



UvA-DARE (Digital Academic Repository)

De DAC6-meldingsplicht voor de bedrijfsfiscalist

Berndsen, N.C.; Boulogne, G.F.

Publication date

2020

Document Version

Final published version

Published in

NLFiscaal

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):

Berndsen, N. C., & Boulogne, G. F. (2020). De DAC6-meldingsplicht voor de bedrijfsfiscalist. *NLFiscaal, NLF-W 2020*, [3]. https://www.nlfiscaal.nl/nlfiscaal-doc/nlfw2020_0003

General rights

It is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), other than for strictly personal, individual use, unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

Disclaimer/Complaints regulations

If you believe that digital publication of certain material infringes any of your rights or (privacy) interests, please let the Library know, stating your reasons. In case of a legitimate complaint, the Library will make the material inaccessible and/or remove it from the website. Please Ask the Library: <https://uba.uva.nl/en/contact>, or a letter to: Library of the University of Amsterdam, Secretariat, Singel 425, 1012 WP Amsterdam, The Netherlands. You will be contacted as soon as possible.

NLFW 2020/3

N.C. Berndsen LLM MSc en dr. G.F. Boulogne

De DAC6-meldingsplicht voor de bedrijfsfiscalist

Op 25 mei 2018 is de DAC6-richtlijn aangenomen, die een meldingsplicht introduceert voor bepaalde grensoverschrijdende constructies. Deze richtlijn is in Nederland geïmplementeerd in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen. In dit artikel bespreken Nina Berndsen en Frederik Boulogne welke gevolgen de DAC6-meldingsplicht meebrengt voor een in Nederland werkzame bedrijfsfiscalist van een multinationale onderneming.

Inleiding

Op 25 mei 2018 is de DAC6-richtlijn aangenomen, die een meldingsplicht introduceert voor bepaalde grensoverschrijdende constructies.¹ Deze richtlijn is in Nederland geïmplementeerd in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen.²

In dit artikel bespreken wij welke gevolgen de DAC6-meldingsplicht meebrengt voor de bedrijfsfiscalist, waaronder wij verstaan een in Nederland werkzame bedrijfsfiscalist van een multinationale onderneming.³ Wij gaan ervan uit dat deze multinationale onderneming regelmatig samenwerkt met adviseurs die niet in loondienst zijn bij de desbetreffende onderneming en dat de onderneming (mogelijk) betrokken is bij meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Indien gemeld moet worden, rijzen drie vragen:

1. Wie moet melden?
2. Wat moet worden gemeld?
3. Waar moet worden gemeld?

1 Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L 139/1), hierna: Richtlijn 2011/16.

2 Wet van 18 december 2019 tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L 139) (Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies), Stb. 2019, 509. Krachtens artikel IV treedt de wet in werking met ingang van 1 juli 2020 en vindt de wet voor het eerst toepassing met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies: a. waarvan de eerste stap van de implementatie op of na 25 juni 2018 is gezet; of b. die op of na 1 juli 2020 voor implementatie beschikbaar zijn gesteld of gereed zijn voor implementatie.

3 Die niet in de financiële sector actief is. Daar speelt bijzondere problematiek vanwege de specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang (categorie D, zie hierna). Ook hebben wij het niet over een bij die multinationale onderneming gedetacheerde belastingadviseur van een advieskantoor.

Na een korte beschrijving van de (ruime) DAC6-meldingsplicht, bespreken wij deze vragen en de wezenskenmerken in bijlage IV bij Richtlijn 2011/16. Daarna gaan wij in op de aspecten die geadresseerd moeten worden door de bedrijfsfiscalist om grip te krijgen op de DAC6-meldingsplicht. Wij ronden af met een slotbeschouwing.

Een ruime DAC6-meldingsplicht

Alle 'meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies' moeten worden gemeld. De term 'grensoverschrijdende constructie' (constructie is overigens een ruime, neutrale term⁴) is gedefinieerd in artikel 3, lid 18, Richtlijn 2011/16 en ziet, kort gezegd, op een constructie die ofwel meer dan één lidstaat ofwel een lidstaat en een derde land betreft.⁵ De term 'meldingsplichtig' wordt nader ingevuld aan de hand van zogeheten wezenskenmerken,⁶ die in bijlage IV bij Richtlijn 2011/16 zijn onderverdeeld in vijf categorieën:

1. Algemene wezenskenmerken die aan de 'main benefit test' zijn gekoppeld
2. Specifieke wezenskenmerken die aan de 'main benefit test' zijn gekoppeld
3. Specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties
4. Specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang
5. Specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen

Pas wanneer wordt voldaan aan één (of meer) van de wezenskenmerken, wordt de grensoverschrijdende constructie als 'meldingsplichtig' aangemerkt. Bij bepaalde wezenskenmerken geldt als additionele eis dat aan de 'main benefit test' moet worden voldaan,⁷ die inhoudt dat het belangrijkste voordeel 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.⁸

Uit de considerans van Richtlijn 2011/16⁹ blijkt dat de DAC6-meldingsplicht het oog heeft op mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale (plannings)constructies en 'praktijken'.¹⁰ De onvermoede lezer verwacht door het gebruik van het woord 'agressieve' dat de meldingsplicht vooral betrekking heeft op fiscaal zeer scherpe internationale advisering met een hoog trapezegehalte. Maar bij nadere bestudering blijkt dat de meldingsplicht ook van toepassing kan zijn met betrekking tot diverse zeer gebruikelijke transacties, zoals betalingen aan groepsvennootschappen die gebruikmaken

- 4 Zie artikel 3, lid 18, Richtlijn 2011/16. Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 3, p. 21-22: 'het [werd] niet nodig geacht noch wenselijk bevonden om een definitie van (meldingsplichtige grensoverschrijdende) constructie op te nemen, onder meer door de complexiteit ervan en doordat een constructie vele vormen kan aannemen en uit verschillende elementen kan bestaan, waaronder een transactie, actie, handeling, overeenkomst, lening, afspraak, verbintenis, of een combinatie daarvan'.
- 5 De DAC6-meldingsplicht geldt voor alle belastingen, behalve de btw, douanerechten, accijnzen, socialeverzekeringsbijdragen, leges en retributies.
- 6 Krachtens artikel 2d, onderdeel c, WIBB is een wezenskenmerk een eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking als bedoeld in bijlage IV bij Richtlijn 2011/16.
- 7 Het betreft de algemene wezenskenmerken in categorie A en de specifieke wezenskenmerken in categorie B en categorie C, punt 1, onderdeel b, onder i, en onderdeel c en d.
- 8 Bijlage IV, Deel I, Richtlijn 2011/16. In onder meer Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 3, p. 23-24 is de staatssecretaris nader ingegaan op de 'main benefit test'.
- 9 Nergens in de bepalingen van Richtlijn 2011/16 wordt de term 'agressieve' fiscale constructies gebruikt.
- 10 De considerans van Richtlijn 2011/16 gebruikt tot tweemaal toe de term agressieve fiscale planningspraktijken, een term die een sterke negatieve connotatie heeft.

