

Verslag 48e Fiscale Conferentie "Mandatory Disclosure"

Verslag van de 48e Fiscale Conferentie "Mandatory Disclosure" gehouden op 10 en 11 oktober 2019 te Zeist

Mr. C.N. Rabouw & mr. Y.C. Cattel¹

1. Inleiding

Op donderdag 10 en vrijdag 11 oktober 2019 vond in Zeist de Fiscale Conferentie "Mandatory Disclosure" plaats.² Tijdens deze twee intensieve dagen is onder begeleiding van prof. mr. S.C.W. Douma³ gediscussieerd over de richtlijn Mandatory Disclosure (DAC 6)⁴ en de Nederlandse concept implementatiewetgeving⁵. Deze conferentie, die georganiseerd is door de NOB en het Platform Versterking Vaktechniek van de Belastingdienst, is uniek: niet eerder is een onderwerp besproken waarbij het parlementaire proces nog gaande is. Voor zover getwijfeld kon worden over de vraag of een discussie over dit onderwerp niet te vroeg komt, bewijzen de vele artikelen in de fiscale vakliteratuur en media echter het tegendeel: een open discussie tussen de Belastingdienst en de NOB is meer dan welkom!

2. Historische achtergrond & structuur van de richtlijn

Mr. M.B. Weijers⁶ ving de inhoudelijke bijeenkomst aan en nam de groep deelnemers eerst mee terug in de geschiedenis van Mandatory Disclosure initiatieven. Dat begon ermee dat in 2002 het Forum on Tax Administration werd opgericht, waaraan zo'n 53 landen deelnemen. Binnen dat forum werd onder meer gesproken over de rol van intermediairs en belastingadvieskantoren bij de ontwijking van belasting. In 2006 werd besloten onderzoek daarnaar te doen. In 2008 was dit onderzoek afgerond en de belangrijkste conclusie was dat het klassieke toezichtmodel (achteraf) dat belastingdiensten hanteren niet voldoende is. Geadviseerd werd om een actieve meldplicht voor intermediairs in te voeren. In 2011 is die aanbeveling herhaald, waarna het in 2015 in het OECD BEPS rapport 12 verder is uitgebouwd. Vanaf dat moment is het in een stroomversnelling geraakt.

Zoals bekend, heeft de EU de aanbevelingen uit de BEPS-rapporten overgenomen. De Commissie heeft in 2017 langs die lijnen een voorstel ingediend. Dat voorstel is vervolgens op een aantal punten aangepast, alvorens de richtlijn op 25 mei 2018 werd aangenomen. Uit interne stukken blijkt dat Nederland niet tegen het voorstel was, maar wél vreesde voor een zogenaamde 'datadump.'

Opvallend aan de richtlijn is dat vrijwel alle belastingen worden geraakt (behalve de indirecte belastingen). Bij de BEPS-rapporten bestond een duidelijke focus op de winstbelastingen.

De richtlijn voorziet in een meldplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. De meldplicht geldt primair voor intermediairs en subsidiair voor bepaalde belastingplichtigen. Uit de tekst van de memorie van toelichting (en de richtlijn zelf) blijkt dat met het begrip 'constructie' geen beperking is beoogd. Het kan van alles zijn: een overeenkomst of (feitelijke) handeling is al voldoende. Doorslaggevend is uiteindelijk of een constructie grensoverschrijdend is en een van de Hallmarks raakt.

Doordat de intermediairswerkzaamheden niet langer op de 'tax aspects' zijn toegesneden, ontstaat volgens Weijers in de praktijk het risico op zowel dubbele als onvolledige meldingen. De intermediair hoeft namelijk alleen informatie te verstrekken die hij in bezit, kennis of controle heeft. Als bijvoorbeeld de promotor – die alle fiscale implicaties van constructie overziet – buiten

¹ Mr. C.N. Rabouw is werkzaam bij het ministerie van Financiën & mr. Y. Cattel is werkzaam bij Atlas Fiscalisten N.V.

² De conferentie werd gehouden onder de Chatham House Rules. Er kunnen geen rechten worden ontleend aan de uitspraken die zijn gedaan tijdens deze conferentie.

³ Prof. mr. S.C.W. Douma is hoogleraar Internationaal en Europees Formeel Belastingrecht aan de Universiteit van Amsterdam en tevens partner bij Lubbers, Boer & Douma.

⁴ Richtlijn (EU) 2018/822.

⁵ Kamerstuk 35255, nr. 1.

⁶ Mr. M.B. Weijers is werkzaam bij Pelinck Nijssen Weijers en promovendus aan de Universiteit van Amsterdam.

de EU is gevestigd, kan de meldplicht blijven hangen bij een EU (hulp)intermediair die weinig kennis heeft van de fiscale aspecten of slechts een deel van de constructie kent. De meldplicht verschuift dan niet naar de belastingplichtige, terwijl dat nou juist degene is die doorgaans ook over de relevante informatie zal beschikken. Weijers gaf het voorbeeld van een constructie die twee Hallmarks raakt, maar waarbij de (hulp)intermediair alleen zicht heeft op de toepassing van één daarvan. De andere Hallmark blijft dan onderbelicht. In dat verband kwam de vraag op wat in dat voorbeeld als 'constructie' moet worden beschouwd: men zou ook kunnen stellen dat het er twee zijn. In het laatste geval zou de belastingplichtige alsnog een meldplicht hebben voor de Hallmark waarvan de (hulp)intermediair geen weet heeft. Weijers meent dat doorslaggevend is of sprake is van een samenstel van feiten, niet of die feiten uiteindelijk meerdere Hallmarks raken. De Richtlijn verstaat onder 'constructie' namelijk ook een 'reeks van constructies'. Daarop kunnen bovendien meerdere Hallmarks van toepassing zijn.

3. Meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies

Mw. drs. M.A. de Ruiter⁷ en Mr. drs. W.J.G. van Veen⁸ bespraken in hun presentatie welke constructies meldingsplichtig zijn. Hierin ligt vooral de uitdaging voor kantoren om ervoor te zorgen dat medewerkers en cliënten meer op de hoogte zijn van de meldingswaardige adviezen. Uit cijfers van EY blijkt dat 70% van haar cliënten in april 2018 weliswaar over DAC6 had gehoord doch vrijwel niets wist over de impact ervan.

Dan komt vervolgens de vraag op welke constructies meldingsplichtig zijn. De begrippen 'constructie' en 'meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie' zijn bewust niet gedefinieerd. Gezien de opzet van de richtlijn wordt het begrijpelijk geacht dat de begrippen niet zijn gedefinieerd, omdat een definitie er mogelijk juist weer toe zou kunnen leiden dat om die begrippen heen wordt gepland.

Toch zijn er met het huidige wetsvoorstel nog veel vragen onbeantwoord. Ook moeten sommige evident zakelijke constructies toch gemeld worden. Zo valt bijvoorbeeld een simpele liquidatie waarbij een buitenlandse aandeelhouder of deelneming is betrokken onder wezenskenmerk E3 (mits ook aan de overige voorwaarden is voldaan), terwijl men zich kan afvragen of dat wenselijk is.

Over het algemeen is de conferentie het erover eens dat transparantie op zich goed is, zolang een en ander werkbaar blijft. Toch ontstaat enige discussie binnen de NOB op dit punt omdat er mogelijk ook principiële bezwaren kunnen zijn tegen transparantie. Zo spelen er bij 'private clients' weer hele andere belangen dan bij 'corporate clients'. Ook moet daarbij onderscheid worden gemaakt tussen publieke transparantie en transparantie richting de belastingdienst. Over het algemeen zijn Nederlandse adviseurs en de Belastingdienst er al aan gewend om op basis van transparantie te werken.

Terug naar de inhoud. Zonder duidelijke definitie zijn er drie kenmerken die nadere duiding behoeven:

1. Meldingsplichtige
2. Grensoverschrijdend
3. Constructie

1) Meldplicht

Voor wat meldingsplichtig is verwezen De Ruiter en Van Veen naar de wezenskenmerken die in andere presentaties worden behandeld.

2) Grensoverschrijdend

⁷ Mw. drs. M.A. de Ruiter is werkzaam bij EY.

⁸ Mr. drs. W.J.G. van Veen is werkzaam bij de belastingdienst.

Dan het grensoverschrijdende element. Grensoverschrijdend is een breed begrip maar kan in voorkomende gevallen discussie oproepen. Een eerste voorbeeld is de grensoverschrijdende juridische fusie waarbij een Nederlandse BV verdwijnt in een moedervenootschap in een andere EU-lidstaat. Dit voorbeeld valt zeer waarschijnlijk onder de richtlijn. Maar wat nu als het een fusie is tussen twee Nederlandse vennootschappen met een gezamenlijke aandeelhouder in een andere jurisdictie? Omdat bij de aandeelhouder mogelijk buitenlandse belastingplicht kan spelen en omdat deze ook een vrijstelling moet claimen voor de vervreemding van een deelneming (ervan uitgaande dat de wetgeving in dat land gelijk is aan die in Nederland) is ook de aandeelhouder deelnemer bij deze constructie, wat de constructie grensoverschrijdend maakt en dus moet worden gemeld (mits kwalificerend onder een wezenskenmerk, zoals bv. E.3.).

Een ander voorbeeld betreft de informele kapitaalstorting die een buitenlandse aandeelhouder doet in een Nederlandse vennootschap ter zake van een bevoordeling van die Nederlandse vennootschap door een andere Nederlandse vennootschap. Los van de main benefit test is de vraag of de aandeelhouder deelnemer is bij deze constructie tussen twee Nederlandse vennootschappen. De vergadering is verdeeld op dit punt.

3) Constructie

Dan het begrip constructie. Een vraag die opkomt is of er ook een constructie kan zijn als er geen (contractuele) transactie is. Te denken valt bijvoorbeeld aan het verplaatsen van de feitelijke leiding van een vennootschap. De Ruiters stelt dat dit toch een constructie is, ook al is het juridisch gezien geen transactie. Steun kan worden gevonden in de omstandigheid dat in het eerste voorstel van de richtlijn de term 'partijen' bij een constructie werd gebruikt wat duidt op een contractuele relatie en dat de uiteindelijke tekst de ruimere term 'participanten' gebruikt. Ook geeft de MvT aan dat een handeling of actie ook een constructie kan vormen.⁹

Tot slot rijst de vraag welke personen als 'deelnemer' bij een constructie kunnen worden aangemerkt. Een 'in house tax team' kan bijvoorbeeld deel uitmaken van de 'relevante belastingplichtige' maar is zeker niet altijd een 'deelnemer'; wel kan een dergelijk team als zij binnen de eigen groep adviseurs als intermediair aangemerkt worden. Een intermediair is eigenlijk bijna nooit een deelnemer aan een constructie, zelfs niet als deze een 'succes fee' ontvangt.

