

Vergaderjaar 2018–2019

**35 255**

**Wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de implementatie van 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 (PbEU 2018, L 139) (Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies)**

**Nr. 3**

## **MEMORIE VAN TOELICHTING**

### **I. Algemeen deel**

#### **1. Inleiding**

Vanuit de Europese Unie (EU) zijn de afgelopen jaren verschillende maatregelen genomen ter intensivering van de samenwerking tussen belastingautoriteiten in de EU. Het verbeteren van fiscale transparantie stond 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 in dit kader nog ruimte voor verbetering. Met de introductie van een verplichting om mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies te melden, wordt deze ruimte verder ingevuld.

De bedoelde 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

<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).

autoriteiten de mogelijkheid te geven ongewenste fiscale praktijken te kunnen vaststellen en daartegen op te treden.

In dit licht is de Europese Commissie (EC) gevraagd om met een richtlijnvoorstel te komen voor het verplicht melden van informatie over mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies overeenkomstig actiepunten 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. Op 25 mei 2018 heeft de Raad van de EU 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. Het gaat hierbij om kenmerken en elementen van constructies die een aanwijzing voor belastingontwijking vormen. Over dergelijke constructies moet aan de belastingautoriteiten worden gerapporteerd. Zo moet bijvoorbeeld een samenvatting van de inhoud van de constructie worden gegeven en de identificatiegegevens van de belastingplichtigen waarop de constructie van invloed zal zijn. De meldingsplicht berust in beginsel bij de zogeheten intermediair. Een intermediair is een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet of 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, al dan niet 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 fiscale verschoningsrecht, kan de meldingsplicht verschuiven naar de 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 hiervoor bedoelde richtlijn een afschrikkende effect beoogd wat betreft betrokkenheid van intermediairs bij potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies.

Richtlijn (EU) 2018/822 wordt ingevolge het onderhavige wetsvoorstel in de Nederlandse wetgeving geïmplementeerd. De beoogde inwerkingtredingsdatum van de maatregelen uit het wetsvoorstel is 1 juli 2020 en deze vinden voor het eerst toepassing 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 maatregelen die niet samenhangen met de implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822. Een transponeringstabel maakt deel uit van deze toelichting.<sup>4</sup>

<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 (PbEU 2018, L 139).

<sup>4</sup> Zie paragraaf 7.

## 2. Europese regelgeving inzake administratieve samenwerking

### 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> (in het Engels kortweg «Directive on Administrative Cooperation», vanwaar de afkorting «DAC» wordt gebruikt). 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 onderhavige Richtlijn (EU) 2018/822). Ingevolge Richtlijn 2014/107/EU («DAC2») worden op automatische basis financiële rekeninggegevens tussen de EU-lidstaten uitgewisseld volgens de door de OESO ontwikkelde Common Reporting Standard (CRS). Op basis van de CRS worden inlichtingen betreffende houders van financiële rekeningen verstrekt aan de (EU-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 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 antiwitwasinlichtingen. 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.

<sup>5</sup> Namelijk de belastingen, bedoeld in artikel 2 Richtlijn 2011/16/EU. Kort samengevat gaat het om elke vorm van belasting die door of namens een EU-lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, wordt 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).

<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).

<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».

Richtlijn (EU) 2015/2376 («DAC3») 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 («DAC4») worden op automatische basis landenrapporten van multinationale groepen uitgewisseld («Country-by-Country Reporting»). In een dergelijk landenrapport moet onder andere de wereldwijde winstverdeling van een multinationale groep inzichtelijk worden gemaakt en moet worden aangegeven hoeveel belasting in welk land wordt betaald. Laatstgenoemde richtlijn 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 («DAC5») 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 antiwitwasinlichtingen is voor de Belastingdienst met name van belang om te kunnen controleren of de door de financiële instellingen aangeleverde CRS-gegevens correct en volledig zijn, aangezien financiële instellingen, zoals aangegeven, die antiwitwasinlichtingen 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 antiwitwasinlichtingen 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 («DAC6») (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 bijvoorbeeld geprofiteerd van de technische details van een belastingstelsel of van incongruenties tussen twee of meer belastingstelsels met als doel de verschuldigdheid van belasting te verminderen, bijvoorbeeld door dubbele aftrek of dubbele niet-heffing.<sup>14</sup> Het begrip meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is opgebouwd uit de elementen «meldingsplichtig», «grensoverschrijdend» en tot slot «constructie». Wat betreft het grensoverschrijdende aspect is onder meer van belang dat de constructie ofwel meer dan één EU-lidstaat ofwel een

<sup>12</sup> In dit verband wordt opgemerkt dat reeds per 1 januari 2016 de Nederlandse wetgeving ter implementatie van actiepunten 13 van het BEPS-project van de OESO inzake «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).

<sup>14</sup> Vergelijk overweging 2 van de Aanbeveling van de Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning (2012/772/EU) (PbEU 2012, L 338).

EU-lidstaat en een derde land betreft.<sup>15</sup> De begrippen «constructie» en «meldingsplichtige grensoverschrijdende 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 en uit verschillende elementen bestaan, waaronder een transactie, actie, handeling, overeenkomst, lening, afspraak, verbintenis, of een combinatie daarvan. Een «harde» definitie van (meldingsplichtige grensoverschrijdende) constructie past daar niet bij. Gelet op het voorgaande is het begrip «constructie»<sup>16</sup> dan ook neutraal bedoeld.

In plaats van een definitie van het begrip «meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie» is vanuit doelmatigheidsoverwegingen een lijst samengesteld van de kenmerken en elementen van transacties die een aanwijzing voor belastingontwijking of vormen.<sup>17</sup> Deze zogeheten wezenskenmerken zijn opgenomen in de aan Richtlijn 2011/16/EU toegevoegde bijlage IV. 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 van geen enkel rechtsgebied fiscaal inwoner is.<sup>18</sup> Een dergelijke constructie duidt op een mogelijk risico op belastingontwijking doordat de rentebetaling mogelijk wel aftrekbaar is van de winst in het ene rechtsgebied maar niet belast wordt in een ander rechtsgebied. Voor sommige wezenskenmerken<sup>19</sup> is voorts de «main benefit test»<sup>20</sup> van belang. In dat geval wordt een grensoverschrijdende constructie die onder de omschrijving van het betreffende (onderdeel van het) wezenskenmerk valt pas een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie als ook aan de «main benefit test» is voldaan. Deze 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. Voor het inkleuren van de «main benefit test» zal gebruik kunnen worden gemaakt van de aanbeveling van de EC van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning.<sup>21</sup>

De meldingsplicht wordt primair opgelegd aan 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 meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, alsmede op diegenen die daarbij hulp, bijstand of advies verstrekken.<sup>22</sup> Ten aanzien van laatstbedoeld type intermediair, hierna ook wel aangeduid met de term hulpintermediair, geldt dat enkel sprake is van een intermediair als die persoon, gelet op de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare

<sup>15</sup> Zie artikel 3, achttiende lid, Richtlijn 2011/16/EU. Waar in deze memorie naar bepalingen 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>16</sup> In de Engelse tekst «arrangement».

<sup>17</sup> Zie ook overweging 9 van Richtlijn (EU) 2018/822.

<sup>18</sup> Zijnde wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder a.

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

<sup>20</sup> Opgenomen in deel I van bijlage IV bij Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>21</sup> Aanbeveling van de Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning (2012/772/EU) (PbEU 2012, L 338).

<sup>22</sup> Zie artikel 3, eenentwintigste lid, eerste en tweede zin, Richtlijn 2011/16/EU.

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 de hiervoor bedoelde werkzaamheden. Elke persoon heeft hierbij het recht bewijs te leveren van de «onwetendheid» van de potentiële hulpintermediair van diens betrokkenheid bij de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, waarbij die persoon alle relevante feiten en omstandigheden, beschikbare informatie en zijn relevante deskundigheid en begrip ervan kan vermelden.<sup>23</sup> Indien de bewijsvoering slaagt, kan een dergelijke persoon dus niet worden aangemerkt als (hulp)intermediair. In beginsel zijn alle betrokken intermediairs, waaronder begrepen de hulpintermediairs, verplicht een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te melden. Om dubbele of meervoudige rapportering te voorkomen, is een intermediair evenwel ontheven van de meldingsplicht als hij aannemelijk kan maken 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. Concreet kan een «Nederlandse intermediair»<sup>24</sup> aannemelijk maken dat een andere betrokken intermediair de melding heeft gedaan als hij in het kader van een controle door de Belastingdienst kan verwijzen naar het aan die andere intermediair toegekende referentienummer naar aanleiding van de melding. Een «Nederlandse intermediair» is ook ontheven van de meldingsplicht als hij aannemelijk kan maken 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>25</sup> of indien in een voorkomend geval door een intermediair een beroep wordt gedaan op een wettelijk verschoningsrecht<sup>26</sup>, verschuift de meldingsplicht naar de relevante belastingplichtige. Dat is, samengevat, elke persoon voor wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is gemaakt.<sup>27</sup> De intermediair, of in voorkomend geval de relevante belastingplichtige, moet onder meer gegevens verstrekken over de inhoud van de betreffende constructie – zoals een samenvatting van de inhoud, de wezenskenmerken op grond waarvan de constructie moet worden gemeld en de nationale bepalingen die aan de constructie ten grondslag liggen – en over de personen, waaronder de relevante belastingplichtige, waarop die constructie waarschijnlijk van invloed zal zijn, voor zover de intermediair (of in voorkomend geval die relevante belastingplichtige) daar kennis of bezit van of controle over heeft. In Richtlijn (EU) 2018/822 wordt onderscheid gemaakt tussen zogenoemde «marktklare constructies»<sup>28</sup> en «constructies op maat»<sup>29</sup>. Een marktklare constructie is een grensoverschrijdende constructie die is bedacht of aangeboden, implementeerbaar<sup>30</sup> 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

<sup>23</sup> Zie artikel 3, eenentwintigste lid, derde zin, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>24</sup> Zie het voorgestelde artikel 10h, eerste lid, WIB.

<sup>25</sup> Vergelijk artikel 3, eenentwintigste lid, vierde zin, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>26</sup> Zie artikel 8 bis ter, vijfde lid, Richtlijn 2011/16/EU en (voor Nederland) het voorgestelde artikel 10h, vijfde lid, WIB.

<sup>27</sup> Zie artikel 3, tweeëntwintigste lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>28</sup> Zie artikel 3, vierentwintigste lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>29</sup> Zie artikel 3, vijfentwintigste lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>30</sup> Ofwel: gereed voor implementatie. In de Engelse tekst staat «ready for implementation» en die formulering is in artikel 8 bis ter, eerste lid, onderdeel b, Richtlijn 2011/16/EU vertaald met: gereed voor implementatie.



wezenlijke aanpassingen nodig zijn. Een constructie op maat is een grensoverschrijdende constructie die geen marktklare constructie is. Een constructie op maat moet worden toegespitst op een relevante belastingplichtige voordat de constructie kan worden geïmplementeerd. Voor beide type constructies geldt evenwel dat pas sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie als de grensoverschrijdende constructie (marktklaar of op maat) een (of meer) van de wezenskenmerken bezit. Het onderscheid tussen de marktklare constructie en de constructie op maat is enkel van belang voor het moment waarop over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie moet worden gerapporteerd en welke informatie op welk moment moet worden verstrekt.

Bij een marktklare constructie gaat de verstrekking van informatie in beginsel gefaseerd en bij een constructie op maat moet de informatie in één keer worden verstrekt. Over marktklare constructies moet de eerste informatie<sup>31</sup> namelijk worden verstrekt binnen dertig kalenderdagen vanaf de dag nadat de constructie «voor implementatie beschikbaar is gesteld».<sup>32</sup> Dat laatste is het moment waarop de constructie in de markt is gezet. Vanwege het karakter van een marktklare constructie zal in eerste instantie nog niet alle informatie kunnen worden verstrekt (denk aan de identificatiegegevens van de relevante belastingplichtige omdat die op dat moment in het algemeen nog niet in beeld is en aan nieuwe relevante belastingplichtigen die in de loop van de tijd gebruik gaan maken van de constructie). Derhalve geldt voor marktklare constructies de aanvullende eis dat elke drie maanden een periodiek verslag met die aanvullende informatie moeten worden opgesteld en aan de belastingautoriteit moet worden verstrekt.<sup>33</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>34</sup> Een constructie is pas gereed voor implementatie als er een of meer concrete relevante belastingplichtigen in beeld zijn en als er overeenstemming is dat de betreffende constructie zal worden geïmplementeerd. 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 van de implementatie is al gezet, 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 de relevante belastingplichtige(n) de betreffende constructie gaat implementeren. Over constructies op maat moet de betreffende informatie in één keer worden verstrekt, voor zover van toepassing en voor zover de intermediair daar kennis of bezit van of controle over 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 van de implementatie reeds is gezet, hoeft niet gerapporteerd te worden over grensoverschrijdende constructies die weliswaar zijn uitgedacht voor en toegespitst op een concrete belastingplichtige maar uiteindelijk «de eindstreep» niet

<sup>31</sup> Bedoeld in artikel 8 bis ter, tweede lid, onderdelen b, c, e en f, Richtlijn 2011/16/EU, voor zover van toepassing en voor zover de intermediair daar kennis of bezit van of controle over heeft.

<sup>32</sup> Zie artikel 8 bis ter, eerste lid, onderdeel a, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>33</sup> Zie artikel 8 bis ter, tweede lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>34</sup> Zie artikel 8 bis ter, eerste lid, onderdelen b en c, Richtlijn 2011/16/EU.

halen. Noch ontstaat een meldingsplicht voor bijvoorbeeld een hoogleraar die een bepaalde «constructie» bedenkt, zonder dat daaraan direct of indirect 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 bijvoorbeeld de auteur van een boek of tijdschrift met «100 tips voor belastingbesparing» daar geen melding van hoeven te doen.

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 grensoverschrijdende constructies die (mogelijk) op belastingontwijking duiden, doordat aan één of meer van de wezenskenmerken is voldaan, soms in combinatie met de «main benefit test». Een intermediair zal in eerste instantie zelf moeten (kunnen) inschatten of sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. 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.

Om de automatische uitwisseling te vergemakkelijken dient de informatie over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies door de EU-lidstaten te worden uitgewisseld via een door de EC opgezet gemeenschappelijk communicatienetwerk (CCN-netwerk). Voorts wordt een beveiligd centraal gegevensbestand ontwikkeld waarin de informatie kan worden opgeslagen en in het kader van de automatische gegevensuitwisseling door de belastingautoriteiten van alle EU-lidstaten kan worden geraadpleegd.<sup>35</sup>

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

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

Ingevolge het onderhavige wetsvoorstel wordt Richtlijn (EU) 2018/822 voor het overgrote deel geïmplementeerd in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB). 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 2011/16/EU. Ingevolge het onderhavige wetsvoorstel zal worden voorgescreven 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 overeenkomstig Richtlijn 2011/16/EU aan andere EU-lidstaten de hiervoor bedoelde gegevens en inlichtingen zal verstrekken. Daarnaast 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 voorgescreven. Tot slot wordt ingevolge het onderhavige wetsvoorstel de huidige sanctiebepaling in de WIB uitgebreid.<sup>36</sup> Zodoende kan het opzettelijk of grofschuldig niet-nakomen van de onderhavige verplichting

<sup>35</sup> Zie artikel 21, vijfde lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>36</sup> Ingevolge overweging 15 van Richtlijn (EU) 2018/822 en artikel 25 bis Richtlijn 2011/16/EU dienen de EU-lidstaten sancties vast te stellen voor overtredingen van de nationale omzettingsbepalingen. Dergelijke sancties moeten doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn.



tingen worden bestraft met een bestuurlijke boete van ten hoogste het bedrag van de zesde categorie<sup>37</sup> en kan er tot strafrechtelijke vervolging worden overgegaan. Het genoemde boetemaximum van de zesde categorie sluit aan bij de bestuurlijke boete die ten hoogste kan worden opgelegd inzake het niet-nakomen van de verplichtingen die voortvloeien uit Richtlijn (EU) 2016/881 (DAC4, inzake «Country-by-Country Reporting»).<sup>38</sup>

### 3.2. Algemene wet inzake rijksbelastingen

Eén bepaling uit Richtlijn (EU) 2018/822, inhoudende dat het feit dat een belastingdienst niet reageert op een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie niet betekent dat de geldigheid of fiscale behandeling van die constructie wordt aanvaard<sup>39</sup>, wordt geïmplementeerd in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).<sup>40</sup> De voorgestelde bepaling strekt ertoe in dat kader – voor gevallen dat zich een melding in het dossier van een belastingplichtige bevindt – wettelijk vast te leggen dat ook een conform de aangifte opgelegde definitieve aanslag niet betekent dat de geldigheid of fiscale behandeling van de betreffende constructie wordt aanvaard. Ingevolge de voorgestelde bepaling worden de gegevens en inlichtingen, bedoeld in Richtlijn (EU) 2018/822<sup>41</sup>, die de Belastingdienst niet anders dan ingevolge die richtlijn bekend zijn geworden met het oog op de navorderingsbevoegdheden aangemerkt als een feit dat de inspecteur niet bekend was en ook niet redelijkerwijs bekend had kunnen zijn. De reden is dat die gegevens en inlichtingen in een vermoedelijk zeer beperkt aantal gevallen aanleiding zullen geven om af te wijken van de aangifte, terwijl de inspecteur zonder de voorgestelde bepaling in alle gevallen dat zich een melding in het dossier van een belastingplichtige bevindt de aangifte met de betreffende gegevens en inlichtingen zal moeten vergelijken. Gelet op het geschatte aantal meldingen is dat echter ondoenlijk. Dat gegeven leidt ertoe dat – zonder de voorgestelde bepaling – een dergelijke melding een juiste belastingheffing in de weg kan staan in de gevallen waarin pas achteraf blijkt, bijvoorbeeld in het kader van een boekenonderzoek, dat afwijking van de aangifte nodig is, terwijl de Belastingdienst dit (achteraf gezien) naar aanleiding van de gedane melding al had kunnen weten ten tijde van het opleggen van de aanslag. Een belangrijke doelstelling van Richtlijn (EU) 2018/822 – het tegengaan van agressieve fiscale planning – zou daarmee worden ondermijnd.

