



Universiteit
Leiden
The Netherlands

De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse

Huiskers-Stoop, E.A.M.; Nieuweboer, M.; Breuer, A.C.

Citation

Huiskers-Stoop, E. A. M., Nieuweboer, M., & Breuer, A. C. (2020). De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse. *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht*, 2020(167), 29-59. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/87222>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/87222>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse

TFO 2020/167.1

1. De strijd tegen agressieve internationale fiscale planningsstructuren

Nog voordat de strijd tegen agressieve internationale fiscale planningsstructuren in alle hevigheid losbarstte, hadden de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk al verplichte 'early warning'-regels in hun fiscale systemen opgenomen.² Deze systemen hadden als doel om gaten in de eigen wetgeving te identificeren, zodra deze werden benut, en deze gaten te dichten. Enkele andere landen richtten hun aandacht op vrijwillige en actuele informatieverstrekking, zoals horizontaal belastingtoezicht en varianten daarop.³ Hoewel de twee systemen evident van elkaar verschillen zijn er overeenkomsten te vinden in de doelstellingen: zowel verplichte bekendmaking als horizontaal toezicht hebben tot doel om fiscale risico's vroegtijdig te identificeren en uiteindelijk de compliance van belastingplichtigen te vergroten.

Zowel het vroegtijdig identificeren van fiscale risico's als het vergroten van de fiscale compliance komen tot uitdrukking in drie onderscheiden functies van een systeem van verplichte bekendmaking van fiscale structuren: de terugkoppelingsfunctie, de aanslagondersteunende (opsporings)functie en de afschrikwekkende werking. Inlichtingen over de wijze waarop (agressieve) fiscale structuren gebruik maken van de tekortkomingen van het fiscale stelsel en de schaal waarop dit gebeurt, stellen de wetgever in staat reeds vroegtijdig de urgentie van maatregelen te bepalen en een antwoord daarop te formuleren.⁴ Naarmate belastingstructuren zich over meer jurisdicties uitspreiden is het lastiger voor lokale belastingautoriteiten om dit tijdig naar de wetgever terug te koppelen.⁵ De opsporing van fiscale structuren vereist informatie die veelal alleen bij de individuele belastingplichtigen ver-

cregen kan worden. De huidige controlemiddelen vereisen veel inspanning om patronen in belastingontwijken- de constructies op te merken. Bovendien is er een tijdsvertraging: de constructies zijn uitgevoerd, verwerkt in de aangifte en worden pas opgespoord na controle daarvan.⁶ Daarnaast is het *a priori* onzeker of de inzet van de schaarse controlecapaciteit tot resultaten zal leiden. Dit is inefficiënt voor belastingautoriteiten, maar ook voor belastingplichtigen die zich geconfronteerd zien met kosten voor controles die onnodig blijken te zijn.⁷ De terugkoppelings- en opsporingsfunctie hebben als gevolg dat belastingplichtigen terughoudend zullen zijn ten aanzien van het gebruik van ongewenste fiscale structuren.⁸ Als zij verwachten dat de structuur zal worden bestreden door de Belastingdienst of de wet zal worden gewijzigd, zal de verwachte levensduur en dus de verwachte opbrengst ervan beperkt zijn.⁹

Actiepunt 12 van het OESO-project inzake de grondslaguitholling en winstverschuiving (BEPS) doet aanbevelingen aan lidstaten die overwegen een systeem van Mandatory Disclosure in te voeren.¹⁰ De uit BEPS Action 12 gevolgde voorstellen zijn echter vrijblijvend van aard. Naar aanleiding van de voorstellen en onder meer de publicatie van de Panama Papers in 2015,¹¹ heeft de Europese Commissie (EC) in 2018 de handschoen steviger opgepakt en de EU Mandatory Disclosure-richtlijn (MDR)

1 Mr. dr. E.A.M. Huiskers-Stoop is universitair docent formeel belastingrecht aan de Universiteit Leiden, drs. M. Nieuweboer is belastingadviseur en docent internationaal en Europees belastingrecht aan de Universiteit Leiden, mr. dr. A.C. Breuer is advocaat en universitair docent Europees en formeel belastingrecht aan de Universiteit Leiden.

2 Zie onder meer J.A. Booij, 'Mandatory Disclosure: wat kunnen we daarvan verwachten?', TFB 2017/05-01 o.v.n. HMRC, *Strengthening Tax Avoidance Sanctions and Deterrents: Summary of response*, 5 december 2016, p. 1.

3 Zie bijv. OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced relationship to co-operative compliance*, www.oecd.org/ctp/administration/Co-operative-Compliance-Preliminary.pdf.

4 Terugwerkende kracht van fiscale wetgeving is in de regel niet mogelijk, zodat wetsreparatie uitsluitend gevolgen heeft voor toekomstige gevallen. Belastingplichtigen die reeds van de tekortkoming hebben geprofiteerd blijven in dat geval buiten schot.

5 Veelvuldige ingrepen in het fiscale systeem kunnen leiden tot instabiliteit van de wetgeving. Naast algemene en specifieke antimisbruikregels kunnen regels zelfs zo gedetailleerd worden, dat gesproken kan worden over individuele antimisbruikregels. Een systeem van verplichte bekendmaking vergroot het risico op reactieve wetgeving: uitgebreide en complexe wetten en regels, eenzijdig gericht op de belangen van de belastingautoriteiten.

6 Met behulp van de aangifteplicht en de informatieplicht verkrijgen de fiscale autoriteiten informatie pas (lang) nadat transacties en structuren zijn opgezet en hun effect hebben doen gelden. Bij de aangifteplicht verkrijgt de Belastingdienst uitsluitend informatie over vooraf gestelde vragen en de informatieplicht ex art. 47 AWR geldt uitsluitend na een inlichtingenverzoek van de inspecteur.

7 Het omgekeerde geldt ook: als controlecapaciteit uitsluitend wordt ingezet bij belastingplichtigen waarvoor een melding is gedaan, is dit uitsluitend efficiënt in de veronderstelling dat de belastingplichtigen waarvoor geen melding is gedaan altijd juist aangifte doen.

8 Ten aanzien van de door het Verenigd Koninkrijk in 2004 ingevoerde meldingsplicht: Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS) wordt in de literatuur opgemerkt dat de eerste indruk is dat deze succesvol is geweest bij het terugdringen van marktklare constructies (waarop de DOTAS voornamelijk is gericht). P. Baker, 'The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes', *Intertax* vol. 43, nr. 1, p. 87.

9 Ondanks het anekdotische bewijs in de vorige voetnoot is het effect op gedragsverandering overigens betwistbaar. Belastingplichtigen die zich met fiscale structuren bezighouden zullen veronderstellen dat de structuur onopgemerkt blijft. Als deze niettemin opgemerkt wordt, zullen zij er vanuit gaan dat dit niet bestreden wordt, en als het bestreden wordt, dat de structuur in rechte aanvaardbaar is. Tot slot zullen zij menen dat zij zich binnen doel en strekking van de belastingwet begeven, zodat wetswijziging – laat staan een problematische wijziging met terugwerkende kracht – niet aan de orde is.

10 OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing: Paris 2015.

11 De Lux Leaks (2014), Swiss Leaks (2015), Panama Papers (2016) en de Paradise Papers (2016) zijn publicaties uit het onderzoek van het International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ), zie www.icij.org.

ingevoerd.¹² Op initiatief van de OESO¹³ is de fiscale meldingsplicht aangevuld met de meldingsplicht van structuren die kunnen leiden tot anonimisering van vermogen en het ontlopen van financiële rapportageverplichtingen.¹⁴ Bovendien moeten de Europese lidstaten alle meldingen automatisch met elkaar uitwisselen. Het Nederlandse implementatiewetsvoorstel is op 11 juli 2019 bij de Tweede Kamer ingediend en op 17 december 2019 door de Eerste Kamer aangenomen.¹⁵ De wet treedt in werking op 1 juli 2020.

In dit themanummer beschrijven wij de MDR en de implementatie daarvan in de Nederlandse wetgeving en het uitvoeringsproces. Daarnaast signaleren wij aandachtspunten en proberen deze zoveel mogelijk te adresseren. Onze probleemstelling luidt als volgt:

“Hoe is de Mandatory Disclosure Richtlijn ingebed in de Nederlandse rechtsorde, welke aandachtspunten levert de implementatie op in het licht van de rechtszekerheid, rechtsbescherming, privacy en de bescherming van persoonsgegevens en hoe kunnen die worden geadresseerd?”

Daartoe beschrijven wij eerst de MDR in hoofdlijnen (hoofdstuk 2), waarna de Nederlandse implementatie in het fiscaal wettelijk systeem (hoofdstuk 3) en in het uitvoeringsproces (hoofdstuk 4) uitgebreid aan de orde komen. In hoofdstuk 5 geven wij een kritische analyse in het licht van de algemene rechtsbeschermings- en rechtszekerheidsgedachte van meldingsplichtigen evenals het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens. Concreet toetsen wij:

- of de toegang tot de rechter en de mogelijkheden die de rechter heeft om de implementatiewetgeving c.q. de MDR te toetsen voldoen aan Unierechtelijke regelgeving en beginselen;
- in hoeverre er sprake is van een schending van het rechtszekerheidsbeginsel en de daaruit afgeleide beginselen, gelet op de terugwerkende kracht van de richtlijn, de (hoogte van de) boete en de introductie van een ‘nieuw feit-uitzondering’;
- of het recht op privacy en gegevensbescherming zoals neergelegd in art. 8 EVRM en in de AVG voldoende gewaarborgd worden.

Voor de beantwoording van de probleemstelling maken wij vooral gebruik van de MDR, de Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende con-

structies (hierna: Implementatiewet)¹⁶ en de nadere toelichting daarop, de parlementaire stukken in het kader van de behandeling van het implementatiewetsvoorstel door de Tweede en de Eerste Kamer, het Uitvoeringsbesluit bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (UB WIB) en relevante (wetenschappelijke) artikelen. Wij maken geen internationale rechtsvergelijking, maar zullen daar waar interessante verschillen tussen bepaalde lidstaten te constateren zijn, een opmerking maken. Wij onderzoeken de probleemstelling aan de hand van de volgende vier deelvragen:

1. Hoe is de MDR op hoofdlijnen vormgegeven (hoofdstuk 2)?
2. Hoe is de MDR ingebed in het Nederlandse fiscaal wettelijke systeem (hoofdstuk 3)?
3. Hoe is de MDR ingebed in het Nederlandse fiscale uitvoeringsproces (hoofdstuk 4)?
4. Hoe kunnen enkele in het licht van de rechtsbescherming, rechtszekerheid, privacy en de bescherming van persoonsgegevens gesignaleerde aandachtspunten worden geadresseerd (hoofdstuk 5)?

Wij beantwoorden de deelvragen in hoofdstuk 6. Het doel van ons onderzoek is het in kaart brengen van de implementatie van de MDR in onze nationale wetgeving en het belang daarvan is gelegen in de ontwikkeling van inzichten in het functioneren van het Nederlandse belastingtoezicht in de rechtspraktijk. De MDR voegt de bekendmakingsverplichting toe aan de bestaande Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen. Artikelverwijzingen in deze bijdrage verwijzen naar de artikelen in de Nederlandse taalversie van Richtlijn 2011/16/EU, na de wijzigingen van de MDR. Deze bijdrage is inhoudelijk bijgewerkt tot en met de stemming in de Eerste Kamer op 17 december 2019.¹⁷

2. De Mandatory Disclosure Richtlijn

2.1. DAC6 in het licht van de andere DACs

Door uitholling van de belastinggrondslag en het verschuiven van winsten naar laagbelaste jurisdicties lopen landen belastingopbrengsten mis.¹⁸ Op 5 oktober 2015 heeft de OESO het rapport Mandatory Disclosure Rules gepubliceerd, waarin aanbevelingen worden gedaan voor een verplichte melding van agressieve belastingconstructies.¹⁹ Mede op basis van de aanbevelingen van het OESO BEPS Action 12 final report publiceerde de EC op 21 juni 2017 een voorstel tot wijziging van de Bijstandsrichtlijn

12 Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van de Richtlijn 2011/16/EU wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (EU Mandatory Disclosure-richtlijn 2018), *PbEU* 2018, L 139 (ook wel DAC6 genoemd).

13 OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, Parijs: OECD 2018.

14 Anonimisering van het vermogen betekent het zodanig structureren van vermogen dat de uiteindelijk begunstigten daarvan niet-identificeerbaar zijn. Met financiële rapportageverplichtingen wordt bedoeld op de door de OESO ontwikkelde Common Reporting Standard en de verplichtingen die voortvloeien uit de Richtlijn 2014/107/EU inzake de rapportage en due diligence-regels voor inlichtingen over financiële rekeningen.

15 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 2 en *Kamerstukken I* 2019/20, 35255, nr. 14.

16 Wet 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), zoals aangenomen door de Eerste Kamer op 17 december 2019 en op 27 december 2019 gepubliceerd in *Stb.* 2019,509.

17 *Kamerstukken I* 2019/20, 35255, nr. 14.

18 Zie tevens C. Bruijsten, ‘Mandatory disclosure en het notariaat’, *FBN* 2018/7-8-34, par. 2.

19 OESO BEPS Project Action 12, final report; Mandatory Disclosure Rules; ‘Rapport BEPS Actiepunt 12: “Mandatory Disclosure Rules”’, *NTRF* 2015/2730, met commentaar van De Wilde.

– Richtlijn 2011/16/EU²⁰ – waarbij een automatische gegevensuitwisseling wordt voorgesteld van inlichtingen met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies.²¹ De Raad van de Europese Unie heeft in de ECOFIN-bijeenkomst van 25 mei 2018 de MDR formeel aangenomen.²² De richtlijn is op 25 juni 2018 in werking getreden.

Richtlijn 2011/16/EU wordt ook wel afgekort tot DAC: Directive on Administrative Cooperation.²³ De MDR wordt ook wel DAC6 genoemd, omdat het de vijfde wijziging van Richtlijn 2011/16/EU is om nieuwe initiatieven tot het uitwisselen van informatie te implementeren.²⁴ Het doel van DAC6 is meer inzicht te krijgen in grensoverschrijdende belastingstructuren waarbij financiële intermediairs een rol spelen alsmede inlichtingen over dergelijke structuren automatisch uit te wisselen tussen de belastingautoriteiten van de verschillende EU-lidstaten.²⁵ Meer inzicht in deze structuren en het uitwisselen van informatie zouden het risico op uitholling van de belastinggrondslag tegen moeten gaan. Het is niet alleen de overtuiging van de EC maar ook van onze Staatssecretaris van Financiën, dat de DAC-richtlijnen bijdragen aan de bevordering van fiscale transparantie en daarmee aan een verbetering van de compliance.²⁶

2.2. Richtlijn 2011/16/EU

Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen dateert uit 2011 en is de opvolger van de zogenoemde Bijstandsrichtlijn uit 1977.²⁷ De richtlijn legt de voorschriften en procedures vast voor de onderlinge samenwerking van lidstaten met het oog op de (elektronische) uitwisseling van inlichtingen, die naar verwachting van belang zijn voor de administratie en handhaving van de nationale wetgeving van de lidstaten.²⁸ In 2014 werd hieraan de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen (Common Reporting Standard, CRS) toegevoegd,²⁹ gevolgd door een toevoeging met betrekking tot de automatische uitwisseling van informatie over fiscale rulings en voorafgaande

verrekenprijzenafspraken,³⁰ de uitwisselingen van landenrapporten³¹ en de toegang voor lidstaten tot inlichtingen over de uiteindelijke begunstigen die worden verzameld op grond van de antiwitwaswetgeving.³²

DAC6 is de meest recente wijziging van Richtlijn 2011/16/EU en ontleent een aantal begrippen aan deze zogenoemde ‘moederrichtlijn’. Zo definieert de moederrichtlijn de territoriale werking en de belastingsoorten waarop de meldingsplicht van toepassing is. Bovendien bevat het bepalen met betrekking tot gegevensbescherming (AVG), meestbegunstiging en de inlichtingenverstrekking aan derde landen (landen buiten de EU). Daarnaast is een aantal definities uitsluitend in deze moederrichtlijn te vinden en niet in DAC6. DAC6 dient dus in samenhang met Richtlijn 2011/16/EU te worden gelezen. In Nederland is Richtlijn 2011/16/EU geïmplementeerd in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen 1986 (WIB).

2.3. Melden van potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies

De MDR verplicht intermediairs, zoals belastingadviseurs, accountants en financiële instellingen, om grensoverschrijdende constructies die gebruikt kunnen worden om belasting te ontwijken bij de belastingautoriteiten te melden. Op basis van de automatisch uitgewisselde informatie kunnen belastingautoriteiten onverwijld reageren op schadelijke fiscale praktijken en mazen dichten door wetgeving vast te stellen, passende risicobeoordelingen te maken en belastingcontroles te verrichten.³³ De strekking van de MDR is overzichtelijk: intermediairs – degenen die als bedenker, aanbieder, (mede)uitvoerder of adviseur betrokken zijn bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende structuur³⁴ – dienen deze structuren en de gebruikers³⁵ daarvan te melden aan de lokale belastingautoriteiten.³⁶ Vervolgens dienen de lokale belastingautoriteiten de verzamelde informatie te delen met de bevoegde autoriteiten van alle andere EU-lidstaten.

Niet alle structuren moeten worden gemeld. De verplichting geldt uitsluitend voor structuren die voldoen aan één of meer zogenoemde ‘wezenskenmerken’ (*hallmarks*).

20 Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG, *PbEU* 2011, L 64 (Richtlijn administratieve samenwerking 2011).

21 Zie J.M. van der Vegt, ‘Mandatory disclosure: voldragen of onvoldragen?’, *TfB* 2018/4-2 en Brussel, 21 juni 2017, COM(2017) 335 Final.

22 *NTFR* 2018/1309 o.v.n. persbericht 25 mei 2018, nr. 288/18; Richtlijn 3 mei 2018, kenmerk 7160/18 (2017/0138 CNS); en *NTFR* 2018/1004, met commentaar van De Wilde.

23 Zie onder meer J.A.R. van Eijdsen & M. de Ruiter, ‘Mandatory Disclosure in de EU en Nederland’, *MBB* 2019/4-16 (deel 1) en *MBB* 2019/5-22 (deel 2).

24 Zie A.C. Breuer, ‘De invloed van het Europese recht op het formele belastingrecht anno 2019’, *TfB* 2019/5-6-26, par. 3.2.

25 Zie J.H. Asbreuk, ‘Mandatory disclosure; meldingsplicht voor intermediairs’, *NTFR Beschouwingen* 2018/29, par. 2.1. Zie tevens *Kamerstukken II* 2019/20, 35302, nr. 20, p. 46 en *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 4.

26 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 4.

27 Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen.

28 Art. 1 Richtlijn 2011/16/EU.

29 Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (DAC2).

30 Richtlijn (EU) 2015/2376 van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (DAC3).

31 Richtlijn 2016/881/EU van de Raad van 25 mei 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (DAC4).

32 Richtlijn 2016/2258/EU van 6 december 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten (DAC5).

33 Considerans 2 en 7 Richtlijn (EU) 2018/822, *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 1 en 2.

34 Art. 3 lid 21 Richtlijn 2011/16/EU.

35 In tegenstelling tot de richtlijn inzake de automatische uitwisseling van informatie over advance tax rulings (art. 8 bis Richtlijn 2011/16/EU) geldt deze richtlijn ook voor structuren waarbij uitsluitend natuurlijke personen betrokken zijn.

36 De lijst met bevoegde autoriteiten is gepubliceerd in *PbEU* 2013/C382/05; de Nederlandse Minister van Financiën heeft zijn bevoegdheid gedelegeerd aan, uiteindelijk, de algemeen directeur Belastingen van de Belastingdienst (Besluit 16 december 2014, nr. DGBel/2014/6876M, *Stcrt.* 2015, 814 en Besluit 18 december 2014, nr. DGBel/2014/6991M, *Stcrt.* 2015, 812). De verbinding tussen de Belastingdienst en de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaten vindt plaats door de Belastingdienst/Central Liaison Office te Almelo.

Deze wezenskenmerken hebben betrekking op potentieel ongewenste belastingstructuren en structuren die erop gericht zijn om inkomen te anonimiseren.³⁷ In een aantal gevallen geldt alleen een meldplicht als de belastingplichtige redelijkerwijs kan verwachten dat een fiscaal voordeel wordt behaald (en wordt voldaan aan de *main benefit test*, hierna: MBT). Ook zullen niet alle meldingswaardige structuren als ongeoorloofde belastingontwijking worden aangemerkt en bestreden moeten (of kunnen) worden. Het is goed mogelijk dat ook een in beginsel legitieme belastingbesparing voorwerp van melding kan zijn.

De meldingsplicht wordt opgelegd aan alle spelers die betrokken zijn bij het bedenken, aanbieden, opzetten of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende transactie of een reeks van dergelijke transacties, alsmede aan diegenen die bijstand of advies verlenen.³⁸ De melding omvat een samenvatting in algemene bewoordingen van de inhoud van de constructie, met onder meer een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of constructies. De melding over zakelijke activiteiten mag niet leiden tot de openbaarmaking van bijvoorbeeld een bedrijfs- of een beroepsgeheim of een handelswerkwijze waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde.³⁹ Naast de fiscaaltechnische informatie over de constructie worden ook persoonsgegevens verstrekt over de gebruikers en mogelijk andere betrokkenen. Er geldt geen de minimus-uitzondering van de meldingsplicht (drempel).⁴⁰

Een lidstaat mag ervoor kiezen om een intermediair te ontheffen van zijn meldplicht, indien de melding een inbreuk zou vormen op zijn wettelijk verschoningsrecht.⁴¹ Dit laat echter onverlet de meldingsplicht van andere betrokken intermediairs die dit wettelijk verschoningsrecht niet hebben. Is er geen enkele andere niet-verschoningsgerechtigde intermediair, dan verschuift de meldplicht uiteindelijk naar de belastingplichtige zelf.⁴²

De MDR verplicht lidstaten om sancties vast te stellen die naleving moeten waarborgen en ervoor te zorgen dat deze sancties ook worden opgelegd. De sancties moeten 'doeltreffend, evenredig en afschrikwekkend' zijn. Neder-

land beboet de moedwillige niet-naleving van de verplichting met een boete van maximaal € 870.000.⁴³

De richtlijn heeft uitsluitend betrekking op constructies waarbij meerdere lidstaten (of een lidstaat en derde landen) betrokken zijn. De automatische uitwisseling van gegevens vindt plaats met alle lidstaten, ongeacht welke andere lidstaten betrokken zijn bij de constructie, daar belang bij hebben dan wel welke lidstaten feitelijk gebruik kunnen en zullen maken van de informatie.

Om de internationale inlichtingenuitwisseling te vergemakkelijken, vindt de uitwisseling plaats via het Europese gemeenschappelijke communicatienetwerk (CCN-netwerk). Ook de EC heeft toegang tot dit bestand, zij het zonder toegang tot de persoonsgegevens.⁴⁴ De informatie mag in beginsel alleen worden gebruikt voor de administratie en uitvoering van de belastingwet, inclusief bijbehorende boetebepalingen. Niettemin staat de moeder-richtlijn het toe om de informatie en documenten ook voor andere doeleinden te gebruiken en, na goedkeuring van de verstrekende lidstaat, aan derde landen te verstrekken.

3. De inbedding van de MDR in de Nederlandse rechtsorde

3.1. Het wetgevingstraject

Alle Europese lidstaten hebben de MDR vóór 1 januari 2020 in hun nationale wetgeving moeten implementeren. Daartoe hebben zij de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen moeten vaststellen en bekendmaken. In Nederland heeft de implementatie plaatsgevonden via de Implementatiewet. De Nederlandse wetgever heeft getracht de richtlijn zuiver te implementeren en het doel en de strekking van de richtlijn steeds scherp voor ogen gehouden.⁴⁵

De MDR laat op drie punten ruimte voor nationale keuzes.⁴⁶ Ten eerste bepaalt de richtlijn dat iedere EU-lidstaat noodzakelijke maatregelen *kan* treffen om intermediairs te ontheffen van de verplichting om inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te melden, wanneer die meldingsplicht een inbreuk vormt op het wettelijke verschoningsrecht zoals geregeld in het nationale recht van de lidstaat.⁴⁷ Ten tweede is de hoogte van de boete aan de lidstaten overgelaten.⁴⁸ Tot slot bepaalt de richtlijn dat iedere lidstaat noodzakelijke maatregelen *kan* nemen om te eisen dat relevante belastingplichtigen de belastingautoriteiten inlichtingen verstrekken over het (jaarlijkse) gebruik dat van de constructie wordt ge-

37 Art. 3 lid 20 Richtlijn 2011/16/EU.

38 Art. 8 bis ter lid 1 en 6 jo. art. 3 lid 21 Richtlijn (EU) 2011/16/EU.

39 De tekst van deze bepaling is identiek aan die van art. 8 bis lid 6 sub b Richtlijn 2011/16/EU inzake de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen over *advance tax rulings*.

40 BEPS Action 12 final report, § 87 e.v., legt aan lidstaten de mogelijkheid voor om een drempelbedrag voor melding te hanteren. Dit drempelbedrag filtert kleine transacties en vermindert daarmee de administratieve last voor de intermediair en voor de belastingautoriteiten. De richtlijn maakt van deze mogelijkheid geen gebruik en lidstaten hebben dus ook niet de mogelijkheid om dit te doen.

