

# Rapportage onafhankelijke onderzoekscommissie rulings met een internationaal karakter 2018

Vastgesteld: 26 februari 2020

## Inhoud

1.	Samenstelling onderzoekscommissie .....	1
2.	Omschrijving en algemene invulling opdracht .....	1
3.	Uitvoering opdracht.....	2
3.1	Selectie te onderzoeken rulings met een internationaal karakter.....	2
3.2	Uitvoering werkzaamheden .....	3
3.3	Verdere rapportage.....	4
4.	Beoordelingskader .....	4
4.1	Algemeen; nog geen doorwerking vernieuwde rullingpraktijk .....	4
4.2	Fiscaalinhoudelijke beoordeling .....	4
4.3	Beoordeling naleving procedures .....	5
4.3.1	Algemeen.....	5
4.3.2	Wel of niet geven van zekerheid vooraf.....	6
5.	Fiscaalinhoudelijke beoordeling rulings met een internationaal karakter .....	7
6.	Beoordeling naleven procedures voor afgifte rulings met een internationaal karakter .....	8
7.	Transparantie .....	9
8.	Conclusies .....	10

## 1. Samenstelling onderzoekscommissie

De onafhankelijke onderzoekscommissie bestaat uit twee externe leden en vier leden die werkzaam zijn bij het ministerie van Financiën / de Belastingdienst. De leden zijn:

- Prof. dr. J.N. Bouwman,
- Em. prof. dr. J.A.G. van der Geld,
- Mr. J.E. Arendse (Ministerie van Financiën),
- Mw. dr. A. de Haan (Belastingdienst),
- Mr. J.P. Hofstra (Belastingdienst), en
- Mr. G.T.W. Janssen (Belastingdienst).

De vier leden die werkzaam zijn bij het ministerie van Financiën / de Belastingdienst maken geen deel uit van het APA/ATR-team en zijn niet betrokken geweest bij de totstandkoming van de onderzochte APA's, ATR's en andere vaststellingsovereenkomsten met een internationaal karakter. Alle leden hebben hun onderzoekswerkzaamheden onafhankelijk kunnen verrichten.

## 2. Omschrijving en algemene invulling opdracht

De onderzoekscommissie is in april 2019 gevraagd een kwalitatief onderzoek te verrichten naar de door de Belastingdienst in 2018 afgegeven rulings met een internationaal karakter. De reikwijdte van dit onderzoek is hiermee breder dan het soortgelijke onderzoek dat de commissie in 2018 heeft gedaan naar de in de APA/ATR-praktijk in het jaar 2017 afgegeven Advance Pricing Agreements (APA's) en Advance Tax Rulings (ATR's).<sup>1</sup> Naast de in het jaar 2018 afgegeven APA's en ATR's heeft de onderzoekscommissie dit jaar ook de overige, dat wil zeggen buiten de APA/ATR-praktijk, door de Belastingdienst gemaakte afspraken (of anderszins verstrekte zekerheid

<sup>1</sup> De rapportage van dit onderzoek is vastgesteld op 10 april 2018 en gepubliceerd als bijlage III bij de 21<sup>e</sup> halfjaarsrapportage van de Belastingdienst (Kamerstukken II 2017-2018, 31 066, nr. 401).

vooraf) met een internationaal karakter in het onderzoek betrokken.<sup>2</sup> Het gaat hierbij om afspraken op het terrein van de vennootschapsbelasting en dividendbelasting. Met het onderzoek wordt beoogd een beter inzicht te krijgen in de rechtmatigheid van de verstrekte zekerheid vooraf.

Voor de afbakening van de – potentieel - te onderzoeken rulings met een internationaal karakter heeft de onderzoekscommissie in de eerste plaats de door het APA/ATR-team verstrekte totaalgegevens<sup>3</sup> over de in het jaar 2018 afgegeven APA's en ATR's tot uitgangspunt genomen. Daarnaast is gebruik gemaakt van door de Belastingdienst verstrekte totaalgegevens over de overigens gemaakte afspraken met een internationaal karakter. Voor de afbakening van deze groep is aansluiting gezocht bij de kaders voor de verplichte automatische internationale gegevensuitwisseling van dergelijke rulings<sup>4</sup>. Een in aantallen belangrijke categorie hierbij betreft de afspraken over de toepassing van de innovatiebox in grensoverschrijdende gevallen.

De onderzoekscommissie heeft vervolgens invulling gegeven aan haar opdracht door – van de totale populatie - dertig aselekt gekozen rulings met een internationaal karakter diepgaand te onderzoeken. Net als in het onderzoek over het jaar 2017, is voor de geselecteerde rulings uit het jaar 2018 onderzocht:

- of deze rulings fiscaal inhoudelijk zijn afgegeven binnen de kaders van de wet, het beleid en de jurisprudentie, en
- of de vereiste procedures rond de totstandkoming van de afspraken zijn nageleefd.

### 3. Uitvoering opdracht

#### 3.1 Selectie te onderzoeken rulings met een internationaal karakter

Volgens het jaarverslag 2018 van het APA/ATR-team zijn er in dat jaar 609 APA's en ATR's afgegeven (exclusief 16 bi- of multilaterale APA's<sup>5</sup>). Hiervan heeft een verhoudingsgewijs groot deel, namelijk 477, betrekking op internationale houdsterstructuren. Binnen de door het APA/ATR-team in de verslaglegging gehanteerde thematische indeling is er ook een aantal thema's waarvoor in 2018 slechts een (zeer) beperkt aantal APA's of ATR's is afgegeven. De onderzoekscommissie heeft voor 2018 dezelfde indeling in categorieën als in het onderzoek over 2017 gehanteerd, waarbij een aantal (kleinere) categorieën uit het jaarverslag is samengevoegd.

