

Vergaderjaar 2019–2020

**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. 6**

**NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 22 oktober 2019

**Inhoudsopgave**

|   |    |
|---|----|
| I. ALGEMEEN DEEL  | 2  |
| 1. Inleiding  | 2  |
| 2. Europese regelgeving inzake administratieve samenwerking   | 9  |
| 3.1. Implementatie in de nationale wetgeving  | 16 |
| 3.2. Algemene wet inzake rijksbelastingen   | 17 |
| 4. Gegevensbescherming  | 18 |
| 5. Administratieve lasten, uitvoeringskosten en budgettaire effecten  | 21 |
| 5.1. Effecten voor bedrijven en burgers   | 21 |
| 5.2. Adviescollege toetsing regeldruk   | 23 |
| 5.3. Uitvoeringskosten en budgettaire effecten  | 24 |
| 6. Consultatie en overleg koepel- en belangenorganisaties   | 26 |
| II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING   | 26 |
| Wezenskenmerk A («Algemene wezenskenmerken»)  | 29 |
| Wezenskenmerk B («Specifieke wezenskenmerken die aan de «main benefit test» zijn gekoppeld»)                                    | 30 |
| Wezenskenmerk C («Grensoverschrijdende transacties»)  | 30 |
| Wezenskenmerk D («Specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang») | 32 |
| Wezenskenmerk E («Transfer pricing»)  | 33 |
| Informele kapitaalstortingen en onttrekkingen   | 34 |
| NOB   | 35 |

## I. ALGEMEEN DEEL

### 1. Inleiding

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de VVD, het CDA, D66, GroenLinks en de SP.

Hierna wordt bij de beantwoording van de vragen zo veel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden, met dien verstande dat gelijklopende of in elkaars verlengde liggende vragen tezamen zijn beantwoord.

De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen om te reageren op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB). Deze reactie vindt zo veel mogelijk plaats waar dat onderwerp in deze nota aan bod komt.

De leden van de fractie van de SP vragen waarom in Richtlijn (EU) 2018/822<sup>1</sup> is gekozen voor een limitatieve lijst van wezenskenmerken, en in hoeverre hierbij het risico bestaat dat nieuwe constructies niet aan de daarin omschreven kenmerken voldoen. Zij vragen het kabinet of andere manieren van aanpak zijn overwogen, waarom uiteindelijk voor een dergelijke lijst is gekozen en of Nederland heeft overwogen een aanpak te kiezen die tot een aanpak zou leiden waaronder ook andere constructies zouden vallen. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven, zijn agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies in de loop der jaren steeds complexer geworden en worden zij constant gewijzigd in reactie op defensieve tegenmaatregelen van de belastingautoriteiten.<sup>2</sup> Bovendien kunnen zij veelvormig zijn en uit verschillende elementen bestaan, waaronder een transactie, actie, handeling, overeenkomst, lening, afspraak, verbintenis, of een combinatie daarvan. In plaats van een definitie van (meldingsplichtige grensoverschrijdende) constructie is vanuit doelmatigheidsoverwegingen een lijst samengesteld van de kenmerken en elementen van transacties die een aanwijzing voor belastingmisbruik vormen, de zogenoemde wezenskenmerken. Een «meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie» is iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste een van de wezenskenmerken bezit.<sup>3</sup> Deze benadering lijkt mij juist en is dan ook door Nederland ondersteund. Volledigheidshalve wijs ik erop dat het onderhavige wetsvoorstel ertoe strekt Richtlijn (EU) 2018/822 zuiver te implementeren, waardoor voor een andere aanpak – mocht dat al gewenst zijn – ook geen ruimte bestaat. Verder hecht ik eraan te vermelden dat de wezenskenmerken zoals zij zijn opgenomen in bijlage IV bij Richtlijn 2011/16/EU<sup>4</sup> (zoals laatstelijk gewijzigd door Richtlijn (EU) 2018/822) om de twee jaar worden geëvalueerd (zie ook de beantwoording van de vragen ten aanzien van de evaluatie van Richtlijn (EU) 2018/822). De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de verschillende typen meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies niet zijn opgenomen in de memorie van toelichting, en of dit bepaalde consequenties of gevolgen heeft voor de bewegingsruimte van het kabinet. Voor zover de leden van de fractie van de VVD doelen op het feit dat de hierboven reeds

<sup>1</sup> Zie 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>2</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 5.

<sup>3</sup> Zie het voorgestelde artikel 2d, onderdeel b, WIB en artikel 3, negentiende lid, Richtlijn (EU) 2011/16/EU.

<sup>4</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).

genoemde wezenskenmerken zijn opgenomen in bijlage IV bij Richtlijn 2011/16/EU merk ik op dat het feit dat de wezenskenmerken zijn opgenomen in een bijlage geen enkele afbreuk doet aan de gelding van die wezenskenmerken en dat dit ook niet van invloed is op de bewegingsruimte van het kabinet. Tot slot merk ik op dat in de memorie van toelichting op de verschillende typen meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies wordt ingegaan.<sup>5</sup>

De leden van de fractie van D66 en de leden van de fractie van de VVD vragen wanneer het onderhavige wetsvoorstel wordt geëvalueerd. Wanneer het onderhavige wetsvoorstel tot wet is verheven, wordt door de Europese Commissie (EC) getoetst of Richtlijn (EU) 2018/822 zorgvuldig en correct is geïmplementeerd. Wat betreft de werking van de richtlijn zelf zijn de lidstaten van de Europese Unie (EU) (EU-lidstaten) gehouden een jaarlijkse beoordeling over de doeltreffendheid van de (automatische) inlichtingenuitwisseling op grond van Richtlijn 2011/16/EU<sup>6</sup> en de daarmee bereikte resultaten aan de EC te sturen.<sup>7</sup> Gevolg van deze rapportageverplichting is dat niet alleen de EC maar ook de Belastingdienst een goed beeld krijgt of Richtlijn 2011/16/EU het beoogde doel bereikt. Mocht blijken dat Richtlijn 2011/16/EU op onderdelen in Nederland of in andere lidstaten niet goed functioneert, zal de EC in overweging nemen de richtlijn aan te passen. In dit kader is voorts bepaald dat de EC om de vijf jaar bij het Europees Parlement en de Raad van de EU een verslag indient over de toepassing van Richtlijn (EU) 2011/16/EU.<sup>8</sup> Zoals in de memorie van toelichting uitgebreid is toegelicht, zijn ten aanzien van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies de in bijlage IV bij Richtlijn 2011/16/EU opgenomen wezenskenmerken zeer van belang.<sup>9</sup> Richtlijn 2011/16/EU schrijft voor dat de relevantie van de wezenskenmerken om de twee jaar wordt geëvalueerd door de EU-lidstaten en de EC.<sup>10</sup> De EC dient hierover een verslag in bij de Raad van de EU, dat indien nodig vergezeld gaat van een wetgevingsvoorstel. Evaluatie van de effectiviteit van Richtlijn (EU) 2018/822 en de relevantie van de wezenskenmerken geschiedt dus binnen enkele jaren in EU-verband zodra de impact daarvan werkelijk beoordeeld kan worden.

In antwoord op de vragen van de leden van de fractie van GroenLinks of ook de op te stellen leidraad en eventueel latere updates met de EC zullen worden afgestemd, kan ik aangeven dat dit niet het geval is. De uitvoering van de te implementeren richtlijn is een verantwoordelijkheid van de EU-lidstaten. Hierbij is belangrijk te realiseren dat hetgeen is opgenomen in een leidraad op geen enkele wijze kan afwijken van hetgeen is voorgeschreven in een richtlijn. In de leidraad zal onder andere – ter illustratie – ten aanzien van een aantal concrete grensoverschrijdende constructies worden aangegeven of zij wel of juist niet aan (een van) de wezenskenmerken voldoen, teneinde intermediairs en relevante belastingplichtigen, waar mogelijk, te ontlasten. Het antwoord op de vraag van de leden van de fractie van GroenLinks of de algemene maatregel van bestuur die op grond van het voorgestelde artikel 10h, elfde lid, WIB wordt opgesteld wordt voorgelegd aan de EC, luidt bevestigend. Die algemene maatregel van bestuur is immers onderdeel van de implementatiewetgeving.

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 6, 7, 22 tot en met 33, 36 en 37.

<sup>6</sup> Zie Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG (PbEU 2011, L 64).

<sup>7</sup> Zie artikel 23 Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>8</sup> Zie artikel 27 Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>9</sup> Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 22 e.v.

<sup>10</sup> Zie artikel 27, tweede lid, Richtlijn 2011/16/EU.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen tevens het kabinet te evalueren wat de vorige vijf «Directives on Administrative Cooperation» (DAC(s))<sup>11</sup> concreet hebben opgeleverd. Zoals hiervoor is aangegeven evalueert de EC op basis van de beoordelingen van alle EU-lidstaten wat deze richtlijnen opleveren.<sup>12</sup> Het is de overtuiging van de EC, en van mij, dat de DAC-richtlijnen sterk bijdragen aan het bevorderen van fiscale transparantie. De automatische uitwisseling van belastinggegevens tussen belastingautoriteiten is van wezenlijk belang om die autoriteiten de mogelijkheid te geven ongewenste internationale fiscale praktijken te kunnen vaststellen en daartegen te kunnen optreden. Daarbij leveren de DAC-richtlijnen een belangrijke bijdrage aan de bevordering van compliance door belastingplichtigen, te meer daar gegevens die worden uitgewisseld op grond van de oorspronkelijke tekst van de richtlijn (DAC1)<sup>13</sup> en op grond van Richtlijn 2014/107/EU (DAC2)<sup>14</sup> worden opgenomen in de zogenoemde vooringevulde aangifte.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen het kabinet nader in te gaan op de doelstellingen die ten grondslag liggen aan de nieuwe meldingsplicht van potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies. Het doel van Richtlijn (EU) 2018/822 en in het verlengde daarvan van de voorgestelde maatregelen is om op automatische basis tussen belastingautoriteiten van de EU-lidstaten inlichtingen uit te wisselen over potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies. Op basis van de uitgewisselde informatie kunnen belastingautoriteiten onverwijld reageren op schadelijke fiscale praktijken en mazen dichten door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten.<sup>15</sup> De vraag van de leden van de fractie van GroenLinks of met de meldingsplicht tevens is beoogd om «onverwijld» te kunnen reageren op schadelijke fiscale praktijken door mazen te dichten door wetgeving vast te stellen, wordt aldus bevestigend beantwoord. Van bedoelde richtlijn en de wet gaat daarnaast een preventieve werking uit wat betreft betrokkenheid van intermediairs bij potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies. De leden van de fractie van GroenLinks vragen voorts of het klopt dat een van de kerndoelen van deze wet is dat ook niet-geïmplementeerde, maar wel implementeerbare aan de belastingplichtige beschikbaar gestelde constructies op maat moeten worden gemeld. In reactie hierop kan worden bevestigd dat ook niet-geïmplementeerde, maar wel implementeerbare aan de belastingplichtige beschikbaar gestelde constructies op maat moeten worden gemeld (waarover hierna meer).

Er zijn twee soorten meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies; marktklare constructies en constructies op maat. Een marktklare constructie is een grensoverschrijdende constructie die is bedacht of aangeboden, implementeerbaar is of beschikbaar is gemaakt voor implementatie zonder dat er wezenlijke aanpassingen nodig zijn. De constructie kan «in de markt worden gezet» en als zodanig worden

<sup>11</sup> Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 2 tot en met 4.

<sup>12</sup> Zie artikelen 23 en 27 Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>13</sup> Op grond van de oorspronkelijk tekst van Richtlijn 2011/16/EU 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.

<sup>14</sup> 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).

<sup>15</sup> Zie overwegingen 2 en 7 van Richtlijn (EU) 2018/822, alsmede Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 1 en 2

verkocht en geïmplementeerd zonder dat nog wezenlijke aanpassingen voor een specifieke belastingplichtige nodig zijn. Een constructie op maat is een grensoverschrijdende constructie die geen marktklare constructie is. Op basis van een voorgestelde bepaling in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) wordt de bevoegdheid gedelegeerd om regels te stellen met betrekking tot het uiterste tijdstip en de wijze waarop de betreffende gegevens en inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, WIB, aan de Minister van Financiën worden verstrekt. Hiermee wordt aangesloten bij hetgeen gebruikelijk is bij dit soort informatieverplichtingen<sup>16</sup>, dit in reactie op de vraag van de leden van de fractie van GroenLinks waarom het kabinet ervoor kiest om in een algemene maatregel van bestuur deze regels vast te stellen en of het niet meer voor de hand ligt om deze regels in de wet op te nemen. Het feit dat de regels in een algemene maatregel van bestuur worden opgenomen in plaats van in de WIB zelf doet uiteraard geen enkele afbreuk aan de geldigheid of bindendheid van de regels.

De leden van de fractie van GroenLinks hebben kennisgenomen van de opmerking in de memorie van toelichting dat de EC tijdens een bijeenkomst met de EU-lidstaten zou hebben aangegeven dat het aanknopingspunt in artikel 8 bis ter, eerste lid, onderdeel a, Richtlijn 2011/16/EU alléén geldt voor marktklare constructies en niet voor constructies op maat.<sup>17</sup> De leden van de fractie van GroenLinks vragen in dit verband op welke datum deze bijeenkomst heeft plaatsgevonden en of er een verslag is gemaakt van deze bijeenkomst dat openbaar is of kan worden gemaakt. Het betreft de bijeenkomst van 24 september 2018 waaraan de leden van de fractie van GroenLinks in een andere vraag refereren.<sup>18</sup> De leden van de fractie van GroenLinks vragen de regering om nader te motiveren waarom het de (kennelijke) opvatting van de EC, die afwijkt van de tekst van Richtlijn 2011/16/EU, plausibel vindt. Meer specifiek vragen de leden in dit verband waarom over constructies op maat slechts zou hoeven te worden gerapporteerd binnen 30 dagen 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» en zij vragen om een bevestiging dat ook voor constructies op maat het aanknopingspunt in artikel 8 bis ter, eerste lid, onderdeel a, Richtlijn 2011/16/EU geldt, zodat deze constructies moeten worden gemeld binnen 30 dagen te rekenen vanaf de dag nadat de constructie «voor implementatie beschikbaar is gesteld». In reactie op deze vragen wordt het volgende opgemerkt. In de betreffende algemene maatregel van bestuur<sup>19</sup> wordt een bepaling opgenomen op basis waarvan over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie de betreffende gegevens en inlichtingen moeten worden verstrekt uiterlijk binnen dertig dagen te rekenen vanaf a) de dag na de dag waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld; b) de dag na de dag waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie gereed is voor implementatie; of c) vanaf het moment dat de eerste stap van de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is gezet, afhankelijk van wat het eerst plaatsvindt.

