Ministerie van Financiën

Herziening van de rulingpraktijk

30-8-2018

Werkdocument

Interne werkgroep ministerie van Financiën/Belastingdienst voor de herziening van de rulingpraktijk

Inhoudsopgave

0. Overzicht beleidsopties bij herziening rulingpraktijk 4
1. Inleiding 9
1.1. Ontstaan en achtergrond rulingpraktijk 9
1.2. Aanleiding van de herziening 10
1.3. Kaders voor de herziening 11
1.4. Onderzoeksopzet 12
2. Inhoud 13
2.1. Afbakening opdracht 13
2.2. Dilemma's 13
2.3. Onderzoeksvraag 1: Eisen aan een belastingplichtige die een ruling vraagt 14
2.3.1. Opties voor onderzoeksvraag 1 16
2.3.2. Op welk niveau moeten de substance-eisen worden getoetst? 18
2.4. Onderzoeksvraag 2: In welke situaties is het gewenst om (geen) zekerheid vooraf te geven? 20
2.4.1. Opties voor onderzoeksvraag 2 21
2.5. Looptijd rulings 23
2.6. Vormgeving 24
2.6.1. Eenzijdige standpuntbepaling of vaststellingsovereenkomst 24
2.6.2. Vormgeving vaststellingsovereenkomst 25
3. Proces 26
3.1. Inleiding 26
3.2. Beschrijving huidig proces 26
3.3. Dilemma's 28
3.4. Opties voor de inrichting van het proces 29
3.5. Aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders 33
3.7. Benaming 34
3.8. Rol van de kennis- en coördinatiegroepen 34
3.9. Inbedding in de organisatie 34
4. Transparantie, toetsing en vastlegging 36
4.1. Inleiding 36
4.2. Internationaal 37

4.2.1. OESO: Transparantie over rulings en publicatie van informatie 37
4.2.2. Richtsnoeren van EU-gedragscodegroep 37
4.2.3. Andere landen 38
4.3. Huidige situatie 39
4.4. Transparantie 40
4.4.1. Dilemma's transparantie 40
4.4.2. Opties transparantie 40
4.5 Toetsing 43
4.5.1. Dilemma's toetsing 43
4.5.2. Opties voor toetsing 43
4.6. Vastlegging 45
4.6.1. Huidige vastlegging 45
4.6.2. Verbeteringen in vastlegging 45
Bijlage 1: Lijst van afkortingen 47
Bijlage 2: Lijst van relevante onderzoeken 49
Bijlage 3: Toelichting huidige proces 50
Organisatie Belastingdienst 50
Organisatie algemeen 50
Vaktechnische organisatie 50
Algemeen 50
De vaktechnische lijn 50
Kennis- en coördinatiegroepen 51
Het APA/ATR-team 52
Huidige situatie vooroverleg 52
Behandeling van het verzoek door de Belastingdienst 53
Wie behandelt het verzoek? 53
Kwaliteitsborging en tweede handtekening 54
Bijlage 4: Uitkomst onderzoek richtsnoeren 57
Bijlage 5: Voorbeelden relevante beleidsbesluiten 59
Bijlage 6: Overzicht van substance-eisen 60
Bijlage 7: Economische nexus 61

0. Overzicht beleidsopties bij herziening rulingpraktijk

Naar aanleiding van de aankondiging van de staatssecretaris van Financiën om de rulingpraktijk voor rulings met een internationaal karakter te herzien op de onderdelen inhoud, proces en transparantie, zijn in dit werkdocument een aantal opties in beeld gebracht. Hierna volgt een overzicht van de verschillende opties bij de drie onderdelen. In dit document worden nog geen beleidskeuzes gemaakt of beleidsvoorkeuren uitgesproken. Dat proces start nadat de inbreng van stakeholders via de internetconsultatie is ontvangen en kan worden meegewogen.

Onderdeel inhoud

Bij het onderdeel wordt eerst ingegaan op de vraag aan welke eisen een belastingplichtige moet voldoen om in aanmerking te komen voor zekerheid vooraf, de subjectvraag. Daarna wordt ingegaan op de vraag over welke structuren de Belastingdienst zekerheid vooraf moet geven (de objectvraag). Ten slotte wordt ingegaan op de looptijd en vormgeving van een ruling.

Subjectvraag

Er wordt in het document ingegaan op verschillende mogelijkheden om niet langer zekerheid vooraf te geven bij structuren met beperkte aanwezigheid in Nederland ('brievenbusmaatschappijen en doorstromers'). Daarvoor worden de volgende beleidsopties geschetst:

> *Optie 1: Continueren geldende substance-eisen*
> Binnen deze optie worden ten opzichte van de huidige situatie geen aanvullende substance-eisen gesteld aan belastingplichtigen voor het verkrijgen van zekerheid vooraf in internationale situaties.
>
> *Optie 2: Verbreden toepassing geldende substance-eisen*
> Binnen deze optie worden de huidige substance-eisen voor het verkrijgen van zekerheid vooraf zoals die gelden voor Advance Tax Rulings, van toepassing verklaard op alle belastingplichtigen die zekerheid vooraf vragen in internationale situaties.
>
> *Optie 3: Verbreden geldende substance-eisen en scherpere eisen voor specifieke situaties*
> Deze optie is gelijk aan optie 2, maar bevat als aanvullende maatregel een verscherping van de substance-eisen voor zekerheid vooraf in specifieke situaties (bijv. dienstverleningslichamen en internationale houdsters).
>
> *Optie 4: Verbreden geldende substance-eisen en scherpere eisen in alle situaties*
> Binnen deze optie worden extra substance-eisen voor zekerheid vooraf gesteld aan alle belastingplichtigen die verzoeken om zekerheid vooraf in internationale situaties.
>
> *Optie 5: Vervangen geldende substance-eisen door open norm 'economische nexus'*
> Deze optie behelst dat voor het krijgen van zekerheid vooraf belastingplichtige reële economische nexus moet hebben met Nederland. Er is voldoende economische nexus als er in Nederland bedrijfseconomische operationele activiteiten worden uitgevoerd. Dit begrip kan verder worden ingevuld in een beleidsbesluit.

Vervolgens wordt ook de vraag opgeworpen of de (verscherpte) substance-eisen gesteld moeten worden gesteld aan de belastingplichtige zelf (zware toets) of aan het gehele concern (in Nederland) waar de belastingplichtige onderdeel van is (lichtere toets).

Objectvraag

Vervolgens wordt ingegaan op de afwegingen bij het stoppen met zekerheid vooraf in internationaal verband bij meer 'ongewenste' structuren. De vraag is of het bij een bepaald feitencomplex nog wel

passend is als de Nederlandse Belastingdienst zekerheid vooraf geeft. De volgende beleidsopties worden geschetst:

> *Optie 1: Geen nadere invulling of wijziging in de huidige kaders van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht*
> De eerste optie is om uit te gaan van de huidige kaders die door het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) worden gesteld en daar geen nadere invulling en/of aanvulling aan te geven.
>
> *Optie 2: Per verschijningsvorm beoordelen of zekerheid vooraf nog passend is*
> De tweede optie is om verschijningsvormen van rulings met een internationaal karakter in kaart te brengen (ook buiten de APA/ATR-praktijk) en vervolgens per verschijningsvormen te beoordelen in hoeverre zekerheid vooraf nog steeds passend is.
>
> *Optie 3: Geldende kaders uit het BFB invullen, aanscherpen en vervolgens impact per verschijningsvorm in kaart brengen*
> Een derde optie is om de huidige kaders voor zekerheid vooraf zoals deze zijn opgenomen in het BFB nader in te vullen en aan te scherpen waarna de gevolgen voor het al dan niet geven van zekerheid vooraf op de diverse verschijningsvormen in kaart wordt gebracht. Het gaat daarbij met name over de invulling en aanscherping van de begrippen 'goede trouw' en 'belastingbesparing' uit het BFB.

Elementen die bij de afweging over de herziening van de inhoud van rulings met een internationaal karakter een rol spelen zijn onder andere: het belang van zekerheid vooraf voor de Belastingdienst en belastingplichtigen, uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst, het imago van de Belastingdienst en Nederland en de gevolgen van het niet langer geven van zekerheid vooraf op de uitwisseling van rulings.

Looptijd
Op dit moment is in het BFB niet expliciet opgenomen dat een ruling een vaste looptijd moet hebben. Dit is wel het geval in het huidige APA- en het ATR-besluit. Het werkdocument schetst drie opties om de maximale looptijd van rulings met een internationaal karakter vorm te geven.

> *Optie 1: Continueren van de huidige situatie*
> *Optie 2: In het BFB opnemen van een vaste maximale looptijd*
> *Optie 3: In het BFB opnemen van een enigszins flexibele maximale looptijd*

Vormgeving
In de huidige situatie kan de Belastingdienst zekerheid vooraf geven in de vorm van een (eenzijdige) standpuntbepaling of door met de belastingplichtige een vaststellingsovereenkomst te sluiten. Het werkdocument schetst twee opties voor de vormgeving van rulings.

> *Optie 1: Continueren van de huidige situatie*
> *Optie 2: Alle zekerheid vooraf in internationale situaties wordt vormgegeven in een vaststellingsovereenkomst*

Onderdeel proces
De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven een verdere vorm van centrale coördinatie van afgifte van alle rulings met een internationaal karakter te willen onderzoeken. In dat kader schetst het werkdocument de volgende opties:

Optie 1: Continueren huidige situatie
Er wordt een verzoek ingediend bij de competente (lokale) inspecteur. Vervolgens wordt het verzoek door de lokale inspecteur in behandeling genomen. Wie de tweede handtekening in dat geval zet is afhankelijk van het onderwerp waarover zekerheid vooraf wordt gevraagd. Bij bepaalde andere onderwerpen is de lokale inspecteur verplicht bindend advies te vragen bij het APA/ATR-team en zal de behandeling, inclusief de tweede handtekening, primair in dit team plaatsvinden.

Optie 2: Behandeling van alle internationale rulings door een centraal team
De lokale inspecteur moet alle verzoeken om zekerheid vooraf in internationale situaties voor bindend advies doorsturen aan een centraal team dat het verzoek verder in behandeling neemt. Het verschil met de huidige situatie is dat de Belastingdienst alle internationale onderwerpen op dezelfde manier, namelijk centraal, behandelt. In deze optie maakt de tweedehandtekeningzetter onderdeel uit van het centrale team of de tweedehandtekeningzetters worden 'op afstand' van dat team worden geplaatst.

Optie 3: Behandeling door de lokale inspecteur
In deze optie behandelt de lokale inspecteur alle verzoeken om zekerheid vooraf met een internationaal karakter, ongeacht de problematiek. De lokale inspecteur legt de concept ruling voor aan een tweedehandtekeningzetter. Deze tweedehandtekeningzetters vormen één team dat ook moet zorgen dat de rulings aan de Europese richtsnoeren voldoet en bestuurlijke informatie bijhoudt. In deze optie is er geen 'centraal team' dat het verzoek behandelt.

Optie 4: Centraal team dat samenwerkt met lokale inspecteur
In deze optie behandelt de lokale inspecteur alle verzoeken om zekerheid vooraf met een internationaal karakter, ongeacht de problematiek. De lokale inspecteur stemt de behandeling van het verzoek af met een centraal team waarna zij de concept-ruling voorleggen aan een tweedehandtekeningzetter.

Optie 5: Mix-vorm
De laatste optie is om de eerste behandeling van een deel van de internationale rulings integraal te laten uitvoeren door de lokale inspecteur (conform optie 3). De andere stroom verzoeken wordt behandeld conform de werkwijze zoals beschreven in optie 2 of 4.

Belangrijke uitvoeringselementen die bij de afweging over de herziening van het proces een rol spelen zijn onder andere: waarborgen van eenheid van beleid en uitvoering, capaciteitsinzet van de Belastingdienst, bestuurlijke informatievergaring, objectiviteitswaarborgen, kwaliteitsborging en continuïteit van het proces.

Het onderdeel proces gaat ook in op de rol van het Aanspreekpunt Potentiële Buitenlandse Investeerders in het proces voor de afgifte van rulings en de benaming van het onderdeel van de Belastingdienst dat verantwoordelijk wordt voor de afgifte van rulings. Bij het vormgeven van het proces binnen de Belastingdienst moet ook verder worden nagedacht over de rol van kennis- en coördinatiegroepen en de inbedding in de huidige organisatie.

Onderdeel Transparantie

Transparantie
Het onderdeel "transparantie' beschrijft welke transparantie initiatieven er op dit moment lopen en hoe de transparantie in de toekomst kan worden voortgezet.

Dit werkdocument schetst vijf opties op het gebied van transparantie:

Optie 1: Uitgaan van de huidige transparantie
Bij deze optie worden bovenop de lopende initiatieven geen extra initiatieven ontplooid.

Optie 2: Rulings integraal publiceren
Bij deze optie zijn twee mogelijkheden denkbaar: de Belastingdienst publiceert rulings integraal op zijn website of de belastingplichtige waarmee de Belastingdienst een ruling sluit moet de ruling verplicht integraal publiceren.

Optie 3: Rulings geanonimiseerd publiceren
De Belastingdienst zou ook alle gegevens die herleidbaar zijn naar individuele belastingplichtigen in rulings kunnen schrappen en deze geanonimiseerde rulings daarna publiceren, bijvoorbeeld op de website van de Belastingdienst.

Optie 4: Verbetering publicatie van uitgangspunten
De Belastingdienst kan meer en overzichtelijker publiceren omtrent de in de praktijk gehanteerde uitgangspunten omtrent de inhoud en de procedure van het afgeven van rulings.

Optie 5: Jaarverslag over alle rulings met internationaal karakter
Over 2017 publiceerde het APA/ATR-team voor het eerste een jaarverslag. Dit verslag bestaat onder andere uit een beschrijving van de praktijk, de belangrijkste ontwikkelingen, kerngegevens en de beantwoorde vragen uit het afstemmingsoverleg met het ministerie van Financiën. Nu de rulingpraktijk wordt herzien voor alle rulings met een internationaal karakter kan overwogen worden om een jaarverslag op te stellen over alle rulings met een internationaal karakter.

Belangrijke elementen die bij de herziening op transparantie een rol spelen zijn onder andere de vertrouwelijkheid van informatie over specifieke belastingplichtigen, capaciteit bij de Belastingdienst, toegevoegde waarde van publicatie en het gelijkheidsbeginsel.

Toetsing
In de afgelopen jaren zijn diverse initiatieven ontplooid om de uitvoering van de afgifte van rulings in de praktijk te toetsen. Het werkdocument schetst 5 mogelijkheden voor de toekomst.

Optie 1: Geen periodieke onderzoeken
Overwogen kan worden om het aantal onderzoeken naar de rulingpraktijk te verminderen en te stoppen met de jaarlijkse onderzoeken.

Optie 2: Periodiek intern onderzoek
Een interne onderzoekscommissie heeft een aantal APA's en ATR's over het jaar 2016 gecontroleerd. Eenzelfde soort onderzoek zou jaarlijks herhaald kunnen worden.

Optie 3: Voortzetting periodiek onderzoek met onafhankelijke experts
Op dit moment bestaat de commissie Bouwman/Van der Geld, een onderzoekcommissie met onafhankelijke experts die in 2018 heeft gerapporteerd over de APA/ATR-praktijk. Eenzelfde soort onderzoek zou jaarlijks herhaald kunnen worden.

Optie 4: Instellen periodiek onderzoek door een geheel onafhankelijke commissie
Een periodiek onderzoek naar de in de praktijk afgegeven rulings met een internationaal karakter kan in de toekomst worden voortgezet. Er zou een geheel onafhankelijke commissie ingesteld kunnen worden met ambtelijke ondersteuning die jaarlijks onderzoek doet naar rulings met een internationaal karakter afgegeven in het voorafgaande jaar.

Optie 5: Instellingen periodiek onderzoek door een onafhankelijk orgaan
Een periodiek onderzoek naar de in de praktijk afgegeven rulings met een internationaal karakter kan in de toekomst worden voortgezet door een onafhankelijk orgaan. Hierbij kan gedacht worden aan een permanente commissie binnen de Auditdienst Rijk.

Belangrijke elementen die bij de herziening van de toetsing van de praktijk een rol spelen zijn capaciteitsinzet van de Belastingdienst, objectiviteit, kundigheid en dat er ook al andere kwaliteitsborging is dan toetsing achteraf.

Vastlegging
Procedures en uitgangspunten van de praktijk publiek vastleggen draagt, net als transparantie en toetsing, bij aan het doen afnemen van de vermeende onhelderheid over rulings. In het laatste onderdeel van het werkdocument wordt ingegaan op een aantal aspecten van de rulingpraktijk die (beter) kunnen worden vastgelegd. Dit kan door middel van één overkoepelend beleidsbesluit.

1. Inleiding

Dit werkdocument schetst een mogelijk eerste aanzet voor de herziening van de Nederlandse rulingpraktijk, die de staatssecretaris van Financiën halverwege februari aankondigde.[1] Dit werkdocument brengt dilemma's en mogelijke keuzerichtingen bij het herzieningsproces in beeld.

Dit document begint met een korte schets van de periode van het ontstaan van de rulingpraktijk tot en met de situatie anno nu en de rol van de aangekondigde herziening daar in. Vervolgens wordt ingegaan op achtereenvolgens dilemma's en keuzemogelijkheden bij de inhoud van rulings, het afgifteproces van rulings en de transparantie over rulings.

