

De Mandatory Disclosure-Richtlijn

Een onderzoek naar de Nederlandse implementatie van de richtlijn en de
introductie van de main benefit test

Auteur: D.C. (Désiree) Morks

Studentnummer: 414398

Begeleider: Prof. dr. P. Kavelaars

Tweede beoordelaar: L.C. van Hulten MSc

Datum: 28 april 2020

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen	6
Hoofdstuk 1 Inleiding	8
<i>1.1 Aanleiding</i>	<i>8</i>
<i>1.2 Vraagstelling</i>	<i>12</i>
<i>1.3 Toetsingskader</i>	<i>15</i>
<i>1.4 Opzet</i>	<i>17</i>
<i>1.5 Afbakening</i>	<i>18</i>
Hoofdstuk 2 Informatie-uitwisseling op Europees niveau	20
<i>2.1 Inleiding</i>	<i>20</i>
<i>2.2 Richtlijn 77/799/EEG</i>	<i>21</i>
<i>2.3 De Bijstandsrichtlijn</i>	<i>22</i>
2.3.1 Doel	22
2.3.2 Reikwijdte	22
2.3.3 Vormen van informatie-uitwisseling	23
<i>2.4 DAC2</i>	<i>24</i>
2.4.1 Inleiding	24
2.4.2 Doel en reikwijdte	25
2.4.3 CRS	25
<i>2.5 DAC3</i>	<i>26</i>
2.5.1 Inleiding	26
2.5.2 Reikwijdte	27
2.5.3 Vormen van uitwisseling van rulings	27
<i>2.6 DAC4</i>	<i>28</i>
2.6.1 Inleiding	28
2.6.2 Doel en reikwijdte	28
<i>2.7 DAC5</i>	<i>30</i>
2.7.1 Inleiding	30

2.7.2 Doel.....	30
2.8 DAC6.....	31
2.9 WIB	32
2.9.1 Inleiding.....	32
2.9.2 Doel en reikwijdte.....	32
2.9.3 Vormen van informatie-uitwisseling	33
2.10 Samenvatting en conclusie	34
Hoofdstuk 3 De Mandatory Disclosure-Richtlijn.....	36
3.1 Inleiding	36
3.2 Achtergrond.....	36
3.3 Doelstellingen.....	38
3.4 Systematiek en werkingssfeer.....	40
3.4.1 Meldingsplicht	40
3.4.2 Afbakening van de meldingsplicht	45
3.4.3 Potentieel agressieve grensoverschrijdende constructie	48
3.4.4 Meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies	49
3.4.5 Reikwijdte.....	53
3.4.6 Compliance.....	54
3.4.7 Sanctie	56
3.5 Implementatie in de Nederlandse wetgeving.....	57
3.6 Samenvatting en conclusie	59
Hoofdstuk 4 Analyse ten aanzien van de invoering en implementatie van DAC6	61
4.1 Inleiding	61
4.2 Effectiviteit	61
4.2.1 Vergroten van de transparantie en vroegtijdig toegankelijk maken van informatie.....	62
4.2.2 Afschrikwekkend effect en druk op de belastingadviesmarkt.....	63
4.2.3 Afschrikwekkend effect en identificatie	64
4.2.4 Overkill.....	64
4.3 Europeesrechtelijke aspecten	67

4.3.1 Bevorderen van een goede werking van de interne markt	67
4.3.2 Proportionaliteit	68
4.4 <i>Efficiëntie</i>	69
4.4.1 Het begrip intermediair	69
4.4.2 Formulering van de hallmarks	71
4.4.3 Belastingautoriteiten	71
4.4.4 Sanctie	72
4.5 <i>Uitvoerbaarheid</i>	73
4.5.1 Definiëring van begrippen.....	73
4.5.2 Het functioneren van de hallmarks	74
4.6 <i>Rechtszekerheid</i>	82
4.6.1 Meldingsplicht en het EU-recht.....	83
4.6.2 Sancties.....	84
4.6.3 Nieuw feit-uitzondering	85
4.6.4 Bekend worden van de informatie	87
4.7 <i>Samenvatting en conclusie</i>	88
Hoofdstuk 5 Analyse ten aanzien van de main benefit test.....	90
5.1 <i>Inleiding</i>	90
5.2 <i>Achtergrond</i>	91
5.3 <i>Positie van de main benefit test ten opzichte van andere antimisbruikregelingen</i>	93
5.4 <i>Effectiviteit</i>	98
5.5 <i>Efficiëntie</i>	100
5.6 <i>Uitvoerbaarheid</i>	101
5.6.1 Belastingvoordeel	101
5.6.2 Bewijslast	104
5.7 <i>Rechtszekerheid</i>	105
5.8 <i>Samenvatting en conclusie</i>	108
Hoofdstuk 6 Conclusie en aanbevelingen	111
6.1 <i>Vraagstelling en toetsingskader</i>	111

6.2 Systematiek met betrekking tot Europese informatie-uitwisseling	112
6.3 Het Mandatory Disclosure-regime	112
6.4 De main benefit test	114
6.5 Antwoord op de vraagstelling	116
6.6 Aanbeveling.....	116
6.6.1 Informatieverstreking.....	116
6.6.2 De sanctie	117
6.6.3 Hallmarks	118
6.6.4 Main benefit test	119
Literatuurlijst.....	120
<i>Boeken.....</i>	<i>120</i>
<i>Bijdragen in boeken.....</i>	<i>120</i>
<i>Handboeken</i>	<i>120</i>
<i>Oraties en dissertaties</i>	<i>120</i>
<i>Artikelen.....</i>	<i>120</i>
<i>Frequent geactualiseerde uitgaven</i>	<i>123</i>
<i>Overige.....</i>	<i>124</i>
Regelgeving en parlementaire stukken.....	125
<i>Regelgeving.....</i>	<i>125</i>
<i>Wetgeving.....</i>	<i>127</i>
<i>Parlementaire stukken</i>	<i>128</i>
<i>Kamerbrieven e.d.</i>	<i>129</i>
<i>Europese stukken.....</i>	<i>130</i>
<i>Publicaties van internationale organisaties</i>	<i>131</i>
Jurisprudentielijst	132

Lijst van gebruikte afkortingen

ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake Rijksbelastingen
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CbCr	Country by Country reporting
CCN-netwerk	Common Communications Network
CRS	Common Reporting Standard
DAC	Directive on Administrative Cooperation
EBIT	Earnings before interest and taxation
EC	Europese Commissie
ECOFIN	Economische en Financiële zaken
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EU	Europese Unie
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FTV	Fiscaal Tijdschrift Vermogen
GAAR	General Anti Abuse Rule
HR	Hoge Raad
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
Implementatiewet	Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
MLI	Multilateraal Instrument
NDFR	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
PbEU	Publicatieblad van de Europese Unie
PPT	Principle Purpose Test
TFB	Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht
TFO	Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht
UBO	Ultimate Beneficial Owner
V-N	Vakstudie Nieuws

Wet IB 2001

Wet VpB 1969

WFR

WIB

Wet inkomstenbelasting 2001

Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Weekblad Fiscaal Recht

Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

De uitwisseling van informatie op het gebied van belasting tussen zowel lidstaten als naar derde landen is vooral de afgelopen jaren een belangrijke kwestie geworden. Dit komt mede door onthullingen zoals de Panama Papers, waaruit onder andere is gebleken dat fiscale planning structuren op zijn gezet met als doel de belastingdruk te verlagen dan wel opbrengsten van criminele activiteiten wit te wassen.¹ De samenwerking tussen belastingautoriteiten van verschillende landen is derhalve cruciaal om belastingontwijking en deze veelal agressieve fiscale planning te bestrijden.²

Hoewel belastingheffing in grote mate een nationale kwestie is, is de economische context steeds mondialer, mobieler en meer digitaal geworden. Zo kunnen ondernemingen eenvoudiger winsten naar andere landen verschuiven. Daarnaast hebben beslissingen van een bepaalde lidstaat op het gebied van belasting gevolgen voor de belastinggrondslagen van andere lidstaten.³ Met name het feit dat belastingfraude en de belastingvlucht over de grenzen van de lidstaten van de Europese Unie (hierna: ‘EU’) tot een derving van overheidsinkomsten leiden en inbreuk maken op het fiscale rechtvaardigheidsbeginsel, leidde tot de toenemende behoefte van lidstaten aan wederzijdse bijstand op het gebied van belastingen. Daarnaast kunnen belastingontduiking en -ontwijking verstoringen veroorzaken in zowel het kapitaalverkeer als in de concurrentievoorwaarden. Dit heeft dientengevolge (negatieve) invloed op de werking van de gemeenschappelijke markt.⁴

¹ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies, COM(2017)335 final, Brussel, 21 juni 2017.

² Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, COM(2016)25 final, Brussel, 28 januari 2016.

³ Europese Commissie, Verslag van de commissie aan het Europees Parlement en de Raad over de toepassing van Richtlijn 2016/11/EU van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de direct belastingen, COM(2017)781 final, Brussel, 18 december 2017.

⁴ 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 (PbEG 1977, L 336/15).

Met de implementatie van (de inmiddels vervallen) Richtlijn 77/799/EEG is voorzien in de behoefte van lidstaten van de EU aan wederzijdse bijstand op het gebied van belastingen. In deze richtlijn zijn regels neergelegd voor de administratieve samenwerking en de informatie-uitwisseling tussen de lidstaten teneinde belastingvlucht en -fraude te ontdekken en te voorkomen alsmede om een adequate belastingheffing mogelijk te maken voor de lidstaten.⁵

In de voorbije jaren is de administratieve samenwerking tussen de belastingautoriteiten van de lidstaten in de EU-wetgeving meermaals verbeterd, uitgebreid en gemoderniseerd. Zo werd allereerst Richtlijn 77/799/EEG vervangen door Richtlijn 2011/16/EU⁶ (hierna: ‘**Bijstandsrichtlijn**’ of ‘**DAC1**’), welke tot doel had de doeltreffendheid van Richtlijn 77/799/EEG te verbeteren op onder andere het gebied van relevante informatie en harmonisering en het versterken van automatische uitwisseling.⁷ De Europese Raad heeft opgemerkt dat de inspanningen ten aanzien van het bestrijden van belastingontwijking en agressieve fiscale planning op zowel EU-, als op mondiaal niveau, dringend moeten worden opgevoerd.⁸ Sinds december 2014 is de Europese Commissie (hierna: ‘**EC**’) gestart met het nemen van de eerste stappen in de richting van een EU-brede aanpak.⁹ De wijzigingen en uitbreidingen ten aanzien van de Bijstandsrichtlijn maken deel uit van het geheel van maatregelen van de EC omtrent de bestrijding en agressieve fiscale planning en zien op het vergroten van de fiscale transparantie in de strijd tegen hiertegen.¹⁰

⁵ 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 (PbEG 1977, L 336/15).

⁶ 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 64/1).

⁷ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, COM(2016)25 final, Brussel, 28 januari 2016 en Europese Commissie, Verslag van de commissie aan het Europees Parlement en de Raad over de toepassing van Richtlijn 2016/11/EU van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de direct belastingen, COM(2017)781 final, Brussel, 18 december 2017.

⁸ Doc. EUCO 237/14 CO EUR 16 CONCL 6, punt 3.

⁹ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, COM(2016)25 final, Brussel, 28 januari 2016.

¹⁰ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, COM(2016)25 final, Brussel, 28 januari 2016.

De OESO heeft een wereldwijde standaard ten aanzien van automatische uitwisseling van gegevens van financiële rekeningen ontwikkeld, de *Common Reporting Standard* (hierna: ‘CRS’).¹¹ De EU heeft gehoor aan de CRS gegeven, hetgeen resulteerde in de totstandkoming van Richtlijn 2014/107/EU¹² (hierna: ‘DAC2’). Deze richtlijn is namelijk vergaand gebaseerd op de internationale norm voor automatische uitwisseling van informatie over financiële rekeningen zoals de G20 deze heeft goedgekeurd in september 2014.¹³ DAC2 regelt de uitbreiding van de bestaande automatische informatie-uitwisseling waardoor tussen lidstaten van de EU informatie met betrekking tot financiële gegevens wordt uitgewisseld ter bestrijding van belastingontduiking en de bescherming van de integriteit van belastingstelsels.¹⁴

De Bijstandsrichtlijn is ook gewijzigd naar aanleiding van de behoefte aan transparantie omtrent fiscale rulings en verrekenprijzafspraken middels Richtlijn 2015/2376/EU¹⁵ (hierna: ‘DAC3’). De Raad van de EU stelt dat het afgeven van rulings heeft “(...) *geleid tot lage belasting van kunstmatig hoge inkomsten in het land dat de voorafgaande ruling afgeeft, wijzigt of verlengt en geresulteerd in kunstmatig lage inkomsten voor belastingheffing in andere betrokken landen*”¹⁶. Daartoe werd de Bijstandsrichtlijn wederom uitgebreid.¹⁷

In de wijzigingsrichtlijn EU 2016/881¹⁸ (hierna: ‘DAC4’) is de verplichting tot het invoeren van regels met betrekking tot het opstellen van landenrapporten en de uitwisseling van de

¹¹ Leidraad FATCA/CRS met technische toelichting bij de NL IGA en de CRS-regelgeving (*Stcrt.* 2016, 2236).

¹² 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 (PbEU 2015, L 359/1).

¹³ J.A. Booij, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling*, Deventer: Kluwer 2018.

¹⁴ 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 (PbEU 2015, L 359/1).

¹⁵ Richtlijn 2015/2376/EU van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2015, L 332/1).

¹⁶ Richtlijn 2015/2376/EU van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2015, L 332/1).

¹⁷ Richtlijn 2015/2376/EU van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2015, L 332/1).

¹⁸ 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 (PbEU 2016, L 146/8).

betrokken gegevens in de Bijstandsrichtlijn opgenomen.¹⁹ De OESO heeft in 2015 het Base Erosion and Profit Shifting (hierna: ‘**BEPS**’) rapport gepubliceerd dat bestaat uit 15 actiepunten met aanbevelingen.²⁰ Deze wijzigingsrichtlijn inzake Country by Country reporting (hierna: ‘**CbCr**’) is gebaseerd op actiepunt 13 van het BEPS-rapport.

Richtlijn 2016/2258/EU²¹ (hierna: ‘**DAC5**’) voorziet in de wijziging van de Bijstandsrichtlijn wat betreft de toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten. DAC5 is een aanvulling op DAC2, aangezien de belastingautoriteiten met toegang tot deze informatie beter in staat zijn de taken omtrent de juiste toepassing van de bepalingen inzake CRS uit te oefenen. DAC5 effectueert tevens toegang van belastingautoriteiten tot informatie over de *ultimate beneficial owners* (hierna: ‘**UBO**’), ofwel de uiteindelijke begunstigten.²²

Het doel van het door de OESO in 2015 gepubliceerde BEPS-rapport met 15 actiepunten en aanbevelingen is het voorkomen van belastingontwijking en het heffen van belasting waar de economische activiteiten plaatsvinden.²³ Actiepunt 12 van het BEPS-rapport bevat aanbevelingen omtrent het invoeren van verplichte regels ten aanzien van informatie-uitwisseling, gezien het feit dat het gebrek aan informatie over agressieve fiscale planning leidt tot een probleem met betrekking tot belastingadministraties.²⁴ Actiepunt 12 heeft als doel de transparantie te vergroten met behulp van aanbevelingen voor een systeem dat de belastingplichtige verplicht agressieve constructies en structuren te melden bij de belastingautoriteiten. Daarnaast zijn deze aanbevelingen geïntroduceerd ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving.²⁵

¹⁹ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, COM(2016) 25 final, Brussel, 28 januari 2016 alsmede Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, aanhef Richtlijn 2011/16/EU, aant. 4

²⁰ OESO, OESO/G20 (2015), Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.

²¹ Richtlijn 2016/2258/EU van de Raad van 6 december 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten (PbEU 2016, L 342/1).

²² Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, aanhef Richtlijn 2011/16/EU, aant. 5.

²³ OESO/G20 (2015), Explanatory Statement Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.

²⁴ OESO (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris 2015.

²⁵ Reactie Staatssecretaris van Financiën op ‘Final Reports’ van BEPS-actiepunten, *V-N* 2015/56.4.

De EC heeft in navolging van actiepunten 12 van het BEPS-rapport een voorstel gepubliceerd omtrent het aanpassen van de Bijstandsrichtlijn voor zover dit ziet op verplichte automatische uitwisseling van informatie op belastinggebied in relatie tot grensoverschrijdende situaties: de Mandatory Disclosure-Richtlijn²⁶ (hierna: ‘DAC6’). Op 25 mei 2018 is DAC6 aangenomen en amendeert de Bijstandsrichtlijn. DAC6 bevat een meldingsplicht voor agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies en regelt de automatische uitwisseling van de verkregen informatie.²⁷ De meldingsplicht geldt voor grensoverschrijdende constructies die bepaalde wezenskenmerken, ook wel hallmarks, bezitten. Het doel van DAC6 is het voorkomen van grensoverschrijdende belastingontwijking. Door middel van de meldingsplicht en de uitwisseling worden belastingautoriteiten in een zo vroeg mogelijk stadium voorzien van alle belangrijke informatie over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.²⁸

Lidstaten moesten DAC6 implementeren in de nationale wetgeving voor 31 december 2019 en zijn gehouden de bepalingen vanaf 1 juli 2020 toe te passen.²⁹ De meldingsplichtige constructies waarvan de eerste stap tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 is geïmplementeerd, dienen uiterlijk 31 augustus 2020 gemeld te worden.³⁰ De meldingsplicht heeft daarmee dus ook gevolgen voor constructies die sinds 25 juni 2018 worden geïmplementeerd.

1.2 Vraagstelling

De reeds frequent aangepaste Bijstandsrichtlijn is middels DAC6 wederom geamendeerd met een richtlijn die ziet op informatie-uitwisseling. DAC6 is hiermee de vijfde wijziging van de Bijstandsrichtlijn in korte tijd. De stroom aan informatie verkregen op basis van de

²⁶ Richtlijn 2018/822/EU van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L 139/1).

²⁷ Inleiding, *V-N* 2018/47.1.

²⁸ Richtlijn 2018/822/EU van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L 139/1).

²⁹ Art. 2, lid 1, Richtlijn 2018/822/EU.

³⁰ Richtlijn 2018/822/EU van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L 139/1).

wijzigingsrichtlijnen begint op gang te komen en dan verschijnt alweer een nieuwe informatiestroom aangaande potentieel agressieve constructies.³¹ De vraag rijst dan ook of de belastingautoriteiten deze stromen van informatie efficiënt kunnen verwerken en of DAC6 zijn doel niet voorbij schiet gelet op de bestaande Europese Bijstandsrichtlijn.

De verplichting tot melding van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ligt bij de intermediair.³² Een van de voornaamste vragen die rijst, is in welke situaties een intermediair dient te melden, hetgeen is geregeld in Bijlage IV bij de richtlijn. De meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies zijn onderverdeeld in vijf categorieën, die op hun beurt in verschillende wezenskenmerken zijn onderverdeeld. Voor een aantal van deze wezenskenmerken geldt de main benefit test. Aan deze toets is voldaan *“indien het belangrijkste voordeel dat of een van de belangrijkste voordelen die, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden, redelijkerwijs te verwachten valt van een constructie, het behalen van een belastingvoordeel is”*.³³ Gesteld wordt dat hieraan is voldaan indien een – deels – kunstmatige constructie – deels – gericht is op de verkrijging van een belastingvoordeel.³⁴ Dit doet voorkomen als een ontgaansmotief, waarbij sprake is van een kunstmatig verkregen belastingvoordeel. De staatssecretaris tracht aan te sluiten bij de aanbeveling van de EC van 6 december 2012, welke ertoe dient de lidstaten een algemene antimisbruikbepaling in de wetgeving te laten implementeren aan de hand waarvan een (reeks van) kunstmatige regeling(en) die ziet op het ontwijken van belasting en het verkrijgen van een belastingvoordeel, buiten beschouwing wordt gelaten.^{35,36} De staatssecretaris gaf overigens aan dat het voorkomen van een fiscaal nadeel niet resulteert in het voldoen aan de main benefit test.³⁷ In de definitieve memorie van toelichting is dit echter niet genoemd. De staatssecretaris gaf daarentegen wel aan dat met het voorkomen van dubbele belasting, niet direct wordt bedoeld dat de main benefit test

³¹ J.M. van der Vegt, ‘Mandatory disclosure: voldragen of onvoldragen?’, *TFB* 2018/4.

³² Art. 8 bis ter, lid 1, Bijstandsrichtlijn.

³³ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 5.

³⁴ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 22-24.

³⁵ Aanbeveling van de Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning (2012/772/EU) (PbEU 2012, L 338).

³⁶ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, 3, p. 27.

³⁷ Concept toelichting Wet Implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies t.b.v. internetconsultatie, p. 14.

is vervuld.³⁸ Onduidelijk is onder meer derhalve of het voorkomen van een fiscaal nadeel steeds tot een melding leidt.

Het zou aannemelijk zijn de interpretatie van de main benefit test op een overeenkomstige manier in te vullen als de antimisbruikregelingen uit Anti-Tax Avoidance Directive 1³⁹ (hierna: ‘**ATAD1**’) en de Principle Purpose Test (hierna: ‘**PPT**’), aangezien de voorwaarde van de main benefit test zich strekt tot het behalen van een belastingvoordeel.^{40,41} De staatssecretaris heeft namelijk aangegeven dat het Europese antimisbruikconcept in lijn is met deze regelingen.⁴² Naast de bovengenoemde antimisbruikregelingen bestaat tevens de antimisbruikregeling vanuit EU-richtlijnen alsmede het Nederlandse leerstuk van *fraus legis*. De vraag die zich hier voordoet is waarom niet is aangesloten bij een van voornoemde antimisbruikregelingen.

Met inachtneming van het bovenstaande luidt de vraagstelling als volgt:

Is de implementatie van DAC6 in de Nederlandse wetgeving en de introductie van de main benefit test opportuun gelet op de ratio, bestaande Europese afspraken omtrent informatie-uitwisseling en antimisbruikbepalingen?

De vraagstelling wordt aan de hand van de volgende deelvragen beantwoord:

1. Wat is de huidige systematiek met betrekking tot informatie-uitwisseling op Europees niveau en hoe is de huidige situatie tot stand gekomen?
2. Wat is de achtergrond, systematiek en werkingssfeer van DAC6?
3. Is de implementatie van DAC6 effectief of leidt deze richtlijn tot overkill wat betreft de te melden constructies? Zijn hierbij de Europeesrechtelijke aspecten voldoende in ogenschouw genomen?
4. Is de implementatie van DAC6 tevens in lijn met de efficiëntie, uitvoerbaarheid voor zowel meldingsplichtigen als de belastingautoriteiten, en rechtszekerheid?

³⁸ *Kamerstukken II* 2018/19, 34 255, nr. 3, p. 23.

³⁹ Richtlijn 2016/1164/EU van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (*PbEU* 2016, L 234/26).

⁴⁰ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, ‘To disclose or not to disclose: that’s the question’, *WFR* 2019/176.

⁴¹ Preambule bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018, *PbEU* 2018, L139/1, punt 9.

⁴² Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 14 juni 2019, nr. 2019-0000095322, p. 2.

5. Wat is de achtergrond van de main benefit test en is de introductie hiervan in lijn met de effectiviteit, efficiëntie, uitvoerbaarheid en rechtszekerheid?
6. Welke nationale, Europese en internationale antimisbruikbepalingen bestaan reeds en hoe verhouden deze antimisbruikbepalingen zich tot de main benefit test? Had met de main benefit test niet aangesloten dienen te worden bij bestaande antimisbruikbepalingen, gelet op het rechtszekerheidsbeginsel?

1.3 Toetsingskader

Het toetsingskader voor het onderzoek naar de implementatie van DAC6 bestaat uit verschillende criteria. De criteria worden hieronder uitgewerkt. De implementatie van DAC6 wordt als opportuun beschouwd, indien aan deze criteria wordt voldaan.

- *Effectiviteit*⁴³: Het gaat hierbij om de vraag of de beoogde doelstellingen van DAC6 in belangrijke mate worden behaald.⁴⁴ DAC6 heeft als doel het vergroten van transparantie en het verlenen van toegang tot informatie voor de belastingautoriteiten in een zo vroeg mogelijk stadium om de snelheid en nauwkeurigheid van risicobeoordelingen te verbeteren en om tijdig te kunnen anticiperen op hoe de belastingopbrengsten van een lidstaat kunnen worden beschermd.⁴⁵ Daarnaast is op EU-niveau reeds sprake van automatische informatie-uitwisseling op grond van de Bijstandsrichtlijn. DAC6 wordt als effectief beschouwd indien de doelstellingen worden bereikt en logischerwijs als ineffectief als deze doelstellingen niet worden bereikt. Relevant is of de doelstellingen worden bereikt zonder onnodig gevallen te treffen waarop DAC6 niet van toepassing behoort te zijn. Daarnaast wordt eveneens de main benefit test getoetst aan effectiviteit. De vraag die hierbij rijst is of niet beter bij de bestaande antimisbruikbepalingen aangesloten had moeten worden.
 - o *Overkill*: Ook wordt getoetst aan overkill, wat ziet op de vraag of DAC6 zijn doel niet voorbij schiet, mede gelet op het feit dat reeds een aantal afspraken bestaat omtrent de informatie-uitwisseling op Europees niveau en de ruime formulering van de door de richtlijngever gehanteerde begrippen.

⁴³ Dit criterium wordt ook wel het doeltreffendheidscriterium genoemd.

⁴⁴ *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, nr. 1-2, p. 25.

⁴⁵ R.H.M.J. Offermanns, 'Verslag van het symposium: 'Mandatory Disclosure'', *WFR* 2018/106, p. 2.

- *Europeesrechtelijk*: DAC6 wordt tevens getoetst aan de Europeesrechtelijke aspecten. Een van de voornaamste doelen van de EU is het verzekeren van een goed functioneren van de interne markt. Volgens de EC is hiertoe het vergroten van de transparantie om belastingontduiking, belastingvermijding, misbruik en agressieve belastingplanning te voorkomen, benodigd.⁴⁶ Het Europeesrechtelijke toetsingscriterium betreft het gegeven dat de meldingsplicht gericht dient te zijn op een goede werking van de interne markt⁴⁷ en daarnaast dat de voorschriften die op Europees niveau worden vastgesteld proportioneel zijn en niet verder mogen gaan dan noodzakelijk teneinde het doel na te streven.⁴⁸
- *Efficiënt*⁴⁹: DAC6 wordt als efficiënt beschouwd indien de kosten die worden gemaakt teneinde de doelstellingen te bereiken zo laag mogelijk zijn tegenover zo hoog mogelijke opbrengsten.⁵⁰ Bij deze toets zien de kosten met name op de uitvoeringskosten ten aanzien van de belastingautoriteiten en de administratieve lasten voor meldingsplichtigen. De opbrengsten zien hier op het bereiken van het beoogde effect.
- *Uitvoerbaarheid*: Eenvoud en vereenvoudiging bevorderen de uitvoerbaarheid van belastingwetgeving.⁵¹ Daarnaast is uitvoerbaarheid noodzakelijk ingeval het doel van een bepaling is om een gedragsverandering te effectueren.⁵² In dit onderzoek wordt DAC6 getoetst aan de uitvoerbaarheid voor zowel de belastingautoriteiten als de meldingsplichtigen.
- *Rechtszekerheid*: Rechtszekerheid als beginsel van behoorlijke wetgeving ziet er hoofdzakelijk op of de wetgever bij het tot stand brengen van wetten in zowel formele

⁴⁶ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2016)683 final, Straatsburg, 25 oktober 2016.

⁴⁷ Richtlijn 2018/822/EU van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L 139/1).

⁴⁸ EHRM 13 juni 1979, ECLI:NL:XX:1979:AC3090 (*Marckx*), r.o. 33.

⁴⁹ Dit criterium wordt ook wel het doelmatigheidscriterium genoemd.

⁵⁰ www.rijksbegroting.nl/beleidsevaluaties/evaluaties-en-beleidsdoorlichtingen/handreiking-beleidsdoorlichtingen/het-meten-van-doelmatigheid. Bron geraadpleegd op 9 april 2020.

⁵¹ H. Gribnau in A.C. Rijkers en H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006.

⁵² *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, p. 27.

als materiële zin de rechtszekerheid in voldoende mate heeft gevolgd.⁵³ Het objectieve recht staat hier centraal dat kenbaar en duidelijk moet zijn. De positie van de main benefit test ten opzichte van andere antimisbruikbepalingen lijkt nog te onduidelijk, hetgeen de rechtszekerheid niet ten goede komt.⁵⁴ Het algemene beginsel van rechtszekerheid vereist dat de maatregelen duidelijk en kenbaar dienen te zijn voor de betrokkenen.⁵⁵ Rechtszekerheid is vereist wanneer sprake is van een regeling die financiële gevolgen kan hebben, opdat belanghebbenden in staat worden gesteld de omvang van de verplichtingen te kennen.^{56,57}

1.4 Opzet

De hoofdvraag is tweeledig. Allereerst wordt getracht antwoord te geven op de vraag of de implementatie van DAC6 opportuun is gelet op de ratio en het feit dat reeds Europese afspraken zijn gemaakt ten aanzien van informatie-uitwisseling. De verschillende amenderingen van de Bijstandsrichtlijn zullen in het tweede hoofdstuk uitvoerig besproken worden om zo de huidige systematiek met betrekking tot informatie-uitwisseling op Europees niveau in kaart te brengen alsmede antwoord te geven op de vraag hoe de huidige situatie ten aanzien van fiscale informatie-uitwisseling tot stand is gekomen. Hoofdstuk drie ziet op de context van DAC6. Naast de achtergrond zullen in dit hoofdstuk de systematiek en werkingssfeer aan bod komen. Met behulp van het criterium doeltreffendheid wordt onderzocht of DAC6 effectief is of tot overkill leidt gelet op de achtergrond, systematiek en de bestaande Bijstandsrichtlijn. In het tweede deel staan de main benefit test en de bestaande nationale, Europese en internationale antimisbruikbepalingen centraal. In hoofdstuk vier komen deze antimisbruikconcepten dan ook aan bod en wordt getracht een antwoord te formuleren wat de positie van de main benefit test ten opzichte van de bestaande antimisbruikbepalingen is en of gelet op de rechtszekerheid bij deze antimisbruikbepalingen aangesloten had moeten worden. Hiertoe zal eerst de main benefit

⁵³ M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving gewikt en gewogen* (diss. Tilburg), Sdu Amersfoort, 2009.

⁵⁴ J.A. Booij, 'Mandatory Disclosure: wat kunnen we daarvan verwachten?', *TFO* 2017, nr. 5, p. 8.

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

⁵⁶ HvJ EG 15 december 1987, 325/85, ECLI:EU:C:1987:546 (*Ierland/Commissie*), punt 18.

⁵⁷ E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1.

test uitgebreid behandeld worden alvorens een analyse wordt gemaakt. Ten slotte wordt de scriptie afgerond met een samenvatting en conclusie. Wanneer de primaire vraagstelling ontkennend wordt beantwoord, zal tevens een aanbeveling in dit laatste hoofdstuk worden gegeven ten aanzien van DAC6 en de main benefit test.

1.5 Afbakening

Hoewel op internationaal niveau ook informatie-uitwisseling plaatsvindt middels bilaterale en multilaterale verdragen, zal enkel de Europese Bijstandsrichtlijn onder de reikwijdte van deze scriptie vallen, aangezien DAC6 namelijk een amendering op deze richtlijn is. DAC6 verplicht dan ook louter EU-lidstaten ertoe een meldingsplicht ten aanzien van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies in de nationale wetgeving op te nemen. In deze scriptie zullen relevante raakvlakken met andere richtlijnen dan wel andere systemen aan bod komen, zoals de CRS. Andere regelingen ten aanzien van automatische informatie-uitwisseling, zoals de FATCA, blijven in principe buiten beschouwing. Bij de beschouwing van de antimisbruikbepalingen wordt op Europees niveau enkel de Moeder-dochterrichtlijn⁵⁸ aangehaald. Hoewel de Fusierichtlijn⁵⁹ tevens een antimisbruikbepaling bevat, is deze meer gericht op de Fusierichtlijn zelf. De antimisbruikbepaling van de Interest- en royaltyrichtlijn⁶⁰ correspondeert in essentie nog met de antimisbruikbepaling die gold tot 2015 voor de Moeder-dochterrichtlijn.⁶¹ Wat betreft de nationale antimisbruikbepaling wordt enkel het leerstuk van *fraus legis* behandeld. Andere nationale antimisbruikbepalingen, zoals de antimisbruikbepaling van artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965, blijven in het kader van dit onderzoek buiten beschouwing. Ook het leerstuk van misbruik van recht zoals

⁵⁸ Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2011, L 345/8).

⁵⁹ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (PbEU 2009, L 310/34).

⁶⁰ Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (PbEU 2003, L 157/49).

⁶¹ P. Kavelaars, 'Exitheffingen en antimisbruikbepaling onder ATAD1', *TFO* 2019/161.3.

ontwikkeld door het Hof van Justitie van de EU (hierna: ‘**HvJ EU**’) zal niet worden uitgewerkt.⁶²

⁶² HvJ EG 14 december 2000, zaak C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695 (*Emsland-Stärke*).

Hoofdstuk 2 Informatie-uitwisseling op Europees niveau

2.1 Inleiding

Het tweede hoofdstuk van deze scriptie staat in het teken van de Europese regelingen ten aanzien van informatie-uitwisseling. Met het oog op belastingontwijking en – ontduiking neemt de behoefte aan fiscale informatie uit het buitenland toe. Bestanddelen van het inkomen van Nederlandse belastingplichtigen worden namelijk steeds meer gegenereerd in het buitenland.⁶³ Dit leidt ertoe dat de informatie die belastingautoriteiten nodig hebben omtrent het bepalen van de belastingschuld vaak uit het buitenland dient te komen. Hierdoor wordt het voor staten bewerklijker om de belastingschuld van het inkomen of winst van belastingplichtigen die hun oorsprong vinden in het buitenland correct vast te stellen.⁶⁴ Samenwerking tussen belastingautoriteiten van (lid)staten is derhalve noodzakelijk. In hoofdstuk één van deze scriptie is dit reeds kort aan bod gekomen.

Ten aanzien van lidstaten van de EU was een richtlijn van kracht die een ruime uitwisseling van informatie tussen lidstaten voorschreef, te kennen Richtlijn 77/799/EEG.⁶⁵ Deze richtlijn is vervangen door de Bijstandsrichtlijn. De Bijstandsrichtlijn is verscheidene keren aangepast c.q. uitgebreid met de introductie van de CRS, de uitwisseling van fiscale rulings en verrekenprijzafspraken, de automatische uitwisseling van informatie met betrekking tot landenrapporten, ofwel CbCr, de uitwisseling van UBO-gegevens en ten slotte de uitwisseling van potentieel agressieve grensoverschrijdende constructies. Op deze laatste regeling zal in dit hoofdstuk slechts summier worden ingegaan, aangezien deze wijzigingsrichtlijn in het volgende hoofdstuk uitgebreid behandeld wordt.

In dit hoofdstuk zal de aanleiding en het doel van de Bijstandsrichtlijn alsmede de wijzigingen dan wel uitbreidingen die deze richtlijn heeft ondergaan, worden besproken. De vraag hoe de Europese basis ten aanzien van informatie-uitwisseling in de loop der jaren is uitgebreid - tot uiteindelijk DAC6 - zal in dit hoofdstuk uitvoerig aan bod komen. De internationale verplichtingen tot het verlenen van bijstand bij belastingenheffing van Nederland aan

⁶³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 april 2006 (vervallen) (*Stcrt.* 2006, 76).

⁶⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 april 2006 (vervallen) (*Stcrt.* 2006, 76).

⁶⁵ 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 (PbEG 1977, L 336/15).

buitenlandse autoriteiten zijn vervat in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: ‘**WIB**’)⁶⁶ en zal ook in dit hoofdstuk behandeld worden. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting en conclusie. Op de EG-Verordeningen die de informatie-uitwisseling op het gebied van de omzetbelasting en accijnzen regelen, wordt niet ingegaan.