<sup>16</sup> Vergelijk bijvoorbeeld artikel 10b, derde lid, WIB inzake de aanlevering van de gegevens en inlichtingen op basis van de zogenoemde Common Reporting Standard en artikel 8, vierde en vijfde lid, WIB op basis waarvan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld met betrekking tot het uiterste tijdstip en de wijze waarop de in de eerste volzin van genoemde leden bedoelde gegevens en inlichtingen dienen te worden verstrekt.

<sup>17</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 42

<sup>18</sup> Het verslag van de samenvatting van die bijeenkomst is te raadplegen via: <http://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=groupDetail.groupMeeting&meetingId=6330>.

<sup>19</sup> Het Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen.

Anders dan abusievelijk in de memorie van toelichting is aangegeven – en waar de leden van de fractie van GroenLinks terecht op wijzen – gelden de hiervoor beschreven momenten die gelden als aanknopingspunt om tot melding over te gaan voor álle meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, dus zowel voor marktklare constructies als voor constructies op maat. Dat neemt evenwel niet weg dat de betreffende bepaling<sup>20</sup> ruimte laat voor interpretatie, met name wat betreft de samenhang tussen de aanknopingspunten onder a en b. Het zal van de omstandigheden afhangen welk aanknopingspunt het meest aangewezen aanknopingspunt is om tot melding over te gaan.<sup>21</sup> In dit kader wordt nog opgemerkt dat het onderscheid tussen de aanknopingspunten onder a en b lang niet in alle gevallen zwaar weegt. Als beide criteria aan de orde zijn, zullen de betreffende momenten veelal samenvallen: op het moment dat een bepaalde constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld is de constructie daarmee ook gereed (gekomen) voor implementatie, en andersom. Met het voorgaande wordt de vraag van de leden van de fractie van de VVD of het klopt dat in Richtlijn (EU) 2018/822 en ook in de voorgestelde Nederlandse implementatiewetgeving een meldingstermijn van 30 kalenderdagen geldt, bevestigend beantwoord.

In geval van een marktklare constructie gaat de verstrekking van informatie in beginsel gefaseerd en bij een constructie op maat moet de betreffende informatie in één keer worden verstrekt. Vanwege het karakter van een marktklare constructie zal over een dergelijke meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie namelijk in eerste instantie veelal nog niet alle informatie kunnen worden verstrekt. Hierbij valt met name te denken aan de namen van de relevante belastingplichtigen omdat die in die fase (vaak) nog niet in beeld zijn. Voor de constructie op maat ligt dit anders. Deze is toegespitst op een relevante belastingplichtige. Bij een constructie om maat moet de betreffende informatie in één keer worden verstrekt. Een constructie op maat is in elk geval gereed (gekomen) voor implementatie op het moment dat de constructie zodanig is uitgedacht, de wensen en de situatie van de relevante belastingplichtige(n) indachtig, dat die belastingplichtige(n) – nadat die constructie aan die belastingplichtige(n) beschikbaar is gesteld – tot implementatie van de constructie zou(den) kunnen overgaan. Een constructie op maat is voor implementatie beschikbaar gesteld als die constructie – direct of indirect – voor implementatie is aangeboden aan de betreffende relevante belastingplichtige(n). Als getwist kan worden over het antwoord op de vraag of een bepaalde constructie gereed is voor implementatie of voor implementatie beschikbaar is gesteld maar de eerste stap van de implementatie van de betreffende meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie al is gezet, dan gaat de hiervoor bedoelde termijn van dertig kalenderdagen in elk geval lopen met ingang van het moment dat die eerste stap is gezet. Anders dan abusievelijk in de memorie van toelichting is gesteld<sup>22</sup> geldt niet dat een constructie pas gereed is voor implementatie als er overeenstemming is dat de betreffende constructie zal worden geïmplementeerd. Het gaat erom of de constructie ter beschikking is gesteld voor implementatie of gereed is voor implementatie en aldus *kan* worden geïmplementeerd. Hiermee wordt bevestigend geantwoord op de vraag van de leden van de fractie van GroenLinks of het moment waarop een constructie op maat «voor implementatie beschikbaar is gesteld», net als het moment

<sup>20</sup> Die rechtstreeks voortvloeit uit artikel 8 bis ter, eerste lid, Richtlijn (EU) 2018/822.

<sup>21</sup> Gezien haar aard speelt «het moment waarop de eerste stap van de implementatie is gezet» (aanknopingspunt c) bijvoorbeeld niet met betrekking tot de in eerste instantie aan te leveren informatie met betrekking tot marktklare constructies. En aanknopingspunt a, «de dag na de dag waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld», is bijvoorbeeld niet aan de orde als een dergelijke constructie door de relevante belastingplichtige zelf is bedacht en door hemzelf moet worden gemeld.

<sup>22</sup> Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 7.

waarop een dergelijke constructie «gereed is voor implementatie», kan liggen vóór het moment waarop er overeenstemming is met de belastingplichtige dat de betreffende constructie zal worden geïmplementeerd. Voorts wordt gelet op het voorgaande de opmerking van de leden van de fractie van GroenLinks onderschreven dat meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies die zijn uitgedacht voor en toegespitst op een concrete belastingplichtige op grond van Richtlijn (EU) 2018/822 (ook) dienen te worden gemeld indien zij aan de belastingplichtige ter beschikking zijn gesteld of gereed zijn voor implementatie door de belastingplichtige, ongeacht of de desbetreffende belastingplichtige, om wat voor reden dan ook, niet (langer) voornemens is de constructie te implementeren of in weerwil van de aanwezigheid van een voornemen om de constructie te implementeren uiteindelijk besluit de constructie niet te implementeren. Aan het voorgaande doet evenwel niet af dat niet hoeft te worden gerapporteerd over alle aan de uiteindelijk gereedgekomen of ter beschikking gestelde constructie voorafgegaane en zo mogelijk met de relevante belastingplichtige gecommuniceerde ideeën. Dat is ook de strekking van de opmerking in de memorie van toelichting: «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 halen.»

Voor de zogenoemde «hulpintermediair» gelden de hiervoor bedoelde aanknopingspunten om tot melding over te gaan onverkort. De hulpintermediair is immers ook «gewoon» intermediair.<sup>23</sup> Het gaat bij de hulpintermediair om 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. In aanvulling op de hoofdregel geldt voor de hulpintermediair echter ook dat hij de betreffende gegevens en inlichtingen verstrekt uiterlijk binnen dertig dagen te rekenen vanaf de dag na de dag waarop hij, rechtstreeks of via andere personen, de betreffende hulp of bijstand of het betreffende advies heeft verstrekt. De aanvullende bepaling is in de praktijk met name aan de orde 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 als de eerste stap van de implementatie al is gezet, bijvoorbeeld in het kader van het beheren van die implementatie. De leden van de fractie van GroenLinks hebben met verbazing kennisgenomen van de opmerking in de memorie van toelichting dat een hulpintermediair in beginsel niet eerder tot melding zal hoeven over te gaan dan een eventueel andere betrokken (hoofd)intermediair zou moeten doen.<sup>24</sup> De leden van de fractie van GroenLinks kunnen deze opmerking in de memorie van toelichting niet rijmen met de in artikel 8 bis ter, eerste lid, laatste zin, van Richtlijn 2011/16/EU opgenomen zelfstandige meldingsregeling voor hulpintermediairs. Op grond van deze regeling zijn hulpintermediairs immers verplicht om inlichtingen te verstrekken binnen 30 dagen te rekenen vanaf de dag nádat zij hulp, bijstand of advies

<sup>23</sup> Zie de definitie in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel d, WIB en het voorgestelde artikel 10h, eerste lid, WIB.

<sup>24</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 43.

hebben verstrekt. De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet alsnog kan onderschrijven dat de aanvangstermijn van de meldingsplicht voor hulpintermediairs losstaat van de aanvangstermijn van de meldingsplicht voor hoofdintermediairs en dat als gevolg daarvan het denkbaar is dat een hulpintermediair een fiscale constructie wél zal moeten melden en de hoofdintermediair vooralsnog niet of helemaal niet (bijvoorbeeld in het geval waarin de fiscale constructie ter zake waarvan hulp, bijstand of advies is verstrekt, niet gereed is voor implementatie). Het kabinet kan tot op zekere hoogte onderschrijven dat de bepaling voor de hulpintermediair losstaat van de regel voor de hoofdintermediair, namelijk voor zover de hoofdregel niet van toepassing is. Het uitgangspunt is dat gemeld moet worden over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies die gereed zijn voor implementatie of beschikbaar zijn gesteld voor implementatie (of als de eerste stap van de implementatie reeds is gezet). Aangezien de hulpintermediair in sommige situaties pas na die tijd in beeld komt, is een aanvullende bepaling nodig die voorschrijft wanneer de hulpintermediair uiterlijk de informatie moet verstrekken. Het gaat evenwel te ver om aan de hulpintermediair een meldingsverplichting op te leggen als de betreffende meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie nog niet eens gereed is voor implementatie, noch beschikbaar is gesteld voor implementatie (en als de eerste stap van de implementatie met betrekking tot de relevante belastingplichtige ook nog niet is gezet).

Met bovenstaande uiteenzetting is tevens gereageerd op de kanttekeningen die prof. dr. Van de Streek optekent in het artikel «Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies»<sup>25</sup>, zoals de leden van de fractie van het CDA en de leden van de fractie van D66 vragen. De leden van de fractie van GroenLinks vragen het kabinet te reageren op de kritiek uit het genoemde artikel dat er in dit wetsvoorstel weinig te merken is van het bevorderen van transparantie en integriteit en dat de richtlijn op zo'n wijze wordt uitgelegd dat de reikwijdte van de nieuwe meldingsplicht (fors) dreigt te worden uitgehold. Uit het voorgaande mag blijken dat het kabinet deze kritiek niet herkent en ook ten stelligste ontkent. Richtlijn (EU) 2018/822 wordt door het kabinet een-op-een geïmplementeerd. Hierbij dient te worden aangetekend dat deze richtlijn veel vragen oproept en op bepaalde punten voor verschillende uitleggen vatbaar is. Het kabinet heeft bij de implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822 het doel en de strekking van de richtlijn telkens scherp voor ogen gehouden en uiterste zorgvuldigheid betracht. Op de vraag van de leden van de fractie van GroenLinks of het kabinet bereid is om nog vóór de afronding van de parlementaire behandeling in de Tweede Kamer een concept van de algemene maatregel van bestuur aan de Tweede Kamer te overleggen, luidt het antwoord bevestigend.

De leden van de fractie van de VVD vragen om een toelichting op de inwerkingtreding van de wetwijziging met terugwerkende kracht per 25 juni 2018, waarom hiervoor is gekozen en wat de effecten zijn als hier niet voor wordt gekozen. In de eerste plaats wordt opgemerkt dat de inwerkingtredingsbepaling geen keuze is van het Nederlandse kabinet. Het wetsvoorstel behelst een zuivere implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822 en daarmee wordt aangesloten bij de inwerkingtredingsbepaling in die richtlijn. Voorts wordt in dit verband opgemerkt dat de wet pas in werking treedt met ingang van 1 juli 2020. De bepalingen vinden evenwel 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 implemen-

<sup>25</sup> J.L. Van de Streek, «Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies», WFR 2019/177.



tatie beschikbaar zijn gesteld of gereed zijn voor implementatie.<sup>26</sup> Hiervoor is gekozen om te voorkomen dat in de periode tussen de bekendmaking van Richtlijn (EU) 2018/822 (te weten 25 juni 2018) en de inwerkingtreding van die richtlijn nog snel constructies – die kwalificeren als meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies – zouden worden geïmplementeerd om de meldingsplicht te ontlopen. Op grond van Richtlijn (EU) 2018/822 zijn de EU-lidstaten overigens gehouden uiterlijk op 31 december 2019 hun implementatiewetgeving te hebben vastgesteld en gepubliceerd.<sup>27</sup>

## *2. Europese regelgeving inzake administratieve samenwerking*

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het klopt dat het kabinet in Europees verband de «main benefit test» nader had willen afbakenen en de meldingsplicht eigenlijk had willen beperken tot daadwerkelijk opgezette structuren. Zij vragen het kabinet in hoeverre zij dit alsnog probeert te regelen in de nationale implementatie. Bij de totstandkoming van de richtlijn heeft het kabinet steeds uitgedragen positief te staan tegenover het uitgangspunt van het voorstel gegevens en inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies tussen de belastingautoriteiten van de EU-lidstaten uit te wisselen, en het doel van het voorstel volledig te ondersteunen. Wat betreft de reikwijdte van het voorstel heeft Nederland ingezet op een effectieve en uitvoerbare meldingsplicht die ziet op geïmplementeerde structuren waarbij sprake is van een daadwerkelijk risico op belastingontduiking. De introductie van de «main benefit test» heeft Nederland dan ook met instemming ontvangen. Wat betreft de nationale implementatie hecht ik eraan te herhalen dat sprake is van een zuivere implementatie waarbij het kabinet steeds uiterste zorgvuldigheid heeft betracht. Bij het opstellen van het onderhavige wetsvoorstel zijn het doel en de strekking van Richtlijn (EU) 2018/822 en de daarin geschetste kaders, steeds scherp voor ogen gehouden.

De leden van de fractie van de VVD zijn nog niet overtuigd van het bewust weglaten van een definiëring van de begrippen «constructie» en «meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie» omdat het op deze manier niet duidelijk is hoe een grensoverschrijdende constructie eruit ziet. De leden van de fractie van de VVD vrezen dat het ontbreken van een duidelijke definitie voor onduidelijkheid zorgt binnen de sector en vragen zich af of de gehele sector (met name het midden- en kleinbedrijf (mkb)) weet waar hij aan toe is, en vraagt zich af op welke manier het kabinet ervoor zorgt dat dit is gewaarborgd. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven, werd het niet nodig geacht noch wenselijk bevonden om een definitie van de begrippen «constructie» en «meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie» op te nemen.<sup>28</sup> Dit hangt mede samen met het feit dat agressieve fiscale planningsconstructies in de loop der jaren steeds complexer zijn geworden en constant worden gewijzigd in reactie op defensieve tegenmaatregelen van de belastingautoriteiten. Bovendien kunnen dergelijke constructies veelvormig zijn en uit verschillende elementen bestaan. Een «harde» definitie van (meldingsplichtige grensoverschrijdende) constructie past daar niet bij. Het begrip «constructie» is overigens ook neutraal bedoeld. 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. Omdat Nederland uitgaat van een zuivere implementatie

<sup>26</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 50 tot en met 52.

<sup>27</sup> Zie artikel 2 Richtlijn (EU) 2018/822.

<sup>28</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 2.

van Richtlijn (EU) 2018/822 ontbreekt als vanzelf ook een definitie van de begrippen «constructie» en «meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie» in de voorgestelde tekst van de betreffende bepaling van de WIB. In de memorie van toelichting is evenwel zoveel mogelijk toegelicht wat de begrippen inhouden. Voorts hebben gesprekken plaatsgevonden met leden van de sector, onder meer om duidelijkheid te bieden. Daarnaast zal, zoals eerder vermeld, een leidraad worden opgesteld waarin onder andere – ter illustratie – ten aanzien van een aantal concrete constructies zal worden aangegeven of zij wel of juist niet aan (een van) de wezenskenmerken voldoen, teneinde intermediairs en relevante belastingplichtigen, waar mogelijk, meer duidelijkheid te geven. Tot slot hecht het kabinet eraan om in dit verband op te merken dat het doel van Richtlijn (EU) 2018/822 is om informatie te krijgen over mogelijk agressieve fiscale grensoverschrijdende planningsconstructies. 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.

