




Belastingdienst



Rulings met een internationaal karakter Jaarverslag 2022

Inhoud

	Managementsamenvatting	03
	1. Inleiding	05
	2. Ontwikkelingen rulingpraktijk	06
	2.1 Inleiding	06
	2.2 Werkwijze vooroverleg rulings met een internationaal karakter	06
	2.3 Inhoudelijke ontwikkelingen	08
	2.4 Onderzoeken rulingpraktijk	10
	2.5 Corporate tie-breakerverzoeken	11
	3. Kerncijfers	13
	Bijlage 1	17
	Bijlage 2	22

Managementsamenvatting

Vooroverleg is een belangrijk element in het toezicht van de Belastingdienst. Dit past in het beleid van dienstverlening, om vooraf fouten en correcties in de aangifte te voorkomen en de aangiftebehandeling te versnellen. Door middel van vooroverleg kunnen nationaal en internationaal opererende bedrijven verzoeken om zekerheid vooraf over de juiste toepassing van wet- en regelgeving op het gebied van belastingen. Dit jaarverslag ziet op alle rulings met een internationaal karakter en omvat zowel rulings met grote ondernemingen als met ondernemingen uit het midden- en kleinbedrijf.

In 2022 zijn er geen belangrijke wijzigingen geweest in de rulingpraktijk. Er is sprake geweest van voortzetting van de werkwijze sinds 1 juli 2019. Bedrijven, adviseurs en de Belastingdienst raken in toenemende mate gewend aan de aangescherpte regels van de rulingpraktijk. Dit uit zich bijvoorbeeld doordat minder vragen rondom de regels en procedures worden gesteld.

Het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter, waarin de regels en procedures voor het afgeven van rulings met een internationaal karakter zijn beschreven, is in 2022 op enkele kleine punten aangepast. Deze zijn:

1. er moet informatie verschaft worden over de uiteindelijk belanghebbenden tot het vermogen van de verzoeker. Er moet onder andere worden verklaard dat de verzoeker, een bestuurder van een verzoeker of een uiteindelijk belanghebbende – dan wel een eventuele tussenhouder – met een (in)direct belang in een verzoeker van groter dan of gelijk aan 5%, niet voorkomt op de EU-sanctielijst¹; en
2. het Besluit is geactualiseerd met betrekking tot competentievragen naar aanleiding van nieuwe wetgeving.

Sinds 2018 wordt jaarlijks door een onafhankelijke onderzoekscommissie onderzoek gedaan naar de afgifte van rulings met een internationaal karakter. De onafhankelijke onderzoekscommissie heeft in 2022 onderzoek gedaan naar rulings met een internationaal karakter die zijn afgegeven in 2020.² In lijn met eerdere jaren heeft de commissie geen aanwijzingen gevonden dat de in het onderzoeksjaar 2020 afgegeven rulings met een internationaal karakter inhoudelijk in strijd zijn met de wet, het beleid of de jurisprudentie. Daarnaast concludeert de onderzoekscommissie ten aanzien van de samenvattingen dat de Belastingdienst een goed evenwicht lijkt te hebben gevonden tussen een zo duidelijk en volledig mogelijke weergave van de feiten en de afspraken die zijn gemaakt enerzijds en het voorkomen van herleidbaarheid en de geheimhoudingsplicht anderzijds. De commissie is van mening dat informatie over rulings met een internationaal karakter die met het buitenland wordt uitgewisseld voldoende is maar informatiever zou kunnen. Daarnaast heeft de commissie een aanbeveling gedaan om de standaard vaststellingsovereenkomst te verduidelijken. De staatssecretaris van Financiën Fiscaliteit en Belastingdienst neemt deze aanbevelingen over. Deze aanbevelingen worden inmiddels geïmplementeerd.

¹ EU-sanctielijst te raadplegen op <https://data.europa.eu/data/datasets/consolidated-list-of-persons-groups-and-entities-subject-to-eu-financial-sanctions?locale=nl>

² Bijlage 4 bij de aanbiedingsbrief over Jaarplan Belastingdienst 2023 en Stand van de uitvoering 2022 (Kamerstukken II 2022-2023, 31 066, nr. 1145).

Er zijn geen substantiële wijzigingen in het aantal ontvangen en afgedane verzoeken ten opzichte van 2021.

Tabel 1 Kerncijfers 2022 ³							
	ATR	APA	BAPA	Innovatiebox	Overige rulings	Totaal 2022	Totaal 2021
Beginvoorraad	142	87	85	380	32	726	782
Aantal ontvangen verzoeken	258	67	35	154	45	559	594
Aantal afgedane verzoeken waarvan:	220	84	19	179	42	544	650
<i>(Deels) toegekend</i>	162	57	12	126	21	378	446
<i>Afgewezen</i>	3	4	1	0	1	9	13
<i>Ingetrokken</i>	35	12	3	16	17	83	92
<i>Buiten behandeling</i>	10	8	3	3	3	27	26
<i>Geen ruling internationaal karakter</i>	10	3	0	34	0	47	73
Eindvoorraad	180	70	101	355	35	741	726

* de BAPA cijfers betreffen zowel de bi- als de multilaterale APA verzoeken

³ Advance Tax Ruling (ATR), Advance Pricing Agreement (APA) en Bilaterale Advance Pricing Agreement (BAPA).

Het aantal ontvangen verzoeken betreft 559 (2021: 594). Het totale aantal afgedane verzoeken is 544 (2021: 650). De daling van het aantal afgedane verzoeken zit vooral bij de innovatiebox rulings. Er is geen aanwijsbare oorzaak voor deze daling. Omdat in 2022 het aantal ontvangen verzoeken groter was dan het aantal afgedane verzoeken is de voorraad licht gestegen naar 741 (2021: 726). De eerder geconstateerde stabilisatie van het aantal ontvangen verzoeken na de aanscherpingen van de rullingpraktijk per 1 juli 2019 tekent zich ook dit jaar af. Naast uitleg over bestaande wet- en regelgeving, leiden (voorgenomen) wijzigingen in de wet- en regelgeving op het gebied van internationaal belastingrecht onverminderd tot vragen van belastingplichtigen, die aan de Belastingdienst worden voorgelegd.

Dit jaarverslag kent in grote lijnen dezelfde opbouw als vorige jaren, zoals hierna in de inleiding nader wordt toegelicht.

➔ 1. Inleiding

Sinds 2018 biedt de staatssecretaris van Financiën een jaarverslag over de Nederlandse rullingpraktijk aan de Tweede Kamer aan. Het jaarverslag 2022 ziet, evenals de jaarverslagen 2021, 2020 en 2019, op alle rulings met een internationaal karakter (ATR's, APA's, Innovatiebox en Overige).^{4,5,6} De basis voor de rullingpraktijk wordt gevormd door de met ingang van 1 juli 2019 aangescherpte regels. Dit is vastgelegd in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter (hierna: Besluit vooroverleg rulings).⁷

Voor een beschrijving van de regels en procedures wordt verwezen naar het Besluit vooroverleg rulings, de voorgaande jaarverslagen, alsmede naar onderdelen van hoofdstuk 2 hierna.

In dit jaarverslag over 2022 wordt ingegaan op:

- de relevante (inter)nationale ontwikkelingen binnen de rullingpraktijk en de periodieke reviews (hoofdstuk 2);
- de kerncijfers van de internationale rullingpraktijk (hoofdstuk 3);
- de beeldbepalende standpunten in 2022 ingenomen door het College Internationale Fiscale Zekerheid (hierna: College IFZ) (bijlage 1); en
- de uitsplitsing van de kerncijfers naar soort en afwijzingsgrond (bijlage 2).

4 Jaarverslag 2021, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-1030443>

5 Jaarverslag 2020, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-987644>

6 Jaarverslag 2019, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-943488>

7 Staatscourant 2019, 35519, 2021, 16465 en 2022, 10157.



De Nederlandse rullingpraktijk

Voor internationale rulings gelden onderstaande regels



Eisen aan verzoeken

- voldoende (relevante) economische activiteit in Nederland
- belastingbesparing geen hoofddoel van aanvraag
- geen (directe) transacties met laagbelastende landen



Check UBO en sanctiewet

- inzicht in alle uiteindelijke gerechtigden en tussenhoudsters met een (in)direct belang $\geq 5\%$
- geen vooroverleg indien verzoeker, bestuurder of uiteindelijk gerechtigde – of tussenhouder – met een (in) direct belang $\geq 5\%$ voorkomt op de EU-sanctielijst



Proces

- rullingverzoeken worden 2 keer gecontroleerd
- de tweede controle gebeurt altijd door het College Internationale Fiscale Zekerheid
- goedgekeurde verzoeken in principe 5 jaar geldig



Transparantie

- geanonimiseerde samenvattingen en jaarverslag openbaar
- gedeeld met buitenlandse belastingdiensten



Zo werkt de Belastingdienst doorlopend aan een zo efficiënt en effectief mogelijk proces voor het heffen, innen en controleren van de belastingen. En zo dragen we bij aan een financieel gezond Nederland.



