



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Mandatory disclosure: voorstel voor een Richtlijn inzake melding van internationale ‘arrangements’

Opinie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) ¹
13 juli 2017

Inhoud

- 1 Inleiding**
- 2 Beoordeling voorstel**
- 3 Voorstellen ter verbetering**
- 4 Toelichting**
- 5 Voorbeelden van geaccepteerde ‘arrangements’ die gerapporteerd zouden moeten worden**

1 Inleiding

- 1.1 De Europese commissie heeft op 21 juni 2017 een voorstel gelanceerd inzake de automatische uitwisseling van informatie op het gebied van belastingheffing en de meldplicht met betrekking tot ‘reportable cross-border arrangements’.
- 2.1 De NOB respecteert en steunt de doelstelling van de Europese Commissie, het tegengaan van ongewenste belastingontwijking. Uitgangspunt van de NOB en haar leden is transparantie ten opzichte van de Belastingdienst over de feiten bij de advisering en compliance. De NOB heeft dan ook geen principiële bezwaar tegen ‘mandatory reporting’ van concrete informatie.
- 3.1 De NOB merkt op dat de term tax intermediary een ieder betreft die een belastingbetaler behulpzaam is bij het opzetten van een ‘cross-border arrangement’. Hieronder kunnen dus ook dienstverleners vallen die niet beschouwd worden als belastingadviseur in de gangbare betekenis, nl. een onafhankelijke dienstverlener die belastingplichtigen adviseert over hun belastingverplichtingen en hen assisteert bij de nakoming daarvan. In het bijzonder kunnen ‘intermediaries’ ook personen zijn die standaardoplossingen verkopen met als doel het maken van winst op dat product in plaats van het bijstaan van de cliënt. In het navolgende beschouwen we het voorstel vooral vanuit de optiek van het NOB-lid, de onafhankelijke belastingadviseur, en zijn cliënt, de belastingplichtige.

¹ De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), opgericht in 1954, is de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland. De NOB heeft nu 5000 leden, die moeten voldoen aan hoge eisen op het gebied van kennis, professionele vaardigheden en ethiek.

2 Beoordeling voorstel

2.1 Het voorstel beoogt de nationale belastingdienst en de belastingdiensten van andere lidstaten snel op de hoogte te stellen van structuren die mogelijk verband houden met internationale ‘agressieve’ belastingontwijking.

2.2 De voorgestelde richtlijn is een uitvloeisel van het OECD/G20 BEPS Project, Action 12, Mandatory Disclosure Rules, hierna BEPS 12. De Europese Commissie heeft gekozen voor een implementatie van BEPS 12 in de EU via een richtlijn, omdat BEPS 12 geen zogenoemde minimum standaard is (en dus niet verplicht hoeft te worden ingevoerd, hetgeen ertoe zou kunnen leiden dat sommige lidstaten niet tot implementatie zouden kunnen overgaan en er verschillen in de implementatie tussen lidstaten zou optreden). Het voorstel van de Europese Commissie wijkt echter op een aantal essentiële punten af van BEPS 12. De belangrijkste verschillen tussen de concept EU-richtlijn en BEPS 12 zijn:

- BEPS 12 schrijft voor dat de hallmarks voldoende ‘country specific’ zijn (dus niet ‘one size fits all’).²
- BEPS 12 beveelt aan dat de term “arrangement” wordt gedefinieerd, hetgeen het Commissievoorstel niet doet.³
- BEPS 12 beveelt aan dat er voorzien wordt in een filter mechanisme (dan wel dat de hallmarks voldoende specifiek zijn) waardoor er geen zinloze rapportages worden gedaan hetgeen tot onnodige administratieve lastendruk voor zowel de intermediair als de belastingdienst in de lidstaten zou leiden.⁴
- BEPS 12 stelt dat de belastingautoriteiten een lijst publiceren van structuren die al bekend zijn, zodat vermeden wordt dat bekende structuren worden gerapporteerd die geen toegevoegde waarde hebben voor het opstellen van nieuwe anti-misbruikwetgeving.⁵
- BEPS 12 is er op gericht om landen zo snel mogelijk inzicht te geven in de ontwikkeling van nieuwe tax planning ideeën, zodat snel en adequaat beleid kan worden geïntroduceerd die het gebruik van deze nieuwe ideeën onmogelijk maakt. De voorgestelde EU-richtlijn gaat veel verder, doordat voorgeschreven wordt dat ook (soms al decennia lang bestaande en soms door de overheid bewust gecreëerde) structuren moeten worden gerapporteerd. Dit staat haaks op de conclusies en aanbevelingen van BEPS 12.