## 4. Gegevensbescherming

### 4.1. Inleiding

Richtlijn (EU) 2018/822 wordt, zoals aangegeven, ingevolge het onderhavige wetsvoorstel grotendeels geïmplementeerd in de WIB. Op basis daarvan worden intermediairs, of in voorkomende gevallen relevante belastingplichtigen, verplicht gegevens en inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies aan de Minister van Financiën<sup>42</sup> te verstrekken. Onder deze gegevens en inlichtingen kunnen zich persoonsgegevens bevinden, waaronder wordt verstaan elk gegeven betreffende een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon.<sup>43</sup>

<sup>37</sup> Bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht.

<sup>38</sup> Beide boetebepalingen betreffen de implementatie van artikel 25 bis Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>39</sup> Zie artikel 8 bis ter, vijftiende lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>40</sup> In het voorgestelde artikel 16, zevende lid, AWR.

<sup>41</sup> Te weten in artikel 8 bis ter, veertiende lid.

<sup>42</sup> In de praktijk zal de informatie worden verstrekt aan de Belastingdienst. Hierna wordt daarom in dat kader gesproken van de Belastingdienst.

<sup>43</sup> In artikel 4, eerste lid, AVG (zie voetnoot 5) staat een definitie van «persoonsgegevens».

Intermediairs moeten namelijk (voor zover bij hen bekend) de naam, de fiscale woonplaats en het fiscale identificatienummer van de intermediair, de relevante belastingplichtige, en, indien van belang, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige aan de Belastingdienst verstrekken, alsmede (ingeval van natuurlijke personen) de geboortedatum en de geboorteplaats van die intermediair en relevante belastingplichtige. Voorts moeten in voorkomende gevallen de identificatiegegevens van andere personen in een EU-lidstaat op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn, worden verstrekt.<sup>44</sup> De Belastingdienst verstrekt de betreffende informatie vervolgens op automatische basis via het door de EC opgezette gemeenschappelijke communicatienetwerk, het CCN-netwerk, naar het door de EC te ontwikkelen beveiligd centraal gegevensbestand.<sup>45</sup> De belastingautoriteiten van de andere EU-lidstaten zullen hetzelfde doen met betrekking tot de door hen ingevolge Richtlijn (EU) 2018/822 ontvangen gegevens en inlichtingen. De belastingautoriteiten van alle EU-lidstaten hebben vervolgens toegang tot de in het centraal gegevensbestand opgeslagen informatie.<sup>46</sup> Het voorgaande roept de vraag op in hoeverre de met de verwerking van persoonsgegevens gepaard gaande inmenging in de persoonlijke levenssfeer noodzakelijk is ten opzichte van het doel dat ermee wordt nagestreefd. In paragraaf 4.2 wordt in dit kader ingegaan op artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM) en wordt beoordeeld of de verwerking van persoonsgegevens zoals hiervoor bedoeld de toets aan dit artikel kan doorstaan. Voorts is op deze verwerking van persoonsgegevens de Algemene Verordening Gegevensbescherming (AVG) van toepassing. In paragraaf 4.3 zal worden ingegaan op de specifieke waarborgen uit de AVG. Een belangrijke notie vooraf is evenwel dat iedere vorm van gegevensverwerking die door het onderhavige wetsvoorstel in het leven wordt geroepen, rechtstreeks voortvloeit uit Richtlijn (EU) 2018/822. Het wetsvoorstel introduceert geen extra verplichtingen of voorwaarden ten opzichte van die richtlijn. Een tweede notie is dat het voorstel dat ten grondslag heeft gelegen aan Richtlijn (EU) 2018/822 is onderworpen aan een zogenoemd «impact assessment» door de EC. Hierin is geconcludeerd dat het voorstel wat betreft de impact op fundamentele rechten geheel in lijn is met Europese verdragen.<sup>47</sup>

<sup>44</sup> Zie het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdelen a, b en i, WIB.

<sup>45</sup> Zie overweging 12 van Richtlijn (EU) 2018/822 en artikel 21, vijfde lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>46</sup> Zie artikel 21, vijfde lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>47</sup> Te raadplegen via: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017SC0236&from=NL>. Het citaat uit het *impact assessment* luidt: «As regards the possible impacts on fundamental rights, the preferred policy option for mandatory disclosure is fully compliant with the Treaties. The envisaged option respects private data protection rules as the disclosed information will not be made publicly available. In addition, the right of intermediaries, legal or natural persons, to provide services will not be impaired. In this context, professional secrecy will be respected (e.g. the legal profession privilege (LPP)) where this is required by the law. Finally, the preferred option is in line with the principle of proportionality since it will be limited to schemes of a cross-border dimension that fulfil certain indications of aggressive tax planning («hallmarks»).» De «preferred option» is op p. 65 van het impact assessment als volgt samengevat: «Member States undertake to lay down an obligation on intermediaries and, as a fallback, on taxpayers to disclose potentially aggressive tax planning schemes with a cross-border element that engages at least two Member States and to automatically exchange the relevant information with other Member States.» Zie ook overweging 17 van Richtlijn (EU) 2018/822.

#### 4.2. Artikel 8 EVRM

Persoonsgegevens worden beschermd als onderdeel van het privéleven.<sup>48</sup> Het recht op respect voor het privéleven wordt gewaarborgd in artikel 8, eerste lid, EVRM.<sup>49</sup> Ingevolge artikel 8, tweede lid, EVRM is een inmenging in het recht op respect voor het privéleven evenwel gerechtvaardigd wanneer deze bij wet is voorzien en in een democratische samenleving noodzakelijk is in het belang van de nationale veiligheid, de openbare veiligheid of het economisch welzijn van het land, het voorkomen van wanordelijkheden en strafbare feiten, de bescherming van de gezondheid of de goede zeden of voor de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt voldaan aan de eis dat de inmenging «bij wet is voorzien», waardoor het voor burgers kenbaar en voorzienbaar is dat een inmenging kan plaatsvinden en onder welke omstandigheden dat het geval is. Daarnaast geldt dat de voorgestelde bepalingen noodzakelijk zijn in het belang van het economisch welzijn van Nederland. Het doel van Richtlijn (EU) 2018/822 is, kort samengevat, het tegengaan van belastingontwijking op de interne markt. Hiertoe is het van wezenlijk belang dat de belastingautoriteiten van de EU-lidstaten op automatische basis volledige en relevante informatie met elkaar uitwisselen over mogelijk agressieve fiscale constructies. Met die informatie kan onverwijld worden gereageerd op schadelijke fiscale praktijken, onder meer door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten.<sup>50</sup> Voorts is daarmee ook het afschrik-effect ten aanzien van agressieve fiscale planningspraktijken zo doeltreffend mogelijk.<sup>51</sup> Door de implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822 in de WIB via het onderhavige wetsvoorstel, dienen de bepalingen in het wetsvoorstel en de gegevensverwerkingen die naar aanleiding daarvan zullen plaatsvinden eenzelfde doel.

Voorts dient te zijn voldaan aan de voorwaarden van proportionaliteit – de inbreuk op de belangen van de bij de verwerking van persoonsgegevens betrokkene mag niet onevenredig zijn in verhouding tot het met de verwerking te dienen doel – en subsidiariteit: het doel waarvoor de persoonsgegevens worden verwerkt, dient in redelijkheid niet op een andere, voor de bij de verwerking van persoonsgegevens betrokkene minder nadelige wijze te kunnen worden bereikt.

Toetsing aan deze eisen levert het volgende beeld op. De uit Richtlijn (EU) 2018/822 voortvloeiende verplichtingen gaan niet verder dan nodig is om de beoogde doelstellingen daarvan te verwezenlijken. Zoals aangegeven, vindt de inmenging in de persoonlijke levenssfeer plaats met het doel om grensoverschrijdende belastingontwijking tegen te gaan. In dat kader geldt de meldingsplicht uitsluitend voor grensoverschrijdende situaties, dat wil zeggen voor situaties waarbij meer dan één EU-lidstaat of een EU-lidstaat en een derde land betrokken zijn.<sup>52</sup> In die omstandigheden is

<sup>48</sup> Zie ook artikel 8 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (het Handvest), alwaar expliciet is bepaald dat eenieder recht heeft op bescherming van de hem betreffende persoonsgegevens.

<sup>49</sup> Artikel 7 van het Handvest is bijna gelijklopend aan artikel 8 van het EVRM en stelt dat eenieder recht heeft op «eerbiediging van zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie». Voor zover het Handvest rechten bevat die corresponderen met rechten die zijn gegarandeerd door het EVRM, is de inhoud en reikwijdte daarvan ingevolge artikel 52, derde lid, van het Handvest hetzelfde als in het EVRM is bepaald. Derhalve wordt hier alleen ingegaan op artikel 8 EVRM. Voorts is in artikel 10, eerste lid, van de Grondwet bepaald dat eenieder recht heeft op eerbiediging van zijn persoonlijke levenssfeer, behoudens bij of krachtens de wet te stellen beperkingen. In het tweede lid van genoemd artikel 10 is bepaald dat de wet regels stelt ter bescherming van de persoonlijke levenssfeer in verband met het vastleggen en verstrekken van persoonsgegevens.

<sup>50</sup> Zie ook overwegingen 1 tot en met 3 van Richtlijn (EU) 2018/822.

<sup>51</sup> Zie ook overwegingen 10 en 11 van Richtlijn (EU) 2018/822.

<sup>52</sup> Zie artikel 3, achttiende lid, Richtlijn 2011/16/EU in samenhang met artikel 3, negentiende lid, en artikel 8 bis ter, eerste lid, Richtlijn 2011/16/EU.

het belangrijk dat de uitwisseling van de informatie tussen de EU-lidstaten plaatsvindt. Tot de verstrekking van (persoons)gegevens dient alleen te worden overgegaan ten aanzien van grensoverschrijdende constructies die aan één of meer van de wezenskenmerken in bijlage IV bij (de door Richtlijn (EU) 2018/822 te wijzigen) Richtlijn 2011/16/EU voldoen, en derhalve een mogelijk risico op belastingontwijking meebrengen. In Richtlijn (EU) 2018/822 en in het onderhavige wetsvoorstel tot wijziging van de WIB is nauwkeurig beschreven om welke (persoons)gegevens het gaat. Gegevens en inlichtingen die niet strekken tot de nakoming van (de doelen van) Richtlijn (EU) 2018/822 (en Richtlijn 2011/16/EU), worden niet gevraagd. Zonder de betreffende persoonsgegevens kunnen de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies niet aan een specifieke belastingplichtige of intermediair worden gekoppeld, waardoor passende risicobeoordelingen en belastingcontroles niet kunnen worden verricht. Bovendien is het niet mogelijk om toe te zien op de naleving van de onderhavige verplichtingen zonder de persoonsgegevens van intermediairs. Alleen als de belastingautoriteiten volledige toegang hebben tot de in het centraal gegevensbestand opgeslagen informatie, kunnen zij nagaan of er voor hen relevante belastingplichtigen bij een bepaalde (mogelijk) agressieve fiscale constructie zijn betrokken. Dit betekent echter niet dat EU-lidstaten de in het centraal gegevensbestand opgenomen informatie onbeperkt kunnen gebruiken. De informatie mag (in beginsel) alleen worden gebruikt voor de administratie en uitvoering van de belastingwet, inclusief de bijbehorende boetebepalingen.<sup>53</sup>

#### 4.3. AVG

Zoals reeds opgemerkt, worden persoonsgegevens beschermd als onderdeel van het privéleven. De AVG geeft een nadere uitwerking aan dit recht. In deze paragraaf wordt ingegaan op de belangrijkste waarborgen uit de AVG.

Persoonsgegevens mogen alleen worden verwerkt<sup>54</sup> in overeenstemming met de wet en op een wijze die ten aanzien van de betrokkene (zijnde degene van wie de persoonsgegevens worden verwerkt) rechtmatig, behoorlijk en transparant is.<sup>55</sup> Met het onderhavige wetsvoorstel wordt aan de eis van rechtmatigheid voldaan<sup>56</sup> en is het voor burgers kenbaar en voorzienbaar dat een inmenging kan plaatsvinden en onder welke omstandigheden dat het geval is.

Voorts mogen de persoonsgegevens alleen worden verzameld en verwerkt met het (eerder omschreven) doel om belastingontwijking in grensoverschrijdende situaties tegen te gaan.<sup>57</sup> De melding van mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies kan daadwerkelijk bijdragen aan de spanningen die worden geleverd om een eerlijk belastingklimaat op de interne markt te scheppen.<sup>58</sup> Zoals aangegeven, is sprake van een zuivere implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822 in (hoofdzakelijk) de WIB. In de WIB zijn reeds de voorschriften uit Richtlijn 2011/16/EU (welke richtlijn wordt gewijzigd door Richtlijn (EU) 2018/822) geïmplementeerd met het oog op de uitwisseling van inlichtingen die van belang kunnen zijn voor de administratie en de handhaving van de belastingheffing in een andere (EU-lid)staat. Op de gegevensverwerking die dit wetsvoorstel regelt, worden de betreffende bepalingen in de WIB van toepassing. In de WIB is bepaald dat de bepalingen van die wet

<sup>53</sup> Zie artikel 16, eerste, tweede en derde lid, Richtlijn 2011/16/EU en de artikelen 17 en 30 WIB, waaruit blijkt onder welke voorwaarden de gegevens en inlichtingen ook voor andere doeleinden dan de administratie en uitvoering van de belastingwet mogen worden gebruikt.

<sup>54</sup> In artikel 4, tweede lid, AVG staat een definitie van «verwerking».

<sup>55</sup> Zie artikel 5, eerste lid, onderdeel a, AVG.

<sup>56</sup> Zie artikel 6, eerste lid, onderdeel c, AVG.

<sup>57</sup> Zie artikel 5, eerste lid, onderdeel b, AVG.

<sup>58</sup> Zie ook overweging 6 van Richtlijn (EU) 2018/822.

strekken tot uitvoering van richtlijnen van de Raad van de Europese Unie en andere regelingen van internationaal en interregionaal recht tot het verlenen van wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen.<sup>59</sup> In de WIB is daarnaast bepaald dat alleen inlichtingen worden verstrekt indien de verstrekking daarvan strekt tot uitvoering van richtlijnen van de EU en andere regelingen van internationaal of interregionaal recht.<sup>60</sup> Het onderhavige wetsvoorstel voorziet derhalve niet in de verwerking van persoonsgegevens die niet strikt samenhangt met de verwezenlijking van het doel dat met Richtlijn (EU) 2018/822 (en Richtlijn 2011/16/EU) wordt nagestreefd.

