

## **I. Algemeen deel**

### **1. Inleiding**

Vanuit de Europese Unie (EU) zijn de afgelopen jaren reeds verschillende maatregelen genomen ter intensivering van de samenwerking tussen belastingautoriteiten in de EU. Het verbeteren van fiscale transparantie staat hierbij centraal. Richtlijn 2011/16/EU<sup>1</sup>, die ziet op de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen, is het kader voor veel van deze EU-maatregelen. Deze richtlijn is reeds een aantal keer gewijzigd om nieuwe initiatieven op het gebied van de uitwisseling van inlichtingen te faciliteren (zie paragraaf 2.1). Niettemin is er nog ruimte voor verbetering om de werking van de interne markt te verbeteren, te weten door het gebruik van agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies te melden. Deze planningsconstructies worden opgezet om te kunnen profiteren van marktinefficiënties die voortvloeien uit de wisselwerking tussen uiteenlopende nationale belastingregels. Zij strekken zich aldus gewoonlijk uit over meer rechtsgebieden, waarbij belastbare winsten worden verschoven naar gunstigere belastingregimes of de totale belastingdruk van een belastingplichtige wordt verlaagd. Daardoor kunnen de lidstaten van de EU (EU-lidstaten) aanzienlijke belastinginkomsten mislopen. Met name de automatische uitwisseling van inlichtingen tussen belastingautoriteiten is van wezenlijk belang om die autoriteiten de informatie te bezorgen die zij nodig hebben om op te kunnen treden bij ongewenste fiscale praktijken.

In dit licht is de Europese Commissie (EC) gevraagd om met een richtlijnvoorstel te komen voor een verplichte melding van informatie over mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies overeenkomstig actiepunt 12 van het project inzake grondslaguitholling en winstverschuiving (BEPS)<sup>2</sup> van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO). Daarbij heeft het Europees Parlement aangedrongen op strengere maatregelen tegen intermediairs die hun medewerking verlenen aan constructies die tot belastingontwijking of –ontduiking kunnen leiden. De Raad van de EU heeft vervolgens op 25 mei 2018 een richtlijn inzake “Mandatory Disclosure”, zijnde Richtlijn (EU) 2018/822<sup>3</sup>, aangenomen. In deze richtlijn is de verplichting tot de automatische uitwisseling van gegevens en inlichtingen over zogenoemde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies voorgeschreven.

Van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is sprake als een zogenoemde grensoverschrijdende constructie ten minste een van de “wezenskenmerken” bezit die zijn opgenomen in de bijlage bij die richtlijn. In bedoelde bijlage is een lijst opgenomen van dergelijke wezenskenmerken. Het gaat hierbij om kenmerken en elementen van transacties die een aanwijzing voor belastingontwijking of -misbruik vormen. Over dergelijke constructies moet aan de belastingautoriteiten worden gerapporteerd, zoals een samenvatting van de inhoud van de constructie en de identificatiegegevens van de belastingplichtigen waarop de constructie van invloed zal zijn. De meldingsplicht berust in beginsel bij de zogeheten intermediair. Een

---

<sup>1</sup> Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG (PbEU 2011, L 64).

<sup>2</sup> “Base Erosion and Profit Shifting”.

<sup>3</sup> Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.

intermediair is een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert, of die daarbij hulp, bijstand of advies verstrekt. Aan de intermediair kan eventueel ontheffing worden verleend van de meldingsplicht indien de betreffende informatie reeds is verstrekt, in een andere EU-lidstaat of door een andere intermediair. Bij afwezigheid van een intermediair, of indien in een voorkomend geval door een intermediair een beroep wordt gedaan op het wettelijke verschoningsrecht, kan de meldingsplicht verschuiven naar de zogenoemde relevante belastingplichtige, zijnde de persoon voor wie de betreffende constructie is bedoeld.

De belastingautoriteiten van de EU-lidstaten kunnen naar aanleiding van de ontvangen en uitgewisselde informatie over mogelijk fiscaal agressieve structuren onder meer gericht belastingcontroles uitoefenen en betere risicobeoordelingen verrichten. Daarnaast is met de onderhavige richtlijn een afschrikkende beoogd wat betreft betrokkenheid van intermediairs bij potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies.

De beoogde inwerkingtredingsdatum van de maatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel is 1 januari 2020 en deze vinden voor het eerst toepassing met ingang van 1 juli 2020 met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd in de periode van 25 juni 2018 tot en met 30 juni 2020. Het wetsvoorstel bevat geen verplichtingen die niet samenhangen met de implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822. Een transponeringstabel maakt deel uit van deze toelichting.<sup>4</sup>

## **2. Europese regelgeving**

### *2.1. Richtlijn 2011/16/EU*

Richtlijn 2011/16/EU bevat voorschriften inzake de administratieve samenwerking tussen de EU-lidstaten ten behoeve van de handhaving van de nationale wetgeving van de EU-lidstaten met betrekking tot (bepaalde) belastingen<sup>5</sup>. Deze administratieve samenwerking kan bestaan uit het uitwisselen van inlichtingen op verzoek, spontaan of op automatische basis. Richtlijn 2011/16/EU voorziet reeds in verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op een aantal terreinen. Op grond van de oorspronkelijk tekst van de hiervoor bedoelde richtlijn worden met betrekking tot belastingtijdvakken vanaf 1 januari 2014 over vijf specifieke inkomsten- en vermogenscategorieën automatisch inlichtingen uitgewisseld, te weten arbeidsinkomen, directiehonoraaria, bepaalde levensverzekeringsproducten, pensioenen en eigendom van en inkomsten uit onroerende zaken. Richtlijn 2011/16/EU is nadien vijf keer gewijzigd (door achtereenvolgens Richtlijn 2014/107/EU<sup>6</sup>, Richtlijn (EU) 2015/2376<sup>7</sup>, Richtlijn (EU) 2016/881<sup>8</sup>, Richtlijn (EU) 2016/2258<sup>9</sup> en tot slot Richtlijn (EU) 2018/822).

---

<sup>4</sup> Zie paragraaf 4.

<sup>5</sup> Zoals bedoeld in artikel 2 van Richtlijn 2011/16/EU. Kort samengevat gaat het om elke vorm van belastingen die door of namens een EU-lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, worden geheven, met uitzondering van BTW, douanerechten, accijnzen, verplichte socialezekerheidsbijdragen en leges.

<sup>6</sup> Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2014, L 359).

<sup>7</sup> Richtlijn (EU) 2015/2376 van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2015, L 332/5).

<sup>8</sup> Richtlijn (EU) 2016/881 van de Raad van 25 mei 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2016, L 146).

<sup>9</sup> Richtlijn (EU) 2016/2258 van de Raad van 6 december 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten (PbEU 2016, L 342/1).

Ingevolge Richtlijn 2014/107/EU worden op automatische basis financiële rekeninggegevens tussen de EU-lidstaten uitgewisseld volgens de door de OESO ontwikkelde zogenoemde Common Reporting Standard (CRS). Op basis van de CRS worden inlichtingen betreffende houders van financiële rekeningen verstrekt aan de (lid)staat waarvan de rekeninghouder ingezetene is. Als een rekeninghouder een zogenoemde passieve niet-financiële entiteit (passieve NFE)<sup>10</sup> is, worden daarnaast in bepaalde gevallen inlichtingen uitgewisseld over de zogenoemde uiteindelijk belanghebbende(n) van die entiteit. Ten behoeve van die uitwisseling bevat de CRS een identificatie- en rapportageverplichting voor financiële instellingen. Op basis van de identificatieverplichting moet veelal de informatie worden geraadpleegd die is verzameld op grond van de zogenoemde AML/KYC-procedures<sup>11</sup>, ofwel de anti-witwasinlichtingen. De CRS en Richtlijn 2014/107/EU zijn met ingang van 1 januari 2016 in de Nederlandse wet- en regelgeving geïmplementeerd door middel van de Wet uitvoering Common Reporting Standard, het daarop gebaseerde Uitvoeringsbesluit identificatie- en rapportagevoorschriften Common Reporting Standard en in de op genoemd besluit gebaseerde Regeling aanwijzing rechtsgebieden Common Reporting Standard.

Richtlijn (EU) 2015/2376 betreft de automatische uitwisseling van gegevens en inlichtingen over grensoverschrijdende rulings en verrekenprijfsafspraken. Deze richtlijn is in de Nederlandse wet geïmplementeerd door middel van de Wet uitwisseling inlichtingen over rulings die met ingang van 1 januari 2017 in werking is getreden.

Ingevolge Richtlijn (EU) 2016/881 worden op automatische basis zogenoemde landenrapporten van multinationale groepen uitgewisseld ("Country-by-Country Reporting"). In een dergelijk landenrapport moet onder andere de wereldwijde fiscale winstverdeling van een multinationale groep inzichtelijk worden gemaakt en moet worden aangegeven hoeveel belasting in welk land wordt betaald. Richtlijn (EU) 2016/881 is in de Nederlandse wet geïmplementeerd door middel van de Wet aanvullende regels uitwisseling landenrapporten die met ingang van 5 juni 2017 in werking is getreden.<sup>12</sup>

Richtlijn (EU) 2016/2258 heeft een bepaling geïntroduceerd op grond waarvan belastingautoriteiten met het oog op de tenuitvoerlegging en handhaving van de wetgeving van de EU-lidstaten ter uitvoering van Richtlijn 2011/16/EU en teneinde te waarborgen dat de administratieve samenwerking waarin zij voorziet, functioneert, toegang moeten hebben tot de in bepaalde artikelen van de vierde anti-witwasrichtlijn (Richtlijn (EU) 2015/849<sup>13</sup>) bedoelde mechanismen, procedures, documenten en (overige) inlichtingen. Toegang tot deze anti-witwasinlichtingen is voor de Belastingdienst met name van belang om te kunnen controleren of de

---

<sup>10</sup> Een NFE is een entiteit die niet een financiële instelling is. Een passieve NFE is (i) een NFE die niet een actieve niet-financiële entiteit (actieve NFE) is; en (ii) een beleggingsentiteit die niet een financiële instelling in een zogenoemd deelnemend rechtsgebied is, zijnde een rechtsgebied waarmee het land Nederland gegevens zal uitwisselen op basis van de CRS. Afhankelijk van het type inkomen of de activiteiten kan een NFE passief of actief zijn.

<sup>11</sup> AML staat voor "anti money laundering" en KYC staat voor "know your customer".

<sup>12</sup> In dit verband wordt opgemerkt dat reeds per 1 januari 2016 de Nederlandse wetgeving ter implementatie van de OESO-standaard aangaande 'transfer pricing documentation and Country-by-Country Reporting' in werking is getreden (via Overige fiscale maatregelen 2016). Voor de implementatie van Richtlijn (EU) 2016/881 waren derhalve nog enkel een aantal aanvullende regels nodig.

<sup>13</sup> Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie (PbEU 2015, L 141).

door de financiële instellingen aangeleverde CRS-gegevens correct en volledig zijn, aangezien financiële instellingen, zoals aangegeven, die anti-witwasinlichtingen dienen te gebruiken om aan hun identificatie- en rapportageverplichtingen op grond van de CRS te voldoen. Richtlijn (EU) 2016/2258 is in de Nederlandse wet geïmplementeerd door middel van de Wet implementatie EU-richtlijn toegang belastingautoriteiten tot anti-witwasinlichtingen die met ingang van 1 januari 2018 in werking is getreden.

Tot slot is Richtlijn 2011/16/EU, zoals aangegeven, laatstelijk gewijzigd door Richtlijn (EU) 2018/822 (zie verder paragraaf 2.2).