2.2 Richtlijn 77/799/EEG

De aanleiding voor Richtlijn 77/799/EEG was dat het vrije verkeer van kapitaal zorgde voor belastfraude en belastingvlucht. Dientengevolge leidde dit tot een verlies van overheidsinkomsten en verstoorde het de werking van de gemeenschappelijke markt, doordat belastingfraude een inbreuk maakte op het fiscale rechtvaardigheidsbeginsel en de concurrentievoorwaarden tussen lidstaten.⁶⁷ Een doeltreffende en efficiënte samenwerking tussen de belastingdiensten van lidstaten was derhalve essentieel om een goede werking van de interne markt te bewerkstelligen.⁶⁸ In het kader hiervan poogde de EU het effect van belastingontduiking te reduceren door middel van de invoering van Richtlijn 77/799/EEG, opdat de belastingschuld juist wordt vastgesteld.⁶⁹ Deze richtlijn was de eerste wettelijke regeling in Europa die de grensoverschrijdende informatie-uitwisseling faciliteerde. Richtlijn 77/799/EEG zag op directe belastingen. Ten aanzien van indirecte belastingen gold namelijk de BTW Bijstandsverordening⁷⁰ en voor accijnzen gold de Accijnsverordening⁷¹.

Het versterken en verruimen van de administratieve samenwerking ging gepaard met een aantal wijzigingen. Het aanpassen van Richtlijn 77/799/EEG zou niet afdoende zijn gelet op het

⁶⁶ Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen van 24 april 1986, *Stb.* 249, laatstelijk gewijzigd bij Wet van 5 februari 2009, *Stb.* 108.

⁶⁷ 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 (PbEG 1977, L 336/15).

⁶⁸ Europese Commissie, Verslag van de commissie aan het Europees Parlement en de Raad over de toepassing van Richtlijn 2016/11/EU van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de direct belastingen, COM(2017)781 final, Brussel, 18 december 2017.

⁶⁹ A.C.M. Schenk-Geers, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de Belastingplichtige*, Deventer: Kluwer 2007, p. 98.

⁷⁰ BTW Bijstandsverordening 1798/2003/EG.

⁷¹ Accijnsverordening 2073/2004/EG.

belang van de wijzigingen.⁷² Deze richtlijn is derhalve vervangen door een nieuwe richtlijn, de Bijstandsrichtlijn.⁷³

2.3 De Bijstandsrichtlijn

2.3.1 Doel

Het vervangen van Richtlijn 77/799/EEG door de Bijstandsrichtlijn resulteerde in de belangrijkste ontwikkeling omtrent de samenwerking tussen lidstaten van de EU.⁷⁴ Om te garanderen dat winsten worden belast waar deze worden gegenereerd, verbinden de EU-lidstaten zich ertoe de strijd tegen grensoverschrijdende belastingfraude, -ontduiking en -ontwijking op te voeren.⁷⁵

De Bijstandsrichtlijn is in 2011 in werking getreden.⁷⁶ Het doel van de Bijstandsrichtlijn ziet op het realiseren van een effectieve administratieve samenwerking tussen EU-lidstaten teneinde de negatieve effecten van globalisering, zoals belastingfraude en -ontduiking, te voorkomen.⁷⁷

2.3.2 Reikwijdte

De Bijstandsrichtlijn breidt het toepassingsgebied uit ten opzichte van Richtlijn 77/799/EEG naar alle informatie die naar verwachting relevant is. Dit strekt zich tot de belastingheffing door de lidstaat zelf alsmede de heffing door territoriale of bestuurlijke onderdelen van de lidstaat. Informatie-uitwisseling betreffende belastingen die door andere wetgeving inzake

⁷² *Kamerstukken II* 2011/12, 33 246, nr. 3.

⁷³ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, COM(2016)25 final, Brussel, 28 januari 2016.

⁷⁴ Europese Commissie, Verslag van de commissie aan het Europees Parlement en de Raad over de toepassing van Richtlijn 2016/11/EU van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de direct belastingen, COM(2017)781 final, Brussel, 18 december 2017.

⁷⁵ Europese Commissie, Verslag van de commissie aan het Europees Parlement en de Raad over de toepassing van Richtlijn 2016/11/EU van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de direct belastingen, COM(2017)781 final, Brussel, 18 december 2017.

⁷⁶ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 30 Richtlijn 2011/16/EU, aant. 2.

⁷⁷ 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 64/1) alsmede Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, aanhef Richtlijn 2011/16/EU, aant. 1.6.

administratieve samenwerking worden beslagen, zoals de omzetbelasting, accijnzen en douanerechten, vallen blijkens het tweede artikel, tweede lid van de Bijstandsrichtlijn niet onder de reikwijdte van de Bijstandsrichtlijn, evenals de sociale zekerheidsbijdragen.⁷⁸

In de Bijstandsrichtlijn is tevens een bepaling omtrent betrekkingen met derde landen opgenomen. Iedere lidstaat die een verder reikende samenwerking met een derde land heeft, moet dat ook verlenen aan andere EU-lidstaten die daarom verzoeken. Hiermee wordt beoogd de verder reikende samenwerking die EU-lidstaten met niet EU-lidstaten hebben ook van toepassing te laten zijn op EU-lidstaten.⁷⁹ Daarnaast beperkt de Bijstandsrichtlijn zich enkel tot informatie-uitwisseling over ingezetenen van een lidstaat.⁸⁰

2.3.3 Vormen van informatie-uitwisseling

De Bijstandsrichtlijn implementeert de internationale standaard voor de informatie-uitwisseling zoals neergelegd in artikel 26 OESO-Modelverdrag. In paragraaf negen van het commentaar op dit artikel worden nadrukkelijk drie vormen van informatie-uitwisseling aangeduid, te kennen op verzoek, automatisch en spontaan.⁸¹ De Bijstandsrichtlijn kent dienovereenkomstig deze drie verschillende vormen van informatie-uitwisseling. De EU-lidstaten dienen de Bijstandsrichtlijn – en daarmee deze vormen van informatie-uitwisseling – te implementeren in de nationale wet. De Bijstandsrichtlijn verstrekt enkel informatie indien deze voorzienbaar relevant is.⁸²

De Bijstandsrichtlijn is meermaals gewijzigd met behulp van wijzigingsrichtlijnen teneinde de administratieve samenwerking tussen lidstaten te bevorderen, om belastingontwijking, -

⁷⁸ Art. 2, Bijstandsrichtlijn.

⁷⁹ Europese Commissie, Verslag van de commissie aan het Europees Parlement en de Raad over de toepassing van Richtlijn 2016/11/EU van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de direct belastingen, COM(2017)781 final, Brussel, 18 december 2017 alsmede Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 19 Richtlijn 2011/16/EU, aant. 1.

⁸⁰ Artikel 8, Bijstandsrichtlijn.

⁸¹ Par. 9 OESO commentaar op art. 26 OESO-MV 1992.

⁸² Considerans, Richtlijn 2011/16/EU alsmede Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 1 Richtlijn 2011/16/EU, aant. 2.2.

ontduiking en -fraude tegen te gaan⁸³, en rekening te houden met initiatieven in het teken van fiscale transparantie op Europees niveau.⁸⁴ Deze wijzigingsrichtlijnen zullen in de volgende paragrafen behandeld worden.

2.4 DAC2

2.4.1 Inleiding

De eerste wijziging van de Bijstandsrichtlijn geschiedde middels Richtlijn 2014/107/EU, ofwel DAC2. In het kader van de bestrijding van belastingfraude heeft de EC een voorstel gepubliceerd om de automatische informatie-uitwisseling uit te breiden.⁸⁵ Dit voorstel is ingegeven door de Amerikaanse *Foreign Account Tax Compliance Act*, kortweg FATCA.⁸⁶ Samen met de G-20 landen heeft de OESO een model ontwikkeld dat mondiaal in automatische informatie-uitwisseling van gegevens van financiële rekeningen voorziet. Dit leverde de *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*⁸⁷ op, hetgeen resulteerde in de CRS.⁸⁸ Middels DAC2 heeft de EU gehoor aan de CRS gegeven.⁸⁹ Deze richtlijn is in sterke mate gebaseerd op de internationale norm voor automatische uitwisseling van informatie over financiële rekeningen.⁹⁰

⁸³ Europese Commissie, Verslag van de commissie aan het Europees Parlement en de Raad over de toepassing van Richtlijn 2016/11/EU van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de direct belastingen, COM(2017)781 final, Brussel, 18 december 2017.

⁸⁴ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies, COM(2017)335 final, Brussel, 21 juni 2017.

⁸⁵ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op het gebied van belastingen, COM(2013)348 final, Brussel, 12 juni 2013.

⁸⁶ De FATCA voorziet in een automatische uitwisseling van gegevens aan de Verenigde Staten van Amerikaanse klanten door financiële instellingen.

⁸⁷ OESO (2014), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing, Paris.

⁸⁸ Leidraad FATCA/CRS met technische toelichting bij de NL IGA en de CRS-regelgeving (*Stcrt.* 2016, 2236).

⁸⁹ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, aanhef Richtlijn 2011/16/EU, aant. 2.

⁹⁰ J.A. Booi, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling*, Deventer: Kluwer 2018.

Het wijzigingsvoorstel ten aanzien van de Bijstandsrichtlijn is op 14 oktober 2014 aangenomen.⁹¹ De informatie-uitwisseling tussen lidstaten wordt dientengevolge verruimd met informatie aangaande financiële rekeningen van niet-fiscale inwoners.⁹² DAC2 diende uiterlijk 31 december 2015 geïmplementeerd te zijn in de nationale wetgeving⁹³ en trad 1 januari 2016 in werking.

2.4.2 Doel en reikwijdte

DAC2 regelt de verruiming van de automatische informatie-uitwisseling waardoor tussen lidstaten informatie met betrekking tot financiële gegevens wordt uitgewisseld in de strijd tegen belastingontduiking en de bescherming van de integriteit van belastingstelsels.⁹⁴ DAC2 strekt zich tot financiële rekeninghouders die fiscaal inwoner van andere EU-lidstaten zijn. Financiële instellingen van lidstaten identificeren deze rekeninghouders en verzamelen informatie zodat deze vervolgens kan worden uitgewisseld met de lidstaat die kwalificeert als de fiscale woonstaat van de rekeninghouder.⁹⁵ De gegevenscategorieën die uitgewisseld dienen te worden zijn vervat in artikel 8, lid 3 bis van de Bijstandsrichtlijn.⁹⁶

2.4.3 CRS

Het leeuwendeel van DAC2 volgt uit de CRS met het oog op het automatisch uitwisselen van financiële rekeninggegevens.⁹⁷ Autoriteiten hebben niet altijd alle informatie omtrent transacties en bankrekeningen juist in beeld, terwijl financiële instellingen deze informatie dikwijls wel beschikbaar hebben.⁹⁸

⁹¹ Council of the European Union, 9 December 2014, no. ST 16644/15.

⁹² Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies, COM(2017)335 final, Brussel, 21 juni 2017.

⁹³ Toelichting op het voorstel tot wijziging van de Richtlijn 2011/16/EU, COM(2013) 348 final.

⁹⁴ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op het gebied van belastingen, COM(2013)348 final, Brussel, 12 juni 2013.

⁹⁵ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 8 Richtlijn 2011/16/EU, aant. 5.

⁹⁶ Art. 8, lid 3 bis, onder a t/m g, Bijstandsrichtlijn

⁹⁷ J.A. Booij, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling*, Deventer: Kluwer 2018.

⁹⁸ J. Adeler, 'Enkele knelpunten in de Common Reporting Standard', *WFR* 2017/136.

De CRS biedt de juridische basis om informatie over kwalificerende rekeningen en rekeninghouders te delen met andere landen die de CRS hebben geïmplementeerd indien deze informatie is verzameld door financiële instellingen.⁹⁹ De staat waarin financiële rekeninghouders ingezetene zijn, wordt voorzien van informatie over deze financiële rekeninghouders middels de CRS.¹⁰⁰

CRS strekt zich ertoe dat rapporterende financiële instellingen rekeningen identificeren die gerapporteerd dienen te worden middels het onderzoeken van rekeningen die de rapporterende financiële instelling voor klanten aanhoudt of beheert.¹⁰¹ De financiële instellingen moeten de gegevens van te rapporteren rekeningen verstrekken aan de belastingautoriteit van de lidstaat. De gegevens worden door de belastingautoriteiten middels automatische uitwisseling aan andere lidstaten verstrekt.¹⁰²

2.5 DAC3

2.5.1 Inleiding

De Bijstandsrichtlijn is eveneens gewijzigd naar aanleiding van de behoefte aan transparantie omtrent fiscale rulings door middel van DAC3. Omdat rulings de belastingplichtige zekerheid bieden, leidt het afgeven van rulings tevens tot het bevorderen van investeringen, hetgeen de naleving van het recht stimuleert. De EC heeft een voorstel¹⁰³ ingediend betreffende de automatische informatie-uitwisseling van fiscale rulings in de EU, aangezien meer transparantie benodigd was. Daartoe diende de Bijstandsrichtlijn wederom te worden uitgebreid.¹⁰⁴

⁹⁹ J. Adeler, 'Enkele knelpunten in de Common Reporting Standard', *WFR* 2017/136.

¹⁰⁰ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3.

¹⁰¹ J. Adeler, 'Enkele knelpunten in de Common Reporting Standard', *WFR* 2017/136.

¹⁰² J.A. Booi, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling*, Deventer: Kluwer 2018.

¹⁰³ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, COM(2015) 135 final, Brussel, 18 maart 2015.

¹⁰⁴ Richtlijn 2015/2376/EU van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2015, L 332/1).

Het wetsvoorstel uitwisseling inlichtingen over rulings regelt de informatie-uitwisseling tussen lidstaten betreffende rulings zoals verplicht door DAC3.¹⁰⁵ Dit wetsvoorstel gaat niet over de informatie-uitwisseling aangaande rulings tussen staten waarmee conform de OESO-richtlijnen uit wordt gewisseld. Aangezien de WIB reeds voldoende basis biedt, benodigt deze uitwisseling geen implementatie in de nationale wetgeving.¹⁰⁶

2.5.2 Reikwijdte

DAC3 ziet dus op rulings en verrekenprijfsafspraken. Deze rulings en afspraken dienen zowel internationaal te zijn als voorafgaand aan het aangaan van de transactie dan wel voorafgaand aan het indienen van de belastingaangifte tot stand te zijn gebracht.¹⁰⁷

Rulings komen dikwijls voort uit afspraken die zijn gemaakt in het kader van een belastingcontrole. Voor een desbetreffend belastingjaar belichaamt een ruling afspraken achteraf, waardoor deze in beginsel niet voldoen aan het voorafgaande aspect. Indien en voor zover deze afspraken verbindend zijn voor toekomstige belastingjaren, vallen deze alsnog onder de reikwijdte van DAC3 en dienen deze derhalve automatisch uitgewisseld te worden.¹⁰⁸ Om ontwijking door lidstaten te voorkomen heeft DAC3 een ruime invulling wat betreft het ruling begrip.¹⁰⁹

2.5.3 Vormen van uitwisseling van rulings

Voor rulings geldt de verplichte automatische uitwisseling vanaf 1 januari 2017. Tot dat moment hadden lidstaten de mogelijkheid rulings op te vragen via de uitwisseling op verzoek. Een lidstaat dient echter alvorens van de ruling af te weten en de aangezochte staat kan het verwachte belang van de verzoekende staat toetsen.¹¹⁰

Hoewel sprake was een internationaal gevoelde noodzaak tot uitwisseling van fiscale rulings, werden binnen de EU fiscale rulings echter nauwelijks uitgewisseld.¹¹¹ In 2015 is daarom dan

¹⁰⁵ *Kamerstukken II* 2015/16, 34 527, nr. 1.

¹⁰⁶ *Kamerstukken II* 2015/16, 34 527, nr. 3.

¹⁰⁷ Art. 3, lid 14 en 15, Bijstandsrichtlijn.

¹⁰⁸ A.C. Breuer, J. P. Boer en S.C.W. Douma, 'Uitwisseling van tax rulings', *WFR* 2016/50.

¹⁰⁹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2016, nr. AFP/2016/521.

¹¹⁰ A.C. Breuer, J. P. Boer en S.C.W. Douma, 'Uitwisseling van tax rulings', *WFR* 2016/50.

¹¹¹ A.C. Breuer, J. P. Boer en S.C.W. Douma, 'Uitwisseling van tax rulings', *WFR* 2016/50.

ook een voorstel tot wijziging van DAC3 gedaan, waarin de automatische uitwisseling van rulings werd verplicht.¹¹² Hieraan ten grondslag liggen met name de inspanningen ter bestrijding van belastingontwijking en agressieve fiscale planning op zowel EU- als mondiaal niveau.¹¹³

Vanaf 1 juli 2019 is de Nederlandse rulingpraktijk nog transparanter. Nadat rulings met een internationaal karakter zijn beoordeeld, publiceert de Belastingdienst een geanonimiseerde samenvatting. Daarnaast worden geen rulings met een internationaal karakter afgegeven als hiermee wordt beoogd belasting te besparen.¹¹⁴

2.6 DAC4

2.6.1 Inleiding

Naar aanleiding van de uitkomsten van actiepunt 13 van het BEPS-rapport is in 2016 wederom een voorstel door de EC gedaan tot amendering van de Bijstandsrichtlijn, waarin de verplichting tot het invoeren van regels met betrekking tot het opstellen van landenrapporten en de uitwisseling van de betrokken gegevens in de Bijstandsrichtlijn op te nemen, wordt voorgesteld.¹¹⁵ Dit resulteerde in de wijzigingsrichtlijn 2016/881/EU, ofwel DAC4.

2.6.2 Doel en reikwijdte

Aangezien multinationals actief zijn in verscheidene landen, lopen lidstaten – met name door agressieve fiscale planning - het risico op vermindering van belastinginkomen. DAC4 voorziet met de verplichte automatische uitwisseling van informatie met betrekking tot landenrapporten in een doeltreffende en universele administratieve samenwerking tussen belastingautoriteiten

¹¹² Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, COM(2015) 135 final, Brussel, 18 maart 2015.

¹¹³ Richtlijn 2015/2376/EU van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2015, L 332/1).

¹¹⁴ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 22 november 2018, nr. 2018-0000185524.

¹¹⁵ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, COM(2016) 25 final, Brussel, 28 januari 2016 alsmede Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, aanhef Richtlijn 2011/16/EU, aant. 4

van verschillende lidstaten. Daarenboven heeft DAC4 tot doel de eerlijke concurrentie en een gelijk speelveld tussen middelgrote- en kleine ondernemingen en multinationals te stimuleren, alsmede de belastinggrondslag van de EU-lidstaten te beschermen.¹¹⁶

Door middel van de uit te wisselen informatie aangaande multinationale ondernemingen zijn de belastingautoriteiten in staat middels wetsaanpassingen, risicobeoordelingen en controles op te treden tegen agressieve fiscale planning en te controleren of deze multinationals schuldig zijn aan winstverschuiving en grondslaguitholling.¹¹⁷ Daarnaast leidt DAC4 tot meer transparantie bij de belastingautoriteiten¹¹⁸, wat multinationals een prikkel zou moeten geven om hun *fair share* te betalen in de staat waar de winst wordt behaald.¹¹⁹

De EC acht het van essentieel belang dat de EU-lidstaten de uitkomsten van actiepunten 13 van het BEPS-rapport op een coherente en gecoördineerde wijze in de nationale wetgeving implementeren.¹²⁰ Het wijzigingsvoorstel leidt er toe dat de belastingautoriteiten de relevante informatie over de activiteiten van multinationals, per fiscaal rechtsgebied, met elkaar uitwisselen, opdat alle EU-lidstaten over relevante informatie kunnen beschikken teneinde belastingontwijking te achterhalen en controles doelgerichter in te zetten.¹²¹ De relevante

¹¹⁶ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, COM(2016) 25 final, Brussel, 28 januari 2016 alsmede 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 (PbEU 2016, L 146/8).

¹¹⁷ 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 (PbEU 2016, L 146/8).

¹¹⁸ 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 (PbEU 2016, L 146/8).

¹¹⁹ Persbericht Europese Commissie van 8 maart 2016, nr. IP/16/663.

¹²⁰ Richtlijn 2016/1164/EU van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 193/1).

¹²¹ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, COM(2016) 25 final, Brussel, 28 januari 2016.

informatie beslaat onder meer de mondiale winstverdeling en de betaalde en toerekenbare belasting van een multinational.¹²²

Op 25 mei 2016 is DAC4 aanvaard.¹²³ DAC4 is in juni 2016 in werking getreden. Voor de lidstaten gold dat DAC4 uiterlijk 4 juni 2017 geïmplementeerd moest zijn, zodat deze vanaf 5 juni 2017 toe kon worden gepast.¹²⁴ Lidstaten zijn verplicht vanaf dan automatisch een set basisinlichtingen aan alle betrokken lidstaten te verstrekken.¹²⁵

2.7 DAC5

2.7.1 Inleiding

Naast zojuist genoemde voorstellen heeft de EC in 2016 wederom een voorstel tot amendering van de Bijstandsrichtlijn ingediend.¹²⁶ Dit voorstel heeft geleid tot Richtlijn 2016/2258/EU, ofwel DAC5.¹²⁷ DAC5 ziet op de toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten en is een aanvulling ten opzichte van DAC2. DAC5 effectueert geen uitbreiding van de reikwijdte van de automatische informatie-uitwisseling, maar zorgt dat belastingautoriteiten toegang hebben tot informatie over de UBO's, ofwel de uiteindelijke begunstigen.¹²⁸

2.7.2 Doel

Om informatie te bemachtigen over UBO's dienen belastingautoriteiten gebruik te kunnen maken van informatie die reeds verzameld en geregistreerd is op basis van regelgeving omtrent antiwitwasinlichtingen. Door middel van DAC5 hebben belastingautoriteiten de mogelijkheid

¹²² 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 (PbEU 2016, L 146/8).

¹²³ Persbericht Europese Commissie van 25 mei 2016, nr. 271/16.

¹²⁴ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, aanhef Richtlijn 2011/16/EU, aant. 4.

¹²⁵ 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 (PbEU 2016, L 146/8).

¹²⁶ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de raad tot wijziging van de Richtlijn 2011/16/EU wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies COM(2016) 209 final, Straatsburg, 5 juli 2016.

¹²⁷ Richtlijn 2016/2258/EU van de Raad van 6 december 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten (PbEU 2016, L 342/1).

¹²⁸ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, aanhef Richtlijn 2011/16/EU, aant. 5.

om toegang tot deze antiwitwasinlichtingen te krijgen. Met deze toegang zijn belastingautoriteiten beter in staat de taken omtrent de juiste toepassing van de CRS-bepalingen uit te oefenen.¹²⁹ Daarnaast wordt ook een verdere aanscherping van de antiwitwasvoorschriften voorgesteld, opdat de transparantie en beschikbaarheid van informatie over UBO's verbetert.¹³⁰

De wijziging van de Bijstandsrichtlijn betreffende de toegang tot antiwitwasinlichtingen van belastingautoriteiten is 6 december 2016 aangenomen. Om de gewijzigde bepalingen toe te kunnen passen per 1 januari 2018 dienden de lidstaten DAC5 uiterlijk 31 december 2017 in de nationale wetgeving te hebben geïmplementeerd.

2.8 DAC6

De hiervoor genoemde wijzigingsrichtlijnen zijn een belangrijk aspect wat betreft het tot stand brengen van fiscale transparantie in de EU. Hoewel de Bijstandsrichtlijn dus meermaals is gewijzigd en uitgebreid om de belastingautoriteiten van lidstaten handvaten te bieden, opdat zij kunnen reageren op agressieve fiscale planning, is nog sprake van ruimte voor verbetering.

De Raad ECOFIN heeft 13 maart 2018 een politiek akkoord bereikt over het nogmaals amenderen van de Bijstandsrichtlijn. Het betreft de invoering van DAC6, zoals eerder voorgesteld door de EC op 21 juni 2017.¹³¹ Deze meest recente wijziging van de Bijstandsrichtlijn ziet op de meldingsplicht van mogelijk agressieve grensoverschrijdende constructies.¹³²

¹²⁹ Toelichting. Wijzigingsvoorstel COM(2016) 452 final alsmede Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, aanhef Richtlijn 2011/16/EU, aant. 5.

¹³⁰ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, aanhef Richtlijn 2011/16/EU, aant. 5.

¹³¹ Europese Commissie, Voorstel voor een richtlijn van de raad tot wijziging van de Richtlijn 2011/16/EU wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies COM(2017) 335 final, Brussel, 21 juni 2017.

¹³² Richtlijn 2018/822/EU van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L 139/1).

DAC6 is hier ter volledigheid genoemd. De werkingssfeer en systematiek van deze wijzigingsrichtlijn zullen namelijk in het volgende hoofdstuk uitgebreid aan bod komen.

2.9 WIB

2.9.1 Inleiding

Naast de mogelijkheid ter verkrijging van informatie, bestaat de verplichting tot het verstrekken van informatie. De internationale verplichtingen tot het verlenen van bijstand bij belastingheffing van Nederland aan buitenlandse autoriteiten zijn vervat in WIB.¹³³ De WIB regelt de uitvoering van informatie-uitwisselingsbepalingen die voortvloeien uit Europese en internationale regelgeving en belastingverdragen¹³⁴, en creëert daarmee niet een zelfstandige verplichting teneinde informatie uit te wisselen of wederzijdse bijstand te verlenen.¹³⁵

De WIB is in 1986 in werking getreden.¹³⁶ De aanleiding om de WIB in Nederland te implementeren was de verplichting om Richtlijn 77/799/EEG om te zetten in nationaal recht. De Bijstandsrichtlijn van de Raad van Europa betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG is in 2011 aangenomen en per 1 januari 2013 in de WIB geïmplementeerd.

2.9.2 Doel en reikwijdte

De WIB dient uitvoering te geven aan de verplichtingen tot wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen die op Nederland rusten uit hoofde van zowel internationale als Europese regelgeving. Met de WIB is dus onder andere getracht de verplichtingen die uit de Bijstandsrichtlijn voortkomen te implementeren. De WIB kent een aantal bepalingen waarin gesproken wordt over ‘staten’. Deze bepalingen zijn op alle bij verdragen en richtlijnen betrokken landen van toepassing. Bepalingen waarin wordt gesproken over ‘lidstaten’ zijn echter enkel van toepassing in de verhouding tussen Nederland en andere EU-lidstaten. Naast

¹³³ Inleiding, WIB.

¹³⁴ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 1 WIB (vanaf 22 mei 1986), aant. 1.

¹³⁵ M.A. Wisselink, *Fiscale informatie-uitwisseling tussen Europese en andere landen* (FM nr. 79), Deventer: Kluwer 1996, p. 232.

¹³⁶ Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen van 24 april 1986, *Stb.* 249, laatstelijk gewijzigd bij Wet van 5 februari 2009, *Stb.* 108.

de uitvoering van de Bijstandsrichtlijn regelt de WIB de uitvoering van bepalingen inzake informatie-uitwisseling in verdragen en de Belastingregeling voor het Koninkrijk.¹³⁷

Initieel vielen enkel de heffing van belasting naar het inkomen en van nalatenschappen onder de reikwijdte van de WIB, alsmede de verkrijgingen op grond van het erfrecht en schenkingen, als ook de omzetbelastingheffing. De heffing van accijnzen is later tevens aan de reikwijdte toegevoegd. In verband met de BTW Bijstandsverordening is de WIB gewijzigd zodat deze niet langer van toepassing is op de omzetbelasting.¹³⁸ Sinds 2004 is de reikwijdte van de WIB met de heffingen van sociale verzekeringspremies uitgebreid. Per 1 juli 2005 vallen de accijnzen die onderworpen zijn aan de Accijnsverordening inzake de administratieve samenwerking binnen Europa echter weer buiten de reikwijdte van de WIB.¹³⁹ De laatste aanpassing aan de reikwijdte geschiedde in 2006, met als gevolg dat onder de reikwijdte van de WIB in beginsel alle belastingen vallen.¹⁴⁰

2.9.3 Vormen van informatie-uitwisseling

Er kan onderscheid worden gemaakt in de verschillende vormen waarop informatie-uitwisseling kan plaatsvinden. De wijze waarop Nederland uitvoering geeft aan informatie-uitwisseling zal worden besproken.

De Nederlandse uitvoering aan een buitenlands verzoek om informatie is neergelegd in artikel 5 van de WIB. Aangezien het verstrekken van informatie een uitzondering is op de geheimhoudingsplicht van artikel 67 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: ‘AWR’), verleent Nederland uitsluitend informatie op verzoek indien daar op grond van een internationale regeling een verplichting toe bestaat.¹⁴¹

De Nederlandse uitvoering omtrent de automatische informatie-uitwisseling is geregeld in artikel 8 van de Bijstandsrichtlijn, welke is geïmplementeerd in artikel 6b van de WIB. Zo dienen niet alle gegevens waarover de Belastingdienst beschikt automatisch te worden

¹³⁷ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 1 WIB (vanaf 22 mei 1986), aant. 1.4.

¹³⁸ BTW Bijstandsverordening 1798/2003/EG.

¹³⁹ Accijnsverordening 2073/2004/EG.

¹⁴⁰ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 1 WIB (vanaf 22 mei 1986), aant. 1 alsmede MvT, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306, nr. 3, p. 71-72.

¹⁴¹ M.B. Weijers, Art. 5 WIB, NDFR-commentaar, aant. 2.

uitgewisseld. Blijkens artikel 1 van de WIB is namelijk sprake van algemene beperkingen ten aanzien van het object van automatische informatie-uitwisseling.¹⁴²

Artikel 7 van de WIB regelt de spontane informatie-uitwisseling door de Nederlandse autoriteiten. In dit artikel wordt onderscheid gemaakt tussen EU-situaties en niet-EU-situaties. Het eerste lid, ofwel het lid dat ziet op EU-situaties, is gesteld als een verplichting. Het tweede lid, welke dus ziet op niet-EU-situaties, is facultatief geformuleerd en voorziet derhalve in de mogelijkheid tot spontane informatie-uitwisseling.¹⁴³ Voor EU-situaties geldt dat zo spoedig mogelijk, doch uiterlijk binnen één maand, de informatie beschikbaar moet worden gesteld aan de andere EU-lidstaat.¹⁴⁴ Nederland verstrekt enkel spontaan informatie indien daartoe een internationale grondslag bestaat.¹⁴⁵ De situaties waarin Nederland spontaan informatie verstrekt zijn vervat in artikel 7, eerste en tweede lid, WIB en zijn gebaseerd op de veronderstelling dat een andere staat te weinig belasting heft.¹⁴⁶

2.10 Samenvatting en conclusie

Met het oog op belastingontwijking en –ontduiking neemt de behoefte aan fiscale informatie uit het buitenland toe. Steeds vaker dient de informatie die belastingautoriteiten nodig hebben voor het vaststellen van de belastingschuld uit het buitenland te komen. Samenwerking tussen belastingautoriteiten van (lid)staten is derhalve noodzakelijk.

Ten aanzien van lidstaten van de EU was Richtlijn 77/799/EEG van kracht die een ruime uitwisseling van informatie tussen lidstaten voorschreef. Deze richtlijn is vervangen door de Bijstandsrichtlijn, welke ziet op het realiseren van een doeltreffende administratieve samenwerking tussen EU-lidstaten. De Bijstandsrichtlijn heeft een ruimer toepassingsgebied dan Richtlijn 77/799/EEG en kent een drietal vormen teneinde informatie uit te wisselen, namelijk op verzoek, automatisch en spontaan.

¹⁴² A.B. Schoonbeek en L.E.C. Neve, Art. 6 WIB, NDFR-commentaar, aant. 2.

¹⁴³ *Kamerstukken II* 2011/12, 33 246, nr. 3, p. 12.

¹⁴⁴ M.B. Weijers, Art. 7 WIB, NDFR-commentaar, aant. 2.

¹⁴⁵ Art. 7, lid 2, WIB.

¹⁴⁶ *Kamerstukken II* 1995/96, 24 452, nr. 3, p. 11-12.

De Bijstandsrichtlijn is verscheidene keren aangepast c.q. uitgebreid. Allereerst met de introductie van de CRS middels DAC2. DAC2 regelt de verruiming van de automatische informatie-uitwisseling waardoor tussen lidstaten informatie met betrekking tot financiële gegevens wordt uitgewisseld in de strijd tegen belastingontduiking en de bescherming van de integriteit van belastingstelsels. Vervolgens is de Bijstandsrichtlijn gewijzigd naar aanleiding van de behoefte aan transparantie omtrent fiscale rulings door middel van DAC3. De uitkomsten van actiepunt 13 van het BEPS-rapport hebben geleid tot een voorstel tot amendering van de Bijstandsrichtlijn, waarin de verplichting tot het invoeren van regels met betrekking tot het opstellen van landenrapporten en de uitwisseling van de betrokken gegevens, wordt voorgesteld. Dit voorstel resulteerde in DAC4, waarin dus de automatische uitwisseling van informatie met betrekking tot landenrapporten is geregeld. DAC5 is een aanvulling ten opzichte van DAC2 en ziet op de toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten en leidt ertoe dat belastingautoriteiten toegang hebben tot informatie over de UBO's. De meest recente wijziging van de Bijstandsrichtlijn ziet op de meldingsplicht van mogelijk agressieve grensoverschrijdende constructies en leidde tot de invoering van DAC6.

De Nederlandse uitvoering omtrent het verlenen van bijstand bij belastingheffing aan buitenlandse autoriteiten is geregeld in de WIB. De informatie-uitwisseling kan op verzoek, automatisch en spontaan plaatsvinden.

Hoofdstuk 3 De Mandatory Disclosure-Richtlijn

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is de totstandkoming van de huidige situatie uitgebreid behandeld. In dit hoofdstuk staat het Mandatory Disclosure regime centraal. Met de invoering van DAC6 dienen potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies omtrent individuen, bedrijven en andere entiteiten tussen de lidstaten van de EU te worden gemeld bij de belastingautoriteiten.¹⁴⁷ DAC6 verplicht dat deze melding dan wordt uitgewisseld met de belastingautoriteiten van andere lidstaten.¹⁴⁸

Allereerst wordt aandacht besteed aan de achtergrond van DAC6 en onderzocht welke doelstellingen met deze richtlijn worden nagestreefd. Vervolgens worden de systematiek en werkingssfeer van de in DAC6 neergelegde regeling uiteengezet. Hierin komen de meldingsplicht en de afbakening daarvan alsmede de meldingsplichtige constructies en de hallmarks die daaraan ten grondslag liggen aan bod. Vervolgd wordt met de reikwijdte, compliance en sancties ten aanzien van DAC6. Aansluitend wordt de implementatie van DAC6 in de Nederlandse wetgeving behandeld. Afgesloten wordt met een samenvatting en conclusie.

3.2 Achtergrond

Het aanpakken van belastingfraude staat hoog op de nationale en internationale agenda.¹⁴⁹ De EC is reeds jaren bezig met de strijd tegen belastingontwijking teneinde een transparante en doeltreffende belastingheffing in de EU te realiseren.¹⁵⁰ Met de invoering van DAC6 op Europees niveau is een belangrijke stap gezet in de strijd tegen belastingontwijking en -ontduiking.

¹⁴⁷ Art. 8 bis ter, lid 1, Bijstandsrichtlijn.

¹⁴⁸ Art. 8 bis ter, lid 13, Bijstandsrichtlijn alsmede Preambule bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018 (PbEU 2018, L 139/1), punt 3, 11 en 12.

¹⁴⁹ Fiscale Beleidsagenda 2018, onder 1 alsmede Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad van 5 juli 2016, COM(2016) 451 final.

¹⁵⁰ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad van 5 juli 2016, COM(2016) 451 final.

In 2008 vestigde de OESO reeds de aandacht op de essentiële rol die belastingintermediairs hebben bij het aanbieden, ontwerpen en implementeren van agressieve fiscale planningsconstructies waarmee belasting wordt ontweken.¹⁵¹ Om het risico op belastingontwijking te reduceren is het van belang dat belastingautoriteiten over actuele, relevante en betrouwbare informatie beschikken. De OESO is van mening dat deze informatie deels afkomstig zou moeten zijn van intermediairs, voorafgaand aan en los van het aangifteproces.¹⁵² Met het oog op het verhogen van de fiscale transparantie en het creëren van een doeltreffende belastingheffing, leek het invoeren van een meldingsplicht ten aanzien van potentieel agressieve constructies evident.