De gegevens en inlichtingen die moeten worden verstrekt en vervolgens uitgewisseld met de andere EU-lidstaten zijn, zoals in paragraaf 4.2 reeds aangegeven, ter zake dienend en beperkt tot wat noodzakelijk is voor de doeleinden waarvoor zij worden verwerkt.<sup>61</sup>

Voorts zal de verwerkingsverantwoordelijke alle redelijke maatregelen moeten nemen om ervoor te zorgen dat de gegevens juist zijn.<sup>62</sup> Hoofdstuk III AVG bevat voorschriften voor de verwerkingsverantwoordelijke met betrekking tot, kort samengevat, het informeren van de betrokkene van wie persoonsgegevens worden verwerkt in het kader van diens rechten. Voor zover het gaat om het verstrekken van gegevens en inlichtingen door de intermediair aan de Belastingdienst, ligt de verantwoordelijkheid voor de juistheid van die gegevens en inlichtingen bij de intermediair. In deze fase moet de intermediair de betrokkenen gelegenheid bieden om hun uit de AVG voortvloeiende rechten uit te oefenen. Nadat de gegevens en inlichtingen door de intermediair (of relevante belastingplichtige) aan de Belastingdienst zijn verstrekt, geldt dat de Belastingdienst de betreffende informatie op automatische basis via het CCN-netwerk aan het door de EC te ontwikkelen beveiligd centraal gegevensbestand verstrekt.<sup>63</sup> Zodra de informatie zich in het centraal gegevensbestand bevindt, kan de EC worden aangemerkt als de verwerkingsverantwoordelijke, waarbij geldt dat ook de Europese instituties gehouden zijn de bescherming van persoonsgegevens te eerbiedigen.<sup>64</sup> Indien de Belastingdienst zelf komt te beschikken over de verstrekte gegevens en inlichtingen, geldt dat de Belastingdienst invulling zal geven aan de op hem rustende informatieplicht. Na aanvaarding van het wetsvoorstel zal op de website van de Belastingdienst informatie worden verstrekt over de automatische uitwisseling van gegevens die op grond van Richtlijn (EU) 2018/822 zal plaatsvinden. Informatie over de wijze waarop de uit de AVG voortvloeiende rechten, zoals het recht op inzage, kunnen worden uitgeoefend is al opgenomen op de website van de Belastingdienst.<sup>65</sup> De betreffende gegevens mogen niet langer worden bewaard dan noodzakelijk is voor het doel waarvoor zij zijn verwerkt.<sup>66</sup> Voor het bewaren en het vernietigen van gegevens hanteert de Belastingdienst de termijnen die overeenkomstig de bepalingen in de Archiefwet bekend worden gemaakt.<sup>67</sup> De bestaande beveiligingsregels binnen de

<sup>59</sup> Zie artikel 1 WIB.

<sup>60</sup> Zie artikel 14 WIB.

<sup>61</sup> Zie artikel 5, eerste lid, onderdeel c, AVG.

<sup>62</sup> Zie artikel 5, eerste lid, onderdeel d, AVG.

<sup>63</sup> Zie overweging 12 van Richtlijn (EU) 2018/822 en artikel 21, vijfde lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>64</sup> Verordening (EU) 2018/1725 van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2018 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens door de instellingen, organen en instanties van de Unie en betreffende het vrije verkeer van die gegevens, en tot intrekking van Verordening (EG) nr. 45/2001 en Besluit nr. 1247/2002/EG (PbEU 2018, L 295/39).

<sup>65</sup> Te raadplegen via: [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/niet\\_in\\_enig\\_menu/privé/privacy](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/niet_in_enig_menu/privé/privacy).

<sup>66</sup> Zie artikel 5, eerste lid, onderdeel e, AVG.

<sup>67</sup> Te raadplegen op de website van het Nationaal Archief: [www.nationaalarchief.nl/archiveren/](http://www.nationaalarchief.nl/archiveren/), zoekterm: selectielijst Belastingdienst. In beginsel geldt een bewaartermijn van 7 jaar.

Belastingdienst zullen onverkort worden toegepast op de onderhavige verwerking van persoonsgegevens.<sup>68</sup>

Voorts geldt dat de persoonsgegevens door het nemen van passende technische of organisatorische maatregelen op een dusdanige manier moeten worden verwerkt dat een passende beveiliging ervan gewaarborgd is.<sup>69</sup> De gegevensuitwisseling tussen de EU-lidstaten inzake de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies vindt, zoals aangegeven, plaats via het eerdergenoemde beveiligde CCN-netwerk. De gegevens en inlichtingen worden opgeslagen in een beveiligd centraal gegevensbestand.

Tot slot wordt in dit verband nog opgemerkt dat ten aanzien van iedere gegevensuitwisseling tussen de EU-lidstaten geldt dat de gegevens en inlichtingen onder de geheimhoudingsplicht vallen en de bescherming genieten waarin het nationale recht van de ontvangende EU-lidstaat met betrekking tot soortgelijke inlichtingen voorziet.<sup>70</sup> In de AWR is de geheimhoudingsplicht van de Belastingdienst geregeld.<sup>71</sup> In de WIB is deze geheimhoudingsplicht van overeenkomstige toepassing verklaard op inlichtingen die in het kader van wederzijdse bijstand van intermediairs en anderen en van een andere (EU-lid)staat zijn verkregen.<sup>72</sup>

#### 4.4. Autoriteit Persoonsgegevens

Ingevolge artikel 36, vierde lid, AVG is de Autoriteit Persoonsgegevens (AP) geraadpleegd over de per internet geconsulteerde conceptversie van het onderhavige wetsvoorstel. De AP heeft hierop aangegeven geen opmerkingen te hebben over het concept.<sup>73</sup>

### 5. Administratieve lasten, uitvoeringskosten en budgettaire effecten

#### 5.1. Effecten voor bedrijven en burgers

Ten aanzien van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies legt het wetsvoorstel een nieuwe meldingsplicht op aan intermediairs. Bij afwezigheid van een intermediair of indien iedere betrokken intermediair zich beroept op een wettelijke verschoningsgrond, verschuift de meldingsplicht, zoals aangegeven, naar de relevante belastingplichtige.<sup>74</sup> Dientengevolge heeft de meldingsplicht een toename van de administratieve lasten voor bedrijven en burgers tot gevolg.

Allereerst zullen intermediairs ten aanzien van iedere grensoverschrijdende constructie moeten beoordelen of deze één of meer van de wezenskenmerken bezit. Indien dit het geval is, is de intermediair verplicht bepaalde gegevens en inlichtingen<sup>75</sup> waar hij kennis of bezit van of controle over heeft en indien van toepassing, te verstrekken aan de Belastingdienst. De gegevens en inlichtingen die moeten worden verstrekt, zijn verschillend van aard. Ten aanzien van de meer feitelijke gegevens en inlichtingen die worden verlangd, zoals de naam, de fiscale woonplaats en het fiscale identificatienummer van de intermediair en de

<sup>68</sup> Ten aanzien van de bestaande beveiligingsregels binnen de Belastingdienst geldt de Baseline Informatiebeveiliging Rijksdienst (BIR) 2017.

<sup>69</sup> Artikel 5, eerste lid, onderdeel f, AVG.

<sup>70</sup> Zie artikel 16, eerste lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>71</sup> In artikel 67 AWR.

<sup>72</sup> Zie artikel 28 WIB en de voorgestelde wijziging van dat artikel ingevolge artikel I, onderdeel I, van het onderhavige wetsvoorstel.

<sup>73</sup> Te raadplegen via: [https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/sites/default/files/atoms/files/advies\\_implementatie\\_richtlijn\\_eu\\_2018-822\\_dac.pdf](https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/sites/default/files/atoms/files/advies_implementatie_richtlijn_eu_2018-822_dac.pdf).

<sup>74</sup> Op basis van het voorgestelde artikel 10h, zesde lid, WIB.

<sup>75</sup> Namelijk de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB.



belastingplichtige<sup>76</sup>, geldt dat de intermediair direct tot verstrekking kan overgaan. Ten aanzien van een aantal andere verlangde gegevens en inlichtingen zal de intermediair enige extra werkzaamheden moeten verrichten alvorens tot verstrekking kan worden overgegaan. Dit geldt bijvoorbeeld voor de samenvatting van de inhoud van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie die moet worden verstrekt, alsmede voor de «nadere bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen».<sup>77</sup>

Het is de verwachting dat intermediairs, bijvoorbeeld belastingadvieskantoren, werkprocessen zullen inrichten en «IT-tools» zullen ontwikkelen waarmee de vereiste gegevens en inlichtingen op gestructureerde wijze kunnen worden verstrekt. Door de Belastingdienst zal een digitaal systeem worden ontwikkeld om de verstrekking van gegevens en inlichtingen te faciliteren, waarbij efficiëntie en dataveiligheid centraal staan. Het systeem zal zowel worden toegespitst op intermediairs die grote hoeveelheden meldingen moeten verrichten als op intermediairs en relevante belastingplichtigen die sporadisch een melding zullen moeten doen en strekt ertoe de extra werkzaamheden die met de melding zelf gepaard gaan te minimaliseren.

Teneinde de toename van de administratieve lasten zo beperkt mogelijk te houden, kent Richtlijn (EU) 2018/822 twee ontheffingsmogelijkheden. Allereerst is bepaald dat indien een intermediair verplicht is de gegevens en inlichtingen aan de bevoegde autoriteiten van meer EU-lidstaten 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, Richtlijn 2011/16/EU. Een intermediair is ontheven van zijn verplichting tot het verstrekken van de gegevens en inlichtingen indien hij aannemelijk maakt dat die gegevens en inlichtingen reeds zijn verstrekt in de andere EU-lidstaat, die hoger op de hiervoor bedoelde lijst staat.<sup>78</sup> Deze ontheffingsmogelijkheid geldt ook ten aanzien van een relevante belastingplichtige die verplicht is de gegevens en inlichtingen aan meer dan één EU-lidstaat te verstrekken.<sup>79</sup> De tweede ontheffingsmogelijkheid geldt ten aanzien van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarbij verschillende intermediairs zijn betrokken. In dergelijke situaties geldt dat alle betrokken intermediairs een meldingsplicht hebben. Een intermediair is evenwel ontheven van deze verplichting indien hij aannemelijk kan maken dat de benodigde gegevens en inlichtingen reeds door een van de andere betrokken intermediairs zijn verstrekt, al dan niet in een andere EU-lidstaat dan Nederland.<sup>80</sup> Ook indien sprake is van meer dan één relevante belastingplichtige die bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is betrokken, geldt dat een relevante belastingplichtige van zijn meldingsplicht is ontheven indien hij aannemelijk kan maken dat de betreffende gegevens en inlichtingen door een andere relevante belastingplichtige zijn verstrekt.<sup>81</sup> Op deze manier wordt voorkomen dat een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie door alle betrokken intermediairs en belastingplichtigen afzonderlijk dient te worden gemeld.

Zoals aangegeven, zullen meldingsplichtigen naar verwachting incidenteel IT-tools ontwikkelen en werkprocessen inrichten waarmee tot verstrekking van de vereiste gegevens en inlichtingen kan worden overgegaan. Ook zullen medewerkers bekend moeten worden gemaakt met de meldingsplicht, waardoor opleidings- en trainingskosten worden

<sup>76</sup> Op basis van het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel a, WIB.

<sup>77</sup> Op basis van het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdelen d en f, WIB.

<sup>78</sup> Op basis van het voorgestelde artikel 10h, vierde lid, WIB.

<sup>79</sup> Op basis van het voorgestelde artikel 10h, achtste lid, WIB.

<sup>80</sup> Op basis van het voorgestelde artikel 10h, negende lid, WIB.

<sup>81</sup> Op basis van het voorgestelde artikel 10h, tiende lid, WIB.

gemaakt. De initiële kosten worden ingeschat op circa € 22 miljoen. Daarnaast geldt dat de meldingsplicht extra werkzaamheden voor intermediairs en relevante belastingplichtigen tot gevolg zal hebben, zoals hierboven uiteengezet. Ook zullen extra kosten worden gemaakt in verband met periodieke overleggen tussen kantoren in verschillende EU-lidstaten over de toepassing van de nieuwe verplichtingen en in verband met de (structurele) opleiding en training van medewerkers. In totaal wordt een structurele toename van de administratieve lasten voor bedrijven (intermediairs en relevante belastingplichtigen) verwacht van circa € 8 miljoen per jaar.

### *5.2. Adviescollege toetsing regeldruk*

Het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR) heeft de gevolgen beoordeeld die het onderhavige wetsvoorstel voor de regeldruk met zich brengt. De ATR acht nut en noodzaak van het wetsvoorstel voldoende toegelicht, ziet geen mogelijkheden voor minder belastende alternatieven en heeft geen opmerkingen over de in beeld gebrachte regeldruk. Wat betreft de werkbaarheid van de voorgestelde maatregelen vraagt de ATR aandacht voor het feit dat intermediairs in de praktijk moeite kunnen hebben met het vaststellen van het al dan niet meldingsplichtig zijn van concrete constructies. De ATR adviseert om in dat kader kenmerken van niet-meldingsplichtige constructies te expliciteren. Met betrekking tot dit adviespunt is het relevant om op te merken dat een leidraad zal worden opgesteld waarin nadere inkleding wordt gegeven aan de verplichtingen die volgen uit Richtlijn (EU) 2018/822. In de leidraad zal onder andere – ter illustratie – ten aanzien van een aantal concrete constructies worden aangegeven of zij wel of juist niet aan (een van) de wezenskenmerken voldoen, teneinde intermediairs en relevante belastingplichtigen, waar mogelijk, te ontlasten.<sup>82</sup>

### *5.3. Uitvoeringskosten en budgettaire effecten*

De uitvoeringsaspecten, inclusief de uitvoeringskosten, van dit wetsvoorstel zijn aan de hand van een uitvoeringstoets door de Belastingdienst beoordeeld. De conclusies uit de uitvoeringstoets zijn neergelegd in een document dat als bijlage bij deze memorie is gevoegd<sup>83</sup>. De belangrijkste conclusie is dat de maatregelen in het onderhavige wetsvoorstel uitvoerbaar zijn, mits de benodigde IT-capaciteit en het instellen van een centraal MDR-team<sup>84</sup>, waarover hieronder meer, tijdig beschikbaar zijn. In de uitvoeringstoets is opgenomen dat de maatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel de complexiteit van processen en systemen binnen de Belastingdienst verhogen. Er komt nieuwe regelgeving bij, de doelgroep is breder dan gebruikelijk, door de open normen dragen de maatregelen bij tot meer discussies met de Belastingdienst en de maatregelen vragen om meer handhavingsactiviteiten. Met de gegevens en inlichtingen die ten aanzien van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies worden verstrekt, worden echter tegelijkertijd de informatiepositie van de Belastingdienst en de mogelijkheden voor toezicht versterkt.

De uitvoeringskosten die het onderhavige wetsvoorstel met zich brengt, hebben betrekking op de processen voor het nationaal en internationaal ontvangen, opslaan, verstrekken en verwerken van de gegevens en inlichtingen die ten aanzien van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies worden verstrekt door intermediairs of relevante belasting-

<sup>82</sup> Het advies is te raadplegen via: <https://www.atr-regeldruk.nl/meldingsplicht-grensoverschrijdende-agressieve-fiscale-constructies/>.

<sup>83</sup> Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

<sup>84</sup> MDR staat voor: Mandatory Disclosure Rules.

plichtige(n). Hierbij zijn twee hoofdprocessen te onderscheiden, namelijk het ontvangen van gegevens en inlichtingen en het verstrekken daarvan aan de EU enerzijds en het ontsluiten en analyseren van die gegevens en inlichtingen ten behoeve van de toezichtsactiviteiten anderzijds. Bij de implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822 zullen voor het aanpassen van beide hoofdprocessen kosten worden gemaakt. Daarnaast worden kosten gemaakt voor de bouw van een risicoanalyse-omgeving en bijbehorende «tooling» en een «workflow management systeem».

In het kader van de uitvoeringstoets is voorgesteld binnen de Belastingdienst een landelijk coördinatieteam in te stellen, het MDR-team. Het MDR-team wordt onder andere verantwoordelijk voor het inrichten en het uitvoeren van een helpdeskfunctie voor intermediairs en belastingplichtigen, het onderhouden van communicatie met andere landen en de EC en het schrijven en onderhouden van een leidraad waarin de verplichtingen die volgen uit Richtlijn (EU) 2018/822 verder worden verduidelijkt. Het MDR-team zal in 2019 uit vijf FTE bestaan. Afhankelijk van het aantal meldingen en het overige onderhanden werk kan het MDR-team vanaf 2020 met maximaal vijf FTE worden uitgebreid. Naast het MDR-team is tevens maximaal tien FTE benodigd voor verdere risicosignaalbehandeling. Het aantrekken van extra capaciteit vindt in fasen plaats, zodat wat betreft de samenstelling en grootte van het totale team geanticipeerd kan worden op onder andere het aantal meldingen, het benodigde tijdsbeslag per melding, de benodigde vraag aan het MDR-team qua dienstverlening en toezicht, het aantal meldingen dat nader (handmatig) onderzoek behoeft en de nadere uitgebreide analyse die in het kader van verdere risicosignaalbehandeling nodig is. Voorts is één FTE benodigd vanwege het inrichten van het eerdergenoemde workflow management systeem. De implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822 leidt wat betreft incidentele kosten tot € 750.000 op het gebied van handhaving en toezicht en € 1.860.000 op het gebied van automatisering. Wat betreft structurele kosten leidt de implementatie van deze richtlijn tot € 2.140.000, welke kosten volledig op het gebied van handhaving en toezicht liggen. De uitvoeringskosten zullen gedekt worden binnen begroting IX B. Aan dit wetsvoorstel zijn geen budgettaire effecten voor de inkomstenkant verbonden.