41 De richtlijn verplicht hiertoe niet. Het kabinet heeft het voornemen om het wettelijke fiscale verschoningsrecht van de advocaat en notaris in het algemeen in te perken; zie onder andere Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 oktober 2017, nr. 2017-0000200998, V-N 2017/54.7. Tot op heden heeft het kabinet geen stappen ondernomen.

42 Art. 8 bis ter lid 6 Richtlijn (EU) 2011/16/EU. De verschoningsgerechtigde intermediair dient de andere betrokken intermediairs hierover te informeren. Is er geen andere betrokken intermediair, dan dient hij de belastingplichtige zelf in kennis te stellen van zijn meldingsverplichting.

43 Art. 23 lid 4 Sr, zesde categorie, per 1 januari 2020. Zie Besluit van 31 oktober 2019 tot wijziging van de bedragen van de categorieën, bedoeld in art. 23 lid 4 Sr, *Stb.* 2019, 399.

44 Voor de EC is het van belang om inlichtingen te krijgen om toe te zien op de goede werking van de richtlijn. Zie *Considerans* 6 Richtlijn (EU) 2018/822.

45 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 9.

46 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 16-17.

47 Art. 8 bis ter lid 5 Richtlijn 2011/16/EU.

48 Art. 25 bis Richtlijn 2011/16/EU.

maakt.⁴⁹ Van deze laatste mogelijkheid heeft de Nederlandse wetgever geen gebruik gemaakt.⁵⁰

De Nederlandse wetgever heeft van 19 december 2018 tot 1 februari 2019 een concept-wetsvoorstel met toelichting ter internetconsultatie aangeboden, waarop belanghebbenden konden reageren en vooral beroepsorganisaties input hebben gegeven.⁵¹ Naar aanleiding van deze reacties is de toelichting bij het op 11 juli 2019 aan de Tweede Kamer aangeboden wetsvoorstel op een behoorlijk aantal punten uitgebreid,⁵² bijvoorbeeld ten aanzien van de gegevensbescherming, administratieve lasten, uitvoeringskosten en budgettaire effecten.⁵³ Ook is een aantal onderwerpen nader toegelicht, waaronder het begrip intermediair, de MBT, sommige wezenskenmerken en de inwerkingtredingsbepaling.

Op 14 november 2019 is het voorstel door de Tweede Kamer aangenomen en op dezelfde dag is een aangepast wetsvoorstel ingediend bij de Eerste Kamer.⁵⁴ De aanpassing betreft een door de Tweede Kamer aangenomen amendement over de toepassing van de MBT.⁵⁵ Het op 17 december 2019 door de Eerste Kamer aangenomen wetsvoorstel treedt op 1 juli 2020 in werking en vindt toepassing op meldingsplichtige constructies, waarvan de eerste stap tot implementatie is gezet in de periode vanaf 25 juni 2018 of die op of na 1 juli 2020 voor implementatie beschikbaar zijn gesteld of gereed zijn voor implementatie.⁵⁶

3.2. De wettelijke aanpassingen

Ten behoeve van de implementatie heeft de wetgever aanpassingen gemaakt in de WIB, de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), het UB WIB en wordt door de Belastingdienst een Leidraad opgesteld.

3.2.1. WIB

De implementatie van de richtlijn vindt voor het overgrote deel plaats in de WIB.⁵⁷ In de WIB worden enkele belangrijke begrippen nader uitgelegd (art. 2d), wie welke gegevens en inlichtingen moet verstrekken (art. 10h) en op straffe waarvan bij ontbreken niet-melden (art. 11). Ook bepaalt de WIB dat verzamelde gegevens en inlich-

tingen automatisch met andere EU-lidstaten moeten worden uitgewisseld (art. 6f).

3.2.2. AWR

Eén bepaling uit de richtlijn is geïmplementeerd in de AWR: art. 16 lid 7. Deze bepaling houdt in dat gegevens en inlichtingen die de Belastingdienst niet anders dan ingevolge de meldingsplicht bekend zijn geworden, met het oog op de navorderingsbevoegdheid van de inspecteur, worden aangemerkt als een feit dat 'de inspecteur niet bekend was en ook niet redelijkerwijs bekend had kunnen zijn'. Hier komen wij in par. 3.5 en 5.2.3 op terug.

3.2.3. UB WIB

Op grond van art. 10h lid 11 WIB kunnen bij algemene maatregel van bestuur (AMvB) nadere regels worden gesteld met betrekking tot het uiterste tijdstip en de wijze waarop de gegevens en inlichtingen moeten worden verstrekt. Dat heeft de wetgever gedaan in het UB WIB.⁵⁸ Dat deze regels zijn opgenomen in een AMvB en niet in de WIB zelf, doet geen afbreuk aan de geldigheid of de bindendheid van die regels. Een AMvB is een algemeen verbindend voorschrift.

3.2.4. Leidraad

In een aanvullende leidraad wordt ter verdere toelichting van een aantal duidelijke en concrete constructies aangegeven of zij wel of juist niet aan (een van) de wezenskenmerken voldoen.⁵⁹ De Leidraad heeft het karakter van een groeidocument dat in de loop der tijd wordt aangevuld met ervaringen die in de praktijk zijn opgedaan.⁶⁰ Wat in de Leidraad wordt opgenomen mag echter – gelet op de zuivere implementatie van de richtlijn – niet afwijken van wat er in de richtlijn is voorgeschreven⁶¹ en mag geen 'witte lijst' bevatten van (type) constructies die buiten de meldingsplicht vallen.⁶² De bedoeling is een eerste versie van de Leidraad gereed te hebben in het eerste kwartaal van 2020.⁶³

3.3. De meldingsplichtige

Er zijn drie benaderingen voor de melding van grensoverschrijdende constructies mogelijk: de primaire verplichting wordt gelegd bij 1) de intermediair, 2) de belastingplichtige of 3) bij allebei. De richtlijn kiest voor de eerste mogelijkheid. Is geen intermediair aan te wijzen, bijvoorbeeld omdat er geen intermediair in de EU betrokken is of omdat alle intermediairs verschoningsgerechtigd zijn, of omdat belastingplichtige de structuur geheel zelf heeft bedacht en geïmplementeerd, dan verschuift de meldingsplicht naar de belastingplichtige die van de constructie profiteert.⁶⁴ Via deze getrapte benadering wil de

49 Art. 8 bis ter lid 11 Richtlijn 2011/16/EU.

50 Art. 10 lid 5 WIB bepaalt art. 53a lid 1 AWR van overeenkomstige toepassing.

51 Zie www.internetconsultatie.nl/dac6 en bijv. C. Bruijsten, 'Verschoningsrecht geldt ook voor Mandatory Disclosure', *FBN* 2019/3-12.

52 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 1, 2 en 3, koninklijke boodschap, voorstel van wet en memorie van toelichting.

53 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 26.

54 *Kamerstukken I* 2019/20, 35255, nr. A. Zie tevens *Kamerstukken I* 2019/20, 35255, nr. B voor door de Vaste commissie voor Financiën bij voorlopig verslag gestelde vragen en *Kamerstukken I* 2019/20, 35255, nr. C voor door de staatssecretaris bij memorie van antwoord gegeven antwoorden daarop.

55 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 7 en gewijzigd amendement nr. 9, waarmee buiten twijfel wordt gesteld dat – gehele of gedeeltelijke – kunstmatigheid van een constructie niet kan worden aangemerkt als een aanvullende eis bij de MBT.

56 *Kamerstukken I* 2019/20, 35255, nr. 14.

57 Zie in dit verband F.R. Herreveld en H.T.P.M. van den Hurk, 'Mandatory Disclosure, fair play buitenspel, enkele formele opmerkingen', *WFR* 2019/105 par. 4 over een mogelijke aanpassing van de reikwijdte van art. 1 WIB ten behoeve van de implementatie van de MDR.

58 Het aangepaste UB WIB is als bijlage gevoegd bij de Schriftelijke beantwoording WGO I – pakket Belastingplan 2020 (*Kamerstukken II* 2019/20, 35302, nr. 20).

59 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 10.

60 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 24.

61 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 4.

62 In dit verband is interessant dat Duitsland juist zo'n 'witte lijst' heeft geïntroduceerd (§ 138d Abs. 3, S.3 Abgabenordnung).

63 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 24.

64 Art. 8 bis ter lid 6 Richtlijn 2011/16/EU.

richtlijn bewerkstelligen dat in alle gevallen dat sprake is van een meldingswaardige constructie een melding wordt gedaan.

Het leggen van de primaire meldingsplicht bij de intermediair heeft twee voordelen. Allereerst mag worden verwacht dat de intermediair de persoon is die de meeste kennis heeft over de constructie, de werking ervan en het voordeel dat zal worden behaald en daarom als beste in staat is om de relevante informatie te verzamelen en te rapporteren. Daarnaast maakt dit het mogelijk dat de melding reeds in een vroeg stadium plaatsvindt.⁶⁵

3.3.1. Intermediair

De intermediair is nader gedefinieerd in art. 2d lid 1 sub d WIB (jo. art. 3 lid 21 Richtlijn 2011/16/EU) als:

“een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert. Intermediair is ook een persoon die – gelet op de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare informatie en deskundigheid die en het begrip dat nodig is om de diensten te verstrekken – weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd – rechtstreeks of via andere personen – hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheer van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.”

Uit de definitie blijkt dat er twee ‘soorten’ intermediairs zijn: de primaire intermediair (in de literatuur ook wel aangeduid als: de promotor)⁶⁶ zal aan de basis staan van het bedenken, aanbieden en implementeren van de constructie. De hulpintermediair is degene die hulp, bijstand of advies verstrekt. Deze laatste zal meer op afstand staan.

De omschrijving van het begrip ‘intermediair’ is bewust op de ruimst mogelijke manier gegeven. Hoewel belastingadviseurs in de regel de personen zijn die meldingsplichtige constructies bedenken, adviseren en implementeren, is de definitie nadrukkelijk niet tot deze groep beperkt. Ook advocaten, accountants, notarissen, transfer-pricing specialisten, waarderingsdeskundigen, financieel adviseurs, banken en consultants behoren tot de groep. Daarnaast is een onafhankelijke specialist, bijvoorbeeld een hoogleraar die een opinie geeft over een grensoverschrijdende constructie en daarmee een constructieve bijdrage levert aan de totstandkoming ervan, een (hulp)intermediair. Het is wel van belang dat de werkzaamheden van de intermediair gekoppeld zijn aan een relevante belastingplichtige. Dit hoeft niet rechtstreeks te zijn; zijn diensten kunnen ook gericht zijn aan de promotor of een andere (hulp)intermediair. Maar een

fiscalist die een artikel publiceert in een vakblad waarin een fiscale constructie staat uitgelegd is geen intermediair.⁶⁷

3.3.2. Persoon

In de definitie van art. 2d lid 1 sub d WIB wordt veelvuldig de term ‘persoon’ gebruikt. Deze term is gedefinieerd in art. 3 lid 11 Richtlijn 2011/16/EU⁶⁸ en omvat:

“de natuurlijk persoon, rechtspersoon, vereniging van personen die geen rechtspersoonlijkheid hebben en elke andere juridische constructie die activa en inkomsten bezit of beheert die aan onder de richtlijn vallende belastingen zijn onderworpen.”

De definitie dient ruim te worden opgevat⁶⁹ en duidelijk is dat het intermediairs omvat die hun beroep uitoefenen als eenmanszaak, maatschap, besloten of naamloze vennootschap of coöperatie. Het omvat tevens rechtsvormen van buiten de EU, zoals de (Amerikaanse) *limited liability partnership*.⁷⁰

Daarnaast is van belang de positie van de belastingadviseur in loondienst, inclusief de vennoten,⁷¹ van een advieskantoor. Als regel geldt dat ingeval een individuele adviseur namens een kantoor optreedt, het kantoor de intermediair is en niet de individuele belastingadviseur.⁷² Het is immers het advieskantoor dat de constructie bedenkt, aanbiedt dan wel implementeert.⁷³ Dit is met name van belang voor de boete bij niet-naleving: als de nalevingsverplichting niet rust bij de individuele adviseur

67 Kamerstukken II 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 8. Dit kan anders zijn als de auteur commercieel naar buiten treedt met een gepubliceerde ‘marktklare constructie’.

68 Art. 2 onderdeel n WIB bevat een identieke definitie.

69 Considerans 7 Richtlijn 2011/16/EU merkt op dat deze ruime definitie “het met name ook mogelijk [moet] maken alle natuurlijke en rechtspersonen in de Unie te bestrijken, rekening gehouden met het steeds bredere scala aan wettelijke regelingen, waaronder niet alleen traditionele constructies zoals trusts, stichtingen en beleggingsfondsen, maar ook nieuwe instrumenten waarvan belastingbetalers in de lidstaten zich zouden kunnen bedienen.”

70 De Amerikaanse LLP is een populaire rechtsvorm voor vrije beroepsbeoefenaren zoals advocaten en accountants. Omdat de LLP eigenaar is van bezittingen en inkomen is het een ‘persoon’ onder de richtlijn.

71 Vennoten in het spraakgebruik omvatten ook de aandeelhouders van besloten en naamloze vennootschappen, alsmede de leden van een advies-coöperatie.

72 Kamerstukken II 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 34. Zie Herreveld en Van den Hurk, *WFR* 2019/105, par. 5 voor een kritische noot op het punt dat een dienstverleningsovereenkomst tussen het kantoor waar een belastingadviseur werkt en de relevante belastingplichtige, voldoende zou zijn om het kantoor te laten kwalificeren als intermediair. Volgens de auteurs zou het voor de hand liggen de individuele adviseur aan te wijzen als intermediair – omdat die inhoudelijk adviseert – en het kantoor verantwoordelijk te houden voor een goede nakoming van de wettelijke meldplicht. Als deze opvatting betekent dat bijvoorbeeld ook een boete wegens het ten onrechte niet of onvolledig melden aan de individuele adviseur zou moeten worden opgelegd, gaat deze opvatting ons inziens te ver. Naar onze mening zou beboeting in principe – als aan de voorwaarden van het arrest HR 21 oktober 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7938 is voldaan – op het niveau van het kantoor plaats moeten vinden en niet op niveau van de individuele adviseur.

73 In gelijke zin Van Eijdsen en De Ruiter, *MBB* 2019/16, p. 171.

65 Het OESO BEPS Action 12 *final report* noemt als derde voordeel dat het mogelijk invloed heeft op het gedrag van de intermediair en het aanbod van ontwijkingsconstructies.

66 Onder andere OESO BEPS Action 12 *final report*. Zie ook Van Eijdsen en De Ruiter, *MBB* 2019/4-16, par. 4.1.3.

maar bij het kantoor dan zal, vanzelfsprekend, de individuele adviseur ook geen boete-risico lopen.⁷⁴

Een zogenoemde 'in-house belastingadviseur' is een adviseur die in loondienst is bij een belastingadvieskantoor en tijdelijk te werk gesteld bij een cliënt (de relevante belastingplichtige). Als de adviseur op de werkvloer van de cliënt werkzaam is en daarbij feitelijk wordt aangestuurd door de cliënt, dan is noch het advieskantoor, noch de individuele belastingplichtige de intermediair. In dat geval zullen de werkzaamheden van de adviseur worden toegerekend aan de cliënt zelf. Het begrip 'aansturing' wordt daarbij opgevat conform het commentaar bij art. 15 lid 2 sub b van het OESO Modelverdrag. Daarbij is het relevant of de werkzaamheden worden aangemerkt als de uitvoering van een overeenkomst van dienstverlening tussen het advieskantoor en de cliënt of dat de werkzaamheden veeleer een integraal onderdeel vormen van de werkzaamheden voor de cliënt. In dit kader is met name relevant welke partij (advieskantoor of cliënt) het risico en de verantwoordelijkheid voor het resultaat van het werk van de medewerker draagt.⁷⁵

Met betrekking tot bedrijfsfiscalisten dient voorts onderscheid te worden gemaakt tussen de bedrijfsfiscalist die uitsluitend voor één belastingplichtige werkt en de fiscalist die (al dan niet als onderdeel van een fiscaal team) ook fiscale diensten verleent aan gelieerde entiteiten. In het laatste geval zal de entiteit waar de bedrijfsfiscalist in dienst is⁷⁶ als intermediair worden aangemerkt. Deze is voor deze werkzaamheden immers vergelijkbaar met een (intern) belastingadvieskantoor.⁷⁷ Is een bedrijfsfiscalist echter uitsluitend werkzaam voor één groepsonderdeel, dan zal dit groepsonderdeel de relevante belastingplichtige zijn. Is bij de meldingswaardige constructie verder geen intermediair betrokken, dan zal de meldplicht bij de belastingplichtige liggen. Is daarentegen wel een intermediair betrokken – bijvoorbeeld een notaris die als hulpintermediair bij de implementatie een akte passeert – dan zal deze intermediair de meldplicht hebben en niet de relevante belastingplichtige. Zelfs niet ingeval de belastingplichtige de constructie geheel zelf heeft uitgedacht en de implementatie beheert.

3.3.3. Nexus

Een intermediair dient een band te hebben met een lidstaat. Art. 2d lid 1 sub d WIB jo. art. 3 lid 21 Richtlijn 2011/16/EU stelt als aanvullende voorwaarden dat de intermediair: (a) fiscaal inwoner is van een lidstaat, (b) be-

schikt over een vaste inrichting in een lidstaat via welke de diensten in verband met de constructie worden verleend, (c) is opgericht in of onder toepassing van de wetten van een lidstaat of (d) is ingeschreven bij een relevante beroepsorganisatie in een lidstaat. Een Zwitsers advocatenkantoor dat diensten verleent aan Nederlandse cliënten zal dus in de regel geen intermediair zijn.

Met betrekking tot de zogenoemde 'Dutch desk' – het gelieerde kantoor buiten de EU die adviezen verstrekt aan Nederlandse cliënten – geldt dat deze in beginsel geen intermediair is. De *Dutch Desk* heeft immers geen vestiging, vaste inrichting of oprichting in een EU-lidstaat. Dit geldt tevens voor de individuele adviseur die bij dit buitenlandse gelieerde kantoor in dienst is, zelfs wanneer deze individuele adviseur lid is van een relevante beroepsorganisatie (bijvoorbeeld NOB of RB).⁷⁸ In de memorie van toelichting merkt de staatssecretaris op dat een in Nederland gevestigde intermediair met een vaste inrichting in een derde land, door middel waarvan de diensten met betrekking tot de meldingsplichtige constructie worden verleend, niet als intermediair kwalificeert.⁷⁹ Dat betekent dat deze zelfs geen intermediair is, ingeval de *Dutch desk* een vaste inrichting is van het Nederlandse kantoor. Wij vragen ons af of deze uitleg van de richtlijn door de staatssecretaris juist is. Art. 3 lid 21 Richtlijn 2011/16/EU is duidelijk: een persoon is intermediair wanneer deze fiscaal inwoner is van een lidstaat, dan wel is opgericht onder toepassing van de wetten van een lidstaat. De nexus-bepaling bevat geen uitzondering voor de plaats waar de diensten worden verricht.

Art. 10h lid 1 WIB beperkt de Nederlandse meldingsplicht tot Nederlandse intermediairs. Dat zijn intermediairs die een nexus hebben in Nederland. Een Frans belastingadvieskantoor dat een constructie bedenkt voor een Nederlandse cliënt, zal daarom in de regel geen meldingsplicht hebben in Nederland.

3.3.4. Van bedenken tot en met implementeren

De definitie van de intermediair sluit aan bij de stadia die de ontwikkeling en uitvoering van een constructie doorlopen: van bedenken, via aanbieden, opzetten tot uiteindelijk implementeren. Het bedenken omvat het plannen, ontwerpen en ontwikkelen van een constructie voor een specifieke (potentiële) gebruiker of groep (potentiële) gebruikers. Een constructie wordt aangeboden zodra deze buiten de eigen organisatie aan een derde (of derden) wordt aangeboden. Een advies is beschikbaar voor implementatie wanneer de promotor een potentiële gebruiker van de voor een beslissing benodigde informatie over de constructie voorziet.⁸⁰ Het is daarbij niet van belang of deze potentiële gebruiker ook daadwerkelijk tot implementatie overgaat. De wijze waarop de informatie ter beschikking wordt gesteld is in beginsel niet relevant. Ook mondelinge adviezen of 'concept' adviezen die niettemin

74 Hier kan een zekere parallel getrokken worden met de wetwijziging inzake de openbaarmaking van medepleegboetes (zie *Kamerstukken II* 2019/20, 35303, nr. 3, p. 5), alhoewel de MvT bij dat wetsvoorstel niet duidelijk is over de afbakening tussen de toerekening aan een rechtspersoon en de toerekening aan een individuele beroepsbeoefenaar.

75 § 8.2 t/m § 8.14 Commentaar op art. 15 OESO Modelverdrag. Daar worden onder meer ook omstandigheden genoemd als de instructies aan de adviseur, verantwoordelijkheid over de werkplek en bepaling van de werktijden. Zie in dit verband tevens J.J.A.M. Korving en J.W.M. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176, par. 2.

76 Wellicht ten overvloede merken wij op dat het hier gaat om het civielrechtelijke dienstverband; of er eventueel sprake is van een fiscale eenheid is dan ook niet relevant.

77 Zie voetnoot 72 voor de discussie of de wetgever niet beter de individuele adviseur als intermediair had moeten aanmerken.

78 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 13. Zie tevens Korving en Verbaarschot, *WFR* 2019/176, par. 2.

79 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 36.

80 De enkele verspreiding van algemene informatie over een fiscale constructie is daarentegen niet hetzelfde als het ter beschikking stellen van een constructie.

concreet van aard zijn zullen in beginsel als zodanig kwalificeren. Implementatie, tot slot, houdt in dat sprake is van een planmatige uitvoering, inclusief de leiding daarover, van de inwerkingstelling van de constructie.⁸¹

Uit de definitie van art. 3 lid 21 Richtlijn 2011/16/EU blijkt dat een dienstverlener uitsluitend een intermediair kan zijn indien deze betrokken is in de fase die aanvangt bij het bedenken en eindigt bij het voltooiën van de implementatie van de constructie. Dientengevolge is een aangiftemedewerker die de aangifte inkomsten- of vennootschapsbelasting verzorgt waarin de constructie is verwerkt, niet een intermediair.⁸² Voor enkel het beschrijven of maken van een risicoanalyse van een bestaande situatie – wat dus niet valt aan te merken als het bedenken, aanbieden, opzetten of beschikbaar maken voor implementatie of de implementatie beheren van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie (of het verstrekken van hulp, bijstand of advies daarbij) – geldt dat degene die de werkzaamheden uitoefent niet kwalificeert als (hulp)intermediair.⁸³

Ook de accountant die, in het kader van de jaarlijkse accountantscontrole, de belastingpositie beoordeelt is niet betrokken in het proces tussen bedenken en implementatie van de constructie. Dit is anders als de accountant tijdens het implementatieproces een notitie opstelt over de gevolgen van een constructie voor de jaarrekening.⁸⁴ Een trustkantoor dat de administratie en/of bestuursdiensten verzorgt van een bij de constructie betrokken vennootschap, zal geen intermediair zijn voor zover deze werkzaamheden aanvangen na het voltooiën van de implementatie van de constructie.

3.3.5. De hulpintermediair

De diensten die de hulpintermediair verricht in het kader van het bedenken, adviseren en implementeren van een constructie zijn beperkt ten opzichte van die van de promotor. Een persoon is een hulpintermediair indien hij weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd⁸⁵ rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. De potentiële hulpintermediair heeft geen onderzoeksplicht en is dus niet gehouden om extra informatie te verzamelen om te beoordelen of hij kwalificeert als hulpintermediair. Hij heeft ook het recht om bewijs te leveren van het feit dat hij niet wist of redelijkerwijs kon weten dat hij bij een meldingswaardige constructie betrokken is (geweest). De

belastingadviseur die louter een (*second*) *opinion* geeft over een constructie zonder dat deze adviseur daarbij enige suggestie of wijziging aan de constructie aanbrengt (dus zonder dat deze opinie een constructieve bijdrage levert aan de totstandkoming van de constructie), zal naar onze mening niet op die grond als promotor of hulpintermediair worden aangemerkt.

Van veel dienstverleners wordt verwacht dat zij zich gedetailleerd laten informeren over een cliënt en de transactie waarbij zij betrokken zijn. Van hen wordt bijvoorbeeld verwacht dat zij voldoen aan de identificatieplicht van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft). Notarissen, banken en trustkantoren hebben een vergaande inlichtingenplicht. Van hen kan dan ook in veel gevallen worden verwacht dat zij redelijkerwijs kunnen weten dat zij bij een meldingswaardige constructie betrokken zijn.

De hoofdregel is dat een intermediair uitsluitend gegevens en inlichtingen hoeft te verstrekken waarvan hij kennis heeft of waarover hij controle heeft. Onder omstandigheden kunnen de beschikbare informatie en kennis bij een hulpintermediair beperkter zijn dan bij de promotor. De melding zal in dergelijke gevallen dan ook beperkter zijn.