De leden van de fractie van de SP vragen waarom het kabinet wel meewerkt aan geautomatiseerde uitwisseling van inlichtingen terwijl het tegelijkertijd belastingontwijking mogelijk blijft maken door de afgifte van zogeheten rulings. De afgifte van rulings door de Belastingdienst vindt plaats binnen de kaders van wet, jurisprudentie en beleid. Met ingang van 1 juli 2019 is de vernieuwde rullingpraktijk van start gegaan. Hierdoor gelden vanaf die datum strengere regels voor het afgeven van rulings met een internationaal karakter. De aangescherpte regels zijn uitgewerkt in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter.<sup>29</sup> Het besluit beschrijft in onderdeel 3 in welke gevallen door de Belastingdienst geen vooroverleg zal worden gevoerd en derhalve geen rulling tot stand zal komen. Kort samengevat is dit het geval indien geen sprake is van economische nexus, het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting de enige of doorslaggevende reden is voor de rechtshandeling, of een transactie plaatsvindt met een land dat is opgenomen in de Nederlandse lijst voor laagbelastende landen. Bovendien worden rulings met een internationaal karakter automatisch uitgewisseld op basis van een eerdere aanpassing van Richtlijn 2011/16/EU.<sup>30</sup>

Verder vragen de leden van de fractie van de SP waarom er geen verbod komt op constructies die belastingontwijking mogelijk maken voor bedrijven die in Nederland zijn gevestigd of constructies op deze manier gebruiken. Ik wil de leden van de fractie van de SP erop wijzen dat de EU Gedragscodegroep (belastingregeling ondernemingen) zich bezighoudt met het bestrijden van schadelijke belastingregimes die EU-lidstaten van plan zijn in te voeren. Als een belastingregime schadelijk bevonden is, dan dient het land in kwestie dit regime aan te passen. Echter, belastingmisbruik blijft niet beperkt tot belastingregimes en kan op meer manieren plaatsvinden. Om belastingmisbruik tegen te gaan zijn er de afgelopen jaren meerdere antimisbruikmaatregelen in de Nederlandse regelgeving opgenomen. Ook de verbetering van fiscale transparantie op EU-niveau – waaronder Richtlijn (EU) 2018/822 – draagt bij aan het tegengaan van belastingmisbruik.

<sup>29</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019 (Stort. 2019, 35519).

<sup>30</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).

De leden van de fractie van de SP vragen waarom niet is gekozen voor een systematiek waarbij intermediairs aannemelijk dienen te maken dat géén sprake is van een constructie die tot belastingontwijking leidt. Zij vrezen dat onder de huidige systematiek de bewijslast bij de Belastingdienst ligt en dat nieuwe constructies zullen worden bedacht waarmee de meldingsplicht kan worden omzeild. Indien de leden van de fractie van de SP met hun vraag doelen op een systeem waarbij iedere constructie dient te worden gemeld – waarbij een intermediair direct aannemelijk dient te maken dat die constructie niet tot belastingontwijking leidt – wijs ik erop dat een dergelijk systeem ertoe zal leiden dat de Belastingdienst enorm veel (niet-gerangschikte) informatie zal ontvangen. Een enorme hoeveelheid (niet-gerangschikte) informatie zal het traceren van potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies zeer bemoeilijken, terwijl die constructies op basis van de in Richtlijn (EU) 2018/822 en in het wetsvoorstel opgenomen systematiek juist wel in beeld komen. Ook zou een dergelijk systeem zorgen voor een grote toename van administratieve lasten voor intermediairs en belastingplichtigen. Het uitgangspunt dat Richtlijn (EU) 2018/822 zich richt op potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies ondersteun ik dan ook volledig.

De leden van de fractie van het CDA vragen of een autodealer als intermediair kan worden gezien wanneer hij zich bezighoudt met constructies rondom parallelimport om zo autobelastingen te ontwijken of te ontduiken. Bij deze vraag is relevant of de autodealer onder de definitie van «intermediair» in de zin van Richtlijn (EU) 2018/822 valt, of dat hij als «relevante belastingplichtige» in de zin van de richtlijn kan worden gezien. Een relevante belastingplichtige is, kort gezegd, degene voor wie een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is bedoeld. Indien de autodealer een dergelijke meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor zichzelf opzet, zal hij kwalificeren als relevante belastingplichtige en niet als intermediair. Ook in dat geval is hij uiteraard gehouden om tot melding over te gaan.<sup>31</sup> Een constructie kwalificeert als meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie als die grensoverschrijdende constructie ten minste één van de wezenskenmerken bezit die zijn opgenomen in bijlage IV bij Richtlijn 2011/16/EU.<sup>32</sup> Of een grensoverschrijdende constructie rondom de parallelimport van auto's onder een van de wezenskenmerken valt, hangt af van de feiten en omstandigheden.

De leden van de fractie GroenLinks vragen of zij het goed begrijpen dat de intermediairswerkzaamheden zeer breed zijn omschreven en ook zijn bedoeld. De werkzaamheden, als beschreven in artikel 3, eenentwintigste lid, Richtlijn 2011/16/EU (naar welk artikel wordt verwezen in het voorgestelde artikel 2d, onderdeel d, WIB) zijn zo breed bedoeld als omschreven in de bedoelde bepalingen.

Wat betreft de definitie van het begrip hulpintermediair vraagt de NOB of voor het antwoord op de vraag of sprake is van een hulpintermediair de benodigde kennis op het niveau van de gehele organisatie waar diegene werkt moet worden bekeken, of dat de kennis op individueel niveau van belang is. Of een persoon hulpintermediair is, is 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

<sup>31</sup> Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3. Op p. 32 en verder worden de begrippen «intermediair» en «relevante belastingplichtige» toegelicht.

<sup>32</sup> Zie het voorgestelde artikel 2d, onderdeel b, WIB en artikel 3, negentiende lid, Richtlijn 2011/16/EU.

rechtstreeks of via andere personen de betreffende hulp of bijstand of het advies te verstrekken. In beginsel moet de vraag dus worden beantwoord op individueel niveau. De bepaling is evenwel geobjectiveerd door 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.

Voorts kan bevestigend worden beantwoord dat als een adviseur een advies geeft over een constructie die op basis van de bij hem bekende informatie niet onder een of meer van de wezenskenmerken valt, hij niet geacht wordt nader onderzoek te doen naar de vraag of er wellicht feiten of omstandigheden zijn (die niet relevant zijn voor het advies) op grond waarvan mogelijk toch een of meer van de wezenskenmerken van toepassing zijn, gelet op het feit dat Richtlijn (EU) 2018/822 geen onderzoeksverplichting in het leven roept voor de intermediair.<sup>33</sup>

De leden van de fractie van GroenLinks alsmede de NOB vragen ten aanzien van verschillende werkzaamheden of sprake kan zijn van activiteiten als (hulp)intermediair. De NOB noemt de «audit of tax» in het kader van de wettelijk verplichte accountantscontrole, een (op de fiscaliteit gericht) «due diligence» onderzoek waarover wordt gerapporteerd, het opstellen van een «tax fact book» waarbij alleen de bestaande fiscale structuur wordt beschreven zonder fiscale analyse en tot slot het in opdracht van een cliënt jaarlijks beoordelen van een bestaande structuur en daarover rapporteren. Voor alle hiervoor bedoelde werkzaamheden die enkel het beschrijven van een bestaande situatie inhouden – en die dus niet zijn aan te merken als het bedenken, aanbieden, opzetten of beschikbaar maken voor implementatie of de implementatie beheren van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie (of het verstrekken van hulp, bijstand of advies daarbij) – geldt dat degene die die werkzaamheden uitoefent ten aanzien van die werkzaamheden niet kwalificeert als (hulp)intermediair. Als echter bijvoorbeeld in het kader van het jaarlijks beoordelen van een bestaande structuur wordt geadviseerd om de structuur aan te passen, dan kan dat onder omstandigheden leiden tot een (al dan niet nieuwe) meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie en dan ontstaat er vanzelfsprekend wel een meldingsplicht voor de persoon in kwestie die daarover heeft geadviseerd (als ook aan de overige voorwaarden is voldaan). Ook in de situatie waarin een accountant ten behoeve van een beoordeling van de gevolgen voor de jaarrekening van een mogelijk te implementeren meldingsplichtige fiscale constructie een notitie («white paper») opstelt is sprake van een (hulp)intermediair (mits aan de overige voorwaarden voor het kwalificeren als (hulp)intermediair is voldaan<sup>34</sup>), dit in reactie op een vraag van de leden van de fractie van GroenLinks. De leden van de fractie van GroenLinks vragen voorts of zij het juist zien dat het verlenen van bestuursdiensten door een trustkantoor (in de zin van artikel 1, onderdeel a, van de Wet toezicht trustkantoren 2018) of het leveren van een post- of bezoekadres door een trustkantoor (in de zin van artikel 1, onderdeel b, van de Wet toezicht trustkantoren 2018) als intermediairswerkzaamheden moeten worden aangemerkt. Dergelijke werkzaamheden kunnen kwalificeren als intermediairswerkzaamheden maar voor het antwoord op de vraag of in een voorkomend geval ook een meldingsplicht voor de intermediair

<sup>33</sup> Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 34.

<sup>34</sup> Zie ook Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 33 tot en met 35.

ontstaat is, kort samengevat, van belang of die betreffende werkzaamheden kwalificeren als het (verstrekken van hulp, bijstand of advies bij het) opzetten of beheren van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

Verder vraagt de NOB of de in de memorie van toelichting genoemde vuistregel, te weten dat als namens een kantoor wordt opgetreden het kantoor intermediair is en niet de individuele belastingadviseur, zo moet worden opgevat dat van belang is of een individu namens een kantoor dan wel op eigen naam en voor eigen rekening handelt. Deze vraag wordt bevestigend beantwoord. Dat betekent dat als bijvoorbeeld een partner van een belastingkantoor of een externe adviseur namens (of: op naam van en voor rekening van) een belastingadvieskantoor advies uitbrengt over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, dat kantoor als intermediair moet worden aangemerkt en niet de individuele partner of externe adviseur. Het betekent voorts dat het criterium «in Nederland ingeschreven zijn bij een beroepsorganisatie in verband met de verlening van juridische, fiscale of adviesdiensten»<sup>35</sup>, niet relevant is voor een individuele belastingadviseur voor zover die belastingadviseur namens een belastingadvieskantoor optreedt. In dat geval geldt immers als vuistregel dat het belastingadvieskantoor intermediair is en niet het individu. De opvatting van de NOB wordt dan ook onderschreven dat in de situatie dat een individuele medewerker van een Nederlands belastingadvieskantoor werkzaam is op een «Dutch desk» van een gelieerd buitenlands kantoor (niet zijnde een vaste inrichting van een in Nederland gevestigde intermediair) en met dat buitenlandse kantoor een tijdelijk arbeidscontract heeft gesloten, geen meldingsplicht voor die individuele belastingadviseur ontstaat (voor zover hij namens dat buitenlandse kantoor optreedt), enkel vanwege het feit dat deze adviseur lid is van (bijvoorbeeld) de NOB. Met andere woorden, ook bij uitzending van partners en medewerkers naar «Dutch desks», ontstaat er geen meldingsplicht voor de individuele belastingadviseur indien hij namens het buitenlandse kantoor optreedt, noch voor het buitenlandse kantoor (als dat kantoor niet eigenstandig kwalificeert als intermediair<sup>36</sup>).

De NOB geeft vervolgens aan dat in de memorie van toelichting wordt opgemerkt: «Hetzelfde geldt voor de situatie dat een zogeheten «in-house belastingadviseur» in loondienst van de intermediair (op de werkvloer van de relevante belastingplichtige) handelt», en vraagt zich af of dit betekent dat in de situatie dat een belastingadviseur die in loondienst is van een belastingadvieskantoor, tijdelijk te werk wordt gesteld bij een cliënt (zijnde een relevante belastingplichtige), het belastingadvieskantoor altijd als intermediair moet worden aangemerkt en vraagt zich af of dat een juiste benadering is. Met de hiervoor bedoelde opmerking in de memorie van toelichting is bedoeld aan te geven dat ook in voorkomende gevallen het belastingadvieskantoor als intermediair kwalificeert en dus niet de individuele medewerker. Het kabinet is echter met de NOB eens dat het van de omstandigheden afhangt of het belastingadvieskantoor in dergelijke gevallen ook echt als intermediair kwalificeert. De formele verhoudingen zijn hierbij niet per se leidend. Als een individuele belastingadviseur in loondienst bij een belastingadvieskantoor (tijdelijk) werkzaam is op de werkvloer van een relevante belastingplichtige en feitelijk wordt aangestuurd door die relevante belastingplichtige, ligt het in beginsel voor de hand dat de relevante belastingplichtige melding maakt van de voor hem gereed gekomen meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie en niet het belastingadvieskantoor. In dit kader kan, zoals door de NOB wordt gevraagd, worden geput uit het

<sup>35</sup> Bedoeld in het voorgestelde artikel 10h, eerste lid, onderdeel d, WIB.

<sup>36</sup> Vergelijk het voorgestelde artikel 2d, onderdeel d, WIB.

commentaar van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) op artikel 15, tweede lid, onderdeel b, OESO-modelverdrag inzake «employment» (zie met name paragraaf 8.4 tot en met 8.6).<sup>37</sup>

Voorts wordt gevraagd wat de positie is van de individuele bedrijfsfiscalist als die bedrijfsfiscalist ook fiscale diensten verleent aan gelieerde entiteiten (in binnenland of buitenland) (bijvoorbeeld in geval van een gecentraliseerd TP-team) van de relevante belastingplichtige. De opmerking van de NOB wordt onderschreven dat in dergelijke situaties voorop staat dat de individuele bedrijfsfiscalist in beginsel niet persoonlijk als intermediair kan worden aangemerkt maar (als van een intermediair sprake is) de entiteit waar de bedrijfsfiscalist in dienst is. In beginsel kwalificeert die entiteit als intermediair als de bedrijfsfiscalist ten behoeve van gelieerde entiteiten meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert. Afhankelijk van de omstandigheden kan het echter zo zijn dat de gelieerde entiteit waar de bedrijfsfiscalist zijn diensten aan verleent zelf een meldingsverplichting heeft als relevante belastingplichtige (bijvoorbeeld als de betreffende bedrijfsfiscalist feitelijk wordt aangestuurd door die relevante belastingplichtige). In dit kader wordt opgemerkt, naar aanleiding van een vraag hierover van de NOB, dat niet van belang is of de bedrijfsfiscalist een fiscale achtergrond heeft; het gaat om de diensten die de betreffende werknemer verricht (zijnde een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of de implementatie ervan beheert, of bij die werkzaamheden hulp, bijstand of advies verstrekken).