## **6. Consultatie en overleg koepel- en belangenorganisaties**

Een voorontwerp van dit wetsvoorstel heeft in de periode van 19 december 2018 tot en met 1 februari 2019 voor internetconsultatie opengestaan. Er zijn in deze periode elf reacties binnengekomen.<sup>85</sup> Alle reacties zijn openbaar en raadpleegbaar via de website.<sup>86</sup> Naar aanleiding van de reacties op het voorontwerp is met de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, het Register Belastingadviseurs en de Nederlandse Vereniging van Banken aanvullend gesproken. Hierbij hebben zij de schriftelijke inbreng die zij in reactie op de internetconsultatie hebben

---

<sup>85</sup> De volgende partijen hebben gereageerd op het voorontwerp van dit wetsvoorstel: Het Register Belastingadviseurs, Holland Quaestor, Dufas, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie, de Nederlandse Orde van Advocaten, de Nederlandse Vereniging van Banken, het Verbond van Verzekeraars, VNO-NCW, twee wetenschappers verbonden aan de Universiteit Leiden en LDE Accountants.

<sup>86</sup> Te weten: <https://www.internetconsultatie.nl/dac6>.

geleverd, nader toegelicht.<sup>87</sup> De opmerkingen en vragen die in reactie op de internetconsultatie zijn geplaatst, zijn zoveel mogelijk betrokken bij de redactie van de verschillende artikelen en onderdelen, alsmede bij de daarbij behorende toelichting. Tevens is de toelichting op een aantal punten aangevuld. Voorts zal, zoals vermeld, een leidraad worden opgesteld waarin de verplichtingen die ingevolge het onderhavige wetsvoorstel ontstaan nader zullen worden verduidelijkt voor de intermediairs en relevante belastingplichtigen.

## 7. Transponeringstabel

Richtlijn (EU) 2018/822	Bepaling in gewijzigde Richtlijn 2011/16/EU	Implementatiebepaling	Toelichting
Artikel 1, eerste lid, onderdeel a, sub i, eerste zin	Artikel 3, negende lid, onderdeel a, eerste zin	Geen wetgeving/implementatie meer nodig.	Reeds geïmplementeerd in artikel 2, eerste lid, onderdeel I, WIB.
Artikel 1, eerste lid, onderdeel a, sub i, tweede zin	Artikel 3, negende lid, onderdeel a, tweede zin	Geen wetgeving/implementatie meer 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 meer 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 meer 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 bij Richtlijn 2011/16/EU toegevoegd.
Artikel 1, eerste lid, onderdeel b	Artikel 3, achttiende lid tot en met vijftiende 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 zin	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 zin	Geïmplementeerd in artikel 10h, vijfde lid, WIB.	Betreft facultatieve implementatie, vanwege belang wettelijke fiscale verschoningsrecht.
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, vijfde lid, derde zin	Geen wetgeving/implementatie nodig.	Deze voorwaarde voor een rechtsgeldig beroep op het wettelijke fiscale 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.	

<sup>87</sup> Naar aanleiding van de bekendmaking van Richtlijn (EU) 2018/822 en het persbericht daarover was ook in een eerder stadium met deze partijen gesproken. Het persbericht is te raadplegen via: <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2018/06/22/intermediairs-woorden-verplicht-grensoverschrijdende-constructies-te-gaan-melden>.

<b>Richtlijn (EU) 2018/822</b>	<b>Bepaling in gewijzigde Richtlijn 2011/16/EU</b>	<b>Implementatiebepaling</b>	<b>Toelichting</b>
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, zevende lid, eerste zin	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, zevende lid, tweede zin	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	Niet geïmplementeerd.	Betreft facultatieve implementatie.
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, twaalfde lid	Geïmplementeerd in artikel III 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	Deels geïmplementeerd in artikel 2a, zesde lid, WIB en deels geïmplementeerd in artikel 10h, tweede lid, 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 zin	Geïmplementeerd in artikel 6f, tweede lid, WIB.	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8 bis ter, achttiende lid, tweede zin	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 en een mogelijkheid voor EU-lidstaten tot feitelijk handelen.
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, vierde 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 bij 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.

Richtlijn (EU) 2018/822	Bepaling in gewijzigde Richtlijn 2011/16/EU	Implementatiebepaling	Toelichting
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 EU-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, samengevat, betrekking hebben op de automatische gegevensuitwisseling op basis van de CRS. Voorgesteld wordt om deze definities ook van toepassing te verklaren op de voorgestelde artikelen 2d, 8, eerste lid, en 10h WIB<sup>88</sup> en de daarop berustende bepalingen. De in artikel 2a WIB opgenomen definities kunnen namelijk ook voor die bepalingen van belang zijn in verband met het wezenskenmerk, bedoeld in bijlage IV, deel II, onderdeel D, bij Richtlijn 2011/16/EU<sup>89</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>90</sup> Dit betreft bijvoorbeeld een zogenoemd «social security number».

Het voorgestelde zevende lid van artikel 2a WIB is technisch van aard. In bijlage IV bij Richtlijn 2011/16/EU<sup>91</sup> is de term «Controlling Persons» vertaald met «uiteindelijk begunstigden». Deze Engelse term ziet echter op (en heeft dezelfde betekenis als) diezelfde Engelse term in diverse andere bepalingen in Richtlijn 2011/16/EU<sup>92</sup> die daar is vertaald met «uiteindelijk belanghebbenden» en als zodanig ook is gedefinieerd in artikel 2a, eerste lid, onderdeel s, WIB. In het voorgestelde zevende lid van artikel 2a WIB wordt daarom tot uitdrukking gebracht dat waar in de voorgestelde artikelen 2d en 8, eerste lid, WIB en het voorgestelde hoofdstuk II, afdeling 4ab, WIB en de daarop berustende bepalingen direct of indirect wordt verwezen naar de bepalingen in bijlage IV bij 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, dus ook geldt voor de uitleg van de «uiteindelijk begunstigden», bedoeld in bijlage IV, deel II, onderdeel D, onder 2, subonderdelen b en c, bij Richtlijn 2011/16/EU, ondanks het feit dat in die subonderdelen staat dat het gaat om de «uiteindelijk begunstigden» als gedefinieerd in Richtlijn (EU) 2015/849 (ofwel de vierde anti-witwasrichtlijn)<sup>93</sup>. Deze begrippen komen

<sup>88</sup> Genoemd artikel 10h is het enige artikel dat is opgenomen in hoofdstuk II, afdeling 4ab, WIB.

<sup>89</sup> Waar in deze memorie 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>90</sup> Zie het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel a, WIB.

<sup>91</sup> Te weten in bijlage IV, deel II, onderdeel D, onder 1, onderdeel e, bij Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>92</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>93</sup> Zie voetnoot 13.



inhoudelijk met elkaar overeen omdat zij beide nauw aansluiten bij de aanbevelingen van de Financial Action Task Force (FATF)<sup>94</sup>.

*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 een aantal artikelen waarmee Richtlijn (EU) 2018/822 in de WIB wordt geïmplementeerd, te weten genoemd artikel 2d zelf, 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, 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, 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, Richtlijn 2011/16/EU betekent een constructie tevens een reeks van constructies voor de toepassing van artikel 3, achttiende tot en met vijfentwintigste lid, artikel 8 bis ter en bijlage IV bij 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, Richtlijn 2011/16/EU geldt het voorgaande ook voor de toepassing van het voorgestelde artikel 2d WIB, het voorgestelde artikel 8, eerste lid, WIB, het voorgestelde hoofdstuk II, afdeling 4ab, WIB en de daarop berustende bepalingen en het voorgestelde 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

<sup>94</sup> International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation (The FATF Recommendations), February 2012.

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 aannemen 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 meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is in bijlage IV bij Richtlijn 2011/16/EU een lijst opgenomen van kenmerken en elementen van constructies die een sterke aanwijzing voor belastingontwijking vormen. Als een grensoverschrijdende constructie ten minste een van die wezenskenmerken bezit (soms in combinatie met het voldoen aan de «main benefit test»), 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, 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 bij 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, 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 bij Richtlijn 2011/16/EU.

#### *Bijlage IV*

Bijlage IV bij 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, subonderdeel i, onder c en d, mogen uitsluitend in aanmerking worden genomen indien ze aan de «main benefit test» voldoen. Aan de «main benefit test» is voldaan als kan worden aangetoond 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. Hiermee is beoogd om tot een redelijke uitleg van Richtlijn (EU) 2018/822 te komen. Toepassing van de «main benefit test» kan erin resulteren dat een grensoverschrijdende constructie die onder de omschrijving van een van de hiervoor genoemde wezenskenmerken valt, niet te kwalificeren is als meldingsplichtig omdat, kort samengevat, het verkrijgen van een kunstmatig gecreëerd belastingvoordeel niet (een van) de (belangrijkste) reden(en) is voor het opzetten van de constructie.

Voor de invulling van het voor de «main benefit test» belangrijke begrip «belastingvoordeel» kan, zoals eerder opgemerkt, worden geput uit de aanbeveling van de EC van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning.<sup>95</sup> Deze aanbeveling strekt ertoe EU-lidstaten een algemene antimisbruikregel in de nationale wetgeving te laten opnemen op basis waarvan een kunstmatige regeling<sup>96</sup> of een kunstmatige reeks van regelingen die in wezen bedoeld is om belastingen te ontwijken en die

<sup>95</sup> Zie met name onderdeel 4 van de aanbeveling.

<sup>96</sup> Waarbij onder een regeling ingevolge onderdeel 4.3 van de aanbeveling wordt verstaan: iedere transactie, constructie, actie, handeling, overeenkomst, lening, afspraak, belofte, verbintenis of gebeurtenis. En waarbij ingevolge genoemd onderdeel 4.3 een regeling meer dan één stap of deel kan omvatten.

een belastingvoordeel oplevert, wordt genegeerd. EU-lidstaten zouden dergelijke regelingen moeten behandelen op basis van de economische realiteit ervan.<sup>97</sup> In de aanbeveling wordt aangeraden om voor het bepalen of een regeling<sup>98</sup> (of reeks regelingen) een belastingvoordeel oplevert, het door de belastingplichtige verschuldigde belastingbedrag, rekening houdende met die regeling(en), te vergelijken met het bedrag dat diezelfde belastingplichtige verschuldigd zou zijn in dezelfde omstandigheden in het geval dat de regeling(en) niet bestond(en). In dat verband wordt het zinvol geacht om na te gaan of sprake is van een of meer van vijf nader genoemde situaties, te weten dat een bedrag niet in de belastinggrondslag is opgenomen, de belastingplichtige profiteert van een aftrek, er verlies is geleden voor belastingdoeleinden, er geen bronheffing is verschuldigd en de buitenlandse belasting wordt gecompenseerd<sup>99</sup>, waarbij geldt dat deze situaties niet limitatief zijn. Het voorgaande brengt mee dat aan de «main benefit test» is voldaan als sprake is van het bestaan van een (reeks) constructie(s) met een – in elk geval deels – kunstmatig karakter die – in elk geval deels – is gericht op het verkrijgen van een belastingvoordeel. Als er daarentegen geldige zakelijke redenen zijn voor een constructie, zonder dat daarnaast kunstmatige elementen zijn toegevoegd, dan kan worden aangenomen dat de constructie niet strekt tot het behalen van een belastingvoordeel in de zin van de «main benefit test». Het gaat hierbij niet om de subjectieve beoordelingen of intenties van de intermediair of relevante belastingplichtige, maar om de objectieve feiten en omstandigheden van het geval. Ten aanzien van het belastingvoordeel geldt dat dit zowel binnen als buiten de EU kan opkomen. Veelal gaat het immers juist om het samenspel of de wisselwerking tussen verschillende belastingregimes en wordt een oneigenlijk belastingvoordeel gecreëerd door het grensoverschrijdende aspect van een constructie. Opgemerkt wordt dat onder belastingvoordeel in dit verband ook wordt verstaan uitstel van belastingheffing. Aan de «main benefit test» is niet automatisch voldaan door het enkele feit dat dubbele belastingheffing wordt voorkomen. Toepassing van een fiscale faciliteit ten aanzien van een bepaalde constructie betekent nog niet dat sprake is van een belastingvoordeel (als een van de belangrijkste voordelen) waar het in de «main benefit test» om gaat.<sup>100</sup> Van belang is of het belastingvoordeel door toevoeging van kunstmatige elementen is gecreëerd of dat het «hoort» bij de enkel vanuit zakelijke overwegingen ingegeven constructie. In dat laatste geval zal aan de «main benefit test» niet zijn voldaan omdat het belastingvoordeel dan niet het belangrijkste voordeel is dat van de constructie te verwachten valt, noch een van de belangrijkste voordelen is. Te denken valt aan een grensoverschrijdende situatie waarin de aankoop van een woning wordt gefinancierd met een lening die onder zulke voorwaarden wordt aangegaan dat recht op hypotheekrenteaftrek bestaat, zonder dat kunstmatige elementen aan de hypotheekconstructie zijn toegevoegd. In een dergelijk geval is het belastingvoordeel een gevolg van zakelijk handelen en is toepassing van de fiscale faciliteit niet kunstmatig gecreëerd, hetgeen aansluit bij het feit dat het doel van die constructie de aankoop van de woning met een hypothecaire lening is en niet het

<sup>97</sup> Zie onderdelen 4.1 en 4.2 van de aanbeveling.

<sup>98</sup> Gelet op onderdeel 4.3 van de aanbeveling heeft het begrip «regeling» in de zin van die aanbeveling dezelfde betekenis als het begrip «constructie» in het onderhavige wetsvoorstel. Zie in dit verband ook paragraaf 2.2 van het algemeen deel van deze memorie.

<sup>99</sup> Zie onderdeel 4.7 van de aanbeveling.

<sup>100</sup> Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat als een te verwachten belastingvoordeel het gevolg is van een constructie waarmee het doel en de strekking van de betreffende belastingwet(ten) word(t)(en) ondermijnd, moet worden aangenomen dat het verkrijgen van een belastingvoordeel het belangrijkste voordeel dan wel een van de belangrijkste voordelen is die van de constructie is te verwachten, zodat in een dergelijk geval is voldaan aan de «main benefit test».

verkrijgen van een belastingvoordeel. Een ander voorbeeld is het geval waarin in een grensoverschrijdende situatie sprake is van «omzetting» van bijvoorbeeld een eenmanszaak in een besloten vennootschap waardoor de betreffende onderneming geacht wordt niet te zijn gestaakt zodat over de stakingswinst niet hoeft te worden afgerekend.<sup>101</sup> Als een dergelijke constructie enkel vanuit zakelijke overwegingen is ingegeven en geen kunstmatige elementen aan de constructie zijn toegevoegd, is niet voldaan aan de «main benefit test».

Het kwalificeren van een belastingvoordeel in de zin van de «main benefit test» en het aanmerken daarvan als het belangrijkste voordeel of een van de belangrijkste voordelen van een constructie zal niet altijd eenvoudig zijn en hangt af van alle feiten en omstandigheden van het geval. In voorkomende gevallen zal een intermediair of een relevante belastingplichtige desgevraagd moeten beargumenteren waarom een grensoverschrijdende constructie (die voldoet aan een of meer van de wezenskenmerken, bedoeld in bijlage IV, deel II, onderdelen A, B en C, onderdeel 1, onder b, subonderdeel i, onder c en d, bij Richtlijn 2011/16/EU) niet is gemeld omdat niet voldaan zou zijn aan de «main benefit test».

### *Wezenskenmerken*

In deel II van bijlage IV bij 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.

### *Wezenskenmerk A*

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

<sup>101</sup> Zie artikel 3.65 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

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 één relevante belastingplichtige zonder dat voor implementatie wezenlijke aanpassingen nodig zijn.<sup>102</sup> Vanwege zijn aard moet dit wezenskenmerk worden gezien in samenhang met de marktklare constructie, oftewel de grensoverschrijdende constructie die is bedacht of aangeboden, implementeerbaar is of beschikbaar is gemaakt voor implementatie zonder dat er wezenlijke aanpassingen nodig zijn.<sup>103</sup> Dit wezenskenmerk ziet derhalve op zogezegd kant-en-klare producten die kunnen worden verkocht zonder dat voor de implementatie wezenlijke aanpassingen voor een specifieke belastingplichtige nodig zijn. Het enkel op naam zetten van een bepaald product is niet een wezenlijke aanpassing zoals hier bedoeld. Het gaat bij wezenskenmerk A, onderdeel 3, aldus om fiscaal aantrekkelijke constructies die «gestandaardiseerd» zijn – mogelijk in «gestandaardiseerde documenten» – en als zodanig geschikt om te worden gekocht en geïmplementeerd. Daarmee vallen «gangbare» fiscale structuren nog niet automatisch onder wezenskenmerk A, onderdeel 3. Als een belastingplichtige eerst wezenlijk (aanvullend) advies op maat, gebaseerd op een nadere analyse van de individuele situatie, nodig heeft voordat tot implementatie van een dergelijke structuur kan worden overgegaan, zal niet (snel) sprake zijn van een constructie als bedoeld in voormeld wezenskenmerk.

