiden als de ‘conceptwettekst’ en de conceptmemorie van toelichting die daarbij hoort als de ‘toelichting’. Het ingediende wetsvoorstel duid ik aan als ‘wetsvoorstel’ en de memorie van toelichting die daarbij hoort, benoem ik ook als ‘memorie van toelichting’. Ik hoop dat een en ander de lezer niet al te zeer zal verwarren.

## 2 Richtlijn (EU) 2018/822

Omdat het wetsvoorstel dat, zoals gezegd, op 12 juli bij de Tweede Kamer is ingediend een uitwerking is van de richtlijn, ligt het voor de hand te beginnen met de analyse van die richtlijn. Dit geldt temeer omdat in het wetsvoorstel met grote regelmaat verwezen wordt naar de richtlijn, waar het gaat om de begripsbepalingen.

De richtlijn wordt voorafgegaan door een twintigtal overwegingen, waarvan ik hier overweging nr. 2 integraal overneem omdat die het gevoelde probleem en de te verwachten wijze waarop met de verkregen informatie zal worden omgegaan helder weergeeft.

5 Art. IV wetsvoorstel.

6 Advies Raad van State en nader Rapport, Kamerstukken II 2018/19, 35255, nr. 4.

7 Amendement van het lid Snels, Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 8.

'Het is voor de lidstaten almaar moeilijker om hun nationale belastinggrondslagen tegen uitholling te beschermen nu fiscale planningsstructuren steeds geraffineerder worden en vaak profiteren van de toegenomen mobiliteit van kapitaal en personen binnen de interne markt. Dergelijke structuren bestaan gewoonlijk uit constructies die zich over meerdere rechtsgebieden uitstrekken, waarbij belastbare winsten worden verschoven naar gunstigere belastingregimes of de totale belastingdruk op een belastingplichtige wordt verlaagd. Daardoor lopen de lidstaten vaak aanzienlijke belastinginkomsten mis en kunnen zij moeilijker een groeivriendelijk fiscaal beleid voeren. Het is dan ook van wezenlijk belang dat de belastingautoriteiten van de lidstaten volledige en relevante informatie over mogelijk agressieve fiscale constructies krijgen. Daarmee zouden deze autoriteiten onverwijld kunnen reageren op schadelijke fiscale praktijken en mazen dichtend door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten. *Dat belastingautoriteiten niet reageren op een gemelde constructie dient echter niet te impliceren dat ze de geldigheid of belastingbehandeling van die constructie aanvaarden.*' [curs. NS]

Eenzijds is er dus een gevoelde informatieachterstand die men wil inlopen, anderzijds wordt kennelijk voorzien dat niet alle te verwachten informatie adequaat verwerkt zal kunnen worden en dekt men zich bij voorbaat in tegen de gevolgen van niet-optreden tegen gemelde constructies. Als men het negatief wil zien geeft de EU zichzelf een dubbel brevet van onvermogen. Ten eerste is men niet in staat om via de normale wegen van de belastingcontrole te achterhalen welke constructies worden toegepast, en vervolgens wordt impliciet aangekondigd dat als men die informatie langs andere weg zal verkrijgen, daar niet per se iets mee gedaan zal worden. Als men de zaak van de positieve kant bekijkt, zou de richtlijn ook gezien kunnen worden als een daadkrachtige aanpak van lidstaten die door onwil of onmacht niet voldoende meewerken aan de onderlinge gegevensuitwisseling over grensoverschrijdende belastingbesparende constructies. Hoe dan ook is het in het leven roepen van een mechanisme voor verplichte informatielevering door belastingplichtigen, welke informatie vervolgens eveneens verplicht door de lidstaten gedeeld zal worden, een belangrijke stap in het vergroten van de onderlinge transparantie op dat vlak.

### 2.1 De definities in de richtlijn

Op grond van de Richtlijn worden de lidstaten verplicht tot onderlinge gegevensuitwisseling betreffende grensoverschrijdende constructies met belastingontwijking als oogmerk. Om tot een heldere afbakening te komen van het werkingsgebied van de richtlijn is daarin een groot aantal begripsomschrijvingen opgenomen. In hoeverre die begripsomschrijvingen alle even helder zijn, komt later in dit stuk ter sprake.

De belangrijke vragen waarmee de betrokkenen geconfronteerd worden, zijn: wat moet gemeld worden, wanneer moet gemeld worden en wie moet melden? Hierna ga ik eerst in op de eerste vraag. Daarna komen de tweede en de derde aan de orde.

N.J. Schutte

## 2.2 *Wat moet gemeld worden*

Het eerste begrip dat wordt omschreven is ‘grensoverschrijdende constructie’. Daarover wordt in art. 3 van de gewijzigde Richtlijn 2011/16/EU thans het volgende bepaald:<sup>8</sup>

- ‘18. “grensoverschrijdende constructie”, een constructie die ofwel meer dan één lidstaat ofwel een lidstaat en een derde land betreft, waarbij ten minste één van de volgende voorwaarden is vervuld:
- a niet alle deelnemers aan de constructie hebben hun fiscale woonplaats in hetzelfde rechtsgebied;
  - b een of meer van de deelnemers aan de constructie heeft zijn fiscale woonplaats tegelijkertijd in meer dan één rechtsgebied;
  - c een of meer van de deelnemers aan de constructie oefent een bedrijf uit in een ander rechtsgebied via een in dat rechtsgebied gelegen vaste inrichting en de constructie behelst een deel of het geheel van het bedrijf van die vaste inrichting;
  - d een of meer van de deelnemers aan de constructie oefent een activiteit uit in een ander rechtsgebied zonder in dat rechtsgebied zijn fiscale woonplaats te hebben of zonder in dat rechtsgebied een vaste inrichting te creëren;
  - e een dergelijke constructie heeft mogelijk gevolgen voor de automatische uitwisseling van inlichtingen of de vaststelling van het uiteindelijk belang.’

Het is opvallend dat hier in feite alleen het begrip grensoverschrijdend verduidelijkt wordt. Wat onder een constructie wordt verstaan wordt nauwelijks uitgelegd. Dat is jammer, omdat de term constructie, zeker als het om de fiscaliteit gaat, een negatieve bijklank heeft.<sup>9</sup> Men zou dan verwachten dat meteen in het begin van de richtlijn duidelijk wordt gemaakt dat de term constructie neutraal is. Nu blijkt dat, binnen zekere grenzen, pas in het vervolg van de richtlijn, waarin de nadere eisen worden besproken waaraan een constructie moet voldoen om meldingsplichtig te worden. Het gaat daarbij om de zogeheten ‘wezenskenmerken’. Deze zijn in Bijlage IV van de richtlijn opgenomen (hierna: de Bijlage).<sup>10</sup> Omwille van de omvang van dit artikel en de leesbaarheid daarvan zal ik niet op alle kenmerken even uitgebreid ingaan.

