



Amsterdam Centre for Tax Law

Nieuwe Doelenstraat 15
1012 CP Amsterdam
Postbus 1030
1000 BA Amsterdam

T 020 5253459
<http://actl.uva.nl/>

De voorzitter van de vaste commissie voor
Financiën

Postbus 20018
2500 EA Den Haag

Datum
5 september 2016

Telefoon
020 5253459

Bijlage
Position Paper

Ons kenmerk
MN01

E-mail
m.f.nouwen@uva.nl

Onderwerp
Position Paper Mr. M.F. Nouwen t.b.v. expertmeeting

Geachte voorzitter,

Als bijlage bij deze brief treft u mijn position paper aan ten behoeve van de expertmeeting die uw commissie op 12 september 2016 organiseert met het onderwerp 'Fiscale constructies'.

Hoogachtend,

Martijn Nouwen



Position Paper Mr. M.F. Nouwen¹ Transparantere Gedragscodegroep

Datum

5 september 2016

Onderwerp

Position paper ten behoeve van de expertmeeting fiscale constructies met de Tweede Kamer der Staten Generaal op 12 september 2016

Samenvatting

De Gedragscodegroep, samengesteld uit ambtenaren van de EU-lidstaten, is opgericht om belastingontwijking door multinationale ondernemingen en de facilitering daarvan door schadelijke belastingconcurrentie tussen EU-lidstaten te bestrijden. Dat de Groep op dit gebied steeds belangrijker wordt, komt voort uit het feit, dat zij zich de laatste jaren is gaan bezighouden met de vormgeving van gecoördineerd Europees belastingbeleid. Hoewel dit beleid als ‘soft law’ moet worden gekenschetst, is de reikwijdte en impact ervan snel toegenomen. In wezen is sprake van ‘pseudowetgeving’. Wat de anti-belastingontwijkingsmaatregelen betreft, gaat het bijvoorbeeld om pseudowetgeving op de volgende terreinen: gemeenschappelijk rulingbeleid, informatie-uitwisseling rulings, EU-inbound profit transfers, EU-outbound profit transfers, hybride mismatches, openbaarmaking van belastingstructuren en transfer pricing. Het probleem van deze pseudowetgeving is dat het goeddeels is onttrokken aan zowel de wetgevende als de controlerende taak van de nationale parlementen en het Europees Parlement. Nationale parlementen en het Europees parlement worden niet of maar zeer beperkt geïnformeerd. Democratische controle is hoogstens achteraf mogelijk. Ook ontstaat rechtsonzekerheid bij burgers en bedrijven die moeten kunnen vertrouwen op duidelijke en toegankelijke besluitvorming en (pseudo)wetgeving.

Recente maatregelen ten behoeve van een transparantere besluitvorming van de Groep zijn ontoereikend. Het verdient daarom aanbeveling de rapportage over het werk van de Groep wezenlijk substantiëler te maken en de informatievoorziening te vervroegen naar een moment waarop parlementen nog invloed kunnen uitoefenen. In dit kader kan het Nederlandse kabinet BNC-fiches opstellen over de totstandkoming van deze pseudowetgeving. Ook is het wenselijk dat achtergronddocumenten van de Groep actief openbaar worden gemaakt en in elk geval worden gedeeld met de nationale parlementen en het Europees Parlement. De door de Europese Commissie opgestelde zittingsdocumenten (“room documents”) dienen te worden vrijgegeven. Verder verdient het aanbeveling de door de Commissie opgestelde informele notulen (“comptes rendus internes”, “informal meeting minutes”) van de Groep actief aan de Tweede Kamer te sturen, dan wel de door Nederland zelf opgestelde informele notulen (“terugkoppelingsverslagen”) te verstrekken. Transparantere besluitvorming kan ook worden bevorderd door het aanwijzen van een politiek zichtbare voorzitter, zoals Minister Dijsselbloem dat is voor de Eurogroep. Ten slotte is het van belang dat alle EU-Lidstaten, waaronder Nederland, op hoog ambtelijk niveau in de Groep worden vertegenwoordigd.

¹ Onderzoeker aan de Universiteit van Amsterdam. Daarnaast verbonden aan Bureau Vaktechniek van EY te Rotterdam. Deze position paper is geschreven in de hoedanigheid als onderzoeker van het Amsterdam Centre for Tax Law (ACTL) van de Universiteit van Amsterdam (UvA).

1. Inleiding
2. Recente berichtgeving Gedragscodegroep
3. Werk Gedragscodegroep in vogelvlucht
 - 3.1 Eén-landproblematiek: “pseudorechtspraak”
 - 3.2 Twee-landenproblematiek: “pseudowetgeving”
 - 3.3 Drie-landenproblematiek: “dialoog derde-landen”
4. Een transparantere Gedragscodegroep
 - 4.1 Van vertrouwen naar meer transparantie
 - 4.2 Actieve transparantie bij pseudorechtspraak
 - 4.3 Actieve transparantie bij pseudowetgeving
 - 4.4 Beoordeling maatregelen actieve transparantie
 - 4.5 Beoordeling werkafspraken passieve transparantie

1. Inleiding

1. Internationale belastingontwijking en –ontduiking is de laatste jaren onderwerp geworden van brede maatschappelijke aandacht en debat. Waar in het maatschappelijk debat bij LuxLeaks veelal wordt gesproken over onwenselijk gedrag van multinationale ondernemingen, gaat het bij de Panama Papers om het gedrag van vermogende particulieren dat soms zelfs als strafbaar kan worden aangemerkt. Met name op multinationale ondernemingen wordt in het debat veelal een moreel appel gedaan om een “fair share” aan belasting te betalen, maar dat verbloemt dat de primaire oplossing ligt bij betere wet- en regelgeving.²
2. Binnen de Europese Unie is het lange tijd moeilijk gebleken om gezamenlijke maatregelen te nemen tegen belastingontwijking. Mede debet hieraan is het feit dat binnen de Europese Unie de EU-lidstaten soeverein zijn en willen blijven op het gebied van de vennootschapsbelasting en unanimiteit dus een vereiste is voor het nemen van gezamenlijke maatregelen. Het recente akkoord over de anti-belastingontwijkingsrichtlijn kan dan ook als een mijlpaal worden beschouwd.³ Hoewel het pakket aan maatregelen tijdens de politieke onderhandelingen in Brussel op onderdelen aan slagkracht heeft ingeboet, is het voor het eerst dat de EU-lidstaten een dergelijke vergaande harmonisatie van de vennootschapsbelasting binnen de EU zijn overeengekomen.⁴
3. Het akkoord over de anti-belastingontwijkingsrichtlijn betekent overigens allerm minst dat de strijd tegen belastingontwijking binnen de Europese Unie ten einde is. Integendeel, deze – sinds de start van het BEPS-project van de OESO (2013) geïnitieerde – strijd zal de komende tijd allerm minst afnemen. Uit recent werk van de Gedragscodegroep (“Groep”) blijkt namelijk dat het recente akkoord over de anti-belastingontwijkingsrichtlijn waarschijnlijk zal worden opgevolgd

² Bovendien is een “fair share” bij gebrek aan duidelijke wetgeving niet te kwantificeren.

³ In eerder op Europees niveau tot stand gekomen belastingwetgeving, waaronder de Moeder-Dochterrichtlijn, Rente- en Royaltyrichtlijn en de Fusierichtlijn, zijn slechts enkele belastingontwijkingsmaatregelen opgenomen.

⁴ De nieuwe (juridisch bindende) Europese wetgeving implementeert een aantal aanbevelingen van de OESO in het kader van het BEPS (Base Erosion and Profit Shift)-project op EU-niveau. De wetgeving beoogt zogeheten fiscale grondslaguitholling en fiscale winstverschuivingen binnen de EU alsmede in relatie tot derde-landen tegen te gaan. Het gaat hierbij in het bijzonder om de introductie van een algemene renteaftrekbepaling, een CFC (Controlled Foreign Corporations)-regeling en een bepaling die ziet op hybride structuren (hybride financiering is een geldverstrekking tussen gelieerde ondernemingen die in de crediteurstaat als eigen vermogen en in de debiteurstaat als vreemd vermogen wordt gezien (gevolg: rente aftrekbaar; dividend niet belast); hybride entiteiten zijn ondernemingsrechtsvormen die in de ene Staat als zelfstandige rechtspersoon worden gezien en in de andere Staat als fiscaal transparante personenvennootschap). Naast de implementatie van deze OESO BEPS-aanbevelingen kent de richtlijn nog een emigratieheffingsmaatregel en een algemene antimisbruikbepaling. De oorspronkelijk voorgestelde “switch-over”-bepaling – die mogelijk grote impact zou hebben op de Nederlandse deelnemingsvrijstelling – heeft de eindstreep niet gehaald. De richtlijn is minimumharmonisatie: het staat de EU-lidstaten vrij strengere antimisbruikwetgeving te hebben, mits zij de EU-verkeersvrijheden niet onevenredig belemmert.

met een breed scala aan aanvullende en mogelijk nog verdergaande anti-belastingontwijkingsmaatregelen.

