



Raad van de
Europese Unie

Brussel, 3 mei 2018
(OR. en)

7160/18

**Interinstitutioneel dossier:
2017/0138 (CNS)**

**FISC 132
ECOFIN 238**

WETGEVINGSBESLUITEN EN ANDERE INSTRUMENTEN

Betreft: RICHTLIJN VAN DE RAAD tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies

RICHTLIJN (EU) 2018/... VAN DE RAAD

van ...

tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies

DE RAAD VAN DE EUROPESE UNIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name de artikelen 113 en 115,

Gezien het voorstel van de Europese Commissie,

Na toezending van het ontwerp van wetgevingshandeling aan de nationale parlementen,

Gezien het advies van het Europees Parlement¹,

Gezien het advies van het Europees Economisch en Sociaal Comité²,

Handelend volgens een bijzondere wetgevingsprocedure,

¹ Advies van 1 maart 2018 (nog niet bekendgemaakt in het Publicatieblad).

² Advies van 18 januari 2018 (nog niet bekendgemaakt in het Publicatieblad).

Overwegende hetgeen volgt:

- (1) Om nieuwe initiatieven op het gebied van fiscale transparantie op het niveau van de Unie te faciliteren, is de afgelopen paar jaren een reeks wijzigingen aangebracht in Richtlijn 2011/16/EU van de Raad¹. Bij Richtlijn 2014/107/EU van de Raad² is de door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) ontwikkelde gezamenlijke rapportagestandaard (Common Reporting Standard - "CRS") voor inlichtingen over financiële rekeningen binnen de Unie ingevoerd. De CRS voorziet in de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen van niet-fiscale inwoners en vormt het mondiale kader voor die uitwisseling. Richtlijn 2011/16/EU is vervolgens gewijzigd bij Richtlijn (EU) 2015/2376 van de Raad³, die voorziet in de automatische uitwisseling van inlichtingen over voorafgaande grensoverschrijdende fiscale rulings, en bij Richtlijn (EU) 2016/881 van de Raad⁴, die voorziet in de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen tussen belastingautoriteiten met betrekking tot landenrapporten van multinationale ondernemingen.

¹ 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 (PB L 64 van 11.3.2011, blz. 1).

² Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PB L 359 van 16.12.2014, blz. 1).

³ 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 (PB L 332 van 18.12.2015, blz. 1).

⁴ Richtlijn (EU) 2016/881 van de Raad van 25 mei 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PB L 146 van 3.6.2016, blz. 8).

Gezien het nut dat antiwitwasinlichtingen kunnen hebben voor de belastingautoriteiten, is de lidstaten bij Richtlijn (EU) 2016/2258 van de Raad¹ een verplichting opgelegd om belastingautoriteiten toegang te geven tot de customer due diligence-procedures die door financiële instellingen worden verricht op grond van Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad². Hoewel Richtlijn 2011/16/EU herhaaldelijk is gewijzigd om de belastingautoriteiten meer middelen te verschaffen om te reageren op agressieve fiscale planning, is het nog altijd nodig bepaalde specifieke transparantieaspecten van het huidige fiscale kader te versterken.

¹ Richtlijn (EU) 2016/2258 van de Raad van 6 december 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten (PB L 342 van 16.12.2016, blz. 1).

² Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie (PB L 141 van 5.6.2015, blz. 73).

- (2) Het is voor de lidstaten almaar moeilijker om hun nationale belastinggrondslagen tegen uitholling te beschermen nu fiscale planningsstructuren steeds geraffineerder worden en vaak profiteren van de toegenomen mobiliteit van kapitaal en personen binnen de interne markt. Dergelijke structuren bestaan gewoonlijk uit constructies die zich over meerdere rechtsgebieden uitstrekken, waarbij belastbare winsten worden verschoven naar gunstigere belastingregimes of de totale belastingdruk op een belastingplichtige wordt verlaagd. Daardoor lopen de lidstaten vaak aanzienlijke belastinginkomsten mis en kunnen zij moeilijker een groeivriendelijk fiscaal beleid voeren. Het is dan ook van wezenlijk belang dat de belastingautoriteiten van de lidstaten volledige en relevante informatie over mogelijk agressieve fiscale constructies krijgen. Daarmee zouden deze autoriteiten onverwijld kunnen reageren op schadelijke fiscale praktijken en mazen dichtend door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten. Dat belastingautoriteiten niet reageren op een gemelde constructie dient echter niet te impliceren dat ze de geldigheid of belastingbehandeling van die constructie aanvaarden.
- (3) Aangezien het merendeel van de mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies zich over meer dan één rechtsgebied uitstrekt, zou de melding van inlichtingen over dergelijke constructies nog meer resultaat opleveren als die inlichtingen ook tussen de lidstaten zouden worden uitgewisseld. Met name de automatische uitwisseling van inlichtingen tussen belastingautoriteiten is van wezenlijk belang om die autoriteiten de informatie te bezorgen die zij nodig hebben om op te treden wanneer zij agressieve fiscale praktijken vaststellen.