2. Ontwikkelingen rullingpraktijk

2.1 Inleiding

Vooroverleg is een belangrijk element in het toezicht van de Belastingdienst. Door middel van vooroverleg kunnen nationaal en internationaal opererende bedrijven verzoeken om zekerheid vooraf over de juiste toepassing van wet- en regelgeving op het gebied van belastingen. Transparantie is belangrijk en wordt (onder andere) bereikt door de publicatie van samenvattingen van de rulings met een internationaal karakter, het delen van informatie over de rulings met buitenlandse belastingdiensten, en middels dit jaarverslag. Uiteraard worden de rulings afgegeven binnen de kaders van de wet, het beleid, de jurisprudentie en internationale afspraken.

2.2 Werkwijze vooroverleg rulings met een internationaal karakter

De sinds 1 juli 2019 van toepassing zijnde werkwijze legt extra nadruk op transparantie en een zorgvuldig proces. De onderzoeken, bevindingen en aanbevelingen van de onafhankelijke onderzoekscommissie rulings met een internationaal karakter, maar ook andere (externe) publicaties, worden daarom ter harte genomen.

Het jaar 2022 is het derde volledige jaar waarbij ervaring is opgedaan met de gewijzigde regels en procedures van de internationale rullingpraktijk. Dit geeft het volgende beeld.

- Uit de cijfers van 2022 blijkt dat er 559 verzoeken (2021: 594) zijn ontvangen en er 544 verzoeken (2021: 650) zijn afgedaan. In verhouding tot 2021 is het aantal ingekomen verzoeken en tevens het aantal afgedane verzoeken gedaald. De daling van het aantal afgedane verzoeken zit vooral bij de innovatiebox rulings. Er is geen aanwijsbare oorzaak voor deze daling. Omdat in 2022 het aantal ontvangen verzoeken groter was dan het aantal afgedane verzoeken is de voorraad licht gestegen naar 741 (2021: 726). De eerder geconstateerde

stabilisatie van het aantal ontvangen verzoeken na de aanscherpingen van de rullingpraktijk per 1 juli 2019 zet zich ook in 2022 door.

- Bedrijven, adviseurs en de Belastingdienst raken in toenemende mate gewend aan de aangescherpte regels van de rullingpraktijk. Dit uit zich bijvoorbeeld doordat minder vragen rondom de regels en procedures worden gesteld. Hierdoor is ook bijlage 1 met de beleidsbepalende standpunten beperkter in omvang dan in eerdere jaren.

Transparantie

Sinds 1 juli 2019 wordt per rulling een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd. In 2022 zijn in nagenoeg alle gevallen (> 98%) de samenvattingen binnen drie weken na het sluiten van de rulling gepubliceerd op de website van de Belastingdienst.⁸

De samenvattingen en de gepubliceerde vragen en antwoordenlijst, worden regelmatig gedownload en geraadpleegd. Dit wijst erop dat de publicatie daarvan in de behoefte om transparantie voorziet. In 2022 is de gepubliceerde vragen en antwoordenlijst aangevuld met een toelichting op de (Europese) regelgeving omtrent het UBO-register en de gevolgen voor de rulings met een internationaal karakter. Tevens is verduidelijkt wanneer sprake is van zekerheid vooraf in de zin van het Besluit vooroverleg rulings, bij het al dan niet op initiatief van de Belastingdienst constateren van een vaste inrichting.⁹

⁸ De geanonimiseerde samenvattingen zijn te raadplegen op:

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/privé/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/ruling/

⁹ Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter - vragen en antwoorden, te raadplegen op:

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/besluit-vooroverleg-rulings-met-een-internationaal-karakter-vragen-en-antwoorden

Communicatie intern/extern

In 2022 is door middel van het updaten van de intranetpagina, veelvuldige contacten met collega's en participatie in kennis- en coördinatiegroepen binnen de Belastingdienst verder geïnvesteerd in kennis bij de medewerkers van de Belastingdienst ten aanzien van de rullingpraktijk.

Ook heeft het College IFZ de (uitvoerings- en advies)praktijk regelmatig geïnformeerd over het rullingbeleid. Zoals hiervoor al aangegeven is in 2022 een aanvulling opgenomen bij de gepubliceerde vragen en antwoordenlijst ter ondersteuning van het Besluit vooroverleg rulings. Voorts zijn er vanaf het jaarverslag 2020 rulings met een internationaal karakter richtinggevende standpunten in de jaarverslagen opgenomen die relevant zijn voor de (uitvoerings- en advies)praktijk. Het College IFZ heeft daarnaast in 2022 een presentatie verzorgd voor de leden van de NOB (Nederlandse Orde van Belastingadviseurs), waarin is stilgestaan bij de regels en procedures rondom de rullingpraktijk. In 2023 zal hier wederom aandacht aan worden gegeven en zal worden gekeken of ook bij soortgelijke belangenvertegenwoordigers een presentatie kan worden gegeven.

Uitwisseling van internationale afspraken

In het kader van internationale afspraken wordt informatie over rulings met een internationaal karakter met buitenlandse belastingdiensten in zowel Europees- als OESO-verband uitgewisseld.¹⁰ Deze uitwisseling vindt plaats middels een door de Europese Unie (hierna: EU) voorgeschreven 'template' met de kerninformatie omtrent de ruling. Ook in OESO-verband is een standaard template ontwikkeld. De uitwisseling is inmiddels een gestandaardiseerd proces.

In 2021 en 2022 heeft de OESO in een peer review geconstateerd dat Nederland aan alle vereisten voldoet, behoudens ten aanzien van een zeer beperkt aantal gevallen op het punt van de tijdige uitwisseling van templates met andere landen

¹⁰ Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.

in 2020 respectievelijk 2021.^{11,12} Hiervoor heeft Nederland een aanbeveling ontvangen. In 2022 is deze aanbeveling opgepakt en zijn er twee procesmatige aanpassingen doorgevoerd.

Ten eerste wordt de uit te wisselen informatie uiterlijk elke twee maanden uitgewisseld. Hiermee wordt een kortere termijn aangehouden dan de wet en internationale afspraken voorschrijven. Ten tweede wordt een vaststellings-overeenkomst pas getekend door het College IFZ indien een ingevulde template aanwezig is. De termijn voor het uitwisselen van informatie begint te lopen nadat de vaststellingsovereenkomst door alle partijen is getekend. Met deze twee aanpassingen wordt de tijdigheid van het uitwisselingsproces beter gewaarborgd.

Proces

In 2022 heeft er wederom een interne review plaatsgevonden op de naleving van de procedurevoorschriften. Hieruit is naar voren gekomen dat in een zeer beperkt aantal gevallen niet de juiste (administratieve) procedure is gevolgd. In deze gevallen bleek het College IFZ namelijk onterecht niet te zijn ingeschakeld.

Hoewel fiscaal inhoudelijk juist is bij één geval, wat drie samenhangende verzoeken betrof waarover zekerheid vooraf verstrekt was door middel van een allesomvattende standpuntbepaling, geconstateerd dat de gevraagde zekerheid niet gegeven had mogen worden gezien de toegangsvoorwaarden van het Besluit

¹¹ In OECD (2021), Harmful Tax Practices – 2020 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, te raadplegen op: <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-2020-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings-f376127b-en.htm>

¹² In OECD (2022), Harmful Tax Practices – 2021 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, te raadplegen op: <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-2021-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings-4034ce42-en.htm>

vooroverleg rulings. De betreffende zekerheid is, in samenspraak met het College IFZ, door de lokale inspecteur opgezegd.

De overige gevallen waar niet de juiste (administratieve) procedures zijn gevolgd, zijn gecorrigeerd. Dit heeft ertoe geleid dat geen procedureel onjuiste rulings zijn geconstateerd. Ten aanzien van alle gevallen geldt dat de samenvattingen inmiddels gepubliceerd zijn en de templates internationaal zijn uitgewisseld. Ook in 2023 zal de periodieke review plaatsvinden en wordt binnen de Belastingdienst blijvend nadruk gelegd op inhoudelijk en procedureel juiste vaststellingsovereenkomsten voor rulings met een internationaal karakter.

