

WFR 2017/232

Europese ontwikkelingen: staatssteun en *mandatory disclosure*

VERSLAG VAN HET NVAB-CONGRES, GEHOUDEN OP 14 EN 15 SEPTEMBER 2017 TE LUXEMBURG

MEVR. MR. S.P.M. VAN DEN MAAGDENBERG EN MR. S.B.M.A. ENGELEN¹

1 NVAB-congres

De Nederlandse Vereniging van Advocaten-Belastingkundigen is een platform voor de fiscale advocatuur en organiseert jaarlijks een tweedaags congres voor haar leden. Op 14 en 15 september 2017 organiseerde zij een congres dat in het teken stond van een selectie van drie (fiscale) Europeesrechtelijke onderwerpen: het functioneren van het Hof van Justitie (HvJ), procedures inzake (vermeende) fiscale staatssteun en voorstellen van de Europese Commissie (EC) inzake *mandatory disclosure*.² Na een bezoek aan het Hof van Justitie op 14 september, waarbij onder meer een zitting werd bijgewoond en een ontmoeting met Advocaat-Generaal Wathelet plaatsvond, vond vrijdag 15 september 2017 een themadag plaats. Gedurende die themadag verzorgden vooraanstaande sprekers op het gebied van fiscale staatssteun en *mandatory disclosure* een presentatie en traden met elkaar en met de deelnemers van het congres in debat. Kraan³ opende de themadag en gaf daarna het woord aan Van Minnen⁴.

2 Testen van de grenzen van de EU-staatssteundoctrine

Van Minnen leidde het eerste thema in, waarbij hij aangaf dat de EU-staatssteundoctrine vanuit drie perspectieven zou worden belicht. Rapp⁵ zou, aldus Van Minnen, het perspectief van de Europese Commissie voor haar rekening nemen, Van der Stok⁶ zou ingaan op de positie van de belastingplichtige en Luja⁷ zou kiezen voor een wetenschappelijke invalshoek. Het geheel zou worden afgesloten met een paneldiscussie waarbij Morbée⁸ en Jaeger⁹ met de inleiders het panel zouden vormen. De paneldiscussie zou onder leiding staan van Van de Wetering¹⁰.

2.1 Rapp

Art. 107 lid 1 VWEU bevat het verbod op staatssteun. Uit de tekst van dit artikel zijn diverse criteria, om maatregelen als (verboden) staatssteun te kunnen kwalificeren,

¹ Shanna van den Maagdenberg is verbonden aan het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden. Stijn Engelen is verbonden aan Valuas Advocaten en Mediators.

² Het congres werd dit jaar georganiseerd in samenwerking met de Belgian Association of Tax Lawyers (BATL).

³ Paul Kraan is partner en advocaat-belastingkundige bij Van Campen Liem.

⁴ Rinze van Minnen is advocaat-belastingadviseur bij DLA Piper.

⁵ Julia Rapp is verbonden aan de Europese Commissie (DG Mededinging, Unit 5 Tax Planning Practices). De opvattingen zijn die van de spreker en kunnen onder geen enkele omstandigheid worden geacht het officiële standpunt van de Europese Commissie weer te geven.

⁶ Eelco van der Stok is partner bij Freshfields Bruckhaus Deringer.

⁷ Raymond Luja is hoogleraar rechtsvergelijkend belastingrecht aan de Universiteit Maastricht en tevens verbonden aan Loyens & Loeff.

⁸ Koen Morbée is vennoot en lid van de Raad van Bestuur van Tiberghien.

⁹ Ludwijn Jaeger is partner en advocaat-belastingkundige bij Jaeger Advocaten.

¹⁰ Gesina van de Wetering is partner en advocaat-belastingkundige bij Van Campen Liem.

te destilleren. Rapp ving haar betoog aan met het noemen van drie van die criteria die in het bijzonder relevant zijn in geval van fiscale staatssteun: (1) de belastingplichtige verkrijgt een voordeel van een lidstaat, (2) de maatregel van de lidstaat is selectief en (3) de maatregel zorgt voor vervalsing van de mededinging. Zij benadrukte *en passant* dat het verlenen van staatssteun niet altijd verboden is.

