



## Belastingen. Meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies

**Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate dienst Vaktechniek  
Besluit van 24 juni 2020, nr. 2020-11382**

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Besluit

### Artikel I

De Leidraad meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, opgenomen als bijlage bij dit besluit, wordt hierbij vastgesteld. Deze leidraad bevat een nadere inkleding van de Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.

### Artikel II

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal met de bijlage in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 24 juni 2020*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,  
J. de Blieck  
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*



## BIJLAGE BIJ HET BESLUIT VAN 24 JUNI 2020, NR. 2020-11382, LEIDRAAD MELDINGSPLICHTIGE GRENDOVERSCHRIJDENDE CONSTRUCTIES

### 1.1 Inleiding

Met ingang van 1 juli 2020 treedt de Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies in werking.<sup>1</sup> Uit deze wet vloeit de verplichting voort om zogenoemde 'meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies' aan de belastingautoriteiten te rapporteren, zoals omschreven in deze wet en die richtlijn.<sup>2</sup> Deze meldingsplicht berust in beginsel bij de zogeheten 'intermediair'.

Bij de totstandkoming van deze wet is onderkend dat intermediairs in de praktijk moeite kunnen hebben met het vaststellen van het al dan niet meldingsplichtig zijn van concrete constructies. Om hieraan tegemoet te komen is een leidraad aangekondigd waarin nadere inkleding wordt gegeven aan de meldingsplicht die voortvloeit uit de wet in samenhang met de richtlijn<sup>3</sup>. De onderhavige leidraad strekt hiertoe.

In deze leidraad zijn gestileerde voorbeelden opgenomen. Deze voorbeelden dienen uitsluitend om inzicht te geven in de verplichtingen die voortvloeien uit de Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, er kunnen daarom geen standpunten over de toepassing van andere wet- en regelgeving uit worden afgeleid. Zo wordt bijvoorbeeld niet ingegaan op specifieke antimisbruikmaatregelen of de toepassing van *fraus legis*. Dat een voorbeeld is opgenomen zegt dan ook niets over de fiscale aanvaardbaarheid van het gegeven voorbeeld.

Tot slot worden in deze leidraad het werkkterrein en verantwoordelijkheden van het Mandatory Disclosure Rules – team van de Belastingdienst beschreven.

### 1.2 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Wet Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wet DB	Wet op de dividendbelasting 1965
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
SW	Successiewet 1956
WIB	Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen

## 2. Meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie

De meldingsplicht geldt voor 'Nederlandse' intermediairs of relevante belastingplichtigen<sup>4</sup>: zij zijn gehouden over zogenoemde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies<sup>5</sup> gegevens en inlichtingen<sup>6</sup> te verstrekken aan de Belastingdienst.

### *Constructie*

Het begrip 'constructie' is neutraal bedoeld. Een constructie kan veelvormig zijn, te denken valt bijvoorbeeld aan een transactie, handeling, overeenkomst, lening, afspraak, of een combinatie daarvan. Een constructie betekent tevens een reeks van constructies en een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan. Waar een constructie begint en eindigt kan afhangen van het soort constructie en het toepasselijke wezenskenmerk.

### *Grensoverschrijdende constructie*

Een 'grensoverschrijdende constructie' is een constructie die meer dan één lidstaat van de Europese

<sup>1</sup> Staatsblad 2019, 509.

<sup>2</sup> Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L 139).

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 3, p. 16.

<sup>4</sup> In artikel 10h, eerste lid, onderscheidenlijk zesde lid, WIB staat omschreven welke intermediairs, onderscheidenlijk relevante belastingplichtigen, een meldingsplicht in Nederland hebben (in de leidraad aangeduid met 'Nederlandse' intermediairs en relevante belastingplichtigen).

<sup>5</sup> Zie artikel 2d, onderdeel b, WIB.

<sup>6</sup> Zie artikel 10h, tweede lid, WIB.



Unie (EU-lidstaat) of een EU-lidstaat en een derde land betreft. Tevens dient te zijn voldaan aan ten minste een van de volgende voorwaarden<sup>7</sup>:

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

Over het begrip 'grensoverschrijdend' wordt opgemerkt dat dit een verscheidenheid van situaties kan betreffen. Zo valt hieronder bij voorbeeld ook de situatie van een juridische fusie tussen twee Nederlandse zustervennootschappen van een in het buitenland gevestigde moedervenootschap.

Het begrip 'deelnemer' is niet gedefinieerd. Het zal van de omstandigheden van het geval, waaronder de specifieke constructie en het toepasselijke wezenskenmerk of onderscheidenlijk de toepasselijke wezenskenmerken, afhangen welke (al dan niet fiscaal transparante) personen deelnemer zijn.

Over het begrip 'rechtsgebied' en 'derde land' wordt opgemerkt dat het in Europa gelegen deel (verder: Nederland) en de niet in Europa gelegen delen (Aruba, de BES eilanden, Curaçao en Sint Maarten) van het Koninkrijk der Nederlanden in dit verband als afzonderlijke rechtsgebieden of landen moeten worden beschouwd. Dit betekent dat sprake is van een grensoverschrijdende constructie als de deelnemers aan de constructie bijvoorbeeld enkel in Nederland en één van de genoemde andere delen van het Koninkrijk wonen of zijn gevestigd.

#### *Meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie*

Als een grensoverschrijdende constructie ten minste één van de in bijlage IV bij Richtlijn 2011/16/EU<sup>8</sup> opgenomen wezenskenmerken bezit – soms in combinatie met het voldoen aan de 'main benefit test' (zie verder paragraaf 4) – is sprake van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie (zie verder paragraaf 6).

### **3.1 Intermediair**

De verplichting voor intermediairs (die 'nexus' met Nederland hebben zoals vermeld in artikel 10h, eerste lid, WIB) om *in Nederland* tot melding van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie over te gaan, geldt ongeacht de fiscale woonplaats van de deelnemers aan de betreffende constructie.

Een intermediair is een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet of beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert. Voorts is een intermediair een persoon die, gelet op de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare informatie en de deskundigheid die en het begrip dat nodig is om die diensten te verstrekken, weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie (hierna: *hulpintermediair*).<sup>9</sup>

In beginsel zijn alle betrokken (hulp)intermediairs verplicht een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te melden. Zij zijn hiervan ontheven indien zij aannemelijk kunnen maken dat een andere (hulp)intermediair, al dan niet in een andere EU-lidstaat, een melding heeft gedaan van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Dit kunnen zij aannemelijk maken door te verwijzen naar het relevante referentienummer dat een andere (hulp)intermediair van de Belastingdienst in Nederland of in een andere EU-lidstaat heeft ontvangen. Het verstrekken van referentienum-

<sup>7</sup> Zie ook artikel 2d, onderdeel a, WIB.

<sup>8</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). Deze richtlijn is laatstelijk gewijzigd door Richtlijn (EU) 2018/822.

<sup>9</sup> Zie artikel 2d, onderdeel d, WIB.



mers door (hulp)intermediairs aan andere meldingsplichtigen kan derhalve voorkomen dat dubbele meldingen worden gedaan.