De eerste stap in de strijd tegen belastingontwijking was het verbeteren van de transparantie op het gebied van belastingheffing. Middels het meermaals amenderen van de Bijstandsrichtlijn heeft de EU reeds vorderingen gemaakt om dit te realiseren. De EC is echter overtuigd *“dat op het gebied van de bestrijding van belastingontwijking nog meer maatregelen nodig zijn”*.¹⁵³ Op 21 juni 2017 is derhalve een voorstel voor een meldingsplicht voor intermediairs ingediend. Daarnaast wordt met dit voorstel beoogd dat belastingautoriteiten sneller in staat zijn te reageren op schadelijke belastingpraktijken en daarmee tijdig mazen in de wet kunnen dichtten. DAC6 moet dan ook voorkomen dat belastinginkomsten van de lidstaten verloren gaan en ertoe leiden dat een groeivriendelijker fiscaal beleid kan worden gevoerd. Dit zou (de groei van) de interne markt moeten bevorderen.¹⁵⁴ Het is van belang dat de verstrekte informatie uiteindelijk automatisch wordt uitgewisseld met de belastingautoriteiten van andere lidstaten, gezien het feit dat agressieve fiscale planning dikwijls in internationale context plaatsvindt.¹⁵⁵ DAC6 vormt een aanvulling op een reeks van initiatieven die reeds zijn genomen teneinde de fiscale transparantie te verbeteren.¹⁵⁶ Binnen de EU luidt de mening dat de meldingsplicht aangaande potentieel agressieve constructies kan bijdragen aan de transparantie en doeltreffende

¹⁵¹ OESO (2008), Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD Publishing, Paris 2008.

¹⁵² OESO (2008), Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD Publishing, Paris 2008, p. 29-30.

¹⁵³ OESO (2008), Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD Publishing, Paris 2008, p. 5 e.v.

¹⁵⁴ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies, COM(2017)335 final, Brussel, 21 juni 2017.

¹⁵⁵ Preambule bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018 (PbEU 2018, L 139/1), punt 2, 3, 11 en 12.

¹⁵⁶ Deze initiatieven zijn reeds aan de orde gekomen in hoofdstuk twee en zien op de wijzigingsrichtlijnen DAC2 tot en met DAC5.

belastingheffing in de interne markt.¹⁵⁷ De Europese Raad heeft DAC6 op 25 mei 2018 aangenomen en daarmee is de meldingsplicht ten aanzien van potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies in Europa werkelijkheid geworden.¹⁵⁸

3.3 Doelstellingen

De meldingsplicht die DAC6 effectueert, streeft verscheidene doelen na.¹⁵⁹ Het eerste doel is zojuist gepasseerd. De Staatssecretaris van Financiën stelt dat DAC6 *“als doel heeft om de transparantie te vergroten door belastingdiensten in een vroeg stadium over (relevante) informatie te laten beschikken.”*¹⁶⁰ Door de meldingsplicht op te leggen bij potentieel agressieve constructies op een moment voordat de te melden constructies worden geïmplementeerd, worden de belastingautoriteiten van de lidstaten in een zo vroeg mogelijk stadium op de hoogte gesteld door de uitwisseling van relevante informatie. De achterliggende gedachte is dat hierdoor de veroorzaakte schade door grondslaguithollende constructies tijdig wordt beperkt.¹⁶¹ Wanneer informatie ten aanzien van potentieel agressieve constructies beschikbaar is gemaakt aan belastingautoriteiten voordat deze geïmplementeerd zijn, zijn de belastingautoriteiten in staat deze constructies in de gaten te houden, sneller te reageren op de fiscale risico's die deze constructies vormen alsmede deze risico's tijdig en nauwkeuriger te beoordelen. Hieraan ten grondslag ligt het voorkomen dat belastinginkomsten verloren gaan.¹⁶² Om tijdig de risico's met betrekking tot een constructie te beoordelen en in te perken, mazen in

¹⁵⁷ Doc. 6804/18 FISC 103 ECOFIN 206, p. 7 alsmede Preamble bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018 (PbEU 2018, L 139/1), punt 6.

¹⁵⁸ Richtlijn 2018/822/EU van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L 139/1).

¹⁵⁹ OESO (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris 2015, punt 12-16.

¹⁶⁰ Brief van de Staatssecretaris aan de Eerste Kamer van over te rapporteren grensoverschrijdende constructies. Dit doel volgt uit de preambule bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018 (PbEU 2018, L 139/1), punt 2-4.

¹⁶¹ OESO (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris 2015, punt 13 en 15 alsmede Preamble bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018 (PbEU 2018, L 139/1), punt 7.

¹⁶² R.H.M.J. Offermanns, 'Verslag van het symposium: 'Mandatory Disclosure'', *WFR* 2018/106, p. 2.

de wet te dicht en de belastinginkomsten te beschermen, is het van belang de informatie van tevoren te verkrijgen, dus voordat de constructie is geïmplementeerd.^{163,164}

Daarnaast beoogt DAC6 een afschrikwekkend effect te sorteren.¹⁶⁵ Door het opleggen van een meldingsplicht dient namelijk te worden geëffectueerd dat intermediairs worden weerhouden van het aanbieden, ontwerpen en implementeren van agressieve planningsconstructies.¹⁶⁶ Daarnaast bewerkstelligt DAC6 tevens een afschrikwekkend effect ten aanzien van de belastingplichtige. Als belastingplichtigen namelijk besluiten over te gaan op agressieve fiscale planning, zullen de benutte constructies vroegtijdig worden gemeld bij de belastingautoriteiten. Dit legt een druk op de belastingontwijkingsmarkt. Zowel het aanbod van als de vraag naar agressieve constructies zal vermoedelijk namelijk verminderen. Aangezien belastingontwijkende constructies tijdig geblokkeerd kunnen worden, zullen deze diensgevolge ook nog maar beperkt geïmplementeerd kunnen worden.¹⁶⁷

Tot slot heeft DAC6 als doel om de potentieel agressieve constructies alsmede de gebruikers en aanbieders daarvan te identificeren¹⁶⁸, hetgeen tevens bijdraagt aan het afschrikwekkende effect.¹⁶⁹ Om een zo effectief mogelijke meldingsplicht in te voeren, is deze doelstelling naar mijn mening vanzelfsprekend. Dit doel valt mede af te leiden uit de informatie die uitgewisseld dient te worden.¹⁷⁰ Het is bij de invoering van een effectieve meldingsplicht van belang om te

¹⁶³ Preambule bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018 (PbEU 2018, L 139/1), punt 2.

¹⁶⁴ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies, COM(2017)335 final, Brussel, 21 juni 2017.

¹⁶⁵ OESO (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris 2015, punt 13 en 15 en Preambule bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018 (PbEU 2018, L 139/1), punt 7.

¹⁶⁶ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies, COM(2017)335 final, Brussel, 21 juni 2017.

¹⁶⁷ OESO (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris 2015, punt 14.

¹⁶⁸ Considerans, Richtlijn 2018/822/EU, punt 2.

¹⁶⁹ OESO (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris 2015, punt 13 en 15.

¹⁷⁰ Om welke informatie dit gaat is neergelegd in art. 8 bis ter, lid 14, Bijstandsrichtlijn en zal later in dit hoofdstuk behandeld worden.

identificeren welke constructies veelvuldig worden gebruikt, door wie deze worden aangeboden en wie hier gebruik van maakt. Vanuit Europees perspectief wordt met DAC6 tevens één hoger doel nagestreefd: het bevorderen van de goede werking van de interne markt, aangezien deze wordt verstoord door het gebruik van agressieve fiscale planningsconstructies.¹⁷¹

3.4 Systematiek en werkingssfeer

DAC6 bewerkstelligt dus een meldingsplicht voor intermediairs die betrokken zijn bij de advisering omtrent potentieel agressieve grensoverschrijdende constructies. Nu de achtergrond en doelstellingen van DAC6 in kaart zijn gebracht, zullen de systematiek en werkingssfeer hiervan besproken worden.

Alvorens de implementatie van DAC6 wordt geanalyseerd, wordt allereerst uiteengezet wie de meldingsplicht dient te voldoen alsmede de elementen die ertoe leiden dat de meldingsplicht ontstaat. Hiertoe zullen ook de door de richtlijngever gehanteerde hallmarks behandeld worden. Afgesloten wordt met het toekomstperspectief ten aanzien van DAC6.

3.4.1 Meldingsplicht

3.4.1.1 Intermediairs

DAC6 effectueert dat potentieel agressieve grensoverschrijdende constructies en de relevante informatie aangaande dergelijke constructies gemeld moeten worden aan de belastingautoriteiten door de bij de constructie betrokken intermediair. Bepaald is dat *“iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs te verplichten aan de bevoegde autoriteiten inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben, te verstrekken (...)”*¹⁷² Met de intermediair als meldingsplichtige is gekozen voor een regime waarbij de meldingsplicht betreffende potentieel agressieve grensoverschrijdende constructies primair bij de intermediair rust, doch onder

¹⁷¹ Commission staff working documents SWD(2017) 236 final, hoofdstuk 6.

¹⁷² Art. 8 bis ter, lid 1, Bijstandsrichtlijn.

omstandigheden alsnog bij de gebruiker kan worden neergelegd.¹⁷³ Onder intermediair wordt verstaan “een persoon¹⁷⁴ die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie daarvan beheert.”¹⁷⁵ Het intermediairbegrip is bewust ruim gedefinieerd. Zowel belastingadviseurs als advocaten, financieel adviseurs, accountants, notarissen, maar ook financiële instellingen en verzekeraars vallen onder de toepassing van dit begrip.¹⁷⁶ Deze ruime definitie van het intermediairbegrip is bedoeld, opdat de belastingautoriteiten voldoende relevante informatie kunnen verkrijgen en uitwisselen, om het beoogde afschrikwekkende effect te realiseren alsmede te voorkomen dat aan de in DAC6 neergelegde meldingsplicht kan worden ontgaan.¹⁷⁷ Deze formulering leidt logischerwijs tot een ruime reikwijdte en derhalve tot een administratieve lastenverzwaring voor de intermediairs. Toch wordt de reikwijdte van het intermediairbegrip naar mijn mening enigszins ingeperkt door het vereiste verband, ofwel *nexus*, dat de intermediair met het grondgebied van de EU dient te hebben. Gesteld wordt namelijk dat, om als intermediair te kwalificeren, een persoon aan ten minste één van voorwaarden die zijn neergelegd in artikel 3, lid 21 van de Bijstandsrichtlijn dient te voldoen.

De ruime reikwijdte van het intermediairbegrip heeft geleid tot een aantal vragen. Zo deden zich vragen voor bij de positie van bedrijfsfiscalisten en belastingadviseurs die worden gedetacheerd aan een cliënt.¹⁷⁸ Inmiddels is evident dat de bedrijfsfiscalist niet tot de intermediair wordt gerekend en pas verplicht is tot melden indien de plicht daartoe op de relevante belastingplichtige ligt. De relevante belastingplichtige maakt melding in afwezigheid van een intermediair. Een gedetacheerde belastingadviseur kwalificeert daarentegen wel als intermediair.¹⁷⁹ In de concepttoelichting bij de internetconsultatie van de Wet implementatie

¹⁷³ OESO (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris 2015, punt 61-70.

¹⁷⁴ Art. 3, lid 11, Bijstandsrichtlijn.

¹⁷⁵ Art. 3, lid 21, Bijstandsrichtlijn.

¹⁷⁶ Commission staff working documents SWD(2017) 236 final, hoofdstuk 3.1.2.

¹⁷⁷ Advies van het EESC, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies, COM(2017)335 final, Brussel, 21 juni 2017, punt 1.5 en 3.4.

¹⁷⁸ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, ‘Mandatory Disclosure: naar de tijdgeest, maar met (fantoom-)pijn?’, *WFR* 2018/173.

¹⁷⁹ Summary report van de Europese Commissie, Meeting of Working Party IV – Direct taxation, onder II, 1.

EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies¹⁸⁰ (hierna: ‘**Implementatiewet**’) vermeldt de staatssecretaris welke personen onder bepaalde omstandigheden al dan niet als intermediair kwalificeren. Om als intermediair aangemerkt te worden zijn onder andere de arbeidsrelatie tussen de intermediair en het bedrijf waar de intermediair werkzaam is, alsmede de contractuele verhouding tussen de intermediair en relevante belastingplichtige van belang.¹⁸¹ Het belastingadvieskantoor wordt als intermediair aangemerkt ingeval een dienstverleningscontract bestaat tussen dat kantoor en de intermediair, maar ook als een door hen gedetacheerde belastingadviseur *in-house* werk verricht bij de relevante belastingplichtige. Indien een natuurlijke persoon zijn werkzaamheden daarentegen zelfstandig uitvoert, zal die natuurlijke persoon zelf als intermediair kwalificeren.¹⁸²

Iedere lidstaat dient noodzakelijke maatregelen te treffen om te zorgen dat de meldingsplicht ten aanzien van een potentieel agressieve grensoverschrijdende constructie bij een andere in kennis gestelde intermediair ligt, ingeval geen intermediair te onderkennen is hetzij ingeval de intermediair de relevante belastingplichtige of een andere intermediair informeert over de ontheffing. Wanneer bij een potentieel agressieve grensoverschrijdende constructie meer dan één intermediair is betrokken, hebben alle betrokken intermediairs een meldingsplicht ten aanzien van de belastingautoriteiten. Indien de informatie reeds door een andere intermediair is gemeld en de intermediair toont dit aan, wordt deze laatstgenoemde intermediair vrijgesteld van de meldingsplicht.¹⁸³ Dit is naar mijn mening een welkome toevoeging, aangezien dezelfde informatie anders meermaals wordt gemeld. Ingeval de intermediair onder juridische bescherming valt, wordt de verplichting om te melden doorgeschoven naar een andere intermediair die in staat is te melden. Als dit niet mogelijk is, wordt de meldingsplicht

¹⁸⁰ 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) (Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies).

¹⁸¹ Concept toelichting Wet Implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, p. 21 alsmede

¹⁸² F.R. Herreveld en H.T.P.M. van den Hurk, ‘Mandatory Disclosure, fair play buitenspel, enkele formele opmerkingen’, *WFR* 2019/105.

¹⁸³ Art. 8 bis ter, lid 4, Bijstandsrichtlijn.

doorgeschoven naar de belastingplichtige.¹⁸⁴ De afbakening van de meldingsplicht komt uitgebreider aan bod in paragraaf 3.4.2.

3.4.1.2 Hulpintermediair

Naast intermediairs kan ook sprake zijn van hulpintermediairs. Als hulpintermediair wordt een persoon die *“weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd rechtstreeks of via een andere persoon hulp, bijstand of advies met betrekking tot het bedenken, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie”*¹⁸⁵ aangemerkt.¹⁸⁶

Hulpintermediairs hebben echter het recht aan te tonen dat zij geen wetenschap hadden of redelijkerwijs hadden kunnen hebben dat zij bij een potentieel agressieve grensoverschrijdende constructie betrokken waren. Indien de hulpintermediair faalt in het leveren van bewijs hiertoe, bestaat de mogelijkheid dat het beantwoorden van enkele algemene vragen ten aanzien van een bepaalde constructie tot kwalificatie als intermediair leidt. De hulpintermediair heeft echter geen onderzoeksplicht en is derhalve niet gehouden informatie te verzamelen teneinde vast te stellen of deze als hulpintermediair kwalificeert.¹⁸⁷

3.4.1.3 Relevante belastingplichtige

Indien geen (hulp)intermediair te onderkennen is, verschuift de meldingsplicht naar de relevante belastingplichtige en dient deze de vereiste informatie te verstrekken.¹⁸⁸ Deze situatie is denkbaar ingeval de relevante belastingplichtige zelf een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt en implementeert of wanneer de betrokken intermediair niet voldoet aan het vereiste verband met het grondgebied van de EU, doordat deze bijvoorbeeld in een derde land is gevestigd. De belastingplichtige is eveneens meldingsplichtig

¹⁸⁴ Art. 8 bis ter, lid 5, Bijstandsrichtlijn.

¹⁸⁵ Art. 3, lid 21, Bijstandsrichtlijn.

¹⁸⁶ Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 5 en 6 alsmede Concept toelichting Wet Implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, p. 21.

¹⁸⁷ Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3 alsmede E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, ‘De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse’, *TFO* 2020/167.1.

¹⁸⁸ Art. 8 bis ter lid 6, Bijstandsrichtlijn.

als een idee *in-house* ontwikkeld en geïmplementeerd is. Hiermee tracht DAC6 te effectueren dat in alle gevallen waarin sprake is van een potentieel agressieve grensoverschrijdende constructie ook daadwerkelijk een melding wordt gedaan.¹⁸⁹

De term relevante belastingplichtige wordt als volgt gedefinieerd: *“elke persoon voor wie een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie, of die gereed is om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te implementeren of die de eerste stap van een dergelijke constructie heeft geïmplementeerd.”*¹⁹⁰

De lidstaten hebben de mogelijkheid om iedere relevante belastingplichtige te verplichten het gebruik van een meldingsplichtige constructie te melden voor ieder jaar dat deze relevante belastingplichtige van de constructie gebruik van maakt.¹⁹¹

Indien de relevante belastingplichtige aantoont dat de vereiste informatie reeds is gemeld, wordt de aantonende relevante belastingplichtige ontlast van de meldingsplicht.¹⁹² Indien sprake is van een meervoudige meldingsplicht en de relevante belastingplichtige slaagt erin aan te tonen dat de informatie reeds in een andere lidstaat is verstrekt, wordt de relevante belastingplichtige ontheven van de meldingsplicht.¹⁹³ Curieus is echter dat de term meervoudige meldingsplicht niet wordt gedefinieerd, maar dat op basis van de letterlijke tekst van DAC6 überhaupt geen meervoudige meldingsplicht kan bestaan. Blijkens DAC6 dient informatie namelijk enkel te worden gemeld aan de belastingautoriteiten van de lidstaat die als eerste in de opsomming naar voren komt.¹⁹⁴ In de situatie dat de relevante belastingplichtige dient te melden en tevens meer belastingplichtigen bij de potentieel agressieve grensoverschrijdende constructie betrokken zijn, ligt de meldingsplicht in principe bij de belastingplichtige die samen met de intermediair de meldingsplichtige constructie is overeengekomen. Op de tweede plaats ligt de

¹⁸⁹ E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, ‘De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse’, *TFO* 2020/167.1.

¹⁹⁰ Art. 3, lid 22, Bijstandsrichtlijn.

¹⁹¹ Art. 8 bis ter, lid 11, Bijstandsrichtlijn.

¹⁹² Art. 8 bis ter, lid 8, Bijstandsrichtlijn.

¹⁹³ Art. 8 bis ter, lid 4, Bijstandsrichtlijn.

¹⁹⁴ Art. 8 bis ter, lid 1, Bijstandsrichtlijn.

meldingsplicht bij de belastingplichtige die de implementatie van deze constructie beheert.¹⁹⁵ De term beheren van de implementatie wordt echter niet nader gedefinieerd.

3.4.2 Afbakening van de meldingsplicht

Als eenmaal is vastgesteld dat één of meer personen als intermediair te onderkennen zijn, is elke intermediair in beginsel individueel verplicht om de meldingsplicht te voldoen.¹⁹⁶ Onder omstandigheden kan een intermediair echter worden ontheven van de plicht om de vereiste informatie aan de belastingautoriteiten te verstrekken.

Op grond van DAC6 kunnen lidstaten de intermediairs van de meldingsplicht ontheffen indien het nakomen van de meldingsplicht een inbreuk op het nationaalrechtelijke wettelijke verschoningsrecht van de lidstaat zou vormen. Deze ontheffing mag louter worden toegestaan voor zover intermediairs die door het verschoningsrecht worden beschermd binnen de grenzen van de nationale wetgeving die de beroepsbeoefening definiëren, optreden. Dit dient elke lidstaat binnen het eigen nationale recht nader uit te werken.¹⁹⁷

Wanneer de intermediair een beroep kan doen op het verschoningsrecht dient deze *“iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn openbaarmakingsverplichtingen.”*¹⁹⁸ Dientengevolge komt de meldingsplicht bij een andere intermediair, dan wel bij de relevante belastingplichtige te liggen.¹⁹⁹

In principe draagt de adviseur die een belastingplichtige ondersteunt bij een potentieel agressieve grensoverschrijdende constructie de verantwoordelijkheid om de constructie daadwerkelijk te melden. Als de adviseur een beroep doet op zijn verschoningsrecht heeft hij de verantwoordelijkheid om de relevante belastingplichtige hiervan op de hoogte te brengen en deze te informeren over het feit dat de meldingsplicht nu bij de belastingplichtige zelf ligt.

¹⁹⁵ Art. 8 bis ter, lid 10, Bijstandsrichtlijn.

¹⁹⁶ Preambule bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018 (PbEU 2018, L 139/1), punt 9 alsmede art. 8 bis ter, lid 9, Bijstandsrichtlijn.

¹⁹⁷ Art. 8 bis ter, lid 5, Bijstandsrichtlijn.

¹⁹⁸ Art. 8 bis ter, lid 5, Bijstandsrichtlijn.

¹⁹⁹ Art. 8 bis ter, lid 5, bis, Bijstandsrichtlijn.

Het verschoningsrecht kan in drie categorieën worden onderverdeeld, namelijk: het wettelijke, het afgeleide en het informele verschoningsrecht.

3.4.2.1 Wettelijk verschoningsrecht

Een administratieplichtige die gehouden is om inlichtingen ten dienste van de belastingheffing van derden te verstrekken en tevens een vertrouwelijk ambt uitoefent, kan zich beroepen op artikel 53a AWR. Met een beroep op dit artikel kan de administratieplichtige zich houden tot de geheimhouding van informatie in zijn administratie omtrent informatie van derden die aan hem is toevertrouwd.²⁰⁰ Verschoningsgerechtigden kunnen zich blijkens artikel 51 AWR niet op het verschoningsrecht beroepen voor informatieverzoeken aangaande de eigen belastingheffing. Aangezien accountants en belastingadviseurs niet onder de genoemde beroepen vallen, kunnen zij zich niet op het wettelijke verschoningsrecht beroepen.²⁰¹ Een cliënt van een verschoonbare intermediair heeft het weigeringsrecht wat erin voorziet dat een cliënt het recht heeft om te weigeren dat de gegevens en bescheiden die onder het verschoningsrecht vallen aan derden worden verstrekt.²⁰²

3.4.2.2 Afgeleid verschoningsrecht

Hoewel bepaalde beroepsbeoefenaren niet onder de reikwijdte van het wettelijke verschoningsrecht vallen, kan het verschoningsrecht dat een verschoningsgerechtigde is toegekomen toch naar beroepsbeoefenaren die niet onder artikel 53a, lid 1 vallen, doorwerken. Dit is bijvoorbeeld aan de orde ingeval een bepaalde deskundigheid door een verschoningsgerechtigde wordt benut die hier zelf niet over beschikt.²⁰³ Hierdoor liften deze beroepsbeoefenaren als het ware mee op het verschoningsrecht van de verschoningsgerechtigde. Dit is echter enkel mogelijk indien en voor zover dit informatie

²⁰⁰ M.W.C. Feteris, *Formeel Belastingrecht*, (Fiscale Handboeken nr. 9), 2007/VII.2.4.3 en *Kamerstukken* 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 25.

²⁰¹ Notarissen die belastingadvies geven, kunnen zich ten aanzien van die adviezen ook niet op het verschoningsrecht beroepen omdat dit niet onder hun wettelijke taken valt o.g.v. art. 2 Wna.

²⁰² HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, *BNB* 2012/231 (m. nt. Van Eijdsen).

²⁰³ Vakstudie Algemeen Deel, art. 53a AWR, aant. 9.

betreft waarop het verschoningsrecht van toepassing is en wordt ingeroepen.²⁰⁴ De verschoningsgerechtigde stelt welke gegevens en bescheiden tot de geheimhoudingsplicht behoren. Hierdoor kan het aantrekkelijk zijn om de dienstverlening via verschoningsgerechtigden te laten verlopen teneinde niet aan de meldginsplicht te hoeven voldoen. Op deze manier zouden ook accountants en belastingadviseurs, welke in beginsel dus niet onder het verschoningsrecht vallen, alsnog bescherming kunnen genieten van het afgeleid verschoningsrecht. In het geval dat een belastingadviseur namelijk wordt ingezet door een verschoningsgerechtigde, heeft deze belastingadviseur ook recht op het afgeleid verschoningsrecht.²⁰⁵ Dit leidt ertoe dat deze belastingadviseur de verschoonbare constructies niet verplicht is te melden. De belastingplichtige over wie de informatie gaat, valt zelf niet onder het afgeleid verschoningsrecht. Deze belastingplichtige heeft daarentegen wel het recht om de verstrekking van informatie die in principe door het verschoningsrecht wordt beschermd, te weigeren.²⁰⁶

3.4.2.3 *Informeel verschoningsrecht*

Behalve de hierboven beschreven vormen van verschoningsrecht kent het Nederlandse belastinglandschap tevens het informele verschoningsrecht, ook wel het pseudo-verschoningsrecht, voor beroepsbeoefenaren die niet onder artikel 53a, eerste lid, AWR vallen. De staatssecretaris gaf aan dat het beleid inzake het informele verschoningsrecht, zoals dat was opgenomen in artikel 32 Leidraad AWR, gecontinueerd bleef.²⁰⁷ Het verschoningsrecht voor belastingadviseurs en accountants was hierin geregeld. Dit informele verschoningsrecht is gebaseerd op het fair playbeginsel.²⁰⁸ Volgens de Hoge Raad (hierna: ‘**HR**’) verhindert dit “*dat een inspecteur van zijn bevoegdheid ex artikel 47 AWR gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden voor zover zij ten doel hebben de*

²⁰⁴ HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, *BNB* 2012/231, r.o. 3.5.4 alsmede HR 29 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC9693, *NJ* 1994/552.

²⁰⁵ HR 29 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC9693, *NJ* 1994/552 (m. nt. ’t Hart).

²⁰⁶ HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, *BNB* 2012/231, r.o. 3.5.2 en r.o. 3.5.3 alsmede HR 19 november 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AC9105, *NJ* 1986/533 (m. nt. ’t Hart).

²⁰⁷ Mededeling van de Staatssecretaris van Financiën 5 januari 1994, nr. 10DGM4.

²⁰⁸ HR 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140, *BNB* 2006/21, L.H.E. Moller, ‘Hoever reikt het zogenoemde “informele verschoningsrecht”’, *WFR* 2005/3 alsmede D.N.N. Jansen en F.J.P.M. Haas, ‘Beperkingen aan de verplichtingen ingevolge art. 47 AWR’, *TFB* 2006/05.

*fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren.”*²⁰⁹

Enerzijds zijn belastingadviseurs dus niet in staat zich te beroepen op het wettelijk verschoningsrecht wat betreft informatieverzoeken inzake de belastingheffing van derden, anderzijds zijn zij met het oog op die informatieplicht ook niet gehouden om adviezen, beargumentering en correspondentie te verstrekken.

3.4.3 Potentieel agressieve grensoverschrijdende constructie

Intermediairs zijn niet verplicht iedere constructie te melden. Er dient namelijk sprake te zijn van een potentieel agressieve grensoverschrijdende constructie om onder de reikwijdte van DAC6 te vallen.²¹⁰ Voor de beoordeling van een potentieel agressieve grensoverschrijdende constructie zijn drie belangrijke componenten te onderscheiden. Ten eerste is het van belang vast te stellen dat sprake is van een constructie. Vervolgens dient de constructie grensoverschrijdend te zijn. Om een meldingsplicht te effectueren dient de grensoverschrijdende constructie tevens meldingsplichtig te zijn. De grensoverschrijdende constructie is pas meldingsplichtig indien deze potentieel agressief is. Wanneer hiervan sprake is wordt in paragraaf 3.4.4 uiteengezet.

3.4.3.1 Grensoverschrijdende constructie

Duidelijk is dat de meldingsplicht louter ziet op constructies met een grensoverschrijdend aspect. Het begrip constructie is bewust niet gedefinieerd in DAC6 om zowel meer inzicht in als grip te krijgen op potentieel agressieve fiscale planningsconstructies. Er is tevens met opzet voor een ruime formulering gekozen, zodat wordt voorkomen dat de meldingsplicht wordt ontweken en DAC6 niet bij elke potentiële leemte aangepast dient te worden.²¹¹

Onder grensoverschrijdende constructie wordt volgens artikel 3, lid 18 van de Bijstandsrichtlijn *“een constructie die ofwel meer dan één lidstaat ofwel een lidstaat en een derde land betreft”* en waarbij aan ten minste één van de voorwaarden die in onderhavig artikel zijn opgenomen, is voldaan, verstaan.

²⁰⁹ HR 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140, *BNB* 2006/21.

²¹⁰ Art. 8 bis ter, lid 1, Bijstandsrichtlijn.

²¹¹ Preambule bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018 (PbEU 2018, L 139/1), punt 8.

Wanneer een constructie grensoverschrijdend is, betekent dit echter niet dat de constructie ook direct onder de meldingsplicht valt. Immers, de grensoverschrijdende constructie dient pas te worden gemeld als deze tevens als meldingsplichtig kan worden aangeduid.

3.4.3.2 Marktklaar of op maat

Grensoverschrijdende constructies kunnen in twee categorieën worden opgedeeld, te weten marktklare constructies en constructies op maat.²¹² Het onderscheid tussen deze constructies is van belang, aangezien een intermediair om de drie maanden melding dient te maken van nieuwe marktklare constructies.²¹³ Een constructie op maat moet daarentegen binnen dertig dagen gemeld worden.²¹⁴

Een marktklare constructie betreft een constructie die bedacht, aangeboden, implementeerbaar hetzij beschikbaar is voor implementatie zonder dat wezenlijke aanpassingen vereist zijn.²¹⁵ Hieronder zullen veelal de standaard adviezen vallen die regelmatig worden gebruikt en niet per se op de specifieke situatie van een belastingplichtige dient te worden afgestemd. Constructies op maat betreffen logischerwijs constructies die niet als marktklare constructies kwalificeren.²¹⁶ De constructies op maat zullen met name in opdracht van een belastingplichtige worden bedacht, opgezet en geïmplementeerd. Immers, deze constructies zullen wel moeten worden afgestemd op de specifieke situatie van de belastingplichtige.²¹⁷

3.4.4 Meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies

3.4.4.1 Inleiding

²¹² Art. 3, lid 24 en 25, Bijstandsrichtlijn.

²¹³ Art. 8 bis ter, lid 2, Bijstandsrichtlijn.

²¹⁴ Art. 8 bis ter, lid 1 en lid 7, Bijstandsrichtlijn alsmede J.L. Van de Streek, 'Enkele opmerking bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies', *WFR* 2019/177.

²¹⁵ Art. 3, lid 24, Bijstandsrichtlijn.

²¹⁶ Art. 3, lid 25, Bijstandsrichtlijn.

²¹⁷ Europese Commissie, Questions and answers on new tax transparency rules for intermediaries, MEMO/17/1677.

Naast grensoverschrijdend dient de constructie tevens meldingsplichtig te zijn. Om als meldingsplichtig te worden aangemerkt, behoort een grensoverschrijdende constructie aan één of meer van de hallmarks zoals vermeld in Bijlage IV van DAC6 te voldoen.²¹⁸ De wezenskenmerken indiceren een aanduiding van een potentieel risico op belastingontwijking.²¹⁹ Wanneer een constructie aan één van deze wezenskenmerken voldoet, houdt dit naar mijn mening evenwel niet in dat met een bepaalde constructie daadwerkelijk sprake is van belastingontwijking of belastingontwijking wordt beoogd. DAC6 ziet dan ook op *potentieel* agressieve grensoverschrijdende constructies. Het onderliggende motto van de meldingsplicht lijkt daarmee *better safe than sorry*.

De wezenskenmerken zijn verdeeld in algemene wezenskenmerken en specifieke wezenskenmerken.²²⁰ De EC stelt dat de hallmarks zo ruim mogelijk zijn geformuleerd, opdat mogelijke mazen in de wet of omissies die gebruikt kunnen worden door agressieve belastingplanners vermeden kunnen worden en dus niet om de definities heen gepland kan worden.²²¹ Het nadeel van ruime formuleringen in het algemeen is dat het tot onduidelijkheden kan leiden, hetgeen de uitvoerbaarheid niet ten goede komt. Middels de ruime en algemene formulering van de hallmarks vallen constructies tamelijk snel onder de meldingsplicht van DAC6. Intermediairs dienen hierdoor dus ook constructies te melden die niet per definitie agressief zijn en niet zien op het uithollen van de belastinggrondslag. De vraag is dan ook of de belastingautoriteiten in staat zullen zijn deze verkregen informatie adequaat te verwerken.

3.4.4.2 Main benefit test

De main benefit test is aan een aantal van de wezenskenmerken gekoppeld, doch geldt niet voor alle categorieën wezenskenmerken. Zo dienen enkel de algemene wezenskenmerken onder categorie A alsmede de specifieke wezenskenmerken onder categorie B en een aantal situaties onder categorie C²²² additioneel getoetst te worden aan de main benefit test alvorens sprake kan

²¹⁸ Art. 3, lid 19 jo. Bijlage IV van Bijstandsrichtlijn.

²¹⁹ Art. 3, lid 20, Bijstandsrichtlijn.

²²⁰ J.M. van der Vegt, 'Mandatory disclosure: voldragen of onvoldragen?', *TFB* 2018/4.

²²¹ Europese Commissie, Questions and answers on new tax transparency rules for intermediaries, MEMO/17/1677.

²²² Te weten categorie C punt 1, onder b), 1), punt 1, onder c) en punt 1, onder d) zoals opgenomen in Bijlage IV, deel II, Bijstandsrichtlijn.

zijn van een meldingsplichtige constructie.²²³ Wat betreft de overige wezenskenmerken geldt de main benefit test niet. Aan de main benefit test is voldaan “*indien het belangrijkste voordeel dat of een van de belangrijkste voordelen die, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden, redelijkerwijs te verwachten valt van een constructie, het behalen van een belastingvoordeel is.*”²²⁴ Het belastingvoordeel is bij de main benefit test dus doorslaggevend. Constructies die voldoen aan wezenskenmerken van categorieën die gekoppeld zijn aan de main benefit test worden dus slechts in aanmerking genomen wanneer het gevolg van deze constructie een belastingvoordeel is dat ook daadwerkelijk beoogd werd. Indien voor deze wezenskenmerken niet aan de additionele toets wordt voldaan, is geen sprake van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie en ontstaat dus geen meldingsplicht. In het volgende hoofdstuk zal de main benefit test uitgebreid aan de orde komen.

3.4.4.3 Algemene wezenskenmerken

De algemene kenmerken onder categorie A hebben niet direct betrekking op de constructie zelf. Onder deze categorie vallen de situaties betreffende de geheimhoudingsplicht voor de belastingplichtige ten aanzien van een meldingsplichtige constructie, situaties waarin de intermediair aanspraak maakt op een *success fee* ten aanzien van die constructie en constructies waarbij gebruik gemaakt wordt van gestandaardiseerde documenten c.q. een gestandaardiseerde structuur.²²⁵ Voor de situaties die onder deze categorie vallen, geldt dus dat eveneens aan de main benefit test dient te worden voldaan teneinde als meldingsplichtig te kwalificeren.²²⁶

3.4.4.4 Specifieke wezenskenmerken

De specifieke wezenskenmerken van categorie B zien op constructies met verlieslichamen, constructies ten aanzien van de omzetting van inkomsten in vermogen, schenkingen, dan wel andere categorieën van inkomsten die lager worden belast alsmede constructies die leiden tot

²²³ Bijlage IV, deel I, Bijstandsrichtlijn.

²²⁴ Bijlage IV, deel I, Bijstandsrichtlijn, HvJ EU 7 september 2017, C-6/16, ECLI:EU:2017:641 (*Egiom en Enka*), r.o. 30, HvJ EU 20 december 2017, C-504/16 en C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009 (*Deister Holding en Juhler Holding/Bundeszentralamt für Steuern*), r.o. 60 alsmede *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 5.

²²⁵ Bijlage IV, deel II, categorie A, Bijstandsrichtlijn.