4. Deze Europese politieke werkgroep – bestaande uit onder meer ambtenaren van de Ministeries van Financiën van de EU-lidstaten⁵ – ziet toe op naleving van de Europese Gedragscode⁶ die schadelijke belastingconcurrentie⁷ (politiek) verbiedt en tevens een (politieke) grondslag biedt om belastingontwijking⁸ op een gecoördineerde wijze aan te pakken. Met name bij de bestrijding van belastingontwijking door multinationale ondernemingen wordt de Groep steeds belangrijker. Met politieke afspraken (soft law) tracht zij onwenselijke fiscale beleidsconcurrentie en onwenselijke fiscale constructies aan te pakken. Door het grote gebrek aan transparantie is het werk van deze belangrijke Groep, en de rol die (individuele) EU-lidstaten op dit beleidsterrein vervullen, voor de buitenwacht echter veelal onbekend terrein.

2. Recente berichtgeving Gedragscodegroep

5. Een voorbeeld van recente berichtgeving over de Groep is het openingsartikel van het Financieele Dagblad van 14 april 2016 met als titel *Nederland notoire fiscale dwarsligger*.⁹ Hierin wordt onder meer gesteld dat Nederland het vinden van een oplossing voor mismatches tussen belastingstelsels in de Groep in het verleden zou hebben geblokkeerd.
6. De krant heeft zich gebaseerd op de informele notulen (“comptes rendus internes”, “informal meeting minutes”) van vergaderingen van de Groep, die zijn opgesteld door vertegenwoordigers van de Europese Commissie.¹⁰ Deze informele notulen zijn – na juridisch getouwtrek – uiteindelijk door de Europese Commissie (voor het overgrote deel) verstrekt aan onder andere de Universiteit van Amsterdam.¹¹

⁵ Zij worden veelal bijgestaan door de permanente vertegenwoordiging in Brussel. Daarnaast neemt ook de Europese Commissie actief deel aan de vergaderingen. Verder is ook het Secretariaat-Generaal van de Raad van de Europese Unie aanwezig, waaronder de juridische dienst en de afdeling verantwoordelijk voor het Europese belastingbeleid. Al met al gaat het dus om een omvangrijke groep.

⁶ Dit betreft een politieke verbintenis – een politieke inspanningsverplichting in plaats van een juridisch bindende maatregel – tussen EU-lidstaten om schadelijke belastingconcurrentie in de Europese Unie tegen te gaan. Door in 1997 in te stemmen met de Gedragscode hebben EU-lidstaten erkend dat unilaterale en bilaterale tegenmaatregelen slechts voor een deel schadelijke belastingconcurrentie kunnen tegengaan en een op EU-niveau gecoördineerde actie, noodzakelijk is. Zie: Conclusies van de Raad (ECOFIN) van 1 december 1997 inzake het belastingbeleid, *PbEG* 1998 C 2/1-6.

⁷ Hierbij gaat het om vermeend onwenselijk gedrag van EU-lidstaten leidende tot ‘fiscale degradatie’: mobiel kapitaal betaalt steeds minder belasting omdat het kan inspelen op de fiscale concurrentie tussen de EU-lidstaten, die daardoor de keuze hebben tussen ofwel de publieke uitgaven verlagen ofwel de belasting op immobiele arbeid te verhogen.

⁸ Hierbij gaat het om vermeend onwenselijk gedrag van multinationale ondernemingen.

⁹ Diezelfde dag besteedde het NOS journaal van acht uur aandacht aan de berichtgeving. Zie ook: <http://nos.nl/artikel/2099141-nederland-fiscale-dwarsligger-verhalen-uit-de-oude-dooos.html>.

¹⁰ Eerder zijn de door Duitsland opgestelde terugkoppelingsverslagen van vergaderingen van de Groep in de media uitgebreid belicht en hebben voor veel opschudding gezorgd (zie onder meer: <http://www.spiegel.de/international/europe/eu-documents-reveal-how-benlux-blocked-tax-haven-laws-a-1061526.html>). In Nederland heeft Trouw hieraan aandacht besteed (zie: Trouw, “Nederland blokkeerde belastingherzieningen”, 9 november 2015), welk krantenbericht samen met de berichtgeving in Der Spiegel aanleiding gaf tot Kamervragen (zie Kamerstukken II, 2015-2016, nr. 2015Z21690, p. 1-2).

¹¹ Recent (16 augustus jl.) heeft de Transparantieafdeling (DG Transparantie) van de Europese Commissie besloten de door de Universiteit van Amsterdam gevraagde ruimere toegang tot de informele notulen te verlenen en daarmee de eerdere beslissingen van haar Belastingafdeling (DG Taxud) verworpen (zie: Beslissing van de Secretaris General van de Europese Commissie van 16 Augustus 2016, C(2016) 5389 final). Ik benadruk dat het hier dus niet gaat om “gelekte” stukken, zoals wel het geval is bij Luxleaks en de Panama Papers, maar om op grond van Europese transparantieregels (de ‘Euro-WOB’) door de Europese Commissie vrijgegeven documenten. De informele notulen zijn ook deels vrijgegeven aan twee Europarlementariërs; zie de (afdoening van) de verzoeken van Europarlementariërs Giegold (http://www.asktheeu.org/en/user/sven_giegold) en Masi (http://www.asktheeu.org/en/user/fabio_de_masi).

7. De vrijgegeven informele notulen zijn van grote waarde omdat het werk van de Groep bij haar oprichting door de EU-lidstaten vertrouwelijk is verklaard.¹² Zij geven een exclusief kijkje in de keuken van de Groep en geven bovendien de posities weer van individuele EU-lidstaten ten aanzien van diverse belangrijke belastingontwijkingsvraagstukken en –oplossingen.¹³
8. Naar aanleiding van de roep van de Tweede Kamer om een kabinetsreactie op de berichtgeving in het Financieele Dagblad heeft Minister Dijsselbloem aangegeven dat “*Nederland in het verleden wellicht in bepaalde gevallen van dwarsliggen kon worden beticht*”.¹⁴ Dat Nederland overigens niet de enige zou zijn met een eigen agenda werd door Staatssecretaris Wiebes aangekaart tijdens het debat van 19 mei jl. Over de onderhandelingen in het kader van de anti-belastingontwijkingsrichtlijn merkte hij toen het volgende op:

*“Tegelijkertijd zeg ik dat het voorzitterschap in zekere zin ontluisterend is. Wij gaan hier op af met een kundig ambtenarenapparaat, een buitengewoon krachtige maar ook zeer inventieve Permanente Vertegenwoordiging in Brussel en een zeer ingewerkte en keiharde voorzitter, maar wij zien ook dat de grootste voorvechters van de strijd tegen belastingontwijking, de landen die het altijd weer wagen om met name bijvoorbeeld Nederland te noemen, de lievelingsleerlingen van de juf, de vroomste leden van de Gemeenschap, de grootste stennis blijken te kunnen maken binnenskamers als er van hen wordt verlangd ook maar een regel nationale wetgeving te veranderen. Dat is de achterkant hiervan. Het voorzitterschap is wat dat betreft ook leerzaam.”*¹⁵

9. Hoewel hier Kamerbreed om werd gevraagd, kon Staatssecretaris Wiebes in verband met de genoemde vertrouwelijkheid niet zeggen welke EU-lidstaten het hier betreft.

3. Werk Gedragscodegroep in vogelvlucht

10. Door het gebrek aan transparantie rondom het werk van de Groep is haar werkgebied lastig af te bakenen. Voor zover ik er zicht op heb gekregen, heb ik het werkkerrein gecategoriseerd in de volgende drie aandachtsgebieden: één-landproblematiek; twee-landenproblematiek; en derde-landenproblematiek. Hieronder bespreek ik enkele actuele onderwerpen waar de Groep zich momenteel over buigt.