### 3.2 Hulpintermediar

Voor de kwalificatie als hulpintermediar dient allereerst sprake te zijn van het verstrekken van hulp, bijstand of advies met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of het beheren van de implementatie *van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie*.

Of een persoon hulpintermediar is, is voorts afhankelijk van het antwoord op de vraag of die persoon, gelet op de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare informatie en de deskundigheid die en het begrip dat nodig is om die diensten te verstrekken, weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd om rechtstreeks of via andere personen de betreffende hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

De vraag of sprake is van een hulpintermediar moet op individueel niveau worden beantwoord. 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, bijstand of advies 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. Dit laatste houdt in dat een persoon die vanwege de aard van zijn dienst niet beschikt over de kennis en kunde om de constructie te duiden aan de hand van de wezenskenmerken opgenomen in bijlage IV bij Richtlijn 2011/16/EU, niet kwalificeert als hulpintermediar.

De potentiële hulpintermediar heeft geen onderzoeksplicht. Dat wil zeggen dat een persoon niet is gehouden om extra informatie te verzamelen om te kunnen beoordelen of hij kwalificeert als hulpintermediar, als die extra informatie niet nodig is om de betreffende dienst – rekening houdend met de deskundigheid die en het begrip dat daarvoor nodig is – te kunnen verstrekken.<sup>10</sup>

Een potentiële hulpintermediar beschikt soms over meer informatie dan nodig is om de betreffende dienst te kunnen verstrekken. Te denken valt bijvoorbeeld aan een advocaat die een volledig dossier krijgt opgestuurd van een cliënt, terwijl hij slechts over één aspect uit dat dossier adviseert. In een dergelijk geval kan de advocaat zich voor de beoordeling of sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie in beginsel beperken tot de feiten en omstandigheden en informatie uit het dossier die nodig zijn om het desbetreffende advies te verstrekken. De advocaat is dus niet verplicht kennis te nemen van de overige beschikbare (fiscale) informatie in het dossier om vast te stellen of mogelijk sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Een potentiële hulpintermediar die geen kennis heeft genomen van de aanwezige informatie, terwijl die informatie wel van belang is voor het verstrekken van de betreffende dienst, wordt evenwel geacht redelijkerwijs weet te hebben van die informatie.

Het gaat om de beschikbare informatie op het moment van het verstrekken van de hulp, bijstand of het advies. Als een persoon een bepaalde dienst levert ten aanzien waarvan op dat moment voor die persoon geen meldingsplicht geldt – omdat die persoon niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat sprake was van het verstrekken van hulp, bijstand of advies met betrekking tot een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie – dan ontstaat nadien niet alsnog een meldingsplicht als op basis van nadere informatie of kennis blijkt dat de destijds geleverde dienst betrekking had op een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

Overigens betekent het enkele feit dat een potentiële hulpintermediar door bijvoorbeeld een verschoningsgerechtigde intermediair wordt gewezen op een (mogelijke) meldingsplicht niet dat deze potentiële hulpintermediar daarmee de beschikbare informatie heeft om (redelijkerwijs) te weten dat sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

### 3.3 Relevante belastingplichtige

Bij afwezigheid van een (hulp)intermediar, of indien in een voorkomend geval door een (hulp)intermediar een beroep wordt gedaan op het wettelijke fiscale verschoningsrecht, verschuift de meldings-

<sup>10</sup> Overigens bestaat er ook geen onderzoeksplicht voor de intermediair om de gegevens en inlichtingen zoals opgenomen in artikel 10h, tweede lid, onderdelen a tot en met i, WIB volledig te kunnen verstrekken. Een intermediair (of hulpintermediar) hoeft immers alleen de gegevens te verstrekken waar hij kennis of bezit van of controle over heeft.



plicht naar de relevante belastingplichtige (mits deze 'nexus' met Nederland heeft zoals vermeld in artikel 10h, zesde lid, WIB).

Een relevante belastingplichtige is elke persoon voor wie een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie, of die gereed is om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te implementeren of die de eerste stap van een dergelijke constructie heeft geïmplementeerd.<sup>11</sup> Het begrip relevante belastingplichtige wordt zelfstandig beoordeeld op basis van de WIB en is niet afhankelijk van eventuele materiele belastingwetten die van toepassing zijn.

Indien een relevante belastingplichtige gehouden is tot melding van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie omdat de betrokken intermediair of intermediairs zich beroept, onderscheidenlijk beroepen, op het wettelijke fiscale verschoningsrecht, geldt dat de termijn waarbinnen de constructie gemeld dient te worden, in beginsel pas ingaat op de dag waarop de relevante belastingplichtige hiervan in kennis wordt gesteld door de betrokken intermediair of intermediairs.

Voor situaties waarin sprake is van meer dan één relevante belastingplichtige met betrekking tot een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie wordt in artikel 10h, tiende lid, WIB bepaald dat een rangorde van toepassing is tussen de relevante belastingplichtigen onderling. Hierbij wordt opgemerkt dat een relevante belastingplichtige slechts ontheven is van de meldingsplicht indien hij aannemelijk kan maken dat de relevante inlichtingen door een andere relevante belastingplichtige zijn verstrekt (door verwijzing naar het relevante referentienummer).

#### 4. Main benefit test

Bijlage IV van Richtlijn 2011/16/EU betreft de wezenskenmerken en bestaat uit twee delen. Deel I betreft de main benefit test. In deel II zijn wezenskenmerken A tot en met E opgenomen. Wezenskenmerken A en B en wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder b, subonderdeel i, onder c en d, zijn uitsluitend van toepassing indien ook aan de 'main benefit test' wordt voldaan. Aan de main benefit test is voldaan als kan worden aangetoond dat het belangrijkste voordeel dat of een van de belangrijkste voordelen die, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden, redelijkerwijs te verwachten valt van een constructie het verkrijgen van een belastingvoordeel is. Ten aanzien van het belastingvoordeel geldt dat dit zowel binnen als buiten de EU kan opkomen.

Het kwalificeren van een belastingvoordeel in de zin van de main benefit test en het aanmerken daarvan als het belangrijkste voordeel of een van de belangrijkste voordelen van een constructie zal niet altijd eenvoudig zijn en hangt af van alle feiten en omstandigheden van het geval. Het gaat hierbij om objectieve feiten en omstandigheden en niet om de subjectieve beoordelingen of intenties van de intermediair of relevante belastingplichtige. Een richtsnoer kan worden gevonden in het consultatiedocument van het Verenigd Koninkrijk inzake de implementatie van Richtlijn (EU) 2018/822 waarin 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 triggered.'*<sup>12</sup>

In de praktijk zal in grofweg twee situaties zijn voldaan aan de main benefit test (dit betreffen twee afzonderlijke situaties). Ten eerste als een constructie niet zou doorgaan zonder het te verwachten belastingvoordeel, en het bestaan van dat belastingvoordeel als 'doorslaggevend' voor de constructie kan worden aangemerkt. Ten tweede als een constructie elementen bevat die zijn toegevoegd om een belastingvoordeel te verkrijgen, mits dat belastingvoordeel het belangrijkste voordeel – of een van de belangrijkste voordelen – is dat van de constructie te verwachten valt.