De achtergrond van wezenskenmerk A, onderdeel 3, is om in een zo vroeg mogelijk stadium inzicht te verkrijgen in gestandaardiseerde grensoverschrijdende structuren, waarin belastingvoordelen logischerwijs een belangrijke rol spelen en die om die reden kennelijk interessant kunnen zijn voor potentieel veel belastingplichtigen.<sup>104</sup> Op het moment dat over een marktklare constructie wordt geadverteerd, via internet of anderszins, is de betreffende constructie «voor implementatie beschikbaar gesteld» en moeten binnen dertig dagen de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdelen c, d, f en g, WIB, aan de Belastingdienst worden verstrekt. Daarna dienen, onder vermelding van het door de Belastingdienst aan die marktklare constructie toegekende referentienummer, driemaandelijks enkel nog aanvullende

---

<sup>102</sup> Op basis van de Engelse tekst gaat het om: 3. An arrangement that has *substantially* standardised documentation and/or structure and is available to more than one relevant taxpayer without a need to be substantially customised for implementation.

<sup>103</sup> Zie artikel 3, vierentwintigste lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>104</sup> Dit wezenskenmerk is gebaseerd op het wezenskenmerk «Standardised tax products» uit de Engelse wetgeving inzake «Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS)». Te raadplegen op: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/701190/DOTAS-March.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701190/DOTAS-March.pdf). Zie ook punten 103 en 104 van actiepunten 12 van het BEPS-project van de OESO: «*Standardised tax products*».

103. This hallmark is intended to capture what are often referred to as «mass-marketed schemes» and is used as a generic hallmark in the UK and Irish regimes. A «mass-marketed scheme» means an arrangement that is made available to more than one person and that uses standardised documentation that is not tailored to any material extent to the client's circumstances.

104. The fundamental characteristic of such schemes is their ease of replication. Schemes with this replication characteristic have variously been described as «shrink-wrapped» or «plug and play» schemes. Essentially, all the client purchases is a prepared tax product that requires little, if any, modification to suit their circumstances. The adoption of the scheme does not require the taxpayer to receive significant additional professional advice or services.»

gegevens en inlichtingen te worden verstrekt, waaronder de namen van de betreffende relevante belastingplichtigen die de constructie in de loop van de tijd hebben gekocht.<sup>105</sup> Dit heeft als praktisch effect dat intermediairs niet bij iedere melding een volledig overzicht van de gegevens en inlichtingen aangaande de marktklare constructie hoeven te verstrekken. Zoals aangegeven, kwalificeert een grensoverschrijdende constructie die binnen de omschrijving valt van wezenskenmerk A, onderdeel 3, pas als meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie als ook is voldaan aan de «main benefit test». Reeds daarom zullen bijvoorbeeld bepaalde standaardbankproducten, die niet zijn gericht op het behalen van een belastingvoordeel, niet onder dit wezenskenmerk vallen.

#### *Wezenskenmerk B*

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 zet om 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 (binnen of buiten de EU) 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. Bij wezenskenmerk B, onderdeel 3, kan bijvoorbeeld worden gedacht aan rechtshandelingen als bedoeld in artikel 10a, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969).

#### *Wezenskenmerk C*

Wezenskenmerk C bestaat uit vier typen constructies. Zoals aangegeven kwalificeert een constructie die valt onder wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder b, subonderdeel 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 van geen van de fiscale rechtsgebieden (lees: van geen enkel fiscaal rechtsgebied<sup>106</sup>) fiscaal inwoner.
- b. De ontvanger is fiscaal inwoner van 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 EU-lidstaten gezamenlijk of in het kader van de OESO als niet-coöperatief zijn beoordeeld.

<sup>105</sup> Zie het voorgestelde artikel 10h, derde lid, WIB.

<sup>106</sup> Vergelijk de Engelse tekst: the recipient is not resident for tax purposes in any tax jurisdiction.



- c. De betaling geniet een volledige belastingvrijstelling in het rechtsgebied waarvan de ontvanger fiscaal inwoner is.
- d. De betaling geniet een fiscaal gunstregime in het rechtsgebied waarvan 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, 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, subonderdeel i, op wordt gedoeld, is een statutair tarief tussen 0% en 1%.<sup>107</sup>

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 breder dan een «harmful tax regime». In Nederland kwalificeert bijvoorbeeld als fiscaal gunstregime de innovatiebox<sup>108</sup> en het tonnageregime<sup>109</sup>.

Ten aanzien van wezenskenmerk C is in deel 1 van bijlage IV bij Richtlijn 2011/16/EU bepaald dat de enkele aanwezigheid van de in wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder b, subonderdeel i, onder c of onder d, bepaalde voorwaarden op zichzelf geen reden is 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. Opgemerkt wordt dat dit wezenskenmerk ook ziet op de situatie waarin aanspraak wordt gemaakt op de aftrek door het zogenoemde hoofdhuis alsmede op het niveau van de bijbehorende vaste inrichting.

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 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 vermogensbestanddeel. Voor de uitleg van dit wezenskenmerk wordt tevens verwezen naar de eerdergenoemde aanbeveling van de EC 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. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat onder «overdrachten van activa» ook wordt verstaan de «overdracht» (of toerekening) tussen een hoofdhuis en vaste inrichting. Onder de woorden

<sup>107</sup> De EC heeft dit aangegeven tijdens een bijeenkomst met de EU-lidstaten.

<sup>108</sup> Bedoeld in afdeling 2.3 Wet Vpb 1969.

<sup>109</sup> Bedoeld in afdeling 3.23 Wet IB 2001.

«te betalen vergoeding»<sup>110</sup> wordt vanzelfsprekend ook begrepen het schuldig blijven van een vergoeding. Voor de toepassing van wezenskenmerk C kan een rechtsgebied zowel een EU-lidstaat zijn als een derde land.

#### *Wezenskenmerk D*

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 tot doel hebben 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>111</sup>, als bron van voorbeelden of voor interpretatie, voor zover die teksten op de bepalingen van het Unierecht zijn afgestemd.<sup>112</sup> Nu financiële instellingen<sup>113</sup> verplicht zijn om CRS-gegevens aan de Belastingdienst te verstrekken<sup>114</sup> en cliëntenonderzoek dienen te doen om de uiteindelijk belanghebbende(n) van een bepaalde constructie te achterhalen<sup>115</sup>, zal voor hen met name wezenskenmerk D van belang zijn.

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 (het frustreren van) de automatische inlichtingenuitwisseling op basis van de CRS, zowel binnen de EU als met derde landen<sup>116</sup>, en (vooralnog) niet op het frustreren van de automatische gegevensuitwisseling met bijvoorbeeld de Verenigde Staten van Amerika (VS) op basis van het FATCA-verdrag<sup>117</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>118</sup>, terwijl dat zonder gebruikmaking van die constructie wel zou moeten. Dit wezenskenmerk ziet niet op de 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.

<sup>110</sup> De Engelse tekst van wezenskenmerk C, onderdeel 4, luidt: There is an arrangement that includes transfers of assets and where there is a material difference in the amount being treated as *payable* in consideration for the assets in those jurisdictions involved.

<sup>111</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>112</sup> Zie ook overweging 13 van Richtlijn (EU) 2018/822.

<sup>113</sup> Als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel c, WIB.

<sup>114</sup> Op basis van de artikelen 10a tot en met 10f WIB en de op genoemd artikel 10a gebaseerde lagere regelgeving.

<sup>115</sup> Op basis van de artikelen 3 tot en met 11 Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme.

<sup>116</sup> Zie in dit kader de definitie van deelnemend rechtsgebied in artikel 2a, eerste lid, onderdeel f, WIB in samenhang met artikel 2a, vijfde lid, van die wet.

<sup>117</sup> Zie Trb. 2014, 22, en Trb. 2014, 128.

<sup>118</sup> Zie artikel 2a en hoofdstuk II, afdeling 4a, WIB.

Om wezenskenmerk D, onderdeel 1, iets meer te duiden is aangegeven welke aspecten grensoverschrijdende constructies die onder wezenskenmerk D, onderdeel 1, vallen ten minste omvatten. Het gaat 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;
- 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; of
- 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.

De begrippen «financiële instelling», «financiële rekening», «uiteindelijk begunstigden» en «rekeninghouder», bedoeld in wezenskenmerk D, onderdeel 1, onder a tot en met f, hebben de betekenis van diezelfde begrippen als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdelen c, g, s<sup>119</sup>, onderscheidenlijk x, WIB. Ten aanzien van wezenskenmerk D, onderdeel 1, onder b, wordt opgemerkt dat ook de VS wordt aangemerkt als een rechtsgebied dat is gebonden aan de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen met de staat van verblijf van de relevante belastingplichtige als die uitwisseling op basis van het FATCA-verdrag aan de orde is. Voorts wordt ten aanzien van bedoeld subonderdeel b opgemerkt dat hieronder niet valt een consumptieve uitgave van een persoon in een land dat niet aan de hier bedoelde 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. Wezenskenmerk D, onderdeel 1, is zoals aangegeven in elk geval van belang voor rapporterende financiële instellingen<sup>120</sup> nu zij, kort samengevat, verplicht zijn om CRS-gegevens aan de Belastingdienst te verstrekken. Om te bepalen over welke financiële rekeningen en personen in dit verband moet worden gerapporteerd, moeten de betreffende

<sup>119</sup> In artikel 2a, eerste lid, onderdeel s, WIB is het begrip «uiteindelijk belanghebbenden» gedefinieerd maar ingevolge het voorgestelde artikel 2a, zevende lid, WIB geldt deze definitie ook voor de uitleg van het begrip «uiteindelijk begunstigden» in wezenskenmerk D, onderdeel 1 (zie verder de artikelsgewijze toelichting bij genoemd artikel 2a, zevende lid).

<sup>120</sup> Als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel a, WIB.

financiële instellingen de identificatie- en rapportagevoorschriften volgen die zijn opgenomen in het Uitvoeringsbesluit identificatie- en rapportagevoorschriften Common Reporting Standard (zijnde de zogenoemde «due-diligenceprocedures», bedoeld in wezenskenmerk D, onderdeel 1, onder f). Veelal moet daarbij gebruik worden gemaakt van de eerdergenoemde antiwitwasinlichtingen. Zoals eveneens aangegeven, kan gebruik worden gemaakt van het werk van de OESO voor de uitleg, interpretatie en toepassing van wezenskenmerk D. In bedoeld werk wordt, kort samengevat, onderscheid gemaakt tussen de «Promotor», zijnde degene die de structuur<sup>121</sup> bedenkt of «market», en de «Service Provider», zijnde degene die de Promotor voorziet van advies of bijstand met betrekking tot de betreffende structuur en daar redelijkerwijs weet van heeft.<sup>122</sup> Hierbij geldt, kort samengevat, dat een persoon alleen kwalificeert als Service Provider als de benodigde kennis van de structuur aanwezig is en als de aanwezige expertise en het aanwezige begrip, voor zover vereist om de betreffende dienst te kunnen verrichten, voldoende zijn om de juridische kwalificatie van die structuur te kunnen duiden.<sup>123</sup> In dit kader geeft de OESO, ter illustratie, aan dat financiële instellingen die routinebanktransacties verrichten gewoonlijk niet aan het criterium «redelijkerwijs weten» voldoen. Toegepast op wezenskenmerk D, onderdeel 1, houdt dat in dat als bijvoorbeeld sprake is van de overdracht van een financiële rekening van een persoon in een CRS-land aan een persoon in een niet-CRS-land, terwijl (het bedrag op) die rekening – anders dan bij een consumptieve besteding – feitelijk tot het vermogen van de eerstgenoemde persoon blijft behoren, de financiële instelling alleen kwalificeert als hulpintermediair als zij dit op basis van de beschikbare informatie en de deskundigheid die en het begrip dat nodig is om die dienst – namelijk de overdracht van de financiële rekening – te verstrekken, weet of redelijkerwijs kon weten. Als een betreffende financiële instelling echter zelf bijvoorbeeld met het idee van een dergelijke constructie is gekomen, kwalificeert die instelling uiteraard «gewoon» als intermediair<sup>124</sup>. Zie in dit verband verder de toelichting op het voorgestelde artikel 2d, onderdeel d, WIB.

Wezenskenmerk D, onderdeel 2, betreft kort samengevat constructies die uiteindelijk belanghebbenden<sup>125</sup> niet-identificeerbaar maken. Meer specifiek gaat het om de constructie waarbij 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

<sup>121</sup> De «CRS Avoidance Arrangement» of de «Opague Offshore Structure».

<sup>122</sup> Vergelijkbaar met het onderhavige onderscheid tussen de intermediair, bedoeld in artikel 3, eenentwintigste lid, eerste zin, Richtlijn 2011/16/EU en de hulpintermediair, bedoeld in artikel 3, eenentwintigste lid, tweede zin, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>123</sup> Zie de definitie van intermediair in «Rule 1.3» (p. 16) en het bijbehorende commentaar in de onderdelen 43 tot en met 56 (p. 33 tot en met 35) van het werk van de OESO (zie voetnoot 110).

<sup>124</sup> Zijnde degene die de constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, etc.

<sup>125</sup> In wezenskenmerk D, onderdeel 2, staat «uiteindelijk begunstigen» maar hieronder wordt verstaan «uiteindelijk belanghebbenden» als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel s, WIB op grond van het voorgestelde artikel 2a, zevende lid, van die wet (zie verder de artikelsgewijze toelichting op laatstgenoemd artikel).

- c. waarbij de uiteindelijk begunstigen van die personen, juridische constructies of structuren, als gedefinieerd in de vierde anti-witwasrichtlijn<sup>126</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 is die richtlijn geïmplementeerd in de Wwft) – en het dus niet mogelijk is dat de uiteindelijk belanghebbenden niet-identificeerbaar zijn – rapportage uit hoofde van wezenskenmerk D, onderdeel 2, niet aan de orde is.

#### *Wezenskenmerk E*

Wezenskenmerk E betreft specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen («transfer pricing»). Wezenskenmerk E, onderdeel 1, betreft een constructie met gebruik van unilaterale veiligheidsregels (of «unilateral safe harbour rules»). Een constructie die gebruikmaakt van bilaterale of multilaterale veiligheidsregels valt niet onder dit wezenskenmerk. Indien de unilaterale veiligheidsregels 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 veiligheidsregel. Voor

<sup>126</sup> Zie voetnoot 13.

Nederland kwalificeert bijvoorbeeld de omzetting van «low value-adding intragroup services» uit de OESO-richtlijnen in het verrekenprijbesluit<sup>127</sup> niet voor wezenskenmerk E, onderdeel 1.

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 geen betrouwbare vergelijkbare activa bestaan en waarbij 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.<sup>128</sup>

In het voorgestelde artikel 2d, onderdeel d, WIB wordt het begrip intermediair gedefinieerd door een verwijzing naar artikel 3, eenentwintigste lid, Richtlijn 2011/16/EU. Ingevolge deze bepaling is een intermediair een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet of 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 beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie (zijnde de in het algemeen deel van deze memorie genoemde hulpintermediair).<sup>129</sup> Onder «persoon» wordt zowel een natuurlijk persoon als een rechtspersoon verstaan.<sup>130</sup>

Voor het kwalificeren als intermediair in de zin van het onderhavige wetsvoorstel moet er voorts een relatie zijn met een EU-lidstaat. Dit is het geval indien de intermediair fiscaal inwoner is van een EU-lidstaat, beschikt over een vaste inrichting in een EU-lidstaat door middel waarvan de diensten in verband met de constructie worden verleend, is opgericht naar het recht van een EU-lidstaat of onder de toepassing van de wetten van een EU-lidstaat valt, of is ingeschreven bij een beroepsorganisatie in

<sup>127</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 april 2018, nr. 2018-6865 (Stcrt. 2018, 26874).

<sup>128</sup> Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat het hier, zoals gebruikelijk, gaat om de commerciële cijfers en niet om de fiscale cijfers (de *ebitda*), bedoeld in Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 193) («ATAD1»). Op 31 augustus 2016 en 30 juni 2017 zijn rectificaties van die richtlijn gepubliceerd (Rectificatie van Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016, PbEU 2017, L 234/26 en PbEU 2017, L 167/58).

