

Ingediend via www.internetconsultatie.nl

Ministerie van Financiën

t.a.v. mevrouw drs. A.C. van Huffelen

Den Haag, 8 november 2021

dossiernummer: 201614

uw kenmerk: n.v.t.

telefoonnummer: +31 (0)6 13 49 94 79

e-mail: m.zschuschen@advocatenorde.nl

Betreft: Wet implementatie EU-richtlijn transparantie inkomsten (DAC 7)

Geachte staatssecretaris,

Op 8 oktober 2021 is de internetconsultatie 'Wet implementatie EU-richtlijn transparantie inkomsten (DAC 7)' gepubliceerd. De NOvA heeft zijn adviescommissie belastingrecht gevraagd te adviseren.

Bijgaand stuur ik u het advies van de adviescommissie. De algemene raad sluit zich aan bij de overwegingen van de adviescommissie en verzoekt u deze bij de verdere uitwerking te betrekken.

Met de meeste hoogachting,
namens de algemene raad,



mw. mr. R.G. van den Berg
algemeen secretaris

bijlage: advies van de adviescommissie belastingrecht

Bezoekadres

Prinses Beatrixlaan 5
2595 AK Den Haag
Tel. 070 - 335 35 35

Postadres

Postbus 30851
2500 GW Den Haag

www.advocatenorde.nl

ADVIES

Aan:	algemene raad
Van:	wetgevingsadviescommissie belastingrecht
Datum:	4 november 2021
Betreft:	Wet implementatie EU-richtlijn transparantie inkomsten (DAC 7)

I. Samenvatting en aanbevelingen

De adviescommissie meent dat het conceptvoorstel op enkele onderdelen onduidelijk is en onvoldoende onderbouwd en beveelt aan het voorstel op deze punten aan te passen.

Onderdeel (i) betreft invoering van een **rapportageverplichting voor platformexploitanten** en hiermee corresponderende uitwisselingverplichtingen voor de Nederlandse Belastingdienst.

- a. De eerste opmerking hierbij betreft dat **onvoldoende duidelijkheid** bestaat voor rapporterende platformexploitanten die in meer dan één EU-lidstaat zijn gevestigd en daardoor een **keuzerecht** hebben om in een andere EU-lidstaat dan Nederland aan hun rapportageverplichting te voldoen. De onduidelijkheid bestaat erin dat onzeker is of in dat geval de Nederlandse strafrechtelijke sancties worden geriskeerd, wanneer de Nederlandse Belastingdienst meent dat de platformexploitant op niet of op onjuiste of onvolledige wijze aan zijn rapportageverplichting in de andere EU-lidstaat heeft voldaan.

Aanbevolen wordt deze duidelijkheid te bieden door de platformexploitant die ervoor kiest zijn rapportageverplichting in een andere EU-lidstaat te voldoen, te ontheffen van zijn rapportageverplichtingen in Nederland.

- b. De tweede opmerking betreft de **disproportionele hoogte** van de **maximumboete**. Het heeft er de schijn van dat eenvoudigweg is aangesloten bij de boete die geldt voor het niet-inleveren van de van country-by-country rapportages. De verhoging bij amendement van die boete was echter ingegeven door de specifieke omstandigheid dat een dergelijke boete geldt voor *“een groepsentiteit in Nederland met een omzet van minimaal 50 miljoen of het groepshoofdkantoor in Nederland van een multinational met een omzet van minimaal 750 miljoen euro.”*¹ Dat geldt niet voor de onderhavige sanctiebepaling, zodat een deugdelijke onderbouwing voor deze boete ontbreekt. De bestuursrechtelijke boete (de zesde categorie, thans € 870.000) staat bovendien in disproportionele verhouding tot de maximale boete in het strafrecht (vierde categorie, thans € 21.750).

Aanbevolen wordt om de bestuursrechtelijke boete te stellen op het maximum van de vierde categorie.

Onderdeel (ii) betreft invoering van een **grondslag** voor de uitvoering van een **“gezamenlijke audit”** en “belastingcontrole” in het kader van de administratieve bijstandverlening. Ook op dit onderdeel heeft de adviescommissie twee opmerkingen die er op neerkomen dat de richtlijn te letterlijk in het conceptvoorstel is overgenomen in plaats van deze te concretiseren. In het kader van de rechtsbescherming is dat gebrek aan concreetheid onwenselijk. Bovendien vereist ook het

¹ Handelingen II 2016-2017, nr. 67, item 7, p. 5.