## *2.2. Richtlijn (EU) 2018/822*

Richtlijn (EU) 2018/822 breidt de reikwijdte van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen tussen de EU-lidstaten verder uit met gegevens en inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Het gaat hierbij om mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies. Bij agressieve fiscale planning wordt geprofiteerd van de technische details van een belastingsysteem of van incongruenties tussen twee of meer belastingsystemen met als doel de verschuldigheid van belasting te verminderen. Agressieve fiscale planning kan veel verschillende vormen aannemen en onder meer leiden tot dubbele aftrek (dezelfde kosten of lasten worden zowel in de bronstaat als in de woonstaat afgetrokken) en dubbele niet-heffing (inkomen dat in de bronstaat niet wordt belast, wordt in de woonstaat vrijgesteld). Het begrip meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is opgebouwd uit de elementen constructie, grensoverschrijdend en tot slot meldingsplichtig. Met het begrip "grensoverschrijdende constructie" wordt het grensoverschrijdende aspect geduid.<sup>14</sup> Zo is onder meer van belang dat de constructie ofwel meer dan één EU-lidstaat ofwel een EU-lidstaat en een derde land betreft. De begrippen "meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie" en "constructie" zijn bewust niet gedefinieerd. Het werd niet nodig geacht noch wenselijk bevonden om een definitie van die begrippen (of van "agressieve fiscale planning") op te nemen. Dit hangt mede samen met het feit dat agressieve fiscale planningsconstructies in de loop der jaren steeds complexer zijn geworden en constant worden gewijzigd en aangepast in reactie op defensieve tegenmaatregelen van de belastingautoriteiten. Bovendien kunnen zij veelvormig zijn. Een 'harde' definitie van constructie past daar niet bij. In plaats daarvan is vanuit doelmatigheidsoverwegingen een lijst samengesteld van de kenmerken en elementen van transacties die een aanwijzing voor belastingontwijking of -misbruik vormen<sup>15</sup>. Deze zogeheten wezenskenmerken zijn opgenomen in de aan Richtlijn 2011/16/EU toegevoegde bijlage IV.<sup>16</sup> Een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste een van die wezenskenmerken bezit. Er zijn in totaal vijf categorieën wezenskenmerken (A tot en met E) waarin concrete constructies zijn omschreven. Een voorbeeld is de constructie met aftrekbare grensoverschrijdende betalingen tussen twee of meer verbonden ondernemingen waarbij de ontvanger van de betaling in geen van de fiscale rechtsgebieden fiscaal inwoner is.<sup>17</sup> Een dergelijke constructie duidt op een mogelijk risico op belastingontwijking doordat de rentebetaling mogelijk

---

<sup>14</sup> Vergelijk artikel 8, achttiende lid, van Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>15</sup> Vergelijk overweging 9 van Richtlijn (EU) 2018/822.

<sup>16</sup> Zie ook overweging 9 van Richtlijn (EU) 2018/822.

<sup>17</sup> Zijnde wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder a.

wel aftrekbaar is van de winst in het ene rechtsgebied maar niet belast wordt in het andere rechtsgebied. Voor sommige wezenskenmerken is voorts de zogenoemde “main benefit test”<sup>18</sup> van belang.<sup>19</sup> In dat geval wordt pas als ook aan die test is voldaan, een grensoverschrijdende constructie die onder de omschrijving van het betreffende (onderdeel van het) wezenskenmerk valt een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. De ‘main benefit test’ houdt in dat het belangrijkste voordeel dat of een van de belangrijkste voordelen die, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden, redelijkerwijs van een constructie te verwachten valt het verkrijgen van een belastingvoordeel is.

De meldingsplicht wordt primair opgelegd aan zogenoemde intermediairs. Daarmee wordt bedoeld op alle spelers (in de EU) die doorgaans betrokken zijn bij het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of het beheren van de implementatie van (een) (reeks van) dergelijke constructie(s), alsmede aan diegenen die bijstand of advies verlenen (laatstbedoelde personen worden hierna ook wel aangeduid met: hulpintermediair<sup>20</sup>). In beginsel zijn alle betrokken intermediairs (waaronder begrepen de hulpintermediairs) bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie meldingsplichtig. Om dubbele of meervoudige rapportering te voorkomen, wordt een intermediair evenwel ontheven van de meldingsplicht als hij aannemelijk maakt dat de betreffende inlichtingen reeds door een andere intermediair zijn verstrekt, al dan niet in een andere EU-lidstaat. Om voor ontheffing in aanmerking te komen, moet een intermediair zich er derhalve van vergewissen dat een andere betrokken intermediair aan de meldingsplicht voldoet. Een intermediair wordt ook ontheven van de meldingsplicht in een bepaalde EU-lidstaat als hij aannemelijk maakt dat hij overeenkomstig Richtlijn (EU) 2018/822 de inlichtingen reeds in een andere EU-lidstaat heeft verstrekt. Bij afwezigheid van een intermediair (waaronder de situatie dat sprake is van een ‘intermediair’ buiten de EU<sup>21</sup>), of indien in een voorkomend geval door een intermediair een beroep wordt gedaan op het wettelijke verschoningsrecht, kan de meldingsplicht verschuiven naar de relevante belastingplichtige. Dat is, samengevat, elke persoon voor wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is gemaakt.<sup>22</sup>

De intermediair, of in voorkomend geval de relevante belastingplichtige, moet onder meer gegevens verstrekken over de inhoud van de betreffende constructie en over de personen, waaronder de relevante belastingplichtige, waarop die constructie waarschijnlijk van invloed zal zijn, voor zover de intermediair daar kennis, bezit of controle van heeft.

In Richtlijn (EU) 2018/822 wordt onderscheid gemaakt tussen zogenoemde “marktklare constructies”<sup>23</sup> en “constructies op maat”<sup>24</sup>. 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. De constructie is gereed om ‘in de markt te worden gezet’ en als zodanig te worden verkocht en vervolgens geïmplementeerd zonder dat nog wezenlijke aanpassingen nodig zijn. Een constructie

---

<sup>18</sup> Opgenomen in deel I van bijlage IV van Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>19</sup> Voor wezenskenmerken A, B en C, onderdeel 1, onder b, onderdeel i, en onder c en d.

<sup>20</sup> Zie artikel 3, eenentwintigste lid, tweede en derde zin, van Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>21</sup> Vergelijk artikel 3, eenentwintigste lid, vierde zin, van Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>22</sup> Zie artikel 3, tweeëntwintigste lid, van Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>23</sup> Zie artikel 3, vierentwintigste lid, van Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>24</sup> Zie artikel 3, vijfentwintigste lid, van Richtlijn 2011/16/EU.

op maat moet worden toegespitst op een relevante belastingplichtige voordat de constructie kan worden geïmplementeerd. Beide soorten constructies zijn evenwel grensoverschrijdende constructies. En voor beide geldt de eis dat pas sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie als de grensoverschrijdende constructie (markt klaar of op maat) een (of meer) van de wezenskenmerken bezit. (Opgemerkt wordt dat vanwege de aard van een bepaald wezenskenmerk de markt klare constructie daar niet onder kan vallen (vergelijk wezenskenmerk A, onderdeel 1) of de constructie op maat (vergelijk wezenskenmerk A, onderdeel 3). Dat neemt evenwel niet weg dat het onderscheid tussen de markt klare constructie en de constructie op maat niet meespeelt bij het antwoord op de vraag of überhaupt sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.) Het verschil is enkel van belang voor het moment waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie moet worden gemeld en welke informatie op welk moment moet worden verstrekt (bij een markt klare constructie gaat dat in beginsel gefaseerd en bij een constructie op maat moet de informatie in één keer worden verstrekt). Over markt klare constructies moet de eerste informatie namelijk worden verstrekt binnen dertig kalenderdagen vanaf de dag nadat de constructie 'voor implementatie beschikbaar is gesteld'.<sup>25</sup> Dit laatste is het geval als de constructie zogenoemd in de markt is gezet. Vanwege het karakter van een markt klare constructie zal in eerste instantie evenwel nog niet alle informatie kunnen worden verstrekt (denk aan de identificatiegegevens van de relevante belastingplichtige omdat die op dat moment (over het algemeen) nog niet in beeld is (of in elk geval kunnen er in de loop van de tijd nieuwe relevante belastingplichtigen bijkomen die de constructie willen kopen). Derhalve geldt voor markt klare constructies de aanvullende eis dat elke drie maanden een periodiek verslag moeten worden opgesteld met die aanvullende informatie (waaronder de identificatiegegevens van de relevante belastingplichtigen aan wie de markt klare constructie in de loop van de tijd is verkocht).<sup>26</sup>

Over constructies op maat moet worden gerapporteerd binnen dertig kalenderdagen vanaf de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie 'gereed is voor implementatie' of vanaf het ogenblik dat 'de eerste stap in de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is ondernomen'.<sup>27</sup> Een constructie is pas gereed voor implementatie als er een of meer concrete relevante belastingplichtigen in beeld zijn die de constructie kunnen implementeren en waarmee daarover overeenstemming is. Als een constructie op maat strikt genomen nog niet gereed is voor implementatie in de hiervoor bedoelde zin, of als daarover kan worden getwist, maar de eerste stap in de implementatie al is ondernomen, dan gaat de hiervoor bedoelde termijn van dertig kalenderdagen ook al lopen. Dit tweede aanknopingspunt voor de aanvangstermijn van het moeten melden van de constructie op maat is derhalve enkel bedoeld om discussie te voorkomen over het antwoord op de vraag of een bepaalde constructie al gereed is voor implementatie (het eerste aanknopingspunt), terwijl uit de feiten blijkt dat er overeenstemming is met de relevante belastingplichtige(n) over (het implementeren van) die constructie. Over constructies op maat moet in één keer de betreffende informatie worden

---

<sup>25</sup> Vergelijk artikel 8 bis ter, eerste lid, onderdeel a, van Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>26</sup> Vergelijk de informatie, bedoeld in artikel 8 bis ter, veertiende lid, onderdelen a, d, g en h, van Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>27</sup> Vergelijk artikel 8 bis ter, eerste lid, onderdelen b en c, van Richtlijn 2011/16/EU.

verstrekt, voor zover van toepassing en voor zover de intermediair daarvan kennis, bezit of controle heeft.

Doordat een constructie op maat is toegespitst op een relevante belastingplichtige en het melden van een dergelijke constructie afhankelijk is van het moment dat de constructie gereed is voor implementatie, of in een voorkomend geval van het moment dat de eerste stap in de implementatie reeds is ondernomen, zal niet gerapporteerd hoeven te worden over grensoverschrijdende constructies die weliswaar zijn uitgedacht voor en toegespitst op een concrete belastingplichtige maar uiteindelijk 'de eindstreep' niet halen. Noch ontstaat een meldingsplicht voor bijvoorbeeld een hoogleraar die een bepaalde 'constructie' bedenkt, zonder dat daaraan een concrete (overeenkomst met een) relevante belastingplichtige is gekoppeld (tenzij sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, tevens marktklare constructie, waar hij commercieel mee naar buiten treedt). Voorts zal de auteur van een boek of tijdschrift met '100 tips voor belastingbesparing' bijvoorbeeld daar geen melding van hoeven te maken.

Wat betreft de reikwijdte van Richtlijn (EU) 2018/822 is het van belang om voor ogen te houden dat het doel van die richtlijn is om informatie te krijgen over mogelijk agressieve fiscale grensoverschrijdende planningsconstructies. Het is bepaald niet de bedoeling om alle fiscale adviezen, structuren, enzovoort, onder de reikwijdte van de onderhavige richtlijn te laten vallen. Het gaat enkel om constructies die (mogelijk) op belastingontwijking duiden. Een intermediair zal zelf moeten (kunnen) inschatten of sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Hij zal onder meer moeten (kunnen) weten of een (deel van een) constructie, mede door gebruik te maken van grensoverschrijdende aspecten, met name is ingegeven om op kunstmatige wijze een belastingvoordeel te behalen. Er is bewust voor gekozen om deze inschatting en verantwoordelijkheid (in eerste instantie) bij de intermediair te leggen. Het gevolg hiervan is een bepaalde mate van onzekerheid of in specifieke gevallen een constructie moet worden gemeld. Dit gevolg van de richtlijnsystematiek is evenwel aanvaard. Het is ondoenlijk een uitputtende lijst van concrete constructies te maken die wel en die niet gemeld hoeven worden. Voor het inkleuren van de reikwijdte van Richtlijn (EU) 2018/822, met name voor de uitleg van de wezenskenmerken die tevens zijn onderworpen aan de main benefit test, zal gebruik kunnen worden gemaakt van de aanbeveling van de EC van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning.<sup>28</sup>

Om de automatische uitwisseling te vergemakkelijken dient de informatie over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies te worden uitgewisseld via een door de EC opgezet gemeenschappelijk communicatienetwerk (CCN-netwerk). De in dit netwerk geplaatste informatie is door de autoriteiten van alle EU-lidstaten te raadplegen.<sup>29</sup>

### **3. Implementatie in de nationale wetgeving**

#### *3.1. Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen*

Ingevolge het onderhavige wetsvoorstel worden de meeste bepalingen uit Richtlijn (EU) 2018/822 geïmplementeerd in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van

---

<sup>28</sup> Zie PbEU 2012, L 338.

