

DAC6/Mandatory Disclosure: Gidsen door de leidraad (deel 2)

Citation for published version (APA):

Korving, J. (2020). DAC6/Mandatory Disclosure: Gidsen door de leidraad (deel 2). *NTFR Beschouwingen*, 2020(10), 16-22. Article 2020/37.

Document status and date:

Published: 01/01/2020

Document Version:

Publisher's PDF, also known as Version of record

Document license:

Taverne

Please check the document version of this publication:

- A submitted manuscript is the version of the article upon submission and before peer-review. There can be important differences between the submitted version and the official published version of record. People interested in the research are advised to contact the author for the final version of the publication, or visit the DOI to the publisher's website.
- The final author version and the galley proof are versions of the publication after peer review.
- The final published version features the final layout of the paper including the volume, issue and page numbers.

[Link to publication](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

If the publication is distributed under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license above, please follow below link for the End User Agreement:

www.umlib.nl/taverne-license

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

repository@maastrichtuniversity.nl

providing details and we will investigate your claim.

NTFR Beschouwingen 2020/37 - DAC6/Mandatory Disclosure: Gidsen door de leidraad (deel 2)

NTFR Beschouwingen 2020/37



mr.dr. J.J.A.M. Korving

Mandatory Disclosure houdt de gemoederen bezig. Intermediairs of belastingplichtigen die meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies adviseren of opzetten moeten die melden bij de Belastingdienst. De Europese richtlijn die daartoe verplicht moest op 31 december 2019 zijn geïmplementeerd om op 1 juli 2020 in werking te treden, met een effectieve terugwerkende kracht tot 25 juni 2018. De richtlijn bevatte veel open eindjes, wat interpretatie van alle betrokken partijen vereist. De staatssecretaris heeft zijn interpretatie gepubliceerd in de eerste versie van de Leidraad meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. In deel 1 van deze beschouwing ging ik voornamelijk in op het proces (NTFR-B 2020/33). In dit deel gids ik de lezer langs enkele hoogtepunten uit de leidraad.

1. Inleiding

Zoals ik in deel 1 begon: veel van mijn vrienden kochten een reisgids voor hun vakantiebestemming. Inmiddels ligt er ook (weer) een bij mij op de keukentafel, 'voor als we weer mogen'. Ik heb er al doorheen gebladerd en weet inmiddels precies hoe ik de dag moet invullen om alles te kunnen zien wat ik het bezoeken waard vind. Ik weet wanneer musea open (en vooral: dicht) zijn, waar ik op moet letten en er staat een goede uitleg in de gids over alle hoogtepunten en de historie van het land.

Dezelfde duidelijkheid zou ik ook wensen aan te treffen in de reisgids van DAC6: de Leidraad meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. In deze beschouwing gids ik de lezer verder door de leidraad. Ik zal eerst enkele algemene opmerkingen maken over de hallmarks (par. 2) en daarna ingaan op de Main Benefit Test (MBT; par. 3). Vervolgens sta ik stil bij de hallmarks en de 24 voorbeelden die daarover in de leidraad zijn opgenomen (par. 4). Ik eindig in par. 5 met mijn conclusie.

Wellicht ten overvloede verdient opmerking dat DAC6 zich onmogelijk laat vatten in algemeen geldende conclusies. De exacte feiten en omstandigheden zijn altijd doorslaggevend. Dit moet ook in gedachten worden gehouden bij lezing van deze bijdrage. Kritiek hebben op de leidraad of interpretaties is eenvoudig, maar ook voor de opstellers van de leidraad zal het uiterst moeilijk zijn geweest om in algemene bewoordingen toch inhoudelijk richting te geven in een doolhof aan interpretatiemogelijkheden.

2. Introductie van de hallmarks

DAC6 schrijft voor dat meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies moeten worden gemeld. Er is sprake van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie wanneer deze binnen het bereik van een van de wezenskenmerken of

hallmarks uit de bijlage bij de richtlijn valt (zie verder in par. 4). Voor een aantal van deze hallmarks geldt dat daarnaast moet zijn voldaan aan de MBT (par. 3). ²

De hallmarks zijn verdeeld in vijf categorieën:

A: algemene wezenskenmerken die aan de MBT zijn gekoppeld;

B: specifieke wezenskenmerken die aan de MBT zijn gekoppeld;

C: specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties;

D: specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang; en

E: specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen.