3.3.6. Verschoningsrecht

Het wettelijke verschoningsrecht van art. 53a lid 1 AWR is van overeenkomstige toepassing op de meldingsplicht.⁸⁶ Dat betekent dat onder meer advocaten en notarissen zich voor wat betreft de meldingsplicht van grensoverschrijdende constructies kunnen beroepen op de geheimhouding waartoe zij uit hoofde van hun beroep of ambt verplicht zijn.⁸⁷

De geheimhoudingsplicht van advocaten is neergelegd in art. 11a Advocatenwet en geldt ten aanzien van al hetgeen waarvan zij uit hoofde van hun beroepsuitoefening als zodanig kennisnemen. Voor notarissen geldt een gelijke bepaling ingevolge art. 22 lid 1 Wet op het notarisambt. Volgens vaste jurisprudentie bepaalt de verschoningsgerechtigde zelf wat onder zijn geheimhoudingsplicht valt, tenzij er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat dit standpunt onjuist is.⁸⁸ De vraag is of de advocaat die een meldingswaardige constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie daarvan beheert, handelt uit hoofde van zijn beroepsuitoefening in eigenlijke zin. Het doel van de vertrouwelijkheid van advocaten is de noodzaak om een eerlijke bijstand, berechting en toegang tot het recht mogelijk te maken. In beginsel moet iedereen zich vrijelijk en zonder

81 De Nederlandse tekst van de richtlijn gebruikt de term 'implementatie'. In de Duitse taalversie staat 'Umsetzung' en in de Franse taalversie 'la mise en œuvre'.

82 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 32. Een gelijke opvatting hebben Van Eijdsen en De Ruiter, die het verband tussen implementatie en de aangifte te ver verwijderd vinden.

83 Bijvoorbeeld het fiscale due diligence onderzoek of het opstellen van een 'tax fact book' waarbij alleen de bestaande fiscale structuur wordt beschreven. Zie *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 14.

84 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 12.

85 De term 'heeft toegezegd' ontbreekt in de Duitse taalversie. Daar staat dat de hulpintermediair hulp, bijstand of advies 'geleistet hat' (heeft verricht).

86 Art. 10h lid 5 WIB. Art. 8 bis ter lid 5 Richtlijn 2011/16/EU bepaalt dat iedere lidstaat noodzakelijke maatregelen kan nemen in verband met de toepassing van het wettelijke verschoningsrecht.

87 Daarnaast hebben in Nederland op grond van art. 53a AWR geestelijken, artsen en apothekers een wettelijk verschoningsrecht. Lidstaten bepalen zelf welke beroepsgroepen een wettelijk geheimhoudingsplicht kennen. Sommige andere landen kennen een veel ruimer wettelijk verschoningsrecht. Zo hebben in Duitsland niet alleen de advocaat en notaris geheimhoudingsplicht, maar ook de accountant en de belastingadviseur. In Frankrijk wordt het vak belastingadviseur uitsluitend door advocaten uitgeoefend.

88 HR (Strafkamer) 12 februari 2002, 03237/00 B, V-N 2002/18.8.

vrees voor openbaarmaking tot een juridisch vertrouwenspersoon kunnen wenden voor bijstand, verdediging en advies.⁸⁹ De geheimhouding geldt voor zowel bijstand in een procedure als bij het geven van advies ter bepaling van de rechtspositie, als ook (en misschien wel juist) bijstand ter voorkoming of vermindering van een procedure.⁹⁰ Bijstand en verdediging in rechte impliceren een reeds bestaande rechtstoestand waarvan de advocaat uit hoofde van zijn beroep kennis krijgt. Dat is anders wanneer de rechtstoestand door de advocaat wordt bedacht, aangeboden en notaris die een constructie bedenken, uitvoeren etc., meldingsplichtig zijn en geen succesvol beroep kunnen doen op het wettelijk verschoningsrecht.

De regeling voor de meldingsplicht van grensoverschrijdende constructies wijkt voor advocaten en notarissen af van bijvoorbeeld de verplichte melding – als gevolg van de implementatie van de vierde antiwitwasrichtlijn in de Wwft – van discrepanties tussen informatie over uiteindelijk belanghebbenden uit door hen verricht cliëntenonderzoek en het zogenoemde UBO-register.⁹¹ In art. 10c lid 4 Wwft is expliciet bepaald dat de geheimhoudingsplicht niet van toepassing is bij de naleving van deze plicht.⁹² Voor zover werkzaamheden van advocaten en notarissen derhalve onder de reikwijdte van de Wwft vallen, kunnen zij zich niet verschonen.⁹³ De verplichte implementatie van verschillende Europese richtlijnen in de nationale wetgeving brengt voor wettelijk verschoningsgerechtigden uiteenlopende toepassingen van de geheimhoudingsplicht met zich mee.

Advocaten en notarissen bepalen overigens zelf of zij zich op hun geheimhoudingsplicht beroepen; het doet er in beginsel niet toe of de cliënt hen daarvan ontslaat.⁹⁴ De advocaat of notaris stelt, in het geval hij zich beroept op zijn wettelijke verschoningsrecht, andere bij dezelfde constructie betrokken intermediairs onverwijld in kennis van hun verplichtingen.⁹⁵ Is geen andere (hulp)intermediair betrokken, dan dient hij de relevante belastingplichti-

ge op de hoogte te brengen. Het is vermeldenswaardig dat in België de verschoningsgerechtigde intermediair in dat geval verplicht is om de relevante belastingplichtige de nodige informatie te bezorgen, teneinde hem in staat te stellen om de melding correct te kunnen uitvoeren. Daarom zal de melding feitelijk toch door de (verschoningsgerechtigde) intermediair worden opgemaakt, maar door de belastingplichtige worden ingediend. Ook de identificatiegegevens van de verschoningsgerechtigde intermediair moeten daarbij worden overgelegd.

De vraag is wat de gevolgen zijn als de advocaat verzuimt de andere intermediairs en relevante belastingplichtige te informeren. In de Nederlandse implementatie lijkt de kennisgeving geen voorwaarde te zijn voor een succesvol beroep op de geheimhoudingsplicht.⁹⁶ Dit kan evenwel gevolgen hebben voor de relevante belastingplichtige: hij moet er immers van op de hoogte zijn dat de advocaat of notaris zich op geheimhouding beroept, omdat de meldingsplicht – en dus ook het boeterisico – naar hem verschuift.

Met betrekking tot advocaten in dienstbetrekking bij een andere werkgever dan een advocatenkantoor en die zijn ingeschreven op het tableau van de NOvA, gelden in beginsel dezelfde regels als voor andere advocaten. Advocaten die niet op het Nederlandse tableau maar op een vergelijkbaar buitenlands tableau staan ingeschreven kunnen zich beroepen op hun geheimhoudingsplicht als het zogenoemde 'recht op vertrouwelijkheid' geldt onder de toepasselijke buitenlandse regels.

De intermediair, niet zijnde advocaat of notaris, kan ook beschikken over geheimhoudingsrecht op grond van een afgeleid verschoningsrecht. Een advocaat kan de diensten van een belastingadviseur of accountant benutten voor zijn eigen werkzaamheden. Het is belangrijk om te beseffen dat deze belastingadviseur of accountant zich niet zelf op het verschoningsrecht van art. 53a AWR en art. 10h lid 5, WIB kan beroepen. Die bevoegdheid komt uitsluitend de verschoningsgerechtigde, die zijn opdrachtgever is, toe.⁹⁷

Art. 10h lid 5 WIB jo. art. 53a AWR beperken zich tot het wettelijke verschoningsrecht dat aan onder meer advocaten en notarissen toekomt. Het informele verschoningsrecht van belastingadviseurs en accountants, dat is gebaseerd op de beginselen van behoorlijk bestuur (*fair play*), valt niet onder deze bepalingen.⁹⁸ De wetgever is van mening dat het beginsel van *fair play* daarom niet aan de nakoming van de meldingsplicht in de weg staat.⁹⁹ Opmerkelijk is dat het beroepsgeheim in België een algemeen rechtsbeginsel is dat erkend is door het Hof van

89 Zie o.a. Bruijsten, *FBN* 2018/7-8-34, par. 3.2 o.v.n. HR 1 maart 1985 (*Maas II*), *NJ* 1986/173.

90 In de Brief van de deken van de Nederlandse Orde van Advocaten aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 3 september 2019 inzake het Professioneel verschoningsrecht neemt de NOvA het standpunt in dat de wettelijke geheimhoudingsplicht ook geldt voor het geven van advies. Zie ook de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2017, www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2017/01/17/aanpak-van-belastingontduiking.

91 Art. 10c Wwft jo. art. 30 lid 4 Richtlijn (EU) 2015/849. Zie <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0843>.

92 *Kamerstukken II* 2019/20, 35179, nr. 17, Tweede nota van wijziging wetsvoorstel Implementatiewet registratie uiteindelijk belanghebbenden van vennootschappen en andere juridische entiteiten.

93 Zie *NTFR* 2020/61, m.nt. Huiskers. Een vergelijkbare bepaling bestaat voor het melden van ongebruikelijke transacties (art. 18a Wwft).

94 De Duitse implementatiewet voorziet in de mogelijkheid voor de relevante belastingplichtige om de verschoningsgerechtigde intermediair te ontslaan van zijn geheimhoudingsplicht. In dat geval kan de intermediair zich niet langer op geheimhouding beroepen (§ 138f Absatz 6 Abgabenordnung). Ook de Belgische implementatiewet voorziet daarin (art. 326/7. § 2 WIB 1992). De Nederlandse implementatiewet voorziet in niets van dit alles.

95 De verschoningsgerechtigde intermediair hoeft daarbij alleen andere intermediairs op de hoogte te stellen als hij van de betrokkenheid van die andere intermediairs op de hoogte is. Zie *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MVT), p. 40.

96 In de Duitse implementatiewet is de verschoningsgerechtigde intermediair pas ontslagen van zijn meldingsplicht nadat hij de andere intermediairs respectievelijk de relevante belastingplichtige daarvan in kennis heeft gesteld. De kennisgeving geldt daar dus als voorwaarde voor het succesvolle beroep op geheimhouding (§ 138f Absatz 6 Abgabenordnung).

97 HR 27 april 2012, 2010/04774, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, *BNB* 2012/231.

98 Zie tevens Bruijsten, *FBN* 2019/3-12, par. 5.

99 Zie tevens Van der Vegt, *TFB* 2018/4-2, par. 6.

Cassatie en daar de waarde van een wettelijke bepaling heeft.¹⁰⁰

Tot slot wijzen wij op de potentiële invloed van handhaven van het verschoningsrecht op het level playing field in de concurrentie tussen belastingadviseurs. Ook al is er in alle gevallen onder de streep een meldingsplicht (zo niet door de intermediair, dan door de relevante belastingplichtige zelf), kunnen wij ons voorstellen dat voor meldingsplichtigen die zich op geheimhouding beroepen een concurrentievoordeel lijkt te ontstaan ten opzichte van anderen die dat niet kunnen, maar zich voor het overige vis-a-vis de cliënt in dezelfde positie bevinden.

3.3.7. Relevante belastingplichtige

Een relevante belastingplichtige is degene voor wie een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar is gemaakt voor implementatie,¹⁰¹ of die gereed is om een constructie te implementeren of daartoe de eerste stap heeft gezet.¹⁰² De relevante belastingplichtige heeft twee 'rollen': enerzijds kan hij meldingsplichtig zijn als geen intermediair is aan te wijzen en anderzijds zijn het zijn gegevens die aan de fiscale autoriteiten worden verstrekt en met alle lidstaten worden uitgewisseld. Uit art. 8 bis ter lid 10 Richtlijn 2011/16/EU leiden wij af dat de relevante belastingplichtige ook degene is die de constructie is overeengekomen met de intermediair, dan wel die de implementatie van de constructie beheert. De persoon die de constructie overeenkomt hoeft echter niet dezelfde te zijn als degene aan wie de constructie beschikbaar is gemaakt. Of genoemd artikel dan een uitbreiding op de definitie is, is ons niet helemaal duidelijk. Uit de anti-duplicatieregel van art. 8 bis ter lid 10 Richtlijn 2011/16/EU blijkt in elk geval dat het mogelijk is dat er meer dan één relevante belastingplichtige is in een meldingswaardige grensoverschrijdende constructie. Op de anti-duplicatieregel komen wij in par. 4.1 terug.

Als een concern overgaat tot de implementatie van een meldingswaardige constructie die meerdere concernonderdelen raakt, dan is uitsluitend de concernvennootschap die de opdracht met de intermediair(s) aangaat (die in de regel ook de leiding neemt bij de implementatie) de relevante belastingplichtige. Dit neemt niet weg dat ook gegevens van de andere betrokken concernonderdelen worden gemeld.¹⁰³

Meer complexe situaties zijn ook mogelijk, waarbij de rollen van relevante belastingplichtigen en intermediair door elkaar lijken te lopen. Wij stellen ons een multinationale onderneming voor, waar een interne fiscale afdeling van het hoofdkantoor ook externe adviezen inwint ten behoeve van een groepsonderdeel. De externe inter-

mediair zal de opdracht aangaan met de fiscale afdeling van het hoofdkantoor, terwijl het groepsonderdeel degene is voor wie de constructie bedoeld is.

3.4. Meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies

3.4.1. De begrippen: 'grensoverschrijdend', 'meldingsplichtig' en 'constructies'

Grensoverschrijdend betekent volgens de richtlijn dat de constructie zich uitstrekt over meerdere EU-lidstaten of over een EU-lidstaat en een derde land.¹⁰⁴ Daarbij is het niet van belang of Nederland zelf betrokken is. Uitsluitend van belang is dat de constructie deelnemers in meerdere landen betreft.¹⁰⁵ In de toelichting op het wetsontwerp in België wordt vrij uitvoerig ingegaan op de afbakening van het begrip 'deelnemer' ten opzichte van de 'intermediair'. De conclusie die we daaruit trekken is dat de intermediair zelf geen deelnemer is wanneer deze geen actieve rol heeft in de constructie. Een voorbeeld van een actieve rol is de intermediair die ook optreedt als bestuurder van een entiteit in zijn eigen constructie. Daarentegen is een bank die louter een krediet verstrekt geen deelnemer. Een met de relevante belastingplichtige verbonden lichaam dat een krediet verstrekt zal in de regel wel een deelnemer zijn. Wanneer een Nederlandse intermediair een constructie bedenkt die uitsluitend inwoners van België betreft is geen sprake van een grensoverschrijdende constructie. Een krediet verstrekt door een Belgische bank aan een Nederlandse belastingplichtige leidt niet om die reden tot een grensoverschrijdende constructie. Een schenking van een buitenlands onroerend goed tussen twee natuurlijke personen, inwoners van Nederland, wordt niet gekwalificeerd als een grensoverschrijdende constructie, omdat het onroerend goed geen 'deelnemer' is.¹⁰⁶

De MDR is van toepassing op elke vorm van belasting die door of namens een lidstaat of de territoriale of bestuurlijke onderdelen van een lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, wordt geheven.¹⁰⁷ Uitgezonderd zijn: omzetbelasting, douanerechten, accijnzen, verplichte sociale zekerheidsbijdragen,¹⁰⁸ leges, contractueel verschuldigde bedragen, zoals retributies voor openbare nutsvoorzieningen en belastingen die worden geheven op het

¹⁰⁰ Memorie van toelichting behorende bij het Wetsontwerp tot omzetting 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, *Parl.St.* Kamer 2019/20, nr. 0791/001, p. 18.

¹⁰¹ Een constructie is beschikbaar gemaakt voor implementatie op het moment dat de intermediair de details daarvan overhandigt aan de belastingplichtige of voor hem toegankelijk heeft gemaakt.

¹⁰² Art. 2d onder e WIB o.v.n. art. 3 lid 22 Richtlijn 2011/16/EU en *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 5-6.

¹⁰³ Art. 10h lid 2 sub a WIB.

¹⁰⁴ Art. 3 lid 18 Richtlijn 2011/16/EU.

¹⁰⁵ In de memorie van toelichting behorende bij het wetsontwerp in België wordt een voorbeeld gegeven van een Belg die een rekening houdt bij een Belgische vaste inrichting van een Franse vennootschap. Dit zou, aldus de toelichting, niet worden beschouwd als een grensoverschrijdende constructie, bij gebrek aan een grensoverschrijdend aspect. Wetsontwerp tot omzetting etc., *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 0791/001.

¹⁰⁶ Voorbeeld ontleend aan Memorie van toelichting bij Wetsontwerp tot omzetting etc., *Parl.St.* Kamer 2019/20, nr. 0791/001 (België).

¹⁰⁷ Art. 2 lid 1 Richtlijn 2011/16/EU.

¹⁰⁸ De omzetbelasting, douanerechten, accijnzen en sociale zekerheidsbijdragen zijn al uitgezonderd in de 'moederrichtlijn' 2011/16/EU. De reden daarvan is dat deze heffingen al gedekt worden door specifieke instrumenten voor samenwerking. Zie de toelichting in Commission staff working document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, 21 June 2017, SWD(2017) 236 final, § 7.2.1.1.

grondgebied van derde landen.¹⁰⁹ De richtlijn strekt zich derhalve niet alleen uit over bijvoorbeeld de inkomsten- en vennootschapsbelasting, maar ook over de loonbelasting, dividendbelasting, erf- en schenkbelasting etc.¹¹⁰

Het is niet duidelijk of de richtlijn ook van toepassing is op belastingen die nog niet worden geheven, maar die wel onderwerp zijn van grensoverschrijdende constructies. Een concreet voorbeeld hiervan zijn constructies met betrekking tot de Wet bronbelasting 2021. Wij kunnen ons voorstellen dat reeds in 2020 adviezen worden bedacht, geadviseerd, aangeboden, opgezet en/of geïmplementeerd die betrekking hebben op deze bronbelasting. Het past zonder meer in het doel en de strekking van de richtlijn om deze onder de meldingsplicht te laten vallen. Wellicht dat de binnenkort te publiceren Leidraad inzicht geeft in het standpunt van de staatssecretaris daarover.

De richtlijn richt zich tot de lidstaten van de Europese Unie. Met betrekking tot Nederland geldt dat deze van toepassing is op het Nederlandse deel van het Koninkrijk en niet op Curaçao, Aruba, Sint-Maarten en de BES-eilanden; voor de toepassing van het Europese recht zijn deze aangemerkt als landen en gebieden overzee (LGO). De vraag is of de LGO ten opzichte van hun 'eigen lidstaat' als een derde land moeten worden aangemerkt. In de jurisprudentie is deze vraag gesteld, maar nog niet beantwoord. Uit het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) 5 juni 2014¹¹¹ kan (voorzichtig) worden afgeleid dat deze als derde landen gelden voor de toepassing van maatregelen waarmee de doelstelling van bestrijding van belastingontduiking daadwerkelijk en evenredig wordt nagestreefd. De DAC6 zou, naar onze mening, onder deze omschrijving passen. Concreet betekent dit dat constructies die Nederland en, bijvoorbeeld, Curaçao of Sint-Eustatius betreffen, als grensoverschrijdend worden aangemerkt in de zin van art. 3 lid 18 Richtlijn 2011/16/EU.

Het begrip 'constructie' moet breed worden opgevat.¹¹² Het gaat om een handeling waarbij 'door het gebruik van een bepaalde structuur, een gebeurtenis of situatie bewust en actief wordt opgeroepen, veroorzaakt of veranderd en waarbij een fiscaal gevolg intreedt dat zonder de constructie niet zou intreden'. Het omvat overeenkomsten, rechtshandelingen, afspraken en zelfs gedrag.¹¹³ Een constructie is niet het uitsluitend beschrijven van een (fiscale) structuur of een fiscale aangifte. Een constructie is ook niet het uitsluitend afwachten van een periode waarna een belastingvermindering optreedt (bijvoorbeeld bij een aflopend aanmerkelijk belang).

3.4.2. De wezenskenmerken

In de richtlijn is er niet voor gekozen om een definitie te geven van agressieve fiscale planning, maar is een compi-

latie opgenomen van kenmerken en elementen van transacties die een sterke aanwijzing voor belastingontwijking of misbruik vormen.¹¹⁴ Het volstaat dat een constructie een van de zogenoemde wezenskenmerken vertoont om te worden aangemerkt als een te rapporteren constructie bij de belastingautoriteiten.

De lijst met wezenskenmerken is onderverdeeld in vijf categorieën: A tot en met E.¹¹⁵ Een meldingsplichtige constructie bezit ten minste een van de wezenskenmerken. De wezenskenmerken zullen om de twee jaar worden geëvalueerd en indien nodig worden aangepast.¹¹⁶ Voor de toepassing van wezenskenmerken A, B en de onderdelen b), subonderdeel i) en c) en d) van wezenskenmerk C.1 moet tevens zijn voldaan aan de MBT. Deze test wordt in par. 3.4.3 nader toegelicht.

3.4.2.1. Wezenskenmerk A: Algemene wezenskenmerken gekoppeld aan MBT

De constructies onder wezenskenmerk A hebben een algemeen karakter en betreffen bijzondere afspraken tussen de intermediairs en hun cliënten, die erop kunnen wijzen dat de constructies de aandacht behoeven van de belastingautoriteiten: constructies met geheimhoudingsclausule (A.1), resultaatafhankelijke vergoedingen (A.2) en marktklare constructies (A.3). Deze wezenskenmerken leiden uitsluitend tot een meldingswaardige constructie als tevens voldaan is aan de MBT en dienen dus in samenhang met deze test te worden toegepast.

Wezenskenmerk A.1 betreft de constructie waarbij de relevante belastingplichtige of een andere deelnemer aan de constructie zich tot geheimhouding verbindt en op grond hiervan niet aan andere intermediairs of de belastingautoriteiten mag onthullen hoe de constructie, in het specifieke geval, een belastingvoordeel kan opleveren.¹¹⁷ Dit wezenskenmerk ziet niet op de wettelijke en reglementaire geheimhoudingsclausules, als gevolg waarvan een cliënt adviezen en dergelijke bijvoorbeeld niet openbaar mag maken of met derden mag delen.¹¹⁸ Het kenmerk ziet, naar onze mening, ook niet op commerciële en concurrentiegevoelige vertrouwelijkheid ten opzichte van concurrerende intermediairs. Het wezenskenmerk ziet op geheimhoudingsclausules die onderdeel vormen van het succes van een constructie, bijvoorbeeld omdat geheimhouding tot een lagere ontdekkingskans leidt. Zij zijn erop gericht om een belastingvoordeel geheim te houden.

Wezenskenmerk A.2 betreft de constructie waarbij de intermediair aanspraak maakt op een resultaatafhankelijke vergoeding voor de constructie (*success fee* of *premium fee*). Daarbij kan de vergoeding worden bepaald op basis van het bedrag van het belastingvoordeel of andere finan-

¹⁰⁹ Art. 2 lid 2 tot en met 4 Richtlijn 2011/16/EU.

¹¹⁰ Van Eijdsen en De Ruiter, *MBB* 2019/4-16, par. 3 en Bruijsten *FBN* 2018/7-8-34, par. 4.4.

¹¹¹ HvJ EU 5 juni 2014, C-24/12 en C-27/12 (X BV en TBG Limited), ECLI:EU:C:2014:1385, *BNB* 2014/187.

¹¹² Zie tevens Van Eijdsen en De Ruiter, *MBB* 2019/5-22, par. 2.2.

¹¹³ Van Eijdsen en De Ruiter, t.a.p., noemen de verplaatsing van de feitelijke leiding van een vennootschap als gedrag dat als constructie kan worden aangemerkt.

¹¹⁴ Considerans 9 Richtlijn (EU) 2018/822.

¹¹⁵ Zie ook Korving en Verbaarschot, *WFR* 2019/176, par. 4 voor een uitgebreide behandeling van de wezenskenmerken.

¹¹⁶ *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 2.

¹¹⁷ *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 24.

¹¹⁸ *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 29. Wettelijke geheimhoudingsplicht volgt uit art. 67 AWR en reglementaire geheimhouding voor belastingadviseurs is te vinden in art. 4 Reglement Beroepsuitoefening NOB en art. 4 Reglement Beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs.

ciële voordelen die de constructie oplevert en de vraag of de constructie *überhaupt* een belastingvoordeel heeft opgeleverd.¹¹⁹ Van een resultaatafhankelijke vergoeding kan ook sprake zijn wanneer een intermediair een bonusvergoeding krijgt bij succes, of wanneer de vergoeding (deels) moet worden terugbetaald als het succes niet (geheel) wordt behaald.

Wezenskenmerk A.3 betreft de constructie waarbij gebruik wordt gemaakt van gestandaardiseerde documenten of een gestandaardiseerde structuur, die beschikbaar is voor meer dan één relevante belastingplichtige, zonder dat voor de implementatie voor een specifieke belastingplichtige wezenlijke aanpassingen nodig zijn (standaard- of marktklare constructies). Als een constructie veelvuldig gebruikt wordt, maar individuele feiten en omstandigheden van belang zijn voor de implementatie, is niet voldaan aan dit wezenskenmerk.¹²⁰ Waar de grens ligt is niet duidelijk. De Europese Commissie geeft zelf het voorbeeld van een structuur waarbij door gebruik van een 'hybrid entity mismatch' een situatie van 'deduction non-inclusion' wordt bereikt en die naar haar mening gemakkelijk op grote schaal gestandaardiseerd in de markt gezet kan worden.¹²¹ In dit kader is het tevens opvallend dat in de Duitse implementatiewet de veelvuldig gebruikte (Nederlandse) dienstverleningslichamen en (laag)belaste financieringsconstructies worden genoemd als constructies, die zonder wezenlijke aanpassing ook voor andere belastingplichtigen gebruikt kunnen worden. Ook de Belgische implementatiewet lijkt van een ruimere definitie uit te gaan. Een marktklare constructie omvat daar de constructie die in systematiek en wat betreft het fiscale concept gelijk blijft, hoewel steeds een personalisering per relevante belastingplichtige nodig is.