2.3 Inhoudelijke ontwikkelingen

Behandeling bilaterale APA's

Per 1 januari 2022 zijn de competentie en de werkzaamheden inzake onderlinge overlegprocedures en bilaterale APA's in een separaat team (het MAP-team) binnen de Belastingdienst belegd. Voorheen lag deze competentie bij het Ministerie van Financiën.

Het MAP-team is verantwoordelijk voor de totstandkoming van bilaterale APA's en wordt hierbij geadviseerd door het Behandelteam Internationale Fiscale Zekerheid (hierna: Behandelteam IFZ). Het MAP-team is, evenals het Behandelteam IFZ, onderdeel van de directie Grote Ondernemingen van de Belastingdienst. Dit heeft als gevolg dat er een intensievere samenwerking is op het vlak van het behandelen van bilaterale APAs vanuit ieder zijn eigen rol. Elke bilaterale overeenkomst met een andere bevoegde autoriteit wordt door het Behandelteam IFZ omgezet in een unilaterale APA en hiervan wordt een samenvatting gepubliceerd.

De behandeling van bilaterale APA's kan bewerkelijk en tijdrovend zijn, mede gezien de afhankelijkheid van de inzet van andere landen. In september 2022 heeft de OESO een project rond bilaterale APA's afgerond en een handboek gepubliceerd met niet-bindende 'best practices' die als doel hebben het proces tot het afsluiten

van een bilaterale APA efficiënter en effectiever te maken.¹³ Ook Nederland heeft hiervoor input geleverd. De Nederlandse praktijk rond het afgeven van bilaterale (of multilaterale) APA's past goed binnen de in het handboek opgenomen 'best practices'.

Vestigingsklimaat

Door het aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders wordt in lijn met vorig jaar gesignaleerd dat de fiscaliteit een minder doorslaggevende rol lijkt te spelen bij vestigingsplaatskeuzes voor Nederland dan voorheen. Dit kan mede een gevolg zijn van de toenemende internationale harmonisatie van (directe) belastingen. Dit omdat die harmonisatie gepaard is gegaan met allerlei andere internationale ontwikkelingen (bijvoorbeeld de situatie in Oekraïne, de energiecrisis, de oplopende inflatie en de krappe arbeidsmarkt) die ook de investeringsbereidheid van potentiële investeerders zullen hebben bepaald.

Uit de door het Aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders (APBI) gehouden gesprekken kan eveneens worden afgeleid dat een toegankelijke, goed bereikbare en transparante Belastingdienst en de mogelijkheid tot het geven van zekerheid vooraf evenwel nog steeds als positief worden ervaren. Zoals hiervoor is aangegeven, vindt het geven van zekerheid vooraf binnen de kaders van wet- en regelgeving, en jurisprudentie plaats. Het ziet op een fiscale duiding van de door de belastingplichtigen gepresenteerde feiten.

(Inter)nationale ontwikkelingen

Zekerheid vooraf in de vorm van een ruling met een internationaal karakter blijft belangrijk in tijden waarin de (inter)nationale wet- en regelgeving voor internationale ondernemingen aan veel verandering onderhevig is.

¹³ OECD (2022), Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual, te raadplegen op: <https://www.oecd.org/publications/bilateral-advance-pricing-arrangement-manual-4aa570e1-en.htm>

In 2022 is onverminderd sprake van grote dynamiek op dat gebied. Gewezen kan worden op de uitbreiding van de regels voor mismatches bij omgekeerd hybride lichamen, de invoering van wetgeving gericht tegen mismatches bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel en de mogelijkheid dat internationale initiatieven, zoals bijvoorbeeld Pijler 1 of Business in Europe Framework for Income Taxation (afgekort: BEFIT), tot wezenlijke veranderingen zullen leiden.

Bovendien is een aantal beleidsbesluiten gepubliceerd dat van belang is bij de behandeling van rulings met een internationaal karakter, zoals o.a. het nieuwe verrekenprijbsluit¹⁴, het Besluit winstallocatie vaste inrichtingen 2022¹⁵, het Besluit hybridemismatches¹⁶ en het Beleidsbesluit hybride entiteitenbepalingen.¹⁷

Het nieuwe verrekenprijbsluit besteedt onder andere aandacht aan ontwikkelingen die hebben geleid tot wijzigingen in de OESO-richtlijnen. De grootste wijziging betreft het nieuwe hoofdstuk 10 van de OESO-richtlijnen dat ziet op financiële transacties. In het verrekenprijbsluit wordt in paragraaf 9.2 ingegaan op financiële dienstverleningsactiviteiten binnen de groep.

Het College IFZ heeft veel vragen gekregen over de mogelijkheid om zekerheid vooraf te geven op financiële transacties in zijn algemeenheid, en financiële dienstverleningsactiviteiten in het bijzonder. In reactie op deze vragen is aangegeven dat slechts zekerheid vooraf gegeven kan worden als zowel wordt voldaan aan de OESO-richtlijnen als de Nederlandse jurisprudentie. Bij financiële dienstverleningsactiviteiten is onder andere van belang dat er voldoende eigen vermogen aanwezig is om zelfstandig geld te kunnen inlenen en eventuele

risico's te kunnen opvangen en dat er sprake is van (gedeelde) control. Mede gezien de strikte toegangsvereisten voor het verkrijgen van een ruling met een internationaal karakter, is het de verwachting dat het aantal gevallen waarin zekerheid vooraf wordt gegeven op de zakelijkheid van gelieerde transacties van dienstverleningslichamen, beperkt zal zijn.

In 2021 is in het OESO/G20 Inclusive Framework een politiek akkoord bereikt over de herziening van het internationale belastingstelsel. Pijler 2 is één van de maatregelen die ervoor gaat zorgen dat multinationals altijd ten minste een minimumniveau van 15% aan winstbelasting gaan betalen.¹⁸ In december 2022 hebben alle EU-lidstaten ingestemd met het Pijler 2 richtlijnvoorstel. Gedurende 2023 zal deze Europese Richtlijn worden omgezet in nationale wetgeving met als voorziene ingangsdatum 1 januari 2024. Het is de verwachting dat in de toekomst over de toepassing van de Pijler 2 wetgeving zekerheid vooraf kan worden gegeven. Dit wordt in 2023 nader uitgewerkt.

Kamervragen vastgoedstructuren

Naar aanleiding van en in lijn met de brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 1 oktober 2021, kan worden opgemerkt dat er in 2022 geen rulings met een internationaal karakter zijn afgegeven aan fiscale beleggingsinstellingen zoals bedoeld in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969).¹⁹

¹⁴ Besluit van 14 juni 2022 nr. 2022-0000139020 (Stcrt 2022, 16685), <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2022-16685.html>

¹⁵ Besluit van 14 juni 2022, nr. 2022-0000143421 (Stcrt 2022, 16683), <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2022-16683.html>

¹⁶ Besluit van 31 oktober 2022, nr. 2022-23956 (Stcrt 2022, 29035), <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2022-29035.html>

¹⁷ Besluit van 23 november 2022, nr. 2022-26181 (Stcrt 2022, 32363), <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2022-32363.html>

¹⁸ <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>

¹⁹ Brief van de staatssecretaris van Financiën-Fiscaliteit en Belastingdienst aan de Tweede Kamer, 1 oktober 2021 'Toezeggingen n.a.v. vragen over belastingontwijking door Blackstone tijdens het vragenuur van 28 september 2021', Kamerstukken II 2020/21, 35 927, nr. 8.

2.4 Onderzoeken rullingpraktijk

Sinds 2018 wordt jaarlijks door een onafhankelijke onderzoekscommissie onderzoek gedaan naar de afgifte van rulings met een internationaal karakter. De onderzoekscommissie heeft de rapportage over het onderzoeksjaar 2020 ultimo 2022 afgerond. Deze rapportage is gepubliceerd.²⁰

De onderzoekscommissie heeft, binnen de kaders van het uitgevoerde onderzoek, geen aanwijzingen gevonden dat in het onderzoeksjaar 2020 rulings met een internationaal karakter zijn afgegeven waarbij de gemaakte afspraken inhoudelijk in strijd zijn met de wet, het beleid of de jurisprudentie. Dit is in lijn met de voorgaande jaren. Uit het rapport blijkt dat de vastlegging van de juridische onderbouwing van de rulings en van de naleving van de formele vereisten voor de afgifte van de rulings met een internationaal karakter in de dossiers voor het jaar 2020 goed op orde waren. Daarnaast concludeert de onderzoekscommissie ten aanzien van de samenvattingen dat de Belastingdienst een goed evenwicht lijkt te hebben gevonden tussen een zo duidelijk en volledig mogelijke weergave van de feiten en de afspraken die zijn gemaakt enerzijds en het voorkomen van herleidbaarheid van de vaststellingsovereenkomst naar de belastingplichtige en de geheimhoudingsplicht anderzijds. Dit instrument in deze vorm heeft een belangrijke toegevoegde waarde bij het vergroten van de transparantie rond de rullingpraktijk.

