



## de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

Aan Ministerie van Justitie en Veiligheid,  
Ministerie van Economische Zaken en Klimaat,  
Ministerie van Financiën, en  
Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid

Ingediend op: <https://www.internetconsultatie.nl/grensoverschrijdendeomzettingfusiesplitsing>

Amsterdam, 29 juni 2018

**Betreft: De internetconsultatie Richtlijnvoorstel grensoverschrijdende omzetting, fusie en splitsing (2018/0114 (COD))**

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) maakt graag gebruik van de mogelijkheid om te reageren op de internetconsultatie van het Richtlijnvoorstel grensoverschrijdende omzetting, fusie en splitsing<sup>1</sup> (hierna: Conceptrichtlijn).

### Samenvatting

De Orde heeft fundamentele bezwaren tegen de in de Conceptrichtlijn opgenomen fiscale bepalingen in artikel 86 quater en artikel 160 quinquies. Ten eerste wijkt de in de Conceptrichtlijn gehanteerde terminologie sterk af van de terminologie van het Hof van Justitie van de Europese Unie, de anti-belastingontwijkingsrichtlijn ATAD en de fiscale fusierichtlijn. Dit leidt tot onduidelijkheid en rechtsonzekerheid. Bovendien is de Orde van mening dat er al voldoende fiscaalrechtelijke mogelijkheden zijn om belastingontwijking via grensoverschrijdende omzettingen en splitsingen te bestrijden, in het bijzonder de antimisbruikbepaling in de fiscale fusierichtlijn, de algemene anti-misbruikmaatregel in de ATAD en de uitgebreide informatie-uitwisselingsverplichtingen in de administratieve bijstandsrichtlijn. Vanwege de fiscale implicaties van de tekst van de Conceptrichtlijn zoals deze nu luidt, zou deze volgens de Orde alleen met eenparigheid van stemmen en dus niet, zoals de bedoeling lijkt, onder de gewone wetgevingsprocedure kunnen worden aangenomen. Bovendien is de Orde van mening dat het in de Nederlandse constellatie onwenselijk zou zijn dat een niet-fiscale professional een fiscaal oordeel moet vellen waartoe hij niet is geëquipeerd, laat staan dat dit oordeel binnen één tot drie maanden moet worden gegeven. Dit kan mogelijk ook negatieve consequenties hebben voor de mogelijkheden van de Belastingdienst om belastingontwijking te bestrijden en zal tot rechtsonzekerheid aanleiding kunnen geven.

---

<sup>1</sup> COM(2018) 241 final van 25 april 2018.

*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.*

De Orde is daarom van mening dat de passage “*onterechte belastingvoordelen te verkrijgen of*” uit de artikelen 86 quater en 160 quinquies moeten worden geschrapt. De hiervoor gesignaleerde nadelen worden daardoor voorkomen en de Conceptrichtlijn kan dan onder de gewone wetgevingsprocedure worden aangenomen.

## **1. Inleiding**

Gezien de specifieke fiscale expertise van de Orde beperkt deze reactie zich tot de twee bepalingen in de Conceptrichtlijn die een duidelijke link hebben met de fiscaliteit. Dit betreft artikel 86 quater en artikel 160 quinquies. Overigens valt het de Orde op dat de nummering in de Engelse en de Duitse taalversie van de Conceptrichtlijn minder complex is dan die in de Nederlandse (en Franse) taalversie: in eerstgenoemde taalversies betreft het artikel 86c en 160d. Het zou de leesbaarheid en vergelijkbaarheid van de Nederlandse taalversie ten goede komen als zou worden aangesloten bij de nummering in de Engelse en Duitse taalversie in plaats van die in de Franse taalversie. Het zou uiteraard nog beter zijn als voor alle taalversies één soort nummering zou worden aangehouden en dan bij voorkeur de minst complexe nummering van de Engelse en Duitse taalversie.