Dit werkdocument maakt nog geen keuzes en spreekt nog geen voorkeuren uit. Dat proces start nadat de inbreng van stakeholders is ontvangen en beoordeeld. Naast de herziening van de rulingpraktijk is de staatssecretaris van Financiën ook bezig met diverse beleidsinitiatieven op het gebied van wetgeving die (ook) invloed kunnen hebben op de inhoud van de rulings. Denk hierbij aan de implementatie van de Europese Anti Tax Avoidance Directives en het implementeren van het Multilaterale instrument.[2] Deze wijzigingen vormen een separaat traject. Dit werkdocument ziet specifiek op de uitvoering van het geven van rulings en bevat geen wetsvoorstellen maar opties voor het aanpassen van uitvoeringsbeleid.

1.1. Ontstaan en achtergrond rulingpraktijk

Na de Tweede Wereldoorlog hechtten met name buitenlandse investeerders een groot belang aan de mogelijkheid om de fiscale consequenties van voorgenomen investeringen te weten voordat zij daadwerkelijk gingen investeren. Dit betekende dat belastingplichtigen (of toekomstige belastingplichtigen) een overeenkomst konden sluiten met de Belastingdienst waarin de fiscale consequenties van voorgenomen rechtshandelingen werden vastgesteld. Deze manier van werken werd bekend als 'de rulingpraktijk'. In eerste instantie was alleen het ministerie van Financiën bevoegd om de belastingplichtigen zekerheid vooraf te geven over de fiscale consequenties. Deze bevoegdheid werd in de jaren '70 overgedragen aan de lokale belastinginspecteurs. Vanaf 1991 werd de afgifte van specifieke internationale rulings gecentraliseerd bij één team binnen de Belastingdienst. Per 1 april 2001 werd de oude rulingpraktijk ongevormd tot de huidige Advance Pricing Agreement (APA) en Advance Tax Ruling (ATR) praktijk.

Een ruling is de uitkomst van een overleg tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige over de toepassing van het fiscale recht in een specifiek geval. Dit overleg wordt ook wel vooroverleg genoemd.[3] Vooroverleg maakt onderdeel uit van de handhavingsstrategie van de Belastingdienst die erop is gericht zoveel mogelijk proactief en in de actualiteit te handelen en problemen te voorkomen.[4]

---

[1] Kamerstukken II, 2017/18, 25078, nr. 187

[2] Kamerstukken II, 2017/18, 25078, nr. 188

[3] Over het instrument vooroverleg vermeldt onderdeel 3.4 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) het volgende:

> *"Vooroverleg is een overleg tussen de inspecteur enerzijds en de belanghebbende of zijn vertegenwoordiger anderzijds, dat kan leiden tot een standpuntbepaling van de inspecteur of een vaststellingsovereenkomst over de wijze waarop het recht in een specifiek geval moet worden toegepast. De inspecteur loopt met het vooroverleg vooruit op de heffing of de uitvoering van andere aan de inspecteur opgedragen taken. Vooroverleg kan zowel al verrichte als voorgenomen (rechts)handelingen betreffen. Een standpuntbepaling is pas mogelijk als uit het verzoek de feiten, de rechtsregels en de conclusie duidelijk blijken. Vooroverleg is niet bedoeld om zekerheid te verkrijgen als de toepassing van het recht rechtstreeks volgt uit openbare rechtsbronnen."*

[4] In de Handhavingsbrief 2018 van de Belastingdienst is daarover opgenomen:

Vooroverleg is mogelijk voor alle belastingplichtige burgers en bedrijven en kan betrekking hebben op alle belastingmiddelen. Het vooroverleg kan uitmonden in het op schrift stellen van de uitkomsten van het overleg. In de huidige situatie kan dat in de vorm van een (eenzijdige) standpuntbepaling van de Belastingdienst of een door belastingplichtige en Belastingdienst gesloten vaststellingsovereenkomst.[5]

Alle vaststellingsovereenkomsten waarin zekerheid vooraf wordt gegeven zijn rulings. APA's en ATR's zijn specifieke vaststellingsovereenkomsten die zien op de genoemde onderwerpen in het APA- en ATR-besluit.[6] De Belastingdienst geeft dus ook zekerheid vooraf buiten de specifiek aangewezen onderwerpen die moeten worden voorgelegd aan het APA/ATR-team.

Deze inzet van de Belastingdienst past ook bij de relatief kleine en open economie van Nederland. Hiermee neemt de Nederlandse Belastingdienst overigens een redelijk unieke positie in ten opzichte van veel buitenlandse belastingdiensten. In veel andere landen is een benaderbare belastingdienst die open staat voor vooroverleg en waar zekerheid vooraf geven onderdeel uitmaakt van de handhavingsstrategie minder vanzelfsprekend.

1.2. Aanleiding van de herziening

Rulings met een internationaal karakter krijgen de laatste jaren de nodige maatschappelijke en politieke aandacht. De afgelopen periode is onderzocht of "ruim 4000 rulings" met een internationaal karakter zijn afgegeven volgens de daarvoor bestemde procedures[7]. Daarnaast heeft een intern onderzoek plaatsgevonden naar de vraag in hoeverre de afgifte van rulings in lijn is met de Europese richtsnoeren betreffende de voorwaarden en regels voor het afgeven van belastingrulings.[8] Ook heeft een onafhankelijke commissie onderzoek gedaan naar de in 2017 door het APA/ATR-team afgesloten APA's en ATR's en naar aanleiding daarvan enige aanbevelingen voor aanpassing van de rulingpraktijk gedaan. Deze commissie zal in dit werkdocument worden aangeduid met 'de commissie Bouwman/Van der Geld.[9][10]

Voor het kabinet staat zekerheid vooraf geven aan bedrijven met reële activiteiten in Nederland als zodanig niet ter discussie.[11] Zekerheid vooraf geven vormt een kernelement in het toezicht van de Belastingdienst en vormt het een belangrijke pijler van het Nederlandse investeringsklimaat.[12] Een goed investeringsklimaat is onder meer van belang voor de werkgelegenheid. Ook internationale organisaties zoals de OESO en het IMF geven keer op keer aan dat rulings belangrijk zijn voor belastingplichtigen. Op verzoek van de G20 hebben de OESO en het IMF in maart 2017 een rapport uitgebracht over *tax certainty*.[13] In juli 2018 is er een vervolg rapport uitgebracht getiteld 'update on tax certainty'.[14] In het 2017 rapport worden internationalisatie, veranderende business modellen, beleidswijzigingen en arresten in verschillende landen en de implementatie van de OESO's Base Erosion and Profit Shifting-actieplannen benoemd als redenen waarom bedrijven een toenemende

---

"De Belastingdienst biedt burgers en bedrijven de mogelijkheid om voordat zij hun aangifte indienen, overleg te voeren over de toepassing van *wet- en regelgeving in hun specifieke geval (vooroverleg)."*

[5] Artikel 7:900 Burgerlijk Wetboek

[6] Besluit van 12 juni 2014, DGB 2014/3098 en DGB 2014/3099

[7] Samenvatting van het rapport van dit onderzoek is opgenomen als bijlage I bij Kamerstukken II 2017/18 25 087 nr. 187.

[8] De Europese richtsnoeren zijn als bijlage bij het halfjaarlijks verslag van de Gedragscodegroep aan de Ecofinraad gevoegd. Het halfjaarlijks verslag is gepubliceerd op de website van de Raad en is te benaderen via de volgende link http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14750–2016-INIT/en/pdf

[9] Rapportage van de onafhankelijke onderzoekscommissie APA's en ATR's 2017 is gevoegd als bijlage III bij de 21e halfjaarsrapportage van de Belastingdienst.

[10] Een overzicht van alle de verrichtte onderzoeken naar de rulingpraktijk en de uitkomsten daarvan op hooflijnen is opgenomen als bijlage 2 bij dit werkdocument.

[11] Kamerstukken II 2017/18 25 087 nr. 187

[12] Kamerstukken II 2017/18 25 087 nr. 188

[13] http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf

[14] http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf

onzekerheid over hun belastingpositie ervaren. Deze toenemende onzekerheid is een risico voor internationale investeringen en handel. Dit eerste rapport noemt ook rulings als instrument om de onzekerheid bij belastingplichtigen weg te nemen.[15]

Gelet hierop acht de staatssecretaris van Financiën het van belang dat de kwaliteit en robuustheid van de Nederlandse rulingpraktijk zijn gewaarborgd. Om die reden heeft het kabinet zich voorgenomen zowel het proces van afgifte van rulings als de inhoud van de rulings te herzien.[16] Dit werkdocument schetst een aantal mogelijkheden voor de bepaling van de kabinetsinzet van deze herziening.

1.3. Kaders voor de herziening

Dit werkdocument hanteert de volgende uitgangspunten gegeven de eerder ingenomen standpunten van het kabinet.

- Vooraf zekerheid geven aan bedrijven met reële activiteiten in Nederland staat als zodanig niet ter discussie.
- Alle rulings met een internationaal karakter over de vennootschapsbelasting en dividendbelasting moeten worden betrokken in de herziening.
- De afgifte van rulings met een internationaal karakter moet voldoen aan de EU-richtsnoeren.
- De uitkomsten en aanbevelingen van het onderzoek van de onafhankelijke commissie Bouwman/Van der Geld worden betrokken bij de herziening.
- De uitkomsten van het onderzoek naar de "ruim 4000 rulings" worden betrokken bij de herziening.
- De herziening houdt rekening met veranderende wetgeving, maatschappelijke ontwikkelingen en economische en uitvoeringstechnische aspecten.

Voor de invulling van het begrip 'rulings met een internationaal karakter' is aansluiting gezocht bij de Europese Richtlijn voor het uitwisselen van informatie over rulings, zoals geïmplementeerd in artikel 2b en 2c van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen. Dit betekent allereerst dat APA's en ATR's zoals afgegeven door het APA/ATR-team hieronder vallen. Daarnaast worden daar alle overige rulings met een internationaal karakter de vennootschapsbelasting en dividendbelasting onder begrepen die nu vallen onder de Europese uitwisseling. Er is geen aanleiding om de invulling van het begrip rulings uit te breiden naar ook nationale rulings of rulings over andere belastingmiddelen. Daarnaast zou dat op dit moment een tè grote impact betekenen op de Belastingdienst.

Dit werkdocument richt zich op (i) de inhoud van de rulings, (ii) het proces en (iii) transparantie, toetsing en vastlegging. Bij deze drie onderwerpen zijn de volgende uitgangspunten meegegeven door de staatssecretaris van Financiën.

i) Inhoud:

- Bezie – in het licht van het kabinetsbeleid om brievenbusconstructies tegen te gaan - in hoeverre bij een herziene rulingpraktijk nog zekerheid vooraf worden gegeven aan internationaal opererende bedrijven die een beperkte bijdrage leveren aan de reële economie in Nederland.

[15] *"Timely issuance of rulings and technical interpretations will help clarify administration of the tax law, and improve taxpayers' understanding of the legislation and its requirements."*
[16] Kamerstukken II 2017/18 25 087 nr. 187

- Bezie – in het licht van de brief Aanpak belastingontwijking en belastingontduiking - in hoeverre zekerheid vooraf geven over de fiscale gevolgen in alle situaties nog steeds passend is.[17]
- Bezie of er een maximale looptijd voor rulings met een internationaal karakter kan worden opgenomen in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

ii) Proces:
- Bezie vanwege de wens om te komen tot een verdergaande vorm van centrale coördinatie hoe het best kan worden gekomen tot een nieuwe vormgeving van de praktijk.
- Bezie vanwege de wens om te komen tot een verdergaande vorm van centrale coördinatie hoe het best kan worden gekomen tot nieuwe, heldere competentievoorschriften en werkinstructies.

iii) Transparantie en toetsing:
- Bezie in hoeverre een verdergaande vorm van transparantie mogelijk is.

1.4. Onderzoeksopzet

Dit werkdocument is tot stand gebracht door een interne werkgroep die bestaat uit medewerkers van de Belastingdienst en het ministerie van Financiën (Directoraat-Generaal Belastingdienst en Directoraat-Generaal Fiscale Zaken). De werkgroep is begin april 2018 van start gegaan en heeft gedurende het proces afstemming gezocht met een intern zogeheten 'directeuren-overleg'. Het directeurenoverleg bestaat uit de Hoofddirecteur Fiscaliteit en Juridische Zaken (DGBel), de Directeur Internationale Zaken en Verbruiksbelastingen (DGFZ) en de Landelijk directeur Grote ondernemingen van de Belastingdienst. De staatssecretaris van Financiën is gedurende het proces over de voortgang geïnformeerd. Een conceptversie van dit werkdocument is half juli voorgelegd aan een externe adviesgroep bestaande uit twee externe deskundigen die als klankbord dient. Deze twee externe deskundigen zijn Prof. mr. A.T. Ottow en mr. C.B. Bavinck. De staatssecretaris is akkoord gegaan met het plaatsen van dit werkdocument, inclusief de daarin opgenomen opties op internet om belanghebbenden te consulteren. Na de internetconsultatie zullen, met input van de resultaten van de internetconsultatie de voorkeursopties worden bepaald. De externe deskundigen zullen hierbij als klankbord dienen.

De werkgroep heeft in dit werkdocument bij elk onderwerp van de herziening verschillende beleidsopties geschetst. Volledigheidshalve is bij deze opties ook altijd de mogelijkheid gepresenteerd om geen wijzigingen aan te brengen in de rulingpraktijk. Gegeven het streven te komen tot een herziening van de rulingpraktijk op zowel inhoud, proces als transparantie, lijkt het niet doorvoeren van wijzigingen echter een niet erg voor de hand liggende keuze.

Bij de herziening zullen keuzes moeten worden gemaakt. Om die keuzes te maken zal een aantal zaken tegen elkaar moeten worden afgewogen, op onderdelen is sprake van (beleids)dilemma's. Per onderdeel begint de tekst daarom met dilemma's.

[17] Kamerstukken II, 2017/18, 25078, nr. 188.

2. Inhoud

2.1. Afbakening opdracht

De staatssecretaris heeft aangekondigd te willen bekijken in hoeverre het geven van zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen in alle situaties nog steeds passend is.[18] Deze vraag splitst dit werkdocument uit in twee subvragen: i) of de Belastingdienst aan iedere belastingplichtige die dat vraagt ook zekerheid vooraf moet geven (subjectvraag) en ii) of alle structuren zekerheid vooraf moeten krijgen (objectvraag). Daarnaast bekijkt dit werkdocument de looptijd en de vormgeving van een ruling.

2.2. Dilemma's

Vooroverleg (en daarmee het geven van zekerheid vooraf) vormt één van de kernelementen in de handhavingsstrategie van de Belastingdienst. Ook in het zogenoemde horizontaal toezicht neemt vooroverleg een belangrijke plaats in. Vooroverleg vindt plaats als de fiscale kwalificatie van feiten niet geheel duidelijk is en een belastingplichtige behoefte heeft aan rechtszekerheid. De belangrijkste functie van vooroverleg is dat het zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst meer zekerheid biedt over de fiscale positie. Voor de Belastingdienst betekent dat dat er minder capaciteit ingezet hoeft te worden op toezicht achteraf. Hoe beperkter de reikwijdte van zekerheid vooraf, hoe meer tijdrovende discussies achteraf (bij de beoordeling van de aangifte en bij controle). Immers, verzoeken om zekerheid vooraf gaan dikwijls over zeer complexe fiscaaltechnische problematiek en grote belangen. Tevens kan er meer in de actualiteit worden gewerkt waardoor er geen last is van informatieachterstanden door bijvoorbeeld personeelsverloop bij de belastingplichtige. Indien een belastingplichtige verzoekt om zekerheid vooraf, is hij gehouden en bereid om alle relevante informatie uit zichzelf te verstrekken aan de Belastingdienst. Bij activiteiten in het toezicht nadat de aangifte is ingediend, is het de inspecteur die om informatie moet verzoeken. Met andere woorden, bij zekerheid vooraf is de relatie tussen inspecteur en belastingplichtige transparanter, van meet af aan weet de inspecteur waar de complexe vraagstukken ontstaan.[19]

Daar staat tegenover dat elk verzoek tot zekerheid vooraf beoordeeld moet worden door de Belastingdienst terwijl de Belastingdienst vanuit een oogpunt van effectiviteit en efficiënte bij inzet van de beschikbare capaciteit risicoselectie toepast bij de behandeling van aangiften, zodat niet elke aangifte bekeken wordt. De Belastingdienst steekt hierdoor ook tijd in het beoordelen en accorderen van structuren die in bepaalde gevallen als onwenselijk kunnen worden gezien. Het feit dat de Belastingdienst zekerheid geeft op structuren kan in een aantal gevallen een aanzuigende werking hebben voor minder wenselijke structuren. Deze structuren kunnen een negatieve uitstraling op de Belastingdienst veroorzaken en leggen ongewenst capaciteitsbeslag op de Belastingdienst.

Vanwege internationale afspraken wordt informatie over rulings uitgewisseld met buitenlandse belastingdiensten. Indien er minder rulings worden afgegeven vanwege beperkingen in de gevallen waar vooraf zekerheid over wordt gegeven, wordt er dientengevolge ook minder informatie met de buitenlandse belastingdienst uitgewisseld.

Geen zekerheid vooraf geven over een bepaalde situatie of bepaalde belastingplichtigen betekent niet dat de toepassing van wet, beleid en jurisprudentie bij het opleggen van de aanslag tot een andere uitkomst leidt. De aanslag is immers niet anders met of zonder zekerheid vooraf. Het staat belastingplichtige vrij standpunten in te nemen binnen de kaders van wet, beleid en jurisprudentie.