<sup>29</sup> Vergelijk artikel 21, vijfde lid, van Richtlijn 2011/16/EU.

belastingen (WIB) en (één bepaling) in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). De bepalingen in de WIB strekken tot uitvoering van regelingen van internationaal recht en van richtlijnen van de Raad van de EU op het gebied van wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen, waaronder Richtlijn 2016/11/EU. Ingevolge dit wetsvoorstel zal worden voorgeschreven welke gegevens en inlichtingen ter zake van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies moeten worden verstrekt en door wie. Voorts wordt een bepaling in de WIB opgenomen op grond waarvan Nederland op automatische basis conform Richtlijn 2011/16/EU aan andere EU-lidstaten de hiervoor bedoelde gegevens en inlichtingen zal verstrekken. Voorts zal worden voorzien in een delegatiebepaling op grond waarvan het uiterste tijdstip en de wijze waarop de betreffende gegevens en inlichtingen moeten worden verstrekt, kan worden voorgeschreven. Tot slot wordt ingevolge het onderhavige wetsvoorstel de huidige sanctiebepaling in de WIB van toepassing op het opzettelijk of grofschuldig niet nakomen van de onderhavige verplichtingen.

### 3.2. Algemene wet inzake rijksbelastingen

Eén bepaling uit Richtlijn (EU) 2018/822 wordt geïmplementeerd in de AWR. Deze bepaling strekt ertoe de door de intermediair en relevante belastingplichtige verstrekte gegevens en inlichtingen uit te zonderen van de reguliere navorderingsregels. Met deze bepaling wordt aangesloten bij overweging 15 uit die richtlijn.

## 4. Transponeringstabel

Richtlijn (EU) 2018/822	Bepaling in gewijzigde Richtlijn 2011/16/EU	Implementatiebepaling	Toelichting
Artikel 1, eerste lid, onderdeel a, sub i, eerste volzin	Artikel 3, negende lid, onderdeel a, eerste volzin	Geen wetgeving/implementatie nodig.	Reeds geïmplementeerd in artikel 2, eerste lid, onderdeel I, WIB.
Artikel 1, eerste lid, onderdeel a, sub i, tweede volzin	Artikel 3, negende lid, onderdeel a, tweede volzin	Geen wetgeving/implementatie nodig.	Reeds geïmplementeerd in artikel 6b, tweede lid, WIB.
Artikel 1, eerste lid, onderdeel a, sub ii	Artikel 3, negende lid, onderdeel c	Geen wetgeving/implementatie nodig.	Reeds geïmplementeerd in artikel 2, eerste lid, onderdeel I, WIB.
Artikel 1, eerste lid, onderdeel a, sub iii	Artikel 3, negende lid, tweede alinea, eerste zin	Deels geïmplementeerd in artikel 2a, eerste lid, WIB en deels geen wetgeving/implementatie nodig.	De definities waar in bedoeld negende lid naar wordt verwezen zijn deels reeds geïmplementeerd in artikel 2a WIB en de daarop gebaseerde lagere regelgeving, alsmede in artikel 29b Wet Vpb 1969. In artikel 2a, eerste lid, WIB is voorts een verwijzing naar bijlage IV van Richtlijn 2011/16/EU toegevoegd.



Artikel 1, eerste lid, onderdeel b	Artikel 3, achttiende lid tot en met vijftiengste lid	Geïmplementeerd in artikel 2d, onderdelen a tot en met h, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, eerste lid, aanhef	Geïmplementeerd in artikel 10h, eerste lid, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, eerste lid, onderdelen a tot en met c en tweede volzin	Wordt geïmplementeerd in een algemene maatregel van bestuur op grond van de delegatiebepaling in artikel 10h, elfde lid, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, tweede lid	Geïmplementeerd in artikel 10h, derde lid, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, derde lid	Geïmplementeerd in artikel 10h, vierde lid, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, vierde lid	Geïmplementeerd in artikel 10h, vierde lid, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, vijfde lid, eerste en tweede volzin	Geïmplementeerd in artikel 10h, vijfde lid, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, vijfde lid, derde volzin	Geen wetgeving/implementatie nodig.	Deze voorwaarde voor een rechtsgeldig beroep op het wettelijke verschoningsrecht volgt reeds uit artikel 53a AWR.
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, zesde lid	Geïmplementeerd in artikel 10h, zesde en zevende lid, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, zevende lid, eerste volzin	Wordt via artikel 10h, tiende lid, WIB geïmplementeerd in een algemene maatregel van bestuur.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, zevende lid, tweede volzin	Geïmplementeerd in artikel 10h, achtste lid, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, achtste lid	Geïmplementeerd in artikel 10h, achtste lid, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, negende lid	Geïmplementeerd in artikel 10h, negende lid, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, tiende lid	Geïmplementeerd in artikel 10h, tiende lid, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, elfde lid	Betreft facultatieve implementatie.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, twaalfde lid	Geïmplementeerd in artikel IV van het onderhavige wetsvoorstel.	Betreft overgangsrecht.
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, dertiende lid	Geïmplementeerd in artikel 6f, eerste lid, WIB, artikel 14, vijfde lid, WIB en artikel 19, derde lid, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, veertiende lid, onderdelen a tot en met h	Deels geïmplementeerd in artikel 2a, zesde lid, WIB en deels geïmplementeerd in artikel 10h, tweede lid, onderdelen a tot en met i, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, vijftiende lid	Geïmplementeerd in artikel 16, zevende lid, AWR.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, zestiende lid	Geen wetgeving/implementatie nodig.	Betreft een opdracht voor de EC.

Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, zeventiende lid	Geen wetgeving/implementatie nodig.	Betreft een verbod voor de EC.
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, achttiende lid, eerste volzin	Geïmplementeerd in artikel 6f, tweede lid, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, achttiende lid, tweede volzin	Geïmplementeerd in artikel III van het onderhavige wetsvoorstel.	
Artikel 1, derde lid	Artikel 20, vijfde lid	Geen wetgeving/implementatie nodig.	Betreft een opdracht voor de EC.
Artikel 1, vierde lid	Artikel 21, vijfde lid	Geen wetgeving/implementatie nodig.	Betreft een opdracht voor de EC.
Artikel 1, vijfde lid	Artikel 23, derde lid	Geen wetgeving/implementatie nodig.	Betreft een opdracht voor de EU-lidstaten en de EC.
Artikel 1, zesde lid	Artikel 25 bis	Geïmplementeerd in artikel 11, tweede, derde en vijfde lid, WIB.	
Artikel 1, zevende lid	Artikel 27, eerste en tweede lid	Geen wetgeving/implementatie nodig.	Betreft een opdracht voor de EU-lidstaten en de EC.
Artikel 1, achtste lid	-	Geen wetgeving/implementatie nodig.	Betreft de aan Richtlijn 2011/16/EU toegevoegde bijlage IV van Richtlijn (EU) 2018/822.
Artikel 2, eerste lid	-	Dit lid is deels geïmplementeerd in artikel IV van het onderhavige wetsvoorstel en deels geen implementatie nodig.	Dit lid betreft deels een opdracht tot feitelijk handelen.
Artikel 2, tweede lid	-	Geen wetgeving/implementatie nodig.	Betreft een opdracht tot feitelijk handelen.
Artikel 3	-	Geen wetgeving/implementatie nodig.	Betreft de inwerkingtreding van Richtlijn (EU) 2018/822.
Artikel 4	-	Geen wetgeving/implementatie nodig.	Betreft de mededeling dat Richtlijn (EU) 2018/822 is gericht tot de lidstaten.
Bijlage	Bijlage IV	Geïmplementeerd in artikel 2d, onderdelen b en c, WIB.	

## II Artikelsgewijze toelichting

*Artikel 1, onderdeel A (artikel 2a Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)*

In artikel 2a, eerste lid, WIB zijn definities opgenomen die, kort samengevat, betrekking hebben op de automatische gegevensuitwisseling op basis van de CRS. Voorgesteld wordt om deze definities ook van toepassing te verklaren op het voorgestelde artikel 2d WIB, op artikel 8, eerste lid, WIB zoals dat met ingang van 1 januari 2020 komt te luiden en op het voorgestelde artikel 10hWIB<sup>30</sup> en op de op genoemd artikel 10h berustende bepalingen. Die definities kunnen namelijk ook voor die artikelen en bepalingen van belang zijn in verband met een van de wezenskenmerken, namelijk het wezenskenmerk, bedoeld in bijlage IV, deel II, onderdeel D, van Richtlijn 2011/16/EU<sup>31</sup>.

Voorts wordt voorgesteld om in artikel 2a, zesde lid, WIB een verwijzing op te nemen naar het voorgestelde artikel 10h WIB, zodat ook voor laatstgenoemd artikel onder een fiscaal identificatienummer mede wordt begrepen het functionele equivalent daarvan dat in een andere staat wordt gehanteerd.<sup>32</sup> Dit betreft bijvoorbeeld een zogenoemd "social security number".

Het voorgestelde zevende lid van artikel 2a WIB is technisch van aard. In bijlage IV van Richtlijn 2011/16/EU<sup>33</sup> is de term "Controlling Persons" vertaald met "uiteindelijk begunstigden". Deze Engelse term ziet echter op (en heeft dezelfde betekenis als) dezelfde Engelse term in diverse andere bepalingen in Richtlijn 2011/16/EU<sup>34</sup> die daar vertaald is met "uiteindelijk belanghebbenden" en als zodanig gedefinieerd in artikel 2a, eerste lid, onderdeel s, WIB. In het voorgestelde zevende lid van artikel 2a WIB wordt derhalve tot uitdrukking gebracht dat waar in het voorgestelde artikel 2d, artikel 8, eerste lid, en hoofdstuk II, afdeling 4ab, WIB en de op die afdeling berustende bepalingen, direct of indirect wordt verwezen naar de bepalingen in bijlage IV van Richtlijn 2011/16/EU, onder uiteindelijk begunstigden wordt verstaan: uiteindelijk belanghebbenden.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de definitie van uiteindelijk belanghebbenden, bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel s, WIB, ook geldt voor de uiteindelijk belanghebbenden waar in het voorgestelde artikel 2d, artikel 8, eerste lid, en hoofdstuk II, afdeling 4ab, WIB en de op die afdeling berustende bepalingen, direct of indirect wordt verwezen naar bijlage IV, deel II, onderdeel D, onder 2, onderdelen b en c, van Richtlijn 2011/16/EU<sup>35</sup>, ondanks het feit dat in genoemde onderdelen b en c staat dat het gaat om de "uiteindelijk begunstigden" als gedefinieerd in Richtlijn (EU) 2015/849 (ofwel de vierde anti-witwasrichtlijn)<sup>36</sup>. Deze begrippen komen inhoudelijk namelijk overeen omdat beide definities nauw aansluiten bij de aanbevelingen van de Financial Action Task Force (FATF)<sup>37</sup>.

---

<sup>30</sup> Genoemd artikel 10h is het enige artikel dat is opgenomen in hoofdstuk II, afdeling 4ab, WIB.

<sup>31</sup> Waar in deze memorie van toelichting naar begripsomschrijvingen in Richtlijn 2011/16/EU wordt verwezen, gaat het om de tekst van Richtlijn 2011/16/EU zoals die luidt na de wijzigingen ingevolge Richtlijn (EU) 2018/822.

<sup>32</sup> Vergelijk het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel a, WIB.

<sup>33</sup> Te weten in bijlage IV, deel II, onderdeel D, onder 1, onderdeel e, van Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>34</sup> Naar aanleiding van de wijziging van Richtlijn 2011/16/EU door Richtlijn 2014/107/EU (zie paragraaf 2.1 in het algemeen deel van deze memorie).

<sup>35</sup> Die in de Engelse tekst overigens zijn aangeduid met "beneficial owners".

<sup>36</sup> Zie voetnoot 13.

<sup>37</sup> International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation (The FATF Recommendations), February 2012.

*Artikel I, onderdeel B (artikel 2d Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)*

In het voorgestelde artikel 2d, onderdelen a tot en met h, WIB zijn definities opgenomen die van belang zijn voor genoemd artikel 2d zelf en voor sommige andere bepalingen waarin Richtlijn (EU) 2018/822 is geïmplementeerd, te weten het voorgestelde artikel 8, eerste lid, WIB hoofdstuk II, afdeling 4ab (bestaande uit het voorgestelde artikel 10h) WIB en de daarop berustende bepalingen en artikel 11 WIB.