4. De 'main benefit test' en bijbehorende hallmarks

Mr. dr. J.J.A.M. Korving begon met de behandeling van de main benefit test. Hij nam de groep mee met de tekst van de richtlijn en vergeleek deze met de tekst van de principal purpose test. De tekstuele overeenkomsten tussen beide testen zijn groot. Kan daarom gezegd worden dat de main benefit test een misbruiktoets is? Dat laatste lijkt wellicht te kort door de bocht. De preambule van de richtlijn stelt immers dat sprake is van een objectieve test die agressieve fiscale constructies zichtbaar moet maken. De koppeling met de principal purpose test wordt in richtlijn noch wettekst gemaakt. Binnen de groep wordt geen overeenstemming bereikt over de interpretatie en het anti-misbruikarakter van de main benefit test.

Lastig is vast te stellen wat in het kader van de main benefit test wordt bedoeld met een belastingvoordeel. De test zelf lijkt de aanwezigheid van een vergelijkingsobject te vooronderstellen. Onder die interpretatie zou men het eindresultaat als ijkpunt moeten nemen, waarbij men dan wel de fiscaal meest gunstige route daarnaartoe mag kiezen. Alsdan zou niet voldaan hoeven zijn aan de main benefit test (omdat het gewenste eindresultaat was beoogd, ongeacht de gekozen route). Dit roept overigens ook de vraag op of het voorkomen van een belastingnadeel moet worden gelijkgesteld met het behalen van een belastingvoordeel. De Hoge Raad heeft deze vraag tot heden nog niet beantwoord. Vanuit de groep wordt voorgesteld om de

⁹ De MvT bevat geen verwijzing, maar de tekst komt overeen met par 4.3 bij de 2012 EC recommendation die volgens de EC gebruikt kan worden voor de interpretatie van de main benefit test. Daarnaast wordt in de literatuur (MBB 05/2019; mr. J.A.R. van Eijdsen en drs. M.A. de Ruiters, Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)), verwezen naar de definitie van een 'arrangement' in BEPS AP 6, die ook emigratie omvat: pag 57 OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>

vraag naar de aanwezigheid van een belastingvoordeel als (een van de) hoofddoel(en) als volgt te stellen: 'Zou dezelfde constructie (i.e. het eindresultaat) ook worden gekozen in afwezigheid van het fiscale voordeel?'

Consensus bestaat in de groep dat niet ieder voordeel een voordeel in de zin van de wet op zou moeten leveren, omdat anders de reikwijdte te breed is. Een belangrijke inperking volgt overigens wel uit de memorie van toelichting; als sprake is van een voordeel dat wordt verkregen doordat een faciliteit wordt gebruikt (waarmee ook in lijn van de faciliteit wordt gehandeld) is geen voordeel in de zin van de wet.

Verder nam Korving de aanwezigen mee langs alle wezenskenmerken die als entree-eis de main benefit test kennen. Er volgde een levendige discussie. De wezenskenmerken A1, A2 en A3 zijn meer algemeen van aard en hebben niet direct een relatie tot de fiscaliteit. Deze roepen veel vragen op. Zo klinkt A1 (geheimhouding) als een dode letter. Als een constructie een geheimhouding jegens een belastingdienst inhoudt, moet deze constructie gemeld worden onder A1. De vraag is of dit zal gebeuren, omdat het doel van de constructie juist het geheimhouden is. Wellicht is dit wezenskenmerk met name opgenomen om niet onder de boeteregeling uit te kunnen komen wanneer opzettelijk niet wordt gemeld. Onder A2 (succes fee) moeten structuren gemeld worden waarbij de te betalen vergoeding aan de intermediair geheel of gedeeltelijk afhankelijk is van het behaalde belastingvoordeel. Hierbij rijst de vraag of een situatie denkbaar is waarbij deze structuur niet aan de main benefit test voldoet. Geen van de aanwezigen kan een structuur bedenken waarbij wel voldaan is aan wezenskenmerk A2, maar niet aan de main benefit test. A3 (gestandaardiseerd advies) is ook een opmerkelijk wezenskenmerk en betreft het gebruik van gestandaardiseerde documenten. Enkele aanwezigen menen dat hieronder veel gevallen kunnen worden geschaard, maar de meerderheid is van mening dat hieronder juist zeer weinig gemeld zal worden. De meeste fiscale advisering vereist immers nog steeds maatwerk. Ervaringen uit het Verenigd Koninkrijk, waar soortgelijke wetgeving al reeds langere tijd van kracht is, ondersteunt het laatstgenoemde standpunt.