[18] Kamerstukken II, 2017/18, 25078, nr. 187.
[19] Zekerheid vooraf betekent overigens niet dat er geen toezicht achteraf meer plaatsvindt.

Minder gevallen van zekerheid vooraf laat bepaalde, als niet wenselijk aangeduide, situaties overigens niet per se verdwijnen, maar maakt ze slechts minder zichtbaar. Indien er geen zekerheid meer wordt gegeven in de vorm van een ruling kunnen belastingplichtigen een bepaalde mate van zekerheid ervaren door gepubliceerde beleidsbesluiten en een bepaalde mate van zekerheid kan ook worden gecreëerd bij het opleggen van de aanslag.

Het kabinet heeft aangegeven dat zekerheid vooraf voor bedrijven met een reële economische betekenis een belangrijk onderdeel is van het vestigingsklimaat. Ook heeft het kabinet aangegeven dat het imago van Nederland als doorsluisland potentieel schadelijk is voor de internationale positie en daarmee ook voor de aantrekkelijkheid van Nederland als investeringsland. Het kabinet wil daarom iets doen aan het beeld dat Nederland het internationale bedrijven fiscaal gemakkelijk zou maken belasting te ontwijken.[20] Bij een mogelijke beperking van gevallen waarin zekerheid vooraf wordt gegeven, moet rekening worden gehouden met het belang van zekerheid vooraf voor het vestigingsklimaat maar ook met het voornemen van het kabinet om iets te doen aan het imago van Nederland als doorsluisland.

2.3. Onderzoeksvraag 1: Eisen aan een belastingplichtige die een ruling vraagt

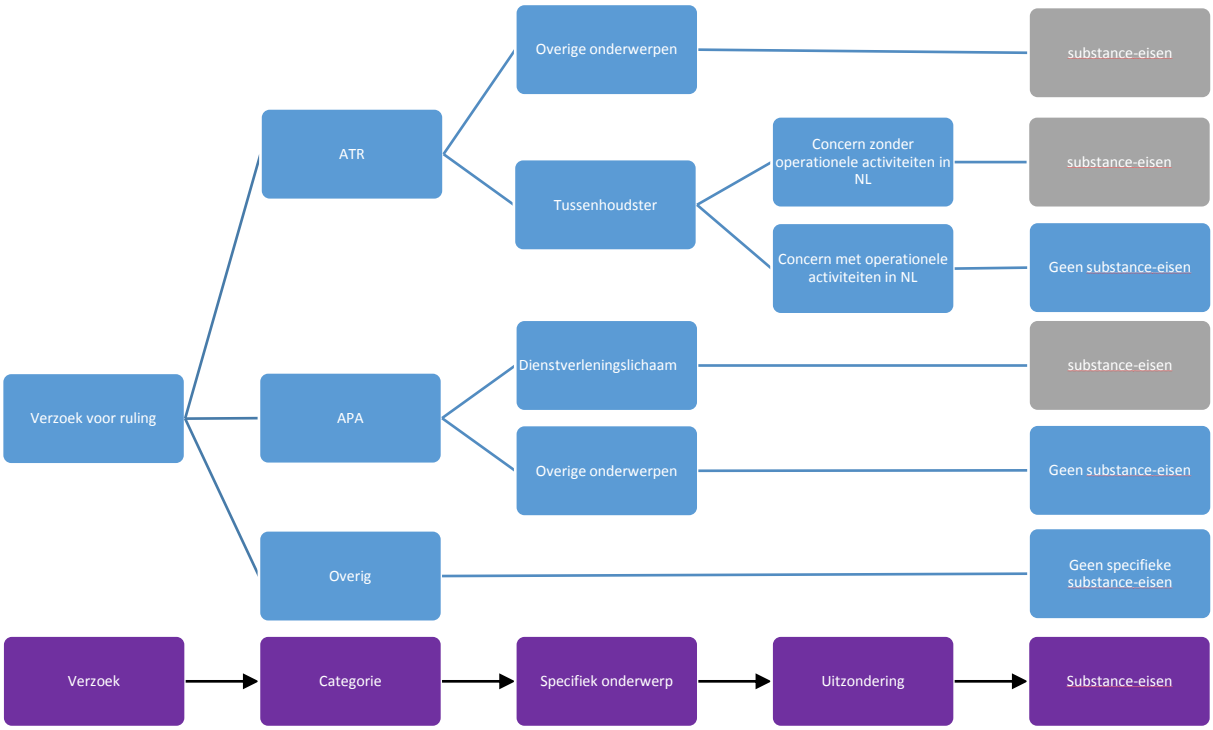
Zoals hierboven aan de orde kwam is zekerheid vooraf geven een belangrijk onderdeel van het toezichtinstrumentarium van de Belastingdienst. In dit kader mag en moet de Belastingdienst continu keuzes maken hoe zij de capaciteit het effectiefst inzet. Een van de afwegingen voor de Belastingdienst is de vraag of het passend is om met alle belastingplichtigen het vooroverleg te starten. Ook kan, los van de capaciteitsvraag, de vraag worden gesteld of het in alle gevallen maatschappelijk nog steeds opportuun is om vooroverleg te voeren, bijvoorbeeld als er sprake is van brievenbusmaatschappijen. In die gevallen kan vooroverleg (internationaal) een negatieve uitstraling hebben op Nederland.

Een manier om ervoor te zorgen dat vooroverleg wordt gevoerd over reële activiteiten in Nederland is om zogenoemde substance-eisen te stellen. Dit zijn eisen aan de fysieke aanwezigheid in Nederland van een vennootschap. In bijlage 6 is een overzicht van de huidige substance-eisen opgenomen. Op dit moment gelden de minimum substance-eisen niet voor alle rulings. Wel worden in bepaalde specifieke situaties minimum substance-eisen gesteld. Dergelijke minimum substance-eisen worden in de regel gesteld indien een verzoek voor bindend advies moet worden voorgelegd aan het APA/ATR-team. Dit is met name het geval indien zekerheid vooraf ziet op bepaalde internationale situaties, bijvoorbeeld indien een in Nederland gevestigde vennootschap fungeert als tussenhoudstermaatschappij in internationaal verband of indien een lichaam in internationaal verband rente, royalty, huur of leasetermijnen ontvangt en doorbetaalt binnen concern (een dienstverleningslichaam).[21] Deze minimum substance-eisen worden gesteld aan het Nederlandse lichaam dat een verzoek doet voor zekerheid vooraf.

[20] Kamerstukken II 2017/18 32 140 nr. 33 en Kamerstukken II 2017/18 25 087 nr. 188

[21] Als definitie van (internationale) tussenhoudstermaatschappij wordt in dit kader gehanteerd een vennootschap waarvan de aandelen worden gehouden door een in het buitenland gevestigde vennootschap en die zelf aandelen houdt in (buitenlandse) deelnemingen.
Een dienstverleningslichaam is vennootschap waarvan de werkzaamheden in een jaar hoofdzakelijk bestaan uit het rechtens dan wel in feite direct of indirect ontvangen en betalen van rente, royalty's, huur of leasetermijnen, onder welke naam en in welke vorm dan ook, van, onderscheidenlijk aan, niet in Nederland gevestigde lichamen die behoren tot het concern waarvan de belastingplichtige deel van uitmaakt (artikel 3a, lid 1 Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen).

In het schema hieronder worden de gevallen waarin wel of geen substance-eisen worden gesteld schematisch weergegeven:



In veel van de gevallen waarin in de huidige situatie geen substance-eisen worden gesteld, ligt het minder voor de hand om te werken met een specifieke lijst van substance-eisen. In de regel is in die gevallen sprake van reële operationele activiteiten. Een extra waarborg van een lijst minimum substance-eisen heeft in die gevallen beperkte toegevoegde waarde. Overigens gelden er voor dienstverleningslichamen ook wanneer geen zekerheid vooraf wordt gevraagd substance-eisen.[22] Indien een dienstverleningslichaam niet voldoet aan deze substance-eisen wordt informatie uitgewisseld met het buitenland. Dit valt echter buiten de reikwijdte van dit werkdocument. De hierna opgenomen opties voor de aanscherping van de substance-eisen zullen alleen zien op verzoeken om zekerheid vooraf en niet op de substance-eisen die elders worden ingezet.

In de aangenomen motie Azarkan vraagt de Tweede Kamer in dit kader om "*te bezien, in het kader van de nadere uitwerking van de aanpak van belastingontwijking, of de substance-eis afhankelijk kan worden gemaakt van de omvang en inhoud van de activiteiten van de onderneming die om een tax ruling vraagt*".[23] Daarbij komt ook de vraag op of dergelijke substance-eisen op het niveau van het lichaam of op het niveau van het concern moeten worden gesteld.

De substance-eisen zou het kabinet op verschillende manieren kunnen aanscherpen. Hierna worden vijf beleidsopties geschetst.

[22] Zie artikel 3a Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen.
[23] Kamerstukken II 2017/18 25087, nr. 201

2.3.1. Opties voor onderzoeksvraag 1

Optie 1: Continueren huidig geldende substance-eisen

Binnen deze optie worden ten opzichte van de huidige situatie geen aanvullende maatregelen substance-eisen gesteld aan belastingplichtigen voor het verkrijgen van zekerheid vooraf in internationale situaties.

Deze optie betekent dat evenveel belastingplichtigen in aanmerking zullen blijven komen voor zekerheid vooraf over hun fiscale situatie als nu het geval is. Daardoor is de situatie het meest vergelijkbaar met zekerheid vooraf in nationale situaties waar ook geen minimum substance-eisen worden gesteld. Echter, de Belastingdienst besteedt dan nog steeds zijn capaciteit aan situaties waarin sprake is of zal zijn van een beperkte aanwezigheid in Nederland. In die situatie zal in de regel ook sprake zijn van een beperkt fiscaal belang voor Nederland. Het beeld kan ontstaan dat Nederland dergelijke structuren actief faciliteert. Dit kan negatief afstralen op alle vormen van zekerheid vooraf.

Optie 2: Verbreden toepassing geldende substance-eisen naar alle rulings met internationaal karakter

Binnen deze optie worden de huidige substance-eisen voor het verkrijgen van zekerheid vooraf zoals die gelden voor Advance Tax Rulings, van toepassing verklaard op alle belastingplichtigen die zekerheid vooraf vragen in internationale situaties. Dit is een verbreding van de toepassing, immers, uit het schema in paragraaf 2.3. blijkt dat de huidige substance-eisen niet gelden voor alle rulings.

Deze optie heeft als gevolg dat veel belastingplichtigen in aanmerking blijven komen voor zekerheid vooraf over hun fiscale situatie. Een voordeel is dat een – in sommige gevallen arbitrair – onderscheid in de eisen voor aanwezigheid in Nederland verdwijnt tussen situaties die nu juist wel of niet in het ATR-besluit worden benoemd. De impact van deze verbreding is beperkt aangezien het overgrote deel van de rulings waarmee beperkte operationele activiteiten gemoeid zijn op basis van de beleidsbesluiten zijn gecentraliseerd in het APA/ATR-team. Voor de overige overwegingen wordt verwezen naar optie 1. Voor die gevallen die geraakt worden door een verbreding van de geldende substance-eisen geldt dat er geen zekerheid vooraf meer wordt gegeven. Een direct gevolg daarvan is dat, als de structuur toch wordt geïmplementeerd, de Belastingdienst minder zicht heeft op deze gevallen omdat ze opgaan in de grote stroom aangiften van alle belastingplichtige vennootschappen. Een ander direct gevolg is dat, omdat er geen ruling wordt gesloten, ook niet actief informatie over de ruling wordt uitgewisseld met het buitenland.

Optie 3: Verbreden geldende substance-eisen en scherpere eisen voor specifieke situaties

Deze optie is gelijk aan optie 2, maar bevat als aanvullende maatregel een verscherping van de substance-eisen voor zekerheid vooraf in specifieke situaties (bijvoorbeeld dienstverleningslichamen en internationale houdstervennootschappen).

Een rechtvaardiging voor het verscherpen van de minimum substance-eisen kan gelegen zijn in het in het regeerakkoord geuite beleidsvoornemen om Nederland minder aantrekkelijk te maken voor *"firma's die zich alleen op papier in Nederland vestigen om belastingvrij miljoenen te kunnen rondpompen"*.[24] Daarbij kunnen extra eisen worden gesteld aan specifieke situaties die worden gepercipieerd als onbedoeld gebruik van het Nederlandse verdragennetwerk of het internationaal georiënteerde belastingstelsel.

[24] Regeerakkoord 2017-2021, Vertrouwen in de toekomst

Scherpere substance-eisen zouden kunnen gelden voor dienstverleningslichamen en internationale tussenhoudstervennootschappen. [25] Een dienstverleningslichaam is een lichaam dat in internationaal verband rente, royalty, huur of leasetermijnen ontvangt en doorbetaalt binnen concern. Een internationale tussenhoudster is een vennootschap waarvan de aandelen worden gehouden door een in het buitenland gevestigde vennootschap en die zelf aandelen houdt in (buitenlandse) deelnemingen. De extra eisen voor deze groep kunnen bijvoorbeeld bestaan uit een minimum aantal werknemers bijvoorbeeld 2 tot 5 fte[26] en/of minimum eisen stellen aan het eigen vermogen van het bedrijf.[27]

De achtergrond van de aanscherping voor deze specifieke situaties is dat het risico hoger is op onbedoeld gebruik van de door Nederland gesloten belastingverdragen. De achtergrond van de verscherping is ook gelegen in capaciteitsoverwegingen. Bij substance-arme tussenhoudsters is in de regel een beperkt Nederlands fiscaal belang gemoeid: ontvangen dividenden en vermogenswinsten vallen onder de deelnemingsvrijstelling terwijl uitgedeelde dividenden in de regel zijn vrijgesteld van dividendbelasting, bijvoorbeeld op grond van een belastingverdrag. De vraag kan worden gesteld of capaciteit van de Belastingdienst moet worden ingezet indien het Nederlands fiscaal belang beperkt is.

Een verscherping van de substance-eisen voor een specifiek afgebakende groep vennootschappen heeft als voordeel dat tijdens het vooroverleg minder discussie wordt gevoerd over de zakelijke overwegingen van het opzetten van de structuur. In principe is het uitgangspunt dat hoe meer substance een structuur heeft, hoe minder kunstmatig de structuur zal zijn en hoe minder voor de hand liggend het is dat belastingbesparing het belangrijkste doel van de structuur is. Extra substance-eisen stellen voor een specifieke groep belastingplichtigen heeft in grote mate een arbitrair karakter, maar schept daarentegen wel een duidelijke ondergrens voor deze groep. Een nadeel is dat minder van dergelijke situaties op de radar van de Belastingdienst zullen staan en er bovendien in die situaties geen informatie over rulings wordt uitgewisseld met het buitenland.[28]

Optie 4: Verbreden geldende substance-eisen en scherpere eisen in alle situaties
Binnen deze optie worden extra substance-eisen voor zekerheid vooraf gesteld aan alle belastingplichtigen die verzoeken om zekerheid vooraf in internationale siutaties. Bij extra substance-eisen valt de denken aan een substantiële ophoging van de loonsomeis, een minimaal aantal fte, een minimaal bedrag aan (operationele) omzet en/of het aanhouden van een minimum hoeveelheid activa en/of vermogen in Nederland.

---

[25] Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 2012/13, 25087 nr. 60

[26] De 2 tot 5 fte zouden in dat kader wel relevante werkzaamheden moeten uitoefenen. Door het opnemen van 'relevante werkzaamheden' wordt de situatie tegengegaan dat er werknemers op de loonlijst van de Nederlandse vennootschap worden geplaatst enkel met als doel om de minimum substance-eisen te halen. Er moeten immers door deze werknemers wel relevante werkzaamheden worden ontplooid op het niveau van die vennootschap. Voor internationale tussenhoudsters met een beperkte reële functie zullen in de regel niet voldoende werkzaamheden worden ontplooid om werk te verschaffen aan 2 tot 5 fte. Dit zal wel het geval kunnen zijn indien de tussenhoudster een (regionale) hoofdkantoorfunctie heeft. Dezelfde redenering gaat op voor dienstverleningslichamen met een beperkte reële functie. Ook daar zullen in de regel niet voldoende werkzaamheden worden ontplooid om werk te verschaffen aan 2 tot 5 fte.

[27] Aan de eis van passend eigen vermogen wordt nu voldaan indien een belastingplichtige reële risico's loopt als bedoeld in artikel 8c Wet Vpb. Voor dienstverleningslichamen kan bijvoorbeeld de strengere Basel III normen worden overgenomen.
Op het moment bestaat al een 15%-eigen vermogen eis voor internationale tussenhoudsters in internationaal verband voor het in behandeling nemen van een verzoek tot zekerheid vooraf. Deze eis is in een beleidsbesluit vastgelegd en niet wettelijk verankerd. Het is dan ook de vraag of het opportuun is om deze eis aan te scherpen.

[28] Hierbij is geabstraheerd van de eventuele informatie-uitwisseling onder de CBC-reporting en te implementeren Mandatory Disclosure richtlijn.