Bij de overige, dus zonder betrokkenheid van het APA/ATR-team afgegeven, rulings gaat het volgens gegevens van de Belastingdienst over 2018 om 246 afspraken met een internationaal karakter. Deze zijn onderverdeeld in twee categorieën, te weten afspraken over de innovatiebox en "overig".

De onderzoekscommissie heeft bij de selectie van de te onderzoeken rulings een evenwicht gezocht tussen enerzijds een zo aselekt mogelijke trekking hiervan uit de totaalpopulatie en anderzijds het bereiken van een redelijke spreiding van de te onderzoeken rulings over de verschillende soorten afspraken. Om die reden heeft de onderzoekscommissie de door de Belastingdienst gehanteerde thematische indeling als uitgangspunt genomen, waarbij de onderzoekscommissie enkele kleine categorieën heeft samengevoegd. Per thema is vervolgens een relatief gelijk aantal te onderzoeken rulings bepaald, met een minimum van één per thema. Omdat over 2018 voor het eerst ook de internationale afspraken waarbij het APA/ATR-team niet is

---

<sup>2</sup> Hierna tezamen ook wel aangeduid als rulings met een internationaal karakter.

<sup>3</sup> Deze gegevens zijn opgenomen in het jaarverslag 2018 van het APA/ATR-team.

<sup>4</sup> Deze kaders worden gevormd door de artikelen 2b en 2c van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen.

<sup>5</sup> Deze heeft de onderzoekscommissie net als over het jaar 2017 niet meegenomen in haar onderzoek omdat hier in elk geval al twee landen bij zijn betrokken; de commissie heeft daarmee een voldoende objectieve toets verondersteld.

betrokken in het onderzoek zijn meegenomen, hebben deze in de selectie enig extra gewicht gekregen (ten opzichte van de internationale houdsterstructuren).

Hieronder is e.e.a. weergegeven in een overzicht:

*Voor wat betreft de rulings afgegeven met betrokkenheid van het APA/ATR-team:*

Soort ruling	Aantal afgegeven in 2018	Steekproefaantal
Internationale houdsterstructuren	477	14
Buitenlandse belastingplicht – negatieve v.i.	12	1
Hybride financieringsvorm en hybride entiteit	18	1
Principaalstructuren	12	1
Reguliere APA	68	2
Infokap /verkapt dividend	2	1
Financierings- en royalty-activiteiten	13	1
Hoofdhuis-vi winsttoerekening en herfacturering	7	1
<b>Totaal</b>	<b>609</b>	<b>22</b>

*Voor wat betreft de overige rulings met een internationaal karakter:*

Soort afspraak	Aantal gemaakt in 2018	Steekproefaantal
Innovatiebox	158	5
Overig	88	3
<b>Totaal</b>	<b>246</b>	<b>8</b>

Uitgaande hiervan hebben de externe leden van de onderzoekscommissie vervolgens door middel van een computerprogramma binnen elk thema de daadwerkelijk te onderzoeken internationale rulings op aselecte wijze gekozen.

### *3.2 Uitvoering werkzaamheden*

Van de geselecteerde rulings zijn vervolgens de vaststellingsovereenkomst (VSO), het verzoek en andere achterliggende stukken opgevraagd bij het APA/ATR-team of het betrokken onderdeel van de Belastingdienst. Op basis van deze informatie is beoordeeld of de gemaakte afspraken in overeenstemming zijn met de wet, het beleid en de jurisprudentie. De nadruk lag hierbij, net als in het onderzoek over het jaar 2017, op een fiscaalinhoudelijke analyse van de afgegeven rulings. Deze fiscaalinhoudelijke analyse van de gemaakte afspraken en de daarvoor gegeven onderbouwing is uitgevoerd op basis van de in het desbetreffende dossier vastgelegde feiten en – waar van toepassing – de verrekenprijsdocumentatie.

Daarnaast is gekeken of de onderzochte rulings voldoen aan de voorwaarden voor het verlenen van zekerheid vooraf en of de vereiste procedures rond de afgifte ervan zijn nageleefd. Hierbij is het gepubliceerde beleid rond het geven van zekerheid vooraf in het algemeen en – waar relevant - rond de behandelprocedure van APA's en ATR's in het bijzonder, tot uitgangspunt genomen.

De onderzoekscommissie heeft tijdens haar onderzoek gesproken met het APA/ATR-team en met de Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering (CTC). De CTC is onder meer (beleids)verantwoordelijk voor de – coördinatie van de - uitvoering van de innovatiebox. Tevens zijn schriftelijke antwoorden ontvangen van andere onderdelen van de Belastingdienst. Het APA/ATR-team en de betrokken onderdelen van de Belastingdienst zijn steeds – in alle openheid –

bereid geweest de gevraagde stukken aan te leveren en de vragen van de onderzoekscommissie hierover te beantwoorden.

De geselecteerde rulings zijn in de periode half augustus tot begin oktober 2019 beoordeeld<sup>6</sup>. De onderzoekscommissie heeft het APA/ATR-team en de CTC op 22 oktober 2019 aan de hand van een concept-rapport van de voorlopige bevindingen op de hoogte gesteld. Het APA/ATR-team en de CTC hebben hier op 29 oktober 2019 op gereageerd. Vervolgens heeft de afronding van het rapport geruime tijd stilgelegen door andere werkzaamheden van in het bijzonder de leden van de onderzoekscommissie die werkzaam zijn bij de Belastingdienst. Het rapport is uiteindelijk met enige kleine aanpassingen en de toevoeging van een conclusie door de onderzoekscommissie vastgesteld op 26 februari 2020.