Voor de wezenskenmerken A, B en een gedeelte van C geldt tevens de MBT. Bij de hallmarks A moet worden gedacht aan het gebruik van geheimhoudingsclausules (niet algemene clausules in algemene voorwaarden; A-1), het gebruik van success fees (A-2) en standaarddocumenten (niet zijnde belastingaangiftes; A-3). Omdat deze breed geformuleerd zijn was een nadere inperking nodig. Dat is door toepassing van de MBT enigszins gebeurd.

Onder de hallmarks B herkennen we constructies waardoor verliezen sneller kunnen worden verrekend of waarbij deze worden overgedragen (B-1) en constructies van round-tripping (B-3). Deze situaties worden in Nederland vaak al fiscaal bestreden door toepassing van de respectievelijke artikelen 20a en 10a Wet VPB 1969. In die gevallen is dan ook doorgaans niet meer voldaan aan de MBT. Het bereik van beide hallmarks is echter ruimer en hallmark B-1 omvat bijvoorbeeld ook de handel in verliesvennootschappen binnen de groep. ³ Het laatste wezenskenmerk binnen deze categorie ziet op de omzetting van inkomsten in lager belaste inkomenscategorieën (B-2). Hier ga ik later verder op in.

De hallmarks C zien op grensoverschrijdende transacties. In grote lijnen ziet C-1 op aftrekbare grensoverschrijdende betalingen die bij de ontvanger, om welke reden dan ook, niet in de heffing worden betrokken. Voor een aantal van deze situaties geldt dat tevens aan de MBT moet zijn voldaan. Bovendien moeten constructies worden gemeld die zien op een dubbele aftrek van dezelfde afschrijving (C-2), het dubbel claimen van voorkoming van dubbele belasting over hetzelfde inkomensbestanddeel (C-3) en constructies met overdrachten van activa waarbij er een wezenlijk verschil bestaat tussen het bedrag dat in de betrokken rechtsgebieden wordt aangemerkt als de voor die activa te betalen vergoeding (C-4). Voor deze laatste hallmarks geldt de MBT niet.

De hallmarks D lijken met name gericht op het ontgaan van de verplichting om informatie uit te wisselen, zoals CRS/FATCA (D-1) en het versluieren van de uiteindelijk begunstigde (D-2). Ik zal niet nader op deze hallmarks ingaan.

De hallmarks onder E betreffen het gebruik van unilaterale veilighavenregels (E-1), de overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa (zoals patenten en octrooien; E-2) en grensoverschrijdende intragroepoverdrachten van functies, en/of risico's en/of activa, indien de geraamde jaarlijkse winst vóór interest en belastingen (ebit) van de overdrager, tijdens de periode van drie jaar na de overdracht, minder dan 50% bedraagt van de geraamde jaarlijkse ebit van die overdrager indien de overdracht niet had plaatsgevonden (E-3). Deze laatste hallmark lijkt vaker voor te komen dan men wellicht denkt. Dat komt mede door het ontbreken van de MBT als toepassingsvoorwaarde voor deze hallmark. Ten aanzien van hallmark E-1 ben ik van mening dat artikel 8c, lid 2, Wet VPB 1969 niet als unilaterale veilighavenregel kwalificeert.

We moeten ons er overigens bewust van zijn dat – naast de toepasselijkheid van een van de hallmarks – melding slechts hoeft plaats te vinden wanneer tevens sprake is van een grensoverschrijdend element.

De hallmarks uit de richtlijn, waar in de Nederlandse implementatiewetgeving rechtstreeks naar wordt verwezen, zijn ruim geformuleerd. Zoals gezegd is dat gedaan om de richtlijn niet continu te hoeven wijzigen wanneer adviseurs om een te beperkt verwoorde hallmark heen zouden plannen. ⁴ Deze ruime formulering heeft inderdaad als voordeel dat de bijlage met wezenskenmerken niet steeds hoeft te worden gewijzigd, maar heeft als nadeel dat nadere interpretaties welkom zouden zijn. Deze interpretaties zouden niet vanuit Brussel komen, omdat de Europese Commissie niet de aangewezen instelling is om met uitleg te komen. ⁵ Nederland merkte om die reden op met zijn interpretaties te komen in de leidraad. De leidraad bevat 24 gestileerde voorbeelden van situaties die al dan niet onder de DAC6-meldingsplicht vallen. Indien een intermediair of belastingplichtige twijfelt of een voorgenomen advies onder de DAC6-meldingsplicht valt, kan ook een (geanonimiseerde) casus aan het MDR-team van de Belastingdienst worden voorgelegd. Dat zal die casus dan voor de betreffende intermediair of belastingplichtige interpreteren (en hem vermoedelijk in een volgende versie van de leidraad opnemen).