Met betrekking tot beide situaties is het zinvol om, kort samengevat, de situatie waarin de constructie wordt opgezet met de toepasselijke fiscale regelgeving te vergelijken met de situatie zonder die fiscale

<sup>11</sup> Zie ook artikel 2d, onderdeel e, WIB.

<sup>12</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)



regelgeving. Ziet de constructie er in beide gevallen hetzelfde uit? Dan zou de constructie kennelijk ook op dezelfde wijze doorgaan zonder een eventueel belastingvoordeel dat de toepassing van de betreffende fiscale regelgeving mogelijk met zich brengt (omdat er andere redenen dan het behalen van een belastingvoordeel ten grondslag liggen aan de betreffende constructie, bijvoorbeeld economische redenen). Het verkrijgen van een belastingvoordeel is in een dergelijk geval niet het belangrijkste voordeel dat van een constructie te verwachten valt, noch een van de belangrijkste voordelen, zodat aan de main benefit test dan niet is voldaan.

Zou de constructie zonder de toepasselijke fiscale regelgeving echter niet (op dezelfde wijze) doorgaan? Dan kan een belastingvoordeel één van de belangrijkste te verwachten voordelen van de constructie zijn. Indien dat het geval is, is wel voldaan aan de main benefit test.

De hiervoor bedoelde eerste situatie is tijdens de parlementaire behandeling van de Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies aan de hand van het volgende hypothetische voorbeeld verduidelijkt.<sup>13</sup>

Een Nederlandse multinational verplaatst de R&D-afdeling naar een andere jurisdictie *vanwege* het – ten opzichte van Nederland gunstiger – innovatieboxregime. Vervolgens gaan de Nederlandse werkmaatschappijen van de Nederlandse multinational een royalty betalen aan het concernonderdeel in de andere jurisdictie. Dat resulteert in een aftrek in Nederland tegen het tarief van de Nederlandse vennootschapsbelasting, waartegenover beperkte belastingheffing staat over de ontvangen royalty in de andere jurisdictie. Zonder het gunstiger innovatieboxregime zou de verplaatsing niet doorgaan. Daarmee is het te verwachten belastingvoordeel het belangrijkste te verwachten voordeel van – en doorslaggevend voor – de verplaatsing van de R&D-afdeling naar de andere jurisdictie, zodat is voldaan aan de main benefit test.

Met betrekking tot de hiervoor bedoelde tweede situatie wordt gewezen op de aanbeveling van de Europese Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning.<sup>14</sup> Voor de invulling van het (voor de main benefit test belangrijke) begrip ‘belastingvoordeel’ kan namelijk worden geput uit deze aanbeveling. Het gaat bij de tweede situatie, kort gezegd, om constructies met ‘elementen’ die zijn toegevoegd of aangepast om een belastingvoordeel te behalen. Als een dergelijk ‘gecreëerd’ belastingvoordeel het belangrijkste voordeel van de constructie is of een van de belangrijkste voordelen, is voldaan aan de main benefit test.

## 5. Gegevensbescherming

De Algemene Verordening Gegevensbescherming (AVG) legt een aantal verplichtingen op aan de zogenoemde verwerkingsverantwoordelijke voor de verwerking van persoonsgegevens.<sup>15</sup> Op de verwerkingsverantwoordelijke rust onder meer een verantwoordingsplicht. De verwerkingsverantwoordelijke dient aan te tonen dat de verwerking in lijn is met de AVG. Zo dient de verwerkingsverantwoordelijke aan te kunnen tonen dat de verwerking van persoonsgegevens onder meer voldoet aan de beginselen van rechtmatigheid, transparantie, doelbinding en juistheid. Ook dient de verwerkingsverantwoordelijke aan te tonen dat passende technische en organisatorische maatregelen zijn genomen om de persoonsgegevens te beveiligen. Op de website van de Autoriteit Persoonsgegevens (AP) zijn voorbeelden te vinden van dergelijke maatregelen.<sup>16</sup>

Intermediairs zijn op grond van artikel 10h, tweede lid, WIB gehouden over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies gegevens en inlichtingen te verstrekken aan de Belastingdienst. Deze gegevens en inlichtingen kunnen persoonsgegevens bevatten. Het beginsel van rechtmatigheid houdt in dat er een rechtsgrondslag voor de verwerking moet zijn. De rechtsgrondslagen worden limitatief opgesomd in artikel 6 AVG. Artikel 6, eerste lid, onderdeel c, AVG geeft de mogelijkheid om persoonsgegevens te verwerken als dit noodzakelijk is om aan een wettelijke verplichting te voldoen die op de verwerkingsverantwoordelijke rust. Artikel 10h WIB is de grondslag op basis waarvan de verwerking van deze persoonsgegevens rechtmatig is. Omdat intermediairs wettelijk verplicht zijn om tot de betreffende verwerking van persoonsgegevens over te gaan, is het bijvoorbeeld niet nodig om toestemming – één van de andere in artikel 6 AVG genoemde grondslagen – te vragen aan degene van wie die persoonsgegevens worden verwerkt. Zodoende hoeven (hulp-)intermediairs geen toestemming te vragen aan de betreffende belastingplichtige(n) om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te rapporteren aan de Belastingdienst.

<sup>13</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 255, nr. 6, blz. 30/31 en nr. 20, blz. 45 en: [https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/plenaire\\_verslagen/detail/34ccccff2-1f4e-4b2a-bb72-64495106517c#idf3875440](https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/plenaire_verslagen/detail/34ccccff2-1f4e-4b2a-bb72-64495106517c#idf3875440).

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

<sup>15</sup> Elk gegeven betreffende een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijk persoon.

<sup>16</sup> <https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/nl/onderwerpen/algemene-informatie-avg/verantwoordingsplicht>.



Intermediairs, in hun hoedanigheid van verwerkingsverantwoordelijke in de zin van de AVG, zijn onder meer gehouden de personen van wie de persoonsgegevens door hen worden verwerkt daarover te informeren. Via hun privacyverklaring bijvoorbeeld kunnen zij invulling geven aan deze informatieplicht.<sup>17</sup> Indien de intermediair is gehouden een zogenoemd verwerkingsregister te onderhouden, dient de verwerkingsgrondslag ook hierin te worden opgenomen.<sup>18</sup>

Intermediairs zijn, als verwerkingsverantwoordelijken, gehouden de rechten te respecteren van de personen van wie de persoonsgegevens worden verwerkt. Voor de verwerkingen die voortvloeien uit de Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies betreft dit vooral het recht op inzage, het recht op rectificatie en wissing en het recht op informatie over wat met de persoonsgegevens wordt gedaan om een behoorlijke en transparante verwerking te waarborgen. Een compleet overzicht en een toelichting op deze rechten is te vinden op de website van de AP.<sup>19-20</sup>

## 6. Wezenskenmerken

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

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

Bij de hiernavolgende voorbeelden wordt steeds aangenomen dat sprake is van een grensoverschrijdende constructie, ook als dat niet direct volgt uit de omschrijving.