² OECD/G20 BEPS Project, Action 12 - 2015 Final Report, paragraph 22

³ OECD/G20 BEPS Project, Action 12 - 2015 Final Report, paragraph 243

⁴ OECD/G20 BEPS Project, Action 12 - 2015 Final Report, paragraph 237

⁵ OECD/G20 BEPS Project, Action 12 - 2015 Final Report, paragraph 240

- 2.3 Er wordt geen toelichting gegeven waarom van BEPS 12 wordt afgeweken. Het voorstel gaat bovendien veel verder dan noodzakelijk is om haar doel te bereiken. De voorgestelde richtlijn zal daarom leiden tot te veel en overbodige rapportages die:
- geenszins van doen hebben met agressieve tax planning en veelal ook zien op voorkoming van economische dubbele belastingheffing;
 - zien op structuren waarin op andere wijze al voorzien is in (verplichte) uitwisseling van informatie;
 - zien op structuren waarvan het bestaan en gebruik al bekend is bij de belastingdienst in de verschillende lidstaten (zoals bijvoorbeeld het gebruik van de innovatiebox).
- 2.4 Er zijn diverse voorbeelden van situaties die in overeenstemming met de belastingdienst tot stand zijn gekomen en desalniettemin tot melding zouden leiden.⁶ Indien BEPS 12 gevolgd zou worden, doet dit probleem zich niet voor. Dit is ook daarom van belang, omdat de melding van dat soort situaties in strijd kan zijn met de EU-verkeersvrijheden, dan wel concurrentieverstorend kan werken binnen de EU.
- 2.5 De NOB is van mening dat regelgeving die er op gericht is misbruik dan wel ongewenst gedrag tegen te gaan, niet onnodig ten koste mag gaan van de belastingplichtigen en belastingadviseurs die gericht zijn om in overeenstemming met de geldende regels hun belastingverplichtingen na te komen. Dit is in lijn met vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EU (“HvJ EU”) die vereist dat regelgeving ter bestrijding van misbruik proportioneel is en niet verder gaat dan noodzakelijk is om het doel te bereiken.
- 2.6 Ook het Final Report van BEPS 12 wijst nadrukkelijk op het voorkomen van ‘undue burden’.⁷ De vrees van de NOB voor de uitvoering van dit voorstel is daarom gelegen op het gebied van de onzekerheid, namelijk onduidelijkheid wat, wanneer en door wie gemeld moet worden en de administratieve lasten die worden veroorzaakt. De NOB meent daarom dat het richtlijnvoorstel moet worden aangepast zodat het in lijn blijft met de aanbevelingen van BEPS 12. De hiervoor genoemde bezwaren die ook de Belastingdienst raken, zullen zich dan vrijwel niet voordoen. In het onderstaande worden daarom voorstellen gedaan tot verbetering van het voorstel.

⁶ Zie hierna V. Voorbeelden van geaccepteerde ‘arrangements’ die gerapporteerd zouden moeten worden

⁷ OECD/G20 BEPS Project, Action 12 - 2015 Final Report, paragraph 236

3 Voorstellen tot verbetering

1. Gebruik specifieke hallmarks

3.1 Het voorstel van de Europese Commissie gaat uit van algemene hallmarks die voor alle lidstaten gelden. Hierdoor ontstaat het risico van te algemene hallmarks die enerzijds onduidelijkheid in de hand werken, per lidstaat verschillend uitgewerkt worden en leiden tot uitwisseling van ‘arrangements’ die niet als agressief moeten worden beschouwd. BEPS 12 stelt voor om specifieke hallmarks per staat vast te stellen om op die basis informatie uit te kunnen wisselen.⁸ De NOB is voorstander van deze aanpak. De hallmarks in de richtlijn moeten beperkt blijven tot die hallmarks die relevant zijn voor alle lidstaten.