Inzake het eerste criterium, het voordeelcriterium, legde Rapp uit dat van belang is of een belastingplichtige zich ná de gewezen bevoordelende maatregel in een betere positie bevindt dan daarvoor. Zo ja, dan is sprake van een voordeel in de zin van art. 107 VWEU. Enkel de (bevoordelende) omstandigheden in de lidstaat die de maatregel verleent, zijn volgens Rapp van belang. Niet ter zake doen de eventuele (daartegenover staande benadelende) uitwerkingen van de maatregel in andere lidstaten op concernniveau. Voorts ging Rapp in op de rol van het arm's length principle bij het voordeelcriterium. Zij gaf aan dat de OESO Transfer Pricing Guidelines de internationale consensus over transfer pricing bevatten. Indien de lidstaten zich, bij het bepalen van de winst van verbonden lichamen, op een correcte wijze aan deze TP-guidelines houden, is het volgens Rapp onwaarschijnlijk dat in de ogen van de EC sprake is van staatssteun.

Met betrekking tot het tweede criterium, het selectiviteitscriterium, stelde Rapp dat een ruling normaal gesproken per definitie selectief is. Deze heeft namelijk, naar de aard van de zaak, betrekking op één (groep van) belastingplichtige(n). Rapp benadrukte hierbij dat, voor de vraag of door middel van de ruling daadwerkelijk staatssteun is toegekend, het overeenkomen van de ruling niet als de bevoordelende handeling moet worden beschouwd, maar de jaarlijkse aanvaarding door de belastingautoriteiten van de door een belastingplichtige conform overeengekomen afspraken gedane belastingaangifte.

De discussie met betrekking tot staatssteun zal waarschijnlijk nog wel even voortduren, zo sloot Rapp haar betoog af. Onder meer tegen het staatssteunbesluit van de EC inzake Starbucks¹¹ en FIAT¹² is beroep ingesteld bij het Gerecht van eerste aanleg (Gerecht), welk gerecht in eerste instantie bevoegd is in staatssteungeschillen. Tegen de nog te verschijnen uitspraak van het Gerecht kan worden opgekomen bij het Hof van Justitie. Het ligt volgens Rapp in de lijn der verwachting dat dit in deze veelbesproken zaken ook daadwerkelijk zal gebeuren.

2.2 Van der Stok

In tegenstelling tot wat Van Minnen had aangegeven, zou Van der Stok, zo gaf hij zelf althans aan, het thema vanuit een neutraal perspectief belichten, waarna een betoog ten faveure van de belastingplichtige nog slechts ten overvloede zou zijn. Van der Stok trok dan ook meteen fel van leer. Het door het EC in het kader van het selectiviteitscriterium gehanteerde referentiekader deugt volgens hem niet. Het door Van der Stok aan de EC toegeschreven uitgangspunt dat alle winsten moeten worden belast, zou tot de duidelijk niet met art. 107 VWEU bedoelde gevolgtrekking leiden dat elke (al dan niet gedeeltelijke) winstbelastingvrijstelling een (selectief) voordeel is.

Vervolgens lichtte Van der Stok toe dat bij het beantwoorden van de vraag of sprake is van staatssteun, mede gelet op de doelstelling die met het verbod op staatssteun wordt nagestreefd, de *undertaking as a whole* moet worden gezien. Indien een vennootschap deel uitmaakt van een groep, is niet relevant of de betreffende vennootschap op *stand-alone* basis een voordeel heeft. Als op groepsniveau per saldo geen voordeel wordt verkregen, resteert geen als staatssteun te kwalificeren voordeel. Van een voordeel is in de zaak van FIAT volgens hem dan ook geen sprake.

Van der Stok vervolgde zijn betoog door in te gaan op het aanvankelijke doel, voor zover het de fiscaliteit betreft, van het verbod op staatssteun: het voorkomen van vervalsing van de mededinging en zodoende van verstoring van de interne markt. In het geval van FIAT was geen sprake van vervalsing van de mededinging omdat de groep in zijn totaliteit gezien geen voordeel had verkregen. Concurrenten van de groep FIAT zullen zich volgens Van der Stok dan ook niet bekommeren om de momenteel door de EC als verboden staatssteun bestreden maatregelen van de lidstaat Luxemburg.