3.1 Eén-landproblematiek: “pseudorechtspraak”

¹² Door de onafhankelijke rol van de Europese Commissie – zij verleent de Groep slechts technische ondersteuning en heeft zelf geen stem(recht) – heeft zij niet zozeer een eigen agenda, hetgeen de evenwichtigheid van haar informele notulen ten goede komt.

¹³ Een blik op de informele notulen van de vergadering van de Groep van 11 april 2011 wijst uit dat Nederland over internationale financiële hybride mismatches bijvoorbeeld het standpunt zou hebben ingenomen dat dit geen kwestie is van schadelijke belastingconcurrentie die binnen de opdracht van de Groep valt, maar van (soevereine) beleidskeuzen ter zake van de kwalificatie van geldverstrekkingen als eigen of als vreemd vermogen. De relevante passage luidt als volgt: “*NL again stated that disparities are not in the Code mandate and that the work program only refers to anti-abuse (not mismatches). Not all hybrid loans are abusive per se. NL considers removal of double non-taxation caused by mismatches a policy issue, not harmful tax competition*”. Verder zou Nederland – volgens dezelfde informele notulen – hebben betoogd dat hybride mismatches niet per se hand in hand gaan met belastingontwijking door multinationale ondernemingen. De relevante passage luidt als volgt: “*NL specifically addressed UK, DE and FR asking why they consider mismatches covered under the Code. DK responded that mismatches and NL are used in international tax planning and that this needs to be discussed in the Code Group. The UK recalled that mismatches lead to tax avoidance and the Code is also about fighting tax avoidance. NL reminded that not all situations of mismatches are intended/planned and therefore the existence of a mismatch is not necessarily tax avoidance.*” Dit is in theorie juist, maar dit neemt niet weg dat in de praktijk hybride mismatches door belastingplichtigen veelal zullen worden opgezocht. Om deze reden wordt in de OESO-BEPS-oplossingen om hybride mismatches aan te pakken geen onderscheid gemaakt of de hybride mismatch het gevolg is van “tax planning”. Ditzelfde geldt voor de aanpassing van de Moeder-Dochterrichtlijn en de Nederlandse implementatie daarvan in art. 13, lid 17, Wet Vpb.

¹⁴ Zie de Geannoteerde Agenda ten behoeve van de Eurogroep en de Ecofinraad en jaarvergadering van het ESM van 16 en 17 juni te Luxemburg (Kamerstukken II, 2015-2016, 21 501-7, nr. 137, p. 21).

¹⁵ Zie Kamerstukken II, 2015-2016, 24 418, nr. 15, p. 21.

11. Het meest bekende werkterrein van de Groep is één-landproblematiek. Hiermee doel ik op het beoordelen van nationale belastingmaatregelen op hun schadelijke karakter. Deze handhavingspilaar duidt Staatssecretaris Wiebes aan als “pseudorechtspraak”¹⁶. Op dit gebied heeft de Groep zich aardig van haar taak gekweten. In totaal zijn meer dan vijfhonderd nationale belastingmaatregelen onderzocht, waarvan er meer dan honderd het predicaat “schadelijk” hebben gekregen en zijn ontmanteld (reeds bestaande maatregelen) of niet zijn ingevoerd (bij voorgenomen maatregelen).
12. Ook thans worden nog tal van belastingmaatregelen onderzocht. Zo wordt op dit moment bekeken of er nader onderzoek moet worden gedaan naar de omvorming van het Imputation Payment Company (IPC) regime van Aruba.¹⁷ Verder zullen de patent- en innovatieboxen van de EU-lidstaten binnenkort getoetst worden aan de Gedragscode en zal tevens blijken in hoeverre deze in lijn zijn met de – in OESO-BEPS-verband overeengekomen – nexusbenadering¹⁸. Tot voor kort werd ook gesproken over de problematiek en eventuele beleidsantwoorden betreffende schadelijke belastingplanning met speciale maatregelen voor beleggingsfondsen, maar dit onderwerp is – om mij onbekende redenen – van de agenda verdwenen.¹⁹
13. Verder is de Groep richtsnoeren aan het ontwikkelen voor belastingmaatregelen op het gebied van rente, royalty, houdstermaatschappijen en belastingvrije zones. Het betreft hier het inzichtelijk maken van bestaande pseudorechtspraak (afgesloten beoordelingen van nationale maatregelen door de Groep) op de vier genoemde gebieden alsmede het verduidelijken van de toepassing van de beginselen en criteria uit de Gedragscode op deze gebieden. Ik juich deze ontwikkeling toe omdat hiermee voor de buitenwacht inzichtelijk wordt welke maatregelen wel en niet zijn toegestaan vanuit een Gedragscode-perspectief.

3.2 Twee-landenproblematiek: “pseudowetgeving”

14. Dat de Groep steeds belangrijker wordt, komt voort uit het feit, dat zij zich de laatste jaren in toenemende mate bezighoudt met twee-landenproblematiek. Daarvoor zijn gemeenschappelijke oplossingen in de vorm van gecoördineerd belastingbeleid nodig en bestaat de oplossing niet uit het nemen van een beslissing over een maatregel van één individueel EU-lidstaat (zoals bij één-landproblematiek). Door Staatssecretaris Wiebes wordt dit gecoördineerde belastingbeleid aangeduid als “pseudowetgeving”.²⁰ De ontwikkeling van pseudowetgeving binnen de Groep strekt zich uit tot verschillende belangrijke thema’s, waaronder:
 - gemeenschappelijk rullingbeleid;
 - informatie-uitwisseling rulings ;
 - EU-inbound profit transfers;
 - EU-outbound profit transfers;
 - hybride mismatches;
 - openbaarmaking belastingstructuren; en
 - transfer pricing.
15. De impact van pseudowetgeving dient niet te worden onderschat. Zo is de pseudowetgeving op bijvoorbeeld het gebied van uitwisseling van informatie over belastingrulings en hybride mismatches (hybride leningen) recent omgezet in een hard-law oplossing. In die zin fungeert het

¹⁶ Zie onder andere: Kamerstukken II, 2015–2016, 21 501-07, nr. 1348, p. 42.

¹⁷ Zie de voortgangsrapportage van de Groep van 13 juni 2016, nr. 9912/16, par. 15-16.

¹⁸ Deze nexusbenadering dient te garanderen dat innovatie- en patentboxen niet worden misbruikt voor belastingontwijking. Het vereist daartoe een sterke band tussen de kosten die in een land worden gemaakt en de winsten waarop de innovatiebox kan worden toegepast.

¹⁹ Mocht dit onderwerp op de agenda van de Groep terugkeren dan zou het gebruik van de Nederlandse vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi) en fiscale beleggingsinstelling (fbi) in dit onderzoek kunnen worden betrokken.

²⁰ Zie onder andere: Kamerstukken II, 2015–2016, 21 501-07, nr. 1348, p. 42.

werk van de Groep op dit terrein als een “voorportaal-functie” voor juridische bindende maatregelen.