De onderzoekscommissie heeft enkele aanbevelingen opgenomen in haar rapport. In de bijlage “moties en toezeggingen” bij de brief van 15 december 2022 van de staatssecretaris van Financiën is aangegeven dat in het jaarverslag rulings met een internationaal karakter 2022 aandacht zal worden besteed aan deze aanbevelingen.²¹ Tevens wordt bevestigd, naar aanleiding van de suggestie

²⁰ De rapportage van het onderzoek over 2020 is vastgesteld op 8 december 2022 en gepubliceerd als bijlage 5 bij de aanbiedingsbrief over Jaarplan Belastingdienst 2023 en Stand van de uitvoering 2022 (Kamerstukken II 2022-2023, 31 066, nr. 1145).

²¹ Bijlage 4 bij de aanbiedingsbrief over Jaarplan Belastingdienst 2023 en Stand van de uitvoering 2022 (Kamerstukken II 2022-2023, 31 066, nr. 1145).

van de onderzoekscommissie, dat de onderzoekscommissie zal worden gevraagd om in het te verrichten onderzoek in het jaar 2023 twee onderzoeksjaren – 2021 en 2022 – samen te nemen (zonder overigens het totale aantal te onderzoeken rulings te verhogen).

De onderzoekscommissie heeft opgemerkt dat ten aanzien van de beoordeelde templates in het algemeen voldoende informatie was opgenomen voor de signaalfunctie die de templates dienen. Wel is zij van mening dat nog steeds verbeteringen mogelijk zijn om de templates informatiever te laten zijn.

Deze aanbeveling wordt overgenomen. In 2023 werken we aan aanpassingen om de templates informatiever te laten zijn voor buitenlandse belastingdiensten. In dit kader wordt ook in Europees verband gewerkt aan een verbetering van de kwaliteit van de templates om de effectiviteit van het gebruik van de templates door belastingdiensten te verhogen. De Belastingdienst neemt actief deel aan deze werkgroep en zal de gedane aanbevelingen van de onderzoekscommissie daarin meenemen.

Een tweede aanbeveling van de onderzoekscommissie ziet op de standaard vaststellingsovereenkomst die voor internationale rulings wordt gebruikt. Ten aanzien van een beperkt aantal standaardbepalingen vraagt de onderzoekscommissie naar de samenhang en de reikwijdte van de bepalingen. Naar aanleiding van deze aanbeveling is nogmaals kritisch gekeken naar het “Basismodel vaststellingsovereenkomst internationaal karakter - zekerheid vooraf m.i.v. 1 juli 2019” (hierna: Basismodel VSO) en zijn in 2023 enkele aanpassingen in de vaststellingsovereenkomst voor rulings met een internationaal karakter doorgevoerd.²²

²² https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/basismodel-vso-ruling

De onderzoekscommissie stelt tevens de vraag of bezwaar en beroep mogelijk is tegen het op initiatief van de Belastingdienst beëindigen van de vaststellingsovereenkomst. Het gesloten stelsel in het belastingrecht maakt het instellen van bezwaar en beroep alleen mogelijk wanneer de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) of een afzonderlijke heffingswet daarin voorziet (art. 26 AWR). Het aangaan of beëindigen van een ruling wordt in de belastingwetgeving niet aangemerkt als een beslissing waartegen als zodanig bezwaar en beroep mogelijk is. Echter tegen de gevolgen van het aangaan of beëindigen van een vaststellingsovereenkomst indien en voor dit uitmondt in bijvoorbeeld een aanslag, is uiteraard wel bezwaar en beroep mogelijk.

Daarnaast heeft de onderzoekscommissie een vraag gesteld over de reikwijdte en de reden van de in de vaststellingsovereenkomst opgenomen bepaling dat door belanghebbende geen beroep zal worden gedaan op artikel 14, tweede lid, onderdeel e van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: Wet WIB). Op basis van dit artikelonderdeel hoeft Nederland geen inlichtingen aan een andere staat te verstrekken indien daarmee een commercieel, een industrieel of een beroepsgeheim zou worden onthuld. In het Besluit vooroverleg rulings wordt aangegeven dat deze verklaring van belanghebbende – dat geen beroep wordt gedaan op genoemde uitzonderingsgrond - ziet op de ‘in de vaststellingsovereenkomst begrepen informatie’ en dat hiermee mogelijke geschillen op dit punt tussen de Belastingdienst en de belanghebbende worden voorkomen. Met betrekking tot de reikwijdte constateert de onderzoekscommissie dat de gehanteerde formulering uit het Besluit vooroverleg rulings verschilt van die in het Basismodel VSO. Hieruit vloeien een aantal onduidelijkheden voort. Om deze weg te nemen is het Basismodel VSO op dit punt in lijn gebracht met het Besluit vooroverleg rulings. Hierbij wordt opgemerkt dat de inhoud van de vaststellingsovereenkomst - zoveel mogelijk - in samenspraak met de belanghebbende wordt bepaald. Tot dusver heeft de bepaling dan ook geen aanleiding gegeven tot een geschil.

2.5 Corporate tie-breakerverzoeken

Met de wijziging van het Besluit vooroverleg rulings van 7 juni 2022 en van het MAP-besluit van 15 november 2021²³ is aangegeven dat corporate tie-breakerverzoeken dienen te worden ingediend bij het MAP-team van de Belastingdienst. Een beslissing van de twee competente autoriteiten ten aanzien van een corporate tie-breakerverzoek wordt niet in een vaststellingsovereenkomst tussen de Belastingdienst en belanghebbende vastgelegd. Zodoende is er geen sprake van zekerheid vooraf als bedoeld in de Wet WIB. De cijfers over de corporate tie-breakerverzoeken worden met ingang van 2022 niet langer opgenomen in het jaarverslag inzake rulings met een internationaal karakter. De cijfers worden meegenomen in de MAP statistieken.

²³ Besluit van 15 november 2021, nr. 2021-0000226675 (Stcrt 2021, 47634).
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2021-47634.html>

Thema “UBO-verklaring”

Eén van de formele vereisten volgens de paragrafen 3 en 6 van het Besluit vooroverleg rulings is dat voor het verkrijgen van een ruling met een internationaal karakter inzicht moet worden gegeven wie de uiteindelijke gerechtigde(n), of wel de ultimate beneficial owner(s) (hierna: UBO('s)), van de verzoeker is (zijn).

Van oudsher wordt in de (APA/ATR-)rulingpraktijk hiervoor een gerechtigdheidspercentage van 5% of hoger gehanteerd. In de Europese anti-witwasrichtlijn (Richtlijn (EU) 2018/843), waarop de Nederlandse UBO-wetgeving is gebaseerd, wordt een gerechtigdheidspercentage van 25% of hoger gehanteerd. De EU-sanctielijst gaat uit van een percentage van 50% om verbondenheid te kunnen constateren. De Belastingdienst heeft echter besloten om vast te houden aan een drempel van minimaal 5%. Het percentage van 5% sluit aan bij onder andere het aanmerkelijkbelangregime.

Door de situatie in Oekraïne is in 2022 de EU-sanctielijst uitgebreid met diverse Russische en Wit-Russische individuen en rechtspersonen. Om te controleren dat de UBO's niet op de EU-sanctielijst staan, wordt aan de verzoeker(s) of de gemachtigde van de verzoeker(s) gevraagd om een verklaring dat de bestuurders van de verzoeker(s) tezamen met de UBO('s) – en eventuele tussenhoudsters – met een (in)direct belang in de verzoeker(s) van groter dan of gelijk aan 5%, niet voorkomen op de EU-sanctielijst. Daarbij zal bovendien worden verzocht te bevestigen dat deze informatie overeenstemt met de registratie in het Nederlandse handelsregister indien dit een belang betreft dat daarin moet worden opgenomen. De uitspraak van de Europese Hof van Justitie inzake het UBO-register (gevoegde zaken C-37/20 Luxembourg Business Registers en C-601/20 Sovim) laat onverlet dat een verklaring moet worden gegeven dat de gegevens in het Nederlandse handelsregister kloppen. Middels een risicogerichte benadering worden de verklaringen beoordeeld op juistheid en volledigheid.