van een innovatiebox (wezenskenmerk C, punt 1, onderdeel d) of de overdracht van 'hard-to-value intangibles' (bijvoorbeeld patenten) tussen verbonden ondernemingen (wezenskenmerk E, punt 2), die niet per se een dergelijk agressief fiscaal karakter hoeven te hebben. Verder kan ook worden gedacht aan de overdracht van een gedeelte van de activiteiten van een groepsvennootschap aan een andere groepsvennootschap, als deze ertoe leidt dat binnen drie jaar tijd na overdracht de winst van de overdrager met de helft wordt verminderd (wezenskenmerk E, onderdeel 3). Een DAC6-meldingsplicht zal dus veel vaker kunnen bestaan, dan wellicht gedacht. Voor een nadere bespreking van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies volstaan wij op dit punt met een verwijzing naar de literatuur¹¹ en de parlementaire geschiedenis.¹²

Wie moet melden?

Inleiding: drie actoren

Er zijn drie verschillende actoren op wie een DAC6-meldingsplicht zou kunnen rusten:

1. de intermediair;
2. de hulpintermediair; en
3. de relevante belastingplichtige.

Richtlijn 2016/11 noch de gewijzigde WIBB kent het begrip 'bedrijfsfiscalist'. Desalniettemin kan onder omstandigheden een meldingsplicht op de bedrijfsfiscalist (en daarmee op diens werkgever) komen te liggen. Hoe dat precies zit wordt hierna beschreven.

Melding door de intermediair

De meldingsplicht ligt primair bij de intermediair die 'kennis, bezit of controle' heeft over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.¹³ De term intermediair is gedefinieerd als:¹⁴

'een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert.'

Door de bank genomen zal het hierbij gaan om een belastingadviseur die een constructie heeft bedacht en opgezet ten behoeve van een (relevante) belastingplichtige. Uitgaande van de standardsituatie dat een medewerker of partner adviseert namens (of op naam van en voor rekening en risico van) een belastingadvieskantoor, is het belastingadvieskantoor de intermediair.¹⁵ Maar dat hoeft niet altijd het geval te zijn: volgens de hiervoor opgenomen definitie kan niet alleen een externe belastingadviseur intermediair zijn, maar ook een bedrijfsfiscalist die een constructie bedenkt, aanbiedt enz. In de parlementaire geschiedenis is verduidelijkt dat een bedrijfsfiscalist niet kwalificeert als intermediair ten

11 Zie o.a. E.A.M. Huiskers en M. Nieuweboer, 'De Mandatory Disclosure-regels in het licht van het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens', FTV 2018, nr. 12/45, p. 6-17; J.A. Booi, 'Mandatory Disclosure – Reacties op het conceptwetsvoorstel', FED 2019/64; J.J.A.M. Korving en J.W.M. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose, that's the question', WFR 2019/176; J.A.R. van Eijdsen en M. de Ruiter, 'Mandatory disclosure in de EU en Nederland', MBB 2019/16 (deel 1) en MBB 2019/22 (deel 2) en J.L. van de Streek, 'Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies', WFR 2019/177.

12 Zie Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 3 en 6.

13 Artikel 10h, lid 2 jo. lid 1, WIBB. Artikel 10h WIBB geldt vanaf 1 juli 2020.

14 Artikel 2d, onderdeel d, WIBB jo. artikel 3, lid 21, Richtlijn 2011/16.

15 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 6, p. 13.

opzichte van zijn eigen werkgever (hoewel strikt genomen sprake is van twee verschillende personen: ¹⁶ een rechtspersoon en een natuurlijk persoon). ¹⁷ Een bedrijfsfiscalist die echter een constructie bedenkt voor een groepsvennootschap die niet zijn werkgever is, kan wel kwalificeren als intermediair. ¹⁸ In dat geval kwalificeert de entiteit waarvoor de bedrijfsfiscalist werkzaam is als intermediair. ¹⁹ Niet geheel duidelijk is het ons waarom het in de, in de parlementaire behandeling, gegeven voorbeelden van belang is dat de groepsvennootschap waarbij de bedrijfsfiscalisten in dienst zijn, geen partij is bij welke grensoverschrijdende constructie dan ook. Dat suggereert, wat ons betreft ten onrechte, dat die groepsvennootschap niet zowel relevante belastingplichtige kan zijn (voor wat betreft haar 'eigen' grensoverschrijdende constructies) als intermediair (voor wat betreft de fiscale dienstverlening aan andere groepsvennootschappen). Wij menen dat de bedrijfsfiscalist die een groepsvennootschap adviseert zelfs als intermediair kwalificeert als de groepsvennootschap in een fiscale eenheid is gevoegd met de werkgever van de bedrijfsfiscalist. Ook de groepsvennootschap waar de bedrijfsfiscalist zijn diensten aan verleent kan een meldingsplicht hebben (als relevante belastingplichtige, zie hierna onder 'Melding door de relevante belastingplichtige'), indien de bedrijfsfiscalist door die relevante belastingplichtige wordt aangestuurd. ²⁰ Niet van belang is of de bedrijfsfiscalist een fiscale achtergrond heeft. ²¹

Het is mogelijk dat elementen van een door een externe belastingadviseur bedachte constructie na implementatie wezenlijk worden veranderd door de klant. Als deze veranderingen worden doorgevoerd door de bedrijfsfiscalist, kan dit betekenen dat (ook) hij (respectievelijk diens werkgever) gaat kwalificeren als intermediair, voor zover de constructie betrekking heeft op een andere rechtspersoon dan zijn werkgever. Indien de constructie dezelfde rechtspersoon betreft als zijn werkgever, dan wordt de meldingsplicht eveneens uitgebreid naar deze belastingplichtige: in eerste instantie is er (enkel) een kwalificerende intermediair, maar nadat de constructie op dusdanige wijze is gewijzigd, ontstaat ook een meldingsplicht voor de relevante belastingplichtige (zie onder 'Melding door de relevante belastingplichtige'). Het voorgaande geldt ook wanneer er reeds een melding is gedaan voor de initiële constructie door de intermediair. Of de wijzigingen dusdanig zijn dat de constructie opnieuw moet worden geëvalueerd, zal per geval beoordeeld moeten worden.

