



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs  
Commissie Wetsvoorstellen

Ingediend via <https://www.internetconsultatie.nl/dac6>

Ministerie van Financiën  
Postbus 20201  
2500 EE DEN HAAG

Amsterdam, 31 januari 2019

**Betreft: Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies**

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van de internetconsultatie “Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies” en maakt hierbij graag gebruik van de uitnodiging tot reageren.

## 1. Inleiding

De Orde merkt op dat in het hiernavolgende tal van concrete vragen worden gesteld, vaak in de vorm van voorbeelden. Deze vragen/voorbeelden zijn niet bedoeld om te bewerkstelligen dat de meldplicht van intermediairs zo beperkt mogelijk wordt uitgelegd, maar om de onzekerheid te verkleinen en overrapportage te voorkomen, hetgeen uiteraard ook in het belang van de Belastingdienst is.

## 2. Artikel 2d letter a (grensoverschrijdende constructie)

Van een grensoverschrijdende constructie is sprake indien één of meer van de deelnemers aan de constructie zijn fiscale woonplaats tegelijkertijd in meer dan één rechtsgebied heeft (artikel 3 lid 18 van Richtlijn (EU) 2018/822). Het begrip deelnemer wordt niet gedefinieerd in Richtlijn (EU) 2018/822 en ook in de concept MvT wordt hier geen nadere uitleg over gegeven. De Orde

1

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

verzoekt in dit kader om nadere toelichting met betrekking tot de vraag of een (hulp)intermediair een deelnemer kan zijn. Stel bijvoorbeeld dat de relevante belastingplichtige in België woont en dat het enige grensoverschrijdende aspect aan de constructie is dat de (hulp)intermediair of één van de (hulp)intermediars in Nederland is gevestigd. Is in een dergelijke situatie sprake van een grensoverschrijdende constructie? Met andere woorden kan een (hulp)intermediair ook een deelnemer aan de grensoverschrijdende constructie zijn? Mede in het licht van deze vraag, vraagt de Orde zich ook af of een deelnemer een persoon kan zijn zoals gedefinieerd in artikel 3 lid 11 van Richtlijn 2011/16/EU?

Ten aanzien van constructies die vóór 25 juni 2018 zijn geïmplementeerd, is het in een aantal gevallen onduidelijk of en in welke mate een aanpassing leidt tot een nieuwe constructie. Stel dat vóór 25 juni 2018 een Nederlands treasury-centrum leningen is aangegaan met verbonden lichamen en na 25 juni 2018 wordt de interest opnieuw gebenchmarkt en aangepast. De Orde gaat er van uit dat dit geen nieuwe constructie is voor zover binnen de contractuele voorwaarden wordt gehandeld. De Orde zou dit graag bevestigd zien.

Ook in een situatie waarin bijvoorbeeld een Nederlandse vennootschap de cashpooling verricht voor alle groepsvennootschappen is er onduidelijkheid. Is de cashpoolovereenkomst de ‘constructie’ of geldt elke nieuwe positie als dusdanig?

### **3. Artikel 2d letter c (wezenskenmerk)**

De Orde ondersteunt het uitgangspunt in het conceptvoorstel dat getracht wordt zoveel mogelijk aan te sluiten bij de tekst van de Richtlijn (EU) 2018/822 door in artikel 2d onderdeel c integraal te verwijzen naar bijlage IV van Richtlijn (EU) 2018/822 waarin de wezenskenmerken zijn opgenomen. Door deze integrale verwijzing wordt het risico van afwijking van de richtlijn zo veel als mogelijk gereduceerd. Verschillen in implementatie (en ook interpretatie) leiden immers tot een enorme toename van de complexiteit in de uitvoering voor de intermediars. Intermediars die zijn gevestigd in Nederland kunnen bij verschillen in nationale wettelijke bepalingen niet volstaan met toetsing aan alleen de Nederlandse implementatiewetgeving indien de Nederlandse wetgeving leidt tot de conclusie dat er geen verplichting is tot het verstrekken van inlichtingen. In dat geval kan de intermediair ook niet de meest vergaande wetgeving binnen de EU als norm nemen, omdat dan in Nederland in strijd wordt gehandeld met de bepalingen in de engagement letter met de klant.

De Orde constateert dat de meldingsplicht zich volgens de toelichting beperkt tot mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies met een risico op belastingontwijking en dat constructies die hier niet op zijn gericht, niet onder de rapportageverplichting vallen. In de concept MvT wordt hierover opgemerkt dat het gaat om constructies die zijn ingegeven om op kunstmatige wijze een belastingvoordeel te behalen.

Hierdoor wordt voorkomen, dat constructies die niets van doen hebben met agressieve tax planning, worden gerapporteerd. Graag zou de Orde hierop een nadere toelichting willen ontvangen. Moet deze opmerking bijvoorbeeld zo geïnterpreteerd worden dat hierbij gedacht moet worden aan volstrekt kunstmatige constructies zoals bedoeld in het arrest HvJ EU 12 september 2006, zaak C-196/04 (Cadbury Schwepps)?<sup>1</sup> En betekent dit dat er de facto een dubbele toets geldt: 1. is sprake van een kunstmatige constructie; 2. valt de constructie onder één of meerdere van de wezenskenmerken?

Omdat het begrip agressieve tax planning niet altijd eenduidig door iedereen zal worden uitgelegd, zouden naar de mening van de Orde zowel de Belastingdienst als de intermediairs baat hebben bij de publicatie van een zogenoemde ‘witte lijst’. Deze witte lijst bevat een overzicht van grensoverschrijdende constructies die niet hoeven te worden gemeld. Dit kan zijn omdat de Belastingdienst sowieso al op de hoogte is van de constructie omdat die afhankelijk is van een voorafgaande goedkeuring door of melding bij de Belastingdienst dan wel omdat deze constructies per definitie nooit als agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies kunnen worden aangemerkt. Ook kan worden gedacht aan ‘constructies’ die ook in een puur binnenlandse situatie tot een fiscaal voordeel zouden kunnen leiden en dus niet louter een fiscaal voordeel kunnen opleveren in een grensoverschrijdende situatie. Doel en strekking van Richtlijn (EU) 2018/822 is juist gericht op en beperkt tot grensoverschrijdende constructies. Als voorbeeld kan worden gedacht aan een IB-ondernemer die woonachtig is in de Duitse grensstreek met Nederland maar zijn onderneming in Nederland uitoefent en deze onderneming wenst in te brengen in een BV. Of een in Duitsland woonachtige grensarbeider die in dienst is van een in Nederland gevestigde werkgever en gebruik maakt van het cafetariamodel dat is voorzien in zijn arbeidsvoorwaarden. Zo zijn er talloze andere voorbeelden te noemen, waarbij aangenomen mag worden dat Richtlijn (EU) 2018/822 niet is bedoeld voor deze constructies. In afwezigheid van een witte lijst, vreest de Orde dat er – ondanks de toelichting dat er alleen constructies onder de meldplicht vallen die kunnen worden aangemerkt als agressieve tax planning – onnodig en zinloos gemeld gaat worden. Daar is niemand bij gebaat.

In de concept MvT wordt ingegaan op de wezenskenmerken die zijn opgenomen in bijlage IV van Richtlijn (EU) 2018/822. De Orde is verheugd dat nadere uitleg wordt gegeven over deze wezenskenmerken. Echter, er resteren nog veel vragen over de uitleg hoe bijlage IV moet worden uitgelegd en toegepast. De Orde stelt daarom onderstaande vragen om de onzekerheid

---

<sup>1</sup> Hierin oordeelde het HvJ EU als volgt: “De artikelen 43 EG en 48 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de opneming in de belastinggrondslag van een in een lidstaat gevestigde binnenlandse vennootschap van door een gecontroleerde buitenlandse vennootschap in een andere lidstaat gemaakte winst wanneer deze winst daar lager wordt belast dan in eerstgenoemde lidstaat, tenzij een dergelijke opneming gebeurt in geval van een volstrekt kunstmatige constructie, opgezet om de normaal verschuldigde nationale belasting te ontwijken.”

te verkleinen en overrapportage te voorkomen. Dit is in de ogen van de Orde ook in het belang van de Belastingdienst.

*Vragen met betrekking tot de main benefit test*

1. Is aan de main benefit test voldaan bij een winstdelende lening in het volgende geval? In het land van de crediteur is de rente aftrekbaar. In het land van de debiteur is de rente belastbaar (in het geval van Nederland op grond van artikel 13.17 van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969).
2. Welke overeenkomsten en verschillen, bijvoorbeeld vanuit het perspectief van subjectieve versus objectieve toetsing, zijn er tussen de main benefit test in Richtlijn (EU) 2018/822 enerzijds en anderzijds de algemene antimisbruikregel (GAAR) die is opgenomen in artikel 6 van de Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (ATAD)?
3. Gaat het om een in geld uit te drukken voordeel of zijn niet gemakkelijk waardeerbare factoren ook relevant? Moet een op geld waardeerbaar voordeel op bruto of op netto basis worden berekend? Bepaalt men bijvoorbeeld de maximum besparing die op één belastingterrein wordt gerealiseerd, of mogen/moeten kostenposten daarop in mindering worden gebracht, waarbij onder kosten wordt verstaan andere belastingen, operationele kosten, enz.?
4. Valt een kasstroomvoordeel – een situatie waarin het belastingbedrag dat in totaal moet worden betaald, niet verandert – onder het begrip voordeel? Met andere woorden indien er geen belastingbesparing is maar uitsluitend uitstel van belastingbetaling één van de belangrijkste voordelen is van de constructie, wordt dan voldaan aan de main benefit test? Nu uitdrukkelijk is aangegeven, dat de Richtlijn (EU) 2018/822 zich richt op agressieve tax planning is naar de mening van de Orde in dit voorbeeld niet voldaan aan de main benefit test, omdat het trachten te bereiken van uitstel van belastingbetaling niet als agressief kan worden aangemerkt. De Orde zou dit graag bevestigd zien.
5. In de concept MvT wordt gemeld dat de bewijslast, dat niet is voldaan aan de main benefit test, bij de intermediair of in voorkomende gevallen bij de relevante belastingplichtige ligt. Betekent dit dat de bewijslast dat wel is voldaan aan de main benefit test, bij de Belastingdienst ligt? Kan worden aangegeven hoe een intermediair de afwezigheid van “het belangrijkste voordeel of een van de belangrijkste voordelen” aannemelijk kan maken?

