

**‘Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies’  
*ter consultatie voorgelegd concept-wetsvoorstel***

**Reactie Register Belastingadviseurs**

Het Register Belastingadviseurs (hierna: ‘RB’) heeft met veel belangstelling kennisgenomen van het ter consultatie voorgelegde concept van de wettekst inzake de implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822. Ook het RB is voorstander van het verbeteren van de werking van de interne markt. Vanuit die gedachte verwelkomt het RB dan ook initiatieven om dat te realiseren. De werking van de interne markt wordt echter niet verbeterd door een meldingsplicht en het opwerpen van barrières. Het voorstel gaan vooral gepaard met barrières en uitvoeringslasten die het mkb raken. Op dat punt zien wij graag een aantal verbeteringen. Daarnaast werpt het concept veel vragen op. Reden genoeg voor het RB om te reageren op dit concept-wetsvoorstel. Daarbij acht het RB het niet gepast om een gehele beroepsgroep die met name het mkb raakt, op te laten draaien voor onwettelijke praktijken van een kleine minderheid.

Met de meldingsplicht wordt beoogd belastingontduiking en –ontwijking tegen te gaan. Het RB merkt uitdrukkelijk op dat zij vanzelfsprekend voorstander is van een harde aanpak van belastingplichtigen die belasting ontduiken, en belastingadviseurs die daar hun medewerking aan verlenen. Voor belastingontwijking ligt dit gecompliceerder. Voor zover sprake is van misbruik en handelen in strijd met de strekking van de wet is het RB eveneens voorstander van een harde aanpak. De term ‘belastingontwijking’ lijkt echter niet eenduidig te worden gebruikt. In elk geval is het RB van mening dat deze term niet mede het oog kan hebben op het volgen van de fiscaal meest voordelige weg. Helaas wordt dit aspect in het concept-wetsvoorstel vrijwel geheel uit het oog verloren. Het RB is van mening dat belastingplichtigen gebruik mogen maken van de verschillen van belastingstelsels en in beginsel de fiscaal meest voordelige weg mogen volgen. Daarnaast zijn de EU-lidstaten nog steeds fiscaal

**Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

autonoom. Autonomie en verschillende nationale rechtsstelsels moeten worden gerespecteerd. Consequentie hiervan is dat van bestaande fiscale verschillen tussen lidstaten gebruik kan – en mag – worden gemaakt. Weliswaar houdt het onderhavige concept-wetsvoorstel dit laatste niet expliciet tegen, maar het werpt wel aanzienlijke barrières op. Daarbij is het niet consistent dat in nationale situaties dus wel mag worden gezocht naar de fiscaal meest voordelige weg zonder dat enige melding hoeft te worden gedaan, terwijl dat internationaal – ten onrechte – niet meer mogelijk lijkt.

Een vraag die het concept-wetsvoorstel oproept is of de administratieve lasten die het met zich meebrengt, in verhouding zijn tot de te verwachten opbrengst. Het RB betwijfelt dit. Het RB heeft de indruk dat er, teneinde een afschrikwekkend effect te bereiken, via dit concept-wetsvoorstel (in combinatie met andere reeds bestaande meldings- en complianceverplichtingen), onvoldoende oog is voor de belangen van de praktijk en dat onvoldoende rekening wordt gehouden met de rechtspositie van de belastingadviseur. Dit terwijl de belastingadviseur in de praktijk juist het merendeel van de tijd behulpzaam is bij het op de juiste wijze vaststellen van – en het voldoen aan – de fiscale verplichtingen. Belastingadviseurs en hun cliënten dreigen te worden geconfronteerd met een situatie die onwerkbaar wordt. Het merendeel van de ondernemers in Nederland betreft goedwillende belastingplichtigen waar het risico op belastingontduiking geheel niet aan de orde is, zeker niet in het mkb. Dit concept-wetsvoorstel heeft echter ook vergaande financiële gevolgen voor mkb-ondernemers. Naar de mening van het RB moet een lastenverzwaring als gevolg van het opleggen van de nieuwe verplichtingen voor het mkb zoveel mogelijk worden voorkomen/beperkt.

Het RB staat voor transparantie. Als zodanig heeft het RB dan ook geen probleem met een meldingsplicht die aan intermediairs (en belastingplichtigen) wordt opgelegd. Dergelijke initiatieven moeten echter niet zo ver gaan dat deze een onevenredige last opleveren voor zowel de praktijk als voor de overheid. Daarom geeft het RB het Ministerie in overweging om

#### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

een 'witte lijst' in te voeren welke veelvoorkomende reguliere praktijksituaties bevat die worden/zijn uitgezonderd van de meldingsplicht. Het hanteren van een dergelijke lijst zou veel onnodige meldingen en werk kunnen voorkomen.

Het RB merkt nog op dat het aantal meldingen dat mogelijk zal worden gedaan, niet uit het oog moet worden verloren. Een voorzichtige inschatting laat zien dat er jaarlijks alleen al in Nederland vele duizenden meldingen zullen worden gedaan. Een globale inschatting bevestigt dat. Het RB kent thans ruim 7.000 leden. Als slechts 10% daarvan regelmatig te maken heeft met deze richtlijn, dan gaat het al om 700 belastingadviseurs. Als ieder daarvan elke week één melding zou moeten doen, dan zou dat leiden tot 35.000 meldingen op jaarbasis. Het ligt in de rede om te veronderstellen dat het aantal meldingen bij bijvoorbeeld belastingadviseurs aangesloten bij de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs substantieel hoger zal zijn. En daarbij komen ook nog de meldingen van intermediairs die zijn aangesloten bij andere beroepsorganisaties, intermediairs die niet zijn aangesloten bij een beroepsorganisatie en belastingplichtigen zelf. Ook moet rekening worden gehouden met meldingen die vanuit het buitenland worden gedaan. De veelheid aan meldingen drukt zwaar op de intermediairs en kan ook tot een grote last leiden bij het overheidsorgaan dat deze meldingen moet gaan beoordelen. Het RB benadrukt dat er voldoende en gekwalificeerd personeel beschikbaar moet zijn om adequaat en tijdig de meldingen te beoordelen.