### *3.3 Verdere rapportage*

In paragraaf 4 zal worden ingegaan op het – fiscaalinhoudelijke en formeelrechtelijke - kader dat door de onderzoekscommissie is gehanteerd bij de beoordeling van de geselecteerde rulings met een internationaal karakter. Daarna komen achtereenvolgens aan de orde de fiscaalinhoudelijke analyse van de onderzochte rulings (paragraaf 5) en de toets of de vereiste procedures zijn nageleefd (paragraaf 6). In paragraaf 7 wordt, in het verlengde hiervan, ingegaan op de transparantie over de praktijk rond het geven van zekerheid vooraf. In paragraaf 8 zijn de conclusies opgenomen.

## **4. Beoordelingskader**

### *4.1 Algemeen; nog geen doorwerking vernieuwde rullingpraktijk*

Het onderzoek van de commissie ziet op de in 2018 gemaakte afspraken met een internationaal karakter. Een beoordeling van de rechtmatigheid hiervan geschiedt op basis van de in dat jaar geldende regels en kaders. De Belastingdienst is bij de uitvoering in het jaar 2018 immers gebonden aan de op dat moment geldende regels. Hierbij is van belang dat een rulling (alleen) strekt tot het geven van zekerheid vooraf; deze zal dus tot hetzelfde fiscale resultaat (moeten) leiden als de toepassing van de wet, het beleid en de jurisprudentie zonder rulling.

De onderzoekscommissie heeft uiteraard kennisgenomen van de per 1 juli 2019 vernieuwde rullingpraktijk. Hierin is voor het geven van zekerheid vooraf onder meer vereist dat voldoende economische nexus met Nederland bestaat. Tevens worden geen rulings meer afgegeven als: (i.) het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting de enige dan wel doorslaggevende beweegredenen voor het verrichten van de (rechts)handeling(en) of transacties is; of (ii.) het gaat om de fiscale gevolgen van directe transacties met entiteiten die zijn gevestigd in landen en jurisdicties die zijn opgenomen op een zogenoemde zwarte lijst<sup>7</sup>.

De onderzoekscommissie wil benadrukken dat deze aangescherpte normen uiteraard nog niet kunnen worden toegepast bij de beoordeling van de rechtmatigheid van in het jaar 2018 afgegeven rulings.

### *4.2 Fiscaalinhoudelijke beoordeling*

Bij de fiscaalinhoudelijke beoordeling van de geselecteerde rulings is met name gekeken of de Nederlandse grondslag op de juiste wijze is vastgesteld en of, met inachtneming van het Nederlandse tarief, dus sprake is van een belastingheffing in overeenstemming met de wet, het beleid en de jurisprudentie. Relevant hierbij is de Nederlandse regelgeving die en het beleid dat in 2018 van toepassing was. Verder zijn voor wat betreft het arm's length beginsel de geldende, internationaal gebruikelijke, OESO-regels gehanteerd.<sup>8</sup> De onderzoekscommissie heeft dus

---

<sup>6</sup> De onderzoekscommissie is dit jaar pas na de zomer met haar werkzaamheden begonnen.

<sup>7</sup> Dit betreft de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden (*Stcrt. 2018, 72064*).

<sup>8</sup> Het OESO-commentaar op artikel 9 van het OESO-Modelverdrag en de OESO Verrekenprijsrichtlijnen voor multinationals en belastingadministraties.

bijvoorbeeld wel het in april 2018 gewijzigde verrekenprijsbesluit<sup>9</sup> en de per 1 januari 2018 gewijzigde wetgeving voor zogenoemde houdstercoöperaties in de beschouwing betrokken. De op basis van onder meer het OESO BEPS-project na 2018 ingevoerde of nog in te voeren (antimisbruik)bepalingen kunnen bij de beoordeling over het jaar 2018 echter nog geen rol spelen. Deze wetwijzigingen kunnen in latere jaren natuurlijk wel relevant worden; ook voor een dan nog lopende ruling. In een vaststellingsovereenkomst (VSO) wordt, volgens vast beleid, immers standaard de clausule opgenomen dat deze zijn geldigheid verliest bij een relevante wijziging van de wetgeving.

Het gaat bij deze fiscaalinhoudelijke beoordeling dus om de toets of de *Nederlandse* belastinggrondslag, en dus de verschuldigde belasting, niet te laag (of te hoog) is vastgesteld. De mogelijke gevolgen van een ruling met een internationaal karakter voor de belastingheffing in andere landen komen hierna aan de orde bij de toetsing aan de meer procedurele voorwaarden voor het verlenen van zekerheid vooraf.

### 4.3 Beoordeling naleving procedures

#### 4.3.1 Algemeen

Naast de fiscaalinhoudelijke toets heeft de onderzoekscommissie bevestigd of de vereiste procedures rond het verlenen van zekerheid vooraf en de afgifte van rulings zijn nageleefd. Ook hier gaat het dus om de regels en voorschriften die in 2018 van toepassing waren. Algemene regels voor het verlenen van zekerheid vooraf zijn neergelegd in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.<sup>10</sup> Hierin is onder meer opgenomen dat een verzoek om vooroverleg een duidelijk omschreven casus moet bevatten, alsmede een helder standpunt of een duidelijke zienswijze of conclusie omtrent de fiscale consequenties van de voorgelegde casus. Verder bevat dit besluit voorschriften over de verslaglegging rond het overleg over een VSO en over de vormgeving van een dergelijke VSO. Van recentere datum is de voorwaarde dat bij een verzoek om vooroverleg over een grensoverschrijdende structuur een concept standaardformulier moet worden ingevuld voor de uitwisseling van de tot stand te komen grensoverschrijdende ruling.