"Er dient als het ware geen fiscale spitsvondigheid meer te worden toegevoegd aan de oorspronkelijk uitgedachte grensoverschrijdende constructie."¹²²

3.4.2.2. Wezenskenmerk B: Specifieke wezenskenmerken gekoppeld aan MBT

Wezenskenmerk B betreft drie typen constructies en deze zijn uitsluitend meldingswaardig als tevens voldaan is aan de MBT. Bij wezenskenmerk B.1 gaat het om een constructie waarbij een deelnemer aan de constructie geplande stappen zet om een verlieslijdende onderneming te verkrijgen, de hoofdactiviteit stop te zetten en verliezen te gebruiken om verschuldigde belastingen te verminderen, onder meer door overdracht van de verliezen naar een ander rechtsgebied (binnen of buiten de EU) of door versneld gebruik van die verliezen (handel in ver-

liesvennootschappen).¹²³ De volgorde van de verschillende stappen doet niet ter zake. In de Nederlandse fiscale praktijk zal art. 20a Wet VPB 1969 er in de regel toe leiden dat het recht op verliesverrekening in een dergelijke transactie verloren gaat; in dat geval zal melding ook niet nodig zijn. De overdracht die niet binnen het bereik van art. 20a Wet VPB 1969 valt – daarbij denken wij met name aan de overdrachten binnen een internationaal concern of tussen aandeelhouders – kunnen wel onderworpen zijn aan de meldingsplicht.¹²⁴

Bij wezenskenmerk B.2 gaat het om een constructie die tot gevolg heeft dat inkomsten omgezet worden in vermogen, schenkingen of andere inkomstencategorieën die lager belast worden of van belasting worden vrijgesteld (conversie van inkomen).¹²⁵ Bij de omzetting kunnen meerdere belastingplichtigen betrokken zijn. De kern van het wezenskenmerk is dat de constructie ertoe leidt dat inkomsten worden omgezet, resulterend in een lagere belastingheffing of vrijstelling. Wezenskenmerk B.2 ziet dan ook niet op de situatie waarin door een constructie inkomensbestanddelen van de ene 'box' overgaan naar een andere 'box' in de Wet inkomstenbelasting 2001.¹²⁶ Het wezenskenmerk is ook niet van toepassing als een omzetting uitdrukkelijk in de wet is voorzien. Bijvoorbeeld de (grensoverschrijdende) inbreng van een IB-onderneming in een VPB-onderneming of het verlagen van een belang in een vennootschap om onder de grens van een aanmerkelijk belang te komen. Een ander voorbeeld is de constructie met een middellijk gehouden lucratief belang, om daarmee te voorkomen dat het progressieve tarief van toepassing is. Deze situaties zijn nadrukkelijk voorzien in de wet. Het wezenskenmerk is daarentegen wel van toepassing in de situatie waarin een VPB-plichtig lichaam een vordering heeft waarop belaste renteopbrengsten worden genoten, het lichaam deze vordering voorts in het vermogen van een (buitenlandse) dochtervennootschap brengt die onderworpen is aan een lager winstbelastingtarief en de in de toekomst te ontvangen dividenden onder toepassing van de deelnemingsvrijstelling (art. 13 Wet VPB 1969) in Nederland onbelast zijn. De lagere belasting kan ook het gevolg zijn van een gunstiger verdragstoewijzing of een lager verdragstarief; hierbij wordt gebruik gemaakt van de verschillen in belastingheffing tussen landen om belastingvoordeel te behalen.¹²⁷ Wezenskenmerk B.3 is de constructie die circulaire transacties omvat met als resultaat dat middelen worden rondgepompt (*round-tripping*), meer specifiek met behulp van tussengeschoven entiteiten zonder ander primair handelsdoel of van transacties die elkaar compenseren of tenietdoen of andere soortgelijke kenmerken hebben. Kenmerk van rondpompen van middelen is dat

119 Het Reglement Beroepsuitoefening NOB en het Reglement Beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs staan resultaatafhankelijke vergoedingen toe.

120 Zie Van Eijdsen en De Ruiter, MBB 2019/5-22, par. 2.4.1.2.A o.v.n. WPTQ Room Document d.d. 27 september 2017, p. 3.

121 Commission staff working document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, 21 juni 2017, SWD(2017) 236 final, p. 28-29.

122 Wetsontwerp tot omzetting etc., *Parl.St.* Kamer 2019/20, nr. 0791/001 (België).

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

124 Daarbij moet uiteraard wel sprake zijn van een grensoverschrijdende constructie en moet aan de MBT zijn voldaan.

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

126 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 30.

127 Zo is de heffing van vermogenswinst over de verkoop van aandelen in een vastgoedvennootschap in een aantal verdragen toegewezen aan de woonstaat, terwijl de heffing over de verkoop van vastgoed is toegewezen aan de bronstaat. Ook zijn er verschillen in bronstaatheffingen op dividend, rente en royalty's.

de tegenwaarde daarvan, na de afloop van ten minste twee rechtshandelingen, weer terugkeert bij de belastingplichtige waar het vandaan komt.

Een voorbeeld is de constructie waarbij een besloten vennootschap een dividend uitkeert en dit vervolgens terugleent om investeringen te doen. Of die kapitaal stort in een dochtervennootschap en datzelfde bedrag van deze dochtervennootschap leent.¹²⁸ Dit wezenskenmerk omvat ook een *cash-pool* in een concern, waarbij debet- en creditsaldi dagelijks worden afgeroomd en vervangen door de netto tegenwaarde daarvan. In de regel zal een *cash-pool* echter niet voldoen aan de MBT, zodat dit niet tot melding hoeft te leiden.

3.4.2.3. Wezenskenmerk C: Grensoverschrijdende transacties, in enkele gevallen gekoppeld aan MBT

Wezenskenmerk C betreft vier typen constructies. Wezenskenmerk C.1 betreft constructies met aftrekbare grensoverschrijdende betalingen tussen twee of meer verbonden ondernemingen, waarbij – eenvoudig samengevat – de ontvanger niet, nauwelijks of gunstig belast wordt. Voor een aantal wezenskenmerken in C.1 geldt dat deze in combinatie met de MBT moeten worden toegepast.¹²⁹

Om te beginnen geldt wezenskenmerk C.1 uitsluitend voor betalingen tussen twee of meer verbonden ondernemingen. Verbondenheid volgt uit art. 2d lid 1 sub f WIB jo. art. 3 lid 23 Richtlijn 2011/16/EU en ontstaat bij kapitaal-, zeggenschaps- of winstgerechtigdheid van meer dan 25% in een andere persoon, dan wel bij deelname aan de leiding van een andere persoon waarbij invloed van betekenis kan worden uitgeoefend. Bij middellijke deelnemingen wordt het percentage bepaald door deelnemingspercentages in opeenvolgende niveaus te vermenigvuldigen, waarbij voor het stemrecht criterium geldt dat een persoon die meer dan 50% van de stemrechten houdt voor deze berekening geacht wordt 100% te houden. Bij natuurlijke personen worden echtgenoten en bloedverwanten in de rechte lijn behandeld als één persoon.

Daarnaast geldt wezenskenmerk C.1 uitsluitend voor aftrekbare betalingen. Na de invoering van art. 13 lid 17 Wet VPB 1969 en de inwerkingtreding van de anti-ontwijkingsrichtlijn¹³⁰ zullen 'hybrid mismatches' (situaties van 'deduction/no-inclusion' die het gevolg zijn van kwalificatieverschillen van hybride financiële instrumenten en hybride entiteiten) niet meer voorkomen. Art. 9 lid 2 Richtlijn (EU) 2016/1164¹³¹ verhindert de aftrek indien de betaling wordt gedaan door of aan een hybride entiteit, 'hybride' vaste inrichting of betrekking heeft op een hybride financieel instrument.

Tot slot is van belang wie als 'ontvanger' moet worden aangemerkt. In eerste instantie zal dit degene zijn die juridisch gerechtigd is tot de betaling. Als de achterligger

van een (transparant) lichaam rechtstreeks voor de betaling in de heffing wordt betrokken, kan deze worden aangemerkt als de ontvanger.¹³²

Wezenskenmerk C.1.a betreft de betaling aan de ontvanger die van geen enkel fiscaal rechtsgebied fiscaal inwoner is. Een duidelijk voorbeeld hiervan is de besloten commanditaire vennootschap, die in een cv/bv-structuur noch als inwoner van Nederland, noch als inwoner van de Verenigde Staten wordt aangemerkt en daardoor de aan haar toegerekende inkomsten in geen van beide staten in aanmerking wordt genomen. Naar onze mening is ook sprake van een stateloos lichaam als voor de toepassing van een belastingverdrag beide verdragsluitende staten een lichaam als inwoner van de andere staat aanmerken, als gevolg waarvan geen van beide staten het heffingsrecht over de betaling opeist.

Een en ander moet per geval worden beoordeeld. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van een nultarief of bijna-nultarief¹³³ (wezenskenmerk C.1.b, subonderdeel i), een betaling die volledige (objectieve) belastingvrijstelling geniet in het rechtsgebied waarvan de ontvanger fiscaal inwoner is (wezenskenmerk C.1.c) of de toepassing van een fiscaal gunstregime (wezenskenmerk C.1.d). Voor deze drie categorieën geldt dat de constructies pas meldingswaardig zijn als ook wordt voldaan aan de MBT. Een fiscaal gunstregime is een regeling die belastingplichtigen of inkomsten, in afwijking van de overige 'gewone' belastingplichtigen of inkomstensoorten, fiscaal bevoordeelt. De staatssecretaris merkt op dat dit niet betekent dat sprake is van een gunstregime voor elk regime dat een beduidend lager belastingniveau oplevert dan normaal gesproken in het betrokken land van toepassing is.¹³⁴ Wij begrijpen dit aldus dat sprake moet zijn van selectiviteit. Het Nederlandse tonnageregime en de innovatiebox zijn gunstregimes.¹³⁵

Niet elke betaling die bij de ontvanger is onderworpen aan een gunstregime leidt tot meldingsplicht. Een constructie die enkel vanuit zakelijke overwegingen is ingegeven en is opgezet in overeenstemming met de achterliggende gedachte van dat fiscale gunstregime, zonder dat kunstmatige elementen aan de constructie zijn toegevoegd, is niet gericht op het verkrijgen van een belastingvoordeel.¹³⁶ Dan voldoet het niet aan de MBT.

De toelichting bij wezenskenmerk C.1.c is beperkt. Het betreft aftrekbare betalingen aan een verbonden onderneming, waarbij de betaling een volledige belastingvrij-

128 Uiteraard kan de renteaftrek worden beperkt onder art. 10a lid 1 Wet VPB 1969 indien niet aan de voorwaarden van tegenbewijs wordt voldaan.

129 Dit geldt voor de wezenskenmerken C.1.b, subonderdeel i en onder c en d.

130 Richtlijn (EU) 2016/1164, gewijzigd bij Richtlijn (EU) 2017/952.

131 In Nederland omgezet naar afdeling 2.2a Wet VPB 1969.

132 Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 31.

133 Daarmee wordt een tarief tussen 0% en 1% bedoeld (Working Party IV van de Raad, 24 september 2018). Vanuit deze mededeling is het opmerkelijk dat Duitsland in zijn implementatiewet uitgaat van een percentage tussen 0% en 4%, omdat, aldus de toelichting, volgens de 'algemene afrondingsregels' naar beneden wordt afgerond.

134 Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 30.

135 Wij brengen in herinnering dat betalingen die bij de ontvanger niet of laag belast zijn, objectief zijn vrijgesteld of onderworpen aan een gunstregime, pas meldingswaardig zijn als deze ook voldoen aan de main benefit test. Het belangrijkste voordeel van een constructie waar een aftrekbare royalty wordt betaald voor het gebruik van een patent zal – vaak – bestaan uit het toegang verschaffen tot de gepatenteerde technologie bij de gebruiker. In een dergelijk geval hoeft onder dit wezenskenmerk niet tot melding te worden overgegaan.

136 Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 30 en Kamerstukken II 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 27.

stelling bij de ontvanger geniet. Het is duidelijk dat het gaat om een objectieve vrijstelling; daaronder valt ook de deelnemingsvrijstelling.¹³⁷ Minder duidelijk is de situatie waarin de betaling *per saldo* niet in de heffing wordt betrokken, bijvoorbeeld omdat de ontvanger recht heeft op belastingvrije sommen, verliesverrekening, vrijstelling of verrekening ter voorkoming van dubbele belasting, aftrek van overige verlieslijdende activiteiten, de betaling (af-trekbaar) doorbetaalt aan een ander of de betaling pas (veel) later bij de ontvanger in aanmerking wordt genomen. Op basis van het doel en de strekking van deze bepaling zouden wij menen dat ook in deze situaties meldingsplicht bestaat.¹³⁸

De niet-coöperatieve landen van wezenskenmerk C.1.b, subonderdeel ii zijn thans Amerikaans Samoa, Fiji, Guam, Oman, Samoa, Trinidad en Tobago, Amerikaanse Maagdeneilanden en Vanuatu.¹³⁹

Wezenskenmerk C.2 betreft het geval waarin in meer dan één rechtsgebied aanspraak wordt gemaakt op aftrek ter zake van eenzelfde afschrijving op een activum.¹⁴⁰ In deze situatie is sprake van een conflict tussen rechtsgebieden wie als eigenaar van een activum moet worden aangemerkt, waardoor dubbele gerechtigheid tot afschrijving op het activum kan ontstaan.¹⁴¹ Dit zal zich bijvoorbeeld voordoen bij leaseconstructies, waarbij de staat van de lessor zich het fiscale eigendom en afschrijvingsrecht toe-eigent, en de staat van de lessee dat ook doet. Strikt genomen doet zich deze situatie ook voor als een bedrijfsmiddel in een vaste inrichting zowel tot afschrijving leidt in de bronstaat (vi-resultaat) als in de staat van de generale onderneming (als onderdeel van de wereldwinst). Door de vrijstellingsmethode leidt dit effectief echter niet tot dubbele aftrek van afschrijvingskosten. Wezenskenmerk C.2 is niet van toepassing op deze situatie.¹⁴²

Wezenskenmerk C.3 betreft het geval waarbij in meer dan één rechtsgebied aanspraak wordt gemaakt op voorkoming van dubbele belasting voor hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel.¹⁴³ Dit kan aan de orde zijn als een inkomens- of vermogensbestanddeel in meerdere landen tot het wereldinkomen wordt gerekend. De voorkoming moet zien op hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel en de dubbele voorkoming moet er per saldo toe leiden dat geen belasting betaald wordt.¹⁴⁴ De persoon met de Amerikaanse nationaliteit die inwoner van Nederland is en winstinkomen uit België geniet, zal zowel in Nederland als in de Verenigde Staten aanspraak maken op voorkoming van dubbele belasting. Maar dit leidt niet tot een situatie waarin geen belasting wordt geheven.

Wezenskenmerk C.3 is uitsluitend van toepassing als dit leidt tot niet-heffing over inkomsten.

Wezenskenmerk C.4 betreft een constructie met overdrachten van activa, waarbij een wezenlijk verschil bestaat tussen het bedrag dat in de betrokken rechtsgebieden wordt aangemerkt als de voor die activa te betalen vergoeding. Het lijkt hierbij te gaan om verschillen in de voor belastingdoeleinden in aanmerking genomen waarden.¹⁴⁵ In de Nederlandse fiscale praktijk zien we deze in informeel-kapitaaltransacties, waarbij een Nederlands vennootschapsbelastingplichtig lichaam (voornamelijk) immateriële activa verwerft tegen een prijs die aanmerkelijk lager ligt dan de waarde in het economische verkeer en die het verschil via een hogere afschrijvingsbasis ten laste van de winst brengt.¹⁴⁶ Opmerkelijk is dat dit wezenskenmerk uitsluitend de overdracht van activa betreft en niet waardeverschillen van (rente)kosten. Informeel-kapitaalconstructies doen zich thans namelijk met name ook voor in financieringstransacties, waarbij een rente verschuldigd is die beduidend lager is dan de marktrente voor het instrument en de hogere – verzakelijke – rente ten laste van de winst wordt gebracht. Deze constructies vallen niet onder wezenskenmerk C.4.

3.4.2.4. Wezenskenmerk D: Automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang

Wezenskenmerk D betreft twee onderdelen die verband houden met het bestrijden van constructies: die tot doel hebben de meldingsplicht in verband met de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen te omzeilen (D.1) en om uiteindelijk belanghebbenden af te schermen met niet-transparante structuren (D.2).¹⁴⁷ Zij worden zelfstandig, zonder toepassing van de MBT, toegepast.

Bij wezenskenmerk D.1 gaat het om constructies die kunnen leiden tot ondermijning van de rapportageverplichting uit hoofde van wetgeving ter implementatie van Uniewetgeving of gelijke overeenkomsten inzake de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen, waaronder overeenkomsten met derde landen of een land dat profiteert van het gebrek aan die wetgeving of overeenkomsten.¹⁴⁸ Dit wezenskenmerk heeft derhalve betrekking op het ondermijnen van de automatische inlichtingenuitwisseling op basis van de CRS.

Als bijvoorbeeld het effect van een reorganisatie is dat minder inlichtingen moeten worden uitgewisseld, zonder dat de reorganisatie gericht is op en ook niet tot gevolg heeft dat sprake is van het ondermijnen van de rapportageverplichting, zal geen sprake zijn van een constructie

137 De deelnemingsvrijstelling zal op grond van art. 13 lid 17 Wet VPB 1969 niet van toepassing zijn als het voordeel aftrekbaar is bij het betalende lichaam, zodat wezenskenmerk C.1.c zich in dit kader niet zal voordoen.

138 Daarbij zal uiteraard nog wel moeten worden voldaan aan de MBT, die immers ook van toepassing is op de wezenskenmerken C.1.b subonderdeel i en onder c en d.

139 Gepubliceerd op 14 november 2019, *PbEU* 2019, C 386/2.

140 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 27.

141 Zie tevens Van Eijdsen en De Ruiter, *MBB* 2019/5-22, par. 2.4.1.2.C.

142 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 31-32.

143 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 27.

144 Zie Van Eijdsen en De Ruiter, *MBB* 2019/5-22, par. 2.4.1.2.C.

145 Zie Van Eijdsen en De Ruiter, *MBB* 2019/5-22, par. 2.4.1.2.C.

146 Daarover waren jarenlang afspraken te maken met de Belastingdienst in het kader van zogenoemde Greenfield-rulings. Een openbaar gemaakt voorbeeld is beschreven door Vleggeert in Leidenlawblog van 22 augustus 2017, waarin hij, aan de hand van in een Wob-beschikking vrijgegeven documenten, de fiscale afspraken met het bedrijf ICL van commentaar voorziet. De vestiging in Nederland van een shared service center in Amsterdam zou tot een informele kapitaalstorting in de vennootschap leiden die fiscaal afschrijfbaar is. Bron: <https://leidenlawblog.nl/articles/new-evidence-of-secret-dutch-tax-deals>.

147 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 28.

148 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 28.

als bedoeld in wezenskenmerk D.1.¹⁴⁹ Hetzelfde geldt als in het kader van een reorganisatie een rekening wordt geopend bij een Nederlandse financiële instelling, waarbij de financiële instelling voldoet aan de identificatie- en rapportageverplichtingen op basis van CRS.¹⁵⁰ In een dergelijk geval wordt de rapportageverplichting op basis van CRS niet ondermijnd en valt het openen van de rekening niet onder de toepassing van wezenskenmerk D.1. Wezenskenmerk D.2 betreft constructies die zijn bedoeld om uiteindelijk belanghebbenden niet-identificeerbaar te maken.¹⁵¹ Het gaat om constructies waarbij de juridische of feitelijke eigendom niet-transparant is door het gebruik van personen, juridische constructies of structuren:¹⁵²

- a. die geen wezenlijke economische, door voldoende personeel, uitrusting, activa en gebouwen ondersteunde activiteit uitoefenen;
- b. die zijn opgericht in, worden beheerd in, inwoner zijn van, onder zeggenschap staan in, of gevestigd zijn in een ander rechtsgebied dan het rechtsgebied van verblijf van een of meer van de uiteindelijk begunstigen van de activa die door die personen, juridische constructies of structuren worden aangehouden; en
- c. waarbij de uiteindelijk begunstigen van die personen, juridische constructies of structuren, als gedefinieerd in de vierde antiwitwasrichtlijn, niet-identificeerbaar zijn gemaakt.”

Een constructie valt pas onder wezenskenmerk D.2 als aan alle in dat kenmerk genoemde onderdelen (a tot en met c) is voldaan. Een typisch voorbeeld is het tussenschuiven van holdings zonder wezenlijke functie in landen die geen verplichting tot registratie van de UBO kennen.

3.4.2.5. Wezenskenmerk E: Verrekenprijzen (transfer pricing)

Wezenskenmerk E betreft vier typen constructies en moeten zelfstandig worden toegepast (zonder toepassing van de MBT). Wezenskenmerk E.1 betreft een constructie met gebruik van unilaterale veiligheidsregels (*unilateral safe harbour rules*).¹⁵³ Een unilaterale veiligheidsregel is een regeling die voor bepaalde (gedefinieerde) categorieën belastingplichtigen of rechtshandelingen geldt en die de belastingplichtige bevrijdt van de verplichtingen die in het algemeen voor de bepaling van verrekenprijzen gelden. Deze regels vervangen de algemene verplichtingen door eenvoudiger verplichtingen.¹⁵⁴ Een constructie die gebruikmaakt van bilaterale of multilaterale veiligheidsregels valt niet onder dit wezenskenmerk, evenals de unilaterale veiligheidsregels die gebaseerd zijn op een standaard waar internationale consensus over is.¹⁵⁵ *Advance pricing*

arrangements worden niet als *unilateral safe harbour rule* aangemerkt.

Wezenskenmerk E.2 ziet op constructies met overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa (*hard-to-value intangibles*).¹⁵⁶ Vanwege de grote onzekerheid is de gehanteerde waarde voor de Belastingdienst moeilijk te beoordelen. De Belastingdienst kan de oorspronkelijk vastgestelde prijs ter discussie stellen wanneer de feitelijke *cash-flow* meer dan 20% afwijkt van de projecties die de basis vormen voor de oorspronkelijk vastgestelde prijs.¹⁵⁷

De ratio van wezenskenmerk E.3 is het detecteren van overdrachten binnen de groep van functies en/of risico's en/of activa, waarbij de 'ebit' (de geraamde jaarlijkse winst voor interest en belastingen) van de overdragers tijdens de periode van drie jaar na de overdracht meer dan 50% daalt ten opzichte van de geraamde jaarlijkse 'ebit' van die overdragers indien de overdracht niet had plaatsgevonden. Bij het begrip 'ebit' gaat het om de commerciële cijfers en niet om de fiscale cijfers.¹⁵⁸ Met 'jaarlijks' wordt bedoeld op het boekjaar en niet op het kalenderjaar. De termen 'overdrager of overdragers' zijn niet gedefinieerd. Een grensoverschrijdende overdracht¹⁵⁹ van een activum 'deelneming' binnen de groep kan onder wezenskenmerk E.3 vallen. Hoewel dit niet onmiddellijk uit de tekst blijkt, stelt de Staatssecretaris van Financiën zich op het standpunt dat ook de situatie waarin de functies, risico's of activa overgaan van hoofdhuis naar vaste inrichting en vice versa onder wezenskenmerk E.3 vallen. Bij een fiscale eenheid lijkt de 'ebit-toets' op het niveau van het lichaam binnen de fiscale eenheid te moeten worden belegd en niet bij het lichaam zelf.¹⁶⁰ Voorbeelden van constructies waarbij deze toets in beeld komt zijn de omzetting van een verkooporganisatie naar een commissarissenstructuur of een productiebedrijf naar een contract- of *toll-manufacturing*bedrijf. Het kan ook een rol spelen bij reorganisaties en herstructureringen die volgen op een bedrijfsovername en bij de splitsing van rechtspersonen. Omdat de MBT niet geldt voor wezenskenmerk E is het niet van belang of daarbij een belastingvoordeel wordt behaald.

Wezenskenmerk E.2 betreft overdrachten tussen verbonden ondernemingen en deze term is gedefinieerd in de richtlijn. Wezenskenmerk E.3 daarentegen is uitsluitend van toepassing op overdrachten binnen een 'groep' en deze term is niet in de richtlijn gedefinieerd. In overleg tussen de lidstaten in *Working Party IV* van de Raad op 28 september 2018 is duidelijk geworden dat de term 'groep' verwijst naar de groep verbonden ondernemingen in de zin van art. 2d lid 1 sub f WIB jo. art. 3 lid 23 Richtlijn 2011/16/EU (zie hierover wezenskenmerk C.1, par.