Vanuit de praktijk werd de publicatie van de leidraad toegejuicht. De leidraad moest immers verduidelijken hoe de Belastingdienst aankijkt tegen de hallmarks en welke constructies onder de meldingsplicht zouden moeten vallen. De staatssecretaris van Financiën gaf eerder echter wel aan dat geen melding hoeft plaats te vinden als sprake is van een pleitbaar standpunt dat een situatie niet onder een (of meer) van de hallmarks valt. ⁶ Hiermee kan in elk geval een boeterisico voor het niet, niet tijdig of niet volledig melden worden voorkomen. Toch wil ik opmerken dat de voorbeelden in de leidraad in essentie vooral interpretaties van open normen door de Belastingdienst zijn, waar ook andere meningen mogelijk zijn in het licht van, bijvoorbeeld, de totstandkoming van DAC6. Een volgende versie van de leidraad zou dan op zijn minst kunnen aangeven dat andere interpretaties mogelijk zijn, zodat de intermediair of belastingplichtige een keuze kan maken of hij zich wel of niet neerlegt bij de interpretatie van de Belastingdienst. ⁷

3. Main Benefit Test

Voor sommige hallmarks geldt als gezegd dat tevens moet zijn voldaan aan de MBT. ⁸ De MBT bepaalt dat het hoofddoel of een van de hoofddoelen van de constructie het behalen van een belastingvoordeel moet zijn. Dat beperkt het aantal te melden situaties. Sommige hallmarks zijn zo ruim geformuleerd dat veel situaties er in potentie onder vallen. Door toepassing van de MBT hoeven ze slechts te worden gerapporteerd als het behalen van een belastingvoordeel (een van de) hoofddoel(en) is.

Om te beoordelen of aan de MBT is voldaan, moet de geadviseerde situatie worden vergeleken met de situatie zonder die fiscale regelgeving. Als de feitelijke situatie hetzelfde zou zijn, is de fiscaliteit blijkbaar geen daadwerkelijke reden om de constructie op te zetten. De staatssecretaris suggereert twee situaties waarin aan de MBT wordt voldaan: (i) de constructie zou niet doorgaan zonder het belastingvoordeel of (ii) de constructie bevat elementen die zijn toegevoegd om een belastingvoordeel te verkrijgen, mits dat belastingvoordeel het belangrijkste voordeel – of een van de belangrijkste voordelen – is dat van de constructie te verwachten valt. Als voorbeeld refereert de leidraad aan een Nederlandse groepsvennootschap van een internationaal concern die de RenD-afdeling verplaatst naar een andere jurisdictie *vanwege* het daar geldende innovatieboxregime. ⁹ Zonder het gunstigere innovatieboxregime zou de verplaatsing niet doorgaan. In dat geval is aan de MBT voldaan. In het gestileerde voorbeeld lijkt de innovatiebox de enige reden voor de verplaatsing te zijn. In de praktijk ligt dat natuurlijk vaak genuanceerder en zullen er veel meer (zakelijke) overwegingen aan de beslissing ten grondslag liggen, zoals de beschikbaarheid van voldoende gekwalificeerd personeel en de kwaliteit van de infrastructuur. De vraag is hoe al deze overwegingen moeten worden gewogen. De gedachte is echter: als je uiteindelijk niet zou verplaatsen als het buitenlandse innovatieboxregime niet zou bestaan, dan voldoe je aan de MBT.

