

Bij Kabinetsmissive van 6 juni 2019, no.2019001105, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU houdende aanvullende regels in verband met de automatische uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L139) (Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies), met memorie van toelichting.

Het wetsvoorstel vormt de implementatie in de nationale wetgeving van een richtlijn die verplicht tot het melden van mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies.

De Afdeling advisering van de Raad van State maakt (in het licht ook van de vele open normen die het voorstel bevat) een opmerking over de onderbouwing van (de hoogte van) de bestraffing en de administratieve lasten van het voorstel. Daarnaast maakt zij een opmerking over de onderbouwing van het afschaffen (bij navordering) van het nieuwe feit voor gemelde informatie. In verband daarmee is aanpassing van het voorstel of de toelichting wenselijk.

1. Inleiding

Voorliggend wetsvoorstel vormt de implementatie in de nationale wetgeving van een zesde maatregel betreffende verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen (tussen de EU-lidstaten) ingevolge de richtlijn administratieve samenwerking op belastinggebied (Directive on Administrative Cooperation, afgekort DAC).¹ Deze zesde maatregel (hierna: DAC 6)² betreft het verplicht melden van mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies.³ Agressieve planningsconstructies worden opgezet om te profiteren van inefficiënties die voortvloeien uit de wisselwerking tussen uiteenlopende nationale belastingregels. Zij strekken zich aldus gewoonlijk uit over meer rechtsgebieden, waarbij belastbare winsten worden verschoven naar gunstigere belastingregimes of de totale belastingdruk van een belastingplichtige wordt verlaagd.

¹ 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).

² Richtlijn inzake Mandatory Disclosure: 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).

³ Eerdere wijzigingen zagen (onder meer) op informatie-uitwisseling over arbeidsinkomen, directiehonoraaria, bepaalde levensverzekeringsproducten, pensioenen en eigendom van en inkomsten uit onroerende zaken (DAC 1), over financiële-rekeninggegevens (DAC 2) en over grensoverschrijdende rulings en verrekenprijfsafspraken (DAC 3).

Op grond van DAC 6 zijn zogeheten intermediairs⁴ verplicht om mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies te melden⁵ aan de belastingautoriteiten. Deze verstrekken de betreffende informatie vervolgens via het door de Europese Commissie opgezette gemeenschappelijke communicatienetwerk, het CCN-netwerk, naar het door de Commissie te ontwikkelen beveiligd centraal gegevensbestand. De belastingautoriteiten van de andere EU-lidstaten zullen hetzelfde doen met betrekking tot de door hen ontvangen gegevens en inlichtingen. De belastingautoriteiten van alle EU-lidstaten hebben vervolgens toegang tot de in het centraal gegevensbestand opgeslagen informatie.

De belastingautoriteiten kunnen naar aanleiding van deze ontvangen en uitgewisselde informatie gericht belastingcontroles uitoefenen en betere risicobeoordelingen verrichten. Daarnaast is met DAC 6 een afschrik-effect beoogd wat betreft betrokkenheid van intermediairs bij mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies.

De Afdeling merkt op dat het een goede zaak is om agressieve fiscale planningsconstructies aan te pakken. Niettemin plaatst zij kanttekeningen bij (de hoogte van) de bestraffing waarin het voorstel voorziet (zie hierna onder 2a), bij de administratieve lasten van het voorstel (zie hierna onder 2b) en bij de navordering (zie hierna onder 3).

2. Open normen

DAC 6 – en daarmee voorliggend wetsvoorstel – kent geen definitie van "agressieve (plannings)constructies". De reden daarvoor is dat constructies in de loop der jaren steeds complexer zijn geworden, en ook constant worden aangepast en gewijzigd in reactie op defensieve tegenmaatregelen van de belastingautoriteiten.⁶ Daarom probeert het voorstel grip te krijgen op agressieve grensoverschrijdende planningsconstructies door een lijst te hanteren van de kenmerken en elementen van transacties die een sterke aanwijzing vormen voor belastingontwijking of -misbruik.⁷ Deze aanwijzingen worden wezenskenmerken genoemd en zij moeten, naast andere gegevens, door intermediairs worden gemeld bij de Belastingdienst.