De situatie kan zich voordoen dat een bij een belastingadvieskantoor werkzame belastingadviseur bij zijn cliënt gedetacheerd wordt als bedrijfsfiscalist. In beginsel blijft het belastingadvieskantoor in dat geval de intermediair, maar op het moment dat de gedetacheerde belastingadviseur in-house een constructie bedenkt voor de onderneming waarvoor hij werkzaam is, zal de belastingplichtige de constructie moeten melden. ²² In de parlementaire behandeling is verduidelijkt dat de formele verhoudingen niet per se leidend zijn bij de beoordeling of de juridische werkgever van de gedetacheerde belastingadviseur als intermediair kwalificeert: als de feitelijke aansturing van de belastingadviseur plaatsvindt door de relevante belastingplichtige, dan ligt melding door de relevante belastingplichtige voor de hand. ²³

De meldingsplicht voor 'Nederlandse intermediairs' geldt krachtens artikel 10h, lid 1, aanhef en onderdeel a t/m d, WIBB voor een intermediair die:

16 Onder 'persoon' wordt zowel een natuurlijk persoon als een rechtspersoon verstaan, zie artikel 2, onderdeel n, WIBB.

17 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 3, p. 34.

18 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 6, p. 17.

19 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 6, p. 16.

20 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 6, p. 16.

21 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 6, p. 16.

22 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 3, p. 34 en het verslag van Working Party IV van de Raad van 24 september 2018: <http://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=groupDetail.groupMeetingDoc&docid=19686>.

23 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 6, p. 16.

1. fiscaal inwoner is van Nederland;
2. een vaste inrichting heeft in Nederland door middel waarvan de diensten met betrekking tot de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie worden verleend;
3. is opgericht naar Nederlands recht of onder de toepassing van de Nederlandse wetgeving valt; of
4. in Nederland is ingeschreven bij een beroepsorganisatie in verband met de verlening van juridische, fiscale of adviesdiensten.

Hulpintermediair

Naast de term intermediair wordt in de parlementaire behandeling ook de term hulpintermediair gehanteerd, een term die niet als zodanig genoemd staat in Richtlijn 2016/11 of de WIBB. Een hulpintermediair valt eveneens onder de definitie van intermediair en is:²⁴

‘een persoon die, gelet op de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare informatie en de deskundigheid die en het begrip dat nodig is om die diensten te verstrekken, weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie’.

Om te kwalificeren als hulpintermediair moet de persoon in kwestie voldoende relevante kennis en deskundigheid bezitten. Het gaat niet alleen om fiscale kennis, maar bijvoorbeeld ook om de kennis en deskundigheid die trustkantoren, financiële instellingen en notarissen bezitten.²⁵ Beschrijvende werkzaamheden ten aanzien van bestaande constructies (constructies die vóór 25 juni 2018 zijn opgezet), zoals het indienen van een aangifte of het updaten van een transferpricingbenchmark, vallen niet onder de DAC6-meldingsplicht.²⁶ Een persoon die dergelijke activiteiten verricht ten aanzien van nieuwe structuren, kan echter wel als (hulp)intermediair kwalificeren. Ook kunnen beschrijvende werkzaamheden ‘omslaan’ in advisering, bijvoorbeeld wanneer (ook) het advies wordt verstrekt om een bestaande structuur aan te passen, in welk geval een meldingsplicht ontstaat.²⁷

In de parlementaire behandeling is, na vragen van de NOB, verduidelijkt dat in beginsel de kennis op individueel niveau van belang is en niet zozeer de kennis op het niveau van de organisatie waar de (potentiële) hulpintermediair werkt.²⁸ Daarbij kan de kanttekening worden geplaatst dat de bepaling is geobjectiveerd door de woorden ‘redelijkerwijs kon weten’, waardoor niet zozeer van belang is of de concrete medewerker zelf weet (of kan weten) dat hij hulp verstrekt bij een grensoverschrijdende constructie, maar veeleer of iemand in zijn functie, met vergelijkbare ervaring en deskundigheid, dit redelijkerwijs had kunnen weten. Een bedrijfsfiscalist kan mogelijk als hulpintermediair kwalificeren wanneer hij betrokken is bij het opzetten van een constructie in samenwerking met een externe intermediair.

24 Artikel 2d, onderdeel d, WIBB jo. artikel 3, lid 21, Richtlijn 2011/16.

25 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 6, p. 15.

26 Zie het antwoord op vraag 9 van de Kennisbank Mandatory Disclosure Rules/DAC6 op <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/internationaal/vermogen/mandatory-disclosure-rules-dac6/kennisdatabank-mandatory-disclosure-rules-dac6>.

27 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 6, p. 14.

28 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 6, p. 13-14.

Indien een persoon niet over voldoende relevante kennis, bezit of controle beschikt, kwalificeert hij niet als hulpintermediair. Deze situatie zal vermoedelijk vaker voorkomen dan in eerste instantie wordt gedacht, bijvoorbeeld wanneer een externe partij een constructie niet bedenkt, maar enkel ondersteunende activiteiten uitvoert, zoals het openen van een bankrekening of het verrichten van auditwerkzaamheden. Er zal per situatie beoordeeld moeten worden of de activiteiten die door deze externe partij worden uitgevoerd dusdanig ondersteunend zijn dat de externe partij niet wist of redelijkerwijs kon weten dat hij hulp, bijstand of advies verstreekte met betrekking tot de grensoverschrijdende constructie en daarom niet kwalificeert als hulpintermediair. Dit gebeurt aan de hand van alle relevante feiten en omstandigheden, de voor de potentiële hulpintermediair beschikbare informatie en zijn relevante deskundigheid en begrip van de constructie.²⁹ Wij verwijzen hier verder naar de parlementaire behandeling, waarin de staatssecretaris is ingegaan op de in de literatuur beschreven mogelijkheid³⁰ dat de DAC6-meldingsplicht zou kunnen worden uitgehold door het 'opknippen' van een constructie in meerdere delen, waarbij per deel steeds andere (hulp)intermediars worden betrokken.³¹

Het enige relevante verschil tussen een intermediair en een hulpintermediair betreft de aanvang van de dertigdagentermijn waarbinnen melding gedaan moet worden.³² Aangezien de overige verplichtingen dezelfde zijn, worden in de rest van deze bijdrage de termen intermediair en hulpintermediair aan elkaar gelijkgesteld.