De beschreven voorbeelden verduidelijken een afzonderlijk wezenskenmerk.

### 6.1 Wezenskenmerk A: Algemene wezenskenmerken die aan de 'main benefit test' zijn gekoppeld

Wezenskenmerk A bestaat uit drie typen constructies. Bij alle typen constructies is pas sprake van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie indien tevens voldaan is aan de main benefit test.

- A.1. Een constructie waarbij de relevante belastingplichtige of een deelnemer aan de constructie zich tot geheimhouding verbindt en op grond hiervan niet aan andere intermediairs of de belastingautoriteiten mag onthullen hoe de constructie een belastingvoordeel kan opleveren.
- A.2. Een constructie waarbij de intermediair aanspraak maakt op een vergoeding (of rente, betaling van financieringskosten en andere uitgaven) voor de constructie en die vergoeding wordt vastgelegd op basis van:
  - a) het bedrag van het belastingvoordeel dat de constructie oplevert; of
  - b) de vraag of de constructie daadwerkelijk een belastingvoordeel heeft opgeleverd. De intermediair moet daarbij de vergoeding gedeeltelijk of volledig terugbetalen wanneer het met de constructie beoogde belastingvoordeel niet gedeeltelijk of volledig werd verwezenlijkt.
- A.3. Een constructie waarbij gebruik wordt gemaakt van gestandaardiseerde documenten en/of een gestandaardiseerde structuur en die beschikbaar is voor meer dan één relevante belastingplichtige zonder dat er voor implementatie wezenlijke aanpassingen nodig zijn.

#### 6.1.1 Wezenskenmerk A.1 en A.2

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

<sup>17</sup> <https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/nl/onderwerpen/algemene-informatie-avg/mag-u-persoonsgegevens-verwerken>.

<sup>18</sup> Zie ook <https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/nl/onderwerpen/algemene-informatie-avg/verantwoordingsplicht#ben-ik-verplicht-om-een-verwerkingsregister-op-te-stellen-7191>.

<sup>19</sup> <https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/nl/onderwerpen/algemene-informatie-avg/rechten-van-betrokkenen>.

<sup>20</sup> Voor zover een relevante belastingplichtige als verwerkingsverantwoordelijke kan worden aangemerkt gelden eveneens de verplichtingen uit de AVG.



relevante belastingplichtige desgevraagd de Belastingdienst van informatie voorziet aangaande de constructie op basis van de onderzoeksbevoegdheden in de AWR.

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

### **6.1.2.1 Voorbeelden van niet meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies onder wezenskenmerk A.3**

#### *Voorbeeld 1*

Een Nederlandse vennootschap is aanbieder van verschillende beleggingsproducten, waaronder fondsen voor gemene rekening en rechtspersonen die de status hebben van fiscale beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 28 Wet Vpb, en daarmee vergelijkbare producten (hierna: fondsen). Deze producten hebben allemaal gemeen dat zij de (binnenlandse en buitenlandse) participanten in de fondsen in staat stellen om collectief te beleggen in een gediversifieerd portfolio van investeringen waardoor een betere risicospreiding ontstaat en schaalvoordelen behaald kunnen worden. Alhoewel deze producten kwalificeren als constructies waarbij gebruik wordt gemaakt van gestandaardiseerde documenten, beschikbaar voor meer dan één belastingplichtige, zal het te behalen *beleggingsvoordeel* voor de participanten doorslaggevend zijn om deel te nemen. Het gebruikmaken van dergelijke fondsen is (doorgaans) niet gericht op het behalen van een belastingvoordeel in de zin van de main benefit test. Als dat inderdaad het geval is, is geen sprake van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

#### *Voorbeeld 2*

Een Nederlandse vennootschap is aanbieder van valuta-afdekkingsinstrumenten. Die instrumenten worden veelvuldig gebruikt en worden opgesteld aan de hand van een in de markt gebruikelijke standaard. Een belastingplichtige benadert de aanbieder om een valuta-afdekkingsinstrument overeen te komen. Alhoewel de generieke vorm van het product bekend is, kwalificeert het valuta-afdekkingsinstrument niet als een constructie met gebruikmaking van gestandaardiseerde documenten die voor meer dan één belastingplichtige beschikbaar is. Het instrument dient namelijk (altijd) aan de situatie van de belastingplichtige te worden aangepast.

#### *Voorbeeld 3*

Een Nederlandse vennootschap verstrekt een lening aan een buitenlandse groepsvennootschap. De voorwaarden van deze lening zijn in overeenstemming met de voorwaarden die onafhankelijke derden zouden hanteren. Alle intragroepenleningen in deze groep worden met dezelfde standaardleningsovereenkomst afgesloten. Ondanks dat de standaardleningsovereenkomst zou kunnen kwalificeren als standaarddocumentatie zal in de meeste gevallen het verstrekken van de lening niet kwalificeren voor de main benefit test.

### **6.2 Wezenskenmerk B: Specifieke wezenskenmerken die aan de 'main benefit test' zijn gekoppeld**

Wezenskenmerk B bestaat uit drie typen constructies. Bij alle typen constructies is pas sprake van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie indien tevens voldaan is aan de main benefit test.

- B.1. Een constructie waarbij een deelnemer aan de constructie een reeks geplande stappen onderneemt die erin bestaan een verlieslijdende onderneming te verwerven, de hoofdactiviteit van die onderneming stop te zetten en de verliezen ervan te gebruiken om de door hem verschuldigde belastingen te verminderen, onder meer door overdracht van die verliezen naar een ander rechtsgebied of door een versneld gebruik van die verliezen.
- B.2. Een constructie die tot gevolg heeft dat inkomsten worden omgezet in vermogen, schenkingen of andere inkomstencategorieën die lager worden belast of van belasting worden vrijgesteld.
- B.3. Een constructie die circulaire transacties omvat met als resultaat dat middelen worden rondgepompt ('round-tripping'), meer bepaald met behulp van tussengeschoven entiteiten zonder ander primair handelsdoel of van transacties die elkaar compenseren of tenietdoen of andere soortgelijke kenmerken hebben.





## 6.2.1 Voorbeeld van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie onder wezenskenmerk B.1

### Voorbeeld 4

Een Nederlandse moedervennootschap heeft twee dochtervennootschappen, waarvan één is gevestigd in Nederland en één in een andere jurisdictie. De Nederlandse dochtervennootschap houdt de aandelen in een verlieslatende Nederlandse kleindochtervennootschap. Omdat de Nederlandse dochtervennootschap geen belastbare grondslag heeft, besluit de Nederlandse dochtervennootschap de aandelen te verkopen aan de andere buitenlandse dochtervennootschap die de verliezen van de kleindochter kan verrekenen. De kleindochtervennootschap staakt na overdracht haar activiteiten en wordt vervolgens geliquideerd. De buitenlandse dochtervennootschap verrekent het gerealiseerde boekverlies met haar winst waardoor de te betalen belasting vermindert. Door wet- en regelgeving in de andere jurisdictie wordt de verliesverrekening niet volledig beperkt.