De NOB vraagt zich voorts aan de hand van een voorbeeld af of sprake is van een intermediair of relevante belastingplichtige. Het voorbeeld betreft een grote multinational met groepsmaatschappijen in tal van landen die 200 bedrijfsfiscalisten in dienst heeft die betrokken zijn bij het bedenken en implementeren van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies van de groep en waarbij deze 200 bedrijfsfiscalisten in dienst zijn bij een groepsmaatschappij die alleen advies geeft en diensten verleent maar geen partij is bij welke grensoverschrijdende constructie dan ook. In dat geval moet deze groepsmaatschappij met bedrijfsfiscalisten als intermediair (en niet als relevante belastingplichtige) worden aangemerkt. Ook in een ander door de NOB aangehaald voorbeeld is in beginsel sprake van een intermediair: als binnen een «private equity firm» een groepsmaatschappij met bedrijfsfiscalisten fiscale diensten verleent (als manager, als General Partner, of anderszins) aan fondsen of dochtermaatschappijen van deze fondsen moet deze groepsmaatschappij als intermediair worden aangemerkt (mits aan de voorwaarden om te kwalificeren als intermediair is voldaan en ervan uitgaande dat, kort gezegd, de groepsmaatschappij niet (mede het) onderwerp is van de betreffende meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie).

De NOB wijst op de opmerking in de memorie van toelichting dat niet als «Nederlandse intermediair» kwalificeert de «intermediair» met een vaste inrichting in een derde land door middel waarvan de diensten met betrekking tot een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie worden verleend<sup>38</sup> en vraagt vervolgens of hetzelfde heeft te gelden voor een relevante belastingplichtige. Deze vraag kan niet in zijn algemeenheid worden bevestigd.

<sup>37</sup> Te raadplagen op: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page306](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page306).

<sup>38</sup> Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 38.

De NOB vraagt aan de hand van een voorbeeld om verduidelijking omtrent het begrip «relevante belastingplichtige». Het voorbeeld luidt: Stel dat een belastingadviseur een advies uitbrengt aan een bedrijfsfiscalist die in dienst is van groepsmaatschappij X van bedrijf A over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten behoeve van groepsmaatschappij Y van bedrijf A. De belastingadviseur is met deze bedrijfsfiscalist overeengekomen dat hij zijn advies aan hem zou uitbrengen. De NOB meent dat sprake is van meerdere relevante belastingplichtigen maar dat op grond van de rangorderegeling<sup>39</sup> groepsmaatschappij X, die de constructie immers is overeengekomen met de intermediair, als eerste staat genoemd in de rangorde om te melden, en dus de melding zou moeten doen. Deze interpretatie van het begrip relevante belastingplichtige is niet juist. 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. Alleen de entiteit die, algemeen gezegd, geraakt wordt door de constructie, of anders gezegd die «onderwerp» is van de constructie of de «gebruiker» daarvan, kwalificeert als relevante belastingplichtige. De meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is in het gegeven voorbeeld opgesteld ten behoeve van groepsmaatschappij Y en niet van groepsmaatschappij X. Het enkele feit dat groepsmaatschappij X de constructie (ten behoeve van Y) is overeengekomen met de intermediair, maakt die groepsmaatschappij nog niet relevante belastingplichtige. Het hangt van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie af of bedrijf A in het voorbeeld ook als relevante belastingplichtige kwalificeert.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of zij het goed zien dat diverse gaten in Richtlijn (EU) 2018/822 zitten als gevolg waarvan de meldingsplicht voor een groot deel kan worden omzeild of uitgehold. Zij illustreren dit met twee voorbeelden. De vraag van de leden van de fractie van het CDA wie moet overgaan tot melding als de intermediair die de constructie heeft opgezet geen band heeft met een EU-lidstaat en een hulpintermediair in Nederland slechts beperkt op de hoogte is van de constructie, sluit aan bij deze voorbeelden. In de voorbeelden is sprake van een intermediair die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie opzet voor een relevante belastingplichtige die zich in Nederland bevindt, waarbij die intermediair zelf niet meldingsplichtig is omdat hij geen nexus heeft met een EU-lidstaat (eerste voorbeeld) of zich beroept op het wettelijke fiscale verschoningsrecht (tweede voorbeeld). In de voorbeelden wordt steeds doelbewust ook een «EU-intermediair» betrokken, die alleen in kennis wordt gesteld van een klein deel van de constructie. Zodoende is die intermediair alleen gehouden gegevens en inlichtingen over dat kleine deel van de constructie te verstrekken, zo is de stelling. Het resultaat van een dergelijke melding is dat de relevante belastingplichtige zélf niet langer meldingsplichtig is en de constructie als geheel buiten beeld blijft. Naar verwachting zal dit vacuüm zich in de praktijk niet voordoen. Als een (hulp)intermediair slechts wordt betrokken bij een klein deel van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, zonder dat het deel waarbij de (hulp)intermediair is betrokken kwalificeert als een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, hoeft de (hulp)intermediair daar geen melding van te maken (en verschuift de meldingsplicht naar de relevante belastingplichtige), tenzij hij wist of redelijkerwijs kon weten dat zijn aandeel in het geheel deel uitmaakt van een dergelijke constructie. In dat geval moet hij melding

<sup>39</sup> Zie het voorgestelde artikel 10h, tiende lid, WIB en artikel 8 bis ter, tiende lid, Richtlijn 2011/16/EU.

maken van de constructie. Bij een dergelijke melding is de (hulp)intermediair gehouden alle informatie waarvan hij kennis of bezit heeft of waarover hij controle heeft, bij de Belastingdienst te melden (dus niet enkel de informatie ten aanzien van het deel waar hij bij betrokken was). Dit betekent dat de gegevens van de belastingplichtige zullen worden verstrekt, en dat onder meer inzicht wordt gegeven in het wezenskenmerk dat van toepassing is. Naar aanleiding van een dergelijke melding kan de Belastingdienst nader onderzoek verrichten dat er bijvoorbeeld op is gericht om het beeld van een eventuele uitgebreidere constructie compleet te krijgen. Dit geldt te meer als een constructie wordt «opgeknipt» in meerdere delen waarbij per deel een andere (hulp)intermediair is betrokken. In een dergelijk geval zullen ten aanzien van één belastingplichtige immers verschillende meldingen moeten binnenkomen. Als het deel van de constructie waarbij de (hulp)intermediair wordt betrokken op zichzelf gezien reeds kwalificeert als een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie zal de betrokken (hulp)intermediair uiteraard ook moeten overgaan tot melding. De leden van de fractie van GroenLinks vragen hoe groot het risico is dat er een intermediair in de EU wordt tussengeschoven die slechts een zeer beperkte rol heeft in de constructie. Gezien bovenstaande uiteenzetting acht ik dat risico niet groot. Doordat een meldingsplicht wordt opgelegd aan iedere (hulp)intermediair die bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is betrokken, zal de situatie dat één meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie door meer intermediairs wordt gemeld zich eerder voordoen dan de situatie waarin doelbewust slechts tot melding van een klein gedeelte van een constructie wordt overgegaan. Bovendien verschuift de meldingsplicht, zoals aangegeven, naar de relevante belastingplichtige als de (hulp)intermediair slechts bij een deel van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is betrokken is en hij daarvan (redelijkerwijs) geen weet heeft. Wat betreft het voorbeeld waarin een advocaat zich beroept op zijn verschoningsrecht, geldt overigens dat die advocaat is gehouden alle andere betrokken intermediairs, of, bij gebreke daaraan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van hun, onderscheidenlijk diens, meldingsverplichtingen. Door de uitgebreide meldingsplicht probeert de EU (en ook Nederland) zich ervan te verzekeren dat geen enkele meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie de dans ontspringt. De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet bereid is om de meldingsplicht in meer gevallen te verschuiven naar de belastingplichtige dan door Richtlijn (EU) 2018/822 is voorgeschreven. Zoals eerder is vermeld, strekt het onderhavige wetsvoorstel tot zuivere implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822. Een dergelijke verschuiving behoort daarom niet tot de mogelijkheden. Mocht, ondanks mijn inschatting en verwachting dat dit niet het geval is, blijken dat Richtlijn (EU) 2018/822 omzeild wordt op de manier die de leden van de fractie van GroenLinks schetsen, zal ik dat in Europees verband aankaarten (zie ook de antwoorden aangaande de evaluatie van Richtlijn (EU) 2018/822 in deze nota).

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

De leden van de fracties van GroenLinks, D66 en de VVD vragen op welke wijze andere EU-lidstaten Richtlijn (EU) 2018/822 implementeren en om de grootste verschillen te benoemen. Vooropgesteld wordt dat alle EU-lidstaten nog bezig zijn met de implementatie. Voor zover bekend is de implementatie in geen enkele EU-lidstaat al afgerond. Mede gelet daarop heeft het kabinet geen zicht op de actuele situatie van de (precieze) implementatie in de diverse EU-lidstaten en kunnen de verschillen in implementatie niet worden benoemd. De leden van de fractie van GroenLinks vragen op welke punten Richtlijn (EU) 2018/822 ruimte laat voor nationale keuzes. Richtlijn (EU) 2018/822 laat op twee punten ruimte



voor nationale keuzes. Ten eerste bepaalt de richtlijn dat iedere EU-lidstaat de noodzakelijke maatregelen *kan* nemen om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van 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.<sup>40</sup> Het kabinet heeft van deze mogelijkheid gebruikgemaakt doordat in het wetsvoorstel is bepaald dat artikel 53a, eerste lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) van overeenkomstige toepassing is.<sup>41</sup> Ten tweede bepaalt Richtlijn (EU) 2018/822 dat iedere EU-lidstaat de noodzakelijke maatregelen kan nemen om te eisen dat iedere relevante belastingplichtige aan de belastingdienst inlichtingen verstrekt over het gebruik dat hij van de constructie maakt voor ieder jaar waarin hij er gebruik van maakt.<sup>42</sup> Het kabinet heeft deze optie niet overgenomen. Ingevolge de meldingsplicht waarin Richtlijn (EU) 2018/822 dwingend voorziet – en die door het kabinet volledig wordt ondersteund – ontvangt de Belastingdienst reeds een signaal ten aanzien van iedere meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Naar aanleiding van deze signalen kan de Belastingdienst overgaan tot onderzoek naar een belastingplichtige (bijvoorbeeld compliance-onderzoek, boekenonderzoek of, indien nodig, intensief onderzoek van speciale constructiebestrijdingsteams binnen de Belastingdienst). Een jaarlijkse «update» over het gebruik van de constructie vormt een zware administratieve belasting voor intermediairs en relevante belastingplichtigen, terwijl de Belastingdienst naar verwachting niet zeer gebaat is met dergelijke extra informatie. Indien bepaalde aanknopingspunten voor het verrichten van onderzoek bestaan, kan een dergelijk onderzoek plaatsvinden.

### 3.2. Algemene wet inzake rijksbelastingen

In het onderhavige wetsvoorstel wordt het wettelijke fiscale verschoningsrecht van overeenkomstige toepassing verklaard ten aanzien van de verplichtingen die uit het wetsvoorstel voortvloeien.<sup>43</sup> De leden van de fractie van GroenLinks vragen welke intermediairs een beroep kunnen doen op dat verschoningsrecht. Het wettelijke fiscale verschoningsrecht is van toepassing op bekleders van een geestelijk ambt, notarissen, advocaten, artsen en apothekers en houdt in dat zij met een beroep op hun geheimhoudingsplicht kunnen weigeren aan hun informatieplicht ten behoeve van de belastingheffing van derden te voldoen.<sup>44</sup>

De leden van de fractie van de VVD vragen op welke manier wordt gewaarborgd dat hybride fiscale constructies niet geraakt worden door deze wetgeving en wat ondernemingen met alleen hybride fiscale constructies van deze wetswijziging naar aanleiding van Richtlijn (EU) 2018/822 merken. Voor zover deze vraag betrekking heeft op constructies waar Richtlijn (EU) 2017/952<sup>45</sup> (ATAD2) op ziet, wordt opgemerkt dat in het oorspronkelijke voorstel van Richtlijn (EU) 2018/822 van de EC een wezenskenmerk was opgenomen aangaande hybridemismatches.<sup>46</sup> Dit wezenskenmerk kon evenwel vervallen toen Richtlijn (EU) 2018/822 niet

<sup>40</sup> Zie artikel 8 bis ter, vijfde lid, van Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>41</sup> Zie het voorgestelde artikel 10h, vijfde lid, WIB.

<sup>42</sup> Zie artikel 8 bis ter, elfde lid, van Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>43</sup> Zie het voorgestelde artikel 10h, vijfde lid, WIB.

<sup>44</sup> Zie artikel 53a AWR.

<sup>45</sup> Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen (PbEU 2017, L 144/1)

<sup>46</sup> Opgenomen in wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder e: (e) er is sprake van een mismatch onder het toepassingsgebied van de richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybride mismatches met derde landen, die op 23 mei 2017 door de Raad van Ministers is aangenomen.

eerder dan ATAD2 in werking zou treden, nu belastingvoordelen die kunnen ontstaan bij hybridemismatches worden bestreden door ATAD2. Voor zover deze vraag ziet op het gebruikmaken van hybride lichamen en instrumenten in het algemeen wordt opgemerkt dat dergelijke lichamen en instrumenten ook gebruikt kunnen worden in constructies die kwalificeren als meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.