Artikel 86 quater en 160 quinquies bevatten de voorwaarden betreffende grensoverschrijdende omzettingen respectievelijk grensoverschrijdende splitsingen. In lid 3 van beide artikelen is opgenomen dat ‘de bevoegde instantie’ van de lidstaat van vertrek c.q. de lidstaat van de gesplitste vennootschap de omzetting respectievelijk splitsing onder meer niet toestaat ‘wanneer zij na onderzoek van het specifieke geval en rekening houdend met alle relevante feiten en omstandigheden vaststelt dat de splitsing een kunstmatige constructie vormt met als doel onterechte belastingvoordelen te verkrijgen’. Vanuit haar fiscale expertise heeft de Orde fundamentele bezwaren tegen deze bepaling. Deze bezwaren zijn enerzijds van Europeesrechtelijke aard en derhalve algemeen geldend en anderzijds gebaseerd op de Nederlandse juridische constellatie en daarmee meer nationaalrechtelijk. De Orde licht deze bezwaren hieronder graag nader toe. De Orde bespreekt eerst de Europeesrechtelijke bezwaren, die in gelijke mate gelden voor andere lidstaten van de Europese Unie (punt 2 t/m 4) en eindigt met een specifiek voor Nederland geldend bezwaar (punt 5).

## **2. Onduidelijke, van fiscale Europese jurisprudentie en richtlijnen afwijkende terminologie**

De artikelen 86 quater en 160 quinquies Conceptrichtlijn gebruiken de begrippen ‘kunstmatige constructie’ en ‘onterechte belastingvoordelen’. Deze begrippen worden inhoudelijk niet nader toegelicht. In preambule 40 wordt zonder nadere toelichting het begrip ‘onverschuldigde belastingvoordelen’ gebruikt.

Op pagina 25 van de toelichting bij de Conceptrichtlijn staat “*Krachtens het in de rechtspraak van het Hof van Justitie neergelegde algemene beginsel dat het EU-recht niet kan worden ingeroepen om rechtsmisbruik te rechtvaardigen, kan een omzetting bovendien niet worden toegestaan indien na onderzoek van elk individueel geval en rekening houdend met alle relevante feiten en omstandigheden wordt vastgesteld dat er sprake is van een kunstmatige constructie die bedoeld is om onterechte belastingvoordelen te verkrijgen.*” Een vergelijkbare toelichting is opgenomen op pagina 31 ter zake van de grensoverschrijdende splitsing.

*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.*

Het probleem is echter dat de in de Conceptrichtlijn gehanteerde terminologie afwijkt van de terminologie die het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) hanteert als rechtvaardigingsgrond voor een fiscale maatregel die een verkeersvrijheid beperkt. In paragraaf 51 van het richtinggevende arrest Cadbury Schweppes<sup>2</sup> heeft het HvJ deze rechtvaardigingsgrond als volgt geformuleerd:

*“Daarentegen kan een nationale maatregel die de vrijheid van vestiging beperkt, gerechtvaardigd zijn wanneer hij specifiek gericht is op volstrekt kunstmatige constructies die bedoeld zijn om de belastingwetgeving van de betrokken lidstaat te ontwijken.”*

Anders dan het HvJ spreekt de Conceptrichtlijn niet over volstrekt kunstmatige constructies, maar louter over een ‘kunstmatige constructie’ zonder aan te geven wat het verschil is tussen beide. Bovendien wordt niet aangesloten bij het concrete en objectieve begrip ‘belastingontwijking’ maar wordt een nieuwe term geïntroduceerd, namelijk *“onterechte belastingvoordelen”*. Dit is echter een zeer subjectief en uitermate vaag begrip.<sup>3</sup> Zoals Meussen in zijn in voetnoot 2 aangehaalde publicatie opmerkt: *“Bij grensoverschrijdende handelingen is onder omstandigheden sprake van een fiscale doorschuif. In die zin is per definitie sprake van belastingvoordelen. Anders is een grensoverschrijdende omzetting of splitsing ook niet mogelijk. Maar wat zijn onterechte belastingvoordelen?”* Wat één persoon een onrechtvaardig belastingvoordeel kan vinden (waarom is een doorschuif toegestaan?) kan een ander persoon gerechtvaardigd vinden (het is goed voor de interne markt dat een doorschuif mogelijk is). Een grensoverschrijdende omzetting, splitsing of fusie is bovendien zonder fiscale begeleiding meestal feitelijk onmogelijk. In dat kader is er dus per definitie sprake van een zekere fiscale faciëring. Dat roept de vraag op wat dan precies het onderscheid zou moeten zijn tussen ‘terechte belastingvoordelen’ en ‘onterechte belastingvoordelen’.