2. Neem de Annex op in de richtlijn

3.2 De hallmarks dienen te worden opgenomen in de richtlijn zelf in plaats van in een Annex behorende bij de richtlijn, zodat wijziging onderworpen is aan de democratische controle zoals is voorzien voor regelgeving door de Europese Commissie.

3. Sta uitzonderingslijsten toe

3.3 BEPS 12 stelt voor dat elk land een lijst met uitzonderingen moet opstellen.⁹ De NOB is voorstander van deze aanpak.

4. Wijzig de definitie van cross-border arrangement

3.4 De definitie van ‘cross-border arrangement’ definieert niet wat een ‘arrangement’ is, doch gaat slechts in op het cross-border element. Zulks terwijl het BEPS 12 Final Report aanbeveelt het begrip ‘arrangement’ te definiëren.¹⁰ Voorts is het geen standaardvereiste in het EU-voorstel dat een arrangement een tax impact heeft op ten minste twee jurisdicties. Dat is slechts één van de niet cumulatieve voorwaarden voor een arrangement. De NOB pleit er daarom voor dat in de aanhef van de definitie wordt opgenomen dat een arrangement een tax-impact heeft op ten minste 2 jurisdicties. Hierdoor wordt bereikt dat alleen cross-border tax arrangements gemeld hoeven te worden.

⁸ OECD/G20 BEPS Project, Action 12 - 2015 Final Report, paragraph 22: “However the hallmarks will need to reflect specific country needs or risks.”

⁹ OECD/G20 BEPS Project, Action 12 - 2015 Final Report, paragraph 240: “The hallmarks for international schemes must be both specific, in that they should identify particular cross-border tax outcomes that raise concerns for the reporting jurisdiction, and generic, in that they should be defined by reference to their overall tax effects and be capable of capturing any arrangement designed to produce those effects regardless of how the arrangement is actually structured. This combination of specific and generic elements will allow tax administrations to target those international tax planning arrangements that raise the most significant tax policy or revenue concerns while still capturing novel or innovative schemes. In addition to setting out general descriptions of cross-border outcomes, the tax administration should provide a specific list of tax regimes and outcomes that are not required to be disclosed under the international hallmarks in order to avoid disclosure of arrangements that are known to the tax administration and are not thought to raise any particular tax policy issues.”

¹⁰ OECD/G20 BEPS Project, Action 12 - 2015 Final Report, paragraph 243

5. Pas de main benefit test toe op alle hallmarks

- 3.5 De zgn. ‘main benefit test’, die kort gezegd inhoudt dat het belastingvoordeel doorslaggevend was voor de ‘arrangements’, heeft in het voorstel niet op alle hallmarks betrekking. De NOB pleit er voor deze main benefit test op te nemen in de definitie van de ‘cross-border arrangement’ teneinde te bewerkstelligen dat de rapportageverplichting beperkt blijft tot relevante ‘arrangements’.

6. Sluit rapportage uit voor zaken die reeds gemeld moeten worden

- 3.6 Om dezelfde reden pleit de NOB ervoor om gevallen die reeds op grond van een andere internationale rapportageverplichting zijn gemeld zoals rulings, uit te sluiten van melding.
- 3.7 De uitwisseling van bestaande structuren zou plaats kunnen vinden via een database vergelijkbaar met de ATP database van de OECD. Een lidstaat zou kunnen aangeven of deze geïnformeerd wil worden indien een belastingplichtige in een andere lidstaat gebruik maakt van één van de daarin opgenomen genummerde structuren. Lidstaten zouden in de belastingaangifte vragen op kunnen nemen waarin de belastingplichtige moet aangeven van welke structuren gebruik wordt gemaakt voorzover van toepassing en welke staten hierbij betrokken zijn. Via de database kan dan automatische uitwisseling van deze informatie plaatsvinden.