6. Op pagina 16 van de concept MvT wordt opgemerkt dat “*een constructie ten aanzien waarvan een fiscaal gunstregime van toepassing is, gewoonlijk zal worden opgezet in overeenstemming met de achterliggende gedachte van het fiscaal gunstregime (en daarmee niet is gericht op het verkrijgen van een belastingvoordeel als bedoeld in de main benefit test)*”. Kan een voorbeeld worden gegeven van een constructie waar de toepassing van de innovatiebox niet en wel tot een meldingsplichtige constructie leidt? Meer algemeen rijst de vraag in welke situaties waarin een fiscaal gunstregime van toepassing is, wél een meldplicht geldt.
7. Richtlijn (EU) 2018/822 bepaalt in artikel 2 dat deze richtlijn van toepassing is op elke vorm van belastingen die door of namens een lidstaat worden geheven. De concept MvT bepaalt echter dat het belastingvoordeel zowel binnen als buiten de EU kan opkomen. Kan de staatssecretaris een voorbeeld geven van een besparing van belasting die (zonder de constructie) door of namens een lidstaat wordt geheven (naar een hoger bedrag) maar waarbij het belastingvoordeel buiten de EU is opgekomen? Zonder nadere toelichting, die thans ontbreekt, is de Orde vooralsnog van mening dat deze opmerking in de concept MvT strijdig is met genoemd artikel van de Richtlijn.

Bij de hiernavolgende vragen over de wezenskenmerken wordt verondersteld dat aan het grensoverschrijdende element is voldaan.

#### *Wezenskenmerk B onderdeel 2*

8. Kan worden bevestigd dat in de volgende situatie niet aan dit wezenskenmerk wordt voldaan? Door middel van de ‘constructie’ gaan inkomensbestanddelen over van de ene ‘box’ naar de andere ‘box’ in de Wet IB 2001. Bijvoorbeeld inbreng van een onderneming (box 1) in een BV of aankoop van aandelen die tot een aanmerkelijk belang gaan behoren gefinancierd met middelen die tot box 3 behoren.
9. Kan worden bevestigd dat in de volgende situatie niet aan dit wezenskenmerk wordt voldaan? Een belastingplichtige geniet bepaalde inkomsten en besluit ten aanzien van die inkomsten gebruik te maken van een keuzemogelijkheid die wordt geboden door het nationale recht. Bijvoorbeeld: in plaats van belastingheffing volgens het algemene regime wordt gekozen voor belastingheffing volgens een gunstig regime, bijvoorbeeld een innovatiebox. Of het gebruikmaken van de 30%-regeling voor ingekomen werknemers waarbij op basis van een bruto loonafpraak na toekenning van de regeling 30% van het bruto belaste loon wordt omgezet in een forfaitaire onbelaste onkostenvergoeding.
10. Stel een Nederlandse BV – die beschikt over winstreserves – heeft een buitenlandse aandeelhouder. Er wordt gekozen om een deel van de middelen aan de buitenlandse

aandeelhouder te doen toekomen in de vorm van een terugbetaling van kapitaal (na statutenwijziging). Gesteld dat in de situatie dat niet voor terugbetaling van kapitaal maar voor uitkering van dividend was gekozen dividendbelasting verschuldigd was geweest, is er dan een onder wezenskenmerk B onderdeel 2 vallende omzettingstransactie? Is het antwoord op deze vraag anders wanneer in plaats van een dividenduitkering voor een inkoop van aandelen wordt gekozen, waarbij onder omstandigheden een lager bronbelastingtarief geldt?

11. Kan worden bevestigd dat in de volgende situatie niet aan dit wezenskenmerk wordt voldaan? Stel dat in overleg met de Nederlandse Belastingdienst een structuur wordt opgezet om lucratieve belangen van een aantal managers over te brengen van box 1 naar box 2. In het betreffende geval wordt voldaan aan de wettelijke eisen om daadwerkelijk box 2-belasting te heffen. Eén van de belanghebbende managers woont niet in Nederland.
12. De Orde vraagt zich af of bij een Transfer Pricing correctie, waardoor een verkapt dividend of informele kapitaalstorting wordt onderkend, voldaan wordt aan dit wezenskenmerk?
13. De Orde vraagt zich af of bij een omzetting van vreemd vermogen in eigen vermogen aan dit wezenskenmerk wordt voldaan?
14. Kan worden bevestigd dat, in de pensioensfeer, bij de omzetting van een periodieke uitkering in een afkoopsom niet aan dit wezenskenmerk is voldaan? Zowel de periodieke uitkering als de afkoopsom blijven immers fiscaal als pensioen worden aangemerkt en er lijkt derhalve geen sprake te zijn van een omzetting in een 'andere inkomenscategorie', maar de afkoopsom wordt mogelijk wel lager belast.

*Wezenskenmerk B onderdeel 3 – circulaire transactie – ‘zonder ander primair handelsdoel’*

15. Aan de hand van welke criteria moet worden bepaald of een vennootschap wel een ander primair handelsdoel heeft?
16. Kan worden bevestigd dat de uitdrukking ‘andere soortgelijke kenmerken hebben’ slaat op de eerder in het wezenskenmerk genoemde transacties en dus niet op de eerder genoemde entiteiten? Welke eigenschappen moet een transactie hebben om binnen het bereik van ‘andere soortgelijke kenmerken hebben’ te vallen?



*Wezenskenmerk C onderdeel 1 – Specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties waarop de main benefit test van toepassing is*

17. In wezenskenmerk C onderdeel 1 wordt het woord ‘betalingen’ gebruikt en in wezenskenmerk C onderdeel 4 het woord ‘vergoeding’. In sommige situaties staat het belastingrecht van een lidstaat op basis van transfer pricing regels een aftrekpost voor bedrijfskosten toe ook al heeft de onderneming de betreffende kosten (nog) niet betaald. Voorbeeld: de contractueel gezien renteloze lening terzake waarvan de crediteur (toch) rentekosten in aftrek mag brengen. Kan worden bevestigd dat de uitdrukking ‘betalingen’ en de uitdrukking ‘vergoeding’ alleen betrekking hebben op daadwerkelijk verrichte overmakingen van geldmiddelen?
18. Is de ‘ontvanger’ in onderdeel C-1 de partij die volgens civiel recht de betaling ontvangt, althans behoort te ontvangen? Of is de ontvanger de partij (waaronder een partij die deel uitmaakt van een verzameling gelijkwaardige partijen) aan wie volgens enig fiscaal regime de ontvangen betaling als zodanig wordt toegerekend, eventueel als onderdeel van een verzameling van opbrengsten/kostenposten? Hierbij kan worden gedacht aan toerekening/fiscale transparantie voor Nederlandse of buitenlandse (directe) belastingdoelinden en aan Nederlandse en buitenlandse fiscale-eenheidregimes. Hoe kijkt de staatssecretaris in dit kader aan tegen het opnemen in de wettekst van een doorkijkbepaling voor transparante buitenlandse rechtsvormen?
19. Er zijn rechtsgebieden die internationaal actieve entiteiten die – beoordeeld aan de hand van artikel 4 OESO Modelverdrag – inwoner zijn van het betreffende rechtsgebied, vrijstellen van belastingheffing of belastingen naar een tarief van nihil. Gedacht kan worden aan pensioenfondsen, onderdelen van de overheid of entiteiten in eigendom van een overheid. Ook zijn er rechtsgebieden die in de vennootschapsbelasting diverse tarieven kennen waarbij dan een nultarief van toepassing is op passief beleggende entiteiten of bepaalde vastgoedbeleggers. Indien een dergelijke entiteit een ‘betaling’ ontvangt van een ‘verbonden onderneming’, is dan voldaan aan wezenskenmerk onderdeel C-1-b-i of is dit wellicht een situatie waarop C-1-c mogelijk van toepassing is?
20. Moet de voorwaarde dat ‘het rechtsgebied geen vennootschapsbelasting heft of heft tegen een (bijna) nultarief’ in wezenskenmerk C-1-b-i zo worden uitgelegd, dat het reguliere systeem is ingericht op effectieve niet-heffing of moet dit worden beoordeeld op het niveau van de betrokken belastingplichtige? Als C-1-b-i moet worden uitgelegd op systeemniveau, dan valt een fiscale beleggingsinstelling (onderworpen aan 0% vennootschapsbelasting) niet onder C-1-b-i, maar mogelijk wel onder C-1-c. In het kader van wezenskenmerk C-1-c rijst de vraag of een nultarief ook als een (subjectieve) vrijstelling moet worden aangemerkt.