Het in preambule 40 gehanteerde begrip ‘onverschuldigde belastingvoordelen’ is eveneens onduidelijk: als een belastingvoordeel onverschuldigd is, zal het niet worden gegeven dus het lijkt vreemd om daartoe een constructie op te zetten.

Niet alleen hanteert de Conceptrichtlijn een van de jurisprudentie van het HvJ afwijkende terminologie, ook wijkt de terminologie af van het begrippenkader van de algemene anti-misbruik maatregel in de zogeheten Anti Tax Avoidance Directive (hierna: ATAD).<sup>4</sup> Artikel 6, lid 1 ATAD bepaalt:

*“Voor de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting laten de lidstaten een constructie of een reeks van constructies buiten beschouwing die is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden*

<sup>2</sup> Zaak C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544.

<sup>3</sup> Zie ook G.T.K. Meussen, Het richtlijnvoorstel m.b.t. grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen: een opmerkelijke fiscale paragraaf, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, 14 juni 2018, p. 2, NTFR 2018/1329 stelt: *“Volstrekt onduidelijk is wat wordt bedoeld met de woorden ‘onterechte belastingvoordelen’. Dit wordt ook in het geheel niet toegelicht.”*

<sup>4</sup> Richtlijn 2016/1164/EU tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt.

*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.* 3

*in aanmerking genomen, kunstmatig is. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan.”*

In dit artikel wordt derhalve, anders dan in de Conceptrichtlijn, zowel het begrip ‘kunstmatig’ als het begrip ‘belastingvoordeel’ nader gekwalificeerd en geconcretiseerd.

Het begrippenkader in de Conceptrichtlijn wijkt tevens af van het begrippenkader van de antimisbruikmaatregel in de fiscale Fusierichtlijn,<sup>5</sup> een richtlijn die een fiscale regeling omvat voor grensoverschrijdende fusies en splitsingen. De daarin opgenomen antimisbruikmaatregel is volgens het HvJ een weerspiegeling van het ook in de Conceptrichtlijn aangehaalde algemene beginsel dat het EU-recht niet kan worden ingeroepen om rechtsmisbruik te rechtvaardigen.<sup>6</sup>

Artikel 15 van de Fusierichtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om de in de Fusierichtlijn opgenomen fiscale faciliteiten (gedeeltelijk) niet toe te passen, indien blijkt dat één van de daarin omschreven rechtshandelingen “*als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking heeft*”. Daarbij is een bewijsvermoeden opgenomen, dat behelst dat een rechtshandeling wordt vermoed belastingfraude of belastingontwijking als hoofddoel te hebben, indien de rechtshandeling niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de rechtshandeling betrokken vennootschappen.

Het HvJ heeft in zijn uitleg van deze antimisbruikbepaling in de Fusierichtlijn geoordeeld dat:

*“(…) een fusie waaraan verschillende doelstellingen, waaronder eventueel ook fiscale overwegingen, ten grondslag liggen, op grond van zakelijke overwegingen [kan] plaatsvinden, op voorwaarde echter dat deze fiscale overwegingen in het kader van de voorgenomen transactie niet doorslaggevend zijn. Overeenkomstig [artikel 15 van de Fusierichtlijn] kan de vaststelling dat een fusie er slechts toe strekt een belastingvoordeel te verkrijgen, en dus niet op grond van zakelijke overwegingen plaatsvindt, immers doen veronderstellen dat deze transactie als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of [ontwijking heeft.*

(…)

*Overigens zij eraan herinnerd dat [artikel 15 van de Fusierichtlijn] een weerspiegeling is van het algemene beginsel van Unierecht dat rechtsmisbruik verboden is. De toepassing van regels van Unierecht kan niet zo ver gaan dat misbruiken worden gedekt, met andere woorden transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelsverrichtingen, maar uitsluitend met het doel om de door het Unierecht toegekende voordelen op onrechtmatige wijze te verkrijgen.”<sup>7</sup>*

<sup>5</sup> Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat.

