

A.I. Harteveld MSc
Mr. R. Kamphuis

MDR

EU-RICHTLIJN INZAKE MANDATORY DISCLOSURE RULES

WOORD VOORAF

Stel: je staat in een auto stil voor een rood verkeerslicht. Opeens springt dat verkeerslicht op blauw. Wat doet u? Rijdt u door, omdat het verkeerslicht van kleur veranderde en het nu niet meer op rood staat? Of blijft u staan, want u mag immers alleen doorrijden als het verkeerslicht op groen staat?

Een wellicht wat vreemde beeldspraak, maar iedereen kan er zich iets bij indenken. Het blauwe verkeerslicht is te vergelijken met het onderwerp van dit boek: de EU-richtlijn inzake de mandatory disclosure rules, of kort gezegd de MDR-richtlijn. De MDR-richtlijn, die in werking is getreden op 25 juni 2018, is gepresenteerd met als doel het voorkomen van agressieve fiscale planning. Bewust worden open normen en niet 'vastomlijnde' definities in de MDR-richtlijn gebruikt teneinde te voorkomen dat constructies doelbewust zó worden vormgegeven dat zij (net) niet onder het bereik van de MDR-richtlijn vallen. Het gebruik van open normen en niet vastomlijnde definities roept echter ook diverse vragen op over de reikwijdte en invulling van de meldingsplicht die uit de MDR-richtlijn voortvloeit. In deze uitgave zetten wij daarom de achtergrond en inhoud van de MDR-richtlijn en de Implementatiewet uiteen en signaleren en adresseren wij diverse vragen en aandachtspunten. Hierbij trachten wij handvatten te geven, zodat men bij de beoordeling van de meldingsplicht weet wanneer het blauwe verkeerslicht als rood of als groen verkeerslicht kan worden beschouwd.

Wij hopen een voor de praktiserend fiscalist duidelijk en overzichtelijk boek te hebben geschreven. Wij danken de vele collega's in het vak voor de inhoudelijke discussies over dit veelbesproken onderwerp, en in het bijzonder Theodoor Huiskes voor het tegenlezen van dit boek.

De kopij is afgesloten per 15 februari 2021.

A.I. Harteveld MSc¹
mr. R. Kamphuis²

1 A.I. Harteveld is verbonden aan Ernst & Young Belastingadviseurs LLP.

2 R. Kamphuis is verbonden aan Ernst & Young Belastingadviseurs LLP en lid van de specialistensectie MDR van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB).

INHOUDSOPGAVE

Woord vooraf / V

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

HOOFDSTUK 2

Wat is het toepassingsgebied? / 5

HOOFDSTUK 3

Wie moet melden? / 7

- 3.1 Inleiding / 7
- 3.2 De intermediair / 7
 - 3.2.1 Definitie intermediair: twee soorten / 7
 - 3.2.2 De (hulp)intermediair kan natuurlijk of niet-natuurlijk persoon zijn / 8
 - 3.2.3 Kwalificatie als (hulp)intermediair vereist nexus met de EU / 10
 - 3.2.4 Meldingsplicht beperkt tot (hulp)intermediair met Nederlandse nexus / 10
 - 3.2.5 (Hulp)intermediair moet bepaalde werkzaamheden uitvoeren / 13
 - 3.2.5.1 Koppeling met een belastingplichtige vereist / 13
 - 3.2.5.2 Activiteiten als (hulp)intermediair die leiden tot meldingsplicht / 14
 - 3.2.5.3 Activiteiten als (hulp)intermediair die niet leiden tot meldingsplicht / 15
 - 3.2.6 Enkele beroepsgroepen nader beschouwd / 16
 - 3.2.7 Onderzoeksplicht (hulp)intermediair / 18
 - 3.2.7.1 Geen onderzoeksplicht voor de hulpintermediair / 18
 - 3.2.7.2 Geen onderzoeksplicht voor de intermediair / 19
 - 3.2.8 Verschoningsrecht / 23
 - 3.2.8.1 Ontheffing op grond van wettelijk verschoningsrecht / 23
 - 3.2.8.2 Geen ontheffing op grond van informeel verschoningsrecht / 24
 - 3.2.8.3 Wat als iemand zich op het wettelijk verschoningsrecht beroept? / 26
 - 3.2.9 Meerdere (hulp)intermediairs / 27
 - 3.2.9.1 Ontheffing door melding andere (hulp)intermediair / 27
 - 3.2.9.2 Bewijs reeds gedane melding / 28
- 3.3 De relevante belastingplichtige / 29
 - 3.3.1 Definitie relevante belastingplichtige / 29
 - 3.3.2 Kwalificatie als relevante belastingplichtige vereist geen nexus met de EU / 30
 - 3.3.3 Kwalificatie als meldingsplichtige relevante belastingplichtige vereist nexus met Nederland / 31