In genoemd artikel 2d, onderdeel a, wordt het begrip grensoverschrijdende constructie gedefinieerd door een verwijzing naar de definitie van dat begrip in artikel 3, achttiende lid, van Richtlijn 2011/16/EU. Met deze definitie wordt het grensoverschrijdende aspect van een constructie aangegeven. Een grensoverschrijdende constructie is een constructie die meer dan één EU-lidstaat of een EU-lidstaat en een derde land betreft. Tevens dient te zijn voldaan aan ten minste een van de in artikel 3, achttiende lid, onderdelen a tot en met e, van Richtlijn 2011/16/EU genoemde voorwaarden, te weten:

- a. Niet alle deelnemers aan de constructie hebben hun fiscale woonplaats in hetzelfde rechtsgebied.
- b. Een of meer van de deelnemers aan de constructie hebben hun fiscale woonplaats tegelijkertijd in meer dan één rechtsgebied.
- c. Een of meer van de deelnemers aan de constructie oefenen een bedrijf uit in een ander rechtsgebied via een in dat rechtsgebied gelegen vaste inrichting en de constructie behelst een deel of het geheel van het bedrijf van die vaste inrichting.
- d. Een of meer van de deelnemers aan de constructie oefenen een activiteit uit in een ander rechtsgebied zonder in dat rechtsgebied hun fiscale woonplaats te hebben of zonder in dat rechtsgebied een vaste inrichting te creëren.
- e. Een dergelijke constructie heeft mogelijk gevolgen voor de automatische uitwisseling van inlichtingen of de vaststelling van het uiteindelijk belang.

Opgemerkt wordt dat de 'activiteit', bedoeld in voorwaarde d, op enigerlei wijze verband moet houden met de deelnemers aan de betreffende constructie. Het begrip "deelnemer", dat ook in diverse wezenskenmerken terugkomt, is niet gedefinieerd. Het zal van de omstandigheden van het geval afhangen welke (al dan niet fiscaal transparante) personen deelnemer zijn.

Op grond van artikel 3, achttiende lid, van Richtlijn 2011/16/EU betekent een constructie tevens een reeks van constructies voor de toepassing van artikel 3, achttiende tot en met vijftiende lid, artikel 8 bis ter en bijlage IV van Richtlijn 2011/16/EU. Tevens kan een constructie ingevolge genoemd artikel 3, achttiende lid, uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan. Door de verwijzing in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel a, WIB naar artikel 3, achttiende lid, van Richtlijn 2011/16/EU geldt het voorgaande ook voor de toepassing van het voorgestelde artikel 2d WIB, artikel 8, eerste lid, het voorgestelde hoofdstuk II, afdeling 4ab, WIB en de daarop berustende bepalingen en artikel 11 WIB. Het begrip "constructie" is niet gedefinieerd in Richtlijn 2011/16/EU. In het onderhavige wetsvoorstel is derhalve evenmin een definitie van dit begrip opgenomen. Zoals in het algemeen deel van deze memorie reeds is aangegeven, werd het niet nodig geacht noch wenselijk bevonden om een definitie van (meldingsplichtige

grensoverschrijdende) constructie op te nemen onder meer door de complexiteit ervan en doordat een constructie vele vormen kan hebben en uit verschillende elementen kan bestaan, waaronder een transactie, actie, handeling, overeenkomst, lening, afspraak, verbintenis, of een combinatie daarvan. In plaats van een definitie van constructie is in bijlage IV van Richtlijn 2011/16/EU een lijst opgenomen van kenmerken en elementen van transacties die een sterke aanwijzing voor belastingontwijking of -misbruik vormen. Als een grensoverschrijdende constructie ten minste een van die wezenskenmerken bezit, is sprake van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, waarover informatie aan de belastingautoriteiten moet worden verstrekt.

Het begrip meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is gedefinieerd in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel b, WIB, door een verwijzing naar artikel 3, negentiende lid, van Richtlijn 2011/16/EU. Een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is ingevolge die bepaling iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste een van de wezenskenmerken, bedoeld in bijlage IV van Richtlijn 2011/16/EU, bezit.

In het voorgestelde artikel 2d, onderdeel c, WIB is vervolgens het begrip "wezenskenmerk" gedefinieerd overeenkomstig de definitie daarvan in artikel 3, twintigste lid, van Richtlijn 2011/16/EU. Een wezenskenmerk is een eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking als bedoeld in bijlage IV van Richtlijn 2011/16/EU. Uit de definitie van wezenskenmerk volgt dat zeker niet is beoogd om alle mogelijke 'constructies' onder de meldingsplicht te laten vallen. Het gaat om mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies met een risico op belastingontwijking, bijvoorbeeld door kunstgrepen. Dit geldt te meer voor constructies waarvoor ingevolge de eerdergenoemde main benefit test het belangrijkste voordeel, of een van de belangrijkste voordelen, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden redelijkerwijs het verwachten van een belastingvoordeel is.

Bijlage IV van Richtlijn 2011/16/EU, aangaande de wezenskenmerken, bestaat uit twee delen. Deel I betreft de eerdergenoemde main benefit test. In deel II zijn wezenskenmerken A tot en met E opgenomen. Wezenskenmerken A en B en wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder b, onderdeel i, en onder c en d, mogen uitsluitend in aanmerking worden genomen indien ze aan de main benefit test voldoen. Met de main benefit test is beoogd om tot een redelijke uitleg van Richtlijn (EU) 2018/822 te komen. Door constructies, hoewel zij op grond van een letterlijke lezing onder de hiervoor genoemde wezenskenmerken vallen, niet te kwalificeren als meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies omdat, kort samengevat, belastingontwijking of een kunstmatig gecreëerd belastingvoordeel niet de reden is voor het opzetten van de constructie. Aan de main benefit test is voldaan als aannemelijk kan worden gemaakt dat het belangrijkste voordeel dat of een van de belangrijkste voordelen die, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden, redelijkerwijs te verwachten valt van een constructie het verkrijgen van een belastingvoordeel is. Dat belastingvoordeel kan zowel binnen als buiten de EU opkomen. Het gaat niet om subjectieve beoordelingen of intenties van de intermediair of relevante belastingplichtige maar om de objectieve feiten en omstandigheden van het geval. Voor de uitleg van het begrip main benefit test kan, zoals aangegeven, ook worden geput uit de in het algemeen deel van deze memorie

genoemde aanbeveling van de EC van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning. Gelet op die aanbeveling zal het voor het voldoen aan de main benefit test veelal gaan om constructies met een kunstmatig karakter. Als er, andersom geredeneerd, objectief gezien geldige zakelijke redenen voor de betreffende constructie zijn (zonder dat daarnaast een van de redelijkerwijs te verwachten belangrijkste voordelen een belastingvoordeel is), zal aan de main benefit test niet zijn voldaan. 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. Het kwantificeren van een belastingvoordeel als een van de belangrijkste voordelen en het aanbrengen van een rangorde binnen die voordelen zal niet altijd eenvoudig zijn en hangt af van alle feiten en omstandigheden van het geval. De reden dat beoordeeld moet worden of het belastingvoordeel een van de belangrijkste voordelen is (in plaats van het enige of belangrijkste voordeel), ligt in het feit dat ten onrechte niet aan de main benefit test zou zijn voldaan als er naast het belastingvoordeel een of meer andere belangrijkste voordelen van de constructie zijn te verwachten. De bewijslast dat niet is voldaan aan de main benefit test ligt bij de intermediair of in voorkomende gevallen bij de relevante belastingplichtige. Deze zal dan ook desgevraagd aannemelijk moeten maken dat niet is voldaan aan het criterium voor die gevallen waarin een grensoverschrijdende constructie niet gemeld wordt omdat niet voldaan is aan de main benefit test.

In deel II van bijlage IV van Richtlijn 2011/16/EU zijn de vijf categorieën wezenskenmerken opgenomen. Het betreft achtereenvolgens:

- A. algemene wezenskenmerken die aan de main benefit test zijn gekoppeld;
- B. specifieke wezenskenmerken die aan de main benefit test zijn gekoppeld;
- C. specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties;
- D. specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang;
- E. specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen.

Voor alle constructies die onder de omschrijving van een wezenskenmerk vallen, geldt evenwel dat pas sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie als ook is voldaan aan de in artikel 3, achtste lid, van Richtlijn 2011/16/EU opgenomen voorwaarden die gelden voor grensoverschrijdende constructies als bedoeld in het voorgestelde artikel 2d, aanhef en onderdeel a, WIB.

Wezenskenmerk A betreft drie typen constructies. Wezenskenmerk A, onderdeel 1, betreft een constructie waarbij de relevante belastingplichtige of een deelnemer aan de constructie zich tot geheimhouding verbindt en op grond hiervan niet aan andere intermediairs of de belastingautoriteiten mag onthullen hoe de constructie, in dat specifieke geval, een belastingvoordeel kan opleveren. Dit wezenskenmerk ziet aldus niet op reguliere situaties waarin, bijvoorbeeld in de algemene voorwaarden, een geheimhoudingsclausule is opgenomen op grond waarvan, kort samengevat, een cliënt adviezen en dergelijke niet openbaar mag maken of met derden mag delen. Dergelijke clausules kunnen bijvoorbeeld vanuit commercieel of zakelijk oogpunt worden overeengekomen en om aansprakelijkheid te voorkomen. Zij zijn niet bedoeld om specifiek het belastingvoordeel geheim te houden en zij zullen in de Nederlandse situatie ook niet

voorkomen dat de betreffende cliënt of relevante belastingplichtige desgevraagd de Belastingdienst van informatie voorziet aangaande de constructie op basis van de onderzoeksbevoegdheden in de AWR.

Wezenskenmerk A, onderdeel 2, betreft de constructie waarbij de intermediair aanspraak maakt op een vergoeding (of rente, betaling van financieringskosten en andere uitgaven) voor de constructie en die vergoeding wordt vastgelegd op basis van a. het bedrag van het belastingvoordeel dat de constructie oplevert of b. de vraag of de constructie daadwerkelijk een belastingvoordeel heeft opgeleverd. De intermediair moet daarbij de vergoeding geheel of gedeeltelijk terugbetalen wanneer het met de constructie beoogde belastingvoordeel (gedeeltelijk of geheel) niet is verwezenlijkt. Te denken valt hierbij bijvoorbeeld aan een zogenoemde 'no cure, no pay'-afspraken, waarin de betaling (deels) afhankelijk is van het te behalen of behaalde belastingvoordeel.

Wezenskenmerk A, onderdeel 3, betreft de constructie waarbij gebruik wordt gemaakt van gestandaardiseerde documenten of een gestandaardiseerde structuur en die beschikbaar is voor meer dan een relevante belastingplichtige zonder dat voor implementatie wezenlijke aanpassingen nodig zijn. Zoals aangegeven, kwalificeert een constructie die onder de omschrijving van wezenskenmerk A (onderdeel 3) valt pas als meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie als ook is voldaan aan de main benefit test. Een voorbeeld waarin dat niet het geval zal zijn, is de constructie (als die al onder de omschrijving van dit wezenskenmerk valt), waarbij in een grensoverschrijdende situatie gebruik wordt gemaakt van een gestandaardiseerd hypotheekproduct aangaande een woning waardoor een recht op hypotheekrenteaftrek ontstaat. Het doel van een dergelijke constructie is immers de financiering van een woning, en niet het verkrijgen van een belastingvoordeel. Het feit dat daarbij gebruik wordt gemaakt van een fiscale faciliteit, maakt dit niet anders.

Wezenskenmerk B betreft eveneens drie typen constructies. Zoals aangegeven mag ook dit wezenskenmerk alleen in aanmerking worden genomen als ook is voldaan aan de main benefit test. Wezenskenmerk B, onderdeel 1, betreft een constructie waarbij een deelnemer aan de constructie een reeks geplande stappen onderneemt die erin bestaan een verlieslijdende onderneming te verwerven, de hoofdactiviteit van die onderneming stop te zetten en de verliezen ervan te gebruiken om de door hem verschuldigde belastingen te verminderen, onder meer door overdracht van die verliezen naar een ander rechtsgebied of door een versneld gebruik van die verliezen. Niet ter zake doet wat de volgorde is van de verschillende stappen.

Wezenskenmerk B, onderdeel 2, betreft een constructie die tot gevolg heeft dat inkomsten worden omgezet in vermogen, schenkingen of andere inkomstencategorieën die lager worden belast of van belasting worden vrijgesteld.

Wezenskenmerk B, onderdeel 3, is de constructie die circulaire transacties omvat met als resultaat dat middelen worden rondgepompt ("round-tripping"), meer specifiek met behulp van tussengeschoven entiteiten zonder ander primair handelsdoel of van transacties die elkaar compenseren of tenietdoen of andere soortgelijke kenmerken hebben.