Het oordeel of is voldaan aan de MBT moet worden gevormd op basis van objectieve factoren. De subjectieve intentie van de belastingplichtige is irrelevant. De beleidsmatige intentie van de wetgever mag daarentegen wel worden meegenomen in de analyse. De leidraad merkt daarover op: [10](#)

‘The main benefit of an arrangement, for the purposes of the Regulations, will therefore not be to obtain a tax advantage if the tax consequences of the arrangement are entirely in line with the policy intent of the legislation upon which the arrangement relies.’ [11](#)

De opstellers van de leidraad lijken daarmee niet alles gemeld te willen zien worden waarvan ze al weten dat het bestaat en wat volledig in lijn is met de wetgeving en voldoet aan doel en strekking van de betreffende bepaling. Het gebruik van fiscale bepalingen die bedoeld zijn om een bepaald fiscaal effect te bewerkstelligen leidt dan niet automatisch tot het voldoen aan de MBT. Een dergelijk voordeel kan echter ook onderdeel uitmaken van een groter geheel. De ‘policy intent’ van de wetgever kan dus worden gezien als eerste poortje waar je doorheen kan, maar mag niet als safe harbour worden gebruikt voor de MBT.

4. Hallmarks en voorbeelden uit de leidraad

4.1. 24 voorbeelden

Per hallmark zijn voorbeelden opgenomen waarin wordt aangegeven of wel of niet aan de hallmark wordt voldaan. In totaal bevat de leidraad momenteel 24 voorbeelden. De beschreven voorbeelden verduidelijken een afzonderlijk wezenskenmerk. [12](#) Ik leg dat zo uit, dat een voorbeeld of interpretatiewijze onder de ene hallmark niet zomaar kan worden getransponeerd naar een andere hallmark.

Omdat de ruimte in deze beschouwing beperkt is, moet ik keuzes maken tussen de te behandelen voorbeelden. Daarnaast ga ik in op verschillende interpretaties die gegeven kunnen worden aan bepaalde hallmarks. Over sommige voorbeelden uit de leidraad kan ik kort zijn: de toepassing van de 30%-regeling hoeft niet te worden gemeld, [13](#) een aftrekbare betaling aan een moedermaatschappij in een land met een 0%-tarief met een grootmoedermaatschappij die een CFC-regeling toepast, kwalificeert binnen hallmark C-1-b-i (omdat de moedermaatschappij als ontvanger wordt aangemerkt; hoewel het de vraag is of in een dergelijk geval nog aan de MBT is voldaan) [14](#) en een renteloze lening waarbij rente niet wordt geïmputeerd in het land van de ontvanger valt binnen het bereik van C-1-c. [15](#)

4.2. Toetsingsmoment?

Hallmark C-1 is gericht op aftrekbare grensoverschrijdende betalingen die bij de ontvanger zeer gunstig belast, of effectief onbelast, blijven. Onder hallmark C-1-b-ii moeten constructies met grensoverschrijdende aftrekbare betalingen aan een vennootschap in een land op de EU-lijst van non-coöperatieve jurisdicties worden gemeld. Interessant is dat het oordeel of aan deze hallmark voldaan is, moet worden geveld op het moment van het opzetten van de constructie, zoals het verstrekken van de lening. [16](#) Dat betekent dat niet op het moment van elke aftrekbare betaling dient te worden gemeld. De toets omtrent de meldplicht hoeft derhalve maar eenmaal te worden gemaakt. Vooral voor de historische periode is dat van groot belang, omdat in dat tijdsbestek diverse EU-lijsten van non-coöperatieve jurisdicties van toepassing zijn geweest. Zo stond Panama tussen 12 maart 2019 en 18 februari 2020 niet op de lijst en staan de Kaaimaneilanden pas vanaf 18 februari 2020 op de lijst. Hoewel het voorbeeld alleen van toepassing is voor hallmark C-1-b-ii zie ik ook parallellen met andere situaties. Ik ben van mening dat lucratiefbelangplanning ook onder de meldplicht valt, omdat een omzetting van box 1-inkomen in lager belast box-2 inkomen plaatsvindt (hallmark B-2). In de praktijk komt het echter regelmatig voor dat na het opzetten van deze planning later nieuwe toetreders worden toegevoegd. Voor de nieuwe toetreders is sprake van

een nieuwe constructie. Toch zou ik menen dat niet elke toetreding als een nieuwe constructie gemeld zou moeten worden. Naar analogie van bovenstaand voorbeeld zou ik het redelijk vinden als het opzetten van de constructie (als constructie op maat) gemeld zou moeten worden, mits grensoverschrijdend, en dat het toetreden tot de bestaande (en mogelijk reeds gemelde) constructie als ‘marktklare constructie’ 17 kan worden beschouwd, waarvoor slechts periodieke melding nodig is.