²²⁶ Bijlage IV, deel I, Bijstandsrichtlijn.

het rondpompen van middelen zonder primair handelsdoel, ofwel circulaire of compenserende transacties.²²⁷ Voor deze wezenskenmerken geldt wederom dat de constructies aan de main benefit test onderworpen moeten zijn alvorens deze gemeld dienen te worden.²²⁸

3.4.4.5 Specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties

In categorie C zijn situaties vervat aangaande de grensoverschrijdende aftrekbare betalingen tussen verbonden ondernemingen, waarbij de inkomsten bij de ontvanger in geheel niet dan wel voordelig belast worden en dus een (dubbel) voordeel wordt behaald. De omstandigheid dat de ontvanger geen inwoner in één van de fiscale rechtsgebieden is, wordt tevens door deze categorie ondervangen. Categorie C beslaat eveneens het in meer dan in één rechtsgebied aanspraak maken op het aftrekken van dezelfde afschrijvingskosten, aanspraak maken op voorkoming van dubbele belasting voor hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel en constructies inzake een overdracht van activa waarbij sprake is van een wezenlijk verschil in de waardering van het bedrag ten aanzien van de vergoeding in de rechtsgebieden.²²⁹ De situaties dat de ontvanger in geen van de fiscale rechtsgebieden fiscaal inwoner is en de betaling een volledige vrijstelling van belasting of een fiscaal gunstregime geniet in het rechtsgebied waar de ontvanger van de betaling fiscaal inwoner is, dienen enkel te worden gemeld indien deze tevens aan de main benefit test voldoen.²³⁰

3.4.4.6 Specifieke wezenskenmerken in verband met overeenkomsten inzake automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang

Categorie D betreft constructies die de automatische uitwisseling van gegevens over financiële informatie pogen te voorkomen, opdat de CRS-verplichtingen en antiwitwasregelgeving worden nagekomen. Daarnaast ziet deze categorie tevens op constructies die voorkomen dat kenbaar wordt wie de UBO is.²³¹

²²⁷ Bijlage IV, deel II, categorie B, Bijstandsrichtlijn.

²²⁸ Bijlage IV, deel I, Bijstandsrichtlijn.

²²⁹ Bijlage IV, deel II, categorie C, Bijstandsrichtlijn.

²³⁰ Bijlage IV, deel I, Bijstandsrichtlijn.

²³¹ Bijlage IV, deel II, categorie D, Bijstandsrichtlijn alsmede J.M. van der Vegt, 'Mandatory disclosure: voldragen of onvoldragen?', *TFB* 2018/4.

3.4.4.7 Specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen

Categorie E omvat onder meer constructies op het gebied van verrekenprijzen. De meldingsplichtige constructies zien op unilaterale veiligheidsregels, de overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa en overdrachten van functies, risico's en/of activa binnen een groep waardoor de geraamde jaarlijkse winst vóór interest en belastingen in de drie jaren na de overdracht afneemt tot minder dan 50% van de geraamde jaarlijkse winst vóór interest en belastingen indien de overdracht niet had plaatsgevonden. Moeilijk te waarderen immateriële activa zien op immateriële activa c.q. de rechten daarop waarover geen betrouwbare en vergelijkbare activa bestaan op het moment van de overdracht tussen de verbonden ondernemingen. De term moeilijk te waarderen immateriële activa is toegelicht in Bijlage IV van DAC6.²³²

3.4.4.8 Toekomst

In de toekomst kan het een en ander nog veranderen ten aanzien van de situaties waarin de meldingsplicht ontstaat. Elke vijf jaar dient de EC namelijk een verslag in over de toepassing en uitwerking van DAC6 bij het Europees Parlement.²³³ De hallmarks blijven eveneens aan de beoordeling van de EC en EU-lidstaten onderworpen. Tweejaarlijks worden de hallmarks namelijk geëvalueerd en voorgelegd aan de Europese Raad, eventueel aangedragen met een wetgevingsvoorstel indien nodig.²³⁴

3.4.5 Reikwijdte

Aangezien DAC6 de Bijstandsrichtlijn amendeert, hebben deze dezelfde reikwijdte. DAC6 is daarmee van toepassing op *“elke vorm van belastingen die door of namens een lidstaat of de territoriale of bestuurlijke onderdelen van een lidstaat worden geheven, met inbegrip van lagere overheden.”*²³⁵ Met de meldingsplicht die DAC6 effectueert, is gekozen voor een meldingsplicht die met name op directe belastingen ziet.²³⁶ Het van toepassing zijn van de

²³² Bijlage IV, deel II, categorie E, punt 2, onder b), Bijstandsrichtlijn.

²³³ Art. 27, lid 1, Bijstandsrichtlijn.

²³⁴ Art. 27, lid 2, Bijstandsrichtlijn.

²³⁵ Art. 2, lid 1 Bijstandsrichtlijn.

²³⁶ Commission staff working documents SWD(2017) 236 final, hoofdstuk 7.2.1 en 9.2.1.

meldingsplicht voor alle soorten belastingen zou namelijk onredelijk zijn voor de belastingen waarvan de informatie-uitwisseling reeds middels andere Europese regelgeving is gefaciliteerd. Bepaalde indirecte belastingen, zoals de overdrachts- en assurantiebelasting, vallen daarentegen wel onder de reikwijdte van de Bijstandsrichtlijn en derhalve tevens onder het toepassingsbereik van de meldingsplicht.²³⁷

De lidstaten waren gehouden de bepalingen uit DAC6 uiterlijk 31 december 2019 te hebben geïmplementeerd in de nationale wetgeving.²³⁸ Hoewel DAC6 pas per 1 juli 2020 in werking treedt, zijn intermediairs gehouden vanaf 25 juni 2018 alle informatie aangaande meldingsplichtige constructies te verzamelen en te melden.²³⁹

3.4.6 Compliance

Wanneer de grensoverschrijdende constructie gemeld dient te worden, wordt de meldingsplicht opgelegd aan alle intermediairs die betrokken zijn geweest bij de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie om een goede werking van de interne markt te garanderen en ter voorkoming van leemten. Elke intermediair is derhalve individueel meldingsplichtig ten aanzien van de gegevens waarover deze beschikt.²⁴⁰ Dit kan leiden tot situaties waarin meer dan één intermediair bij eenzelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken is. Indien een intermediair niet aantoont of in staat is aan te tonen dat de informatie reeds door een andere intermediair is gemeld, wordt dezelfde informatie verstrekt door verschillende als intermediair te onderkennen personen. De behoefte naar fiscale transparantie lijkt zwaarder te wegen dan het voorkomen van overlappende informatie dan wel het voorkomen van een administratieve lastenverzwaring. De bevoegde autoriteiten van de lidstaat dienen van de informatie te worden voorzien. De bevoegde autoriteiten van een lidstaat zijn “*de door die lidstaat als zodanig aangewezen autoriteit*”²⁴¹ en zullen veelal de belastingautoriteiten van een lidstaat betreffen.²⁴² De informatieverstrekking dient binnen een termijn van dertig

²³⁷ J.M. van der Vegt, ‘Mandatory disclosure: voldragen of onvoldragen?’, *TFB* 2018/4.

²³⁸ Art. 2, DAC6.

²³⁹ Art. 8 bis ter, lid 12, Bijstandsrichtlijn.

²⁴⁰ Preambule bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018 (PbEU 2018, L 139/1), punt 9 alsmede art. 8 bis ter, lid 9, Bijstandsrichtlijn.

²⁴¹ Art. 3, lid 1, Bijstandsrichtlijn.

²⁴² Art. 3, lid 1, Bijstandsrichtlijn alsmede art. 2, lid 1, onder f en i, WIB.

dagen te geschieden.²⁴³ Deze termijn geldt vanaf de dag nadat de constructie beschikbaar is gemaakt, gereed is voor implementatie of de intermediair hulp, bijstand of het advies heeft verstrekt, dan wel het moment dat de eerste stap betreffende de implementatie is genomen. Bij de beoordeling van het tijdstip waarop wordt aangevangen dient te worden aangesloten bij het moment dat als eerste plaatsvindt.²⁴⁴ De termijn en het aanvangsmoment gelden eveneens wanneer de relevante belastingplichtige zelf gehouden is te melden.²⁴⁵ Enkel het tijdstip van de dag nadat de intermediair hulp, bijstand c.q. advies heeft verstrekt geldt niet voor de meldingsplicht van de relevante belastingplichtige. Deze termijn is naar mijn mening betrekkelijk kort, mede gelet op het feit dat de belastingautoriteiten gedurende een periode van meerdere jaren het recht op navorderen hebben. Het verschil tussen de termen beschikbaar en gereed is echter niet zonneklaar. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: ‘NOB’) bepleitte in haar opinie dan ook dat deze definities duidelijk uitgewerkt dienden te worden.²⁴⁶ Blijkens de nota naar aanleiding van het verslag is een constructie beschikbaar gemaakt voor implementatie wanneer de details daarvan zijn overhandigd door de intermediair aan de belastingplichtige of wanneer de intermediair de details toegankelijk heeft gemaakt. Een constructie wordt niet als gereed voor implementatie beschouwd indien overeenstemming is bereikt omtrent het feit dat de constructie *zal* worden geïmplementeerd. Van belang is of de constructie geïmplementeerd *kan* worden. Immers, gesteld wordt dat wanneer een constructie beschikbaar is gesteld voor implementatie, deze daarmee tevens gereed is voor implementatie en vice versa.²⁴⁷

De te melden informatie omvat onder meer informatie met betrekking tot de intermediair en de relevante belastingplichtige, nadere details over de hallmarks op basis waarvan de constructie meldingsplichtig is, een samenvatting van de constructie en de waarde ervan.²⁴⁸ Het is naar mijn mening merkwaardig dat de aard van het belastingvoordeel niet onder de te melden

²⁴³ Indien sprake is van een marktklare constructie, dient de betrokken intermediair steeds na een periode van drie maanden een verslag op te stellen en deze aan de belastingautoriteiten voor te leggen blijkens art. 8 bis ter, lid 2, Bijstandsrichtlijn.

²⁴⁴ Art. 8 bis ter, lid 1, Bijstandsrichtlijn.

²⁴⁵ Art. 8 bis ter, lid 7, Bijstandsrichtlijn.

²⁴⁶ NOB, *Mandatory disclosure: voorstel voor een Richtlijn inzake melding van international ‘arrangements’*, Opinie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 13 juli 2017, onderdeel 3.9.

²⁴⁷ *Kamerstukken II 2019/20*, 35 255, nr. 6, p. 4.

²⁴⁸ Art. 8 bis ter, lid 14, Bijstandsrichtlijn alsmede art. 10h, lid 2, WIB.

informatie valt. Binnen één maand na het verstrijken van het kwartaal waarin de informatie is verkregen, delen de bevoegde autoriteiten de informatie met de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaten.²⁴⁹ Deze informatie wordt vervolgens automatisch uitgewisseld met andere EU-lidstaten via het gemeenschappelijke communicatienetwerk (hierna: ‘**CCN-netwerk**’) en opgeslagen in een centrale databank, waartoe ook de EC toegang tot heeft.²⁵⁰ Het is naar mijn mening curieus dat alle lidstaten toegang hebben tot deze databank, ook indien een lidstaat niet betrokken is bij een bepaalde constructie. Daarnaast worden in deze databank ook de constructies die zijn opgezet, doch niet geïmplementeerd, opgeslagen. Deze uitwisseling van informatie dient te effectueren dat de fiscale transparantie vergroot en dat lidstaten zich kunnen beschermen tegen belastingontwijking.²⁵¹

3.4.7 Sanctie

Bij niet-nakoming van de in DAC6 neergelegde meldingsplicht zijn de lidstaten verplicht sancties op te leggen. De lidstaten dienen zelf maatregelen te treffen die noodzakelijk zijn om te bewerkstelligen dat DAC6 wordt nageleefd. De sancties ten aanzien van het niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist melden worden vormgegeven middels oplegging van bestuurlijke- dan wel strafrechtelijke boeten. De sancties dienen doeltreffend, evenredig en afschrikwekkend te zijn.²⁵²

Ingeval slechts een deel van de informatie is verstrekt en de inspecteur is van mening dat de meldingsplicht niet volledig is nagekomen, rust naar mijn mening de bewijslast bij de inspecteur teneinde te bewijzen dat de intermediair tekort is geschoten in zijn meldingsplicht. Als de inspecteur daar niet in slaagt of de intermediair met vrucht weet te weerleggen dat deze de meldingsplicht niet geheel is nagekomen, zal naar mijn mening geen sanctie moeten worden opgelegd.

²⁴⁹ Preambule bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018 (PbEU 2018, L 139/1), punt 12-13 alsmede art. 8 bis ter, lid 13 en 18 en art. 21, lid 1, Bijstandsrichtlijn.

²⁵⁰ M.u.v. de inlichtingen ex art. 8 bis ter, lid 14, onder a, c en h, Bijstandsrichtlijn o.g.v. art. 8 bis ter, lid 17, Bijstandsrichtlijn.

²⁵¹ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies, COM(2017)335 final, Brussel, 21 juni 2017.

²⁵² Art. 25 bis, Bijstandsrichtlijn.

3.5 Implementatie in de Nederlandse wetgeving

In Nederland vond de implementatie van DAC6 plaats middels de Implementatiewet. De wetgever heeft gepoogd DAC6 zuiver te implementeren in de Nederlandse wetgeving en het doel en de strekking steeds scherp in acht genomen.²⁵³

Zoals eerder naar voren is gekomen, laat DAC6 op verschillende punten ruimte voor nationale keuzes.²⁵⁴ Zo kan iedere lidstaat maatregelen treffen om meldingsplichtigen te ontheffen van de meldingsplicht, indien deze meldingsplicht een inbreuk vormt op het wettelijke verschoningsrecht.²⁵⁵ Daarnaast wordt de hoogte van de boete aan de lidstaten zelf overgelaten.²⁵⁶ Op grond van artikel 11 van de WIB kan een boete van maximaal € 870.000²⁵⁷ of een gevangenisstraf van zes jaar worden opgelegd. Deze sanctie komt overeen met de bestuurlijke boeteoplegging inzake het niet-nakomen van de verstrekking van het landenrapport zoals dat is verplicht in DAC4.²⁵⁸ Voor de periode tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 zal louter een boete worden opgelegd wanneer evident is dat sprake is van opzet, dan wel grove schuld bij het niet-nakomen van de meldingsplicht.²⁵⁹

Ten slotte kunnen lidstaten maatregelen treffen opdat relevante belastingplichtigen de belastingautoriteiten van informatie voorzien omtrent de toepassing van de constructie.²⁶⁰ Deze in aanvulling verkregen informatie mag daarentegen niet automatisch met andere lidstaten worden uitgewisseld.²⁶¹ Van deze mogelijkheid heeft Nederland echter geen gebruik gemaakt.²⁶²

²⁵³ *Kamerstukken II* 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 9.

²⁵⁴ *Kamerstukken II* 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 16-17.

²⁵⁵ Art. 8 bis ter, lid 5, Bijstandsrichtlijn.

²⁵⁶ Art. 25 bis, Bijstandsrichtlijn.

²⁵⁷ Dit bedrag wordt jaarlijks geïndexeerd en bedroeg in 2019 nog € 830.000.

²⁵⁸ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 8 en 9.

²⁵⁹ *Kamerstukken II* 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 26-27.

²⁶⁰ Art. 8 bis ter, lid 11, Bijstandsrichtlijn.

²⁶¹ Preambule bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018 (PbEU 2018, L 139/1), punt 10.

²⁶² Art. 10, lid 5, WIB bepaalt dat art. 53a, lid 1, AWR van overeenkomstige toepassing is.

Reagerend op de reacties op het conceptwetsvoorstel dat met toelichting ter internetconsultatie aan is geboden, is de toelichting op het aangeboden wetsvoorstel op een aantal punten uitgebreid.²⁶³ DAC6 is naar aanleiding hiervan uitgebreid wat betreft de gegevensbescherming, administratieve lasten, uitvoeringskosten en budgettaire effecten. Een aantal begrippen en termen is daarenboven nader verduidelijkt, zoals het intermediair begrip, de main benefit test en verscheidene hallmarks. De bepaling omtrent de inwerkingtreding is eveneens nader verduidelijkt.²⁶⁴

DAC6 is voor het leeuwendeel geïmplementeerd in de WIB.²⁶⁵ Hierin zijn onder andere in artikel 2d enkele begrippen nader toegelicht en is in artikel 10h neergelegd welke informatie in het teken van meldingsplichtige constructies verstrekt dient te worden alsmede door wie. De aard van het belastingvoordeel wordt hier echter niet genoemd en valt derhalve niet onder de reikwijdte van de te melden informatie. Naar mijn mening zou dit een passende aanvulling op de te verstrekken informatie zijn, gelet op het vroegtijdig beschikbaar maken van informatie en de fiscale transparantie. De sanctiebepaling is eveneens in de WIB geïmplementeerd. Wanneer sprake is van opzet, dan wel grove schuld bij het niet-nakomen van de meldingsplicht, wordt dit bestraft met een bestuurlijke boete van hoogstens € 870.000 en kan tot strafrechtelijke vervolging worden overgegaan.²⁶⁶ Daarenboven is in artikel 6f van de WIB opgenomen dat de verkregen informatie automatisch met andere EU-lidstaten wordt uitgewisseld.

Eén bepaling uit DAC6 is geïmplementeerd in de AWR. Deze bepaling betreft het feit dat indien de belastingautoriteit niet reageert op de verstrekte informatie, dit niet betekent dat de constructie is aanvaard.^{267,268}

²⁶³ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 1, 2 en 3.

²⁶⁴ *Kamerstukken II* 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 26.

²⁶⁵ E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1 alsmede Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, aanhef Richtlijn 2011/16/EU, aant. 6.

²⁶⁶ Art. 11, WIB.

²⁶⁷ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 8 en 9.

²⁶⁸ E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1 alsmede Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, aanhef Richtlijn 2011/16/EU, aant. 6.

Ten slot wordt in een aanvullende Leidraad middels nadere toelichting van een aantal constructies aangegeven of deze al dan niet aan de hallmarks voldoen.²⁶⁹ Deze Leidraad zal in de loop der jaren worden uitgebreid met praktijkervaringen.²⁷⁰

3.6 Samenvatting en conclusie

Met de invoering van DAC6 op Europees niveau is een belangrijke stap gezet in de strijd tegen belastingontwijking en -ontduiking. Met de invoering van DAC6 dienen potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies tussen de lidstaten van de EU te worden gemeld bij de belastingautoriteiten. DAC6 verplicht dat deze melding wordt uitgewisseld met de belastingautoriteiten van andere lidstaten.

De meldingsplicht die DAC6 effectueert, streeft een aantal doelen na. Ten eerste het vergroten van de transparantie door belastingautoriteiten in een vroeg stadium over informatie te laten beschikken. Daarnaast beoogt DAC6 een afschrikwekkend effect te sorteren, opdat minder snel tot het aanbieden, ontwerpen en implementeren van agressieve planningsconstructies wordt overgegaan. Dit legt een druk op de belastingontwijkingmarkt. Zowel het aanbod van als de vraag naar agressieve constructies zal vermoedelijk namelijk verminderen. Ten slotte stelt DAC6 als doelstelling de potentieel agressieve grensoverschrijdende constructies alsmede de gebruikers en aanbieders daarvan te identificeren. Vanuit Europees perspectief wordt tevens het bevorderen van de goede werking van de interne markt nagestreefd, aangezien deze wordt verstoord door het gebruik van agressieve fiscale planningsconstructies.

De meldingsplicht ten aanzien van agressieve grensoverschrijdende constructies ligt bij de intermediair. De reikwijdte van het intermediair-begrip wordt enigszins ingeperkt door het verschoningsrecht. Intermediairs zijn enkel gehouden meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies te melden. Het begrip constructie is bewust niet gedefinieerd in DAC6. Om als meldingsplichtig te worden aangemerkt, behoort een grensoverschrijdende constructie aan minstens één van de hallmarks zoals opgenomen in Bijlage IV van DAC6 te voldoen. De wezenskenmerken indiceren een aanduiding van een potentieel risico op belastingontwijking en zijn verdeeld in algemene wezenskenmerken en specifieke wezenskenmerken. Een aantal

²⁶⁹ *Kamerstukken II 2019/20*, 35 255, nr. 6, p. 10.

²⁷⁰ *Kamerstukken II 2019/20*, 35 255, nr. 6, p. 24.

van de wezenskenmerken is additioneel aan de main benefit test onderworpen. Bij niet-nakoming van de in DAC6 neergelegde meldingsplicht zijn de lidstaten verplicht sancties op te leggen. De sancties dienen doeltreffend, evenredig en afschrikwekkend te zijn. In Nederland vond de implementatie plaats middels de Implementatiewet. De wetgever heeft gepoogd DAC6 zuiver te implementeren in de Nederlandse wetgeving en het doel en de strekking ervan steeds scherp in acht genomen.

Hoofdstuk 4 Analyse ten aanzien van de invoering en implementatie van DAC6

4.1 Inleiding

Lidstaten waren gehouden DAC6 te implementeren in de nationale wetgeving voor 31 december 2019 en zijn gehouden vanaf 1 juli 2020 de bepalingen toe te passen.²⁷¹ Op Europees- en internationaal niveau bestaan reeds afspraken ten aanzien van informatie-uitwisseling. De vraag doet zich dan ook voor of DAC6 zijn doel niet voorbij schiet. Onderzocht wordt ook of DAC6 leidt tot overkill gelet op de geformuleerde definities en reikwijdte van DAC6. De Bijstandsrichtlijn is reeds frequent aangepast dan wel uitgebreid. De vraag rijst dan ook of de administratieve lasten voor de intermediair voldoende in overweging zijn genomen en of de belastingautoriteiten de stroom aan informatie wel efficiënt kunnen verwerken. Teneinde een effectieve meldingsplicht te effectueren is het van belang dat de hallmarks naar behoren functioneren. Dit wordt onderzocht middels het uitvoerbaarheids criterium. Bij de implementatie van DAC6 is tevens relevant of de rechtszekerheid voldoende in acht is genomen.

In dit hoofdstuk zal DAC6 getoetst worden aan de relevante criteria zoals neergelegd in het eerste hoofdstuk. Allereerst wordt de effectiviteit onderzocht, gevolgd door de Europeesrechtelijke aspecten, de efficiëntie en de uitvoerbaarheid. Ten slotte wordt het beginsel van rechtszekerheid geanalyseerd. In het voorgaande hoofdstuk is reeds een aantal kanttekeningen bij DAC6 geplaatst. Ten behoeve van de analyse zullen deze nader uitgewerkt worden in dit hoofdstuk. Afgesloten wordt wederom met een samenvatting en conclusie.

4.2 Effectiviteit

Met behulp van het effectiviteitscriterium wordt getracht antwoord te geven op de vraag of de geformuleerde doelstellingen worden bereikt middels DAC6. DAC6 wordt als effectief beschouwd ingeval de doelstellingen worden behaald en logischerwijs als ineffectief als deze niet worden behaald.²⁷² Van belang is dat de doelstellingen worden bereikt zonder nodeloos gevallen te treffen waarop DAC6 niet van toepassing behoort te zijn. Indien DAC6 zijn doel

²⁷¹ Art. 2, lid 1, Richtlijn 2018/822/EU.

²⁷² *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, nr. 1-2, p. 25.

voorbij schiet - gelet op de geformuleerde definities - dan wel overbodig is ten aanzien van de bestaande afspraken en regelingen omtrent informatie-uitwisseling, is sprake van overkill.

4.2.1 Vergroten van de transparantie en vroegtijdig toegankelijk maken van informatie

Zoals reeds aan de orde is gekomen ziet het eerste doel op het vergroten van de transparantie en het vroegtijdig toegankelijk maken van informatie. DAC6 amendeert de Bijstandsrichtlijn, waardoor deze richtlijn een aanvulling vormt op een reeks van initiatieven die reeds zijn genomen teneinde de transparantie te verbeteren.²⁷³ Op basis van de Bijstandsrichtlijn en de daaropvolgende wijzigingsrichtlijnen vond al informatie-uitwisseling plaats tussen EU-lidstaten. Volgens de EC is desalniettemin het vergroten van de transparantie ten aanzien van het bestaande belastingkader nog steeds noodzakelijk.²⁷⁴ Wanneer informatie ten aanzien van potentieel agressieve constructies beschikbaar is gemaakt aan de belastingautoriteiten voordat deze geïmplementeerd zijn, zijn de belastingautoriteiten in staat deze constructies vroegtijdig in de gaten te houden alsmede te reageren op de fiscale risico's die zij vormen. Om tijdig de risico's met betrekking tot een constructie te beoordelen en in te perken, mazen in de wet te dichten en de belastinginkomsten te beschermen, is het van belang de informatie van tevoren te verkrijgen, dus voordat de constructie is geïmplementeerd.^{275,276} Aangezien DAC6 ziet op het in een zo vroeg mogelijk stadium toegankelijk maken van informatie inzake meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, kan de vraag of het eerste doel van DAC6 effectief is daarmee in theorie bevestigend worden beantwoord. Echter, in de praktijk wordt naar verwachting slechts 10% van de meldingen geselecteerd door de Belastingdienst teneinde nader te onderzoeken.²⁷⁷ Naar mijn mening kunnen de fiscale risico's door middel van de vroegtijdig beschikbaar gemaakte informatie van slecht 2.000 meldingen niet worden ingeperkt. Daarnaast omvat de te melden informatie onder meer gegevens met betrekking tot de intermediair en de relevante belastingplichtige, nadere details over de hallmarks op basis

²⁷³ Zie hoofdstuk twee waarin de wijzigingsrichtlijnen DAC2 tot en met DAC5 zijn besproken.

²⁷⁴ Richtlijn 2018/822/EU van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L 139/1).

²⁷⁵ Preambule bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018 (PbEU 2018, L 139/1), punt 2.

²⁷⁶ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies, COM(2017)335 final, Brussel, 21 juni 2017.

²⁷⁷ Kamerstukken II 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 25.

waarvan de constructie meldingsplichtig is, een samenvatting van de constructie en de waarde ervan.²⁷⁸ De aard van het belastingvoordeel valt echter niet onder de gegevens genoemd in artikel 10h, lid 2, WIB en derhalve niet onder de reikwijdte van de te melden informatie.²⁷⁹ In het kader van het vroegtijdig beschikbaar maken van informatie en de fiscale transparantie om zo de eerste doelstelling te behalen, zou deze informatie naar mijn mening een gepaste aanvulling zijn op de te verstrekken informatie.

4.2.2 Afschrikwekkend effect en druk op de belastingadviesmarkt

Het tweede doel dat DAC6 poogt te bereiken is het effectueren van een afschrikwekkend effect, ofwel het implementeren van een regeling die de intermediair ervan weerhoudt om potentieel agressieve grensoverschrijdende constructies te bedenken, aan te bieden en te implementeren. Daaraan verbonden is het doel om druk op de adviesmarkt te plaatsen, opdat belastingontwijkende constructies slechts beperkt geïmplementeerd kunnen worden. Naar mijn mening is DAC6 wat dit betreft effectief. Aangezien potentieel agressieve grensoverschrijdende constructies in theorie tijdig kunnen worden geblokkeerd, zal zowel het aanbod van als de vraag naar deze constructies vermoedelijk verminderen.²⁸⁰ De meldingsplicht ten aanzien van grensoverschrijdende constructies legt naar mijn mening daarmee inderdaad een druk op de belastingontwikkelingsmarkt. Aan het bedenken, aanbieden en implementeren van dergelijke constructies zijn echter geen consequenties verbonden. Enkel aan het überhaupt niet, niet volledig, niet tijdig en niet juist melden zijn sancties verbonden. Naar mijn mening leidt dit in beginsel niet tot een afschrikwekkend effect ten aanzien van het daadwerkelijk implementeren van potentieel agressieve constructies, waarmee DAC6 wat dit betreft niet effectief is. De sanctie ziet namelijk enkel op het naleven van de meldingsplicht. Het melden van een constructie duidt op een potentieel risico op belastingontwijking.²⁸¹ Een meldingsplichtige constructie is dus niet per definitie agressief en aan de daadwerkelijke implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie zijn dan ook – naar mijn mening – terecht geen sancties verbonden.

²⁷⁸ Art. 8 bis ter, lid 14, Bijstandsrichtlijn en art. 10h, lid 2, WIB.

²⁷⁹ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 38.

²⁸⁰ OESO (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris 2015, punt 14.

²⁸¹ Art. 3, lid 20, Bijstandsrichtlijn.

4.2.3 Afschrikwekkend effect en identificatie

Teneinde te voorkomen dat fiscaal agressieve grensoverschrijdende constructies worden bedacht, aangeboden en geïmplementeerd, worden de potentieel agressieve grensoverschrijdende constructies, alsmede de gebruikers en de aanbieders ervan geïdentificeerd.²⁸² Vervolgens worden deze gegevens opgeslagen in een centrale database van de EC waar de belastingautoriteiten van alle andere lidstaten toegang toe hebben.²⁸³ De EC heeft hier ook toegang toe, met uitzondering van de identificatiegegevens van intermediairs en relevante belastingplichtigen, een samenvatting van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie en de identificatiegegevens van andere betrokken personen in een lidstaat.²⁸⁴ Het gegeven dat de belastingautoriteiten van andere EU-lidstaten hier toegang toe hebben draagt naar mijn mening bij aan het afschrikwekkende effect. Ik acht het aannemelijk dat een belastingplichtige voortaan tweemaal zal nadenken voordat over wordt gegaan op agressieve fiscale planning, aangezien deze weet dat dit dan gemeld zal worden aan de belastingautoriteiten van andere lidstaten en de constructies en gegevens ten aanzien van de gebruikers in een vroeg stadium bloot gelegd kunnen worden.

4.2.4 Overkill

4.2.4.1 Intermediair begrip

In de literatuur²⁸⁵ is veel aandacht besteed aan en daarbij kritiek geleverd op de ruime definitie van het intermediair-begrip. De ruime definitie heeft juist ten doel dat de belastingautoriteiten voldoende relevante informatie kunnen vergaren en uitwisselen. Hiermee wordt tevens getracht

²⁸² Considerans, Richtlijn 2018/822/EU, punt 2.

²⁸³ Bijlage bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 23 februari 2018, nr. 2018-0000026987, *V-N* 2018/14.2.

²⁸⁴ Art. 8 bis ter, lid 17, Bijstandsrichtlijn.

²⁸⁵ Zie o.a. E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1, F.R. Herreveld en H.T.P.M. van den Hurk, 'Mandatory Disclosure, fair play buitenspel, enkele formele opmerkingen', *WFR* 2019/105 alsmede J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176.

het beoogde afschrikwekkende effect te realiseren.²⁸⁶ Ook wordt middels de ruime definitie beoogd dat niet aan de meldingsplicht kan worden ontkomen. De toepassing van DAC6 zou echter niet verder moeten gaan dan noodzakelijk om de doelstellingen te bereiken. Hoewel enerzijds het gevreesde gevaar voor een enorme stroom aan overlappende informatie²⁸⁷, redelijk wordt ingeperkt middels de afbakening en beperkingen in de meldingsplicht, kan de meldingsplicht anderzijds leiden tot situaties waarin meer dan één intermediair gemoeid is bij eenzelfde meldingsplichtige constructie. Hierdoor kan dezelfde informatie worden verstrekt door verschillende als intermediair te onderkennen personen. De ruime reikwijdte draagt mogelijk bij aan de effectiviteit, aangezien hiermee een brede werking wordt geëffectueerd. Daartegenover bestaat mogelijk een overkill aan te melden constructies.

4.2.4.2 Formulering en reikwijdte van de hallmarks

De definities van de hallmarks zijn ruim geformuleerd teneinde te voorkomen dat om de definities hiervan heen wordt gepland.²⁸⁸ De intentie van de EC is dan ook dat de wezenskenmerken niet steeds aangepast dienen te worden wanneer een belastingadviseur een omweg zou bedenken waardoor een constructie (net) niet onder de meldingsplicht zou vallen. Dit draagt mogelijk bij aan de effectiviteit, aangezien de meldingsplicht thans niet enkel op illegale constructies ziet, maar ook op weliswaar legale, doch ongewenste constructies.²⁸⁹ De algemene termen zijn dan ook begrijpelijk, gelet op de doelen die aan DAC6 ten grondslag liggen. Daarentegen bestaat in potentie echter wel overkill van de te melden constructies. Met de ruime definitie worden namelijk ook grensoverschrijdende constructies geraakt die niet per definitie agressief zijn of resulteren in een potentieel risico op belastingontwijking. Verder ziet categorie C op constructies met een overdracht van activa waarbij sprake is van een wezenlijk verschil tussen het in de betrokken rechtsgebieden aan te merken bedrag en de vergoeding die

²⁸⁶ Advies van het EESC, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies, COM(2017)335 final, Brussel, 21 juni 2017, punt 1.5 en 3.4.

²⁸⁷ J.M. van der Vegt, 'Mandatory disclosure: voldragen of onvoldragen?', *TFB* 2018/4 en J.A. Booij, 'Mandatory Disclosure: wat kunnen we daarvan verwachten?', *TFB* 2017/5.

²⁸⁸ Europese Commissie, Questions and answers on new tax transparency rules for intermediaries, MEMO/17/1677.

²⁸⁹ F.R. Herreveld en H.T.P.M. van den Hurk, 'Mandatory Disclosure, fair play buitenspel, enkele formele opmerkingen', *WFR* 2019/105.

voor die activa wordt betaald.²⁹⁰ De reikwijdte hiervan is naar mijn mening te ruim. Gelet op de omschrijving van deze hallmark lijkt het namelijk of hiermee constructies in het kader van *transfer pricing* worden bedoeld.²⁹¹ Hier is echter al een aparte categorie voor, te kennen categorie E. Het is naar mijn mening ineffectief om een hallmark in te voeren die ziet op constructies die reeds door een andere categorie worden ondervangen.

4.2.4.3 *Main benefit test*

De main benefit test perkt de reikwijdte van de hallmarks enigszins in. Indien een constructie na onderwerping aan de main benefit test alsnog meldingsplichtig blijkt, houdt dit in dat de constructie inderdaad is opgezet teneinde een belastingvoordeel te behalen. De inperking middels de main benefit test is naar mijn mening effectief, aangezien dan enkel constructies dienen te worden gemeld die daadwerkelijk zijn beoogd. De staatssecretaris stelt bijvoorbeeld dat een constructie waarop een fiscaal gunstregime van toepassing is, doorgaans wordt opgezet conform de onderliggende context van dit regime en daarmee dus niet gericht is op het behalen van een belastingvoordeel.²⁹² Ik kan mij voorstellen dat dergelijke regimes met name ten behoeve van de fiscale overwegingen worden toegepast. Echter, van deze regimes kan pas gebruik worden gemaakt nadat de toepassing ervan door de belastingautoriteiten is toegestaan middels een vaststellingsovereenkomst. Hierdoor zijn de belastingautoriteiten reeds op de hoogte van het gebruik van deze regimes.²⁹³ Het melden van informatie die reeds bekend is, is dan niet effectief. De hallmarks onder categorie D zien op het ondermijnen van rapportageverplichtingen en het afschermen van de UBO van een entiteit. Ik ben van mening dat het niet bekendmaken van de UBO niet per definitie inhoudt dat sprake is van grondslaguitholling. Hier kunnen namelijk andere – niet fiscale – overwegingen aan ten grondslag liggen, zoals de privacybescherming. Deze hallmark zal dan ook constructies treffen waarop DAC6 niet op van toepassing dient te zijn. In het kader van effectiviteit zou deze hallmark naar mijn mening onderworpen dienen te worden aan de additionele main benefit test.

²⁹⁰ Bijlage IV, deel II, categorie C, Bijstandsrichtlijn.

²⁹¹ J.M. van der Vegt, "Mandatory disclosure: voldragen of onvoldragen?", *TFB* 2018/19.

²⁹² *Kamerstukken II* 2018/19, nr. 3, 35 255, nr. 3, p. 27.

²⁹³ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176 alsmede M. de Ruiter en J.A.R. van Eijdsen, 'Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)', *MBB* 2019/22.