Het RB benadrukt verder dat de additionele kosten waarmee de praktijk te maken krijgt, niet evenredig lijken aan het beoogde doel. Bovendien wordt onderschat welke deskundigheid en kosten gemaakt moeten worden om de juiste afweging te maken (en daarbij de in het vooruitzicht gestelde boete te voorkomen). In de memorie van toelichting op het wetsvoorstel Implementatiewet vierde anti-witwasrichtlijn (34 808) is van de zijde van het Ministerie al wel opgemerkt dat het bedrijfsleven rekening moet houden met een intern standaarduurtarief van € 37 voor administratief personeel. Het RB wijst er uitdrukkelijk op dat dit uurtarief niet aansluit bij de realiteit. Het moge duidelijk zijn dat de interne kosten voor een intermediair

#### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

substantieel hoger zijn dan de genoemde € 37. Belastingadviseurs en accountants dienen vaak zelf te beoordelen of een melding gedaan moet worden en zullen in de meeste gevallen de werkzaamheden zelf uitvoeren voor cliënten. De diensten die met een goede melding gepaard gaan, kosten naar verwachting wel enkele uren werk. Dit werk wordt dus niet gedaan door administratief personeel met een 'intern tarief' van € 37 maar door compliance-afdelingen en/of de adviseurs c.q. de accountants en belastingadviseurs zelf die een veel hoger uurtarief hebben. Dat brengt dan ook substantiële kosten voor de praktijk met zich mee. De ervaring leert dat bijvoorbeeld rapportages inzake Country by Country-regels ook veel tijd en dus hoge kosten met zich meebrengen voor de praktijk. Dat betekent dat (ook) het mkb straks opnieuw wordt geconfronteerd met een aanzienlijke kostenpost door deze meldingen. Zo zijn er adviseurs bekend die binnen een samenwerkingsverband een cliëntenportefeuille hebben van meer dan 1.000 cliënten. Voor hen zullen de kosten en lasten zeer groot kunnen zijn. Daarbij komt ook een hoger claimrisico voor de intermediairs. In de memorie van toelichting wordt niet ingegaan op de maatregel en doelstelling. Evenredigheid lijkt impliciet te worden verondersteld. Het RB is echter van mening dat van evenredigheid geen sprake is en pleit er daarom voor de voorziene verzwarende van kosten en lasten zoveel mogelijk te beperken/voorkomen.

Het RB merkt op dat de meldplicht bij de intermediair én de belastingplichtige komt te liggen. Het RB is daarom van mening dat de inschatting van de intermediair een pleitbaar standpunt oplevert waardoor er per definitie geen risico is op een boete. Het RB verzoekt een bevestiging op dit punt.

#### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

## Inhoudsopgave

|   |    |
|---|----|
| Artikel B: Artikel 2d.....  | 6  |
| <i>Begrip ‘constructie’</i> .....   | 7  |
| Wezenskenmerken.....  | 11 |
| A Algemene wezenskenmerken .....  | 11 |
| B Specifieke wezenskenmerken (gekoppeld aan de main benefit test).....  | 13 |
| C Specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties .....                                  | 15 |
| D Specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang ..... | 15 |
| E Specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen .....   | 16 |
| Overige situaties.....  | 17 |
| Artikel E: Artikel 10h.....   | 18 |
| Artikel G: Artikel 11 WIB.....  | 24 |
| Artikel II .....  | 25 |
| Artikel IV .....  | 26 |

### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

## Artikel B: Artikel 2d

In het concept-wetsvoorstel wordt na artikel 2c van de Wet op de internationale bijstandverlening bij de heffing van belastingen een artikel 2d ingevoerd, welke bepaling de begrippen bevat die van belang zijn voor de meldingsplicht. Het RB is geen voorstander van het verwijzen naar Richtlijn 2011/16/EU voor de definitie van begrippen. Intermediairs zullen de juiste wettekst en de richtlijn wel kunnen vinden, maar belastingplichtigen met grensoverschrijdende ondernemingsactiviteiten en die met deze materie te maken zullen krijgen, zullen daar veel meer moeite mee hebben. Omwille van transparantie en om vindbaarheid, leesbaarheid, toegankelijkheid en naleefbaarheid door intermediairs en belastingplichtigen te vergroten, verdient het de voorkeur om de tekst van de bepalingen van de richtlijn daadwerkelijk in de nationale regelgeving op te nemen. Een alternatief is om de tekst van de richtlijn als bijlage bij de wet op te nemen.

Volgens de Rijksaanwijzingen voor de regelgeving bevat de uitwerking van een Europese richtlijn in het algemene dynamische verwijzingen, wat betekent dat iedere aanpassing van de richtlijn automatisch doorwerkt. Bij een dynamische verwijzing dient (volgens de Rijksaanwijzingen voor de regelgeving) de implementatiewet bepalingen te bevatten volgens dit model:

*2. Bij een dynamische verwijzing naar bepalingen van een EU-richtlijn wordt afzonderlijk aangegeven vanaf welk tijdstip wijzigingen van de desbetreffende bepalingen doorwerken in het Nederlandse recht. Hiervoor wordt in de implementatieregeling het volgende model gebruikt:*

*Een wijziging van [aanduiding van (bepaling uit) de EU-richtlijn waarnaar is verwezen] gaat voor de toepassing van [aanduiding van de nationale regeling of de nationale bepaling waarin de verwijzing is opgenomen] gelden met ingang van de dag waarop aan de betrokken wijziging uitvoering moet zijn gegeven.*

### Over het RB

Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).

Het RB neemt aan dat dynamische verwijzingen zijn beoogd met de verwijzing in de implementatiewet naar de richtlijn. In het concept-wetsvoorstel lijkt een verwijzing als hiervoor aangegeven echter te ontbreken. Het RB verneemt dan ook graag of de verwijzingen in het voorstel dynamisch zijn of statisch bedoeld zijn.

### Begrip 'constructie'

Artikel 2d, onderdeel a bevat een definitie van het begrip 'grensoverschrijdende constructie', te weten een constructie als bedoeld in artikel 3, achttiende lid, van Richtlijn 2011/16/EU. Noch in de concept-wettekst, noch in de richtlijn wordt echter aangegeven wat moet worden verstaan onder een constructie. In de fiscaliteit wordt een constructie in de regel gezien als iets dat gefingeerd is en geen realiteitsgehalte heeft. Uit de memorie van toelichting blijkt echter niet welke lading bedoeld is hieraan te geven. In de memorie van toelichting bij het concept-wetsvoorstel is expliciet aangegeven dat dit bewust is gedaan. Het RB betreurt dit en is van mening dat nadere verduidelijking van de definitie zeer gewenst is, omdat de concept-wettekst dit begrip vele malen noemt. Alleen dan kan immers goed worden bepaald of sprake is van een meldingsplicht. Tevens is daarbij nadere invulling gewenst van het begrip 'kunstmatige constructie' dat in de concept memorie van toelichting wordt gehanteerd.