Meerdere intermediairs

Het zal regelmatig voorkomen dat ten aanzien van één meldingsplichtige constructie meerdere personen kwalificeren als intermediair, bijvoorbeeld twee externe adviseurs en de bedrijfsfiscalist. In dat geval rust de verplichting tot melden onverminderd op iedere intermediair, tenzij hij aannemelijk kan maken dat die gegevens en inlichtingen op grond van een met artikel 8 bis ter, lid 1 of 2, Richtlijn 2011/16 overeenkomende wettelijke bepaling door een andere intermediair zijn verstrekt.³³ Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat het erop neerkomt dat een intermediair in het kader van een controle door de Belastingdienst kan verwijzen naar het aan de andere intermediair toegekende referentienummer naar aanleiding van de melding.³⁴ Wij wijzen erop dat in Nederland, anders bijvoorbeeld dan in Ierland, geen verplichting bestaat voor een meldende intermediair om de overige bij een grensoverschrijdende constructie betrokken intermediairs en relevante belastingplichtigen te voorzien van het referentienummer.³⁵

Melding door de relevante belastingplichtige

29 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 3, p. 6.

30 J.L. van de Streek, 'Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies', WFR 2019/177.

31 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 3, p. 6.

32 Zie artikel 8ab, lid 1, Richtlijn 2011/16. Op grond van artikel 10h, lid 11, WIBB zullen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld met betrekking tot het uiterste tijdstip en de wijze waarop de te melden gegevens en inlichtingen aan onze minister moeten worden verstrekt.

33 Artikel 10h, lid 1, WIBB en artikel 10h, lid 9, WIBB jo. artikel 8 bis ter, lid 9, Richtlijn 2011/16.

34 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 3, p. 6.

35 Zie section 817RC(5) van de Ierse Principal Act: 'An intermediary shall provide, in writing, to any other intermediary and each relevant taxpayer involved in the arrangement, the reference number assigned to the arrangement by the Revenue Commissioners within 5 working days of the later of – (a) the date on which the intermediary is notified by the Revenue Commissioners of the reference number, or (b) the date on which such other intermediary or a relevant taxpayer becomes involved in the arrangement.'

In drie gevallen moet de relevante belastingplichtige, in plaats van de intermediair, melden:³⁶

1. er is geen kwalificerende intermediair;
2. de intermediair beroept zich op een wettelijk verschoningsrecht;³⁷
3. de intermediair bevindt zich buiten de EU.

Relevante belastingplichtige is gedefinieerd als:³⁸

‘elke persoon voor wie een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie, of die gereed is om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te implementeren of die de eerste stap van een dergelijke constructie heeft geïmplementeerd.’

De meldingsplicht voor Nederlandse relevante belastingplichtigen geldt slechts voor een relevante belastingplichtige die:³⁹

1. fiscaal inwoner is van Nederland;
2. een vaste inrichting heeft in Nederland die begunstigde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is;
3. in Nederland inkomsten ontvangt of winsten genereert, hoewel hij niet fiscaal inwoner van een lidstaat is noch een vaste inrichting in een lidstaat heeft; of
4. in Nederland een activiteit uitoefent, hoewel hij niet fiscaal inwoner van een lidstaat is noch een vaste inrichting in een lidstaat heeft.

Wij merken op dat dit territoriale toepassingsbereik afwijkt van – en in veel gevallen ruimer zal zijn dan – de territoriale afbakening van de hiervóór beschreven meldingsplicht voor een intermediair.

Het zal normaliter relatief eenvoudig zijn om vast te stellen dat de intermediair zich buiten de EU bevindt: slechts in enkele gevallen kunnen daarover onduidelijkheden optreden. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer een intermediair zich buiten de EU bevindt, maar lid is van een beroepsorganisatie van een EU-lidstaat, waardoor hij toch kwalificeert als meldingsplichtige intermediair.⁴⁰ Wat ook aandacht behoeft, bijvoorbeeld bij een Amerikaanse multinational met Europese dochtervennootschappen, is de wijze waarop de fiscale dienstverlening aan de Europese dochtervennootschappen wordt vormgegeven. Als het Amerikaanse hoofdkantoor een ‘master service agreement’ sluit met het Amerikaanse kantoor van een wereldwijd belastingadvieskantoor, dat op zijn beurt de Europese belastingadvieskantoren subcontracteert (wij gaan uit van juridisch zelfstandige kantoren in een netwerkorganisatie), is juridisch gezien sprake van een intermediair die zich buiten de EU bevindt en diensten verleent aan het Amerikaanse hoofdkantoor, ook al wordt materieel gezien lokale dienstverlening geleverd aan de Europese dochtervennootschappen. Vermoedelijk zullen in dat

36 Artikel 10h, lid 6, WIBB, waar dit geschaard wordt onder ‘Bij afwezigheid van een intermediair’. Krachtens Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 3, p. 10 moet hieronder worden verstaan de situatie dat de intermediair zich beroept op een wettelijk verschoningsrecht en de situatie dat de intermediair zich buiten de EU bevindt.

38 Artikel 2d, onderdeel e, WIBB jo. artikel 3, lid 22, Richtlijn 2011/16.

39 Artikel 10h, lid 6, WIBB.

40 Artikel 10h, lid 1, WIBB. In de parlementaire geschiedenis is de reikwijdte van het criterium ‘in Nederland ingeschreven zijn bij een beroepsorganisatie in verband met de verlening van juridische, fiscale of adviesdiensten’ ingeperkt, in die zin, dat dit criterium niet relevant is voor een individuele belastingadviseur voor zover die namens een (buitenlands) belastingadvieskantoor optreedt. Er ontstaat aldus geen meldingsplicht voor uitgezonden Nederlandse fiscalisten die bij een buitenlands kantoor op een Dutch desk gaan werken. Zie Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 6, p. 13.

geval de Europese belastingadvieskantoren als intermediairs aangemerkt kunnen worden, ondanks het ontbreken van een formele adviesovereenkomst met de Europese dochtervennootschappen. Zou men daar echter anders over denken, dan zou de conclusie moeten luiden dat de meldingsplicht verschuift naar de relevante belastingplichtigen.

Of de relevante belastingplichtige moet melden, hangt daarom vooral af van de vraag of een andere persoon die bij de constructie betrokken is, kwalificeert als intermediair. Indien een intermediair moet melden, maar dat niet doet, zorgt dat overigens niet voor een verschuiving van de meldingsplicht naar de relevante belastingplichtige: die meldingsplicht blijft dan op de intermediair rusten, die vervolgens geconfronteerd kan worden met een boete voor het niet-melden.