#### 4. Gegevensbescherming

De leden van de fractie van D66 vragen hoe wordt geborgd dat het door de EC te ontwikkelen beveiligd centraal gegevensbestand voldoende beveiligd is, en hoe toezicht wordt gehouden op de veiligheid van dit gegevensbestand. Nadat door een intermediair (of relevante belastingplichtige) gegevens en inlichtingen aan de Belastingdienst zijn verstrekt, verstrekt de Belastingdienst de betreffende informatie op automatische basis via het zogenoemde CCN-netwerk aan het door de EC te ontwikkelen beveiligd centraal gegevensbestand.<sup>47</sup> Bij het beheren van het beveiligd centraal gegevensbestand is de EC gehouden aan Verordening (EU) 2018/1725 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens door de instellingen, organen en instanties van de EU.<sup>48</sup> Deze verordening schrijft onder andere voor dat persoonsgegevens door het nemen van passende technische of organisatorische maatregelen op een dusdanige manier moeten worden verwerkt dat een passende beveiliging ervan gewaarborgd is, en dat zij onder meer beschermd zijn tegen ongeoorloofde of onrechtmatige verwerking en tegen onopzettelijk verlies, onopzettelijke vernietiging of onopzettelijke beschadiging.<sup>49</sup> De Europese Toezichthouder voor gegevensbescherming is belast met het toezicht op de verwerking van persoonsgegevens door de instellingen en organen van de Unie.<sup>50</sup> Verder dient binnen elke instelling en elk orgaan van de Unie een functionaris voor gegevensbescherming toe te zien op de toepassing van de bepalingen van Verordening (EU) 2018/1725. Tevens adviseert een dergelijke functionaris de verwerkingsverantwoordelijken en verwerkers bij de vervulling van hun verplichtingen.<sup>51</sup>

De leden van de fractie van D66 lezen dat «het voorstel dat ten grondslag heeft gelegen aan Richtlijn (EU) 2018/822 is onderworpen aan een zogenoemd «impact assessment» door de EC» en vragen of dit betekent dat de EC een impact assessment heeft uitgevoerd naar een voorstel van de EC. Deze leden vragen of ook nog andere organisaties hebben getoetst of met deze richtlijn geheel in lijn met de Europese verdragen, en ook met de voorschriften inzake de bescherming van gegevens, wordt gehandeld. Tijdens het totstandkomingsproces van een richtlijn wordt het verwachte effect van een richtlijn door de EC in kaart gebracht in een effectbeoordeling (of impact assessment). De kwaliteit van elke effectbeoordeling wordt gecontroleerd door een onafhankelijke instantie, de Raad voor regelgevingstoetsing, die vervolgens een advies uitbrengt. Effectbeoordelingen worden ook aan het Europees Parlement en de Raad gezonden. Wat betreft de bescherming van gegevens geldt dat de EC is gehouden de Europese Toezichthouder voor gegevensbescherming te raadplegen wanneer zij een wetgevingsvoorstel aanneemt betreffende de

<sup>47</sup> Zie overweging 12 van Richtlijn (EU) 2018/822 en artikel 21, vijfde lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>48</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) (Verordening (EU) 2018/1725).

<sup>49</sup> Zie artikel 1, onderdeel f, Verordening (EU) 2018/1725.

<sup>50</sup> Zie overweging 2 van Verordening (EU) 2018/1725.

<sup>51</sup> Zie overweging 60 van Verordening (EU) 2018/1725.

bescherming van de fundamentele rechten en vrijheden van personen op het gebied van de verwerking van persoonsgegevens.<sup>52</sup> In de overwegingen van Richtlijn (EU) 2018/822 is aangegeven dat de Europese Toezichthouder voor gegevensbescherming is geraadpleegd.<sup>53</sup>

De NOB stelt in de memorie van toelichting een beschouwing over artikel 8, derde lid, EVRM te missen, waarin zou zijn bepaald dat een onafhankelijke autoriteit erop toeziet dat de regels van het eerste en tweede lid van dat artikel worden nageleefd. Aangenomen wordt dat de NOB niet doelt op artikel 8 van het EVRM (dat artikel bevat geen derde lid), maar op artikel 8 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: Handvest). Artikel 8 van het Handvest schrijft voor dat eenieder recht heeft op bescherming van de hem betreffende persoonsgegevens en stelt eisen aan de wijze waarop persoonsgegevens kunnen worden verwerkt.<sup>54</sup> <sup>55</sup> In het derde lid van dat artikel is bepaald dat een onafhankelijke autoriteit toeziet op de naleving van deze regels. In Nederland is het toezicht op de gegevensbescherming belegd bij de Autoriteit Persoonsgegevens (AP), waardoor aan het vereiste van artikel 8, derde lid, van het Handvest wordt voldaan.<sup>56</sup>

Verder acht de NOB het wenselijk dat op het terrein van de informatieplicht van de Belastingdienst meer duidelijkheid komt, met name waar die ziet op de rechten van de belastingplichtige zoals het inzage-recht, het recht op rectificatie, het recht op vergetelheid en het recht op bezwaar. Zoals in de memorie van toelichting is uiteengezet, is degene die verantwoordelijk is voor de verwerking van persoonsgegevens (in de Algemene Verordening Gegevensbescherming (AVG) «verwerkingsverantwoordelijke» genoemd)<sup>57</sup> gehouden alle redelijke maatregelen te nemen om ervoor te zorgen dat de persoonsgegevens die worden verwerkt, kort gezegd «juist» zijn.<sup>58</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

---

<sup>52</sup> Zie artikel 28, tweede lid, van Verordening (EG) nr. 45/2001 van het Europees Parlement en de Raad van 18 december 2000 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens door de communautaire instellingen en organen en betreffende het vrije verkeer van die gegevens, inmiddels vervangen door 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.

<sup>53</sup> Zie overweging 17 van Richtlijn (EU) 2018/822.

<sup>54</sup> Artikel 8, eerste en tweede lid, van het Handvest luidt:

1. Eenieder heeft recht op bescherming van de hem betreffende persoonsgegevens.
2. Deze gegevens moeten eerlijk worden verwerkt, voor bepaalde doeleinden en met toestemming van de betrokkene of op basis van een andere gerechtvaardigde grondslag waarin de wet voorziet. Eenieder heeft recht op toegang tot de over hem verzamelde gegevens en op rectificatie daarvan.

<sup>55</sup> Overigens is het recht op bescherming van persoonsgegevens ook in artikel 16 van het Werkingsverdrag van de Europese Unie vastgelegd, alwaar ook is bepaald dat op de naleving van de voorschriften omtrent gegevensverwerking toezicht wordt uitgeoefend door een onafhankelijke autoriteit.

<sup>56</sup> Kamerstukken II 2017/18 34 851, nr. 3.

<sup>57</sup> Zie artikel 4, zevende lid, AVG.

<sup>58</sup> Zie artikel 5, eerste lid, aanhef en onder d, AVG, dat luidt: Persoonsgegevens moeten (.) juist zijn en zo nodig worden geactualiseerd; alle redelijke maatregelen moeten worden genomen om de persoonsgegevens die, gelet op de doeleinden waarvoor zij worden verwerkt, onjuist zijn, onverwijld te wissen of te rectificeren («juistheid»).

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>59</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>60</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 kunnen worden uitgeoefend (voor zover de Belastingdienst als verwerkingsverantwoordelijke is aan te merken van die gegevens), is al opgenomen op de website van de Belastingdienst.<sup>61</sup> Aldaar wordt onder andere uiteengezet welke mogelijkheden een belastingplichtige heeft om te zien welke persoonsgegevens de Belastingdienst verwerkt<sup>62</sup> en om gegevens te corrigeren<sup>63</sup>. De correctie van gegevens kan bijvoorbeeld aan de orde zijn indien de geboortedatum of het fiscale identificatienummer van de relevante belastingplichtige niet klopt. Verder kan iedere belastingplichtige die meent dat de verwerking van de hem betreffende persoonsgegevens, kort gezegd, onrechtmatig is vanwege met zijn specifieke situatie verband houdende redenen, bezwaar maken tegen de betreffende verwerking.<sup>64</sup> Op de website van de Belastingdienst is aangegeven op welke manier een belastingplichtige hiertoe kan overgaan. De Belastingdienst beslist doorgaans binnen een maand op een bezwaar.<sup>65</sup> Verder is relevant dat het Ministerie van Financiën op grond van artikel 37 AVG een functionaris voor gegevensbescherming heeft aangewezen, die controleert of de regels voor de bescherming van persoonsgegevens door de Belastingdienst goed worden toegepast en nageleefd. Als belastingplichtigen klachten of vragen hebben over de verwerking van hun persoonsgegevens door de Belastingdienst, kunnen zij bij de functionaris voor gegevensbescherming

<sup>59</sup> Zie overweging 12 van Richtlijn (EU) 2018/822 en artikel 21, vijfde lid, Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>60</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>61</sup> Te raadplegen via: [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/niet\\_in\\_enig\\_menu/privie/privacy](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/niet_in_enig_menu/privie/privacy).

<sup>62</sup> Zie artikel 15 AVG.

<sup>63</sup> Zie artikel 16 AVG.

<sup>64</sup> Zie artikel 21, eerste lid, AVG, dat luidt: «De betrokkene heeft te allen tijde het recht om vanwege met zijn specifieke situatie verband houdende redenen bezwaar te maken tegen de verwerking van hem betreffende persoonsgegevens op basis van artikel 6, lid 1, onder e) of f), van artikel 6, lid 1, met inbegrip van profilering op basis van die bepalingen. De verwerkingsverantwoordelijke staakt de verwerking van de persoonsgegevens tenzij hij dwingende gerechtvaardigde gronden voor de verwerking aanvoert die zwaarder wegen dan de belangen, rechten en vrijheden van de betrokkene of die verband houden met de instelling, uitoefening of onderbouwing van een rechtsvordering.» Artikel 6, lid 1, aanhef en onder e en f, luidt: De verwerking is alleen rechtmatig indien en voor zover aan ten minste een van de onderstaande voorwaarden is voldaan: e) de verwerking is noodzakelijk voor de vervulling van een taak van algemeen belang of van een taak in het kader van de uitoefening van het openbaar gezag dat aan de verwerkingsverantwoordelijke is opgedragen; f) de verwerking is noodzakelijk voor de behartiging van de gerechtvaardigde belangen van de verwerkingsverantwoordelijke of van een derde, behalve wanneer de belangen of de grondrechten en de fundamentele vrijheden van de betrokkene die tot bescherming van persoonsgegevens nopen, zwaarder wegen dan die belangen, met name wanneer de betrokkene een kind is.

<sup>65</sup> Eventueel kan de termijn van een maand worden verlengd met twee maanden.

terecht. Verder geldt dat de AP extern toezicht houdt op de naleving van de privacywetgeving. Indien een belastingplichtige van oordeel is dat de Belastingdienst op een onjuiste manier omgaat met persoonsgegevens, kan daarover een klacht worden ingediend bij de AP.

De leden van de fractie van de VVD vragen of ergens centraal wordt bijgehouden wie (of welke onderneming) bij een constructie is betrokken. Richtlijn (EU) 2018/822 voorziet niet in het «centraal bijhouden» van wie (of welke onderneming) bij welke constructie betrokken is. Zoals is beschreven in de memorie van toelichting hebben de belastingautoriteiten van alle EU-lidstaten toegang tot de in het beveiligd centraal gegevensbestand opgeslagen informatie. Naar aanleiding van de ontvangen en uitgewisselde informatie over mogelijk fiscaal agressieve structuren kunnen zij onder meer gericht belastingcontroles uitoefenen en betere risicobeoordelingen verrichten.

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

De leden van de fractie van het CDA begrijpen dat het voor de inspecteur ondoenlijk is om bij elke melding de aangifte te vergelijken met de informatie over de gemelde constructie. Zij vragen of het kabinet kan aangeven hoeveel meldingen zij inschat jaarlijks te zullen krijgen. Tijdens de internetconsultatie en de gesprekken die naar aanleiding daarvan hebben plaatsgehad, zijn de partijen die naar verwachting meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies zullen moeten melden gevraagd een schatting te maken van het aantal meldingen dat zij verwachten te doen. Op grond van deze gegevens is in de uitvoeringstoets uitgegaan van de verwachting dat jaarlijks 20.000 meldingen plaatsvinden die voor Nederland interessant zouden kunnen zijn.<sup>66</sup> Het betreft een «best guess-inschatting», omgegeven met een grote mate van onzekerheid.

De leden van de fractie van het CDA vragen, gelet op het feit dat de meldingsverplichting op de belastingplichtige rust als de intermediair heeft gemeld, op welke wijze de belastingplichtige kan nagaan of een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie (die hem raakt) is gemeld. Zij vragen voorts of het daarbij uitmaakt of sprake is van een constructie op maat of van een marktklare constructie. In dit kader wordt opgemerkt dat de meldingsplicht alleen verschuift van de intermediair naar de belastingplichtige als de betreffende intermediair zich beroept op het wettelijke fiscale verschoningsrecht. In dat geval dient de intermediair de belastingplichtige van zijn verplichting om te melden in kennis te stellen.<sup>67</sup> Dit geldt zowel voor de situatie dat sprake is van een constructie op maat als voor de situatie dat sprake is van een marktklare constructie.

##### **5.1. Effecten voor bedrijven en burgers**

De leden van de fractie van de VVD vragen hoeveel bedrijven door het wetsvoorstel zullen worden geraakt, of hierbij een uitsplitsing kan worden gemaakt van sectoren en of hierbij specifiek kan worden ingegaan op het mkb. Hoeveel bedrijven door het onderhavige wetsvoorstel worden geraakt, is onbekend. Wat betreft de uitsplitsing in sectoren geldt dat het onderhavige wetsvoorstel zich primair richt op intermediairs. Een intermediair is een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet of beschikbaar maakt voor

<sup>66</sup> Naar aanleiding van de reacties op het voorontwerp dat ter internetconsultatie heeft opengestaan, is met de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, het Register Belastingadviseurs en de Nederlandse Vereniging van Banken aanvullend gesproken.

<sup>67</sup> Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, 41 en 42.

implementatie of de implementatie ervan beheert, of die daarbij hulp, bijstand of advies verstrekt. Indien een intermediair is betrokken bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor een mkb-ondernemer en daarvan melding maakt, hoeft de betreffende mkb-ondernemer niet zelf tot melding over te gaan.<sup>68</sup> Indien de intermediair uit dit voorbeeld zélf een mkb-ondernemer is, zal hij in die hoedanigheid uiteraard wel met de meldingsplicht worden geconfronteerd. Mkb-ondernemers die niet zijn betrokken bij meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies worden door het onderhavige wetsvoorstel niet geraakt. Samenhangend hiermee kan in antwoord op de vraag van de leden van de fractie van de VVD waar de initiële kosten van € 22 miljoen vooral terecht komen en waar de kosten voor ondernemingen in zitten, worden opgemerkt dat het grootste deel van het bedrag van € 22 miljoen naar verwachting zal neerslaan bij belastingadvieskantoren. Bij het bedrag van € 22 miljoen zijn bijvoorbeeld de kosten voor de ontwikkeling van tools (voor de rensignering naar de Belastingdienst) inbegrepen, alsmede de inrichting van werkprocessen waarmee tot het melden van constructies kan worden overgegaan. Ook de kosten in verband met opleiding en training van medewerkers en de kosten van de meldingen tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 zijn bij de totstandkoming van dit bedrag meegerekend.