Op deze manier worden dan namelijk constructies getroffen die ook daadwerkelijk zijn beoogd. Indien herstructureringen plaatsvinden op grond van commerciële overwegingen doet dit niets af aan het feit dat de constructie gemeld dient te worden. Onder de derde hallmark van categorie E zal in de praktijk naar verwachting dan ook veel gemeld worden.²⁹⁴ Elke overdracht die namelijk aan deze hallmark voldoet, dient namelijk te worden gemeld. Dit is eveneens het geval in situaties waarin geen belastingvoordeel is beoogd, zoals onshoring naar een hoog belaste jurisdictie.²⁹⁵ Onder categorie E worden constructies met een overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa tussen verbonden lichamen geschaard. Een overdracht van immateriële activa kan echter ook geschieden op grond van niet fiscale motieven. In dergelijke gevallen is dan wel sprake van een meldingsplicht. Deze hallmark beslaat constructies die niet per definitie potentieel agressief zijn.²⁹⁶ Wat de effectiviteit betreft zou categorie E tevens additioneel aan de main benefit test dienen te worden onderworpen, opdat enkel constructies als meldingsplichtig worden beschouwd die ook daadwerkelijk potentieel agressief zijn onder DAC6. Voor alle hallmarks zou dus naar mijn mening de additionele main benefit test moeten gelden in het kader van effectiviteit, opdat niet nodeloos gemeld wordt. De analyse omtrent de introductie van de main benefit zelf zal zich in het volgende hoofdstuk voltrekken.

4.3 Europeesrechtelijke aspecten

4.3.1 Bevorderen van een goede werking van de interne markt

Vanuit Europees perspectief wordt middels DAC6 een hoger doel nagestreefd, te weten het bevorderen van een goede werking van de interne markt. De interne markt wordt namelijk verstoord door het gebruik van agressieve fiscale planningsstructuren.²⁹⁷ De invoering van DAC6 maakt de informatie-uitwisseling als geheel tussen lidstaten doeltreffender, aangezien de melding ten aanzien van potentieel agressieve grensoverschrijdende constructies automatisch wordt uitgewisseld met de belastingautoriteiten van andere lidstaten. Middels de automatisch uitgewisselde informatie kunnen belastingautoriteiten tijdig reageren op

²⁹⁴ M. de Ruiter en J.A.R. van Eijdsen, "Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)", *MBB* 2019/22 alsmede J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176.

²⁹⁵ Richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (mandatory disclosure), *V-N* 2018/47.2.

²⁹⁶ Richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (mandatory disclosure), *V-N* 2018/47.2.

²⁹⁷ Commission staff working documents SWD(2017) 236 final, hoofdstuk 6.

schadelijke belastingpraktijken. Hierdoor wordt met de invoering van DAC6 de goede werking van de interne markt bevorderd en is daarmee op Europees niveau doeltreffend. Het antwoord op de vraag of DAC6 zijn doel voorbijschiet, is naar mijn mening ontkennend op Europees niveau. Op basis van de Bijstandsrichtlijn en de wijzigingsrichtlijnen werd namelijk niet eerder vroegtijdig informatie uitgewisseld aangaande potentieel agressieve grensoverschrijdende constructies.

4.3.2 Proportionaliteit

Het Europeesrechtelijke toetsingscriterium houdt daarnaast in dat de wettelijke bepalingen die op Europees niveau worden vastgesteld niet verder mogen reiken dan nodig om het doel te bereiken. Dit wordt ook wel het proportionaliteitsbeginsel genoemd. Wat betreft de voorschriften laat DAC6 op verschillende punten ruimte voor nationale keuzes. Zo kan iedere lidstaat noodzakelijke maatregelen treffen teneinde intermediairs te ontheffen van de meldingsplicht, indien dit een inbreuk vormt op het nationale wettelijke verschoningsrecht.²⁹⁸ Ook is de hoogte van de sanctie aan de lidstaten zelf overgelaten.²⁹⁹ De EU-lidstaten kunnen zelf ook nog maatregelen treffen die verder reiken dan dat DAC6 oplegt. Deze in aanvulling verkregen informatie mag daarentegen niet automatisch met andere lidstaten worden uitgewisseld.³⁰⁰

Het gegeven dat informatie omtrent een potentieel agressieve grensoverschrijdende constructie uit wordt gewisseld met andere EU-lidstaten is naar mijn mening begrijpelijk. Om de beoogde doelstellingen te behalen is het daarentegen niet nodig om gegevens over belastingplichtigen met andere EU-lidstaten uit te wisselen die niet bij de constructie betrokken zijn. Het feit dat alle lidstaten toegang hebben tot de centrale database is daarmee in strijd met het proportionaliteitsbeginsel.³⁰¹ Daarnaast worden de persoonsgegevens van de belastingplichtige uitgewisseld indien de belastingplichtige er niet voor heeft gekozen de constructie te

²⁹⁸ Art. 8 bis ter, lid 5, Bijstandsrichtlijn.

²⁹⁹ Art. 25 bis, Bijstandsrichtlijn.

³⁰⁰ Preambule bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018 (PbEU 2018, L 139/1), punt 10.

³⁰¹ M. Nieuweboer en E.A.M. Huiskers-Stoop, 'De Mandatory Disclosure-regels in het licht van het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens', *FTV* 2018/12.

implementeren.³⁰² Meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies die bedacht, dan wel beschikbaar zijn gesteld voor implementatie, vallen namelijk ook onder de meldingsplicht.³⁰³ Hoewel deze uitwisseling van gegevens en informatie mogelijk bijdraagt aan het verwezenlijken van het beoogde doel dat ziet op het sorteren van een afschrikwekkend effect, ziet het doel van de uitwisseling daarentegen in beginsel op het ontmoedigen van agressieve fiscale planningsstructuren en niet zozeer op het informeren van niet-betrokken lidstaten.^{304,305} De uitwisseling van gegevens en informatie gaat daarmee verder dan noodzakelijk wat betreft het verwezenlijken van dit beoogde doel en is daarmee in strijd met het proportionaliteitsbeginsel.³⁰⁶

4.4 Efficiëntie

DAC6 wordt tevens getoetst aan het efficiëntie criterium. DAC6 wordt als efficiënt beschouwd indien de kosten die worden gemaakt teneinde de doelstellingen te bereiken zo laag mogelijk zijn tegenover zo hoog mogelijke opbrengsten.³⁰⁷ Bij deze toets zien de kosten met name op de uitvoeringskosten ten aanzien van de belastingautoriteiten en de administratieve lasten voor meldingsplichtigen. De opbrengsten zien hier op het bereiken van het beoogde en gewenste effect.

4.4.1 Het begrip intermediair

In de literatuur³⁰⁸ is veel aandacht besteed aan en daarbij kritiek geleverd op de ruime definitie van het intermediairbegrip. De ruime definitie heeft juist ten doel dat de belastingautoriteiten

³⁰² E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1.

³⁰³ Art. 8 bis ter, lid 1, Bijstandsrichtlijn.

³⁰⁴ Considerans, Richtlijn 2018/822/EU, punt 11.

³⁰⁵ E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1.

³⁰⁶ M. Nieuweboer en E.A.M. Huiskers-Stoop, 'De Mandatory Disclosure-regels in het licht van het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens', *FTV* 2018/12.

³⁰⁷ www.rijksbegroting.nl/beleidsevaluaties/evaluaties-en-beleidsdoorlichtingen/handreiking-beleidsdoorlichtingen/het-meten-van-doelmatigheid. Bron geraadpleegd op 9 april 2020.

³⁰⁸ Zie o.a. E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1, F.R. Herreveld en H.T.P.M. van den Hurk, 'Mandatory

voldoende relevante informatie kunnen vergaren en uitwisselen. Hiermee wordt tevens getracht het beoogde afschrikwekkende effect te realiseren.³⁰⁹ Dit zou echter in moeten houden dat DAC6 niet een te zware last voor intermediairs en belastingplichtigen creëert.³¹⁰ In het uiteindelijke rapport ten aanzien van actiepunt 12 wordt gesteld dat de administratieve lastenverzwaring voor belastingplichtigen als gevolg van DAC6 opweegt tegen de voordelen die de belastingautoriteiten met DAC6 behalen.³¹¹ Wat betreft de afweging meen ik dat het streven naar fiscale transparantie toch zwaarder heeft gewogen dan het voorkomen van de administratieve lastenverzwaring, gelet op de ruime definitie van het intermediairbegrip en het feit dat in bepaalde situaties sprake kan zijn van meer intermediairs die ten aanzien van één meldingsplichtige constructie gehouden zijn te melden.

Hoewel enerzijds het gevreesde gevaar voor een enorme stroom aan overlappende informatie³¹² redelijk wordt ingeperkt middels de afbakening en beperkingen in de meldingsplicht, kan de meldingsplicht anderzijds leiden tot situaties waarin meer dan één intermediair gemoeid is bij eenzelfde meldingsplichtige constructie. Indien niet aan wordt getoond of kan worden aangetoond dat de informatie reeds door een andere intermediair is gemeld, wordt dezelfde informatie verstrekt door verschillende als intermediair te onderkennen personen. Dit komt de efficiëntie ten aanzien van zowel de intermediairs als de belastingautoriteiten niet ten goede, aangezien intermediairs middels de meldingsplicht een administratieve lastenverzwaring

Disclosure, fair play buitenspel, enkele formele opmerkingen', *WFR* 2019/105 alsmede J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176.

³⁰⁹ Advies van het EESC, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies, COM(2017)335 final, Brussel, 21 juni 2017, punt 1.5 en 3.4.

³¹⁰ NOB, *Mandatory disclosure: voorstel voor een Richtlijn inzake melding van internationale 'arrangements'*, Opinie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 13 juli 2017, onderdeel 2.1-2.6, Commission staff working documents SWD(2017) 236 final, hoofdstuk 9 alsmede Advies van het EESC, Advies van het EESC, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies, COM(2017)335 final, Brussel, 21 juni 2017, punt 1.5, 1.7 en 3.4-3.5.

³¹¹ OESO (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris 2015, punt 20.

³¹² J.M. van der Vegt, 'Mandatory disclosure: voldragen of onvoldragen?', *TFB* 2018/4 en J.A. Booij, 'Mandatory Disclosure: wat kunnen we daarvan verwachten?', *TFB* 2017/5.

ondervinden en de uitvoeringskosten van de in behandeling te nemen meldingen voor de belastingautoriteiten toenemen.

4.4.2 Formulering van de hallmarks

Daarnaast leiden de ruime formuleringen van de wezenskenmerken tot veel ruimte en derhalve tot onduidelijkheden wat betreft de interpretatie ervan.³¹³ DAC6 voldoet naar mijn mening op dit punt dan ook niet aan het efficiëntie criterium. De meldingstermijn is kort, aangezien een termijn van dertig dagen geldt ten aanzien van de meldingsplicht.³¹⁴ Intermediairs moeten dus tijdig en in meer gevallen dan DAC6 in essentie heeft beoogd, melden. Dit leidt tot hoge administratieve lasten voor intermediairs. Zoals reeds naar voren is gekomen, zijn sommige begrippen van DAC6 niet, dan wel algemeen geformuleerd. De ruime formuleringen leiden dan tot meer meldingen onder DAC6 zonder dat hiermee een beoogd doel wordt gediend en resulteert derhalve in een administratieve lastenverzwaring voor de meldingsplichtigen en een toename in uitvoeringskosten voor de belastingautoriteiten.³¹⁵

4.4.3 Belastingautoriteiten

De ruime reikwijdte leidt naar verwachting tot veel meldingen en veel te verwerken informatie voor de belastingautoriteiten. De uitwisseling van informatie is frequent.³¹⁶ Naar verwachting zullen ieder jaar 20.000 meldingen geschieden die voor Nederland relevant kunnen zijn³¹⁷, terwijl slechts 2.000 meldingen geselecteerd zullen worden door de Belastingdienst teneinde nader te onderzoeken.³¹⁸ DAC6 is de vijfde wijziging van de Bijstandsrichtlijn in betrekkelijk korte tijd. Wegens de wijzigingsrichtlijnen ondervinden de belastingautoriteiten reeds een stroom aan informatie en nu is alweer sprake van een nieuwe informatiestroom.³¹⁹ Intermediairs

³¹³ Zie o.a. J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'Mandatory Disclosure: naar de tijdgeest, maar met (fantoom-)pijn?', *WFR* 2018/173, J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176 en E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1.

³¹⁴ Art. 8 bis ter, lid 1, Bijstandsrichtlijn.

³¹⁵ M. de Ruiter en J.A.R. van Eijdsen, 'Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)', *MBB* 2019/22.

³¹⁶ M. Juddu, 'Vergeet u niet (alvast) de inspecteur in uw adviezen in te kopiëren?!', *V-N* 2018/18.0.

³¹⁷ Kamerstukken II 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 21.

³¹⁸ Kamerstukken II 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 25.

³¹⁹ J.M. van der Vegt, 'Mandatory disclosure: voldragen of onvoldragen?', *TFB* 2018/4.

zijn anderzijds echter wel verplicht alle meldingsplichtige constructies te melden en worden geconfronteerd met een administratieve lastenverzwaring. Op deze manier worden de belastingautoriteiten als het ware overspoeld met informatie, wat de verwerking ervan niet ten goede komt. Dit zal tot hoge uitvoeringskosten voor belastingautoriteiten leiden.

Voor Nederland volgt dat geen sprake is van budgettaire effecten voor de overheidsinkomsten. In de nota naar aanleiding van het verslag wordt gesteld dat de Belastingdienst meer zicht krijgt op potentieel agressieve constructies en dit mogelijk kan leiden tot het aanpassen van de wetgeving met als gevolg dat de belastingopbrengsten zullen toenemen.³²⁰ Naar mijn mening is dat nogal voorbarig om te stellen. Het controleren en verwerken van de meldingen zal leiden tot uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. Niet iedere potentieel agressieve constructie zal daarenboven leiden tot een wetsaanpassing. Gelet op het feit dat slechts 10% nader wordt onderzocht, is de kans op een wetsaanpassing naar mijn verwachting klein. Mocht dit wel leiden tot een wetsaanpassing, dan is de vraag natuurlijk met hoe veel de belastingopbrengsten zullen toenemen. Het enkele feit dat sprake is van een toename is naar mijn mening niet zaligmakend. Aan het aanpassen van de wetgeving en het adequaat naleven hiervan zijn namelijk ook uitvoeringskosten verbonden. Deze kosten zullen dan bovenop de uitvoeringskosten teneinde de meldingen nader te onderzoeken komen. Naast het verkrijgen van inzicht is tevens een afschrikwekkend effect beoogd met DAC6, waarmee naar mijn mening überhaupt geen overheidsinkomsten zullen worden behaald.

4.4.4 Sanctie

DAC6 wordt als efficiënt beschouwd indien de kosten die worden gemaakt teneinde de doelstellingen te bereiken zo laag mogelijk zijn tegenover zo hoog mogelijke opbrengsten. De opbrengsten zien hier op het bereiken van het gewenste effect, in casu het vroegtijdig beschikbaar maken van informatie en een afschrikwekkend effect sorteren ten aanzien van fiscaal agressieve grensoverschrijdende constructies. De sanctie dient onder meer afschrikwekkend te zijn.³²¹ De sanctie die feitelijk in Nederland wordt opgelegd is een boete met een maximumbedrag van € 870.000. Dit maximumbedrag acht ik afschrikwekkend en zal

³²⁰ Kamerstukken II 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 24.

³²¹ Art. 25 bis, Bijstandsrichtlijn.

naar mijn mening leiden tot het consequent melden van meldingsplichtige constructies. Wat de oplegging van de sanctie betreft is derhalve sprake van efficiëntie.

4.5 Uitvoerbaarheid

Wat de uitvoerbaarheid van DAC6 betreft, is het van belang dat de hallmarks zoals neergelegd in DAC6 naar behoren functioneren en niet tot onduidelijkheden leiden. Eenvoud en vereenvoudiging bevorderen de uitvoerbaarheid van belastingwetgeving.³²² Uitvoerbaarheid is een noodzakelijk criterium wanneer het doel van een bepaling ziet op het teweegbrengen van een gedragsverandering.³²³ Dit criterium ziet op de uitvoerbaarheid voor zowel belastingplichtigen als belastingautoriteiten.

4.5.1 Definiëring van begrippen

Om naar behoren te functioneren dienen allereerst de gebruikte termen en begrippen duidelijk te zijn, zodat evident is welke constructies wel en welke niet gemeld dienen te worden. Helaas is dit voor agressieve grensoverschrijdende constructies niet het geval. Het begrip constructie is namelijk niet nader gedefinieerd. Met het begrip grensoverschrijdende constructie wordt “*een constructie die meer dan één EU-lidstaat of een EU-lidstaat en een derde land betreft*”³²⁴ bedoeld. In artikel 3, lid 18 van de Bijstandsrichtlijn is tevens een aantal voorwaarden neergelegd. Het begrip deelnemer komt in deze voorwaarden en in de wezenskenmerken onder categorie A en B meermaals voor. Dit begrip is echter niet omschreven. Gesteld wordt dat het van de omstandigheden afhangt welke personen als deelnemer worden beschouwd. Daarenboven kunnen transparante entiteiten ook als deelnemer worden aangemerkt.³²⁵ Niet gedefinieerde begrippen staan open voor interpretatie van de lidstaten, met als gevolg dat dit bij verschillende lidstaten bij de vertaling van DAC6 in de nationale wetgeving tot verschillende interpretaties kan leiden.³²⁶ De verschillen in interpretatie dienen geminimaliseerd te worden om te spreken van een redelijke uitwisseling van informatie tussen lidstaten.

³²² H. Gribnau in A.C. Rijkers en H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006.

³²³ *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, p. 27.

³²⁴ Art. 3, lid 18, Bijstandsrichtlijn.

³²⁵ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 21.

³²⁶ M. de Ruiter en J.A.R. van Eijdsen, ‘Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)’, *MBB* 2019/22.

4.5.2 Het functioneren van de hallmarks

4.5.2.1 Categorie A

4.5.2.1.1 Hallmark A1

Wat betreft de toets of de hallmarks naar behoren functioneren, wordt logischerwijs begonnen met de hallmarks onder categorie A. Gesteld wordt dat het onduidelijk is of algemene geheimhoudingsclausules die zien op de bescherming van het intellectuele eigendom of privacy en niet op het geheimhouden van een potentieel agressieve constructie onder de reikwijdte van deze hallmark vallen.³²⁷ Aangezien voor deze hallmark de main benefit test geldt, is naar mijn mening voldoende evident dat een constructie met een geheimhoudingsclausule die een ander doel nastreeft dan het behalen van een belastingvoordeel, niet onder de reikwijdte van deze hallmark valt.

4.5.2.1.2 Hallmark A2

Onder categorie A vallen eveneens constructies waarbij gebruik wordt gemaakt van een *success fee*. Naar mijn mening voorkomt een gedeeltelijke *success fee*, waarbij sprake is van een vaste vergoeding naast de *success fee*, niet dat niet aan de meldingsplicht dient te worden voldaan.³²⁸ Wanneer de vergoeding gerelateerd is aan het belastingvoordeel, is simpelweg sprake van een meldingsplicht op grond van DAC6, ongeacht de mate waarin zij zijn gerelateerd. Deze hallmark is daarmee voldoende duidelijk en voldoet hiermee naar mijn mening aan het uitvoerbaarheids criterium.

4.5.2.1.3 Hallmark A3

De staatssecretaris heeft in de memorie van toelichting opheldering gegeven omtrent constructies waarbij gebruik wordt gemaakt van standaardproducten en/of standaarddocumenten. Aangezien hier tamelijk snel sprake van kan zijn, heeft de staatssecretaris gesteld dat bepaalde standaardproducten niet onder de meldingsplicht vallen

³²⁷ J.M. van der Vegt, "Mandatory disclosure: voldragen of onvoldragen?", *TFB* 2018/19 alsmede Richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (mandatory disclosure), *V-N* 2018/47.2.

³²⁸ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176.

indien deze niet zien op het verkrijgen van een belastingvoordeel.³²⁹ Het verzorgen van de aangifte kwalificeert niet onder deze hallmark.³³⁰ De staatssecretaris heeft dit, naar mijn mening – gelet op de additionele main benefit test – ten overvloede, expliciet onderkend.³³¹ Het toelichten van de hallmark komt de uitvoerbaarheid niettemin ten goede.

4.5.2.2 Categorie B

4.5.2.2.1 Hallmark B1

De tekst van de eerste hallmark onder categorie B ziet op constructies met de handel in verliesvennootschappen. Deze hallmark is onderworpen aan de main benefit test. In de Nederlandse wetgeving lijken deze constructies reeds ondervangen te worden door artikel 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: ‘**Wet VpB 1969**’). Gelet op deze antimisbruikwetgeving zal in een Nederlandse situatie met constructies ten aanzien van de handel in verlieslichamen in beginsel geen belastingvoordeel behaald worden, waardoor per definitie niet aan de main benefit test zal zijn voldaan en derhalve geen sprake is van een meldingsplicht. Dit geldt niet ingeval een Nederlandse entiteit een dergelijke constructie opzet in een ander rechtsgebied waar geen antimisbruikwetgeving bestaat wat de handel in verlieslichamen betreft. Voor de antimisbruikwetgeving in Nederland is echter een wijziging in belangrijke mate van het uiteindelijke belang relevant, hetgeen bij de onderhavige hallmark niet het geval is. Een overdracht binnen de groep zou dus potentieel onder deze hallmark kunnen vallen, terwijl dit niet door artikel 20a Wet VpB 1969 wordt gesanctioneerd.³³²

Wat het voorkomen van verliesverdamping betreft, heeft de staatssecretaris eerder aangegeven hier geen bezwaar tegen te hebben zolang dit in overeenstemming is met de wetgeving en jurisprudentie.³³³ Naar mijn mening betekent dit dat constructies die voorkoming van verliesverdamping beogen en in overeenstemming met de wet- en regelgeving handelen, niet aan de main benefit test voldoen. Hiertoe zal dan ook geen sprake van een meldingsplicht

³²⁹ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 26.

³³⁰ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, ‘To disclose or not to disclose: that’s the question’, *WFR* 2019/176.

³³¹ *Kamerstukken II* 2019/19, 35, 255, nr. 3, p. 32.

³³² J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, ‘To disclose or not to disclose: that’s the question’, *WFR* 2019/176.

³³³ *Kamerstukken II* 2005/06, 30 572, nr. 8, p. 61.

dienen te zijn. Deze hallmark resulteert niet wezenlijk in onduidelijkheid, doch zou het wenselijk zijn het voorkomen van verliesverdamping toegelicht te hebben.

4.5.2.2.2 *Hallmark B2*

Het tweede wezenskenmerk van categorie B ziet op de omzetting van inkomsten in vermogen, schenkingen en andere categorieën van inkomsten die lager worden belast.³³⁴ Onduidelijk wordt bevonden welke omzettingen onder deze hallmark kunnen worden gekenmerkt. De reikwijdte van deze hallmark wordt enigszins ingeperkt middels de onderworpenheid aan de main benefit test. Toch staat het gegeven wanneer sprake is van een andere inkomstencategorie en een omzetting open voor interpretatie. Er lijkt namelijk sprake van een andere inkomstencategorie indien de behandeling van een categorie anders is voor fiscale doeleinden. Ingeval een constructie niet zou zijn opgezet als het belastingvoordeel niet zou opkomen en de inkomsten voor belastingdoeleinden anders zouden zijn gekwalificeerd, zou kunnen worden gesteld dat zich een omzetting van inkomsten voordoet.³³⁵ Dit houdt echter in dat tamelijk veel gevallen onder het toepassingsbereik van deze hallmark kunnen vallen. In de literatuur³³⁶ doen zich wat betreft de toepassing van deze hallmark vragen voor ten aanzien van de lucratief belangregeling. De keuze aangaande het lucratief belang is echter met opzet als keuze in de Nederlandse belastingwetgeving geïmplementeerd.³³⁷ Mits aan de doorstootverplichting is voldaan, voorziet de lucratief belangregeling erin dat het resultaat niet in box 1 wordt betrokken, maar in box 2.³³⁸ Het lijkt mij niet de bedoeling dat een dergelijke regeling wordt geboden middels de Nederlandse wetgeving, maar als potentieel agressief wordt beschouwd onder DAC6. Het is spijtig dat dit wezenskenmerk niet wordt toegelicht door de staatssecretaris. Het niet duidelijk in kaart hebben van de constructies die worden geraakt door de hallmark leidt namelijk tot twijfel en onzekerheid.

³³⁴ Bijlage IV, deel II, categorie B, punt 2.

³³⁵ M. de Ruiter en J.A.R. van Eijdsen, 'Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)', *MBB* 2019/22.

³³⁶ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176 alsmede M. de Ruiter en J.A.R. van Eijdsen, 'Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)', *MBB* 2019/22.

³³⁷ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 3.95b Wet IB 2001, aant. 6 alsmede Richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (mandatory disclosure), *V-N* 2018/47.2.

³³⁸ Art. 3.92b jo. art. 3.95b, lid 5, Wet IB 2001.

4.5.2.2.3 *Hallmark B3*

Het derde wezenskenmerk onder categorie B ziet op constructies die leiden tot het rondpompen van middelen. Dit kan plaatsvinden met behulp van het tussenschuiven van entiteiten die geen ander primair handelsdoel hebben of transacties die elkaar compenseren dan wel tenietdoen.³³⁹ De main benefit test geldt ook voor deze hallmark. Ik verwacht dat deze hallmark in combinatie met de main benefit test met name op situaties van winstdrainage ziet. In de Nederlandse wetgeving worden dergelijke situaties reeds ondervangen door artikel 10a Wet VpB 1969. Er is sprake van onduidelijkheid ten aanzien van de reikwijdte van de voorwaarde betreffende ‘zonder primair handelsdoel’. De vraag rijst of deze voorwaarde op hallmark B3 in zijn algemeenheid ziet of louter op het tussenschuiven van entiteiten.³⁴⁰ Ik acht het spijtig dat de invulling van de term primair handelsdoel niet wordt verduidelijkt.

4.5.2.3 *Categorie C*

4.5.2.3.1 *Hallmark C1*

De wezenskenmerken van categorie C betreffen grensoverschrijdende transacties, waarbij een dubbel voordeel wordt behaald. De eerste categorie ziet dan ook op de aftrekbare betaling aan een verbonden onderneming waar geen heffing tegenover staat. De voorwaarden dat het een constructie betreft waarbij het land van de ontvanger niet of nauwelijks vennootschapsbelasting heft of voorkomt op de EU- of OESO-lijst met non-coöperatieve jurisdicties spreken voor zich. Merkwaardig is dat er (nog) geen dergelijke OESO-lijst is. Wat betreft de beoordeling of sprake is van het niet dan wel nauwelijks heffen van vennootschapsbelasting houdt in dat een jurisdictie überhaupt geen of een statutair tarief tussen 0% en 1% vennootschapsbelasting heft.³⁴¹ Deze toets leidt naar mijn mening niet tot onduidelijkheden. Een element dat daarentegen wel voor onduidelijkheid zorgt, is de invulling van het betalingsbegrip.³⁴² Gelet op de doelstellingen van DAC6 ligt het naar mijn mening in de rede om fictieve betalingen, zoals

³³⁹ Richtlijn 2018/822/EU van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L 139/1).

³⁴⁰ Richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (mandatory disclosure), *V-N* 2018/47.2.

³⁴¹ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 27.

³⁴² J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, ‘To disclose or not to disclose: that’s the question’, *WFR* 2019/176.

renteloze leningen, tevens onder deze hallmark te scharen, opdat een zo breed mogelijke meldingsplicht wordt bewerkstelligd. Gegarandeerd is dit echter niet.

Voor de toepassing van deze hallmark is tevens van belang dat opgehelderd wordt wie of wat onder de term ontvanger kwalificeert. Dit is voornamelijk van belang voor transparante entiteiten, aangezien de positie van de opbrengstgerechtigde relevant is teneinde te beoordelen of de ontvanger inwoner is of belast wordt.³⁴³ In paragraaf 4.5.1 is reeds opgemerkt dat transparante entiteiten ook kunnen worden aangemerkt als deelnemer aan een constructie. Het is naar mijn mening niet geboden dat transparante entiteiten daarmee dan ook als ontvanger kwalificeren.

De grensoverschrijdende aftrekbare betaling die bij de ontvanger een volledige belastingvrijstelling geniet, valt tevens onder de eerste hallmarks van categorie C. De staatssecretaris heeft verduidelijkt dat het hier een objectieve vrijstelling betreft.³⁴⁴

Onder categorie C dienen tevens aftrekbare grensoverschrijdende betalingen die een fiscaal gunstregime genieten bij de ontvanger te worden gemeld. De onduidelijkheid ziet hier op wat onder fiscaal gunstregime moet worden verstaan. In de literatuur³⁴⁵ wordt gesteld dat hieronder een gunstregime zoals gedefinieerd door de Gedragscodegroep kan worden verstaan. De staatssecretaris geeft enkel aan dat een fiscaal gunstregime breder is dan een *harmful tax regime*. Daarnaast worden twee voorbeelden aangehaald van wat als een fiscaal gunstregime kwalificeert, namelijk de innovatiebox en het tonnageregime.³⁴⁶ Deze opsomming is echter niet limitatief. Ik acht het spijtig dat de staatssecretaris een toelichting schuldig blijft op welke punten een fiscaal gunstregime afwijkt ofwel verder reikt dan een *harmful tax regime*. Het is naar mijn mening wenselijk dat de term fiscaal gunstregime wordt gespecificeerd en de positie hiervan ten opzichte van een *harmful tax regime* wordt verduidelijkt.

4.5.2.3.2 Hallmark C2

³⁴³ Memorie van toelichting, *V-N* 2019/41.3.

³⁴⁴ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 27.

³⁴⁵ M. de Ruiter en J.A.R. van Eijdsen, 'Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)', *MBB* 2019/22.

³⁴⁶ *Kamerstukken II* 2018/19, nr. 3, 35 255, nr. 3, p. 27.

Categorie C beslaat tevens constructies die zien op het aanspraak maken op aftrek van dezelfde afschrijving in meer dan één rechtsgebied en zal met name van toepassing zijn in situaties waarin een kwalificatieverschil bestaat tussen lidstaten. Deze hallmark is naar mijn mening evident en roept geen vragen of onduidelijkheden op.

4.5.2.3.3 Hallmark C3

Constructies waarbij voor hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel in meer dan één rechtsgebied aanspraak wordt gemaakt op voorkoming van dubbele belasting vallen ook onder categorie C. Deze hallmark is in de memorie van toelichting nader toegelicht. Hierin wordt gesteld dat sprake kan zijn van voorkoming van dubbele belasting in meer staten, aangezien het inkomensbestanddeel in verscheidene landen in het wereldinkomen wordt begrepen.³⁴⁷ Dit resulteert echter niet wezenlijk in belastingontwijking. Om onder deze hallmark te kwalificeren, dient de voorkoming van dubbele belasting te zien op hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel. Deze dubbele voorkoming dient vervolgens te resulteren in het gegeven dat een inkomens- of vermogensbestanddeel in wezen nergens in de heffing wordt betrokken.³⁴⁸ Dit valt naar mijn mening betrekkelijk gemakkelijk te controleren. Ik acht deze hallmark dan ook evident en in lijn met de uitvoerbaarheid.

4.5.2.3.4 Hallmark C4

Ten slotte omvat categorie C constructies met een overdracht van activa waarbij sprake is van een wezenlijk verschil tussen het in de betrokken rechtsgebieden aan te merken bedrag en de vergoeding die voor die activa wordt betaald.³⁴⁹ Bij deze hallmark wordt de reikwijdte enigszins ingeperkt door de letterlijke richtlijntekst van DAC6. Verwezen wordt namelijk naar de te betalen vergoeding. Hierdoor vallen situaties waarbij een verschil bestaat in de voor fiscale doeleinden voor de winstberekening in aanmerking te nemen vergoeding niet onder deze hallmark.³⁵⁰ Of deze afbakening op basis van de letterlijke richtlijntekst daadwerkelijk de bedoeling is, betwijfel ik. Van Eijdsen en De Ruiter achten het aannemelijk dat deze hallmark

³⁴⁷ *Kamerstukken II* 2018/19, nr. 3, 35 255, nr. 3, p. 27.

³⁴⁸ M. de Ruiter en J.A.R. van Eijdsen, 'Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)', *MBB* 2019/22.

³⁴⁹ Bijlage IV, deel II, categorie C, Bijstandsrichtlijn.

³⁵⁰ Richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (mandatory disclosure), *V-N* 2018/47.2.

ook ziet op verschillen die bestaan in de in aanmerking genomen waarde voor belastingdoeleinden.³⁵¹ Gelet op de beoogde doelstellingen zou het naar mijn mening in de rede liggen dat dergelijke situaties ook worden ondervangen. Het zou wenselijk zijn dat hieromtrent meer duidelijkheid wordt verschaft.

4.5.2.4 Categorie D

De hallmarks onder categorie D zien op het ondermijnen van rapportageverplichtingen en het afschermen van de UBO van een entiteit. Deze hallmark spreekt naar mijn mening voor zich en brengt geen onduidelijkheden teweeg.

4.5.2.5 Categorie E

4.5.2.5.1 Hallmark E1

De laatste categorie van de hallmarks, categorie E, ziet op constructies ten aanzien van *transfer pricing*. Enkel constructies die betrekking hebben op unilaterale veilighavenregels vallen hieronder. Bilaterale, multilaterale en op internationale standaarden gebaseerde veilighavens zijn uitgesloten.³⁵² De toepassing van deze hallmark is daarmee voor Nederland beperkt tot de toepassing van artikel 8c, lid 2, Wet VpB 1969.³⁵³ Deze hallmark is naar mijn mening voldoende evident.

4.5.2.5.2 Hallmark E2

Onder categorie E worden tevens constructies met een overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa tussen verbonden lichamen geschaard. De term moeilijk te waarderen is gespecificeerd in de onderhavige hallmark.³⁵⁴

Van Eijdsen en De Ruiter stellen dat in het kader van *transfer pricing* bij verbonden ondernemingen sprake dient te zijn van een belang waarbij controle kan worden uitgeoefend

³⁵¹ M. de Ruiter en J.A.R. van Eijdsen, "Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)", *MBB* 2019/22.

³⁵² *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 31-32.

³⁵³ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176.

³⁵⁴ De term is neergelegd in Bijlage IV, deel II, categorie E, punt 2, onder b) van de Bijstandsrichtlijn.

op basis waarvan prijsbeïnvloeding kan geschieden. Zij veronderstellen dat deze controle doorgaans aanwezig is bij het bezit van 50% van het stemrecht of de aandelen.³⁵⁵ DAC6 sluit wat de term verbonden onderneming betreft aan bij een bezitspercentage van 25%.³⁵⁶ Volgens dit tweetal kan hierdoor een meldingsplicht op worden gelegd aan een bedrijf, terwijl deze niet beschikt over de benodigde informatie wegens het gebrek aan controle over een bepaalde entiteit.³⁵⁷ Naar mijn mening zal dit niet snel het geval zijn. Indien belastingadvieskantoren als intermediair fungeren, zijn zij ook niet altijd in het bezit van de relevante informatie en wordt dit gewoonweg opgevraagd. Ditzelfde is dan naar mijn mening een mogelijkheid in de situatie dat een bedrijf meldingsplichtig is. Indien sprake is van verbonden ondernemingen ligt het in de lijn der verwachting dat deze ondernemingen hetzelfde doel dienen. Het opvragen van informatie om aan de meldingsplicht te voldoen teneinde te voorkomen dat een sanctie wordt opgelegd is dan naar mijn mening niet ondenkbaar. Daarenboven is de wettelijke definitie van een verbonden lichaam in de Nederlandse wetgeving opgenomen in artikel 10a, vierde lid, Wet VpB 1969. Van een verbonden lichaam is op grond hiervan sprake bij een belang van ten minste een derde en is daarmee ook minder dan de door Van Eijdsen en De Ruiter gestelde eis van 50%. Het feit dat dus niet bij een belang van 50% wordt aangesloten resulteert naar mijn mening niet in een complicatie. In het kader van zekerheid en ter voorkoming van onduidelijkheid was het wellicht een geschikte mogelijkheid geweest om aan te sluiten bij het verbondenheidsvereiste zoals neergelegd in artikel 10a Wet VpB 1969. Niettemin acht ik het verbondenheidsvereiste van 25% voldoende helder, aangezien dit percentage letterlijk uit de richtlijntekst volgt en niet openstaat voor interpretatie.