### 2.2.1 *De wezenskenmerken*

De wezenskenmerken worden in vijf categorieën A t/m E onderscheiden. De eerste ‘test’ die moet worden toegepast voordat aan één of meer van de wezenskenmerken van de categorieën A, B, C.1.b.i of C.1.c en d wordt toegekomen is of de constructie voornamelijk gericht is op het verkrijgen van belastingvoordeel, ofwel de *main benefit test*. Dat hoeft overigens niet het uitsluitende doel te zijn. In de

8 Toegevoegd punt 18 bij art. 3 Richtlijn 2011/16/EU.

9 Zo ook het commentaar van het RB op de conceptwettekst, p. 7.

10 Bijlage IV bij Richtlijn (EU) 2018/822.

termen van de Bijlage moet redelijkerwijs te verwachten zijn dat belastingvoordeel het belangrijkste *of één van de belangrijkste* voordelen zal zijn van de constructie. Het gaat kennelijk dus niet alleen om de '*main benefit*', maar ook om een '*major benefit*'. Bewijstechnisch maakt dat de zaak een stuk lastiger voor de mogelijk meldingsplichtige. A contrario moet dus altijd gemeld worden als een van de wezenskenmerken van de andere categorieën aanwezig is.

Bij de beoordeling van de vraag of aan de *main benefit test* voldaan is, kan teruggegrepen worden op de wezenskenmerken van categorie A, de algemene wezenskenmerken.

Als er sprake is van:

- 1 een geheimhoudingsplicht voor een betrokkene met betrekking tot de fiscale aspecten van een constructie
  - 2 een *no cure, no pay* overeenkomst met de adviseur;
  - 3 een gestandaardiseerde constructie die zonder wezenlijke aanpassingen aan meerdere belastingplichtigen verkocht wordt,
- dan is dat een aanwijzing dat aan de *main benefit test* voldaan wordt.

Uit de tekst van de Bijlage blijkt dat het voldoen aan een van deze algemene wezenskenmerken niet zonder meer betekent dat het belastingvoordeel het belangrijkste doel van een constructie is. De *main benefit test* zal alsnog zelfstandig uitgevoerd moeten worden, ook als aan één of meer van deze algemene wezenskenmerken voldaan is. Het gaat daarbij dus om een vorm van ondersteunend bewijs.

Het voorgaande geldt evenzeer voor alle andere wezenskenmerken die aan de *main benefit test* gekoppeld zijn. Ook dat zijn in feite voorbeelden van situaties waarin wel het vermoeden kan ontstaan (en ook zal ontstaan) dat het belastingvoordeel het doel van een constructie is, maar waarin het aan de betrokkenen alsnog vrij staat het tegendeel aannemelijk te maken. Men dient zich daarbij dan wel te realiseren dat de meldingsplicht weliswaar pas ontstaat als aan de *main benefit test* voldaan is, maar dat het ten onrechte niet melden van een achteraf wel meldingsplichtige constructie fors beboet zal kunnen worden. Het risico van ten onrechte niet melden ligt daarbij volledig bij de adviserende intermediair of onder omstandigheden de belastingplichtige zelf. Bij opzet loopt die het risico een boete van maximaal € 800.000 opgelegd te krijgen.

Om terug te komen op die andere wezenskenmerken: in categorie B wordt een drietal specifieke situaties genoemd die duiden op het voldoen aan de *main benefit test*. Dat zijn:

- 1 aankoop van een verlieslijdende onderneming, staking van die onderneming en verrekening van die verliezen met eigen winst van de koper;
- 2 omzetting van inkomen in vermogen, schenkingen of andere lager belastbare inkomenscategorieën;
- 3 zogeheten rondpompprojecten waarbij middelen zonder primair handelsdoel worden rondgepompt.

N.J. Schutte

Het kan geen kwaad te benadrukken dat de richtlijn en alle daaruit volgende nadere regelgeving alleen gelden als er sprake is van grensoverschrijdende situaties. Box-hopping binnen Nederland hoeft dus niet gemeld te worden, evenmin als de handel in verlies-bv's binnen Nederland. Tegen dat soort verschijnselen dient de nationale wetgever op te treden, wat hij bij de genoemde voorbeelden ook gedaan heeft. De volgende categorie, categorie C, beschrijft een aantal kenmerken die betrekking hebben op het grensoverschrijdende karakter van de te melden transacties. Het gaat om:

- 1 gevallen waarin een aftrekbare betaling wordt gedaan en:
  - a. de ontvanger fiscaal geen inwoner is van een van de fiscale rechtsgebieden,<sup>11</sup> óf
  - b.i. het land waar de ontvanger gevestigd is geen of vrijwel geen vennootschapsbelasting heft, óf
  - b.ii. het land waar de ontvanger gevestigd is op een lijst van niet-coöperatieve landen is geplaatst, óf
  - c. de betaling volledig vrijgesteld is bij de ontvanger, óf
  - d. de betaling bij de ontvanger in een fiscaal gunstregime valt;
- 2 gevallen waarin dezelfde afschrijving in meer dan één rechtsgebied geldend gemaakt kan worden;
- 3 inkomensbestanddelen waarvoor in meer dan één rechtsgebied voorkoming van dubbele belasting geclaimd kan worden;
- 4 overdracht van activa waarbij tussen de betrokken rechtsgebieden een wezenlijk verschil bestaat in het bedrag dat als vergoeding aangemerkt wordt.

Voor de wezenskenmerken C.1.b.i, C.1.c en C.1.d geldt zoals gezegd dat daarnaast altijd de *main benefit test* gedaan moet worden voordat een meldingsplicht ontstaat. Voor de andere wezenskenmerken uit categorie C geldt dat niet, en evenmin voor de hierna te bespreken categorieën D en E.

In categorie D onderdeel 1 is een aantal wezenskenmerken ondergebracht die te maken hebben met verschillende manieren waarop de automatische uitwisseling van inlichtingen op grond van het Unierecht of andere overeenkomsten gefrustreerd kan worden. Deze hebben betrekking op het omzeilen van het gebruik van financiële rekeningen of instellingen die onder de automatische inlichtingenuitwisseling op grond van Richtlijn 2014/107/EU vallen. Ik zal niet gedetailleerd op deze wezenskenmerken ingaan. Ze zijn vrij technisch en roepen weinig vragen op. Categorie D onderdeel 2 is interessanter, nu dat handelt over het gebruik van entiteiten die:

- a kort gezegd geen *substance* hebben, of;
- b uiteindelijk begunstigen hebben die in een ander rechtsgebied zijn gevestigd dan het land van oprichting, of;
- c waarvan de uiteindelijk begunstigen niet geïdentificeerd kunnen worden.

Voorals categorie D.2.b lijkt daarbij erg breed gedefinieerd. Van belang is daarbij vooral wie onder 'uiteindelijk begunstigen' worden verstaan. Is dat ook de

11 In de Engelstalige tekst wordt gesproken over *jurisdictions*. Kennelijk wordt daarmee fysiek grondgebied bedoeld waarover een overheid rechtsmacht uitoefent.

Nederlandse aandeelhouder van een rechtspersoon die niet in Nederland gevestigd is? Weliswaar is het in een normaal geval duidelijk dat dan geen sprake is van belastingontwijking, maar de meldingsplicht zou dan wel bestaan.

De discussie over de vereiste *substance* bij tussengeschoven rechtspersonen hoeft hier niet uitgebreid opgerakeld te worden, maar het valt niet te ontkennen dat Nederland in die discussie geen glansrol heeft gespeeld. De op 26 maart 2019 aangenomen Resolutie van het Europese parlement waarin opgeroepen wordt Nederland als belastingparadijs te kwalificeren ligt nog vers in het geheugen.<sup>12</sup> Een van de in de Resolutie aangevoerde redenen voor die kwalificatie was de rol die Nederland speelt in het faciliteren van agressieve belastingplanning, blijkend uit een combinatie van hoge inkomende en uitgaande directe buitenlandse investeringen, royalty's, rente en dividendstromen.<sup>13</sup> Dat vraagtekens gezet kunnen worden bij het voldoen aan de *substance*-eisen bij de daartoe tussengeschakelde Nederlandse rechtspersonen ligt voor de hand.