De leden van de fractie van de VVD vragen of een mkb-toets is uitgevoerd en, indien dit het geval is, of het kabinet die toets naar de Tweede Kamer kan sturen. Voor het geval dat een dergelijke toets niet is uitgevoerd, vragen de leden van de fractie van de VVD of ik bereid ben om in overleg te treden met mijn collega van het Ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Klimaat (EZK) om alsnog een dergelijke toets uit te voeren. Het wetsvoorstel Wet implementatie meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies is niet onderworpen aan een mkb-toets. Sinds 1 mei 2019 wordt de mkb-toets rijksbreed toegepast op nieuwe wetgevingsdossiers met substantiële regeldrukgevolgen voor het mkb. Op dat moment bevond het onderhavige wetsvoorstel zich in een vergevorderd stadium en was het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR) reeds overgegaan tot het uitbrengen van advies. Los hiervan geldt dat het onderhavige wetsvoorstel een zuivere implementatie betreft van Richtlijn (EU) 2018/822. Dit heeft tot gevolg dat er geen mogelijkheden zijn voor minder belastende alternatieven, hetgeen de ATR bevestigt. Richtlijn (EU) 2018/822 voorziet wel in twee ontheffingsmogelijkheden teneinde de toename van administratieve lasten zo beperkt mogelijk te houden.<sup>69</sup>

De leden van de fractie van de VVD stellen verder bang te zijn dat de toename in lasten van € 8 miljoen door het kabinet wordt onderschat. Deze leden zien risico's op zowel administratieve als financiële lastenverzwaring, en vragen of het kabinet deze mening deelt. In het nader rapport is uiteengezet dat partijen die naar verwachting meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies zullen moeten melden, tijdens de internetconsultatie en de gesprekken die naar aanleiding daarvan hebben plaatsgevonden, is gevraagd een schatting te maken van het aantal meldingen dat zij verwachten te doen en van de omvang van de werkzaamheden die met de nieuwe meldingsplicht gepaard zullen gaan. Mede op basis van deze schattingen zijn de in de toelichting genoemde bedragen van circa € 8 miljoen (als structurele (jaarlijkse) toename van de administratieve lasten voor intermediairs en belastingplichtigen) en circa € 22 miljoen (als initiële kosten voor bijvoorbeeld het ontwikkelen van

<sup>68</sup> Zie het voorgestelde artikel 10h, zesde lid, WIB.

<sup>69</sup> Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 15.

IT-tools en werkprocessen) tot stand gekomen. In het nader rapport<sup>70</sup> is nader toegelicht waarom ik vertrouw op deze schattingen.

Ook vragen de leden van de fractie van de VVD om toe te lichten waarom de lasten voor intermediairs niet nog eenvoudiger kunnen worden gemaakt, en of er beleidsruimte is om de lasten voor het bedrijfsleven verder te verlichten. Ook vragen deze leden welke aanvullende stappen het kabinet zet om een administratieve lastenverzwaring te beperken. In antwoord hierop geldt allereerst dat Richtlijn (EU) 2018/822 de EU-lidstaten geen ruimte biedt om de meldingsplicht anders vorm te geven dan dat in het onderhavige wetsvoorstel is voorgesteld. Waar wél ruimte voor nationale invulling bestaat, is op het vlak van de inkleding van de ontheffingsmogelijkheid. Kort gezegd houdt de ontheffingsmogelijkheid in dat een intermediair is ontheven van zijn meldingsplicht als hij «overeenkomstig het nationale recht» aannemelijk kan maken dat de betreffende inlichtingen reeds door een andere intermediair zijn verstrekt, al dan niet in een andere EU-lidstaat. Ingevolge de voorgestelde wetgeving kan een «Nederlandse intermediair»<sup>71</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. Ten aanzien van relevante belastingplichtigen bestaat eenzelfde bepaling.<sup>72</sup> Op deze manier tracht het kabinet het gebruik van de ontheffingsmogelijkheid zo goed als mogelijk te faciliteren.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen de regering om een voorbeeldsamenvatting van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Zij doelen hierbij, naar ik begrijp, op één van de gegevens en inlichtingen die, indien van toepassing, dient te worden verstrekt ten aanzien van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, te weten een samenvatting van de inhoud van die constructie.<sup>73</sup> Deze samenvatting dient onder meer de benaming waaronder de constructie algemeen bekendstaat te bevatten, 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. 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». Wat bijvoorbeeld een «omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten» behelst, hangt uiteraard af van de specificaties van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie die wordt gemeld. Indien bijvoorbeeld sprake is van een constructie die circulaire transacties omvat met als resultaat dat middelen worden rondgepompt (als bedoeld in wezenskenmerk B, onderdeel 3), zullen de betreffende circulaire transacties dienen te worden beschreven.

## 5.2. Adviescollege toetsing regeldruk

De leden van de fractie van D66 en de leden van de fractie van GroenLinks vragen wanneer de aangekondigde leidraad beschikbaar is. De leden van de fractie van D66 vragen of de leidraad zal worden geactualiseerd wanneer nieuwe relevante voorbeelden daar aanleiding toe geven. Het

<sup>70</sup> Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 4, p. 6.

<sup>71</sup> Zie het voorgestelde artikel 10h, eerste lid, WIB.

<sup>72</sup> Zie het voorgestelde artikel 10h, achtste lid, WIB en Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 6.

<sup>73</sup> Zie het voorgestelde artikel 10h, tweede lid, onderdeel d, WIB.

streven is erop gericht een eerste versie van de leidraad gereed te hebben in het eerste kwartaal van 2020. 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. De leidraad zal het karakter hebben van een groeidocument dat in de loop van de tijd zal worden aangevuld op basis van de ervaringen die in de praktijk worden opgedaan. De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet kan bevestigen dat deze leidraad géén zogenoemde «negatieve wezenskenmerken» zal bevatten op grond waarvan melding automatisch achterwege kan blijven, bijvoorbeeld ten aanzien van reeds bij de Belastingdienst bekende fiscale constructies of (standaard)constructies die zijn gebaseerd op de gebruikmaking van bepaalde drempelbedragen of vrijstellingsbedragen. Voorts vragen de leden van de fractie van GroenLinks of het kabinet kan bevestigen dat de op te stellen leidraad niet zal voorzien in een «witte lijst» van meldingsplichtige constructies die niet hoeven te worden gemeld. Beide vragen worden bevestigend beantwoord. Richtlijn (EU) 2018/822 biedt niet de ruimte om «negatieve wezenskenmerken» te formuleren, noch om constructies die kwalificeren als meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies op een «witte lijst» te zetten.

### 5.3. Uitvoeringskosten en budgettaire effecten

De leden van de fractie van de VVD lezen dat EU-lidstaten door bepaalde fiscale grensoverschrijdende constructies geld mislopen (zie overweging 2 van Richtlijn (EU) 2018/822) en vragen om een toelichting hoe dit voor Nederland geldt en of een inschatting van de grootte van dit effect kan worden gegeven. De leden van de fractie van het CDA lezen dat aan dit wetsvoorstel geen budgettaire effecten voor de inkomstenkant zijn verbonden en willen hierover graag meer weten. Zij vragen of het wetsvoorstel zo weinig oplevert dat de inkomsten zijn afgerond naar nihil, of dat de inkomsten zo onzeker zijn dat deze niet geraamd kunnen worden. Het onderhavige wetsvoorstel zorgt ervoor dat intermediairs of relevante belastingplichtigen gegevens en inlichtingen aangaande meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies moeten verstrekken aan de Belastingdienst. Op die manier krijgt de Belastingdienst (meer) zicht op potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies en raakt zij sneller op de hoogte van mogelijke fiscale misstanden. Waar nodig kan dit leiden tot aanpassing van wetgeving, waardoor belastingopbrengsten toenemen. Het is op voorhand niet mogelijk om aan te geven waar dit nodig is en wat hiervan de opbrengsten zijn. Daarnaast is met Richtlijn (EU) 2018/822 een afschrik-effect beoogd wat betreft betrokkenheid van intermediairs bij potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies. Dit effect is lastig te kwantificeren.

Verschillende leden stellen vragen over het «Mandatory Disclosure Rules-team» (MDR-team). De leden van de fracties van D66 en GroenLinks vragen of het MDR-team voor 2019 ook voor wat betreft de in te vullen posities volledig gereed is, aangezien dat een voorwaarde is voor de uitvoerbaarheid van de maatregel. De leden van de fractie van GroenLinks vragen of de benodigde IT-capaciteit tijdig beschikbaar is. De werving van het MDR-team is momenteel gaande. Naar verwachting is het MDR-team voor het einde van 2019 compleet, overeenkomstig de planning van de uitvoeringstoets. Ook de IT-capaciteit is op tijd beschikbaar, zodat Nederland aan zijn verplichtingen ingevolge Richtlijn (EU) 2018/822 kan voldoen. De leden van de fractie van GroenLinks vragen of de beoogde omvang van het centraal MDR-team voldoende is om alle verwachte informatie goed te kunnen managen. Het beoogde MDR-team zal, met de



benodigde ICT ondersteuning, in staat zijn om het aantal verwachte meldingen te kunnen managen.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen het kabinet wat de Belastingdienst precies gaat doen met de nieuwe informatie die Richtlijn (EU) 2018/822 oplevert. Zij vragen wat de toegevoegde waarde is van de nieuwe informatie en of het kabinet op basis van de gemelde constructies daadwerkelijk de wet- en regelgeving zal aanscherpen om belastingontwijking aan te pakken. Ook de leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan aangeven wat de Belastingdienst met de informatie over de gemelde constructies gaat doen. Zij vragen op welke wijze wordt gefilterd welke meldingen worden meegenomen bij het beoordelen van de aangifte en welke niet, en binnen welke termijn. De Belastingdienst zal de informatie die ingevolge Richtlijn (EU) 2018/822 wordt ontvangen analyseren. Door gebruik te maken van data-analyse en andere innovatieve tooling zal een aantal te behandelen meldingen worden geselecteerd dat nader wordt onderzocht. Deze nadere onderzoeken kunnen variëren van compliance-onderzoeken tot reguliere boekenonderzoeken of, indien nodig, intensieve onderzoeken van speciale constructiebestrijdingsteams binnen de Belastingdienst. Ook is het mogelijk dat er multilaterale controles (onderzoeken samen met andere EU-lidstaten) zullen worden ingezet. Afhankelijk van de data-analyse en de overige tooling zal het nadere onderzoek naar gegevens en inlichtingen in sommige gevallen voorafgaand aan het beoordelen van de aangifte kunnen plaatsvinden, en in andere gevallen pas daarna. Ook kan de informatie die in het kader van Richtlijn (EU) 2018/822 door de Belastingdienst wordt ontvangen aanleiding geven om een signaal aan de wetgever te doen toekomen en zodoende eventueel een impuls vormen voor het tot stand brengen van nieuwe wetgeving.

De leden van de fractie van het CDA vragen zich af waarop de in de memorie van toelichting opgenomen inschatting is gebaseerd dat de gemelde gegevens en inlichtingen maar in een zeer beperkt aantal gevallen aanleiding zullen geven om af te wijken van de aangifte. De opmerking waaraan de leden van de fractie van het CDA refereren, is gemaakt in de context van de in het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde wijziging in de AWR die erop ziet dat de gegevens die ingevolge Richtlijn (EU) 2019/822 worden verstrekt aan de Belastingdienst, kort gezegd, worden uitgezonderd van de reguliere navorderingsregels.<sup>74</sup> In dit kader wordt opgemerkt dat de gegevens en inlichtingen die zich ingevolge de meldingsplicht eventueel in het dossier van de belastingplichtige bevinden, in beginsel niet geschikt zijn om de juistheid van de aangifte te toetsen in verband met de algemene aard van die gegevens en inlichtingen.<sup>75</sup>

De leden van de fractie van GroenLinks vragen hoeveel meldingen er jaarlijks verwacht worden en hoeveel tijd er door de Belastingdienst gemiddeld zal worden besteed per melding. Ook vragen zij of elke gemelde constructie bekeken zal worden door de Belastingdienst of dat sprake zal zijn van een steekproef. In de uitvoeringstoets wordt uitgegaan van de verwachting dat jaarlijks 20.000 meldingen plaatsvinden in Nederland. Zoals hiervoor is aangegeven zal de Belastingdienst een aantal te behandelen meldingen selecteren door gebruik te maken van data-analyse en andere innovatieve tooling. De verwachting is dat de Belastingdienst vervolgens maximaal 2.000 automatisch geselecteerde meldingen nader moet beoordelen. Hiervoor wordt jaarlijks 10 FTE ingezet. Verder is 10 FTE beschikbaar voor daadwerkelijk onderzoek van

<sup>74</sup> Zie het voorgestelde artikel 16, zevende lid, AWR.

<sup>75</sup> Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 48 tot en met 50.

dossiers. Gemiddeld zal per medewerker jaarlijks ongeveer 5 tot 10 dossiers met (zeer) complexe constructies worden onderzocht.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen het kabinet of Nederland de ontvangen informatie over potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies gaat gebruiken om schadelijke administratieve belastingpraktijken van andere EU-lidstaten te agenderen in de Gedragscodegroep.<sup>76</sup> Het is denkbaar dat bijvoorbeeld een significante toename van meldingen over een bepaalde fiscale structuur leidt tot het bespreken daarvan binnen de Gedragscodegroep, of zelfs tot een overstijgend onderzoek in de Gedragscodegroep. Het agenderen van bepaalde structuren hoeft overigens niet uitsluitend op initiatief van de EU-lidstaten plaats te vinden omdat de EC metadata ontvangt waaruit trends over bepaalde structuren (wellicht in relatie tot bepaalde andere EU-lidstaten) te onderkennen zijn. Indien Nederland het gerechtvaardigd acht een bepaalde praktijk in de Gedragscodegroep te agenderen, zal Nederland daartoe uiteraard overgaan.

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

De leden van de fractie van de VVD vragen om toe te lichten wat er precies is aangepast naar aanleiding van de reacties op de internetconsultatie en waarom. De memorie van toelichting is niet zo zeer inhoudelijk aangepast naar aanleiding van de reacties op de internetconsultatie maar op een behoorlijk aantal punten uitgebreid. Onder meer zijn paragrafen over «gegevensbescherming» en «administratieve lasten, uitvoeringskosten en budgettaire effecten» toegevoegd. Daarnaast is een flink aantal onderwerpen nader toegelicht, waaronder het begrip intermediair, de «main benefit test», sommige wezenskenmerken en de inwerkingtredingsbepaling.

## **II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING**

De leden van de fractie van het CDA lezen in de toelichting dat een pleitbaar standpunt boeteoplegging in de weg staat. Deze leden vragen het kabinet of het er daarbij om gaat of de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie een pleitbaar standpunt is, of dat het níet melden van de constructie een pleitbaar standpunt vormt. Dit laatste is het geval. Ook vragen de leden van de fractie van het CDA hoe de boete die kan worden opgelegd voor het niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist melden van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie in de «overgangperiode» tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 zich verhoudt tot het juridische vereiste dat een straf vooraf kenbaar moet zijn en niet met terugwerkende kracht kan worden opgelegd. De in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen treden in werking op 1 juli 2020 en op dat moment wordt de verplichting om grensoverschrijdende meldingsplichtige constructies te melden pas van kracht. Formeel is derhalve geen sprake van terugwerkende kracht. Materieel is wel sprake van terugwerkende kracht, want vanaf 1 juli 2020 dienen ook meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap van de implementatie is gezet tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 – of die tussen die momenten gereed waren voor implementatie, waarbij de eerste stap na 1 juli 2020 wordt gezet – te worden gemeld. Hierover is op 22 juni 2018 een persbericht uitgegaan.<sup>77</sup> Omdat de verplichtingen uit het onderhavige wetsvoorstel pas in de loop van de «overgangperiode» bekend worden

<sup>76</sup> De afspraak is te vinden in het rapport van Gedragscodegroep van 22 november 2010, doc. 16766/10, par. 19, blz. 8.