4.3. Omzetting?

Een hallmark die een ruimer bereik heeft dan je in eerste instantie zou denken is hallmark B-2, die ziet op constructies die tot gevolg hebben dat inkomsten worden omgezet in vermogen, schenkingen of andere inkomstencategorieën die lager worden belast of van belasting worden vrijgesteld. Het gebruik van het werkwoord ‘omzetten’ suggereert dat een actie plaatsvindt waardoor de fiscale behandeling voor de actie anders is dan de (gunstiger) fiscale behandeling na de actie. Toch is dat niet per se het geval. Uit de voorbeelden in de leidraad kan worden afgeleid dat ook sprake kan zijn van een omzetting als een situatie vanaf het begin op zodanige wijze wordt opgezet dat sprake is van een gunstiger behandeling. Een van de geschetste situaties is voorbeeld 7, waarbij een buitenlandse vennootschap werknemers in dienst heeft die (contractueel) voor een in Nederland gevestigde opdrachtgever werken, die feitelijk als werkgever functioneert. Omdat het opzetten van deze manier van werken kan leiden tot een belastingbesparing (als de buitenlandse formele werkgever is gevestigd in een land met een lagere loonbelasting), is volgens het voorbeeld sprake van een omzetting, ook wanneer de betreffende werknemers niet eerst bij de Nederlandse opdrachtgever hebben gewerkt.

Dit is wel een vergaand voorbeeld. Het betekent, in meer algemene zin, dat de keuze voor een bepaalde opzet, waarbij die keuze mede is ingegeven door het behalen van een belastingvoordeel, ook een omzetting kan zijn als de ‘constructie’ direct als zodanig wordt opgezet. In dat geval zouden ook behoorlijk doorsneesituaties onder wezenskenmerk B-2 te brengen zijn. Denk aan een cashstorting door een buitenlandse moedermaatschappij in haar in Nederland gevestigde dochtervennootschap, die de cash een dag later doorstort in haar buitenlandse kleindochtervennootschap. Op het eerste gezicht is hier niet veel aan de hand. Toch kan ook hier voldaan zijn aan hallmark B-2, omdat het geld ook rentedragend op een bankrekening gestort 18 had kunnen worden. Maakt de Nederlandse vennootschap onder dit scenario bewust een keuze voor het ontvangen van vrijgesteld dividend in plaats van het ontvangen van belaste rente? Juist als gevolg daarvan zou kunnen worden gesteld dat tevens aan de MBT is voldaan en zou je kunnen beargumenteren dat een dergelijke situatie gemeld moet worden. Wat mij betreft gaat dat overigens te ver. In feite zou dan elke kapitaalstorting door een Nederlandse vennootschap gemeld moeten worden. Dat lijkt mij niet de bedoeling.

Dit roept dan gelijk de vraag op of in de omgekeerde situatie ook een mogelijke meldplicht zou bestaan als Nederland de ontvanger van de middelen was geweest en juist een lening had ontvangen in plaats van kapitaal. Als Nederland de ontvanger was, dan zou een leningverstrekking tot een aftrekbare rente hebben geleid en had gekozen moeten worden voor een kapitaalstorting (met ‘belast’ dividend) om onder de DAC6-meldplicht uit te komen. Zoals ik eerder opmerkte ging bovenstaande analyse mij te ver. Zo (dus) ook in deze omgekeerde situatie. Bovendien zou daarbij als argument tegen de meldplicht kunnen worden aangevoerd dat hallmark B-2 alleen vanuit het perspectief van de crediteur moet worden beoordeeld en dat er in het omgekeerde voorbeeld voor Nederland dus geen omzetting van *inkomen* plaatsvindt, omdat Nederland niet de ontvanger maar de betaler van de vergoeding is.

4.4. Transparante entiteiten

Hallmark C-1 is van toepassing bij grensoverschrijdende aftrekbare betalingen die bij de ontvanger onbelast of laagbelast zijn, bijvoorbeeld omdat de ontvanger nergens fiscaal inwoner is (C-1-a). De vraag die dit oproept is wie als de ‘ontvanger’ wordt aangemerkt. Dit speelt met name een rol bij hybride entiteiten. 19 Neem de situatie dat een VS-entiteit via een entiteit X een belang houdt in een Nederlandse bv. Als zowel de VS als Nederland entiteit X als transparant beschouwen, lijkt entiteit X niet als ‘ontvanger’ in de zin van hallmark C-1 aangemerkt te kunnen worden. De ontvanger is in dat geval de