<sup>129</sup> Volledigheidshalve wordt in dit verband opgemerkt dat het verzorgen van een aangifte niet kwalificeert als (het verstrekken van hulp, bijstand of advies bij) het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

<sup>130</sup> Zie artikel 2, onderdeel n, WIB voor de definitie van «persoon».



verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten in een EU-lidstaat.<sup>131</sup> Een «intermediair» uit een derde land, althans zonder een relatie met een EU-lidstaat zoals hiervoor bedoeld, kwalificeert dus niet als intermediair in de zin van het voorgestelde artikel 2d, onderdeel d, WIB.

In dit verband wordt hier reeds opgemerkt dat in de onderhavige implementatiewetgeving onderscheid wordt gemaakt tussen de intermediair, bedoeld in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel d, WIB, en de «Nederlandse intermediair», dat wil zeggen de intermediair met een meldingsplicht in Nederland. In het voorgestelde artikel 10h, eerste lid, WIB wordt aangegeven wie van de intermediairs, bedoeld in genoemd artikel 2d, onderdeel d, aan de Belastingdienst de betreffende gegevens en inlichtingen moet verstrekken.<sup>132</sup>

Zoals aangegeven kan een persoon alleen als hulpintermediair worden gekwalificeerd als die persoon, kort gezegd, wist of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Hierbij heeft elke persoon het recht bewijs te leveren van het feit dat de (potentiële) hulpintermediair niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat deze op een dergelijke wijze bij de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is betrokken. Daartoe kan die persoon alle relevante feiten en omstandigheden, beschikbare informatie en zijn relevante deskundigheid en begrip ervan vermelden. Als het bewijs slaagt, kwalificeert de betreffende persoon niet als hulpintermediair en heeft hij logischerwijs ook geen meldingsplicht. Of een persoon hulpintermediair is, is dus afhankelijk van het antwoord op de vraag of die persoon, 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 om rechtstreeks of via andere personen de betreffende hulp of bijstand of het advies te verstrekken.<sup>133</sup> Hieruit volgt dat de potentiële hulpintermediair geen onderzoeksplicht heeft, inhoudende dat een persoon niet is gehouden om extra informatie te verzamelen om te kunnen beoordelen of hij kwalificeert als hulpintermediair, als dat niet nodig is om de betreffende dienst – rekening houdend met de deskundigheid die en het begrip dat daarvoor nodig is – te kunnen verstrekken. De bepaling aangaande de hulpintermediair is in zekere mate geobjectiveerd door het gebruik van de woorden «redelijkerwijs kon weten». Hiermee wordt tot uitdrukking gebracht dat niet doorslaggevend is of een individuele medewerker feitelijk weet dat sprake is van (het verstrekken van hulp bij) een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Van belang is of diegene gelet op «de deskundigheid die en het begrip dat nodig is om de diensten (die diegene uit hoofde van zijn functie verstrekt) te verstrekken», redelijkerwijs kan weten dat daarmee de hier bedoelde hulp of bijstand of het advies wordt verstrekt.

Voor de intermediair geldt het element «weet of redelijkerwijs kon weten» niet. Een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet of beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert, is per definitie intermediair.

<sup>131</sup> Zie artikel 3, eenentwintigste lid, onderdelen a tot en met d, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>132</sup> Dat onderscheid komt vanzelfsprekend niet terug in Richtlijn (EU) 2018/822 aangezien die richtlijn tot alle EU-lidstaten is gericht.

<sup>133</sup> De Engelse tekst luidt: It also means any person that, having regard to the relevant facts and circumstances and based on available information and the relevant expertise and understanding required to provide such services, knows or could be reasonably expected to know that they have undertaken to provide, directly or by means of other persons, aid, assistance or advice with respect to designing, marketing, organising, making available for implementation or managing the implementation of a reportable cross-border arrangement.

Zoals aangegeven kan een intermediair zowel een natuurlijk persoon als een rechtspersoon zijn. Het is afhankelijk van de omstandigheden wie in een concreet geval intermediair is. Van belang zijn de contractuele verhoudingen tussen de «intermediair» en de relevante belastingplichtige en de arbeidsrelatie tussen de «intermediair» (zoals een belastingadvieskantoor) en degene die feitelijk handelt. Als vuistregel geldt dat als namens een, algemeen gezegd, kantoor wordt opgetreden, het kantoor intermediair is en niet de individuele belastingadviseur. Ingeval bijvoorbeeld een dienstverleningsovereenkomst is gesloten tussen een belastingadvieskantoor en de relevante belastingplichtige, dan kwalificeert het kantoor als intermediair en niet de individuele belastingadviseur van het kantoor. 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 loondienst is van de relevante belastingplichtige, dan kwalificeert die bedrijfsfiscalist in voorkomende gevallen eveneens niet als intermediair maar berust de eventuele meldingsplicht bij de relevante belastingplichtige.<sup>134</sup>

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 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, Richtlijn 2011/16/EU onder meer verstaan een natuurlijk persoon en een rechtspersoon.<sup>135</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 het wettelijke fiscale 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, Richtlijn 2011/16/EU. Opgemerkt wordt dat deze definitie geldt voor het voorgestelde artikel 2d, WIB, het voorgestelde artikel 8, eerste lid, WIB, het voorgestelde hoofdstuk II, afdeling 4ab, WIB en de daarop berustende bepalingen en het voorgestelde artikel 11 WIB, ook al staat er in genoemd artikel 3, drieëntwintigste lid, 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 regeling, overeenkomstig artikel 3, drieëntwintigste lid, Richtlijn 2011/16/EU, een persoon die gelieerd is met een andere persoon op ten minste een van de volgende wijzen:

<sup>134</sup> Vergelijk ook het verslag van Working Party IV van de Raad van 24 september 2018: <http://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=groupDetail.groupMeetingDoc&docid=19686>.

<sup>135</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 die aan belastingen in de zin van Richtlijn 2011/16/EU zijn onderworpen (artikel 3, elfde lid, onderdelen c en d, Richtlijn 2011/16/EU en zie artikel 2, eerste lid, onderdeel n, onder 3° en 4°, WIB).

- 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 met dezelfde persoon gelieerd is als bedoeld in artikel 3, drieëntwintigste lid, onderdelen a tot en met d, Richtlijn 2011/16/EU worden alle betrokken personen als verbonden ondernemingen beschouwd. Indien een persoon met meer dan één persoon gelieerd is als bedoeld in artikel 3, drieëntwintigste lid, onderdelen a tot en met d, Richtlijn 2011/16/EU worden alle betrokken personen als verbonden ondernemingen beschouwd. Voor de toepassing van artikel 3, drieëntwintigste lid, 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 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, 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, echter geacht 100% te houden, zodat in dat geval het vermenigvuldigingspercentage 100% is. Tot slot worden voor de toepassing van artikel 3, drieëntwintigste lid, 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, 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 (zie paragraaf 2.2).

*Artikel 1, 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 de Belastingdienst 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) WIB. 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 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. Ingevolge het voorgestelde artikel 10h, eerste lid, aanhef en onderdelen a tot en met d, WIB zijn alleen «Nederlandse intermediairs» ten aanzien van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies gehouden om de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, van die wet, waar zij kennis of bezit van of controle over hebben, te verstrekken aan de Belastingdienst. Het betreft de intermediair die:

- a. fiscaal inwoner is van Nederland;
- b. een vaste inrichting heeft in Nederland door middel waarvan 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.

Een «intermediair» met een vaste inrichting in een derde land door middel waarvan de diensten met betrekking tot de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, worden verleend (dus de spiegelbeeldige situatie van genoemd artikel 10h, eerste lid, onderdeel b), kwalificeert niet als «Nederlandse intermediair». Als een intermediair fiscaal inwoner is van Nederland maar door middel van een vaste inrichting in een derde land de diensten met betrekking tot een bepaalde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie verleent, waarbij het Nederlandse «hoofdhuis» niet bij die constructie is betrokken, hoeft daarvan door die «intermediair» dus geen melding te worden gedaan in Nederland. In dat geval zal de eventuele relevante belastingplichtige met, kort gezegd, een link met de EU, de melding moeten doen.<sup>136</sup>

In genoemd onderdeel c zien de woorden «onder de toepassing van de Nederlandse wetgeving valt» 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. Ingevolge het in het voorgestelde onderdeel d opgenomen criterium geldt de verplichting om de gegevens

<sup>136</sup> Vergelijk in dit verband het voorgestelde artikel 10h, zesde lid, WIB voor «de link» met Nederland.

en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, te verstrekken ook voor een intermediair die weliswaar fiscaal inwoner is van een andere EU-lidstaat of van een derde land, maar in Nederland is ingeschreven bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten.

Het voorgestelde artikel 10h, eerste lid, WIB regelt verder dat een intermediair alleen de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, hoeft te verstrekken waarvan hij kennis of bezit heeft of waarover hij controle heeft. Indien een intermediair geen kennis heeft van die gegevens en inlichtingen, die niet bezit en daarover geen controle heeft, hoeft hij geen aanvullend onderzoek te doen om die kennis of controle of dat bezit alsnog te verkrijgen. Er wordt, met andere woorden, geen onderzoeksplicht opgelegd aan intermediairs wat betreft het verstrekken van de genoemde gegevens en inlichtingen.<sup>137</sup> Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat een intermediair vanzelfsprekend alleen gegevens en inlichtingen hoeft te verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ten aanzien waarvan hij een rol vervult als (hulp)intermediair.

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 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 relevant, 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 van de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden gezet;
- f. nadere bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen;
- g. de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;

---

<sup>137</sup> Zie, ter vergelijking, de Engelse tekst van artikel 8 bis ter, eerste lid, aanhef, Richtlijn 2011/16/EU: «Each Member State shall take the necessary measures to require intermediaries to file information that is within their knowledge, possession or control on reportable cross-border arrangements (...).»

- h. de EU-lidstaat van de relevante belastingplichtige<sup>138</sup> en eventuele andere EU-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 EU-lidstaten die personen een relatie hebben<sup>139</sup>.

De woorden «voor zover van toepassing» zijn in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, aanhef, WIB opgenomen omdat niet ter zake van elke meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie alle genoemde gegevens en inlichtingen aan de orde zullen zijn. Zo zullen er niet in alle gevallen andere personen dan de relevante belastingplichtige zijn op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn.

De woorden «indien relevant»<sup>140</sup> in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel a, WIB brengen mee dat niet altijd melding hoeft te worden gedaan van alle personen die een verbonden onderneming als bedoeld in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel f, WIB met de relevante belastingplichtige vormen. Er moet tevens relevantie zijn met betrekking tot de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Op basis van het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel c, WIB dient het wezenskenmerk dat van toepassing is op een betreffende constructie te worden vermeld. Indien op een constructie meer wezenskenmerken van toepassing zijn, dienen deze allemaal te worden vermeld. Op basis van het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel d, WIB dient onder meer een samenvatting van de inhoud van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te worden verstrekt, met onder meer de benaming waaronder zij algemeen bekendstaat. De «benaming» van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie kan alleen worden verstrekt indien zij voorhanden is, wat alleen het geval is als er een naam is waaronder de constructie «algemeen bekendstaat».<sup>141</sup> Aan een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie kunnen nationale bepalingen uit verschillende (EU-lid)staten ten grondslag liggen, waardoor de «nationale bepalingen», bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel f, WIB, op meer dan één (EU-lid)staat kunnen zien. Of de wetgeving van meer rechtsgebieden tot de in fiscaal opzicht gunstige constructie leidt, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval. 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 dat de constructie uiteindelijk oplevert, maar om de waarde van de constructie zelf. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de waarde van een transactie, van een grensoverschrijdende betaling, van een fusie, enzovoort. Ingevolge het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel h, WIB moet «de lidstaat van de relevante belastingplichtige» worden vermeld. Vergelijk in dit verband de criteria, bedoeld in artikel 8 bis ter, zevende lid, Richtlijn 2011/16/EU. Voorts moeten op grond van

<sup>138</sup> Opgemerkt wordt dat in de Nederlandse tekst van artikel 8 bis ter, veertiende lid, onderdeel g, Richtlijn (EU) 2018/822 staat «relevante belastingbetaler(s)». Uit de Engelse tekst van deze 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, Richtlijn 2011/16/EU) vertaald met «relevante belastingplichtige» (zie ook het voorgestelde artikel 2a, onderdeel e, WIB).

<sup>139</sup> Opgemerkt wordt dat in de Nederlandse tekst van deze bepaling 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» (zie de Engelse tekst: «to which Member States such person is linked»).

<sup>140</sup> In de Engelse tekst: «where appropriate» en in de Nederlandse tekst: «in voorkomend geval».

<sup>141</sup> Zie, ter vergelijking, de Engelse tekst: «a reference to the name by which it [the reportable cross-border arrangement] is commonly known, if any».



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 genoemd onderdeel h, ligt in het feit dat de EU-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 bepaalde 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, aanhef en onderdelen a, b, e, h en i, WIB, waarvan hij kennis of bezit of waarover hij controle heeft en die sinds het laatst ingediende verslag bekend zijn geworden, en dat hij dat verslag aan de Belastingdienst verstrekt. De woorden «waarvan hij kennis of bezit of waarover hij controle heeft» impliceren dat ook ten aanzien van de meldingsplicht voor marktklare constructies voor de intermediair geen onderzoeksverplichting bestaat, net zo min als dat ten aanzien van de meldingsplicht, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, eerste lid, WIB, het geval is. Bovendien hoeven wederom alleen de gegevens en inlichtingen te worden verstrekt «voor zover van toepassing». 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 het hiervoor bedoelde periodieke verslag verstrekken.

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, tweede 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, Richtlijn 2011/16/EU. Het gaat daarbij om:

- a. de EU-lidstaat waarvan de intermediair fiscaal inwoner is;
- b. de EU-lidstaat waar de intermediair een vaste inrichting heeft door middel waarvan 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 is ontheven van zijn verplichting tot het verstrekken van de gegevens en inlichtingen indien hij aannemelijk kan maken dat die gegevens en inlichtingen op grond van een met artikel 8 bis ter, eerste of tweede lid, Richtlijn 2011/16/EU overeenkomende wettelijke bepaling in de andere EU-lidstaat, die hoger op de hiervoor bedoelde lijst staat, zijn verstrekt.

Het voorgestelde artikel 10h, vijfde lid, WIB zorgt ervoor dat het wettelijke fiscale verschoningsrecht van overeenkomstige toepassing is ten aanzien van de verplichtingen ingevolge het onderhavige wetsvoorstel. In artikel 8 bis ter, vijfde lid, Richtlijn 2011/16/EU is bepaald dat iedere EU-lidstaat de noodzakelijke maatregelen kan nemen om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen, wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van die EU-lidstaat. Een dergelijke ontheffing mag ingevolge genoemd artikel 8 bis ter, vijfde lid, slechts worden verleend voor zover intermediairs optreden binnen de grenzen van de betreffende nationale wetten die hun beroep definiëren. Het wettelijke verschoningsrecht waarop in Richtlijn 2011/16/EU wordt gedoeld, is in Nederland vastgelegd in artikel 53a AWR. In het voorgestelde artikel 10h, vijfde lid, WIB wordt dat artikel van overeenkomstige toepassing verklaard. Dat betekent dat het onderhavige wetsvoorstel volledig aansluit bij het vigerende wettelijke kader dat ten aanzien van het verschoningsrecht geldt.<sup>142</sup>

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<sup>143</sup> 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 verplichting<sup>144</sup> om tot melding van die constructie, in Nederland of in een andere EU-lidstaat, over te gaan. Uit het feit dat Richtlijn (EU) 2018/822 geen onderzoeksverplichting voor intermediairs in het leven roept, volgt dat de intermediair alleen andere intermediairs in kennis hoeft te stellen van hun verplichting in de hiervoor bedoelde zin als hij van de betrokkenheid van die andere intermediair(s) op de hoogte is.

Belastingadviseurs en accountants vallen niet onder de in artikel 53a AWR vermelde beroepsbeoefenaren en kunnen zich derhalve niet beroepen op het wettelijke fiscale verschoningsrecht. Ten aanzien van deze beroepsgroepen wordt volledigheidshalve opgemerkt dat het beginsel van fair play niet aan de nakoming van de meldingsplicht, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, eerste of derde lid, WIB, in de weg staat. Dit tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te rekenen beginsel verzet zich ertegen dat de inspecteur van zijn in artikel 47 AWR opgenomen bevoegdheid gebruikmaakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren.<sup>145</sup> De onderhavige verplichting is van een andere aard dan de verplichting om de inspecteur op basis van artikel 47 AWR van informatie te voorzien.