21. Welke aspecten maken een belastingregime ‘begunstigend’ bij wezenskenmerk onderdeel C-1-d ten opzichte van het standaard regime?  
Is een innovatiebox een gunstregime? Is een deelnemingsvrijstelling een gunstregime? En een consolidatie- of ander concernregime of fiscale eenheid?  
Kunnen voorts enkele voorbeelden worden gegeven van situaties waarbij een constructie, waarop een fiscaal gunstregime van toepassing is, wél is gericht op het verkrijgen van een belastingvoordeel als bedoeld in de main benefit test (en dus niet is opgezet in overeenstemming met de achterliggende gedachte van het fiscaal gunstregime)?  
Is een offshore-regime een gunstregime (of leidt toepassing van een offshore-regime tot toepassing van wezenskenmerk C-1-b-i)?
22. Indien in een situatie gebruik wordt gemaakt van een fiscale beleggingsinstelling, kan dit dan kwalificeren onder wezenskenmerk C-1-b-i (omdat de fbi in afwijking van het reguliere systeem aan een nultarief is onderworpen), onder wezenskenmerk C-1-c (hoewel toepassing van het nultarief naar Nederlands recht niet hetzelfde is als de toepassing van een ‘volledige belastingvrijstelling’, maar hiermee wel gelijkgesteld zou kunnen worden na het arrest Wereldhave Belgium) of onder wezenskenmerk C-1-d (gunstregime)?
23. Moet het niet toepassen van transfer pricing regels in algehele zin, of voor bepaalde vermogensbestanddelen worden gezien als een fiscaal gunstregime?

*Wezenskenmerk C onderdeel 4 – Specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties waarop de main benefit test niet van toepassing is*

24. Vallen overdrachten van financiële waarden (zoals aandelenpakketten) binnen het bereik van dit wezenskenmerk?

*Wezenskenmerk D – Specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang*

25. Stel er wordt een vennootschappelijke reorganisatie of een reorganisatie van activiteiten doorgevoerd ter bereiking van een bedrijfsdoelstelling die niets met uitwisseling van inlichtingen te maken heeft. Stel dat het – niet nagestreefde – effect van de reorganisatie is dat er onder CRS minder inlichtingen dan voorheen zullen (moeten) worden uitgewisseld. Valt de reorganisatie binnen het bereik van wezenskenmerk D onderdeel 1 e) of anderszins onder wezenskenmerk D onderdeel 1 (mede gelet op het voorbeeld in de concept MvT inzake een consumptieve uitgave van een persoon in een land dat niet aan automatische gegevensuitwisseling doet waarvoor geen rapportageverplichting



geldt omdat de betreffende besteding niet is gedaan om de CRS-rapportageverplichting te ondermijnen)?

26. Stel dat in het kader van een reorganisatie een rekening wordt geopend bij een Nederlandse financiële instelling. Die financiële instelling voldoet aan alle Nederlandse wettelijke voorschriften inclusief cliënt-identificatie/FATCA/CRS en rapporteert de geopende rekening onder CRS indien CRS dat vereist. Is in dit geval uitgesloten dat het openen van de rekening binnen het bereik van wezenskenmerk D onderdeel 1 valt?
27. Tegenover wie moet de eigendom niet transparant zijn om binnen het bereik van wezenskenmerk D onderdeel 2 te vallen? Welk toetsingstijdstip en welke diepgang van kennis bij de betreffende partij moet de 'intermediair' veronderstellen om zijn oordeel te vormen? Moet de intermediair nog nader onderzoek doen naar de betreffende partij en zo ja, welk onderzoek?

*Wezenskenmerk E – Specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen*

28. Kan worden bevestigd dat in een situatie waarin het fiscaal effect in Nederland van een constructie mede wordt bepaald door het in de Nederlandse jurisprudentie ontwikkelde leerstuk van informeel kapitaal, dit enkele gegeven er niet toe leidt dat de constructie binnen het bereik van wezenskenmerk E onderdeel 1 valt?
29. Kunnen er enkele voorbeelden worden gegeven van constructies die binnen het bereik van wezenskenmerk E kunnen vallen? Valt bijvoorbeeld de verkoop door een Nederlandse houdster van één van haar twee deelnemingen onder wezenskenmerk E3?
30. De Richtlijn hanteert in artikel 3.23 – waarnaar in het voorgestelde artikel 2d onderdeel f WIB wordt verwezen – een brede definitie van het begrip 'verbonden' onderneming. Daaronder lijken situaties te vallen waarin de door de definitie veronderstelde aansturingmacht bij het vaststellen van verrekenprijzen en andere transactievoorwaarden de facto niet bestaat en er daarom geen verrekenprijzrisico bestaat. Kan op basis van dit wezenskenmerk een rapportageplicht ontstaan voor een partij die geen invloed heeft op de vaststelling van de prijzen/voorwaarden bij de overdracht van de moeilijk te waarderen immateriële activa?
31. Moet in wezenskenmerk E onderdeel 3 het begrip 'winst vóór interest en belastingen' als een grootheid uit de (al dan niet te publiceren) jaarrekening van de overdrager worden gezien, of gaat het om een fiscaal georiënteerd winstbegrip? Indien het gaat om een fiscaal georiënteerd winstbegrip, wat is dan de betekenis van compensabele verliezen en eventuele andere buiten de uitkomsten van de reguliere exploitatie staande grondslagverminderende posten zoals een innovatiebox? Indien het niet gaat om een

fiscaal georiënteerd winstbegrip, welke local GAAP (van welk land) moet dan worden gebruikt? Het gaat bij dit wezenskenmerk om de ‘geraamde jaarlijkse ebit’. Wat wordt in dit kader bedoeld met ‘jaarlijks’? Heeft dit begrip betrekking op een boekjaar of een kalenderjaar?

32. Op een functieoverdracht zoals bedoeld in dit wezenskenmerk E onderdeel 3 zal de overdrager een resultaat (winst of verlies) realiseren dat wordt verwerkt in de jaarrekening en dat mogelijk invloed heeft op de belaste winst. Nu het gaat om de ‘geraamde’ winst, rijzen de volgende vragen:
- Moet het jaar van de overdracht in de ramingsperiode worden betrokken?
  - Zo ja, moet of mag het resultaat dat op de overdracht wordt gerealiseerd in de raming worden betrokken?

#### **4. Artikel 2d onderdeel d (Intermediair)**

Op pagina 21 van de concept MvT wordt opgemerkt dat de Richtlijn geen onderzoeksverplichting voor de hulpintermediair in het leven roept. De Orde onderschrijft deze opmerking, maar heeft hierbij wel een aantal vragen.

33. Moet de relevante aanwezige kennis bij de hulpintermediair worden getoetst op het niveau van de gehele organisatie waar degene die hulp, bijstand of advies heeft verstrekt, werkzaam is, of op het niveau van de individuele betrokken personen (degenen die hulp, bijstand of advies hebben verstrekt)? Stel bijvoorbeeld dat een notaris verbonden is aan een advieskantoor waar ook fiscalisten werken. Stel dat de notaris assisteert bij het opmaken van aktes en niet bekend is met (details van) de door de cliënt zelf ontworpen (meldingsplichtige) constructie. Stel verder dat binnen het advieskantoor fiscalisten werkzaam zijn die wanneer zij de aktes zouden zien wel zouden onderkennen dat het om een (meldingsplichtige) constructie gaat, maar die fiscalisten niet met de notaris samenwerken. Gaat het, voor de beoordeling of er al dan niet voldoende relevante kennis aanwezig is om als hulpintermediair aangemerkt te kunnen worden, om de relevante kennis op kantooniveau (in casu dus inclusief de kennis van de fiscalisten), of gaat het alleen om de relevante kennis die bij de individuele persoon (in casu de notaris) aanwezig is?
34. We zien steeds meer dat het doen van aangiften in aparte onderdelen van een advieskantoor wordt georganiseerd of wordt uitbesteed aan verbonden ‘shared delivery centres’. Soms worden grote hoeveelheden aangiften gedaan in situaties waarin een andere intermediair de adviseur is. Kan worden bevestigd dat het enkel verzorgen van de aangifte niet leidt tot de kwalificatie als hulpintermediair? Kan ook worden bevestigd

dat het verzorgen van een aangifte geen stap van implementatie is en niet als het beheren van de implementatie moet worden aangemerkt?