VS-entiteit en vervolgens kan worden getoetst of aan een van de situaties uit hallmark C-1 wordt voldaan. Vaak zal dit dan niet tot melding leiden. Datzelfde geldt wat mij betreft als Nederland entiteit X als transparant aanmerkt, terwijl de VS entiteit X als belastingplichtig ziet. Vanuit Nederlands perspectief is de ontvanger dan de VS-entiteit en hoeft niet te worden gemeld. Wanneer Nederland entiteit X echter als niet-transparant beschouwt, maar de VS door entiteit X heen kijkt, is de 'ontvanger' (vanuit Nederland beschouwd) een entiteit die mogelijk nergens fiscaal inwoner is. In dat geval moet worden overgegaan tot melding. Dat geldt naar mijn mening bijvoorbeeld wanneer de Amerikaanse 'transparantie' het gevolg is van het 'check the box'-regime. De vraag of mijn bovenstaande interpretatie van het begrip 'ontvanger' bij het gebruik van (omgekeerde) hybride entiteiten correct is, is tot op heden helaas nog niet beantwoord.

4.5. Grensoverschrijdende juridische fusie

De grensoverschrijdende juridische fusie moet worden gemeld onder hallmark E-3, die betrekking heeft op grensoverschrijdende overdrachten binnen de groep van activa waarbij de (commerciële) ebit van de overdrager in de drie jaar na de overdracht met ten minste 50% afneemt. ²⁰ Dat de juridische fusie binnen het bereik van de hallmark valt, is ook niet vreemd omdat in het kader van een dergelijke fusie een overdracht van activa plaatsvindt door de verdwijnende vennootschap aan de verkrijgende vennootschap, waarna de verwachte ebit van de overdrager afneemt tot nihil – omdat de overdrager ophoudt te bestaan. Het maakt daarbij niet uit of er een vaste inrichting achterblijft. Ook een (bijvoorbeeld Belgische) binnenlandse zusterfusie valt binnen het bereik van deze hallmark als de gemeenschappelijke moedermaatschappij in Nederland gevestigd is, ²¹ omdat de fusie als gevolg van het beheer door de moedermaatschappij een grensoverschrijdend karakter krijgt. Bij een juridische fusie is het voldoen aan hallmark E-3 naar mijn mening evident. Andere landen, zoals België, lijken daar overigens anders over te denken.

De vraag is wat het gevolg zou zijn van andere herstructureringsvormen, meer in het bijzonder de verplaatsing van de feitelijke leiding van een vennootschap. Naar mijn mening valt deze laatste in beginsel niet binnen het bereik van hallmark E-3, omdat – in tegenstelling tot de juridische fusie – geen overdracht binnen de groep plaatsvindt en de (commerciële) ebit van de vennootschap niet met ten minste 50% afneemt. De verplaatsing van de feitelijke leiding heeft weliswaar mogelijk fiscale consequenties, maar de activa blijven op de balans van dezelfde rechtspersoon staan; er is dus geen overdracht. Bovendien zou, als er geen vaste inrichting achterblijft, de ebit van de geëmigreerde vennootschap gelijk blijven. Alleen de vertrekstaat beschikt niet meer over een heffingsrecht. Dat de winsten van de vennootschap voortaan elders belast worden leidt naar mijn mening niet tot het voldoen aan hallmark E-3.

Toch is het ook mogelijk om daar anders over te denken. Onder verwijzing naar hoofdstuk IX ('Business Restructurings') van de OESO Transfer Pricing Guidelines zou in een verplaatsing van de feitelijke leiding wel een overdracht kunnen worden gelezen. Aan de ebit-toets is dan al voldaan omdat de ebit van de geëmigreerde bv verdwijnt ten aanzien van de vertrekstaat. Een dergelijke interpretatie sluit naar mijn mening overigens niet aan bij de letterlijke tekst van de hallmark. Als vervolgens voorbeeld 24 uit de leidraad naar analogie wordt toegepast, wordt deze vergaande benadering overigens ook niet anders als wel een vaste inrichting, en dus ebit, zou achterblijven in de vertrekstaat. ²² Dat vind ik in de benadering helemaal bijzonder. In dat geval is de ebit van een overdrager (de vertrekkende bv) voor emigratie blijkbaar anders dan de in Nederland achterblijvende ebit van de vaste inrichting van de fiscaal geëmigreerde bv. Wat mij betreft zijn er voldoende argumenten aan te dragen om in ieder geval in laatstgenoemde situatie de verplaatsing van de feitelijke zetel niet onder hallmark E-3 te hoeven melden.