<sup>6</sup> Zaak C-321/05, *Kofoed*, ECLI:EU:C:2007:408. In zaak C-014/16, *Euro Park Service*, ECLI:EU:C:2017:177, beschrijft het HvJ dat de doelstelling n van het algemene beginsel van primair EU-recht en de antimisbruikbepaling in de Fusierichtlijn eenzelfde draagwijdte hebben.

<sup>7</sup> Zaak C-2165/10, *Foggia*, ECLI:EU:C:2011:718.

De terminologie in de Conceptrichtlijn sluit niet aan bij de antimisbruiktoets van artikel 15 van de Fusierichtlijn (“*hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking*”) en komt evenmin overeen met de invulling die het HvJ aan die antimisbruiktoets van de fiscale Fusierichtlijn heeft gegeven (weigering faciliteit als een rechtshandeling er slechts toe strekt een belastingvoordeel te verkrijgen).

Het eerste bezwaar van de Orde betreft derhalve de onduidelijke, vage en van de jurisprudentie van het HvJ, de ATAD en de Fusierichtlijn afwijkende terminologie in de Conceptrichtlijn. Als deze bepaling al opgenomen zou worden, dan moet naar de mening van de Orde rechtstreeks worden aangesloten bij het reeds bekende Europeesrechtelijke begrippenkader. De frase “*een kunstmatige constructie vormt met als doel onterechte belastingvoordelen te verkrijgen*” zou dan moeten worden vervangen door een op de ATAD of Fusierichtlijn toegesneden frase. Bijvoorbeeld: “*een constructie of een reeks van constructies vormt die is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is.*” Deze gelijktrekking van terminologie zou overigens direct de doublure en daarmee zinledigheid van deze bepaling aan het licht brengen.<sup>8</sup>

### **3. Richtlijn op gebied van civiel recht geen geëigend instrument om belastingontwijking te bestrijden; daar zijn inmiddels voldoende fiscaalrechtelijke instrumenten voor**

De Orde is van mening dat een civielrechtelijke richtlijn niet het geëigende instrument is om belastingontwijking tegen te gaan. Daar zijn specifieke fiscale richtlijnen voor, in het bijzonder de eerder genoemde ATAD, Fusierichtlijn en de recent diverse malen uitgebreide Administratieve Bijstandsrichtlijn (DAC).<sup>9</sup>

Zoals genoemd is voor grensoverschrijdende splitsingen reeds een Europese fiscale richtlijn voorhanden, te weten de fiscale Fusierichtlijn, een richtlijn waar een zelfstandige antimisbruikbepaling in is opgenomen waar (i) de fiscale wetgeving van EU-lidstaten op is ingericht en (ii) mede op basis van jurisprudentie van het HvJ, al geruime tijd ervaring mee is opgedaan. In artikel 15 van deze richtlijn is expliciet opgenomen dat lidstaten het voordeel uit toepassing van de richtlijn kunnen weigeren indien de betreffende transactie als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking heeft. Dat maakt een fiscaalrechtelijke toets in een civielrechtelijke regeling naar de mening van de Orde overbodig.

Voor zover de behoefte bestaat een Europese fiscale regeling te introduceren voor de grensoverschrijdende omzetting, ligt het derhalve veeleer voor de hand om de fiscale Fusierichtlijn op dit punt uit te breiden. Daarmee wordt verzekerd dat voor alle

---

<sup>8</sup> Zie in dit kader ook de recente arresten van het HvJ EU inzake misbruik van belastingen: HvJ EU 7 september 2017, Eqiom en Enka, C-6/16, EU:C:2017:641 en HvJ EU 20 december 2017, gevoegde zaken C-504/16 (Deister) en C-613/15 (Juhler).

<sup>9</sup> Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG.