Naar de mening van Van der Stok kunnen ook vraagtekens worden gezet bij het arm's length principle als doorslaggevende maatstaf voor het bepalen van interne winstverdeling tussen verbonden lichamen. In art. 107 lid 1 VWEU wordt toch niet verwezen naar het arm's length principle, zo vraagt Van der Stok de aanwezigen. De EC baseert haar standpunt uitsluitend op de uitspraak in de zaak-Forum 187. Die zaak betrof echter een geval waarin de Belgische autoriteiten zelf afweken van het ingevolge Belgisch recht geldende arm's length principle. Nu er lidstaten zijn die dit beginsel niet hanteren, harmoniseert de EC in feite de directe belastingen. Tevens, zo meent Van der Stok, is het opvallend dat de EC enerzijds betoogt dat de TP-guidelines niet altijd tot een juiste uitkomst leiden, maar anderzijds geen alternatief voor de guidelines geeft. Het is volgens Van der Stok merkwaardig dat de EC het arm's length

11 Zaak T-636/16: Beroep ingesteld op 5 september 2016 – Starbucks en Starbucks Manufacturing Emea/Commissie.

12 Zaak T-759/15: Beroep ingesteld op 29 december 2015 – Fiat Chrysler Finance Europe/Commissie.

principle zoals jarenlang in de praktijk ontwikkeld, kenmerkend ter zijde heeft geschoven en binnen een aantal jaar een eigen definitie heeft ontwikkeld.

Voorts gaf Van der Stok aan dat het in meer algemene zin niet juist is om stand-alone entiteiten en multinationals hetzelfde te behandelen. Bij een groep spelen nu eenmaal feiten en omstandigheden die bij een stand-alone entiteit niet kunnen en zullen spelen, zoals ook door de EC zelf onderkend in haar "Groepsrentebox-beslissing" en als bevestigd in uitspraken van fiscale rechters.

Van der Stok besloot zijn bijdrage met een prikkelde opmerking: hoe zit het eigenlijk met de CCCTB: dwingt deze de lidstaten, volgens de EC, dan ook niet tot het verlenen van staatssteun?

2.3 Luja

Luja sprak onder meer over praktische problemen waarmee belastingplichtigen in staatssteunprocedures te maken kunnen krijgen en over de ter zake relevante Europees- en nationaalrechtelijke procedures.

Volgens Luja wordt van belastingplichtigen in feite verwacht dat zij – ex ante – overzien of nationale wetgeving in overeenstemming is met Europese regels omtrent staatssteun. De EC kan jaren nadat diezelfde wetgeving is toegepast nog het standpunt innemen dat staatssteun is verleend. Mochten belastingplichtigen zelf al tijdig twijfels hebben bij wetgeving in hun lidstaat, dan kunnen zij volgens Luja met de handen in het haar komen te zitten indien de lidstaat de (wellicht) verboden staatssteun weigert te melden bij de EC. Hij noemde ter illustratie een lidstaat die zojuist 23 rulings heeft afgegeven waarin toepassing van de betwifelde wettelijke regeling bij andere belastingplichtigen is bevestigd, terwijl een 24ste op melding aanstuurt. De kans zal dan niet groot zijn dat de maatregel wordt aangemeld. Als laatste redmiddel zouden belastingplichtigen zelf kunnen klagen bij de EC, om de EC zo te bewegen een staatssteunonderzoek op te starten, maar Luja ziet dit niet als een reële optie.

Vervolgens ging Luja in op de situatie dat de EC de vermeende staatssteun informeel onderzoekt en op basis van haar voorlopige, vaak negatieve oordeel, besluit een openbaar onderzoek te doen. Hoewel een staatssteunbesluit tot de lidstaat is gericht, is volgens Luja een actieve houding van de belastingplichtige, bij het aanvechten van dat besluit, verstandig. Hij moet immers de verleende staatssteun, indien definitief als verboden bevonden, uiteindelijk met rente terugbetalen. Luja benadrukte dat belastingplichtigen als belanghebbenden opmerkingen kenbaar kunnen maken

bij de EC maar dat zij hiervoor slechts zeer beperkt de tijd hebben. Dit geldt ook voor andere groepsvennootschappen, voor zover die als medesteunontvanger zijn aangemerkt.

Met betrekking tot de gerechtelijke procedure op Europees niveau wijst Luja erop dat bij het Gerecht in eerste aanleg geen sprake is van een *level playing field*. Het Gerecht toetst de economische analyse van de EC slechts marginaal, zodat het bewijsrechtelijke uitgangspunt is dat het staatssteunbesluit van de EC juist is. Zowel de feiten als de toepassing van het recht op die feiten kunnen bij het Gerecht ter discussie worden gesteld. Het Hof van Justitie toetst, in laatste instantie, alleen nog of het recht goed is toegepast.