- 3.3.4 Onderzoeksplicht relevante belastingplichtige / 32
- 3.3.5 Meerdere relevante belastingplichtigen / 33
- 3.3.5.1 Rangorderegeling bij meerdere relevante belastingplichtigen / 33
- 3.3.5.2 Ontheffing bij meerdere relevante belastingplichtigen / 34

HOOFDSTUK 4

Welke constructies moeten worden gemeld? / 35

- 4.1 Inleiding / 35
- 4.2 Constructie / 35
- 4.3 Grensoverschrijdend / 37
- 4.3.1 Betreft (ten minste één EU-lidstaat) / 38
- 4.3.2 De aanvullende voorwaarden van art. 2d onderdeel a WIBB / 38
- 4.4 Meldingsplichtig; wezenskenmerken; main benefit test / 41
- 4.4.1 De main benefit test / 42
- 4.4.2 Wezenskenmerken / 47
- 4.4.2.1 Categorie A: algemene wezenskenmerken die aan de 'main benefit test' zijn gekoppeld / 48
- 4.4.2.1.1 Wezenskenmerk A1 (constructies met geheimhoudingsclausule) / 48
- 4.4.2.1.2 Wezenskenmerk A2 (resultaatafhankelijke vergoedingen) / 49
- 4.4.2.1.3 Wezenskenmerk A3 (gestandaardiseerde documentatie of structuren) / 50
- 4.4.2.2 Categorie B: specifieke wezenskenmerken die aan de 'main benefit test' zijn gekoppeld / 51
- 4.4.2.2.1 Wezenskenmerk B1 (handel in verliesvennootschappen) / 51
- 4.4.2.2.2 Wezenskenmerk B2 (conversie van inkomen) / 52
- 4.4.2.2.3 Wezenskenmerk B3 (rondpompen van middelen) / 55
- 4.4.2.3 Categorie C: specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties / 56
- 4.4.2.3.1 Wezenskenmerk C1 (aftrekbare betaling waar (nagenoeg) geen heffing tegenover staat) / 56
- 4.4.2.3.2 Wezenskenmerk C2 (meervoudige aftrek voor dezelfde afschrijving) / 63
- 4.4.2.3.3 Wezenskenmerk C3 (meervoudige aanspraak op voorkoming van dubbele belasting) / 65
- 4.4.2.3.4 Wezenskenmerk C4 (verschil in de voor die activa te betalen vergoeding) / 65
- 4.4.2.4 Categorie D: specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belanghebbenden / 67
- 4.4.2.4.1 Wezenskenmerk D1 (omzeilen uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen) / 67
- 4.4.2.4.2 Wezenskenmerk D2 (afschermen met niet-transparante structuren) / 69
- 4.4.2.5 Categorie E: specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen / 70
- 4.4.2.5.1 Wezenskenmerk E1 (unilaterale veilighavenregels) / 70
- 4.4.2.5.2 Wezenskenmerk E2 (overdracht van moeilijk te waarderden immateriële activa) / 72
- 4.4.2.5.3 Wezenskenmerk E3 (grensoverschrijdende overdracht van functies, risico's of activa) / 73