Inherent aan deze aanpak is dat de wezenskenmerken uit DAC 6 – en uit voorliggend voorstel nu ze daarin zijn overgenomen – veel open normen bevatten waarvan de betekenis niet a priori (volledig) duidelijk is.⁸ Gemeenschappelijk in de reacties op de internetconsultatieversie van het voorstel is dan ook de vraag naar een (nadere) uitleg van veel DAC 6 normen. De consultatieparagraaf maakt duidelijk dat de toelichting op

⁴ Een intermediair is een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet of beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert, of die daarbij hulp, bijstand of advies verstrekt. Onder omstandigheden kan de meldingsplicht verschuiven naar de relevante belastingplichtige: de persoon voor wie de betreffende constructie is bedoeld.

⁵ Zo moet bijvoorbeeld een samenvatting van de inhoud van de constructie worden gegeven en de identificatiegegevens van de belastingplichtigen waarop de constructie van invloed zal zijn.

⁶ DAC 6, overweging 9.

⁷ DAC 6, bijlage: bijlage IV (Wezenskenmerken).

⁸ Bijvoorbeeld begrippen als "gestandaardiseerde documenten", "wezenlijk aanpassingen", "wezenlijk verschil", "invloed van betekenis", "bijzonder onzeker zijn", "waarde van de constructie".

het voorstel naar aanleiding van deze vragen “zoveel mogelijk” is aangevuld.⁹ Ook wordt in deze paragraaf¹⁰ aangegeven dat er nog een leidraad zal worden opgesteld waarin nadere inkleding wordt gegeven aan de verplichtingen van DAC 6. Volgens de toelichting op het voorstel zal de leidraad onder andere – ter illustratie – ten aanzien van een aantal concrete constructies aangeven of zij wel of juist niet aan (één van) de wezenskenmerken voldoen, teneinde intermediairs en relevante belastingplichtigen, waar mogelijk, te ontlasten.¹¹

De Afdeling merkt op dat veel DAC 6 begrippen, ondanks de nog op te stellen leidraad, ook bij de inwerkingtreding van het voorstel nog niet (volledig) duidelijk zullen zijn. De inhoud van veel begrippen zal zich in de praktijk, waaronder de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, moeten uitkristalliseren. Dat blijkt ook uit de uitvoeringstoets van de Belastingdienst die vermeldt dat “de open normen in het voorstel bij zullen dragen aan meer discussies”.¹² De Afdeling merkt daarover het volgende op.

a. *Bestrafing*

Intermediairs zullen na inwerkingtreding van het voorstel al hun (na 25 juni 2018 geïmplementeerde of te implementeren) grensoverschrijdende constructies zorgvuldig moeten nalopen om te bezien of deze één of meer van de wezenskenmerken bezitten. De vele open normen maken het daarbij lastig om (volledig) aan de wettelijke (meldings)verplichtingen te voldoen, zeker in het grijze gebied tussen duidelijk wél voldoen aan de wezenskenmerken en duidelijk niet.

Het voorstel¹³ kent voor het met opzet of met grove schuld niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist nakomen van de meldingsverplichting, de mogelijkheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete van maximaal € 830 000.¹⁴ De hoogte van deze boete sluit aan bij de hoogte van de bestuurlijke boete die thans al kan worden opgelegd bij de DAC 4 maatregel¹⁵ (het niet aan de inspecteur verstrekken van het zogenoemde landenrapport),¹⁶ aldus de toelichting.¹⁷

De Afdeling merkt op dat, zoals de toelichting ook aangeeft,¹⁸ beide boetebepalingen inderdaad de implementatie betreffen van eenzelfde richtlijnartikel,¹⁹ maar dat het daarbij, naar het haar voorkomt, om verschillende situaties gaat. Bij de DAC 4 beboeting gaat het namelijk om één rapporterende entiteit aan wie de boete één keer

⁹ Memorie van toelichting, paragraaf 6 (Consultatie en overleg koepel- en belangenorganisaties).

¹⁰ Zie ook memorie van toelichting, paragraaf 5.2 (Adviescollege toetsing regeldruk), voorlaatste volzin.

¹¹ Memorie van toelichting, paragraaf 5.2 (Adviescollege toetsing regeldruk), laatste en voorlaatste volzin.