Specifieke regels voor de procedures rond APA's en ATR's waren voor het jaar 2018<sup>11</sup> voorts opgenomen in het Besluit behandelprocedure verzoeken om APA's<sup>12</sup> en het Besluit behandelprocedure verzoeken om zekerheid vooraf in de vorm van een ATR<sup>13</sup>. Het gaat dan bijvoorbeeld om voorschriften over de aanvraag - en de wijze van behandeling - van een APA of ATR, over de te verstrekken informatie bij een verzoek, waaronder informatie over de (wereldwijde) structuur en de uiteindelijk gerechtigden, over de betrokkenheid van andere relevante onderdelen van de Belastingdienst en over de vormgeving van een VSO en de publicatie van eventueel daaraan ten grondslag liggend fiscaal beleid. Daarnaast kan worden gewezen op de zogenoemde Competentieregeling APA/ATR-praktijk<sup>14</sup>, het Besluit verrekenprijzen<sup>15</sup>, het Besluit winstallocatie vaste inrichtingen<sup>16</sup>, het Besluit Kwalificatie buitenlandse samenwerkingsverbanden<sup>17</sup> en het Besluit dienstverleningslichamen en zekerheid vooraf<sup>18</sup>.

---

<sup>9</sup> Besluit van 22 april 2018, nr. 2018-6865, Stcrt. 2018, 26874; daarvóór gold het besluit van 14 november 2013, IFZ 2013/184M, Stcrt. 2013, 32854.

<sup>10</sup> Besluit van 9 mei 2017, nr. 2017-1209, Stcrt. 2017, 28270.

<sup>11</sup> Sinds 1 juli 2019 geldt het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter; besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, Stcrt. 2019, 35519.

<sup>12</sup> Besluit DGB 2014/3098, Stcrt. 2014, 15955 (vervallen per 1 juli 2019).

<sup>13</sup> Besluit DGB 2014/3099, Stcrt. 2014, 15956 (vervallen per 1 juli 2019).

<sup>14</sup> Besluit DGB 2014/296M, Stcrt. 2014, 15954 (vervallen per 1 juli 2019).

<sup>15</sup> Besluit van 22 april 2018, nr. 2018-6865, Stcrt. 2018, 26874; daarvoor gold het besluit van 14 november 2013, IFZ 2013/184M, Stcrt. 2013, 32854.

<sup>16</sup> Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, Stcrt. 2011, 1375.

<sup>17</sup> Besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M, Stcrt. 2009, 19749.

<sup>18</sup> Besluit DGB 2014/3101, Stcrt. 2014, 15957 (vervallen per 1 juli 2019).

#### 4.3.2 Wel of niet geven van zekerheid vooraf

De Belastingdienst hanteert al sinds jaar en dag het beleidsmatige uitgangspunt dat een belastingplichtige zekerheid vooraf kan vragen over de (Nederlandse) fiscale gevolgen van een – voorgenomen – handeling. Dit geldt ook voor internationale structuren. Op dit uitgangspunt hebben echter ook altijd uitzonderingen bestaan, bijvoorbeeld indien sprake is van grensverkenning of als andere (niet-fiscale) belangen onevenredig worden geraakt.

Bij de – te toetsen - procedurele vereisten zijn de begrenzings die worden gesteld aan het geven van zekerheid vooraf in de APA/ATR-praktijk, en daarbuiten, van bijzonder belang. De structuren die ten grondslag liggen aan de door de Nederlandse Belastingdienst gesloten VSO's kunnen ook gevolgen hebben voor de belastinggrondslag in andere landen. Het gaat dan om structuren waarin Nederland een rol speelt of een schakel vormt om de grondslag in andere landen – of wereldwijd – te verminderen. Een belangrijke beleidsmatige keuze in dit verband is in hoeverre Nederland bereid is aan dergelijke structuren mee te werken via het verlenen van zekerheid vooraf (waarbij de Nederlandse grondslag uiteraard op correcte wijze wordt vastgesteld).

Zoals hiervoor aangegeven, gelden in het nieuwe rullingbeleid vanaf 1 juli 2019 aangescherpte voorwaarden voor het geven van zekerheid vooraf voor internationale structuren. Deze hebben echter, zoals eveneens aangegeven, nog geen betekenis voor de beoordeling van de rechtmatigheid van de in 2018 afgegeven internationale rulings. Voor het jaar 2018 bestond op genoemd uitgangspunt, van het in beginsel verstrekken van zekerheid vooraf, nog slechts een beperkt aantal uitzonderingen. Zo is in het al genoemde Besluit Fiscaal Bestuursrecht vastgelegd dat geen vooroverleg mogelijk is indien belastingbesparing de enige of doorslaggevende reden is voor de te verrichten (rechts)handelingen, indien de (rechts)handelingen buiten het beoogde fiscale voordeel geen of weinig reële betekenis hebben of indien doel of strekking van de wet of een internationaal erkend beginsel zou worden miskend indien de door belanghebbende verlangde rechtstoepassing zou worden gevolgd. De onderzoekscommissie gaat er hierbij, gezien de tekst van genoemd Besluit, van uit dat voor het onderzoek over 2018 “belastingbesparing” besparing van Nederlandse belasting betreft<sup>19</sup>.