HOOFDSTUK 5

Waar, wanneer en welke gegevens moeten worden gemeld? / 77

- 5.1 Inleiding / 77
- 5.2 Waar moet worden gemeld? / 77
 - 5.2.1 Melding in meerdere lidstaten / 77
 - 5.2.2 Ontheffing door melding in andere lidstaat / 78
- 5.3 Welke gegevens moeten worden gemeld? / 79
 - 5.3.1 Inhoud gegevens en inlichtingen meldingsplicht / 79
 - 5.3.2 Periodiek verslag marktklare constructies / 81
 - 5.3.3 Wijze van gegevensverstrekking / 82
- 5.4 Wanneer moet worden gemeld? / 82
 - 5.4.1 Meldingstermijn intermediair / 83
 - 5.4.2 Meldingstermijn hulpintermediair / 86
 - 5.4.3 Meldingstermijn relevante belastingplichtige / 86
 - 5.4.4 Meldingstermijn in periode van (materieel) terugwerkende kracht en overgangsperiode / 87

HOOFDSTUK 6

Wat zijn de sancties bij niet-melden? / 89

HOOFDSTUK 7

Conclusie/voorzicht / 93

BIJLAGEN

BIJLAGE 1

Reikwijdte toepassingsgebied van de Richtlijn inzake de term ‘belasting’ of ‘belastingen’ / 97

BIJLAGE 2

Tekst Richtlijn (EU) 2018/822 / 99

HOOFDSTUK 1

Inleiding

De Europese Unie (hierna: EU) heeft de afgelopen jaren verschillende maatregelen genomen om de fiscale transparantie te vergroten door de samenwerking tussen belastingautoriteiten in de EU te verbeteren. Richtlijn 2011/16/EU, die voorziet in een uitwisseling van gegevens en inlichtingen tussen de EU-lidstaten ten behoeve van de handhaving van de nationale directe belastingen, is het kader voor veel van deze EU-maatregelen.¹ Richtlijn 2011/16/EU is reeds een aantal keren gewijzigd om nieuwe initiatieven op het gebied van de uitwisseling van inlichtingen te faciliteren. De meest recente wijziging van Richtlijn 2011/16/EU heeft plaatsgevonden met de aanname van Richtlijn (EU) 2018/822 die in werking is getreden op 25 juni 2018.² Richtlijn (EU) 2018/822 voorziet in een verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op het gebied van belastingen tussen de EU-lidstaten met betrekking tot potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies (zogenoeten ‘meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies’). Omdat Richtlijn (EU) 2018/822 zogeheten mandatory disclosure rules bevat, staat deze richtlijn in de praktijk ook wel bekend als de Mandatory Disclosure Richtlijn of kort gezegd MDR-richtlijn.

De MDR-richtlijn geeft uitvoering aan actiepunt 12 van het Base Erosion and Profit Shifting Project (hierna: BEPS), welke aanbevelingen doet aan EU-lidstaten die overwegen een systeem van mandatory disclosure in te voeren.³ Het doel van de MDR-richtlijn is om belastingautoriteiten in een vroegtijdig stadium inzicht te geven in potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies. Dat doet zij door intermediairs of relevante belastingplichtigen die een rol spelen bij dergelijke constructies te verplichten bepaalde gegevens over die constructies te melden bij de belastingautoriteiten van één of meer EU-lidstaten. De belastingautoriteiten van de EU-lidstaten kunnen naar aanleiding van de ontvangen en uitgewisselde informatie onder meer gerichtere belastingcontroles uitoefenen en betere risicoboordelingen maken.⁴ Dit zou moeten leiden tot een kleiner risico op uitholling van de belastinggrondslag. Daarnaast is met de uitwisseling van

1 Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG (*PbEU* 2011, L 64). Richtlijn 2011/16/EU wordt in de praktijk ook wel DAC1 genoemd, de afkorting van ‘Directive on Administrative Cooperation’.

2 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). Omdat Richtlijn 2011/16/EU, ofwel DAC1, sinds haar inwerkingtreding vijf keer is gewijzigd, wordt Richtlijn 2011/16/EU, na toepassing van Richtlijn (EU) 2018/822, in de praktijk ook wel DAC6 genoemd.