35. In gevallen waarin de wettelijk verplichte accountantscontrole wordt verricht, hoort ook de 'audit of tax' tot de werkzaamheden. Die werkzaamheden kunnen wel tot wetenschap over een bepaalde constructie leiden, maar zijn nimmer te kwalificeren als hulp of ondersteuning bij de implementatie van de constructie. De Orde pleit ervoor dat werkzaamheden in het kader van de 'audit of tax' nimmer kwalificeren als hulpintermediair.
36. Op pagina 21 van de concept MvT wordt opgemerkt: "Wie in een concreet geval als intermediair moet worden aangemerkt, is mede afhankelijk van de arbeidsrelatie tussen een 'intermediair' (bijvoorbeeld een belastingadviseur) en het kantoor waarvoor hij werkt en van de contractuele verhoudingen tussen de intermediair en de relevante belastingplichtige. Ingeval een dienstverleningscontract is gesloten tussen het belastingadvieskantoor waarvoor een betreffende belastingadviseur werkt en de relevante belastingplichtige, dan kwalificeert het kantoor als intermediair en niet de individuele belastingadviseur." De Orde is blij met deze benadering. Voor de praktijk is het van groot belang dat niet de individuele belastingadviseur, maar het kantoor als intermediair wordt aangemerkt. De Orde kan zich dan ook vinden in de opmerking dat de beantwoording van de vraag wie in een concreet geval als intermediair moet worden aangemerkt, afhankelijk is van de arbeidsrelatie tussen intermediair en kantoor en van de contractuele verhoudingen tussen de intermediair en de relevante belastingplichtige. Door de toevoeging van het woord 'mede' ('mede afhankelijk') in het hiervoor opgenomen citaat, lijkt de staatssecretaris te suggereren dat ook andere factoren van belang kunnen zijn voor het bepalen van de intermediair. De Orde verzoekt de staatssecretaris dan ook duidelijk te maken wat met deze opmerking precies bedoeld is. Als er andere relevante factoren zijn, verzoekt de Orde dit aan te geven. De benadering roept echter ook de vraag op of een kantoor nog steeds als intermediair moet worden gezien wanneer de individuele belastingadviseur op basis van het dienstverleningscontract te werk wordt gesteld bij de belastingplichtige en de belastingadviseur daar een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt en hij deze niet deelt met het kantoor. Kan worden bevestigd dat in een dergelijk geval het kantoor niet als intermediair kan worden beschouwd?
37. Het komt met enige regelmaat voor dat individuele belastingadviseurs voor meerdere jaren worden gedetacheerd bij een buitenlands kantoor binnen het netwerk en aldaar aanspreekpunt worden voor de buitenlandse collega's voor zaken die betrekking hebben op de Nederlandse markt. In die hoedanigheid worden zij ook betrokken bij de advisering van klanten met dochterondernemingen in Nederland of de EU. Het

dienstverleningscontract is gesloten tussen het buitenlandse kantoor en de buitenlandse klant. De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat ook in deze situaties niet de individuele belastingadviseur als intermediair wordt gekwalificeerd. Uiteraard kan in deze situatie een meldingsplicht voor de Nederlandse dochteronderneming ontstaan, of, indien het Nederlandse kantoor bij de constructie is betrokken, tot melding voor het Nederlandse kantoor.

38. De concept MvT geeft aan dat de individuele belastingadviseur die aan een kantoor verbonden is dat een dienstverleningsovereenkomst heeft gesloten met de relevante belastingplichtige niet als intermediair kan worden aangemerkt. De Orde gaat ervan uit en verzoekt om bevestiging daarvan, dat dat ook het geval is als de individuele belastingadviseur als partner, externe adviseur dan wel als aandeelhouder verbonden is aan het belastingadvieskantoor en dus in voorkomende gevallen niet in loondienst van het kantoor werkzaam is, en de fiscale dienstverlening plaatsvindt door een rechtspersoon waarvan de desbetreffende partner (geheel of gedeeltelijk) eigenaar/aandeelhouder is.<sup>2</sup> Indien er wel een meldingsplicht voor de individuele belastingadviseur kan ontstaan, rijst de vraag hoe deze persoon – nadat hij of zij niet meer verbonden is aan dit kantoor – aan haar of zijn bewijslast kan voldoen omdat het niet zal zijn toegestaan cliëntgerelateerde gegevens mee te nemen bij de beëindiging van de werkzaamheden voor dat kantoor.

39. De Orde verzoekt de staatssecretaris de positie van de bedrijfsfiscalist verder te verduidelijken. In de concept MvT wordt opgemerkt: *“Als een bedrijfsfiscalist evenwel in dienst is van de relevante belastingplichtige, dan kwalificeert die bedrijfsfiscalist niet als intermediair, maar moet een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie met betrekking tot die relevante belastingplichtige (die is bedacht of geïmplementeerd door die bedrijfsfiscalist), als er althans niet een intermediair bij betrokken is, door die relevante belastingplichtige worden gemeld op basis van het voorgestelde artikel 10h, zesde lid, WIB.”* De Orde zou graag iets meer toelichting willen zien bij deze opmerking. De Orde interpreteert deze opmerking tweeledig. In de eerste plaats moet deze opmerking volgens de Orde zo gelezen worden dat als een individuele bedrijfsfiscalist in dienst is van een bedrijf, niet de individuele bedrijfsfiscalist een meldplicht heeft, maar het bedrijf. Met andere woorden, net zoals een individuele belastingadviseur in dienst van een kantoor niet zelf een meldplicht heeft, zo heeft een individuele bedrijfsfiscalist in dienst van een bedrijf, ook niet zelf een meldplicht. In de tweede plaats wordt hiermee volgens de Orde tot uitdrukking gebracht dat een individuele

---

<sup>2</sup> Deze vraag kan ook gesteld worden ten aanzien van andere personen die weliswaar niet in loondienst voor het kantoor werkzaam zijn, maar zich wel als adviseur verbonden weten met het kantoor waarvoor zij werkzaam zijn. Te denken valt aan de eigenaar of aandeelhouder van een kantoor en in die hoedanigheid tevens adviesdiensten verricht, of aan een persoon die als of counsel aan een kantoor verbonden is.

bedrijfsfiscalist in dienst van een relevante belastingplichtige niet als intermediair kan worden aangemerkt. De Orde vraagt of deze tweeledige lezing juist is. Ook vraagt de Orde wat wordt bedoeld met de toevoeging “*als er althans niet een intermediair bij betrokken is*”, met name in het licht van de situatie dat een medewerker van een belastingadvieskantoor permanent gestald wordt bij een belastingplichtige en aldaar meewerkt aan een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie zonder dit te melden aan het kantoor.

40. Als de individuele bedrijfsfiscalist in dienst is van de relevante belastingplichtige, dan kan de individuele bedrijfsfiscalist niet als intermediair aangemerkt worden. Maar wat is de positie van de individuele bedrijfsfiscalist als die bedrijfsfiscalist ook fiscale diensten verleent aan gelieerde entiteiten (in binnenland of buitenland) (bijvoorbeeld gecentraliseerd TP team) van de relevante belastingplichtige? De Orde neemt aan dat ‘relevante belastingplichtige’ op groepsniveau dient te worden beoordeeld. Met andere woorden, ook het verlenen van fiscale diensten aan gelieerde entiteiten (in binnenland of buitenland) leidt niet tot kwalificatie van de individuele bedrijfsfiscalist als intermediair.
41. Voorts vraagt de Orde zich af of de opmerking over de bedrijfsfiscalist in de concept MvT louter betrekking heeft op werknemers met een fiscale achtergrond of is dit mutatis mutandis ook van toepassing op andere personen die advies geven of beslissingen nemen namens gelieerde entiteiten (bijvoorbeeld een centrale treasury afdeling die besluit om cash te ‘round trippen’)?
42. Hierna volgt nog een voorbeeld om meer duidelijkheid over de positie van de bedrijfsfiscalist te krijgen. Stel dat een grote multinational met groepsmaatschappijen in tal van landen 200 bedrijfsfiscalisten in dienst heeft die betrokken zijn bij het bedenken en implementeren van grensoverschrijdende constructies van de groep. Stel dat deze 200 bedrijfsfiscalisten in dienst zijn bij een groepsmaatschappij die alleen advies geeft en diensten verleent, maar geen partij is bij welke grensoverschrijdende constructie dan ook. Moet deze groepsmaatschappij met bedrijfsfiscalisten als intermediair of als relevante belastingplichtige aangemerkt worden?
43. In dit kader rijst ook de vraag hoe binnen een ‘private equity firma’ een groepsmaatschappij met bedrijfsfiscalisten gekwalificeerd moet worden. Als deze groepsmaatschappij fiscale diensten verleent, als manager, als General Partner, of anderszins, aan fondsen en/of dochtermaatschappijen van deze fondsen, moet deze groepsmaatschappij dan als intermediair of als relevante belastingplichtige worden aangemerkt?

44. Op pagina 24 van de concept MvT wordt ingegaan op het voorgestelde artikel 10h lid 1 WIB. Met betrekking tot onderdeel d van deze bepaling wordt opgemerkt: *“Ingevolge het onder d genoemde criterium geldt deze verplichting derhalve ook voor een (individuele) intermediair die weliswaar fiscaal woonachtig of gevestigd is in een andere EU-lidstaat of in een derde land, maar in Nederland is ingeschreven bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten.”* De Orde gaat ervan uit dat deze passage uitsluitend betrekking heeft op individuele intermediairs die lid zijn van een beroepsorganisatie als hiervoor bedoeld, maar niet in loondienst werkzaam zijn. Immers, als individuele intermediairs wel in loondienst werkzaam zijn, is het kantoor waarmee zij een arbeidscontract hebben gesloten de kwalificerende intermediair. Deze passage kan dan ook naar de mening van de Orde niet zo gelezen worden dat in de situatie dat een individuele medewerker van een Nederlands belastingadvieskantoor werkzaam is op een ‘Dutch desk’ van een gelieerd buitenlands kantoor en met dat kantoor een tijdelijk arbeidscontract heeft gesloten, kennelijk wel een meldingsplicht voor de individuele belastingadviseur ontstaat als deze adviseur lid is van (bijvoorbeeld) de Orde. Met andere woorden, ook bij uitzending van partners en medewerkers naar ‘Dutch desks’ ontstaat er geen meldplicht voor de individuele belastingadviseur. De Orde verzoekt de staatssecretaris deze lezing te bevestigen.
45. In de concept MvT wordt zowel ingegaan op het begrip ‘intermediair’ als op het begrip ‘hulpintermediair’. Wat uit de toelichting niet blijkt, is of een ‘gewone’ intermediair tegelijkertijd tevens als ‘hulpintermediair’ kan worden aangemerkt. Dat is voor de praktijk een zeer belangrijke vraag, met name omdat het moment waarop de meldingsplicht ontstaat, verschillend is al naar gelang een kantoor of persoon als intermediair of hulpintermediair moet worden aangemerkt. Indien een ‘gewone’ intermediair tevens als hulpintermediair kan worden aangemerkt, kan de termijn van dertig dagen eerder gaan lopen, omdat de hulpintermediair binnen 30 dagen na het verlenen van assistentie moet melden hetgeen eerder kan zijn dan de termijn waarbinnen de ‘gewone’ intermediair moet melden. Naar de mening van de Orde heeft te gelden dat als een belastingadviseur als ‘gewone’ intermediair kan worden aangemerkt, die belastingadviseur niet tevens als hulpintermediair kan worden gekwalificeerd. De Orde verzoekt de staatssecretaris dit te bevestigen.
46. Om meer duidelijkheid te krijgen over het begrip ‘hulpintermediair’ geeft de Orde het volgende voorbeeld. Een belastingadvieskantoor met kantoren in een groot aantal landen wordt ingeschakeld door een cliënt voor een advies op maat in het kader van een grensoverschrijdende herstructurering. Verschillende alternatieven die door het belastingadvieskantoor onderzocht zijn, bevatten elementen die onder de meldplicht zouden kunnen vallen. Het belastingadvieskantoor heeft bij zijn advisering om