- (4) Vanuit het inzicht dat een transparant kader voor de ontplooiing van bedrijfsactiviteiten kan bijdragen aan de bestrijding van belastingontwijking en -ontduiking op de interne markt, is aan de Commissie gevraagd om initiatieven te nemen voor de verplichte melding van informatie over mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies overeenkomstig actiepunt 12 van het OESO-project inzake grondslaguitholling en winstverschuiving (BEPS). In dit verband heeft het Europees Parlement aangedrongen op strengere maatregelen tegen intermediairs die hun medewerking verlenen aan constructies die tot belastingontwijking en -ontduiking kunnen leiden. Het is tevens belangrijk erop te wijzen dat de OESO in de G7-verklaring van Bari van 13 mei 2017 inzake de bestrijding van fiscale criminaliteit en andere illegale geldstromen is gevraagd zich te buigen over manieren om constructies aan te pakken die zijn bedacht om rapportering overeenkomstig de CRS te omzeilen of die bedoeld zijn om uiteindelijk begunstigden af te schermen met niet-transparante structuren en zich daarbij te beraden op modelvoorschriften voor verplichte openbaarmaking die voortbouwen op de voor ontwijkingsconstructies gevolgde benadering die is beschreven in het verslag over BEPS-actie 12.
- (5) Er dient op te worden gewezen dat bepaalde financiële intermediairs en andere aanbieders van belastingadvies hun cliënten kennelijk actief hebben geholpen om geld in het buitenland te verbergen. En hoewel de bij Richtlijn 2014/107/EU ingevoerde CRS een belangrijke stap voorwaarts is naar de totstandbrenging van een kader van fiscale transparantie in de Unie, althans wat inlichtingen over financiële rekeningen betreft, is er nog ruimte voor verbetering.

- (6) De melding van mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies kan daadwerkelijk bijdragen aan de inspanningen die worden geleverd om een eerlijk belastingklimaat op de interne markt te scheppen. In dit verband zou een verplichting voor intermediairs om de belastingautoriteiten te informeren over bepaalde grensoverschrijdende constructies die kunnen worden gebruikt voor agressieve fiscale planning, een stap in de goede richting betekenen. Om dit in te bedden in een meer omvattend beleid zou het ook nodig zijn dat de belastingautoriteiten deze inlichtingen in een volgende fase, dat wil zeggen na de melding, delen met hun gelijken in andere lidstaten. Dergelijke regelingen moeten ook de CRS doeltreffender maken. Voorts zou het van wezenlijk belang zijn dat de Commissie toegang krijgt tot voldoende inlichtingen zodat zij kan toezien op de goede werking van deze richtlijn. Deze toegang tot inlichtingen voor de Commissie ontheft een lidstaat niet van zijn verplichtingen inzake het melden van staatssteun bij de Commissie.
- (7) Onderkend wordt dat de kans groter is dat het afschrik-effect dat met de melding van mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies wordt beoogd, wordt bereikt wanneer de belastingautoriteiten de relevante informatie vroegtijdig ontvangen, dat wil zeggen vóórdat dergelijke constructies daadwerkelijk geïmplementeerd zijn. Om het werk van de belastingdiensten van de lidstaten te vergemakkelijken, kan de daaropvolgende automatische uitwisseling van inlichtingen over dergelijke constructies om het kwartaal plaatsvinden.

- (8) Om de goede werking van de interne markt te garanderen en leemten in de voorgestelde regelgeving te voorkomen, moet de meldingsplicht worden opgelegd aan alle spelers die doorgaans betrokken zijn bij het bedenken, aanbieden, opzetten of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende transactie of een reeks van dergelijke transacties, alsmede aan diegenen die bijstand of advies verlenen. Er mag ook niet worden voorbijgegaan aan het feit dat de meldingsplicht bij een intermediair soms niet kan worden gehandhaafd omdat er een wettelijk verschoningsrecht bestaat of omdat er geen sprake is van een intermediair, bijvoorbeeld wanneer de belastingplichtige zelf een regeling bedenkt en implementeert. Het is dus van wezenlijk belang dat de belastingautoriteiten in die omstandigheden toch informatie kunnen blijven krijgen over belastinggerelateerde constructies die mogelijk verband houden met agressieve fiscale planning. Daarom dient de meldingsplicht in dergelijke gevallen te verschuiven naar de belastingplichtige die van de constructie profiteert.
- (9) In de loop der jaren zijn agressieve fiscale planningsconstructies steeds complexer geworden, en zij worden ook constant gewijzigd en aangepast in reactie op defensieve tegenmaatregelen van de belastingautoriteiten. Daarom is het doeltreffender om te proberen grip te krijgen op mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies door een lijst samen te stellen van de kenmerken en elementen van transacties die een sterke aanwijzing voor belastingontwijking of -misbruik vormen, dan een definitie te geven van agressieve fiscale planning. Deze aanwijzingen worden "wezenskenmerken" genoemd.