Deze optie is nadelig voor kleinere, internationaal opererende ondernemingen. Om dat nadeel te ondervangen, zou een mkb-uitzondering kunnen worden toegevoegd.[29]

Net als in optie 3 heeft een dergelijke verscherping van substance-eisen een arbitrair karakter. Bovendien kan een dergelijke verscherping de indruk wekken dat de Belastingdienst niet alleen een andere procedurele maar mogelijk ook een andere fiscaalinhoudelijke beoordeling voorstaat indien sprake is van aanwezigheid in Nederland boven een bepaald minimumniveau.[30] Voor die gevallen die geraakt worden door de aanscherping en verbreding van de substance-eisen geldt tevens dat er minder zicht is op de gevallen en dat ze niet meer vallen onder de informatie-uitwisseling over rulings, conform hetgeen opgemerkt onder optie 2. Een voordeel van deze optie is dat het maatschappelijk en politiek wenselijk kan zijn om meer vennootschappen aan te merken als te weinig substance-vol om in aanmerking te komen voor zekerheid vooraf omdat ze geen of beperkte toegevoegde waarde leveren aan de reële economie van Nederland. Overigens is het denkbaar dat een aanscherping van de substance-eisen op alle internationale rulings vooral gevolgen heeft voor specifieke groepen zoals dienstverleningslichamen en internationale tussenhoudsters zodat de praktische uitwerking van optie 2 en optie 3 weinig van elkaar zou kunnen verschillen.

Optie 5: Vervangen geldende substance-eisen door open norm 'economische nexus'
Deze optie behelst dat voor het krijgen van zekerheid vooraf de belastingplichtige reële economische nexus moet hebben met Nederland. De huidige substance-eisen voor zekerheid vooraf die gelden voor ATR's worden losgelaten en vervangen door een breder concept dat van toepassing zal zijn op alle rulings met een internationaal karakter. Er is voldoende economische nexus als er in Nederland bedrijfseconomische operationele activiteiten worden uitgevoerd. Dit begrip kan verder worden ingevuld in een beleidsbesluit. In bijlage 7 wordt een voorzet gedaan voor de eventuele invulling en worden voorbeelden genoemd. De bedoeling is dat het begrip een verzwaring betekent ten opzichte van de huidige set aan minimum substance-eisen.

Deze open norm kent geen specifieke eisen waaraan altijd moet worden voldaan. Meer voor de hand zou liggen om aan de hand van specifieke feiten en omstandigheden te beoordelen of er sprake is van economische nexus met Nederland. Eventueel, wanneer dit wenselijk wordt geacht kunnen de huidige substance-eisen een rol blijven spelen bij de invulling van de criteria uit de open norm 'economische nexus'. Een nadeel van de open norm is dat het minder duidelijk is in welke situatie wel of niet vooroverleg wordt aangegaan. Echter, voorbeelden kunnen meer helderheid geven.

Bij operationele activiteiten zal in de regel snel voldaan zijn aan de eis dat sprake is van economische nexus met Nederland. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een startend verkoopkantoor of een Nederlandse R&D-afdeling. Bij activiteiten die naar hun aard beperkte operationele activiteiten met zich mee brengen, is minder snel sprake van economische nexus met Nederland.

2.3.2. Op welk niveau moeten de substance-eisen worden getoetst?

Bij een herbezinning van de substance-eisen ligt ook een herijking van het *niveau* waarop de substance-eisen worden getoetst voor de hand. Dit werkdocument schetst vier opties:

1. Toets op het niveau van het concern in Nederland;
2. Toets op het niveau van het lichaam;

[29] Een optie is om aan te sluiten bij de definitie zoals is gehanteerd in EU-verband in het kader van de uitwisseling van rulings afgesloten vóór 1 april 2016. In dat kader hoefde over rulings die zijn gesloten met een vennootschap die niet hoofdzakelijk financierings- en investeringsactiviteiten verricht, en die geen (groeps)omzet had van meer dan € 40 miljoen, op basis van de MKB-uitzondering geen informatie te worden uitgewisseld.
[30] Overigens hebben zowel de interne onderzoeksgroep als de onderzoekscommissie Bouwman/Van der Geld in onderzoek over de jaren 2016 en 2017 naar de APA/ATR-praktijk hier geen blijk van gevonden.

3. Toets op het niveau van de relevante activiteiten; of
4. Toets op het niveau van het lichaam en de relevante activiteiten.

Toets 1: Op het niveau van het concern (voor zover in NL)
Toetsing op het niveau van het concern is de lichtste toets. Hierbij wordt gekeken *of* er aan de minimumvoorwaarden wordt voldaan, maar niet zozeer *hoe* aan de minimum voorwaarden wordt voldaan. In deze optie geeft de Belastingdienst ook zekerheid vooraf aan substance-arme vennootschappen die onderdeel uitmaken van een overigens in Nederland actief concern. Substance-arme lichamen binnen een concern komen vaak voor, ook in het MKB.[31] Hier liggen vaak bedrijfseconomische of civielrechtelijke argumenten aan ten grondslag. Deze optie is niet goed verenigbaar met de hiervoor geschetste opties 2 en 5.

Toets 2: Op het niveau van het lichaam
Een toets op het niveau van het lichaam is zwaarder dan toets 1 omdat de Belastingdienst dan *of* en *wie* er aan de minimum voorwaarden voldoet, maar niet zozeer *hoe* aan de minimum voorwaarden wordt voldaan.[32] Ook deze optie is niet goed verenigbaar met de hiervoor geschetste optie 5 'economische nexus'.

Toets 3: Op het niveau van de relevante activiteiten
Een toets op het niveau van de activiteiten is specifieker dan toets 2. Hierbij wordt gekeken *of* en *hoe* er aan de minimumvoorwaarden wordt voldaan. Door *wie* aan de minimum voorwaarden wordt voldaan is van minder belang.[33]

Toets 4: Op het niveau van het lichaam en de relevante activiteiten

---

[31] Toets 1 is te illustreren met het volgende voorbeeld:
Een internationaal opererend concern heeft een internationaal distributiecentrum in Nederland ondergebracht in een Nederlandse BV (BV X). Bij het distributiecentrum werken 30 FTE. Het internationale concern besluit een tweede Nederlandse BV (BV Y) op te richten die zal fungeren als tussenhoudstermaatschappij voor overige Europese deelnemingen. BV Y heeft geen eigen personeel. Echter, gezien het feit dat er minimaal 5 FTE in Nederland werkzaam zijn bij het distributiecentrum wordt daarmee aan deze eis voldaan. Dit zal anders zijn indien de eis wordt gesteld dat sprake moet zijn van *relevante* FTE met betrekking tot de activiteiten waarvoor zekerheid vooraf wordt gevraagd.

[32] Toets 2 is te illustreren met het volgende voorbeeld:
Een internationaal opererend concern heeft een internationaal distributiecentrum in Nederland ondergebracht in een Nederlandse BV (BV X). Bij het distributiecentrum werken 30 FTE. Het internationale concern besluit dat BV X ook zal fungeren als tussenhoudstermaatschappij voor overige Europese deelnemingen. BV X heeft geen personeel dat zich bezig houdt met het managen of beheren van de Europese deelnemingen. Echter, gezien het feit dat er minimaal 5 FTE bij BV X zijn bij de distributieactiviteiten wordt daarmee aan deze eis voldaan. Dit zal anders zijn indien de eis wordt gesteld dat sprake moet zijn van *relevante* FTE met betrekking tot de activiteiten waarvoor zekerheid vooraf wordt gevraagd.

[33] Toets 3 is te illustreren met het volgende voorbeeld:
Een internationaal opererend concern heeft een internationaal distributiecentrum in Nederland ondergebracht in een Nederlandse BV (BV X). Bij het distributiecentrum werken 30 FTE. Het internationale concern besluit een tweede Nederlandse BV (BV Y) op te richten die zal fungeren als tussenhoudstermaatschappij voor overige Europese deelnemingen. BV X verricht daarnaast ook activiteiten die zien op het aansturen van de overige Europese deelnemingen. BV Y heeft geen eigen personeel. Echter, gezien het feit dat er minimaal 5 FTE in Nederland werkzaam zijn bij het concern die zich bezig houden met het aansturen van de Europese deelnemingen wordt daarmee aan deze eis voldaan.

Toetsing op het niveau van het lichaam en de relevante activiteiten is de meest zware en meest specifieke toets. Hierbij wordt gekeken *door wie* en *hoe* er aan de minimum voorwaarden wordt voldaan.[34]

Indien de keuze wordt gemaakt om voor een specifieke groep belastingplichtigen additionele substance-eisen te stellen (optie 4 uit paragraaf 2.3.1), lijkt het logisch om te toetsen op het niveau van de betreffende lichaam en niet op concernniveau.

Nadere overweging
Bij toets 2 en 4 geldt dat als het lichaam deel uit maakt van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, de vraag beantwoord moet worden of de toets plaatsvindt op het niveau van de betreffende vennootschap dan wel op het niveau van de fiscale eenheid.

2.4. Onderzoeksvraag 2: In welke situaties is het gewenst om (geen) zekerheid vooraf te geven?

Aan deze onderzoeksvraag wordt toegekomen wanneer de belastingplichtige de subjecttoets (eerste onderzoeksvraag) is gepasseerd. De belastingplichtige komt dus in principe in aanmerking voor vooroverleg maar de vraag is vervolgens of het passend is om op het gepresenteerde feitencomplex zekerheid vooraf te geven (de object toets). Hierbij moeten onder meer de internationale fiscale ontwikkelingen en de Nederlandse positionering worden meegewogen. Deze onderzoeksvraag behelst daarbij een herbezinning op de vraag welke overwegingen relevant zijn bij het geven van zekerheid vooraf.

Op dit moment kan iedere belastingplichtige over alle onderwerpen zekerheid vooraf krijgen, tenzij op basis van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) het vooroverleg niet in behandeling wordt genomen of buiten behandeling wordt gesteld. De *modus operandi* kan daarbij worden omschreven als "ja, tenzij…". In het BFB staan expliciete gronden genoemd wanneer de inspecteur niet hoeft in te gaan op een verzoek om vooroverleg, namelijk als sprake is van een van de volgende situaties:

> *a. belastingbesparing de enige dan wel de doorslaggevende beweegreden voor het verrichten van die (rechts)handeling(en) is,*
> *b. de (rechts)handeling(en) voor de belanghebbende buiten het beoogde fiscale voordeel geen of weinig reële, praktische betekenis heeft (hebben), [of]*
> *c. doel en strekking van de wet of een verdrag of internationaal erkend beginsel zouden worden miskend als de door de belanghebbende verlangde rechtstoepassing zou worden gevolgd.*

In het BFB wordt daarnaast de voorwaarde gesteld dat de inspecteur het vooroverleg staakt en geen inhoudelijk standpunt inneemt indien sprake is van fiscale grensverkenning door de belastingplichtige of als er sprake is van strijd met de goede trouw:

---

[34] Toets 4 is te illustreren met het volgende voorbeeld:

> Een internationaal opererend concern heeft een internationaal distributiecentrum in Nederland ondergebracht in een Nederlandse BV (BV X). Bij het distributiecentrum werken 30 FTE. Het internationale concern besluit een tweede Nederlandse BV (BV Y) op te richten die zal fungeren als tussenhoudstermaatschappij voor overige Europese deelnemingen.
> In deze situatie wordt alleen aan de toets voldaan indien de relevante (houdster)activiteiten worden verricht (en de loonkosten worden gedragen) op het niveau van BV Y. BV Y moet dus de activiteiten verrichten die zien op het aansturen van de overige Europese deelnemingen.

1. Van fiscale grensverkenning is sprake als de inspecteur in het vooroverleg een standpunt inneemt, de vragensteller zich hier niet in kan vinden en vervolgens probeert de casus, door telkens (kleine) wijzigingen aan te brengen, fiscaal net aanvaardbaar te presenteren.
2. Strijd met de goede trouw kan ook een beletsel zijn als de inspecteur vermoedt dat het belang van een verdragspartner wordt geschaad. Hiervan is onder andere sprake als de inspecteur betrokkenheid vermoedt bij witwassen, steekpenningen, ernstige vermogensdelicten of terrorismefinanciering, tenzij het tegendeel blijkt.

Op dit moment is er geen nadere en concrete invulling van de bovengenoemde vereisten uit het BFB. Ook is geen centrale coördinatie binnen de Belastingdienst waarbij de kaders uit het BFB worden ingevuld. Bovendien is er beperkte informatie beschikbaar wanneer wel of niet aan deze vereisten is voldaan.

De onafhankelijke onderzoekscommissie Bouwman/Van der Geld die jaarlijks onderzoek doet naar de APA/ATR-praktijk constateert in haar analyse over het jaar 2017 dat de huidige kaders ruim kunnen worden opgevat.

Relatie tot wijzigingen in wet- en regelgeving
De op dat moment geldende wet, beleid en jurisprudentie is altijd het uitgangspunt bij zekerheid vooraf. Het is mogelijk om vanuit beleidsmatig oogpunt in bepaalde situaties geen zekerheid te geven, ondanks dat de op dat moment geldende wet, beleid en jurisprudentie geen belemmering vormt. Dit kan omdat bijvoorbeeld het eindresultaat van het gepresenteerde feitencomplex (internationaal) niet (meer) aanvaardbaar is. De Belastingdienst kan zich dan van een oordeel onthouden in de fase voorafgaand aan het indienen van de aangifte. In dit kader kan de mogelijkheid overwogen worden om in aanloop naar implementatie van internationale afspraken in wetgeving, reeds de in de internationale afspraken overeengekomen beleidsdoelen mee te laten wegen in het kader van zekerheid vooraf. Een nadeel is echter wel dat wetgeving en beleid verder uiteenlopen en dat beleidsdoelen weinig duidelijk zijn voor de praktijk wanneer ze nog niet in wetgeving zijn omgezet. Daarnaast beperkt het alleen zekerheid vooraf situaties en niet het voorkomen van de situaties waarop het beleid ziet.

2.4.1. Opties voor onderzoeksvraag 2

Optie 1: Geen nadere invulling of wijziging in de huidige kaders van het BFB
De eerste optie is om uit te gaan van de huidige kaders die door het BFB worden gesteld en daar geen nadere invulling en/of aanvulling aan te geven.

In dit kader stelde de onafhankelijke onderzoekscommissie Bouwman/Van der Geld die jaarlijks onderzoek doet naar de APA/ATR-prakrijk dat de huidige kaders ruim zijn. In de praktijk zijn nu een beperkt aantal handvatten ontwikkeld die invulling geven aan de huidige kaders van het BFB. Zo geeft de onderzoekscommissie Bouwman/Van der Geld aan dat in ieder geval het APA/ATR-team geen zekerheid bij volstrekt kunstmatige structuren die alleen zijn opgezet om de buitenlandse belasting te ontgaan. Een ander belangrijk criterium in de praktijk is de kenbaarheid van feiten en omstandigheden voor andere landen. Deze kenbaarheid is overigens verder vergroot door de uitwisseling van informatie over rulings.

Optie 2: Per verschijningsvorm beoordelen of zekerheid vooraf nog passend is
De tweede optie is om verschijningsvormen van rulings met een internationaal karakter in kaart te brengen (ook buiten de APA/ATR-praktijk) en vervolgens per verschijningsvorm te beoordelen in

hoeverre zekerheid vooraf nog steeds passend is.[35] Daarbij kunnen nadere, specifieke eisen gesteld worden aan de verschillende verschijningsvormen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan specifieke eisen bij herfactureringswerkzaamheden of informeel kapitaal, bijvoorbeeld over de kenbaarheid bij buitenlandse belastingdiensten. De uit te sluiten verschijningsvormen zouden dan opgenomen kunnen worden in het BFB.[36] De vraag is of het passend en effectief is om specifieke verschijningsvormen tegen te gaan of dat het effectiever is om op een hoger niveau naar de kaders van de zekerheid vooraf in zijn geheel te kijken. De juiste kaders kunnen namelijk ook gevolgen hebben voor eventuele toekomstige, nieuwe of enigszins afwijkende verschijningsvormen.

Optie 3: Geldende kaders uit het BFB invullen, aanscherpen en vervolgens impact per verschijningsvorm in kaart brengen

Een derde optie is om de huidige kaders voor zekerheid vooraf zoals deze zijn opgenomen in het BFB nader in te vullen en aan te scherpen waarna de gevolgen voor het al dan niet geven van zekerheid vooraf op de diverse verschijningsvormen in kaart wordt gebracht.

Multinationale ondernemingen hebben in de huidige (digitale) wereld meer mogelijkheden om hun activiteiten juridisch en organisatorisch op de voor hen meest gunstige manier vorm te geven. Indien dit gepaard gaat met belastingontwijking, wordt dit in multilateraal verband gecoördineerd aangepakt. Het ligt daarmee in lijn om de fiscale belangen van andere landen te laten meewegen in de fiscale behandeling in Nederland. Hierbij spelen de in het BFB opgenomen aspecten goede trouw en belastingbesparing als (doorslaggevende) reden bij een transactie een belangrijke rol.

Invulling en aanscherping goede trouw

De Belastingdienst kan, ook in het kader van het vergroten van de transparantie, meer praktijkvoorbeelden publiceren waaruit blijkt hoe invulling wordt gegeven aan het begrip 'goede trouw' en het daarin besloten kenbaarheidsvereiste. Die praktijkvoorbeelden kan de Belastingdienst invullen door de verschijningsvormen van rulings met een internationaal karakter in kaart te brengen en te beoordelen aan de hand van de nieuwe kaders. [37] De nieuwe kaders voor de inhoud zijn afhankelijk van de keuze die gemaakt wordt tussen de in dit werkdocument beschreven opties.

De vraag of de structuur kenbaar is voor de buitenlandse autoriteiten maakt reeds onderdeel uit van de beoordeling of sprake is van strijd met de goede trouw die jegens verdragspartners verschuldigd is. De vraag kan worden opgeworpen of het past om vanuit Nederlandse zijde vooraf actief zekerheid te verlenen op een structuur die met name tot doel heeft om een andere voorstelling te geven aan buitenlandse (belasting)autoriteiten. Het is aan de andere kant voor de Nederlandse belastinginspecteur niet altijd duidelijk op welke onderdelen en om welke reden een belastingplichtige een (deel van een) structuur (op een ander wijze) wil presenteren aan buitenlandse autoriteiten.