## 6.2.2.1 Voorbeelden van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies onder wezenskenmerk B.2

### Voorbeeld 5

Een Nederlandse vennootschap beschikt over vrij uitkeerbare winstreserves. Omdat dividendbelasting is verschuldigd over eventuele uitkeringen besluit de Nederlandse vennootschap om aandelen van haar buitenlandse aanmerkelijkbelang-aandeelhouder in te kopen. Tot de aankoop van aandelen wordt niet op grond van zakelijke overwegingen overgegaan. De buitenlandse aandeelhouder is fiscaal inwoner van een staat waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten. Op grond van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet DB, is hetgeen wordt uitgekeerd boven het op de aandelen gestorte kapitaal aan te merken als een opbrengst. Over deze opbrengst is de buitenlandse aandeelhouder dividendbelasting verschuldigd. Voor de toepassing van het belastingverdrag tussen Nederland en het woonland van de buitenlandse aandeelhouder wordt de opbrengst ter zake van de inkoop van aandelen aangemerkt als een vervreemdingsvoordeel (een bepaling die de opbrengst als dividend aanmerkt, ontbreekt) en wordt het heffingsrecht over het vervreemdingsvoordeel toegewezen aan het woonland. De constructie heeft tot gevolg dat dividendbelasting kan worden bespaard, omdat bij een reguliere dividenduitkering geen (volledige) teruggaaf verleend had kunnen worden.

### Voorbeeld 6

Een natuurlijk persoon, woonachtig in Nederland, houdt een belang in een vennootschap. De intermediair meent dat een lagere belastingdruk kan worden gecreëerd wanneer de natuurlijk persoon dit belang, al dan niet via een lichaam dat vergelijkbaar is met een Nederlandse stichting of een trust-achtige, onderbrengt in een buitenlandse rechtspersoon. Hierdoor worden de oorspronkelijke dividenduitkeringen omgezet in bijvoorbeeld schenkingen.

Hieronder valt mede de situatie waarbij door verschillende stappen wordt getracht de band tussen de Nederlandse vennootschap en de natuurlijk persoon te doorbreken, terwijl de natuurlijk personen materieel gezien hun belang behoudt.

### Voorbeeld 7

Een in een andere jurisdictie gevestigde vennootschap heeft werknemers in dienst. De werknemers van die vennootschap verrichten in Nederland werkzaamheden, op basis van een overeenkomst van opdracht met een Nederlandse vennootschap. Contractueel gezien is de Nederlandse vennootschap de opdrachtgever, maar in de praktijk functioneert de Nederlandse vennootschap als werkgever. De intermediair meent dat vanwege de overeenkomst van opdracht de constructie tot een belastingbesparing leidt, omdat in de andere jurisdictie de belastingdruk op het loon van de werknemers lager is in vergelijking met Nederland.

### Voorbeeld 8

Een natuurlijk persoon, woonachtig in Nederland, bezit alle aandelen van een holdingvennootschap. De holdingvennootschap bezit een bedrijfspand en een dochtervennootschap. De dochtervennootschap drijft een onderneming en huurt daarvoor het bedrijfspand van de holdingvennootschap. De natuurlijk persoon emigreert en de holding schenkt de aandelen in de dochtervennootschap aan de zoon van de natuurlijk persoon. Op deze schenking is de bedrijfsopvolgingsregeling van artikel 35b e.v. SW van toepassing. De dochtervennootschap blijft het bedrijfspand van de holdingvennootschap van de natuurlijk persoon huren.



Vervolgens koopt de holdingvennootschap 5% van de aandelen van de verkochte dochtervennootschap terug. De koopsom geschiedt uit de aanwezige liquide middelen. De intermediair veronderstelt dat door deze terugkoop het bedrijfspand in de holding als ondernemingsvermogen kwalificeert (en dat dus beleggingsvermogen is omgezet in ondernemingsvermogen). Bij overlijden van de natuurlijk persoon is nu zowel op de waarde van het bedrijfspand als de waarde van de 5%-aandelen in de dochtervennootschap de bedrijfsopvolgingsregeling in artikel 35b e.v. SW (wederom) van toepassing, terwijl zonder de terugkoop van de aandelen de bedrijfsopvolgingsregeling slechts op de aandelen in de dochtervennootschap van toepassing zou zijn geweest.

### *6.2.2 Voorbeeld van een niet meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie onder wezenskenmerk B.2*

#### *Voorbeeld 9*

Een Nederlandse vennootschap heeft behoefte aan gekwalificeerd personeel en werft een werknemer die (op dat moment) woonachtig is in een andere jurisdictie. Deze werknemer verhuist naar Nederland en voldoet aan de voorwaarden om gebruik te kunnen maken van de zogenoemde 30%-regeling in artikel 10ea Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965. Hierdoor vindt geen omzetting plaats van het inkomen (het loon) maar wordt er van het tussen werkgever en werknemer overeengekomen brutoloon 30% niet in de heffing betrokken.

### *6.2.3 Voorbeelden van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies onder wezenskenmerk B.3*

#### *Voorbeeld 10*

Een niet in Nederland gevestigde winstgevende vennootschap bezit aandelen in een in Nederland gevestigde verlieslatende vennootschap. De buitenlandse vennootschap besluit om kapitaal in de Nederlandse dochter te storten. De Nederlandse vennootschap gebruikt het kapitaal vrijwel direct om een rentedragende lening te verstrekken aan de buitenlandse vennootschap. De rentebaten worden in Nederland gecompenseerd door de aanwezige verliezen, terwijl in de andere jurisdictie de rente in aftrek komt, omdat die jurisdictie geen antimisbruikmaatregelen kent zoals een regeling die vergelijkbaar is met bijvoorbeeld artikel 10a Wet Vpb.

#### *Voorbeeld 11*

Een intermediair stelt een constructie op om in Nederland een rentelast te creëren waardoor een samenstel van rechtshandelingen ontstaat. Hiertoe verkoopt een Nederlandse vennootschap met boekwinst haar onderneming, waarna in deze vennootschap slechts eigen vermogen en liquide middelen resteren. Een buitenlandse vennootschap verwerft vervolgens de aandelen in de Nederlandse vennootschap en verstrekt aan laatstgenoemde vennootschap geldleningen die daarmee deelnemingen aankoopt. De Nederlandse vennootschap ontvangt dividend van de deelnemingen en wendt het dividend aan om de rente op de geldlening aan haar buitenlandse aandeelhouder te betalen. Door de rentelast wordt de vennootschapsbelastingsschuld over de boekwinst bij de verkoop van de onderneming verminderd.

#### *Voorbeeld 12*

Een buitenlandse tophoudster houdt de aandelen in een Nederlandse moedervennootschap. Laatstgenoemde vennootschap bezit een in Nederland gelegen onroerende zaak en een actieve in Nederland gevestigde dochtervennootschap. De werkzaamheden van deze dochtervennootschap worden uitgeoefend in de onroerende zaak van de moedervennootschap.