7. Verleng de meldingstermijn tot 20 werkdagen

- 3.8 De NOB is van mening dat het voorstel teveel de nadruk legt op de snelheid van melden. Dat veronderstelt dat directe actie door de Belastingdienst nuttig, nodig en mogelijk is. Dat is niet het geval. De relevante belastingen worden bovendien vrijwel altijd achteraf opgelegd. Bovendien staat de meldingstermijn van 5 dagen niet in redelijke verhouding met de internationale uitwisseling op kwartaalbasis, die termijn zou ten minste 20 werkdagen moeten bedragen.

8. Verbeter definitie ‘made available’

- 3.9 De meldingsplicht van ‘intermediaries’ is er vooral op gericht om intermediaries die kant en klare arrangements aanbieden, snel te laten melden. De belastingdienst is tijdig op de hoogte en kan zo nodig stappen ondernemen. De NOB ondersteunt deze aanpak, doch is van mening dat het van belang is de definitie van ‘made available for implementation’ uit te werken, zodat duidelijk wordt dat een dergelijke arrangement zodanig is uitgewerkt dat het direct toegepast kan worden. Daartoe zouden de UK eisen kunnen worden toegepast, namelijk:
- the scheme is fully designed,
 - is capable of implementation in practice,

- a promoter communicates information about the scheme to potential clients suggesting that they consider entering into transactions forming part of the scheme'.¹¹

9. Laat intermediaries melden in geval van kant en klare constructies en belastingplichtigen in de overige gevallen

- 3.10 De NOB meent dat in alle situaties, waarin geen kant en klare 'constructies' worden aangeboden zoals gedefinieerd onder 3.7 hiervoor, doch maatadvies wordt gegeven binnen bestaande klantrelaties, de belastingplichtige de primaire verantwoordelijkheid tot melding dient te hebben. De belastingplichtige is eindverantwoordelijk voor zijn eigen zaken en beschikt over de toegang tot alle informatie.
- 3.11 De regelgeving wordt hierdoor eenvoudiger¹² en principieel zuiverder. De meldingstermijn vangt dan aan na de eerste stappen van implementatie. Hiermee wordt tevens voorkomen dat niet uitgevoerde adviezen gemeld moeten worden. Als er een intermediary is zal deze overigens op grond van zijn zorgplicht, juridische aansprakelijkheid en kennis degene zijn die de belastingplichtige zal bijstaan bij de rapportageverplichting.

¹¹ OECD/G20 BEPS Project, Action 12 - 2015 Final Report, Annex A

¹² Geen noodzaak tot definitie van de intermediary, geen probleem bij afwezigheid van een intermediary, geen aanwijzing nodig van de intermediary die moet melden in complexe situaties, geen probleem met verschoningsgerechtigden.