Een evident geval van schending van goede trouw is bijvoorbeeld wanneer het duidelijk is dat een belastingplichtige geldstromen omleidt om internationale sanctiewetgeving te omzeilen. Er zijn ook minder evidente gevallen denkbaar, bijvoorbeeld als de structuur inspeelt op buitenlandse fiscale wetgeving. Hierbij is een onderscheid te maken tussen de gevallen waarin de buitenlandse belastingdienst op de hoogte is van alle feiten en omstandigheden, bijvoorbeeld doordat zij deze actief

[35] Voor APA/ATR zijn hoofdverschijningsvormen in kaart gebracht en terug te vinden in: Kamerstukken II, 2016/2017, 25087 nr. 153.

[36] Ondernemingen zijn binnen het kader van de wet vrij hun onderneming in te richten zoals zij dat zelf willen. De Belastingdienst heeft hier geen invloed op. Het is aan de (internationaal betrokken) belastingdiensten hier een fiscale duiding aan te geven. De verschijningsvormen zijn derhalve een uitvloeisel van de mogelijkheden en onmogelijkheden van de kaders van (fiscale) wet, beleid en jurisprudentie.

[37] Voor APA/ATR zijn hoofdverschijningsvormen in kaart gebracht en terug te vinden in: Kamerstukken II, 2016/2017, 25087 nr. 153.

krijgt gepresenteerd en gevallen waarbij dit niet het geval is. De afweging is soms lastig te maken voor de inspecteur omdat de Nederlandse belastinginspecteur kan niet op de hoogte zijn van alle buitenlandse wetgeving. Dit beaamt ook de onafhankelijke commissie Bouwman/Van der Geld in haar rapport. In specifieke gevallen kan het een overweging zijn om de belastingplichtige te vragen, vóórdat de inspecteur overgaat tot zekerheid vooraf verlenen, aannemelijk te maken of te bewijzen dat de buitenlandse fiscale autoriteiten op de hoogte zijn van het aan de Nederlandse belastingdienst gepresenteerde feitencomplex en de (voorziene) fiscale behandeling daarvan in Nederland.

Naast de hiervoor genoemde mogelijkheden kan worden nagedacht over een bredere werking van de goede trouw. Op dit moment is in het BFB opgenomen dat deze geldt jegens onze verdragspartners. Een mogelijkheid is om dit uit te breiden naar derde landen waarmee Nederland geen (belasting)verdrag heeft.

Invulling en aanscherping belastingbesparing
Uit het rapport van de onafhankelijke commissie Bouwman/Van der Geldt blijkt het begrip belastingbesparing in het BFB alleen ziet op Nederlandse belasting. Ondanks het feit dat de verantwoordelijkheid van de Nederlandse inspecteur in principe ligt bij het vaststellen van een juiste Nederlandse grondslag, kan de discussie worden gevoerd in hoeverre internationale fiscale (belastingbesparende) overwegingen een rol zouden moeten spelen bij het al dan niet in behandeling nemen van een verzoek tot vooroverleg. Een mogelijkheid is om ook buitenlandse belasting een rol te geven bij de uitleg van het begrip "belastingbesparing als doorslaggevende beweegreden". De onafhankelijke onderzoekscommissie Bouwman/Van der Geld concludeert echter ook dat "*het […] niet uitvoerbaar is voor de Nederlandse Belastingdienst om de inhoud en reikwijdte van alle buitenlandse (antimisbruik)wetgeving te toetsen*." In het verlengde daarvan is aan de Nederlandse Belastingdienst nu geen zware rol toebedeeld aan het beschermen van de buitenlandse grondslag. Indien ook buitenlandse belasting in rol gaat spelen in de afweging of zekerheid vooraf kan worden verleend kan de Belastingdienst bijvoorbeeld de Europese lijst van niet coöperatieve jurisdicties meenemen bij de afweging, evenals hybride lichamen en financieringsvormen.

2.5. Looptijd rulings

Op dit moment is in het BFB niet expliciet opgenomen dat een ruling een vaste looptijd moet hebben. Dit is wel het geval in het huidige APA- en het ATR-besluit. De staatsecretaris heeft al aangegeven een maximale looptijd voor rulings een goede suggestie te vinden.[38] Hieronder een aantal opties om de maximale looptijd van rulings met een internationaal karakter vorm te geven.

Optie 1: Continueren van de huidige situatie
In rulings moet worden opgenomen voor welke periode de overeenkomst geldt en dat de overeengekomen periode niet stilzwijgend kan worden verlengd. De beperking van de looptijd ligt bovendien in het feit dat altijd moet worden opgenomen dat een vaststellingsovereenkomst vervalt indien wet- of regelgeving wijzigt dan wel de feiten en omstandigheden wijzigen. Voor APA's en ATR's geldt dat deze in principe worden gesloten voor 4 tot 5 jaar maar dat uitzonderingen denkbaar zijn bijvoorbeeld bij langlopende contracten.[39] Na afloop van de periode zal opnieuw worden bezien of een APA of ATR mogelijk is. Andere rulings met een internationaal karakter kennen geen vaste looptijd.

Het nadeel van doorgaan op dezelfde weg is dat rulings soms geen vaste looptijd hebben, op APA's en ATR's na. Dit is geen probleem als het een eenmalige transactie betreft zoals de waardering van een

[38] Kamerstukken II, 2017/18 Aanhangsel Handelingen nr. 2526
[39] De reden waarom er 4 tot 5 jaar staat is omdat een ruling vaak gedurende een boekjaar wordt gesloten maar verloopt aan het einde van een boekjaar. Wanneer een ruling in de loop van het jaar 1 wordt gesloten, verloopt de ruling aan het einde van jaar 5.

over te dragen bedrijfsmiddel. Indien de zekerheid vooraf ziet op de fiscale uitwerking over een langere periode zit de beperking weliswaar in veranderende wet- en regelgeving en veranderende feiten en omstandigheden maar het valt het te overwegen om na afloop van een bepaalde periode de gegeven zekerheid vooraf te herzien, al dan niet met een overgangsperiode.

Optie 2: In het BFB opnemen van een vaste maximale looptijd
Alle rulings zouden een vaste maximale looptijd kunnen krijgen, bijvoorbeeld van 4 tot 5 jaar. Verlening is mogelijk nadat er opnieuw is getoetst door de Belastingdienst

Het voordeel een vaste looptijd van 4 tot 5 jaar is dat de ruling na afloop van deze periode eindigt waardoor de belastingplichtige een nieuw verzoek mag indienen en de Belastingdienst dus opnieuw de situatie kan beoordelen. Het nadeel is dat de Belastingdienst met een uniforme looptijd geen maatwerk kan leveren. Zo is in de huidige APA- en ATR-besluiten een uitzondering opgenomen voor langlopende contracten. Ook is denkbaar dat bij kapitaal intensieve en langdurige investeringen zekerheid voor een langere periode wenselijk is.

Optie 3: In het BFB opnemen van een enigszins flexibele maximale looptijd
Alle rulings zouden een vaste maximale looptijd kunnen krijgen, bijvoorbeeld van 4 tot 5 jaar (in lijn met APA- en ATR-besluiten) met de mogelijkheid in specifieke casussen af te wijken van deze vaste termijn. Hierbij kan, zoals ook opgenomen in het huidige APA- en ATR-besluit worden gedacht aan langlopende contracten of kapitaalintensieve investeringen. Om ook die gevallen te beperken zou een ruling maximaal bijvoorbeeld 10 jaar mogen gelden met een verplicht evaluatie moment na bijvoorbeeld 5 jaar. Dat laatste komt overeen met de geldende praktijk binnen het huidige APA/ATR-team.

Voordeel ten opzichte van optie 2 is dat de Belastingdienst kan inspelen op omstandigheden waarin een langere looptijd redelijk is. Een nadeel van een uitzondering is dat dit een open norm betreft die tot discussie kan leiden. Dit nadeel zou kunnen worden weggenomen door transparant te zijn in welke gevallen een langere looptijd redelijk wordt geacht.

2.6. Vormgeving

2.6.1. Eenzijdige standpuntbepaling of vaststellingsovereenkomst

In de huidige situatie kan de Belastingdienst zekerheid vooraf geven in de vorm van een (eenzijdige) standpuntbepaling of door met de belastingplichtige een vaststellingsovereenkomst te sluiten.[40] Er zijn twee opties voor de vormgeving van rulings met een internationaal karakter.

Optie 1: Continueren van de huidige situatie
De eerste optie is om de regels niet aan te passen. Zowel een vaststellingsovereenkomst als een eenzijdig standpuntbepaling is mogelijk.

Optie 2: Alle zekerheid vooraf in internationale situaties wordt vormgegeven in een vaststellingsovereenkomst
De Belastingdienst geeft alleen zekerheid vooraf over internationale situaties via een vaststellingsovereenkomst.

Het voordeel van een vaststellingsovereenkomst is dat zowel belastingplichtige als de Belastingdienst gebonden zijn. Een belastingplichtige is niet gebonden aan een eenzijdige standpuntbepaling van de Belastingdienst en hoeft niet per definitie dit standpunt over te nemen in de aangifte. Bij een

[40] Conform artikel 7:900 Burgerlijk Wetboek

vaststellingsovereenkomst wordt wel capaciteit worden ingezet op het opstellen van een vaststellingsovereenkomst.

2.6.2. Vormgeving vaststellingsovereenkomst

Zoals ook hiervoor blijkt wordt op dit moment niet elke ruling vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst. Ook heeft een vaststellingsovereenkomst geen voorgeschreven vormgeving. In het BFB is wel opgenomen wat wél en wat niet in een vaststellingsovereenkomst wordt opgenomen, maar voor het overige is de vaststellingsovereenkomst vormvrij. De huidige APA- en ATR-besluiten verwijzen naar het BFB en zeggen tevens welke elementen een APA of ATR in ieder geval moet bevatten. Voor de APA/ATR-praktijk heeft dit geresulteerd in een vaste vormgeving zoals deze ook blijkt uit de in de brief van 23 mei 2017 opgenomen exemplarische APA's en ATR's. Deze bevatten standaard elementen welke altijd worden opgenomen in de vaststellingsovereenkomst. Er zijn twee opties voor de toekomst.

Optie 1: Continueren van de huidige situatie
Beschrijving
Doorgaan op de huidige weg, waarbij APA's en ATR's eenduidig zijn qua vormgeving en vaste elementen kennen die worden opgenomen. Overige rulings zijn vormvrij, binnen de kaders van het BFB.

Het voordeel is dat rulings buiten het APA/ATR-team op maat kunnen worden opgesteld. Het nadeel is dat niet alle rulings eenduidig zijn. De kans bestaat dus dat niet iedere ruling dezelfde belangrijke elementen bevat.

Optie 2: Alle rulings krijgen een vaste vormgeving
Alle rulings met een internationaal karakter krijgen dezelfde vorm.

Deze optie biedt geen ruimte voor maatwerk in vormgeving. Het voordeel is dat alle rulings eenduidig zijn en alle noodzakelijke elementen bevatten.

3. Proces

3.1. Inleiding

Dit werkdocument hanteert, conform brief van 18 februari 2018 van de staatssecretaris van Financiën, een aantal uitgangspunten voor de inrichting van het proces van afgifte van rulings met een internationaal karakter. [41]

- Een verdere vorm van centrale coördinatie van afgifte van alle rulings met een internationaal karakter moet onderzocht worden.
- Voldoen aan de Europese richtsnoeren betreffende de voorwaarden en regels voor het afgeven van belastingrulings.[42]
- Eenduidige en heldere vastlegging van het proces van totstandkoming van een ruling.
- Heldere competentie voorschriften en werkinstructies ontwikkelen.
- Bestuurlijke informatie moet eenvoudig voorhanden zijn.

3.2. Beschrijving huidig proces

Het proces rond het vooroverleg en zekerheid vooraf is geen op zichzelf staand proces binnen de Belastingdienst. Het is een onderdeel van het toezicht palet zoals dat wordt gehanteerd. Het geven van zekerheid vooraf valt onder de verantwoordelijkheid van het lijnmanagement en is ingebed in de vaktechnische organisatie. Een uitgebreidere toelichting over de organisatie van de Belastingdienst in zijn algemeenheid en de vaktechnische organisatie in het bijzonder is opgenomen als bijlage 3 bij dit werkdocument.

Binnen het proces voor de afgifte van rulings zijn er een aantal rollen te onderscheiden. Let wel, deze verschillende rollen worden in sommige varianten door (gedeeltelijk) dezelfde personen of groepen uitgevoerd. Daarnaast wordt een rol niet altijd door één persoon uitgevoerd. Er wordt juist vaak gewerkt in teamverband. De volgende rollen zijn te onderscheiden:

1. De eerste rol is die van de inspecteur waar het verzoek om zekerheid vooraf wordt ingediend. Dit is in nagenoeg alle gevallen de lokale inspecteur. De lokale inspecteur is het vaste aanspreekpunt voor een belastingplichtige en staat opgesteld voor de gehele fiscale behandeling van de betreffende belastingplichtige. Doordat de lokale inspecteur verantwoordelijk is voor de integrale klantbehandeling heeft hij kennis over de (fiscale) aspecten van de betreffende belastingplichtige. Het is de inspecteur die op grond van artikel 11, lid 1 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen de aanslag vaststelt.
2. De tweede rol is die van behandelaar. De behandelaar is diegene die het verzoek om zekerheid vooraf inhoudelijk behandelt. De behandeling van verzoeken om zekerheid vooraf vindt soms centraal en soms decentraal plaats.
3. De derde rol is die van kwaliteitsborger. Dit "tweede paar ogen" is vaak ook de tweedehandtekeningzetter. Hij zal het standpunt dat de behandelaar heeft ingenomen accorderen/afwijzen en indien akkoord, mee ondertekenen.

Deze rollen worden op dit moment door verschillende actoren binnen de Belastingdienst ingevuld. In bijlage 3 wordt de huidige praktijk nader toegelicht. Afhankelijk van het onderwerp van het verzoek om zekerheid vooraf worden de verzoeken meer of minder gecentraliseerd behandeld:

1. *Lokale behandeling*

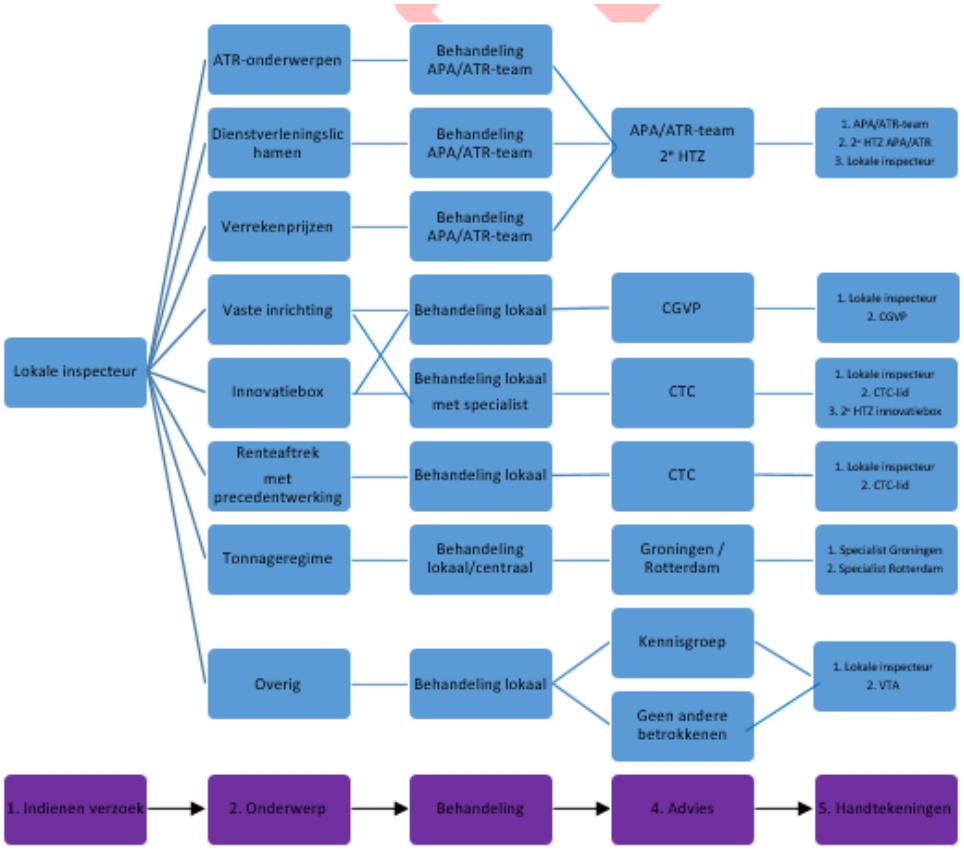
[41] Kamerstukken II, 2017/18, 25078, nr. 187.
[42] http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14750-2016-INIT/en/pdf

Indiening: lokaal
Behandeling: lokaal
Kwaliteitsborger: lokaal
De lokale inspecteur ontvangt en behandelt het verzoek, op hetzelfde kantoor wordt de tweede handtekening gezet.