Tot besluit ging Luja in op mogelijke vervolgpcedures op nationaal niveau. Hij benadrukte dat in fiscale zaken de grootte van het terug te vorderen bedrag alsmede de daarin besloten liggende rentecomponent doorgaans niet vastliggen in het besluit. De verantwoordelijkheid tot vaststelling van het exacte bedrag binnen de door de EC gestelde kaders ligt veelal bij de nationale lidstaten. Mochten de belastingautoriteiten en belastingplichtige over deze vaststelling uiteindelijk nog van mening verschillen, dan staat de gang naar de nationale rechter open. Luja benadrukte nog dat de Nederlandse en Belgische wet- en regelgeving inzake die terugbetaling sterk verschillen. In Nederland is op dit vlak in het geheel geen aparte regeling, maar wordt momenteel gewerkt aan een wetsvoorstel dat regels biedt in de Algemene wet bestuursrecht en de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, terwijl de terugvorderingsprocedure in België in een aparte wet ad hoc is geregeld voor de Excess Profit-zaken.¹³

2.4 Paneldiscussie

Bij de paneldiscussie, die onder leiding stond van Van de Wetering, kreeg eerst Rapp de gelegenheid te reageren op Van der Stok en Luja.

Rapp weersprak het standpunt van Van der Stok dat een groep anders mag worden behandeld dan een stand-alone entiteit. Groepsvennootschappen en stand-alone entiteiten zijn in haar ogen wél vergelijkbaar. Rapp schetste ter illustratie een eenvoudig voorbeeld. Stel: een groepsvennootschap betaalt 5% belasting en een stand-alone belastingplichtige 25%. Iedereen is het er dan toch over eens dat de groep gunstiger wordt behandeld? Van der Stok weersprak door te stellen dat bij de vraag naar vergelijkbaarheid van belastingplichtigen het referentiekader, waarbinnen die vergelijking wordt ge-

¹³ Programmawet/Loi-Programme 2016 art. 100-108.

maakt, van belang is. Niet moet worden gezien of belastingplichtigen gelijk zijn in de zin van het systeem van de gehele winstbelasting (alle winsten moeten worden belast), maar of zij gelijk zijn in de zin van de betreffende eventueel als steunmaatregel te kwalificeren regeling. De EC hanteert volgens Van der Stok kort gezegd een te breed referentiekader. Van der Stok herhaalde tot slot zijn eerdere standpunt dat binnen een groep verbonden lichamen, naar de aard van dergelijke concerns, activiteiten plaatsvinden die nooit plaatsvinden op stand-alone-niveau. Alleen daarom zijn stand-alone vennootschappen al niet vergelijkbaar met een groep. Rapp repliceerde dat zij niet inzag wat het belang is van de aard van de activiteiten ondernomen door de belastingplichtige die de gunstigere behandeling geniet of heeft genoten.

Een volgend interessant discussiepunt waarbij ook de overige panelleden en de zaal zich in de discussie mengden betrof het principe van *legitimate expectations*. Morbée wierp dienaangaande de vraag op of belastingplichtigen, door zich met succes te beroepen op door de belastingautoriteiten gewekt en in rechte te honoreren vertrouwen, zouden kunnen ontkomen aan terugbetaling van reeds verstrekte en als verboden bevonden staatssteun. Rapp ziet hiervoor geen ruimte, althans niet voor zover het gaat om uitlatingen van de autoriteiten van de lidstaten. Indien het gaat om uitlatingen van de EC zou die ruimte er wel kunnen zijn. Luja bevestigde de zienswijze van Rapp. Hij gaf daarbij aan het jammer te vinden dat belastingplichtigen (te) weinig inzicht krijgen in de besluitvorming van de EC. De EC heeft zich in de afgelopen jaren veel beziggehouden met fiscale staatssteun, zij heeft veel maatregelen en rulings onder ogen gekregen en ook weer veel dossiers ter zijde geschoven, omdat – in haar ogen – geen sprake was van staatssteun. Indien belastingplichtigen kennis zouden kunnen nemen van het karakter van de door de EC gefiatteerde wetten/rulings, zouden zij hieraan wellicht vertrouwen kunnen ontnemen.