Met betrekking tot wezenskenmerk B1 wordt direct opgemerkt dat Nederlandse wetgeving in veel gevallen deze constructies zeer onaantrekkelijk maakt, waardoor de verwachting is dat ze niet veel tot melding zullen leiden. Belangrijk aandachtspunt hierbij is dat het wezenskenmerk breder is dan het Nederlandse artikel 20a Wet Vpb 1969. Zo zullen ook situaties meldingsplichtig worden waarbij het uiteindelijk belang niet verandert, waar de wijziging van het uiteindelijk belang onder de Nederlandse bepaling juist een voorwaarde is. Daarmee is het wezenskenmerk breed, en heeft het de main benefit test als enige beperking.

Korving verwacht dat wezenskenmerk B2, samen met E3, zal leiden tot de meeste meldingen. Het omzetten van inkomensstromen in andere inkomensstromen die lager belast zijn, gebeurt veelvuldig. De voorbeelden die worden genoemd worden door de groep soms als niet fiscaal agressief bestempeld, maar vallen mogelijk wel onder het wezenskenmerk en voldoen aan de main benefit test, en zijn daarmee meldingsplichtig. Gedacht kan worden aan het terugbetalen van agio in plaats van het uitkeren van winst, het omzetten van vreemd vermogen in eigen vermogen, en het onderbrengen van lucratieve belangen in box 2. Kunstmatigheid of de mate van agressie van de fiscale constructie is immers geen criterium om onder de meldingsplicht uit te komen. De groep was van mening dat men er goed aan zou doen bij twijfel wél te melden.

Bij de wezenskenmerken van C (aftrekbare betalingen aan groepsvennootschappen) die moeten voldoen aan de main benefit test was opnieuw sprake van een grote hoeveelheid vragen die nog niet beantwoord kunnen worden. De groep sprak de wens uit dat deze in de door de staatssecretaris aangekondigde leidraad aan bod zouden komen. Zo is het bijvoorbeeld niet duidelijk of 'deemed payments' ook onder wezenskenmerk C1(b)i kunnen vallen, hoewel het verwachte antwoord bevestigend zal luiden. Ook het antwoord op de vraag wie kwalificeert als ontvanger van de betaling indien een aftrekbare betaling wordt gedaan aan een 'reverse hybrid' blijft vooralsnog onbeantwoord. Daarnaast is onduidelijk wat moet worden verstaan onder een fiscaal gunstregime. Getracht wordt hierop een eenduidig antwoord te formuleren, maar dat blijkt niet mogelijk. Hoewel de voor de hand liggende opties, als de innovatiebox en het tonnageregime, als zodanig erkend worden, blijft het moeilijk om het begrip in meer algemene zin te definiëren.

5. De overige wezenskenmerken

De eerste dag werd afgesloten door mr. G. van der Poel¹⁰. Zijn presentatie ging over de overige wezenskenmerken. De wezenskenmerken zonder main benefit test kunnen in drie categorieën worden ingedeeld:

1. wezenskenmerken in relatie tot grensoverschrijdende transacties;
2. wezenskenmerken met betrekking tot automatische uitwisselingen van informatie en beneficial ownership.
3. Wezenskenmerken met betrekking tot transfer pricing.

Het wezenskenmerk dat betrekking heeft op grensoverschrijdende transacties is bijvoorbeeld van toepassing als één van de deelnemers aan de transactie geen fiscale woonplaats heeft. Hetzelfde geldt wanneer één van de deelnemers aan de transactie is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. Het is niet duidelijk wanneer moet worden getoetst of het desbetreffende land op die lijst staat. Het gebeurt namelijk nog wel eens dat landen van die lijst worden verwijderd. Moet dit als de transactie wordt uitgevoerd, als deze gereed is voor implementatie (moment van melding dus) of op een ander moment? De meerderheid van de vergadering was van mening dat dit gemeld moet worden op het moment dat het advies gereed is voor implementatie. Bij melding dus.

Een andere casus die werd besproken is die van een Cayman LP die een lening verstrekt aan een Nederlandse BV die met de gelden een targetvennootschap koopt. In principe is dit een meldingswaardige transactie omdat de Kaaimaneilanden op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden staan. In het voorbeeld is de rente mogelijk niet aftrekbaar onder artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting. Het is niet duidelijk of het daardoor nog steeds een meldingswaardige transactie is.

Verder is ook niet helemaal duidelijk of door moet worden gekeken naar fiscale ontvanger van het inkomen of dat een meer economische benadering moet worden gevolgd.

Onder de categorie wezenskenmerken in relatie tot grensoverschrijdende transacties is het laatste voorbeeld dat wordt besproken de informele kapitaalstorting. Valt die mogelijk onder wezenskenmerk C4? In het voorbeeld handelen twee zustervenootschappen 'lager in de structuur' onzakelijk waardoor transfer pricing correcties plaatsvinden. Stel dat in Nederland een verkapt dividend wordt onderkend dat in het aandeelhoudersland niet als inkomen wordt herkend. Is dit een meldingswaardige transactie? De vergadering leek verdeeld.

Het tweede type wezenskenmerk betreft automatische uitwisseling van informatie. In de richtlijn staat:

"An arrangement which may have the effect of undermining the reporting obligation under the laws implementing Union legislation or any equivalent agreements on the automatic exchange of Financial Account information, including agreements with third countries, or which takes advantage of the absence of such legislation or agreements."