In DAC6 wordt tevens gesproken over een samenwerkende groep. De verwijzing in DAC6 hiernaar is als volgt: *“Voor de toepassing van dit punt wordt een persoon die met betrekking tot de stemrechten of het kapitaalbezit van een entiteit samen met een andere persoon optreedt, beschouwd als houder van een deelneming in alle stemrechten of het volledige kapitaalbezit dat die andere persoon in de genoemde entiteit heeft.”*³⁵⁸ Uit de tekst van DAC6 volgt niet wat wordt bedoeld met de zinsnede *“samen met een andere persoon optreedt”*. In artikel 10a, zesde lid, Wet VpB 1969 komt de samenwerkende groep ook aan bod. Wederom geldt hier een

³⁵⁵ M. de Ruiter en J.A.R. van Eijdsen, ‘Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)’, *MBB* 2019/22.

³⁵⁶ Art. 3, lid 23, Bijstandsrichtlijn.

³⁵⁷ M. de Ruiter en J.A.R. van Eijdsen, ‘Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)’, *MBB* 2019/22.

³⁵⁸ Art. 3, lid 23, Bijstandsrichtlijn.

minimumbelang van een derde wat de verbondenheid betreft. Wat precies onder de reikwijdte van de samenwerkende groep valt, wordt ook in dit artikel niet wettelijk gedefinieerd. Blijkens het artikelsgewijze commentaar vindt de beoordeling plaats op basis van de feiten en omstandigheden van de situatie.³⁵⁹ Voor de interpretatie van de samenwerkende groep uit DAC6 zou, ondanks dat het verbondenheidspercentage verschilt, aangesloten kunnen worden bij de samenwerkende groep van artikel 10a, zesde lid, Wet VpB 1969.³⁶⁰

4.5.2.5.3 *Hallmark E3*

Bij de derde en laatste hallmark van deze categorie gaat het om herstructureringen waarbij verschuivingen van functies, risico's en/of activa binnen de groep plaatsvinden en de geraamde jaarlijkse winst voor interest en belastingen bij één of meer van de overdragende entiteiten met minimaal 50% afneemt. De geraamde jaarlijkse winst voor interest en belastingen wordt ook wel de ebit genoemd. De staatssecretaris heeft in dit kader reeds verduidelijkt dat het hier de commerciële ebit betreft.³⁶¹ Wat deze hallmark betreft is sprake van onduidelijkheid omtrent de negatieve ebit en de meldingsplicht.³⁶² Korving en Verbaarschot vragen zich of de overdracht van aandelen, als financieel activum, onder deze hallmark valt.³⁶³ Hieromtrent is geen duidelijkheid verschaft. In het kader van uitvoerbaarheid zou hieromtrent echter geen onduidelijkheid moeten bestaan.

4.6 Rechtszekerheid

DAC6 en de Nederlandse implementatie ervan dienen voldoende rechtszekerheid te bieden. Rechtszekerheid als beginsel van behoorlijke wetgeving ziet er hoofdzakelijk op of de wetgever bij de totstandbrenging van de wetten in zowel formele als materiële zin de rechtszekerheid in voldoende mate heeft gevolgd.³⁶⁴ Het algemene beginsel van rechtszekerheid vereist dat de

³⁵⁹ Vakstudie Vennootschapsbelasting, art. 10a Wet VPB 1969, aant. 18.

³⁶⁰ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176.

³⁶¹ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 32.

³⁶² J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176.

³⁶³ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176.

³⁶⁴ M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving gewikt en gewogen* (diss. Tilburg), Sdu Amersfoort, 2009.

maatregelen duidelijk en kenbaar dienen te zijn voor de betrokkenen.³⁶⁵ Rechtszekerheid is vereist wanneer sprake is van een regeling die financiële gevolgen kan hebben, opdat belanghebbenden in staat worden gesteld de omvang van de verplichtingen te kennen.³⁶⁶

4.6.1 Meldingsplicht en het EU-recht

Hallmark B1 ziet op constructies met verliesvennootschappen. Een overdracht van verliezen kan echter plaatsvinden zonder dat sprake is van fiscaal agressieve planning.³⁶⁷ Volgens jurisprudentie van het HvJ EU³⁶⁸ kan, indien een buitenlandse dochtermaatschappij een verlies heeft en geen mogelijkheid tot het verrekenen van het verlies meer bestaat, onder omstandigheden het verlies over worden gedragen aan de moedermaatschappij en in aftrek worden gebracht van de winst van de moedermaatschappij. Voor dergelijke situaties geldt dat het overdragen van verliezen volkomen rechtvaardig is op grond van het primaire EU-recht.³⁶⁹ In het kader van rechtszekerheid is het naar mijn mening dan niet de bedoeling dat deze hallmark dergelijke constructies raakt met als gevolg dat deze gemeld zouden dienen te worden. Dit wordt naar mijn mening ook bevestigd gelet op de toepassing van de main benefit test die ertoe leidt dat onder deze hallmark enkel constructies dienen te worden gemeld ingeval het behalen van het belastingvoordeel het belangrijkste doel van de constructie is.

Korving en Verbaarschot stellen dat een grensoverschrijdende fusie die fiscaal wordt gefaciliteerd op grond van de Fusierichtlijn toch dient te worden gemeld op grond van de derde hallmark van categorie E, wegens het effect van de fusie.³⁷⁰ Indien dergelijke constructies inderdaad onder de reikwijdte van DAC6 vallen, is dit naar mijn mening niet in lijn met het rechtszekerheidsbeginsel. Lidstaten dienen deze constructies namelijk op grond van het EU-recht te faciliteren. De mogelijkheid dat deze dan onder de meldingsplichtige constructies vallen acht ik niet wenselijk met het oog op rechtszekerheid.

³⁶⁵ HvJ EG 20 november 2003, C-296/01, ECLI:EU:C:2003:626 (*Commissie/Frankrijk*) alsmede HvJ EU 3 maart 2011, C-50/09, ECLI:EU:C:2011:109 (*Commissie/Ierland*).

³⁶⁶ HvJ EG 15 december 1987, 325/85, ECLI:EU:C:1987:546 (*Ierland/Commissie*), punt 18.

³⁶⁷ Richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (mandatory disclosure), *V-N* 2018/47.2.

³⁶⁸ Vgl. HvJ EU 22 september 2011, nr. C-323/09, ECLI:EU:C:2011:604 (*Marks & Spencer*).

³⁶⁹ Richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (mandatory disclosure), *V-N* 2018/47.2.

³⁷⁰ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176.

4.6.2 Sancties

DAC6 bewerkstelligt geen formele terugwerkende kracht, aangezien vanaf 1 juli 2020 gemeld dient te worden.³⁷¹ Echter, ook de meldingsplichtige constructies waarvan tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 de eerste stap van implementatie gereed was, dan wel gezet is, moeten worden gemeld, waardoor sprake is van materiële terugwerkende kracht.

Deze terugwerkende kracht kan ten aanzien van de sanctie tot problemen leiden. In Zweden is DAC6 zo geïmplementeerd dat in deze periode geen sancties kunnen worden opgelegd voor de meldingsplicht van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Voor de periode tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 zal in Nederland louter een boete worden opgelegd wanneer evident is dat sprake is van opzet, dan wel grove schuld bij het niet-nakomen van de meldingsplicht.³⁷²

De vraag rijst of het opleggen van sancties in de periode tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 in strijd is met het nulla poena-beginsel³⁷³, ook wel legaliteitsbeginsel, wat inhoudt dat een handeling niet gestraft mag worden als deze op het moment dat de handeling is begaan nog niet wettelijk strafbaar was.³⁷⁴ Dit beginsel heeft tot doel het beschermen van de rechtszekerheid.³⁷⁵ DAC6 moest in de periode van 25 augustus 2018 tot 1 januari 2020 nog in de Nederlandse wetgeving worden geïmplementeerd. Tot het moment van voltooide implementatie is er geen wet inhoudende strafbaarstelling.³⁷⁶ Ondanks dat DAC6 en daarmee de meldingsplicht wel reeds op 25 juni 2018 bestonden en bekend waren, gaat de stelling dat de meldingsplicht bindend is en voldoende basis biedt voor een strafrechtelijke aanpak vanaf 25 juni 2018 naar

³⁷¹ Kamerstukken II 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 26 alsmede M. de Ruiter en J.A.R. van Eijdsen, 'Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 1)', *MBB* 2019/4.

³⁷² *Kamerstukken II* 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 26-27.

³⁷³ Dit beginsel is vastgelegd in art. 16, Grondwet en art. 1, lid 1, Wetboek van Strafrecht. Europees is dit beginsel neergelegd in art. 49, lid 1, Handvest alsmede in art. 7, lid 1, EVRM.

³⁷⁴ E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht* FBR.5.0.1.B.

³⁷⁵ J.G.H. Altena-Davidsen, *Het legaliteitsbeginsel en de doorwerking van Europees recht in Nederlandse materiële strafrecht*, Meijers-reeks 2016.

³⁷⁶ HR 24 juni 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZD0773, r.o. 5.6.

mijn mening niet op. In het kader van rechtszekerheid en gelet op de sanctie ten aanzien van het niet nakomen van de meldingsplicht zou hieromtrent echter geen twijfel moeten bestaan.³⁷⁷

Voorts wordt in de literatuur³⁷⁸ de (dis)proportionaliteit van de sancties ten aanzien van de niet-nakoming van de meldingsplicht aangekaart. Wat betreft de sancties acht de Raad van State dat het maximumbedrag disproportioneel is, gelet op de ruime formulering van de hallmarks waardoor tevens het precieze aantal te melden constructies onbekend is.³⁷⁹ Vanwege de angst voor het maximale sanctiebedrag zullen constructies naar verwachting in overvloed worden gemeld, met alle administratieve lasten van dien voor de meldingsplichtigen en uitvoeringskosten voor de belastingautoriteiten. Hoewel de hoogte van de sanctie aansluit bij DAC4, geldt voor DAC4 dat éénmaal per jaar een boete ten aanzien van niet-nakoming aan een rapporterende entiteit kan worden opgelegd. De sanctie aangaande het niet-nakomen van de meldingsplicht ten aanzien van te melden constructies kan daarentegen meerdere keren worden opgelegd aan intermediairs.³⁸⁰ Het feit dat wat de hoogte van de sanctie betreft wordt aangesloten bij DAC4, acht ik disproportioneel gelet op het verschil in het aantal keren dat een sanctie kan worden opgelegd. Daarenboven kent DAC6 meer algemene en open formuleringen dan DAC4.³⁸¹ De proportionaliteit van de sanctie dient leidend te zijn.³⁸² Het sanctiebedrag zou naar mijn mening dan ook lager moeten zijn dan bij DAC4 of het maximumaantal boetepleggingen dient te worden beperkt tot éénmaal per jaar per meldingsplichtige.

4.6.3 Nieuw feit-uitzondering

Een beroep op een nieuw feit is uitgesloten in gevallen waar informatie is verkregen naar aanleiding van DAC6.³⁸³ Informatie verkregen middels de meldingsplicht van DAC6 valt

³⁷⁷ F.R. Herreveld en H.T.P.M. van den Hurk, 'Mandatory Disclosure, fair play buitenspel, enkele formele opmerkingen', *WFR* 2019/105.

³⁷⁸ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176 en E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1.

³⁷⁹ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 4, p. 5.

³⁸⁰ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 4, p. 4.

³⁸¹ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 4, p. 4.

³⁸² *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 4, p. 5.

³⁸³ A.C. Breuer, 'De invloed van het Europese recht op het formele belastingrecht anno 2019', *TFB* 2019/5.6.

derhalve niet onder de reguliere regels van navordering. Dit houdt in dat de gemelde informatie bij een inspecteur ingeval van navordering niet wordt geacht bekend te zijn of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn.³⁸⁴ Als vervolgens een definitieve aanslag wordt opgelegd, betekent dit niet dat hiermee ook de desbetreffende constructie automatisch is aanvaard.³⁸⁵ Indien de informatie wel gerekend zou kunnen worden tot informatie die de inspecteur bekend was dan wel redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, zou dat de navordering mogelijk kunnen hinderen.³⁸⁶ De achterliggende gedachte is dat de inspecteur vermoedelijk in slechts een aantal gevallen de middels een melding verkregen informatie zou kunnen benutten om van de aangifte af te wijken. Zonder deze wettelijke bepaling zoals opgenomen in artikel 16, lid 1, AWR zou de inspecteur echter in alle gevallen waarin een melding is gemaakt, de aangifte met de verkregen informatie moeten vergelijken.³⁸⁷ Het vergelijken van deze informatie wordt, gezien het verwachte aantal meldingen, ondoenlijk geacht. De informatie die als gevolg van de meldingsplicht is opgenomen in het dossier van de belastingplichtige is volgens de staatssecretaris namelijk dusdanig algemeen van aard, dat daardoor deze informatie niet adequaat is ter beoordeling van de juistheid van de aangifte.³⁸⁸ De nieuw-feit uitzondering staat op gespannen voet met het rechtszekerheidsbeginsel.³⁸⁹ Verstreckte informatie naar aanleiding van de meldingsplicht wordt niet aangemerkt als een nieuw feit bij navordering.³⁹⁰ Zowel intermediairs als relevante belastingplichtigen zijn echter gehouden een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te melden binnen de dertig dagen termijn. De belastingautoriteiten hebben nochtans gedurende een periode van zelfs meerdere jaren het navorderingsrecht, ook indien uit de ontvangen informatie al volgt dat zich een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voordoet. Op deze manier lijkt het alsof een onbeperkte navorderingsmogelijkheid wordt geëffectueerd ten aanzien van de gemelde

³⁸⁴ E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1.

³⁸⁵ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 9.

³⁸⁶ Art. 16, lid 1, AWR.

³⁸⁷ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 9.

³⁸⁸ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 47.

³⁸⁹ E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1.

³⁹⁰ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 4, p. 8.

constructies.³⁹¹ Het feit dat intermediairs binnen korte termijn dienen te melden en de belastingautoriteiten gedurende een aanzienlijk langere periode het recht hebben op navorderen, strookt naar mijn mening bovendien niet met het fair playbeginsel. Dit beginsel houdt in dat een bestuursorgaan zijn taak zonder vooringenomenheid vervult en een verschil in behandeling uitsluitend op zakelijke gronden kan worden gerechtvaardigd.³⁹² Belastingplichtigen kunnen zich namelijk niet beroepen op het ontbreken van een nieuw feit, ondanks dat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie wel is gemeld. De inspecteur kan daarentegen de aanslag opleggen zonder de informatie aangaande grensoverschrijdende meldingsplichtige constructies in ogenschouw te nemen en vervolgens op elk ogenblik nadat de aanslag is opgelegd, toch nog over kan gaan tot het opleggen van een navorderingsaanslag wat betreft de reeds gemelde constructie. Hiermee wordt de rechtsbescherming bij navordering uitgehold en de bevoegdheden van de inspecteur inzake de navordering uitgebreid, aangezien de inspecteurs – behoudens termijnen – een onbeperkte navorderingsmogelijkheid hebben ingeval de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie reeds is gemeld.³⁹³

4.6.4 Bekend worden van de informatie

In de literatuur³⁹⁴ komt naar voren dat de reikwijdte van het zinsdeel “*gegevens en inlichtingen (...) die de inspecteur niet anders dan ingevolge die richtlijn bekend zijn geworden*”³⁹⁵ op gespannen voet staat met het rechtszekerheidsbeginsel. De vraag rijst wanneer sprake is van het bekend worden van informatie bij de inspecteur. Huiskers-Stoop, Nieuweboer en Breuer vragen hieromtrent: “*Indien een kopie van de melding naar de inspecteur gestuurd wordt, zijn de gegevens de inspecteur dan ingevolge de Mandatory Disclosure-richtlijn bekend geworden?*”³⁹⁶ Zonder DAC6 zou de meldingsplicht en daarmee de kopie echter niet bestaan.

³⁹¹ E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, ‘De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse’, *TFO* 2020/167.1.

³⁹² Art. 2:4, Awb.

³⁹³ F.R. Herreveld en H.T.P.M. van den Hurk, ‘Mandatory Disclosure, fair play buitenspel, enkele formele opmerkingen’, *WFR* 2019/105.

³⁹⁴ E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, ‘De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse’, *TFO* 2020/167.1 alsmede F.R. Herreveld en H.T.P.M. van den Hurk, ‘Mandatory Disclosure, fair play buitenspel, enkele formele opmerkingen’, *WFR* 2019/105.

³⁹⁵ Art. 16, lid 7, AWR.

³⁹⁶ E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, ‘De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse’, *TFO* 2020/167.1.

Gelet op het feit dat de kennisneming en toetsing van alle binnengekomen informatie als ondoenlijk wordt beschouwd, lijkt de inspecteur niet gehouden relevante informatie die reeds bekend is, op te vragen. De informatie zoals bedoeld in artikel 10h, tweede lid, WIB dient door intermediairs te worden verstrekt. Deze informatie wordt vervolgens automatisch uitgewisseld met andere EU-lidstaten via het CCN-netwerk. Het lijkt mij sterk dat deze informatie wel aan het CCN-netwerk kan worden geleverd, maar niet aan de betrokken inspecteur. Het is gewoon dat overheidsinstellingen informatie uitwisselen. Onderhavige informatie wordt zelfs met andere EU-lidstaten gedeeld. Naar mijn mening zou deze informatie derhalve ook betrokken moeten kunnen worden bij het onderzoek naar de juistheid van een aangifte.³⁹⁷ Voor zaken waarin de inspecteur echter wel over deze informatie beschikt, maar besluit daar niets mee te doen, wordt geacht dat de inspecteur daar toch nog een navorderingsmogelijkheid over moet hebben. Aangezien de navorderingsmogelijkheid onderworpen is aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur – en daarmee aan het rechtszekerheidsbeginsel – kan naar mijn mening niet betoogd worden dat de kennisneming van de informatie ondoenlijk is ingeval de inspecteur wordt gewezen op een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.³⁹⁸

4.7 Samenvatting en conclusie

Hoewel essentiële informatie in theorie toegankelijk is voor de belastingautoriteiten, wordt in de praktijk echter naar verwachting slechts 10% van de meldingen geselecteerd door de Belastingdienst teneinde die nader te onderzoeken. Naar mijn mening kunnen de fiscale risico's middels de vroegtijdig beschikbaar gemaakte informatie van slecht 2.000 meldingen niet worden ingeperkt. Aangezien potentieel agressieve grensoverschrijdende constructies tijdig kunnen worden geblokkeerd, zal zowel het aanbod van als de vraag naar deze constructies vermoedelijk verminderen, hetgeen een druk op de belastingadviesmarkt zal plaatsen. Wat dit betreft is DAC6 dus effectief. Middels het identificeren van de potentieel agressieve grensoverschrijdende constructies, de gebruikers en de aanbieders wordt een afschrikwekkend effect bereikt, aangezien deze gegevens worden opgeslagen in een centrale database van de EC waar de belastingautoriteiten van andere lidstaten toegang toe hebben.

³⁹⁷ F. R. Herreveld en H.T.P.M. van den Hurk, 'Mandatory Disclosure, fair play buitenspel, enkele formele opmerkingen', *WFR* 2019/105.

³⁹⁸ E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1.

De definities van de hallmarks zijn ruim geformuleerd teneinde te voorkomen dat om de definities hiervan heen wordt gepland. Dit leidt potentieel tot overkill van de te melden adviezen. Met de ruime definities worden namelijk ook grensoverschrijdende constructies geraakt die niet per definitie agressief zijn of resulteren in een potentieel risico op belastingontwijking. De invoering van DAC6 maakt de informatie-uitwisseling als geheel tussen lidstaten doeltreffender, gelet op de automatische uitwisseling. Middels de automatisch uitgewisselde informatie kunnen belastingautoriteiten tijdig reageren op schadelijke belastingpraktijken. Hierdoor wordt met de invoering van DAC6 de goede werking van de interne markt bevorderd. Het begrip constructie is niet nader gedefinieerd, met als gevolg dat dit bij verschillende lidstaten bij de vertaling van DAC6 in de nationale wetgeving tot verschillende interpretaties kan leiden. De uitwisseling van gegevens en informatie gaat verder dan noodzakelijk wat betreft het verwezenlijken van de beoogde doelstellingen en wordt daarmee in strijd met het proportionaliteitsbeginsel geacht. De hallmarks lijken ook nodeloos meer gevallen te raken dan beoogd, met alle administratieve gevolgen van dien voor meldingsplichtigen en uitvoeringskosten voor de belastingautoriteiten. Het onderwerpen van hallmarks aan de main benefit test acht ik in het kader van effectiviteit dan ook zinvol. Ook effectueert DAC6 dat dezelfde informatie wordt verstrekt door verschillende als intermediair te onderkennen personen. Dit doet afbreuk aan de efficiëntie. De sanctie is daarentegen wel in lijn met de doelmatigheid, aangezien deze een afschrikwekkend effect sorteert. Het niet naar behoren functioneren van de hallmarks komt de uitvoerbaarheid daarenboven niet ten goede.

Boeteopleggingen in de periode tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 zijn mogelijk in strijd met het legaliteitsbeginsel. Gelet op de hoogte van de sanctie zou hieromtrent echter geen twijfel moeten zijn. De inspecteur lijkt niet gehouden relevante informatie die reeds bekend is, op te vragen, aangezien de kennisneming en toetsing van alle binnengekomen informatie als ondoenlijk wordt beschouwd. Daarnaast wordt in strijd met het fair playbeginsel gehandeld, aangezien middels de nieuw-feit uitzondering de rechtsbescherming bij navordering uitgehold en de bevoegdheden van de inspecteur inzake de navordering uitgebreid.

Hoofdstuk 5 Analyse ten aanzien van de main benefit test

5.1 Inleiding

Een van de belangrijkste vragen is in welke situaties zich een meldingsplicht voordoet. DAC6 verwijst daartoe naar de hallmarks die zijn vervat in Bijlage IV van de Bijstandsrichtlijn. Naast de hallmarks volgt uit deze bijlage tevens de main benefit test. Dit is een additionele toets waaraan bepaalde constructies onderworpen dienen te worden alvorens deze als meldingsplichtig aangemerkt kunnen worden. De main benefit test heeft het karakter van een antisubstansiebepaling en is in vorige hoofdstukken reeds kort aangestipt. In dit hoofdstuk wordt deze toets nader onder de loep genomen en getoetst aan de criteria effectiviteit, efficiëntie, uitvoerbaarheid en rechtszekerheid. Getracht wordt om antwoord te geven op de vraag hoe de nationale, Europese en internationale antisubstansiebepalingen zich verhouden tot de main benefit test. De antisubstansiebepalingen die aan bod zullen komen zijn de antisubstansiebepaling uit ATAD1, het Nederlandse leerstuk van *fraus legis*, de PPT uit het OESO-MV en de antisubstansiebepaling uit de Moeder-dochterrichtlijn.

In deze scriptie zal niet in worden gegaan op de onderlinge verhoudingen tussen de bestaande antisubstansiebepalingen en of de gemaakte keuzes ten aanzien van de implementatie ervan al dan niet correct zijn. De main benefit test staat namelijk centraal. Artikel 7 van het Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (hierna: ‘**MLI**’) voorziet in het verplicht opnemen van een algemene misbruikbepaling.³⁹⁹ In het MLI zijn drie varianten ter bestrijding van oneigenlijk gebruik van een belastingverdrag opgenomen waaruit staten kunnen kiezen. Aangezien Nederland heeft gekozen voor de PPT, beperk ik mij tot deze variant.

Eerst zal de main benefit test behandeld worden alvorens deze in het kader van de bestaande antisubstansiebepalingen wordt geplaatst. Alvorens de main benefit test wordt geanalyseerd wordt de positie van de main benefit test ten opzichte van de andere antisubstansiebepalingen uiteengezet. Onderzocht wordt of het opportuun zou zijn geweest aansluiting te zoeken bij de andere antisubstansiebepalingen.

³⁹⁹ P. Kavelaars, ‘Antisubstansiebepalingen in het MLI’, *TFO* 2018/159.1.

5.2 Achtergrond

Op basis van Bijlage IV van de Bijstandsrichtlijn dient een aantal wezenskenmerken onderworpen te worden aan een additionele toets: de main benefit test. Deze toets heeft Nederland geïmplementeerd in de WIB.⁴⁰⁰ Indien constructies vallen onder categorie A, categorie B en/of onder een aantal situaties van categorie C⁴⁰¹ dienen deze additioneel getoetst te worden aan de main benefit test alvorens sprake kan zijn van een meldingsplichtige constructie.⁴⁰² Louter de toepassing van een van deze hallmarks, leidt derhalve niet tot een meldingsplicht.⁴⁰³ Aan de main benefit test is voldaan “*indien het belangrijkste voordeel dat of een van de belangrijkste voordelen die, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden, redelijkerwijs te verwachten valt van een constructie, het behalen van een belastingvoordeel is*”⁴⁰⁴. Gesteld wordt dat hieraan is voldaan indien een – deels – kunstmatige constructie – deels – gericht is op het behalen van een belastingvoordeel.⁴⁰⁵ Dit doet voorkomen als een ontgaansmotief, waarbij sprake is van een kunstmatig verkregen belastingvoordeel.⁴⁰⁶ Het gaat bij de main benefit test om de objectieve feiten en omstandigheden van het geval en derhalve niet om de subjectieve beoordelingen of intenties van de meldingsplichtige.⁴⁰⁷ De main benefit test kent hiermee alleen een objectieve toets en wijkt daarmee dus af van de diverse algemene antimisbruikbepalingen die ook een subjectieve toets kennen inzake het beogen belasting te ontgaan.

De reden voor het onderwerpen van bepaalde constructies aan de main benefit test is dat verscheidene EU-lidstaten politieke bezwaren hadden omtrent het aanmerken van deze constructies als potentieel agressief.⁴⁰⁸ Bij wijze van politiek compromis worden dergelijke

⁴⁰⁰ Te weten in art. 2d, lid 2, WIB.

⁴⁰¹ Te weten categorie C punt 1, onder b), 1), punt 1, onder c) en punt 1, onder d) zoals opgenomen in Bijlage IV, deel II, Bijstandsrichtlijn.

⁴⁰² Bijlage IV, deel I, Bijstandsrichtlijn.

⁴⁰³ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 3 Richtlijn 2011/16/EU, aant. 2.20.1.

⁴⁰⁴ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 5.

⁴⁰⁵ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 22-24.

⁴⁰⁶ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, ‘To disclose or not to disclose: that’s the question’, *WFR* 2019/176.

⁴⁰⁷ M. de Ruiter & J.A.R. van Eijdsen, ‘Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)’, *MBB* 2019/5-22.

⁴⁰⁸ Europese Commissie, notulen van de bijeenkomst van het Comité van Permanente Vertegenwoordigers van de Raad (COREPER) op 7 maart 2018, p. 2 alsmede J.L. van de Streek, ‘Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies’, *WFR* 2019/177.

constructies pas als potentieel agressief gekenmerkt indien aanvullend aan de main benefit test is voldaan.⁴⁰⁹ De main benefit test draagt bij aan het tijdig verkrijgen van informatie aangaande constructies die duiden op een potentieel risico op belastingontwijking en sluit hiermee aan bij de doelstelling van DAC6.⁴¹⁰ Deze toets kan ertoe leiden dat een grensoverschrijdende constructie aan één of meer wezenskenmerken voldoet, maar toch niet meldingsplichtig is, omdat het behalen van belastingvoordeel niet het belangrijkste voordeel is van de constructie. Een grensoverschrijdende constructie die aan ten minste één of meer hallmarks voldoet zal doorgaans niet relevant worden geacht voor de belastingautoriteiten als met die constructie geen belastingvoordeel wordt behaald. Om deze reden dienen bepaalde grensoverschrijdende constructies pas te worden gemeld ingeval eveneens aan de main benefit test is voldaan.⁴¹¹

Het doel van de main benefit test is het compenseren van het ruime toepassingsbereik van bepaalde hallmarks, opdat voorkomen wordt dat EU-lidstaten overladen worden met meldingen die wellicht overbodig zijn. Wanneer dit criterium niet zou worden toegepast, kunnen de belastingautoriteiten de stroom van meldingen en relevante informatie mogelijk niet verwerken.⁴¹² Daarnaast is met de invoering van de main benefit test beoogd om tot een redelijke uitleg van DAC6 te komen.⁴¹³ Dit betekent dat meldingen van constructies die onder de main benefit test vallen achterwege kunnen blijven, indien de verkrijging van een kunstmatig gecreëerd belastingvoordeel niet de belangrijkste reden of één der belangrijkste redenen is wat betreft het opzetten van een constructie.⁴¹⁴

⁴⁰⁹ J.L. van de Streek, 'Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies', *WFR* 2019/177.

⁴¹⁰ *Kamerstukken II* 2019/20, 35 244, nr. 6, p. 32.

⁴¹¹ E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1 alsmede *Kamerstukken II* 2019/20, 35 244, nr. 6, p. 27.

⁴¹² J.L. van de Streek, 'Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies', *WFR* 2019/177.

⁴¹³ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 22.

⁴¹⁴ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 22 alsmede J.L. van de Streek, 'Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies', *WFR* 2019/177.

De EC heeft de EU-lidstaten reeds aanbevolen over agressieve fiscale planning⁴¹⁵ teneinde op het gebied van de directe belastingen in hun wetgeving een gemeenschappelijke algemene antimisbruikbepaling op te nemen. De EC stelde dan ook voor dat EU-lidstaten zich tot deze aanbeveling wendden voor de invulling van de main benefit test ten aanzien van het belastingvoordeel-begrip.⁴¹⁶

5.3 Positie van de main benefit test ten opzichte van andere antimisbruikregelingen

In deze paragraaf wordt uiteengezet hoe de main benefit test zich verhoudt tot de bestaande antimisbruikbepalingen. De positie van de main benefit test ten opzichte van andere antimisbruikbepalingen wordt onderzocht op grond van de geformuleerde wettekst en onderhavige criteria.

5.3.1 De main benefit test en de GAAR

De *General Anti Abuse Rule* (hierna: ‘GAAR’) is een generieke antimisbruikbepaling en richt zich op structuren die meer algemeen worden benut om belasting te ontwijken.⁴¹⁷ De GAAR is vervat in artikel 6 van ATAD1. Uit dit artikel volgt dat middels toepassing van de GAAR lidstaten een constructie of een reeks van constructies negeren voor de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting indien deze “(...) *is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is.*”⁴¹⁸ Hieruit volgen drie cumulatieve vereisten, te weten het motiefvereiste, het normvereiste en het kunstmatigheidsvereiste.

⁴¹⁵ Aanbeveling van de Europese Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning (2012/722/EU) (PbEU 2012, L 338).

⁴¹⁶ Rapport van de bijeenkomst van Commissiewerkgroep IV (directe belastingen) van 24 september 2018 alsmede J.L. van de Streek, ‘Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies, *WFR* 2019/177.

⁴¹⁷ P. Kavelaars, ‘Exitheffingen en antimisbruikbepaling onder ATAD1’, *TFO* 2019/161.3.

⁴¹⁸ Art. 6, ATAD1.

Het motiefvereiste vereist dat een (reeks van) constructie(s) is opgezet met als hoofddoel of een der hoofddoelen het verkrijgen van een belastingvoordeel.⁴¹⁹ Het normvereiste vereist dat met een (reeks van) constructie(s) het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht wordt ondermijnd.⁴²⁰ Het kunstmatige karakter van een constructie is neergelegd in het tweede lid van artikel zes van ATAD1, waaruit het volgende blijkt: “(...)een constructie of een reeks van constructies wordt als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.”⁴²¹

Ondanks het feit dat de GAAR uit ATAD1 beperkt is tot de vennootschapsbelasting en de vereisten verschillen, is evenwel sprake van een verband tussen de main benefit test en de GAAR. Zo volgt uit de considerans van DAC6 namelijk dat alle gevallen die DAC6 beslaat onder de reikwijdte van de GAAR vallen.⁴²²

Op basis van de wettekst zijn zowel overeenkomsten als verschillen tussen de GAAR en de main benefit test te onderkennen. De GAAR vereist namelijk dat het hoofddoel of één van de hoofddoelen ziet op de verkrijging van een belastingvoordeel, wat in principe de omschrijving van de main benefit test is.⁴²³ Daarnaast is sprake van een vergelijkbare bewoording wat betreft deze twee bepalingen.⁴²⁴ Voor de toepassing van de GAAR geldt eveneens het subjectieve vereiste. De main benefit test stelt dit vereiste echter niet. Aangezien dit aanvullende vereiste niet geldt bij toepassing van de main benefit test, lijkt deze een ruimer toepassingsbereik dan de GAAR te hebben.⁴²⁵

⁴¹⁹ A. Baas, Lexplicatie Richtlijn (EU) 2016/1164 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt, art. 6.

⁴²⁰ P. Kavelaars, ‘Exitheffingen en antimisbruikbepaling onder ATAD1’, *TFO* 2019/161.3 alsmede A. Baas, Lexplicatie Richtlijn (EU) 2016/1164 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt, art. 6.

⁴²¹ A. Baas, Lexplicatie Richtlijn (EU) 2016/1164 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt, art. 6.

⁴²² P. Kavelaars, ‘Exitheffingen en antimisbruikbepaling onder ATAD1’, *TFO* 2019/161.3 en Considerans, Richtlijn 2018/822/EU, punt 14.

⁴²³ P. Kavelaars, ‘Exitheffingen en antimisbruikbepaling onder ATAD1’, *TFO* 2019/161.3.

⁴²⁴ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, ‘To disclose or not to disclose: that’s the question’, *WFR* 2019/176.

⁴²⁵ Richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (mandatory disclosure), *V-N* 2018/47.2.

De GAAR kent tevens het kunstmatigheidsvereiste. De eis dat een constructie kunstmatig dient te zijn – hetgeen het geval is voor zover een constructie niet naar geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen is opgezet ⁴²⁶ – ontbreekt als zodanig vereiste bij de main benefit test. In de memorie van toelichting is het kunstmatige karakter omtrent de main benefit test wel aan de orde geweest. Gesteld wordt namelijk “(...) *dat aan de main benefit test is voldaan als sprake is van een constructie of reeks van constructies met een – in elk geval deels – kunstmatig karakter die – in elk geval deels – is gericht op het verkrijgen van een belastingvoordeel.*”⁴²⁷ Ingeval op basis van objectieve feiten en omstandigheden sprake is van geldige zakelijke redenen kan worden gesteld dat een constructie niet is opgezet teneinde een belastingvoordeel in het kader van de main benefit test te verkrijgen.⁴²⁸ De verwijzing van de staatssecretaris naar het kunstmatige karakter⁴²⁹ lijkt te impliceren dat de main benefit test op dient te worden gevat als een algemene antimisbruikbepaling, zoals de GAAR.⁴³⁰ Middels het door de Tweede Kamer aangenomen amendement over de toepassing van de main benefit test is echter opgehelderd dat de kunstmatigheid van een constructie niet als aanvullend vereiste bij de main benefit test kan worden verondersteld.⁴³¹ Hiermee staat buiten kijf dat – gehele of gedeeltelijke – kunstmatigheid van een constructie, in tegenstelling tot de GAAR, niet als eis bij de main benefit test kan worden aangemerkt. De main benefit test kent derhalve enkel een objectieve toets, waardoor deze toets een ruimere reikwijdte heeft.⁴³²

5.3.2 De main benefit test en fraus legis

In de Nederlandse rechtspraak is het leerstuk van fraus legis tot stand gekomen. De basis van fraus legis is gelegd in het door de HR gewezen Driedagenarrest⁴³³.⁴³⁴ Fraus legis is aan de orde

⁴²⁶ Art. 6, lid 2, ATAD1.

⁴²⁷ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 23.

⁴²⁸ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 23.

⁴²⁹ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 23.

⁴³⁰ J.L. van de Streek, ‘Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies, *WFR* 2019/177.

⁴³¹ *Kamerstukken II* 2019/20, 35 255, nr. 7 en 9.

⁴³² M. de Ruiter & J.A.R. van Eijdsen, ‘Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)’, *MBB* 2019/5-22.

⁴³³ *HR* 26 mei 1926, *ECLI:NL:HR:1926:78*, *NJ* 1926/723 (*m. nt. P. Scholten*).