De discussie werd afgesloten met het nagaan van opties voor (goedwillende) belastingplichtigen die worden geconfronteerd met de beslissing dat aan hen terug te betalen verboden staatssteun is verstrekt. Luja gaf desgevraagd aan dat het aansprakelijk stellen van de verstrekkende lidstaat, vanwege onrechtmatige overheidsdaad niet is uitgesloten, maar dat voor een vergoeding van het teruggevorderde bedrag in die procedure geen plaats lijkt, mogelijk wel voor nevenschade. Een laatste optie zou kunnen zijn het civielrechtelijk aanspreken van de belastingadviseur, zoals vanuit de zaal werd geopperd.

3 Suggesties voor een EU-brede mandatory disclosure¹⁴-maatregel

Barmentlo¹⁵ introduceerde het tweede thema van de dag. Peterson¹⁶ zou ingaan op het eindrapport van de OESO hieromtrent (“BEPS Action 12” of “BEPS 12”). Morton¹⁷ zou vervolgens zijn ervaringen delen met het in 2004 ingevoerde Britse systeem DOTAS (Disclosure of Tax Avoidance Schemes). Daarna zou Ruchelman¹⁸ een toelichting geven op het Amerikaanse systeem. De middag zou worden afgesloten met een paneldiscussie waarbij Claes¹⁹ en Barmentlo met de drie inleiders het panel zouden vormen. De paneldiscussie zou onder leiding staan van Kerckhoffs²⁰.

3.1 Peterson

Nadat Peterson de organisatiestructuur van de OESO had toegelicht, ging hij in op de zogenoemde OESO-werkgroepen. Werkgroep 11, waar Peterson deel van uitmaakt, was onder meer verantwoordelijk voor verschillende eindrapporten in het BEPS-project, waaronder het in september 2015 gepresenteerde rapport inzake BEPS 12. Dit rapport kan, wat substantiële aanbevelingen betreft, volgens Peterson van weinig gewicht worden genoemd. In essentie biedt BEPS 12, op basis van hoofdzakelijk het Britse DOTAS-systeem en (in mindere mate) het Amerikaanse systeem, enkel een raamwerk voor een mandatory disclosure-systeem. In BEPS 12 wordt een modulair systeem van regels geschetst. Nu een dergelijk modulair systeem nationale wetgevers de optie geeft slechts een gedeelte van de set regels te implementeren, worden die wetgevers in staat gesteld om bij die implementatie rekening te houden met lokale factoren. Daarnaast gelden internationale kaders voor grensoverschrijdende regimes.

Peterson vervolgde zijn verhaal door te vertellen dat de Europese Raad de EC heeft verzocht, gedurende het vervolgtraject na de presentatie van BEPS 12, om in

14 *Verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies.*

15 *Dick Barmentlo is partner en advocaat-belastingkundige bij Jaegers en Soons Advocaten.*

16 *John Peterson is head of aggressive tax-planning bij OECD/OESO. Hij sprak op persoonlijke titel.*

17 *Paul Morton is tax director bij de UK Office of Tax Simplification. Hij sprak eveneens op persoonlijke titel.*

18 *Stanley Ruchelman is partner bij Ruchelman P.L.L.C., New York.*

19 *Alain Claes is partner bij Sherpa Law te Brussel.*

20 *Roel Kerckhoffs is partner en advocaat-belastingkundige bij Hertoghs Advocaten te Breda.*

aansluiting op BEPS 12 Europese wetgeving te ontwikkelen. In november 2016 is ten behoeve daarvan een publieke consultatie gestart, waarop op 21 juni 2017 een voorstel voor een Richtlijn inzake melding van grensoverschrijdende constructies is gevolgd.²¹ Daarbij is, opvallenderwijs, niet gekozen voor het modulair systeem uit BEPS 12.

Tot slot vertelde Peterson dat de G7 de OESO heeft verzocht onderzoek te doen naar mandatory disclosure-regelingen in de context van recent aan het licht gekomen transparantie-ontwijkende structuren. Daarbij is in het bijzonder de opdracht gegeven om het modulaire systeem van BEPS 12 als uitgangspunt te nemen. Die globale context in de benadering van de G7 maakt dat het modulair systeem bij uitstek geschikt is voor een doelgerichte benadering van de ontwijkingsproblematiek, zo besloot Peterson zijn betoog.