Voornamelijk de woorden "may have the effect of" zorgen voor onduidelijkheid. Buiten twijfel is dat een advies dat is gericht op het voorkomen van een CRS rapportage meldingswaardig is. Niet duidelijk is de casus waarbij een familieadvies inwint over de bedrijfsoverdracht waarbij de belastingadviseur aanraadt om een STAK te gebruiken. De STAK heeft tot doel dat de kinderen die betrokken zijn bij de bedrijfsoverdracht bijvoorbeeld niet alle reserves aan zichzelf uit kunnen keren waardoor de continuïteit van het bedrijf mogelijk in gevaar zou kunnen komen. Waarschijnlijk onbewust zou dit advies tot gevolg kunnen hebben dat als een van de kinderen in het buitenland woont daardoor geen CRS-verplichting meer is. Dit valt letterlijk onder de richtlijn, maar was waarschijnlijk niet de bedoeling. Het zelfde geldt mogelijk voor de buitenlandse managers die aandelen in hun werkgever (laten) certificeren middels een STAK.

¹⁰ Mr. G. van der Poel is werkzaam bij Loyens & Loeff N.V..

Overigens merkte de vergadering op dat in de toelichting van de OECD is opmerkt dat sprake moet zijn van het ondermijnen van de CRS-verplichtingen. Als dat oogmerk ontbreekt, zou de constructie niet bedoeld zijn om de verplichtingen te ondermijnen en dus niet meldingsplichtig zijn.¹¹

Dan is er nog de categorie die betrekking heeft op transfer pricing. Tijdens de conferentie werd gediscussieerd over de vraag wat een unilaterale safe harbour is. De richtlijn kent de volgende tekst:

"An arrangement which involves the use of unilateral safe harbour rules."

Brazilië kent bijvoorbeeld geen uitgebreide transfer pricing regels maar hanteert in sommige gevallen een 'fixed margin'. Is dit een meldingswaardige transactie? De vergadering was van mening dat dit wezenskenmerk niet gericht lijkt op landen waar transfer pricing regels ontbreken, maar eerder een lening waarbij in het land van de schuldenaar, de zakelijkheid van de rente bij een bepaald percentage een gegeven is.

Tot slot werd opgemerkt dat wezenskenmerk E3, het overdragen van vermogensbestanddelen, een opmerkelijke is. Dit is in veel gevallen niet eens 'tax planning' maar een commerciële beslissing.

6. Het meldingsproces

De tweede dag startte met inleider mr. J.A.R. van Eijsden.¹² In deze inleiding stonden het meldingsproces en de intermediair centraal. Bij het toerekenen van kennis aan het kantoor / de maatschap / de belastingadviseur is belangrijk vast te stellen wie de intermediair is. De memorie van toelichting sluit op dit moment aan bij het kantoor als intermediair. Onduidelijk is evenwel hoe het kantoor kan worden afgebakend. Sommige kantoren hebben de "tax" en "legal" afdelingen gesplitst in afzonderlijke entiteiten. Dit zou kunnen betekenen dat, indien beide afdelingen betrokken zijn, beide afdelingen moeten melden. Dit hoeft uiteraard vanwege de ontheffingsregeling niet tot een dubbele melding leiden, maar het is nog onduidelijk hoe hiermee precies moet worden omgegaan.

De meerderheid van de groep is van mening dat aangesloten moet worden bij de materiële werkelijkheid, niet de formele. Een voorbeeld hiervan is dat op basis van een engagementletter met een klant kantoor 1 van belastingadviesorganisatie X de opdrachtnemer is, terwijl kantoor 2 van dezelfde belastingadviesorganisatie de opdrachten uitvoert (bijvoorbeeld in een grensoverschrijdende situatie). Het is dan wenselijk dat kantoor 2 als meldingsplichtige wordt aangemerkt, omdat dit kantoor de betreffende klant adviseert en eventueel assisteert bij de implementatie van de grensoverschrijdende meldingsplichtige constructie.

Een ander probleem van de kantoorbenadering heeft te maken met kennistoerekening binnen het kantoor. Een sprekend voorbeeld is een situatie waarin de betrokken adviseur geen kennis heeft van CRS en onbewust wezenskenmerk D1 triggert. De adviseur meldt vervolgens niet, terwijl als de constructie aan een CRS specialist binnen het kantoor was voorgelegd, wél was gemeld. Ook in de bancaire wereld kan het probleem van kennistoerekening spelen. Een bij een bank werkzame front-officemedewerker zonder kennis van Mandatory Disclosure kan onbewust een constructie adviseren waarbij sprake is van een meldingsplicht. Heeft het kantoor in deze situaties dan toch een meldingsplicht, ervan uitgaande dat deze kennis elders in de organisatie wel aanwezig is?

Ook loan staff en de foreign desks passeren de revue. Hierbij lijkt in de memorie van toelichting nog steeds sprake te zijn van de kantoorbenadering. Dit betekent dat het kantoor waarbij de medewerkers in dienst zijn, meldingsplichtig is. Dit kan lastige situaties opleveren. Bijvoorbeeld wanneer (bij loan staff) de werknemer full time, fysiek werkzaam is bij de klant. Het kantoor blijft meldingsplichtig terwijl het kantoor over weinig informatie beschikt; de werknemer voert in opdracht van de klant werkzaamheden uit, waarbij de klant (meestal) ook de scope bepaalt. Opnieuw komt de wens naar voren om als relevante belastingplichtige de structuur te kunnen melden, omdat deze over veel informatie beschikt. Vanuit de informatiepositie bezien is dat uiteraard ook een logische gedachtegang, maar opgemerkt wordt dat een politiek

¹¹ Tijdens het vervolg van de parlementaire behandeling is dit standpunt bevestigd.