Ten slotte worden in categorie E constructies met verrekenprijzen benoemd die duiden op belastingbesparing als hoofddoel van een constructie. Onder deze categorie vallen situaties waarin:

- 1 unilaterale *safe haven*-regels worden gebruikt;
- 2 sprake is van overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa waarbij 'moeilijk te waarderen' betekent dat er geen vergelijkbare activa bestaan én de toekomstige inkomsten uit die activa bijzonder onzeker zijn;
- 3 sprake is van grensoverschrijdende overdracht van functies, risico's of activa binnen een groep waardoor de jaarwinst van de overdrager gedurende drie jaar ná de overdracht meer dan halveert.

### 2.2.2 Opmerkingen over twee specifieke wezenskenmerken

Ik wijs er nogmaals op dat een aantal wezenskenmerken weliswaar aanwijzingen zijn dat aan de *main benefit test* wordt voldaan, maar dat het bewijs dat dit werkelijk het geval is alsnog geleverd moet worden. Aangezien in de richtlijn noch in de Bijlage voorschriften voor de bewijslevering zijn opgenomen, ga ik ervan uit dat de normale bewijslastverdeling geldt, waarbij het aan de fiscus is om aannemelijk te maken dat aan de *main benefit test* voldaan wordt. Pas als aan die bewijslast voldaan is, komt de verplichte melding aan de orde. Nogmaals, dat geldt niet voor een aantal wezenskenmerken uit categorie C en evenmin voor alle wezenskenmerken uit de categorieën D en E.

Om bij categorie A te beginnen: het derde wezenskenmerk lijkt zo algemeen geformuleerd dat het bijna nietszeggend wordt. In onderdeel 3 is immers sprake van een constructie waarbij gebruik wordt gemaakt van gestandaardiseerde documenten of een gestandaardiseerde structuur. Dit zou dan een wezenskenmerk zijn dat duidt op het voldoen aan de *main benefit test*. Hoe men verwacht dit criterium zinvol te kunnen gebruiken bij het identificeren van situaties waarin belas-

12 [www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240\\_NL.html?redirect](http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_NL.html?redirect).

13 Punt 330 van de Resolutie.

N.J. Schutte

tingontwijking het hoofddoel is, is mij niet duidelijk. Als de volgorde wordt omgedraaid, dat wil zeggen dat eerst aannemelijk wordt gemaakt dat in een bepaald geval de belastingbesparing het hoofddoel is en vervolgens blijkt dat er sprake is van een standaardconstructie die 'van de plank' verkocht wordt, is mogelijk wel sprake van een zinvolle aanvulling die een bestaand vermoeden kan versterken. Om in dat verband echter van een wezenskenmerk te spreken gaat mij te ver.

Het tweede specifieke wezenskenmerk waar ik aandacht aan wil besteden is de overdracht van immateriële activa (categorie E). Dit kenmerk richt zich op gevallen waarin octrooien, patenten en andere intellectuele eigendommen in een buitenlandse vennootschap worden ondergebracht. In de praktijk is dat vaak een land waar de opbrengsten lager belast worden dan in het land van vestiging van de overdrager. Het is vaak op het moment van overdracht lastig om de reële waarde in het economische verkeer van die rechten te bepalen. Zeker bij industriële octrooien en patenten kan de toekomstige waardeontwikkeling c.q. winstgevendheid van allerlei onvoorspelbare factoren afhankelijk zijn. Bovendien zal de actuele waarde van een intellectueel eigendom dikwijls lager zijn dan de verwachtingswaarde en komt men om die reden in een discussie terecht over de maatstaf voor de waarde in het economische verkeer. Dit alles betreft reële problemen waar men in de internationale fiscale praktijk tegenaan loopt. Tenzij men echter zou willen overstappen op een systeem van winsttoerekening waarbij toekomstige winsten van bijvoorbeeld een lichaam dat overgedragen patenten beheert alsnog toegerekend worden aan het lichaam dat die patenten heeft ontwikkeld, blijft de eerste fiscaal relevante vraag of bij de overdracht een reële prijs bedongen is. Het wezenskenmerk valt immers onder de categorie die verband houdt met verrekenprijzen. De tweede fiscaal relevante vraag is of de gebruikers van de intellectuele eigendommen een zakelijke, dat wil zeggen niet te hoge, prijs voor dat gebruik betalen. In het kader van de informatievergaring over constructies met octrooien, patenten en dergelijke is het begrijpelijk dat de richtlijn een specifieke bepaling in deze sfeer bevat. Nu het echter specifiek om moeilijk te waarderen immateriële activa gaat, komt de nadruk te liggen op de vraag wanneer sprake is van moeilijk te waarderen in de zin van de Bijlage. De verduidelijking die onder letter b van onderdeel E.2 wordt gegeven helpt daarbij niet veel verder. Daarin wordt namelijk de term *bijzonder onzeker* gebruikt. Waar de grens tussen gewone onzekerheid en bijzondere onzekerheid ligt, lijkt mij daarbij lastig te bepalen. Het komt er waarschijnlijk op neer dat een octrooi, patent, merkrecht of iets dergelijks dat volstrekt nieuw en onbeproefd is, onder die omschrijving valt. Zodra enige duidelijkheid over bruikbaarheid of succes bestaat, zou ik willen verdedigen dat de waarde niet meer *bijzonder onzeker* is. Dan valt overigens de waarde in het economisch verkeer ook binnen zekere marges wel te bepalen en is het hoogstens de vraag of de bevoegde autoriteiten die ook feitelijk toetsen.



### 2.3 *Wie moet wanneer melden, de intermediair en de relevante belastingplichtige*

Intermediair is de persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert.<sup>14</sup> Die persoon dient wel

- a fiscaal inwoner van een lidstaat te zijn, of
- b te beschikken over een vaste inrichting in een lidstaat via welke de diensten in verband met de constructie worden verleend, of
- c opgericht te zijn in of onder de toepassing van de wetten te vallen van een lidstaat, of
- d ingeschreven te zijn bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten in een lidstaat.

Enige betrokkenheid bij een lidstaat van de EU is dus wel vereist. De intermediair die geheel vanuit een land buiten de EU opereert, valt zodoende niet onder de meldingsplicht.