De persoon voor wie een meldingsplichtige constructie beschikbaar wordt gemaakt, is niet per se dezelfde persoon die de overeenkomst aangaat met de intermediair.⁴¹ Het is namelijk denkbaar dat een bedrijfsfiscalist van vennootschap X een contract aangaat met een externe intermediair (buiten de EU) voor het opzetten van een meldingsplichtige constructie die betrekking heeft op vennootschappen Y en Z. Vennootschappen Y en Z zijn dan de relevante belastingplichtigen.⁴² Het enkele feit dat X de constructie is overeengekomen met de intermediair, maakt X nog geen relevante belastingplichtige.⁴³

Het eerste kenmerk van 'relevante belastingplichtige' ('voor wie een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie') is grammaticaal beschouwd alleen toepasbaar op situaties waarin een intermediair betrokken is (anders is er geen 'voor wie'). Dit kenmerk lijkt daarom niet toepasbaar op constructies die door de bedrijfsfiscalist bedacht zijn en vervolgens 'binnen' dezelfde rechtspersoon worden geïmplementeerd. In dat geval is er namelijk geen 'voor wie', aangezien de constructie wordt bedacht en geïmplementeerd door dezelfde belastingplichtige.⁴⁴ Deze logica wordt gevolgd in de Duitse parlementaire behandeling van de DAC6-implementatie. Hierin wordt aangegeven dat dit eerste kenmerk alleen ziet op situaties waarbij er een potentiële intermediair betrokken is.⁴⁵ In die situaties kan de meldingsplicht alleen naar de relevante belastingplichtige verschuiven als de potentiële intermediair niet daadwerkelijk kwalificeert als intermediair, bijvoorbeeld omdat hij zich buiten de EU bevindt of zich beroept op zijn verschoningsrecht. In de Nederlandse parlementaire behandeling wordt dit onderscheid echter niet (uitdrukkelijk) gemaakt. Dit zou kunnen betekenen dat in Nederland de bedrijfsfiscalist (in zijn rol als relevante belastingplichtige) al moet melden wanneer hij voor zijn werkgever een constructie beschikbaar maakt voor implementatie (het eerste kenmerk), terwijl in Duitsland een bedrijfsfiscalist in dezelfde situatie pas hoeft te melden op het moment dat de belastingplichtige 'gereed is om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te implementeren' (het tweede kenmerk).

Het tweede kenmerk ('of die gereed is om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te implementeren') kan zowel zien op situaties waarin er een intermediair is, als situaties waarin er geen intermediair is.⁴⁶

41 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 6, p. 11.

42 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 6, p. 18.

43 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 6, p. 18.

44 Wij wijzen erop dat de bedrijfsfiscalist echter nog steeds als intermediair kan worden aangemerkt wanneer hij andere rechtspersonen adviseert.

45 Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, Gesetzentwurf der Bundesregierung, p. 32.

46 In het Duitse implementatievoorstel lijkt dit kenmerk enkel te zien op situaties waarin een bedrijfsfiscalist een constructie implementeert zonder tussenkomst van een intermediair. Zie Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, Gesetzentwurf der Bundesregierung, p. 32.

Tussen het eerste en het tweede kenmerk kan een verschil in timing zitten. In de context van de definitie van intermediair heeft de staatssecretaris echter toegelicht:

‘op het moment dat een bepaalde constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld is de constructie daarmee ook gereed (gekomen) voor implementatie, en andersom’.⁴⁷

Naar onze mening geldt dit mutatis mutandis ook voor de definitie van relevante belastingplichtige. Deze twee momenten hoeven in de nationale implementatie van DAC6 in andere lidstaten echter niet samen te vallen en op basis daarvan kan een verschil ontstaan tussen het moment waarop de meldingsplicht van een grensoverschrijdende constructie ontstaat in verschillende lidstaten.

Op grond van het derde kenmerk (‘of die de eerste stap van een dergelijke constructie heeft geïmplementeerd’) leidt ook de feitelijke implementatie van een grensoverschrijdende constructie tot meldingsplicht. Deze eerste stap kan logischerwijs ook door een collega van de bedrijfsfiscalist worden gezet, bijvoorbeeld een treasury- of financemedewerker. Dit tijdstip ligt later dan het tijdstip waarop de meldingsplicht ontstaat op grond van de eerste twee kenmerken.

Meerdere relevante belastingplichtigen

Indien sprake is van meer dan één relevante belastingplichtige ten aanzien van een bepaalde constructie, moeten de gegevens en inlichtingen over deze constructie in eerste instantie worden verstrekt door ‘de relevante belastingplichtige die de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is overeengekomen met de intermediair’.⁴⁸

Indien vennootschap A met een intermediair een adviesopdracht is overeengekomen ten aanzien van een herstructurering waarbij een groot gedeelte van de activa van vennootschap A naar vennootschap B worden overgedragen, is vennootschap A dus de relevante belastingplichtige waarop de meldingsplicht valt.

Deze eerste tiebreaker geeft geen eenduidige uitslag wanneer de relevante belastingplichtige niet dezelfde persoon is als de persoon die de constructie is overeengekomen met de intermediair. Het is bijvoorbeeld goed mogelijk dat de fiscale afdeling op het hoofdkantoor een opdracht verstrekt aan een externe adviseur om een constructie te bedenken die geïmplementeerd moet worden door twee dochtervennootschappen. In dat geval kwalificeren de twee dochtervennootschappen als relevante belastingplichtigen, aangezien de constructie voor beide dochtervennootschappen beschikbaar is gemaakt.

Wanneer de eerste tiebreaker niet één meldingsplichtige relevante belastingplichtige aanwijst, dan wordt de tweede tiebreaker toegepast, die als meldingsplichtige relevante belastingplichtige aanwijst: ‘de relevante belastingplichtige die de implementatie van de constructie beheert’.⁴⁹ Indien vennootschap A een immaterieel activum overdraagt aan vennootschap B en de bedrijfsfiscalist van vennootschap A deze overdracht begeleidt en beheert, is vennootschap A aldus de meldingsplichtige relevante belastingplichtige.

Ook op basis van deze tweede tiebreaker wordt in bovengenoemd voorbeeld geen uitsluitel gegeven indien, bijvoorbeeld, een externe adviseur de overdracht van het immaterieel activum beheerst en hij niet kwalificeert als intermediair omdat hij zich buiten de EU bevindt of zich beroept op zijn verschoningsrecht. Er is in dat geval geen meldingsplichtige intermediair en geen van de twee relevante

47 Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 6, p. 6.