¹² Mr. J.A.R. van Eijsden is werkzaam bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP.

besluitvormingsproces voorafgegaan is aan de richtlijn. Het ging juist om de rol van de intermediair, de relevante belastingplichtige is minder relevant voor de meldingsplicht.

Tot slot is de meldingsplicht voor werknemers die voor een foreign desk werken ook niet altijd gelukkig. Zij zullen veelal meldingsplichtig zijn vanwege het feit dat zij ingeschreven zijn bij een beroepsorganisatie, maar werken onder de verantwoordelijkheid van een buitenlandse partner. De overige werknemers zijn aldaar ook niet intermediair, maar deze werknemers wel.

Een belangrijke beperking van de meldingsplicht vindt zijn oorsprong in de ontheffingsregeling. In beginsel ontvangt de melder een referentienummer. Dit is een Europees nummer, zodat de intermediair dit nummer ook met de buitenlandse intermediairs kan delen. Of de Nederlandse Belastingdienst aan de melder een document zal verstrekken waaruit blijkt welke gegevens aan de Belastingdienst zijn verstrekt, is nog niet duidelijk. Als dit het geval is, dan kan dit document door de intermediair worden gedeeld met andere intermediairs. Het is niet duidelijk of andere landen ook dergelijke documenten zullen verstrekken; bovendien kunnen deze documenten per land verschillen. Zonder de aanwezigheid van zo'n document is nog niet duidelijk in hoeverre een andere intermediair mag vertrouwen op de juistheid en volledigheid van de melding. Het lijkt erop dat elke intermediair zelf de juistheid en volledigheid van de melding dient te controleren, en, indien niet volledig is gemeld, de ontbrekende gegevens moet aanvullen of separaat een volledige melding moet doen.

Tot slot werd gesproken over de vraag of de definitie van intermediair in Nederland niet te beperkt is nu een Nederlands hoofdhuis met een buitenlandse vaste inrichting die het advies geeft niet als intermediair wordt aangemerkt, terwijl dat volgens de tekst van de richtlijn wel mogelijk is.

7. Rechtsvergelijking

De vrijdagochtend werd vervolgd met een presentatie van mw. R. Enache.¹³ Haar inleiding stond in het teken van de implementatie van de richtlijn door andere landen. De meeste landen zijn nog druk bezig met het parlementaire proces en nog veel is niet definitief. Opvallend blijft het feit dat de Europese commissie de richtlijn heeft gepubliceerd zonder nadere toelichting. Juist omdat nog veel onduidelijk is, was een meer behulpzame houding van de commissie gewenst. Het Europese parlement houdt wel een meer actieve houding aan ten opzichte van DAC 6. Zo wens het parlement een openbare lijst waarop alle uitgedeelde boetes worden geplaatst. Daarnaast wenst het parlement ook een uitbreiding van de richtlijn in de vorm van het verplicht melden van binnenlandse constructies. Over deze twee punten is verder niets definitief.

Uit een eerste beschouwing van de verschillende implementaties blijkt dat de meeste landen de richtlijn op een wijze implementeren die zeer dichtbij de tekst van de richtlijn blijft. Slecht enkele landen hebben duidelijk een andere weg gekozen; Polen en Portugal zijn hier een voorbeeld van.

Op een aantal specifieke punten bestaan grote verschillen tussen de lidstaten:

- **Hoogte boete**
De meeste landen hanteren een boete van (zeer) ruim onder een ton. Enkel Polen, het VK, Nederland en Denemarken hanteren een boete van 4 ton of meer. De richtlijntekst biedt overigens veel ruimte op dit punt, omdat geen concreet bedrag wordt voorgeschreven.
- **Verschoningsrecht**
Hierbij zijn verschillende mogelijkheden beschikbaar. De meeste landen hanteren, net als Nederland, enkel het wettelijke verschoningsrecht. Andere landen zijn nog strenger (Frankrijk, Duitsland en Luxemburg) aangezien zij ook de verschoningsgerechtigden toch beperkt laten melden. Ook ruimere interpretaties zijn mogelijk. Verschillende landen accepteren ook het informele of afgeleide verschoningsrecht. Tot slot hebben sommige landen ook gekozen om bij marktklare constructies in het geheel geen verschoningsrecht te accepteren.
- **Wezenskenmerk C.1(b)(i)**
Het nul- of bijna-nultarief wordt door sommige landen anders uitgelegd. Zo ziet Duitsland een tarief lager dan 4% als een bijna-nultarief, bij Polen is dit zelfs 5%.
- **Wezenskenmerk E**
Portugal hanteert als criterium dat safe harbour rules spelen wanneer een regeling geldt die niet voorkomt in de TP Guidelines. Het VK hanteert een vergelijkbare regeling omdat daar alle regimes die afwijken van de TP Guidelines meldingsplichtig zijn. Spanje verengt de regeling dan weer: als een ruling is overeengekomen, is dat een niet meldingsplichtige TP-constructie.