assistentie gevraagd van buitenlandse verbonden kantoren voor de buitenlandse fiscale aspecten. Aangezien het advies van het belastingadvieskantoor niet als ‘gereed voor implementatie’ kan worden aangemerkt en de eerste stap van de implementatie ook niet heeft plaatsgevonden, is er nog geen sprake van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. De vraag rijst of in deze situatie de buitenlandse kantoren die door het belastingadvieskantoor zijn ingeschakeld als hulpintermediair moeten worden aangemerkt. Als die vraag bevestigend moet worden beantwoord, zou dat kunnen betekenen dat de meldplicht voor deze kantoren veel eerder begint te lopen. Meer in algemene zin gesteld: is er alleen sprake van een hulpintermediair als de betreffende persoon of entiteit hulp, bijstand of advies aan een relevante belastingplichtige verleent, of kan daarvan ook sprake zijn als de ene adviseur hulp, bijstand of advies aan de andere adviseur verleent?

47. In de concept MvT wordt opgemerkt dat intermediairs geen onderzoeksverplichting hebben (pagina 25): *“Nu het gaat om de gegevens en inlichtingen waarvan de intermediair kennis, bezit of controle heeft, ontstaat ten aanzien van de te verstrekken gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, geen nadere onderzoeksverplichting voor de intermediair (noch voor de relevante belastingplichtige).”* Dit is een voor de praktijk belangrijke constatering die de Orde van harte onderschrijft. De Orde zou graag horen hoe dit uitwerkt in de situatie dat een intermediair, niet zijnde een fiscaal advieskantoor, niet de deskundigheid bezit om te bepalen of aan één van de wezenskenmerken wordt voldaan. Is er dan geen sprake van een intermediair, of kan niet gesproken worden van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie?
48. De Orde zou graag vernemen in welke omstandigheden een financiële instelling, die niet zelf fiscale constructies voor haar cliënten bedenkt en adviseert, als een (hulp)intermediair kan worden aangemerkt. Wanneer is een financiële instelling dusdanig betrokken bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie dat de financiële instelling als een intermediair kan worden aangemerkt? Stel dat een belastingadviseur voor één van zijn cliënten een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie adviseert en in dat kader aan de huisbank van de cliënt gevraagd wordt een bankrekening te openen of gelden van de ene rekening op de andere rekening over te maken, kan de bank dan als een intermediair worden aangemerkt? Of als een hulpintermediair? Wat is in dit kader de reikwijdte van het begrip ‘beheren van de implementatie’ als bedoeld in artikel 3, par. 21 van de Richtlijn? In de concept MvT wordt in het kader van wezenskenmerk D, onderdeel 1, opgemerkt: *“Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat een financiële instelling die zijdelings bij een constructie als bedoeld in wezenskenmerk D, onderdeel 1, is betrokken alleen kwalificeert als hulpintermediair, waardoor potentieel een meldingsplicht ontstaat, als die instelling,*

*kort gezegd, wist of redelijkerwijs kon weten dat zij aan de constructie heeft meegewerkt (...).”* Wat wordt in dit citaat bedoeld met de woorden ‘zijdelings bij een constructie is betrokken’? En wat wordt bedoeld met de woorden ‘aan de constructie heeft meegewerkt’? Moet uit dit citaat worden afgeleid dat een financiële instelling die niet zelf fiscale constructies voor haar cliënten bedenkt en adviseert, in beginsel niet als intermediair en hoogstens als hulpintermediair kan worden aangemerkt? Kan de staatssecretaris voorbeelden geven van situaties waarin een financiële instelling wel en niet als (hulp)intermediair kan worden aangemerkt?

De Orde heeft voorts nog de volgende vragen met betrekking tot het begrip ‘intermediair’:

49. Een (Nederlands) advieskantoor berekent een vast uurtarief aan zijn opdrachtgever. Dat kantoor maakt deel uit van een internationaal netwerk van advieskantoren en één van die andere buitenlandse kantoren werkt ook aan de ‘constructie’. De Nederlandse intermediair weet niet of het andere kantoor een resultaatafhankelijke beloning (zie wezenskenmerk A-2) heeft afgesproken.
50. Is een advieskantoor dat een (op de fiscaliteit gericht) ‘due diligence’ onderzoek doet en daarover rapporteert een ‘intermediair’?
51. In plaats van een ‘due diligence’ onderzoek wordt er steeds vaker gebruik gemaakt van een ‘tax fact book’ waarbij alleen de bestaande fiscale structuur wordt beschreven zonder fiscale analyse. Kan het advieskantoor die dit ‘tax fact book’ opstelt, gezien worden als intermediair aannemende dat die niet zelf betrokken is bij de advisering over de structuur?
52. Stel advieskantoor A doet in opdracht van cliënt C een op de fiscaliteit gericht onderzoek bij targetvennootschap T omdat cliënt C overweegt de aandelen in targetvennootschap T te verwerven. Advieskantoor A stuurt aan cliënt C een verslag van haar onderzoeksbevindingen. Stel advieskantoor A treft tijdens het onderzoek bij T een transactie aan die mogelijk binnen het bereik van de Richtlijn valt en rapporteert over de transactie in bedoeld onderzoeksverslag. Kan advieskantoor A op grond van zijn onderzoek en rapportage als een ‘intermediair’ worden aangemerkt? En, indien het antwoord bevestigend luidt, moet hetzelfde worden geconcludeerd indien het een onderzoek betreft dat zich uitsluitend richt op niet door de richtlijn gedekte situaties (zoals de btw) maar er tijdens het onderzoek door de btw-adviseur wellicht wel een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie of te melden transactie wordt herkend?

53. Is een advieskantoor een ‘intermediair’ in de volgende situatie? Een bepaalde structuur is opgezet vóór 2018. Jaarlijks – dus ook na inwerkingtreding van de Richtlijn – wordt deze structuur in opdracht van de cliënt beoordeeld en wordt er over de beoordeling gerapporteerd aan de cliënt. Is het advieskantoor op basis van deze beoordeling/rapportageactiviteit een ‘intermediair’?
54. Onder welke omstandigheden kan een financiële instelling als hetzij intermediair hetzij hulpintermediair worden aangemerkt? Kan in algemene zin gesteld worden dat een bank die zich uitsluitend met bancaire activiteiten bezig houdt (en niet betrokken is bij de fiscale advisering van haar cliënten), niet als intermediair kan worden aangemerkt? Kan deze financiële instelling alleen als hulpintermediair worden aangemerkt, als die instelling, kort gezegd, wist of redelijkerwijs kon weten dat zij aan de constructie heeft meegewerkt? (zie pagina 18 van de concept MvT).
55. Stel een intermediair past te goeder trouw de wettelijke bepalingen inzake MDR toe, komt tot de conclusie dat over een bepaalde ‘constructie’ gerapporteerd moet worden en verschaft vervolgens de te rapporteren inlichtingen op de voorgeschreven wijze. Stel verder dat uitsluitend Nederlands recht van toepassing is op de dienstverlening. Mede gezien de onduidelijkheden stelt de Orde voor om een bepaling op te nemen waardoor de intermediair die meldingsplichtig is, wettelijk is beschermd tegen claims van de cliënt of anderen op grond van schending van de geheimhoudingsverplichting, welke verplichting kan zijn gebaseerd op de toepasselijke dienstverleningsovereenkomst, een wettelijke verplichting en/of regels over de beroepsuitoefening? Een vergelijkbare bepaling is opgenomen in de AMLD richtlijn: “Melding te goeder trouw door een meldingsplichtige entiteit of door een werknemer of een bestuurder van die meldingsplichtige entiteit overeenkomstig de artikelen 33 en 34 vormt geen inbreuk op ongeacht welke op grond van een contract of van een wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling opgelegde beperking inzake de openbaarmaking van informatie en leidt voor de meldingsplichtige entiteit, haar bestuurders of werknemers tot geen enkele vorm van aansprakelijkheid, zelfs indien deze niet precies op de hoogte waren van de onderliggende criminele activiteit, en ongeacht of enige illegale activiteit daadwerkelijk heeft plaatsgevonden”.
56. Op grond van het voorgestelde artikel 10h lid 9 wordt een intermediair ontheven van zijn meldingsplicht als hij aannemelijk kan maken dat de relevante gegevens reeds door een andere intermediair zijn verstrekt. Kan de staatssecretaris duidelijk maken op welke wijze de intermediair dit aannemelijk kan maken en welke bewaartermijn voor eventuele bewijsstukken geldt? Verder ontvangt de Orde graag een nadere toelichting op de reikwijdte van de meldingsplicht indien intermediairs uit meerdere lidstaten zijn betrokken bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Stel dat een

Duitse intermediair op grond van Duitse wetgeving gegevens moet verstrekken aan de Duitse belastingdienst en dat een Nederlandse intermediair op grond van Nederlandse wetgeving gegevens moet verstrekken aan de Nederlandse belastingdienst. Geldt artikel 10h lid 9 ook in deze situatie? Met andere woorden, is het zo dat als de Duitse intermediair reeds alle gevraagde gegevens heeft verstrekt aan de Duitse belastingdienst, de Nederlandse intermediair wordt ontheven van zijn meldingsplicht als hij aannemelijk kan maken dat de Duitse intermediair reeds gemeld heeft? Of wordt met de woorden ‘een andere intermediair’ gedoeld op een intermediair in dezelfde lidstaat, in casu Nederland? En geldt dezelfde uitleg in relatie tot de ‘relevante belastingplichtige’ als bedoeld in het voorgestelde artikel 10h lid 10?