3 OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241442-en>.

4 Overweging 2 van de preambule bij Richtlijn (EU) 2018/822. Zie tevens *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 2 en *Kamerstukken II* 2019/20, 35 302, nr. 20, p. 46.

informatie een afschrik-effect beoogd voor intermediairs die betrokken zijn bij potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies.⁵

De MDR-richtlijn moest uiterlijk op 31 december 2019 door EU-lidstaten in nationale wetgeving zijn omgezet, hetgeen in Nederland is gebeurd met de aanneming van de Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (hierna: Implementatiewet of Implementatiewetgeving) op 18 december 2019.⁶ De bepalingen uit de Implementatiewet zijn hoofdzakelijk opgenomen in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: WIBB) en in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Hiermee is met ingang van 1 januari 2021, met een effectieve terugwerkende kracht tot 25 juni 2018, een wettelijke meldingsplicht voor potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies ontstaan.⁷ De meldingen moeten in beginsel binnen dertig dagen plaatsvinden.

Over de reikwijdte en invulling van de meldingsplicht die uit de Implementatiewet voortvloeit, kunnen, mede door het bewuste gebruik van open normen en niet vastomlijnde definities in deze wetgeving, in concrete situaties vragen rijzen. In deze uitgave zetten wij daarom de achtergrond en inhoud van de MDR-richtlijn en de Implementatiewet uiteen, en signaleren en adresseren wij diverse vragen en aandachtspunten aan de hand van de volgende vijf vragen:

1. Wat is het toepassingsgebied (hfdst. 2)?
2. Wie is meldingsplichtig (hfdst. 3)?
3. Welke gevallen moeten worden gemeld (hfdst. 4)?
4. Waar, wanneer en welke gegevens moeten worden gemeld (hfdst. 5)?
5. Wat zijn de sancties bij niet-melden (hfdst. 6)?

Voor de bespreking en beantwoording van bovenstaande vragen maken wij vooral gebruik van de MDR-richtlijn, de parlementaire geschiedenis bij de totstandkoming van de Implementatiewet en andere documenten die licht kunnen werpen op de interpretatie van de MDR-richtlijn en de Implementatiewet zoals de Leidraad meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (hierna: Leidraad), het Uitvoeringsbesluit bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en relevante (wetenschappelijke) artikelen. Artikelverwijzingen naar de 'Richtlijn' in dit boek verwijzen naar de artikelen in de Nederlandse taalversie van Richtlijn 2011/16/EU, na toepassing van Richtlijn (EU) 2018/822. Wij maken verder geen internationale rechtsvergelijking, maar zullen, daar waar interessante verschillen

5 Overweging 7 van de preambule bij Richtlijn (EU) 2018/822 en *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 2.

6 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), *Stb.* 2019, 509.

7 Oorspronkelijk zou de inwerkingtreding van de wettelijke meldingsplicht 1 juli 2020 zijn, maar ingevolge de COVID-19-pandemie is goedgekeurd dat de inwerkingtreding van de wettelijke meldingsplicht wordt uitgesteld tot 1 januari 2021, zonder daarbij af te doen aan de terugwerkende kracht.

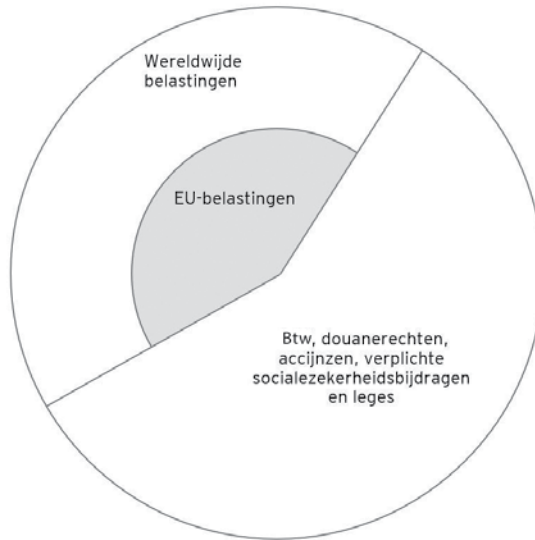
tussen bepaalde lidstaten te constateren zijn, een opmerking plaatsen. Vanwege het feit dat publicatie van dit schrijven geschiedt na de overgangsperiode, hebben wij ervoor gekozen om niet uitvoerig in te gaan op de (soms interessante) onderwerpen ten aanzien van de overgangsperiode.