2. *Lokale behandeling met (verplichte) betrokkenheid van een coördinatiegroep*
   Indiening: lokaal
   Behandeling: lokaal
   Kwaliteitsborger: centrale coördinatiegroep
   De lokale inspecteur behandelt het verzoek en zoekt (al dan niet verplicht) afstemming met een coördinatiegroep (verrekenprijzen en renteaftrek). De coördinatiegroep fungeert als tweedehandtekeningzetter.
3. *Lokale behandeling met een centralisatie van een tweede handtekening*
   Indiening: lokaal
   Behandeling: lokaal
   Kwaliteitsborger: centrale tweedehandtekeningzetter
   De lokale inspecteur behandelt het verzoek maar moet een tweede handtekening vragen bij een centraal punt (innovatiebox en tonnageregime)[43]
4. *Volledige centralisatie van de behandeling in één team, lokale inspecteur vraagt bindend advies*
   Indiening: lokaal
   Behandeling: centraal team
   Kwaliteitsborger: centraal team
   De lokale inspecteur ontvangt het verzoek en moet een centraal team (het APA/ATR-team) om bindend advies vragen (problematiek genoemd in de APA- en ATR-besluiten). Dit centrale team neemt de behandeling over en binnen het team wordt gewerkt met een tweedehandtekeningzetter. De lokale inspecteur tekent ook mee.

[43] In het geval van de innovatiebox dient bovendien afstemming te worden gezocht met speciaal daarvoor aangewezen aanspreekpunten voor de innovatiebox.

Schematisch kan de mate van centralisatie bij de verschillende vormen waarover zekerheid vooraf wordt gevraagd als volgt worden weergegeven:



De lokale inspecteur heeft in al deze situaties een rol waarbij de beslissingsbevoegdheid varieert.[44] In de situatie waarin een (potentiële) belastingplichtige (nog) geen lokale inspecteur heeft, kan belastingplichtige het verzoek indienen bij het Aanspreekpunt Potentiële Buitenlandse Investeerders (APBI). Hoewel het APBI formeel niet behoort tot het APA/ATR-team, geeft het APBI zekerheid vooraf in de vorm van APA's en ATR's die ook worden voorzien van twee handtekeningen conform bovenstaand schema.

3.3. Dilemma's

In het recente verleden zijn vele onderzoeken gedaan naar rulings. Een overzicht van deze onderzoeken is te vinden in bijlage 2. Hieruit is af te leiden dat proces en inhoud binnen het APA/ATR-team goed loopt. Een reflex zou kunnen zijn om in de toekomst alle rulings met een internationaal karakter daarom af te laten geven door het APA/ATR-team. Dat is niet de enige optie.

Indien een centraal team verantwoordelijk wordt voor de behandeling van alle rulings met een internationaal karakter kan in dit team specialistische kennis worden opgebouwd. Deze ervaring is reeds opgedaan met het huidige APA/ATR-team. Bovendien kan een specialistisch team de coördinatie

[44] Voor een aantal soorten belastingplichtigen is het APA/ATR-team competent voor de gehele fiscale behandeling van een belastingplichtige en functioneert zij als lokale inspecteur. Deze belastingplichtigen worden beschreven in de Organisatie- en competentieregeling APA/ATR-praktijk. DGB 2014/296M.

en eenheid van beleid en uitvoering beter waarborgen. Ook kan er door de centralisatie gemakkelijker bestuurlijke informatie worden gegenereerd. Een nadeel is dat het kan voorkomen dat de lokale inspecteur de verantwoordelijkheid voor de ruling minder voelt. Vanuit de rol van de inspecteur als verantwoordelijke voor het vaststellen van de aanslag, en daarmee ook voor het vooroverleg, zou dat geen goede ontwikkeling zijn. Soms is zekerheid vooraf erg verweven met de aanslagregeling. Wanneer een inspecteur de fiscale behandeling voor het verleden vastlegt ligt het soms voor de hand ook voor de toekomst deze fiscale behandeling vast te leggen. Voor de behandeling over het verleden is de lokale inspecteur verantwoordelijk. Een loskoppeling voor de toekomst is dan niet altijd logisch. Bovendien komt centralisatie van alle vooroverleg de kennis en kwaliteitsborging bij lokale inspecteurs niet ten goede. De positie van de lokale inspecteur ten opzichte van belastingplichtigen wordt minder duidelijk omdat in meer gevalleen een ander team de beslissingen neemt.

Een belangrijk aandachtspunt, naast de kwaliteit en eenheid van beleid, is om de voortgang van het proces te bewaken. Bij medewerkers van een centraal team ligt de volledige focus op zekerheid vooraf geven. Bij een lokale inspecteur is dat niet het geval. Bovendien kan in een centraal team bepaalde specialistische kennis vergaren en dat is soms vanuit het oogpunt van efficiëntie aan te bevelen. Gevaar van een centrale behandeling bij één team is wel dat er (te) weinig kritische toetsing is op deze materie. Het is daarom een optie om, uit het oogpunt van onafhankelijkheid, de tweede handtekening nu juist weer te beleggen buiten deze groep waar de kennis is geconcentreerd.

3.4. Opties voor de inrichting van het proces

Gegeven de gehanteerde uitgangspunten, zijn diverse opties mogelijk ten aanzien van de inrichting van het proces. Zekerheid vooraf geven is ook door het huidige kabinet aangemerkt als een belangrijk element van het vestigingsklimaat. Om die reden moet de continuïteit in het proces niet in gedrang komen.

Bij de verschillende opties is uitgegaan van drie mogelijke actoren binnen het proces van het geven van zekerheid vooraf: de lokale inspecteur, een centraal behandelteam en de tweedehandtekeningzetter. Bij de inrichting van het proces diverse mogelijkheden denkbaar met het oog op deze drie actoren.

Binnen de Belastingdienst kan zekerheid vooraf niet als een losstaand proces worden gezien. Het is onderdeel van een groter toezicht pallet. In alle opties om te komen tot een verdere vorm van centrale coördinatie blijft de centrale rol bij de lokale inspecteur. Het is immers de inspecteur die de aanslag vaststelt.[45] Bovendien heeft de lokale inspecteur het beste zicht op de feiten en omstandigheden die spelen bij belastingplichtige. Dat geldt niet alleen op het gebied waarvoor zekerheid vooraf wordt gevraagd maar ook op andere onderdelen van de belastingheffing.

Belangrijk in alle opties is dat de technische infrastructuur zo is ingericht dat gebruik wordt gemaakt van de juiste ICT-systemen, bijvoorbeeld het systeem dat nu wordt gebruikt door het APA/ATR-team. Indien gebruik wordt gemaakt van die systemen wordt namelijk op dat punt voldaan de Europese richtsnoeren en kan bestuurlijke informatie eenvoudiger worden aangeleverd.

Optie 1: Continueren huidige situatie

Een van de opties is om de huidige situatie te continueren. Een beschrijving van de huidige situatie is opgenomen in bijlage 3. Er wordt een verzoek ingediend bij de competente (lokale) inspecteur. Vervolgens neemt in een aantal gevallen de lokale inspecteur het verzoek in behandeling. Wie in dit geval de tweede handtekening zet is afhankelijk van het onderwerp waarover zekerheid vooraf wordt gevraagd. Bij de andere onderwerpen is de lokale inspecteur verplicht bindend advies te vragen bij het

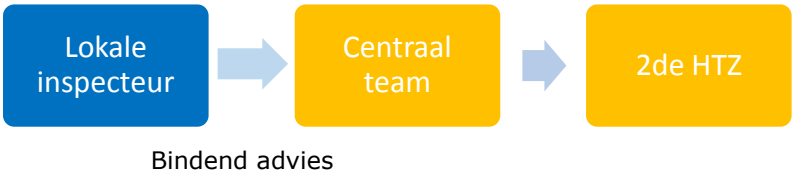
[45] Op grond van artikel 11, lid 1 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen

APA/ATR-team en zal de behandeling, inclusief de tweede handtekening, primair in dit team plaatsvinden.

Het continueren van de huidige situatie is wellicht geen reële optie gezien het doel van de herziening en de wens tot een verdere vorm van coördinatie. Daarnaast blijkt uit het onderzoek naar de procedures van de afgifte van rulings dat de procedures niet altijd helder zijn waardoor een aantal rulings onterecht niet werd voorgelegd aan het APA/ATR-team. Dit werd deels veroorzaakt doordat verschillende procedures gelden voor verschillende problematiek, hetgeen procedurele fouten kan veroorzaken. Daarnaast moet ,om te voldoen aan de richtsnoeren van de Europese Unie, een manier worden gevonden om de precedentcontrole te waarborgen bij alle rulings met een internationaal karakter. Voordeel van deze manier van werken is dat voor veel onderwerpen wordt aangesloten bij de integrale klantbehandeling en dat de lokale inspecteur een sleutelrol behoud. Uit onderzoek blijkt dat inhoudelijk er nauwelijks zaken zijn misgegaan in de huidige situatie.

Optie 2: Behandeling van alle internationale rulings door een centraal team
Een andere optie is om de behandeling van alle rulings met een internationaal karakter te concentreren bij één centraal team, vergelijkbaar met het huidige APA/ATR-team, dat het verzoek integraal behandelt. De lokale inspecteur moet alle verzoeken om zekerheid vooraf in internationale situaties voor bindend advies doorsturen aan een centraal team dat het verzoek verder in behandeling neemt. Het verschil met de huidige situatie is dat de Belastingdienst alle internationale onderwerpen op dezelfde manier, namelijk centraal, behandelt. In deze optie maakt de tweedehandtekeningzetter onderdeel uit van het centrale team of de tweedehandtekeningzetters worden 'op afstand' van dat team worden geplaatst. Het lijkt raadzaam dat iedere tweedehandtekeningzetter expert is op een specifiek gebied.

Schematische weergave optie 2



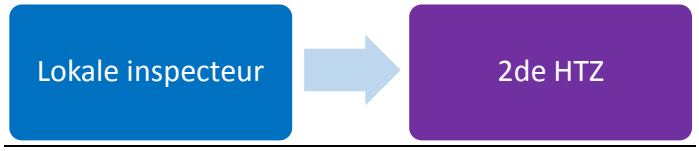
Deze optie voldoet aan de eis van een verdergaande vorm van coördinatie. Daarnaast blijkt uit het interne onderzoek naar de Europese richtsnoeren dat de rulings die door het huidige (centrale) APA/ATR-team worden afgegeven in lijn zijn met de Europese richtsnoeren. Indien gebruik wordt gemaakt van de huidige werkwijze en systemen van het APA/ATR-team is daarmee in ieder geval voldaan aan het uitgangspunt dat de rulingpraktijk voor de afgifte van rulings met een internationaal karakter voldoet aan de Europese richtsnoeren. Daarnaast is in dat geval op grond van ervaringen uit het verleden bestuurlijke informatie eenvoudig voorhanden.

Eén van de nadelen van deze optie is dat de rol van de lokale inspecteur wordt beperkt omdat de expertise verder wordt geconcentreerd bij het centrale team. Dit komt doordat een aantal onderwerpen die nu nog geheel lokaal worden behandeld (en dus niet bij het APA/ATR-team), in deze optie door het centrale team zullen worden behandeld. Hoewel concentratie van expertise voor bepaalde problematiek soms wenselijk is, bijvoorbeeld indien de expertise uiterst schaars is, is concentratie van alle problematiek gezien de rol van de inspecteur als verantwoordelijke voor de aanslag voor de Belastingdienst mogelijk geen wenselijke ontwikkeling.

Als een tweedehandtekeningzetter lid van het centrale team wordt dan staat deze persoon minder op afstand van de persoon die het verzoek behandelt. Het meer op afstand plaatsen van de tweedehandtekeningzetters op meer afstand van het centrale team zou dit vermeende nadeel weg kunnen nemen. Het voordeel van een tweedehandtekeningzetter die onderdeel uit maakt van het centrale team is echter dat de kaders van het beleid voortvarend en eenvoudig af te stemmen zijn binnen het centrale team.

Optie 3: Behandeling door de lokale inspecteur
In deze optie behandelt de lokale inspecteur alle verzoeken om zekerheid vooraf met een internationaal karakter, ongeacht de problematiek. De lokale inspecteur legt de concept ruling voor aan een tweedehandtekeningzetter. Deze tweedehandtekeningzetters vormen één team dat ook moet zorgen dat de rulings aan de Europese richtsnoeren voldoet en bestuurlijke informatie bijhoudt. In deze optie is er geen 'centraal team' dat het verzoek behandelt.

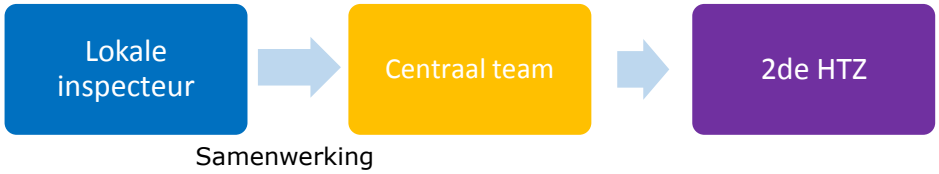
Schematische weergave optie 3



Gezien het uitgangspunt om te komen tot een verdere vorm van coördinatie lijkt het niet erg voor de hand te liggen om de behandeling van nu centraal behandelde onderwerpen te decentraliseren. Het voordeel is dat de lokale inspecteur verantwoordelijk wordt voor het vooroverleg.[46] Met deze optie komt de rol van de lokale inspecteur als verantwoordelijke voor de aanslag nadrukkelijk in beeld. De verantwoordelijkheid voor de centrale coördinatie en daarmee eenheid van beleid en uitvoering ligt bij de tweede handtekening zetter. Ook het voldoen aan de Europese richtsnoeren en bestuurlijke informatie vergaren kan in deze optie lastig zijn.

Optie 4: Centraal team dat samenwerkt met lokale inspecteur
In deze optie behandelt de lokale inspecteur alle verzoeken om zekerheid vooraf met een internationaal karakter, ongeacht de problematiek. De lokale inspecteur stemt de behandeling van het verzoek af met een centraal team waarna zij de concept-ruling voorleggen aan een tweedehandtekeningzetter. Ten opzichte van de huidige situatie waarin een aantal onderwerpen primair wordt behandeld door het APA/ATR-team, krijgt de lokale inspecteur dus meer onderwerpen om primair te behandelen. In deze optie werkt de lokale inspecteur bij de behandeling van het verzoek wel sámen met een centraal team. De primaire behandeling van het rulingverzoek gebeurt derhalve door minimaal twee personen: de lokale inspecteur en een toegewezen medebehandelaar uit het centrale team. Gezamenlijk stellen zij een door hen beiden getekende concept ruling op die moet worden voorgelegd aan de tweedehandtekeningzetter. Evenals in de vorige opties kunnen de tweedehandtekeningzetters deel uit maken van het centrale team of 'op afstand' worden geplaatst.

Schematische weergave optie 4



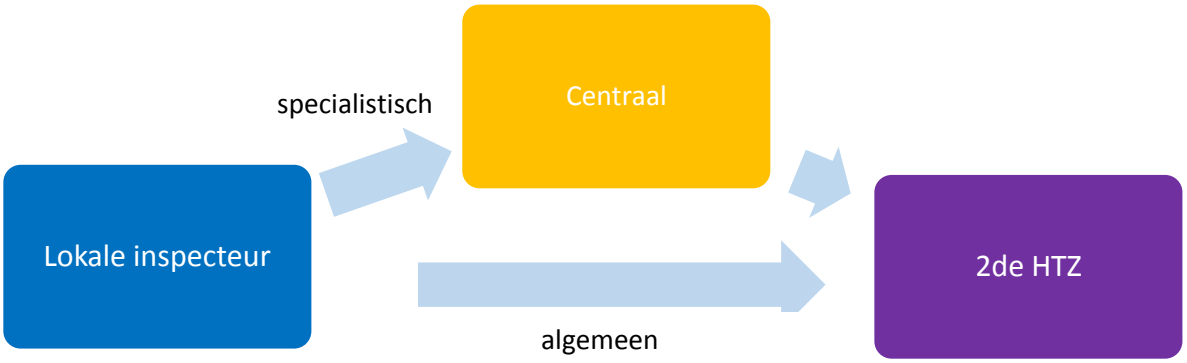
[46] Conform artikel 11 AWR

Het voordeel van deze optie is het feit dat de betrokkenheid van de lokale inspecteur, maar tevens dat alle internationale rulings centraal worden behandeld omdat de lokale inspecteur alle verzoeken in samenspraak met het centrale team behandelt. Dit legt wel een groter beslag op de capaciteit van de Belastingdienst. De rol van de lokale inspecteur als verantwoordelijke voor de aanslag komt hier mee echter wel nadrukkelijker tot zijn recht. Om de continuïteit te garanderen en niet onnodig te vertragen moeten de lokale inspecteur en het centrale team goed samenwerken.

Optie 5: Mix-vorm

De laatste optie is om de eerste behandeling van een deel van de internationale rulings integraal te laten uitvoeren door de lokale inspecteur (conform optie 3). De andere stroom verzoeken wordt behandeld conform de werkwijze zoals beschreven in optie 2 of 4. De lokale inspecteur moet in dat geval het verzoek hetzij voor bindend advies voorleggen aan het centrale team (optie 2) of behandelen in samenwerking met het centrale team (optie 4). In deze variant wordt de lokale inspecteur als eerste behandelaar gewaarborgd maar moet hij, bij bepaalde specialistische zaken, een beroep doen op centrale behandeling. Voor de tweede handtekening moet ook in deze vorm ligt de keuze voor om de tweedehandtekeningzetters al dan niet deel uit te laten maken van het centrale team. Bij deze optie is het van belang om de scheidslijn tussen welke onderwerpen lokaal en welke centraal te behandelen, scherp te krijgen. Dit kan door alle verzoeken om zekerheid vooraf over een gelijksoortig onderwerp via dezelfde procedure te behandelen.