⁴³⁴ M.M. de Werd, *Cursus Belastingrecht: Fiscaal Bestuursrecht*, Kluwer, Deventer: 2020, 7.4.2.

ingeval sprake is van oneigenlijk gebruik.⁴³⁵ Dit leerstuk is ontwikkeld ten aanzien van situaties die belastingontwijking ten doel hebben.⁴³⁶ Het kabinet is van mening dat met het in de jurisprudentie ontwikkelde leerstuk van *fraus legis* het beoogde doel van de GAAR in principe wordt verwezenlijkt⁴³⁷, en stelt dat de GAAR middels het leerstuk van *fraus legis* in de Nederlandse wetgeving is doorgevoerd. Net als de GAAR kent *fraus legis* dan ook het motief- en het normvereiste.⁴³⁸

Zoals zojuist besproken kent de *main benefit test* enkel een objectief vereiste, namelijk dat het belastingvoordeel op basis van de feiten en omstandigheden redelijkerwijs te verwachten is. Het in strijd zijn met doel en strekking van een bepaling wordt bij de *main benefit test* beoordeeld door de belastingautoriteiten van een lidstaat. Alleen het feit dat een constructie gemeld dient te worden, houdt niet in dat deze constructie daadwerkelijk niet in overeenstemming met doel en strekking van een bepaling is. Dat een constructie is gemeld, houdt in dat deze wordt voorgelegd ter beoordeling bij de betrokken lidstaten.⁴³⁹ Hiermee lijkt de *main benefit test* dan ook ruimer te zijn dan het Nederlandse leerstuk van *fraus legis*.⁴⁴⁰

5.3.3 De *main benefit test* en de PPT

Hoewel het voorstel voor de PPT in belastingverdragen werd geïntroduceerd in actiepunt 6 van het BEPS-project⁴⁴¹, is pas met de invoering van het MLI in het OESO-MV een antimisbruikbepaling opgenomen.⁴⁴² Onder toepassing van de PPT worden verdragsvoordelen geweigerd ingeval de verkrijging hiervan één van de hoofddoelen van een constructie dan wel een transactie is. Aanvullend geldt dat het verkrijgen van het verdragsvoordeel daartoe wel in

⁴³⁵ A. Baas, Lexplicatie Richtlijn (EU) 2016/1164 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt, art. 6.

⁴³⁶ M.M. de Werd, *Cursus Belastingrecht: Fiscaal Bestuursrecht*, Kluwer, Deventer: 2020, 7.5.

⁴³⁷ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 14, 15 en 27.

⁴³⁸ A. Baas, Lexplicatie Richtlijn (EU) 2016/1164 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt, art. 6.

⁴³⁹ F.R. Herreveld & H.T.P.M. van den Hurk, 'Mandatory Disclosure. Disbalans verwordt tot rechtsvorm, welkom in de nieuwe tijd', *WFR* 2019/111.

⁴⁴⁰ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'Mandatory Disclosure: naar de tijdgeest, maar met (fantoom-)pijn?', *WFR* 2018/173.

⁴⁴¹ Q.W.J.C.H. Kok, 'Enkele aspecten van de 'principal purpose test'', *WFR* 2015/184.

⁴⁴² P. Kavelaars, 'Antimisbruikbepalingen in het MLI', *TFO* 2018/159.1.

strijd met doel en strekking van de relevante bepalingen uit het belastingverdrag dient te zijn.⁴⁴³ Voor de toepassing van de PPT dient derhalve wederom aan twee voorwaarden te zijn voldaan, te weten het motiefvereiste en het normvereiste.⁴⁴⁴ Het motiefvereiste ziet op de beweegredenen van een belastingplichtige omtrent het opzetten van een bepaalde constructie of transactie. Volgens het normvereiste wordt een verdragsvoordeel niet geweigerd indien de toekenning daarvan overeenstemt met doel en de strekking van de relevante verdragsbepalingen.⁴⁴⁵

Het vereiste van de main benefit test is – wat de formulering betreft – sterk vergelijkbaar met het motiefvereiste uit de PPT. Bij de PPT wordt alleen gesproken van een verdragsvoordeel en bij de main benefit test van een belastingvoordeel. Aangezien voor de toepassing van de PPT aanvullende vereisten gelden ten opzichte van de main benefit test, lijkt het toepassingsbereik van de main benefit test ruimer dan van de PPT.⁴⁴⁶

5.3.4 De main benefit test en de antimisbruikbepaling uit de Moeder-dochterrichtlijn

Sedert 2015 correspondeert de wettekst van het tweede en derde lid van artikel 1 van de Moeder-dochterrichtlijn inhoudelijk met de GAAR uit ATAD1.⁴⁴⁷ Deze antimisbruikbepaling is door middel van de wijzigingsrichtlijn betreffende de Moeder-dochterrichtlijn geïntroduceerd.⁴⁴⁸ De reikwijdte van de GAAR en de antimisbruikbepaling uit de Moeder-dochterrichtlijn wijken echter van elkaar af. Waar de GAAR van toepassing is op de vennootschapsbelasting⁴⁴⁹, richt de antimisbruikbepaling uit de Moeder-dochterrichtlijn zich enkel op de bestrijding van misbruik van de Moeder-dochterrichtlijn en beperkt zich tot de voordelen die uit kracht van de Moeder-dochterrichtlijn worden verleend.⁴⁵⁰

⁴⁴³ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 29 OESO-modelverdrag 1992, aant. 1.4.3.

⁴⁴⁴ Q.W.J.C.H. Kok, 'Enkele aspecten van de 'principal purpose test'', *WFR* 2015/184.

⁴⁴⁵ F.P.G. Pötgens, *Cursus Belastingrecht: Internationaal Belastingrecht*, Kluwer, Deventer: 2019, 3.5.6.B.c.

⁴⁴⁶ F.R. Herreveld & H.T.P.M. van den Hurk, 'Mandatory Disclosure. Disbalans verwordt tot rechtsvorm, welkom in de nieuwe tijd', *WFR* 2019/111.

⁴⁴⁷ P. Kavelaars, 'Exitheffingen en antimisbruikbepaling onder ATAD1', *TFO* 2019/161.3.

⁴⁴⁸ Richtlijn 2015/121/EU van de Raad van 27 januari 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2015, L 21/1).

⁴⁴⁹ Considerans, ATAD1, punt 11.

⁴⁵⁰ Considerans, wijzigingsrichtlijn Moeder-dochterrichtlijn, punt 6.

Onderhavige antimisbruikbepaling ziet erop dat de voordelen van de Moeder-dochterrichtlijn niet worden toegekend indien “(...) *een constructie of een reeks van constructies (...) is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van deze richtlijn ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is.*”⁴⁵¹ Net als bij de GAAR is sprake van drie cumulatieve voorwaarden, namelijk het motiefvereiste, het normvereiste en het kunstmatigheidsvereiste.

De antimisbruikbepaling uit de Moeder-dochterrichtlijn sluit wederom qua bewoording nauw aan bij de main benefit test uit DAC6. Beide toetsen zien dan ook op het verkrijgen van een belastingvoordeel. Een minder relevante, doch opmerkelijke overeenkomst is ook dat in zowel DAC6 als in de Moeder-dochterrichtlijn wordt gesproken van constructies, maar deze term in beide richtlijnen niet nader is gedefinieerd.⁴⁵² Wederom volgt dat de main benefit test de aanvullende vereisten – zoals neergelegd in artikel 1, tweede en derde lid van de Moeder-dochterrichtlijn – niet kent, waardoor de reikwijdte van de main benefit test ruimer lijkt dan de reikwijdte van de antimisbruikbepaling uit de Moeder-dochterrichtlijn.

5.4 Effectiviteit

De main benefit test wordt als effectief beschouwd indien de beoogde doelstellingen worden bereikt. Het eerste doel van de main benefit test ziet op het compenseren van het ruime toepassingsbereik van bepaalde hallmarks opdat voorkomen wordt dat EU-lidstaten overladen worden met meldingen die wellicht overbodig zijn. De wezenskenmerken zijn ruim en algemeen geformuleerd, waardoor deze een breed toepassingsbereik hebben. Middels de main benefit test is getracht hier tegenwicht aan te bieden, zodat wordt voorkomen dat belastingautoriteiten van de lidstaten worden overspoeld met informatie.⁴⁵³ De reikwijdte van de wezenskenmerken onder categorie A en B wordt – naar mijn mening terecht – ingeperkt middels de main benefit test. Het is namelijk niet zinvol om informatie te verzamelen over alle constructies waarbij een belastingplichtige zich bijvoorbeeld tot geheimhouding heeft

⁴⁵¹ Art. 1, tweede en derde lid, Moeder-dochterrichtlijn.

⁴⁵² O.C.R. Marres & I.M. de Groot, ‘De algemene antimisbruikbepaling in de Moeder-dochterrichtlijn (deel 1)’, *WFR* 2015/886.

⁴⁵³ J.L. van de Streek, ‘Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies’, *WFR* 2019/177.

verbonden, zoals bepaald in de hallmark bij categorie A, punt 1. Daarnaast is met de invoering van de main benefit test beoogd om tot een redelijke uitleg van DAC6 te komen.⁴⁵⁴ Dit betekent dat meldingen van constructies die onder de main benefit test vallen achterwege kunnen blijven, indien de verkrijging van een kunstmatig gecreëerd belastingvoordeel niet de belangrijkste reden of één der belangrijkste redenen is ten aanzien van de opgezette constructie.⁴⁵⁵ De toepassing van de main benefit test duidt dan op het antimisbruikarakter van een constructie. Zonder toepassing van de main benefit test kwalificeert het gebruik van de constructies die onder deze categorieën vallen namelijk niet per definitie als belastingmisbruik.⁴⁵⁶ Naar mijn mening is de main benefit test effectief, aangezien het ruime toepassingsbereik van DAC6 wordt ingeperkt en voorkomen wordt dat constructies worden gemeld die niet per definitie (potentieel) agressief zijn.⁴⁵⁷

De main benefit test wordt tevens als effectief beschouwd ingeval niet onnodig constructies worden getroffen die niet zijn beoogd. Het behalen van een belastingvoordeel ziet op zowel de Nederlandse belastingen als de belastingen van andere EU-lidstaten en derde landen⁴⁵⁸ en kan zowel binnen als buiten de EU opkomen.⁴⁵⁹ DAC6 amendeert de Bijstandsrichtlijn, welke beperkt is tot intra-EU-verhoudingen.⁴⁶⁰ De belastingvoordelen ten aanzien van de main benefit test zouden zich derhalve binnen de EU moeten voordoen.⁴⁶¹ Indien enkel belastingvoordelen in EU situaties onder de main benefit test vallen, zullen echter minder constructies als meldingsplichtig kwalificeren. Doordat het belastingvoordeel zich tevens strekt tot situaties buiten de EU worden meer gevallen getroffen door de main benefit test en daarmee door DAC6 dan in principe beoogd. Hiermee voldoet de main benefit test niet aan het effectiviteitscriterium. Aangezien de main benefit test een algemene antimisbruikbepaling is, is de vormgeving ervan

⁴⁵⁴ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 22.

⁴⁵⁵ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 22 alsmede J.L. van de Streek, 'Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies', *WFR* 2019/177.

⁴⁵⁶ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176.

⁴⁵⁷ J.L. van de Streek, 'Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies', *WFR* 2019/177.

⁴⁵⁸ E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1.

⁴⁵⁹ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 23.

⁴⁶⁰ Art. 2, lid 1, Bijstandsrichtlijn.

⁴⁶¹ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176.

effectief gezien vanuit de belastingautoriteiten.⁴⁶² Daarentegen kunnen door het algemene karakter ook gevallen worden geraakt waarop de main benefit test in principe niet van toepassing behoort te zijn.

5.5 Efficiëntie

De main benefit test wordt als efficiënt beschouwd indien de kosten die worden gemaakt teneinde de doelstellingen te bereiken zo laag mogelijk zijn tegenover zo hoog mogelijke opbrengsten. De uitvoeringskosten voor de belastingautoriteiten en administratieve lasten voor meldingsplichtigen ten aanzien van meldingsplichtige constructies worden enerzijds ingeperkt middels de main benefit test, aangezien onder toepassing van de main benefit test enkel constructies worden geraakt die daadwerkelijk potentieel agressief zijn. Dit zal leiden tot een reductie ten aanzien van de te melden constructies en de administratieve lasten die daaraan verbonden zijn. Dit is tevens beoogd met de introductie van de main benefit test. Wegens het algemene karakter van de main benefit test worden anderzijds gevallen geraakt waarop de main benefit test in principe niet van toepassing is. Dit kan leiden tot een nodeloze meldingsplicht bij intermediairs, waardoor deze een administratieve lastenverzwaring ondervinden. Voor de belastingautoriteiten leidt dit ook tot extra uitvoeringskosten teneinde de meldingen in behandeling te nemen. Bovenstaande in ogenschouw genomen, is de main benefit test op dit punt naar mijn mening niet efficiënt.

In de memorie van toelichting stelt de staatssecretaris: *“Aan de main benefit test is niet automatisch voldaan door het enkele feit dat dubbele belastingheffing wordt voorkomen.”*⁴⁶³. In het kader van efficiëntie lijkt het mij vanzelfsprekend dat niet iedere voorkoming van dubbele belasting tot een melding zou moeten leiden. Dit geldt naar mijn mening ook voor het voorkomen van een fiscaal nadeel, waarvan de staatssecretaris aanvankelijk stelde dat wat dit betreft niet aan de main benefit test is voldaan.⁴⁶⁴ Echter, in de memorie van toelichting is dit niet als zodanig genoemd. De efficiëntie in ogenschouw genomen, lijkt het mij evident dat eveneens niet voor het enkele feit dat een belastingnadeel wordt voorkomen, sprake dient te zijn van een meldingsplicht.

⁴⁶² P. Kavelaars, ‘Antimisbruikbepalingen in het MLI’, *TFO* 2018/159.1.

⁴⁶³ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 23.

⁴⁶⁴ Concept toelichting implementatie Richtlijn 2018/822/EU t.b.v. internetconsultatie, p. 14.

5.6 Uitvoerbaarheid

Wat de uitvoerbaarheid van de main benefit test betreft, is het van belang dat deze naar behoren functioneert en niet tot onduidelijkheden leidt. Indien zich onduidelijkheden voordoen omtrent de main benefit test doet dit afbreuk aan de uitvoerbaarheid voor zowel de belastingautoriteiten als de meldingsplichtigen.

5.6.1 Belastingvoordeel

Van belang bij de main benefit test is de vraag hoe bepaald dient te worden wat het belastingvoordeel is. Deze term wordt namelijk in zowel DAC6 als de Nederlandse Implementatiewet niet nader gedefinieerd. In de aanbeveling van de EC van 6 december 2012 is wat de interpretatie van het begrip belastingvoordeel betreft een invulling aan deze term gegeven. Om te beoordelen of sprake is van een belastingvoordeel wordt aanbevolen gebruik te maken van een vergelijking.⁴⁶⁵ Deze vergelijking ziet op de situatie waarbij wel gebruik wordt gemaakt van een kunstmatige constructie en waarbij geen gebruik wordt gemaakt van een kunstmatige constructie.⁴⁶⁶ Hierdoor lijkt de term belastingvoordeel te impliceren dat sprake van een positief verschil dient te zijn tussen het belastingbedrag dat opkomt in de situatie zonder meldingsplichtige constructie en in de situatie waarbij wel gebruik wordt gemaakt van een meldingsplichtige constructie. Teneinde te beoordelen wat de situatie zonder meldingsplichtige constructie is, moet worden gekeken naar de constructie die de belastingplichtige gekozen zou hebben indien het belastingvoordeel van de gekozen constructie niet aanwezig zou zijn.⁴⁶⁷ De staatssecretaris baseert de interpretatie van de main benefit test op de aanbeveling van de EC.⁴⁶⁸ Het is naar mijn mening een geschikte en verhelderende toevoeging van de staatssecretaris dat ten aanzien van de Nederlandse implementatie bij de aanbeveling van de EC wordt aangesloten. De situatie zonder meldingsplichtige constructie ziet dan op de situatie waarbij geen gebruik wordt gemaakt van een constructie met een kunstmatig

⁴⁶⁵ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 22 alsmede Onderdeel 4.7 van Aanbeveling van de Europese Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning (2012/772/EU) (PbEU 2012, L 338) en *Kamerstukken II* 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 28.

⁴⁶⁶ J.L. van de Streek, 'Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies, *WFR* 2019/177.

⁴⁶⁷ Working Party on Trade Questions, Room Document van 27 september 2017, p. 3.

⁴⁶⁸ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 5 en 22.

karakter en dient te worden vergeleken met de situatie waarbij hiervan wel gebruik wordt gemaakt.⁴⁶⁹

Er is sprake van onduidelijkheid omtrent welke voordelen onder het begrip belastingvoordeel vallen. Zo heeft de NOB verscheidene vragen gesteld hieromtrent, onder meer of tijdelijke voordelen tevens als belastingvoordelen kunnen worden aangemerkt, of het een bruto of netto voordeel dient te betreffen en welke belastingjurisdictie het belastingvoordeel dient te bepalen.⁴⁷⁰ Het zou naar mijn mening wenselijk zijn dat de staatssecretaris meer duidelijkheid verschaft betreffende deze vragen van de NOB. Tevens stelt de NOB de vraag of het voordeel in geld uit te drukken dient te zijn. Het antwoord hierop is mijns inziens ontkennend. In de memorie van toelichting is aangeduid dat onder belastingvoordeel ook belastinguitstel dient te worden verstaan. Dit impliceert naar mijn mening dat niet gemakkelijk waardeerbare factoren, zoals dus het uitstellen van belasting, ook relevant zijn en niet enkel het monetaire voordeel.

Het gaat er bij de main benefit test daarnaast om dat wordt vastgesteld of het belastingvoordeel het belangrijkste voordeel vormt.⁴⁷¹ DAC6 schrijft echter niet voor hoe de vaststelling dat het belangrijkste voordeel van een constructie ziet op de verkrijging van een belastingvoordeel, dient te geschieden. De EC geeft aan dat het een constructie dient te betreffen die waarschijnlijk niet geïmplementeerd zou zijn indien hiermee niet het beoogde belastingvoordeel zou worden behaald.⁴⁷² Het gaat er om dat bij de beoordeling van de objectieve feiten en omstandigheden louter geconcludeerd kan worden dat het belastingvoordeel de belangrijkste reden voor de structuur is.⁴⁷³ Dit belastingvoordeel moet dus primair aan de orde zijn.⁴⁷⁴ Ondanks dat DAC6 niet toelicht hoe de term het belangrijkste voordeel dient te worden geïnterpreteerd, lijkt het –

⁴⁶⁹ Zie o.a. J.L. van de Streek, 'Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies', *WFR* 2019/177.

⁴⁷⁰ NOB, Reactie op internetconsultatie Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, 31 januari 2019, p. 4.

⁴⁷¹ F.R. Herreveld & H.T.P.M. van den Hurk, 'Mandatory Disclosure. Disbalans verwordt tot rechtsvorm, welkom in de nieuwe tijd', *WFR* 2019/111.

⁴⁷² Niet-officieel gepubliceerd Commissiedocument van 21 september 2017, nr. WK 9981/2017 INIT, *V-N* 2018/47.3 alsmede Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 3 Richtlijn 2011/16/EU, aant. 2.20.2.

⁴⁷³ F.R. Herreveld & H.T.P.M. van den Hurk, 'Mandatory Disclosure. Disbalans verwordt tot rechtsvorm, welkom in de nieuwe tijd', *WFR* 2019/111.

⁴⁷⁴ E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1.

blijkens het finale rapport inzake BEPS actiepunt 12 en het document van de EC van 21 september 2017 – dat niet wordt voldaan aan het belangrijkste voordeel indien tevens andere belangrijke motieven aanwezig zijn.⁴⁷⁵ Wat betreft de inkleuring van de main benefit test legt actiepunt 12 van het BEPS-rapport⁴⁷⁶ deze toets zo uit dat de waarde van het verwachte belastingvoordeel moet worden afgezet tegen andere voordelen die met de betreffende transactie vermoedelijk te behalen zijn.⁴⁷⁷ Ik meen dat de vaststelling ten aanzien van het belangrijkste voordeel per geval zal moeten worden beoordeeld aan de hand van de omstandigheden alsmede de positie van het belastingvoordeel ten opzichte van de andere voordelen die worden behaald met een constructie.

Een constructie is niet gericht op het behalen van een belastingvoordeel, wanneer op objectieve basis geldige zakelijke redenen aanwezig zijn voor deze constructie en toegevoegde kunstmatige elementen ontbreken.⁴⁷⁸ De staatssecretaris stelt in dit kader: *“Van belang is dus of het belastingvoordeel door toevoeging van kunstmatige elementen is gecreëerd of dat het ‘hoort’ bij de enkel vanuit zakelijke overwegingen ingegeven constructie. In dat laatste geval zal aan de main benefit test niet zijn voldaan, omdat het belastingvoordeel dan niet het belangrijkste voordeel is dat van de constructie te verwachten valt, noch een van de belangrijkste voordelen is.”*⁴⁷⁹ Het feit dat sprake moet zijn van oneigenlijk gebruik of het kunstmatig creëren van een belastingvoordeel is betrekkelijk evident. In de preambule van DAC6 wordt namelijk ook meermaals aansluiting gezocht bij situaties van belastingontwijking of -misbruik.⁴⁸⁰ De vraag rijst of de verwijzing naar een kunstmatige constructie effectueert dat de main benefit test enkel op kunstmatige constructies ziet. Volgens Van de Streek is het antwoord hierop ontkennend. Hij stelt namelijk dat een vergelijking tussen een situatie met een kunstmatige constructie en zonder een dergelijke constructie onder omstandigheden zinvol kan zijn teneinde te beoordelen of sprake is van een belastingvoordeel, maar daarbij irrelevant is of

⁴⁷⁵ Richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (mandatory disclosure), *V-N* 2018/47.2 alsmede OESO (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris 2015, p. 37 en Niet-officieel gepubliceerd Commissiedocument van 21 september 2017, nr. WK 9981/2017 INIT, *V-N* 2018/47.3.

⁴⁷⁶ OESO (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris 2015.

⁴⁷⁷ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 3 Richtlijn 2011/16/EU, aant. 2.20.2.

⁴⁷⁸ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 23.

⁴⁷⁹ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 23.

⁴⁸⁰ Preambule bij Richtlijn 2018/822/EU van 25 mei 2018 (PbEU 2018, L 139/1), punt 9.

die constructie kunstmatig is.⁴⁸¹ Ik volg deze mening, aangezien uit de letterlijke richtlijntekst ook volstrekt niet volgt dat het kunstmatig creëren van een belastingvoordeel van belang is voor de toepassing van de main benefit test.⁴⁸² Blijkens de memorie van toelichting volgt dat ingeval sprake is van geldige zakelijke redenen voor een constructie waarop de main benefit test van toepassing is zonder dat kunstmatige elementen zijn toegevoegd, aangenomen wordt dat met een dergelijke constructie niet wordt gepoogd een belastingvoordeel te verkrijgen. Deze constructie valt dan ook niet onder de meldingsplichtige constructies.⁴⁸³ Aangezien in de tekst van DAC6 het kunstmatige karakter niet naar voren komt, acht ik het feit dat de staatssecretaris dit expliciet noemt dan ook een welkome en passende beperking van de main benefit test⁴⁸⁴ in het kader van uitvoerbaarheid, aangezien hiermee onduidelijkheden worden weggenomen.

5.6.2 Bewijslast

De bewijslast dat de main benefit test niet wordt vervuld, ligt bij de meldingsplichtige.⁴⁸⁵ De meldingsplichtige moet dan aannemelijk maken dat het belastingvoordeel niet het belangrijkste of één van de belangrijkste voordelen is van de constructie.⁴⁸⁶ Voorts is in de vakliteratuur⁴⁸⁷ de vraag gesteld op wie de bewijslast rust of aan de main benefit test is voldaan bij een geschil met de belastingadministratie over het al dan niet bestaan van een meldingsplicht. Volgens Redactie Vakstudie Nieuws ligt de bewijslast op de meldingsplichtige om aan te tonen dat niet aan de main benefit test is voldaan. Zij meent echter dat, gelet op de formulering “*indien kan worden aangetoond*”, de bewijslast op de belastingautoriteiten kan rusten in plaats van bij de betrokken meldingsplichtige.⁴⁸⁸ Naar mijn mening zou de bewijslast moeten rusten op de

⁴⁸¹ J.L. van de Streek, ‘Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies, *WFR* 2019/177.

⁴⁸² M. de Ruiter & J.A.R. van Eijdsen, ‘Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)’, *MBB* 2019/5-22 alsmede J.L. van de Streek, ‘Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies, *WFR* 2019/177.

⁴⁸³ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 23 alsmede J.L. van de Streek, ‘Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies, *WFR* 2019/177.

⁴⁸⁴ J.J.A.M. Korving & J.W.M. Verbaarschot, ‘To disclose or not to disclose, that’s the question’, *WFR* 2019/176.

⁴⁸⁵ Memorie van toelichting, *V-N* 2019/41.3 alsmede M. de Ruiter & J.A.R. van Eijdsen, ‘Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)’, *MBB* 2019/5-22.

⁴⁸⁶ J.A. Booi, ‘Mandatory Disclosure – Reacties op het conceptwetsvoorstel’, *FED* 2019/64.

⁴⁸⁷ Richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (mandatory disclosure), *V-N* 2018/47.2.

⁴⁸⁸ Richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (mandatory disclosure), *V-N* 2018/47.2.

belastingautoriteiten teneinde te bewijzen dat de meldingsplichtige te kort is geschoten in zijn meldingsplicht. Indien de bewijslast namelijk op de meldingsplichtige rust zou dit de belastingautoriteiten veelal ongerichte informatie opleveren.⁴⁸⁹

Naast de vraag bij wie de bewijslast dat aan de main benefit test is voldaan rust, rijst tevens de vraag hoe aannemelijk gemaakt dient te worden dat het belangrijkste voordeel, dan wel één van de belangrijkste voordelen ontbreekt. Het aannemelijk maken dat iets niet aanwezig is, leidt tot een moeilijke bewijspositie.⁴⁹⁰ Volgens De Ruijter en Van Eijdsen dient teneinde dit bewijs te leveren het belastingvoordeel hiertoe te worden afgezet tegen de andere voordelen die de constructie met zich brengt.⁴⁹¹ Wat betreft het leveren van tegenbewijs door de meldingsplichtige zal volgens Huiskers-Stoop, Nieuweboer en Breuer 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.⁴⁹² Gelet op de aanbeveling van de EC⁴⁹³ ligt het naar mijn mening in de rede dat het belastingvoordeel vergeleken dient te worden met de andere voordelen die aan het opzetten en implementeren van een constructie ten grondslag lagen teneinde aannemelijk te maken dat het belastingvoordeel niet het belangrijkste voordeel was. Het feit dat dit niet nader is gespecificeerd en dus tot onduidelijkheden leidt, doet naar mijn mening afbreuk aan de uitvoerbaarheid.

5.7 Rechtszekerheid

⁴⁸⁹ *Kamerstukken II* 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 11.

⁴⁹⁰ J.A. Booij, 'Mandatory Disclosure – Reacties op het conceptwetsvoorstel', *FED* 2019/64 alsmede Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 3 Richtlijn 2011/16/EU, aant. 2.20.3 alsmede NOB, Reactie op internetconsultatie Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, 31 januari 2019, p. 4 en Register Belastingadviseurs, Reactie op internetconsultatie Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, 31 januari 2019, p. 9.

⁴⁹¹ M. de Ruiter & J.A.R. van Eijdsen, 'Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)', *MBB* 2019/5-22.

⁴⁹² E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1.

⁴⁹³ Aanbeveling van de Europese Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning (2012/722/EU) (PbEU 2012, L 338).

Bij het rechtszekerheidsbeginsel staat het geheel van rechtsregels en normen, zoals uit wetgeving en rechtspraak voortvloeit, centraal.⁴⁹⁴ Dit objectieve recht dient kenbaar en duidelijk te zijn en als zodanig gevolgd te worden.⁴⁹⁵

Zojuist is aan bod gekomen dat het behalen van een belastingvoordeel ziet op zowel de Nederlandse belastingen als de belastingen van andere EU-lidstaten en derde landen en zowel binnen als buiten de EU kan opkomen.⁴⁹⁶ DAC6 amendeert de Bijstandsrichtlijn, welke beperkt is tot intra-EU-verhoudingen.⁴⁹⁷ De belastingvoordelen ten aanzien van de main benefit test zouden zich derhalve binnen de EU moeten voordoen.⁴⁹⁸ Indien enkel belastingvoordelen in EU situaties onder de main benefit test vallen, zullen echter minder constructies als meldingsplichtig kwalificeren. Hoewel dit voor de belastingautoriteiten wellicht onwenselijk is, is dit wel de juiste juridische toepassing van de Bijstandsrichtlijn.⁴⁹⁹ Deze Nederlandse interpretatie doet naar mijn mening afbreuk aan de rechtszekerheid, aangezien de interpretatie niet in lijn is met de Bijstandsrichtlijn en strijdig is met DAC6.⁵⁰⁰

In de aanbeveling van de EC worden vijf situaties uiteengezet waarin sprake kan zijn van het behalen van een belastingvoordeel. Deze situaties zien op het niet opnemen van een bedrag in de belastinggrondslag en situaties waarin een aftrek wordt genoten, een fiscaal verlies wordt geleden, geen bronbelasting verschuldigd is, dan wel dat de buitenlandse belasting wordt gecompenseerd.⁵⁰¹ Het voorkomen van dubbele belasting, dan wel het voorkomen van een

⁴⁹⁴ M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving gewikt en gewogen* (diss. Tilburg), Sdu Amersfoort, 2009.

⁴⁹⁵ E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht FBR.4.1.0.B.*

⁴⁹⁶ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 23.

⁴⁹⁷ Art. 2, lid 1, Bijstandsrichtlijn.

⁴⁹⁸ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176.

⁴⁹⁹ Zie o.a. A. van Eijdsen & M. de Ruiter, 'Mandatory disclosure in de EU en Nederland' (deel 2), *MBB* 2019/5, E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1 alsmede J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176.

⁵⁰⁰ NOB, *Reactie op internetconsultatie Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies*, 31 januari 2019, p. 5 alsmede M. de Ruiter & J.A.R. van Eijdsen, 'Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)', *MBB* 2019/5-22.

⁵⁰¹ Onderdeel 4.7 van Aanbeveling van de Europese Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning (2012/772/EU) (PbEU 2012, L 338).

fiscaal nadeel wordt hier niet genoemd. De staatssecretaris stelt: “*Aan de main benefit test is niet automatisch voldaan door het enkele feit dat dubbele belastingheffing wordt voorkomen.*”

⁵⁰² Terecht, naar mijn mening. Blijkens vaste jurisprudentie heeft de belastingplichtige het recht om fiscaal de meest gunstige positie in te nemen.⁵⁰³ De main benefit test zou daar dan ook geen afbreuk aan moeten doen. Dit geldt naar mijn mening ook voor het voorkomen van een fiscaal nadeel, waarvan de staatssecretaris aanvankelijk stelde dat wat dit betreft niet aan de main benefit test is voldaan.⁵⁰⁴ In de memorie van toelichting is dit echter niet als zodanig genoemd. Of het voorkomen van dubbele belasting kwalificeert als het voorkomen van een fiscaal nadeel dient te worden getoetst aan de hand van de specifieke omstandigheden van de situatie.⁵⁰⁵ Indien het voorkomen van een belastingnadeel namelijk ziet op het voorkomen van dubbele belasting en in overeenstemming met doel en strekking van de wet wordt gehandeld, zal geen sprake zijn van een belastingvoordeel en derhalve niet aan de main benefit test zijn voldaan.⁵⁰⁶ Ik acht het spijtig dat niet als zodanig is genoemd dat met het voorkomen van een fiscaal nadeel niet aan de main benefit test is voldaan.

Korving en Verbaarschot zijn van mening de main benefit test op dezelfde manier in te vullen als de GAAR en de PPT. Zij baseren deze mening op de vergelijkbare bewoordingen van de antimisbruikbepalingen.⁵⁰⁷ Daarenboven heeft de staatssecretaris te kennen gegeven dat het Europese antimisbruikconcept in lijn is met de PPT en antimisbruikbepaling uit de Moeder-dochterrichtlijn.⁵⁰⁸ Gesteld wordt dat het trekken van een eenduidige lijn wat betreft de PPT en de main benefit wenselijk was geweest.⁵⁰⁹ Gelet op de doelstelling van de EC ten aanzien van DAC6 en het effectueren van een zo breed mogelijke meldingsplicht, ligt het naar mijn mening daarentegen niet in de rede dat bij de invulling van de main benefit test wordt aangesloten bij de GAAR, *fraus legis*, PPT en/of de antimisbruikbepaling uit de Moeder-Dochterrichtlijn. Ten aanzien van de main benefit test geldt thans enkel het objectieve vereiste. Immers, indien de

⁵⁰² *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 23.

⁵⁰³ Zie o.a. HvJ EG 21 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:121 (*Halifax*), r.o. 73.

⁵⁰⁴ Concept toelichting implementatie Richtlijn 2018/822/EU t.b.v. internetconsultatie, p. 14.

⁵⁰⁵ *Kamerstukken II* 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 31.

⁵⁰⁶ E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, ‘De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse’, *TFO* 2020/167.1.

⁵⁰⁷ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, ‘To disclose or not to disclose: that’s the question’, *WFR* 2019/176.

⁵⁰⁸ Brief Staatssecretaris van Financiën van 14 juni 2019, 2019-0000095322, p. 2.

⁵⁰⁹ P. Kavelaars, ‘Exitheffingen en antimisbruikbepaling onder ATAD1’, *TFO* 2019/161.3.

main benefit test zou worden uitgelegd en geïmplementeerd conform één van deze bepalingen, valt mogelijk een deel van de op grond van DAC6 te melden constructies buiten de meldingsplicht.⁵¹⁰ De reikwijdte zou dan namelijk ingeperkt worden wegens zowel het subjectieve als het objectieve vereiste. Indien bij de invulling van de main benefit test aangesloten zou zijn bij de bestaande antimisbruikbepalingen, sluit deze invulling niet aan bij de beoogde doelstellingen en zou niet aan het effectiviteitscriterium worden voldaan. Daarenboven is in de memorie van toelichting opgenomen dat het bij de main benefit test niet om de subjectieve beoordelingen dan wel intenties van de meldingsplichtige gaat, maar om de objectieve feiten en omstandigheden.⁵¹¹ Dit impliceert naar mijn mening dat bewust niet is aangesloten bij de andere antimisbruikbepalingen. Gelet op de doelstellingen van de EC ten aanzien van DAC6 ben ik van mening dat de main benefit test als zelfstandige antimisbruikbepaling met ruime(re) reikwijdte opportuun is.

De main benefit test is een algemene antimisbruikbepaling. Het nadeel hiervan is dat antimisbruikbepalingen met een algemeen karakter resulteren in beperkte rechtszekerheid voor belastingplichtigen. De reikwijdte van een algemene antimisbruikbepaling is namelijk sterk afhankelijk van de rechter. Wegens de onzekerheid is het waarschijnlijk dat belastingplichtigen het derhalve dikwijls niet tot een procedure laten aankomen.⁵¹² Dit nadeel kan echter ook in een voordeel resulteren. Een algemene antimisbruikbepaling kent namelijk mogelijk een flexibel karakter wat de toepassing ervan betreft.⁵¹³ In hoofdstuk vier stelde ik reeds dat het streven naar fiscale transparantie zwaarder weegt dan het voorkomen van de administratieve lastenverzwaring. Hoewel middels een algemene antimisbruikbepaling wellicht dus niet wordt voldaan aan het efficiëntiecriterium is de keuze voor een zelfstandige antimisbruikbepaling naar mijn mening logisch.

5.8 Samenvatting en conclusie

⁵¹⁰ J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'Mandatory Disclosure: naar de tijdgeest, maar met (fantoom-)pijn?', *WFR* 2018/173.

⁵¹¹ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 23.

⁵¹² P. Kavelaars, 'Antimisbruikbepalingen in het MLI', *TFO* 2018/159.1.

⁵¹³ P. Kavelaars, 'Exitheffingen en antimisbruikbepaling onder ATAD1', *TFO* 2019/161.3.