48 Artikel 10h, lid 10, WIBB jo. artikel 8 bis ter, lid 10, Richtlijn 2011/16.

49 Artikel 10h, lid 10, WIBB.

belastingplichtigen is de beheerder van de constructie. Als de constructie niet is overeengekomen door een van de twee belastingplichtigen (in welk geval de eerste tiebreaker uitsluitend zal geven), dan blijft de meldingsplicht onverminderd op elk van de belastingplichtigen rusten.

Het is, kortom, goed denkbaar dat, ondanks de twee tiebreakers, meervoudige meldingsplicht in stand blijft of dat, in ieder geval, onduidelijkheid blijft bestaan over de vraag welke relevante belastingplichtige op grond van de tiebreakers wordt aangewezen als meldingsplichtige. Dit leidt tot een risico op meervoudige boetes bij niet melden, mogelijk zelfs in meerdere lidstaten.

Wat moet worden gemeld

De hoofdregel is dat een intermediair gegevens en inlichtingen verstrekt over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie waarvan hij kennis of bezit of waarover hij controle heeft.⁵⁰ Deze gegevens betreffen de inhoud van de betreffende constructie en de personen waarop die constructie waarschijnlijk van invloed zal zijn, opnieuw, voor zover de intermediair daar kennis of bezit van of controle over heeft.

Omdat er geen onderzoeksverplichting voor intermediairs bestaat,⁵¹ hoeft een intermediair slechts te melden wat hij weet (of in het geval van een hulpintermediair: wat hij redelijkerwijs kan weten). Dit betekent dat mogelijk een deel van een constructie voor de fiscus verborgen blijft, zonder dat de meldingsplicht verschuift naar de belastingplichtige: er is immers een intermediair, die meldt wat hij weet. De door de intermediair verstrekte gegevens en inlichtingen hoeven niet te worden aangevuld door de andere betrokken intermediairs.⁵² De vraag is of de bedrijfsfiscalist die als intermediair kwalificeert redelijkerwijs kan worden verondersteld over meer gegevens en inlichtingen kennis, bezit of controle te hebben, dan een externe intermediair. De staatssecretaris heeft aangegeven dat de onderzoeksverplichting niet geldt voor intermediairs.⁵³ Desalniettemin is het mogelijk dat de hoeveelheid informatie waarover de bedrijfsfiscalist geacht wordt te beschikken, niet gelijk is aan die waarover de externe intermediair geacht wordt te beschikken.

Waar moet worden gemeld

De hoofdregel is dat een intermediair moet melden in de lidstaat die als eerste op onderstaande lijst voorkomt:⁵⁴

1. de lidstaat waar de intermediair fiscaal inwoner is;
2. de lidstaat waar de intermediair een vaste inrichting heeft via welke de diensten met betrekking tot de constructie worden verstrekt;
3. de lidstaat waar de intermediair is opgericht of onder toepassing van de wetten valt;
4. de lidstaat waar de intermediair is ingeschreven bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten.

50 Artikel 10h, lid 1, WIBB.

51 Zoals bevestigd door de staatssecretaris in Kamerstukken II 2018/19, 35 255, 3 en in de Schriftelijke beantwoording WGO I – pakket Belastingplan 2020, p. 61, is de staatssecretaris van mening dat, wanneer de hulpintermediair over voldoende informatie beschikt om als meldingsplichtig te worden aangemerkt, deze informatie vervolgens voldoende basis is voor de Belastingdienst om nader onderzoek te verrichten.

52 Zie de schriftelijke beantwoording door staatssecretaris Snel van vragen gesteld tijdens het wetgevingsoverleg van 28 oktober 2019 over het Belastingplan 2020 (Schriftelijke beantwoording WGO I – pakket Belastingplan 2020, p. 61).

53 Kamerstukken II 2018/19, 35 255, 6, p. 14.

54 Artikel 8 bis ter, lid 3, Richtlijn 2011/16.

Niet relevant is op welke lidstaten de constructie betrekking heeft. Een intermediair die fiscaal inwoner is van Nederland en een constructie opzet die betrekking heeft op een belastingplichtige in België en haar Duitse dochtervennootschap, hoeft dus enkel in Nederland te melden. Woont de bedrijfsfiscalist in een andere lidstaat dan zijn werkgever, dan zal gemeld moeten worden in lidstaat waar zijn werkgever inwoner is.

Wezenskenmerken

Bijlage IV bij Richtlijn 2011/16 bevat vijf categorieën wezenskenmerken. Een 'grensoverschrijdende constructie' moet ten minste één van deze wezenskenmerken bezitten om als 'meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie' beschouwd te kunnen worden.

Sommige wezenskenmerken lijken enkel geschreven voor situaties waarin een externe adviseur betrokken is bij de meldingsplichtige constructie. Een voorbeeld is wezenskenmerk A, punt 2, dat – kort gezegd – ziet op werkzaamheden die door een intermediair tegen een 'success fee' worden verricht:

'een constructie waarbij de intermediair aanspraak maakt op een vergoeding (of rente, betaling van financieringskosten en andere uitgaven) voor de constructie en die vergoeding wordt vastgelegd op basis van:

- a. het bedrag van het belastingvoordeel dat de constructie oplevert, of
- b. de vraag of de constructie daadwerkelijk een belastingvoordeel heeft opgeleverd.

De intermediair moet daarbij de vergoeding gedeeltelijk of volledig terugbetalen wanneer het met de constructie beoogde belastingvoordeel niet gedeeltelijk of volledig werd verwezenlijkt.⁵⁵

Deze formulering werpt de vraag op of ook interne advisering door een bedrijfsfiscalist onder dit wezenskenmerk kan vallen, bijvoorbeeld omdat zijn bonus afhangt van de Effective Tax Rate van zijn werkgever en die bonus aldus kan worden beschouwd als een 'vergoeding voor de constructie' die wordt vastgelegd op basis van 'het bedrag van het belastingvoordeel dat de constructie oplevert'. Wij menen dat dit een vergaande lezing is en denken dat advisering door de bedrijfsfiscalist daarom niet snel onder dit wezenskenmerk zal vallen.