*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.* 5

grensoverschrijdende rechtshandelingen (fusie, splitsing, omzetting) een gelijk fiscaal antimisbruikregime blijft gelden, niet alleen qua aan te leggen toets, maar ook qua competente autoriteit, rechtsgang en rechtsgevolgen (zie ook hierna). Doordat de fiscale misbruiktoets van de Conceptrichtlijn niet van toepassing is op grensoverschrijdende fusies en evenmin alle vormen van grensoverschrijdende splitsing dekt, dreigt een verschil in fiscale behandeling tussen grensoverschrijdende rechtshandelingen die zijn opgenomen in de Conceptrichtlijn en grensoverschrijdende rechtshandelingen die daar niet in voorkomen, maar wel zijn opgenomen in de fiscale Fusierichtlijn. Een uitbreiding van de fiscale Fusierichtlijn als alternatief voor de fiscale toets in de Conceptrichtlijn zou dit onderscheid in de fiscale behandeling voorkomen.

Op grond van het hiervoor genoemde artikel 6 van de ATAD kunnen landen aan grensoverschrijdende juridische fusies en splitsingen reeds het belastingvoordeel onthouden als aan de daarin gestelde voorwaarden wordt voldaan. De artikelen 86 quater en 160 quinquies Conceptrichtlijn zijn derhalve ook in zoverre overbodig. De dreiging die uitgaat van het onthouden van de belastingvoordelen op grond van artikel 6 ATAD is al voldoende.

Bovendien is de ook op pagina 12-13 van de toelichting op de Conceptrichtlijn genoemde DAC de afgelopen jaren sterk uitgebreid met onder meer de automatische uitwisseling van grensoverschrijdende rulings en zal deze binnenkort worden uitgebreid met automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende belastingconstructies (DAC6: mandatory disclosure).<sup>10</sup> Door de laatstgenoemde meldingsplicht waarbij binnen 30 dagen nadat een grensoverschrijdende constructie beschikbaar is, deze al moet worden gemeld, zal de Belastingdienst van een lidstaat al in een vroeg stadium op de hoogte zijn van een constructie met een grensoverschrijdende fusie of splitsing en hier onderzoek naar kunnen instellen.

Op de hiervoor beschreven wijzen is al ruimschoots voorzien in instrumenten die misbruik om fiscale redenen van grensoverschrijdende omzettingen en splitsingen tegengaan. De Belastingdienst is de geëigende instantie om dit misbruik te bestrijden en heeft hier met de genoemde regelingen ook effectieve instrumenten voor. Het komt de rechtszekerheid niet ten goede als bovenop dit instrumentarium een civielrechtelijke toets wordt ingevoerd en er, zoals preambule 40 stelt, naast de reeds bestaande handhaving door de Belastingdienst *“een procedureel en materieel kader”* moet *“worden opgesteld waarin de beoordelingsmarge en de diversiteit in de aanpak waarover de lidstaten in dat verband beschikken, worden omschreven en tegelijkertijd de regels worden bepaald om de maatregelen te stroomlijnen die de nationale instanties in overeenstemming met het Unierecht moeten nemen in de strijd tegen misbruiken.”* De fiscale Fusierichtlijn, ATAD en DAC voorzien voorzover het de fiscaliteit betreft reeds in voldoende mate in deze kaders en procedures.

Daarnaast is het de vraag of het civielrechtelijk niet toestaan van omzetting of splitsing op grond van de in de artikelen 86 quater en 160 quinquies Conceptrichtlijn genoemde fiscale reden niet veel verder gaat dan nodig is (proportionaliteits- en subsidiariteitstoets). De fiscale

---

<sup>10</sup> Richtlijn 2018/822/EU tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.

*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.*

sancties bij constatering van misbruik zijn immers toegespitst op de fiscale gevolgen van de structuur en ook passend binnen en afgestemd op het belastingsysteem van een lidstaat.