4.6. Afsluitende opmerkingen

Geconcludeerd kan worden dat veel nog onduidelijk is. Dat betekent dat de hallmarks nadere invulling moeten krijgen vanuit overheid en adviessector. Zelf doe ik alvast wat suggesties, zoals: de kapitalisatie van een waardeloze vordering valt binnen het bereik van hallmark B-2 ²³ en toepassing van het Hongkong-offshore-regime kwalificeert als fiscaal gunstregime (C-1-d, met MBT) en niet als het gebruik van een entiteit die nergens fiscaal inwoners is (C-1-a, zonder MBT).

Daarnaast zou, voor de toepassing van de ebit-toets uit hallmark E-3, een vaste inrichting als afzonderlijke entiteit ten opzichte van het hoofdhuis moeten worden aangemerkt. ²⁴

Bij onduidelijkheid kunnen interpretatieve vragen worden gesteld aan het MDR-team van de Belastingdienst. Dat staat daarvoor open. Later kunnen deze dan worden opgenomen in nieuwe versies van de leidraad. In de tussentijd zien we dergelijke standpunten op andere kanalen voorbijkomen, zoals op LinkedIn. De vraag is opgeworpen, op datzelfde sociale medium, of de uitingen van het MDR-team daarmee rechtskracht hebben. Naar mijn mening kunnen we er zeker vertrouwen aan ontleen, ten minste tot het tegenovergestelde wordt opgenomen in een nieuwe versie van de leidraad. En als er een pleitbaar standpunt is om niet te hoeven melden, hoeft men ook niet te vrezen voor een boete. ²⁵

5. Conclusie

DAC6 zal vanwege de open normen de gemoederen nog wel een tijd bezighouden. De grondhouding omtrent de meldplicht is wat mij betreft positief. ‘DAC6 is here to stay’, dus de boodschap zou zijn om de nadruk niet te leggen op het feit dat er fiscale adviezen gemeld moeten worden. Op inhoud en interpretaties lijkt nog wel wat afgedongen te kunnen worden.

De Belastingdienst heeft inmiddels een DAC6-introductietournee achter de rug langs alle kantoren die daar prijs op stelden. De boodschap was helder: we zijn op zoek naar de speld, niet naar het hooi. Door de gehanteerde open normen van het begrippenkader en de hallmarks en de daaraan gegeven interpretaties vraag ik me wel af of die speld tussen al het hooi gevonden gaat worden. Mijn vrees is dat de doelstelling, het afschrikken van het adviseren van bepaalde constructies omdat deze gemeld moeten worden en het vinden van eventuele hiaten in de fiscale wetgeving (de speld), niet gehaald wordt als ook veel standaard situaties (het hooi) onder de meldingsplicht gaan vallen. Neem als voorbeeld de verplaatsingen van de feitelijke leiding van een vennootschap. Vanwege de potentieel hoge boetes kunnen intermediairs ook niet anders dan bij twijfel toch maar te melden. En daarmee leveren ze het hooi waar de Belastingdienst niet naar op zoek is en dat de intermediairs zelf eigenlijk ook niet willen aanleveren. Gelukkig is daar nog wel de uitweg van het pleitbare standpunt. Al met al is het een gezamenlijke zoektocht van fiscus, adviseur en belastingplichtige naar de juiste manier van rapporteren.

Hoewel DAC6 nog niet eens wordt toegepast in Nederland heeft de Europese Commissie inmiddels het richtlijnvoorstel voor DAC7 al gepubliceerd. ²⁶ Op grond van deze nieuwe aanpassing moeten lidstaten de gegevens uitwisselen over verkopers op digitale platforms. Deze aanvulling zal ongetwijfeld tot een nieuwe beschouwing leiden.

Als ik naar mijn keukentafel kijk, zie ik mijn eigen reisgids liggen. Deze is al handig gebleken bij de voorbereidingen van mijn vakantie en de verwachting is – gebaseerd op ervaringen uit het verleden – dat hij ook tijdens mijn reis veel helderheid verschaft: duidelijk aangegeven openingstijden en toegangsprijzen, overzichtelijke stadsplattegronden en heldere toelichtingen bij bezienswaardigheden. Eerlijk gezegd preferer ik een dergelijke duidelijkheid in een gids toch boven nog steeds multi-interpretabele interpretaties van open normen.