4 Toelichting

Algemeen

- 4.1 Het voorstel is kennelijk vooral geschreven met het oog op de situatie dat intermediaries kant en klare cross-border belastingbesparingsconstructies verkopen. Het DOTAS regime van de UK heeft daarbij als inspiratiebron gediend (naast wellicht Ierland en Portugal). De UK heeft jarenlang een bloeiende bedrijfstak gehad waarin door zgn. ‘boutique firms’ ‘off-the-shelf’ belastingconstructies werden verkocht. Een algemene anti-misbruikbepaling kent de UK pas enkele jaren. Dat was waarschijnlijk de reden voor het ontstaan van deze bedrijfstak. In de Panama Papers komen (belasting)adviseurs uit de UK na Zwitserland het meeste voor en ook in de Lux Leaks bleek de UK zeer vaak betrokken te zijn. Het is van belang op te merken dat tegenwoordig in de UK het aantal rapportages beperkt is. De EU heeft onlangs een General Anti-Abuse Rule aangenomen en op 7 juni 2017 is door 67 landen het Multilateral Instrument (“MLI”) ondertekend. Hierdoor zullen in meer dan 1100 verdragen onder meer anti-misbruik bepalingen van kracht worden. In veel landen en in elk geval in Nederland geldt al tientallen jaren zo’n regel.
- 4.2 Het voorgaande geldt te meer, nu de EU recent een aantal maatregelen heeft genomen zoals Anti Tax Avoidance Directive (ATAD 1&2), Country-by-Country-Reporting, de EU implementatie van de OECD Common Reporting Standard (CRS), verplichte automatische uitwisseling van rulings, Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms (DTDRM) in the EU, de vierde anti-witwasrichtlijn bevattende o.a. UBO registers, de te publiceren EU blacklist of non-cooperative countries, en de reeds gememoreerde MLI. De toegevoegde waarde van het onderhavige voorstel wordt daardoor zeer beperkt.¹³
- 4.3 In het onderstaande worden enkele van de NOB-voorstellen tot verbetering nader toegelicht.

Ad 1. Gebruik specifieke hallmarks

- 4.4 BEPS 12 gaat uit van country specific hallmarks.¹⁴ De Europese Commissie hanteert in het voorstel een generieke aanpak. Daarmee wordt de aanpak veel minder effectief. Bovendien is deze strijdig met de jurisprudentie van het HvJ EU dat de regelgeving proportioneel moet zijn en er geen andere minder vergaande maatregelen denkbaar zijn die geschikter zijn om het doel te bereiken. Naar het oordeel van de NOB staat het Commissievoorstel bovendien op gespannen voet met het subsidiariteitsbeginsel, dat inhoudt dat de EU slechts die zaken regelt die zij doeltreffender kan regelen dan de lidstaten op nationaal niveau. Immers het BEPS 12 Final Report geeft duidelijk aan dat de hallmarks voldoende “country specific” moeten zijn. Dit leidt tot de conclusie dat de lidstaten via de richtlijn de opdracht moet worden gegeven country specific hallmarks te

¹³ De heer Van de Klashorst van de Coördinatie Groep Constructiebestrijding maakte zich in de ‘mini-enquête’ zorgen over de averechtse werking die van dit voorstel uit kan gaan. Tevens gaf hij desgevraagd aan het pakket aan maatregelen van de OECD en de EU compleet te vinden.

¹⁴ OECD/G20 BEPS Project, Action 12 - 2015 Final Report, paragraaf 22

bepalen en op te nemen in de nationale wetgeving. De hallmarks in de richtlijn moeten beperkt blijven tot die hallmarks die relevant zijn voor alle lidstaten.

Ad 3. Sta uitzonderingslijsten toe

- 4.5 In navolging van BEPS 12 Final Report dient elke lidstaat een uitzonderingslijst te kunnen hanteren om reeds bekende en/of niet agressief geachte ‘arrangements’ uit te kunnen sluiten van rapportage. Hierdoor wordt de administratieve last en de compliancekosten voor belastingplichtigen, belastingadviseurs en de Belastingdienst beperkt.
- 4.6 De NOB is van mening dat Annex IV uit de richtlijn moet worden verwijderd en dat de lidstaten zelf deze hallmarks moeten opstellen. De NOB wijst hierbij op de in Nederland ingevoerde APV-wetgeving die het misbruik van buitenlands trustvermogen moet bestrijden. Iedere inwoner van Nederland die een aangifte inkomstenbelasting doet, moet de vraag beantwoorden of hij of zij betrokken is bij buitenlands trustvermogen. Dit is dus een hallmark die voor Nederland een indicatie van misbruik is. In Angelsaksische landen, daarentegen is het gebruik van een trust een gebruikelijke fenomeen.