### Verbonden onderneming

In het voorgestelde onderdeel f van artikel 2d Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen wordt het begrip verbonden onderneming gedefinieerd. Daarvan kan sprake zijn als een persoon deelneemt aan de leiding van een andere persoon en daardoor invloed van betekenis kan uitoefenen op die andere persoon. Het RB vraagt om een nadere toelichting over wanneer een persoon invloed van betekenis kan uitoefenen op een andere persoon in de zin van deze bepaling.

### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

### Marktklare constructie

In het voorgestelde artikel 2d, onderdelen g en h Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen worden de begrippen marktklare constructie en constructie op maat gedefinieerd. In de praktijk worden structuren op maat bedacht en eventueel daarna marktklaar gemaakt. Hoe verhoudt deze situatie zich tot het moment waarop de informatie over de constructie moet worden gemeld?

### Intermediair

In de memorie van toelichting is aangegeven dat bij een arbeidscontract tussen belastingadviseur en advieskantoor het kantoor kwalificeert als intermediair en niet de belastingadviseur. Voorwaarde is dat een dienstverleningscontract is gesloten tussen het advieskantoor en de betreffende belastingplichtige. Wat als het dienstverleningscontract ontbreekt, maar de belastingadviseur zijn advies wel als adviseur van het advieskantoor ondertekend en ook overigens handelt als adviseur van het advieskantoor voor de belastingplichtige/cliënt. Hoe moet de voorwaarde van het dienstverleningscontract in dat kader worden uitgelegd?

### Meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie

Een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is (blijkens de richtlijn) *iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken bezit*. De wezenskenmerken zijn opgenomen op bijlage IV.

### Main benefit test

Aan de main benefit test is voldaan als kan worden aangetoond dat 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 verkrijgen van een belastingvoordeel is. Als er objectief gezien geldige zakelijke redenen zijn voor de

### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*



betreffende constructie zal niet voldaan zijn aan de main benefit test en hoeft de constructie niet te worden gemeld. Het RB meent hieruit op te maken dat als voor een beoogd zakelijk doel twee grensoverschrijdende constructies te bedenken zijn en de belastingplichtige kiest de fiscaal meest optimale, dat de constructie dan moet worden gemeld. Indien er een minder voordelige (nationale) constructie tegenover te stellen is, wordt er immers altijd belastingvoordeel behaald. Het RB vraagt zich af of dit de bedoeling is van deze bepaling. Of als voor het beoogde zakelijke doel slechts een constructie voorhanden is, kan daaruit dan worden afgeleid dat de zakelijke overwegingen de doorslaggevende reden zijn geweest voor de constructie en dat de constructie niet hoeft te worden gemeld? Het RB ontvangt hierover graag duidelijkheid. Hiervoor heeft het RB al gevraagd om verduidelijking van het begrip 'kunstmatige constructie'. Het RB vraagt in dat kader ook naar de verhouding met de richtlijnen die thans al bestaan in de vorm van de uitspraak van het Hof van Justitie inzake Cadbury Schweppes, waar ook werd ingegaan op het begrip 'volstrekt kunstmatige constructie', alsmede de OESO richtlijnen inzake verrekenprijzen.

De bewijslast dat niet wordt voldaan aan de main benefit test ligt bij de intermediair (of relevante belastingplichtige). De intermediair moet daartoe aannemelijk maken dat een belastingvoordeel niet het belangrijkste of een van de belangrijkste voordelen was bij het opzetten van de constructie. Het RB wijst erop dat het aannemelijk maken dat iets niet bestaat een bijzonder lastige bewijspositie met zich brengt. Als iets niet heeft bestaan is daar doorgaans immers geen bewijs voor. Deze bewijslastverdeling komt het RB onredelijk zwaar voor.

Het RB wijst op toepassing van wet- en regelgeving die het behalen van belastingvoordelen sowieso al mogelijk maken. Denk aan de keuze tussen het drijven van een onderneming in via een IB-onderneming of een bv, het gebruik maken van de mogelijkheid tot middeling, de geruisloze inbreng in de bv. Het RB vindt het hoogst opmerkelijk dat, waar de wet – ook qua strekking – het behalen van belastingvoordelen niet onmogelijk maakt, dit in internationaal

#### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

verband niet meer mogelijk zou zijn zonder een melding te moeten doen. De voorschriften uit de richtlijn lijken dan ook hun doel voorbij te gaan. Hiermee kan de belastingsovereïniteit van lidstaten onder druk komen te staan.

Op pagina 6 van de toelichting op het wetsvoorstel staat dat melding binnen 30 dagen moet geschieden vanaf de dag dat de constructie gereed is voor implementatie of vanaf het ogenblik dat de eerste stap in de implementatie is ondernomen (bij constructies op maat). Een constructie is pas gereed voor implementatie als er een of meerdere concrete relevante belastingplichtigen in beeld zijn die de constructie kunnen implementeren en waarmee daarover overeenstemming is. Het RB verneemt graag of het onderstreepte deel van de vorige zin dat de dertig dagen nog niet beginnen te lopen vanaf het uitbrengen van het advies, maar pas wanneer met de cliënt overeenstemming is om het advies te gaan implementeren? Betekent dit dan ook dat adviezen die uiteindelijk niet door de cliënt worden uitgevoerd, niet te hoeven worden gemeld?

Op pagina 7 van het concept van de memorie van toelichting is aangegeven dat de meldingsplicht ziet op constructies die (mogelijk) op belastingontwijking duiden. De intermediair zal onder meer moeten (kunnen) weten of een (deel van een) constructie, mede door gebruik te maken van grensoverschrijdende aspecten, met name is ingegeven om op kunstmatige wijze een belastingvoordeel te behalen. Het RB wijst erop dat in dit voorstel wordt uitgegaan van twee uitersten, namelijk kunstmatigheid enerzijds en zakelijkheid anderzijds. Het RB is echter van mening dat de praktijk niet zo kan worden geschetst en dat er sprake is van een glijdende schaal. Door echter uit te gaan van deze uitersten ontstaat het risico dat zaken die voor een deel onzakelijk zijn, of zakelijk zijn maar niet voor 0% niet-kunstmatig zijn, onder de meldingsplicht vallen. Het risico op overkill wordt dus vergroot door dit criterium.

#### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

## **Wezenskenmerken**

Het RB heeft opgemerkt dat de concept-memorie van toelichting enkele voorbeelden bevat. Vanzelfsprekend helpen voorbeelden de praktijk, maar het zou de praktijk ten goede zou komen als er meer voorbeelden zouden worden genoemd, en dan in het bijzonder fiscaal-technische voorbeelden.

### **A Algemene wezenskenmerken**

Het RB merkt bij wezenskenmerk A (wat overigens ook voor de andere wezenskenmerken geldt) nogmaals op dat niet duidelijk is wat een constructie is. Dat bemoeilijkt de correcte naleving van de regels.

Het RB vraagt naar verduidelijking over wezenskenmerk A, onder 2. Als de vergoeding afhankelijk is van het belastingvoordeel dat de constructie oplevert, is sprake van een constructie die hieronder valt. Hoe wordt omgegaan met het voeren van procedures waarbij een dergelijke vergoeding wordt afgesproken? Het RB verneemt graag of een dergelijke vergoeding onder dit wezenskenmerk valt. Daarbij verneemt het RB ook graag of het uitmaakt of de intermediair die de procedure voert, bij de eerdere advisering en implementatie betrokken was, zelfs als dat een constructie zelf niet viel onder een wezenskenmerk. Naar de mening van het RB zou de intermediair die niet betrokken was bij de eerdere advisering en implementatie sowieso niet onder deze regeling moeten vallen. Ook kan worden getwijfeld of de situatie waarin de intermediair wél betrokken was bij de advisering en implementatie hieronder zou moeten vallen.

Bij wezenskenmerk A, onderdeel 3 moet het gaan om het gebruik van gestandaardiseerde documenten en/of een gestandaardiseerde structuur en die beschikbaar is voor meer dan één relevante belastingplichtige, zonder dat er voor implementatie wezenlijke aanpassingen nodig zijn. Het RB wijst erop dat in feite geen enkele situatie dezelfde is, dus nooit kan worden volstaan met één standaard. Formeel zou naar de mening van het RB dus geen

### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

enkele situatie hier onder kunnen vallen. Echter, uitgaande van een 'redelijke mate van standaard', kan het volgende worden gesteld.

Het RB wijst er graag op dat sommige kantoren gespecialiseerd zijn in een bepaald product. Voor die kantoren zal er al snel sprake zijn van gestandaardiseerde documenten, terwijl dat bij andere kantoren (die mogelijk wel eens te maken hebben gehad met de betreffende situatie) in het geheel niet het geval is. Gedacht kan worden aan advisering in de trant van bijvoorbeeld 'niet de bv maar de LLP'. Het RB is voor die situaties van mening dat deze niet onder dit wezenskenmerk behoren te vallen en vraagt om bevestiging hierover.

Het RB wijst er tevens op dat verschillende kantoren ook gebruik maken van gestandaardiseerde adviezen, met meerdere mogelijkheden. De verschillende cliënten kiezen voor implementatie van een van de opties. Het RB verneemt graag of in dat geval is voldaan aan dit algemene wezenskenmerk.

Het RB vraagt naar verduidelijking over wezenskenmerk A, onder 3 met betrekking tot de uitvoering van een salary-split. Een advies over een salary-split is in de basis gelijk. Het RB verneemt daarom graag of het geven van een advies over een salary-split onder deze regeling valt. Naar de mening van het RB zou dat niet het geval moeten zijn.

Het RB wijst ook naar grensoverschrijdende arbeid, meer specifiek het aannemen van een andere functie in het buitenland, naast de oorspronkelijke functie. Valt dat onder dit (of een ander) wezenskenmerk?

Het RB vraagt tevens om aandacht voor de toepassing van de 30%-regeling. Ieder advies over de toepassing van een 30%-regeling is in de basis gelijk. Valt de uitvoering van een advies hierover onder dit wezenskenmerk? Naar de mening van het RB zou dat niet het geval moeten zijn.

#### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

Het RB vraagt naar de situatie van een emigratie van een natuurlijk persoon. Elk advies over een emigratie is in de basis gelijk, hoewel het RB nogmaals benadrukt dat geen enkele situatie dezelfde is. Is het ministerie van Financiën van mening dat de implementatie van een dergelijk advies onder deze regeling valt? En maakt de beweegreden voor de emigratie dan uit? Het RB merkt op dat iedere emigratie anders is en andere (fiscale) gevolgen heeft. Naar de mening van het RB hoort de implementatie van een advies over een emigratie niet onder de meldingsplicht te vallen. Is hierop onderdeel 3 van dit wezenskenmerk van toepassing?

Het RB vraagt ook naar de internationale situatie dat een belastingplichtige wordt geadviseerd om de aankoop van een eigen woning al dan niet vanuit privé te doen. Ook vraagt het RB naar de internationale situatie dat wordt geadviseerd om de aankoop niet vanuit privé te financieren, terwijl voldoende middelen voorhanden zijn in privé. Vallen deze situaties onder onderdeel 3 van dit wezenskenmerk?

## **B Specifieke wezenskenmerken (gekoppeld aan de main benefit test)**

Het RB merkt bij onderdeel 1 op dat niet duidelijk is of het woord ‘om’ ziet op alle daarvoor genoemde activiteiten, of slechts op het gebruiken van de verliezen. Verduidelijking op dit punt is zeer aan te bevelen.

Met betrekking tot onderdeel 2 vraagt het RB graag om verduidelijking hoe tegen het begrip ‘andere inkomstencategorieën’ aangekeken moet worden. Moet dit vanuit het land waar de belastingplichtige inwoner van is, vanuit het andere land, of vanuit beide landen?