149 Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 32.

150 Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 32.

151 Kamerstukken II 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 30.

152 Kamerstukken II 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 30/31.

153 Kamerstukken II 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 31.

154 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing, juli 2017, § 4.102.

155 Bijv. de OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations of het EU Joint Transfer Pricing Forum (EU-JTPF). Zie Kamerstukken II 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 31.

156 Dit wezenskenmerk heeft betrekking op de problematiek van OESO/BEPS Action 8. Zie Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 33 o.v.n. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, hoofdstuk VI, par. D.4.

157 Onderdeel 5.3 Verrekenprijzenbesluit 22 april 2018, nr. 2018/6865, *Stcrt.* 2018, 26874 en V-N 2018/37.2.

158 Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 33.

159 De overdracht kan iedere juridische vorm hebben, dus bijvoorbeeld ook via een juridische fusie plaatsvinden.

160 Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 33-34.

3.4.2.3).¹⁶¹ Dit is aanzienlijk ruimer dan het gangbare verbondenheidscriterium dat voor verrekenprijdsdoeleinden wordt gehanteerd, waar prijsbeïnvloeding in het algemeen uitsluitend wordt aangenomen wanneer controle over de intragroepstransactie kan worden uitgeoefend.

3.4.2.6. Toepassing wezenskenmerken bij fiscale herkwalficatie

Voor de toepassing van wezenskenmerk C.1 en 4 is ook sprake van een 'betaling' en voor de toepassing van wezenskenmerk E.2 en 3 is ook sprake van een 'overdracht' indien de transacties in werkelijkheid niet plaatsvinden maar voor de belastingheffing wél in aanmerking worden genomen.¹⁶²

"Als bijvoorbeeld in Nederland een zakelijke rentelast in aanmerking wordt genomen ter zake van een lening van een verbonden lichaam waarop niet daadwerkelijk rente wordt betaald, kwalificeert deze 'geïmputeerde' rente ook als een betaling in de zin van wezenskenmerk C, onderdeel 1."

3.4.3. Main benefit test

Een constructie zal, in de regel, van weinig interesse zijn voor de fiscale autoriteiten als daarmee geen belastingvoordeel wordt behaald. Sommige grensoverschrijdende constructies die onder de omschrijving van een (onderdeel van een) wezenskenmerk vallen zijn om die reden pas meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies als ook aan de MBT is voldaan.¹⁶³ Aan deze test is voldaan als het belangrijkste voordeel dat redelijkerwijs van een constructie te verwachten valt, het verkrijgen van belastingvoordeel is.¹⁶⁴ De MBT draagt eraan bij om zicht te krijgen op constructies waarbij zich een potentieel risico op belastingontwijking voordoet en sluit op die manier aan bij het doel van de MDR. Het kan ertoe leiden dat een grensoverschrijdende constructie aan een of meer wezenskenmerken voldoet, maar niettemin niet meldingsplichtig is, omdat het behalen van belastingvoordeel niet het belangrijkste voordeel is van de constructie.

Aan het voor de MBT cruciale begrip 'belastingvoordeel' is in de memorie van toelichting invulling gegeven aan de hand van de Aanbeveling van de EC van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning.¹⁶⁵ Een belastingvoordeel bestaat uit een grondslag- of tariefsvermindering, teruggaaf, verrekening, creditering uitstel van heffing (tijdvakbelasting), compensatie of verplaatsing van effing naar een ander heffingsmoment (tijdstipbelasting). Dit voordeel moet op de voorgrond staan. Het behalen van een belastingvoordeel is niet beperkt tot de Nederlandse be-

lastingen maar strekt zich ook uit tot de belastingen van andere lidstaten en derde landen.

Als er zakelijke redenen zijn voor een constructie, zonder dat kunstmatige elementen zijn toegevoegd, kan worden aangenomen dat de constructie niet (mede) strekt tot het behalen van belastingvoordeel in de zin van de MBT.¹⁶⁶ Indien er sprake is van een belastingvoordeel, is het van belang of dat voordeel 'door toevoeging van kunstmatige elementen is gecreëerd of dat het 'hoort' bij de enkel vanuit zakelijke overwegingen ingegeven constructie'.¹⁶⁷ De omschrijving is geobjectiveerd, in die zin dat uitsluitend de objectieve feiten en omstandigheden van het geval van belang zijn en de subjectieve beoordeling of bedoeling van de belastingplichtige of de intermediair er niet toe doen. Het uitgangspunt is dat geen sprake is van een belastingvoordeel in de zin van de MBT als het voordeel, met inachtneming van alle feiten en omstandigheden, past binnen het doel en de strekking van de wettelijke regelingen.

Een aantal voorbeelden van de toepassing van de MBT die wij uit de Nederlandse en buitenlandse toelichtingen destilleren zijn:

- Een vennootschapsbelastingplichtige maakt gebruik van de innovatiebox (art. 12b Wet VPB 1969) en geeft een licentie op het patent aan een dochtervennootschap in Spanje, waarvoor deze Spaanse dochtervennootschap een aftrekbare royalty betaalt. Het uitgangspunt zal in beginsel zijn dat het belangrijkste voordeel van deze transactie erin ligt, deze dochtervennootschap in staat te stellen gebruik te maken van de gepatenteerde technologie.
- Een grensoverschrijdende fusie van vennootschappen, waarbij de fusie op grond van de EU-fusierichtlijn niet tot heffing leidt bij de te fuseren vennootschappen en de aandeelhouders.
- Een vennootschapsbelastingplichtig lichaam heeft een rentedragende vordering, die hij inbrengt in het vermogen van een buitenlandse dochtervennootschap die beschikt over compensabele verliezen die dreigen te verdampen. Deze constructie voldoet aan wezenskenmerk B.2. Naar onze mening voldoet deze constructie aan de MBT, omdat het belangrijkste voordeel het behalen van een belastingvoordeel is en het niet de bedoeling is van de deelnemingsvrijstelling om belaste (rente)inkomsten om te zetten in onbelaste (dividend)inkomsten ingeval de onderliggende winstbelasting nagenoeg afwezig is.¹⁶⁸

In zijn algemeenheid kan niet worden gezegd dat het voorkomen van een belastingnadeel (met name dubbele belasting) niet een belastingvoordeel is. Dit hangt af van de aard van de dubbele belasting die wordt voorkomen (economisch of juridisch) en de omstandigheden van het geval.¹⁶⁹ Als dubbele belastingheffing wordt voorkomen in overeenstemming met het doel en de strekking van de regelgeving van de betrokken landen, zal volgens de staatssecretaris niet aan de MBT zijn voldaan. Het is ech-

¹⁶¹ Verslag Working Party IV, t.a.p., p. 6.

¹⁶² Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 34.

¹⁶³ Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 27.

¹⁶⁴ Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 28 en Kamerstukken II 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 23.

¹⁶⁵ Kamerstukken II 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 22 en onderdeel 4.7 van de Aanbeveling van de Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning (2012/772/EU, PbEU 2012, L 338). Deze Aanbeveling geldt uitsluitend voor de directe belastingen (in casu vennootschapsbelasting, inkomstenbelasting, bronbelastingen en vermogensbelasting) en heeft strikt genomen dus een wat beperkter toepassingsbereik dan DAC6. Zie tevens Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 28.

¹⁶⁶ Kamerstukken II 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 23.

¹⁶⁷ Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 28.

¹⁶⁸ Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 31.

¹⁶⁹ Kamerstukken II 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 31.

ter ook denkbaar dat een van de belangrijkste voordelen van de constructie juist het verkrijgen van belastingvoordeel is in de zin van de MBT, terwijl dit voordeel volgens de staatssecretaris ook als het voorkomen van (economisch) dubbele belastingheffing zou kunnen worden geïdentificeerd. We noemen het voorbeeld waarbij de intermediair tegen een *success fee* een constructie adviseert met een tussengeschoven entiteit die, door een gunstiger belastingverdrag, toegang heeft tot een lager tarief van onverrekenbare dividendbelasting.

Hoe breed moet een constructie worden beoordeeld? Bijvoorbeeld: een bedrijfsovername omvat een reeks handelingen, zoals de *due diligence*, onderhandelingen, opstellen van de contractbepalingen, financiering en levering. Onderdelen daarvan hebben fiscale aspecten, bijvoorbeeld de financiering van de overnamesom. Wanneer in de financiering gebruik wordt gemaakt van concernleningen, kan op dit onderdeel een fiscaal voordeel worden behaald. In het algemeen kan worden gesteld dat het belangrijkste voordeel dat wordt behaald met een bedrijfsovername niet is het behalen van een belastingvoordeel. Niettemin kan het belangrijkste voordeel van een onderdeel van deze overname, de financiering, wel een belastingvoordeel met zich meebrengen. Dient nu de constructie te worden beoordeeld op het niveau van de overname of uitsluitend op de financiering daarvan? De richtlijn, noch de toelichting tijdens de parlementaire behandeling, bieden houvast.

De meldingsplichtige kan tegenbewijs leveren. Naar onze mening zal de intermediair daarbij niet kunnen volstaan met het noemen van andere – niet-fiscale – voordelen van een constructie. Er zal aannemelijk gemaakt moeten worden dat deze andere voordelen zodanig overheersend zijn dat het belangrijkste voordeel niet een belastingvoordeel is.

3.4.4. *Aanpassing van constructies die al vóór 25 juni 2018 zijn geïmplementeerd*

In hoeverre aanpassing van een constructie die al vóór 25 juni 2018 is geïmplementeerd tot een 'nieuwe' constructie leidt hangt af van de omstandigheden.¹⁷⁰ Het gaat erom of er sprake is van een *nieuwe* meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Als alleen een contractueel voorziene aanpassing van het rentepercentage wordt gemaakt, zal er geen sprake zijn van een nieuwe meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.¹⁷¹ Als echter door de aanpassing een ander wezenskenmerk van toepassing wordt, dan zal er wel sprake zijn van een nieuwe meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Als de impact op de wezenskenmerken door omstandigheden wijzigt, zal ook de meldingsvraag opnieuw gesteld moeten worden.¹⁷²

3.4.5. *Ook melden niet-geïmplementeerde constructies*

In de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel is teruggekomen op de eerder voorgestelde tekst van het UB WIB – en de daarop betrekking hebbende opmerking in de memorie van toelichting¹⁷³ – dat een constructie pas gereed is voor implementatie als er overeenstemming is dat de betreffende constructie *zal* worden geïmplementeerd. De meldingsplicht geldt echter voor constructies die ter beschikking zijn gesteld, gereed zijn of waarvan de eerste stap tot implementatie is gezet en aldus *kunnen* worden geïmplementeerd.¹⁷⁴ Er hoeft daarentegen niet gerapporteerd te worden over alle bedachte of aangeboden constructies die aan het uiteindelijke advies voorafgaan. Een memo of rapport waarin een cliënt verschillende mogelijkheden wordt geboden hoeft dus niet gerapporteerd te worden.

3.5. *Nieuw feit-uitzondering in het kader van navordering*

Op basis van het nieuwe art. 16 lid 7 AWR is een beroep op een nieuw feit uitgesloten in gevallen waar informatie is verkregen op basis van de automatische uitwisseling naar aanleiding van de MDR.¹⁷⁵ Dat betekent dat in het kader van een melding verstrekte gegevens en inlichtingen zijn uitgezonderd van de reguliere regels van navordering. De inspecteur wordt derhalve bij navordering niet geacht de gemelde gegevens en inlichtingen te kennen of te kunnen hebben gekend. Wanneer een definitieve aanslag conform de ingediende aangifte is opgelegd, betekent dit niet dat de geldigheid of fiscale behandeling van een daarin opgenomen constructie is aanvaard.¹⁷⁶ Zou de informatie wel worden aangemerkt als een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, dan zou dat (behoudens in situaties van kwade trouw) aan navordering in de weg staan.¹⁷⁷ In par. 5.2.3 komen wij op dit onderwerp terug.

3.6. *Sancties*

De MDR verplicht lidstaten om sancties te stellen die naleving van de meldplicht moeten waarborgen, en ervoor te zorgen dat de sancties ook worden opgelegd.¹⁷⁸ De sancties moeten 'doeltreffend, evenredig en afschrikwekkend' zijn. Dit laat onverlet dat op te leggen boetes ook proportioneel moeten zijn. Een pleitbaar standpunt zal bovendien aan boeteoplegging in de weg staan.¹⁷⁹ Als een intermediair meent dat geen sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie en dit standpunt pleitbaar is, dan is een boete niet aan de orde. Het is evenwel niet uit te sluiten dat het leerstuk van het pleitbare standpunt op gespannen voet staat met het Unierechtelijke effectiviteitsbeginsel. Immers, lidstaten zijn verplicht om bij de inrichting van de interne rechtsorde ervoor te zorgen dat het Unierecht effectief kan wor-

170 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 35.

171 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 35.

172 Zie Van Eijdsen en De Ruiter, *MBB* 2019/5-22, par. 2.2 o.v.n. NOB-commentaar op de internetconsultatie met betrekking tot het Nederlandse concept-implementatievoorstel, www.internetconsultatie.nl/dac6, p. 2.

173 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 7.

174 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 4.

175 Breuer 2019, *TFB* 2019/5-6-26, par. 5.2.

176 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 9.

177 Art. 16 lid 1 AWR.

178 Art. 25 bis Richtlijn 2011/16/EU.

179 *Kamerstukken I* 2019/20, 35255, nr. C (MvA), p. 5.

den toegepast.¹⁸⁰ Wij sluiten niet uit dat de drempel van het pleitbare standpunt door het HvJ EU als 'te laag' bevonden zal worden, gelet op de verplichting van de lidstaten om alle maatregelen te treffen om ervoor te zorgen dat de sancties worden toegepast.¹⁸¹ Naar onze mening zou het HvJ EU niettemin moeten accepteren dat uit jurisprudentie c.q. (gezaghebbende) literatuur blijken de onduidelijkheden in de wetgeving een opzetverweer kunnen opleveren. Verwijtbaarheid aan het adres van meldingsplichtigen voor dergelijke onduidelijkheden lijkt niet op zijn plaats.

In art. 11 WIB is vastgelegd dat het opzettelijk of grofschuldig niet of onvolledig melden een vergrijp vormt waarvoor een bestuurlijke boete van ten hoogste het bedrag van de zesde categorie van art. 23 lid 4 van het Wetboek van strafrecht (Sr) kan worden opgelegd. Dit boetemaximum bedraagt sinds 1 januari 2020 € 870.000. Afhankelijk van de schuldgradatie vermindert de Belastingdienst een boete op grond van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) tot 50% in geval van (voorwaardelijk) opzet of 25% in geval van grove schuld.¹⁸² Voorts kan de Belastingdienst op grond van strafverminderende of -verzwarende omstandigheden in een concreet geval de boete nader aanpassen.

Omdat de wettelijke meldingsverplichtingen pas in de loop van de implementatieperiode duidelijk zijn geworden, wordt terughoudend omgegaan met het opleggen van boetes voor de overgangperiode tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020.¹⁸³ Het opleggen van een boete zal volgens de staatssecretaris alleen aan de orde zijn, in gevallen waarin het evident is dat de meldingsplichtige de verplichtingen in de overgangperiode opzettelijk of grofschuldig niet is nagekomen.

Aan een intermediair die ter indekking en 'eigen zekerheid' een constructie meldt die wellicht niet gemeld had hoeven worden, zal in het algemeen geen boete worden opgelegd.¹⁸⁴ Als een intermediair echter allerlei constructies meldt die niet meldingsplichtig zijn, zonder dat daarvoor aanleiding bestaat, dan kan het opleggen van een boete volgens de staatssecretaris wel aan de orde komen. Ook in een dergelijk geval kan er namelijk sprake zijn van het met opzet of grove schuld niet of niet juist nakomen van de meldingsplicht.

Voor zover een afweging moet worden gemaakt tussen een bestuurs- of strafrechtelijke afdoening, bepalen het Openbaar Ministerie en de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst in overleg wat het *optimum remedium* is.¹⁸⁵ Dat wil zeggen welke wijze van afdoening het meest passend is. Daarbij is het zware middel van strafrechtelijke afdoening voorbehouden aan de ernstigste gevallen. Op het opleggen van boetes komen wij in par. 5.2.2 terug.

4. De inbedding van de MDR in het fiscale uitvoeringsproces

4.1. De verplichting te melden en anti-duplicatie

In beginsel zijn alle bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken intermediairs verplicht om de nationale belastingautoriteit te informeren. Indien er meer dan één intermediair is, ligt de meldingsplicht in beginsel bij alle intermediairs die bij de constructie betrokken zijn.¹⁸⁶ Bijvoorbeeld als er naast een belastingadviseur ook een notaris, accountant, advocaat of trustkantoor betrokken is.

De meldingsplicht verschuift alleen van de intermediair naar de relevante belastingplichtige als de intermediair zich beroept op het wettelijke fiscale verschoningsrecht of als er geen intermediair valt aan te wijzen.¹⁸⁷ Het is niet mogelijk dat de relevante belastingplichtige aanbiedt om de melding op zich te nemen. Bij een beroep op het wettelijke verschoningsrecht dient de intermediair andere betrokken intermediairs of de relevante belastingplichtige onverwijld van diens verplichting om te melden in kennis te stellen.¹⁸⁸ Gelet op de meldingstermijn van dertig dagen (zie par. 4.2) mogen betrokken intermediairs en relevante belastingplichtigen verwachten dat de verschoningsgerechtigde daar niet te lang mee wacht.

De MDR kent twee situaties waarin de intermediair of relevante belastingplichtige is ontheven van de verplichting om te melden.¹⁸⁹ Allereerst hoeft de intermediair de gegevens en inlichtingen alleen te verstrekken aan de EU-lidstaat die als eerste op de volgende lijst voorkomt:¹⁹⁰ de lidstaat (a) waarvan de intermediair fiscaal inwoner is, (b) de intermediair een vaste inrichting heeft van waaruit de diensten met betrekking tot de constructie worden verstrekt, (c) de lidstaat waar de intermediair is opgericht of onder de toepassing van de wetten valt of (d) de lidstaat waar de intermediair staat ingeschreven bij een relevante beroepsorganisatie. De Nederlandse wetgever heeft ervoor gekozen de meldingsplicht uitsluitend van toepassing te laten zijn op 'Nederlandse' intermediairs, dat wil zeggen intermediairs die een van de bovengenoemde banden met Nederland hebben. Een Spaanse intermediair zonder nexus met Nederland is niet in ons land meldingsplichtig. De rangordebepaling van art. 10h lid 4 WIB werkt als volgt: een intermediair die in Nederland meldingsplichtig is, omdat hij aan een van de vier bovengenoemde criteria voldoet, hoeft alleen te melden in de staat die als eerste voorkomt op de lijst. Maar hij is alleen ontheven van zijn meldingsplicht als hij aannemelijk kan maken dat de gegevens en inlichtingen in die andere staat zijn verstrekt.¹⁹¹ Zo kan een vaste inrichting in Nederland van een Italiaanse adviseur er niet mee volstaan om te verwijzen naar meldingsplicht in Italië; hij zal aanneme-

180 HvJ EU 26 april 2005, C-494/01, ECLI:EU:C:2005:250 (*Commissie/Ierland*), punt 117.

181 Art. 25 bis Richtlijn 2011/16/EU.

182 Par. 25 BBBB.

183 *Kamerstukken I* 2019/20, 35255, nr. C (MvA), p. 5 o.v.n. *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6, NnavV, p. 26/27. Zie tevens Van Eijdsen en De Ruiter, *MBB* 2019/4-16, par. 7.

184 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 27.

185 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 27 o.v.n. *Kamerstukken II* 2015/2016, 29279, nr. 334, p. 11/12.

186 Zie onder meer Bruijsten, *FBN* 2019/3-12, par. 3.1.

187 Art. 10h lid 5 en 6 en 7 WIB en *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 21.

188 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 40. Zie in verband met de term 'onverwijld' Bruijsten, *FBN* 2019/3-12, par. 6.

189 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 15.

190 Art. 10h lid 4 WIB juncto art. 8 bis ter lid 3 Richtlijn 2011/16/EU.

191 Art. 10h lid 4 laatste volzin WIB.

lijk moeten kunnen maken dat dezelfde gegevens ook daadwerkelijk aldaar zijn verstrekt.

De tweede ontheffingsmogelijkheid heeft betrekking op meldingsplichtige constructies waarbij meerdere intermediairs respectievelijk meer dan één belastingplichtige betrokken zijn. Kan de intermediair of belastingplichtige aannemelijk maken dat de benodigde gegevens en inlichtingen reeds door een andere betrokken intermediair dan wel belastingplichtige zijn verstrekt – al dan niet in een andere EU-lidstaat dan Nederland – dan zijn ook zij van hun verplichting ontheven.¹⁹²

Een ‘Nederlandse intermediair’ kan aannemelijk maken dat de gegevens en inlichtingen reeds door een ander zijn verstrekt, als hij in het kader van een controle door de Belastingdienst kan verwijzen naar het aan een andere intermediair toegekende referentienummer naar aanleiding van de melding.¹⁹³ Voor een relevante belastingplichtige bestaat eenzelfde regeling.¹⁹⁴

4.2. Termijnen

Op grond van art. 3b lid 2 UB WIB moeten de gegevens en inlichtingen van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie worden verstrekt uiterlijk binnen dertig dagen te rekenen vanaf:¹⁹⁵

- a) de dag na de dag waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld;
- b) de dag na de dag waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie gereed is voor implementatie; of
- c) vanaf het moment dat de eerste stap van de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is gezet.

Zodra een van deze gebeurtenissen zich als eerste voordoet, start (de daarop volgende dag) een termijn van dertig dagen waarbinnen de constructie moet worden gemeld.¹⁹⁶ Anders dan abusievelijk in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel is aangegeven, gelden de drie momenten voor alle meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, zowel voor marktklare als voor constructies op maat.¹⁹⁷ Gezien de aard speelt het moment waarop de eerste stap van de implementatie is gezet (mogelijkheid c), geen rol bij het verstrekken van informatie bij marktklare constructies.¹⁹⁸ Een marktklare constructie is immers gereed voor implementatie nog vóór een belastingplichtige bekend is. Wij verwijzen naar

par. 3.4.2.1 voor een omschrijving van een marktklare constructie.

Bij een marktklare constructie wordt de informatie gefaseerd verstrekt en bij een constructie op maat in één keer.¹⁹⁹ De eerste informatie bij marktklare constructies moet worden verstrekt binnen dertig kalenderdagen vanaf de dag nadat de constructie voor implementatie gereed is gekomen of beschikbaar is gesteld, afhankelijk van wat het eerst plaatsvindt.²⁰⁰ Omdat een marktklare constructie al gereed kan zijn voor implementatie, zonder dat een belastingplichtige in beeld is, moet er elke drie maanden een periodiek verslag met aanvullende informatie worden verstrekt, over onder meer aan welke belastingplichtigen de constructie beschikbaar is gesteld.²⁰¹

Ten aanzien van constructies op maat moet er binnen dertig kalenderdagen, vanaf de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie gereed is voor implementatie, beschikbaar is gesteld of vanaf het ogenblik dat de eerste stap van de implementatie is gezet, aan de Belastingdienst worden gerapporteerd.²⁰² Een constructie op maat is gereed voor implementatie op het moment dat de constructie zodanig is uitgedacht, de wensen en de situatie van de relevante belastingplichtige zijn meegenomen en die belastingplichtige – nadat de constructie aan belastingplichtige beschikbaar is gesteld – tot implementatie van de constructie zou kunnen overgaan.²⁰³ Een constructie op maat is beschikbaar voor implementatie op het moment dat de intermediair aan de relevante belastingplichtige de details daarvan overhandigt of voor hem toegankelijk heeft gemaakt, waarna het voor de belastingplichtige mogelijk is om een beslissing te nemen om tot implementatie over te gaan.²⁰⁴ Wij interpreteren dit als het moment waarop het nog uitsluitend van de wil van de belastingplichtige afhankelijk is of tot implementatie wordt overgegaan.

De meldtermijn voor hulpintermediairs staat los van die van de intermediair (promotor).²⁰⁵ Uitgangspunt is dat gemeld moet worden over constructies die gereed zijn voor implementatie, daartoe beschikbaar zijn gesteld of als de eerste stap van de implementatie reeds is gezet.²⁰⁶ In sommige situaties moet de hulpintermediair echter pas na die tijd in beeld.²⁰⁷ Daarom is in art. 3b lid 4 UB WIB een aanvullende bepaling opgenomen die voorschrijft dat de hulpintermediair de informatie uiterlijk binnen dertig dagen – te rekenen vanaf de dag nadat hij, rechtstreeks of via andere personen, de hulp, bijstand of advies heeft verstrekt – moet verstrekken.

In verband met de terugwerkende kracht waarmee de Implementatiewet op 1 juli 2020 in werking treedt, moe-

192 Art. 10h lid 9 en 10 WIB en *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 6.

193 België stelt als aanvullende eis dat dit bewijs schriftelijk wordt vastgelegd en dat dit omvat het toegekende referentienummer en de samenvatting van de gemelde constructie, teneinde duidelijk te zijn dat referentienummer en inhoud overeenstemmen. Overigens verplichten België en Duitsland de intermediair om de relevante belastingplichtige te informeren over de melding: het unieke referentienummer en de samenvatting van de constructie moeten onverwijld aan de andere intermediairs én aan de relevante belastingplichtige worden doorgegeven.