Daarnaast is volgens het Besluit Fiscaal Bestuursrecht geen vooroverleg mogelijk bij fiscale grensverkenning of strijd met de goede trouw (jegens de verdragspartner). Van een dergelijke strijd met de goede trouw is volgens genoemd besluit onder meer sprake als de inspecteur betrokkenheid vermoedt bij witwassen, steekpenningen, ernstige vermogensdelicten of terrorismefinanciering. Naast deze sprekende gevallen, was het begrip “goede trouw” in de relevante beleidsbesluiten verder niet ingevuld. Het lijkt evenwel, in overeenstemming met genoemde voorbeelden en in elk geval vóór de inwerkingtreding van het nieuwe rulingsbeleid, beperkt uit te (moeten) worden gelegd. Het enkele feit dat een structuur in een ander land tot belastingderving leidt, betekende niet dat (alleen daardoor al) sprake is van strijd met de goede trouw. Het APA/ATR-team heeft aangegeven in elk geval geen zekerheid vooraf te geven bij volstrekt kunstmatige structuren die alleen zijn opgezet om de buitenlandse belasting te ontgaan. Verder is sprake van terughoudendheid in situaties waarin de structuur of transacties niet direct kenbaar zijn voor andere landen en wordt niet meegewerkt als sprake is van versluiering.

Zekerheid vooraf wordt voor het jaar 2018 volgens het Besluit dienstverleningslichamen voorts niet verleend indien het dienstverleningslichaam niet aan (bepaalde) minimum vereisten voldoet op het gebied van de reële aanwezigheid in Nederland (de zogenoemde ‘substance-vereisten’). Deze minimale substance-vereisten zijn volgens het Besluit behandelprocedure ATR's van overeenkomstige toepassing op tussenhoudsters en tophoudsters in internationale structuren (tenzij het concern waartoe de houdster behoort in Nederland operationele activiteiten uitoefent of hiervoor concrete plannen heeft).

---

<sup>19</sup> In het nieuwe rullingbeleid vanaf 1 juli 2019 zal zekerheid vooraf ook worden geweigerd als de doorslaggevende reden voor de internationale structuur is het *besparen van buitenlandse belasting*.

## 5. Fiscaalinhoudelijke beoordeling rulings met een internationaal karakter

De onderzoekscommissie heeft binnen de kaders van het uitgevoerde onderzoek geen aanwijzingen gevonden dat de Nederlandse grondslag (bewust) te laag is vastgesteld (in strijd met de wet, het beleid of de jurisprudentie). Net als bij het onderzoek over het jaar 2017, merkt de onderzoekscommissie hierbij op dat de fiscaalinhoudelijke juistheid bij de meer "juridische" VSO's (ATR's), zoals over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling en de buitenlandse aanmerkelijk belangregeling in de vennootschapsbelasting, eenduidiger is vast te stellen dan bij een APA. Bij een APA is de uitkomst meer afhankelijk van de duiding van de feiten en de verrekenprijsanalyse. Bij het onderzoek over 2018 constateert de onderzoekscommissie dat dit in wezen ook geldt voor de (beoordeelde) afspraken over de innovatiebox. De bepaling van de aan de kwalificerende immateriële activa toe te rekenen, en dus in de innovatiebox vallende, winst is niet eenvoudig te beoordelen omdat deze sterk afhankelijk is van – een weging van - de feiten en de gevolgde functionele analyse. De onderzoekscommissie merkt echter op dat hier door de betrokken onderdelen van de Belastingdienst op basis van een vast stappenplan uitgebreid naar wordt gekeken en heeft de stellige indruk dat hier zorgvuldig mee wordt omgegaan. Tevens wordt met de gevolgde (geconcentreerde<sup>20</sup>) werkwijze bereikt dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld. Bij de onderzochte APA's en innovatiebox-afspraken zijn naar het oordeel van de onderzoekscommissie de juiste fiscale criteria en maatstaven gehanteerd en zijn de afgesproken uitkomsten fiscaalinhoudelijk goed te verdedigen.

De onderzoekscommissie hecht eraan hier nogmaals te benadrukken dat de Belastingdienst bij het afgeven van rulings in 2018 diende uit te gaan van de in 2018 bestaande regels en het in 2018 geldende beleid. Hierbij wordt, conform dit beleid, in de gemaakte afspraken steeds een voorbehoud gemaakt voor toekomstige relevante wetswijzigingen.

Op meer detailniveau heeft de onderzoekscommissie in een enkel geval geconstateerd dat in een APA, op verzoek van een belastingplichtige, werd ingegaan op de gevolgen van de aanwezigheid van een vaste inrichting in Nederland, zonder dat er (voldoende) aandacht leek voor - de onderbouwing van – de voorafgaande vraag of er wel sprake was van een vaste inrichting in Nederland. Dit heeft echter niet geleid tot een te lage in aanmerking te nemen winst in Nederland.

In sommige rulings zijn – in de feiten of de kritische veronderstellingen - specifieke beperkingen opgenomen om de overeenkomst "robuust" te houden en daarmee de Nederlandse grondslag te beschermen. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om de veronderstelling dat de belastingplichtige bij eventuele buitenlandse bronbelasting zal kiezen voor kostenaftrek in plaats van verrekening (een wettelijke mogelijkheid). In een specifieke APA is hierbij opgenomen dat die kostenaftrek volledig in mindering zal worden gebracht op het als informeel kapitaal aan te merken deel van de renteontvangsten, zonder dat duidelijk is op welke juridische redenering dit precies is gebaseerd. De onderzoekscommissie realiseert zich dat deze handelwijze bij de feiten staat (en dus weergeeft wat belanghebbende doet), maar zou toch terughoudend willen zijn met het opnemen van een feitelijke omstandigheid in een VSO die op gespannen voet lijkt te staan met het Nederlandse belastingrecht (ook al is het ter bescherming van de Nederlandse belastinggrondslag). Ook hier geldt dat de Nederlandse winst hiermee overigens zeker niet te laag zal zijn vastgesteld (eerder te hoog).