Wezenskenmerk C bestaat uit vier typen constructies. Zoals aangegeven kwalificeert een constructie die valt onder wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder b, onderdeel i, of een constructie

die valt onder wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder c of d, pas als meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie als ook aan de main benefit test is voldaan. Wezenskenmerk C, onderdeel 1, betreft een constructie met aftrekbare grensoverschrijdende betalingen tussen twee of meer verbonden ondernemingen waarbij ten minste een van de volgende voorwaarden is vervuld:

a. De ontvanger is in geen van de fiscale rechtsgebieden (lees: in geen enkel fiscaal rechtsgebied<sup>38</sup>) fiscaal inwoner.

b. De ontvanger is fiscaal inwoner in een rechtsgebied, maar dat rechtsgebied (i) heft geen vennootschapsbelasting, heft vennootschapsbelasting tegen een nultarief of bijna-nultarief, of (ii) is opgenomen in een lijst van rechtsgebieden van derde landen die door de lidstaten gezamenlijk of in het kader van de OESO als niet-coöperatief zijn beoordeeld.

c. De betaling geniet een volledige belastingvrijstelling in het rechtsgebied waar de ontvanger fiscaal inwoner is.

d. De betaling geniet een fiscaal gunstregime in het rechtsgebied waar de ontvanger fiscaal inwoner is.

Met verbonden onderneming als bedoeld in dit onderdeel van wezenskenmerk C wordt bedoeld een persoon die gelieerd is aan een andere persoon als bedoeld in artikel 3, drieëntwintigste lid, van Richtlijn 2011/16/EU (zie ook de definitie in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel f, WIB). Een bijna-nultarief, waar in genoemd onderdeel 1, onder b, onderdeel i, op wordt gedoeld, is een tarief tussen de 0% en 1%.

In wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder c, gaat het om een objectvrijstelling en niet om een subjectvrijstelling. Een fiscaal gunstregime als bedoeld in wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder d, is overigens breder dan een "harmfull tax regime". Ten aanzien van wezenskenmerk C is in deel 1 van bijlage IV van Richtlijn 2011/16/EU bepaald dat de enkele aanwezigheid van de in wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder b, onderdeel i, onder c of onder d, bepaalde voorwaarden op zichzelf geen reden zijn om te concluderen dat een constructie voldoet aan de main benefit test. In het verlengde hiervan wordt ten aanzien van genoemd onderdeel 1, onder d, opgemerkt dat een constructie ten aanzien waarvan een fiscaal gunstregime van toepassing is, gewoonlijk zal worden opgezet in overeenstemming met de achterliggende gedachte van het fiscaal gunstregime (en daarmee niet is gericht op het verkrijgen van een belastingvoordeel als bedoeld in de main benefit test).

Wezenskenmerk C, onderdeel 2, behelst de situatie waarin in meer dan één rechtsgebied aanspraak wordt gemaakt op een aftrek ter zake van eenzelfde afschrijving op een activum.

Wezenskenmerk C, onderdeel 3, doelt op de situatie waarin in meer dan één rechtsgebied aanspraak wordt gemaakt op voorkoming van dubbele belasting voor hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel. Het kan hierbij gaan om EU-lidstaten, maar ook om derde landen. Het feit dat in meer rechtsgebieden voorkoming van dubbele belastingheffing wordt geclaimd, bijvoorbeeld omdat in deze rechtsgebieden de verschuldigde belasting wordt berekend over het wereldinkomen, maakt nog niet dat sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie als hier bedoeld. Dit wezenskenmerk ziet op de situatie dat door de meervoudige voorkoming van dubbele belasting per saldo geen belasting wordt betaald aangaande het betreffende inkomens- of

---

<sup>38</sup> Vergelijk de Engelse tekst: the recipient is not resident for tax purposes in any tax jurisdiction.



vermogensbestanddeel. Voor de uitleg van dit wezenskenmerk wordt tevens verwezen naar de eerder genoemde aanbeveling van de Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning, specifiek naar onderdeel 3.

Wezenskenmerk C, onderdeel 4, is een constructie met overdrachten van activa waarbij een wezenlijk verschil bestaat tussen het bedrag dat in de betrokken rechtsgebieden wordt aangemerkt als de voor die activa te betalen vergoeding.

Wezenskenmerk D bestaat uit twee onderdelen en houdt verband met het bestrijden van constructies die tot doel hebben de meldingsplicht in verband met de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen te omzeilen (onderdeel 1) en die zijn bedoeld om uiteindelijk belanghebbenden af te schermen met niet-transparante structuren (onderdeel 2). Voor de uitleg, interpretatie en toepassing van dit wezenskenmerk kan gebruik worden gemaakt van het werk van de OESO, met name haar modelvoorschriften voor verplichte openbaarmaking ter bestrijding van constructies ter omzeiling van de CRS en ondoorzichtige offshorestructuren en het bijbehorende commentaar<sup>39</sup>, als bron van voorbeelden of voor interpretatie, voor zover die teksten op de bepalingen van Unierecht zijn afgestemd.<sup>40</sup>

Wezenskenmerk D, onderdeel 1, betreft de constructie die kan leiden tot het ondermijnen van de rapportageverplichting uit hoofde van de wetgeving ter omzetting van Uniewetgeving of evenwaardige overeenkomsten inzake de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen, waaronder overeenkomsten met derde landen, of die profiteert van het gebrek aan die wetgeving of overeenkomsten. Dit wezenskenmerk heeft derhalve betrekking op de automatische inlichtingenuitwisseling op basis van de CRS, zowel binnen de EU als met derde landen<sup>41</sup>, en voornamelijk niet op de automatische gegevensuitwisseling met bijvoorbeeld de Verenigde Staten op basis van het zogenoemde FATCA-verdrag<sup>42</sup>. Bij dit wezenskenmerk gaat het grofweg om constructies die ervoor (kunnen) zorgen dat geen informatie hoeft te worden uitgewisseld over een financiële rekening en de bijbehorende te rapporteren personen<sup>43</sup>, terwijl dat zonder gebruikmaking van die constructie wel zou moeten. Om wezenskenmerk D, onderdeel 1, iets meer te duiden zijn in het wezenskenmerk zelf voorbeelden gegeven van constructies die hier in elk geval onder vallen. Het gaat achtereenvolgens om:

- a. het gebruik van een rekening, product of belegging die geen financiële rekening is of niet als zodanig te boek staat, maar die over eigenschappen beschikt die in wezen vergelijkbaar zijn met die van een financiële rekening;
- b. de overdracht van financiële rekeningen of activa aan, of het gebruik van rechtsgebieden die niet gebonden zijn aan de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen met de staat van verblijf van de relevante belastingplichtige;
- c. de herkwalficatie van inkomsten en vermogen in producten of betalingen die niet onder de automatische uitwisseling van inlichtingen vallen;

---

<sup>39</sup> Zie: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>.

<sup>40</sup> Vergelijk overweging 13 van Richtlijn (EU) 2018/822.

<sup>41</sup> Vergelijk in dit kader de definitie van deelnemend rechtsgebied in artikel 2a, eerste lid, onderdeel f, in samenhang met artikel 2a, vijfde lid, WIB.

<sup>42</sup> Vergelijk Trb. 2014, 22, en Trb. 2014, 128.

<sup>43</sup> Vergelijk artikel 2a en hoofdstuk II, afdeling 4a, WIB.

d. de overdracht of omzetting van een financiële instelling of een financiële rekening of de activa daarvan in een financiële instelling of een financiële rekening of activa die niet onder de rapportage in het kader van de automatische uitwisseling van inlichtingen vallen;

e. het gebruik van rechtspersonen, juridische constructies of structuren die de rapportage over een of meer rekeninghouders of uiteindelijk belanghebbenden in het kader van de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen stopzetten of daartoe strekken;

f. constructies die due-diligenceprocedures die door financiële instellingen worden gebruikt om te voldoen aan hun verplichtingen tot het rapporteren van inlichtingen over financiële rekeningen, ondermijnen of zwakke punten ervan benutten, onder meer via het gebruik van rechtsgebieden met ontoereikende of zwakke regelingen voor de handhaving van antiwitwaswetgeving of met zwakke transparantievereisten voor rechtspersonen of juridische constructies.

Deze opsomming is evenwel niet-limitatief. Ten aanzien van bedoeld onderdeel 1, onder b, wordt opgemerkt dat hieronder niet een consumptieve uitgave valt van een persoon in een land dat niet aan automatische gegevensuitwisseling doet. Ook al is in dat geval weliswaar sprake van de overdracht van activa aan een dergelijk rechtsgebied, de betreffende besteding is niet gedaan om de CRS-rapportageverplichting te ondermijnen. Bovendien leidt die besteding daar ook niet toe. Het uitgegeven bedrag behoort immers feitelijk niet meer tot het vermogen van de uitgever en dus is rapportage over het bedrag niet meer aan de orde.

Voor financiële instellingen als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel c, WIB, is wezenskenmerk D, onderdeel 1 (en door onderdeel 2; zie hierna) in elk geval van belang, nu zij verplicht zijn om CRS-gegevens aan de Belastingdienst te verstrekken. Om te bepalen over welke rekeningen en personen in dit verband moet worden gerapporteerd, moeten de betreffende financiële instellingen de identificatie- en rapportagevoorschriften die zijn opgenomen in het Uitvoeringsbesluit identificatie- en rapportagevoorschriften Common Reporting Standard volgen (ook wel "due diligenceprocedures" als bedoeld in wezenskenmerk D, onderdeel 1, onder f). Veelal moet daarbij gebruik worden gemaakt van de eerdergenoemde antiwitwasinlichtingen. Wezenskenmerk D, onderdeel 1, ziet niet op de zogenoemde uitgezonderde rekeningen, bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel h, WIB. Op grond van de CRS hoeft over dergelijke financiële rekeningen geen informatie te worden uitgewisseld omdat het financiële rekeningen zijn met een laag risico om te worden gebruikt voor belastingontduiking. Ten aanzien van die rekeningen kan dus ook niet sprake zijn van het ondermijnen van de automatische gegevensuitwisseling. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat een financiële instelling die zijdelings bij een constructie als bedoeld in wezenskenmerk D, onderdeel 1, is betrokken alleen kwalificeert als hulpintermediair, waardoor potentieel een meldingsplicht ontstaat, als die instelling, kort gezegd, wist of redelijkerwijs kon weten dat zij aan de constructie heeft meegewerkt (zie ook de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 2d, onderdeel d, WIB).

Wezenskenmerk D, onderdeel 2, betreft kort samengevat constructies die uiteindelijk belanghebbenden<sup>44</sup> niet-identificeerbaar maken. Meer specifiek gaat het om de constructie waarbij

---

<sup>44</sup> In de tekst van Richtlijn EU/2018/822 staat "uiteindelijk begunstigden" maar hieronder wordt verstaan "uiteindelijk belanghebbenden" als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel s, WIB op grond van het

de juridische of feitelijke eigendom niet-transparant is door het gebruik van personen, juridische constructies of structuren:

a. die geen wezenlijke economische, door voldoende personeel, uitrusting, activa en gebouwen ondersteunde activiteit uitoefenen;

b. die zijn opgericht in, worden beheerd in, inwoner zijn van, onder zeggenschap staan in, of gevestigd zijn in een ander rechtsgebied dan het rechtsgebied van verblijf van een of meer van de uiteindelijk begunstigen van de activa die door die personen, juridische constructies of structuren worden aangehouden; en

c. indien de uiteindelijk begunstigen van die personen, juridische constructies of structuren, als gedefinieerd in de vierde anti-witwasrichtlijn<sup>45</sup>, niet-identificeerbaar zijn gemaakt.

Een constructie valt pas onder wezenskenmerk D, onderdeel 2, als aan alle in dat wezenskenmerk genoemde onderdelen (a tot en met c) is voldaan.