3.2 Morton

Voordat Morton inging op zijn ervaringen met het eerder genoemde DOTAS, vestigde hij de aandacht op een interessante Britse fiscale noviteit: de in reactie op een steeds complexer wordend fiscaal systeem in 2010 ingestelde *Office of Tax Simplification*. Hij vervolgde, na deze, gezien het onderwerp van de middag, *side-note* met een beschouwing van de moeizame totstandkomingsgeschiedenis en de werking van de bestaande mandatory disclosure-praktijk in het VK. Hij riep een beeld op van een golfbeweging in de aanpak van belastingontwijking, met een in de jaren tachtig welig tierende industrie van *promoters* en *facilitators* van ontwijkingsstructuren die "off the shelf" te koop werden aangeboden. De fiscale autoriteiten hadden een zware dobber aan de aanpak van deze praktijk, aangezien het hen aan wettelijke mogelijkheden tot informatievergarig ontbrak. In deze periode is daarom begonnen met de ontwikkeling van DOTAS. De doelstelling van DOTAS was zo veel mogelijk informatie over fiscale structuren al op het moment van implementatie te verkrijgen, en wel bij de bron van die structuren. DOTAS beschrijft verschillende potentiële structuren, gelijk aan die in BEPS 12. Zodra een belastingplichtige melding maakt van het gebruik van een dergelijke 'DOTAS-structuur', wordt aan die belastingplichtige een uniek kenmerk gekoppeld. De belastingplichtige moet dit kenmerk vervolgens vermelden in zijn aangifte. Vervolgens wordt deze aangifte geaccordeerd als een correct gerapporteerde melding ingevolge het DOTAS-regime.

²¹ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies, COM(2017) 335 final.

Vooraf in de eerste jaren van DOTAS zijn volgens Morton veel inlichtingen verstrekt. Snel werd echter duidelijk dat dienstverleners en grote ondernemingen niet in verband wensten te worden gebracht met DOTAS-meldingen, waardoor voornoemde spelers zich steeds meer gingen toeleggen op ontwijking van het meldingsregime of op het stoppen met gebruikmaking van "DOTAS-structuren", deze beide ontwikkelingen leidden tot minder informatieverstrekking. Voorgaande verleide de fiscale autoriteiten, niettegenstaande de gelijktijdig tot ontwikkeling komende tactieken om het meldingsregime te ontwijken zonder DOTAS-structuren te vermijden, al snel tot het betitelen van DOTAS als succesvol. De ontwijking van het meldingsregime bestond uit, met name in de beginjaren, het simpelweg invoegen in de standaard door dienstverleners aan cliënten te verstrekken opdrachtbevestigingen van een nieuwe bepaling: geen garantie op vertrouwelijke behandeling van de (fiscale) advieswerkzaamheden. Structuren die door een dergelijke bepaling werden gedekt, vielen zo niet meer onder het DOTAS-regime, omdat één van de elementen van een (te melden) DOTAS-structuur nu juist die "vertrouwelijkheid tussen adviseur en cliënt" was. Morton benadrukte dat deze truc inmiddels geen gebruikelijke praktijk meer is. Het beginsel van een vertrouwensrelatie tussen adviseur en cliënt is inmiddels ook maatschappelijk meer geaccepteerd dan ten tijde van invoering van DOTAS. Het verlangen niet geafficheerd te worden met DOTAS-meldingen, vanwege een bij met name grote belastingplichtigen levende angst voor reputatieschade, bleef echter. Dat leidde, zoals gezegd, tot het vermijden van te melden DOTAS-structuren, waarmee DOTAS een grote invloed had op het beleid van een onderneming. Dat heeft weer de kritiek opgeleverd dat de belastingautoriteiten te veel op de stoel van de ondernemer zouden zijn gaan zitten.

In het mkb waren de gevolgen van DOTAS, aldus Morton, pas na een aantal jaren zichtbaar. mkb-ondernemingen waren volgens Morton kennelijk minder gevoelig voor het hiervoor genoemde reputatierisico en melden wel mogelijke DOTAS-structuren in hun aangiftes. Echter, door verschillende breed uitgemeten fiscale ontwijk- en zelfs fraudekwesities, is inmiddels het maatschappelijke klimaat in de VK gekeerd, wat ook deze groep belastingplichtigen huiveriger maakt voor het reputatierisico van DOTAS. De gedragsveranderingen waarin dit resulteert zijn volgens Morton, mede met het oog op het voorstel van de Europese Commissie van 21 juni 2017, voer voor nader onderzoek naar de wenselijkheid van een zo vergaande overheidsmaatregel. In hoeverre kan nog worden gesproken van vrij ondernemerschap!?