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;

<sup>142</sup> Dat betekent dat tevens wordt aangesloten bij het vigerende regime ten aanzien van het zogenoemde afgeleide verschoningsrecht.

<sup>143</sup> Als bedoeld in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel d, WIB; dus zowel «Nederlandse intermediairs» als intermediairs in andere EU-lidstaten.

<sup>144</sup> Voortvloeiend uit artikel 8 bis ter, eerste, tweede, zesde of zevende lid, Richtlijn 2011/16/EU in samenhang met artikel 3, eenentwintigste lid, van die richtlijn.

<sup>145</sup> Zie HR 23 september 2005, ECLI: NL:PHR:2005:AU3140.

- 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 voorgestelde zesde lid van genoemd artikel 10h van overeenkomstige toepassing is als naast de intermediair of intermediairs die zich ingevolge het vijfde lid van genoemd artikel 10h op de overeenkomstige toepassing van artikel 53a, eerste lid, AWR of op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van een andere EU-lidstaat beroept, onderscheidenlijk beroepen, 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 zesde lid van genoemd artikel 10h, verplicht is de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het tweede lid van genoemd artikel 10h, op grond van een met artikel 8 bis ter, zesde lid, Richtlijn 2011/16/EU overeenkomende wettelijke bepaling 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 die richtlijn, te weten:

- a. de EU-lidstaat waarvan 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 is ingevolge het voorgestelde artikel 10h, achtste lid, WIB ontheven van zijn verplichting, bedoeld in het zesde lid van genoemd artikel 10h, als hij aannemelijk kan maken dat de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het tweede lid van genoemd artikel 10h, reeds zijn verstrekt aan de EU-lidstaat die als eerste op de hiervoor bedoelde lijst voorkomt.

Als hoofdregel geldt 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.<sup>146</sup> In het voorgestelde artikel 10h, negende lid, WIB wordt bepaald dat de intermediair, bedoeld in het eerste lid van genoemd artikel 10h, is ontheven van de hiervoor bedoelde verplichting indien hij aannemelijk kan maken dat de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het tweede lid van genoemd artikel 10h, reeds door een van die andere betrokken intermediairs<sup>147</sup>, al dan niet in een andere EU-lidstaat dan Nederland, zijn verstrekt. Opgemerkt wordt dat in dergelijke gevallen dus geen rangorde geldt. De woorden «op grond van een met artikel 8 bis ter,

<sup>146</sup> Zie ook artikel 8 bis ter, negende lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>147</sup> Als bedoeld in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel d, WIB; dus met een link met de EU (zie ook de artikelsgewijze toelichting bij dat artikel).

eerste of tweede lid, Richtlijn 2011/16/EU overeenkomende wettelijke bepaling» in genoemd artikel 10h, negende lid, zijn opgenomen om aan te geven dat ontheffing alleen aan de orde is als de hiervoor bedoelde andere intermediair de melding heeft gedaan op grond van een wettelijke bepaling (in Nederland of in de andere EU-lidstaat) die op dit punt overeenkomt met Richtlijn 2011/16/EU; een willekeurige melding, die niet is gebaseerd op een dergelijke wettelijke bepaling, volstaat vanzelfsprekend niet.

Voor situaties waarin sprake is van meer dan één relevante belastingplichtige met betrekking tot een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie wordt in het voorgestelde artikel 10h, tiende lid, WIB bepaald dat de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het tweede lid van genoemd artikel 10h, worden verstrekt door de relevante belastingplichtige die als eerste voorkomt op de volgende lijst:<sup>148</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 wel voorzien in een rangorde, anders dan voor de situatie dat verschillende intermediairs bij een bepaalde constructie zijn betrokken. De relevante belastingplichtige, bedoeld in het zesde lid van genoemd artikel 10h, is ingevolge genoemd tiende lid evenwel alleen ontheven van zijn verplichting als bedoeld in genoemd zesde lid indien hij aannemelijk kan maken dat de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het tweede lid van genoemd artikel 10h, op grond van een met artikel 8 bis ter, zesde lid, Richtlijn 2011/16/EU overeenkomende wettelijke bepaling door een andere relevante belastingplichtige zijn verstrekt. De woorden «op grond van een met artikel 8 bis ter, zesde lid, Richtlijn 2011/16/EU overeenkomende wettelijke bepaling» 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 overeenkomt met genoemd artikel 8 bis ter, zesde lid, de melding heeft gedaan; ook hier geldt dat een willekeurige melding, die niet is gebaseerd op een dergelijke wettelijke bepaling, vanzelfsprekend niet volstaat.

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 het tweede lid van genoemd artikel 10h, aan de Belastingdienst dienen te worden verstrekt. Voor wat betreft de tijdstippen zal worden aangesloten bij artikel 8 bis ter, eerste en zevende lid, Richtlijn 2011/16/EU. Hierbij wordt opgemerkt dat de EC tijdens een bijeenkomst met de EU-lidstaten heeft aangegeven dat het aanknopingspunt in artikel 8 bis ter, eerste lid, onderdeel a, Richtlijn 2011/16/EU geldt voor marktklare constructies en dat de aanknopingspunten in genoemd artikel 8 bis ter, eerste lid, onderdelen b en c, gelden voor constructies op maat.

Gelet op het voorgaande geldt ten aanzien van marktklare constructies dat de eerste informatie<sup>149</sup> binnen dertig kalenderdagen te rekenen vanaf de dag nadat de constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld, dient te worden verstrekt.<sup>150</sup> Vervolgens dient de intermediair elke drie maanden een periodiek verslag op te stellen met een overzicht van nieuwe meldingsplichtige gegevens en inlichtingen als bedoeld in het

<sup>148</sup> Dit is de lijst, bedoeld in 8 bis ter, tiende lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>149</sup> Bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB (voor zover van toepassing).

<sup>150</sup> Zie artikel 8 bis ter, eerste lid, onderdeel a, Richtlijn 2011/16/EU.

voorgestelde artikel 10h, tweede lid, aanhef en onderdelen a, b, e, h en i, WIB, waarna dat verslag aan de Belastingdienst moet worden verstrekt.<sup>151</sup> Voor constructies op maat geldt dat de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, dienen te worden verstrekt binnen dertig kalenderdagen te rekenen vanaf de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie gereed is voor implementatie, of – als dat eerder is – binnen dertig kalenderdagen te rekenen vanaf het ogenblik dat de eerste stap van de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is gezet.<sup>152</sup> Opgemerkt wordt dat het verstrekken van informatie vóór de hiervoor bedoelde tijdstippen<sup>153</sup> niet aan de orde is. Een hulpintermediair zal dan ook in beginsel niet eerder tot melding hoeven overgaan dan een eventuele andere betrokken intermediair zou moeten. Niettegenstaande het voorgaande zijn hulpintermediairs tevens verplicht gegevens en inlichtingen te verstrekken binnen dertig dagen te rekenen vanaf de dag nadat zij, rechtstreeks of via andere personen, hulp, bijstand of advies hebben verstrekt (met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie).<sup>154</sup> Dit kan aan de orde zijn als een hulpintermediair pas wordt ingeschakeld op het moment dat een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie reeds voor implementatie beschikbaar is gesteld of gereed is voor implementatie of dat de eerste stap van de implementatie is gezet, bijvoorbeeld in het kader van het beheren van de implementatie. Indien de hulpintermediair in een dergelijk geval echter aannemelijk kan maken dat een andere betrokken intermediair reeds tot melding van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is overgegaan, is hij op grond van het voorgestelde artikel 10h, negende lid, WIB evenwel ontheven van zijn meldingsplicht.

Indien de verplichting tot het verstrekken van de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, bij de relevante belastingplichtige ligt, geldt dat die gegevens en inlichtingen binnen dertig dagen dienen te worden verstrekt, gerekend vanaf de dag na de dag waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie ter beschikking van de relevante belastingplichtige is gesteld of gereed is voor implementatie door de relevante belastingplichtige of vanaf het ogenblik dat de eerste stap van de implementatie met betrekking tot de relevante belastingplichtige is gezet, afhankelijk van wat het eerste plaatsvindt.<sup>155</sup> Indien een relevante belastingplichtige gehouden is tot melding van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie over te gaan omdat de betrokken intermediair of intermediairs zich beroept, onderscheidenlijk beroepen, op het wettelijke fiscale verschoningsrecht, geldt dat de genoemde termijn van dertig dagen in beginsel pas ingaat op de dag waarop de relevante belastingplichtige hiervan in kennis wordt gesteld door de betrokken intermediair of intermediairs. Laatstgenoemden zijn in een dergelijk geval op grond van het voorgestelde artikel 10h, vijfde lid, WIB gehouden andere intermediairs of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van hun, onderscheidenlijk diens, verplichtingen als bedoeld in een met artikel 8 bis ter, eerste, tweede of zesde lid, Richtlijn 2011/16/EU overeenkomende wettelijke bepaling.

Op grond van de delegatiebepaling zullen tevens regels worden gesteld over de wijze waarop de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het

<sup>151</sup> Zie artikel 8 bis ter, tweede lid, Richtlijn 2011/16/EU en (de toelichting op) het voorgestelde artikel 10h, derde lid, WIB.

<sup>152</sup> Zie artikel 8 bis ter, eerste lid, onderdelen b en c, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>153</sup> Als bedoeld in artikel 8 bis ter, eerste lid, onderdelen a tot en met c, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>154</sup> Zie artikel 8 bis ter, eerste lid, laatste zin, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>155</sup> Zie artikel 8 bis ter, zevende lid, Richtlijn 2011/16/EU.

voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, aan de Belastingdienst dienen te worden verstrekt. Deze verstrekking zal, net als andere vergelijkbare reeds bestaande gegevensstromen, digitaal plaatsvinden. Alle hiervoor bedoelde gegevens en inlichtingen dienen in het Nederlands te worden verstrekt. Voorts dienen de gegevens en inlichtingen, bedoeld in genoemd artikel 10h, tweede lid, onderdelen c, d en f, ook in het Engels te worden verstrekt.<sup>156</sup>

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

Het voorgestelde artikel 11, tweede lid, WIB bepaalt dat sprake is van een vergrijp indien het aan opzet of grove schuld van de intermediair of de relevante belastingplichtige is te wijten dat de voorgestelde verplichtingen, bedoeld in hoofdstuk II, afdeling 4ab, WIB, en de op die afdeling berustende bepalingen, niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist zijn of worden nagekomen en dat dit vergrijp kan worden bestraft met een bestuurlijke boete van ten hoogste het bedrag van de zesde categorie<sup>157</sup> (met ingang van 1 januari 2018: € 830.000). Ten eerste ziet deze bepaling op de verplichting tot het melden van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie door een intermediair of relevante belastingplichtige<sup>158</sup>. Ten tweede ziet deze bepaling op de verplichting van de intermediair die zich op het wettelijke fiscale verschoningsrecht beroept om andere betrokken intermediairs of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van hun, onderscheidenlijk zijn, verplichtingen.<sup>159</sup> In beide gevallen kan het niet-nakomen van de verplichting ertoe leiden dat de Belastingdienst de betreffende informatie niet te zien krijgt.

Het genoemde boetemaximum van de zesde categorie sluit aan bij de bestuurlijke boete die ten hoogste kan worden opgelegd inzake het vergrijp, bedoeld in artikel 29h, eerste lid, Wet Vpb 1969. Beide boetebepalingen betreffen de implementatie van artikel 25 bis Richtlijn 2011/16/EU.<sup>160</sup> In elk concreet geval dient een boete proportioneel te zijn.<sup>161</sup> Wat een proportionele boete is, hangt af van alle relevante feiten en omstandigheden van het concrete geval.<sup>162</sup> Zowel strafverminderende als strafverzwarende omstandigheden moeten bij de straftoemeting worden betrokken.<sup>163</sup> Een boetematigende omstandigheid kan bijvoorbeeld aan

<sup>156</sup> Zie artikel 2 bis, derde lid, in samenhang met artikel 2 sexies, derde lid, van Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2378 van de Commissie van 15 december 2015 tot vaststelling van nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Richtlijn 2011/16/EU van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1156/2012 (PbEU 2015, L 332) zoals laatstelijk gewijzigd door Uitvoeringsverordening (EU) 2019/532 van de Commissie van 29 maart 2019 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2378 met betrekking tot de standaardformulieren, met inbegrip van taalregelingen, voor de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2019, L 88).

<sup>157</sup> Bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht.

<sup>158</sup> Als bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, eerste lid, onderscheidenlijk zesde lid, WIB.

<sup>159</sup> Zie het voorgestelde artikel 10h, vijfde lid, WIB.

<sup>160</sup> Artikel 25 bis Richtlijn 2011/16/EU luidt: «De lidstaten stellen de regels vast inzake de sancties die van toepassing zijn op inbreuken op krachtens deze richtlijn vastgestelde nationale bepalingen ter uitvoering van de artikelen 8 bis bis en 8 bis ter, en treffen alle maatregelen om ervoor te zorgen dat zij worden toegepast. De sancties zijn doeltreffend, evenredig en afschrikkend.» Derhalve ziet dit artikel alleen op, kort gezegd, de verplichtingen die voortvloeien uit de onderhavige Richtlijn (EU) 2016/881 en Richtlijn (EU) 2018/822 (inzake «Country-by-Country Reporting», zie paragraaf 2.1).

<sup>161</sup> Zie ook bijvoorbeeld artikel 5:46 Awb en artikel 49, derde lid, Handvest.

<sup>162</sup> Het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB), waaronder de voorschriften inzake straftoemeting (paragraaf 6, 7 en 8), is hierbij ook van toepassing. Overigens zal in paragraaf 28f van het BBBB tevens invulling worden gegeven aan het voorgestelde artikel 11, tweede lid, WIB.

<sup>163</sup> Zie ook paragraaf 7 en 8 van het BBBB.



de orde zijn als een intermediair diverse keren niet voldoet aan zijn meldingsplicht en er een zekere samenhang is tussen de opvolgende beboetbare feiten (samenloop). Een boete moet voorts in verhouding staan tot de ernst van het vergrijp. Zo verschilt de situatie waarin een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie opzettelijk in het geheel niet of onjuist, wordt gemeld van de situatie waarin een constructie correct maar een week te laat wordt gemeld. Ook kunnen de hoogte van het met de constructie beoogde belastingvoordeel alsmede de «mate van agressie» van een constructie omstandigheden vormen die worden meegewogen bij het bepalen van de ernst van een beboetbare gedraging. Daarnaast spelen financiële omstandigheden van de intermediair of relevante belastingplichtige een rol bij het bepalen van de hoogte van de boete. Bij recidive of samenspanning kan sprake zijn van een strafverzwarende omstandigheid. Tot slot wordt in dit kader opgemerkt dat een pleitbaar standpunt of enige andere strafuitsluitende omstandigheid aan boeteoplegging in de weg staat.

Voorts worden de strafbepalingen uit hoofdstuk IX AWR<sup>164</sup> van overeenkomstige toepassing verklaard op het niet-nakomen van de verplichtingen, bedoeld in het voorgestelde hoofdstuk II, afdeling 4ab, WIB.<sup>165</sup> Dit gebeurt door de voorgestelde aanpassing van artikel 11, vijfde lid (nieuw), WIB. Het is immers nodig dat in ernstige gevallen tot strafrechtelijke vervolging kan worden overgegaan. Indien sprake is van een strafrechtelijke overtreding kan de betrokkene worden gestraft met een geldboete van de derde categorie<sup>166</sup> (met ingang van 1 januari 2018: € 8.300) of met hechtenis van ten hoogste zes maanden. Gebeurt het niet-nakomen opzettelijk, dan is sprake van een misdrijf waarop een geldboete van de vierde categorie<sup>167</sup> (met ingang van 1 januari 2018: € 20.750) of een gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren staat. Voor een vergrijp als bedoeld in het voorgestelde artikel 11, tweede lid, WIB geldt derhalve het duale stelsel, dat wil zeggen dat zowel het bestuurlijke boeterecht als het strafrecht van toepassing kan zijn.<sup>168</sup> Overigens geldt ook met betrekking tot voormelde strafbepalingen dat de geldboete, hechtenis of gevangenisstraf in elk concreet geval proportioneel moet zijn. Met de mogelijkheid om bestuursrechtelijke of strafrechtelijke sancties te treffen, wordt voorzien in het doeltreffende handavingskader dat de implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822 vereist.

Door de voorgestelde aanpassing van artikel 11, derde lid (nieuw), WIB wordt hoofdstuk VIIIA, afdeling 2, AWR, van overeenkomstige toepassing op het vergrijp, bedoeld in het voorgestelde artikel 11, tweede lid, WIB. Genoemde afdeling 2 bevat een aantal bepalingen van meer procedurele aard.