16. **Gemeenschappelijk rulingbeleid.** Op dit moment worden richtsnoeren ontwikkeld die voorwaarden en regels stellen voor het afgeven van grensoverschrijdende belastingrulings door EU-lidstaten. Dit gemeenschappelijke rulingbeleid bestrijkt onder meer onderwerpen als (i) de procedure voor het verstrekken van zekerheid vooraf, (ii) de looptijd van de afspraak/toezegging, (iii) de monitoring van de uitvoering van de afspraak en (iv) de publicatie van en uitwisseling van informatie over de afspraak.²¹ Helaas is niet bekend hoe aan dit rulingbeleid meer inhoudelijk gestalte zal worden gegeven.²² Al helemaal is niet duidelijk in hoeverre deze mogelijke nieuwe pseudowetgeving het huidige Nederlandse rulingsbeleid zal raken.
17. **Informatie-uitwisseling rulings.** Op dit moment beoordeelt de Groep in hoeverre de EU-lidstaten zich aan de afspraak hebben gehouden om bepaalde informatie over rulings spontaan uit te wisselen aan de hand van de in 2014 overeengekomen handleiding (“model instruction”). Achttien van de achtentwintig EU-lidstaten, waaronder Nederland, zouden schriftelijk hebben bevestigd de handleiding ondertussen te hebben geïmplementeerd.²³ Helaas ontbreken details over (i) de wijze waarop de implementatie heeft plaatsgevonden, (ii) hoe vaak daadwerkelijk informatie over rulings is uitgewisseld (ontvangen en verstrekt) en (iii) en ten aanzien van welk type rulings deze informatie-uitwisseling heeft plaatsgevonden. Verder is onduidelijk waarom diverse EU-lidstaten (waaronder: Cyprus, Duitsland, Estland, Letland, Polen, Portugal en Roemenië) de afspraak in het geheel nog niet hebben nageleefd, terwijl de implementatiedeadline ruim is verstreken. Saillant detail is dat deze pseudowetgeving recent is omgezet in een hard-law oplossing. Op basis van een wijziging van de Administratieve samenwerkingsrichtlijn zijn de EU-lidstaten per 1 januari 2017 juridisch verplicht om bepaalde informatie over grensoverschrijdende rulings automatisch uit te wisselen. De Groep heeft aangekondigd nauwlettend in de gaten te zullen houden in hoeverre de EU-lidstaten deze afspraak daadwerkelijk nakomen (*monitoring*).
18. **EU-inbound profit transfers.** Dit onderwerp – binnen de Groep bekend als het “gate-keeper” probleem – betreft kort gezegd de deelnemingsvrijstelling voor betalingen (dividenden) ontvangen door een EU-vennootschap van een laagbelaste niet-EU-vennootschap. Het door de Groep geïdentificeerde probleem is dat de EU-lidstaat met de ruimste deelnemingsvrijstelling wordt gebruikt voor het doorsluizen van niet-EU-dividenden naar andere EU-lidstaten. Binnen de EU kunnen dividenden belastingvrij van dochters naar moeders stromen op grond van de zogenoemde Moeder-Dochterrichtlijn. Het is voor een multinationale onderneming dus zaak om groepsdividenden van buiten de EU dáár de EU binnen te laten komen waar de transfer van buiten naar binnen de EU de minste belasting kost. In 2010 zijn richtsnoeren overeengekomen die ervoor zorgdragen dat EU-lidstaten hun wetgeving voorzien van effectieve antimisbruikmaatregelen – met name switch-overbepalingen (geen vrijstelling van belasting bij de dividendontvanger, maar verrekening van de door de dochter in haar land betaalde vennootschapsbelasting) en CFC-regels (laagbelaste buitenlandse beleggingsdochters worden geacht hun winst te hebben uitgekeerd ook al doen zij dat in werkelijkheid niet juist om bijheffing te voorkomen) – bij de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Op dit moment beoordeelt de Groep in hoeverre de EU-lidstaten zich aan de pseudowetgeving hebben gehouden²⁴ (*monitoring*). Of de Nederlandse deelnemingsvrijstelling de toets der kritiek heeft

²¹ Zie de voortgangsrapportage van de Groep van 13 juni 2016, nr. 9912/16, par. 34-36. Zie ook de EU-BEPS Roadmap van 14 juli 2016, nr. 11071/16, par. 35, p. 9.

²² Zie goed, dit is iets anders dan het uitwisselen van informatie over belastingrulings. Zie hierover paragraaf 17.

²³ Zie de voortgangsrapportage van de Groep van 13 juni 2016, nr. 9912/16, par. 32-33.

²⁴ De in de anti-belastingontwijkingsrichtlijn opgenomen CFC-regeling poogt de problematiek inzake inbound profit transfers mede tegen te gaan. Dit geldt evenzeer voor de oorspronkelijk voorgestelde switch-over-bepaling uit de anti-belastingontwijkingsrichtlijn. Voor de discussie in de Tweede Kamer in hoeverre de switch-over “uit de lucht is komen vallen” zie paragraaf 33.

doorstaan is niet bekend gemaakt. Zelfs is niet bekend of deze toets voor Nederland reeds is uitgevoerd.²⁵ Hoewel de voorgestelde switch-over-bepaling uit de anti-belastingontwijkingsrichtlijn de eindstreep niet heeft gehaald, is deze nog steeds onderwerp van gesprek in de Groep. Daarnaast zal de bepaling onherroepelijk terugkeren in het nieuwe voorstel voor een Europese vennootschapsbelasting waar de Commissie momenteel de laatste hand aan legt.

19. **EU-outbound profit transfers.** Bij dit onderwerp – binnen de Groep bekend als het “reversed gate-keeper probleem” – gaat het om betalingen (dividenden) door een EU-vennootschap naar een niet-EU-vennootschap. Het door de Groep geïdentificeerde probleem is dat een groepsvennootschap in een bepaalde EU-lidstaat wordt tussengeschoven zodat dividend onbelast – op grond van de Moeder-Dochterrichtlijn en belastingverdragen – de EU kan uitvloeien waar het bij rechtstreekse betaling belast zou zijn geweest met een bronheffing in de EU-bronstaat. Op dit moment is de Groep beleidsantwoorden voor deze problematiek aan het verkennen, hetgeen zou kunnen leiden tot pseudowetgeving.²⁶ Aangekondigd is dat hierbij ook betrokken wordt de problematiek inzake het vermijden van bronheffingen op rente- en royaltybetalingen door het tussenschuiven van een EU-lidstaat.²⁷
20. **Hybride mismatches.** De afgelopen jaren zijn richtsnoeren overeengekomen voor internationale fiscale hybride mismatches op het gebied van hybride leningen, hybride entiteiten, en hybride vaste inrichtingen. Het werk op dit terrein is indrukwekkend te noemen. Het betreft zowel oplossingen voor intra-EU-situaties als in relatie tot derde-landen²⁸, waaronder CV-BV-structuren in relatie tot de Verenigde Staten. Het is opmerkelijk te noemen dat de richtsnoeren tot op heden weinig publieke aandacht hebben gekregen en het lijkt er alleszins op dat de EU-lidstaten hen niet hebben geïmplementeerd. De Raad (Ecofin) heeft recent deze zorg erkend en de Groep verzocht er op toe te zien dat de afspraken daadwerkelijk worden nageleefd (*monitoring*).²⁹ Daarnaast heeft hij de Commissie verzocht om spoedig met een hard-law-oplossing te komen om hybride mismatches in relatie tot derde-landen aan te pakken.³⁰ Deze juridische bindende maatregelen zullen ongetwijfeld geïnspireerd zijn door in de Groep overeengekomen pseudowetgeving.
21. **Openbaarmaking belastingstructuren.** De Groep heeft het voornemen richtsnoeren te ontwikkelen voor de openbaarmaking van belastingstructuren. De richtsnoeren zullen worden gebaseerd op de aanbevelingen van de OESO in het kader van het BEPS-project.³¹ Dergelijke pseudowetgeving zou ook gevolgen kunnen hebben voor intermediairs. Het Slowaakse

²⁵ Zie de voortgangsrapportage van de Groep van 13 juni 2016, nr. 9912/16, par. 37-40.

²⁶ Deze problematiek is recent weer terug op de agenda geplaatst (zie: voortgangsrapportage van de Groep van 13 juni 2016, nr. 9912/16, par. 41-42). Eerder (2010) lukte het de Groep niet om tot gemeenschappelijke oplossingen te komen.

²⁷ Deze problematiek is thans met name onderwerp van gesprek bij besprekingen over de herziening van de Rente- en Royaltyrichtlijn. Momenteel wordt daar gekeken naar de wenselijkheid om een bepaling inzake een minimale effectieve belasting (“MEB”-bepaling) in de richtlijn op te nemen. Op grond van een dergelijke bepaling zou het recht om bronbelasting te heffen op een rente- of royaltybetaling bij de bronstaat blijven, indien bij de ontvanger sprake is van een effectieve belastingheffing die lager is dan een minimumtarief, hetgeen zou neerkomen op weigering van de voordelen die de richtlijn toekent. Voor nadere details over de mogelijke introductie van de MEB-bepaling zie het verslag van de Raad (Ecofin) aan de Europese Raad over belastingaangelegenheden van 23 juni 2016, nr. 10502/16, paragraaf 22-29. Om de politieke impasse op dit onderwerp te doorbreken staat op 11 oktober 2016 een oriënterend debat gepland in de Raad (Ecofin). Zie: Provisional agendas for Council meetings, during the second semester of 2016 (the Slovak Presidency), nr. 10707/16, 28 juni 2016. Zie daarnaast ook de EU-BEPS Roadmap van 14 juli 2016, nr. 11071/16, par. 31, p. 8.