De intermediair is verplicht grensoverschrijdende meldingsplichtige constructies te melden waarvan hij of zij kennis, bezit of controle heeft. Dat dient te geschieden zodra een constructie 'klaar is voor gebruik'. In de voorbereidingsfase bestaat dus nog geen meldingsplicht. Als een constructie feitelijk gereed is, maar niet geïmplementeerd wordt, ontstaat naar de letter van de richtlijn<sup>15</sup> wel een meldingsplicht. In de toelichting op de conceptwettekst wordt echter gezegd dat constructies die uiteindelijk niet worden uitgevoerd ook niet gemeld hoeven te worden. Vanwege de onduidelijkheid die dit meebrengt heeft het RB daar in zijn commentaar aandacht voor gevraagd.<sup>16</sup>

Naast de gewone intermediair die de constructie bedenkt, wordt ook voor iedereen die op de een of andere manier assistentie verleent bij het bedenken, faciliteren of implementeren van een constructie een meldingsplicht in het leven geroepen. Deze hulpintermediarissen moeten binnen dertig dagen nadat zij bij de constructie betrokken zijn geraakt melden. Of de betreffende constructie dan al rijp is voor implementatie doet er kennelijk niet toe, en zelfs niet of het de bedoeling is dat die implementatie ooit zal plaatsvinden. Het lijkt denkbaar dat een externe deskundige die over een bepaalde constructie is geraadpleegd, en heeft geadviseerd dat deze om juridische of andere redenen niet uitgevoerd kan worden, toch meldingsplichtig wordt. Voor de bedenker van de constructie en zijn of haar cliënt geldt dan geen meldingsplicht, want de constructie is nooit gereedgekomen voor implementatie. Of de hulpintermediair in veel gevallen zinvolle informatie kan leveren lijkt mij overigens twijfelachtig. Veel verder dan de melding dat er aan een constructie gewerkt wordt zal het vaak niet komen, lijkt mij.

De intermediair kan niet meldingsplichtig zijn omdat hij geen banden met de EU heeft, maar ook omdat hij een beroep doet op een wettelijk verschoningsrecht. Dat verschoningsrecht is in deze situatie echter een schijnconstructie omdat de meldingsplicht overgaat op de cliënt of eventueel een andere betrokken interme-

14 Het gewijzigde art. 3 punt 21 Richtlijn 2011/16/EU.

15 Het nieuwe art. 8bis ter punt 1 Richtlijn 2011/16/EU.

16 Commentaar RB, p.10.

N.J. Schutte

diar. Die andere intermediair kan ook zijdelings betrokken zijn geraakt bij de constructie als hij of zij direct of indirect hulp, bijstand of advies heeft verstrekt. Als de intermediair niet meldingsplichtig is (of als er geen intermediair is) heeft de relevante belastingplichtige een eigen meldingsplicht. De relevante belastingplichtige is elke persoon voor wie een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie, of die gereed is om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te implementeren of die de eerste stap van een dergelijke constructie heeft geïmplementeerd.<sup>17</sup> Voor de relevante belastingplichtige gelden dezelfde termijnen als hierboven voor de intermediair beschreven zijn.

#### 2.4 *Marktklare constructies*

Bij zogenoemde marktklare constructies, waarbij we moeten denken aan gevallen die aan wezenskenmerk A.3 voldoen en die dus als een soort standaardpakket verkocht worden, moet de intermediair elke drie maanden een overzicht verstrekken van nieuwe cliënten aan wie de constructie verkocht is. Met betrekking tot die cliënten hoeven niet alle in de volgende paragraaf opgesomde gegevens te worden aangeleverd, maar alleen die onder a, d, g en h.

#### 2.5 *Wat moet gemeld worden, de inhoud van de melding*

De melding moet de volgende informatie bevatten:<sup>18</sup>

- a de identificatiegegevens van intermediairs en relevante belastingplichtigen, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats (in het geval van een natuurlijk persoon), fiscale woonplaats, fiscaal identificatienummer, en, in voorkomend geval, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;
- b nadere bijzonderheden over de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken op grond waarvan de grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden;
- c een samenvatting van de inhoud van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, met onder meer de benaming waaronder zij algemeen bekend staat, indien voorhanden, en een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of constructies, in algemene bewoordingen gesteld, die niet mag leiden tot de openbaarmaking van een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handelswerkwijze, of van inlichtingen waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde;
- d de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;
- e nadere bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen;
- f de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;

17 Het gewijzigde art. 3 punt 22 Richtlijn 2011/16/EU.

18 Art. 8 bis ter lid 12 Richtlijn 2011/16/EU.

- g de lidstaat van de relevante belastingbetaler(s) en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn;
- h de identificatiegegevens van andere personen in een lidstaat, op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn, waarbij wordt vermeld met welke lidstaten deze personen verbonden zijn.

Dat is nogal wat informatie. Vooral met betrekking tot de waarde van de constructie kan onduidelijkheid ontstaan. Is dat het bedrag aan belasting dat bespaard wordt of is dat de feitelijke waarde in het economische verkeer van bedragen of goederen die met de constructie gemoeid zijn? Voor beide bedragen geldt dat ze niet altijd even eenvoudig te bepalen zullen zijn. Overigens zou uit de eis onder d kunnen worden afgeleid dat toch alleen gemeld hoeft te worden als er daadwerkelijk geïmplementeerd gaat worden.

#### 2.6 *Waar moet gemeld worden, rangorde van lidstaten*

De fiscale woonplaats van de intermediair is in eerste instantie bepalend voor de lidstaat waar de melding gedaan moet worden. Dat is in zoverre merkwaardig dat het meer voor de hand lijkt te liggen de woon- of vestigingsplaats van de belastingplichtige als uitgangspunt te nemen. Nu zal een in Italië wonende adviseur die voor een Nederlandse cliënt een constructie bedenkt waarbij Nederland en Bolivia betrokken zijn daarvan in Italië melding moeten doen. Als de intermediair geen inwoner is van een lidstaat geldt weer hetzelfde rijtje dat al in paragraaf 1.3 is opgesomd. Achtereenvolgens komen dan aan de beurt de lidstaat waar de intermediair een vaste inrichting heeft, waar de intermediair is opgericht of onder welks wetgeving de intermediair valt en als laatste de lidstaat waar de intermediair is ingeschreven bij een beroepsorganisatie. De melding hoeft steeds slechts in de lidstaat gedaan te worden die het hoogst in het rijtje staat en ook slechts door één intermediair. Die moet dan wel aan de andere betrokken intermediairs laten weten dat de melding gedaan is, want alle betrokken intermediairs worden slechts van hun eigen meldingsplicht ontheven als zij kunnen aantonen dat een ander de melding al gedaan heeft.

### 3 De tekst van wetsvoorstel 35255, implementatie Richtlijn (EU) 2018/822

Hetgeen hierna wordt opgemerkt over de tekst van het wetsvoorstel geldt een-op-een ook voor de concepttekst die voor de internetconsultatie is vrijgegeven. Beide teksten zijn namelijk inhoudelijk gelijk. In de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat er enige tekstuele aanpassingen hebben plaatsgevonden, maar die hebben geen gevolgen voor de inhoud. Voor zover het de inhoud van de meldingsplicht betreft, hoeft dat ook niet te verbazen, aangezien de wetgever alle hierboven besproken bepalingen van de richtlijn een-op-een heeft overgenomen. Dat gebeurt door een aantal bepalingen in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) in te voegen. In art. 2d WIB worden alle

N.J. Schutte

definities uit de richtlijn letterlijk overgenomen. Vervolgens worden de informatieverplichtingen in een nieuwe afdeling 4ab WIB beschreven. Ook deze verplichtingen zijn letterlijk uit de richtlijn gekopieerd. Overigens is daar niets op tegen nu op deze wijze over de inhoud van de verplichtingen in ieder geval weinig onduidelijkheid kan ontstaan,<sup>19</sup> afgezien van de mogelijke onduidelijkheden die de richtlijn en Bijlage IV zelf kunnen oproepen.