<sup>77</sup> Zie <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2018/06/22/intermediairs-woorden-verplicht-grensoverschrijdende-constructies-te-gaan-melden>.

gemaakt, zal ten aanzien van die periode terughoudend worden omgegaan met het opleggen van sancties.

Ook de NOB stelt verschillende vragen over boetes en strafvervolgning. In de memorie van toelichting en het nader rapport van het wetsvoorstel is op veel van deze vragen reeds ingegaan. In aanvulling hierop merk ik het volgende op. Allereerst schetst de NOB de situatie waarin een intermediair ervoor kiest om ter indekking en «eigen zekerheid» een constructie te melden die wellicht niet gemeld had hoeven te worden, waarbij wordt gevraagd om bevestiging dat dit gedrag geen aanleiding kan geven tot het opleggen van boetes. In het algemeen zal een dergelijke situatie inderdaad geen beboetbare gedraging opleveren. Indien een intermediair echter allerlei constructies meldt die niet meldingsplichtig zijn zonder dat daarvoor enige aanleiding bestaat, kan de voorgestelde boetebepaling wel van toepassing zijn<sup>78</sup>. Ook in een dergelijk geval kan immers sprake zijn van het met opzet of grove schuld niet of niet juist nakomen van de verplichtingen die met het wetsvoorstel worden geïntroduceerd. Ten tweede vraagt de NOB in welke gevallen wordt gekozen voor bestraffing via het strafrecht en in welke gevallen via het boeterecht. Bij de afweging tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke afdoening wordt in voorkomende gevallen in overleg met het Openbaar Ministerie en de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst bepaald wat het optimum remedium is, dat wil zeggen: welke wijze van afdoening het meest passend is.<sup>79</sup> Daarbij zal het zware middel van strafrechtelijke vervolging doorgaans worden voorbehouden aan de meest ernstige gevallen.

De leden van de fractie van GroenLinks stellen verschillende vragen over de invulling van de «main benefit test». Zij stellen onder meer dat de wijze waarop de «main benefit test» in de memorie van toelichting wordt ingevuld, het toepassingsbereik van de meldingsplicht ten onrechte aanzienlijk lijkt te versmallen. De «main benefit test» is van belang voor sommige wezenskenmerken. In dergelijke gevallen 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. Aan deze test is voldaan als 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, onderscheidenlijk vallen, het verkrijgen van een belastingvoordeel is. Richtlijn (EU) 2018/822 richt zich op potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies en beoogt dus niet inzicht te verkrijgen in alle denkbare fiscale constructies. De «main benefit test» draagt eraan bij om zicht te krijgen op constructies waarbij zich een potentieel risico op belastingontwijking voordoet en sluit op die manier aan bij het doel van Richtlijn (EU) 2018/822. In de «main benefit test» staat het begrip «belastingvoordeel» centraal en voor de invulling van dit begrip kan, zoals door de EC is aangeraden, worden geput uit de aanbeveling van de EC van 6 december 2012 (hierna: de aanbeveling) over agressieve fiscale planning.<sup>80</sup> Dientengevolge kan de vraag van de leden van de fractie van GroenLinks of de inkleuring van de aanbeveling alléén geldt voor het begrip «belastingvoordeel», zodat de aanbeveling overigens niet van belang is voor de inkleuring van de «main benefit test», worden bevestigd, evenals het feit dat ook uit het verslag van de bijeenkomst tussen de EU-lidstaten en de EC van 24 september 2018 een dergelijke beperkte inkleuring voortvloeit. De aanbeveling strekt ertoe EU-lidstaten een algemene antimisbruikregel in de nationale wetgeving te

<sup>78</sup> Zie het voorgestelde artikel 11, tweede lid (nieuw), WIB.

<sup>79</sup> Zie onder meer Kamerstukken II, 2015/2016, 29 279, nr. 334, p. 11 en 12.

<sup>80</sup> Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 22.

laten opnemen op basis waarvan een kunstmatige regeling of een kunstmatige reeks van regelingen die in wezen is bedoeld om belastingen te ontwijken en die een belastingvoordeel oplevert, wordt genegeerd. EU-lidstaten zouden dergelijke regelingen moeten behandelen op basis van de economische realiteit ervan. In de aanbeveling wordt aangeraden om voor het bepalen of een regeling (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).

Aan het voor de «main benefit test» cruciale begrip «belastingvoordeel» is in de memorie van toelichting invulling gegeven aan de hand van de genoemde aanbeveling. Het resultaat hiervan is 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, kan worden aangenomen dat de constructie niet (mede) strekt tot het behalen van een belastingvoordeel in de zin van de «main benefit test».<sup>81</sup> Gelet op het voorgaande kan worden bevestigd dat de inkleuring van de «main benefit test» door de aanbeveling niet zover gaat dat die test slechts zou zien op kunstmatige constructies of een kunstmatige reeks van constructies die in wezen zijn bedoeld om belastingen te ontwijken, zoals de leden van de fractie van GroenLinks vragen. De leden van de fractie van GroenLinks vragen daarnaast of het effect van deze door het kabinet gekozen invulling is dat intermediairs zich op het standpunt kunnen stellen dat een constructie die voldoet aan één van de wezenskenmerken waarop de «main benefit test» van toepassing is, niet hoeft te worden gemeld omdat de constructie geen kunstmatig karakter heeft of geen kunstmatige elementen bevat. Ten aanzien hiervan geldt dat indien sprake is van een belastingvoordeel, van belang is of dat belastingvoordeel door toevoeging van kunstmatige elementen is gecreëerd of dat het «hoort» bij de enkel vanuit zakelijke overwegingen ingegeven constructie.<sup>82</sup> Het gaat hierbij niet om de subjectieve beoordelingen of intenties van de intermediair of relevante belastingplichtigen, maar om de objectieve feiten en omstandigheden van het geval. Een dergelijke uitleg bestaat ook in het Verenigd Koninkrijk, waar in het consultatiedocument inzake de implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822 over de «main benefit test» onder meer het volgende wordt opgemerkt: «7.7 The main benefit of an arrangement, for the purposes of the Regulations, will therefore not be to obtain a tax advantage if the tax consequences of the arrangement are entirely in line with the policy intent of the legislation upon which the arrangement relies. This will mean that the use of certain products which are designed and intended to generate a certain beneficial tax outcome, such as ISAs or pensions will not inherently mean that the main benefit test is met. However, it is important to note that these products could be included as part of a wider arrangement designed to generate a tax outcome outside that intended by the legislation. Such an outcome would still be a «tax advantage» and so the main benefit test could still be

<sup>81</sup> Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 23 en 24.

<sup>82</sup> De «main benefit test» is immers bedoeld als onderscheidend criterium tussen constructies die (deels) gericht zijn op een belastingvoordeel en constructies die dat niet zijn. Als de uitleg zoals opgenomen in de memorie van toelichting niet zou gelden dan lag het meer voor de hand dat de «main benefit test» negatief was geformuleerd: alle grensoverschrijdende constructies die voldoen aan (een van) de wezenskenmerken zijn meldingsplichtig behalve als sprake is van een belastingnadeel. En zo is de «main benefit test» (uiteraard) niet geformuleerd.

triggered.»<sup>83</sup>In dezelfde zin heeft Duitsland in de voorgestelde wetgeving ter implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822 opgenomen: «Wirkt sich der steuerliche Vorteil einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausschließlich im Geltungsbereich dieses Gesetzes aus und ist dieser unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen, gilt dieser nicht als steuerlicher Vorteil im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a.»<sup>84</sup> De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom het kabinet in de «main benefit test» een (additionele) kunstmatigheidseis leest die niet in de richtlijntekst terug is te vinden. Ook vragen zij of deze van de richtlijn afwijkende invulling is besproken met de EC en/of andere EU-lidstaten, en zo ja, wat de uitkomst was van die bespreking. Uit het voorgaande blijkt dat de stelling dat naar de mening van het kabinet sprake zou zijn van een additionele kunstmatigheidseis die niet in de richtlijntekst terug te vinden is en dat daarbij sprake is van een van Richtlijn (EU) 2018/822 afwijkende invulling, geen recht doet aan de verschillende elementen die, ook naar de mening van het kabinet, een rol spelen bij de uitleg van de «main benefit test».

#### *Wezenskenmerk A («Algemene wezenskenmerken»)*

De leden van de fractie van GroenLinks hebben een vraag over wezenskenmerk A, onderdeel 1, op grond waarvan een fiscale grensoverschrijdende constructie – als ook voldaan is aan de «main benefit test» – moet worden gemeld indien de belastingplichtige of een deelnemer aan de constructie zich tot geheimhouding heeft verbonden en op grond hiervan niet aan andere intermediairs of belastingautoriteiten mag onthullen hoe de constructie een belastingvoordeel kan opleveren. Zij vragen zich af of de opmerking in de memorie van toelichting wel juist is waarin is aangegeven dat dit wezenskenmerk niet ziet 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. Voorts verwijzen de leden van de fractie van GroenLinks in dit verband naar het op 22 juli 2019 door het Verenigd Koninkrijk gepubliceerde consultatiedocument «International Tax Enforcement: disclosable arrangements» waar in paragraaf 8.5 het volgende wordt opgemerkt: «Any confidentiality condition does not have to explicitly specify that it applies to HMRC or to other intermediaries or types of intermediary – a general confidentiality condition which prevented disclosure to anyone would equally be caught» en vragen om te reflecteren op deze uiting vanuit het Verenigd Koninkrijk. In de memorie van toelichting is aangegeven dat dit wezenskenmerk niet ziet 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 worden bijvoorbeeld vanuit commercieel of zakelijk oogpunt overeengekomen en om aansprakelijkheid te voorkomen. Zij zijn niet bedoeld om specifiek het belastingvoordeel geheim te houden, waar wezenskenmerk A, onderdeel 1, op ziet. De hiervoor bedoelde algemene clausules 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

<sup>83</sup> Zie p. 20 en 21, te raadplegen via: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/818842/International\\_Tax\\_Enforcement\\_-\\_disclosable\\_arrangements\\_consultation\\_.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/818842/International_Tax_Enforcement_-_disclosable_arrangements_consultation_.pdf).

<sup>84</sup> In §138d, derde lid. Te raadplegen via: [http://www.umsatzsteuerrecht.de/media/GestAnzG\\_RefE.pdf](http://www.umsatzsteuerrecht.de/media/GestAnzG_RefE.pdf). De vertaling luidt: «Indien het belastingvoordeel van grensoverschrijdende belastingheffing uitsluitend de werkingsfeer van deze wet beïnvloedt en bij wet is voorzien, rekening houdend met alle belastingomstandigheden, wordt dit niet beschouwd als een belastingvoordeel in de zin van lid 2 zin 1 punt 3 letter a.»

AWR.<sup>85</sup> In het verlengde hiervan wordt erop gewezen dat in paragraaf 8.6 van het consultatiedocument van het Verenigd Koninkrijk nog staat: «8.6 The condition particularly looks at confidentiality around how the arrangements could secure a tax advantage. Commercial confidentiality conditions that do not relate to how the arrangement secures a tax advantage will not be caught under this hallmark.»

De vraag van de NOB of een advies waarvoor de fee (deels) afhankelijk is van het totale kwantificeerbare financiële voordeel, waaronder een belastingvoordeel maar ook andere financiële voordelen, voldoet aan wezenskenmerk A, onderdeel 2, wordt bevestigend beantwoord.

*Wezenskenmerk B («Specifieke wezenskenmerken die aan de «main benefit test» zijn gekoppeld»)*

De vraag van de NOB of kan worden bevestigd dat een constructie niet onder wezenskenmerk B, onderdeel 2, valt als door de constructie inkomensbestanddelen van de ene «box» naar de andere «box» in de Wet inkomstenbelasting 2001 overgaan, wordt ontkennend beantwoord. De kern van bedoeld wezenskenmerk is immers dat de constructie ertoe leidt dat inkomsten worden omgezet resulterend in een lagere belastingheffing of vrijstelling.

*Wezenskenmerk C («Grensoverschrijdende transacties»)*

De leden van de fractie van GroenLinks vragen wat wordt verstaan onder een fiscaal gunstregime voor de toepassing van wezenskenmerk E, onderdeel 1, onder b, subonderdeel d. Ik ga er bij de beantwoording van uit dat deze leden wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder d, bedoelen. Deze leden vragen of hieronder méér moet worden begrepen dan alleen preferentiële belastingregimes die door het «Forum on Harmful Tax Practices» als schadelijk zijn aangemerkt. In het bijzonder vragen zij of onder een fiscaal gunstregime in elk geval regimes vallen die een beduidend lager belastingniveau opleveren dan normaal gesproken in het betrokken land van toepassing is. Voor de toepassing van wezenskenmerk C, onderdeel 1, gaat het om een constructie met aftrekbare grensoverschrijdende betalingen tussen twee of meer verbonden ondernemingen waarbij in het land van de ontvanger geen of zeer weinig belasting wordt geheven. Dit kan het geval zijn omdat het statutaire tarief zeer laag is (wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder b, subonderdeel ii), de betaling een volledige belastingvrijstelling geniet in het rechtsgebied waarvan de ontvanger fiscaal inwoner is (wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder c) of indien sprake is van de toepassing van een fiscaal gunstregime (wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder d). Dit laatste kan meer omvatten dan een hiervoor bedoeld zogenoemd «harmful tax regime». Een fiscaal gunstregime is echter niet per definitie elk regime dat een beduidend lager belastingniveau oplevert dan normaal gesproken in het betrokken land van toepassing is. Voorts hebben de leden van de fractie van GroenLinks een vraag over de opmerking in de memorie van toelichting 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, zodat die constructie niet is gericht op het verkrijgen van een belastingvoordeel als bedoeld in de «main benefit test».<sup>86</sup> Zij betwijfelen of dit juist is in bijvoorbeeld het geval waarin een multinational uit de Verenigde Staten haar in Zwitserland gevestigde R&D-afdeling besluit te verplaatsen naar Nederland vanwege het Nederlandse innovatieboxregime en vragen of in een dergelijk geval

<sup>85</sup> Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 25.

<sup>86</sup> Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 28.

niet bij uitstek is voldaan aan de «main benefit test». Of aan de main benefit test is voldaan hangt af van alle feiten en omstandigheden van het geval. Een constructie ten aanzien waarvan een fiscaal gunstregime van toepassing is, die enkel vanuit zakelijke overwegingen is ingegeven en is opgezet in overeenstemming met de achterliggende gedachte van dat fiscale gunstregime, zonder dat kunstmatige elementen aan de constructie zijn toegevoegd, is niet gericht op het verkrijgen van een belastingvoordeel als bedoeld in de «main benefit test». Bij de verplaatsing van een R&D-afdeling vanuit een ander land naar Nederland zal derhalve over het algemeen niet aan de «main benefit test» zijn voldaan. Bij de verplaatsing van een economische activiteit naar een ander land verandert er daadwerkelijk iets aan de materiële economische situatie. De verplaatsing als zodanig zal niet per definitie worden aangemerkt als te zijn gericht op een belastingvoordeel als bedoeld in de «main benefit test». In dit kader wordt opgemerkt dat echter pas sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie als bedoeld in wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder d, als sprake is van een constructie met aftrekbare grensoverschrijdende *betalingen* tussen twee of meer verbonden ondernemingen waarbij in het land van de ontvanger *de betaling een fiscaal gunstregime geniet* (in Nederland bijvoorbeeld de zogenoemde innovatiebox). Mocht de hiervoor bedoelde verplaatsing onderdeel zijn van een grensoverschrijdende constructie als bedoeld in wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder d, dan is de volgende vraag of *ten aanzien van die constructie* aan de main benefit test is voldaan.