3.3 Ruchelman

Ruchelman gaf aan dat het Amerikaanse systeem een set regels behelst voor verplichte inlichtingenverstrek-

king door belastingplichtigen en hun dienstverleners aan de federale belastingdienst van de VS, de IRS. De IRS heeft wettelijke procedures voor het verkrijgen van informatie ten aanzien van drie verschillende soorten van agressieve tax planning: 1) bij gebruik van planingsstructuren (*abusive tax shelters*) die bekend staan als *reportable transactions*, zijn belastingplichtigen én hun (formele en materiële) dienstverleners verplicht om periodiek informatie daaromtrent te verstrekken; 2) indien in een jaarrekening reserves zijn opgenomen om rekening te houden met eventuele fiscale correcties door de IRS, moeten grote belastingplichtigen deze reserves in hun aangifte kenbaar en inzichtelijk maken; en 3) informatie over het gebruik van structuren zonder economisch effect, die louter om fiscale redenen worden gebruikt, moet door het doen van belastingaangifte aan de IRS worden verstrekt. Deze laatste vorm van agressieve tax planning kenmerkt zich door voorwaarden die ook wel worden gezien als codificatie van de Amerikaanse *economic substance doctrine*.

Het mandatory disclosure-systeem in de VS ziet met name op agressieve fiscale planingsstructuren. Handhaving van de inlichtingenverplichting geschiedt door middel van een boetesysteem. De te melden structuren kunnen, zo deelde Ruchelman, worden ingedeeld in vijf categorieën:

1. Fiscaal niet te rechtvaardigen en mogelijk frauduleuze structuren, zogenoemde *listed transactions*. De mandatory disclosure-regelgeving bevat specifieke kenmerken en elementen, die op zichzelf reeds een sterke aanwijzing voor misbruik vormen, van dergelijke transacties;
2. *Confidential transactions*, waarbij de belastingplichtige zich contractueel heeft verplicht tot geheimhouding jegens de dienstverlener, van een structuur, waarvan de adviesprijs een geldelijke minimumgrens overschrijdt (\$50.000 (natuurlijke personen) of \$250.000,00 (rechtspersonen));
3. Transacties of structuren, waarbij de belastingplichtige een *no cure no pay*-bescherming – geen fiscaal voordeel = teruggave honorarium – heeft bedongen. Dergelijke contracten worden volgens Ruchelman beschouwd als aanmoediging voor het gebruikmaken van agressieve fiscale structuren;
4. Langlopende structuren waarbij de belastingplichtige in met name de eerste jaren substantiële verliezen creëert en aangeeft: *substantial loss transactions*. Een meldplicht voor deze transacties geldt alleen voor rechtspersonen bij verliezen van/meer dan \$10 miljoen per jaar of van/meer dan \$20 miljoen gedurende de looptijd van de constructie. Voor natuurlijke personen gelden bedragen van \$2 miljoen respectievelijk \$4 miljoen; en
5. Transacties of structuren die bekend zijn of reeds zijn geïdentificeerd als mogelijk agressieve fiscale ontwikkelingsstructuur, maar die door gebrek aan informatie

over de exacte invulling van die structuren nog niet zijn aangemerkt als *listed transaction*.

Ruchelman besloot zijn bijdrage door uit te leggen dat melding van betrokkenheid bij structuren van agressieve fiscale planning door de belastingplichtige geschiedt door middel van een speciaal *reportable transaction disclosure statement* bij de belastingaangifte. Niet melden van de informatie wordt bedreigd met geldboetes van maximaal 75% van het mogelijke fiscale voordeel van de structuur, met een maximum van \$50.000 voor rechtspersonen. Het niet rapporteren van structuren uit de eerste categorie, de *listed transactions*, wordt voor rechtspersonen zelfs bedreigd met maximumboetes van \$200.000. Naast de belastingplichtige zelf kunnen ook andere partijen voordeel hebben van een agressieve planingsstructuur, zoals geldschieters. Materiële dienstverleners van dergelijke partijen zijn eveneens gehouden de structuur te rapporteren.