Toch behoeft het inmiddels aangenomen wetsvoorstel wel enig commentaar omdat daarin ook een sanctiebepaling is opgenomen en een aanpassing van art. 16 AWR. Beide voorstellen gaan nogal ver, zijn ongewijzigd uit de concepttekst overgenomen en hebben dan ook tot opmerkingen van de NOB en het RB geleid. Bovendien worden in de toelichting op het concept opvattingen uitgesproken die niet zonder meer lijken te stroken met de richtlijn. Die hebben betrekking op het wezen van de meldingsplicht, namelijk de vraag of het enkel aanwezig zijn van één of meer objectieve wezenskenmerken voldoende is, dan wel dat er daarnaast toch sprake moet zijn van 'agressieve fiscale planning', om in de termen van de wetgever te blijven. De tekst van het aangenomen wetsvoorstel is overigens door de amendementen-Snels zodanig aangepast dat de onduidelijkheid omtrent het ontstaan van de meldingsplicht is weggenomen. Bij de bespreking van het commentaar van de NOB en van de memorie van toelichting kom ik hier op terug.

### 3.1 De boetebepaling

In de richtlijn wordt aan de lidstaten voorgeschreven dat zij de verplichting om informatie te verschaffen kracht bijzetten met effectieve en afschrikkende sanctiebepalingen. De Nederlandse wetgever heeft dat tamelijk letterlijk opgevat en in art. 11 WIB een nieuw tweede lid ingevoegd waarin het opzettelijk niet voldoen aan de in de nieuwe afdeling 4ab opgenomen informatieverplichtingen bestraft kan worden met een bestuurlijke boete van ten hoogste de zesde categorie, bedoeld in art. 23 lid 4 Wetboek van Strafrecht. Dat betekent een maximale boete van naar de huidige normen € 830.000. Dat is, in aanmerking genomen dat de informatieverplichting van de nieuwe afdeling 4ab betrekking heeft op situaties die op zichzelf genomen toegestaan zijn en in ieder geval formeel niet laakbaar, in mijn ogen een extreem bedrag. De proportionaliteit tussen de maximale hoogte van de boete en de verwijtbaarheid van de beboetbare gedraging is naar mijn mening zoek. Des te opvallender is het dat in de toelichting bij de conceptwettekst geen enkele toelichting of onderbouwing voor de hoogte van de voorgesteld maximale boete wordt gegeven.<sup>20</sup> In diezelfde toelichting wordt wel expliciet gemeld dat het risico betreffende de onzekerheid of een bepaalde constructie al

19 Het is wel aardig te constateren dat de NOB en het RB hierover diametraal verschillende meningen hebben. De NOB juicht in haar commentaar op p. 2 de gehanteerde methode toe, het RB verwert haar op p. 6 van zijn commentaar omdat de niet deskundige lezer van de wettekst straks naast de wet ook de richtlijn zal moeten raadplegen om te weten waar hij aan toe is.

20 MvT bij de conceptwettekst, art. I onderdeel G, p. 29.

dan niet gemeld moet worden bij de intermediair wordt gelegd.<sup>21</sup> Vanzelfsprekend is het niet gezegd dat de maximale boete snel zal worden opgelegd en bovendien is voor het opleggen van welke boete dan ook opzet bij de intermediair of onder omstandigheden de belastingplichtige vereist, maar toch maakt de voorgestelde bepaling van art. 11 lid 2 WIB de indruk van *overkill*.

Naast de mogelijkheid een bestuurlijke boete op te leggen is, via een wijziging van het hernummerde art. 11 lid 5 WIB, in het wetsvoorstel voorzien in de alternatieve mogelijkheid om strafrechtelijk te vervolgen. De daarbij voorziene maximale boetes zijn aanzienlijk lager dan de bestuurlijke boete. Bij een overtreding kan maximaal een boete van de derde categorie worden opgelegd en bij een misdrijf (opzet dus) een boete van de vierde categorie. Strafrechtelijk zal van een overtreding sprake zijn als aan de meldingsplichtige grove schuld verweten kan worden en van een misdrijf als sprake is van opzettelijk niet melden. In beide gevallen zijn vrijheidsstraffen mogelijk. Met betrekking tot de boetes merk ik op dat deze naar mijn mening heel wat beter aansluiten bij de proportionaliteitseis. Dat bij opzet een maximale gevangenisstraf van vier jaar opgelegd kan worden strookt daar dan weer niet mee.

### 3.2 *Het voorgestelde art. 16 lid 7 AWR*

Een tweede bijzondere bepaling, die op het eerste gezicht niet rechtstreeks uit de richtlijn af te leiden valt, is het nieuwe art. 16 lid 7 AWR. Daarin wordt bepaald dat informatie die de inspecteur bekend wordt via een op grond van afdeling 4ab WIB verplicht gedane melding, altijd geldt als een feit dat hem in het kader van een eventuele navordering onbekend was en ook niet bekend had hoeven zijn. Een 'nieuw feit' dus. In feite wordt door deze bepaling de mogelijk aan de regeling van een primitieve aanslag voorafgaande onderzoekspllicht van de inspecteur in meldingsplichtige situaties buiten werking gesteld. Vanuit de systematiek van de verplichte melding geredeneerd is dat overigens niet zo vreemd. Immers, zodra een meldingsplichtige constructie geïmplementeerd wordt, moet daarvan melding gedaan worden. Dan hoeft de inspecteur geen eigen onderzoek te doen omdat alle relevante gegevens hem worden aangeleverd. Het is moeilijk voorstelbaar dat er dan sprake zou zijn van informatie die de inspecteur uit andere hoofde al bekend zou moeten of kunnen zijn. Artikel 16 lid 7 AWR zou in dat geval weinig toevoegen aan de ook thans al bestaande navorderingsbevoegdheden van de inspecteur. Mocht de meldingsplichtige zich, al dan niet opzettelijk, aan zijn verplichtingen onttrekken, dan heeft de inspecteur per definitie geen informatie verkregen op grond van afdeling 4ab, er is immers niets gemeld. Mocht hij die informatie dan langs andere wegen verkrijgen, dan is er opnieuw al volgens de huidige regels

21 MvT bij de conceptwettekst, p.7: 'Een intermediair zal zelf moeten (kunnen) inschatten of sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Hij zal onder meer moeten (kunnen) weten of een (deel van een) constructie, mede door gebruik te maken van grensoverschrijdende aspecten, met name is ingegeven om op kunstmatige wijze een belastingvoordeel te behalen. Er is bewust voor gekozen om deze inschatting en verantwoordelijkheid (in eerste instantie) bij de intermediair te leggen. Het gevolg hiervan is een bepaalde mate van onzekerheid of in specifieke gevallen een constructie moet worden gemeld. Dit gevolg van de richtlijnsystematiek is evenwel aanvaard.'