Unierecht dat de wetgever de ‘spelregels’ van de gezamenlijke audit voldoende duidelijk in de wet verankert (zie bijv. HvJ 8 februari 1991, Commissie/Italië, C-360/87).

- a. De wettekst is **onvoldoende concreet** over “**de Nederlandse wetgeving** en de in Nederland geldende procedures” (artikel 10bis(3) WIB) die in acht moeten worden genomen bij het ten uitvoer brengen van een gezamenlijke audit. In het wetsvoorstel is de tekst uit de richtlijn overgenomen, zonder hier nader in te vullen welke wetgeving en procedures het in dat kader zou betreffen.
- b. Datzelfde geldt voor de toepassing van “**dezelfde rechten en plichten** als wanneer de audit alleen door Nederland was uitgevoerd” (artikel 10bis (4)(c) WIB) en de rechten en plichten van ambtenaren uit verzoekende lidstaten “overeenkomstig de Nederlandse wetgeving” (artikel 10bis(6) WIB). Onvoldoende concreet is welke rechten en verplichtingen van de bevroagde en ambtenaren het betreft.

Vanuit het oogpunt van rechtsbescherming beveelt de adviescommissie op beide onderdelen aan om specifieke, op de gezamenlijke audit en op de Nederlandse situatie toegesneden rechten en plichten in het wetsvoorstel te definiëren.

II. Inleidende opmerkingen

1. Het conceptvoorstel ziet op de implementatie van de DAC7-richtlijn² en voorziet in de aanpassing van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: ‘WIB’) op een drietal punten: (i) invoering van een rapportageverplichting voor platformexploitanten en hiermee corresponderende uitwisselingsverplichtingen voor de Nederlandse Belastingdienst; (ii) invoering van een grondslag voor de uitvoering van een “gezamenlijke audit” en “belastingcontrole” in het kader van de administratieve bijstandverlening; en, (iii) invoering van een regeling die strekt tot gegevensbescherming van de te verstrekken en uit te wisselen gegevens van belastingplichtigen. De opmerkingen in deze reactie zien op de eerste twee punten van het wetsvoorstel.

III. Rapportageverplichting platformexploitanten

2. De rapportageverplichting voor digitale platforms wordt als volgt omschreven in de concepttoelichting van het voorstel:

“2.3 Rapportageverplichting digitale platformen

Op basis van Richtlijn (EU) 2021/514 zijn bepaalde platformexploitanten (zie verder hieronder) vanaf 1 januari 2023 gehouden bepaalde inlichtingen over bepaalde verkopers op hun digitale platform bij te houden en jaarlijks te rapporteren aan de belastingautoriteit van een EU-lidstaat. Vervolgens is de EU-lidstaat waarin is gerapporteerd, gehouden die inlichtingen automatisch te verstrekken aan de belastingautoriteit van de EU-lidstaat waarvan de verkoper een ingezetene is en, als de verkoper onroerend goed verhuurt, aan de bevoegde autoriteit van de EU-lidstaat waar het onroerend goed is gelegen.

...

² Richtlijn (EU) 2021/514 van 22 maart 2021.

2.3.1 Platformexploitanten die zijn gehouden gegevens en inlichtingen te rapporteren

De rapportageverplichtingen van Richtlijn (EU) 2021/514 gelden, kort gezegd, voor elke platformexploitant die fiscaal ingezetene is van een EU-lidstaat en voor platformexploitanten die géén fiscaal ingezetene zijn van een EU-lidstaat, maar die wel voorzien in de facilitering van de verrichting van een relevante activiteit door te rapporteren verkopers of een relevante activiteit in verband met de verhuur van onroerend goed dat in een EU-lidstaat is gelegen. Dergelijke platformexploitanten worden aangeduid als rapporterende platformexploitanten. Om dubbele of meervoudige rapportage te voorkomen, is een rapporterende platformexploitant ontheven van de rapportageverplichting als hij aannemelijk maakt dat de inlichtingen die hij gehouden is te rapporteren, reeds door een andere rapporterende platformexploitant zijn gerapporteerd.”