²⁸ Zo is de Groep in juni nog pseudowetgeving overeengekomen over hybride vaste inrichtingen in relatie tot derde-landen. Zie de voortgangsrapportage van de Groep van 13 juni 2016, nr. 9912/16, par. 28-30.

²⁹ Zie: Conclusies van de Raad over de toekomst van de Gedragscode van 8 december 2015, nr. 15148/15, par. 8-11 en Conclusies van de Raad over vennootschapsbelasting – grondslaguitholling en winstverschuiving van 8 december 2015, nr. 15150/15, par. 22.

³⁰ Zie goed dat de bepaling voor hybride mismatches uit de anti-belastingontwijkingsrichtlijn alleen ziet op intra-EU-situaties. Zie ook: Zie de EU-BEPS Roadmap van 14 juli 2016, nr. 11071/16, par. 18-22, p. 6.

³¹ Zie: Conclusies van de Raad over vennootschapsbelasting – grondslaguitholling en winstverschuiving van 8 december 2015, nr. 15150/15, par. 25.

voorzitterschap heeft aangegeven dat het werk van de Groep op dit terrein kan dienen als “voorportaal-functie” voor een mogelijke hard-law oplossing.³²

22. **Transfer-pricing.** Het voornemen bestaat richtsnoeren te ontwikkelen op het gebied van transfer-pricing, waaronder het in lijn brengen van de verrekenprijzen met werkelijke waardecreatie en voorschriften voor verrekenprijsdocumentatie. Ook deze richtsnoeren zullen worden gebaseerd op de aanbevelingen van de OESO in het kader van het BEPS-project.³³

3.3 Derde-landenproblematiek: “dialoog derde-landen”

23. Een laatste werkterrein van de Groep is de derde-landenproblematiek. Hiermee doel ik op de dialoog tussen de EU en derde landen over de (mogelijke) toepassing van de beginselen en criteria van de Gedragscode in deze derde-landen. Deze dialoog lijkt zijn vruchten af te werpen. Zo zijn recent met Zwitserland afspraken gemaakt over de afschaffing van bepaalde Zwitserse belastingregimes. Met Liechtenstein vinden op dit moment besprekingen plaats. Ook de relatie met het Verenigd Koninkrijk zou na uittreding uit de Europese Unie onder deze pilaar kunnen gaan vallen. Dit geldt te meer voor zijn overzeese gebieden – waaronder: Gibraltar, Jersey, Guernsey en Isle of Man – waarvan de Groep recent verschillende belastingmaatregelen als schadelijk heeft aangemerkt.
24. Ten slotte houdt de Groep zich bezig met het uitwerken van de nieuwe Europese externe strategie voor effectieve belastingheffing. Hiertoe zal een zwarte lijst worden opgesteld van non-EU-landen die zich niet (voldoende) willen committeren aan de Europese standaarden, alsmede zullen gemeenschappelijke tegenmaatregelen worden overeengekomen jegens landen op deze zwarte lijst.

4. Een transparantere Gedragscodegroep

4.1 Van vertrouwelijkheid naar meer transparantie

25. Inmiddels erkennen de meeste EU-lidstaten het belang van een transparantere Groep. Dit is sinds kort ook een van de speerpunten van het Nederlandse kabinetsbeleid. Zo merkte Minister van Buitenlandse Zaken Koenders in zijn recente notitie over de “Staat van de Europese Unie 2015”³⁴ op dat Nederland “(...) voorop [wil] lopen bij het vergroten van transparantie als wapen tegen belastingontwijking” en “(...) van mening is dat de bestaande afspraak binnen de Gedragscodegroep inzake vertrouwelijkheid aan herziening toe is ten behoeve van meer inzichtelijke besluitvorming”.³⁵ In het verlengde hiervan merkte Staatsecretaris Wiebes op dat het belang van meer transparantie ondertussen EU-breed wordt onderschreven:

³² Zie in dit kader de EU-BEPS Roadmap van 14 juli 2016, nr. 11071/16, par. 34, p. 9, waarin wordt opgemerkt dat: “the EU Council could reflect [...] on the possibility to exchange best practices and adopt guidance in the Code of Conduct Group on mandatory disclosure rules targeting specific offshore tax evasion schemes, in preparation for possible future EU legislative initiatives.”

³³ Zie: Conclusies van de Raad over vennootschapsbelasting – grondslaguitholling en winstverschuiving van 8 december 2015, nr. 15150/15, par. 24.

³⁴ In deze notitie schetst het kabinet haar beleid voor grotere en actieve transparantie van het Europese besluitvormingsproces. Met haar beleid wil het kabinet bijdragen aan het vergroten van het draagvlak voor de EU. De inzet van dit beleid laat zich verdelen in verschillende initiatieven, waaronder een transparante Groep. Zie de brief van Minister van Buitenlandse Zaken Koenders over de “Staat van de Europese Unie 2015”, Kamerstukken II, 2015–2016, 34 166, nr. 44. De inzet van de Nederlandse onderhandelaars in Brussel is verder uitgewerkt in het door Nederland samen met Denemarken, Estland, Finland, Slovenië en Zweden opgestelde non-paper van april 2015 “Enhancing transparency in the EU”, Bijlage bij Kamerstukken II, 2015-2016, 21 501-02 nr. 1512.

³⁵ Zie de brief van Minister van Buitenlandse Zaken Koenders over de Staat van de Europese Unie 2015, Kamerstukken II, 2015–2016, 34 166, nr. 44, p. 4.

“De Gedragscodegroep bestaat dus al enige tijd, maar kent een brede waas van schimmigheid op allerlei terreinen. Men heeft ook de opvattingen over transparantie van twintig jaar geleden nog aan zich hangen. Inmiddels is er een vrij breed besef dat het afgelopen moet zijn met die schimmigheid. In de richting van Merkies zeg ik dat ik geen evidente tegenstanders zie van meer transparantie.”³⁶

26. Onder leiding van Minister van Financiën Dijsselbloem hebben de EU-lidstaten het afgelopen jaar afspraken gemaakt om de transparantie te vergroten.³⁷ Hiermee wordt tegemoetgekomen aan het breed ervaren probleem dat bij de Groep thans sprake is van een ondoorzichtig diplomatiek besluitvormingsproces.³⁸ Van oudsher geldt hier een “diplomatieke benadering” waarbij vertrouwelijkheid van documenten de regel is. De achtergrond hiervan is dat naar de overtuiging van veel EU-lidstaten de Groep niet kan functioneren als vertrouwelijkheid niet gegarandeerd zou zijn.³⁹ Bij de besprekingen over de verenigbaarheid van elkaars nationale belastingaangelegenheden met de Gedragscode zijn de EU-lidstaten – op basis van een oude politieke afspraak – steeds van deze vertrouwelijkheid uitgegaan.⁴⁰
27. Doordat de besprekingen strikt vertrouwelijk zijn, is tot op heden weinig bekend over de wijze waarop EU-lidstaten schadelijke belastingconcurrentie tussen elkaar en belastingontwijking door multinationale ondernemingen beoordelen. Met de nieuwe afspraken voor een transparantere Groep beogen de EU-lidstaten hier verandering in te brengen. Ik juich deze ontwikkeling toe. Zo zou een grotere transparantie gecombineerd met onder meer (wetenschappelijk) onderzoek en journalistieke aandacht als een vliegwielen kunnen werken bij de totstandkoming van effectievere oplossingen in de strijd tegen belastingontwijking binnen de Europese Unie en daarbuiten.

³⁶ Zie: Kamerstukken II, 2015–2016, 21 501-07, nr. 1348, p. 42.

³⁷ Zie: Conclusies van de Raad over de toekomst van de gedragscode (belastingregeling ondernemingen) van 8 maart 2016, nr. 6674/16.