De buitenlandse tophoudster meent een constructie op te zetten om de onroerende zaak zonder heffing van overdrachtsbelasting te verkopen aan een derde. In plaats van de onroerende zaak rechtstreeks aan de derde te verkopen, worden de aandelen in de Nederlandse moedervennootschap en daarmee tevens de aandelen in de dochtervennootschap aan de derde partij verkocht. Over deze aandelentransactie is geen overdrachtsbelasting verschuldigd. Onderdeel van de constructie is dat vervolgens de aandelen in de dochtervennootschap worden teruggeleverd aan de buitenlandse tophoudster waardoor uiteindelijk alleen de vennootschap die de onroerende zaak bezit door de derde partij is verkregen. De verkrijging van uitsluitend de aandelen in de moedervennootschap, dus zonder de aandelen in dochtervennootschap, zou in beginsel een belaste verkrijging voor de overdrachtsbelasting zijn.



### **6.3 Wezenskenmerk C: Specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties**

Wezenskenmerk C bestaat uit vier typen constructies. Bij een constructie die valt onder wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder b, subonderdeel i, of een constructie die valt onder wezenskenmerk C, onderdeel 1, onder c of d, is pas sprake van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie indien voldaan is aan de main benefit test. Bij de overige typen constructies hoeft niet te zijn voldaan aan de main benefit test. Dat betekent dat constructies die voldoen aan de overige typen altijd gemeld dienen te worden.

- C.1. Een constructie met aftrekbare grensoverschrijdende betalingen tussen twee of meer verbonden ondernemingen waarbij ten minste één van de volgende voorwaarden is vervuld:
  - a) de ontvanger is in geen van de fiscale rechtsgebieden fiscaal inwoner;
  - b) de ontvanger is fiscaal inwoner in een rechtsgebied, maar dat rechtsgebied:
    - i. heft geen vennootschapsbelasting, of heft vennootschapsbelasting tegen een nultarief of bijna-nultarief, of
    - ii. is opgenomen in een lijst van rechtsgebieden van derde landen die door de lidstaten gezamenlijk of in het kader van de OESO als niet-coöperatief zijn beoordeeld;
  - c) de betaling geniet een volledige belastingvrijstelling in het rechtsgebied waar de ontvanger fiscaal inwoner is;
  - d) de betaling geniet een fiscaal gunstregime in het rechtsgebied waar de ontvanger fiscaal inwoner is.
- C.2. In meer dan één rechtsgebied wordt aanspraak gemaakt op aftrekken voor dezelfde afschrijving.
- C.3. In meer dan één rechtsgebied wordt aanspraak gemaakt op voorkoming van dubbele belasting voor hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel.
- C.4. Een constructie met overdrachten van activa waarbij er een wezenlijk verschil bestaat tussen het bedrag dat in de betrokken rechtsgebieden wordt aangemerkt als de voor die activa te betalen vergoeding.

#### **6.3.1.1 Voorbeelden van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies onder wezenskenmerk C.1**

##### *Voorbeeld 13*

Een Nederlandse vennootschap heeft een moedervennootschap in een andere jurisdictie. Laatstgenoemde vennootschap verstrekt een geldlening aan de Nederlandse vennootschap om een belastingvoordeel mee te behalen. De Nederlandse vennootschap verricht een rentebetaling aan de moeder-vennootschap. De rentebate wordt bij de moedervennootschap in de heffing betrokken, maar de winst wordt belast tegen een nultarief. De moedermaatschappij verricht vrijwel geen activiteiten. Op basis van CFC-wetgeving behoort de rentebate tot de belastbare grondslag van de aandeelhouder van de moedervennootschap. De aandeelhouder van de moedervennootschap kwalificeert niet als ontvanger in de zin van het wezenskenmerk en daarom is het niet relevant dat de rentebate op basis van CFC-wetgeving wordt belast.

##### *Voorbeeld 14*

De aandelen in een Nederlandse vennootschap worden gehouden door een entiteit die is gevestigd in een jurisdictie die belasting heft op basis van een remittance base (remittance base-land). Dat betekent dat bepaalde inkomsten pas worden belast als deze in het remittance base-land daadwerkelijk zijn ontvangen. De Nederlandse vennootschap heeft een geldlening aangetrokken van en verricht vervolgens aftrekbare rentebetalingen aan die buitenlandse entiteit. Die entiteit houdt een bankrekening aan in een andere jurisdictie waarnaar de aftrekbare betaling wordt overgemaakt. De rentebetaling die volgt uit de overeenkomst van geldlening wordt daardoor niet in de heffing betrokken in het remittance base-land. In die andere jurisdictie vindt geen andere activiteit plaats dan enkel het aanhouden van de bankrekening waardoor in die jurisdictie ook geen belasting wordt geheven. Hierdoor wordt de rentebate niet belast in het remittance base-land (noch in de jurisdictie waar de bankrekening wordt aangehouden).

##### *Voorbeeld 15*

De aandelen in een Nederlandse vennootschap worden gehouden door een entiteit die gevestigd is in een jurisdictie met een territoriaal belastingstelsel en zonder CFC-wetgeving. De Nederlandse vennootschap heeft een geldlening aangetrokken van en verricht vervolgens aftrekbare rentebetalingen aan de buitenlandse entiteit. De buitenlandse entiteit is voornamelijk opgericht om gebruik te kunnen maken van het territoriale belastingstelsel in het betreffende land. De rentebetaling die volgt uit de overeenkomst van geldlening valt niet in de belaste grondslag van de entiteit in het buitenland,



omdat zij niet wordt belast voor haar wereldinkomen. De inkomsten komen niet op uit een bron gelegen in de jurisdictie van vestiging. De rentebate is derhalve volledig van belastingheffing vrijgesteld.

#### *Voorbeeld 16*

Een vennootschap in een andere jurisdictie verstrekt een renteloze geldlening aan een Nederlandse vennootschap. Voor Nederlandse fiscale doeleinden wordt rente geïmputeerd. Dit betekent dat er door de Nederlandse vennootschap in beginsel rentekosten in aftrek kunnen worden gebracht. In de andere jurisdictie wordt er geen rekening gehouden met te imputeren rentebaten en worden er dus geen rentebaten in de belaste grondslag betrokken.

#### *6.3.1.2 Voorbeeld van een niet meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie onder wezenskenmerk C.1*

#### *Voorbeeld 17*

In jaar 1 verwerft een vennootschap, gevestigd in land Y de aandelen van een Nederlandse vennootschap. Tegelijkertijd verstrekt de vennootschap in land Y ook een geldlening aan de Nederlandse vennootschap. De Nederlandse vennootschap betaalt (onder andere) rente aan de vennootschap in land Y. In jaar 1 is land Y niet opgenomen op de lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden. Hierdoor is er geen meldingsplicht. Indien op een later tijdstip wordt beslist door de EU-lidstaten om land Y op te nemen op de lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden ontstaat niet alsnog een meldingsplicht.