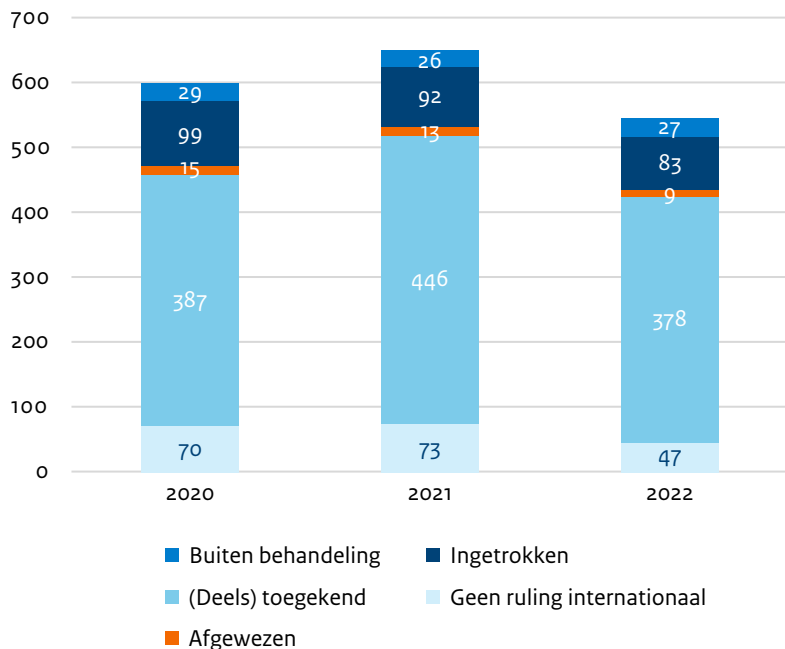
3. Kerncijfers

In dit hoofdstuk wordt inzicht gegeven in de kerncijfers rond de afhandeling en doorlooptijden van de ontvangen rulingverzoeken en gepubliceerde samenvattingen. Hierbij is ook een korte en specifieke toelichting op de tabellen opgenomen.

Tabel 2 Kerncijfers 2022							
	ATR	APA	BAPA	Innovatiebox	Overige rulings	Totaal 2022	Totaal 2021
Beginvoorraad	142	87	85	380	32	726	782
Aantal ontvangen verzoeken	258	67	35	154	45	559	594
Aantal afgedane verzoeken waarvan:	220	84	19	179	42	544	650
<i>(Deels) toegekend</i>	162	57	12	126	21	378	446
<i>Afgewezen</i>	3	4	1	0	1	9	13
<i>Ingetrokken</i>	35	12	3	16	17	83	92
<i>Buiten behandeling</i>	10	8	3	3	3	27	26
<i>Geen ruling internationaal karakter</i>	10	3	0	34	0	47	73
Eindvoorraad	180	70	101	355	35	741	726

* de BAPA cijfers betreffen zowel de bi- als de multilaterale APA verzoeken

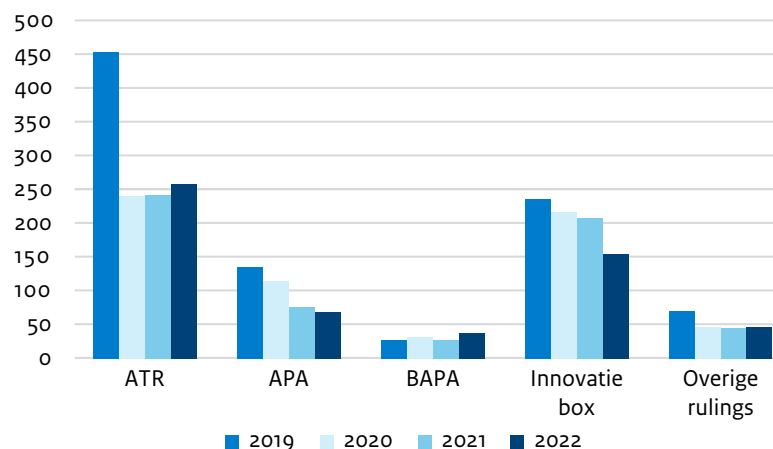
Grafiek 1 totaaloverzicht kerncijfers 2020 t/m 2022



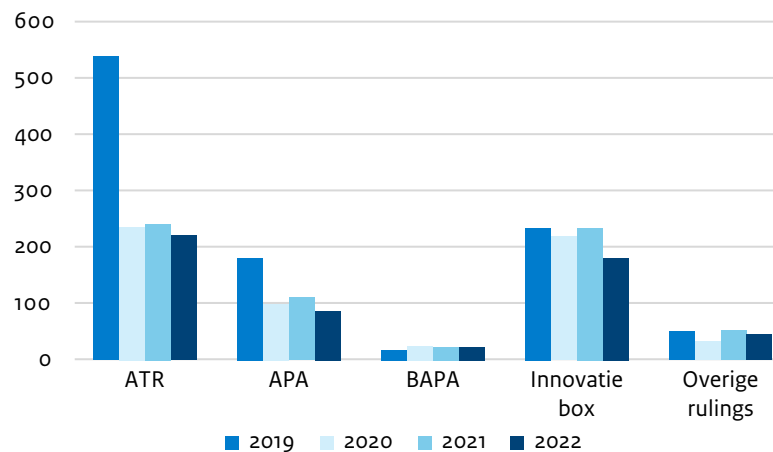
In 2022 zijn 559 verzoeken ontvangen en 544 verzoeken afgehandeld. In vergelijking met het jaar 2021 is het aantal ontvangen en afgedane verzoeken gedaald. Toen waren die aantallen 594 en 650 respectievelijk. De daling van het aantal afgedane verzoeken zit vooral bij de innovatiebox rulings. Er is geen aanwijsbare oorzaak voor deze daling. Omdat in 2022 het aantal ontvangen verzoeken groter was dan het aantal afgedane verzoeken is de voorraad licht gestegen.

Hierna wordt een grafisch overzicht per soort rulling gegeven van het aantal ontvangen verzoeken, afgedane verzoeken en de eindvoorraad in de periode 2019 tot en met 2022.

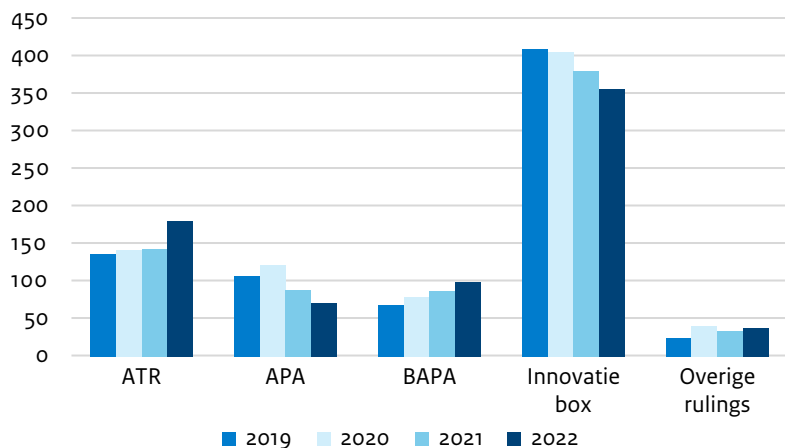
Grafiek 2 totaaloverzicht ontvangen verzoek per soort rulling 2019 t/m 2022



Grafiek 3 totaaloverzicht afgedane verzoek per soort rulling 2019 t/m 2022



Grafiek 4 totaaloverzicht eindvoorraad per soort ruling 2019 t/m 2022



Vanaf 2022 wordt in het jaarverslag rulings met een internationaal karakter een uitsplitsing gemaakt van de cijfers van de unilaterale APA's enerzijds en de bi- en multilaterale APA's anderzijds, om het onderscheid in looptijd en aantallen beter inzichtelijk te maken. In vergelijking met 2021 is het totaal aantal ontvangen unilaterale APA verzoeken en bi- en multilaterale APA verzoeken nagenoeg hetzelfde gebleven. In 2022 zijn er in totaal 102 verzoeken ontvangen in vergelijking met 103 verzoeken in 2021.