- (10) Aangezien deze richtlijn inzake het melden van mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies in de eerste plaats gericht moet zijn op de goede werking van de interne markt, is het zaak op Unieniveau geen voorschriften vast te stellen die verder gaan dan nodig is om de beoogde doelstellingen te verwezenlijken. Daarom dienen gemeenschappelijke voorschriften inzake melding uitsluitend te gelden voor grensoverschrijdende situaties, dat wil zeggen situaties waarbij meer dan één lidstaat of een lidstaat en een derde land betrokken zijn. Vanwege de mogelijke gevolgen voor de werking van de interne markt is het in die omstandigheden te verantwoorden dat gemeenschappelijke voorschriften worden vastgesteld, in plaats dat de lidstaten deze aangelegenheid op nationaal niveau regelen. Een lidstaat zou verdere soortgelijke rapportagemaatregelen kunnen treffen, maar inlichtingen die zijn verzameld in aanvulling op de te melden inlichtingen uit hoofde van deze richtlijn, zouden niet automatisch gemeld moeten worden aan de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaten. Die inlichtingen kunnen op verzoek dan wel spontaan worden uitgewisseld volgens de geldende regels.

- (11) Aangezien de te melden constructies een grensoverschrijdende dimensie moeten hebben, is het belangrijk dat de relevante inlichtingen worden gedeeld met de belastingautoriteiten in andere lidstaten, zodat het afschrikeffect van deze richtlijn ten aanzien van agressieve fiscale planningpraktijken zo doeltreffend mogelijk is. Het mechanisme voor de uitwisseling van inlichtingen in het kader van voorafgaande grensoverschrijdende rulings en voorafgaande prijsafspraken moet ook worden gebruikt voor de verplichte en automatische uitwisseling van te melden inlichtingen over mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies tussen belastingautoriteiten in de Unie.
- (12) Teneinde de automatische inlichtingenuitwisseling te vergemakkelijken en middelen efficiënter in te zetten, dienen de uitwisselingen te gebeuren via het door de Unie opgezette gemeenschappelijke communicatienetwerk ("CCN-netwerk"). Hierbij zullen de inlichtingen worden opgeslagen in een beveiligd centraal gegevensbestand betreffende administratieve samenwerking op belastinggebied. De lidstaten dienen een reeks praktische regelingen te treffen, waaronder maatregelen om de verstrekking van alle vereiste inlichtingen te uniformeren door middel van de invoering van een standaardformulier. Daarbij dienen ook de taaleisen voor de beoogde inlichtingenuitwisseling te worden vastgesteld en dient het CCN-netwerk dienovereenkomstig te worden aangepast.

- (13) Teneinde de kosten en administratieve lasten voor zowel belastingdiensten als intermediairs tot een minimum te beperken en deze richtlijn tot een doeltreffend afschrikmiddel tegen agressieve fiscale planningpraktijken te maken, dient de automatische uitwisseling van inlichtingen in verband met meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies binnen de Unie in lijn te zijn met internationale ontwikkelingen. Er moet worden voorzien in een specifiek wezenskenmerk ter bestrijding van constructies die tot doel hebben de meldingsplicht in verband met de automatische uitwisseling van inlichtingen te omzeilen. Voor de toepassing van dat wezenskenmerk moeten overeenkomsten inzake de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen in het kader van de CRS worden beschouwd als gelijkwaardig aan de rapportageverplichtingen in artikel 8, lid 3 bis, van Richtlijn 2014/107/EU en in bijlage I daarbij. Bij de toepassing van de delen van deze richtlijn betreffende het tegengaan van constructies ter omzeiling van de CRS en constructies waarbij rechtspersonen, wettelijke regelingen of andere soortgelijke structuren zijn betrokken, kunnen lidstaten het werk van de OESO gebruiken, met name haar modelvoorschriften voor verplichte openbaarmaking ter bestrijding van constructies ter omzeiling van de CRS en ondoorzichtige offshorestructuren en het bijbehorende commentaar, als bron van voorbeelden of voor interpretatie, teneinde de consistente toepassing in alle lidstaten te waarborgen, voor zover die teksten op de bepalingen van Unierecht zijn afgestemd.

- (14) Hoewel de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten blijven behoren, is het dienstig een vennootschapsbelastingtarief van nul of bijna-nul te vermelden, uitsluitend met de bedoeling een duidelijke omschrijving te geven van het toepassingsgebied van het wezenskenmerk dat betrekking heeft op constructies met grensoverschrijdende transacties, die uit hoofde van Richtlijn 2011/16/EU door intermediairs of, naargelang het geval, belastingplichtigen moeten worden gemeld en waarover de bevoegde autoriteiten automatisch inlichtingen moeten uitwisselen. Voorts is het dienstig te memoreren dat agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies, waarvan het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van de toepasselijke belastingwetgeving ondermijnt, onderworpen zijn aan de algemene antimisbruikregel van artikel 6 van Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad¹.
- (15) Om de mogelijkheden voor de doeltreffendheid van deze richtlijn te verbeteren, dienen de lidstaten sancties vast te stellen voor overtredingen van de nationale omzettingbepalingen. Dergelijke sancties moeten doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn.

¹ 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 (PB L 193 van 19.7.2016, blz. 1).