194 Art. 10h lid 8 WIB en *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 6.

195 Zie voor de wettelijke basis van het uitvoeringsbesluit art. 10h lid 11 WIB. Zie tevens *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 5-6.

196 Zie J.L. van de Streek, ‘Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies’, *WFR* 2019/177, par. 2.

197 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 6.

198 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 6 o.v.n. voetnoot 21.

199 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 6.

200 Art. 3b lid 2 UB WIB. Zie tevens Van de Streek, *WFR* 2019/177, par. 2 en *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 6 en *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 7.

201 Art. 3b lid 3 UB WIB jo. art. 10h lid 3 WIB jo. art. 8 bis ter lid 2 Richtlijn 2011/16/EU.

202 Art. 3b lid 2 UB WIB jo. art. 8 bis ter lid 1 onderdeel b en c Richtlijn 2011/16/EU.

203 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 6.

204 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 7.

205 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 8.

206 Art. 3b lid 2 UB WIB.

207 Zie tevens Van Eijdsen en De Ruiter, *MBB* 2019/4-16, par. 5.2.

ten meldingsplichtige constructies waarvan de eerste stap van implementatie is gezet tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 in afwijking van art. 3b lid 2 UB WIB uiterlijk 31 augustus 2020 worden gemeld.²⁰⁸ Meldingsplichtige constructies die tussen die momenten gereed zijn voor implementatie en waarvan de eerste stap tot implementatie op of na 1 juli 2020 is gezet, moeten uiterlijk binnen dertig dagen te rekenen vanaf het ogenblik dat die eerste stap is gezet, worden gemeld. In par. 5.2.1 komen wij terug op deze terugwerkende kracht.

4.3. De te verstrekken gegevens

Allereerst moeten de naam, de fiscale woonplaats en het fiscale identificatienummer van de intermediair, de relevante belastingplichtige en – indien relevant – de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige worden verstrekt,²⁰⁹ alsmede (in geval van natuurlijke personen) de geboortedatum en de geboorteplaats van de intermediair en relevante belastingplichtige.²¹⁰

Ook moeten nadere bijzonderheden over de toepasselijke wezenskenmerken,²¹¹ een samenvatting van de inhoud van de constructie en bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de constructie ten grondslag liggen gegeven worden.²¹² Een samenvatting dient onder meer de benaming waaronder de constructie algemeen bekend staat te bevatten en een – in algemene bewoordingen gestelde – omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of constructies.²¹³ De samenvatting mag niet leiden tot openbaarmaking van een handelsgeheim, bedrijfsgeheim, nijverheidsgeheim, beroepsgeheim, fabriekswerkwijze, handelswerkwijze of inlichtingen waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde. Het is opmerkelijk dat de richtlijn geen beperking bevat met betrekking tot inlichtingen of onthullingen over natuurlijke personen en andere niet-ondernemers. Gelet op de ruime verplichte meldings- en uitwisselingsplicht zouden wij graag zien dat terughoudendheid wordt betracht met betrekking tot onthullingen over deze categorie, met name wanneer het informatie betreft die de persoonlijke levenssfeer van natuurlijke personen betreft.

Bij een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten gaat het om de specificaties van de constructie die wordt gemeld. Indien bijvoorbeeld sprake is van een constructie die circulaire transacties omvat met als resultaat dat middelen worden rondgepompt (als bedoeld in wezenskenmerk B.3), dan zullen de betreffende circulaire transacties dienen te worden beschreven.²¹⁴ De bovenge-

noemde gegevens en inlichtingen zullen in elk geval in de Engelse taal moeten worden verstrekt.²¹⁵

Daarnaast moet de datum waarop de eerste stap van de implementatie van de constructie is of zal worden gezet worden verstrekt,²¹⁶ alsmede de waarde van de constructie.²¹⁷ Die waarde is niet de waarde van de belastingbesparing, maar de waarde van het vermogen of het inkomen dat met de constructie gemoeid is. Tot slot zullen de lidstaat van de relevante belastingplichtige en eventuele andere lidstaten worden verstrekt waarop de meldingsplichtige constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn²¹⁸ en de identificatiegegevens van andere personen in een lidstaat op wie de constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn, waarbij wordt vermeld met welke lidstaten die personen een relatie hebben.²¹⁹

Art. 3b lid 1 UB WIB schrijft voor dat de gegevens en inlichtingen moeten worden verstrekt op een door de Minister van Financiën voorgeschreven wijze. De artikelsgewijze toelichting op dit artikel bepaalt dat nog nader zal worden aangegeven op welke wijze digitale indiening, met behulp van welke berichtenspecificaties en in welke taal, zal plaatsvinden.²²⁰

Art. 10h lid 2 onderdeel a WIB wijkt af van art. 8 bis ter lid 14 sub a Richtlijn 2011/16/EU waarop deze is gebaseerd (en waarin het gaat om de overlegging van algemene identificatiegegevens). De richtlijn verplicht de overlegging van de identificatiegegevens van 'intermediarissen' (meervoud), terwijl de WIB spreekt over 'intermediair' (enkelvoud). De richtlijn verplicht dus niet alleen de verstrekking van gegevens door de intermediair van zijn eigen identificatiegegevens, maar tevens de gegevens van andere intermediairs waarvan hij de betrokkenheid kent.²²¹ Dit kunnen ook intermediairs in andere lidstaten zijn. De Nederlandse wet lijkt hiertoe niet te verplichten en wij vragen ons af of Nederland hiermee de richtlijn op de juiste wijze heeft omgezet.²²²

4.4. Het verstrekken van persoonsgegevens

Wet- en regelgeving inzake de verwerking van persoonsgegevens – zoals de implementatie van de MDR in nationale wetgeving – dient sinds de invoering van de AVG ook aan de hierin opgenomen vereisten te voldoen. Een per-

208 *Kamerstukken I* 2019/20, 35255, nr. A, art. III en *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 26 en *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 49.

209 Art. 10h lid 2 onderdeel a WIB en *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 10.

210 Art. 10h lid 2 onderdeel b WIB.

211 Art. 10h lid 2 onderdeel c WIB.

212 Art. 10h lid 2 onderdeel d WIB.

213 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 23.

214 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 23.

215 Nota van toelichting UB WIB, onderdeel II. Artikelsgewijs 3b onder verwijzing naar art. 2 sexies jo. art. 2 lid 3 Uitvoeringsverordening EU 2015/2378 met betrekking tot de standaardformulieren, met inbegrip van de taalregelingen, voor de verplichte uitwisseling van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Zie bijlage bij *Kamerstukken II* 2019/20, 35302, nr. 20.

216 Art. 10h lid 2 onderdeel e WIB.

217 Art. 10h lid 2 onderdeel g WIB.

218 Art. 10h lid 2 onderdeel h WIB.

219 Art. 10h lid 2 onderdeel i WIB.

220 De Belastingdienst heeft op 28 januari 2020 de webpagina 'Mandatory Disclosure Rules/DAC6' online gezet. Deze pagina bevat onder meer informatie over het voor de melding te gebruiken formulier 'Melding Cross Border Arrangements (CBA)' dat vanaf 1 juli 2020 kan worden ingevuld via het gegevensportaal van de Belastingdienst. Zie www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/internationaal/vermogen/mandatory-disclosure-rules-dac6/.

221 Ook de Duitse implementatiewet is hierover duidelijk: de gegevens van de andere intermediairs moeten ook worden verstrekt (§ 138f Absatz 3 Abgabenordnung).

222 Onjuiste omzetting zou tot een infractieprocedure kunnen leiden (art. 258 VWEU).

soonsgegevens is 'elk gegeven betreffende een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon'.²²³ Onder meer art. 8 Handvest²²⁴ schrijft voor dat eenieder recht heeft op bescherming van zijn persoonsgegevens en stelt eisen aan de wijze waarop persoonsgegevens worden verwerkt.²²⁵ In Nederland is het toezicht op de bescherming van persoonsgegevens neergelegd bij de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). Daarmee is voldaan aan het vereiste van art. 8 lid 3 Handvest.²²⁶

Degene die verantwoordelijk is voor de verwerking van persoonsgegevens (de verwerkingsverantwoordelijke) is volgens de AVG gehouden redelijke maatregelen te treffen om ervoor te zorgen dat persoonsgegevens juist worden verwerkt.²²⁷ Voor zover het in het kader van de meldingsplicht gaat om het verstrekken van gegevens en inlichtingen door de intermediair aan de Belastingdienst, ligt die verantwoordelijkheid volgens de staatssecretaris bij de intermediair.²²⁸ Zodra de gegevens en inlichtingen bij de Belastingdienst zijn, moet de Belastingdienst invulling geven aan de op hem rustende verantwoordelijkheid. Ook moet de Belastingdienst passende technische of organisatorische maatregelen treffen om de veiligheid van de persoonsgegevens te waarborgen.²²⁹

4.5. **Het doorsturen van verzamelde gegevens naar de centrale databank**

De door de Belastingdienst verzamelde gegevens en inlichtingen worden op automatische basis (via het CCN-netwerk) naar een beveiligd centraal gegevensbestand gestuurd.²³⁰ De lidstaten zijn gehouden dit binnen een maand te doen – te rekenen vanaf het einde van het kwartaal waarin de gegevens en inlichtingen zijn verstrekt.²³¹ De belastingautoriteiten van alle EU-lidstaten hebben vervolgens toegang tot de informatie in dit centrale gegevensbestand.

Zodra de informatie zich in het centraal gegevensbestand bevindt, kan de EC worden aangemerkt als de verwerkingsverantwoordelijke.²³² Zij moet passende technische of organisatorische maatregelen treffen, zodat de persoonsgegevens op een dusdanige manier worden verwerkt dat een passende beveiliging ervan gewaarborgd is en dat zij onder meer beschermd zijn tegen ongeoorloofde of onrechtmatige verwerking en tegen onopzettelijk verlies, onopzettelijke vernietiging of onopzettelijke beschadiging.²³³

223 Art. 4 lid 1 AVG.

224 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, *PbEU* 2012, C 326/391.

225 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 19.

226 *Kamerstukken II* 2017/18, 34851, nr. 3.

227 Art. 4 lid 7 jo. art. 5 lid 1 onderdeel d AVG.

228 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 19 en *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 13.

229 Art. 5 lid 1 onderdeel f AVG.

230 Art. 6f WIB juncto art. 21 lid 5 Richtlijn 2011/16/EU en Considerans 12 Richtlijn (EU) 2018/822.

231 Art. 6f lid 2 WIB en *Kamerstukken II* 2019/20, 35302, nr. 20, p. 47 o.v.n. art. 8 bis ter lid 18 Richtlijn 2011/16/EU.

232 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 20 o.v.n. Verordening (EU) 2018/1725.

233 Art. 1 onderdeel f Verordening (EU) 2018/1725 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens door de instellingen, organen en instanties van de EU.

4.6. **Het gebruik van de verzamelde gegevens**

In de uitvoeringstoets in het kader van de implementatie van de MDR is uitgegaan van de verwachting dat jaarlijks 20.000 meldingen zullen plaatsvinden die voor Nederland interessant zouden kunnen zijn.²³⁴ Uitgaande van deze verwachting zal de Belastingdienst met behulp van 'data-analyse' en andere 'innovatieve tooling' maximaal 2.000 meldingen selecteren, die nader onderzocht zullen worden.²³⁵ Bijvoorbeeld op basis van compliance-onderzoeken, reguliere boekenonderzoeken, intensieve onderzoeken van speciale constructiebestrijdingsteams binnen de Belastingdienst of multilaterale controles met andere EU-lidstaten.

Niet alle meldingen behoeven nader onderzoek en de Belastingdienst verwacht ook meldingen die al vanuit het primaire proces bij inspecteurs, accountants en controleurs bekend zijn of waar specialistische teams al aandacht aan besteden.²³⁶ De gegevens en inlichtingen die zich ingevolge een melding in het dossier van een belastingplichtige bevinden, zullen volgens de staatssecretaris zodanig algemeen van aard zijn, dat ze in beginsel niet geschikt zijn om de juistheid van een aangifte te toetsen en om belastingaanslagen op te leggen.²³⁷ De signalen die voortkomen uit de meldingen kunnen volgens de staatssecretaris wel van ondersteunende betekenis zijn en in sommige gevallen nieuwe informatie aan bestaande dossiers toevoegen.²³⁸

Het verwerken van de meldingen en het doen van onderzoek naar aanleiding daarvan wordt gedaan door het MDR-team.²³⁹ Het MDR-team is onder meer verantwoordelijk voor het inrichten en uitvoeren van een helpdesk-functie, de communicatie met andere lidstaten en het opstellen van de Leidraad waarin de meldverplichtingen verder worden verduidelijkt.²⁴⁰

4.7. **Omzeilen meldingsplicht**

Door de uitgebreide meldingsplicht proberen de EU en ook Nederland ervoor te zorgen dat geen enkele meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie de dans ontspringt. De vraag is echter of er gaten zitten in de MDR als gevolg waarvan de meldingsplicht toch kan worden omzeild of uitgehold.

Als bijvoorbeeld een (hulp)intermediair slechts wordt betrokken bij een klein deel van een meldingsplichtige constructie, zonder dat het deel waarbij de (hulp)intermediair betrokken is kwalificeert als meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, hoeft de (hulp)intermediair geen melding te maken (en verschuift de meldingsplicht naar de relevante belastingplichtige), tenzij hij wist of redelijk-

234 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 21.

235 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 25.

236 *Kamerstukken II* 2019/20, 35302, nr. 20, p. 43.

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

238 *Kamerstukken II* 2019/20, 35302, nr. 20, p. 43.

239 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 17.

240 Er is 10 fte beschikbaar voor daadwerkelijk onderzoek van dossiers. Gemiddeld zal per medewerker jaarlijks ongeveer vijf tot tien dossiers met (zeer) complexe constructies worden onderzocht. Zie *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 25-26 en *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 17.

kerwijs kon weten dat zijn aandeel in het geheel deel uitmaakt van een dergelijke constructie.²⁴¹

Het tussenschuiven van een hulpintermediair zal echter alleen melding voorkomen indien hij (redelijkerwijs) geen weet heeft van het feit dat hij bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken is.²⁴² De meldingsplicht verschuift dan niet naar de relevante belastingplichtige, omdat die volgens de richtlijn alleen verschuift als er geen (hulp)intermediair kan worden aangewezen of als deze zich beroept op het wettelijke fiscale verschoningsrecht.

Als daarnaast bijvoorbeeld een advocaat zich beroept op het wettelijk verschoningsrecht, is deze gehouden alle andere betrokken intermediairs of – bij gebreke daaraan – de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van de meldingsverplichtingen.²⁴³ Er is echter geen rangorderegeling tussen de betrokken intermediairs, waardoor het mogelijk is dat de uiteindelijke melding niet wordt gedaan door de intermediair met de meest relevante kennis.²⁴⁴ In dergelijke gevallen verschuift de meldingsplicht niet naar de relevante belastingplichtige, maar is een mededeling aan de overig betrokken intermediairs voldoende.²⁴⁵ Om een meldingsvacuüm te verminderen, zou de meldingsplicht naar onze mening vaker naar de relevante belastingplichtige moeten verschuiven.²⁴⁶ Hoewel dat wetstechnisch gezien mogelijk zou zijn, biedt de MDR daarvoor geen mogelijkheden.²⁴⁷

4.8. De bewaartermijn van de verzamelde gegevens

De MDR bevat geen bepalingen over de maximale bewaartermijn van de verzamelde gegevens en inlichtingen. De Nederlandse Belastingdienst mag de gegevens echter niet langer bewaren dan noodzakelijk is voor het doel waarvoor zij worden verwerkt.²⁴⁸ Voor het bewaren en vernietigen van de gegevens en inlichtingen hanteert de Belastingdienst de termijnen die volgen uit de Archiefwet.²⁴⁹ Deze termijnen bepalen dat de gegevens en inlichtingen niet langer mogen worden bewaard dan twintig jaren.²⁵⁰ Het is de vraag of ook andere EU-lidstaten een dergelijke (lange) maximale bewaartermijn kennen en of (ook) zij de gegevens en inlichtingen niet langer bewaren dan noodzakelijk is.²⁵¹

241 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 15.

242 *Kamerstukken II* 2019/20, 35302, nr. 20, p. 44.

243 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 16.

244 Van de Streek, *WFR* 2019/177, par. 3.

245 Art. 10h lid 5 WIB.

246 Gelijk Van de Streek, *WFR* 2019/177, par. 3 die spreekt over het meldingsvacuüm als gevolg van 'een weeffout in de richtlijn'.

247 *Kamerstukken II* 2019/20, 35302, nr. 20, p. 45.

248 Art. 5 lid 1 onderdeel e AVG.

249 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 13.

250 Archiefwet:
<https://wetten.overheid.nl/BWBR0007376/2018-07-28#HoofdstukVII>.

251 In Duitsland wordt het in strijd met de grondwettelijke privacy-bepaling geacht dat in de MDR geen bewaartermijn is opgenomen, zie J. Hey, 'Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen im Auftrag der Bundessteuerberaterkammer', februari 2016, www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/pressemitteilungen_anlagen/2018/Gutachten_Prof.Hey_Anzeigepflichten_Feb-2018.pdf, p. 30-31.

4.9. Administratieve lasten

Mede op basis van de schatting van het Ministerie van Financiën dat ca. 20.000 bedrijven door de wet zullen worden geraakt,²⁵² wordt de structurele (jaarlijkse) toename van de administratieve lasten voor intermediairs en belastingplichtigen geschat op circa € 8 miljoen en de initiële kosten op circa € 22 miljoen.²⁵³ Het grootste deel van de initiële kosten slaat naar verwachting neer bij belastingadvieskantoren.²⁵⁴ Het gaat bijvoorbeeld om kosten voor de ontwikkeling van de inrichting van werkprocessen, opleiding en training van medewerkers. De meldingsplicht heeft derhalve een toename van administratieve lasten voor het bedrijfsleven tot gevolg.²⁵⁵ Met name voor de kleine zelfstandigen zullen de kosten om werkprocessen in te richten relatief zwaar wegen.²⁵⁶ Volgens de staatssecretaris is verlichting niet mogelijk omdat er geen ruimte is om de meldingsplicht anders vorm te geven dan de MDR voorschrijft.²⁵⁷ Enige ruimte kan worden gevonden in de Leidraad die meldingsplichtigen kan helpen sneller in te schatten of er sprake is van een meldingsplichtige constructie.²⁵⁸

5. Rechtsbescherming, rechtszekerheid, privacy en de bescherming van persoonsgegevens

5.1. Rechtsbescherming

De primaire vraag over rechtsbescherming betreft de rechtsingang. Deze moet in principe naar nationaal recht beantwoord worden, aangezien procedurele regelingen een zaak van de lidstaten zijn.²⁵⁹ Daarnaast spelen enkele Unierechtelijke rechtsbeginselen en grondrechten een rol, zoals onder meer het verdedigingsbeginsel en het recht op een doeltreffende voorziening in rechte ex art. 47 Handvest.

In het volgende gaan wij eerst in op de vraag op welk moment rechterlijke toetsing van geschillen omtrent Mandatory Disclosure mogelijk is, vervolgens bespreken wij de omvang van de rechterlijke toetsing en tot slot gaan wij in op enkele Unierechtelijke aandachtspunten.²⁶⁰ De MDR bevat geen rechtstreekse bepalingen over de

252 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 22 o.v.n. *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 4, p. 6.

253 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 22-23. De implementatie van de MDR zal voor de Belastingdienst naar verwachting leiden tot een bedrag aan incidentele kosten van circa € 750.000 op het gebied van 'handhaving en toezicht' en circa € 1.860.000 op het gebied van 'automatisering'. Zie *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 17. De wet zal voorts naar verwachting jaarlijks ruim € 2 miljoen aan structurele uitvoeringskosten op het gebied van handhaving en toezicht met zich meebrengen. Onder andere om het MDR-team te bekostigen. Zie *Kamerstukken I* 2019/20, 35255, nr. C (MvA), p. 6 o.v.n. de uitvoeringstoets 2019D30999.

254 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 22.

255 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 14.

256 *Kamerstukken II* 2019/20, 35302, nr. 20, p. 42.

257 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 23.

258 *Kamerstukken I* 2019/20, 35255, nr. C (MvA), p. 6. Zie par. 3.2.4.

259 Zie bijv. HvJ EU 17 maart 2016, C-161/15, ECLI:EU:C:2016:175 (*Abdelhafid Bensada/België*), punt 24 en de daar aangehaalde rechtspraak.

260 Zie over de onderwerpen rechtsbescherming, rechtszekerheid, privacy en gegevensbescherming ook N. Čičin-Šain, 'New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union – Another "Bite" into the Rights of the Taxpayer?', *World Tax Journal* 2019 (vol. 11), nr. 1.

rechtsbescherming van belastingplichtigen, zodat die bescherming in andere bronnen gevonden moet worden, zoals het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM), het Handvest en de AVG.

5.1.1. Mogelijkheid van rechterlijke toetsing

5.1.1.1. Toetsing van de meldingsplicht

Tegen de meldingsplicht als zodanig staat geen rechtsingang open. De vraag of in een concrete situatie gemeld moet worden, kan derhalve niet al op dat moment worden voorgelegd aan de inspecteur en aan de rechter. Op dit punt bestaat naar onze mening een vacuüm in de rechtsbescherming omdat het niet-melden in twijfelgevallen een boete tot gevolg kan hebben en de vraag of in zo'n geval sprake is van een pleitbaar standpunt lastig te beantwoorden zal zijn. Bovendien is het geen uitgemaakte zaak dat het leerstuk van het pleitbare standpunt zich uitstrekt tot de meldingsplicht op grond van de MDR.²⁶¹

5.1.1.2. Toetsing van de (beslissing tot) uitwisseling van de informatie

Ook tegen de uitwisseling van de informatie door Nederland staat geen rechtsingang open. Tot 2014 bestond die mogelijkheid wel en was er een stelsel van kennisgeving vooraf. In 2014 is dit stelsel mede naar aanleiding van het arrest Sabou van het HvJ EU afgeschaft. In het arrest Sabou is beslist dat Richtlijn 2011/16/EU geen rechtstreekse werking ten aanzien van belastingplichtigen heeft en dat de uitwisseling van informatie een aangelegenheid is tussen lidstaten.²⁶² Derhalve kon de belastingplichtige zich in die zaak niet met vrucht op het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel beroepen.²⁶³ De zaak Sabou is echter beslist toen in Richtlijn 2011/16/EU nog geen meldingsplichten voor financiële instellingen (CRS), bepaalde multinationals (Country-by-country reporting) en intermediairs/belastingplichtigen (Mandatory Disclosure) waren opgenomen. Nu de richtlijn ook verplichtingen oplegt aan personen en dus niet langer beperkt is tot informatieuitwisseling tussen lidstaten, kunnen wij ons voorstellen dat het arrest Sabou op dit onderdeel niet langer leidend is en in sommige gevallen strijdigheid met het verdedigingsbeginsel kan worden geconstateerd.

5.1.1.3. Toetsing van de boete

In geval een boete wordt opgelegd op basis van art. 11 lid 2 WIB, is op grond van art. 11 lid 3 WIB hoofdstuk VIIIA, afdeling 2 AWR van toepassing, zodat tegen de boete bezwaar en beroep openstaat. Een potentieel meldingsplichtige die van mening is niet te moeten melden heeft derhalve pas een rechtsingang nadat hij een boete heeft gekregen. De rechter kan vervolgens toetsen of de

onderliggende meldingsplicht in het concrete geval daadwerkelijk bestond.²⁶⁴

5.1.1.4. Toetsing van opgelegde (navorderings-)aanslagen

De rechtmatigheid van de meldingsplicht en de informatie-uitwisseling kan aan de orde worden gesteld in het kader van een procedure tegen een (navorderings-)aanslag waarin de gegevens uit de melding c.q. de uitgewisselde informatie zijn verwerkt. Echter, op dat moment hebben de melding en de uitwisseling reeds plaatsgevonden en voelt het als mosterd na de maaltijd om de vraag of de betreffende informatie had moeten worden gemeld en/of uitgewisseld alsnog aan de orde te stellen.

5.1.2. Omvang van de rechterlijke toetsing

Indien vragen omtrent de toepassing van de MDR onderwerp zijn van een procedure, dan is de vraag in welke omvang de rechter juridisch mag toetsen. De mogelijkheden van de Nederlandse rechter zijn vrij uitgebreid. Aangezien de MDR Unierecht is, is de Nederlandse rechter niet alleen bevoegd om te toetsen of in een concreet geval aan de implementatiewetgeving is voldaan, maar ook of de implementatiewetgeving zelf voldoet aan het primaire Unierecht (zie art. 51 Handvest).²⁶⁵ In beide gevallen geldt dat de Nederlandse rechter in geval van twijfel de zaak kan (of moet, als het de hoogste nationale rechter betreft) voorleggen aan het HvJ EU bij wijze van een prejudiciële vraag ex art. 267 VWEU.²⁶⁶

Het HvJ EU zal vervolgens onderzoeken of de implementatiewetgeving in strijd is met het Unierecht, waarbij in het kader van de MDR uiteraard een bijzondere rol toekomt aan het Unierechtelijke beginsel van verbod op misbruik: indien sprake is van misbruik, dan bestaat er volgens het HvJ EU geen toegang tot Unierechtelijke bescherming.²⁶⁷ Maar niet in alle gevallen zullen meldingswaardige constructies op voorhand kwalificeren als misbruik. Bovendien zal de intermediair niet snel misbruik van het Unierecht kunnen worden tegengeworpen, tenzij hij de meldingsplicht oneigenlijk omzeilt. Vaak zal er dus wel toegang zijn tot het Unierecht.