Tabel 3 Bruto doorlooptijd in maanden 2022

	ATR	APA	BAPA	Innovatiebox	Overige rulings
Verzoeken					
<i>(Deels) toegekend</i>	8	13	35	17	7
<i>Afgewezen</i>	15	14	51	-	14
<i>Ingetrokken</i>	9	20	33	28	7
<i>Buiten behandeling</i>	8	23	45	28	7

* de BAPA cijfers betreffen zowel de bi- als de multilaterale APA verzoeken

De doorlooptijd omvat de bruto doorlooptijd. Dat is de doorlooptijd vanaf het moment van het indienen van het verzoek tot aan het overeenkomen van de afspraak (dan wel de intrekking, afwijzing of buiten behandelingstelling van het verzoek). De bruto doorlooptijd omvat naast de feitelijke behandeltijd door de Belastingdienst ook de tijd die verstrijkt vanwege het opvragen van nadere informatie.

Hierna is een tabel opgenomen met het percentage publicaties per soort ruling binnen 3 weken na formalisering van de vaststellingsovereenkomst, dan wel afwijzen, intrekken of buiten behandeling stellen van het verzoek.

Tabel 4 percentage gepubliceerde samenvattingen binnen 3 weken	
	% tijdig
ATR	100%
APA/BAPA	100%
Innovatiebox	100%
Overige rulings	98%

Tabel 5 Aantal gepubliceerde samenvattingen				
	Afgedane verzoeken	Geen internationale ruling	Totaal	Gepubliceerd
ATR	220	10	210	211
APA/BAPA	103	3	100	98
Innovatiebox	179	34	145	145
Overige rulings	42	0	42	42

In tabel 5 is de categorie “geen internationale ruling” afgetrokken van het totaal afgedane verzoeken. Voor de categorie ‘geen internationale ruling’ geldt het voorschrift van een gepubliceerde samenvatting niet. Het verschil in totaal aantal ATR’s versus gepubliceerd aantal ATR’s is te verklaren doordat er 1 vangnetbeschikking is gepubliceerd. Deze wordt in bijlage 2 bij dit verslag nader gespecificeerd. Het verschil in totaal aantal APA/BAPA’s versus gepubliceerd aantal APA/BAPA’s is te verklaren door 2 verzoeken die al voor 1 juli 2019 zijn afgerond maar pas in 2022 administratief zijn afgedaan.

Bijlage 1

Bijzonderheden ATR's, APA's, BAPA's, innovatiebox vaststellingsovereenkomsten en overige rulings

De hierna weergegeven beeldbepalende standpunten vinden niet uitsluitend hun weerslag in afgegeven rulings. Regelmatig komen vragen op bijvoorbeeld bij intern overleg of in het kader van een 'prefiling'-overleg. In die gevallen is niet altijd sprake van een concreet rulingverzoek waardoor standpunten ten aanzien van dergelijke vragen niet tot uitdrukking kunnen komen in een samenvatting. In het kader van de transparantie zijn ook zoveel mogelijk van de in dergelijke gevallen gemaakte keuzes in deze bijlage opgenomen. Voor zover het standpunten betreft gebaseerd op een samenvatting is het nummer van de samenvatting vermeld.

Economische Nexus

Samenhangende rechtshandelingen bij externe acquisitie

Een verzoeker dient te beschikken over voldoende relevante economische nexus om toegang te hebben tot vooroverleg. Aan het College IFZ is de vraag voorgelegd of de economische nexus die na afronding van een voorgenomen externe acquisitie in Nederland aanwezig is, meegewogen mag worden bij de beoordeling of er sprake is van voldoende relevante economische nexus voor zekerheid vooraf over voorafgaande samenhangende rechtshandelingen. De bewuste samenhangende rechtshandelingen vinden plaats binnen een zeer kort tijdbestek voorafgaand aan de externe acquisitie. Het College IFZ heeft geoordeeld dat onder deze omstandigheden de economische nexus direct na de acquisitie meegewogen mag worden.

Cash pooling

Er zijn veel verschillende varianten mogelijk van cash pooling en de bijbehorende beheersing van risico's. Daarom is het belangrijk dat er een duidelijke karakterisering van de transacties plaatsvindt. In de gepubliceerde samenvatting '20220322 APA 000005' is uiteindelijk geen zekerheid vooraf verstrekt omdat de verzoeker

niet over voldoende controle te beschikken om de risico's ten aanzien van de geldstromen te beheersen. Eveneens was onduidelijk of sprake was van kortlopende of langlopende vorderingen en schulden. Hierdoor was onzeker of er überhaupt wel sprake was van een cashpool. Na overleg is het verzoek ingetrokken en is een uiteindelijk oordeel door de Belastingdienst achterwege gebleven.

In de gepubliceerde samenvatting '20230110 APA 000002' is wel zekerheid vooraf verstrekt. Deze situatie zag op een in Nederland gevestigde entiteit die onderdeel uitmaakt van een internationaal opererende groep met een in Nederland gevestigd EMEA hoofdkantoor. In Nederland worden financiële activiteiten verricht die zien op treasury, cash management, hedging en corporate finance. De Nederlandse vennootschap is tevens de cash pool leader van de EMEA cashpool binnen de groep en beoordeelt in dat verband de liquiditeitsposities van de cash pool participanten, sluit de overeenkomsten met de derde banken, stelt de gehanteerde rentepercentages vast en beheerst de risico's. In Nederland zijn voldoende deskundige medewerkers in dienst om deze activiteiten zelfstandig uit te kunnen voeren. Er is door de belastingplichtige verzocht om zekerheid vooraf ten aanzien van zijn beloning als cash pool leader. Deze zekerheid is in deze specifieke casus verstrekt onder de voorwaarde dat alle transacties at arm's-length zijn. Geen zekerheid is gegeven over de hoogte van de rentepercentages. Het voornemen bestaat om in de toekomst zekerheid te kunnen geven over de (methode ter bepaling van de) hoogte van de rentepercentages waarbij rekening wordt gehouden met de verdeling van groepssynergiën die worden behaald door het vormen van een cashpool.

Belastingbesparing/Belastingontwijking

Kwalificatie betalingen en buitenlands consolidatieregime - update

In het jaarverslag 2021 is aandacht besteed aan een casus waarin sprake is van een in het buitenland gevestigde moeder vennootschap, een in Nederland gevestigde dochter vennootschap en een kleindochter vennootschap die is gevestigd in hetzelfde land als waar de moeder vennootschap is gevestigd. De moeder vennootschap en de kleindochter vennootschap maken gebruik van een consolidatieregime in hun land van vestiging.²⁴ Dit regime biedt vennootschappen de mogelijkheid om door middel van zogenaamde group contributions inkomsten naar elkaar over te dragen. Deze contributions zijn bij de overdrager aftrekbaar en bij de ontvanger belast. De overdracht van inkomsten kan door middel van daadwerkelijke betalingen, schuldig erkenning of de overdracht van een activum tegen lagere marktwaarde plaatsvinden. De betalingen zijn aftrekbaar bij de ene vennootschap en vervolgens weer belast bij de andere vennootschap.

In 2021 is besloten dat dit – vanuit Nederland bezien – moet worden beschouwd als een onzakelijke transactie en er in Nederland informeel kapitaal dan wel een verkapt dividend moet worden geboekt. Geconcludeerd was toen dat het verzoek niet in behandeling kon worden genomen omdat het onzakelijke karakter er per definitie toe leidde dat er geacht werd sprake te zijn van belastingbesparing als enige dan wel doorslaggevende beweegreden van de transactie. Vervolgens zijn met ingang van 2022 de artikelen 8ba t/m 8bd Wet Vpb 1969 ingevoerd. In de specifieke situatie wordt met de transactie geen van de betrokken landen benadeeld. Ook is er buiten de beoogde voordelen van het consolidatieregime geen sprake van een fiscaal voordeel voor een van de betrokken vennootschappen. De artikelen 8ba t/m 8bd Wet Vpb zijn niet van toepassing op de onderhavige structuur. Zodoende is door het College IFZ besloten om terug te komen op het eerdere standpunt en is besloten dat in deze

²⁴ Rulings met een internationaal karakter Jaarverslag 2021, pagina 14.

specifieke casus belastingbesparing niet de enige dan wel doorslaggevende beweegreden van de transactie is. Het verzoek is derhalve inhoudelijk in behandeling genomen.