Als een instelling volledig voldoet aan de verplichtingen ingevolge de (implementatiewetgeving van de) in het algemeen deel van deze memorie genoemde vierde anti-witwasrichtlijn zal rapportage uit hoofde van wezenskenmerk D, onderdeel 2, niet aan de orde zijn. Deze vierde anti-witwasrichtlijn waar in onderdeel 2 van genoemd wezenskenmerk naar wordt verwezen, heeft het bestaande instrumentarium aangepast om witwassen en financieren van terrorisme verder tegen te gaan. Een van de kernverplichtingen ter voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor witwassen en financieren van terrorisme is de verplichting om cliëntenonderzoek te verrichten. De instellingen die verplicht zijn tot het verrichten van een cliëntenonderzoek (zogenoemde meldingsplichtige entiteiten als bedoeld in artikel 1 van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft)), worden beschouwd als de poortwachters van het financiële stelsel. Wie een financiële transactie wil verrichten of anderszins waarde wil verplaatsen, is aangewezen op de dienstverlening van deze instellingen. Uit hoofde van die taak dienen die instellingen op grond van de (implementatiewetgeving van de) vierde anti-witwasrichtlijn onderzoek te verrichten naar hun cliënten en de achtergrond en het doel van een beoogde zakelijke relatie of transactie. Dit cliëntenonderzoek dient de instelling onder meer in staat te stellen om de uiteindelijk belanghebbende(n) van een bepaalde constructie te achterhalen. Ingevolge de (implementatiewetgeving van de) vierde anti-witwasrichtlijn dient het hogere leidinggevende personeel te worden aangewezen als uiteindelijk belanghebbende als na het uitputten van alle mogelijkheden geen uiteindelijk belanghebbende is gevonden. Het aanmerken van het hogere leidinggevende personeel als uiteindelijk belanghebbende is echter nadrukkelijk een terugvaloptie en kan alleen als alle mogelijke maatregelen door een instelling zijn ingezet om de uiteindelijk belanghebbenden vast te stellen en indien er geen gronden bestaan voor verdenking van witwassen of financieren van terrorisme. Immers, in die gevallen is een instelling op grond van de Wwft gehouden haar dienstverlening te weigeren of te beëindigen, omdat niet aan de vereisten van het cliëntenonderzoek kan worden voldaan. Uit het voorgaande volgt dat als een instelling volledig voldoet aan de verplichtingen ingevolge de (implementatiewetgeving van de) vierde anti-witwasrichtlijn (voor Nederland de Wwft) – en het dus niet mogelijk is dat de uiteindelijk

---

voorgestelde artikel 2a, zevende lid, van die wet (zie verder de artikelsgewijze toelichting op laatstgenoemd artikel).

<sup>45</sup> Zie voetnoot 13.

belanghebbenden niet-identificeerbaar zijn – rapportage uit hoofde van wezenskenmerk D, onderdeel 2, niet aan de orde is.

Wezenskenmerk E betreft specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen (“transfer pricing”). Wezenskenmerk E, onderdeel 1, betreft een constructie met gebruik van unilaterale veilighavenregels (of “unilateral safe harbour rules”). Een constructie die gebruikmaakt van bilaterale of multilaterale veilighavenregels valt niet onder dit wezenskenmerk. Indien de unilaterale veilighavenregels echter gebaseerd zijn op een standaard waar internationale consensus over bereikt is, zoals de “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” van de OESO, of het EU Joint Transfer Pricing Forum (EU-JTPF), dan worden die voor de toepassing van wezenskenmerk E, onderdeel 1, niet aangemerkt als een unilaterale veilighavenregel. Voor Nederland kwalificeert bijvoorbeeld de omzetting van ‘low value-adding intragroup services’ uit de OESO Transfer Pricing richtlijnen in het verrekenprijzenbesluit niet voor Wezenskenmerk E, onderdeel 1.<sup>46</sup>

Wezenskenmerk E, onderdeel 2, ziet op constructies met overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa. De omschrijving “moeilijk te waarderen immateriële activa” omvat immateriële activa of rechten op immateriële activa waarvoor, op het tijdstip van de overdracht ervan tussen verbonden ondernemingen:

a. geen betrouwbare vergelijkbare activa bestaan; en

b. de prognoses van de toekomstige kasstromen of inkomsten die naar verwachting uit de overgedragen activa voortvloeien, of de aannames die worden gebruikt voor het waarderen van de immateriële activa, bijzonder onzeker zijn, waardoor het op het moment van de overdracht moeilijk is te voorspellen hoe succesvol de immateriële activa uiteindelijk zullen zijn. Onder verbonden onderneming wordt in dit verband verstaan de verbonden onderneming bedoeld in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel f, WIB.

Wezenskenmerk E, onderdeel 3, betreft constructies met een grensoverschrijdende overdracht binnen de groep van functies, risico’s of activa, indien de geraamde jaarlijkse winst vóór interest en belastingen (ebit) van de overdrager of overdragers, tijdens de periode van drie jaar na de overdracht, minder dan 50% bedraagt van de geraamde jaarlijkse ebit van die overdrager of overdragers indien de overdracht niet had plaatsgevonden.

In het voorgestelde artikel 2d, onderdeel d, WIB wordt het begrip intermediair gedefinieerd door een verwijzing naar artikel 3, eenentwintigste lid, van Richtlijn 2011/16/EU. Ingevolge deze bepaling is een intermediair een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert. Voorts is intermediair een persoon die, gelet op de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare informatie en de deskundigheid die en het begrip dat nodig is om die diensten te verstrekken, weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of

---

<sup>46</sup> Verrekenprijzenbesluit van 22 april 2018, nr. 2018-6865, te vinden op: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2018-26874.html>

beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie (zijnde de eerdergenoemde hulpintermediair). Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat Richtlijn (EU) 2018/822 geen onderzoeksverplichting voor de hulpintermediair in het leven roept. Een persoon kwalificeert alleen als hulpintermediair als die persoon, kort samengevat, wist of redelijkerwijs kon weten dat hij hulp, bijstand of advies heeft verstrekt aan een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. De bepaling aangaande de hulpintermediair is in zekere mate geobjectiveerd door gebruik van het woord 'redelijkerwijs'. Ingevolge artikel 3, eenentwintigste lid, van Richtlijn 2011/16/EU, waarnaar, zoals aangegeven, het voorgestelde artikel 2d, onderdeel d, WIB, verwijst, heeft elke persoon het recht bewijs te leveren van het feit dat de (potentiële) hulpintermediair niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat die persoon bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken was (waardoor, als het bewijs slaagt, de betreffende persoon niet kwalificeert als hulpintermediair). Daartoe kan die persoon alle relevante feiten en omstandigheden, beschikbare informatie en zijn relevante deskundigheid en begrip ervan vermelden. Voor de intermediair geldt het element 'weet of redelijkerwijs kon weten' niet. De persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert, zal dit per definitie ook weten.

Voor het kwalificeren als intermediair moet er een relatie zijn met een EU-lidstaat. Dit kan in de vorm van fiscaal inwoner van een EU-lidstaat zijn, beschikken over een vaste inrichting in een EU-lidstaat via welke de diensten in verband met de constructie worden verleend, opgericht zijn in of onder de toepassing van de wetten van een EU-lidstaat vallen of ingeschreven zijn bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten in een EU-lidstaat.<sup>47</sup> Een 'intermediair' uit een derde land (zonder een relatie met een EU-lidstaat als hiervoor bedoeld) kwalificeert dus niet als intermediair.

Wie in een concreet geval als intermediair moet worden aangemerkt, is mede afhankelijk van de arbeidsrelatie tussen een 'intermediair' (bijvoorbeeld een belastingadviseur) en het kantoor waarvoor hij werkt en van de contractuele verhoudingen tussen de intermediair en de relevante belastingplichtige. Ingeval een dienstverleningscontract is gesloten tussen het belastingadvieskantoor waarvoor een betreffende belastingadviseur werkt en de relevante belastingplichtige, dan kwalificeert het kantoor als intermediair en niet de individuele belastingadviseur. Hetzelfde geldt voor de situatie dat een zogeheten "in-house belastingadviseur" in loondienst van de intermediair (op de werkvloer van de relevante belastingplichtige) handelt. Als een bedrijfsfiscalist evenwel in dienst is van de relevante belastingplichtige, dan kwalificeert die bedrijfsfiscalist niet als intermediair, maar moet een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie met betrekking tot die relevante belastingplichtige (die is bedacht of geïmplementeerd door die bedrijfsfiscalist), als er althans niet een intermediair bij betrokken is, door die relevante belastingplichtige worden gemeld op basis van het voorgestelde artikel 10h, zesde lid, WIB.

In het voorgestelde artikel 2d, onderdeel e, WIB wordt het begrip relevante belastingplichtige gedefinieerd. Een relevante belastingplichtige is elke persoon voor wie een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie

---

<sup>47</sup> Vergelijk artikel 3, eenentwintigste lid, onderdelen a tot en met d, van Richtlijn 2011/16/EU.

of die gereed is om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te implementeren of die de eerste stap van een dergelijke constructie heeft geïmplementeerd. Onder persoon wordt ingevolge artikel 3, elfde lid, van Richtlijn 2011/16/EU onder meer verstaan een natuurlijk persoon en een rechtspersoon.<sup>48</sup> Over een of meer relevante belastingplichtigen moet ingevolge het voorgestelde artikel 10h, eerste en tweede lid, WIB informatie worden verstrekt (als sprake is van een constructie op maat; in geval van een marktklare constructie komt dat eventueel op een later moment (zie in dit verband ook het algemeen deel van deze memorie)). Voorts zal de relevante belastingplichtige over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie die hem aangaat moeten rapporteren in situaties waarin er geen intermediair is of als de intermediair zich beroept op een wettelijk verschoningsrecht (zie het voorgestelde artikel 10h, vijfde lid, WIB).

In het voorgestelde artikel 2d, onderdeel f, WIB wordt het begrip verbonden onderneming gedefinieerd als een persoon die gelieerd is aan een andere persoon als bedoeld in artikel 3, drieëntwintigste lid, van Richtlijn 2011/16/EU. Opgemerkt wordt dat deze definitie geldt voor het voorgestelde artikel 2d, artikel 8, eerste lid, en hoofdstuk II, afdeling 4ab, en de daarop berustende bepalingen en artikel 11 WIB, ook al staat er in genoemd artikel 3, drieëntwintigste lid, van Richtlijn 2011/16/EU abusievelijk dat dit begrip alleen geldt voor de toepassing van artikel 8 bis ter van die richtlijn. Een verbonden onderneming is voor de onderhavige regelgeving, overeenkomstig artikel 3, drieëntwintigste lid van Richtlijn 2011/16/EU, een persoon die gelieerd is met een andere persoon op ten minste een van de volgende wijzen:

- a. Een persoon neemt deel aan de leiding van een andere persoon waarbij hij invloed van betekenis kan uitoefenen op die andere persoon.
- b. Een persoon neemt deel aan de zeggenschap over een andere persoon door middel van een deelneming van meer dan 25% van de stemrechten.
- c. Een persoon neemt deel in het kapitaal van een andere persoon door middel van een eigendomsrecht van, rechtstreeks of middellijk, meer dan 25% van het kapitaal.
- d. Een persoon heeft recht op 25% of meer van de winsten van een andere persoon.

Indien meer dan één persoon deelneemt in de zin van artikel 3, drieëntwintigste lid, onderdelen a tot en met d, van Richtlijn 2011/16/EU aan de leiding van, aan de zeggenschap over of in het kapitaal of de winsten van dezelfde persoon, worden alle betrokken personen als verbonden ondernemingen beschouwd. Indien dezelfde personen deelnemen als bedoeld in de hiervoor bedoelde onderdelen a tot en met d aan de leiding van, aan zeggenschap over of in het kapitaal of de winsten van meer dan één persoon, worden alle betrokken personen als verbonden ondernemingen beschouwd. Voor de toepassing van artikel 3, drieëntwintigste lid, van Richtlijn 2011/16/EU, en daarmee voor de invulling van het begrip verbonden onderneming zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel f, WIB, wordt een persoon die met betrekking tot de stemrechten of het kapitaalbezit van een entiteit samen met een andere persoon optreedt, beschouwd als houder van een deelneming in alle stemrechten of het volledige

---

<sup>48</sup> Maar ook een vereniging van personen die bevoegd is rechtshandelingen te verrichten, maar niet de status van rechtspersoon bezit, of een andere juridische constructie, ongeacht de aard of de vorm, met of zonder rechtspersoonlijkheid, die activa, met inbegrip van de daardoor gegenereerde inkomsten, bezit of beheert welke aan belastingen in de zin van Richtlijn 2011/16/EU zijn onderworpen (artikel 3, elfde lid, onderdelen c en d, van Richtlijn 2011/16/EU).

kapitaalbezit dat die andere persoon in de genoemde entiteit heeft. Bij middellijke deelneming wordt vastgesteld of aan de eisen, bedoeld in artikel 3, drieëntwintigste lid, onderdeel c, van Richtlijn 2011/16/EU, is voldaan door vermenigvuldiging van de deelnemingspercentages door de opeenvolgende niveaus heen. Hierbij wordt een persoon die meer dan 50% van de stemrechten houdt, geacht 100% te houden, zodat in dat geval het vermenigvuldigingspercentage 100% is. Tot slot worden voor de toepassing van artikel 3, drieëntwintigste lid, van Richtlijn 2011/16/EU een natuurlijk persoon, zijn echtgenoot en bloedverwanten in de rechte lijn behandeld als één persoon.