N.J. Schutte

sprake van een ‘echt’ nieuw feit en voegt het voorgestelde art. 16 lid 7 AWR evenmin iets toe. Nu het voorgestelde art. 16 lid 7 AWR echter betrekking heeft op alle gevallen van navordering nadat er gemeld is, betekent dit dat (zoals ook blijkt uit de reactie in de memorie van toelichting op de commentaren van NOB en RB) een mogelijke onderzoeksplicht die door de melding geactiveerd zou kunnen worden, buiten werking wordt gesteld. Als de inspecteur dus vóór het opleggen van een aanslag informatie krijgt dat er door of in verband met de betreffende belastingplichtige een melding is gedaan, hoeft hij naar aanleiding van die melding geen nader onderzoek te doen naar de aanvaardbaarheid van de aangifte die hij in behandeling heeft. Als dan op een later tijdstip blijkt dat er aanleiding bestaat tot een correctie op die aangifte kan altijd worden nagevorderd, zelfs als de melding op zich wel nader onderzoek zou hebben gevraagd. De regering rechtvaardigt deze uitzondering op de onderzoeksplicht van de inspecteur door te verwijzen naar de verwachte onmogelijkheid voor de Belastingdienst om alle ingekomen meldingen tijdig op hun fiscale gevolgen te kunnen beoordelen. Daarbij wordt ook de inhoud van de meldingen betrokken, die naar hun aard (volgens de memorie van toelichting) een algemeen karakter hebben.<sup>22</sup> Daardoor zouden ze niet geschikt zijn om de juistheid van een aangifte te toetsen zonder nader onderzoek. Zo’n nader onderzoek bij alle meldingen gaat de capaciteit van de Belastingdienst echter ver te boven. In de memorie van toelichting wordt de verbinding met de eerder door mij gesignaleerde opmerking in punt 2 van de preambule van de richtlijn ‘Dat belastingautoriteiten niet reageren op een gemelde constructie dient echter niet te impliceren dat ze de geldigheid of belastingbehandeling van die constructie aanvaarden’ nadrukkelijk gelegd. Ik verwijs hier slechts naar hetgeen ik daarover in paragraaf 1 al heb opgemerkt.

### 3.3 *Het commentaar van de Raad van State op het wetsvoorstel*

De Raad van state heeft op 19 juni zijn commentaar op het wetsontwerp vastgesteld.<sup>23</sup> In dat commentaar gaat de Raad met name op een drietal punten in. Daarbij wordt in algemene zin verwezen naar de commentaren uit de internetconsultatie, waarbij de nadruk ligt op een aantal onderwerpen die daarin ook nadrukkelijk aan de orde zijn gesteld.

Het eerste punt is de grote hoeveelheid open normen die via de richtlijn en de verwijzingen daarnaar in het wetsontwerp wordt gehanteerd. Op zich ziet de Raad kennelijk de praktische noodzaak in van de invulling van die normen in de praktijk en de jurisprudentie, maar hij ziet wel een probleem waar het gaat om het tweede punt, de sancties. De Raad constateert dat, anders dan bij een schending van de verplichting tot *country-by-country-reporting* op grond van de zelfde richtlijn (maar dan de eerdere wijziging DAC4), de meldingsplicht vele malen door de zelfde meldingsplichtige geschonden kan worden en dat het bedrag van de boete daardoor extreem kan oplopen.<sup>24</sup> De Raad adviseert de hoogte van de bestraffing nader toe te lichten en zo nodig aan te passen.

22 Kamerstukken II 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 47.

23 Kamerstukken II 2018/19, 35255, nr. 4 (Advies Raad van State en nader Rapport).

24 Advies Raad van State en nader Rapport, p. 4.

De Raad gaat vervolgens in punt 3 van zijn advies vrij uitgebreid in op het voorgestelde art. 16 lid 7 AWR. De raad is duidelijk niet van de voorgestelde bepaling gecharmeerd. De onderbouwing in de toelichting schiet volgens de Raad tekort en de bepaling is onevenwichtig, nu aan de ene kant aan de intermediairs en eventueel de belastingplichtige vele vergaande verplichtingen worden opgelegd waar binnen korte termijnen aan voldaan moet worden, terwijl aan de andere kant de bestaande zorgvuldigheidseisen aan de Belastingdienst worden opgerekt. De verwijzing naar punt 2 van de preambule van de richtlijn acht de Raad onjuist, nu een onbeperkte mogelijkheid tot navordering van een heel ander kaliber is dan de stelling dat 'geen bericht nog geen goed bericht is'.<sup>25</sup> De Raad adviseert dan ook de voorgestelde wijziging van art.16 AWR nader te onderbouwen en zo nodig de maatregel te schrappen.

### 3.4 *De memorie van toelichting*

In de memorie van toelichting<sup>26</sup> wordt eerst ingegaan op de Europeesrechtelijke achtergrond van het wetsvoorstel. Daarbij wordt een opsomming gegeven van de inlichtingenverplichtingen zoals die in de loop der jaren via diverse richtlijnen vorm hebben gekregen en die nu dus een vervolg hebben gekregen in Richtlijn (EU) 2018/822. Na dit overzicht volgen enige algemene beschouwingen waarin ook impliciet wordt ingegaan op een aantal opmerkingen uit de commentaren van de internetconsultatie. Daarbij wordt de privacybescherming van de betrokkenen vrij uitgebreid behandeld. In de artikelsgewijze toelichting wordt per onderdeel de koppeling met de richtlijn gelegd. Begrippen worden verduidelijkt en op een aantal vragen die in de commentaren uit de internetconsultatie worden opgeworpen wordt geantwoord. Expliciet wordt overigens niet of nauwelijks naar de commentaren verwezen. De lezer van de memorie van toelichting zal dus zelf moeten nagaan in hoeverre met de commentaren rekening is gehouden. Zoals al uit het voorgaande is gebleken is de tekst van het wetsvoorstel inhoudelijk gelijk aan die van de conceptwettekst, dus in zoverre kan geconcludeerd worden dat de commentaren aan dovemansoren gericht waren. Toch is het wel zinvol om te onderzoeken in hoeverre de wetgever zich geroepen heeft gevoeld die commentaren te beantwoorden. In het navolgende zal ik voor wat betreft een aantal vragen en opmerkingen die in de commentaren gesteld zijn nagaan wat de wetgever daarop geantwoord heeft. Daarbij zal ik de volgorde van onderwerpen aanhouden die de memorie van toelichting zelf aanhoudt.

'Een constructie is pas gereed voor implementatie als er een of meer concrete relevante belastingplichtigen in beeld zijn en als er overeenstemming is dat de betreffende constructie zal worden geïmplementeerd.'<sup>27</sup> Met deze opmerking maakt de regering duidelijk dat een constructie, waarover overigens ook in de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat dit begrip bewust niet nader gedefinieerd wordt, pas gemeld hoeft te worden als zij daadwerkelijk toegepast gaat worden. De vrees

25 Advies Raad van State en nader Rapport, p. 6.

26 Kamerstukken II 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT).

27 MvT, p. 7.

N.J. Schutte

dat ook constructies gemeld zouden moeten worden waarvan de belastingplichtige uiteindelijk afziet, is daarmee ontkracht. Voor ‘marktklare’ constructies geldt dat ze pas gemeld hoeven te worden als ze daadwerkelijk in de markt gezet worden, dus als er concrete pogingen worden gedaan ze te verkopen. ‘Marktklaar’ is in die zin een enigszins misleidende term. Ook de bedenker van een constructie die in beginsel helemaal uitgedacht is, kan dus ongestraft besluiten die niet in de markt te zetten en dan ook niet te melden. Als (extreem) voorbeeld noemt de wetgever de hoogleraar die in een wetenschappelijk artikel een constructie beschrijft die mogelijk zou zijn, maar deze niet commercieel aanbiedt. Die hoogleraar is niet meldingsplichtig. Van der Streek<sup>28</sup> is het overigens met de uitleg die de wetgever aan de richtlijn geeft geheel oneens. Zoals in paragraaf 1.4 al is opgemerkt lijkt de tekst van de richtlijn eerder te wijzen op een meldingsplicht zodra een constructie in theoretische zin gereed is, dus compleet uitgedacht. Daar moet overigens wel bij aangetekend worden dat de controle van het niet melden van een ‘marktklare’ constructie die uiteindelijk niet verkocht en geïmplementeerd wordt, mij lastig lijkt.