Een in de praktijk voorkomende situatie betreft een familierelatie waarbij één persoon in Nederland woont, en de ander bijvoorbeeld in Duitsland. De persoon die in Duitsland woont, heeft aldaar een eenmanszaak. De persoon in Nederland heeft een vordering op de eenmanszaak, hiervoor is een vaste rente overeengekomen. De vordering zit bij de inwoner

### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

van Nederland in box 3 van de inkomstenbelasting. Vervolgens wordt de leningsovereenkomst aangepast waarbij de rente winstafhankelijk wordt gemaakt. De vordering en dus de winstafhankelijke rente komt vervolgens in box 1 terecht. Er vindt dus een verschuiving van box 3 naar 1 plaats. De vraag is of dit een constructie is, en zo ja, of deze valt onder één van de wezenskenmerken, met name categorie B, onderdeel 2.

Het RB vraagt om verduidelijking over de situatie van een lucratief belang met betrekking tot een buitenlandse aandeelhouder. Tevens verneemt het RB graag of de toekenning van opties onder deze bepaling valt dan wel onder een ander onderdeel van een wezenskenmerk.

Hiervoor heeft het RB al gevraagd naar de situatie van een salary-split. In de praktijk is verkondigd dat de implementatie van een salary-split valt onder onderdeel 2. Het RB is van mening dat dit niet het geval is. Immers, een salary-split is niet het omzetten van inkomsten in vermogen, schenkingen of andere inkomenscategorieën. Het RB vraagt om verduidelijking.

Het RB wijst erop dat inkomen (bijvoorbeeld looninkomsten) normaliter worden belast in box 1. Vervolgens blijven deze op de bankrekening staan en moeten deze in box 3 worden opgenomen. Hierdoor wordt feitelijk inkomen omgezet in vermogen, dat effectief laag belast wordt, of zelfs wordt vrijgesteld van belasting door het heffingsvrij vermogen. Het RB verneemt graag of een dergelijke situatie (in internationaal verband) onder dit wezenskenmerk valt.

Een van de wezenskenmerken voor een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, is een constructie die circulaire transacties omvat met als resultaat dat middelen worden rondgepompt, met behulp van tussengeschoven entiteiten zonder ander primair handelsdoel of van transacties die elkaar compenseren of tenietdoen of andere soortgelijke kenmerken hebben (Wezenskenmerk B, onderdeel 3). Het RB vraagt om voorbeelden van transacties met dergelijke kenmerken.

#### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

### **C Specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties**

Voor toepassing van wezenskenmerk C, lid 1, onderdeel b, onder i is het nodig dat het rechtsgebied geen vennootschapsbelasting heft, of vennootschapsbelasting heft tegen een nultarief of bijna-nultarief. Blijkens de concept-memorie van toelichting wordt met dat laatste een tarief van tussen de 0% en 1% bedoeld. Het RB verzoekt om verduidelijking of hiermee een statutair tarief wordt bedoeld, dan wel een effectief tarief. Tevens verzoekt het RB om bevestiging dat bij een tarief van 1% geen meldingsplicht ontstaat op basis van dit wezenskenmerk.

In onderdeel 1, ii, wordt gerefereerd aan een lijst van rechtsgebieden. Het RB verneemt graag of dit de EU-lijst is van non-coöperatieve rechtsgebieden die op 9 november 2018, (2018/C 403/03).

Het RB is van mening dat de memorie van toelichting onvoldoende duidelijkheid bevat over wat wel en wat niet onder het wezenskenmerk C, onderdeel 1, d valt. Het RB vraagt om verduidelijking via voorbeelden. Het RB wijst erop dat ieder land bepaalde gunstige regimes kent. Daarom is het RB van mening dat het gebruik maken van een tax-holiday niet onder deze bepaling zou moeten vallen. Het RB vraagt om bevestiging.

Het RB vraagt om verduidelijking over de toepassing van de concept-wettekst met betrekking tot de BES-eilanden, Curaçao, Aruba en Sint-Maarten.

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

In onderdeel 2 wordt ook de term 'worden beheerd' aangehouden. Niet duidelijk is wat onder 'beheren' van een constructie moet worden verstaan. Hoe moet bijvoorbeeld worden

#### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

omgegaan met de situatie dat door een intermediair alleen belastingaangifte worden gedaan van een belastingplichtige die een grensoverschrijdende constructie heeft die aan een wezenskenmerk voldoet, maar waaraan de intermediair niet heeft meegewerkt? Moet de intermediair dan melden, of de belastingplichtige?

### **E Specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen**

Bij onderdeel 1 merkt het RB op dat bepaalde standaardfuncties worden ‘beloond’ met bijvoorbeeld een bepaald percentage (5%) op diensten met beperkte/lage toegevoegde waarde. Hiertoe wordt veelal gewerkt met redelijke ‘standaard’ benchmarks. Het RB verzoekt om verduidelijking in hoeverre dit onder de bedoelde ‘unilateral safe harbour rules’ valt. Het RB verneemt graag of het voldoende is als een benchmark bij een professionele partij wordt uitgevoerd, zodat de meldingsplicht niet aan de orde komt.

In onderdeel 2 wordt gerept over ‘bijzonder onzeker’ en ‘moeilijk te voorspellen’. Het RB vraagt om een nadere invulling van dit begrip zodat duidelijk wordt wat hieronder valt en wat niet. Zo kan namelijk gedacht worden aan de situatie dat de beursontwikkelingen de laatste maanden een dalende tendens hebben, die in het algemeen niet werd verwacht.

Wordt uitgegaan van bepaalde ‘gegarandeerde resultaten’, waarbij uiteindelijk een afwijking van de voorspellingen plaatsvindt, dan zou dat mogelijk betekenen dat sprake was van ‘moeilijk te voorspellen’. Komt de meldingsplicht in een dergelijk geval ook aan de orde? Deze open norm zou dan namelijk tot gevolg hebben dat een overdracht van immateriële activa (vrijwel) altijd zal moeten worden gemeld. Het RB is van mening dat dit niet het geval zou moeten zijn.

Onderdeel 3 van dit wezenskenmerk is aan de orde bij een grensoverschrijdende overdracht binnen de groep van functies, en/of risico’s en/of activa. Het RB vraagt om een voorbeeld van een situatie die hieronder valt.

#### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*



Het RB verneemt graag of het ontmantelen van een structuur onder dit onderdeel van dit wezenskenmerk (of een ander wezenskenmerk) valt. Tevens verneemt het RB ook graag of het daarbij ter zake doet wanneer de eerste stap is genomen, namelijk voor of na 25 mei 2018.