Buitenlands hoofdkantoor met verrekenbare verliezen en mogelijk beperkte functionaliteit

In de gepubliceerde samenvatting ‘20221220 APA 000015’ is om zekerheid vooraf gevraagd over de beloning van in Nederland uitgeoefende routinematige logistieke- en inkoopactiviteiten. In opdracht van groepsmaatschappijen verzorgt de Nederlandse vennootschap de inkoop van producten in Europa, organiseert een groot deel van het vervoer van de producten en verzorgt het bijbehorende documentenverkeer, de financiering en verzekering. De gevraagde zekerheid ziet op de beloning van de Nederlandse vennootschap. Alle gelieerde transacties vinden plaats met het in een lidstaat van de EU gevestigde hoofdkantoor. Ondanks diverse informatieverzoeken is onduidelijk gebleven wat de rol is van dit hoofdkantoor. Daarnaast is onduidelijk in hoeverre de beschikbaarheid van omvangrijke verrekenbare verliezen bij het hoofdkantoor de reden is om transacties via dit specifieke land te laten lopen. In reactie hierop heeft belastingplichtige besloten het verzoek in te trekken en is het verzoek niet verder behandeld. In algemene zin wordt opgemerkt dat het Behandelteam IFZ niet alleen kijkt naar de functionaliteit en beloning van de Nederlandse vennootschap waar zekerheid vooraf voor wordt gevraagd. Ook wordt bekeken of de functionaliteit van de betrokken gelieerde partij in het buitenland passend is en of de transactie niet zodanig is vormgegeven dat hiermee (slechts) belastingvoordelen worden behaald, ondanks dat in Nederland een zakelijke winst wordt aangegeven.

Competentievraagstukken

Rulings met een internationaal karakter | Update diverse aspecten met betrekking tot aan- of afwezigheid vaste inrichting

Naar aanleiding van vragen in de afgelopen jaren of er ter zake van de aan- of afwezigheid van een vaste inrichting sprake is van vooroverleg in het kader van het Besluit vooroverleg rulings, is in 2022 in de gepubliceerde vraag en ant-

woordenlijst hier nogmaals aandacht aan besteed.²⁵ In de gepubliceerde vragen en antwoordenlijst wordt onder meer aangegeven dat – in tegenstelling tot de tot dan toe gehanteerde handelwijze – indien op initiatief van de Belastingdienst een controle wordt ingesteld en in het controlerapport een standpunt wordt ingenomen over het wel of niet aanwezig zijn van een vaste inrichting, geen vastlegging in een vaststellingsovereenkomst nodig is. Hetzelfde geldt in een situatie waarin na waarneming ter plaatse schriftelijk wordt gemeld of er wel of geen vaste inrichting is. Alle overige eisen van het Besluit vooroverleg rulings worden in acht genomen. Met deze verduidelijking denkt het College IFZ de meeste openstaande vragen op dit vlak te hebben weggenomen. Voor meer informatie en toelichting wordt verwezen naar de gepubliceerde vragen en antwoordenlijst.

Aanwijzing toegelaten verzekeraar

De aanwijzing van een in een andere EU-lidstaat of Europese Economische Ruimte (verder EER)-land gevestigd eigenbeheerlichaam als een toegelaten pensioen- en/of stamrechtverzekeraar in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) vindt op verzoek van een belastingplichtige en onder voorwaarden plaats door de inspecteur. Het College IFZ heeft geoordeeld dat een dergelijk verzoek voor de Wet LB 1964 niet onder de reikwijdte valt van het Besluit vooroverleg rulings nu de hiervoor bedoelde aanwijzing niet ziet op de Wet Vpb 1969, Wet op de dividendbelasting 1965 dan wel de Wet bronbelasting 2021.

Energie-investeringsaftrek (EIA)

Vooroverleg over toepassing van de EIA wordt door het College IFZ niet gezien als een ruling met een internationaal karakter. Dit is ook zo als het betreffende bedrijfsmiddel is verkregen van een (verbonden) partij die zijn fiscale woonplaats buiten Nederland heeft. De zekerheid over de toepassing van de EIA betreft namelijk niet de fiscale gevolgen van de grensoverschrijdende transactie maar ziet op de

²⁵ Aanvulling op het document “Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter – vragen en antwoorden” (hierna: het Besluit vooroverleg rulings), zoals gepubliceerd in februari 2020, https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/besluit-vooroverleg-rulings-met-een-internationaal-karakter-vragen-en-antwoorden

binnenlandse periode daarna. Eventuele zekerheid over de fiscale gevolgen van de grensoverschrijdende transactie zelf valt wel onder de definitie van een ruling met een internationaal karakter.

Omzetting rechtsvorm

Een vennootschap opgericht naar buitenlands recht en al jaren gevestigd in Nederland (binnenlands belastingplichtig) overweegt haar rechtsvorm om te zetten naar het recht van een andere EU-lidstaat zonder enige andere wijziging van feiten en omstandigheden, waaronder continuïteit in de aansturing en leiding van de vennootschap. De vennootschap wenst zekerheid over de toepassing van artikel 10 van het Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen en continuering van de binnenlandse belastingplicht.²⁶ Het College IFZ heeft geoordeeld dat de zekerheid in dit geval niet ziet op een grensoverschrijdende transactie en het geen ruling met een internationaal karakter betreft mits geen zekerheid wordt gegeven dat de vennootschap inwoner is van Nederland in de zin van het belastingverdrag tussen Nederland en de desbetreffende EU-lidstaat.

Vooroverleg en aangifte

Het Besluit vooroverleg rulings verwijst voor het begrip ruling met een internationaal karakter naar de definitie van grensoverschrijdende ruling als bedoeld in artikel 2b WIB. Artikel 2b WIB begrenst het begrip grensoverschrijdende ruling tot een uitlating die eerder tot stand komt dan de indiening van een belastingaangifte voor het tijdvak waarin de grensoverschrijdende transactie of de activiteiten hebben plaatsgevonden. Na indiening van die aangifte is er voor dat tijdvak geen sprake meer van een ruling met een internationaal karakter. Ten aanzien van de uitleg van het begrip ruling met een internationaal karakter zijn in 2022 verschillende vragen aan de orde geweest.

De vraag is aan het College IFZ voorgelegd of een vaststellingsovereenkomst over een jaar waarover formeel geen aangifte is ingediend maar wel een ambtshalve aanslag is opgelegd en een bezwaarprocedure loopt, gezien moet worden als een

²⁶ Het Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen, dd. 30 maart 2022, nr. 2022-107231 (Stcrt. 2022, 9307).

ruling met een internationaal karakter. Het College IFZ is van mening dat dit niet het geval is, ook niet voor oudere jaren dan het jaar waar de bezwaarprocedure op zag.

Daarnaast heeft in dit kader de volgende vraag gespeeld. Een grensoverschrijdende transactie heeft plaatsgevonden in jaar X en is verwerkt in de aangifte die over dat jaar is ingediend. Over de verwerking van de grensoverschrijdende transactie in de aangifte ontstaat discussie. Er wordt uiteindelijk een vaststellingsovereenkomst opgesteld tussen partijen die inhoudt dat in de eerstvolgende in te dienen aangifte een correctie wordt opgenomen om de eerdere (onjuiste) verwerking van de grensoverschrijdende transactie in jaar X te herstellen. Het College IFZ heeft besloten dat de vaststellingsovereenkomst niet kwalificeert als een ruling met een internationaal karakter omdat over het tijdvak waarin de grensoverschrijdende transactie heeft plaatsgevonden de aangifte is ingediend zoals bedoeld in artikel 2b, eerste lid, onder d, onder 3, WIB.

Goedkoopmansgebruik

Er is gevraagd in hoeverre het mogelijk is om zekerheid vooraf te krijgen over de afschrijvingstermijn op een immaterieel actief dat vanuit een buiten Nederland gevestigde groepsvennootschap wordt overgedragen aan een in Nederland gevestigde groepsvennootschap. Hierbij is door verzoeker aangegeven dat geen zekerheid wordt gevraagd over de waardering van het immaterieel actief. Het College IFZ heeft aangegeven dat een goedkoopmansgebruik-vraagstuk, zoals de vraag over een afschrijvingstermijn, geen vooroverleg is met een internationaal karakter. De lokale inspecteur is derhalve competent om hier zekerheid over te verstrekken. Daarbij wordt ook afgewogen of het wel wenselijk is om zekerheid te geven over uitsluitend de afschrijvingstermijn zonder hierbij de waardering in zijn totaliteit in ogenschouw te nemen.