Voetnoten

- 1). *mr.dr. J.J.A.M. Korving*, Mr.dr. J.J.A.M. Korving is verbonden aan Netherlands Knowledge Management van Deloitte Belastingadviseurs BV te Rotterdam/EU Tax Group en tevens als universitair docent belastingrecht verbonden aan Maastricht University.
- 2). Voor een uitgebreide uiteenzetting over de hallmarks verwijs ik tevens naar J. Korving en J. Verbaarschot, ‘To

disclose or not to disclose: That's the question', *WFR* 2019/176, p. 1058.

- 3). Zie bijvoorbeeld voorbeeld 4 uit de leidraad.
- 4). MEMO/17/1677.
- 5). Working Party IV on Direct Taxation, notulen van 24 september 2018, p. 6. Online beschikbaar via: <https://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=groupDetail.groupMeetingDoc&docid=19686>.
- 6). Kamerstukken I, 2019-2020, 35 255, C, p. 5.
- 7). Zie in vergelijkbare zin P. Essers, 'Hollandse rekenkunde', *WFR* 2020/143, p. 989.
- 8). Meer concreet betreft het alle hallmarks onder A en B, en de hallmarks C-1-b-i, C-1-c en C-1-d.
- 9). Leidraad, par. 4, p. 6.
- 10). Leidraad, par. 4, p. 5.
- 11). Zie p. 20 en 21, te raadplegen via: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/818842/International_Tax_Enforcement_-_disclosable_arrangements__consultation_.pdf.
- 12). Leidraad, par. 6, p. 7.
- 13). Voorbeeld 9. Toepassing van de 30%-regeling betekent weliswaar dat een deel van het loon onbelast blijft, maar dit is geen omzetting in de zin van hallmark B-2, omdat het vrijgestelde deel wel als 'loon' (i.e. dezelfde inkomenscategorie) blijft kwalificeren.
- 14). Voorbeeld 13.
- 15). Voorbeeld 16. Indien wel wordt geïmputeerd, waarbij gebruik wordt gemaakt van een bepaalde toegestane range, kan dat overigens wel meldingsplichtig zijn als unilaterale veilighavenregel (hallmark E-1, voorbeeld 21), tenzij bij de ontvanger hetzelfde at arm's length-bedrag in de heffing wordt betrokken als aftrekbaar is, terwijl dat bedrag ook binnen de gestelde range valt (voorbeeld 22).
- 16). Voorbeeld 17.
- 17). Een marktklare constructie is een grensoverschrijdende constructie die is bedacht of aangeboden, implementeerbaar is of beschikbaar is gemaakt voor implementatie zonder dat er wezenlijke aanpassingen nodig zijn. Voor marktklare constructies geldt 'slechts' een periodieke meldplicht van eens per drie maanden. Art. 2d WIBB jo. art. 3, lid 24, Richtlijn 2011/16.
- 18). Lees: Omdat in plaats van een kapitaalstorting ook een lening had kunnen worden verstrekt.

- 19) . Opmerking verdient dat het hier alleen de discussie omtrent het melden van mogelijk meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies betreft. Mogelijke fiscale gevolgen door toepassing van ATAD2 blijven hier onbesproken.
- 20) . Voorbeeld 24.
- 21) . Leidraad, par. 2, p. 3.
- 22) . In overeenstemming met voorbeeld 24 uit de leidraad.
- 23) . Waarbij dan de vraag resteert of de omzetting van de waardeloze vordering ook onder hallmark C-4 kan vallen.
- 24) . Daarmee is het echt een soort ‘separate legal entity’. Bij een allocatie aan een vaste inrichting (of overdracht van vaste inrichting aan hoofdhuis) moet voor de kwalificatie als ‘overdrager’ dus alleen worden gekeken naar de ebit van het hoofdhuis (zonder de ebit van de vaste inrichting) respectievelijk de ebit van de vaste inrichting.
- 25) . Kamerstukken I, 2019-2020, 35 255, C, p. 5.
- 26) . Voorstel voor een richtlijn tot aanpassing van Richtlijn 2011/16 van 15 juli 2020, COM(2020)314.