Wat is het toepassingsgebied?

Art. 2 lid 1 Richtlijn bepaalt dat de Richtlijn van toepassing is op elke vorm van belastingen die door of namens een EU-lidstaat of de territoriale of bestuurlijke onderdelen van een EU-lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, worden geheven. Vervolgens worden in art. 2 lid 2-4 Richtlijn de volgende belastingen en heffingen uitgezonderd van de werking van de Richtlijn: btw, douanerechten, accijnzen, verplichte socialezekerheidsbijdragen, leges, contractueel verschuldigde bedragen zoals retributies voor openbare nutsvoorzieningen en belastingen die worden geheven op het grondgebied van derde landen (landen buiten de EU).¹ Dit betekent dat het toepassingsgebied van de Richtlijn veel meer behelst dan louter de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Ook constructies op het gebied van bijvoorbeeld de loonbelasting, dividendbelasting en de schenk- en erfbelasting vallen onder de reikwijdte van de Richtlijn. De Implementatiewetgeving sluit aan bij deze ruime reikwijdte.²

1 De reden daarvan is dat deze heffingen al gedekt worden door specifieke instrumenten voor samenwerking. Zie de toelichting in Commission staff working document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, 21 June 2017, SWD(2017) 236 final, § 7.2.1.1.

2 *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 3, noot 5. Opmerkenswaardig is dat bijvoorbeeld Polen en Portugal afwijken van de reikwijdte van de Richtlijn en onder meer btw onder het toepassingsgebied van hun nationale implementatiewetgeving hebben betrokken.



In de verschillende bepalingen van de Richtlijn waar de termen 'belasting' of 'belastingen' worden gebruikt, geeft het toepassingsgebied duidelijkheid over welke belastingen worden bedoeld. Wij constateren echter dat de uitwerking van het toepassingsgebied niet in alle gevallen beperkt blijft tot de belastingen die hierboven zijn genoemd. Met name de geografische beperking lijkt niet in alle gevallen even duidelijk. Als gevolg van de systematiek van de Richtlijn kan een situatie onder de regelgeving vallen waar geen 'EU-belasting' wordt geraakt en de situatie louter betrekking heeft op een 'niet-EU-belasting'. Dit komt onzes inziens doordat niet alle bepalingen zien op 'belasting' of 'belastingen'. Een nadere toelichting van deze constatering, evenals voorbeelden, vereist kennis die in de rest van dit boek wordt uitgewerkt. Derhalve gaan wij hier in dit hoofdstuk niet nader op in. In bijlage 2 tonen wij een overzicht dat de relevantie van het toepassingsgebied van de Richtlijn, die naar onze mening overigens beperkt is, schematisch weergeeft.

HOOFDSTUK 3

Wie moet melden?

3.1 Inleiding

De meldingsplicht berust primair bij de zogeheten ‘intermediair’. Een intermediair is een persoon (in de EU) die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet of beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert, alsmede een persoon die daarbij hulp, bijstand of advies verstrekt. Bij afwezigheid van een intermediair, of indien een intermediair zich beroept op zijn verschoningsrecht en er geen andere intermediair bij de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken is, wordt de meldingsplicht verlegd naar de ‘relevante belastingplichtige’. Dat is, samengevat, elke persoon voor wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is gemaakt. Hierna gaan wij nader in op de inhoud van de begrippen ‘intermediair’ en ‘relevante belastingplichtige’.

3.2 De intermediair

3.2.1 Definitie intermediair: twee soorten

Voor de term ‘intermediair’ verwijst art. 2d onderdeel d WIBB naar art. 3 lid 21 Richtlijn. Op grond van art. 3 lid 21 Richtlijn wordt onder een ‘intermediair’ verstaan:

“Een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert. Intermediair is ook een persoon die – gelet op de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare informatie en deskundigheid die en het begrip dat nodig is om de 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.”

Uit voornoemde definitie van ‘intermediair’ volgt dat er twee ‘soorten’ intermediairs zijn. De eerste ‘soort’ is degene die aan de basis staat van het bedenken, aanbieden en implementeren van de constructie (hierna: de intermediair). Hierbij kan met name gedacht worden aan belastingadviseurs, advocaten, notarissen en trustkantoren.¹ De tweede ‘soort’ is degene die hulp, bijstand of advies verstrekt over de te rapporteren grensoverschrijdende belastingstructuur en hier ook weet van heeft of dit had kunnen weten (hierna:

¹ Kamerstukken II 2017/18, 21 501-07, nr. 1488, p. 4.

de hulpintermediair). Men kan hierbij onder meer denken aan trustkantoren, financiële instellingen en notarissen.² Opmerkenswaardig/vermeldenswaardig is dat niet alle landen onderscheid maken tussen de intermediair ('promotor') en hulpintermediair ('service provider'). Zo kent Duitsland het begrip 'hulpintermediair' niet.

3.2.2 *De (hulp)intermediair kan natuurlijk of niet-natuurlijk persoon zijn*

De (hulp)intermediair is blijkens de hiervoor aangehaalde definitie een persoon. Op grond van art. 3 lid 11 Richtlijn wordt onder 'persoon' verstaan:

- a) een natuurlijk persoon;
- b) een rechtspersoon;
- c) indien de geldende wetgeving in die mogelijkheid voorziet, een vereniging van personen die bevoegd is rechtshandelingen te verrichten, maar niet de status van rechtspersoon bezit; of
- d) een andere juridische constructie, ongeacht de aard of de vorm, met of zonder rechtspersoonlijkheid, die activa, met inbegrip van de daardoor gegenereerde inkomsten, bezit of beheert welke aan belastingen in de zin van deze richtlijn zijn onderworpen.

Uit voornoemde definitie van persoon blijkt dat transparante entiteiten ook onder het begrip 'persoon' kunnen vallen. Voorts lijkt een vaste inrichting als zodanig niet als persoon te kwalificeren, wat betekent dat een vaste inrichting geen zelfstandige meldingsplicht heeft.

Contractuele verhoudingen en arbeidsrelatie bepalend

Een (hulp)intermediair kan zowel een natuurlijk persoon (de individuele belastingadviseur) als een niet-natuurlijk persoon (zoals een belastingadvieskantoor gedreven in de vorm van een BV of NV) zijn. Voor de vraag wie in een concrete situatie als (hulp)intermediair moet worden aangemerkt, is de contractuele verhouding van belang tussen de (hulp)intermediair en de relevante belastingplichtige, en de arbeidsrelatie tussen de (hulp)intermediair en degene die feitelijk handelt.³ Hierbij geldt als vuistregel dat, ingeval namens een belastingadvieskantoor wordt opgetreden, het kantoor de (hulp)intermediair is en niet de individuele belastingadviseur. Deze vuistregel (de zogeheten 'kantoorbenadering') dient zo te worden opgevat dat van belang is of een individu namens een kantoor dan wel op eigen naam en voor eigen rekening handelt.⁴ Dit betekent dat, wanneer bijvoorbeeld een dienstverleningscontract is gesloten tussen het belastingadvieskantoor en de relevante belastingplichtige, het kantoor in de regel wordt aangemerkt als de intermediair en niet

2 V-N 2018/47.2, p. 14. W. Verstijnen en A.J. van der Smeede, 'Meldingsplicht grensoverschrijdende constructies', *KWEP* 2020/28, paragraaf 4.1 merken op dat in de private client praktijk vaak ook het multi family office, het single family office, de corporate-finance-adviseur, de accountant, de bank, de vermogensbeheerder en andere vertrouwenspersonen naar voren komen als (hulp) intermediair.