### **5. Artikel 10h lid 1 (meldingsplicht van intermediairs)**

De verplichting voor lidstaten die voortvloeit uit Richtlijn (EU) 2018/822 met betrekking tot de meldingsplicht door intermediairs is neergelegd in artikel 8 bis ter lid 1 van die richtlijn: *“Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om intermediairs te verplichten aan de bevoegde autoriteiten inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben te verstrekken binnen dertig dagen te rekenen vanaf ...”*.

In de voorgestelde concept wettekst vindt deze verplichting zijn weerslag in artikel 10h lid 1 in combinatie met het tweede lid. Het eerste lid – waarin de meldingsplicht is opgenomen – is echter ruim opgesteld en voorziet in algemene zin in een verplichting tot het verstrekken van inlichtingen voor intermediairs. Uit het tweede lid volgt dat inlichtingen moeten worden verstrekt over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. De Orde beveelt aan in het eerste lid toe te voegen dat er alleen sprake is van een verplichting tot het verstrekken van informatie indien er sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Dit kan worden bereikt door de slotzin van het eerste lid te wijzigen in: *“verstrekt aan Onze Minister voor zover van toepassing de gegevens en inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, bedoeld in het tweede lid.”*

### **6. Artikel 10h lid 2 (meldplicht en onderzoeksverplichting)**

De toelichting maakt duidelijk dat er geen onderzoeksverplichting voor intermediairs en hulpintermediairs geldt. Naar de mening van de Orde vloeit de afwezigheid van een dergelijke verplichting voort uit de tekst van de Richtlijn.

57. Een situatie die zich veelvuldig in de praktijk van netwerkfirma’s voordoet, is dat één van de firma’s – die noodzakelijkerwijze niet in een lidstaat van de EU hoeft te zijn gevestigd – een adviesrelatie met een belastingplichtige heeft en daartoe ter assistentie advies inwint van een netwerkfirma gevestigd in een (andere) lidstaat. Stel dat deze laatstgenoemde intermediair op basis van de feiten waarvan zij kennis, bezit of controle

heeft, tot de conclusie komt dat er geen inlichtingen hoeven te worden verstrekt, moet dan de kennis van de eerstgenoemde netwerkfirma worden toegerekend aan de laatstgenoemde netwerkfirma, waardoor de conclusie getrokken kan worden dat er wel inlichtingen moeten worden verstrekt? Indien deze vraag bevestigend moet worden beantwoord, hoe kan de laatstgenoemde netwerkfirma aan de gegevens en kennis komen als het de eerst genoemde firma niet is toegestaan deze informatie te delen?

58. Daarnaast vereist artikel 10h lid 2 onder g dat de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie wordt gemeld. Moet een op geld waardeerbaar voordeel op bruto of op netto basis worden berekend? Bepaalt men bijvoorbeeld de maximum besparing die op één belastingterrein wordt gerealiseerd, of mogen/moeten kostenposten daarop in mindering worden gebracht, waarbij onder kosten wordt verstaan andere belastingen, operationele kosten, enz.?

### **7. Artikel 10h lid 3 (periodieke melding bij marktklare constructies)**

In de toelichting op het concept wetsvoorstel wordt gewezen op verschillende regels die van toepassing kunnen zijn op marktklare constructies enerzijds en constructies op maat anderzijds. In de toelichting wordt vermeld dat constructies op maat zijn toegespitst op één relevante belastingplichtige.

59. Een vraag die hierbij rijst, is wanneer er geen sprake (meer) is van een marktklare constructie maar van een constructie op maat. Het is niet onrealistisch als gesteld wordt dat iedere constructie enig maatwerk behoeft en er daardoor nooit sprake is van een marktklare constructie. Het is om die reden naar de mening van de Orde gewenst, dat een aantal voorbeelden wordt gegeven van constructies die in het verleden zijn geadviseerd waarbij er naar de mening van de wetgever sprake is van een marktklare constructie.

### **8. Artikel 10h lid 5 (verschoningsrecht)**

In het voorgestelde artikel 10h lid 5 WIB wordt artikel 53a lid 1 AWR van overeenkomstige toepassing verklaard. Hiermee wordt geregeld dat een voor de meldplicht als intermediair kwalificerende advocaat of notaris zich kan beroepen op zijn wettelijke verschoningsrecht. Aangezien niet ondenkbaar is dat de meldingsplicht voor advocaten en notarissen in een Nederlandse setting tot een inbreuk op het verschoningsrecht ex artikel 53a lid 1 AWR zou kunnen leiden, vindt de Orde het terecht dat de wetgeving tot deze keuze gekomen is. De Orde constateert daarnaast dat de staatssecretaris de keuze heeft gemaakt om belastingadviseurs en accountants niet de mogelijkheid te geven zich te kunnen beroepen op het aan hen toekomende informele verschoningsrecht (toepassing van het fair-play beginsel uit hoofde van HR 23

september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140). Graag zou de Orde dit onderwerp separaat willen toelichten, waarbij ook de positie van de diverse leden van de Orde wordt geadresseerd.

60. In het voorgestelde artikel 10h lid 5 WIB is bepaald dat als een intermediair (zoals een advocaat of notaris) zich op het verschoningsrecht van artikel 53a lid 1 AWR beroept, hij de verplichting heeft om andere intermediairs die bij dezelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie zijn betrokken of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van hun, onderscheidenlijk diens, verplichtingen als bedoeld in artikel 8 bis ter lid 6 van de Richtlijn. De Orde vraagt zich af waarom in artikel 10h lid 5 WIB verwezen wordt naar artikel 8 bis ter lid 6 van de Richtlijn. Zou het niet beter zijn om de verwijzing naar artikel 8 bis ter lid 6 van de Richtlijn in artikel 10h lid 5 WIB te vervangen door een verwijzing naar de verplichtingen uit hoofde van de vorige leden van artikel 10h WIB? Daarmee wordt inhoudelijk hetzelfde geregeld, maar hoeft geen verwijzing naar de Richtlijn plaats te vinden.

61. In het voorgestelde artikel 10h lid 7 WIB is, zoals opgemerkt, geregeld dat als een intermediair zich op een verschoningsrecht beroept, de meldingsplicht overgaat op de relevante belastingplichtige. In dit kader wordt gesproken over de intermediair of intermediairs die zich ingevolge het vijfde lid op de overeenkomstige toepassing van artikel 53a lid 1 AWR of op een bepaling als bedoeld in artikel 8 bis ter lid 5 van Richtlijn 2011/16/EU beroept, onderscheidenlijk beroepen”. De Orde begrijpt de verwijzing naar artikel 10h lid 5 WIB jo. artikel 53a lid 1 AWR. Maar wat wordt bedoeld met “een bepaling als bedoeld in artikel 8 bis ter, vijfde lid, van Richtlijn 2011/16/EU”? Wordt hiermee gedoeld op een wettelijk verschoningsrecht dat in een andere lidstaat van toepassing is en waarop de intermediair zich kan beroepen? De Orde zou hierop graag een nadere toelichting ontvangen.

## **9. Artikel 10h lid 6 (melding door de relevante belastingplichtige indien er geen intermediair is)**

Het concept wetsvoorstel heeft het begrip ‘relevante belastingplichtige’ in beginsel een-op-een overgenomen uit de richtlijn conform artikel 3 lid 22 Richtlijn (EU) 2018/822. Echter, in het voorgestelde artikel 10h lid 6 WIB wordt dit begrip verder ingevuld:

*“Bij afwezigheid van een intermediair geldt de verplichting, bedoeld in het eerste lid, voor de relevante belastingplichtige die:*

*a. fiscaal inwoner is van Nederland;*

*b. een vaste inrichting heeft in Nederland die begunstigde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is;*



*c. in Nederland inkomsten ontvangt of winsten genereert, hoewel hij niet fiscaal inwoner van een lidstaat is noch een vaste inrichting in een lidstaat heeft; of*  
*d. in Nederland een activiteit uitoefent, hoewel hij niet fiscaal inwoner van een lidstaat is noch een vaste inrichting in een lidstaat heeft.”*

De Orde vraagt zich af of de onderdelen c en d niet kunnen worden vervangen door de volgende bepaling:

*“c. in of uit Nederland inkomsten ontvangt of winsten genereert die zijn onderworpen in Nederland aan een belasting vallende onder artikel 2 van Richtlijn (EU) 822/2018, hoewel hij niet fiscaal inwoner van een lidstaat is.”*

Door de toevoeging dat het moet gaan om een door Nederland geheven belasting, vindt alleen melding plaats als er een belang is voor Nederland en zijn automatisch alle situaties gedekt waarbij Nederland een heffingsbelang heeft.