Aan de ook door de Raad van State gesignaleerde behoefte aan een ‘whitelist’, een lijst van in ieder geval niet meldingsplichtige constructies, zal niet tegemoetgekomen worden. De regering legt de verantwoordelijkheid voor de beoordeling of sprake is van een al dan niet aanwezige meldingsplicht expliciet bij de intermediair.<sup>29</sup>

Zoals gezegd gaat de memorie van toelichting vrij uitgebreid in op het vraagstuk van de privacybescherming. Dat gebeurt in paragraaf 4. Kort gezegd komt het erop neer dat volgens de wetgever aan alle eisen die Europeesrechtelijk en ook nationaal via de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG) gesteld worden, is voldaan. Er is sprake van een wettelijke basis, de geheimhouding is verzekerd omdat de informatie in een (nog te ontwikkelen) beveiligd Europees systeem zal worden opgeslagen en aan de proportionaliteits eis is ook voldaan. De regeling wordt immers in het leven geroepen ter bescherming van het economisch welzijn van (onder andere) Nederland. De regering dekt zich daarbij in door erop te wijzen dat alle verplichtingen die uit het wetsvoorstel voortvloeien rechtstreeks uit Richtlijn (EU) 2018/822 afkomstig zijn en dat de Europese Commissie een *impact assessment* heeft uitgevoerd waaruit gebleken is dat de richtlijn geheel in lijn is met de toepasselijke Europese verdragen.

Voor de wijze waarop inzage verkregen kan worden in de opgeslagen gegevens verwijst de wetgever naar de site van de Belastingdienst. Daar staat van alles over de informatie die bij de Belastingdienst zelf aanwezig is. De gegevens uit de meldingen op grond van de nieuwe wet zullen echter in beheer zijn bij de Europese Commissie. De Nederlandse Belastingdienst heeft daar dus in het geheel geen zeggenschap over. De verantwoordelijkheid voor de juistheid van de gegevens wordt vervolgens bij de intermediair gelegd en niet bij de Belastingdienst. In het

28 J.L. van de Streek, Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht, grensoverschrijdende constructies, WFR 2019/177, p.1074.

29 MvT, p. 8.



commentaar van de Universiteit Leiden bij de internetconsultatie<sup>30</sup> wordt het probleem van de onmogelijkheid van inzage in en correctie van informatie door de betrokkenen zelf nadrukkelijk benoemd, maar dat wordt dus in de memorie van toelichting omzeild. Voor wat betreft de geheimhouding maakt de regering aan het slot van paragraaf 4 nog een tot nadenken stemmende opmerking. Die zal namelijk geregeld worden naar het nationale recht van de lidstaten die toegang hebben tot de centraal opgeslagen gegevens. Dat zijn alle lidstaten. In hoeverre dat nationale recht de geheimhouding in alle gevallen afdoende waarborgt, is onduidelijk. Nu die geheimhouding in Nederland al van betrekkelijke waarde is,<sup>31</sup> zal dat in een aantal andere lidstaten waarschijnlijk eerder slechter dan beter geregeld zijn. De suggestie van de Leidse auteurs om in ieder geval nationaalrechtelijke maatregelen te treffen om misbruik en oneigenlijk gebruik van de gemelde gegevens te voorkomen wordt niet genoemd en niet opgevolgd.

Bij de bespreking van de wezenskenmerken en meer in het bijzonder de *main benefit test* merkt de regering op p. 23 van de memorie van toelichting op dat een zakelijke constructie *waar geen kunstmatige elementen aan zijn toegevoegd*, over het algemeen niet aan de *main benefit test* zal voldoen en dus niet gemeld zal hoeven worden. Wat in dit verband 'kunstmatige elementen' zijn, wordt niet nader toegelicht. Wel wordt een aantal voor de hand liggende gevallen genoemd waarin niet gemeld zal hoeven te worden. Als voorbeeld mag de aankoop van een huis in het buitenland dienen waar een hypotheek op gevestigd wordt die tot belastingvermindering leidt. Dan is niet het belastingvoordeel het motief voor de transactie, tenzij er 'kunstmatige elementen' zijn toegevoegd. De geruststelling dat 'normale' internationale transacties niet gemeld hoeven te worden wordt door de nadruk die steeds op de mogelijk toegevoegde kunstmatige elementen wordt gelegd nogal gerelativeerd, zeker nu geen voorbeelden van die kunstmatige elementen worden gegeven. Van der Streek<sup>32</sup> merkt terecht op dat uit de tekst, het systeem of de ratio van de richtlijn géénszins volgt dat voor de toepassing van de *main benefit test* van belang zou zijn of het belastingvoordeel al dan niet kunstmatig is gecreëerd. Het eerste amendement-Snels heeft uiteindelijk een einde gemaakt aan alle speculaties over de interpretatie van de *main benefit test*. Dat amendement heeft namelijk geleid tot een extra wetsbepaling (art. 2d lid 2.2 WIB) waarin expliciet wordt bepaald dat voor de *main benefit test* uitsluitend van belang is of het belangrijkste of een van de belangrijkste voordelen van de constructie het verkrijgen van een belastingvoordeel is. Of al dan niet kunstmatige elementen aan de constructie zijn toegevoegd, is daarmee irrelevant geworden.

Voor wat betreft de waarde van een constructie wordt wel meer duidelijkheid gegeven. Op p. 38 blijkt dat het niet om het bedrag van de belastingbesparing gaat, maar om de waarde van de transactie(s) zelf.

30 Universiteit Leiden, Afdeling Belastingrecht (mr. dr. E.A.M. Huiskers-Stoop en drs. M. Nieuweboer).

31 Zie art.43c Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen, waarin een paginalange opsomming wordt gegeven van situaties waarin de Belastingdienst informatie aan andere instanties dient te verstrekken.

32 Van de Streek 2019, p. 1078.

N.J. Schutte

Zowel met betrekking tot de intermediair als tot de hulpintermediair wordt verzekerd dat zij geen onderzoeksplicht hebben. Ze hoeven niet meer te melden dan waarvan zij kennis dragen.<sup>33</sup> Voor de hulpintermediair geldt bovendien dat hij of zij

‘geen onderzoeksplicht heeft, inhoudende dat een persoon niet is gehouden om extra informatie te verzamelen om te kunnen beoordelen of hij kwalificeert als hulpintermediair, als dat niet nodig is om de betreffende dienst – rekening houdend met de deskundigheid die en het begrip dat daarvoor nodig is – te kunnen verstrekken.’<sup>34</sup>

Deze opmerking zal bijvoorbeeld financieel dienstverleners geruststellen, afgezien van de onderzoeks- en informatieplichten die deze al uit anderen hoofde hebben.