Vervolgens komt de vraag op of de implementatiewetgeving getoetst kan worden aan het primaire Unierecht, of slechts aan de MDR zelf. Uit vaste rechtspraak van het HvJ EU blijkt dat een nationale regeling inzake materie die op het niveau van de EU uitputtend is geharmoniseerd, aan de bepalingen van die harmonisatieregeling wordt getoetst en niet aan die van het primaire recht.²⁶⁸

De vraag is vervolgens of de MDR volledige harmonisatie beoogt. Hoewel het woord 'harmonisatie' nergens in de considerans staat, lijkt het er wel op dat volledige harmo-

²⁶¹ Zie par. 3.6.

²⁶² HvJ EU 22 oktober 2013, C-276/12, ECLI:EU:C:2013:678 (*Sabou*), punt 40.

²⁶³ Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel vereist dat de adressanten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waar- op de administratie haar besluit wil baseren.

²⁶⁴ In die zin HvJ EU 16 mei 2017, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373 (*Berlioz*).

²⁶⁵ HvJ EU 26 februari 2013, C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105 (*Akerberg Fransson*).

²⁶⁶ Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, PbEU 2012, C 326/47.

²⁶⁷ HvJ EU 26 februari 2019, C-116/16, ECLI:EU:C:2019:135 (*T Danmark en Y Denmark*), punten 70 en 72.

²⁶⁸ HvJ EU 8 maart 2017, C-14/16, ECLI:EU:C:2017:177 (*Euro Park*), punt 19; HvJ EU, 12 november 2015, C-198/14, EU:C:2015:751 (*Visnapuu*), punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

nisatie beoogd is. Immers, de MDR laat aan de lidstaten amper ruimte om een eigen invulling te geven aan de regelingen van de MDR.²⁶⁹

Toch is het wel mogelijk om de vraag of een bepaling van de MDR in lijn is met het primaire Unierecht aan het HvJ EU voor te leggen. Zo blijkt uit de rechtspraak van het HvJ EU dat de nationale rechter in het kader van een prejudiciële vraag aan het HvJ EU wel aan de orde kan stellen dat hij twijfels heeft of een bepaalde handeling van de organen van de EU (in casu: vaststelling van de MDR) geldig is in het licht van het primaire Unierecht.²⁷⁰

5.1.3. Enkele Unierechtelijke aandachtspunten

5.1.3.1. Verdragsvrijheden

De MDR kan in voorkomende gevallen strijdigheid opleveren met de verdragsvrijheden, omdat zij enkel in grensoverschrijdende situaties geldt en niet in een zuiver binnenlandse situatie. De afwezigheid van de meldingsplicht in de binnenlandse situatie, die onder de meldingsplicht zou vallen als zij grensoverschrijdend was geweest, vormt (alleen al gezien de administratieve lasten van de melding) een voordeel dat per definitie niet verleend wordt in grensoverschrijdende gevallen. Zo kunnen bijvoorbeeld aanbieders van fiscaal aantrekkelijke investeringsstructuren (zoals bijvoorbeeld de willekeurige afschrijving) hun structuren beperken tot enkel binnenlandse investeerders. Dit heeft tot gevolg dat er geen sprake is van een grensoverschrijdend element en derhalve geen meldingsplicht ontstaat. Op deze manier worden buitenlandse investeerders door de werking van de MDR effectief uitgesloten van de deelname aan aantrekkelijke investeringen die wel openstaan voor binnenlandse investeerders. Dit levert naar onze mening een beperking van de verkeersvrijheden op. In dit kader speelt echter opnieuw het element van 'misbruikbestrijding'. Voor zover de geadviseerde structuren dusdanig openlijk misbruik opleveren dat sprake is van strijdigheid met het algemene Unierechtelijke beginsel van verbod op misbruik, is er geen toegang tot de verdragsvrijheden.²⁷¹ Voor zover er wel toegang is tot de verdragsvrijheden, kan een lidstaat nog steeds misbruikbestrijding als rechtvaardigingsgrond inroepen. Dat is echter enkel mogelijk indien in het concrete geval sprake is van misbruik in Unierechtelijke zin.²⁷² Indien dat niet het geval is, lijkt strijdigheid met de verdragsvrijheden mogelijk.²⁷³ In dit verband zij nog opgemerkt dat het voldoen aan de MBT naar onze

mening niet gelijkgesteld kan worden aan misbruik in Unierechtelijke zin. Zo vereist de MBT bijvoorbeeld niet de kunstmatigheid van de constructie.

5.1.3.2. Het Handvest en algemene Unierechtelijke beginselen

De ontstaansgeschiedenis van de MDR laat zien dat de politieke wil om de MDR in te voeren dusdanig groot was, dat de geuite juridische bezwaren niet in de weg stonden aan de invoering van de MDR. Zo werden met name in Duitsland grote vraagtekens geplaatst bij de verenigbaarheid met Duits constitutioneel recht.²⁷⁴ De voornaamste bezwaren waren gericht op het recht op privacy ('informationelle Selbstbestimmung') en op het recht op vrije beroepsuitoefening van de beroepsgroepen die in aanmerking komen als intermediair.²⁷⁵ De rechten op privacy en op vrije beroepsuitoefening en op vrij ondernemerschap zijn Unierechtelijk geregeld in art. 8, 15 en 16 Handvest. Wij gaan ervan uit dat er beroepsbeoefenaren zullen zijn die strijdigheid van de MDR met deze grondrechten in een procedure aan de orde zullen stellen.

De door ons gesignaleerde aandachtspunten in het kader van de rechtszekerheid en het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens komen in de onderdelen 5.2 en 5.3 nader aan de orde.

5.2. Rechtszekerheid

Zoals uit het bovenstaande blijkt, kunnen op een aantal punten vraagtekens worden geplaatst of de MDR en de Nederlandse implementatie ervan voldoende rechtszekerheid opleveren. Zo zijn de wezenskenmerken op veel punten onvoldoende duidelijk. Twijfels over de toepassing ervan komen – op straffe van een hoge boete – ten laste van de belastingplichtige. Het Unierecht kent een algemeen beginsel van rechtszekerheid, dat vereist dat implementatiemaatregelen duidelijk en kenbaar zijn voor de betrokkenen. Zij moeten in staat zijn de omvang van de rechten en de verplichtingen die uit die maatregelen voortvloeien nauwkeurig te kennen, zodat zij weten wat hun rechtspositie is en zich daarop kunnen beroepen en waar nodig hun rechtspositie in rechte kunnen verdedigen.²⁷⁶ Dit impliceert nadere eisen van kenbaarheid en duidelijkheid van de implementatiemaatregelen, voor

269 Deze ruimte bestaat enkel ter zake van de keuze voor een ontheffingsbevoegdheid, de hoogte van de sanctie en het verschoningsrecht.

270 HvJ EU 28 maart 2017, C-72/15, ECLI:EU:C:2017:236 (*Rosneft*) en HvJ EG 22 oktober 1987, C-314/85, ECLI:EU:C:1987:452 (*Foto-Frost*).

271 HvJ EU 26 februari 2019, C-116/16, ECLI:EU:C:2019:135 (*T Danmark en Y Denmark*), punten 70 en 123.

272 Dat wil zeggen als het een constructie betreft die niet is opgericht om redenen die de economische realiteit weerspiegelen, een zuiver formele structuur heeft en als voornaamste doel of een van zijn voornaamste doelen heeft een belastingvoordeel te verkrijgen dat de strekking of het doel van de toepasselijke belastingwetgeving ondermijnt, zie HvJ EU 26 februari 2019, C-116/16, ECLI:EU:C:2019:135 (*T Danmark en Y Denmark*), punt 100.

273 Voor een uitgebreide analyse verwijzen wij naar D.W. Blum en A. Langer, 'At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1', *European Taxation*, juni 2019, p. 282-290.

274 C. Osterloh-Konrad, C. Heber en T. Beuchert, 'Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland', Gutachten, Max Planck Institut, 23 september 2016, www.tax.mpg.de/fileadmin/TAX/docs/TL/MA/Gutachten_Anzeigepflichten_MPL.pdf; Hey, t.a.p.

275 Concreet vond men in Duitsland weliswaar een anonieme meldplicht met als doel informatieverstrekking aan de wetgever onder voorwaarden verenigbaar met de grondwet, maar werden vraagtekens geplaatst bij het afschrikkende effect ervan. De reden hiervoor was dat in zoverre ingegrepen wordt in de vrije beroepsuitoefening van intermediairs, zonder dat vooraf vaststaat dat de geadviseerde structuren daadwerkelijk in strijd komen met (doel en strekking van) de wet. Het afschrikkende effect van de MDR kan belastingplichtigen ervan weerhouden een advies voor fiscale structurering te vragen, al is het uit angst voor de administratieve lasten van aanvullende vragen en de grotere kans op fiscale controles. Hierdoor worden intermediairs beperkt in de uitoefening van hun beroep. Eenzelfde beperkende werking ontstaat doordat (de kern van) een fiscaal advies niet langer onder enig geheimhoudingsrecht valt. Immers, adviezen van intermediairs moeten altijd, gemeld worden, in verschoningsrecht-situaties door de belastingplichtigen zelf.

276 HvJ EG 20 november 2003, C-296/01, ECLI:EU:C:2003:626 (*Commissie/Frankrijk*), punt 55 en daar aangehaalde rechtspraak; HvJ EU 3 maart 2011, C-50/09, ECLI:EU:C:2011:109 (*Commissie/Ierland*), punt 46 en daar aangehaalde rechtspraak.

wat betreft zowel hun redactie als hun bekendmaking.²⁷⁷ Hetzelfde moet gelden voor de te implementeren richtlijn.²⁷⁸ Daarnaast moet de toepassing ervan voor justitiabelen voorzienbaar zijn. Rechtszekerheid is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen te kennen.²⁷⁹ De terugwerkende kracht van de MDR levert dan ook vragen op in het kader van de voorzienbaarheid (par. 5.2.1). Voorts is de onduidelijkheid van de wezenskenmerken met name een probleem in verband met de sanctie (par. 5.2.2). Tot slot signaleren wij nog een probleem op het niveau van het nationale recht, te weten de nieuw-feit uitzondering (par. 5.2.3). In zoverre is er strikt genomen geen sprake van implementatiewetgeving, omdat de invulling van procedurele regels is overgelaten aan de lidstaten zelf. Echter, de nieuw-feit uitzondering staat op gespannen voet met het rechtszekerheidsbeginsel zoals dat in de Nederlandse rechtsorde is verankerd als een van de beginselen van behoorlijke wetgeving.²⁸⁰

5.2.1. Terugwerkende kracht invoering meldingsplicht

Omdat pas vanaf 1 juli 2020 tot melding moet worden overgegaan is er formeel geen sprake van terugwerkende kracht.²⁸¹ Materieel is er wel sprake van terugwerkende kracht, want vanaf 1 juli 2020 dienen ook meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap van de implementatie is gezet tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 – of die tussen die momenten gereed waren voor implementatie, waarbij de eerste stap na 1 juli 2020 is gezet – te worden gemeld. Hierover is op 22 juni 2018 een persbericht uitgegaan.²⁸² Intermediairs moeten derhalve al hun na 25 juni 2018 geïmplementeerde grensoverschrijdende constructies nalopen om te bezien of deze één of meer van de wezenskenmerken bezitten.²⁸³ Problematisch is de terugwerkende kracht met name in het kader van de sanctie (zie par. 5.2.2.3).²⁸⁴

5.2.2. Boetes

5.2.2.1. Vergrijpboete bij primitieve aanslag en navordering

Als de meldingsplicht naar een relevante belastingplichtige is verlegd en hij ten onrechte geen melding heeft gedaan en hij de constructie evenmin verantwoordt in zijn

belastingaangifte, kan in potentie zowel een boete worden opgelegd wegens het ten onrechte niet melden van de constructie als het niet-doen van de vereiste aangifte.²⁸⁵ Dit kan leiden tot dubbele beboeting. Een maximering van de totale boete is naar onze mening op zijn plaats.²⁸⁶

Stel dat ten aanzien van een belastingplichtige een meldingsplichtige constructie gemeld is en deze is tevens – onder vermelding van het referentienummer – in de belastingaangifte opgenomen. De inspecteur legt vervolgens de primitieve aanslag conform de ingediende aangifte op, maar neemt daarin de gevolgen voor de belastingheffing van de gedane melding niet mee. Als de inspecteur naderhand onder verwijzing naar art. 16 lid 7 AWR besluit na te vorderen kan hij naar onze mening geen vergrijpboete opleggen wegens het doen van aangifte naar een te laag bedrag (art. 67e AWR). Niet met succes kan worden gesteld dat het ten tijde van de indiening van de aangifte aan de opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat de primitieve aanslag naar een te laag bedrag is vastgesteld.²⁸⁷ Dat wil zeggen dat de belastingplichtige wist of zich ervan bewust moest zijn dat door de indiening van de aangifte een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven. De belastingplichtige is juist transparant over de meldingsplichtige constructie.

5.2.2.2. Proportionaliteit van de boete

Het boetemaximum van € 870.000 voor het ten onrechte niet of niet volledig melden van een constructie sluit aan bij de maximale bestuurlijke boete die kan worden opgelegd inzake het vergrijp als bedoeld in art. 29h lid 1 Wet VPB 1969 voor het niet of onvolledig nakomen van rapportageverplichtingen in het kader van de *Country-by-Country Reporting*.²⁸⁸ De *country-by-country* rapportage geldt evenwel voor multinationals met meer dan € 750 miljoen omzet en wordt in beginsel maximaal een keer per jaar per groep opgelegd.²⁸⁹ De boete in het kader van de meldingsplicht kan daarentegen meerdere keren worden opgelegd en geldt niet alleen voor grote multinationals, maar voor iedere intermediair of relevante belastingplichtige. Dat kan ook een kleine zelfstandige zijn. Derhalve komt ons een maximale boete van € 870.000 niet proportioneel voor.²⁹⁰ Deze moet – mede in het licht van de in ons omringende landen op te leggen boetes (zie hierna) – naar onze mening worden opgevat als te afschrikwekkend.

5.2.2.3. Verschil in de boetes tussen de Nederland omringende lidstaten

Het verschil tussen de boetes in de verschillende lidstaten is groot. Vergeleken met de omringende landen bevindt Nederland zich voor wat betreft de hoogte van de boete overtuigend in de kopgroep. In Duitsland is de boete

277 HvJ EG 11 december 2007, C-161/06, ECLI:EU:C:2007:525 (*Skoma-Lux/Celní ředitelství Olomouc*).

278 Zie voor de toetsing van een besluit van het Europees Parlement en de Raad aan het rechtszekerheidsbeginsel HvJ EU 21 juni 2018, C-5/16, ECLI:EU:C:2018:483 (*Polen/Europees Parlement en Raad*).

279 HvJ EG 15 december 1987, 325/85, ECLI:EU:C:1987:546 (*Ierland/Commissie*), punt 18.

280 M.R. Reuvers, 'Beginselen van behoorlijke wetgeving', *FED* 1986/1041.

281 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 26 en Van Eijdsden en De Ruiter 2019, *MBB* 2019/4-16, par. 1.1.

282 Zie Rijksoverheid, Nieuwsbericht van 22 juni 2018, 16:23 uur, 'Intermediairs worden verplicht grensoverschrijdende constructies te gaan melden', www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2018/06/22/intermediairs-worden-verplicht-grensoverschrijdende-constructies-te-gaan-melden.

283 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 4 (RvS en NR), p. 4.

284 Zie tevens Herreveld en Van den Hurk, *WFR* 2019/105, par. 9 voor een kritische noot op dit punt.

285 Art. 11 WIB jo. art. 23 lid 4 Sr en art. 67d AWR.

286 Zie tevens Korving en Verbaarschot, *WFR* 2019/176, par. 2 die voorstellen een variant op art. 28a BBBB in te voeren.

287 HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/47 o.v.n. HR 11 april 2003, *BNB* 2003/264.

288 *Kamerstukken I* 2019/20, 35255, nr. C (MvA), p. 5.

289 Zie Korving en Verbaarschot, *WFR* 2019/176, par. 2 o.v.n. *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 4 (RvS en NR), p. 4.

290 Gelijk Van der Vegt, *TfB* 2018/4-2, par. 6.

maximaal € 25.000 per overtreding,²⁹¹ in Frankrijk maximaal € 10.000 per overtreding met een maximum van € 100.000 per meldingsplichtige per jaar,²⁹² in België bedraagt de boete maximaal € 100.000 per overtreding²⁹³ en in Luxemburg maximaal € 250.000.²⁹⁴ Tijdens het wetgevingsproces in België zijn amendementen ingebracht met het doel de maximale boete te verhogen naar € 250.000, waarbij als reden de hogere boetes in Luxemburg en Nederland werden genoemd. Deze amendementen zijn echter niet aangenomen. Het is niet bekend op welke grond, maar vermoedelijk leek de Belgische wetgever een maximale boete van € 100.000 passend en geboden in de zin van de MDR.

Interessant is dat Frankrijk expliciet uitgaat van een maximum aan boetes per meldingsplichtige per jaar. Een dergelijke regeling zorgt ervoor dat de totale jaarlijkse boete begrensd is. Een soortgelijke bepaling zou ook in Nederland niet misstaan, zeker gelet op de absolute hoogte van de maximale boete.²⁹⁵

5.2.2.4. *Nulla poena sine lege*

Het is de vraag of beboeting ten aanzien van meldingen die de periode van materiële terugwerking van de MDR betreffen (zie par. 5.2.1) in strijd komt met het beginsel *nulla poena sine lege*. Dit beginsel (ook wel het legaliteitsbeginsel genoemd) houdt in dat een handeling niet gestraft mag worden als deze op het moment dat zij is begaan nog niet wettelijk strafbaar was en is Europees onder meer geregeld in art. 49 lid 1 Handvest en in art. 7 lid 1 EVRM.

Sommige Nederland omringende landen hebben gelet op het zogenoemde *nulla poena*-beginsel ervoor gekozen overgangsrecht vast te stellen ten aanzien van boetes voor meldingen die constructies betreffen waarvan de implementatie reeds voor 1 juli 2020 in gang is gezet. Zo wordt in België geen boete opgelegd indien de melding alsnog tot 31 december 2020 plaatsvindt.²⁹⁶ Duitsland legt pas boetes op voor constructies waarin pas na 30 juni 2020 wordt voldaan aan (een van de) in art. 8 bis ter lid 1 MDR genoemde gebeurtenissen.²⁹⁷

Eenzijds laat zich betogen dat hier geen sprake is van een *nulla poena*-situatie: in die lezing bestaat het strafba-

re feit uit het niet-melden en is de sanctie voor het niet-melden ruim vóór het ingaan van de meldingsplicht op 31 augustus 2020 wettelijk geregeld. Echter, ook een andere benadering is denkbaar.²⁹⁸ Zo kan betoogd worden dat een ruime uitleg van het *nulla poena*-beginsel niet alleen vereist dat de beboetbare handeling (het niet-melden en de omvang van de meldingsplicht) wettelijk is vastgelegd voordat de strafbaarheid ingaat, maar ook dat de onderliggende meldingsplichtige handeling pas wordt verricht nadat de wettelijke meldingsverplichting ingaat. Achtergrond van deze benadering is de bijzondere aard van de meldingsplicht, waarbij van de potentiële niet-wenselijkheid van de meldingsplichtige handeling (potentieel agressieve fiscale planning) wordt uitgegaan. Een meldingsplichtige moet de keuze hebben om 'wenselijk gedrag' in de zin van de doelstelling van de MDR te tonen (het beoogde afschrikkende effect). Zolang de gedragingen waarop de meldingsplicht ziet echter niet duidelijk in de wet zijn vastgelegd, heeft de meldingsplichtige deze keuze niet. Hij loopt dan gevaar om gestraft te worden voor het niet-melden van een handeling, die hij niet had ondernomen als hij had geweten dat deze tot een meldingsplicht zou leiden. In die zin wordt de meldingsplichtige handeling naar onze mening in het licht van de doelstelling van de MDR onderdeel van het beboetbare feit (het niet-melden).

Gelet op de terugwerkende kracht van de MDR tot 25 juni 2018 heeft de meldingsplicht betrekking op structuren die zijn geadviseerd/geïmplementeerd ruim voordat er een bindende (nationale) wettekst beschikbaar was, die de concrete inhoud van de meldingsplicht beschrijft. Die inhoud stond weliswaar reeds in de MDR, maar de MDR zelf is geen wettelijke regeling die verbindend is voor de burgers van een lidstaat van de Unie.

Wij kunnen ons voorstellen dat de Nederlandse regeling op dit punt onderwerp zal worden van een procedure, mocht de Belastingdienst in de praktijk overgaan tot beboeting van het niet-melden van constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020.²⁹⁹ Naar ons idee zou de rechter hier de zojuist beschreven ruime uitleg van het *nulla poena*-beginsel moeten omarmen en belastingplichtigen in het gelijk moeten stellen.

5.2.2.5. *Verbod op zelfincriminatie*

Het verbod op zelfincriminatie is neergelegd in art. 6 lid 2 EVRM en art. 48 lid 1 Handvest. De MDR dwingt belastingplichtigen en intermediairs op straffe van een sanctie om informatie te verstrekken over grensoverschrijdende fiscale constructies, ongeacht of deze juridisch goedgekeurd zijn of niet. Tussen de verzamelde informatie zal zich derhalve zonder meer ook informatie bevinden die tot de constatering leidt dat een beboetbaar feit is begaan. De meldingsplichtige die deze informatie achter de hand houdt, riskeert een boete. De relevante belastingplichtige is dus onder omstandigheden verplicht om zich-

291 § 379 Abs. 7 Abgabenordnung. Interessant is in dit verband dat het niet-melden van de vermoedelijke waarde van de constructie (zie art. 8 bis ter lid 14 sub f Richtlijn 2011/16/EU) in Duitsland niet gesanctioneerd wordt, omdat de waardebepaling een te grove schatting behelst en de sanctionering van fouten hieromtrent in strijd met het 'Bestimmtheitsgebot' (lex certa) wordt geacht.

292 Art. 1729 C ter, Code général des impôts.

293 De maximale boete wordt opgelegd bij bedrieglijke opzet of het oogmerk te schaden. Art. 206², Wetboek van diverse rechten en taken zoals gewijzigd door art. 47 Wet tot omzetting 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 constructie.

294 Art. 15 Projet de loi relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (No 7465).

295 Zie bijv. art. 28a BBBB.

296 Art. 62 Wet tot omzetting 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 constructie (1).

297 § 33 Abs. 3 Einführungsgesetz zur Abgabenordnung.

298 Zie Herreveld en Van den Hurk, WFR 2019/105, par. 8.

299 Zie par. 3.6.

zelf te incrimineren. Hetzelfde geldt voor intermediairs die als deelnemers worden beboet.³⁰⁰

Voor de belastingheffing kan de informatie zonder meer gebruikt worden. Een belastingplichtige is ten behoeve van de belastingheffing altijd verplicht desgevraagd aan de inspecteur de informatie te verschaffen die voor de belastingheffing van belang kan zijn, op straffe van een sanctie.³⁰¹ Alleen ten opzichte van de boeteoplegging heeft de belastingplichtige een zwijgrecht en moet de rechter erop toezien dat wilsafhankelijk materiaal dat afkomstig is van de belastingplichtige en onder dwang is verkregen, niet voor de beboeting tegen hem wordt gebruikt.³⁰²

De vraag kan vervolgens gesteld worden of de samenvattingen van de constructies, die in het kader van de meldingsplicht gemaakt moeten worden, kwalificeren als wilsafhankelijk materiaal. In een zaak betreffende de suppletieplicht ex art. 10a AWR heeft Hof 's-Hertogenbosch geoordeeld dat materiaal dat op basis van de suppletieplicht wordt verkregen altijd wilsafhankelijk is.³⁰³ Hieruit wordt in de literatuur afgeleid dat ook de informatie die op basis van de meldingsplicht van art. 10h WIB is verzameld altijd als wilsafhankelijk wordt beschouwd en derhalve niet mag worden gebruikt voor beboeting.³⁰⁴ Gelet op het feit dat de Hoge Raad zelf ervan uitgaat dat "de kwalificatie van materiaal als 'wilsafhankelijk' dan wel 'wilsafhankelijk' [...] is verbonden aan de aard van het materiaal (of het in fysieke zin 'bestaat' onafhankelijk van de wil van de betrokkene)"³⁰⁵ zien wij een goede kans dat de Hoge Raad de ruime benadering van Hof 's-Hertogenbosch over zal nemen en zal doortrekken naar de meldingsplichten onder de WIB. Immers, de samenvatting zou zonder de wil van de meldingsplichtige niet zijn opgesteld.