## **10. Artikel 10h lid 11 (termijn voor meldingsplicht)**

In de voorgestelde wetgeving is niet opgenomen de termijn van 30 dagen waarbinnen de (hulp)intermediair dan wel de relevante belastingplichtige moet melden, terwijl het opnemen hiervan wel wordt voorgeschreven door Richtlijn (EU) 2018/822. In plaats daarvan is gekozen voor het geven van een mogelijkheid in het elfde lid van artikel 10h dat bij algemene maatregel van bestuur regels kunnen worden gesteld met betrekking tot het uiterste tijdstip en de wijze waarop de gegevens en inlichtingen moeten worden verstrekt.

62. De Orde vraagt zich af waarom de termijn van 30 dagen niet is opgenomen in de wet zelf. Vooral juist omdat op pagina 6 van de concept MvT uitdrukkelijk wordt verwezen naar de meldingstermijn in de richtlijn, waarmee lijkt te worden aangegeven dat er geen intentie bestaat om op dit punt van de richtlijn af te wijken. De Orde acht het in het kader van rechtszekerheid van groot belang dat (hulp)intermediairs en relevante belastingplichtigen met deze toch al zeer korte termijn kunnen vertrouwen op enige waarborgen, waarbij wijzigingen in deze termijn niet buiten het normale parlementaire proces van wijziging van wetgeving kunnen worden doorgevoerd.

63. Voorts vraagt de Orde te bevestigen dat “voor implementatie beschikbaar gesteld” (als trigger voor het rapporteren) alleen geldt bij marktklare constructies, nu op pagina 6 van de concept MvT bij de constructie op maat alleen de triggers “gereed voor implementatie” en “eerste stap van implementatie” worden genoemd.

## **11. Artikel 11 (boetes)**

In het voorgestelde artikel 11 lid 2 WIB, is bepaald dat indien het aan opzet of grove schuld van de intermediair of de relevante belastingplichtige is te wijten dat de verplichtingen, bedoeld in het voorgestelde hoofdstuk II, afdeling 4ab, van de WIB en de daarop berustende bepalingen, niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist zijn of worden nagekomen, dit een vergrijp vormt ter zake waarvan de Minister van Financiën hem een bestuurlijke boete van ten hoogste het bedrag van de zesde categorie, bedoeld in artikel 23 lid 4 van het Wetboek van Strafrecht, kan opleggen (per 1 januari 2018: € 830.000). In de concept MvTontbreekt een toelichting waarom gekozen is voor een boete van de zesde categorie. Een toelichting op deze keuze is in de visie van de Orde gewenst, niet alleen vanwege de hoogte van de boete, maar ook omdat artikel 11 lid 1 WIB ingeval van een schending van de verplichtingen in artikel 8 en afdeling 4a van de WIB uitgaat van een bestuurlijke boete van ten hoogste het bedrag van de vierde categorie, bedoeld in artikel 23 lid 4 van het Wetboek van Strafrecht (€ 20.750). De Orde realiseert zich dat artikel 29h Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 dat betrekking heeft op CBCR en eveneens gebaseerd is op artikel 25 bis van Richtlijn (EU) 2018/822 ook uitgaat van een bestuurlijke boete van ten hoogste het bedrag van de zesde categorie, bedoeld in artikel 23 lid 4 van het Wetboek van Strafrecht, maar dat betekent niet per se dat de boete voor het niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist nakomen van de verplichtingen die uit de Richtlijn voortvloeien een zelfde maximale omvang zou moeten hebben. Omdat de boete van artikel 11 lid 2 WIB bij elke meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie afzonderlijk kan worden opgelegd kan een intermediair of relevante belastingplichtige (in theorie) dus meerdere keren per jaar geconfronteerd worden met deze boete. Dat maakt dat er in de visie van de Orde veel voor te zeggen valt om aan te sluiten bij artikel 11 lid 1 WIB en daardoor bij de vierde categorie, als bedoeld in artikel 23 lid 4 van het Wetboek van Strafrecht (maximaal € 20.750). De Orde zou graag een nadere toelichting willen ontvangen op de keuze voor de hoogte van de bestuurlijke boete.

In paragraaf 28H lid 2 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst is bepaald, dat in geval van grove schuld een boete wordt opgelegd van 25% van het wettelijk maximum en dat in geval van opzet een boete wordt opgelegd van 50% van het wettelijk maximum. Graag verneemt de Orde dat in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst een soortgelijke bepaling zal worden opgenomen in relatie tot (het voorgestelde) artikel 11 lid 2 WIB. In de Richtlijn staat dat de boete o.a. proportioneel moet zijn. Stel dat een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie door een klein kantoor met een omzet van € 150.000 en een winst van € 90.000 wordt geadviseerd (eenmanskantoor). Deze adviseur vergeet een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te melden. Moet de boete dan niet, mede in het licht van artikel 5:46 Awb, tevens afhangen van de draagkracht van de adviseur? Uit de voorgestelde wettekst lijkt afgeleid te moeten worden dat de boete van maximaal € 830.000 per incident kan worden opgelegd. Is dit een juiste lezing van de wettekst? Als deze vraag

bevestigend wordt beantwoord, kan de staatssecretaris dan aangeven hoe met deze mogelijkheid zal worden omgegaan in een situatie dat als gevolg van dezelfde fout (bijvoorbeeld een onjuiste denkrichting) diverse keren achter elkaar een onjuiste melding wordt gedaan of een juiste melding achterwege blijft? De Orde zou het logisch vinden als er in dat geval maar één keer een boete wordt opgelegd en niet in alle gevallen waarin dezelfde fout is gemaakt. Kan de staatssecretaris dit bevestigen?

De Orde is van mening dat ingeval het niet, niet tijdig, onvolledig of onjuist melden van een grensoverschrijdende constructie gebaseerd is op een pleitbaar standpunt, geen boete kan worden opgelegd. Graag ontvangt de Orde een bevestiging van deze visie.

In de concept MvT (pagina 7) is opgemerkt dat een intermediair zelf zal moeten (kunnen) inschatten of sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Er is bewust gekozen om de inschatting en verantwoordelijkheid (in eerste instantie) bij de intermediair te leggen. Het gevolg daarvan is volgens de concept MvT een bepaalde mate van onzekerheid of in specifieke gevallen een constructie moet worden gemeld. Dit gevolg van de richtlijnsystematiek is evenwel bewust aanvaard door de staatssecretaris. De Orde gaat er in dit licht vanuit dat de Belastingdienst zeer terughoudend zal omspringen met het opleggen van bestuurlijke boetes en daartoe alleen zal overgaan in de evidente gevallen. Het kan niet zo zijn dat de onzekerheid over de vraag of een bepaalde constructie al dan niet gemeld moet worden, welke onzekerheid uit de Richtlijn voortvloeit en in de voorgestelde wettekst bewust is overgenomen, tot een voortdurende boetedreiging aanleiding geeft. De Orde ontvangt op dit punt graag een nadere toelichting.

Door deze onzekerheid omtrent het opleggen van boetes zou ook kunnen gebeuren dat een intermediair ter indekking en eigen zekerheid er voor kiest om bepaalde constructies te melden die wellicht niet gemeld hadden hoeven worden. Dit zou kunnen leiden tot een overmaat aan gemelde constructies. De Orde gaat ervan uit dat dit gedrag niet tot boetes aanleiding kan geven en ontvangt daarvan graag een bevestiging. Kan het Ministerie van Financiën, om naar de toekomst toe stroomlijning te verzorgen, regelmatig publiceren welke in een tijdvak gemelde constructies voortaan niet meer gemeld hoeven worden vanwege een gebrek aan noodzaak of omdat deze buiten het bereik van de wezenskenmerken vallen?

Met betrekking tot de overige voorgestelde wijzigingen van artikel 11 WIB wordt in de concept MvT het volgende opgemerkt: *“De overige voorgestelde wijzigingen van artikel 11 WIB leiden ertoe dat voor de bestuurlijke boete, bedoeld in het voorgestelde artikel 11 lid 2 WIB, geldt dat, in afwijking in zoverre van artikel 5:45 van de Algemene wet bestuursrecht, de bevoegdheid tot het opleggen van de bestuurlijke boete vervalt door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de verplichting is ontstaan.”* De Orde constateert dat deze opmerking niet juist is. De voorgestelde wijzigingen hebben betrekking op het huidige artikel 11 lid 2 en 4 WIB

(het nieuwe artikel 11 lid 3 en 5 WIB) waarin hoofdstuk VIIIA, afdeling 2, AWR en hoofdstuk IX AWR van overeenkomstige toepassing worden verklaard. Het huidige artikel 11 lid 3 WIB (het nieuwe artikel 11 lid 4 WIB) blijft ongewijzigd en juist dat artikel heeft betrekking op de termijn waarbinnen een bestuurlijke boete kan worden opgelegd. De Orde verzoekt de staatssecretaris de MvT op dit punt te wijzigen c.q. aan te vullen.