- (16) Om uniforme voorwaarden te waarborgen voor de uitvoering van deze richtlijn en met name de automatische inlichtingenuitwisseling tussen de belastingautoriteiten, moeten aan de Commissie uitvoeringsbevoegdheden worden toegekend voor de vaststelling van een standaardformulier met een beperkt aantal rubrieken, met inbegrip van de talenregeling. Om dezelfde reden moeten aan de Commissie ook uitvoeringsbevoegdheden worden toegekend voor de vaststelling van de nodige praktische regelingen voor de opwaardering van het centrale gegevensbestand betreffende administratieve samenwerking op belastinggebied. Die bevoegdheden moeten worden uitgeoefend overeenkomstig Verordening (EU) nr. 182/2011 van het Europees Parlement en de Raad¹.

¹ Verordening (EU) nr. 182/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 16 februari 2011 tot vaststelling van de algemene voorschriften en beginselen die van toepassing zijn op de wijze waarop de lidstaten de uitoefening van de uitvoeringsbevoegdheden door de Commissie controleren (PB L 55 van 28.2.2011, blz. 13).

- (17) De Europese Toezichthouder voor gegevensbescherming is overeenkomstig artikel 28, lid 2, van Verordening (EG) nr. 45/2001 van het Europees Parlement en de Raad geraadpleegd¹. De verwerking van persoonsgegevens in het kader van deze richtlijn dient in overeenstemming te zijn met Richtlijn 95/46/EG van het Europees Parlement en de Raad² en Verordening (EG) nr. 45/2001.
- (18) Deze richtlijn eerbiedigt de grondrechten en neemt de beginselen in acht die met name zijn erkend in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

¹ 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 (PB L 8 van 12.1.2001, blz. 1).

² Richtlijn 95/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 24 oktober 1995 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens (PB L 281 van 23.11.1995, blz. 31).

- (19) Daar de doelstelling van deze richtlijn, namelijk de werking van de interne markt verbeteren door het gebruik van agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies te ontmoedigen, niet voldoende door de lidstaten kan worden verwezenlijkt doordat zij gericht is op regelingen die worden opgezet om te kunnen profiteren van marktinefficiënties die voortvloeien uit de wisselwerking tussen uiteenlopende nationale belastingregels, maar beter op Unieniveau kan worden verwezenlijkt, kan de Unie, overeenkomstig het in artikel 5 van het Verdrag betreffende de Europese Unie neergelegde subsidiariteitsbeginsel, maatregelen nemen. Overeenkomstig het in hetzelfde artikel neergelegde evenredigheidsbeginsel gaat deze richtlijn niet verder dan nodig is om deze doelstelling te verwezenlijken, met name gelet op het feit dat zij uitsluitend geldt voor grensoverschrijdende constructies die ofwel meer dan één lidstaat ofwel een lidstaat en een derde land betreffen.
- (20) Richtlijn 2011/16/EU moet derhalve dienovereenkomstig worden gewijzigd,

HEEFT DE VOLGENDE RICHTLIJN VASTGESTELD:

Artikel 1

Richtlijn 2011/16/EU wordt als volgt gewijzigd:

1) artikel 3 wordt als volgt gewijzigd:

a) punt 9 wordt als volgt gewijzigd:

i) in de eerste alinea wordt punt a) vervangen door:

"a) voor de toepassing van artikel 8, lid 1, en de artikelen 8 bis, 8 bis bis en 8 bis ter, de systematische verstrekking van vooraf bepaalde inlichtingen aan een andere lidstaat, zonder voorafgaand verzoek, met regelmatige, vooraf vastgestelde tussenpozen. Voor de toepassing van artikel 8, lid 1, betekent "beschikbare inlichtingen" inlichtingen die zich in de belastingdossiers van de inlichtingen verstreckende lidstaat bevinden en die opvraagbaar zijn overeenkomstig de procedures voor het verzamelen en verwerken van inlichtingen in die lidstaat;"

ii) in de eerste alinea wordt punt c) vervangen door:

"c) voor de toepassing van andere bepalingen van deze richtlijn dan artikel 8, lid 1, artikel 8, lid 3 bis, en de artikelen 8 bis, 8 bis bis en 8 bis ter, de systematische verstrekking van vooraf bepaalde inlichtingen overeenkomstig de punten a) en b) van dit punt.";

iii) in de tweede alinea wordt de eerste zin vervangen door:

"In het kader van artikel 8, lid 3 bis, artikel 8, lid 7 bis, artikel 21, lid 2, artikel 25, leden 2 en 3, en bijlage IV, hebben termen met een hoofdletter de betekenis die zij hebben volgens de overeenkomstige definities in bijlage I.";

b) de volgende punten worden toegevoegd:

"18. "grensoverschrijdende constructie", een constructie die ofwel meer dan één lidstaat ofwel een lidstaat en een derde land betreft, waarbij ten minste een van de volgende voorwaarden is vervuld:

- a) niet alle deelnemers aan de constructie hebben hun fiscale woonplaats in hetzelfde rechtsgebied;
- b) een of meer van de deelnemers aan de constructie heeft zijn fiscale woonplaats tegelijkertijd in meer dan één rechtsgebied;
- c) een of meer van de deelnemers aan de constructie oefent 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 oefent een activiteit uit in een ander rechtsgebied zonder in dat rechtsgebied zijn 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.