#### **4. Procedureel bezwaar: geen unanimiteit ondanks dat sprake is van een voorstel met fiscale implicaties**

Op pagina 12-13 bij de toelichting op de Conceptrichtlijn staat nadrukkelijk dat “*De waarborgen tegen misbruik van de splitsings- en omzettingsprocedures voor het opzetten van kunstmatige constructies om onterechte belastingvoordelen te verkrijgen, zullen bijdragen aan de inspanningen van de EU ter bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking.*”

De Conceptrichtlijn heeft hiermee een duidelijk fiscaal doel. Daarom verbaast het dat de Conceptrichtlijn is geschaard onder de gewone wetgevingsprocedure van artikel 50 en 114(1) van het Verdrag inzake de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU), waarvoor een gekwalificeerde meerderheid volstaat. Voor fiscaal beleid geldt immers een bijzondere wetgevingsprocedure en moet op grond van artikel 115 VWEU met eenparigheid van stemmen worden ingestemd in de Raad. Behoud van de fiscale autonomie van de lidstaten, welke de achtergrond is van artikel 115 VWEU, is door de lidstaten steeds als zeer belangrijk aangemerkt.

Gezien de fiscale implicaties van de huidige tekst van de artikelen 86 quater en 160 quinquies zou naar de mening van de Orde deze Conceptrichtlijn alleen met volstrekte eenparigheid van stemmen kunnen worden aangenomen.

#### **5. Bezwaar van nationaalrechtelijke aard: ‘bevoegde instantie’ en verhouding tot de bevoegdheden van de Belastingdienst**

Iedere lidstaat moet op grond van de artikelen 86 quaterdecies en 160 sexdecies een bevoegde instantie aanwijzen die onder meer moet beoordelen of sprake is van een kunstmatige constructie. Het ligt in de lijn der verwachting dat deze bevoegde instantie in Nederland de notaris zal zijn.<sup>11</sup> De Orde betwijfelt echter of deze niet fiscale professional in staat zal zijn om de zeer complexe en fiscaal-specifieke beoordeling te doen of sprake is van een kunstmatige constructie met het oog op het verkrijgen van een onterecht belastingvoordeel. De EU-rechtelijke anti-misbruiktoets is één van de lastigste vraagstukken van het fiscaal recht waar regelmatig de nationale of Europese hoogste rechter na vaak jarenlange procedures de knoop moet doorhakken. Het lijkt onwaarschijnlijk dat een notaris, die immers niet specifiek in het fiscaal recht, meer in het bijzonder de vennootschapsbelasting, is geschoold noch actief is, een dergelijke beoordeling waar fiscaal deskundigen van de Belastingdienst, belastingpraktijk en de rechtelijke macht vaak jaren voor nodig hebben, binnen één tot drie maanden met goed resultaat kan afronden. Zelfs als de notaris een verzoek bij de Belastingdienst zou indienen om hierover vooraf duidelijkheid te verstrekken is het zeer de vraag of de Belastingdienst een dergelijk verzoek binnen de daarvoor in de Conceptrichtlijn gestelde termijn kan beoordelen.

---

<sup>11</sup> Overigens verwachtte Meussen in zijn hiervoor genoemde publicatie dat dit in Nederland de minister van Justitie en Veiligheid zou zijn. De door de Orde genoemde bezwaren als de bevoegde instantie deze minister zou zijn, gelden dan overigens in vergelijkbare mate.

Overigens lijkt uit punt 5d van de BNC-fiche over deze richtlijn<sup>12</sup> te volgen dat de gedachte is dat de bevoegde instantie die attesten afgeeft ‘de rechter’ zou kunnen zijn. In de BNC-fiche staat niet welke rechter dit betreft: de civiele rechter of de algemene bestuursrechter? Het lijkt niet voor de hand te liggen dat dit de belastingrechter zal zijn, waardoor het voornoemde bezwaar dat een niet-fiscaal onderlegde professional een complex fiscaal oordeel moet vellen ook in dat geval op dezelfde wijze van toepassing is.