3. De adviescommissie meent dat de rapportageverplichting voor “rapporterende platformexploitanten” zoals is neergelegd in het conceptvoorstel op een aantal punten verduidelijking behoeft.
4. Het eerste punt ziet op het keuzerecht dat bestaat voor rapporterende platformexploitanten die in meer dan één EU-lidstaat zijn gevestigd. Zij beschikken ingevolge artikel 10k(1) WIB, over een keuzerecht om aan hun rapportageverplichting in Nederland of in een andere EU-lidstaat te voldoen. Kiest de platformexploitant ervoor de rapportageverplichting in een andere EU-lidstaat te voldoen, dan is de vraag of de platformexploitant ingevolge artikel 68 en 69 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) strafrechtelijke sancties riskeert wanneer de Nederlandse Belastingdienst meent dat de platformexploitant op niet of op onjuiste of onvolledige wijze aan zijn rapportageverplichting in de andere EU-lidstaat heeft voldaan.³ Op dit punt biedt het huidige voorstel thans geen duidelijkheid.
5. Die duidelijkheid zou wel geboden kunnen worden door de platformexploitant die ervoor kiest zijn rapportageverplichting ingevolge artikel 10k(1) van het conceptvoorstel in een andere EU-lidstaat te voldoen te ontheffen van zijn rapportageverplichtingen in Nederland. Die ontheffingsmogelijkheid zou kunnen worden opgenomen in artikel 10k(4) van het conceptwetsvoorstel waarin is neergelegd dat ontheffing eveneens kan worden verleend aan de platformexploitant die de keuze heeft gemaakt in Nederland te rapporteren maar aantoonst dat aan de rapportageverplichting reeds is voldaan door een andere platformexploitant. Een dergelijke verduidelijking van het wetsvoorstel zou eventuele rechtsonzekerheden ten aanzien van strafrechtelijke sancties, die de platformexploitant in de in punt 6 omschreven situatie riskeert, weg kunnen nemen.
6. Het tweede punt ziet op de introductie van de bestuurlijke boete voor het niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist voldoen aan de rapportageverplichtingen zoals neergelegd in artikel 10j(1), 10k(2) en 10l(1)(2) van het conceptvoorstel van ten hoogste € 870.000 (de zesde categorie). Een onderbouwing voor deze forse maximumboete ontbreekt. Vermoedelijk is hierbij eenvoudigweg aangesloten bij de boete die geldt voor het niet-inleveren van de van country-by-country rapportages. De verhoging bij amendement van

³ Deze mogelijkheid is voor de bestuursrechtelijke sancties expliciet uitgezonderd, nu deze ingevolge het voorgestelde artikel 11, derde lid, WIB slechts kunnen worden opgelegd aan platformexploitanten in de zin van artikel 10k, eerste lid, WIB, die ervoor hebben gekozen in Nederland aan hun rapportageverplichtingen te voldoen.

die boete was echter ingegeven door de specifieke omstandigheid dat die boete uitsluitend geldt voor multinationals met een totale omzet van minimaal 750 miljoen euro. In aanloop naar het amendement⁴ waarbij de boete is verhoogd van de vierde categorie (thans € 21.750) naar de zesde categorie (thans € 870.000), is ter onderbouwing verwoord: ⁵

*“Er staat een sanctie op het niet-inleveren van een landenrapport. Die sanctie is een boete van ten hoogste het bedrag van de vierde categorie bedoeld in artikel 23, vierde lid van het Wetboek van Strafrecht. Ik heb het nagezocht, want het bedrag stond niet in de memorie van toelichting. Het gaat om een boete van maximaal €20.500, let wel, voor een groepsentiteit in Nederland met een omzet van minimaal 50 miljoen of het groepshoofdkantoor in Nederland van een multinational met een omzet van minimaal 750 miljoen euro. Ik hoor graag van de staatssecretaris of hij verwacht dat bedrijven onder de indruk zullen zijn van deze boete. Waarom is niet gekozen voor een boete van de vijfde categorie, dan gaat het om maximaal €82.000, of zelfs de zesde categorie, €820.000? Kan de staatssecretaris uitsluiten dat bedrijven er liever voor kiezen een boete te betalen dan landenrapporten in te leveren als dit hen in staat stelt gewoon door te gaan met belastingontwijking? Als het hem niet lukt mij te overtuigen, dan overweeg ik op dit een amendement in te dienen.”*⁶

Deze motivering is niet van toepassing op de onderhavige sanctiebepaling, zodat een deugdelijke onderbouwing voor deze boete ontbreekt.