¹³ Mw. R. Enache is werkzaam bij Meijbrug & Co.

- **Belastingvoordeel**
Sommige landen hebben ervoor gekozen om alle voordelen die opkomen waar dan ook ter wereld te laten kwalificeren (zoals Nederland), Cyprus beperkt dit tot enkel voordelen in EU lidstaten.

8. Formeelrechtelijke aspecten

Dr. mr. M.M. Kors¹⁴ besprak in haar presentatie een aantal formeelrechtelijke aspecten. Allereerst is het opvallend dat er in de preambule is opgemerkt dat de richtlijn is gericht tegen ontduiking en ontwijking, terwijl er in het Nederlandse wetsvoorstel en de parlementaire geschiedenis amper iets over ontduiking is terug te vinden. Waar ligt eigenlijk het verschil tussen (strafbare) ontduiking en (niet strafbare) ontwijking? Hoe dan ook, het ligt in de verwachting dat meldenswaardige constructies van NOB-kantoren niet onder ontduiking zullen vallen. En ook is het onwaarschijnlijk dat personen die wel bewust meewerken aan belastingontduiking netjes hun constructie zullen melden.

Als niet of onvolledig wordt gemeld kan daarvoor een bestuurlijke boete worden opgelegd van maximaal €830.000 of zelfs strafrechtelijke vervolging worden ingesteld. Het is echter de vraag of die hoge boete vaak kan worden opgelegd, gezien de vele open normen. Zowel ten aanzien van de vraag op wie de verplichting rust om te melden als ten aanzien van de vraag welke structuren moeten worden gemeld is veel onduidelijkheid. Tot een strafrechtelijke vervolging of een bestuurlijke boete komt het dan niet snel.

Bovendien heeft minister Grapperhaus (hoewel in zijn hoedanigheid van wetgever) in zijn brief aan de Tweede Kamer van 18 april 2019 laten weten dat voor wat betreft de maximale hoogte van boetes in het bestuursrecht zal worden aangesloten bij de maximale boete in het strafrecht voor hetzelfde vergrijp. Die laatstgenoemde boete is in dit geval aanmerkelijk lager. Het is opmerkelijk dat daar in de conceptwetgeving ter implementatie van de DAC 6 richtlijn geen rekening mee is gehouden.

Verder werd de positie van het pleitbare standpunt besproken. Tot nu toe vond dit leerstuk alleen toepassing in het materiële belastingrecht. Hoewel het dus niet vanzelfsprekend is, blijkt toch uit de Memorie van Toelichting en uit de voorgenomen aansluiting bij het BBBB dat het de bedoeling is dat het pleitbare standpunt ook gaat gelden voor de vraag of er al dan niet gemeld dient te worden. Door de vele open normen zal waarschijnlijk snel aan een pleitbaar standpunt worden toegekomen en daardoor lijken de mogelijkheden beperkt om wegens het niet of onjuist melden een boete op te leggen of strafrechtelijk te vervolgen.

Tot slot werden twee vragen besproken in verband met het "nemo tenetur" beginsel (het beginsel dat niemand is gehouden bewijs tegen zichzelf aan te leveren). In de eerste plaats is het de vraag of het nemo tenetur beginsel tot gevolg kan hebben dat een constructie überhaupt niet hoeft te worden gemeld. Naar de mening van Kors kan een melding, nu die ten behoeve van de belastingheffing plaatsvindt, niet achterwege blijven met een beroep op het nemo tenetur beginsel. Dit volgt uit rechtspraak van het EHRM (in het bijzonder het arrest *Allen vs. Het Verenigd Koninkrijk*) en van de (belastingkamer en civiele kamer van de) Hoge Raad.

In de tweede plaats kan de vraag worden gesteld of de informatie die wél op basis van de meldplicht is verstrekt, niet mag worden gebruikt voor de onderbouwing van een mogelijke medepleegboete aan de belastingadviseur. Naar de mening van Kors volgt uit rechtspraak van het EHRM (het eerdergenoemde arrest *Allen vs. Het Verenigd Koninkrijk*) dat in de meeste gevallen - de gevallen waarin de informatie is verstrekt vóór de implementatie van de constructie en daarmee vóór het opzettelijk doen van de onpleitbaar onjuiste aangifte en daarmee dus vóór het plegen van het beboetbare of strafbare feit - de verstrekte informatie ook voor de onderbouwing van de criminal charge mag worden gebruikt.

9. Formeelrechtelijke aspecten

¹⁴ Dr. Mr. M.M. Kors is werkzaam als contactambtenaar bij de Belastingdienst/grote ondernemingen.

In zijn tweede presentatie van de conferentie belichtte mr. J.A.R. van Eijsden¹⁵ kort enkele formeelrechtelijke aspecten, te weten:

- Nieuw feit
- Verschoningsrecht
- Rechtsbescherming

Omwille van de tijd werd besloten om vooral te focussen op het leerstuk nieuw feit. De inspecteur wordt geacht niet op de hoogte zijn van de grensoverschrijdende constructies die zijn gemeld. Dit terwijl het naar de mening van sommige aanwezigen relatief eenvoudig moet zijn om gegevens op te slaan in een database waaruit medewerkers van de Belastingdienst relevante informatie kunnen onttrekken.