Het RB verneemt graag hoe omgegaan moet worden met de overdracht van het aandelenpakket. Het RB is van mening dat de overdracht van aandelenpakketten een logische verklaring kan hebben en in die gevallen niet onder de meldingsregeling zouden moeten vallen. Het RB is dan ook van mening dat hiervoor een uitzondering zou moeten worden ingevoerd.

Tevens verneemt het RB ook graag hoe wordt omgegaan met het moment van melden in een dergelijke situatie. Het RB begrijpt namelijk dat gemeld moet worden op het moment dat vast komt te staan dat de geraamde jaarlijkse winst minder dan 50% bedraagt van de geraamde jaarlijkse ebit als de overdracht niet had plaatsgevonden. Het RB verneemt graag of dit juist is.

### **Overige situaties**

Het RB wijst op enkele situaties die zich in de praktijk regelmatig voordoen. Het RB is van mening dat dergelijke situaties niet onder de regeling van de meldingsplicht zouden moeten vallen, en kan die ook niet als zodanig daaronder plaatsen, maar verneemt graag of deze situaties volgens het ministerie van Financiën hieronder vallen. Gedacht kan worden aan inlichtingen over:

- Het oprichten van een buitenlandse dochtervennootschap in het buitenland.
- Het opzetten van een vaste inrichting in het buitenland.
- De aankoop van een buitenlandse woning.
- De verdeling van een nalatenschap waarbij de erfgenamen in verschillende landen woonachtig zijn.

### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

- De verdeling van een huwelijksgemeenschap inzake een huwelijk dat wordt ontbonden, en de echtgenoten in verschillende landen (gaan) wonen.
- De verdeling van een nalatenschap met bestanddelen in het buitenland
- De schenking aan kinderen in het buitenland.
- De schenking waarop de bedrijfsopvolgingsregeling van toepassing is, waarbij het kind in het buitenland woont.
- De wijziging van de vestigingsplaats van de onderneming c.q. de wijziging van de woonplaats van de ondernemer. Het RB verneemt graag verduidelijking of deze situatie onder een van de wezenskenmerken valt.
- Wisseling directie van een pensioen-bv (of stamrecht-bv) om te voorkomen dat de feitelijke leiding van de bv wordt verplaatst naar het buitenland, om directe afrekening te voorkomen, als de dga op persoonlijke redenen emigreert naar het buitenland.
- Toepassing van de innovatiebox.

## **Artikel E: Artikel 10h**

### Lid 1

Het RB merkt op dat in het concept van artikel 10h, eerste lid, wordt aangegeven welke intermediairs verplicht zijn gegevens en inlichtingen te verstrekken. Het RB wijst erop dat de verschillen tussen de categorieën erg groot zijn. Immers, als wordt gekeken naar onderdelen a, b en c, dan heeft de intermediair vrijwel direct een band met Nederland. Het is mogelijk dat de intermediair die valt onder onderdeel d, behoudens de inschrijving bij een beroepsorganisatie, verder geen enkele band heeft met Nederland. Naar de mening van het RB zou onderdeel d dan ook niet moeten worden opgenomen in artikel 10h. Het RB verneemt in dit kader ook graag hoe in dit kader omgegaan moet worden met een intermediair die woont op de BES-eilanden, Curaçao, Aruba of Sint-Maarten en bijvoorbeeld is ingeschreven bij een beroepsorganisatie in Nederland?

### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

In deze bepaling wordt aangegeven dat deze intermediairs voor zover van toepassing, de gegevens en inlichtingen als bedoeld in het tweede lid, verstrekken aan Onze Minister. Het RB verneemt graag bij wie en op welke wijze de informatie exact moet worden verstrekt.

Het RB wijst graag op de situatie dat een intermediair dual resident is. Moet een intermediair in dat geval wel een melding doen aan de Minister? Welke woonplaats wordt in dat geval aangehouden voor de toepassing van deze regeling?

Het RB gaat er vanuit dat andere EU-lidstaten de richtlijn ook vergelijkbaar implementeren. Niet duidelijk is hoe dan moet worden omgegaan met een intermediair die enerzijds fiscaal inwoner is van bijvoorbeeld Duitsland, maar anderzijds in Nederland is ingeschreven bij een beroepsorganisatie in verband met de verlening van juridische, fiscale of adviesdiensten. Valt deze intermediair dan ook onder de regeling van het vierde lid?

Het RB vraagt om verduidelijking hoe wordt omgegaan met de verstrekking van gegevens. Het RB is van mening dat het de voorkeur verdient om de betreffende intermediair een bevestiging te sturen waaruit blijkt dat, en welke gegevens zijn verstrekt.

#### Lid 2, onderdeel d

In het tweede lid, onderdeel d is aangegeven dat de aldaar bedoelde informatie niet mag leiden tot de openbaarmaking van een handelsgeheim, bedrijfsgeheim, et cetera. Het RB wijst er uitdrukkelijk op dat dit een toets is die de intermediair c.q. de belastingplichtige moet aanleggen. Naar de mening van het RB is het dan vrijwel onmogelijk dat de Belastingdienst op enig moment stelt dat deze informatie wél moet worden verstrekt omdat geen sprake is van openbaarmaking van een handelsgeheim, bedrijfsgeheim, et cetera.

#### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

Het RB vraagt in dit kader naar de verhouding met de voorschriften van artikel 47 Algemene wet inzake rijksbelastingen. Het RB vraagt ook of in dit kader informatiebeschikkingen kunnen worden opgelegd ex artikel 52a Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Het RB wijst erop dat de praktijk deze bepaling op verschillende wijze uitlegt, dit door het gebruik van de woorden 'indien voorhanden'. Het RB verzoekt om een andere bewoording en een nadere verduidelijking in de wettekst.

#### Lid 2, onderdeel e

In het tweede lid, is in onderdeel e aangegeven dat de datum van de eerste stap moet worden gemeld. Niet duidelijk is wat moet worden verstaan onder de eerste stap. Daarbij wijst het RB erop dat een stap ook langdurend kan zijn. Het is dan ook niet altijd mogelijk om een concrete datum te benoemen. Het RB vraagt om verduidelijking over het aanvangstijdstip van de melding van de constructie op maat. De richtlijn bepaalt dat een dergelijke constructie moet worden gemeld binnen 30 dagen nadat deze beschikbaar is gesteld voor implementatie, gereed is gekomen voor implementatie of als de eerste implementatiestap is ondernomen. De memorie van toelichting noemt slechts twee criteria in dit kader. Het criterium dat een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie op maat beschikbaar is gesteld voor implementatie is niet opgenomen.