Ingevolge de voorgestelde aanpassing van artikel 11, vierde lid (nieuw), WIB geldt dat de bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete ook ten aanzien van het vergrijp, bedoeld in genoemd artikel 11, tweede lid, vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de verplichting is ontstaan, vervalst.

<sup>164</sup> Met uitzondering van het in artikel 69 AWR opgenomen strekkingsvereiste.

<sup>165</sup> Zoals ook is gebeurd in artikel 29h, derde lid, Wet Vpb 1969 ter zake van de verplichting, bedoeld in de artikelen 29c of 29d van die wet.

<sup>166</sup> Bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht.

<sup>167</sup> Bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht.

<sup>168</sup> Zoals ook geldt voor het niet voldoen aan de in het huidige artikel 11, vierde lid, WIB genoemde verplichtingen en voor het niet voldoen aan de verplichtingen inzake «Country-by-Country Reporting». Zie in dit verband ook Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 6, p. 23. Er moet in een concreet geval evenwel worden gekozen voor bestuursrechtelijke of strafrechtelijke handhaving (una via-beginsel).

*Artikel I, onderdeel G (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.

*Artikel I, onderdeel H (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>169</sup> Met de voorgestelde wijziging van genoemd artikel 19, derde lid, wordt dit wettelijk voorgeschreven.

*Artikel I, onderdeel I (artikel 28 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)*

In artikel 28 WIB is bepaald dat op inlichtingen die door de Minister van Financiën in het kader van wederzijdse bijstand van een bevoegde autoriteit van een andere staat zijn verkregen, alsmede op inlichtingen die op grond van de artikelen 8, 10b, 10c en 10g WIB zijn verkregen, de verplichting tot geheimhouding, bedoeld in artikel 67 AWR, van overeenkomstige toepassing is. Met de voorgestelde wijziging van genoemd artikel 28 wordt geregeld dat de genoemde verplichting tot geheimhouding ook geldt ten aanzien van de gegevens en inlichtingen die op grond van het voorgestelde artikel 10h WIB zijn verkregen.

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

Een belastingplichtige moet in beginsel kunnen vertrouwen op een aan hem opgelegde definitieve aanslag. De inspecteur mag ingevolge artikel 16, eerste lid, AWR als hoofdregel alleen navorderen als hij beschikt over een zogenoemd nieuw feit. Een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, is geen nieuw feit en kan geen grond voor navordering opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is.<sup>170</sup> Met het voorgestelde zevende lid van genoemd artikel 16 worden voor de toepassing van het eerste lid van dat artikel gegevens en inlichtingen als bedoeld in artikel 8 bis ter, veertiende lid, Richtlijn 2011/16/EU die de inspecteur niet anders dan ingevolge die richtlijn bekend zijn geworden, geacht een feit te zijn dat de inspecteur niet bekend was en ook niet redelijkerwijs bekend had kunnen zijn ten tijde van het opleggen van de

<sup>169</sup> Zie de artikelen 8 bis ter, zestiende lid, en 20, vijfde lid, aanhef en onderdeel b, Richtlijn 2011/16/EU en overweging 16 van Richtlijn (EU) 2018/822.

<sup>170</sup> Zie artikel 16, eerste lid, AWR.

aanslag. De voorgestelde bepaling heeft derhalve zowel betrekking op de door intermediairs en relevante belastingplichtigen aan de Belastingdienst verstrekte gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, als op de gegevens en inlichtingen, bedoeld in artikel 8 bis ter, veertiende lid, Richtlijn 2011/16/EU, die de Belastingdienst ingevolge Richtlijn 2011/16/EU<sup>171</sup> ontvangt van de belastingautoriteiten van andere EU-lidstaten. Als de inspecteur deze gegevens en inlichtingen enkel in het kader van Richtlijn 2011/16/EU bekend zijn geworden, worden deze op basis van de voorgestelde bepaling in het kader van de navorderingsbevoegdheden dus geacht een feit te zijn dat de inspecteur niet bekend was en ook niet redelijkerwijs bekend had kunnen zijn.

Vooropgesteld wordt dat degene die gehouden is aangifte te doen, de gevraagde gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud dient in te vullen.<sup>172</sup> De inspecteur mag bij het vaststellen van een belastingaanslag als regel dan ook vertrouwen op de juistheid van de gegevens die in de aangifte zijn vermeld. Tot een nader onderzoek is de inspecteur in beginsel slechts gehouden indien hij, na met een normale zorgvuldigheid kennis te hebben genomen van de inhoud van de aangifte, aan de juistheid van enig daarin opgenomen gegeven in redelijkheid behoort te twijfelen. Die normale zorgvuldigheid brengt mee dat de gedane aangifte in die zin aan een onderzoek dient te worden onderworpen dat zij vergeleken wordt met de gegevens die zich in het dossier van de belastingplichtige bevinden.

Omdat belastingplichtigen zijn gehouden hun aangiften duidelijk, stellig en zonder voorbehoud in te vullen, zullen de gegevens en inlichtingen, bedoeld in 8 bis ter, veertiende lid, Richtlijn 2011/16/EU, – voor zover al aan de orde<sup>173</sup> – in beginsel reeds op correcte wijze in de aangifte zijn verwerkt en is afwijking van de aangifte in die gevallen in beginsel niet aan de orde. In andere gevallen kan sprake zijn van kwade trouw, zodat reeds op grond van artikel 16, eerste lid, AWR kan worden nagevorderd. Het voorgestelde artikel 16, zevende lid, AWR kan slechts aan de orde komen in het (vermoedelijk) beperkte aantal gevallen waarin een melding is gedaan en er aanleiding was om op dat punt af te wijken van de aangifte, zonder dat sprake is van kwade trouw (denk aan een pleitbaar standpunt), maar de aanslag conform de aangifte is opgelegd. In deze gevallen geldt het volgende. Zoals gesteld, dient de inspecteur de gedane aangifte in het kader van de normale zorgvuldigheid te vergelijken met de gegevens die zich in het dossier van de belastingplichtige bevinden. Indien zich in het dossier van een belastingplichtige gegevens en inlichtingen als bedoeld in artikel 8 bis ter, veertiende lid, Richtlijn 2011/16/EU bevinden, dient de inspecteur derhalve (zonder het voorgestelde artikel 16, zevende lid, AWR) de aangifte met die gegevens en inlichtingen te vergelijken. Omdat dergelijke gegevens en inlichtingen echter veelal algemeen van aard zijn, zijn deze in beginsel niet geschikt om de juistheid van de aangifte te toetsen. Zo dient bijvoorbeeld slechts een samenvatting van de inhoud van de betreffende constructie te worden verstrekt, met een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of constructies (in algemene bewoordingen gesteld)<sup>174</sup> en dient de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te worden vermeld, waarbij niet wordt bedoeld op de waarde van het belastingvoordeel.<sup>175</sup> Op basis van deze algemene informatie zal de inspecteur vermoedelijk in veel gevallen in redelijkheid niet behoeven

<sup>171</sup> Zie artikel 8 bis ter, dertiende lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>172</sup> Zie artikel 8, eerste lid, AWR.

<sup>173</sup> Dit zal vanwege de aard van die gegevens en inlichtingen in een (zeer) beperkt aantal gevallen aan de orde zijn.

<sup>174</sup> Op basis van het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel d, WIB.

<sup>175</sup> Op basis van het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel g, WIB.

te twifelen aan de juistheid van de in de aangifte opgenomen gegevens, en is hij – ook zonder het voorgestelde artikel 16, zevende lid, AWR – dus niet gehouden tot het verrichten van een nader onderzoek. Als in dergelijke gevallen uiteindelijk blijkt dat te weinig belasting is geheven, bijvoorbeeld in het kader van een boekenonderzoek, kan navordering plaatsvinden op basis van artikel 16, eerste lid, AWR. Alleen in gevallen waarin de inspecteur vanwege de informatie uit de melding wél had behoren te twifelen aan de juistheid van de in de aangifte opgenomen gegevens<sup>176</sup> zou op basis van artikel 16, eerste lid, AWR niet kunnen worden nagevorderd. Indien de inspecteur evenwel het risico om in dergelijke gevallen niet te kunnen navorderen wil uitsluiten, zal hij (zonder het voorgestelde artikel 16, zevende lid, AWR) in alle gevallen waarin zich een melding in het dossier van de belastingplichtige bevindt de aangifte moeten vergelijken met de informatie uit die melding om te bezien of er aanleiding is voor nader onderzoek. Gezien de verwachte aantallen meldingen is dit echter ondoenlijk.<sup>177</sup> Dat gegeven leidt ertoe dat een melding zonder de voorgestelde bepaling aan juiste belastingheffing in de weg zou staan in de gevallen waarin pas na het opleggen van de aanslag – bijvoorbeeld in het kader van een boekenonderzoek – blijkt dat te weinig belasting is geheven, terwijl navordering niet meer kan plaatsvinden vanwege de informatie uit de melding. Het tegengaan van agressieve fiscale planning – een belangrijke doelstelling van Richtlijn (EU) 2018/822 – zou hiermee worden ondermijnd.

Het voorgestelde artikel 16, zevende lid, AWR sluit ook aan bij de strekking van overweging 2 van Richtlijn 2011/16/EU en artikel 8 bis ter, vijftiende lid, Richtlijn 2011/16/EU. Ingevolge genoemd vijftiende lid impliceert het feit dat een belastingdienst niet reageert op een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie niet dat de geldigheid of fiscale behandeling van die constructie wordt aanvaard. Genoemd zevende lid strekt ertoe in dat kader wettelijk vast te leggen dat ook een conform de aangifte opgelegde definitieve aanslag niet betekent dat de geldigheid of fiscale behandeling van de betreffende constructie wordt aanvaard. Ten slotte wordt voor de volledigheid opgemerkt dat de voorgestelde bepaling de huidige termijnen voor navordering onverlet laat.<sup>178</sup>

### *Artikel III (overgangsrecht)*

Artikel III regelt voor een aantal situaties die reeds vóór 1 juli 2020 geheel of gedeeltelijk zijn ontstaan een van de uit artikel I voortvloeiende hoofdregel afwijkend tijdstip waarop de relevante gegevens en inlichtingen worden verstrekt. Zoals in het algemeen deel van deze memorie reeds geschetst, wordt in Richtlijn (EU) 2018/822 onderscheid gemaakt tussen «marktklare constructies»<sup>179</sup> en «constructies op maat»<sup>180</sup>. Ten aanzien van constructies op maat geldt als hoofdregel dat de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, dienen te worden verstrekt binnen dertig dagen vanaf a. de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie gereed is voor implementatie, of b. het ogenblik dat de eerste stap van de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is gezet,

<sup>176</sup> De grens tussen wel en niet behoeven te twifelen is overigens op voorhand niet scherp.

<sup>177</sup> Het aan de AWR ten grondslag liggende uitgangspunt dat de inspecteur per belastingplichtige de belastingschuld beoordeelt en handmatig een belastingaanslag vaststelt is al sinds lange tijd niet meer reëel. Zie ook Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 8, p. 48.

<sup>178</sup> Zie onder andere artikel 16, derde tot en met zesde lid, AWR en artikel 66 van de Successiewet 1956.

<sup>179</sup> Zie artikel 3, vierentwintigste lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>180</sup> Zie artikel 3, vijfentwintigste lid, Richtlijn 2011/16/EU.

afhankelijk van wat het eerste plaatsvindt.<sup>181</sup> In artikel III wordt ten aanzien van twee situaties afgeweken van deze hoofdregel. Op basis van artikel III, aanhef en onderdeel a, dienen de gegevens en inlichtingen, bedoeld in genoemd artikel 10h, tweede lid, ter zake van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap van de implementatie is gezet tussen 25 juni 2018, zijnde de datum van inwerkingtreding van Richtlijn (EU) 2018/822, en 1 juli 2020, zijnde de datum vanaf wanneer de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen maatregelen moeten worden toegepast, uiterlijk op 31 augustus 2020 door de betreffende intermediair of relevante belastingplichtige aan de Belastingdienst te worden verstrekt. Hiermee wordt het overgangsrecht, bedoeld in artikel 8 bis ter, twaalfde lid, Richtlijn 2011/16/EU, in de wet geïmplementeerd.

Op basis van genoemd artikel III, aanhef en onderdeel b, dienen de gegevens en inlichtingen, bedoeld in genoemd artikel 10h, tweede lid, ter zake van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies die tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 gereed zijn voor implementatie en waarvan de eerste stap van de implementatie op of na 1 juli 2020 is gezet, uiterlijk binnen dertig dagen te rekenen vanaf het ogenblik dat die eerste stap is gezet, door de betreffende intermediair of relevante belastingplichtige aan de Belastingdienst te worden verstrekt.

De hiervoor bedoelde afwijking van de hoofdregel ligt wat betreft genoemd artikel III, aanhef en onderdeel a, dus in het feit dat de termijn voor het aanleveren van de gegevens en inlichtingen langer is dan op basis van de hoofdregel. De afwijking die is opgenomen in artikel III, aanhef en onderdeel b, ligt in het feit dat bij het tweede aanknopingspunt voor het melden wordt aangesloten omdat het eerste aanknopingspunt (het gereed zijn voor implementatie) reeds is verstrekt voordat de onderhavige bepalingen in werking zijn getreden (zie in dit verband ook de toelichting op artikel IV).

De gegevens en inlichtingen, bedoeld in artikel III, dienen op grond van artikel III, aanhef, te worden verstrekt op een door de Minister van Financiën voorgeschreven wijze. Voorgeschreven zal worden dat ook deze verstrekkingen, net als andere vergelijkbare reeds bestaande gegevensstromen, digitaal plaatsvinden (zie ook de toelichting op het voorgestelde artikel 10h, elfde lid, WIB).

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de Minister van Financiën de gegevens en inlichtingen die zijn ontvangen ingevolge artikel III op grond van (de hoofdregel in) het voorgestelde artikel 6f WIB op automatische basis aan de bevoegde autoriteiten van de andere EU-lidstaten verstrekt binnen een maand te rekenen vanaf het einde van het kwartaal waarin die gegevens en inlichtingen zijn verstrekt.<sup>182</sup> Voor de gegevens en inlichtingen, bedoeld in artikel III, aanhef en onderdeel a, is dit uiterlijk op 31 oktober 2020.<sup>183</sup>

#### *Artikel IV (inwerkingtreding)*

Ingevolge artikel IV treedt deze wet in werking met ingang van 1 juli 2020<sup>184</sup> en vindt deze voor het eerst toepassing met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies:

- a. waarvan de eerste stap van de implementatie op of na 25 juni 2018 is gezet; of
- b. die op of na 1 juli 2020 voor implementatie beschikbaar zijn gesteld of gereed zijn voor implementatie.

<sup>181</sup> Zie artikel 8 bis ter, eerste lid, onderdelen b en c, Richtlijn 2011/16/EU en de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 10h, elfde lid, WIB.

<sup>182</sup> Zie ook artikel 8 bis ter, achttiende lid, eerste zin, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>183</sup> Zie ook artikel 8 bis ter, achttiende lid, tweede zin, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>184</sup> Zie artikel 2, eerste lid, Richtlijn (EU) 2018/822.

Zoals uit deze bepaling volgt, dienen ook meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies die tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 gereed zijn voor implementatie maar waarbij de eerste stap van de implementatie pas op of na 1 juli 2020 wordt gezet, te worden gemeld. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, is het tweede aanknopingspunt voor het melden van constructies op maat (het ogenblik dat de eerste stap van de implementatie reeds is gezet) enkel bedoeld om discussie te voorkomen over het antwoord op de vraag of een bepaalde constructie al gereed is voor implementatie (het eerste aanknopingspunt voor het melden), terwijl uit de feiten blijkt dat de relevante belastingplichtige(n) de betreffende constructie gaat (onderscheidenlijk gaan) implementeren. Artikel IV, onderdeel a, heeft enkel betrekking op constructies op maat (zie in dit verband ook de toelichting op artikel III). Artikel IV, onderdeel b, heeft zowel betrekking op constructies op maat («op of na 1 juli 2020 gereed voor implementatie») als op marktklare constructies («op of na 1 juli 2020 voor implementatie beschikbaar gesteld»). Marktklare constructies die vóór inwerkingtreding van de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen wijzigingen reeds voor implementatie beschikbaar zijn gesteld, hoeven derhalve niet te worden gemeld. Het aanknopingspunt om te moeten melden over dergelijke constructies, zijnde het voor implementatie beschikbaar stellen, is dan immers reeds verstreken.

Tot slot wordt opgemerkt dat op grond van artikel 2, eerste lid, Richtlijn (EU) 2018/822 de EU-lidstaten uiterlijk op 31 december 2019 de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen dienen vast te stellen en bekend te maken om aan die richtlijn te voldoen.

#### *Artikel V (citeertitel)*

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

De Staatssecretaris van Financiën,  
M. Snel