Ad 5. Pas de main benefit test toe op alle hallmarks

- 4.7 De hallmarks onder C, D en E worden niet gekoppeld aan de main benefit test. Hallmark C betreft kort gezegd de situatie dat een aftrekbare betaling in een andere jurisdictie de facto belast is met minder dan de helft van het Europese gemiddelde tarief. Dit resulteert voor 2016 in iets meer dan 11%. Hiermee lijkt een aantal ‘belastingparadijzen’ getroffen te worden.¹⁵ Deze rekensom creëert evenwel onzekerheid, aangezien het op enig moment onduidelijk kan zijn wat de uitkomst van de rekensom oplevert.
- 4.8 Ook wordt hier de interne markt verstoord en wordt bovendien het subsidiariteitsbeginsel indirect aangetast omdat bij betalingen aan lidstaten waar het vennootschapsbelastingtarief minder bedraagt dan 11% (bijvoorbeeld Hongarije en Bulgarije), gerapporteerd moet worden.

¹⁵ <https://taxfoundation.org/corporate-income-tax-rates-around-world-2016/>

5. Voorbeelden van geaccepteerde ‘arrangements’ die gerapporteerd zouden moeten worden

- 5.1 Hallmark B1 betreft de situatie waarin de belastingplichtige verliezen gebruikt om zijn belastingverplichtingen te verminderen door de overdracht van verliezen naar andere jurisdicties dan wel de versnelling daarvan. Het ligt voor de hand dat de main benefit daarvan het belastingvoordeel is, het is echter de vraag of dat laakbaar is waar reële verliezen zijn geleden
- 5.2 Als een bedrijf gebruik maakt van de innovatiebox zoals deze recent is aangepast en goedgekeurd door de Code of Conduct en de OESO zal dit in veel gevallen gemeld moeten worden op basis van Hallmark C 1 d. In de praktijk worden regelmatig EBIT afspraken gemaakt en dan vallen alle grensoverschrijdende inkomsten onder de toepassing van de innovatiebox. Deze betalingen vloeien evenwel voort uit de normale bedrijfsuitoefening en spelen in het algemeen geen enkele rol in het kader van belastingontwijking. In Nederland komen de afspraken met betrekking tot de innovatiebox feitelijk altijd tot stand in overleg met de Belastingdienst. De Belastingdienst is dus volledig op de hoogte. Deze afspraken worden gegoten in de vorm van een ruling. Op basis van de geldende Europese regelgeving en afspraken binnen OESO worden rulings over de innovatiebox al uitgewisseld zodat ook de buitenlandse belastingautoriteiten op de hoogte zijn. Niet valt in te zien waarom toepassing van de innovatiebox op basis van dit voorstel nogmaals zou moeten worden gemeld. Dit geeft een onnodige verzwaring van de administratieve lastendruk aan de zijde van de belastingplichtige en de Belastingdienst, met name indien niet wordt voldaan aan de (niet van toepassing zijnde) main benefit test.
- 5.3 Onder hallmark B1 moet de overdracht van verliezen worden gerapporteerd die volkomen legitiem zijn en voortvloeien uit het primaire EU-recht. Een voorbeeld hiervan zijn de zgn. “Marks & Spencer” verliezen (genoemd naar het gelijknamige arrest van het HvJ EU van 13 december 2006, zaak C-446/03). Het gaat hierbij om verliezen van een buitenlandse dochtermaatschappij, waarbij de mogelijkheden van verliesverrekening voor die buitenlandse dochter zijn uitgeput. Uit het arrest van het HvJ EU vloeit de verplichting voort dat de lidstaat waar de moedermaatschappij is gevestigd, de overdracht van deze verliezen als aftrek van de winst van de moedermaatschappij toestaat. Niet valt in te zien waarom dit zou moeten vallen onder “cross border reportable arrangement”, nu er sprake is van een volkomen legitieme situatie. Hier is geen sprake van agressieve tax planning. Integendeel, er is sprake van voorkoming van economische dubbele belastingheffing.
- 5.4 Onder hallmark E2 vallen ook arrangements die behoren te worden uitgewisseld maar niet zijn uitgewisseld. Het is echter voor een intermediary dan wel een belastingplichtige niet kenbaar of uitgewisseld is.