De NOB meent dat het voorkomen van dubbele belastingheffing niet binnen de reikwijdte van Richtlijn (EU) 2018/822 dient te vallen en vraagt om te bevestigen dat ingeval dubbele belastingheffing wordt voorkomen niet aan de «main benefit test» is voldaan. Deze stelling kan niet in zijn algemeenheid worden bevestigd. Dit hangt helemaal af van de aard van de dubbele belasting die wordt voorkomen (economisch of juridisch) en de context van het geval. Als dubbele belastingheffing wordt voorkomen in overeenstemming met doel en strekking van de regelgeving van de betrokken jurisdicties zal niet aan de «main benefit test» zijn voldaan. Het is echter ook denkbaar dat een van de belangrijkste voordelen van een constructie het verkrijgen van een belastingvoordeel in de zin van de «main benefit test» is, terwijl dit voordeel ook zou kunnen worden geduid als het voorkomen van (economisch) dubbele belastingheffing.

De NOB vraagt om verduidelijking van de term «ontvanger» in de zin van wezenskenmerk C, onderdeel 1, en of dit civielrechtelijk moet worden opgevat of fiscaalrechtelijk. Opgemerkt wordt dat de kern van wezenskenmerk C, onderdeel 1, is dat sprake is van een constructie met aftrekbare grensoverschrijdende betalingen tussen twee of meer verbonden ondernemingen, zonder dat tegenover de aftrek(ken) een heffing staat. Als de achterligger van een (transparant) lichaam direct en rechtstreeks voor de betaling in de heffing wordt betrokken, kan deze worden aangemerkt als ontvanger. Bij kwalificatieverschillen zal dit echter niet altijd het geval zijn. Dit moet dus van geval tot geval beoordeeld worden.

De NOB stelt verschillende vragen aangaande wezenskenmerk C, onderdeel 2. Zo wordt gevraagd of dit wezenskenmerk ook ziet op de situatie waarin aanspraak wordt gemaakt op een aftrek ter zake van een afschrijving op een activum door het zogenoemde hoofdhuis alsmede op het niveau van de bijbehorende vaste inrichting. De NOB vraagt of kan worden bevestigd dat dit een effectieve dubbele aftrek moet zijn en dus niet ziet op de situatie waarin een Nederlandse vennootschap de afschrijving rapporteert in de wereldwinst maar vervolgens elimineert in de objectvrijstelling, waardoor effectief de afschrijving alleen genomen

wordt in het land waarin de vaste inrichting is gelegen. In reactie op de vragen van de NOB aangaande wezenskenmerk C, onderdeel 2, wordt bevestigd dat de kern van bedoeld wezenskenmerk is dat effectief sprake is van dubbele aftrek ter zake van dezelfde afschrijving.

De vraag van de NOB om te bevestigen dat, in geval van een overdracht van activa tussen hoofdhuis en vaste inrichting, wezenskenmerk C, onderdeel 4, alleen van toepassing is als beide landen (zowel het land van het hoofdhuis als het land van de vaste inrichting) de overdracht onderkennen, wordt ontkennend beantwoord. Juist in het geval dat een van de twee landen de overdracht niet onderkent en het andere land wel is sprake van een wezenlijk verschil tussen het bedrag dat in de betrokken rechtsgebieden wordt aangemerkt als de voor die activa te betalen vergoeding.

*Wezenskenmerk D («Specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang»)*

De NOB heeft verschillende vragen gesteld over wezenskenmerk D, onderdeel 1. Gevraagd wordt of in geval van een reorganisatie ter bereiking van een bedrijfsdoelstelling die niets met de uitwisseling van inlichtingen te maken heeft, waarbij het – niet nagestreefde – effect van de reorganisatie is dat er onder CRS minder inlichtingen dan voorheen zullen (moeten) worden uitgewisseld, de reorganisatie binnen het bereik van wezenskenmerk D, onderdeel 1, valt. Bedoeld wezenskenmerk heeft, kort samengevat, betrekking op het ondermijnen van de automatische inlichtingenuitwisseling op basis van de CRS. Als het effect van een reorganisatie is dat minder inlichtingen dan voorheen moeten worden uitgewisseld, zonder dat die reorganisatie op enige manier is gericht op en aldus ook niet tot gevolg heeft dat sprake is van het ondermijnen van de rapportageverplichting, dan zal niet sprake zijn van een constructie als bedoeld in wezenskenmerk D, onderdeel 1. Hetzelfde geldt voor de situatie dat in het kader van een reorganisatie een rekening wordt geopend bij een Nederlandse financiële instelling waarbij die financiële instelling voldoet aan de identificatie- en rapportageverplichtingen op basis van de CRS. In een dergelijk geval wordt de rapportageverplichting op basis van de CRS niet ondermijnd en valt het openen van de rekening niet onder de toepassing van wezenskenmerk D, onderdeel 1.

De NOB vraagt tegenover wie de eigendom niet-transparant moet zijn om binnen het bereik van wezenskenmerk D, onderdeel 2, te vallen. Wezenskenmerk D, onderdeel 2, betreft kort samengevat constructies die uiteindelijk belanghebbenden<sup>87</sup> niet-identificeerbaar maken. In de memorie van toelichting is opgemerkt 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 Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme) – 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. De NOB vraagt in dit kader tegenover wie de eigendom niet-transparant moet zijn en zij noemen een situatie dat een intermediair betrokken is bij het opzetten van een structuur waardoor de uiteindelijk belanghebbende niet zichtbaar wordt maar bekend blijft bij de intermediair. In elk geval moet de uiteindelijk belanghebbende identificeerbaar zijn voor de belastingautoriteiten. In het

<sup>87</sup> In wezenskenmerk D, onderdeel 2, staat «uiteindelijk begunstigden» 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).



genoemde voorbeeld zal dus sprake zijn van een constructie als bedoeld in wezenskenmerk D, onderdeel 2.

#### *Wezenskenmerk E («Transfer pricing»)*

De leden van de fractie van GroenLinks en de NOB hebben een vraag gesteld over wezenskenmerk E, onderdeel 1, zijnde een constructie met verrekenprijzen waarbij gebruik wordt gemaakt van unilaterale veiligheidsregels. Als voorbeeld wordt genoemd de situatie waarin een entiteit in land X een lening aan een Nederlandse groepsmaatschappij met een arm's-lengthrente van 5% verstrekt, gegeven het feit dat op basis van de regelgeving in land X het rentepercentage op intercompany leningen altijd zakelijk wordt geacht indien dit percentage hoger is dan 4 percent. Als de rente van 5% in het gegeven voorbeeld een op een transfer pricing studie gebaseerde arm's-lengthrente is, wordt geen beroep gedaan op de unilaterale safe harbour en is inderdaad niet voldaan aan wezenskenmerk E, onderdeel 1.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of zij het juist zien wezenskenmerk E, onderdeel 2, betrekking heeft op de problematiek van OESO/BEPS-actiepunt 8 die te boek staat als «hard-to-value intangibles» (zie hoofdstuk VI, paragraaf D.4, van de «OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» (OESO TPG)) en of de voorgestelde meldingsplicht ervoor gaat zorgen dat de Belastingdienst vroegtijdig grensoverschrijdende transacties op het netvlies zal krijgen die bestaan uit overdrachten van moeilijk te waarderen immateriële activa binnen concernverband. Deze vragen kunnen bevestigend worden beantwoord.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of het kabinet aanleiding ziet om bij elke melding van een grensoverschrijdende overdracht van een moeilijk te waarderen immaterieel activum de Belastingdienst te laten handelen conform het door de OESO opgestelde richtsnoer hierover. De Belastingdienst zal bij de overdracht van een moeilijk te waarderen immaterieel activum de richtsnoeren voor «hard to value intangibles» aanhouden zoals die zijn opgenomen in hoofdstuk VI, paragraaf D.4., van de OESO TPG. De overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa is een van de aandachtspunten van de Belastingdienst in verrekenprijskwesties en zal, afhankelijk van de omvang van de transactie en de beschikbare capaciteit, tot nadere vragen aan de belastingplichtige kunnen leiden.

De leden van de fractie van GroenLinks en de NOB stellen diverse vragen aangaande wezenskenmerk E, onderdeel 3. Zo wordt door de leden van GroenLinks gevraagd om een bevestiging dat het voor de hand ligt om het begrip «ebit» (de geraamde jaarlijkse winst vóór interest en belastingen) op te vatten volgens fiscale cijfers in plaats van commerciële cijfers. Voorts vraagt de NOB wat wordt bedoeld met «jaarlijks». Bij genoemd wezenskenmerk gaat het 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 belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 193) («ATAD1»)<sup>88</sup>. Met «jaarlijks» wordt bedoeld op het boekjaar en niet op het kalenderjaar. De leden van de fractie van GroenLinks vragen voorts of de «ebit-toets» in wezenskenmerk E, onderdeel 3, op het niveau van de fiscale eenheid moet plaatsvinden of op het niveau van het lichaam binnen de fiscale eenheid. Bedoeld wezenskenmerk spreekt van «overdrager of overdragers», zonder

<sup>88</sup> Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 33.

die term(en) te definiëren. Gelet op de ratio van dit wezenskenmerk, namelijk het detecteren van overdrachten binnen de groep van functies en/of risico's en/of activa (waarbij de «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) ligt het niet voor de hand dat de «ebit-toets» op het niveau van de fiscale eenheid moet worden belegd (dan zal bovendien minder snel sprake zijn van een verlaging van de geraamde jaarlijkse «ebit» tijdens de periode van drie jaar na de overdracht van 50% of meer).

De vraag van de leden van de fractie van GroenLinks of onder een grensoverschrijdende overdracht binnen een groep van functies, risico's of activa in de zin van wezenskenmerk E ook de situatie valt waarin die functies, risico's of activa niet worden overgedragen maar overgaan van hoofdhuis naar vaste inrichting en vice versa, wordt bevestigend beantwoord.

De NOB vraagt of de overdracht van deelnemingen ook onder wezenskenmerk E, onderdeel 3, vallen. Wezenskenmerk E, onderdeel 3, betreft een «grensoverschrijdende overdracht binnen de groep van functies, en/of risico's en/of activa». Aangezien een deelneming ook een activum is, zou een grensoverschrijdende overdracht binnen de groep van een deelneming dus onder dit wezenskenmerk kunnen vallen.

#### *Informeel kapitaalstortingen en onttrekkingen*

De leden van de fractie van GroenLinks is het opgevallen dat verschillende wezenskenmerken refereren aan de aanwezigheid van een «betaling» (bijvoorbeeld wezenskenmerk C, onderdelen 1 en 4) of de aanwezigheid van een «overdracht» (bijvoorbeeld wezenskenmerk E, onderdelen 2 en 3). De leden van de fractie van GroenLinks vragen of de regering kan bevestigen dat voor de toepassing van de wezenskenmerken ook sprake is van een «betaling» of een «overdracht» indien die transacties in werkelijkheid niet plaatsvinden maar voor de belastingheffing wél in aanmerking worden genomen. Ter illustratie vragen de leden van de fractie van GroenLinks aan de regering of hij specifiek kan bevestigen dat onder het begrip «betaling» en het begrip «te betalen vergoeding», zoals gebruikt in wezenskenmerk C, ook de situatie valt waarin een in Nederland gevestigde vennootschap voor fiscale doeleinden een zakelijke vergoeding in aftrek brengt uit hoofde van een informeel kapitaalstorting. Deze vraag kan bevestigend worden beantwoord. Als bijvoorbeeld in Nederland een zakelijke rentelast in aanmerking wordt genomen ter zake van een lening van een verbonden lichaam waarop niet daadwerkelijk rente wordt betaald, kwalificeert deze «geïmputeerde» rente ook als een betaling in de zin van wezenskenmerk C, onderdeel 1. Het feit dat het verbonden lichaam op grond van de aandeelhoudersrelatie afziet van het in rekening brengen van rente wordt in dat geval aangemerkt als een informeel kapitaalstorting.

Ook als een activum wordt overgedragen van het ene rechtsgebied naar het andere waarbij als verkrijgingsprijs in het land van het verkrijgende lichaam een zakelijk bedrag in aanmerking wordt genomen dat hoger is dan de overdrachtprijs die door het lichaam in het andere land daadwerkelijk in rekening wordt gebracht, wordt dit hogere bedrag als te betalen vergoeding aangemerkt in de zin van wezenskenmerk C, onderdeel 4.

*NOB*

Op een groot deel van de vragen van de NOB is reeds ingegaan. Hierna komt nog een tweetal andere vragen aan de orde.

De NOB geeft aan dat in de definitie van een grensoverschrijdende constructie regelmatig het woord «deelnemer» voorkomt en vraagt om te bevestigen dat een (hulp)intermediar in dat kader geen deelnemer kan zijn. Deze vraag wordt bevestigend beantwoord. In het door de NOB genoemde voorbeeld van een in België woonachtige relevante belastingplichtige die advies krijgt van een in Nederland woonachtige intermediair is niet sprake van een grensoverschrijdende constructie doordat de intermediair in Nederland woonachtig is, als die constructie zelf enkel België betreft.

De NOB geeft aan dat ten aanzien van constructies die vóór 25 juni 2018 zijn geïmplementeerd, het in een aantal gevallen onduidelijk is of en in welke mate een aanpassing leidt tot een nieuwe constructie. Of een aanpassing in een bestaande constructie leidt tot een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie zal afhangen van de omstandigheden van het geval. Het gaat in wezen om de vraag of er sprake is van een «nieuwe» meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Als enkel sprake is van een contractueel voorziene aanpassing van het rentepercentage zal niet sprake zijn van een «nieuwe» meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Als echter bijvoorbeeld een ander wezenskenmerk van toepassing is op de constructie in verband met de betreffende aanpassing, zal wel sprake zijn van een (nieuwe) meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie en ontstaat aldus een meldingsplicht. Opgemerkt wordt dat dit ook het geval kan zijn als binnen de contractuele voorwaarden wordt gehandeld: die kunnen immers zo ruim zijn opgesteld dat de huidige constructie zodanig kan worden aangepast dat sprake is van een «nieuwe» meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Overigens geldt het voorgaande ongeacht of een constructie stamt uit de tijd vóór 25 juni 2018 of uit de tijd erna.

De Staatssecretaris van Financiën,  
M. Snel