#### *6.3.2.1 Voorbeelden van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies onder wezenskenmerk C.2*

#### *Voorbeeld 18*

Een Nederlandse vennootschap heeft een machine gekocht door middel van een transparant lichaam in een andere jurisdictie. In de andere jurisdictie wordt het naar Nederlandse fiscale maatstaven transparante lichaam aangemerkt als een niet-transparante entiteit en in de belastingheffing betrokken. De machine wordt voor fiscale doeleinden in het andere land geacht te zijn verworven door het lichaam. De afschrijving op de machine komt ten laste van haar winst (of van andere groepsmaatschappijen op basis van een concernregeling). In Nederland wordt de afschrijving eveneens in aftrek gebracht omdat naar Nederlandse fiscale maatstaven de entiteit niet als belastingplichtig lichaam wordt gekwalificeerd en de machine geacht wordt te zijn gekocht door het Nederlandse lichaam. De afschrijving komt daarmee in beginsel zowel in Nederland als de andere jurisdictie tot uiting en leidt tot een dubbele aftrek.

#### *Voorbeeld 19*

Een Nederlandse vennootschap sluit een financial leaseovereenkomst met een (niet-gelieerde) financiële instelling buiten Nederland. Als gevolg van de overeenkomst verkrijgt de Nederlandse vennootschap het economisch eigendom van een activum waarover zij mag afschrijven. In dit geval heeft de financiële instelling op grond van het in haar jurisdictie geldende recht ook de mogelijkheid om af te schrijven over het activum dat door middel van de leaseovereenkomst ter beschikking wordt gesteld aan de Nederlandse vennootschap. Dit heeft tot gevolg dat in beide landen over hetzelfde activum wordt afgeschreven.

#### *6.3.3 Wezenskenmerk C.3*

Wezenskenmerk C, onderdeel 3, doelt op de situatie waarin in meer dan één rechtsgebied aanspraak wordt gemaakt op voorkoming van dubbele belasting voor hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel. Het feit dat in meer rechtsgebieden voorkoming van dubbele belastingheffing wordt geclaimd, bijvoorbeeld omdat in deze rechtsgebieden de verschuldigde belasting wordt berekend over het wereldinkomen, maakt nog niet dat sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie als hier bedoeld. Dit wezenskenmerk ziet op de situatie dat door de meervoudige voorkoming van dubbele belasting per saldo geen belasting wordt betaald over het betreffende inkomens- of vermogensbestanddeel. Voor de uitleg van dit wezenskenmerk wordt tevens verwezen naar de eerdergenoemde aanbeveling van de EC van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning, specifiek naar onderdeel 3.



### 6.3.4 Voorbeelden van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies onder wezenskenmerk C.4

#### Voorbeeld 20

Een vennootschap in een andere jurisdictie draagt aan een Nederlandse vennootschap een activum fiscaal over tegen de boekwaarde. De fiscale verkrijgingsprijs van het activum in Nederland is de wezenlijk hogere waarde in het economisch verkeer.

### 6.4 Wezenskenmerk D: Specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang

Wezenskenmerk D bestaat uit twee verschillende typen constructies. Hiervoor hoeft niet te zijn voldaan aan de main benefit test.

- D.1. Een constructie die kan leiden tot het ondermijnen van de rapportageverplichting uit hoofde van de wetgeving ter omzetting van Uniewetgeving of evenwaardige overeenkomsten inzake de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen, waaronder overeenkomsten met derde landen, of die profiteert van het gebrek aan die wetgeving of overeenkomsten. Dergelijke constructies omvatten ten minste het volgende:
- het gebruik van een rekening, product of belegging die geen financiële rekening is of niet als zodanig te boek staat, maar die over eigenschappen beschikt die in wezen vergelijkbaar zijn met die van een financiële rekening;
  - de overdracht van financiële rekeningen of activa aan, of het gebruik van rechtsgebieden die niet gebonden zijn aan de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen met de staat van verblijf van de relevante belastingplichtige;
  - de herkwalificatie van inkomsten en vermogen in producten of betalingen die niet onder de automatische uitwisseling van inlichtingen vallen;
  - de overdracht of omzetting van een financiële instelling of een financiële rekening of de activa daarvan in een financiële instelling of een financiële rekening of activa die niet onder de rapportage in het kader van de automatische uitwisseling van inlichtingen vallen;
  - het gebruik van rechtspersonen, juridische constructies of structuren die de rapportage over één of meer rekeninghouders of uiteindelijk begunstigen in het kader van de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen stopzetten of daartoe strekken;
  - constructies die due-diligenceprocedures die door financiële instellingen worden gebruikt om te voldoen aan hun verplichtingen tot het rapporteren van inlichtingen over financiële rekeningen, ondermijnen of zwakke punten ervan benutten, onder meer via het gebruik van rechtsgebieden met ontoereikende of zwakke regelingen voor de handhaving van antiwitwaswetgeving of met zwakke transparantievereisten voor rechtspersonen of juridische constructies.
- D.2. Een constructie waarbij de juridische of feitelijke eigendom niet-transparant is door het gebruik van personen, juridische constructies of structuren:
- die geen wezenlijke economische, door voldoende personeel, uitrusting, activa en gebouwen ondersteunde activiteit uitoefenen, en
  - die zijn opgericht in, worden beheerd in, inwoner zijn van, onder zeggenschap staan in, of gevestigd zijn in een ander rechtsgebied dan het rechtsgebied van verblijf van een of meer van de uiteindelijk begunstigen van de activa die door die personen, juridische constructies of structuren worden aangehouden, en
  - indien de uiteindelijk begunstigen van die personen, juridische constructies of structuren, als gedefinieerd in Richtlijn (EU) 2015/849, niet-identificeerbaar zijn gemaakt.

#### 6.4.1 Wezenskenmerken D.1 en D.2

Voor een toelichting op deze wezenskenmerken wordt verwezen naar Kamerstukken II 2019/2020, 35 255, nr. 3 (memorie van toelichting).

Met betrekking tot wezenskenmerk D.2 wordt voorts het volgende opgemerkt. In lijn met artikel 1.2 onder c van de Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures<sup>21</sup>, worden institutionele investeerders en personen die volledig worden gehouden door een of meer institutionele investeerders, niet geacht het uiteindelijke belang te verhullen. Institutionele investeerders staan gedefinieerd in artikel 1.4 onder f van de Model Mandatory

<sup>21</sup> OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. [www.oecd.org/tax/exchange-of-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.htm](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.htm).



Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures.

### **6.5 Wezenskenmerk E: Specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen**

Wezenskenmerk E bestaat uit drie verschillende typen constructies. Hiervoor hoeft niet te zijn voldaan aan de main benefit test.