Voor de toepassing van punten 18 tot en met 25 van dit artikel, artikel 8 bis ter en bijlage IV betekent een constructie tevens een reeks constructies. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan;

- 19. "meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie", iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken bezit;
- 20. "wezenskenmerk", een eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking, als genoemd in bijlage IV.
- 21. "intermediair", een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert.

Intermediair is ook 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. Elke persoon heeft het recht bewijs te leveren van het feit dat een dergelijk persoon niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat die persoon bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken was. Daartoe kan die persoon alle relevante feiten en omstandigheden, beschikbare informatie en zijn relevante deskundigheid en begrip ervan vermelden.

Om een intermediair te zijn, dient een persoon ten minste een van de volgende aanvullende voorwaarden te vervullen:

- a) fiscaal inwoner van een lidstaat zijn;
- b) beschikken over een vaste inrichting in een lidstaat via welke de diensten in verband met de constructie worden verleend;
- c) opgericht zijn in of onder de toepassing van de wetten vallen van een lidstaat;

- d) ingeschreven zijn bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten in een lidstaat;
22. "relevante belastingplichtige", 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;
23. voor de toepassing van artikel 8 bis ter, betekent "verbonden onderneming" een persoon die gelieerd is met een andere persoon op ten minste een van de volgende wijzen:
- a) een persoon neemt deel aan de leiding van een andere persoon waarbij hij invloed van betekenis kan uitoefenen op die andere persoon;
 - b) een persoon neemt deel aan de zeggenschap over een andere persoon door middel van een deelneming van meer dan 25 % van de stemrechten;
 - c) een persoon neemt deel in het kapitaal van een andere persoon door middel van een eigendomsrecht van, rechtstreeks of middellijk, meer dan 25 % van het kapitaal;
 - d) een persoon heeft recht op 25 % of meer van de winsten van een andere persoon.

Indien meer dan één persoon deelneemt, als bedoeld onder a) tot en met d), aan de leiding van, aan de zeggenschap over of in het kapitaal of de winsten van dezelfde persoon, worden alle betrokken personen als verbonden ondernemingen beschouwd.

Indien dezelfde personen deelnemen, als bedoeld onder a) tot en met d), aan de leiding van, aan de zeggenschap over of in het kapitaal of de winsten van meer dan één persoon, worden alle betrokken personen als verbonden ondernemingen beschouwd.

Voor de toepassing van dit punt wordt een persoon die met betrekking tot de stemrechten of het kapitaalbezit van een entiteit samen met een andere persoon optreedt, beschouwd als houder van een deelneming in alle stemrechten of het volledige kapitaalbezit dat die andere persoon in de genoemde entiteit heeft.

Bij middellijke deelneming wordt vastgesteld of aan de eisen onder c) is voldaan door vermenigvuldiging van de deelnemingspercentages door de opeenvolgende niveaus heen. Een persoon die meer dan 50 % van de stemrechten houdt, wordt geacht 100 % te houden.

Een natuurlijk persoon, zijn of haar echtgenoot en bloedverwanten in de rechte lijn worden behandeld als één persoon;

24. "marktklare constructie", een grensoverschrijdende constructie die is bedacht of aangeboden, implementeerbaar is of beschikbaar is gemaakt voor implementatie zonder dat er wezenlijke aanpassingen nodig zijn;
25. "constructie op maat", een grensoverschrijdende constructie die geen marktklare constructie is."

2) het volgende artikel wordt ingevoegd:

"Artikel 8 bis ter

Reikwijdte van en voorwaarden met betrekking tot de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies

1. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om intermediairs te verplichten aan de bevoegde autoriteiten inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben, te verstrekken binnen 30 dagen te rekenen vanaf:
 - a) de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld; of
 - b) de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor gereed is implementatie; of

- c) het ogenblik dat de eerste stap in de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is ondernomen,

naargelang wat het eerst plaatsvindt.

Onverminderd de eerste alinea worden de in artikel 3, punt 21, lid 2, bedoelde intermediairs tevens verplicht inlichtingen te verstrekken binnen 30 dagen te rekenen vanaf de dag nadat zij, rechtstreeks of via andere personen, hulp, bijstand of advies hebben verstrekt.

2. In het geval van marktklare constructies nemen de lidstaten de noodzakelijke maatregelen om de intermediair te verplichten om de drie maanden een periodiek verslag op te stellen met een overzicht van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen als bedoeld in lid 14, onder a), d), g), en h), die sinds het laatste ingediende verslag beschikbaar zijn geworden.
3. Wanneer de intermediair verplicht is inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies te verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meer dan een lidstaat, worden die inlichtingen alleen verstrekt aan de lidstaat die als eerste op de onderstaande lijst voorkomt:
 - a) de lidstaat waar de intermediair fiscaal inwoner is;

- b) de lidstaat waar de intermediair een vaste inrichting heeft via welke de diensten met betrekking tot de constructie worden verstrekt;
 - c) de lidstaat waar de intermediair is opgericht of onder toepassing van de wetten valt;
 - d) de lidstaat waar de intermediair is ingeschreven bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten.
4. Wanneer er overeenkomstig lid 3 een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de intermediair ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij overeenkomstig het nationale recht aantoonbaar dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt.
5. Iedere lidstaat kan de noodzakelijke maatregelen 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 wettelijk verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat. In die omstandigheden neemt iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen om de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6.