Door de keuze van Nederland om het verschoningsrecht voor advocaten te eerbiedigen verschuift in voorkomende gevallen de meldplicht naar de relevante belastingplichtige. In dergelijke gevallen is er wel een boetemogelijkheid voor de intermediair die zich op zijn verschoningsrecht beroept maar dit niet meldt bij een andere intermediair of de relevante belastingplichtige. Overigens bestaat er geen onderzoeksplicht voor de intermediair die zich op zijn verschoningsrecht beroept als hij geen weet heeft van aanwezigheid van andere intermediairs.

Door het verschoningsrecht wordt een ongelijk speelveld gecreëerd tussen fiscaal advocaten en belastingadviseurs.

10. Toezicht, handhaving en praktische aspecten

De laatste presentatie werd verzorgd door mr. W.J.D. Gohres¹⁶ en mw. mr. C. Smid.¹⁷

Smid trapte af met de bespreking van de wettelijke grondslag van het zogenaamde WIB-onderzoek en ging ook in op de bevoegdheden van de Minister en de mogelijkheden voor handhaving, desnoods door middel van het civiel kort geding. Daarbij kwam ook de rechtsbescherming ter sprake waarbij werd opgemerkt dat niet de belastingrechter maar de algemene bestuursrechter bevoegd is inzake de WIB.

Zoals eerder opgemerkt tijdens de conferentie is de invulling van het toezicht en handhaving op dit moment nog niet helemaal rond; bij de Belastingdienst wordt een team ingesteld voor het uitdenken hiervan en de landelijke coördinatie. Dit team zal ook toegang hebben tot de meldingen uit Brussel. In dat verband was Smid benieuwd naar de visie van de potentiële meldingsplichtigen op het op juiste wijze integreren van de verplichtingen uit hoofde van mandatory disclosure in hun administratie.

Gohres besprak daarop onder meer de verschillende manieren waarop kantoren om gaan met de verplichtingen die de richtlijn schept. De eenpitter zal dat op een andere manier doen dan een netwerkfirma. In de praktijk worden classrooms, webinars, e-learning modules etc. georganiseerd. In een grote organisatie is het belangrijk om 'awareness' te creëren. De kracht van herhaling moet hierbij niet worden onderschat.

Het is te overwegen de modelopdrachtovereenkomst van het kantoor aan te passen, zodat de client ervan op de hoogte is dat het advieskantoor zal melden als de wet daartoe verplicht. Omdat het een wettelijke verplichting is, is het niet noodzakelijk om dit in de algemene voorwaarden op te nemen. Ook eventuele aansprakelijkheid is daarbij een aandachtspunt. De aansprakelijkheid van de adviseur die meldt, wordt in elk geval niet op basis van het huidige wetsvoorstel afgedekt. Daarbij is het ook van belang om intern af te spreken wie verantwoordelijk is voor de melding.

Daarnaast is opvallend dat niet alle aanwezigen hetzelfde denken over de manier waarop over DAC6 dient te worden gecommuniceerd met cliënten. Wordt de cliënt slechts geïnformeerd over het

¹⁵ Mr. J.A.R. van Eijsden is werkzaam bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP.

¹⁶ Mr. W.J.D. Gohres is werkzaam bij pwc.

¹⁷ Mw. mr. C. Smid is werkzaam bij de belastingdienst.

feit dat zal worden gemeld of staat de intermediair open voor een dialoog om te bespreken of een bepaald advies meldingswaardig is of niet? Uiteindelijk is de meerderheid van de vergadering het erover eens dat enige dialoog met de cliënt op zijn plaats is maar dat de beslissing uiteindelijk bij de intermediair dient te liggen, omdat de wettelijke verplichting op hem rust.

Verder werd de positie van de hulpintermediair besproken. Het zal in voorkomende gevallen lastig zijn om te beoordelen wanneer de hulpintermediair moet melden. Het kan helpen om daarover duidelijke afspraken te maken. De hulpintermediair hoeft overigens niet méér onderzoek te doen naar de constructie dan hem al bekend is of bekend zou moeten zijn voor het uitvoeren van zijn werkzaamheden.

Tot slot wisselde de vergadering van gedachten over de kwestie hoe de verschillende kantoren omgaan met het verzamelen van meldingswaardige adviezen. Een aantal voorbeelden:

- Bespreken in het vaktechnisch overleg
- Verplichte vraag bij het aanmelden van een nieuwe cliënt in het client relation management systeem (vergelijk het Wwft cliëntonderzoek)
- Speciale mailbox
- Database met adviezen
- Koppelen aan declaraties

11. Slot

Na twee intensieve dagen wordt de conferentie door Douma afgesloten. Douma kijkt tevreden terug op de afgelopen twee dagen. Hij had, en met hem velen, niet verwacht dat deze twee dagen zo interactief en interessant konden worden. Mandatory Disclosure lijkt aanvankelijk niet het meest spraakmakende onderwerp, maar de twee dagen vlogen voorbij en voor elke presentatie en de daarop volgende discussie bleek onvoldoende tijd ingeruimd te zijn. Ook de deelnemers zijn positief over de conferentie en waardeerden het open gesprek dat gevoerd is tussen de Belastingdienst en de advieskantoren.