



JONGERENBIJEENKOMST
VERENIGING VOOR BELASTINGWETENSCHAP
27 mei 2021

Mark Nieuweboer en Esther Huiskers-Stoop | Universiteit Leiden

Verdieping Mandatory Disclosure-regels

Het programma ziet er als volgt uit:

17:15-17:20 Introductie

17:20-17:45 Mandatory Disclosure

17:45-18:10 Rechtszekerheid en rechtsbescherming

18:10-18:15 Vragen

Belastingontwijking

- Volstrekt legitieme optimalisering
- Ongewenste planning, toegestaan *de lege lata*
- Legitiem, onbedoeld (onvoorzien) en bestrijdenswaardig

Het probleem

- Wetgever overziet niet alle gevallen
- Kostbare uitvoering belastingdienst
- Belastingontwijking loont!

De oplossing: mandatory disclosure

- Opsporen
 - individuele belastingplichtigen
- Ontmantelen
 - wetsingrijpen
- Ontmoedigen
 - marktverstarend optreden

Opsporen en bestrijden

- De *audit lottery*
- Duurt lang, kost veel en risico op verliezen
- Decentrale disclosure
- In het algemeen gericht op één belastingplichtige
- Minder *false-positives* maar meer *false-negatives*
- Terugwerkende kracht

Ontmantelen door wetsingrijpen

- Structuur is ongewenst maar niet of moeilijk voor bestrijding vatbaar
- Alles-of-nietsbenadering/voor-het-geval-dat-wetgeving
- Vereist gecentraliseerde *disclosure*
- Tevens gedrags- of beleidsregels
- Niet met terugwerkende kracht
- Risico's

Ontmoedigen

- Ingrijpen in de markt voor belastingadvies
- Vermindert voordeel van belastingontwijking
 - belastingplichtige investeert minder in uitvoeren constructies
 - adviseur investeert minder in ontwikkeling constructies
- Prijsverhogende exclusiviteit?
- Criminaliseert belastingadvies
- of... zorgvuldiger uitvoering
- *'The tone at the top'*
- Belemmert toegang tot legitiem belastingadvies

Aandachtspunten

- Vangnet mag niet te groot zijn
- Persoonsgegevens niet nodig voor wetsingrijpen (*privacy*)
- Geanonimiseerde info ook toegankelijk voor publiek en wetenschap
- *Nemo tenetur*
- Verschoningsrecht
- Asymmetrie standpunten

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

Biedt de Nederlandse implementatie van de MDR voldoende rechtszekerheid?

- Onduidelijkheid over onder meer wezenskenmerken
- Twijfels over toepassing MDR op straffe van hoge boete
- Volgens unierechtelijk rechtszekerheidsbeginsel moeten implementatiemaatregelen duidelijk en kenbaar zijn

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

Op een aantal **rechtsonzekerheden** gaan we nader in:

- 1) Nieuw feit-uitzondering bij navordering (art. 16 lid 8 AWR)
- 2) Hoogte van de boete en pleitbaar standpunt (art. 11 WIB jo 23 lid 4 Sr)
- 3) Verbod van zelf-incriminatie (art. 6 lid 2 EVRM en 48 lid 1 Handvest)
- 4) Verschoningsrecht advocaten en notarissen (art. 53a lid 1 AWR)

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

1) Nieuw feit-uitzondering bij navordering (art. 16 lid 8 AWR)

- met informatie verkregen op basis van automatische uitwisseling van inlichtingen *ingevolge de MDR*, wordt de inspecteur geacht niet bekend te zijn of redelijkerwijs bekend te hadden kunnen zijn
 - in kader van melding verstrekte gegevens en inlichtingen zijn uitgezonderd van reguliere regels van navordering

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

Onbeperkte navorderingsmogelijkheid voor inspecteur?

Mogelijke uitzonderingssituaties:

Inspecteur verspeelt recht op navordering indien:

- melding *bij (integraal) boekenonderzoek niet wordt geraadpleegd* en primitieve aanslag zonder kennisname wordt opgelegd
- *constructie* is gemeld en – bij expliciete standpuntinname met referentienummer – *in aangifte wordt verwerkt*, waarna primitieve aanslag conform aangifte wordt opgelegd
- hem/haar een *kopie van de melding wordt toegestuurd*, waarbij (terecht) het standpunt wordt ingenomen dat de informatie de inspecteur *niet ingevolge de MDR* bekend is geworden

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

2) Hoogte boete en pleitbaar standpunt

- Boete bij niet-naleving (art. 11 WIB jo 25 bis MDR)
 - 'doeltreffend, evenredig en afschrikwekkend'
- Voor opzettelijk of grofschuldig niet-melden -> boete zesde categorie art. 23 lid 4 Sr
 - € 870.000 per 1 januari 2020
- Gelijk aan niet of onvolledig nakomen rapportageverplichtingen *country-by-country* rapportage (art. 29h lid 1 Wet VPB 1969)
 - voor multinationals met meer dan € 750 miljoen omzet
 - in principe een keer per jaar per groep
- Boete aan meldingsplichtigen kan meerdere keren per jaar en ook aan kleine zelfstandigen worden opgelegd
 - te afschrikwekkend?