³⁸ Voor uitlatingen van maatschappelijke zorg over het ondoorzichtige diplomatieke besluitvormingsproces, zie onder meer de conclusies en aanbevelingen van het Europees Parlement in haar resolutie van 6 juli 2016 over fiscale rulings en andere maatregelen van vergelijkbare aard of met vergelijkbaar effect (2016/2038(INI)), waarin zij de EU-lidstaten oproept “(...) de transparantie en de doeltreffendheid van de werkwijzen van de Groep [...] te verbeteren, aangezien onder andere het gebrek hieraan de concrete potentiële verbetering in de aanpak van schadelijke fiscale praktijken belemmert” (par. 49). Over de beperkte toegang tot documenten en informele notulen van de Groep merkt zij op dat “(...) een aantal van deze documenten openbaar hadden moeten worden gemaakt om publieke controle en een open politiek debat over de inhoud ervan mogelijk te maken” (par. 47). Voor vergelijkbare uitingen van maatschappelijke zorg in de Nederlandse politiek, zie bijvoorbeeld de volgende opmerkingen van CDA-senator Van Rij in een interview in 2015: “Ik begriep de verleiding van de efficiency van gedepolitiiseerd, informeel optreden. Toch ben ik er fel op tegen. Wat in die groep wordt besproken is namelijk strikt vertrouwelijk. Ook de Europarlementariërs krijgen er geen grip op, laat staan de Nederlandse parlementariërs.” Zie het interview met Marnix van Rij (deel 1), 25 juni 2015 [<http://www.100jaar.belastingkamerhr.nl>]. Verder kan gewezen worden op: (i) de kritische vragen van CDA-Kamerlid Omtzigt over de vertrouwelijkheid van enkele documenten van de Groep over belastingafspraken (‘rulings’) (zie: Kamerstukken II, 2014–2015, 25 087, nr. 111), en (ii) de door SP-Kamerlid Merkies en Groenlinks-Kamerlid Grashoff ingediende – maar niet aangenomen – motie over om de vertrouwelijkheid van de Groep op te heffen (zie: Kamerstukken II, 2015–2016, 21 501-07, nr. 1363).

³⁹ Uit door de Universiteit van Amsterdam opgedane ervaringen (met de afhandeling door Europese instellingen van een groot aantal door haar ingediende verzoeken tot toegang tot documenten van de Groep) blijkt dat bij EU-lidstaten de vrees bestaat dat vrijgave van informatie over hun nationale belastingaangelegenheden onvermijdelijk zal leiden tot terughoudendheid bij EU-lidstaten om deze informatie nog langer met de Groep te delen, hetgeen een negatieve invloed zou hebben op het werk van de Groep.

⁴⁰ Zo heeft de Raad (Ecofin) sinds de oprichting van de Groep herhaaldelijk aangegeven dat het essentieel is dat de besprekingen binnen de Groep vertrouwelijk blijven. Zo wordt in de Conclusies van de Raad (Ecofin) van 9 maart 1998 betreffende oprichting van de Groep (PbEG 1998 C99/01) opgemerkt dat de Raad “(...) overeen[komt] dat de besprekingen van de Groep vertrouwelijk zijn.” Dit beginsel is in herinnering gebracht in de Conclusies van de Raad van 8 december 2015 (doc nr. 15148/15), waarin de Raad benadrukt dat “(...) dat de besprekingen van de [G]roep vertrouwelijk dienen te zijn ter bescherming van het openbaar belang wat betreft het economisch beleid van de [EU]-lidstaten”. Tevens is dit beginsel herhaald in het Rapport van de Fiscal Counselors/Attachés van 28 januari 2016 (doc. nr. 5643/16), waarin de EU-lidstaten onderstreepten “(...) the need to protect the confidentiality of the discussions and recalled that it is a key element for the good functioning of the Group”. Ook Staatssecretaris Wiebes heeft het belang van vertrouwelijkheid voor het functioneren van de Groep meerdere malen in de Tweede Kamer benadrukt. Zie onder meer zijn: (i) schriftelijke antwoord van 3 september 2015 (zie: Kamerstukken II, 2014–2015, 25 087, nr. 111) (ii) mondelinge antwoord van 3 maart 2016 (Kamerstukken II, 2015–2016, 21 501-07, nr. 1348, pp. 42–43) en (iii) mondelinge antwoord van 20 maart 2016 (Kamerstukken II, 2015–2016, 21 501-07, nr. 1372).

28. Hieronder beoordeel ik in hoeverre de recent overeengekomen afspraken voor meer transparantie zullen zorgen. Hierbij maak ik onderscheid tussen maatregelen op het gebied van actieve transparantie (hoofdstuk 4.4) en werkafspraken op het gebied van passieve transparantie (hoofdstuk 4.5). Met actieve transparantie doel ik op het uit eigen beweging door Europese instellingen openbaar maken van informatie en (achtergrond)documenten over de werkzaamheden van de Groep. Daarentegen gaat het bij passieve transparantie over het door Europese instellingen reageren op door burgers – op grond van Europese transparantieregels (de ‘EU-Wob’) – ingediende verzoeken tot openbaarmaking van documenten. Voorts doe ik aanbevelingen om de transparantie verder te vergroten welke passend zijn binnen de door de EU-lidstaten breed onderschreven ambities voor meer transparantie. Daarbij is van belang dat het uiteindelijk gaat om een zekere balans tussen enerzijds de wens voor meer transparantie en anderzijds het belang van een zekere mate van vertrouwelijkheid ten behoeve van een effectieve functionering van de Groep. Die balans kan anders uitpakken al naar het gelang het werkkterrein van de Groep, te weten pseudorechtspraak (hoofdstuk 4.2) en pseudowetgeving (hoofdstuk 4.3).

4.2 Actieve transparantie bij pseudorechtspraak

29. Op het gebied van pseudorechtspraak verdient het mijns inziens aanbeveling de transparantie te vergroten door uiteindelijk openbaar te maken waarom een door de Groep ter tafel besproken nationale belastingmaatregel van een EU-lidstaat al dan niet schadelijk is bevonden. Deze openbaarmaking dient te geschieden zodra de Groep een finaal oordeel heeft uitgesproken dat door de Raad (Ecofin) is bekrachtigd. Op deze wijze is vertrouwelijkheid gegarandeerd tijdens lopende beoordelingen van nationale belastingmaatregelen van EU-lidstaten. De balans slaat dus door naar vertrouwelijkheid zolang een nationale belastingmaatregel voorwerp van discussie is in de Groep.
30. De door mij genoemde openbaarmaking heeft betrekking op de fiscaaltechnische analyse – uitgevoerd door de Europese Commissie – waarin wordt getoetst in hoeverre een maatregel in strijd is met de beginselen en criteria van de Gedragscode, en op de doorslaggevende, veelal meer politieke beweegredenen, van (individuele) EU-lidstaten om aan een maatregel uiteindelijk al dan niet het predicaat “schadelijk” toe te kennen. Op deze wijze wordt inzichtelijk of een beperkt aantal EU-lidstaten (1, 2 of 3) de beoordeling van een schadelijke belastingpraktijk heeft geblokkeerd. Bovendien verdient herziening van de procedureregels aanbeveling om misbruik van vetorecht door enkele EU-lidstaten te voorkomen.
31. Verder is actieve transparantie van belang wanneer EU-lidstaten dit beoordelingsproces op enigerlei wijze frustreren, bijvoorbeeld door tegen de meerderheid van de wens van andere EU-lidstaten in niet akkoord te gaan met überhaupt de beoordeling van een maatregel of niet tijdig de noodzakelijke informatie aan de Groep te overleggen. Ditzelfde geldt wanneer een EU-lidstaat zich niet aan de politieke afspraak houdt om een schadelijk bevonden maatregel (tijdig) terug te draaien.

4.3 Actieve transparantie bij pseudowetgeving

32. Op het gebied van pseudowetgeving mag een nog grotere actieve transparantie worden verwacht omdat het hier – ik herhaal dit – gaat om gemeenschappelijke belastingontwijkingsoplossingen in de vorm van gecoördineerd Europees belastingbeleid. Tijdens het debat van 3 maart 2016 merkte Staatssecretaris Wiebes hier het volgende over op:

“Maar is het pseudowetgeving, dan komt het toch gevaarlijk dicht bij openbaarheid en mag je er ook meer openbaarheid van verlangen.”⁴¹

⁴¹ Zie: Kamerstukken II, 2015–2016, 21 501-07, nr. 1348, p. 42.