Op basis van Bijlage IV van de Bijstandsrichtlijn dient een aantal wezenskenmerken onderworpen te worden aan de main benefit test, zodat wordt voorkomen dat belastingautoriteiten van de lidstaten worden overspoeld met informatie. Aan de main benefit test is voldaan indien het behalen van een belastingvoordeel het belangrijkste voordeel is dat aan de constructie ten grondslag ligt.

De main benefit test is effectief, aangezien het ruime toepassingsbereik van DAC6 wordt ingeperkt en voorkomen wordt dat constructies worden gemeld die in essentie niet potentieel agressief zijn. Hiermee worden de beoogde doelstellingen behaald. Wegens het algemene karakter en doordat het belastingvoordeel zich tevens strekt tot situaties buiten de EU worden tevens meer gevallen getroffen door DAC6 dan in principe de beoogd. De main benefit test is wat dit betreft niet effectief. De main benefit test komt de efficiëntie enerzijds ten goede, aangezien de meldingsplicht en daaraan verbonden administratieve gevolgen worden ingeperkt. Anderzijds worden middels het algemene karakter van de main benefit test gevallen geraakt waarop de main benefit test in principe niet van toepassing is en dit derhalve leidt tot een lastenverzwaring en extra uitvoeringskosten teneinde de meldingen in behandeling te nemen.

De main benefit test voldoet niet aan het uitvoerbaarheids criterium. Er doen zich onduidelijkheden voor ten aanzien van de bewijslast en het aannemelijk maken van het belangrijkste voordeel. Daarenboven schrijft DAC6 niet voor hoe de vaststelling dat het belangrijkste voordeel van een constructie het verkrijgen van een belastingvoordeel is, dient te geschieden. Voorts bestaat onduidelijkheid omtrent welke voordelen onder het begrip belastingvoordeel vallen. Aangezien in de tekst van DAC6 het kunstmatige karakter niet naar voren komen, acht ik het feit dat de staatssecretaris dit expliciet noemt dan ook een welkome en passende beperking van de main benefit test. De Nederlandse interpretatie van het belastingvoordeel en de main benefit test is niet in lijn met de Bijstandsrichtlijn en is strijdig met DAC6. Het zou de staatssecretaris daarenboven sieren meer duidelijkheid te verschaffen omtrent de onderworpenheid van de main benefit test ten aanzien van het voorkomen van een fiscaal nadeel en voorkomen van dubbele belasting. Ik acht het evident dat niet iedere voorkoming van dubbele belasting of een fiscaal nadeel tot een melding zou moeten leiden.

De main benefit test kent enkel een objectieve toets. Aangezien de GAAR, *fraus legis*, PPT en antimisbruikbepaling uit de Moeder-dochterrichtlijn naast de objectieve toets ook de subjectieve toets kennen, is het toepassingsbereik van de main benefit test ruimer dan de

bestaande antimisbruikbepalingen. Gelet op de doelstelling van de EC ten aanzien van DAC6 en het effectueren van een zo breed mogelijke meldingsplicht, ligt het naar mijn mening niet in de rede dat bij de invulling van de main benefit test wordt aangesloten bij de GAAR, fraus legis, PPT en/of de antimisbruikbepaling uit de Moeder-Dochterrichtlijn. Indien de main benefit test namelijk zou worden uitgelegd en geïmplementeerd conform één van deze bepalingen, valt mogelijk een deel van de op grond van DAC6 te melden constructies buiten de meldingsplicht. De reikwijdte van de main benefit zou dan namelijk ingeperkt worden wegens zowel het subjectieve als het objectieve vereiste.

Hoofdstuk 6 Conclusie en aanbevelingen

6.1 Vraagstelling en toetsingskader

De informatie-uitwisseling op het gebied van belasting tussen lidstaten is vooral de afgelopen jaren een belangrijke kwestie geworden. De samenwerking tussen belastingautoriteiten van verschillende landen is cruciaal om belastingontwijking en agressieve fiscale planning te bestrijden. Met name het feit dat belastingfraude en de belastingvlucht tot een derving van overheidsinkomsten leiden en inbreuk maken op het fiscale rechtvaardigheidsbeginsel, heeft bijgedragen aan de versterkte wederzijdse bijstand op het gebied van belastingen. Daarnaast kunnen belastingontduiking en -ontwijking verstoringen veroorzaken in zowel het kapitaalverkeer als in de concurrentievoorwaarden. Dit heeft dientengevolge (negatieve) invloed op de werking van de gemeenschappelijke markt.

De administratieve samenwerking tussen de belastingautoriteiten van de staten is meermaals verbeterd, uitgebreid en gemoderniseerd. Op 25 mei 2018 is DAC6 aangenomen en is reeds in de Nederlandse wetgeving geïmplementeerd. DAC6 bevat een meldingsplicht voor agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies en regelt de automatische uitwisseling van de verkregen informatie. DAC6 is de vijfde wijziging van de Europese Bijstandsrichtlijn in korte tijd. Met de invoering van DAC6 is tevens de main benefit test geïntroduceerd. De main benefit test heeft het karakter van een antimisbruikbepaling. Er bestaan reeds nationale, Europese en internationale antimisbruikbepalingen. De centrale vraagstelling in deze scriptie luidt als volgt:

Is de implementatie van DAC6 in de Nederlandse wetgeving en de introductie van de main benefit test opportuun gelet op de ratio, bestaande Europese afspraken omtrent informatie-uitwisseling en antimisbruikbepalingen?

De implementatie van DAC6 wordt als opportuun beschouwd indien wordt voldaan aan de criteria effectiviteit, efficiëntie, uitvoerbaarheid en rechtszekerheid alsmede deze in lijn is met de Europeesrechtelijke aspecten. Teneinde de vraagstelling te beantwoorden, wordt gebruik gemaakt van deelvragen. De antwoorden op de deelvragen zullen in de volgende paragrafen geformuleerd worden.

6.2 Systematiek met betrekking tot Europese informatie-uitwisseling

Wat is de huidige systematiek met betrekking tot informatie-uitwisseling op Europees niveau en hoe is de huidige situatie tot stand gekomen?

Met de implementatie van (de inmiddels vervallen) Richtlijn 77/799/EEG is voorzien in de toenemende behoefte van EU-lidstaten aan wederzijdse bijstand op het gebied van belastingen. In de voorbije jaren is de administratieve samenwerking tussen de belastingautoriteiten van de lidstaten in de EU-wetgeving meermaals verbeterd, uitgebreid en gemoderniseerd. Zo werd Richtlijn 77/799/EEG vervangen door de Bijstandsrichtlijn, welke tot doel had de doeltreffendheid van Richtlijn 77/799/EEG te verbeteren op onder andere het gebied van relevante informatie en harmonisering en het versterken van de automatische informatie-uitwisseling. De Bijstandsrichtlijn is verscheidene keren aangepast c.q. uitgebreid met de introductie van de CRS, de uitwisseling van fiscale rulings en verrekenprijzafspraken, de automatische uitwisseling van informatie met betrekking tot landenrapporten, de uitwisseling van UBO-gegevens en ten slotte de uitwisseling van potentieel agressieve grensoverschrijdende constructies. Naast de mogelijkheid ter verkrijging van informatie, bestaat de verplichting tot het verstrekken van informatie. De verplichtingen aangaande het verlenen van bijstand bij de belastingheffing van Nederland aan buitenlandse autoriteiten zijn vervat in de WIB.

6.3 Het Mandatory Disclosure-regime

Wat is de achtergrond, systematiek en werkingssfeer van DAC6?

De EC is reeds jaren bezig met de strijd tegen belastingontwijking teneinde een transparante en doeltreffende belastingheffing in de EU te realiseren. Met de invoering van DAC6 op Europees niveau is een belangrijke stap gezet in de strijd tegen belastingontwijking en -ontduiking. Middels DAC6 dienen potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies tussen de lidstaten van de EU te worden gemeld bij de belastingautoriteiten. DAC6 verplicht dat deze melding wordt uitgewisseld met de belastingautoriteiten van andere lidstaten. De meldingsplicht ligt bij de intermediair of de belastingplichtige ingeval geen intermediair te onderkennen is. De reikwijdte van het intermediair-begrip wordt enigszins ingeperkt door het verschoningsrecht. Een grensoverschrijdende constructie dient aan minstens één van de hallmarks zoals opgenomen in Bijlage IV van DAC6 te voldoen om als meldingsplichtig te

worden aangemerkt. De wezenskenmerken indiceren een aanduiding van een potentieel risico op belastingontwijking. Een aantal van de wezenskenmerken is additioneel aan de main benefit test onderworpen. Bij niet-nakoming van de in DAC6 neergelegde meldingsplicht zijn de lidstaten verplicht sancties op te leggen. In Nederland vond de implementatie plaats middels de Implementatiewet, waarbij de wetgever heeft gepoogd DAC6 zuiver te implementeren.

Is de implementatie van DAC6 effectief of leidt deze richtlijn tot overkill wat betreft de te melden constructies? Zijn hierbij de Europeesrechtelijke aspecten voldoende in ogenschouw genomen?

De invoering van DAC6 maakt de informatie-uitwisseling als geheel tussen lidstaten doeltreffender, gelet op de automatische uitwisseling. Middels de automatisch uitgewisselde informatie kunnen belastingautoriteiten in theorie tijdig reageren op schadelijke belastingpraktijken. Hierdoor wordt met de invoering van DAC6 de goede werking van de interne markt bevorderd. De vraag is echter of dit in de praktijk ook het geval is, aangezien in Nederland slecht 10% van de gemelde constructies wordt geselecteerd om nader te onderzoeken. Naar mijn mening kunnen de fiscale risico's ten aanzien van agressieve constructies middels de vroegtijdig beschikbaar gemaakte informatie van slecht 2.000 meldingen niet worden ingeperkt. De ruime definities van de hallmarks dragen mogelijk bij aan de effectiviteit, maar leiden potentieel tot overkill van de te melden adviezen. Met de ruime definities worden namelijk ook grensoverschrijdende constructies geraakt die niet per definitie agressief zijn of resulteren in een potentieel risico op belastingontwijking. Hoewel op basis van de Bijstandsrichtlijn reeds informatie werd uitgewisseld, is DAC6 de eerste Europese richtlijn die regelt dat informatie aangaande meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies wordt verstrekt. Niet eerder werd op Europees niveau informatie uitgewisseld aangaande potentieel agressieve constructies. Het Europeesrechtelijke toetsingscriterium houdt in dat de wettelijke bepalingen die op Europees niveau worden vastgesteld niet verder mogen gaan dan nodig teneinde het doel na te streven. De uitwisseling van gegevens en informatie gaat middels de implementatie van DAC6 verder dan noodzakelijk wat betreft het verwezenlijken van de beoogde doelstellingen. Het doel van de informatie-uitwisseling ziet namelijk op het ontmoedigen van agressieve fiscale planingsstructuren en niet op het informeren van niet-betrokken lidstaten. Het is derhalve niet proportioneel om gegevens over belastingplichtigen met andere EU-lidstaten uit te wisselen die niet bij de constructie betrokken zijn.

Is de implementatie van DAC6 in lijn met de efficiëntie, uitvoerbaarheid voor meldingsplichtigen en de belastingautoriteiten, en rechtszekerheid?

Wegens de ruime definities van de hallmarks lijken deze nodeloos meer gevallen te raken dan beoogd, met alle administratieve gevolgen van dien voor zowel meldingsplichtigen als belastingautoriteiten. DAC6 is de vijfde wijziging van de Bijstandsrichtlijn in korte tijd. Belastingautoriteiten worden op deze manier overspoeld met informatie, die zij niet allemaal kunnen verwerken. Gelet op alle uitbreidingen van de Bijstandsrichtlijn, verwacht ik een toename in de uitvoeringskosten voor de belastingautoriteiten, aangezien deze niet in staat zullen zijn de inkomende stroom aan informatie niet efficiënt te verwerken. Ook het feit dat nodeloos gevallen worden getroffen leidt tot een administratieve lastenverzwaring voor meldingsplichtigen en een toename in uitvoeringskosten voor de belastingautoriteiten. Daarenboven kan dezelfde informatie worden verstrekt door verschillende als intermediair te onderkennen personen. Dit komt de efficiëntie ten aanzien van zowel de intermediairs als de belastingautoriteiten niet ten goede. Het niet naar behoren functioneren en onvoldoende duidelijk zijn van de hallmarks doet afbreuk aan de uitvoerbaarheid. Boeteopleggingen tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 zijn mogelijk in strijd met het legaliteitsbeginsel. In het kader van rechtszekerheid zou bovendien geen twijfel moeten bestaan over de oplegging van de sanctie in de periode tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. Het feit dat een beroep op een nieuw feit uitgesloten is in gevallen waar informatie is verkregen op basis van de automatische uitwisseling naar aanleiding van DAC6 is uitgesloten en de onduidelijkheid over wanneer sprake is van het bekend worden van informatie bij de inspecteur, kunnen ertoe leiden dat de rechtsbescherming bij navordering wordt uitgehold en de bevoegdheden van de inspecteur inzake de navordering uitgebreid.

6.4 De main benefit test

Wat is de achtergrond van de main benefit test en is de introductie hiervan in lijn met de effectiviteit, efficiëntie, uitvoerbaarheid en rechtszekerheid?

De main benefit test is aan een aantal van de wezenskenmerken gekoppeld, doch geldt niet voor alle categorieën wezenskenmerken. Constructies die voldoen aan wezenskenmerken van categorieën die gekoppeld zijn aan de main benefit test worden slechts in aanmerking genomen wanneer het gevolg van deze constructie een belastingvoordeel is dat ook daadwerkelijk beoogd

werd. De main benefit test heeft ten doel het compenseren van het ruime toepassingsbereik van bepaalde hallmarks opdat voorkomen wordt dat EU-lidstaten overladen worden met meldingen die wellicht overbodig zijn. Daarnaast is met de invoering van de main benefit test beoogd om tot een redelijke uitleg van DAC6 te komen. Bij de main benefit test is van belang dat wordt vastgesteld of het belastingvoordeel de belangrijkste factor vormt. Het gaat bij de main benefit test om de objectieve feiten en omstandigheden van het geval en niet om subjectieve beoordelingen of intenties van meldingsplichtige.

De main benefit test is effectief, aangezien het ruime toepassingsbereik van DAC6 wordt ingeperkt en voorkomen wordt dat constructies worden gemeld die in essentie niet potentieel agressief zijn. Wegens het algemene karakter en doordat het belastingvoordeel zich tevens strekt tot situaties buiten de EU worden meer tevens gevallen getroffen door DAC6 dan in principe de beoogd. De main benefit test is wat dit betreft niet effectief. De main benefit test komt de efficiëntie enerzijds ten goede, aangezien de meldingsplicht en daaraan verbonden administratieve gevolgen en uitvoeringskosten worden ingeperkt. Anderzijds worden middels het algemene karakter van de main benefit test gevallen geraakt waarop de main benefit test in principe niet van toepassing is en dit derhalve leidt tot een lastenverzwaring en extra uitvoeringskosten teneinde de meldingen in behandeling te nemen. Ondanks dat middels de memorie van toelichting het één en ander is verhelderd, is thans nog sprake van onduidelijkheid ten aanzien van relevante begrippen – zoals belastingvoordeel – en de bewijslast, aangezien niet evident is op wie deze rust. De Nederlandse interpretatie van het belastingvoordeel en de main benefit test is niet in lijn met de Bijstandsrichtlijn en strijdig met DAC6. Dit doet afbreuk aan de rechtszekerheid.

Welke nationale, Europese en internationale antimisbruikbepalingen bestaan reeds en hoe verhouden deze antimisbruikbepalingen zich tot de main benefit test? Had met de main benefit test niet aangesloten kunnen en moeten worden bij bestaande antimisbruikbepalingen, gelet op het rechtszekerheidsbeginsel?

De main benefit test kent enkel een objectieve toets. Aangezien de GAAR, fraus legis, PPT en antimisbruikbepaling uit de Moeder-dochterrichtlijn naast de objectieve toets ook aanvullende toetsen kennen, is het toepassingsbereik van de main benefit test ruimer dan de bestaande antimisbruikbepalingen. Gelet op de doelstelling van de EC ten aanzien van DAC6 en het effectueren van een zo breed mogelijke meldingsplicht, ligt het naar mijn mening niet in de

rede dat bij de invulling van de main benefit test wordt aangesloten bij de GAAR, fraus legis, PPT dan wel de antimisbruikbepaling uit de Moeder-Dochterrichtlijn. Indien de main benefit test namelijk zou worden uitgelegd en geïmplementeerd conform één van deze bepalingen, valt mogelijk een deel van de op grond van DAC6 te melden constructies buiten de meldingsplicht. De reikwijdte van de main benefit wordt dan namelijk ingeperkt wegens zowel het subjectieve als het objectieve vereiste. Daarenboven is expliciet gesteld dat enkel het objectieve vereiste geldt en dat de kunstmatigheid van een constructie niet als een aanvullend vereiste bij de main benefit test kan worden beschouwd.

6.5 Antwoord op de vraagstelling

Is de implementatie van DAC6 in de Nederlandse wetgeving en de introductie van de main benefit test opportuun gelet op de ratio, bestaande Europese afspraken omtrent informatie-uitwisseling en antimisbruikbepalingen?

De implementatie van DAC6 en de introductie van de main benefit test worden als opportuun beschouwd, indien aan de toetsingscriteria effectief, efficiënt, uitvoerbaarheid en rechtszekerheid wordt voldaan. Gelet op de bovenstaande antwoorden op de deelvragen, kan geconcludeerd dat de implementatie van DAC6 en de introductie van de main benefit test dus niet aan alle gestelde criteria voldoen en dat de implementatie en introductie daarmee niet volkomen opportuun blijken.

6.6 Aanbeveling

Aangezien de implementatie van DAC6 en de introductie van de main benefit test niet op alle vlakken opportuun blijken, volgt een aantal aanbevelingen ten aanzien van de te verstrekken informatie, de sanctie, de formuleringen met betrekking tot de hallmarks en de main benefit test. Door de hoofdstukken heen zijn reeds aanbevelingen gegeven teneinde onduidelijkheden te voorkomen.

6.6.1 Informatieverstrekking

De te melden informatie omvat onder meer informatie met betrekking tot de intermediair alsmede de relevante belastingplichtige, nadere details over de hallmarks op basis waarvan de

constructie meldingsplichtig is, een samenvatting van de constructie en de waarde daarvan. De waarde van het belastingvoordeel valt niet onder de gegevens genoemd in artikel 10h, lid 2, WIB en derhalve niet onder de reikwijdte van de te verstrekken informatie. In het kader van effectiviteit en met name gelet op de doelstelling ten aanzien van het vroegtijdig beschikbaar maken van informatie teneinde fiscale risico's in te perken en de fiscale transparantie, zou het opnemen van de aard van het belastingvoordeel bij de verstrekte informatie naar mijn mening een gepaste aanvulling zijn op de te verstrekken informatie. Ingeval het belastingvoordeel op een monetair voordeel ziet, zou het opnemen van de waarde van het voordeel effectief zijn.

6.6.2 De sanctie

In het kader van rechtszekerheid zou geen twijfel moeten bestaan over het moment wanneer een sanctie opgelegd kan worden. DAC6 moest in de periode van 25 augustus 2018 tot 1 januari 2020 nog worden geïmplementeerd in de Nederlandse wetgeving. Tot het moment van voltooide implementatie is er geen wet inhoudende strafbaarstelling. In Zweden is DAC6 zo geïmplementeerd dat in deze periode geen sancties kunnen worden opgelegd voor de meldingsplicht van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Het is naar mijn mening wenselijk om tot eenzelfde uitleg ten aanzien van Nederlandse implementatie te komen.

De sanctie is naar mijn mening bovendien niet proportioneel. De hoogte sluit weliswaar aan bij de sanctie van DAC4, maar hoe vaak de sanctie kan worden opgelegd, verschilt. De sanctie kan ten aanzien van niet-nakoming van DAC4 namelijk maar eenmaal per jaar worden opgelegd. Ten aanzien van DAC6 kan de sanctie echter meermaals per jaar aan een intermediair worden opgelegd. Om een afschrikwekkend effect te sorteren ben ik van mening dat het evident is het maximale boetebedrag op te leggen. Naar mijn mening zou echter wel een maximum van één boeteoplegging per jaar moeten worden ingesteld. Op deze manier sluit de sanctie nog beter aan bij de sanctie ten aanzien van DAC4 en is deze meer in lijn met het proportionaliteitsbeginsel.

Ingeval slechts een deel van de informatie is verstrekt en de inspecteur is van mening dat de meldingsplicht niet volledig is nagekomen, rust naar mijn mening de bewijslast bij de inspecteur teneinde te bewijzen dat de intermediair tekort is geschoten in zijn meldingsplicht. Indien de bewijslast namelijk op de meldingsplichtige rust zou dit de belastingautoriteiten namelijk veelal ongerichte informatie opleveren. Als de inspecteur er niet in slaagt te bewijzen

of de intermediair met vrucht weet te weerleggen dat deze de meldingsplicht niet geheel is nagekomen, zal naar mijn mening in geheel geen sanctie moeten worden opgelegd. Ook is aan te raden om, ingeval er sprake is van meer dan één intermediair, te regelen hoe met de aansprakelijkheid omtrent niet-nakoming wordt omgegaan, ingeval sprake is van één of meer intermediairs die niet wisten of behoorden te weten dat de informatie (nog) niet is verstrekt en degene die dat zou verstrekken de meldingsplicht niet nakomt. Zonder wettelijke regeling zou het naar mijn mening onredelijk zijn als intermediairs worden beboet, als deze op basis van objectieve feiten en omstandigheden aan kunnen tonen dat een andere intermediair de verantwoordelijkheid droeg voor de verstrekking van informatie en deze die plicht zelf niet is nagekomen

6.6.3 Hallmarks

Zoals reeds uitvoerig is aangehaald, zijn de hallmarks op veel punten ruim en worden daarmee onduidelijk bevonden. Naar mijn mening functioneren de hallmarks niet naar behoren, hetgeen afbreuk doet aan de uitvoerbaarheid. De Leidraad met nadere toelichting zal steeds verder worden aangevuld met praktijkzaken. Aangezien Nederland DAC6 zuiver implementeert, mag hetgeen in de Leidraad wordt opgenomen niet afwijken van wat er in DAC6 is voorgeschreven. Hoewel de Leidraad geen lijst mag bevatten van constructies die buiten de meldingsplicht vallen, heeft Duitsland toch zo een dergelijke lijst geïntroduceerd. Het verdient naar mijn mening aanbeveling dat Nederland ook een dergelijke lijst opneemt. Niet in de Leidraad – aangezien deze zo een dergelijke lijst niet mag bevatten – maar als losstaand document. Het helder zijn van de hallmarks is namelijk van wezenlijk belang, aangezien het niet nakomen van de meldingsplicht leidt tot een boete van maximaal € 870.000.

DAC6 beoogt een zo breed mogelijke meldingsplicht te effectueren. Gesteld wordt dat het afbakenen van definities er mogelijk toe kan leiden dat om de hallmarks heen zal worden gepland. Naar mijn mening leidt het afbakenen van de begrippen er juist toe dat enkel constructies resteren waar in principe niets mee aan de hand is en dus niet agressief zijn. Om ervoor te zorgen dat geen constructies worden geraakt door DAC6 die niet potentieel agressief zijn, dienen alle hallmarks onderworpen worden aan de additionele main benefit test, waardoor enkel constructies die zijn beoogd, gemeld dienen te worden.

6.6.4 Main benefit test

De voornaamste aanbeveling ten aanzien van de main benefit test is het verduidelijken van essentiële begrippen, zoals belastingvoordeel. Naar mijn verwachting zal zich dit in de rechtspraak uitkristalliseren. Om procedures te voorkomen is het een mogelijkheid om een lijst met voorbeelden op te nemen waarin al dan niet sprake is van een belastingvoordeel en welke feiten en omstandigheden bij de beoordeling van het voornaamste voordeel een rol spelen. Het is tevens wenselijk meer duidelijkheid te verschaffen omtrent de onderworpenheid van de main benefit test ten aanzien van het voorkomen van een fiscaal nadeel en ter voorkoming van dubbele belasting. Ik acht het evident dat niet iedere voorkoming van dubbele belasting of een fiscaal nadeel tot een melding zou moeten leiden.

Literatuurlijst

Boeken

J.G.H. Altena-Davidsen, *Het legaliteitsbeginsel en de doorwerking van Europees recht in Nederlandse materiële strafrecht*, Meijers-reeks 2016.

J.A. Booij, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling*, Deventer: Kluwer 2018.

A.C.M. Schenk-Geers, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de Belastingplichtige*, Deventer: Kluwer 2007.

M.A. Wisselink, *Fiscale informatie-uitwisseling tussen Europese en andere landen* (FM nr. 79), Deventer: Kluwer 1996.

Bijdragen in boeken

H. Gribnau in A.C. Rijkers en H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006.

Handboeken

M.W.C. Feteris, *Formeel Belastingrecht*, (Fiscale Handboeken nr. 9), 2007/VII.2.4.3.

Oraties en dissertaties

M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving gewikt en gewogen* (diss. Tilburg), Sdu Amersfoort, 2009.

Artikelen

J. Adeler, ‘Enkele knelpunten in de Common Reporting Standard’, *WFR* 2017/136.

J.A. Booij, ‘Mandatory Disclosure: wat kunnen we daarvan verwachten?’, *TFB* 2017/5.

J.A. Booij, 'Mandatory Disclosure – Reacties op het conceptwetsvoorstel', *FED* 2019/64.

A.C. Breuer, 'De invloed van het Europese recht op het formele belastingrecht anno 2019', *TFB* 2019/5.6.

A.C. Breuer, J. P. Boer en S.C.W. Douma, 'Uitwisseling van tax rulings', *WFR* 2016/50.

F. R. Herreveld en H.T.P.M. van den Hurk, 'Mandatory Disclosure, fair play buitenspel, enkele formele opmerkingen', *WFR* 2019/105.

F.R. Herreveld & H.T.P.M. van den Hurk, 'Mandatory Disclosure. Disbalans verwordt tot rechtsvorm, welkom in de nieuwe tijd', *WFR* 2019/111.

E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167.1.

D.N.N. Jansen en F.J.P.M. Haas, 'Beperkingen aan de verplichtingen ingevolge art. 47 AWR', *TFB* 2006/05.

M. Juddu, 'Vergeet u niet (alvast) de inspecteur in uw adviezen in te kopiëren?!', *V-N* 2018/18.0.

P. Kavelaars, 'Antimisbruikbepalingen in het MLI', *TFO* 2018/159.1.

P. Kavelaars, 'Exitheffingen en antimisbruikbepaling onder ATAD1', *TFO* 2019/161.3.

Q.W.J.C.H. Kok, 'Enkele aspecten van de 'principal purpose test'', *WFR* 2015/184.

J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'Mandatory Disclosure: naar de tijdgeest, maar met (fantoom-)pijn?', *WFR* 2018/173.

J.J.A.M. Korving en J.M.W. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose: that's the question', *WFR* 2019/176.

O.C.R. Marres & I.M. de Groot, 'De algemene antimisbruikbepaling in de Moederdochterraichtlijn (deel 1)', *WFR* 2015/886.

L.H.E. Moller, 'Hoever reikt het zogenoemde "informele verschoningsrecht"', *WFR* 2005/3.

M. Nieuweboer en E.A.M. Huiskers-Stoop, 'De Mandatory Disclosure-regels in het licht van het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens', *FTV* 2018/12.

R.H.M.J. Offermanns, 'Verslag van het symposium: 'Mandatory Disclosure'', *WFR* 2018/106.

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Reactie Staatssecretaris van Financiën op 'Final Reports' van BEPS-actiepunten', *V-N* 2015/56.4.

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Inleiding', *V-N* 2018/47.1.

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (mandatory disclosure)', *V-N* 2018/47.2.

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Memorie van toelichting', *V-N* 2019/41.3.

M. de Ruiter en J.A.R. van Eijnden, 'Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 1)', *MBB* 2019/4.

M. de Ruiter en J.A.R. van Eijnden, 'Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 2)', *MBB* 2019/5-22.

J.L. Van de Streek, 'Enkele opmerking bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies', *WFR* 2019/177.

J.M. van der Vegt, 'Mandatory disclosure: voldragen of onvoldragen?', *TFB* 2018/4.

Frequent geactualiseerde uitgaven

A. Baas, Lexplicatie Richtlijn (EU) 2016/1164 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt, art. 6.

R.P.C.W.M. Brandsma, *Cursus Belastingrecht: Europees Belastingrecht*, Kluwer, Deventer: 2019.

E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht: Fiscaal bestuursrecht*, Kluwer, Deventer: 2019.

F.P.G. Pötgens, *Cursus Belastingrecht: Internationaal Belastingrecht*, Kluwer, Deventer: 2019.

A.B. Schoonbeek en L.E.C. Neve, Art. 6 WIB, NDFR-commentaar.

M.B. Weijers, Art. 5 WIB, NDFR-commentaar.

M.B. Weijers, Art. 7 WIB, NDFR-commentaar.

M.M. de Werd, *Cursus Belastingrecht: Fiscaal Bestuursrecht*, Kluwer, Deventer: 2020.

Vakstudie Algemeen Deel, art. 53a AWR.

Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 3.95b Wet IB 2001.

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 29 OESO-modelverdrag 1992.

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, aanhef Richtlijn 2011/16/EU.

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 1 Richtlijn 2011/16/EU.

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 3 Richtlijn 2011/16/EU.

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 8 Richtlijn 2011/16/EU.

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 19 Richtlijn 2011/16/EU.

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 30 Richtlijn 2011/16/EU.

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 1 WIB (vanaf 22 mei 1986).

Vakstudie Vennootschapsbelasting, art. 10a Wet VPB 1969.

Overige

NOB, *Mandatory disclosure: voorstel voor een Richtlijn inzake melding van international 'arrangements'*, Opinie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 13 juli 2017.

NOB, Reactie op internetconsultatie Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, 31 januari 2019.

Register Belastingadviseurs, Reactie op internetconsultatie Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, 31 januari 2019.

www.rijksbegroting.nl/beleidsevaluaties/evaluaties-en-beleidsdoorlichtingen/handreiking-beleidsdoorlichtingen/het-meten-van-doelmatigheid. Bron geraadpleegd op 9 april 2020.

Regelgeving en parlementaire stukken

Regelgeving

Europese Commissie, Verslag van de commissie aan het Europees Parlement en de Raad over de toepassing van Richtlijn 2016/11/EU van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de direct belastingen, COM(2017)781 final, Brussel, 18 december 2017.

Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op het gebied van belastingen, COM(2013)348 final, Brussel, 12 juni 2013.

Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, COM(2015) 135 final, Brussel, 18 maart 2015.

Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, COM(2016)25 final, Brussel, 28 januari 2016.

Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de raad tot wijziging van de Richtlijn 2011/16/EU wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies COM(2016) 209 final, Straatsburg, 5 juli 2016.

Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2016)683 final, Straatsburg, 25 oktober 2016.

Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op

belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies, COM(2017)335 final, Brussel, 21 juni 2017.

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 (PbEG 1977, L 336/15).

Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (PbEU 2003, L 157/49).

Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (PbEU 2009, L 310/34).

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 64/1).

Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2011, L 345/8).

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 (PbEU 2015, L 359/1).

Richtlijn 2015/121/EU van de Raad van 27 januari 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2015, L 21/1).

Richtlijn 2015/2376/EU van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2015, L 332/1).

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 (PbEU 2016, L 146/8).

Richtlijn 2016/1164/EU van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwikingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (*PbEU* 2016, L 234/26).

Richtlijn 2016/2258/EU van de Raad van 6 december 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten (PbEU 2016, L 342/1).

Richtlijn 2018/822/EU van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L 139/1).

Wetgeving

Algemene wet bestuursrecht

Algemene wet inzake Rijksbelastingen

Wet op de Inkomstenbelasting 2001

Wet op de Vennootschapsbelasting 1969

Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen van 24 april 1986, *Stb.* 249, laatstelijk gewijzigd bij Wet van 5 februari 2009, *Stb.* 108.

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).

Parlementaire stukken

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 april 2006 (vervallen) (*Stcrt.* 2006, 76).

Concept toelichting implementatie Richtlijn 2018/822/EU t.b.v. internetconsultatie.

Concept toelichting Wet Implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.

Fiscale Beleidsagenda 2018.

Kamerstukken I 2019/20, 35 255, nr. A

Kamerstukken I 2019/20, 35 255, nr. B

Kamerstukken I 2019/20, 35 255, nr. C.

Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1

Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 2

Kamerstukken II 1995/96, 24 452, nr. 3.

Kamerstukken II 2005/06, 30 306, nr. 3.

Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8.

Kamerstukken II 2011/12, 33 246, nr. 3.

Kamerstukken II 2015/16, 34 527, nr. 1.

Kamerstukken II 2015/16, 34 527, nr. 3.

Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3.

Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 1.

Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 2.

Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3.

Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 4.

Kamerstukken II 2019/20, 35 255, nr. 6.

Kamerstukken II 2019/20, 35 255, nr. 7.

Kamerstukken II 2019/20, 35 255, nr. 9.

Leidraad FATCA/CRS met technische toelichting bij de NL IGA en de CRS-regelgeving (*Stcrt.* 2016, 2236).

Kamerbrieven e.d.

Bijlage bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 23 februari 2018, nr. 2018-0000026987, *V-N* 2018/14.2.

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2016, nr. AFP/2016/521.

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 22 november 2018, nr. 2018-0000185524.

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 14 juni 2019, nr. 2019-0000095322.

Mededeling van de Staatssecretaris van Financiën 5 januari 1994, nr. 10DGM4.

Europese stukken

Aanbeveling van de Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning (2012/772/EU) (PbEU 2012, L 338).

Advies van het EESC, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies, COM(2017)335 final, Brussel, 21 juni 2017.

Council of the European Union, 9 December 2014, no. ST 16644/15.

Commission staff working documents SWD(2017) 236 final.

Doc. 6804/18 FISC 103 ECOFIN 206.

Doc. EUCO 237/14 CO EUR 16 CONCL 6.

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad van 5 juli 2016, COM(2016) 451 final.

Niet-officieel gepubliceerd Commissiedocument van 21 september 2017, nr. WK 9981/2017 INIT, *V-N* 2018/47.3

Notulen van de bijeenkomst van het Comité van Permanente Vertegenwoordigers van de Raad (COREPER) op 7 maart 2018.

Persbericht Europese Commissie van 25 mei 2016, nr. 271/16.

Persbericht Europese Commissie van 8 maart 2016, nr. IP/16/663.

Questions and answers on new tax transparency rules for intermediaries, MEMO/17/1677.

Rapport van de bijeenkomst van Commissiewerkgroep IV (directe belastingen) van 24 september 2018.

Summary report van de Europese Commissie, Meeting of Working Party IV – Direct taxation.

Working Party on Trade Questions, Room Document van 27 september 2017.

Publicaties van internationale organisaties

OESO (2008), Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD Publishing, Paris 2008.

OESO (2014), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing, Paris.

OESO (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris 2015.

OESO/G20 (2015), Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.

OESO/G20 (2015), Explanatory Statement Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.

Jurisprudentielijst

EHRM 13 juni 1979, ECLI:NL:XX:1979:AC3090 (*Marckx*).

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

HvJ EG 14 december 2000, zaak C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695 (*Emsland-Stärke*).

HvJ EG 20 november 2003, C-296/01, ECLI:EU:C:2003:626 (*Commissie/Frankrijk*).

HvJ EG 21 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:121 (*Halifax*).

HvJ EU 3 maart 2011, C-50/09, ECLI:EU:C:2011:109 (*Commissie/Ierland*).

HvJ EU 22 september 2011, nr. C-323/09, ECLI:EU:C:2011:604 (*Marks & Spencer*).

HvJ EU 7 september 2017, C-6/16, ECLI:EU:2017:641 (*Eqiom en Enka*).

HvJ EU 20 december 2017, C-504/16 en C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009 (*Deister Holding en Juhler Holding/Bundeszentralamt für Steuern*).

HR 26 mei 1926, ECLI:NL:HR:1926:78, *NJ* 1926/723.

HR 19 november 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AC9105, *NJ* 1986/533.

HR 29 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC9693, *NJ* 1994/552.

HR 24 juni 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZD0773.

HR 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140, *BNB* 2006/21.

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