3.4 Paneldiscussie

Claes trapte de paneldiscussie af door te stellen dat aan BEPS 12 de behoefte aan verbeterde relaties tussen belastingplichtigen en fiscale autoriteiten ten grondslag lag, waarbij belastingplichtigen enerzijds de verplichting op zich nemen *compliant* te zijn, en de fiscale autoriteiten anderzijds zich verplichten hulp en zekerheid te bieden. Het lijkt er volgens Claes echter op dat die wederkerigheid geen rol meer speelt en dat de bal met name bij de belastingplichtige ligt. Claes gaf aan dat het hem zorgen baart dat BEPS 12 geen uniforme regels en minimumnormen stelt, maar het voorstel van de EC tot de Richtlijn inzake melding van grensoverschrijdende constructies juist wel. Ook acht hij het voorstel weinig doelgericht en overigens te algemeen van aard. Daarmee wordt volgens Claes de gedachte achter BEPS 12, het bieden van de mogelijkheid tot nationaal maatwerk, ondergraven. Peterson reageerde begrijpend op de zorgen van Claes over de Richtlijn, maar vond het voorstel van de EC ook van moed getuigen. Daarbij achtte Peterson het een goede zaak dat Europa de leiding neemt bij het invoeren van nieuw en noodzakelijk fiscaal beleid. Barmantlo vroeg nog zich hardop af hoe noodzakelijk een richtlijn is. Transparantie is weliswaar een goede zaak en bovendien ook een maatschappelijke wens, maar de moeilijkheid is gelegen in het nauwkeurig kwalificeren van te melden structuren. Volgens Barmantlo zijn de VS en het VK geslaagd in deze exercitie, maar de door de EC voorgestelde Richtlijn is nog vaag en weinig transparant. Peterson betoogde daarna dat de verplichting om bepaalde structuren te rapporteren niet problematisch hoeft te zijn en zelfs bij zou kunnen dragen aan de goede reputatie van een onderneming. Immers, een gerapporteerde structuur kan prima dienstdoen als on-

derdeel van een robuuste, transparante en langjarige fiscale planning.

In zijn reactie op een vraag uit de zaal, of de fiscale autoriteiten wel de capaciteit zullen hebben om de gerapporteerde informatie te controleren, ging Peterson in op het vertrouwensbeginsel in Europese context. De discussie die zou volgen, spitste zich toe op de vraag naar in rechte te honoreren vertrouwen op grond van (het uitblijven van) een reactie van de ter zake competente belastingautoriteiten op een melding ingevolge de Richtlijn. Hij meende dat het vertrouwensbeginsel een extra dimensie krijgt ingeval de voorgestelde mandatory disclosure-regels ertoe leiden dat in meerdere lidstaten gelijktijdig informatie over dezelfde structuren moet worden gerapporteerd. Komt het dan tot afstemming tussen de verschillende fiscale autoriteiten? Komt er überhaupt een standpuntbepaling van de fiscale autoriteiten aangaande de melding? Volgens Morton is dat laatste nog maar de vraag. Barmantlo gaf aan dat de Richtlijn niets regelt over reacties op meldingen. Volgens Peterson blijkt uit BEPS 12 dat geen van de beschreven mandatory disclosure-regimes een regeling kent waaruit volgt dat

de fiscale autoriteiten moeten reageren op de melding, laat staan dat een melder enig vertrouwen aan zo'n reactie of het uitblijven daarvan mag ontleen. Met het vertrouwensbeginsel schijnbaar onder vuur, kwam het panel tot de conclusie dat de nadruk meer moet komen te liggen op het behouden van een vertrouwensrelatie tussen (dienstverleners van) belastingplichtigen en de fiscale autoriteiten. Mandatory disclosure laat immers duidelijk zien dat partijen elkaar nodig hebben bij de duiding van de te rapporteren informatie, waardoor de behoefte aan een goede (werk)relatie alleen maar toeneemt.

4 Afsluiting

Kerckhoffs sloot het geheel positief af door te wijzen op de contacten die de leden van de NVAB met de (fiscale) autoriteiten onderhouden. De discussie over mandatory disclosure heeft laten zien dat overheid en advocatuur veel van elkaar kunnen leren. In Nederland onderhoudt de NVAB dergelijke contacten in de vorm van de jaarlijkse NVAB-inspecteursmiddag waarbij advocaten en adviseurs openhartig met elkaar in debat gaan.