33. De recent in de Tweede Kamer aan de orde gestelde vraag of de in de anti-belastingontwijkingsrichtlijn voorgestelde switch-over-bepaling "uit de lucht komt vallen" illustreert dat het aan bovenstaande tot nu toe heeft geschort. Tijdens het debat over deze kwestie bleek de Tweede Kamer niet op de hoogte te zijn van het bestaan van pseudowetgeving op het terrein van EU-inbound profit transfers (paragraaf 18), laat staan bekend te zijn met het feit dat door de Groep momenteel wordt beoordeeld in hoeverre de Nederlandse deelnemingsvrijstelling hieraan voldoet.⁴²
34. Door dit gebrek aan transparantie is de noodzakelijke democratische controle thans hoogstens achteraf. Dit zorgt op haar beurt voor onzekerheid bij burgers en bedrijven die mogen vertrouwen op duidelijke en (voor het publiek) toegankelijke (pseudo)wetgeving. Zo heerst er op dit moment bijvoorbeeld onzekerheid over de vraag in hoeverre de door de Groep recent overeengekomen pseudowetgeving met oplossingen voor hybride mismatches in relatie tot derde-landen door EU-lidstaten dient te worden opgevolgd en toegepast. Zoals gezegd vallen hieronder in principe ook de CV-BV-structuren in relatie tot onder meer de Verenigde Staten (paragraaf 20).⁴³
35. Om de democratische controle bij de vormgeving van pseudowetgeving te waarborgen verdient het mijns inziens aanbeveling de informatievoorziening aan de Tweede Kamer te verbeteren, waarbij ik de volgende vier fasen onderscheid:
- **Totstandkomingsfase.** De Tweede Kamer dient inspraak te hebben in de totstandkoming van pseudowetgeving.
 - **Publicatiefase.** De Tweede Kamer dient te worden geïnformeerd welke pseudowetgeving wanneer is overeengekomen.
 - **Implementatiefase.** De Tweede Kamer dient in kennis te worden gesteld wanneer en op welke wijze de pseudowetgeving door EU-lidstaten (in nationale wetgeving) dient te worden geïmplementeerd, opgevolgd en toegepast.
 - **Monitoringsfase.** De Tweede Kamer dient de mogelijkheid te worden geboden na te gaan in hoeverre de pseudowetgeving door EU-lidstaten wordt nageleefd, met inbegrip van de beoordeling welke EU-lidstaten zich niet aan de afspraken houden.
36. Naast aanvullingen op de recent door de EU-lidstaten overeengekomen afspraken voor een transparantere Groep (zie hiervoor hoofdstuk 4.4), zou overwogen kunnen worden de informatievoorziening te verbeteren door het Nederlandse kabinet BNC-fiches op te laten stellen over in elk geval pseudowetgevingsvoorstellen (totstandkomingsfase). Dergelijke fiches zouden onder andere kunnen bevatten: een omschrijving en de essentie van de voorstellen, een inschatting van de financiële gevolgen (voor de EU-begroting, de Nederlandse overheid, het bedrijfsleven en burgers, et cetera), de juridische implicaties (waaronder consequenties voor Nederlandse wet- en regelgeving), en de Nederlandse positie (waaronder de Nederlandse belangen en een eerste standpunt) alsmede de (algemene) standpunten van andere EU-lidstaten. Daarnaast zou overwogen kunnen worden om fiches op te stellen over de implementatie en monitoring van pseudowetgeving. Met deze BNC-fiches zou de Tweede Kamer mijns inziens op een passende wijze kunnen worden geïnformeerd over de inzet en positie van Nederland in de Groep. Op basis van deze fiches kan zij bovendien haar controlerende taak beter uitoefenen.

⁴² Zie onder meer: (i) de vragen van ChistenUnie-Kamerlid Schouten over de achtergrond van de switch-over-bepaling en het antwoord van Staatssecretaris Wiebes (zie: Kamerstukken II, 2015-2016, 22 112, nr. 2108, p. 41-42) en (ii) de kritische vragen van SP-Kamerlid Merkies over het kennelijke bestaan van pseudowetgeving op dit gebied alsmede het antwoord van Staatssecretaris Wiebes (zie: Kamerstukken II, 2015-2016, 21 501, nr. 3172).

⁴³ Dit klemde te meer daar de Europese Commissie op dit moment werkt aan een richtlijnvoorstel voor de neutralisatie van hybride mismatches in relatie tot derde-landen, met het oog op het bereiken van een politiek akkoord hierover eind-2016. Het is goed mogelijk dat de Europese Commissie bij het opstellen van dit voorstel inspiratie zal putten uit de pseudowetgeving van de Groep.

4.4 Beoordeling maatregelen actieve transparantie

37. Een van de afspraken van de Ministers van Financiën van de EU-lidstaten die de actieve transparantie beoogt te vergroten betreft het substantiëler (omvangrijker) maken van de halfjaarlijkse rapportages.⁴⁴ Hierbij dient het meer “aangeklede” rapport van de Groep van 13 juni 2016 als eerste voorbeeld.⁴⁵ Hoewel in tegenstelling tot eerdere rapportages nu in meer detail uitleg wordt gegeven over enkele discussie- en aandachtspunten, schiet de rapportage mijns inziens nog steeds te kort. In dit kader wijs ik op het – door mij eerder aangehaalde – gebrek aan details over bijvoorbeeld:

- de vormgeving van een gemeenschappelijk Europees ruingbeleid (paragraaf 16);
- de naleving van de afspraak om spontaan rulings uit te wisselen (paragraaf 17);
- de naleving van de afspraak om nationale wetgeving te voorzien van effectieve antimisbruikbepalingen (met name switch-over-bepalingen en CFC-regels) voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling (paragraaf 18); en
- de implementatie en monitoring van pseudowetgeving op het gebied van hybride mismatches voor intra-EU situaties alsmede in relatie tot derde-landen (paragraaf 20).

38. De rapportage is wat mij betreft aldus nog steeds ontoereikend. Het verdient aanbeveling deze wezenlijk substantiëler te maken zodat de Tweede Kamer beter geïnformeerd wordt tijdens de totstandkomingsfase, publicatiefase, implementatiefase en monitoringsfase van pseudowetgeving. Zo dient bijvoorbeeld duidelijkheid te worden verschaft over de achtergrond van pseudowetgeving, met inbegrip van de politieke beweegredenen van (individuele) EU-lidstaten om al dan niet met pseudowetgeving in te stemmen. Alleen dan wordt inzichtelijk welke EU-lidstaten de totstandkoming van pseudowetgeving blokkeren en zou tevens misbruik van vetorecht door deze EU-lidstaten kunnen worden voorkomen (zie hierover mijn opmerkingen over herziening procedureregels in paragraaf 30).

39. Verder is actieve transparantie aan te bevelen wanneer EU-lidstaten het implementatie- en monitoringsproces op enigerlei wijze frustreren, met name door niet de noodzakelijke informatie te verschaffen op basis waarvan gestaafd kan worden of de EU-lidstaten zich aan de pseudowetgeving hebben gehouden. Bij het substantiëler maken van de rapportage kan overigens veel geleerd worden van de wijze waarop de Europese Commissie in haar informele notulen (“comptes rendus internes”, “informal meeting minutes”) zelf verslag doet van de belangrijkste discussiepunten alsmede posities van individuele EU-lidstaten duidt.

40. Een andere maatregel die de transparantie beoogt te vergroten betreft het voornemen om de toegang tot documenten actief te verbeteren. Het idee van de Ministers van Financiën van de EU-lidstaten hiertoe is om een speciale website door de Raad van de Europese Unie in het leven te roepen, waar enkele achtergronddocumenten van de Groep die verband houden met algemene richtsnoeren en definitieve besluiten over individuele maatregelen zouden kunnen worden opgenomen.⁴⁶ Ik juich deze ontwikkeling toe, maar ik vrees dat de thans zeer abstracte voornemens de transparantie rondom de vormgeving van pseudowetgeving nauwelijks zullen

⁴⁴ Zie: Conclusies van de Raad over de toekomst van de gedragscode (belastingregeling ondernemingen) van 8 maart 2016, nr. 6674/16, par. 16, p. 4. Daarnaast hebben de Ministers van Financiën van de EU-lidstaten de Groep verzocht te onderzoeken welke initiatieven ontplooid zouden kunnen worden om het publiek nader te informeren over de uitkomsten van haar bijeenkomsten. Hiervoor heeft de Groep meer dan een jaar de tijd (tot juni 2017) voor gekregen. De tijd zal moeten uitwijzen of uit deze verkenningronde daadwerkelijk concrete maatregelen zullen voortkomen die de transparantie zullen doen vergroten. Zie: Conclusies van de Raad over de toekomst van de gedragscode (belastingregeling ondernemingen) van 8 maart 2016, nr. 6674/16, par. 17, p. 4.

⁴⁵ Voortgangsrapportage van de Groep van 13 juni 2016, nr. 9912/16.