Schematische weergave optie 5



Een nadeel van deze mix-vorm is dat er altijd afbakeningsproblemen bestaan tussen onderwerpen die de lokale inspecteur behandelt en die (hij samen met) het centrale team behandelt.[47] Uit het

[47] De onderwerpen waarvoor op dit moment binnen het APA/ATR-team zekerheid vooraf wordt gegeven is omschreven in de APA/ATR-besluiten. Hieronder vallen bijvoorbeeld zekerheid vooraf over de deelnemingsvrijstelling, hybride financieringen en rechtsvormen, vaste inrichtingen, buitenlands aanmerkelijk belang en coöperaties en verrekenprijzen. Daarnaast wordt op dit moment buiten het APA/ATR-team zekerheid vooraf wordt gegeven over een aantal onderwerpen waarbij ook sprake kan zijn van een ruling met een internationaal karakter. Het gaat hier bijvoorbeeld om zekerheid vooraf over de innovatiebox, vaste inrichting van een Nederlandse vennootschap in het buitenland, rente, deelnemingsvrijstelling die niet vallen onder competentie

onderzoek naar het proces va*n* de afgifte van rulings bleek dat de afbakening niet altijd duidelijk is. Dit speelt in de huidige situatie op het gebied van de deelnemingsvrijstelling, verrekenprijzen, vaste inrichtingen, rente en dividendbelasting. Meer eenduidigheid kan worden bereikt door alle verzoeken om zekerheid vooraf over een gelijksoortig onderwerp in één hand te leggen en dit goed te beschrijven. Indien voor deze optie wordt gekozen moet de indeling van de onderwerpen nader worden bepaald. Zo kan al het vooroverleg met betrekking tot verrekenprijzen worden gelegd bij de lokale inspecteur[48] of altijd tezamen met het centrale team worden opgepakt.[49] De innovatiebox-verzoeken worden nu lokaal behandeld onder begeleiding van een innovatiebox-specialist van de Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering. Ingeval gekozen wordt voor deze optie zou gekozen kunnen worden het huidige proces voor de innovatiebox in stand te laten.

3.5. Aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders

Als een potentiële buitenlandse investeerder zekerheid vooraf vraagt over de voorgenomen investering van een zekere omvang, is het Aanspreekpunt Potentiële Buitenlandse Investeerders (hierna: APBI) bevoegd om afspraken vooraf te maken, ook in de vorm van een APA en ATR. Daarnaast is het APBI op verzoek beschikbaar voor ondersteuning bij zowel nieuwe als vervolginvesteringen en potentiële desinvesteringen. Uit het organisatie- en competentie-besluit voor de APA-/ATR-praktijk blijkt dat het APBI geen deel uit maakt van het APA/ATR-team.[50]

Het aanspreekpunt is voor een potentiële buitenlandse investeerder een belangrijk element van het Nederlandse vestigingsklimaat. Een potentiële buitenlandse investeerder heeft op het moment dat hij overweegt een investering te doen nog geen lokale inspecteur van de Belastingdienst als aanspreekpunt. Die volgt pas als toegewezen wanneer de potentiële buitenlandse investeerder daadwerkelijk een Nederlandse belastingplichtige is. Voordat hij de investering doet, kan hij niettemin zekerheid vooraf wensen over de fiscale gevolgen van de investering. Daar speelt het APBI een belangrijke rol. De discussie kan worden gevoerd of het APBI wanneer het gehele proces voor het afgeven van rulings is herzien, zou moeten worden gezien als 'lokale inspecteur', deel zou moeten uitmaken van het centrale team dan wel zelf zou moeten functioneren als tweedehandtekeningzetter.

Optie 1: Het APBI wordt gezien als lokale inspecteur

Als het APBI een lokale inspecteur is en/of onderdeel is van centrale team (en geen tweedehandtekeningzetter), dan blijven de tweedehandtekeningzetters betrokken en zorgen zij voor eenheid van beleid op het betreffende onderwerp. Het APBI krijgt verzoeken op verschillende onderwerpen. Het nadeel is dat de positie van APBI als autoriteit zou kunnen worden beperkt, en dat schaadt mogelijk het vestigingsklimaat.

---

van APA/ATR-team, verrekenprijzen die niet vallen onder competentie van APA/ATR-team, tonnageregime en dividendbelasting.

Hieruit blijkt dat op dit moment door zowel het huidige APA/ATR-team als door de lokale inspecteur onderwerpen worden behandeld die dicht bij elkaar liggen. Zo wordt zekerheid vooraf over de deelnemingsvrijstelling voor internationale structuren gegeven door het APA/ATR-team terwijl voor vragen op het gebied van de deelnemingsvrijstelling van Nederlandse bedrijven met deelnemingen in het buitenland de lokale inspecteur competent is. Dit maakt het proces van afgifte van rulings op deze gebieden niet eenduidig en kan daardoor procedurefouten veroorzaken.

[48] De inspecteur zoekt afstemming met de Coördinatiegroep Verrekenprijzen.

[49] Hierbij kunnen leden van de Coördinatiegroep Verrekenprijzen onderdeel uit gaan maken van het centrale team.

[50] Besluit 12 juni 2014, DGB2014/296M.

Optie 2: Het APBI wordt gezien als 'tweedehandtekeningzetter'
Het voordeel van het APBI als tweedehandtekeningzetter is dat het APBI voortvarend beslissingen kan nemen voor potentiële investeerders. Het APBI kan namelijk op de relevante momenten met de juiste focus een potentieel investeringsproject voortvarend (be)geleiden. Bovendien zit in dat geval de (beslissingsbevoegde) autoriteit ook daadwerkelijk aan tafel. Dat ervaart men in internationale verhoudingen als belangrijk. Hierbij moet het APBI uiteraard zorgen te allen tijde op de hoogte te blijven van het beleid over alle onderwerpen. In deze optie moet de onafhankelijkheid geborgd worden en in het proces worden ingebouwd dat het APBI niet geheel zelfstandig kan opereren.

3.7. Benaming

In de publieke perceptie wordt een APA of ATR soms onterecht gezien als een voordelige deal met de Belastingdienst. Om deze perceptie weg te nemen kan het, zeker na een algehele herziening, opportuun zijn om een nieuwe naam te zoeken voor het potentiële centrale behandelteam, dan wel het team tweedehandtekeningzetters.

De afgifte van APA's en ATR's is geconcentreerd bij het APA/ATR-team in Rotterdam. De definitie van een ruling in EU-verband is breder dan de definities van APA en ATR zoals die blijken uit de APA- en ATR-besluiten. Indien gekozen wordt voor een centraal team behandelteam dan wel een apart centraal team tweedehandtekeningzetters is de vraag of een andere benaming van het team wenselijk is. Ook om verwarring in internationaal verband te voorkomen, kan overwogen worden een nieuwe benaming te hanteren voor het potentiële centrale behandelteam, dan wel het team tweedehandtekeningzetters.

3.8. Rol van de kennis- en coördinatiegroepen

De kennis- en coördinatiegroepen dragen zorg voor eenheid van beleid en uitvoering binnen de Belastingdienst. Dit betekent dat rechtsvragen moeten worden voorgelegd aan de relevante kennisgroepen en bepaalde problematiek moet worden afgestemd met de coördinatiegroepen. Ook indien rechtsvragen opkomen bij de behandeling van verzoeken om zekerheid vooraf moeten deze worden voorgelegd aan de kennisgroepen. De rol van coördinatiegroepen zal mede afhankelijk zijn van de gekozen optie. In de opties zonder centraal team zal de rol gericht zijn op bijstand van de lokale inspecteur bij behandeling van het verzoek. Indien een centraal team wordt ingesteld, lijkt het voor de hand te liggen dat leden van het centraal team participeren in de coördinatiegroepen om eenheid van beleid en uitvoering te borgen. In beide gevallen zorgen de coördinatiegroepen voor eenheid van beleid en uitvoering op de gebieden waarvoor zij competent zijn. Dit betekent dat er nauwe afstemming moet zijn tussen de tweedehandtekeningzetters en de coördinatiegroepen.

3.9. Inbedding in de organisatie

Het huidige APA/ATR-team maakt deel uit van het segment Grote ondernemingen (GO). Dit betekent echter niet dat alleen afspraken worden gemaakt met belastingplichtigen waarvoor het segment GO competent is. Het huidige APA/ATR-team geeft namelijk ook zekerheid vooraf aan belastingplichtigen uit het segment MKB. Daarnaast maken de tweedehandtekeningzetters APA en ATR op dit moment deel uit van het team van medewerkers die in eerste aanleg de verzoeken behandelen.

Omdat veruit de meeste rulings met een internationaal karakter worden afgesloten binnen het segment GO kan een centraal team en/of de tweedehandtekeningzetters gesitueerd worden binnen het segment GO. Het vooroverleg maakt immers deel uit van de reguliere klantbehandeling van de lijndirecties. Het is ook de directeur van een segment die verantwoordelijk is voor het toezicht op de bedrijven, waaronder het vooroverleg. Indien de tweedehandtekeningzetters niet onder de verantwoordelijkheid vallen van de segmenten gaat dit in tegen de verantwoordelijkheden zoals deze zijn belegd in de nieuwe topstructuur van de Belastingdienst waar directeuren verantwoordelijk zijn

voor het gehele proces. Indien de tweedehandtekeningzetters onder de verantwoordelijkheid van de directeur GO vallen, draagt de directeur van het segment MKB een deel van zijn verantwoordelijkheid over aan de directeur GO. Het is zaak dat de dossiervorming en bestuurlijke informatie uit het segment MKB is geborgd.

Om de functiescheiding te borgen, kunnen de tweedehandtekeningzetters ook buiten de segmenten worden geplaatst. Indien daartoe wordt besloten, zou de stafdirectie Vaktechniek een logische plek zijn omdat de voorzitters van kennis- en coördinatiegroepen en landelijk vaktechnisch coördinatoren daar deel van uitmaken. Indien het centrale team van tweedehandtekeningzetters buiten het segment wordt geplaatst moet dit team de juiste bevoegdheden verkrijgen door middel van mandatering om zijn taken uit te kunnen voeren en dient de bestuurlijke informatie geborgd te worden.

4. Transparantie, toetsing en vastlegging

4.1. Inleiding

Hieronder volgt een korte inleiding op de onderdelen transparantie, toetsing en vastlegging alvorens het werkdocument opties beschrijft om deze onderdelen te herzien.

Transparantie

De laatste jaren staat transparantie in de fiscaliteit nadrukkelijk op de agenda, ook op het gebied van rulings. Wat betreft rulings draait transparantie om transparantie over rulings richting buitenlandse belastingdiensten, het parlement en de maatschappij en andere belastingplichtigen.

De transparantie richting buitenlandse belastingdiensten is de afgelopen jaren al vergroot via internationale afspraken in EU- en OESO-verband. De uitwisseling van informatie over rulings met buitenlandse belastingdiensten is dan ook geen onderwerp dat in dit werkdocument is onderzocht.[51] Deze uitwisseling van informatie over rulings moet, ook na de herziening van de rulingpraktijk, goed ingebed en geborgd blijven in de uitvoering.

De transparantie richting het parlement en de maatschappij vergt aandacht, vooral de vraag welke beleidsmatige kaders worden gehanteerd door de Belastingdienst. Dat maakt discussie over die kaders mogelijk en over de controle op de praktische naleving van die kaders. Ten slotte is ook bestuurlijke informatie voor het parlement belangrijk.

Vanuit het gelijkheidsbeginsel is ook transparantie richting belastingplichtigen die in vergelijkbare posities van belang. Belastingplichtigen kunnen er dan gerust op zijn dat zij niet anders worden behandeld dan andere belastingplichtigen. Voor deze groep is het met name van belang om publiekelijk inzicht te hebben in de (praktische) invulling van open normen in de belastingwet.

In het onderdeel transparantie worden een aantal opties geschetst hoe de transparantie richting parlement, maatschappij en belastingplichtigen in een vergelijkbare positie kan worden vormgegeven.

Toetsing

Transparantie richting het parlement, de maatschappij en belastingplichtigen wordt nagestreefd vanwege de mogelijkheid tot controle van de rulingpraktijk in het algemeen en de internationale in het bijzonder. Worden er geen rulings afgegeven die niet binnen de kaders van de wetgeving vallen of worden belastingplichtigen verschillend behandeld? Deze vragen leven en transparantie kan ertoe bijdragen om een antwoord te vinden op deze vragen. Ook kunnen er onderzoeken worden ingesteld die de uitvoeringspraktijk beoordelen. Deze onderzoeken kunnen een antwoord formuleren op de vragen die breder leven.

In de afgelopen jaren zijn diverse initiatieven ontplooid om de uitvoering van de afgifte van rulings in de praktijk te toetsen. Deze onderzoeken vonden plaats op initiatief van de Tweede Kamer, de Europese Commissie of op initiatief van de staatssecretaris. Een overzicht van alle de verrichte onderzoeken naar de rulingpraktijk en de uitkomsten daarvan op hooflijnen is opgenomen als bijlage 2 bij dit werkdocument. In het onderdeel toetsing zullen een aantal opties worden geschetst om de toetsing van de rulingpraktijk voor de toekomst vorm te geven.

Vastlegging

[51] Ook andere transparantie initiatieven zoals Country-by-country-rapportage en de te implementeren Mandatory Disclosure richtlijn zijn niet meegenomen in dit werkdocument.

Naast transparantie en toetsing draagt ook het publiek vastleggen van de procedures en uitgangspunten van de praktijk bij aan het bevorderen van inzichtelijkheid voor de buitenwacht waar om wordt gevraagd door een deel van de maatschappij. In het laatste onderdeel van dit hoofdstuk wordt ingegaan op een aantal aspecten van de rulingpraktijk die (beter) kunnen worden vastgelegd.

4.2. Internationaal

Binnen EU- en OESO-verband zijn afspraken gemaakt over de afgifte van en uitwisseling over rulings. Deze komen hieronder kort aan bod vanwege het belang voor dit onderdeel van de herziening. Daaropvolgend zullen verschillende opties worden geschetst om te komen tot meer transparantie, betere vastlegging en toetsing van de rulingpraktijk.

4.2.1. OESO: Transparantie over rulings en publicatie van informatie

Een van de uitkomsten van het Base Erosion and Profit Shifting project (BEPS-Project) is de verplichte spontane uitwisseling van informatie over rulings tussen belastingdiensten.[52] Binnen het BEPS-Project is daarbij ook stil gestaan bij de *best practices* in het kader van de afgifte van rulings. Publicatie van informatie over rulings maakt daarvan onderdeel uit. Daarbij wordt voor publicatie onderscheid gemaakt tussen 'general rulings' en 'tax payer specific rulings'. Bij 'general rulings' gaat het in de regel om beleidsmatige uitgangspunten die op meerdere belastingplichtigen betrekking hebben.[53] Bij 'tax payer specific rulings' een individuele belastingplichtige en zijn specifieke fiscale positie. Het ligt voor de hand 'general rulings' publiek toegankelijk te maken. Over 'tax payer specific rulings' zijn afspraken gemaakt om deze internationaal tussen belastingdiensten uit te wisselen.[54]

4.2.2. Richtsnoeren van EU-gedragscodegroep

De Europese Unie heeft sinds eind 2016 richtsnoeren voor voorwaarden en regels voor het afgeven van rulings.[55] Uit onderzoek van de Belastingdienst blijkt dat rulings die het APA/ATR-team afgeeft in lijn zijn met de Europese aanbevelingen. Voor de rulings die het APA/ATR-team niet afgeeft zijn de huidige procedurele voorschriften nog niet op alle aspecten in lijn met de aanbevelingen. De staatssecretaris heeft aangegeven graag navolging te geven aan de Europese richtsnoeren voor alle rulings met een internationaal karakter. Bijlage 4 geeft een samenvatting van de voorwaarden en regels van het richtsnoer en de beoordeling van de Belastingdienst in hoeverre de huidige situatie in lijn is met deze voorwaarden en regels.

Eén van de regels uit het richtsnoer heeft als doel om de transparantie over de inhoud van rulings te versterken. Dit kan volgens dit richtsnoer op twee manieren. De rulings met horizontale toepassing (die van belang kunnen zijn voor belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare positie bevinden)

---

[52] Zie ook het rapport "Action 5: Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance", zie http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm

[53] Definitie: *"General rulings apply to groups or types of taxpayers or may be given in relation to a defined set of circumstances or activities, rather than applying to a specific taxpayer. They typically provide guidance on the position of the tax authority on such matters as the interpretation of law and administrative practice and on their application to taxpayers generally, to a specified group of taxpayers or to specified activities. This guidance typically applies to all taxpayers that engage in activities or undertake transactions that fall within the scope of the ruling. Such rulings are often published and can be applied by taxpayers to their relevant activities or transactions without them needing to make an application for a specific ruling. The framework does not apply to general rulings but the best practices do apply."*

[54] P.60 van "Action 5: Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance"

[55] Deze richtsnoeren zijn als bijlage 1 bij het verslag van de EU-Gedragscodegroep aan de Ecofinraad gevoegd, Raadsdocument 14750/16, te raadplegen op: http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14750-2016-INIT/en/pdf

kunnen gepubliceerd worden of, als publicatie botst met de geheimhoudingsplicht van de Belastingdienst, dan kunnen de algemene conclusies uit rulings worden gepubliceerd.