Het RB wijst erop dat de toelichting ingaat op situaties op maat. Niets wordt echter opgemerkt over marktklare adviezen. Het RB vraagt om een nadere toelichting wat in die situaties geldt.

#### Lid 2, onderdeel g

In het tweede lid, is in onderdeel g aangegeven dat de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie moet worden gemeld. Het RB wijst erop dat meestal niet vastgesteld kan worden wat de waarde van een dergelijke constructie is. Een voorbeeld is de

#### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

waardering van toekomstige dividenden. Daarnaast is onduidelijk hoe deze moet worden bepaald, bijvoorbeeld op maandbasis, jaarbasis, aan de hand van de looptijd van de structuur.

Daarbij maakt de voorgestelde wettekst niet duidelijk of moet worden uitgegaan van de waarde in de betreffende lidstaat, de waarde in alle lidstaten, of de totale waarde in de lidstaten en eventueel derde-landen.

Om te voorkomen dat ook zeer kleine, legitieme ‘constructies’ moeten worden gemeld, geeft het RB in overweging om een vrijstelling in te voeren voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies die een bepaalde maximale waarde hebben. Een dergelijke uitzondering zou de administratieve lasten voor de praktijk verminderen. Door het invoeren van een bepaalde drempel, wordt tevens voorkomen dat de overheidsinstantie ook legitieme en relatief ‘kleine constructies’ zal moeten inventariseren.

### Lid 3

In het derde lid wordt aangegeven dat in geval van marktklare constructies, iedere drie maanden een periodiek verslag moet worden opgesteld. Gezien de formulering van dit lid, hoeft de intermediair dit verslag niet te openbaren. Het RB vraagt om bevestiging hiervan. Het RB leidt hieruit af dat als geen nieuwe marktklare constructies aanwezig zijn, inderdaad geen periodiek verslag hoeft te worden geopenbaard. Het RB vraagt om dit expliciet te benoemen. Het RB vraagt verder om verduidelijking of onder de formulering ‘in het geval van marktklare constructies’ moet worden verstaan, marktklare constructies bij een specifieke cliënt of in de portefeuille van de betreffende intermediair.

### Lid 5

In het vijfde lid wordt aangegeven dat het wettelijke verschoningsrecht zoals dat toekomt aan advocaten, notarissen, artsen en apothekers, wordt gerespecteerd. De meldingsplicht geldt niet voor deze wettelijke verschoningsgerechtigden. De meldingsplicht verschuift in dat geval

### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

naar een andere intermediair of de relevante belastingplichtige. Voor belastingadviseurs geldt het informele verschoningsrecht op basis van het zogenoemde fair-play beginsel. In de toelichting op het concept-wetsvoorstel is aangegeven dat een beroep op het informele, niet-wettelijk vastgestelde verschoningsrecht niet zal worden gehonoreerd. Een nadere toelichting op dit uitgangspunt ontbreekt echter. Het RB verzoekt om dit standpunt nader te motiveren. Daarnaast vraagt het RB zich af hoe zich dit standpunt verhoudt tot het arrest van de Hoge Raad van 23 september 2005, nr. 38.810 waarin is bepaald dat het fair-play beginsel zich er tegen verzet dat een inspecteur kennis krijgt van documenten die tot doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten en/of te adviseren. Dat geldt ook voor de onderdelen van die documenten die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten. Het RB vraagt zich af of het betreffende document in het kader van de meldingsplicht kan/mag worden gesplitst en/of geschoond en verzoekt om een nadere toelichting op dit punt. Voor het RB vraagt het RB om een nadere toelichting in hoeverre het afgeleide verschoningsrecht dat een belastingadviseur kan toekomen ook onder de uitzonderingsmogelijkheid valt. Tot slot wijst het RB erop dat het verstandig is dat de EU-lidstaten de invulling en implementatie van de conceptregelgeving op en met elkaar afstemmen. Wanneer landen hier namelijk verschillend mee omgaan kan dat leiden tot ongewenste situaties. Zo kan gedacht worden aan adviseurs die in de grensstreken actief zijn, in het ene land wonen en in het andere land werken. Wanneer deze landen verschillend omgaan met de uitzonderingsmogelijkheid voor verschoningsgerechtigden kan er een mismatch ontstaan tussen de verplichting om te melden en het respecteren van het verschoningsrecht. Gedacht kan worden aan de situatie van een adviseur die werkzaam is in Duitsland en daar aangesloten bij een professionele beroepsorganisatie. Fiscaal is deze adviseur echter inwoner van Oostenrijk. Hij moet dan melding doen in Oostenrijk. Indien Oostenrijk ervoor kiest om verschoningsgerechtigden niet uit te zonderen maar Duitsland wel, kan mogelijk een spanningsveld (mismatch) ontstaan tussen de verplichting om te melden (in Oostenrijk) en het respecteren van het Duitse verschoningsrecht van de

#### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

betreffende adviseur. Tegen die achtergrond is het RB benieuwd hoe de EU-lidstaten omgaan met de uitzonderingsmogelijkheid.

Het RB verneemt graag ook hoe een en ander zich verhoudt tot andere rechtsbijstandsverleners zoals vermeldt in 34, lid 2 van de richtlijn inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of financiering van terrorisme, zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn (EU) 2018/843 van 30 mei 2018. Hoe verhoudt zich dat tot de recente ontwikkelingen van het verschoningsrecht zoals blijkt uit ECLI:NL:HR:2018:553 en met name ECLI:NL:HR:2016:110. Hoe dient een notaris met deze wetgeving om te gaan als hij in het kader van zijn ambt internationaal belastingadvies geeft? Op grond waarvan wordt de verschuiving van de verplichting gerechtvaardigd als er in feite geen verschil in bestaat tussen de advieswerkzaamheid van de notaris en de belastingadviseur?