In het voorgestelde artikel 2d, onderdeel g, WIB wordt gedefinieerd wat een marktklare constructie is en in het voorgestelde onderdeel h van dat artikel wordt gedefinieerd wat een constructie op maat is, door een verwijzing naar artikel 3, vierentwintigste lid, onderscheidenlijk vijfentwintigste lid, van Richtlijn 2011/16/EU. 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. Een constructie op maat betreft een grensoverschrijdende constructie die geen marktklare constructie is. Voor de (relevantie van de) verschillen tussen een marktklare constructie en een constructie op maat wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

*Artikel I, onderdeel C (artikel 6f van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)*

Het voorgestelde artikel 6f, eerste lid, WIB bevat de grondslag voor de automatische verstrekking door Nederland van de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, van die wet, aan de andere EU-lidstaten via het door de EC opgezette CCN-netwerk. Dit CCN-netwerk is door de bevoegde autoriteiten van alle EU-lidstaten te raadplegen.

In het voorgestelde artikel 6f, tweede lid, WIB is voorgeschreven dat de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde eerste lid van genoemd artikel 6f, worden verstrekt binnen een maand te rekenen vanaf het eind van het kwartaal waarin die gegevens en inlichtingen aan de Belastingdienst zijn verstrekt.

*Artikel I, onderdeel D (artikel 8 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)*

Op grond van artikel 8, eerste en derde lid, WIB zijn de (nationale) onderzoeksbevoegdheden, bedoeld in hoofdstuk VIII, afdeling 2, met uitzondering van artikel 53, tweede en derde lid, AWR, van overeenkomstige toepassing ten behoeve van het verstrekken van de inlichtingen, bedoeld in de artikelen 5 (op verzoek), 6 (op automatische basis in de door de Minister van Financiën met een andere bevoegde autoriteit overeengekomen gevallen) en 7 (spontaan). Ingevolge de voorgestelde aanpassing van artikel 8, eerste lid, WIB worden de hiervoor bedoelde onderzoeksbevoegdheden uitgebreid met betrekking tot de automatische gegevensuitwisseling van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, bedoeld in het voorgestelde artikel 6f, eerste lid, WIB.

*Artikel I, onderdeel E (hoofdstuk II, afdeling 4ab, van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)*

Het voorgestelde hoofdstuk II, afdeling 4ab, WIB bestaat uitsluitend uit het voorgestelde artikel 10h van die wet. In het voorgestelde artikel 10h, eerste lid, onderdelen a tot en met d, WIB wordt voorgeschreven welke intermediair verplicht is om, voor zover van toepassing, de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, aan de Nederlandse belastingautoriteiten te verstrekken. Niet alle intermediairs als bedoeld in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel d, WIB dienen immers in Nederland informatie over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies te verstrekken. Voor het verstrekken van informatie aan de Belastingdienst gaat het ingevolge genoemd artikel 10h, eerste lid, in beginsel om de intermediair die:

- a. fiscaal inwoner is van Nederland;
- b. een vaste inrichting heeft in Nederland via welke de diensten met betrekking tot de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, worden verleend;
- c. is opgericht naar Nederlands recht of onder de toepassing van de Nederlandse wetgeving valt; of
- d. in Nederland is ingeschreven bij een beroepsorganisatie in verband met de verlening van juridische, fiscale of adviesdiensten.

Ingevolge het onder d genoemde criterium geldt deze verplichting derhalve ook voor een (individuele) intermediair die weliswaar fiscaal woonachtig of gevestigd is in een andere EU-lidstaat of in een derde land, maar in Nederland is ingeschreven bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten. De woorden "onder de toepassing van de Nederlandse wetgeving valt" die zijn opgenomen in het voorgestelde artikel 10h, eerste lid, onderdeel c, WIB zien op intermediairs die weliswaar niet zijn opgericht naar Nederlands recht (in de zin dat sprake is van rechtspersoonlijkheid), zoals een maatschap, maar wel onder de toepassing van de Nederlandse wetgeving vallen. De woorden "voor zover van toepassing" zijn in genoemd eerste lid opgenomen omdat niet ter zake van elke meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie alle gegevens en inlichtingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB aan de orde zullen zijn (denk met name aan de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdelen b, h en i, WIB).

In het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdelen a tot en met i, WIB wordt voorgeschreven welke gegevens en inlichtingen de intermediair, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, eerste lid, van die wet, over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan die intermediair kennis, bezit of controle heeft, moet verstrekken. Het gaat (voor zover van toepassing) achtereenvolgens om:

- a. de naam, de fiscale woonplaats en het fiscale identificatienummer van de intermediairs, van de relevante belastingplichtigen en, indien nodig, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;
- b. indien de intermediair of relevante belastingplichtige een natuurlijk persoon is: de geboortedatum en de geboorteplaats van die persoon;
- c. nadere bijzonderheden over de wezenskenmerken op grond waarvan de grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden;



d. een samenvatting van de inhoud van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, met onder meer de benaming waaronder zij algemeen bekendstaat, indien voorhanden, en een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of constructies, in algemene bewoordingen gesteld, die niet mag leiden tot de openbaarmaking van een handelsgeheim, bedrijfsgeheim, nijverheidsgeheim of beroepsgeheim of een fabriekswerkwijze of handelswerkwijze, of van inlichtingen waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde;

e. de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;

f. nadere bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen;

g. de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;

h. de EU-lidstaat van de relevante belastingplichtige<sup>49</sup> en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn;

i. de identificatiegegevens van andere personen in een EU-lidstaat op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn, waarbij wordt vermeld met welke lidstaten die personen een relatie hebben<sup>50</sup>.

Nu het gaat om de gegevens en inlichtingen waarvan de intermediair kennis, bezit of controle heeft, ontstaat ten aanzien van de te verstrekken gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, geen nadere onderzoeksverplichting voor de intermediair (noch voor de relevante belastingplichtige).

De woorden "in voorkomend geval" (in het Engels: "where appropriate") in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel a, WIB brengen mee dat niet altijd melding hoeft te worden gemaakt van alle personen die een verbonden onderneming als bedoeld in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel f, WIB met de relevante belastingplichtige vormen. Er moet relevantie zijn met betrekking tot de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Op basis van het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel c, WIB dient het wezenskenmerk, of als er meer dan één wezenskenmerk van toepassing is de verschillende wezenskenmerken, te worden vermeld dat van toepassing is, onderscheidenlijk die van toepassing zijn, op een betreffende constructie. De nationale bepalingen die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen, bedoeld in genoemd artikel 10h, tweede lid, onderdeel f, kunnen op (de nationale bepalingen van) meer dan één (EU-lid)staat zien. Het is afhankelijk van de omstandigheden van het geval of de wetgeving van één of van meer rechtsgebieden tot de in fiscaal opzicht gunstige constructie leidt. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan bepaalde vrijstellingen of aftrekposten op basis van nationale wetgeving, waarbij de wisselwerking tussen de

---

<sup>49</sup> Opgemerkt wordt dat in de Nederlandse tekst van deze bepaling in Richtlijn (EU) 2018/822 staat "relevante belastingbetaler(s)". Uit de Engelse tekst van die richtlijn blijkt echter dat het hier gaat om "the relevant taxpayer(s)" en dat begrip is op andere plekken (waaronder in artikel 3, tweeëntwintigste lid, van Richtlijn 2011/16/EU) vertaald met "relevante belastingplichtige" (vergelijk ook het voorgestelde artikel 2a, onderdeel e, WIB).

<sup>50</sup> Opgemerkt wordt dat in de Nederlandse vertaling van deze bepaling in Richtlijn (EU) 2018/822 staat "met welke lidstaten deze personen verbonden zijn". Het woord "verbonden" kan evenwel verwarrend zijn omdat het niet dezelfde betekenis heeft als dat woord in de definitie van verbonden onderneming in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel f, WIB. Daarom staat in de voorgestelde wettekst "met welke lidstaten die personen een relatie hebben" (vergelijk de Engelse tekst: "to which Member States such person is linked").

ationale bepalingen van verschillende landen van belang kan zijn. Op basis van het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel g, WIB moet de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie worden vermeld. Het gaat hierbij niet om de waarde van het belastingvoordeel van de constructie, maar om de waarde van de constructie zelf. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de waarde van een transactie, een grensoverschrijdende betaling, van een fusie, enzovoort. Ingevolge het voorgestelde onderdeel h van genoemd artikel 10h moet "de lidstaat van de relevante belastingplichtige" worden vermeld. Vergelijk in dit verband de lidstaten, bedoeld in artikel 8 bis ter, zevende lid, van Richtlijn 2011/16/EU. Voorts moeten op grond van genoemd onderdeel h eventuele andere EU-lidstaten worden vermeld waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn. De relevantie van de informatie, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel h, WIB, ligt in het feit dat de lidstaten op die manier gericht kunnen kijken naar die constructies die waarschijnlijk van invloed zijn op hun belastingheffing. Het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel i, WIB is aan de orde als er (waarschijnlijk) nog andere personen dan de personen, bedoeld in genoemd artikel 10h, tweede lid, onderdeel a, door de betreffende constructie worden geraakt. Dit kan bijvoorbeeld zo zijn als na een eigendomsoverdracht een bepaald persoon niet meer kwalificeert als (verbonden persoon met de) relevante belastingplichtige, terwijl die persoon nog wel door de constructie wordt geraakt.

In het voorgestelde artikel 10h, derde lid, WIB is geregeld dat de intermediair, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, eerste lid, van die wet, in het geval van marktklare constructies elke drie maanden een periodiek verslag opstelt met een overzicht van nieuwe meldingsplichtige gegevens en inlichtingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdelen a, b, e, h en i, WIB. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, dient een intermediair melding te doen van een marktklare constructie binnen dertig kalenderdagen vanaf de dag nadat de constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld. Op dat moment is de constructie 'in de markt gezet' maar nog niet gekoppeld aan een relevante belastingplichtige. Ingevolge het voorgestelde artikel 10h, derde lid, WIB moet de betreffende intermediair derhalve vervolgens elke drie maanden aan de Belastingdienst de identificatiegegevens doorgeven van de relevante belastingplichtige(n) voor wie die (reeds gemelde) marktklare constructie beschikbaar is gemaakt voor implementatie, of die gereed is om die constructie te implementeren of die de eerste stap van een dergelijke constructie heeft geïmplementeerd. En in het verlengde daarvan moeten dan onder meer ook de identificatiegegevens worden doorgegeven, indien nodig (dat wil zeggen: voor zover relevant), van eventuele personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige en van andere personen in een EU-lidstaat op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn.

In het voorgestelde artikel 10h, vierde lid, WIB is bepaald dat indien de intermediair verplicht is de gegevens en inlichtingen, bedoeld in genoemd artikel 10h, eerste lid, ook aan de bevoegde autoriteiten van een andere EU-lidstaat te verstrekken, die gegevens en inlichtingen alleen hoeven te worden verstrekt aan de EU-lidstaat die als eerste voorkomt op de lijst, bedoeld in artikel 8 bis ter, derde lid, van Richtlijn 2011/16/EU. Het gaat daarbij om:

- a. de EU-lidstaat waar de intermediair fiscaal inwoner is;

b. de EU-lidstaat waar de intermediair een vaste inrichting heeft via welke de diensten met betrekking tot de constructie worden verstrekt;

c. de EU-lidstaat waar de intermediair is opgericht of onder toepassing van de wetten valt;

d. de EU-lidstaat waar de intermediair is ingeschreven bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten.

De intermediair wordt ontheven van zijn verplichting tot het verstrekken van de gegevens en inlichtingen indien hij aannemelijk maakt dat die gegevens en inlichtingen overeenkomstig Richtlijn 2011/16/EU in de andere EU-lidstaat, die hoger op de hiervoor bedoelde lijst staat, zijn verstrekt.

In het voorgestelde artikel 10h, vijfde lid, WIB wordt artikel 53a, eerste lid, AWR van overeenkomstige toepassing verklaard. Het in die bepaling gecodificeerde fiscale verschoningsrecht, dat toekomt aan bekleders van een geestelijk ambt, notarissen, advocaten, artsen en apothekers, wordt derhalve ten volle gerespecteerd. Hieruit vloeit voort dat een beroep op het informele, niet wettelijk vastgelegde verschoningsrecht, dat in de praktijk kan toekomen aan onder meer belastingadviseurs en accountants, niet wordt gehonoreerd. Als de intermediair, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, eerste lid, WIB, zich op het wettelijke fiscale verschoningsrecht beroept, is hij ingevolge genoemd artikel 10h, vijfde lid, verplicht andere intermediairs die bij dezelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie zijn betrokken of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige(n), bedoeld in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel e, WIB, onverwijld in kennis te stellen van hun verplichtingen, bedoeld in artikel 8 bis ter, zesde lid, van Richtlijn 2011/16/EU.