¹² Bijlage bij de memorie van toelichting, Uitvoeringstoets, onder “Bijdrage complexiteitsreductie”.

¹³ Artikel I, onderdeel F, van het voorstel.

¹⁴ Het bedrag (met ingang van 1 januari 2018) van de zesde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht.

¹⁵ Het gaat daarbij om het uitwisselen van landenrapporten van multinationale groepen (DAC 4: “Country-by-Country Reporting”), waarin onder andere de wereldwijde winstverdeling van een multinationale groep inzichtelijk moet worden gemaakt en moet worden aangegeven hoeveel belasting in welk land wordt betaald.

¹⁶ Artikel 29h, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

¹⁷ Toelichting op artikel I, onderdeel F, van het voorstel, eerste alinea, voorlaatste volzin.

¹⁸ Toelichting op artikel I, onderdeel F, van het voorstel, eerste alinea, laatste volzin.

¹⁹ Het in artikel 1, zesde lid, van DAC 6 opgenomen artikel 25 bis, waarin de verwijzing naar “artikel 8 bis ter” ziet op voorliggende DAC 6 bestaande en de verwijzing naar “artikel 8 bis bis” ziet op de DAC 4 bestaande (uitwisseling landenrapporten).

(per jaar) kan worden opgelegd. Bij de voorliggende beboeting kan het daarentegen bij één intermediair om vele tientallen meldverplichtingen gaan, met als mogelijk resultaat een voor de intermediair zeer hoog oplopende beboeting. Uit de toelichting op het voorstel komt niet naar voren in hoeverre rekening is gehouden met dit verschil in situatie. Evenmin komt uit de toelichting naar voren of er rekening mee is gehouden dat DAC 6 meer open normen kent dan DAC 4 en dat het bij DAC 6 dus onzekerder is of de meldplicht volledig of juist wordt nagekomen. Los van de hoogte van de bestraffing komt daarbij ook de vraag op of de strafbepaling (het niet volledig of niet juist melden) voldoende duidelijk is omschreven om op straffe van een boete te kunnen handhaven (lex certa-beginsel).

De Afdeling adviseert om zowel in de toelichting als (vanwege de zelfstandige leesbaarheid) in het nader rapport op dit advies, (de hoogte van) de bestraffing nader te onderbouwen, in het licht ook van de open normen die het voorstel bevat, en het voorstel zo nodig aan te passen.

b. *Administratieve lasten*

Op het punt van de administratieve lasten maakt de toelichting op het voorstel duidelijk dat “enige extra” werkzaamheden moeten worden verricht alvorens tot verstrekking van gegevens kan worden overgegaan.²⁰

De Afdeling merkt op dat hierbij van onderschatting sprake lijkt te zijn. De toelichting maakt namelijk niet inzichtelijk of rekening is gehouden met de mogelijkheid dat veel intermediairs zekerheidshalve een melding zullen doen, gelet op de – zoals hiervoor aangegeven – (mogelijk) zeer hoge boetes. Evenmin maakt de toelichting duidelijk in hoeverre daarbij rekening is gehouden met de vele open normen in het voorstel, die immers nopen tot extra inspanningen.

De Afdeling adviseert om in de toelichting (de toename van) de hoogte van de administratieve lasten nader te onderbouwen in het licht van de open normen en mogelijk hoge bestraffing in het voorstel.

3. Navordering

Omdat een belastingplichtige moet kunnen vertrouwen op een aan hem opgelegde definitieve aanslag, is navordering alleen onder bepaalde voorwaarden toegestaan.²¹ Daarbij geldt als hoofdregel dat de inspecteur alleen mag navorderen indien sprake is van een zogenoemd nieuw feit. Een feit dat de inspecteur “bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn”, is geen nieuw feit en kan geen grond voor navordering opleveren (behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is).

Het voorstel regelt expliciet dat zowel de door intermediairs aan de Belastingdienst gemelde gegevens als de door de Belastingdienst uit andere lidstaten ontvangen gegevens, niet worden aangemerkt als gegevens die hem “bekend waren of redelijkerwijs bekend hadden kunnen zijn”.²² Deze maatregel betekent dat de

²⁰ Memorie van toelichting, paragraaf 5.1 (Effecten voor bedrijven en burgers), tweede alinea.

