

De strafbare niet-melder

Met ingang van 1 juli 2020 zijn de Mandatory Disclosure Rules (DAC6) in Nederland in werking getreden. Fiscale dienstverleners dienen sindsdien agressieve grensoverschrijdende constructies te melden bij de Belastingdienst. Of sprake is van een dergelijke constructie dient te worden beoordeeld op basis van zogenoemde wezenskenmerken; in bepaalde gevallen moet ook aan de main benefit test zijn voldaan. De adviseur die een meldingsplichtige constructie niet meldt, riskeert een bestuurlijke boete en kan (zelfs) strafrechtelijk worden aangepakt.

In het kennisdocument¹ dividendstripping staat dat het verschijnsel dividendstripping voldoet aan wezenskenmerken A1, A2, A3, B2 en B3, waarbij tevens wordt verondersteld dat aan de main benefit test is voldaan.² Aan deze main benefit test is voldaan als het behalen van een belastingvoordeel het belangrijkste voordeel is dat (of één van de belangrijkste voordelen is die) redelijkerwijs van een constructie valt te verwachten.³ De staatssecretaris heeft voorts opgemerkt dat een constructie niet strekt tot het behalen van een belastingvoordeel als er (objectieve) zakelijke redeneren voor de constructie bestaan zonder dat 'kunstmatige' elementen zijn toegevoegd.⁴

Transactieresultaat

In BNB 2001/196 heeft de Hoge Raad (vrij vertaald) geoordeeld dat de doorslaggevende reden voor een binnenlandse partij om mee te werken aan dividendstripping door een buitenlandse partij niet zozeer verijdeling van (Nederlandse) dividendbelasting is, maar juist is gelegen in 'het voor zichzelf te behalen transactieresultaat'. Voor zo'n Nederlandse partij bestaat dus een 'geldige zakelijke reden voor de

constructie': het beoogde transactieresultaat. De autoriteiten zullen hier vermoedelijk tegen inbrengen dat het wegens de circulariteit van transacties om een 'kunstmatige' constructie gaat⁵ waarbij het door de buitenlandse wederpartij te behalen (belasting)voordeel⁶ één van de belangrijkste te verwachten voordelen betreft als gevolg waarvan (toch) aan de main benefit test zou zijn voldaan.

In het kennisdocument⁷ staat dat de adviseur die een dergelijke constructie opzettelijk niet meldt, kan rekenen op vervolging over de band van artikel 68 jo. 69, lid 1, AWR.⁸ Interessant is om te bezien hoe een adviseur zich tegen een dergelijke beschuldiging kan verweren.

Pleitbaar standpunt

De reden dat een buitenlandse partij aan dividendstripping doet, kan zijn gelegen in het gegeven dat een dergelijke partij de Nederlandse bronheffing in zijn eigen lidstaat niet kan verrekenen.⁹ In zo een geval ziet deze partij zich geconfronteerd met een potentieel belastingnadeel: dubbele heffing over het dividend. De staatssecretaris gaf in de concepttoelichting nog expliciet te kennen dat in zo'n geval niet is

voldaan aan de main benefit test: 'Aan de main benefit test is ook niet voldaan als sprake is van het voorkomen van een belastingnadeel, zoals bijvoorbeeld in het geval van het voorkomen van dubbele belastingheffing.'¹⁰

Hierop is de wetgever – voor zover mij bekend – pas teruggekomen in het Besluit meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies van 29 april 2023.¹¹ Daar staat dat ook het voorkomen van een belastingnadeel als het verkrijgen van een belastingvoordeel kan worden beschouwd. Tot de voornoemde datum kan het niet-melden van een 'dividendstrippende' constructie mogelijk pleitbaar¹² worden geacht op de hierboven geciteerde uitspraak van de staatssecretaris. Dan kan opzet niet worden bewezen en is een bewezenverklaring van artikel 69, lid 1, AWR uitgesloten. Hoewel vervolging gelet op de parlementaire geschiedenis¹³ niet opportuun lijkt in gevallen waarin geen sprake is van opzet, bestaat het risico dat een officier van justitie zich dan toch verlaat op de overtredingsvariant die is opgenomen in artikel 68 AWR. Melden is en blijft aldus immer het devies.

1 Kennisdocument dividendstripping (Extern), FEC Projectgroep, 2021.

2 Kennisdocument dividendstripping 2021, p. 24.

3 Kamerstukken II 2019-2020, nr. 35 255, nr. 6, p. 27.

4 Kamerstukken II 2018-2019, 35 255, 3, p. 23.

5 Idem

6 Er is immers al sprake van een belastingvoordeel als er "verlies is geleden voor belastingdoeleinden". De autoriteiten zullen menen dat daarvan sprake is nu de Nederlandse bronheffing wordt voorkomen.

7 Kennisdocument dividendstripping 2021, p. 29.

8 Ingevolge artikel 11 lid 5 WIB worden de fiscale strafbepalingen

van overeenkomstige toepassing verklaard. Het opzettelijk niet-nakomen van de meldplicht levert een misdrijf op in de zin van artikel 68 jo. 69, lid 1, AWR. Indien het niet-nakomen van de meldplicht niet aan het opzet van de meldplichtige is te wijten, kan deze overtreding worden bestraft op basis van artikel 68 AWR. In beide gevallen gaat het om het niet verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen als bedoeld in artikel 68, lid 1, sub a, AWR.

9 Bijvoorbeeld omdat deze partij aanloopt tegen een bepaling vergelijkbaar met de zogenoemde tweede limiet in artikel 36 van het Besluit voorko-

ming dubbele belasting 2001.

10 Concept toelichting implementatie Richtlijn (EU) 2018/822 t.b.v. internetconsultatie, p. 14.

11 Besluit meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (BWBRO048112).

12 Kamerstukken II 2019-2020, nr. 35 255, nr. 6, p. 26.

13 Hierbij verdient wel opmerking dat in de parlementaire geschiedenis staat dat "het zware middel van strafrechtelijke vervolging doorgaans worden voorbehouden aan de meest ernstige gevallen", hetgeen impliceert dat het moet gaan om gevallen waarin opzettelijk niet is gemeld. Zie: Kamerstukken II 2019-2020, nr. 35 255, nr. 6, p. 27.



Mr. D. J. Franssen
De Bont Advocaten