5.2.3. Nieuw feit-uitzondering

In de aanloop naar het wetsvoorstel heeft de Afdeling Advisering van de Raad van State zorgen geuit op het punt dat in het kader van een verplichte melding verstrekte gegevens niet worden aangemerkt als een nieuw feit in het kader van navordering.³⁰⁶ De zorg komt voort uit het feit dat intermediairs enerzijds verplicht zijn om grensoverschrijdende fiscaal agressieve constructies binnen strikte en korte termijnen te melden, terwijl de Belastingdienst anderzijds gedurende vele jaren (vijf, twaalf of onder omstandigheden onbeperkt) het recht heeft om na te vorderen, ook als uit de verstrekte informatie blijkt dat sprake is van een agressieve grensoverschrijdende constructie.

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel legt de staatssecretaris uit dat de reden waarom de informatie naar aanleiding van een melding niet gezien moet worden als een feit dat de inspecteur bekend was of bekend had kunnen zijn, is dat de inspecteur naar verwachting

slechts in een beperkt aantal gevallen gebruik zal kunnen maken van door een melding verzamelde gegevens en inlichtingen om van de aangifte af te wijken, terwijl de inspecteur zonder deze wettelijke bepaling in alle gevallen waarin een melding in het dossier van een belastingplichtige zit, de aangifte met de ontvangen gegevens en inlichtingen zal moeten vergelijken.³⁰⁷ De gegevens en inlichtingen die zich ingevolge de meldingsplicht in het dossier van een belastingplichtige bevinden zijn volgens de staatssecretaris zodanig algemeen van aard, dat ze in beginsel niet geschikt zijn om de juistheid van de aangifte te toetsen.³⁰⁸ Bovendien is het vergelijken van de gegevens en inlichtingen met alle dossiers, gelet op het geschatte aantal meldingen volgens de staatssecretaris ondoenlijk. De inspecteur lijkt met art. 16 lid 7 AWR een onbeperkte navorderingsmogelijkheid te krijgen voor constructies die gemeld zijn. Wij denken echter dat de navorderingsmogelijkheid ook na de introductie niet onbeperkt zal zijn, en wel om de volgende redenen.

Allereerst zijn wij van mening dat de inspecteur zijn recht verspeelt wanneer hij een (integraal) boekenonderzoek doet bij een belastingplichtige en daarbij verzuimt de gemelde gegevens en inlichtingen te raadplegen. Deze gegevens en inlichtingen zijn reeds gestructureerd aanwezig en gemakkelijk toegankelijk en kenbaar voor de inspecteur. Onder deze omstandigheden kan hij dit, naar onze mening, niet negeren bij het vaststellen van de aanslag (ambtelijk verzuim).

Bovendien is een belangrijke vraag die voortkomt uit de bewoording van art. 16 lid 7 AWR wat precies onder de reikwijdte valt van de zinsnede "*gegevens en inlichtingen (...) die de inspecteur niet anders dan ingevolge die richtlijn bekend zijn geworden*". Indien een kopie van de melding naar de inspecteur gestuurd wordt, zijn de gegevens de inspecteur dan ingevolge de MDR bekend geworden? Enerzijds kan betoogd worden dat de melding (en dus ook de verstuurd kopie ervan) zonder de MDR niet zou bestaan. In dat geval zorgt art. 16 lid 7 AWR ervoor dat in principe alle gegevens en inlichtingen die bestaan omdat de MDR dit vereist, nooit aan te merken zijn als een bekend feit. Anderzijds is de lezing mogelijk dat de gegevens en inlichtingen alleen ingevolge de MDR bekend zijn geworden indien de inspecteur deze gegevens en inlichtingen heeft verkregen in het kader van de interne verstrekking van inlichtingen die op grond van de MDR zijn verzameld. In dat geval zou een aan de inspecteur verstuurd kopie van de melding dus niet ingevolge de MDR zijn verstrekt en zou er vervolgens geen ruimte meer zijn voor een nieuw feit. De hierboven uiteengezette parlementaire toelichting steunt de laatste lezing, omdat met name gewezen wordt op het feit dat de kennisneming en toetsing van alle gegevens en inlichtingen die binnenkomen 'ondoenlijk' is. De inspecteur hoeft dus weliswaar niet op zoek te gaan naar informatie die ergens binnen de Belastingdienst voorhanden is, maar als hij rechtstreeks door de belastingplichtige wordt gewezen op de con-

300 Art. 5:1 Awb en art. 67o AWR.

301 Art. 47 e.v. en art. 68 lid 1 sub a AWR.

302 Vgl. HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640.

303 Hof 's-Hertogenbosch 10 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2879.

304 A.C.M. Klaasse en J.R.J. Gijsen, 'De intermediair als nieuwe poortwachter van Europa', *VFP* 201953.

305 HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1141, r.o. 4.4.2.

306 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 4 (RvS en NR), p. 8.

307 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 9.

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

structie kan er bezwaarlijk nog gesteld worden dat kennisneming 'ondoenlijk' is.

Voor zover een meldingsplichtige constructie is gemeld en deze vervolgens in de belastingaangifte wordt verwerkt – in het onderdeel waarin om een expliciete standpuntname wordt gevraagd en onder vermelding van het referentienummer – dan wordt het voor de inspecteur toch lastig om na te vorderen als de primitieve aanslag conform de aangifte is opgelegd.³⁰⁹ Als de inspecteur beschikt over de gegevens van een meldingsplichtige constructie en deze niet binnen de reguliere aanslagtermijn gebruikt voor het vaststellen van de belastingheffing zouden de algemene beginselen van behoorlijk bestuur deze handelwijze opzij kunnen zetten.³¹⁰

5.3. **Recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens**

De verplichting voor fiscale intermediairs om internationale structuren te melden en internationaal uit te wisselen, staat op gespannen voet met het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens van meldingsplichtigen. De staatssecretaris meent dat de verplichtingen die voortvloeien uit de implementatie van de MDR in lijn zijn met de fundamentele rechten, zoals neergelegd in de Europese (mensenrechten)verdragen.³¹¹

5.3.1. **Art. 8 EVRM en AVG**

Toetsend aan de waarborgen van art. 8 EVRM concludeert de staatssecretaris dat de Implementatiewet voldoet aan de eisen dat:³¹²

- 1) de inmenging 'bij wet is voorzien';
- 2) de bepalingen noodzakelijk zijn in het belang van het economisch welzijn van Nederland;
- 3) de inbreuk in proportie staat tot het te dienen belang om grensoverschrijdende belastingontwijking tegen te gaan; en
- 4) dat het doel waarvoor de persoonsgegevens worden verwerkt in redelijkheid niet op een andere minder nadelige wijze kan worden bereikt.

Alleen als belastingautoriteiten volledige toegang hebben tot het centrale gegevensbestand, kunnen zij volgens de staatssecretaris nagaan of voor hen relevante belastingplichtigen bij een bepaalde (mogelijk) agressieve fiscale constructie betrokken zijn. Dit betekent niet, aldus de staatssecretaris, dat EU-lidstaten de informatie onbeperkt kunnen gebruiken. De informatie mag in beginsel alleen worden gebruikt voor de administratie en de uitvoering van de belastingwet, inclusief bijbehorende boetebepalingen.³¹³

Het op grond van de MDR systematisch verzamelen en verwerken van persoonsgegevens vormt een inmenging in het privéleven van betrokkenen. Een dergelijke inmen-

ging moet bij wet zijn voorzien. Het moet voor de meldingsplichtige duidelijk zijn wanneer een constructie moet worden gemeld en wat er moet worden gemeld. De wettelijke regeling dient daarom "voldoende waarborgen te bevatten om willekeur en misbruik te voorkomen, bijvoorbeeld ten aanzien van de raadpleging, bewaartermijnen, toegang en beveiliging." De richtlijn zelf bevat geen waarborgen om misbruik en willekeur te voorkomen. De implementatie van deze waarborgen is daarmee overgelaten aan de lidstaten.

Op grond van de AVG mogen persoonsgegevens alleen worden verwerkt in overeenstemming met de wet en op een wijze die ten aanzien van betrokkenen rechtmatig, behoorlijk en transparant is.³¹⁴ Aan de eis van rechtmatigheid wordt volgens de staatssecretaris voldaan.³¹⁵ Daarnaast zou het voor burgers kenbaar en voorzienbaar zijn onder welke omstandigheden inmenging in hun persoonsgegevens kan plaatsvinden. De te verstrekken gegevens en inlichtingen, zijn volgens de staatssecretaris 'ter zake dienend' en 'beperkt tot wat noodzakelijk' is voor de doeleinden waarvoor zij worden verwerkt.³¹⁶

De ingevolge de MDR verstrekte informatie kan volgens de staatssecretaris zonder persoonsgegevens niet aan een specifieke intermediair of belastingplichtige worden gekoppeld, waardoor passende risicobeoordelingen en belastingcontroles niet kunnen worden uitgevoerd en bovendien niet op de naleving van de meldingsverplichtingen kan worden toegezien.³¹⁷ De verplichtingen volgens uit de MDR gaan volgens de staatssecretaris dan ook niet verder dan nodig is om de beoogde doelstellingen van de richtlijn te verwezenlijken.³¹⁸

De staatssecretaris gaat evenwel niet in op het risico van het door de richtlijn toegestane gebruik van informatie in het centrale gegevensbestand voor andere dan fiscale doeleinden,³¹⁹ het gebruik van de informatie door EU-lidstaten die niet bij de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken zijn³²⁰ en zelfs derde landen. Het is de vraag of deze mogelijkheden tot gebruik van de informatie de uiteindelijk rechterlijke toets van noodzakelijkheid en proportionaliteit kunnen doorstaan.³²¹

In Duitsland wordt in dit kader met name verwezen naar de tegenstrijdige doelen van de MDR, te weten gegevensverzameling voor de wetgever, een afschrikkend effect en gegevensverwerking in concrete gevallen door de belastingautoriteiten. Volgens gewichtige stemmen uit de literatuur is de verzameling en verwerking van de gegevens op grond van de MDR gelet op deze uiteenlopende doelen

309 Zie tevens Van der Vegt, *TFB* 2018/4-2, par. 6.

310 Zie Herreveld en Van den Hurk, *WFR* 2019/105, par. 8.

311 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 10 o.v.n. de 'impact assessment' t.a.v. de MDR door de EC: "as the disclosed information will not be made publicly available". Zie <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017SC0236&from=EN>, p. 69.

312 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 11.

313 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 12 o.v.n. art. 16 lid 1 tot en met 3 Richtlijn 2011/16/EU en art. 17 en 30 WIB.

314 Art. 5 lid 1 onderdeel a AVG.

315 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 12.

316 Art. 5 lid 1 onderdeel c AVG.

317 *Kamerstukken II* 2019/20, 35302, nr. 20, p. 48.

318 *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 10.

319 Art. 16 lid 2 Richtlijn 2011/16/EU.

320 Art. 24 lid 2 Richtlijn 2011/16/EU en *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, nr. 3 (MvT), p. 10.

321 Zie E.A.M. Huiskers-Stoop en M. Nieuweboer, 'De Mandatory Disclosure-regels in het licht van het recht op privacy en bescherming van persoonsgegevens', *Fiscaal Tijdschrift Vermogen* 2018 (12/45), p. 6-17, p. 14 en 16. Zie tevens Asbreuk, *NTFR Beschouwingen* 2018/29, par. 3.2.

strijdig met het constitutionele recht op 'Informationelle Selbstbestimmung', dus het recht op privacy.³²²

5.3.2. *Verdergaande informatieverstrekking dan waartoe het doel van de MDR noodzaakt*

Het doel van de uitwisseling in grote kring (ook aan derde landen) is – gelet op Considerans 11 Richtlijn (EU) 2018/822 – niet zozeer om ook niet-betrokken lidstaten te informeren, maar om fiscale planning in het algemeen te ontmoedigen. Onduidelijk is waarom het voor het verwezenlijken van het nagestreefde doel van de richtlijn noodzakelijk is om gegevens over personen met lidstaten te delen die geen betrokkenheid hebben met deze personen. Wat is het gerechtvaardigde belang van een lidstaat om de identiteit te kennen van personen die betrokken zijn bij constructies, waarbij de lidstaat zelf geen betrokkenheid heeft?

Wij achten de onbeperkte toegang van alle lidstaten in de centrale gegevensbank in strijd met de eis van proportionaliteit.³²³ Betrokkenen hebben geen inzicht of inspraak in de wijze waarop informatie over hen – naast het in de richtlijn omschreven doel – wordt gebruikt, noch aan welke derde landen dit wordt verstrekt.

Ook achten wij de verzameling en uitwisseling van inlichtingen over de identiteit van belastingplichtigen die (nog) niet tot implementatie van constructies overgaan, in strijd met de eis van proportionaliteit.³²⁴ Alle constructies die worden bedacht en aan cliënt beschikbaar zijn gesteld voor implementatie, dienen te worden gemeld. De persoonsgegevens van de belastingplichtige worden dus ook gedeeld als hij de beslissing heeft genomen de constructie niet uit te voeren.

Een verdergaand gebruik van de informatie dan waartoe het doel van de richtlijn noodzaakt, is naar onze mening in strijd met de eisen van noodzakelijkheid en proportionaliteit en vormen daarmee een niet-gerechtvaardigde inbreuk op de grondrechten van privacy en de bescherming van persoonsgegevens.

5.3.3. *Het recht op 'inzage, correctie en vergetelheid' van de AVG*

In de Implementatiewet wordt aan het recht op inzage, correctie en vergetelheid van persoonsgegevens invulling gegeven door te verwijzen naar de website van de Belastingdienst.³²⁵ Onder andere wordt uiteen gezet welke mogelijkheden een meldingsplichtige heeft om te zien welke persoonsgegevens de Belastingdienst verwerkt en om gegevens te corrigeren.³²⁶ De website draagt de titel 'Privacy en persoonsgegevens' en onder 'Wilt u zien welke persoonsgegevens wij verwerken?' wordt verwezen naar het 'Overzicht verwerkingen persoonsgegevens

Belastingdienst' van 16 april 2019.³²⁷ Op p. 20 van dit overzicht is de verwerking opgenomen van persoonsgegevens ter zake van het: "Uitvoeren van risicoselectie voor specifieke klantbehandeling door beoordelen van toelaatbaarheid van fiscale constructies en toetsen contra-informatie uit het buitenland" en het "Uitvoeren internationale wederzijdse bijstand/gegevensuitwisseling". Naar onze mening kan de verwerking van persoonsgegevens in het kader van de meldingsplicht hieronder worden geschaard. Belastingplichtigen en intermediairs met een verzoek om inzage, correctie of verwijdering van persoonsgegevens kunnen gelet op de website een brief schrijven naar de Belastingdienst (postbus 2508, 6401 DA Heerlen), waarna binnen één maand (met een mogelijke verlenging van twee maanden) op het verzoek wordt beslist.

Verder kan een ieder die meent dat de verwerking van zijn persoonsgegevens onrechtmatig is vanwege met zijn specifieke situatie verband houdende redenen, bezwaar maken tegen de betreffende verwerking.³²⁸ Daarnaast heeft het Ministerie van Financiën op grond van art. 37 AVG een functionaris voor gegevensbescherming aangewezen, die controleert of de regels voor de bescherming van persoonsgegevens door de Belastingdienst goed worden toegepast en nageleefd.³²⁹ Indien een betrokkene meent dat de Belastingdienst op onjuiste manier omgaat met persoonsgegevens, dan kan daarover een klacht worden ingediend bij de AP. Ter zake van de naleving van de AVG heeft de raadpleging van de AP overigens ten aanzien van het conceptwetsvoorstel geen opmerkingen opgeleverd.³³⁰ Hieruit zou de voorzichtige conclusie getrokken kunnen worden dat met het wetsvoorstel aan de naleving van de bepalingen uit de AVG is voldaan.³³¹

6. Conclusie en aanbevelingen

Deze bijdrage brengt de implementatie van de MDR in het Nederlandse fiscaal wettelijke systeem en het uitvoeringsproces in kaart en adresseert enkele aandachtspun-

327 https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/verw_persoonsgegevens_belastingdienst_al5303z8fd.pdf.

328 Art. 21 lid 1 AVG. Zie tevens www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/niet_in_enig_menu/privie/privacy#inzien.

329 *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 20.

330 Zie de brief van 16 april 2019: https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/sites/default/files/atoms/files/advies_implementatie_richtlijn_eu_2018-822_dac.pdf. "Bij brief van 21 maart 2019 is de Autoriteit Persoonsgegevens (AP) op grond van het bepaalde in artikel 36, vierde lid, van de Algemene verordening gegevensbescherming, geraadpleegd over het concept voor de wettekst implementatie Richtlijn (EU) 2018/822 t.b.v. internetconsultatie (hierna: het concept). De AP heeft geen opmerkingen over het concept."

331 Dat de AP geen opmerkingen heeft is vreemd, omdat in ieder geval in de reacties op de internetconsultatie al de nodige vraagtekens zijn gezet bij de bescherming van persoonsgegevens in het kader van de meldingsplicht. Zie de reactie van 31 januari 2019 van de Nederlandse Vereniging van Banken, par. 11 en de reactie van eveneens 31 januari 2019 van E.A.M. Huiskers-Stoop en M. Nieuweboer namens de Universiteit Leiden, Afdeling Belastingrecht, zie www.internetconsultatie.nl/dac6/reacties. Mogelijk schaat ook de AP zich achter het door de EC uitgevoerde 'impact assessment', waarin is geconcludeerd dat de MDR in lijn is met de Europese verdragen, mede omdat de verstrekte informatie niet publiekelijk beschikbaar wordt gemaakt. Zie <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017SC0236&from=EN>, p. 69.

322 Hey, t.a.p., p. 28-29.

323 Zie Huiskers-Stoop en Nieuweboer, *FTV* 2018 (12/45), p. 6-17, p. 14.

324 Zie Huiskers-Stoop en Nieuweboer, *FTV* 2018 (12/45), p. 6-17, p. 14-15.

325 Zie *NTFR* 2019/1950, met commentaar van Huiskers, o.v.n. *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, nr. 6 (NnavV), p. 20 o.v.n. www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/niet_in_enig_menu/privie/privacy.

326 Art. 15 en 16 AVG.

ten in het licht van de rechtsbescherming, rechtszekerheid, privacy en de bescherming van persoonsgegevens. De vier deelvragen die wij hebben onderzocht beantwoorden we als volgt:

1. ***Hoe is de Mandatory Disclosure Richtlijn op hoofdlijnen vormgegeven (hoofdstuk 2)?***

De MDR is een Europese richtlijn die alle EU-lidstaten verplicht om maatregelen te treffen om de melding van potentieel agressieve belastingstructuren door intermediairs en onder omstandigheden belastingplichtigen in nationale wetgeving te implementeren en de verstrekte gegevens in Europees verband automatisch uit te wisselen. De meldingsplicht strekt zich uit over alle belastingen die door of namens een lidstaat worden geheven, met uitzondering van omzetbelasting, douanerechten, accijnzen, verplichte sociale zekerheidsbijdragen, leges, contractueel verschuldigde bedragen en belastingen die worden geheven op het grondgebied van derde landen.

2. ***Hoe is de MDR ingebed in het Nederlandse fiscaal wettelijke systeem (hoofdstuk 3)?***

De implementatie van de MDR vindt voor het overgrote deel plaats in de WIB (met name in art. 2d, 10h, 6f en 11) en één bepaling is opgenomen in de AWR (nieuw feit-uitzondering). Daarnaast zijn in het UB WIB bepalingen opgenomen over het uiterste tijdstip en de wijze waarop de informatie moet worden verstrekt. Meldingsplichtig is in beginsel de intermediair die de constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert. Wettelijk verschoningsgerechtigden zijn van hun meldingsplicht ontheven, waarna de plicht verschuift naar een andere betrokken intermediair of de relevante belastingplichtige. Een meldingsplichtige constructie moet grensoverschrijdend zijn, aan ten minste een van de in de bijlage bij de MDR opgesomde wezenskenmerken voldoen en in enkele gevallen aan de MBT om te beoordelen of het belangrijkste voordeel dat redelijkerwijs van de constructie te verwachten valt een belastingvoordeel is.

3. ***Hoe is de MDR ingebed in het Nederlandse fiscale uitvoeringsproces (hoofdstuk 4)?***

De meldingsplicht verschuift alleen naar de relevante belastingplichtige als de intermediair zich beroept op het wettelijke verschoningsrecht of als er geen intermediair aan te wijzen valt. Een intermediair of relevante belastingplichtige is ontheven van zijn meldingsplicht als hij aannemelijk kan maken dat de gegevens en inlichtingen al in een andere EU-lidstaat zijn verstrekt. Uitgangspunt is dat gemeld moet worden uiterlijk binnen dertig dagen te rekenen vanaf de dag na de dag dat constructies gereed zijn voor implementatie, daartoe beschikbaar zijn gesteld of vanaf het moment dat de eerste stap van de implementatie is gezet. De intermediair of relevante belastingplichtige moet onder meer gegevens en inlichtingen verstrekken over de inhoud van de constructie en de personen waarop de constructie van invloed zal zijn. Van de jaarlijks te verwachten 20.000 meldingen, worden door het zogenoemde MDR-team maximaal 2.000 meldingen voor

nader onderzoek geselecteerd. De verzamelde gegevens mogen niet langer worden bewaard dan noodzakelijk is.

4. ***Hoe kunnen enkele in het licht van de rechtsbescherming, rechtszekerheid, privacy en de bescherming van persoonsgegevens gesignaleerde aandachtspunten worden geadresseerd (hoofdstuk 5)?***

Voor wat betreft rechtsbescherming is rechterlijke toetsing pas mogelijk in het kader van een boete of in het kader van de uiteindelijk opgelegde (navorderings-)aanslagen. Wij begrijpen dat een en ander in lijn is met de rechtspraak van het HvJ EU in de zaak Sabou, maar we hebben ook de vraag geadresseerd of de meldingsverplichtingen die sinds CRS in Richtlijn 2011/16/EU zijn opgenomen in het licht van het verdedigingsbeginsel niet tot een eerdere rechtsbescherming zouden moeten leiden. Uiteindelijk is dit een punt dat door het HvJ EU moet worden opgelost. In dit kader is onze aanbeveling niet zozeer gericht aan de wetgever, maar aan de rechtspraak. Wij bevelen aan om in een rechtszaak die de MDR betreft ruim gebruik te maken van de mogelijkheid tot het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ EU, niet alleen over de Nederlandse implementatiewetgeving, maar ook als er twijfels rijzen over de vraag of de MDR zelf met het primaire Unierecht verenigbaar is. Tevens willen wij ook de feitenrechtters aanmoedigen om zonder aarzeling zelf vragen aan het HvJ EU voor te leggen en dit niet over te laten aan de Hoge Raad, aangezien dat ervoor zal zorgen dat de onduidelijkheden omtrent de toepassing van de MDR wezenlijk sneller zullen worden weggenomen.

Op het gebied van de rechtszekerheid valt er voor Nederland nog veel winst te behalen door enkele betrekkelijk makkelijke stappen. Zo bevelen wij aan de door ons gesignaleerde punten zoveel als mogelijk invulling te geven in de nog op te stellen Leidraad om meer duidelijkheid te verschaffen. Tevens zouden wij de regering willen aansporen in Europees verband na te denken over een 'white list' waarin regelmatig structuren gepubliceerd worden die niet onder meldingsplicht vallen, nu een dergelijke lijst ook in Duitsland wordt gepubliceerd. Voor wat betreft de boetes zou in het BBBB geregeld kunnen worden dat de boete, behoudens in situaties van opzet, per meldingsplichtige per jaar niet meer bedraagt dan één keer de maximale boete, waarbij de maximale boete wat ons betreft binnen de bandbreedte zou moeten worden gebracht van de maximale boetes in de ons omringende landen van tussen de € 25.000 en € 250.000. Het verdient onze voorkeur om aan te sluiten bij de in Nederland gehanteerde boetecategorieën, waarbij een boete van de vijfde categorie (max € 87.000) ons het meest passend lijkt. Ten aanzien van de 'nieuw feit-uitzondering' achten wij het in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel noodzakelijk dat de wetgever snel duidelijkheid biedt over de concrete omvang ervan.

Voor wat betreft het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens maakt de MDR inbreuk op de persoonlijke levenssfeer van betrokkenen, welke weliswaar gerechtvaardigd wordt door het algemene belang van de EU-lidstaten in het kader van het tegengaan van de uit-

holling van de belastinggrondslag en het verschuiven van winsten naar laagbelaste jurisdicties, maar die niet noodzakelijk noch proportioneel zijn als het gaat om de uitwisseling van informatie met alle EU-lidstaten en de verplichte melding en uitwisseling van informatie over constructies die niet worden geïmplementeerd.

Tot slot

Ondanks dat de Nederlandse wetgever de MDR in een kort tijdsbestek doch tijdig in nationale wetgeving heeft weten om te zetten, brengt de implementatie aandachtspunten met zich mee als het gaat om onder meer de rechtsbescherming, (proportionaliteit) van de boeteoplegging, de nieuw feit-uitzondering bij navordering, de schending van het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens. Wij moedigen de EC, de regering en het Ministerie van Financiën aan om bij de evaluatie van de MDR respectievelijk de formulering van de leidraad en de vormgeving van het uitvoeringsbeleid acht te slaan op deze aandachtspunten.