⁴⁶ Zie: Conclusies van de Raad over de toekomst van de gedragscode (belastingregeling ondernemingen) van 8 maart 2016, nr. 6674/16, par. 19, p. 4.

doen verbeteren. Zo laten de uitermate cryptisch geformuleerde voornemens in het midden of de publicatie zich louter beperkt tot documenten over reeds overeengekomen pseudowetgeving.⁴⁷ Indien dit laatste het geval is dan lijkt de kans groot dat parlementariërs nog steeds geen adequate voorlichting en mogelijkheid tot bijsturing zullen krijgen bij de totstandkoming van pseudowetgeving (totstandkomingsfase) alsmede niet op een passende wijze in de gelegenheid worden gesteld te controleren in hoeverre de pseudowetgeving door EU-lidstaten is geïmplementeerd (implementatiefase) en wordt opgevolgd (monitoringfase).

41. Het is van groot belang dat de Tweede Kamer het komend jaar op dit punt de vinger aan de pols houdt. Om de democratische controle bij pseudowetgeving tijdens de totstandkomingsfase, implementatiefase en monitoringsfase te waarborgen is het aan te bevelen dat zij erop toeziet dat cruciale achtergronddocumenten van de Groep bij voorkeur actief openbaar worden gemaakt, maar in ieder geval worden gedeeld met de parlementen van de EU-lidstaten en het Europees Parlement. Daartoe zou een lijst met categorieën van achtergronddocumenten – die in het kader van de werkzaamheden van de Groep worden geproduceerd en verspreid – kunnen worden opgesteld die in beginsel openbaar gemaakt moeten worden.⁴⁸ Mijns inziens behoren hiertoe in ieder geval de door de Europese Commissie opgestelde zittingsdocumenten (“room documents”) over de totstandkoming, implementatie en monitoring van pseudowetgeving.⁴⁹ Hierbij gaat het om algemene beleidsdocumenten die – op verzoek van de Groep door de Europese Commissie – voor de vergadering van de Groep worden verspreid ter voorbereiding en vergemakkelijking van de besprekingen over een bepaald agendapunt.⁵⁰
42. De balans zou kunnen doorslaan naar vertrouwelijkheid daar waar het zittingsdocumenten van een EU-lidstaat betreft en specifieke standpunten bevat. Voor deze gevallen zou overwogen kunnen worden dat openbaarmaking pas aan de orde is na afsluiting van het halfjaarlijkse Raadsvoorzitterschap dan wel het 18-maandenprogramma van de Groep. Ook zou overwogen kunnen worden de zéér informatieve door de Europese Commissie opgestelde informele notulen (“comptes rendus internes”, “informal meeting minutes”) op dat moment vrij te geven. Evenzeer zou de openbaarmaking van de door Nederland zelf opgestelde informele notulen (“terugkoppelingsverslagen”) de openheid en transparantie kunnen vergroten.⁵¹
43. Ten slotte zou een transparantere Groep kunnen worden bewerkstelligd door het aanwijzen van een politiek zichtbare voorzitter (met politieke ervaring opgedaan in een lidstaat of een Europese instelling), net zoals bijvoorbeeld Dijsselbloem dat is voor de Eurogroep.⁵² Mijns inziens verdient het dossier “belastingontwijking” deze zichtbaarheid bij het publiek. Voorts is het van belang dat alle EU-lidstaten, waaronder Nederland, op hoog ambtelijk niveau in de Groep worden vertegenwoordigd. Dan loopt de besluitvorming minder snel onnodig vertraging op.

⁴⁷ Ik benadruk dat in de toezeggingen wordt gesproken over vrijgave van documenten “voor zover mogelijk”. Met deze formulering lijken de EU-lidstaten bovendien een slag om de arm te houden. Zie: Conclusies van de Raad over de toekomst van de gedragscode (belastingregeling ondernemingen) van 8 maart 2016, nr. 6674/16, par. 19, p. 4.

⁴⁸ Documenten die in beginsel niet openbaar gemaakt worden, dienen evenwel in een transparantieregister opgenomen te worden. In dit kader zou de Raad verzocht kunnen worden verplicht een openbaar register bij te houden van alle documenten die bij haar berusten.

⁴⁹ In Duitsland bestaat de mogelijkheid voor Parlementsleden om deze stukken in te zien.

⁵⁰ Andere categorieën achtergronddocumenten die in het kader van de werkzaamheden van de Groep worden geproduceerd en verspreid betreffen: (i) zittingsdocumenten (“room documents”) uitgebracht door anderen dan de Europese Commissie zoals bijvoorbeeld door het voorzitterschap, door de voorzitter van de Groep of door individuele EU-lidstaten, (ii) standaarddocumenten (“standard documents”; “ST” documents) van de Raad, (iii) vergaderstukken (“meeting documents”; “MD” documents) uitgebracht door een of meer delegaties en (iv) andere niet-officiële documenten zonder datum, exact(e) referentie of nummer (deze documenten zijn veelal afkomstig van de Europese Commissie en aan de Raad toegezonden als ontwerp- of informeel document, waaronder bijvoorbeeld “aide-memoires” en “non-papers”).

⁵¹ Deze zouden in ieder geval vertrouwelijk aan de Tweede Kamer ter beschikking gesteld dienen te worden.

⁵² Een dergelijke (zichtbare) voorzitter zou bijvoorbeeld als aanspreekpunt kunnen fungeren voor vragen van onder meer de parlementen van de EU-lidstaten en het Europees Parlement over de werkzaamheden van de Groep. Hierdoor zouden zij beter grip kunnen krijgen op de totstandkoming van Europese anti-belastingontwijkingsmaatregelen in de Groep.

4.5 Beoordeling werkafspraken passieve transparantie

44. Samen met de Europese instellingen hebben de EU-lidstaten begin dit jaar werkafspraken gemaakt over passieve transparantie. Zoals gezegd doel ik hiermee op het door Europese instellingen reageren op verzoeken van burgers tot openbaarmaking van documenten. Op grond van Europese transparantiewetgeving (de 'Euro-Wob') dient aan burgers een zo vergaand mogelijke toegang tot documenten te worden verstrekt.⁵³ Als onderdeel van de werkafpraak is bijvoorbeeld afgesproken welke categorieën (achtergrond)documenten van de Groep in beginsel wel en niet voor openbaarmaking in aanmerking komen.⁵⁴ Hierdoor zouden verzoeken van burgers voor toegang tot documenten over het werk van de Groep spoediger en op een meer gelijke wijze behandeld dienen te worden.
45. De tijd zal moeten uitwijzen of de werkafspraken de passieve transparantie zullen doen vergroten. Uit door de Universiteit van Amsterdam opgedane ervaringen blijkt evenwel dat het recht op toegang tot documenten van de Groep door burgers in de praktijk lastig kan worden geëffectueerd. Zo is een groot aantal informatieverzoeken door de Europese Commissie (initieel) behandeld zonder identificatie van alle gevraagde documenten, zonder (adequate) motivering om documenten niet te hoeven verschaffen en zonder een overigens zorgvuldige behandeling van de verzoeken.⁵⁵ Uit de opgedane ervaringen blijkt dat een bezwaarprocedure veelal meer succes kan opleveren. Dit traject is evenwel een zeer tijdrovende en administratief bewerkelijke aangelegenheid. Burgers, nationale parlementariërs, Europarlementariërs, journalisten, onderzoekers, et cetera zouden hier niet afhankelijk van mogen zijn.

⁵³ Transparantieverordening nr. 1049/2001. De uitzonderingen op de hoofdregel dat zo vergaand mogelijke toegang tot documenten dient te worden verstrekt, moeten volgens vaste rechtspraak van het Europese Hof van Justitie zeer restrictief worden uitgelegd.

⁵⁴ De werkafspraken zijn gemaakt tijdens twee vergaderingen van de Fiscal Counselors/Attachés op 13 en 19 januari 2016. Voor de uitkomsten van deze vergaderingen en de overeengekomen werkafspraken zie het rapport van de Fiscal Counselors/Attachés van 28 januari 2016, doc. nr. 5643/16.

⁵⁵ Een vergelijkbaar lot zijn de informatieverzoeken ten deel gevallen die zijn gedaan door twee Europarlementariërs. Zie voor de (afdoening van) de verzoeken van Europarlementariër Giegold (http://www.asktheeu.org/en/user/sven_giegold) en de Masi (http://www.asktheeu.org/en/user/fabio_de_masi).