Ook wezenskenmerk A, punt 3 – dat ziet op het gebruik van gestandaardiseerde documenten/structuren die beschikbaar worden gemaakt voor meer dan één relevante belastingplichtige en vervolgens geen wezenlijke aanpassingen meer behoeven – lijkt niet geschreven voor een interne intermediair (zoals een bedrijfsfiscalist). Dit wezenskenmerk ziet op:

'een constructie waarbij gebruik wordt gemaakt 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.'⁵⁶

Wanneer een bedrijfsfiscalist een constructie bedenkt die kan worden toegepast op meerdere groepsvennootschappen, is de vraag of deze constructie als een gestandaardiseerd document c.q. gestandaardiseerde structuur kan worden beschouwd en of het inderdaad beoogd is dat deze groepsvennootschappen (strikt genomen: 'meer dan één relevante belastingplichtige') inderdaad

55 Bijlage IV, Deel II A, artikel 2 Richtlijn 2011/16.

56 Bijlage IV, Deel II A, artikel 3 Richtlijn 2011/16.

als aparte belastingplichtigen moeten worden beschouwd in het licht van de achtergrond van deze bepaling, die ingegeven lijkt door de veronderstelling dat er in deze BEPS-tijden nog steeds belastingadviseurs zijn die met kant-en-klare structuren langs de deuren gaan. Zou een door de bedrijfsfiscalist bedachte constructie op basis van een gestandaardiseerde structuur meldingsplichtig zijn op grond van dit wezenskenmerk, dan is vervolgens de vraag of voor elke groepsvennootschap die gebruikmaakt van de constructie, apart melding moet worden gemaakt, of dat de melding van de 'standaardconstructie' slechts één keer hoeft plaats te vinden.

Om meer duidelijkheid te verschaffen over de vraag wanneer sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, wordt op dit moment een leidraad ontwikkeld door de staatssecretaris, die in het eerste kwartaal van 2020 zal worden gepubliceerd.⁵⁷ In deze leidraad zullen voorbeelden worden opgenomen van constructies waarvoor wel en geen meldingsplicht bestaat.

Grip op de DAC6-meldingsplicht

Belang

Gelet op de aanzienlijke boetes die kunnen worden opgelegd wanneer niet wordt gemeld,⁵⁸ is het voor de bedrijfsfiscalist van belang om grip te krijgen op de DAC6-meldingsplicht. Dit betekent dat voor elke grensoverschrijdende constructie dient te worden nagegaan of het een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betreft en, zo ja, op wie de meldingsplicht voor die constructie rust.

Ook wanneer een externe intermediair bij een constructie betrokken is, kan de werkgever van de bedrijfsfiscalist (mede) kwalificeren als intermediair. In dat geval rust op de werkgever in beginsel dezelfde meldingsplicht als op de externe adviseur. Het is ook mogelijk dat de externe adviseur niet kwalificeert als intermediair, waardoor de meldingsplicht verschuift naar de werkgever van de bedrijfsfiscalist als relevante belastingplichtige.

Gelet op de korte termijn van dertig dagen waarbinnen de gegevens en inlichtingen over de constructie aan de Belastingdienst moeten worden verstrekt, moet op tijd worden vastgesteld wanneer de meldingsplicht ontstaat. Dat kan eerder zijn dan gedacht: zoals de staatssecretaris heeft toegelicht, geldt de meldingsplicht namelijk niet alleen voor constructies die daadwerkelijk worden geïmplementeerd, maar geldt zij voor alle constructies die dusdanig gereed zijn dat ze geïmplementeerd kunnen worden.⁵⁹ Het is voor het bepalen van de meldingsplicht van de grensoverschrijdende constructie dus niet relevant of de constructie daadwerkelijk geïmplementeerd wordt; het gaat erom dat er een constructie is die gereed is voor implementatie.

Managen van meldingsplicht

Allereerst zal de bedrijfsfiscalist dienen te inventariseren bij welke mogelijk meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies zijn werkgever (of een groepsvennootschap) betrokken is. Zonder meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies is er immers geen verplichting tot melden. Het is denkbaar dat de bedrijfsfiscalist niet (volledig) op de hoogte is van alle mogelijk meldingsplichtige constructies waarbij zijn werkgever (of een groepsvennootschap) betrokken is. Zoals hiervóór aangegeven bestaat er geen onderzoeksverplichting onder de Nederlandse implementatie van

57 Zie <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/internationaal/vermogen/mandatory-disclosure-rules-dac6/>.

58 Zie par. 28f Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (geldend van 1 januari 2020).

59 In de woorden van de staatssecretaris: 'Het gaat erom of de constructie ter beschikking is gesteld voor implementatie of gereed is voor implementatie en aldus kan worden geïmplementeerd.' (Schriftelijke beantwoording WGO I – pakket Belastingplan 2020, p. 61.)

DAC6. Dit lijkt echter alleen relevant voor de externe intermediair: wanneer de werkgever van de bedrijfsfiscalist (of een groepsvennootschap) als relevante belastingplichtige of intermediair bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken is, zal verwacht mogen worden dat de bedrijfsfiscalist daarvan op de hoogte is en hij kan zich dan niet verschuilen achter het ontbreken van een onderzoeksverplichting.

Voor iedere lidstaat waarin zijn werkgever (of een groepsvennootschap) betrokken is bij een mogelijk meldingsplichtige constructie, zal hij zich dienen te vergewissen van de exacte reikwijdte van de meldingsplicht in die lidstaat, aangezien deze per lidstaat wezenlijk kan verschillen. Vervolgens zal voor iedere mogelijk meldingsplichtige constructie beoordeeld moeten worden of daadwerkelijk een meldingsplicht bestaat. Zoals hiervóór genoemd, zelfs als een externe intermediair betrokken is bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, kan er niet automatisch van uitgegaan worden dat zijn werkgever geen meldingsplicht heeft omdat hij mogelijk zelf ook kwalificeert als intermediair of de meldingsplicht kan verschuiven naar de relevante belastingplichtige.

Wanneer er geen intermediair bij een meldingsplichtige constructie is betrokken, de betrokken intermediair buiten de EU is gevestigd of de intermediair een beroep doet op een verschoningsrecht, is de relevante belastingplichtige verplicht om te melden. Gelet op de korte meldingstermijn van dertig dagen zal duidelijk vastgelegd moeten worden wie intern de verantwoordelijkheid heeft om deze melding te doen en zal voor back-up gezorgd moeten worden (bijvoorbeeld in het geval van verlof of ziekte).

Wanneer de werkgever van de bedrijfsfiscalist en een externe adviseur beiden als intermediair bij een meldingsplichtige constructie betrokken zijn, kunnen zij afstemmen welke intermediair meldt. De andere intermediair heeft dan geen meldingsplicht, indien hij aannemelijk kan maken dat de constructie is gemeld. Het is echter niet verplicht om gebruik te maken van de ontheffingsregeling en het zal daarom regelmatig voorkomen dat meerdere intermediairs dezelfde grensoverschrijdende constructie melden. Verschillende overwegingen kunnen een rol spelen bij de keuze tussen interne en externe melding. De interne intermediair zal doorgaans het meest complete overzicht hebben van relevante feiten en omstandigheden ten aanzien van de meldingsplichtige constructie. De externe adviseur zal daarentegen vermoedelijk meer ervaring hebben opgedaan met het doen van DAC6-meldingen en zal het beste in staat zijn te beoordelen of gemeld moet worden en wat gemeld moet worden. Het verrichten van DAC6-meldingen zal ook beschouwd kunnen worden als een niet-kerntaak voor de bedrijfsfiscalist, die goed uitbested kan worden. In alle gevallen zullen duidelijke afspraken gemaakt worden tussen de werkgever van de bedrijfsfiscalist en de externe intermediair over de onderlinge verantwoordelijkheden en het proces voor het doen van meldingen. Oudere opdrachtbevestigingen zullen vervangen moeten worden door nieuwere, waarin onder meer zal moeten worden overeengekomen:

- dat de intermediair een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie moet melden;
- of de belastingplichtige de conceptmelding eerst ziet en eventueel kan corrigeren voordat zij wordt ingediend;
- wat de vergoeding is voor het doen van een melding;
- dat niet 'te veel' mag worden gemeld door de intermediair.

Hoewel de details nog niet bekend zijn gemaakt, lijkt het erop dat door de Belastingdienst aan iedere nieuwe melding een nummer zal worden toegekend, dat vervolgens door de intermediair met de belastingplichtige kan worden gedeeld.⁶⁰ Vooral nog lijkt het erop dat aan de belastingplichtige niet

60 Het antwoord op vraag 7 (Krijgt u terugkoppeling van uw melding?) van de Kennisbank Mandatory Disclosure Rules/DAC6 luidt: 'Ja, de Belastingdienst stuurt een notificatie naar het in de melding opgegeven e-mailadres van de melder. In de

méer inzicht wordt geboden in een door een intermediair gedane melding van een ten zijn behoeve opgezette constructie.

Wanneer één meldingsplichtige constructie groepsvennootschappen in meerdere lidstaten betreft en in al die lidstaten externe intermediairs zijn betrokken bij de constructie, geldt het bovenstaande onverkort. In theorie zou de bedrijfsfiscalist (als hij kwalificeert als interne intermediair) in een dergelijk geval in één lidstaat kunnen melden en zouden de externe intermediairs (en de overige groepsvennootschappen die eventueel ook kwalificeren als interne intermediair) zich kunnen kwijten van hun meldingsplicht wanneer zij aannemelijk kunnen maken dat de meldingsplichtige constructie al is gemeld door de bedrijfsfiscalist in een lidstaat. Omdat de reikwijdte van meldingsplicht echter per lidstaat kan verschillen, zal in de praktijk per betrokken lidstaat moeten worden beoordeeld of gemeld moet worden, wanneer gemeld moet worden, wat gemeld moet worden en wie meldingsplichtig is. Wij merken op dat een bedrijfsfiscalist melding ten aanzien van een grensoverschrijdende constructie waarbij zijn werkgever (slechts) als relevante belastingplichtige betrokken is en waarbij externe intermediairs betrokken zijn, niet 'naar zich toe kan trekken': bovengenoemde regel ziet slechts op de meldingsplicht tussen intermediairs onderling.

Slotbeschouwing

Als slechts voor bepaalde complexe grensoverschrijdende constructies een meldingsplicht zou hebben bestaan, zou dit er vermoedelijk toe hebben geleid dat die constructies een stigma zouden hebben gekregen en ze daardoor weinig geadviseerd zouden worden door adviseurs c.q. geïmplementeerd zouden worden door belastingplichtigen. Wanneer een belastingplichtige toch voor implementatie van een dergelijke constructie zou hebben gekozen, zou het relatief overzichtelijk zijn geweest voor de 'kwade genius', de belastingadviseur, om controle te hebben over zijn sporadische meldingsplicht. De realiteit is echter weerbarstiger geworden:

- er is gekozen voor een ruime hoeveelheid wezenskenmerken, waardoor ook constructies meldingsplichtig worden die niet agressief of gekunsteld te noemen zijn, maar slechts als kenmerk hebben dat belastingopbrengst verschuift naar een andere staat;
- op cruciale punten wordt gebruikgemaakt van open normen;⁶¹
- lidstaten hebben de mogelijkheid de richtlijn strenger te implementeren, hetgeen resulteert in een lappendeken aan maatregelen;
- ook een belastingplichtige kan een meldingsplicht hebben.

Voor zowel intermediairs als belastingplichtigen die grensoverschrijdend actief zijn, is er geen ontkomen aan: de (mogelijke) meldingsplicht zal nu systematisch in kaart moeten worden gebracht en er zullen duidelijke protocollen gemaakt moeten worden over de verantwoordelijkheden rondom het doen van meldingen. Gelet op de ruime implementatiemarge die lidstaten hebben – of, althans, lijken te nemen – en de mogelijkheid om de richtlijn strenger te implementeren, zal technologie ingezet moeten worden om steeds te kunnen weten wat de exacte reikwijdte van de meldingsplicht is in alle EU-lidstaten.⁶² Zolang dergelijke informatie niet geactualiseerd wordt verstrekt door de Europese Commissie, zullen veel belastingplichtigen gebruik gaan maken van DAC6- tools die door private aanbieders worden aangeboden. Wanneer het doen van DAC6-meldingen salonfähig wordt, zal dit, ironisch genoeg, het beoogde afschrikwekkende effect van de meldingsplicht afzwakken. Afschrikwekkender dan het moeten

notificatie wordt aangegeven dat een verwerkingsverslag beschikbaar is in het gegevensportaal. Het verwerkingsverslag bevat de gedane melding(en) en een referentienummer.'

62 In de parlementaire behandeling uit de staatssecretaris de volgende verwachting: '(...) meldingsplichtigen [zullen] naar verwachting incidenteel IT-tools ontwikkelen en werkprocessen inrichten waarmee tot verstrekking van de vereiste gegevens en inlichtingen kan worden overgegaan'. Zie Kamerstukken II 2019/20, 35 255, 3, p. 15. Gelet op de diverse DAC6- tools die zijn ontwikkeld door belastingadvieskantoren en softwarebedrijven, is deze verwachting bewaarheid.

melden is dan de angstige gedachte dat mogelijk ten onrechte niet gemeld is. Wij hopen dat deze bijdrage de 'unknown unknowns' op dit vlak in ieder geval wat heeft teruggebracht.

N.C. Berndsen LLM MSc
BDO

dr. G.F. Boulogne