Overig

Toepassing inhoudingsvrijstelling bij een buitenlandse persoonlijke houdstermaatschappij

Regelmatig wordt er bij het Behandelteam IFZ een verzoek ingediend tot verkrijging van zekerheid vooraf over de toepassing van de inhoudingsvrijstelling in een situatie van een zogenaamde persoonlijke houdstermaatschappij. Elk verzoek is verschillend, maar over het algemeen kan dan worden gedacht aan een situatie waarin sprake is van een werkmaatschappij in Nederland, die grotendeels of volledig wordt gehouden door een persoonlijke houdstermaatschappij gevestigd in hetzelfde land als waar de directeur-groot aandeelhouder woonachtig is. Bij de beoordeling of de inhoudingsvrijstelling van toepassing is op een dividenduitkering van de Nederlandse werkmaatschappij aan de in het buitenland gevestigde persoonlijke houdstermaatschappij wordt gekeken naar alle feiten en omstandigheden van het specifieke geval. Daarbij wordt rekening gehouden met de recente relevante Nederlandse jurisprudentie en uitspraken van het Europese Hof van Justitie. Belangrijke indicatoren bij de inhoudelijke beoordeling zijn – niet limitatief – of de persoonlijke houdstermaatschappij (eigen) kantoorruimte ter beschikking heeft, of er (voldoende) werknemers / personeelskosten zijn op het niveau van de persoonlijke houdstermaatschappij en of er sprake is van (voldoende) betrokkenheid van de persoonlijke houdstermaatschappij bij de werkmaatschappij. Er wordt zodoende gekeken of er sprake is van een economische functie op het niveau van de persoonlijke houdstermaatschappij. Indien dit het geval is en de aandelen van de Nederlandse werkmaatschappij ook aan het ondernemingsvermogen van de persoonlijke houdstermaatschappij kunnen worden toegerekend, wordt voldaan aan de objectieve toets en kan de inhoudingsvrijstelling worden toegepast. Deze werkwijze is bijvoorbeeld toegepast in de casus die heeft geleid tot de gepubliceerde samenvatting 20221227 ATR 000008.

Afwijken van de mediaan

Bij verzoeken om zekerheid vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning (een arm's-lengthbeloning) wordt, indien er geen Comparable Uncontrolled Price (CUP) aanwezig is en geen profit split van toepassing is, in beginsel aangesloten bij de

mediaan (de middelste waarneming) van een range van beloningen. Dit sluit ook aan bij het beleid om te corrigeren naar de mediaan om het risico van fouten als gevolg van onbekende of niet te kwantificeren vergelijkbaarheidsgebreken te beperken.

Dit is slechts anders als een specifiek punt binnen de range beter aansluit bij de voorwaarden van de transactie. In situaties waarbij sprake is van zekerheid vooraf wordt soms ook een punt nabij de mediaan gehanteerd (dit betreft een afwijking van maximaal 10% van de mediaan) om rekening te kunnen houden met een bepaalde consistentie in het transfer pricing beleid van de onderneming. Ook kan het, met name als zekerheid vooraf wordt verstrekt op buitenlandse routinematige activiteiten, van belang zijn dat er een beperkte ruimte is om jaarlijks af te wijken van de mediaan om zogenaamde jaareinde aanpassingen zoveel als mogelijk te voorkomen, mits de gemiddelde totale beloning maar op de mediaan uitkomt.

In 2022 zijn ook afspraken binnen de arm's-length range gemaakt waarbij een punt boven of onder de mediaan is gehanteerd. Verschillende oorzaken hebben hieraan ten grondslag gelegen. Zo kan bijvoorbeeld in voorkomende gevallen de in Nederland gevestigde vennootschap met routinematige activiteiten minder vergelijkbaar zijn met de bedrijven uit de benchmark omdat sprake is van een significant afwijkende omzet, doordat rekening moet worden gehouden met bepaalde marktomstandigheden zoals COVID-19 of omdat sprake is van een hoger of lager functioneel profiel met bijbehorende risico's (bijvoorbeeld het niet lopen van voorraad- en/of debiteurenrisico). In al deze gevallen dient de afwijking van de mediaan door de verzoeker te worden onderbouwd. Dit was bijvoorbeeld in de gepubliceerde samenvatting '20220524 APA 000003' niet het geval, waardoor uiteindelijk geen overeenstemming is bereikt over de at arm's-length beloning.

Ten slotte kan opgemerkt worden dat in bilaterale verzoeken vaak meer ruimte is om een concreet punt uit de arm's-length range te hanteren.

Bijlage 2

Uitsplitsing cijfers van toegekende rulings naar verschijningsvorm en van niet toegekende rulings naar de reden van afwijzing in 2022

Indeling verzoeken toegewezen 2022		
	Specificatie	Totaal
Internationale houdsterstructuur, waarvan:		140
Zekerheid over de deelnemingsvrijstelling, inclusief CFC wetgeving	18	
Zekerheid over de positie aandeelhouders	94	
Combinatie deelnemingsvrijstelling/aandeelhouders combi's	19	
Zekerheid over de bronbelasting	9	
Toerekenen aandelen aan VI		1
Buitenlandse belastingplicht - Negatieve VI		12
BESVI		4
Hybride financieringsvorm		0
Hybride entiteiten		3
ATAD2		2
Principaalstructuren (Europees/EMEA hoofdkantoor)		1
Reguliere APA (totaal onderstaand)		51
APA - Verkoop	17	
APA - Verkoopondersteuning	5	
APA - Productie	4	
APA - Inkoop	1	
APA - Research & Development	2	
APA - Logistiek	6	

Indeling verzoeken toegewezen 2022		
	Specificatie	Totaal
APA - Hoofdkantoor	3	
APA - Profit split	2	
APA - Administratieve dienstverlening	5	
APA - IT dienstverlening	2	
APA - Waardering	4	
Informeel kapitaal/verkapt dividend		0
Financierings- en Royalty-activiteiten		0
Financiering		
Royalty		
Hoofdhuis - Vaste inrichting winsttoerekening		4
Herfactureren		1
Bi- en multilaterale APA's		12
Subtotaal aantal afgegeven APA/ATR		231
Innovatiebox		126
Overige rulings internationaal karakter		21
Subtotaal rulings internationaal karakter		378
BRNC		0
Vangnet		1
Totaal toegekend		379

Reden niet toegewezen rulings - APA-verzoeken 01-01-2022 t/m 31-12-2022					
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	3	2			5
Betreft geen APA-verzoek				3	3
Verzoek dubbel ingeboekt					0
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		3	2		5
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus					0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing					0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - LBJ		1			1
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)					0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)					0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB					0
Komt niet door de UBO-check					0
Integrale klantbehandeling					0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen	1	4	5		10
De transactie is niet doorgegaan		2	1		3
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Totaal	4	12	8	3	27

Reden niet toegewezen rulings - BAPA-verzoeken 01-01-2022 t/m 31-12-2022					
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	1				1
Betreft geen ATR- of APA-verzoek					0
Verzoek dubbel ingeboekt					0
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		2	3		5
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus					0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing					0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - LBJ					0
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)					0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)					0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB					0
Komt niet door de UBO-check					0
Integrale klantbehandeling					0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		1			1
De transactie is niet doorgedaan					0
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Totaal	1	3	3	0	7

Reden niet toegewezen rulings - ATR-verzoeken 01-01-2022 t/m 31-12-2022					
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	1	3			4
Betreft geen ATR-verzoek				8	8
Verzoek dubbel ingeboekt				2	2
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		10	3		13
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus	1	2	2		5
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing	1	3			4
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - LBJ		3			3
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)					0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)					0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB					0
Komt niet door de UBO-check					0
Integrale klantbehandeling					0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		9	3		12
De transactie is niet doorgedaan		5	2		7
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Totaal	3	35	10	10	58

Reden niet toegewezen rulings - Innovatiebox-verzoeken 01-01-2022 t/m 31-12-2022					
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid		2			2
Betreft geen innovatiebox-verzoek				2	2
Verzoek dubbel ingeboekt				32	32
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		10	2		12
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus					0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing					0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - LBJ					0
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)					0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)					0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB					0
Komt niet door de UBO-check					0
Integrale klantbehandeling					0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		2	1		3
De transactie is niet doorgedaan		2			2
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Totaal	0	16	3	34	53

Reden niet toegewezen rulings - Overige rulings-verzoeken 01-01-2022 t/m 31-12-2022					
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	1	2			3
Betreft geen overige rulings-verzoek					0
Verzoek dubbel ingeboekt					0
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		9	1		10
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus		1			1
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing		1			1
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - LBJ					0
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)					0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)					0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB					0
Komt niet door de UBO-check					0
Integrale klantbehandeling					0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		2	1		3
De transactie is niet doorgedaan		2	1		3
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Totaal	1	17	3	0	21

Totaaloverzicht van de reden van afwijzing van niet toegewezen rulings 01-01-2020 t/m 31-12-2022