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

2) Hoogte boete en pleitbaar standpunt - vervolg

- pleitbaar standpunt staat i.p. aan boeteoplegging in de weg (par. 4 BBBB)
 - gespannen voet met Unierechtelijke effectiviteitsbeginsel dat lidstaten sanctieoplegging bij niet-naleving moeten waarborgen
 - HvJ EU zal drempel van pleitbaar standpunt mogelijk 'te laag' vinden, omdat lidstaten alle maatregelen moeten treffen om sancties toe te passen
- Onduidelijkheden in wetgeving kunnen echter opzetverweer opleveren
 - Onduidelijkheden moeten niet voor rekening van meldingsplichtigen komen

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

3) Verbod van zelf-incriminatie (art. 6 lid 2 EVRM en 48 lid 1 Handvest)

- MDR dwingt op straffe van sanctie tot informatieverstrekking over grensoverschrijdende fiscale constructies, ongeacht of deze juridisch geoorloofd zijn of niet
- Informatie mag gebruikt worden voor belastingheffing belastingplichtige
- Informatie mag niet gebruikt worden voor boeteoplegging belastingplichtige bij:
 - wilsafhankelijk materiaal dat onder dwang is verkregen
 - ❖ ‘in fysieke zin bestaan onafhankelijk de wil van betrokkene’
- Kwalificeren ‘samenvattingen van constructies’ als wilsafhankelijk materiaal?

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

4) Verschoningsrecht advocaten en notarissen (art. 53a lid 1 AWR)

- van overeenkomstige toepassing op meldingsplicht (art. 10h lid 5 WIB)
 - lidstaten bepalen toepassing verschoningsrecht zelf
- onder meer advocaten en notarissen kunnen zich beroepen op geheimhouding, mits
 - daartoe *uit hoofde van ambt of beroep* verplicht
- handelt advocaat die meldingswaardige constructie 'bedenkt, aanbiedt, opzet of beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie daarvan beheert' uit hoofde van beroepsuitoefening?

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

Biedt de Nederlandse implementatie van de MDR voldoende rechtsbescherming?

- slechts toegang rechter nadat melding is gedaan (of ten onrechte niet is gedaan)
 - verdergaand gebruik informatie dan doel richtlijn voorschrijft, is in strijd met eisen van noodzakelijkheid en proportionaliteit
- Nadere waarborgen wenselijk

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

Op een aantal **rechtsbeschermingsvraagstukken** gaan we nader in:

- 1) Toegang tot de rechter
- 2) Toetsen aan unierechtelijke regelgeving
- 3) Recht op privacy en bescherming persoonsgegevens

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

1) Toegang tot de rechter

- Geen zelfstandige rechtsingang tegen meldingsplicht
 - Melding kan niet op dat moment aan inspecteur of rechter worden voorgelegd
- Geen rechtsingang tegen uitwisseling van informatie (vanaf 2014)
 - HvJ EU Sabou (2013): richtlijn geen rechtstreekse werking voor belastingplichtigen omdat deze zich richt tot lidstaten
 - Nu DAC6 meldingsplicht oplegt aan *personen*, HvJ EU Sabou mogelijk niet meer leidend
 - ❖ mogelijke strijdigheid met unierechtelijk verdedigingsbeginsel (art. 47 Handvest)

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

1) Toegang tot de rechter - vervolg

Wel rechtsingang tegen:

- boete niet-naleven meldingsplicht (art. 11 lid 2 WIB)
 - ❖ Bepalingen bezwaar en beroep AWR van toepassing (art. 11 lid 3 WIB)
- (navorderings)aanslag waarin melding is verwerkt
 - ❖ 'mosterd na de maaltijd' of constructie had moeten worden gemeld

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

2) Toetsen unierechtelijke regelgeving

- Nederlandse rechter mag toetsen of:

- in concreet geval aan implementatiewetgeving is voldaan
- implementatiewetgeving voldoet aan primaire Unierecht (art. 51 Handvest)
 - ❖ eventueel prejudiciële vraag HvJ EU (art. 267 VWEU)

- Eventuele strijdigheid verdragsvrijheden:

- MDR geldt alleen in grensoverschrijdende situaties
- Geen meldingsplicht binnenlandse situaties
 - ❖ voordeel binnenlandse investeerders uitgesloten voor buitenlandse investeerders

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

3) Recht op privacy en bescherming persoonsgegevens

- Wetgeving inzake verwerking persoonsgegevens moet AVG-proof zijn
- Ook recht op bescherming persoonsgegevens o.g.v. art. 8 Handvest/EVRM
- Verwerker moet 'redelijke maatregelen treffen' voor een juiste verwerking
 - Eerst intermediair verwerker, daarna Belastingdienst
- Er moet een toezichthouder zijn (lid 3) -> in NL Autoriteit Persoonsgegevens (AP)

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

3) Recht op privacy en bescherming persoonsgegevens - vervolg

- op gespannen voet met verplichte melding
- staatssecretaris: implementatie MDR in lijn met art. 8 EVRM:
 - a) inmenging 'bij wet voorzien'
 - b) bepalingen noodzakelijk in belang economisch welzijn Nederland
 - c) inbreuk in proportie om grensoverschrijdende belastingontwijking tegen te gaan
 - d) doel verwerking persoonsgegevens kan niet op minder nadelige wijze worden bereikt

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

3) Recht op privacy en bescherming persoonsgegevens - vervolg

Kanttekeningen 'noodzakelijkheid en proportionaliteit':

- a) gebruik informatie niet bij meldingsplichtige constructie betrokken lidstaten
 - Doel MDR: algemene ontmoediging fiscale planning (Considerans 11 Richtlijn (EU) 2018/822)
 - ❖ Waarom noodzakelijk om persoonsgegevens te delen met lidstaten die geen betrokkenheid hebben bij deze personen?
 - b) verzamelen en uitwisselen informatie niet geïmplementeerde constructies
 - ❖ Waarom proportioneel om persoonsgegevens te delen als constructie niet wordt uitgevoerd?
- Niet-gerechtigde inbreuk op grondrechten van privacy en bescherming persoonsgegevens



Vragen?

Dank voor jullie aandacht!