Uit de concept implementatiewetgeving in Zweden blijkt dat in dat land geen boetes opgelegd kunnen en zullen worden terzake van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap van de implementatie tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020 heeft plaatsgevonden. De Orde is van mening dat er veel voor deze benadering te zeggen valt, met name nu de richtlijn eerst vanaf 1 juli 2020 van toepassing is. De Orde verzoekt dan ook de mogelijkheid tot het opleggen van boetes alleen van toepassing te laten zijn op meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies die na 1 juli 2020 gereedkomen voor implementatie of waarvan de eerste stap van de implementatie na 1 juli 2020 plaatsvindt.

## **12. Artikel II (Nieuw feit voor navordering)**

Het voorgestelde artikel 16 lid 7 AWR bepaalt dat voor de toepassing van de navorderingsbevoegdheid ex artikel 16 lid 1 AWR de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h lid 2 WIB die de inspecteur niet anders dan ingevolge de WIB bekend zijn geworden, geacht een feit te zijn, dat de inspecteur niet bekend was en ook niet redelijkerwijs bekend had kunnen zijn. Met andere woorden, een belastingplichtige zal zich in beginsel niet kunnen beroepen op de afwezigheid van een nieuw feit als gegevens en inlichtingen zijn verstrekt met betrekking tot een specifieke meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. In de concept MvT (pagina 30) wordt dit als volgt gemotiveerd: *“De gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, dienen door intermediairs dan wel relevante belastingplichtigen te worden verstrekt aan de Minister van Financiën, die deze informatie vervolgens via het CCN-netwerk op automatische basis met alle andere EU-lidstaten deelt. Het is voor de Belastingdienst onmogelijk om deze informatie bij het hiervoor bedoelde onderzoek te betrekken. Om die reden wordt op dit punt in een uitzondering op de genoemde onderzoeksplicht voorzien.”* Het is de Orde vooralsnog onduidelijk waarom het voor de Belastingdienst onmogelijk is om deze informatie bij het onderzoek te betrekken naar de ingediende aangifte dat de inspecteur geacht wordt te verrichten alvorens hij een aanslag oplegt. Het is zeer gebruikelijk dat overheidsinstellingen informatie uitwisselen. Dat geldt te meer in de relatie tussen het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst. Zonder nadere toelichting begrijpt de Orde dan ook niet dat het voor de Belastingdienst onmogelijk is de betreffende gegevens in het onderzoek van de inspecteur te betrekken. De huidige tijd kenmerkt zich bovendien door enorme technologische ontwikkelingen. De Orde gaat ervan uit dat het relatief eenvoudig is om alle gegevens met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies op te slaan in

een database waaruit inspecteurs voor de belastingplichtigen voor wie zij verantwoordelijk zijn relevante informatie kunnen onttrekken. Omdat op grond van het voorgestelde artikel 10h lid 2 onder a WIB het fiscaal identificatienummer van de relevante belastingplichtige moet worden verstrekt, is het IT-technisch vrij eenvoudig om bij MDR-meldingen te regelen dat er geen aanslagen automatisch worden opgelegd; in een dergelijk geval kan de behandelend ambtenaar uiteraard gedwongen worden eerst deze MDR meldingen te bekijken alvorens de aanslag op te leggen. Daarbij dient bedacht te worden dat de termijn om een aanslag op te leggen op grond van artikel 11 lid 3 AWR 3 jaar bedraagt. De termijn waarbinnen de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden bedraagt als laatste 30 dagen nadat de eerste stap van de implementatie heeft plaatsgevonden. Het bovenstaande suggereert dat het Ministerie van Financiën c.q. de Belastingdienst niet in staat zijn om binnen een termijn van (ruim) 3 jaar de betreffende gegevens aan het dossier van de belastingplichtige toe te voegen. Deze onmogelijkheid vermag de Orde niet in te zien. De Orde zou dan ook graag een nadere toelichting op dit punt willen ontvangen.

Verder is de Orde van mening dat deze bepaling te algemeen gesteld is. Zoals artikel 16 lid 7 AWR nu geformuleerd is, zou dit betekenen dat als een inspecteur binnen de aanslagtermijn van artikel 11 lid 3 AWR relevante gegevens met betrekking tot een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie van het Ministerie van Financiën ontvangt, maar daar niets mee doet in het kader van de aanslagoplegging, hij nog steeds een navorderingsaanslag kan opleggen omdat deze gegevens als een nieuw feit in de zin van artikel 16 lid 1 AWR kwalificeren. Dat kan naar de mening van de Orde niet de bedoeling zijn. De Orde verzoekt dan ook om een aanpassing van het voorgestelde artikel 16 lid 7 AWR in die zin dat alleen als de inspecteur binnen de aanslagtermijn niet de beschikking heeft over de betreffende gegevens die gegevens als een nieuw feit kwalificeren. De Orde verzoekt bovendien om een toelichting op de volgende woorden in het voorgestelde artikel 16 lid 7 AWR: “*die de inspecteur niet anders dan ingevolge die wet bekend zijn geworden*”. Uit deze woorden kan afgeleid worden dat het zeer wel zo kan zijn dat de inspecteur ingevolge de WIB bekend wordt met de betreffende gegevens. Wat betekent dat concreet: ‘ingevolge de WIB bekend worden met deze gegevens’? Wordt hiermee bedoeld dat het Ministerie van Financiën, bij wie de gegevens volgens de concept MvT binnenkomen, deze gegevens kan of zal renseigneren aan de Belastingdienst? En als dat zo is, waarom wordt er dan een uitzondering gemaakt op artikel 16 lid 1 AWR? In dat geval gaat immers niet meer op wat in de concept MvT gesteld wordt, namelijk dat het voor de Belastingdienst onmogelijk is om deze informatie bij het onderzoek van de inspecteur naar de aangifte te betrekken. Kortom, zonder nadere toelichting die thans ontbreekt, is het de Orde onvoldoende duidelijk waarom de staatssecretaris gemeend heeft een uitzondering te moeten maken op artikel 16 lid 1 AWR in het kader van de verstrekking van de gegevens als bedoeld in artikel 10h lid 2 WIB.

Kan bevestigd worden dat de inspecteur bij het opleggen van de aanslag wel rekening moet houden met de aangeleverde informatie indien hij de gegevens over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie rechtstreeks via e-mail of via een brief heeft ontvangen van de belastingplichtige én het informatie betreft over adviezen die daadwerkelijk zijn uitgevoerd?

### **13. Artikel III**

Aangezien de eerste stap van implementatie bepaalt of een constructie in de overgangperiode moet worden gemeld, is de vraag wat met het begrip ‘implementatie’ wordt bedoeld. Stel een advies is op moment  $t$  verstrekt aan een belastingplichtige, waar deze na beoordeling ( $t+1$ ) wordt voorgelegd ter goedkeuring en besluitvorming aan het bestuur van de onderneming. Het bestuur keurt het voorstel goed ( $t+2$ ), waarna de verantwoordelijke personen binnen de onderneming aan de slag gaan ( $t+3$ ). Welk moment is in dit voorbeeld de eerste stap van implementatie?

### **14. ARTIKEL III en IV**

De Orde is van mening dat de verwoording van zowel artikel III als artikel IV tot verwarring en misverstanden aanleiding kan geven. Zoals deze artikelen nu verwoord zijn, lijken deze artikelen alleen een regeling te bevatten voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 (‘overgangsconstructies’). De Orde stelt voor om in de wettekst duidelijker tot uitdrukking te brengen dat de mandatory disclosure regels in het algemeen in werking treden per 1 januari 2020 en voor het eerst van toepassing worden vanaf 1 juli 2020 en dat daarnaast een specifieke regeling geldt voor overgangsconstructies. Voorts zou naar de mening van de Orde de delegatiebepaling moeten zien op zowel de ‘reguliere’ constructies als de overgangsconstructies.

De Orde stelt in verband met het voorafgaande voor om artikel III en IV uit het concept wetsvoorstel te vervangen door:

*Een nieuw lid 12 bij artikel 10h: “Bij algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld met betrekking tot de wijze waarop de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het tweede lid, aan Onze Minister worden verstrekt. Onze Minister verstrekt op grond van Richtlijn 2011/16/EU binnen één maand vanaf het einde van het kwartaal waarin de inlichtingen zijn verstrekt, doch voor het eerst uiterlijk op 31 oktober 2020, automatisch de gegevens en inlichtingen, bedoeld in de eerste zin, aan de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaten.”*



Artikel III: “Artikel 10h van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen is van overeenkomstige toepassing op meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies als bedoeld in artikel 2d, aanhef en onderdeel b, van die wet waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. Degene die ingevolge de eerste zin verplicht is de gegevens en inlichtingen, bedoeld in artikel 10h, tweede lid, van de in de eerste zin bedoelde wet, te verstrekken, verstrekt die gegevens uiterlijk 31 augustus 2020 aan Onze Minister.”

Artikel IV: “Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2020 en vindt voor het eerst toepassing met ingang van 1 juli 2020.”

De Orde vraagt zich ook af of er een meldingsplicht is indien een intermediair een advies over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie heeft gegeven in bijvoorbeeld mei 2020, welk advies gereed is voor implementatie vóór 1 juli 2020 maar waarvan de eerste stap is geïmplementeerd na de periode van 25 juni 2018 tot en met 30 juni 2020 (bijvoorbeeld in augustus 2020).

## 15. Slot

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Deze reactie wordt op de NOB-website gepubliceerd en de Orde heeft geen bezwaar tegen verdere publicatie.

Hoogachtend,  
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



drs. R.A. van der Jagt  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen