

# Trending Topics

## Gezocht: grensoverschrijdende constructies!

Mr. A.A. Feenstra\*

Niemand zal het zijn ontgaan dat fiscale en financiële dienstverleners onder een vergrootglas liggen. Ook voor 2020 geeft de FIOD aan dat wordt ingezet op bestrijding van de bedenkers en facilitators van financiële fraude met de inzet van moderne technologie en (inter-nationale) samenwerking.<sup>1</sup> De accountant en belastingadviseur krijgen steeds vaker een poortwachtersfunctie toebedeeld bij de opsporing van fraude. Dit heeft geleid tot een toenemend aantal meldplichten, zoals de plicht om ongebruikelijke transacties te melden (artikel 16 Wwft), de actieve informatieverplichting voor gemaakte fouten in belastingaangiftes (artikel 10a AWR) en de fraudemeldplicht voor accountants (artikel 26 Wta).

Ondanks het gekraak en gepiep bij zowel dienstverleners als toezichthouders en opsporingsinstanties om deze informatie te verwerken, staat alweer een nieuwe meldplicht klaar om ingevoerd te worden. Dit betreft de meldplicht op grond van de Mandatory Disclosure-Richtlijn, Richtlijn 2018/822 (hierna: MDR).<sup>2</sup> De MDR focust op transparantie en het tegengaan van belastingontwijking en -ontduiking. De MDR kent daarom ruime en weinig ingekaderde begrippen die in de literatuur veelvuldig zijn bekritiseerd.<sup>3</sup> Met ingang

van 1 juli 2020 wordt de MDR in Nederlandse wetgeving geïmplementeerd door middel van het wetsvoorstel DAC6.<sup>4</sup> De belangrijkste bepaling betreft artikel 10h lid 1 WIB. Die bepaling verplicht een intermediair gegevens te verstrekken ten aanzien van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de intermediair kennis, bezit of controle heeft. Onder intermediair verstaat de WIB 'een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert.' Indien de intermediair de fiscale constructie niet meldt of niet hoeft te melden, verschuift de meldingsplicht naar de belastingplichtige op grond van artikel 10h lid 6 WIB.

Voor de lezers van dit tijdschrift is het goed om te weten dat hieruit ook punitatieve consequenties kunnen voortvloeien. Aan artikel 11 WIB wordt een nieuw lid toegevoegd. Indien opzettelijk of grofschuldig niet (tijdig), niet volledig of niet juist wordt gemeld, kan dit vergrijp worden bestraft met een bestuurlijke boete. Voor de hoogte van de boete wordt aangesloten bij de zesde boetecategorie uit het Wetboek van Strafrecht. Momenteel betreft een boete van de zesde categorie (maximaal) € 870.000. Tevens wordt het mogelijk om het niet voldoen aan de meldplicht strafrechtelijk te vervolgen. Op grond van artikel 11 lid 5 WIB worden de strafbepalingen uit hoofdstuk IX van de AWR van overeenkomstige toepassing verklaard, met uitzondering van het strekkingsvereiste. Dit heeft als gevolg dat het opzettelijk

\* Mr. A.A. Feenstra is advocaat bij Hertoghs advocaten.

1. Jaarbericht FIOD 2019, <https://www.fiod.nl/jaarbericht-fiod-2019-financiele-opsporing-een-steeds-belangrijker-middel-bij-de-bestrijding-van-criminaliteit/>.
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 5 juni 2018, L139/1 (MDR).
3. Zie J.M. van der Vegt, 'Mandatory disclosure: voldragen of onvoldragen?', *TFB* 2018/4; J.A.R. van Eijdsen, 'Mandatory Disclosure. Enkele formeelrechtelijke aspecten', in: G.T.K. Meussen & J.J. van den Broek (red.), *Formeel en Formidabel. Liber amicorum prof. dr. mr. R.E.C.M. Niessen*, Den Haag: Sdu 2018; J.J.A.M. Korving & J.W.M. Verbaarschot, 'Mandatory Disclosure: naar de tijdgeest, maar met (fan-

toom-)pijn?', *WFR* 2018/173; S.C.W. Douma, 'Grensoverschrijdende constructies', *NtFR* 2017/2240.

4. Kamerdossier 35 255: Wijziging van de Wet op de internationale bijstandverlening 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).

niet nakomen van de meldplicht een misdrijf oplevert in de zin van artikel 69 lid 1 AWR dat kan worden bestraft met een gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren en een geldboete van de vierde categorie (momenteel € 21.750). Indien het niet nakomen van de meldplicht niet aan het opzet van de meldplichtige is te wijten, kan deze overtreding worden bestraft met zes maanden hechtenis en een geldboete van de derde categorie (artikel 68 AWR).

Opvallend is dat in de parlementaire geschiedenis met geen woord is gerept over de strafrechtelijke vervolging van het overtreden van de meldplicht. Zoals wel vaker lijkt dit onderdeel van het wetsvoorstel weinig doordacht.<sup>5</sup> Bij een strafrechtelijke vervolging of beboeting van een ‘spontane’ inlichtingenverplichting doet zich immers direct de vraag voor of dit niet in strijd is met het nemo tenetur-beginsel in de zin van artikel 6 EVRM. Het melden van een grensoverschrijdende constructie is zeker niet in alle gevallen een risico op strafvervolging of beboeting. Een dergelijke constructie zal in veel gevallen belastingbesparing opleveren en niet (kunnen) kwalificeren als belastingontduiking. Maar, in dat laatste geval zullen de belastingplichtige en zijn adviseur wellicht wel geconfronteerd kunnen worden met beboeting of bestraffing wegens het opzettelijk onjuist doen van een belastingaangifte. Of een vervolging van belastingfraude samengaat met een punitatieve sanctie voor het niet (spontaan) melden daarvan is geen uitgemaakte zaak. Deze vraag ligt nog voor bij de Hoge Raad in relatie tot de suppletieplicht voor de omzetbelasting (artikel 10a AWR juncto artikel 15 UB OB) naar aanleiding van een arrest van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 10 juli 2018.<sup>6</sup> In die uitspraak oordeelde het hof dat de informatie die op grond van de suppletieplicht is verstrekt moet worden aangemerkt als wilsafhankelijk materiaal en dat het gebruik van dit materiaal tot het bewijs van een verklaring van de verdachte zijn recht om te zwijgen en daarmee zijn recht om zichzelf niet te belasten van zijn betekenis zou ontdoen. Deze uitspraak biedt derhalve aanknopingspunten voor de rechtsbescherming van de belastingplichtige en zijn intermediair als het gaat om beboeting en bestraffing wegens het niet voldoen aan de meldplicht van DAC6.

Los van de vraag of een dergelijke boete of strafvervolging in strijd is met artikel 6 EVRM lijkt het beboeten of bestraffen van het schenden van de meldplicht een brug te ver. In de literatuur zijn de ruime en weinig concrete kaders voor de meldplicht flink bekritiseerd. Bij dergelijke vage normen zal het al snel niet duidelijk zijn of een grensoverschrijdende constructie aan de wezenskenmerken voldoet. Het gaat een stap te ver om die onduidelijkheid in strafrechtelijke of boeterechtelijke zin op de belastingplichtige of diens intermediair af te

wentelen. In de parlementaire geschiedenis is al opgemerkt dat bij een pleitbaar standpunt een boete niet aan de orde is, al gaat dit vooral over de overgangperiode van 25 juni 2018 en 1 juli 2020.<sup>7</sup>

Ten slotte is de keuze van de boetecategorieën opmerkelijk te noemen. Met de invoering van dit wetsvoorstel wordt de zesde boetecategorie toegepast, terwijl de andere overtredingen in de WIB met een boete van de vierde categorie worden bedreigd. Er is aansluiting gezocht bij het vergrijp als bedoeld in artikel 29h, lid 1 Wet Vpb, de zogenaamde ‘country-by-country reporting’, waarover door de staatssecretaris wordt opgemerkt dat deze boete nog niet is opgelegd.<sup>8</sup> Deze rapporteringsplicht geldt voor bedrijven met een groepsopbrengst van € 750.000.000. Daarmee staat een boete van € 870.000 in schril contrast, terwijl de boete voor het niet voldoen aan de meldplicht van DAC6 ook aan een intermediair in privé kan worden opgelegd.

Kortom, bij de beboeting en bestraffing van een overtreding van deze meldplicht van DAC6 zijn de nodige kanttekeningen te plaatsen. Of deze bepaling ooit daadwerkelijk tot de gereedschapskist van de officier van justitie en de belastinginspecteur gaat behoren vind ik zeer de vraag. Vermoedelijk wordt met het invoeren van een boete- en strafbepaling al de preventieve werking ervan bewerkstelligd en kunnen de kwaadwillende intermediairs en belastingplichtigen met het reeds bestaande instrumentarium worden bestreden.

5. Voor een verdere uitwerking van deze en meer discutabele aspecten uit het wetsvoorstel DAC6 verwijs ik graag naar het artikel van mijn kantoorgenoten: A.C.M. Klaasse en J.R.J. Gijsen, ‘De intermediairs als nieuwe poortwachter van Europa’, *VFP* 2019/53.

6. Hof 's-Hertogenbosch 10 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2879.

7. *Kamerstukken I* 2019/20, 35 255, nr. D, p. 5 e.v.

8. *Kamerstukken I* 2019/20, 35 255, nr. D, p. 5.