Een volgende vraag betreft de rechtsbescherming van de belastingplichtige: tegen het oordeel van de bevoegde instantie kan op grond van artikel 86 sexdies en artikel 160 octodecies een vordering worden ingesteld bij de ‘bevoegde’ rechter. Het is niet op voorhand duidelijk wie in Nederland de bevoegde rechter is. De enige voor een beoordeling van anti-fiscale motieven geëquipeerde rechter is de belastingrechter, maar die gaat in Nederland niet over ondernemingsrechtelijke vraagstukken. Naar de mening van de Orde dient te worden voorkomen dat de civiele rechter of de algemene bestuursrechter invulling moet geven aan een fiscaalrechtelijke antimisbruiktoets die, zij het anders geformuleerd, voor andere regelingen door de belastingrechter wordt ingevuld.

Bovendien is het de Orde niet duidelijk hoe een diepgaande beoordeling van deze door de overheid aangewezen bevoegde instantie met als uitkomst dat er geen sprake is van een kunstmatige constructie zich verhoudt tot de bevoegdheid van de Belastingdienst om na afloop van het belastingjaar waarin de omzetting of splitsing heeft plaatsgevonden alsnog na een diepgaand onderzoek het standpunt in te nemen dat wel van een kunstmatige constructie met als doel belastingontwijking sprake is. Stel dat dit mogelijk is en de Belastingdienst komt anders dan de bevoegde instantie tot de conclusie dat sprake is van een kunstmatige constructie die belastingontwijking tot doel heeft: wordt de omzetting of splitsing dan – al dan niet met terugwerkende kracht – ongedaan gemaakt? Feit is dat als een herbeoordeling door de Belastingdienst mogelijk is, dit tot rechtsonzekerheid leidt. Als een dergelijke herbeoordeling niet mogelijk is, leidt dit tot een niet goed te begrijpen inperking van de bevoegdheden van de Belastingdienst.

Zowel de bevoegde instantie als de Belastingdienst worden naar de mening van de Orde door deze bepalingen in de Conceptrichtlijn in een onmogelijke positie gebracht.

## **6. Conclusie**

De Orde heeft fundamentele bezwaren tegen de in de Conceptrichtlijn opgenomen fiscale bepalingen. Ten eerste wijkt de in de Conceptrichtlijn gehanteerde terminologie sterk af van de terminologie van het HvJ, de anti-belastingontwijkingsrichtlijn ATAD en de fiscale Fusierichtlijn. Dit leidt tot onduidelijkheid en rechtsonzekerheid. Bovendien is de Orde van mening dat er voldoende fiscaalrechtelijke mogelijkheden zijn om belastingontwijking via grensoverschrijdende omzettingen en splitsingen te bestrijden, in het bijzonder de antimisbruikbepaling van de fiscale Fusierichtlijn, de algemene anti-misbruikmaatregel in de ATAD en de uitgebreide informatie-uitwisselingsverplichtingen in de administratieve bijstandsrichtlijn DAC. Vanwege de fiscale implicaties van de tekst van de Conceptrichtlijn zoals deze nu luidt, zou deze volgens de Orde alleen met eenparigheid van stemmen en dus

---

<sup>12</sup> [https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven\\_regering/detail?id=2018Z11562&did=2018D34301](https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven_regering/detail?id=2018Z11562&did=2018D34301).  
*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.*



niet, zoals de bedoeling lijkt, onder de gewone wetgevingsprocedure kunnen worden aangenomen. Bovendien is de Orde van mening dat het in de Nederlandse constellatie onwenselijk zou zijn dat een niet fiscale professional een fiscaal oordeel moet vellen waartoe hij niet is geëquipeerd, laat staan dat hij dit oordeel binnen één tot drie maanden moet geven. Dit kan mogelijk ook negatieve consequenties hebben voor de mogelijkheden van de Belastingdienst om belastingontwijking te bestrijden en zal tot rechtsonzekerheid aanleiding kunnen geven.

De Orde is daarom van mening dat de passages “*onterechte belastingvoordelen te verkrijgen of*” uit de artikelen 86 quater en 160 quinquies moeten worden geschrapt. De hiervoor gesignaleerde nadelen worden daardoor voorkomen en de Conceprichtlijn kan dan onder de gewone wetgevingsprocedure worden aangenomen.

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

Hoogachtend,  
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



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