3 *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 34.

4 *Kamerstukken II* 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 13.

de betrokken individuele adviseur (zoals de werknemer, partner of een externe adviseur) die namens of op naam van en voor rekening van een kantoor optreedt.^{5, 6}

Contractuele verhoudingen bij uitgeleend personeel

Ingeval een belastingadviseur in loondienst is van een belastingadvieskantoor en tijdelijk tewerk wordt gesteld bij een cliënt (zijnde de relevante belastingplichtige) en in die hoedanigheid betrokken is bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, komt de vraag op wie als meldingsplichtige kwalificeert. Is dat het kantoor waar de belastingadviseur formeel in dienst is of is dat de cliënt waar de adviseur op dat moment werkzaam is? Volgens de parlementaire geschiedenis is het afhankelijk van de omstandigheden van het geval of het belastingadvieskantoor in dergelijke gevallen ook daadwerkelijk als (hulp)intermediair kwalificeert. Hierbij geldt dat transacties in eerste instantie materieel moeten worden beoordeeld en niet alleen juridisch (een zogeheten 'substance over form'-benadering). Als een individuele belastingadviseur in loondienst bij een belastingadvieskantoor (tijdelijk) werkzaam is op de werkvloer van een cliënt en feitelijk wordt aangestuurd door die cliënt, ligt het voor de hand dat de cliënt (als relevante belastingplichtige) melding maakt van de voor hem gereed gekomen meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie en niet het belastingadvieskantoor.⁷ In dit kader kan geput worden uit het commentaar van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO) op art. 15 lid 2 onderdeel b OESO-modelverdrag inzake 'employment'.⁸ Daarbij gaat het om de vraag of de werkzaamheden worden aangemerkt als de uitvoering van een overeenkomst van dienstverlening tussen het advieskantoor en de cliënt ('contract for services') of dat de werkzaamheden moeten worden geacht te zijn verricht in een dienstbetrekkingsrelatie ('contract of service'). Hierbij is het met name

5 Zie F.R. Herreveld en H.T.P.M. van den Hurk, 'Mandatory Disclosure, fair play buitenspel, enkele formele opmerkingen', *WFR* 2019/105, p. 4 voor een kritische noot op de kantoorbenadering. De auteurs vragen zich af of de wetgever met de kantoorbenadering van een juiste opvatting van het begrip 'intermediair' uitgaat. De auteurs merken op dat het weliswaar het kantoor is dat juridisch verantwoordelijk is voor de adviezen aan de cliënt, maar dat de individuele adviseur (en niet het kantoor) degene is die daadwerkelijk adviseert en de afweging maakt of sprake is van een grensoverschrijdende meldingsplichtige constructie. Naar de mening van de auteurs zou het dan ook voor de hand liggen de individuele adviseur primair als intermediair aan te wijzen en het kantoor verantwoordelijk te houden voor een goede nakoming van deze wettelijke verplichting. Wij vragen ons af hoe deze opvatting zich verhoudt tot de boeteoplegging. Als de verantwoordelijkheid voor de nalegingsverplichting niet rust bij de individuele adviseur maar bij het kantoor, dan komt het ons voor dat de individuele adviseur in de regel ook geen boeterisico loopt.

6 Bij het vaststellen van de intermediair dient onzes inziens in beginsel aangesloten te worden bij de materiële werkelijkheid en niet zozeer bij de formele werkelijkheid. Stel bijvoorbeeld dat kantoor A van belastingadviesorganisatie X op basis van een dienstverleningscontract met een klant de opdrachtnemer is, terwijl kantoor B van dezelfde belastingadviesorganisatie de opdrachten uitvoert (bijvoorbeeld in een grensoverschrijdende situatie). Wij achten het dan aannemelijk en wenselijk dat kantoor B als intermediair wordt aangemerkt, omdat dit kantoor de betreffende klant adviseert en eventueel assisteert bij de implementatie van de grensoverschrijdende meldingsplichtige constructie. Zie in dit kader ook C.N. Rabouw, Y.C. Cattel, 'Verslag 48e Fiscale Conferentie 'Mandatory Disclosure'', *WFR* 2020/107, paragraaf 6.