Een wat bijzonder onderzocht geval betrof een standpuntbepaling, niet zijnde een APA of ATR, van de Belastingdienst bij een verplaatsing van de vestigingsplaats van een coöperatie en een besloten vennootschap (bv) naar een land buiten de Europese Unie. Daarbij is eenzijdig zekerheid vooraf verleend over de toepassing van de eindafrekening en van de zogenoemde tie-breakerbepaling uit het belastingverdrag met het desbetreffende land. Er is echter geweigerd zekerheid vooraf te verlenen over de vraag of de coöperatie en de bv – vanuit Nederland beoordeeld – als fiscale inwoner van dat land kunnen worden beschouwd omdat dit de belastingheffing in Nederland niet

---

<sup>20</sup> Per kantoor is een vast aanspreekpunt voor de behandeling van zaken over de innovatiebox aangewezen; financieel omvangrijke zaken en kwesties die precedentwerking kunnen hebben, moeten met de CTC worden afgestemd.

zou raken.<sup>21</sup> De onderzoekscommissie ziet echter niet in hoe de Belastingdienst tot toepassing van de tiebreakerbepaling uit het belastingverdrag kan komen, zonder eerst het fiscale inwonerschap in het desbetreffende land te hebben vastgesteld (die tiebreaker komt immers pas aan de orde als sprake is een dubbele vestigingsplaats). De uiteindelijke conclusie van de Belastingdienst dat in de voorliggende zaak sprake is van verdragsinwonerschap van het bedoelde land, kan de onderzoekscommissie gezien het arrest HR 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:47, BNB 2018/68, overigens goed volgen. Dit geldt eveneens voor de gegeven zekerheid over de eindafrekening.

In enkele onderzochte ATR's was verder (mede) aan de orde of een in Nederland gevestigde coöperatie onder de met ingang van 1 januari 2018 ingevoerde inhoudingsplicht in de dividendbelasting voor houderstercoöperaties valt. Dit betrof onder meer de situatie waarin van diverse coöperaties (met dochtervennootschappen) gebruik werd gemaakt, en waarin de benodigde (substantiële) werkzaamheden op uitleenbasis door – personeelsleden van - een centrale coöperatie werden verricht. Hoewel de onderzoekscommissie kan instemmen met de uitkomsten in de onderzochte gevallen, is het de commissie niet geheel duidelijk welke criteria of kaders de Belastingdienst in meer algemene zin voor deze beoordeling hanteert. Relevante vragen in dit verband zijn welke activiteiten moeten door wie en op welk niveau worden verricht zodat geen sprake is van een houdstercoöperatie en hoe moeten de door een centrale entiteit verrichte werkzaamheden en gemaakte kosten aan de verschillende andere betrokken entiteiten worden toegerekend.

In de APA, ATR of andere ruling is ten slotte alleen de fiscale uitkomst vastgelegd, dus bijvoorbeeld of de deelnemingsvrijstelling, de buitenlandse aanmerkelijk belangregeling in de vennootschapsbelasting of de inhoudingsplicht dividendbelasting bij een coöperatie (niet) van toepassing is, of op welke wijze de winst wordt bepaald. De fiscaalinhoudelijke onderbouwing van de ingenomen standpunten is dan te vinden in de dossierstukken, zoals het verzoek van de belastingplichtige en het verslag van bevindingen van het APA/ATR-team (of een ander betrokken onderdeel van de Belastingdienst). Net als bij het onderzoek over het jaar 2017, had de onderzoekscommissie bij het onderzoek over 2018 in een aantal gevallen moeite om de gevolgde fiscale redenering(en) op eenduidige wijze uit de achterliggende stukken te halen. Na (mondelijke) toelichting bleek een dergelijke fiscale onderbouwing wel beschikbaar en kon worden geconstateerd dat de ruling inhoudelijk klopte. Ook komt het bij een verlenging van een ruling regelmatig voor dat wordt verwezen naar overwegingen in een voorgaand dossier, zonder dat deze expliciet deel uitmaken van het dossier van de verlengde ruling.<sup>22</sup> De aanbeveling<sup>23</sup> om de juridische onderbouwing van de gesloten overeenkomst steeds op een eenvoudig toegankelijke wijze in het dossier vast te leggen, blijft daarom naar het oordeel van de onderzoekscommissie onverminderd relevant. Dit geldt eveneens voor de bij de analyse van het verzoek gesignaleerde (fiscale) risico's en de wijze waarop hier mee is omgegaan.

## **6. Beoordeling naleven procedures voor afgifte rulings met een internationaal karakter**

Het internationale fiscale terrein is – eufemistisch gezegd – volop in beweging. Hierbij is voortdurend sprake van een beleidsmatig gevoelig krachtenveld tussen het fiscale vestigingsklimaat en belastingontwijking. De onderzoekscommissie heeft ook over het jaar 2018 geconstateerd dat het APA/ATR-team, en de andere betrokken onderdelen van de Belastingdienst, binnen deze kaders zorgvuldig en consciëntieus hun werk doen.