Op de vraag van het RB in hoeverre het *fair play*-beginsel aan de meldingsplicht in de weg zou staan antwoordt de regering dat de nieuwe meldingsplicht van andere aard is dan de verplichtingen uit hoofde van art. 47 AWR en dat het *fair play*-beginsel daarom niet van toepassing is.<sup>35</sup> Deze redenering lijkt mij aanvechtbaar, afgezien van de vraag of een Nederlands beginsel van behoorlijk bestuur aan een Europeesrechtelijke verplichting in de weg zou kunnen staan. Een wezenlijk inhoudelijk verschil tussen de meldingsplicht en art. 47 AWR kan ik echter niet zonder meer ontdekken.

Alle voorgaande opmerkingen hebben betrekking op onderdelen van het wetsvoorstel die een rechtstreekse implementatie zijn van de richtlijn. De memorie van toelichting kan daarbij inderdaad toelichten, maar een inhoudelijke verdediging van beleidskeuzes is daar niet aan de orde. Dat geldt wel voor de twee onderwerpen die nog niet aan de orde geweest zijn, te weten de strafbepaling en de wijziging van art. 16 AWR.

Met betrekking tot de hoogte van de boete wordt helaas niet meer opgemerkt dan

‘het genoemde boetemaximum van de zesde categorie sluit aan bij de bestuurlijke boete die ten hoogste kan worden opgelegd inzake het vergrijp, bedoeld in artikel 29h, eerste lid, Wet Vpb 1969. Beide boetebepalingen betreffen de implementatie van artikel 25 bis Richtlijn 2011/16/EU.160’.

Enige inhoudelijke onderbouwing van de hoogte van de boete ontbreekt. Wel wordt uitgebreid ingegaan op de in een concreet geval vereiste proportionaliteit van de boete met verwijzing naar het Besluit bestuurlijke boeten belastingdienst en de daarin gegeven regels.<sup>36</sup> Ik kan niet anders constateren dan dat de regering

33 MvT, p. 37.

34 MvT, p. 33.

35 MvT, p. 40.

36 MvT, p. 44 en 45.

doof is gebleven voor de commentaren van de NOB en het RB en het advies van de Raad van State ook naast zich neer heeft gelegd. Dit zonder enige nadere onderbouwing. Het stug vasthouden aan de hoogte van de boete terwijl het duidelijk zou moeten zijn dat geen rechter bij niet-melding een boete zal opleggen die zelfs maar in de buurt komt van het maximum van de zesde categorie is onbegrijpelijk. De verhouding met de strafrechtelijke maximale boetes is en blijft zoek. Aanpassing van de boetebepaling zou wetstechnisch bepaald geen ingewikkelde zaak zijn, dus wat het motief van de regering is om vast te houden aan de zesde categorie blijft vooralsnog een raadsel.

Met betrekking tot het voorgenomen art. 16 lid 7 AWR heeft de regering in ieder geval nog de moeite genomen een nadere onderbouwing te formuleren. De wettekst is in het wetsvoorstel overigens niet gewijzigd ten opzichte van het concept. In de memorie van toelichting gaat de regering systematisch in op de diverse mogelijkheden voor navordering na een melding zonder dat art.16 lid 7 AWR ingevoerd zou zijn. De conclusie luidt dat in vrijwel alle gevallen toch nagevorderd zou kunnen worden. Immers, als een aangifte correcte en volledig is, is voor navordering geen aanleiding, c.q. is er in ieder geval geen sprake van informatie die uitsluitend van een melding afkomstig is. Ook art. 16 lid 7 AWR zou dan bij een onzorgvuldige aanslagregeling geen soelaas bieden. Als de belastingplichtige een aangifte te kwader trouw gedaan zou hebben, dus de informatie zodanig zou hebben gepresenteerd dat de inspecteur daardoor op het verkeerde been gezet is, is geen nieuw feit voor navordering nodig en dus art. 16 lid 7 AWR ook niet. Als de melding ná de aanslagregeling plaatsvindt, is er in alle gevallen een nieuw feit. In de meeste gevallen waarin vóór de aanslagregeling gemeld is, verwacht de wetgever dat de informatie in de meldingen van zo algemene aard zal zijn dat de inspecteur daarin geen aanleiding hoeft te vinden tot nader onderzoek, en zal dus aan de zorgvuldigheidseis van art.16 lid 1 AWR voldaan zijn. Met andere woorden, er is dan geen sprake van feiten die de inspecteur had moeten kennen. Er blijft dan een restcategorie over van meldingen die kennelijk wel zo expliciet zullen zijn dat daar wel nader onderzoek naar gedaan zou moeten worden. Als dat niet zou gebeuren zou de inspecteur zijn onderzoeksplicht schenden en zou niet nagevorderd kunnen worden. Om te voorkomen dat dan ter voorkoming van dit soort situaties in alle gevallen waarin melding gedaan is toch nader onderzoek plaats zou moeten vinden, wenst de wetgever het vangnet van art. 16 lid 7 AWR te spannen. Terzijde is het trouwens aardig te constateren dat de expliciete koppeling die in de toelichting op de conceptwettekst met punt 2 van de preambule van de richtlijn werd gelegd, is afgezwakt tot een verwijzing naar de strekking daarvan.<sup>37</sup> Kennelijk heeft het Advies van de Raad van State hier toch enig gewicht in de schaal gelegd. Of het risico dat de regering schetst van zodanige aard is dat dit een dermate vérgaande bepaling als art. 16 lid 7 AWR rechtvaardigt, zal ieder voor zich moeten uitmaken. Als de redeneringen in de memorie van toelichting kloppen, en er is geen reden daaraan te twijfelen, zal de uiteindelijke werkingssfeer beperkt blijven. In dat geval is de discussie over de proportionali-

37 MvT, p. 48.

N.J. Schutte

teit van de uitzondering op de hoofdregel van art. 16 lid 1 AWR wat minder urgent.

#### 4 Conclusie

Uit het voorgaande zal duidelijk geworden zijn dat de uitwerking van Richtlijn (EU) 2018/822, Bijlage IV bij die richtlijn en de conceptwettekst nog alles behalve duidelijk is. Er zijn afwijkingen tussen de richtlijn en de uitleg van het wetsvoorstel in de memorie van toelichting. Er zijn vele praktische vragen en onduidelijkheden zoals blijkt uit de commentaren van de NOB en het RB en er zijn principiële kwesties van privacybescherming die vooralsnog niet opgelost zijn. Wat wel duidelijk is, is het feit dat aan de fiscale intermediairs verstrekende nieuwe verplichtingen opgelegd worden. Voor zover een van de wezenskenmerken van de categorieën C (gedeeltelijk), D of E aanwezig is, valt niet aan melding te ontkomen. In de andere gevallen kan eerst de *main benefit test* worden uitgevoerd, maar ook als die naar de mening van de intermediair niet tot meldingsplicht zou leiden blijft het risico bestaan dat de overheid daar anders over denkt. Zeker als een van de wezenskenmerken A, B of C (gedeeltelijk) wel aanwezig is, wordt het lastig om toch maar van melding af te zien. Als men dat toch doet en vervolgens een bestuurlijke boete wordt opgelegd, is het maar de vraag in hoeverre aan de bewijslast voor het niet aanwezig zijn van een overwegend fiscaal motief om voor een bepaalde constructie te kiezen voldaan kan worden. De schrale troost die dan blijft, is dat het bewijs voor opzet of grove schuld in ieder geval nog steeds bij de boeteopleggende instantie blijft rusten. Om het daar als intermediair op te laten aankomen lijkt mij echter niet verstandig.