Aan intermediairs mag slechts ontheffing krachtens de eerste alinea worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren.

6. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om te eisen dat, wanneer er geen intermediair is of de intermediair de relevante belastingplichtige of een andere intermediair in kennis stelt van de toepassing van een ontheffing krachtens lid 5, de verplichting tot verstrekking van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ligt bij de andere in kennis gestelde intermediair of, bij gebreke daarvan, bij de relevante belastingplichtige.
7. De relevante belastingplichtige bij wie de meldingsplicht ligt, verstrekt de inlichtingen binnen 30 dagen, te rekenen vanaf de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie ter beschikking van de relevante belastingplichtige is gesteld of gereed is voor implementatie door de relevante belastingplichtige of zodra de eerste stap voor de implementatie ervan met betrekking tot de relevante belastingplichtige is ondernomen, naargelang wat het eerst plaatsvindt.

Wanneer de relevante belastingplichtige verplicht is inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meer dan een lidstaat, worden die inlichtingen alleen verstrekt aan de bevoegde autoriteiten van de lidstaat die als eerste op de onderstaande lijst voorkomt:

- a) de lidstaat waar de relevante belastingplichtige fiscaal inwoner is;
 - b) de lidstaat waar de relevante belastingplichtige een vaste inrichting heeft die begunstigde van de constructie is;
 - c) de lidstaat waar de relevante belastingplichtige inkomsten ontvangt of winsten genereert, hoewel de relevante belastingplichtige geen fiscaal inwoner van een lidstaat is noch een vaste inrichting in een lidstaat heeft;
 - d) de lidstaat waar de relevante belastingplichtige een activiteit uitoefent, hoewel de relevante belastingplichtige geen fiscaal inwoner van een lidstaat is noch een vaste inrichting in een lidstaat heeft.
8. Wanneer er op grond van lid 7 een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de relevante belastingplichtige ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij overeenkomstig het nationale recht aantoont dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt.

9. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om te eisen dat, wanneer er meer dan een intermediair is, de verplichting tot verstrekking van inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ligt bij alle intermediairs die bij dezelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken zijn.

Een intermediair wordt alleen ontheven van het verstrekken van de inlichtingen voor zover hij overeenkomstig het nationale recht aantoont dat dezelfde inlichtingen als bedoeld in lid 14 reeds door een andere intermediair zijn verstrekt.

10. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om te eisen dat, wanneer de meldingsplicht bij de relevante belastingplichtige ligt en er meer dan een relevante belastingplichtige is, de inlichtingen overeenkomstig lid 6 worden verstrekt door de belastingplichtige die als eerste op de onderstaande lijst voorkomt:
- a) de relevante belastingplichtige die de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is overeengekomen met de intermediair;
 - b) de relevante belastingplichtige die de implementatie van de constructie beheert.

Een relevante belastingplichtige wordt alleen ontheven van het verstrekken van de inlichtingen voor zover hij overeenkomstig het nationale recht aantoont dat dezelfde inlichtingen als bedoeld in lid 14 reeds door een andere relevante belastingplichtige zijn verstrekt.

11. Iedere lidstaat kan de noodzakelijke maatregelen 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.
12. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om intermediairs en relevante belastingplichtigen te verplichten inlichtingen te verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen de datum van inwerkingtreding en de datum van toepassing van deze richtlijn. De intermediairs en, in voorkomend geval, de relevante belastingplichtigen verstrekken inlichtingen over die meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies uiterlijk 31 augustus 2020.
13. De bevoegde autoriteit van een lidstaat waar de inlichtingen overeenkomstig lid 1 tot en met 12 van dit artikel zijn verstrekt, deelt de in lid 14 van dit artikel bedoelde gegevens via automatische uitwisseling mee aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten in overeenstemming met de krachtens artikel 21, lid 1, vastgestelde nadere regels.

14. De door de bevoegde autoriteit van een lidstaat uit hoofde van lid 13 mee te delen inlichtingen omvatten het volgende, voor zover van toepassing:
- a) de identificatiegegevens van intermediairs en relevante belastingplichtigen, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats (in het geval van een natuurlijk persoon), fiscale woonplaats, fiscaal identificatienummer, en, in voorkomend geval, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;
 - b) nadere bijzonderheden over de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken op grond waarvan de grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden;
 - c) een samenvatting van de inhoud van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, met onder meer de benaming waaronder zij algemeen bekend staat, indien voorhanden, en een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of constructies, in algemene bewoordingen gesteld, die niet mag leiden tot de openbaarmaking van een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handelswerkwijze, of van inlichtingen waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde;
 - d) de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;