#### Lid 11

In het elfde lid is aangegeven dat bij algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld met betrekking tot het uiterste tijdstip en de wijze waarop de gegevens en inlichtingen moeten worden verstrekt. Het RB verzoekt de inhoud van deze algemene maatregel van bestuur, althans het concept, zo spoedig mogelijk kenbaar te maken, zodat daarvan tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel kennis kan worden genomen. In de richtlijn is overigens aangegeven dat binnen 30 dagen nadat een fiscale constructie is geïmplementeerd of beschikbaar is voor implementatie, of de eerste stap is genomen in de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, melding dient plaats te vinden. Hiervoor is nodig dat het begrip implementatie c.q. eerste stap van de implementatie wordt verduidelijkt, anders is het niet mogelijk om tijdig een melding te doen.

#### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

## Artikel G: Artikel 11 WIB

Het voorgestelde artikel 11, lid 2 WIB bepaalt dat het grofschuldig dan wel opzettelijk niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist nakomen van de informatieverplichting een vergrijp vormt waarvoor een boete kan worden opgelegd tot maximaal het bedrag van de zesde categorie (2018: € 830.000). De richtlijn laat de sanctionering over aan de lidstaten zelf maar geeft daarbij wel aan dat de sancties doeltreffend, evenredig en afschrikkend moeten zijn. Bij het niet-nakomen van de country-by-country reporting verplichtingen kan ingevolge artikel 29h Wet op de vennootschapsbelasting 1969 eveneens een vergrijpboete van maximaal € 830.000 worden opgelegd. Het RB vraagt zich af waarom bij het niet-komen van de verplichtingen zoals die zijn opgenomen in Richtlijn (EU) 2018/822 ook een dergelijke hoge sanctie geldt. In deze richtlijn gelden namelijk geen omvangdrempels en vallen ook natuurlijk personen onder de reikwijdte van de richtlijn. Het RB is van mening dat van de hoogte weliswaar een afschrikkende werking uitgaat maar dat van evenredigheid en doeltreffendheid geen sprake (meer) is. Het RB wijst er verder op dat uit de toelichting niet duidelijk wordt of de sanctie kan worden opgelegd aan de individuele adviseur, het advieskantoor of aan beide (in hun hoedanigheid van intermediair) en vraagt om een nadere toelichting.

In artikel 10, lid 5 van dit concept-wetsvoorstel worden verschoningsgerechtigden uitgezonderd van een meldingsplicht. De meldingsplicht verschuift dan naar een andere intermediair of naar de relevante belastingplichtige. Het RB vraagt zich af wanneer de verplichting om een andere intermediair of relevante belastingplichtige in kennis te stellen van de meldplicht, het niet naleven hiervan ook onder de sanctiebepaling valt.

Tot slot merkt het RB op dat deze boete haar bijzonder hoog voorkomt. Dit met name omdat in de fiscale bestuursrechtelijke vergrijpboetebepalingen (artikel 67cc tot en met 67f Algemene wet inzake rijksbelastingen) en de strafrechtelijke bepalingen (artikel 68 tot en met 71 Algemene wet inzake rijksbelastingen) geen beboetbare vergrijpen, respectievelijk strafbare feiten voorkomen die met een dergelijk hoge boete bestraft kunnen worden. Het RB

### Over het RB

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*



vraagt daarom naar een motivering ter zake van de maximale hoogte van de op te leggen vergrijpboete.

## **Artikel II**

De automatische gegevensuitwisseling over mogelijke agressieve grensoverschrijdende constructies stelt de belastingdienst van de landen van de Europese Unie in staat om deze constructies adequaat te bestrijden. Met deze informatie kan de Belastingdienst onderzoek doen naar de fiscale aanvaardbaarheid van de gebruikte constructies. De Belastingdienst heeft daartoe ook de tijd, aangezien een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie binnen 30 dagen na de eerste stap van implementatie moet worden gemeld, terwijl de Belastingdienst tot 3 jaar na afloop van het boekjaar de tijd heeft om een belastingaanslag op te leggen. Onbevredigend is daarom de voorgestelde uitbreiding van artikel 16 AWR met een bepaling dat informatie uit deze gegevensuitwisseling ten alle tijden een nieuw feit vormt. Het RB vraagt zich af wat hiervan de gevolgen zijn voor de navorderingstermijn. Betekent dit dat de Belastingdienst te allen tijde de bevoegdheid heeft om tot 5 jaar na afloop van het boekjaar een navorderingsaanslag op te leggen? Of, in het geval gesteld kan worden dat sprake is van een voorwerp dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen, bedraagt de bevoegdheid tot navorderen 12 jaar na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan? Daarnaast vraagt het RB zich af hoe zich dit voorgestelde artikel verhoudt tot het arrest van de Hoge Raad van 28 maart 2014, nr. 13/03554 waarin wordt geoordeeld over de zogenoemde voortvarende eisen. Dat de Belastingdienst voldoende tijd moet worden gegund om op zorgvuldige wijze een belastingaanslag vast te stellen, is goed te begrijpen. Het RB is echter van mening dat van de Belastingdienst ook mag worden verwacht dat voortvarend wordt gereageerd op informatie over mogelijke agressieve taxplanning en niet (standaard) wordt uitgegaan van maximale (navorderings)termijnen.

### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*

#### **Artikel IV**

Het RB vraagt hoe moet worden omgegaan met de meldingsplicht van een intermediair, voor adviezen die al vóór 25 juni 2018 zijn gegeven, waarvan de eerste stap daarna is uitgevoerd, maar inmiddels de relatie met de cliënt is verbroken. Heeft deze ex-intermediair dan toch nog een meldingsplicht?

*Deze reactie is opgesteld door de Commissie Wetsvoorstellen van het Register Belastingadviseurs. In het bijzonder hebben hieraan bijgedragen drs. M.A.B. Bögemann, mr. drs. M.J.F.A. Broos, mr. F. Drost, mr. M.J.A.H. Hoefnagels, mr. M.C.A. Lichtenberg, mr. A.T.P. Nefkens, mr. H.J.J. Oostdam, mr. A.T. Pahladsingh, de heer J.H.P.M. Raaijmakers, mr. P.A.G. van den Tillaart, mr. M.W.F.G. Vervoort en drs. B. Wachtmeester.*

*Indien u vragen en/of opmerkingen heeft naar aanleiding van deze reactie, dan kunt u contact opnemen met mr. A.T. Pahladsingh via [apahladsingh@rb.nl](mailto:apahladsingh@rb.nl) of (0345) 54 70 00.*

*Culemborg, 31 januari 2019*

#### **Over het RB**

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op [rb.nl](http://rb.nl).*