Naar de indruk van de onderzoekscommissie zijn de onderzochte internationale rulings op de juiste (procedurele) manier afgehandeld en zijn de juiste toetsen aangelegd. In alle bekeken gevallen is sprake van een tweede ondertekenaar. Verder is waar nodig een ontbindende voorwaarde opgenomen voor het geval bestuurders van rechtspersonen die partij zijn bij de te sluiten

<sup>21</sup> Tevens is geweigerd zekerheid vooraf te geven over de vraag of nihilaangiften kunnen worden ingediend.

<sup>22</sup> Wel is het zo dat in de systemen van de Belastingdienst, waar de onderzoekscommissie geen directe toegang toe had, deze eerdere dossiers via een doorklik makkelijker te raadplegen zijn.

<sup>23</sup> Uit het rapport over het jaar 2017.



overeenkomst voorkomen op de EU-sanctielijst. De onderzoekscommissie heeft in de onderzochte rulings geen aanwijzingen gevonden dat andere betrokken onderdelen van de Belastingdienst (kennis- en coördinatiegroepen, concerndirecties) onvoldoende zijn geraadpleegd of dat de (soms) voor zekerheid vooraf vereiste minimale substance-eisen onvoldoende zijn getoetst.

Rulings met een internationaal karakter worden verplicht uitgewisseld met de andere betrokken landen (indien deze meedoen aan deze internationale inlichtingenuitwisseling). In een individueel geval is de keuze gemaakt een begin 2018 afgegeven ruling met een internationaal karakter niet (opnieuw) uit te wisselen omdat deze inhoudelijk identiek was aan een enkele maanden eerder verstrekte ruling over hetzelfde feitencomplex. De hernieuwde ruling was nodig omdat de eerdere ruling wegens een wetwijziging per 1 januari 2018 verviel (ondanks dat die wetwijziging in dat specifieke geval geen gevolgen had). De onderzoekscommissie kan in dit specifieke geval wel meevoelen met het argument dat het binnen enkele maanden verstrekken van twee (nagenoeg) identieke rulings tot verwarring zou kunnen leiden bij de verdragspartner (ook al zou de commissie zelf wellicht een andere keuze hebben gemaakt).

Meer algemeen was het voor de onderzoekscommissie soms lastig om vast te stellen op welke wijze de formele vereisten bij de afgifte van een ruling precies in acht zijn genomen. De eerdere aanbeveling, uit het rapport over 2017, om in het individuele dossier gestructureerd vast te leggen of, en zo ja, op welke wijze aan de procedurele vereisten is voldaan, blijft op dit punt onverminderd relevant.

Naar het oordeel van de onderzoekscommissie blijven de onderzochte rulings voorts binnen de in paragraaf 4.3 geschetste – ruime - kaders voor het geven van zekerheid vooraf. Een belangrijk element in dit verband is uiteraard ook dat de in 2018 overeengekomen rulings met een internationaal karakter, zoals aangegeven, standaard worden uitgewisseld met de betrokken andere landen (die meedoen aan die uitwisseling).

De onderzoekscommissie wijst er hierbij nogmaals uitdrukkelijk op dat zij de in 2018 geldende beleidslijnen rond het verlenen van zekerheid vooraf, de invulling van de “goede trouw” en de substance-vereisten, als toetsingsmaatstaf heeft gehanteerd voor de beoordeling van de in 2018 afgegeven internationale rulings. Dit is immers het kader waarbinnen de relevante onderdelen van de Belastingdienst in 2018 hun werkzaamheden moesten verrichten. Wordt binnen de in 2018 nog geldende ruimere kaders gebleven, dan is de internationale ruling in dit opzicht in overeenstemming met regelgeving en beleid. Ook al zou deze onder het vernieuwde rulingbeleid met ingang van 1 juli 2019 wellicht niet meer zijn afgegeven.

De onderzoekscommissie ziet het hierbij verder, net als in het onderzoek over het jaar 2017, niet als haar taak om zich uit te laten over de wenselijkheid van de door het APA/ATR-team of andere onderdelen van de Belastingdienst, in overleg met het ministerie van Financiën, gehanteerde kaders rond het wel of niet geven van zekerheid vooraf. Als de uitkomsten van het gevoerde beleid tot ongewenste uitkomsten leiden (voor andere landen), dan is het in eerste instantie aan de beleidsverantwoordelijken of de wetgever om het beleid of de regelgeving aan te passen. De onderzoekscommissie constateert dat dit, mede gezien de maatschappelijke en politieke discussies over de belastingheffing van multinationale ondernemingen en over de rol van het internationale rulings hierbij, met ingang van 1 juli 2019 heeft geleid tot het vernieuwde rulingbeleid.

## **7. Transparantie**

In de onderzoeksopdracht over het jaar 2018 is de commissie niet specifiek gevraagd naar een oordeel over de transparantie van de APA/ATR (ruling)praktijk. De onderzoekscommissie wil echter graag terugkomen op haar observaties op dit punt in het haar rapport over het jaar 2017. In dit rapport constateerde de onderzoekscommissie dat de transparantie rond de APA/ATR-praktijk op bepaalde onderdelen verder kan worden versterkt. Het integraal (anoniem) publiceren van alle APA's en ATR's zag en ziet de onderzoekscommissie hierbij overigens niet als een

nastrevenswaardige optie. De voorkeur van de onderzoekscommissie lag en ligt bij het door middel van voorbeeldafspraken en periodieke verantwoording via een jaarverslag beter duiden van de omvangrijke aantallen individuele afspraken. De onderzoekscommissie constateert dat in het vernieuwde rulingsbeleid per 1 juli 2019 is gekozen voor het publiceren van een samenvatting van elke ruling met een internationaal karakter. De komende tijd zal moeten uitwijzen of dit de gewenste transparantie oplevert.<sup>24</sup>