- E.1. Een constructie met gebruik van unilaterale veilighavenregels.
- E.2. Een constructie met overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa. De term 'moeilijk te waarderen immateriële activa' omvat immateriële activa of rechten op immateriële activa waarvoor, op het tijdstip van de overdracht ervan tussen verbonden ondernemingen:
  - a) geen betrouwbare vergelijkbare activa bestaan, en
  - b) de prognoses van de toekomstige kasstromen of inkomsten die naar verwachting uit de overgedragen activa voortvloeien, of de aannames die worden gebruikt voor het waarderen van de immateriële activa, bijzonder onzeker zijn, waardoor het moeilijk is te voorspellen hoe succesvol de immateriële activa op het moment van de overdracht uiteindelijk zullen zijn.
- E.3. Een constructie met een grensoverschrijdende overdracht binnen de groep van functies, en/of risico's en/of activa, indien de geraamde jaarlijkse winst vóór interest en belastingen (ebit) van de overdrager of overdragers, tijdens de periode van drie jaar na de overdracht, minder dan 50% bedraagt van de geraamde jaarlijkse ebit van die overdrager of overdragers indien de overdracht niet had plaatsgevonden.

#### **6.5.1.1 Voorbeeld van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie onder wezenskenmerk E.1**

##### *Voorbeeld 21*

Een Nederlandse vennootschap heeft een renteloze geldlening opgenomen bij een groepsfinancieringsvennootschap in een andere jurisdictie. Vanwege artikel 8b Wet Vpb imputeert de Nederlandse vennootschap een rentelast die in lijn is met het arm's length beginsel. In de andere jurisdictie is het toegestaan de rente te berekenen tussen groepsvennootschappen op basis van gemiddelde rentetarieven waartegen banken elkaar geldleningen verstrekken; dit kwalificeert als een unilaterale veilighavenregel. De vennootschap in de andere jurisdictie maakt gebruik van die mogelijkheid.

#### **6.5.1.2 Voorbeeld van een niet meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie onder wezenskenmerk E.1**

##### *Voorbeeld 22*

Een Nederlandse vennootschap heeft een geldlening opgenomen bij een groepsfinancieringsvennootschap in een andere jurisdictie. Vanwege artikel 8b Wet Vpb imputeert de Nederlandse vennootschap een rentelast die in lijn is met het at arm's length beginsel. In de andere jurisdictie is het toegestaan de rente te berekenen tussen groepsvennootschappen op basis van gemiddelde rentetarieven waartegen banken elkaar geldleningen verstrekken; dit kwalificeert als een unilaterale veilighavenregel. Het uit de benchmarkstudie gebleken at arm's length rentepercentage wordt echter bij zowel de Nederlandse vennootschap als de groepsfinancieringsvennootschap in aanmerking genomen. Alhoewel dit rentepercentage ook valt binnen de range van percentages die kwalificeren onder de unilaterale veilighavenregel, is effectief geen gebruikgemaakt van de unilaterale veilighavenregel.

#### **6.5.2 Voorbeeld van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie onder wezenskenmerk E.2**

##### *Voorbeeld 23*

Een concern heeft een intellectueel eigendom ondergebracht in een vennootschap in een jurisdictie buiten de Europese Unie. Het concern besluit het intellectueel eigendom en de bijbehorende zogenoemde DEMPE functies (Development/ontwikkeling), Enhancement/verbetering, Maintenance/onderhoud, Protection/bescherming en Exploitation/exploitatie) niet langer buiten de Europese Unie aan te houden maar te verplaatsen naar een Nederlandse groepsvennootschap. Het intellectueel eigendom kwalificeert als een moeilijk te waarderen immaterieel vast activum in de zin van sectie D.4 van hoofdstuk 6 van de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen. Het maakt voor de vraag of het intellectueel eigendom kwalificeert als een moeilijk te waarderen immaterieel vast activum niet uit of een prijsaanpassingsclausule is overeengekomen.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat ook sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie indien enkel de overdracht van de juridische eigendom van het intellectueel



eigendom wordt gerealiseerd of wanneer enkel de DEMPE functies worden verplaatst.

### **6.5.3 Voorbeeld van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie onder wezenskenmerk E.3**

#### **Voorbeeld 24**

Een Nederlandse vennootschap heeft een dochtervennootschap in een andere jurisdictie. Besloten wordt om een grensoverschrijdende fusie plaats te laten vinden tussen beide vennootschappen, waarbij de dochtervennootschap als verdwijnende vennootschap en de Nederlandse vennootschap als verkrijgende vennootschap fungeren. Door de fusie worden alle activa en passiva van de dochtervennootschap onder algemene titel overgedragen aan de moedervennootschap. In de andere jurisdictie ontstaat daardoor een vaste inrichting van de Nederlandse vennootschap. Aangezien de dochtervennootschap door de fusie verdwijnt, bedraagt haar (verwachte) ebit 0. Omdat de dochtervennootschap voorafgaand aan de fusie winstgevend was, bedraagt de verwachte ebit na overdracht minder dan 50% van de oorspronkelijke ebit. Het maakt niet uit dat de vaste inrichting (een gedeelte van) de activiteiten in de jurisdictie waar de dochtervennootschap gevestigd was, voortzet.

## **7. Mandatory Disclosure Rules – team**

Het Mandatory Disclosure Rules – team (hierna: MDR-team) ressorteert onder Belastingdienst/Grote Ondernemingen (kantoor Rotterdam) en waarborgt de uitvoeringscoördinatie op het terrein van de Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies binnen de Belastingdienst.

Het MDR-team is tevens verantwoordelijk op het terrein van de Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies voor:

- Het verzorgen van een helpdeskfunctie voor potentiële meldingsplichtigen;
- De risicoanalyse, het toezicht en het verder uitzetten van de ontvangen meldingen;
- Proactief contact onderhouden met de verschillende doelgroepen;
- Het verzorgen van interne communicatie en het functioneren als kenniscentrum binnen de Belastingdienst;
- Het verzamelen van eventuele signalen voor de wet- en regelgeving;
- Het bijhouden en opstellen van rapportages met bestuurlijke informatie;
- Het mede-onderhouden van deze Leidraad.

Over de reikwijdte en invulling van de meldplicht die uit de Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies voortvloeit, kunnen bij intermediairs en belastingplichtigen in concrete situaties vragen rijzen, mede door het gebruik in de regelgeving van open normen. Bij intermediairs en belastingplichtigen kan er derhalve behoefte zijn deze aan de Belastingdienst voor te kunnen leggen. Om aan deze behoefte tegemoet te komen, vervult het MDR-team een helpdeskfunctie (waarbij er geen sprake is van vooroverleg) en kunnen er vragen en situaties, in geanonimiseerde vorm, aan het MDR-team worden voorgelegd. De vragen die opkomen bij intermediairs en belastingadviseurs zijn in de regel niet geschikt voor vooroverleg, omdat daarvoor alle feiten en omstandigheden volledig omschreven dienen te zijn (waardoor feitelijk al gemeld is).

Als de bij het MDR-team voorgelegde vragen en situaties vermoedelijk van belang kunnen zijn voor andere potentiële meldingsplichtigen of in andere situaties dan kunnen deze in deze leidraad worden opgenomen.

## **8. Citeertitel**

Deze leidraad wordt aangehaald als: Leidraad meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.