- e) nadere bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen;
 - f) de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;
 - g) de lidstaat van de relevante belastingbetaler(s) en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn;
 - h) de identificatiegegevens van andere personen in een lidstaat, op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn, waarbij wordt vermeld met welke lidstaten deze personen verbonden zijn.
15. Dat een belastingdienst niet reageert op een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie impliceert niet dat de geldigheid of fiscale behandeling van die constructie wordt aanvaard.
16. Om de in lid 13 van dit artikel bedoelde uitwisseling van inlichtingen te vergemakkelijken, stelt de Commissie de nadere regels vast voor de uitvoering van dit artikel, waaronder maatregelen om de verstrekking van de in lid 14 van dit artikel bedoelde inlichtingen te standaardiseren, in het kader van de procedure voor de vaststelling van het standaardformulier als bedoeld in artikel 20, lid 5.
17. De Commissie heeft geen toegang tot de in lid 14, onder a), c) en h), bedoelde inlichtingen.

18. De automatische inlichtingenuitwisseling geschiedt binnen één maand te rekenen vanaf het einde van het kwartaal waarin de inlichtingen zijn verstrekt. De eerste inlichtingen worden uiterlijk op 31 oktober 2020 meegedeeld."

3) in artikel 20 wordt lid 5 vervangen door:

"5. De Commissie stelt volgens de in artikel 26, lid 2, bedoelde procedure standaardformulieren, inclusief de talenregeling, vast voor:

- a) de automatische uitwisseling van inlichtingen over voorafgaande grensoverschrijdende rulings en voorafgaande verrekenprijfsafspraken overeenkomstig artikel 8 bis vóór 1 januari 2017;
- b) de automatische uitwisseling van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies overeenkomstig artikel 8 bis ter vóór 30 juni 2019.

Deze standaardformulieren bevatten niet meer rubrieken waarover gegevens worden uitgewisseld dan die welke in artikel 8 bis, lid 6, en artikel 8 bis ter, lid 14, worden opgesomd en andere daaraan gerelateerde velden die noodzakelijk zijn voor het verwezenlijken van de doelstellingen van artikel 8 bis respectievelijk artikel 8 bis ter.

De in de eerste alinea vermelde talenregeling staat er niet aan in de weg dat de lidstaten de in de artikelen 8 bis en 8 bis ter bedoelde inlichtingen in een van de officiële talen van de Unie verstrekken. Niettemin kan in die talenregeling worden bepaald dat de belangrijkste elementen van deze inlichtingen ook in een andere officiële taal van de Unie worden verstrekt."

4) in artikel 21 wordt lid 5 vervangen door:

"5. De Commissie ontwikkelt uiterlijk op 31 december 2017 een beveiligd centraal gegevensbestand van de lidstaten betreffende administratieve samenwerking op belastinggebied en zorgt voor de technische en logistieke ondersteuning daarvan; in dat centraal gegevensbestand kunnen in het kader van artikel 8 bis, leden 1 en 2, van deze richtlijn te verstrekken inlichtingen worden opgeslagen om te voldoen aan de automatische uitwisseling als bedoeld in die leden.

De Commissie ontwikkelt uiterlijk op 31 december 2019 een beveiligd centraal gegevensbestand van de lidstaten betreffende administratieve samenwerking op belastinggebied en zorgt voor de technische en logistieke ondersteuning daarvan; in dat centraal gegevensbestand kunnen in het kader van artikel 8 bis ter, leden 13, 14 en 16, te verstrekken inlichtingen worden opgeslagen om te voldoen aan de automatische uitwisseling als bedoeld in die leden.

De bevoegde autoriteiten van alle lidstaten hebben toegang tot de in dit gegevensbestand opgeslagen inlichtingen. De Commissie heeft ook toegang tot de in dit gegevensbestand opgeslagen inlichtingen, evenwel met inachtneming van de in artikel 8 bis, lid 8, en artikel 8 bis ter, lid 17, genoemde beperkingen. De noodzakelijke praktische regelingen worden door de Commissie vastgesteld volgens de in artikel 26, lid 2, bedoelde procedure.

In afwachting dat dat beveiligd centraal gegevensbestand operationeel wordt, geschiedt de in artikel 8 bis, leden 1 en 2, en artikel 8 bis ter, leden 13, 14 en 16, bedoelde automatische uitwisseling volgens lid 1 van dit artikel en de toepasselijke praktische regelingen."

5) in artikel 23 wordt lid 3 vervangen door:

"3. De lidstaten doen de Commissie een jaarlijkse beoordeling toekomen van de doeltreffendheid van de in de artikelen 8, 8 bis, 8 bis bis en 8 bis ter bedoelde automatische inlichtingenuitwisseling en de daarmee bereikte resultaten. De Commissie stelt aan de hand van uitvoeringshandelingen de vorm en wijze van mededeling van deze jaarlijkse beoordeling vast. Die uitvoeringshandelingen worden volgens de in artikel 26, lid 2, bedoelde procedure vastgesteld."

6) artikel 25 bis wordt vervangen door:

"Artikel 25 bis

Sancties

De lidstaten stellen de regels vast inzake de sancties die van toepassing zijn op inbreuken op krachtens deze richtlijn vastgestelde nationale bepalingen ter uitvoering van de artikelen 8 bis bis en 8 bis ter, en treffen alle maatregelen om ervoor te zorgen dat zij worden toegepast. De sancties zijn doeltreffend, evenredig en afschrikkend."