Een verbeterde transparantie op specifieke (fiscaaltechnische) onderdelen zou volgens de onderzoekscommissie verder kunnen worden bereikt als de beleidsverantwoordelijken meer inzicht geven in het in de praktijk gevoerde beleid rond de afgifte van rulings (bijvoorbeeld de vraag wie, onder welke voorwaarden, voor een bepaalde afspraak in aanmerking komt). De onderzoekscommissie constateert hierbij dat in het jaarverslag 2018 van het APA/ATR-team wederom enkele resultaten zijn opgenomen van het periodiek overleg met het ministerie van Financiën over onderwerpen die een individuele casus overstijgen. Zoals al weergegeven in het rapport over 2017, zou in lijn hiermee kunnen worden gezien of ook meer openheid kan worden gegeven over de wijze waarop bepaalde begrippen of concepten in de rulingpraktijk worden ingevuld. Te denken valt aan de invulling door het APA/ATR-team van het begrip houdstercoöperatie in de dividendbelasting en de criteria op basis waarvan dit wordt getoetst<sup>25</sup>. Een ander voorbeeld betreft de wijze waarop wordt beoordeeld of een pensioenfonds of private-equityfonds een onderneming drijft voor de toepassing van de buitenlandse-aanmerkelijkbelangregeling in de vennootschapsbelasting. Ook kan worden gedacht aan het verder concretiseren van het door de inspecteur of de CTC gehanteerde stappenplan bij de toerekening van winst aan kwalificerende immateriële activa voor de innovatiebox. Dit in vervolg op de uiteenzettingen over dit stappenplan in het besluit van 6 december 2018, Stcrt. 2018, 68661.

## 8. Conclusies

- De onderzoekscommissie is gevraagd een kwalitatief onderzoek te verrichten naar de door de Belastingdienst in 2018 afgegeven rulings met een internationaal karakter. De onderzoekscommissie heeft invulling gegeven aan haar opdracht door – van de totale populatie - dertig aselekt gekozen rulings met een internationaal karakter diepgaand te onderzoeken.
- Het onderzoek van de commissie ziet op in 2018 gemaakte afspraken met een internationaal karakter. Een beoordeling van de rechtmatigheid hiervan geschiedt op basis van de in dat jaar geldende regels en kaders.
- De onderzoekscommissie heeft ook over het jaar 2018 geconstateerd dat het APA/ATR-team, en de andere betrokken onderdelen van de Belastingdienst, binnen de geldende regels en kaders, zorgvuldig en consciëntieus hun werk doen.
- De onderzoekscommissie heeft in de onderzochte rulings geen aanwijzingen gevonden dat de Nederlandse grondslag (bewust) te laag is vastgesteld (in strijd met de wet, het beleid of de jurisprudentie). Bij de onderzochte APA's en innovatiebox-afspraken zijn naar het oordeel van de onderzoekscommissie de juiste fiscale criteria en maatstaven gehanteerd en zijn de afgesproken uitkomsten fiscaalinhoudelijk goed te verdedigen.
- Naar de indruk van de onderzoekscommissie zijn de onderzochte internationale rulings verder op de juiste procedurele manier behandeld en zijn de juiste toetsen aangelegd.
- Wel heeft de commissie bij enkele onderzochte rulings op meer detailniveau wat kleine kanttekeningen; deze kanttekeningen betekenen echter niet dat de ruling juridisch onjuist is of dat de Nederlandse winst te laag is vastgesteld.

---

<sup>24</sup> De opdrachtgever heeft inmiddels aan de onderzoekscommissie laten weten dat deze zal worden gevraagd om hier nader aandacht aan te besteden in het in onderzoek in 2020 naar de rulings uit 2019.

<sup>25</sup> Waarbij de onderzoekscommissie zich ervan bewust is dat het bij nieuwe regelgeving enige tijd kan duren voordat de te hanteren criteria voldoende zijn uitgekristalliseerd om als beleid te gelden en dus in aanmerking te komen voor publicatie.

- Verder blijft naar het oordeel van de onderzoekscommissie de aanbeveling om de juridische onderbouwing van de gesloten overeenkomst, en de wijze waarop daarbij is omgegaan met de gesignaleerde (fiscale) risico's, steeds op een eenvoudig toegankelijke wijze in het dossier vast te leggen, onverminderd relevant. Dit geldt eveneens voor de aanbeveling om in het individuele dossier gestructureerd vast te leggen of, en zo ja, op welke wijze aan de procedurele vereisten is voldaan.
- Met betrekking tot het verder versterken van de transparantie rond de APA/ATR-praktijk, blijft de voorkeur van de onderzoekscommissie liggen bij het door middel van voorbeeldafspraken en periodieke verantwoording via een jaarverslag duiden van de aanzienlijk aantallen individuele afspraken. De al bestaande aanzetten hiertoe kunnen verder worden versterkt. Op deze wijze kan meer inzicht worden gegeven in het in de praktijk gevoerde beleid rond de afgifte van rulings en de invulling daarbij van de relevante begrippen en concepten.
- De onderzoekscommissie constateert dat in het vernieuwde rulingsbeleid per 1 juli 2019 is gekozen voor het publiceren van een samenvatting van elke ruling met een internationaal karakter. De komende tijd zal moeten uitwijzen of dit de gewenste transparantie oplevert.

-.-