7. De hoogte van die bestuursrechtelijke boete staat in bovendien disproportionele verhouding tot de boetes die voor hetzelfde handelen op grond van het strafrecht aan de platforms kunnen worden opgelegd. In geval van het opzettelijk niet, niet juist of onvolledig verstrekken van inlichtingen kan ingevolge het fiscale strafrecht namelijk ten hoogste een boete van € 21.750 (de vierde categorie) worden opgelegd.⁷ In de concepttoelichting is hierover het volgende opgemerkt:

“II Artikelsgewijze toelichting

...

Artikel I, onderdeel N (artikel 11 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

Het voorgestelde artikel 11, derde lid (nieuw), WIB bepaalt dat sprake is van een vergrijp indien het aan opzet of grove schuld van de rapporterende platformexploitant als bedoeld in de artikelen 10j, eerste lid, 10k, tweede lid, of 10l, eerste en tweede lid, WIB is te wijten dat de voorgestelde verplichtingen, bedoeld in hoofdstuk II, afdeling 4ac, WIB, en de op die afdeling berustende bepalingen, niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist zijn of worden nagekomen en dat dit vergrijp kan worden bestraft met een bestuurlijke boete van ten hoogste het bedrag van de zesde categorie (met ingang van 1 januari 2020: € 870.000).

...

⁴ Kamerstukken II 2016-2017, 34 651, nr. 13

⁵ Handelingen II 2016-2017, nr. 67, item 7, p. 5.

⁶ Handelingen II 2016-2017, nr. 67, item 7, p. 5.

⁷ Ingevolge artikel 69 AWR.

Voorts worden de strafbepalingen uit hoofdstuk IX AWR van overeenkomstige toepassing verklaard op het niet-nakomen van de verplichtingen, bedoeld in het voorgestelde hoofdstuk II, afdeling 4ac, WIB. Dit gebeurt door de voorgestelde aanpassing van artikel 11, zesde lid (nieuw), WIB. Het is immers nodig dat in ernstige gevallen tot strafrechtelijke vervolging kan worden overgegaan. Indien sprake is van een strafrechtelijke overtreding kan de betrokkene worden gestraft met een geldboete van de derde categorie (met ingang van 1 januari 2020: € 8.700) of met hechtenis van ten hoogste zes maanden. Gebeurt het niet-nakomen opzettelijk, dan is sprake van een misdrijf waarop een geldboete van de vierde categorie (met ingang van 1 januari 2020: € 21.750) of een gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren staat. Voor een vergrijp als bedoeld in het voorgestelde artikel 11, derde lid (nieuw), WIB geldt derhalve het duale stelsel, dat wil zeggen dat zowel het bestuurlijke boeterecht als het strafrecht van toepassing kan zijn.”

8. De concepttoelichting biedt voor het onderscheid in hoogte van de bestuursrechtelijke en strafrechtelijke boete geen nadere motivering. De discrepantie in de hoogte van de boeteoplegging strookt niet met de rol die het strafrecht ten opzichte van het bestuursrecht zou moeten innemen. Hierin schuilt het gevaar dat de inspecteur bij het opleggen van boetes ter sanctionering van het niet voldoen aan de rapportageverplichtingen, de bestuursrechtelijke route zal verkiezen boven de strafrechtelijke route. Dit is een onwenselijke uitkomst. Het strekt om die reden tot aanbeveling de hoogtes van de bestuursrechtelijke boetes ingevolge het nieuwe artikel 11, derde lid, WIB, te verlagen tot ten hoogste de vierde categorie, en daarmee gelijk te trekken aan de maximale hoogtes van de strafrechtelijke boeteoplegging.