²¹ Artikel 16, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

²² Artikel II van het voorstel.

inspecteur die bij het vaststellen van de definitieve aanslag al over deze gegevens beschikt, geen rekening hoeft te houden met deze gegevens. Op grond van de maatregel kan hij ook na het vaststellen van die definitieve aanslag alsnog gedurende de periode van de navorderingstermijn (5 jaren²³, 12 jaren²⁴ of – in bijzondere omstandigheden – onbeperkt)²⁵ navorderen.

Voor de onderbouwing van deze maatregel maakt de toelichting duidelijk dat, kort gezegd, de bedoelde informatie waarover de inspecteur de beschikking krijgt, slechts algemeen van aard is, onduidelijk kan zijn of aanleiding kan zijn voor nadere vragen, zodat pas in tweede instantie zal worden bezien welke informatie van belang kan zijn voor de (Nederlandse) belastingheffing.²⁶ Daarnaast maakt de toelichting duidelijk dat de maatregel “de implementatie vormt van”²⁷ en “aansluit bij”²⁸ (overweging 2 van) DAC 6.²⁹ Concluderend wordt gesteld dat de maatregel wordt genomen “omwille van de duidelijkheid en om alle twijfel te voorkomen”.

De Afdeling is van oordeel dat deze onderbouwing tekortschiet.

Anders dan de toelichting suggereert, lijkt DAC 6 niet zonder meer tot deze maatregel te noodzaken. Zowel bedoelde DAC 6 bepaling als genoemde overweging 2 stellen slechts dat indien de belastingdienst (respectievelijk de belastingautoriteiten) “niet reageert op een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, dit niet impliceert dat de geldigheid of fiscale behandeling van die constructie wordt aanvaard”. Feitelijk betekent dit, anders gezegd, “geen bericht is nog geen goed bericht”. En dat is toch wat anders dan het terzijde stellen van de eis van het nieuwe feit, want daarbij is nu juist wél sprake van een reactie/bericht: namelijk het vaststellen van de aanslag, waarbij belastingplichtige er toch, zonder tegenbericht, van mag uitgaan dat alle informatie waarover de inspecteur beschikt is meegewogen.

Daarnaast merkt de Afdeling op dat de voorgestelde maatregel ook onevenwichtig is. Intermediairs worden verplicht binnen strikte en korte termijnen (vanwege het afschrikkende effect vroegtijdig)³⁰ te melden, mogelijk met hoge sancties indien dat niet juist of volledig gebeurt. De maatregel geeft de Belastingdienst daarentegen gedurende vele jaren het recht om na te vorderen, ook al is er op basis van de aangeleverde informatie mogelijk sprake van agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies. Daarbij geeft de toelichting zelf aan, onder verwijzing naar de overwegingen 1 tot en met 3 bij DAC 6, dat met de verkregen informatie “onverwijld” kan worden gereageerd op schadelijke fiscale praktijken, onder meer door passende

²³ Artikel 16, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

²⁴ In bepaalde buitenlandsituaties: ingevolge artikel 16, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

²⁵ In bepaalde buitenlandsituaties bij de erfbelasting: ingevolge artikel 66, vierde lid, van Successiewet 1956.

²⁶ Toelichting op artikel II van het voorstel, tweede alinea.

²⁷ Memorie van toelichting, paragraaf 3.2 (Algemene wet inzake rijksbelastingen), eerste volzin, alsmede de transponeringstabel.

²⁸ Toelichting op artikel II van het voorstel, tweede alinea, eerste volzin.

²⁹ En bij artikel 8 bis ter, vijftiende lid, van DAC 6.

³⁰ Zie ook overweging 7 bij DAC 6.

risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten, waarmee ook het afschrik-effect zo doeltreffend mogelijk is.³¹

De Afdeling adviseert om zowel in de toelichting als (vanwege de zelfstandige leesbaarheid) in het nader rapport op dit advies, het afschaffen van het nieuwe feit voor DAC 6 informatie overtuigender te onderbouwen en zo nodig de maatregel te schrappen.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.

De vice-president van de Raad van State,

³¹ Memorie van toelichting, paragraaf 4.2 (Artikel 8 EVRM), eerste alinea, op een en twee na laatste volzin.