In het voorgestelde artikel 10h, zesde lid, WIB wordt geregeld dat bij afwezigheid van een intermediair de verplichting, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, eerste lid, van die wet, geldt voor de relevante belastingplichtige die:

a. fiscaal inwoner is van Nederland;

b. een vaste inrichting heeft in Nederland die begunstigde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is;

c. in Nederland inkomsten ontvangt of winsten genereert, ook al is hij niet fiscaal inwoner van een EU-lidstaat en heeft hij geen vaste inrichting in een EU-lidstaat; of

d. in Nederland een activiteit uitoefent, ook al is hij niet fiscaal inwoner van een EU-lidstaat en heeft hij geen vaste inrichting in een EU-lidstaat.

In het voorgestelde artikel 10h, zevende lid, WIB wordt geregeld dat het zesde lid van bedoeld artikel 10h van overeenkomstige toepassing is als de intermediair of de intermediairs zich op een wettelijk verschoningsrecht beroept, onderscheidenlijk beroepen, en er verder geen andere intermediair bij de betreffende constructie is betrokken.

In het voorgestelde artikel 10h, achtste lid, WIB wordt voorgeschreven dat indien de relevante belastingplichtige, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, zesde lid, WIB, verplicht is de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, overeenkomstig Richtlijn 2011/16/EU ook aan de bevoegde autoriteiten van een andere EU-lidstaat te verstrekken,

die gegevens en inlichtingen alleen worden verstrekt aan de EU-lidstaat die als eerste voorkomt op de lijst, bedoeld in artikel 8 bis ter, zevende lid, van Richtlijn 2011/16/EU, te weten:

- a. de EU-lidstaat waar de relevante belastingplichtige fiscaal inwoner is;
- b. de EU-lidstaat waar de relevante belastingplichtige een vaste inrichting heeft die begunstigde van de constructie is;
- c. de EU-lidstaat waar de relevante belastingplichtige inkomsten ontvangt of winsten genereert, ook al is de relevante belastingplichtige niet fiscaal inwoner van een EU-lidstaat en heeft hij geen vaste inrichting in een EU-lidstaat;
- d. de EU-lidstaat waar de relevante belastingplichtige een activiteit uitoefent, ook al is de relevante belastingplichtige geen fiscaal inwoner van een EU-lidstaat en heeft hij ook geen vaste inrichting in een EU-lidstaat.

De hiervoor bedoelde relevante belastingplichtige wordt ingevolge het voorgestelde artikel 10h, achtste lid, WIB ontheven van zijn verplichting, bedoeld in het zesde lid van het voorgestelde artikel 10h van die wet, als hij aannemelijk maakt dat de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het tweede lid van genoemd artikel 10h, reeds in de hoger op de hiervoor bedoelde lijst voorkomende EU-lidstaat zijn verstrekt.

In het voorgestelde artikel 10h, negende lid, WIB wordt bepaald dat indien meer intermediairs zijn betrokken bij eenzelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, de (uit Richtlijn 2011/16/EU voortvloeiende) meldingsplicht ten aanzien van die meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie geldt voor al die intermediairs. Een intermediair wordt evenwel ontheven van de hiervoor bedoelde verplichting indien hij aannemelijk maakt dat de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het tweede lid van het voorgestelde artikel 10h WIB, reeds door een andere intermediair, al dan niet in een andere EU-lidstaat dan Nederland, zijn verstrekt. Opgemerkt wordt dat voor dergelijke gevallen geen rangorde geldt (anders dan in het voorgestelde artikel 10h, vierde en achtste lid, WIB voor de intermediair of relevante belastingplichtige die in meer EU-lidstaten een meldingsplicht heeft, en anders dan als er meer dan één relevante belastingplichtige bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is betrokken (zie de toelichting op het voorgestelde artikel 10h, tiende lid, WIB hierna)).

Voor situaties waarin sprake is van meer dan één relevante belastingplichtige met betrekking tot een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, wordt in het tiende lid van het voorgestelde artikel 10h WIB bepaald dat de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, van die wet, worden verstrekt door de relevante belastingplichtige die als eerste voorkomt op de volgende lijst:<sup>51</sup>

- a. de relevante belastingplichtige die de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is overeengekomen met de intermediair;
- b. de relevante belastingplichtige die de implementatie van de constructie beheert.

Hier is derhalve (anders dan voor de situatie waarin meer dan een intermediair bij een bepaalde constructie is betrokken) voorzien in een rangorde. Een relevante belastingplichtige wordt evenwel alleen ontheven van zijn verplichting als bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, zesde lid,

---

<sup>51</sup> Dit is de lijst, bedoeld in 8 bis ter, tiende lid, van Richtlijn 2011/16/EU.

WIB indien hij aannemelijk maakt dat de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, overeenkomstig Richtlijn 2011/16/EU door een andere relevante belastingplichtige zijn verstrekt. De woorden 'overeenkomstig Richtlijn 2011/16/EU' zijn opgenomen om aan te geven dat ontheffing alleen aan de orde is als de andere relevante belastingplichtige op grond van een wettelijke bepaling die op dat punt overeenkomt met Richtlijn 2011/16/EU de melding heeft gedaan (een willekeurige melding, die niet is gebaseerd op een wettelijke bepaling volstaat vanzelfsprekend niet).

Het voorgestelde artikel 10h, elfde lid, WIB bevat een delegatiegrondslag op basis waarvan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld omtrent het uiterste tijdstip en de wijze waarop de gegevens en inlichtingen, bedoeld in artikel 10h, tweede lid, WIB, aan de Belastingdienst dienen te worden verstrekt. Ingevolge deze delegatiebepaling zullen in een algemene maatregel van bestuur (voor zover dat nog niet gebeurd is) artikel 8 bis ter, eerste lid en zevende lid, van Richtlijn 2011/16/EU worden geïmplementeerd. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, is het aanvangstijdstip voor de meldingsplicht niet alleen van belang voor het uiterste tijdstip waarop informatie moet worden verstrekt, maar ook voor het antwoord op de vraag welke 'constructies' moeten worden gemeld.

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

Het voorgestelde artikel 11, tweede lid, WIB betreft de implementatie van artikel 25 bis van Richtlijn 2011/16/EU. Laatstgenoemd artikel verplicht de EU-lidstaten om regels vast te stellen inzake de sancties die van toepassing zijn op inbreuken op de meldingsplicht zoals opgenomen in artikel 8 bis ter van Richtlijn 2011/16/EU. In genoemd artikel 11, tweede lid, wordt bepaald dat indien het aan opzet of grove schuld van de intermediair of de relevante belastingplichtige is te wijten dat de verplichtingen, bedoeld in het voorgestelde hoofdstuk II, afdeling 4ab, van de WIB en de daarop berustende bepalingen, niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist zijn of worden nagekomen, dit een vergrijp vormt ter zake waarvan de Minister van Financiën hem een bestuurlijke boete van ten hoogste het bedrag van de zesde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht, kan opleggen (per 1 januari 2018: € 830.000).

De overige voorgestelde wijzigingen van artikel 11 WIB leiden ertoe dat voor de bestuurlijke boete, bedoeld in het voorgestelde artikel 11, tweede lid, WIB, geldt dat, in afwijking in zoverre van artikel 5:45 van de Algemene wet bestuursrecht, de bevoegdheid tot het opleggen van de bestuurlijke boete vervalt door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de verplichting is ontstaan.

*Artikel I, onderdeel H (artikel 14 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)*

Artikel 14 WIB bevat een aantal weigeringsgronden voor het verstrekken van inlichtingen aan een andere staat. De voorgestelde wijziging van artikel 14, vijfde lid, WIB voorkomt dat de bepalingen in dat artikel ook van toepassing zijn op de automatische uitwisseling van inlichtingen op grond van het voorgestelde artikel 6f WIB. Overigens bepaalt het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel d, WIB dat de te verstrekken samenvatting van de inhoud van de

meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie niet mag leiden tot de openbaarmaking van een handelsgeheim, bedrijfsgeheim, nijverheidsgeheim of beroepsgeheim of een fabriekswerkwijze of handelswerkwijze, of van inlichtingen waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde. Voor de toepassing van het wettelijke fiscale verschoningsrecht wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting op het voorgestelde artikel 10h, vijfde lid, WIB.

*Artikel I, onderdeel I (artikel 19 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)*

De automatische uitwisseling van inlichtingen op grond van de artikelen 6b, 6c, 6d en 6e WIB wordt ingevolge het huidige artikel 19, derde lid, van die wet gedaan door middel van een standaardformulier dat voldoet aan de bij of krachtens Richtlijn 2011/16/EU gestelde voorwaarden. Ook de automatische inlichtingenuitwisseling, bedoeld in het voorgestelde artikel 6f WIB, over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies dient door middel van dat standaardformulier te gebeuren.<sup>52</sup> Met de in dit onderdeel voorgestelde wijziging wordt dit wettelijk voorgeschreven.

*Artikel II (artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Met het voorgestelde artikel 16, zevende lid, AWR wordt geregeld dat kort gezegd de reguliere navorderingsregel, bedoeld in artikel 16, eerste lid, van die wet, niet van toepassing is ter zake van gegevens en inlichtingen als bedoeld in artikel 8 bis ter, veertiende lid, van Richtlijn 2011/16/EU. Ingevolge genoemd zevende lid worden de hiervoor bedoelde gegevens en inlichtingen, die de inspecteur niet anders dan ingevolge Richtlijn 2011/16/EU bekend zijn geworden, geacht een feit te zijn dat de inspecteur niet bekend was en ook niet redelijkerwijs bekend had kunnen zijn. Bij de toepassing van artikel 16 AWR is het uitgangspunt dat bij het opleggen van een belastingaanslag mag worden uitgegaan van de juistheid van de gedane aangifte. De inspecteur behoort echter, alvorens tot het opleggen van een definitieve aanslag over te gaan, de gedane aangifte in die zin aan een onderzoek te onderwerpen dat zij vergeleken wordt met de gegevens die zich in het dossier van de belastingplichtige bevinden. Een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren. De gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, dienen door intermediairs dan wel relevante belastingplichtigen te worden verstrekt aan de Minister van Financiën, die deze informatie vervolgens via het CCN-netwerk op automatische basis met alle andere EU-lidstaten deelt. Het is voor de Belastingdienst onmogelijk om deze informatie bij het hiervoor bedoelde onderzoek te betrekken. Om die reden wordt op dit punt in een uitzondering op de genoemde onderzoeksplicht voorzien.

*Artikel III (overgangsrecht)*

Artikel III voorziet in overgangsrecht. De gegevens en inlichtingen, bedoeld in artikel 10h, tweede lid, WIB, ter zake van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies als bedoeld in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel b, van die wet waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018, zijnde de datum van inwerkingtreding van Richtlijn (EU) 2018/822, en 1 juli

---

<sup>52</sup> Vergelijk artikel 8 bis ter, zestiende lid, en artikel 20, vijfde lid, aanhef en onderdeel b, van Richtlijn 2011/16/EU en overweging 16 van Richtlijn (EU) 2018/822.

2020, zijnde de datum vanaf wanneer de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen bepalingen moeten worden toegepast, moeten uiterlijk 31 augustus 2020 aan de Belastingdienst worden verstrekt.<sup>53</sup> Voorts is in artikel III voorzien in een delegatiebepaling op grond waarvan bij algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld met betrekking tot de wijze waarop de hiervoor bedoelde gegevens en inlichtingen moeten worden verstrekt. Tot slot is in artikel III voorgeschreven dat de Minister van Financiën de gegevens en inlichtingen die zijn ontvangen op grond van dit artikel uiterlijk op 31 oktober 2020 aan de bevoegde autoriteiten van de andere EU-lidstaten verstrekt.

*Artikel IV (inwerkingtreding)*

Ingevolge artikel IV treedt deze wet in werking met ingang van 1 januari 2020 en vindt deze voor het eerst toepassing met ingang van 1 juli 2020 met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd in de periode van 25 juni 2018 tot en met 30 juni 2020.<sup>54</sup>

*Artikel V (citeertitel)*

Ingevolge artikel V kan deze wet worden aangehaald als: Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.

---

<sup>53</sup> Vergelijk artikel 8 bis ter, twaalfde lid, van Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>54</sup> Vergelijk artikel 2, eerste lid, van Richtlijn (EU)2018/822.