IV. Gezamenlijke audits

9. De grondslag voor het kunnen toewijzen van een verzoek om het verrichten van een gezamenlijke audit in Nederland is neergelegd in afdeling 4bis van het conceptvoorstel. Uit de concepttoelichting volgt dat de gezamenlijke audit een administratief onderzoek betreft dat door de belastingautoriteiten van twee of meer EU-lidstaten gezamenlijk wordt uitgevoerd, en verband houdt met een of meer personen met een gezamenlijk of complementair belang voor die autoriteiten. Voor de uitvoering van de gezamenlijke audit wordt, overeenkomstig de tekst van de richtlijn⁸, teruggevallen op nationale wetgeving en procedurele voorschriften van de lidstaat. Naar aanleiding van de huidige vormgeving van het conceptvoorstel maakt de adviescommissie twee opmerkingen.
10. De wettekst zoals deze is neergelegd in artikel 10bis(3) van het conceptvoorstel, is onvoldoende concreet over “de Nederlandse wetgeving en de in Nederland geldende procedures” die in acht moeten worden genomen bij het ten uitvoer brengen van een gezamenlijke audit. In het wetsvoorstel is de tekst uit de richtlijn overgenomen, zonder hier nader in te vullen welke wetgeving en procedures het in dat kader zou betreffen. Het belang van rechtszekerheid gebiedt in dat kader te vermelden dat het wenselijk zou zijn in artikel 10bis, derde lid, WIB, te specificeren welke wetsbepalingen en procedures bij de uitvoering van een gezamenlijke audit moeten worden nageleefd.

⁸ Art. 12bis, tweede lid, Richtlijn (EU) 2021/514.

11. Hetzelfde kan worden opgemerkt over de bepaling van het conceptvoorstel die is neergelegd in artikel 10bis (4)(c) WIB waarin wordt gerefereerd aan “dezelfde rechten en plichten als wanneer de audit alleen door Nederland was uitgevoerd”; en artikel 10bis(6) WIB waarin staat opgenomen dat “[d]e rechten en plichten van de bevoegde autoriteit van een of meer verzoekende lidstaten gemachtigde ambtenaren die deelnemen aan een gezamenlijke audit in Nederland [...], in geval van hun aanwezigheid bij die activiteiten, [worden] bepaald overeenkomstig de Nederlandse wetgeving”. Onvoldoende concreet is welke rechten en verplichtingen van de bevroagde en ambtenaren het betreft. Vanuit het oogpunt van rechtsbescherming is het zaak die rechten en plichten nader in het wetsvoorstel te definiëren.

V. Slotopmerkingen

De rechtszekerheid en rechtsbescherming vereisen dat de wettekst voldoende duidelijk is en is voorzien van een deugdelijke onderbouwing. Op enkele punten is de adviescommissie van mening dat deze ontbreken.

Wat betreft onderdeel (i) beveelt de adviescommissie aan:

- in de eerste plaats om te verduidelijken dat rapporterende platformexploitanten die een keuzerecht hebben om in een andere EU-lidstaat dan Nederland aan hun rapportageverplichting te voldoen, niet langer gehouden zijn te voldoen aan rapportageverplichting in Nederland waardoor ook de Nederlandse strafrechtelijke sancties niet in Nederland worden geriskeerd.
- in de tweede plaats om de disproportionele maximale boete, bij gebreke aan een deugdelijke motivering, aan te passen van de zesde categorie (thans € 870.000) naar de vierde categorie (thans € 21.750).

Wat betreft onderdeel (ii) beveelt de adviescommissie uit oogpunt van rechtsbescherming aan om op twee onderdelen specifieke, op de gezamenlijke audit en op de Nederlandse situatie toegesneden rechten en plichten in het wetsvoorstel te definiëren. Dit betreft de wetteksten ten aanzien van:

- “de Nederlandse wetgeving en de in Nederland geldende procedures” die in acht moeten worden genomen bij het ten uitvoer brengen van een gezamenlijke audit (artikel 10bis(3) WIB), en
- “dezelfde rechten en plichten als wanneer de audit alleen door Nederland was uitgevoerd” (artikel 10bis (4)(c) WIB) en de rechten en plichten van ambtenaren uit verzoekende lidstaten “overeenkomstig de Nederlandse wetgeving” (artikel 10bis(6) WIB).