7) artikel 27 wordt vervangen door:

"Artikel 27

Verslaglegging

1. De Commissie dient om de vijf jaar na 1 januari 2013 bij het Europees Parlement en de Raad een verslag in over de toepassing van deze richtlijn.
2. De lidstaten en de Commissie evalueren om de twee jaar na 1 juli 2020 de relevantie van bijlage IV, en de Commissie dient een verslag in bij de Raad. Indien nodig gaat het verslag vergezeld van een wetgevingsvoorstel."

8) bijlage IV, waarvan de tekst is weergegeven in de bijlage bij deze richtlijn, wordt toegevoegd.

Artikel 2

1. De lidstaten dienen uiterlijk op 31 december 2019 de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen vast te stellen en bekend te maken om aan deze richtlijn te voldoen. Zij delen de Commissie de tekst van die bepalingen onverwijld mee.

Zij passen die bepalingen toe vanaf 1 juli 2020.

Wanneer de lidstaten die bepalingen vaststellen, wordt in die bepalingen zelf of bij de officiële bekendmaking ervan naar deze richtlijn verwezen. De regels voor de verwijzing worden vastgesteld door de lidstaten.

2. De lidstaten delen de Commissie de tekst van de belangrijkste bepalingen van intern recht mee die zij op het onder deze richtlijn vallende gebied vaststellen.

Artikel 3

Deze richtlijn treedt in werking op de twintigste dag na die van de bekendmaking ervan in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

Artikel 4

Deze richtlijn is gericht tot de lidstaten.

Gedaan te Brussel,

Voor de Raad

De voorzitter

BIJLAGE

"BIJLAGE IV

WEZENSKENMERKEN

Deel I. "Main benefit test":

De algemene wezenskenmerken in categorie A en de specifieke wezenskenmerken in categorie B en categorie C, punt 1, onder b), i), onder c) en onder d), mogen uitsluitend in aanmerking worden genomen indien ze aan de "main benefit test" voldoen.

Aan die toets is voldaan indien 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.

In het kader van het wezenskenmerk in categorie C, punt 1, kan de aanwezigheid van de in categorie C, punt 1, onder b), i), onder c) of onder d) bepaalde voorwaarden op zich geen reden zijn om te concluderen dat een constructie voldoet aan de "main benefit test".

Deel II. Categorieën wezenskenmerken

A. Algemene wezenskenmerken die aan de "main benefit test" zijn gekoppeld

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.
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.
3. Een constructie waarbij gebruik wordt gemaakt van gestandaardiseerde documenten en/of een gestandaardiseerde structuur en die beschikbaar is voor meer dan een relevante belastingplichtige zonder dat er voor implementatie wezenlijke aanpassingen nodig zijn.

B. Specifieke wezenskenmerken die aan de "main benefit test" zijn gekoppeld

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.
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.
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.

C. Specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties

1. Een constructie met aftrekbare grensoverschrijdende betalingen tussen twee of meer verbonden ondernemingen waarbij ten minste een van de volgende voorwaarden is vervuld:
 - a) de ontvanger is in geen van de fiscale rechtsgebieden 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.
2. In meer dan één rechtsgebied wordt aanspraak gemaakt op aftrekken voor dezelfde afschrijving.
 3. In meer dan één rechtsgebied wordt aanspraak gemaakt op voorkoming van dubbele belasting voor hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel.
 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.

D. Specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang

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

- e) het gebruik van rechtspersonen, juridische constructies of structuren die de rapportage over één of meer rekeninghouders of uiteindelijk begunstigen in het kader van de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen stopzetten of daartoe strekken;
 - f) constructies die due-diligenceprocedures die door financiële instellingen worden gebruikt om te voldoen aan hun verplichtingen tot het rapporteren van inlichtingen over financiële rekeningen, ondermijnen of zwakke punten ervan benutten, onder meer via het gebruik van rechtsgebieden met ontoereikende of zwakke regelingen voor de handhaving van antiwitwaswetgeving of met zwakke transparantievereisten voor rechtspersonen of juridische constructies.
2. Een constructie waarbij de juridische of feitelijke eigendom niet-transparant is door het gebruik van personen, juridische constructies of structuren:
- a) die geen wezenlijke economische, door voldoende personeel, uitrusting, activa en gebouwen ondersteunde activiteit uitoefenen; en
 - b) die zijn opgericht in, worden beheerd in, inwoner zijn van, onder zeggenschap staan in, of gevestigd zijn in een ander rechtsgebied dan het rechtsgebied van verblijf van een of meer van de uiteindelijk begunstigen van de activa die door die personen, juridische constructies of structuren worden aangehouden; en
 - c) indien de uiteindelijk begunstigen van die personen, juridische constructies of structuren, als gedefinieerd in Richtlijn (EU) 2015/849, niet-identificeerbaar zijn gemaakt.

E. Specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen

1. Een constructie met gebruik van unilaterale veilighavenregels.
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.
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."