7 *Kamerstukken II* 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 13-14.

8 *Kamerstukken II* 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 13-14.

relevant welke partij (advieskantoor of cliënt) het risico en de verantwoordelijkheid voor het resultaat van het werk van de medewerker draagt.⁹

3.2.3 *Kwalificatie als (hulp)intermediair vereist nexus met de EU*

Art. 3 lid 21 Richtlijn maakt duidelijk dat een persoon slechts als (hulp)intermediair kan kwalificeren als die persoon een zekere band (ook wel aangeduid als 'nexus') heeft met de EU. Dit is het geval indien de (hulp)intermediair ten minste aan één van de volgende voorwaarden voldoet:

- a) hij is fiscaal inwoner van een EU-lidstaat;
- b) hij heeft een vaste inrichting in een EU-lidstaat;
- c) hij is opgericht in of valt onder de wetgeving van een EU-lidstaat; of
- d) hij is ingeschreven bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten in een EU-lidstaat.

Een Zwitsers advieskantoor dat diensten verleent aan cliënten gevestigd in de EU zal dus niet als (hulp)intermediair kwalificeren, mits uiteraard niet is voldaan aan de overige voorwaarden voor nexus met de EU. Een zogenoemde 'Dutch Desk' – een afdeling bij een gelieerd kantoor gevestigd buiten de EU die adviezen verstrekt aan (niet-)Nederlandse cliënten – kwalificeert in beginsel eveneens niet als intermediair.¹⁰ De Dutch Desk kwalificeert doorgaans immers niet als vaste inrichting van een in de EU gevestigde intermediair en is over het algemeen geen fiscaal inwoner van een EU-lidstaat of naar het recht van een EU-lidstaat opgericht etc.¹¹ Dit geldt eveneens voor de individuele medewerker en partner van een Nederlands belastingadvieskantoor die tijdelijk werkzaam is bij de Dutch Desk van een gelieerd buitenlands kantoor, zelfs wanneer deze deskmedewerker nog ingeschreven is bij een Nederlandse beroepsorganisatie (bijvoorbeeld de NOB of het RB).¹² In dat geval geldt immers als vuistregel dat het belastingadvieskantoor eventueel als (hulp)intermediair kwalificeert en niet de individuele belastingadviseur (zie par. 3.2.2).¹³

3.2.4 *Meldingsplicht beperkt tot (hulp)intermediair met Nederlandse nexus*

De Implementatiewet maakt onderscheid tussen de (hulp)intermediair, bedoeld in art. 2d onderdeel d WIBB jo. art. 3 lid 21 Richtlijn, en de Nederlandse (hulp)intermediair, dat wil zeggen de (hulp)intermediair met een meldingsplicht in Nederland. Op grond van art. 10h lid 1 WIBB is de verplichting voor (hulp)intermediairs tot het melden van meldingsplichtige

9 Paragraaf 8.2-8.14 OESO-Commentaar op art. 15 OESO-modelverdrag, te raadplagen op: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page306. Zie voor meer toelichting M. de Ruiter en J.A.R. van Eijdsen, 'Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 1)', *MBB* 2019/4, p. 6-7.

10 *Kamerstukken II* 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 13.

11 Voor de situatie waar de 'Dutch Desk' wel als vaste inrichting van een in de EU gevestigde intermediair kan worden aangemerkt, verwijzen wij naar paragraaf 3.2.4.

12 *Kamerstukken II* 2019/20, 35 255, nr. 6, p. 13.

13 Dit is dus anders voor belastingadviseurs die als zelfstandige actief zijn en geen deel uitmaken van een kantoor/organisatie. Zij zullen doorgaans wel als (hulp)intermediair kwalificeren vanwege het feit dat zij ingeschreven zijn bij een beroepsorganisatie.