De EU-publicatievoorschriften refereren aan het OESO-begrip 'general rulings' zoals hierboven beschreven. Dit zou er op duiden dat alleen beleid dat voor een groep belastingplichtigen geldt gepubliceerd moet worden. Echter, de bedoeling van de richtsnoeren lijkt te zijn om – indien bij de afgifte van een (individuele) ruling een fiscale positie ingenomen wordt die relevant kan zijn voor belastingplichtigen in een vergelijkbare situatie – over te gaan tot publicatie. Op basis van het voorgaande kan ervan uit worden gegaan dat de richtsnoeren niet tot strekking hebben om alle rulings integraal te publiceren, maar alleen tot (een vorm van) publicatie over te gaan indien er bij de afgifte van een ruling (i) een fiscale positie ingenomen wordt ingenomen die relevant kan zijn voor een andere belastingplichtige en (ii) informatie over deze analyse (nog) niet publiek voorhanden is.

Een andere aanbeveling in de Europese richtsnoeren ziet op een precedentcontrole. Het interne onderzoek naar het voldoen aan deze richtsnoeren concludeert dat er voor de rulings met een internationaal karakter die op dit moment niet door het APA/ATR-team worden afgegeven nog een verbetering mogelijk is in de precedentcontrole.

De Belastingdienst heeft op dit moment een aantal waarborgen om te zorgen dat consistentie bij de afgifte van rulings wordt bereikt. Allereerst bereikt de Belastingdienst een hoge mate van consistentie doordat dezelfde regels van toepassing zijn op alle rulings. Het kader van wet, beleid en jurisprudentie is voor alle rulings gelijk. Daarnaast buigen kennisgroepen binnen de Belastingdienst zich over een casus als de fiscale uitkomst daarvan niet rechtstreeks blijkt uit wet, beleid en jurisprudentie. Kennisgroepen behandelen alle rechtsvragen over een specifiek onderwerp. Als een antwoord op een rechtsvraag mogelijk bredere werking heeft dan het individuele geval, maakt de Belastingdienst dit antwoord openbaar via beleidsbesluiten. Op deze manier borgt de Belastingdienst dat een vergelijkbare casus vergelijkbaar wordt behandeld. Daarnaast zijn bepaalde onderwerpen, bijvoorbeeld over de innovatiebox, renteaftrek en verrekenprijzen, belegd bij coördinatiegroepen. Zij zijn verantwoordelijk voor de eenheid van beleid en uitvoering op deze onderwerpen. Tevens is er een centraal vastleggingssysteem waar de rulings die door het APA-/ATR-team worden afgegeven en de innovatiebox- en tonnageregimerulings zijn opgeslagen. Ook zijn alle uitgewisselde standaardformulieren met informatie over rulings vastgelegd. Ten slotte wordt door middel van het zetten van een tweede handtekening bij rulings met een internationaal karakter een extra toets op beleidsconsistentie toegepast.[56] Er is echter geen expliciete precedentcontrole schriftelijk vastgelegd. Afhankelijk van de keuzes die worden gemaakt in deze herziening in het onderdeel 'Proces' zal een meer centrale coördinatie van het afgeven van rulings met een internationaal karakter kunnen zorgen voor meer precedentcontrole. Overwogen kan worden om de precedentcontrole van rulings vast te leggen in een beleidsbesluit voor de rulingpraktijk. Dit wordt nader toegelicht in paragraaf 4.6 van dit werkdocument.

4.2.3. Andere landen

In opdracht van het Europees Parlement is in november 2015 een studie verschenen over de afgifte van rulings in Europese lidstaten.[57] Het blijkt dat veel landen, net als Nederland, vergaande geheimhoudingsverplichtingen hebben die informatie publiceren over individuele belastingplichtigen beperken. Een aantal lidstaten publiceren helemaal niets. Publicaties van lidstaten vallen uiteen in drie groepen:

[56] Dit geldt tevens voor alle vooroverleg binnen GO.
[57] http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA%282015%29563447_EN.pdf

- algemene beleidsbesluiten of andere vormen van "guidance" (Nederland, Estland en Verenigd Koninkrijk)
- modelovereenkomsten (Nederland)
- (een geselecteerd aantal) rulings in tijdschriften, website, databases, al dan niet geanonimiseerd of in de vorm van een samenvatting (diverse landen, hierbij worden ook België, Spanje en Polen genoemd)

De onderzoekers merken op dat het bij de beoordeling van de rulingpraktijken van alle onderzochte landen moeilijk is om na te gaan of alle rulings zijn gepubliceerd, of alle richtlijnen op de juiste manier zijn gepubliceerd en of er naast de rulings ook andere vormen van zekerheid vooraf zijn die de facto dezelfde waarde hebben als rulings. Het is dus onduidelijk of andere landen informatie over alle individuele rulings publiceren.

4.3. Huidige situatie

Omdat in Nederland een geheimhoudingsplicht geldt, verbiedt de wetgeving de Belastingdienst rulings integraal te publiceren. Landen met een geheimhoudingsplicht moeten volgens het Europese richtsnoer conclusies uit rulings publiceren via richtlijnen of algemene conclusies. De Belastingdienst geeft op dit moment invulling aan de richtsnoeren door het publiceren van beleidsbesluiten waarin standpunten over rechtsvragen worden opgenomen die een individueel geval overstijgen. Deze beleidsbesluiten zijn openbaar. Een lijst met voorbeelden van beleidsbesluiten die van belang kunnen zijn bij rulings is opgenomen in bijlage 5. In beleidsbesluiten wordt in de regel beperkt informatie gepubliceerd over praktische invulling van open normen en feitelijke toepassing van het belastingrecht in de praktijk. Ook duurt het soms lang dat dergelijke beleidsbesluiten worden geactualiseerd. In dit kader constateerde de interne onderzoeksgroep in 2017 dat de Belastingdienst beleidsbesluiten publiceerde daar waar rechtsvragen opkwamen maar dat desondanks meer openheid betracht had kunnen worden.[58,59]

Over de APA/ATR-praktijk is er in 2017 veel gepubliceerd. Er verscheen een nieuwe versie van de notitie over de APA/ATR-praktijk en de daarin opgenomen veelvoorkomende verschijningsvormen en exemplarische APA's en ATR's. Het APA/ATR-team publiceerde tevens een jaarverslag.[60]

Na intern onderzoek is de Belastingdienst van mening dat de organisatie voldoet aan de aanbevelingen van de Europese richtsnoeren op het gebied van transparantie. De staatssecretaris heeft daarnaast de onafhankelijke commissie Bouwman/Van der Geld die onderzoek deed naar de APA's en ATR's afgegeven in 2017 gevraagd te beoordelen of volgens de commissie de gepubliceerde stukken over de APA/ATR-praktijk een voldoende transparant beeld geven van de APA's en ATR's zoals ze worden afgegeven. De onderzoekscommissie heeft deze vraag bevestigend beantwoord in haar rapport welke is gepubliceerd als bijlage bij de 21ste Halfjaarsrapportage van de Belastingdienst. De onafhankelijke commissie Bouwman/Van der Geld geeft wel een aantal aanbevelingen mee op het gebied van transparantie om de handelswijze verder te verbeteren. Zij noemen hierbij meer inzicht geven in het beleid rond de afgifte van APA's en ATR's.

Openbaar beschikbare informatie over in de praktijk gehanteerde praktische handvatten is beperkt beschikbaar. Dit gaat met name over de invulling van concepten die zich ontwikkelen over de tijd, zoals de vraag wanneer sprake is van 'misbruik', strijd met goede trouw of in welke situaties er

[58] De meest actuele versie van het besluit Deelnemingsvrijstelling, nr. BLKB2016/803M, is gedagtekend 20 januari 2017, het daaraan voorafgaande besluit was van 12 juli 2010.
[59] Verslag onderzoeksgroep bijlage 4 bij brief 23 mei 2017
[60] Kamerstukken II 2016/2017, 25087 nr. 153

geldige zakelijke redenen zijn om een structuur op een specifieke manier vorm te geven. Tegelijkertijd geldt dit ook voor de toepassing van het arm's length beginsel in de praktijk[61], ook op het gebied van zekerheid vooraf, bijvoorbeeld om te bepalen in welke situatie welke Transfer Pricing-methode het meest voor de hand ligt.

4.4. Transparantie

4.4.1. Dilemma's transparantie

Het kabinet geeft aan dat de geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR cruciaal is voor het vertrouwen in de Belastingdienst en de Nederlandse overheid als geheel. In hun werk zijn medewerkers van de Belastingdienst gehouden aan artikel 67 AWR. Om een goede belastingheffing te bevorderen, moet een belastingplichtige erop kunnen vertrouwen dat de door hem verstrekte, veelal vertrouwelijke, gegevens en inlichtingen bij de Belastingdienst in goede handen zijn en niet voor andere doeleinden worden gebruikt. Aan de andere kant is transparantie richting andere belastingplichtigen, op grond van het gelijkheidsbeginsel een belangrijk aspect. Bovendien kan een geheimhoudingsplicht belemmerend worden ervaren op de momenten dat wordt getwijfeld of alle rulings worden afgegeven binnen de kaders van wet, beleid en jurisprudentie. Die spanning zou wellicht kunnen worden weggenomen indien de afgegeven rulings worden gepubliceerd.

Het is de vraag of geanonimiseerde publicatie alle spanning wegneemt. Een geanonimiseerde ruling is ontdaan van alle informatie die specifiek over de belastingplichtige gaat. Zonder deze feiten geeft de ruling weinig toegevoegde informatie. Daarnaast kost publicatie van (geanonimiseerde) rulings capaciteit. De inspecteur moet deze werkzaamheden uitvoeren wat ten koste gaat van de primaire werkzaamheden.

4.4.2. Opties transparantie

Om de transparantie van de rulingpraktijk vorm te geven zijn vijf mogelijkheden in kaart gebracht.

Optie 1: Uitgaan van de huidige transparantie

Bij deze optie worden bovenop de lopende transparantie geen extra initiatieven ontplooid. In paragraaf 4.3 is de huidige transparantie weergegeven. Beleidsbesluiten blijven de belangrijkste openbare bron van informatie over hoe de Belastingdienst beleid toepast.

Om te voldoen aan de Europese richtsnoeren voor rulings met een internationaal karakter is het op basis van intern onderzoek niet nodig om nieuwe initiatieven te ontplooien op het gebied van transparantie. Zoals hierboven is vastgesteld is er de laatste jaren veel gedaan aan het transparanter maken van de rulingpraktijk. Echter, er is een politieke en maatschappelijke vraag om meer transparantie. Meer transparantie kan ook zorgen voor meer publieke kennisvorming over de in de praktijk afgegeven rulings. Het is de vraag of extra inspanning in verhouding staat tot de gewenste gevolgen.

Optie 2: Rulings integraal publiceren

Bij deze optie zijn twee mogelijkheden denkbaar: de Belastingdienst publiceert rulings integraal op zijn website of de belastingplichtige waarmee de Belastingdienst een ruling sluit moet de ruling verplicht integraal publiceren.

Bij publicatie door de Belastingdienst wordt inbreuk gemaakt op de geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR). Voor deze optie is dan ook een wetswijziging

[61] Artikel 8b Wet op de vennootschapsbelasting 1969

vereist. De fiscale geheimhoudingsplicht is aangemerkt als een belangrijke bouwsteen van het fiscale stelsel. Voorkomen moet worden dat bedrijfsgevoelige informatie van bedrijven publiek wordt gemaakt, dit zou er toe kunnen leiden dat bedrijven Nederland vermijden. Om een goede belastingheffing te bevorderen, moet een belastingplichtige er immers op kunnen vertrouwen dat de gegevens bij de Belastingdienst in goede handen zijn. Bovendien zal een dergelijke publicatie leiden tot een extra administratieve last bij de Belastingdienst.

Als de Belastingdienst of de belastingplichtige de ruling publiceert ontstaat een onderscheid tussen belastingplichtigen die een ruling hebben aangevraagd en belastingplichtigen die dat niet hebben gedaan. Evenwel is het de keuze van de belastingplichtige om een ruling aan te vragen, waarbij vanuit wetgever of de uitvoerder de extra voorwaarde kan worden gesteld dat belastingplichtige publiekelijk informatie verschaft over een mogelijke ruling. Het ligt in de lijn der verwachting dat een dergelijke verplichting er toe zal leiden dat belastingplichtigen meer terughoudend worden om zekerheid vooraf te vragen om hun fiscale positie. Dat heeft tot gevolg dat er minder rulings worden afgesloten en er dus minder informatie over rulings wordt uitgewisseld met het buitenland. Aan de andere kant kan deze optiegezien als een optimale transparantie waarbij de geheimhoudingsplicht (gedeeltelijk) wordt opgeheven in geval een belastingplichtige zekerheid vooraf wenst.

Optie 3: Rulings geanonimiseerd publiceren
De Belastingdienst zou ook alle gegevens die herleidbaar zijn naar individuele belastingplichtigen kunnen schrappen en deze geanonimiseerde rulings daarna publiceren via een geschikt kanaal, bijvoorbeeld op de website van de Belastingdienst.

De roep om het geanonimiseerd publiceren van rulings is veelgehoord. Er zitten zowel voordelen als nadelen aan deze optie. Een dergelijke publicatie kan meer zicht geven op specifieke feiten en omstandigheden die worden voorgelegd aan de Belastingdienst. Bovendien past anonieme publicatie binnen het huidige raamwerk van artikel 67 AWR. Het is echter de vraag of anonieme publicatie meer inzicht geeft in de rulingpraktijk. Dit heeft twee oorzaken, allereerst zal vanwege de geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR passages die herleidbaar zijn naar bedrijfsvertrouwelijke gegevens en een specifieke belastingplichtige moeten worden geschrapt. De teksten die vervolgens leesbaar blijven zeggen weinig en zullen dan vaak erg veel lijken op de alreeds gepubliceerde exemplarische voorbeelden. Ook de onafhankelijke commissie Bouwman/Van der Geld had deze visie. Daarnaast heeft de OESO geconstateerd dat rulings met een sterk feitelijk karakter niet geschikt zijn voor anonieme publicatie.[62]

Rulings zelf zijn vrij bondig en zeggen weinig zonder het onderliggende dossier. Een verrekenprijs in een APA bijvoorbeeld, zegt weinig zonder het onderliggende, uitgebreide verrekenprijsrapport met daarin alle relevante feiten en omstandigheden en de analyse van de Belastingdienst en het APA-verzoek van de belastingplichtige. Het kan voorkomen dat belastingplichtigen minder graag zekerheid vooraf willen als er een kans is dat bedrijfsgevoelige informatie (per abuis) niet wordt weggelakt. Het aantal situaties waarin bedrijven zekerheid vooraf vragen bij de Belastingdienst kan daardoor afnemen. Dit komt de transparantie juist niet ten goede. Indien er namelijk geen ruling wordt gesloten vervalt ook de internationale informatie-uitwisseling. Bovendien geldt dat beleidsontwikkeling naar aanleiding van nieuwe wetgeving lastiger is, omdat vooroverleg vaak wordt gepleegd na het verschijnen van nieuwe wetgeving. Indien het vooroverleg afneemt, wordt het aantal praktijksituaties dat de Belastingdienst ziet na inwerking treden van wetgeving minder en zal verduidelijkend beleid minder snel ontwikkeld kunnen worden.

[62] http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf

Optie 4: Verbetering publicatie van uitgangspunten
De Belastingdienst kan meer en overzichtelijker publiceren omtrent de in de praktijk gehanteerde uitgangspunten omtrent het afgeven van rulings. Dit valt uiteen in procedurele aspecten en in inhoudelijke aspecten.

De procedures voor het verkrijgen van zekerheid vooraf blijken niet altijd helder. Dat kan liggen aan de vele beleidsbesluiten over de verschillende onderwerpen waar zekerheid vooraf over kan worden gevraagd. Om dit te voorkomen zou de Belastingdienst één overkoepelend beleidsbesluit uit kunnen brengen. Daarin moet in dat geval worden gestreefd naar het helder vastleggen van de procedures en taakverdelingen binnen de Belastingdienst.

Tevens kan de Belastingdienst de inhoudelijke kaders die onderdeel zijn van deze herziening in een beleidsbesluit vastleggen. Hierbij valt te denken aan eventueel verscherpte substance-eisen en de mogelijke uitwerking van de kaders van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB). Hierbij zal nog niet alles meteen duidelijk zijn, want conclusies en beleid wordt over de jaren gevormd. De Belastingdienst kan deze conclusies in een 'floating' beleidsbesluit opnemen. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om het helder vastleggen hoe er om wordt gegaan met het invullen van de open normen en begrippen in het BFB zoals goeder trouw en grensverkenning. Daarnaast kan er gedacht worden aan publicatie van vaste onderdelen van rulings en een periodieke update over de verschillende verschijningsvormen van rulings.

Voor de informatievoorziening richting andere belastingplichtigen in vergelijkbare posities is met name de invulling van diverse open normen uit de wet- en regelgeving van belang. In dit kader zou eenmalig een 'startoverzicht' kunnen worden gepubliceerd met een overzicht van relevante in de praktijk gehanteerde kaders. Dit kan bijvoorbeeld de vorm hebben van een uitgebreid vraag-en-antwoordbesluit, zoals dat voorhanden is over de invulling van verschillende begrippen in het kader van dienstverleningslichamen.[63] Dit vraag-en-antwoordbesluit kan periodiek worden geüpdatet om de in de praktijk gehanteerde kaders in op te nemen. Hiermee worden de belangrijkste conclusies uit in de praktijk gehanteerde voorwaarden bij de afgifte voor een ruling in specifieke feiten en omstandigheden vertaald naar een handzame publicatie.

Het Centraal Aanspreekpunt Pensioenen van de Belastingdienst schetst op een website verschillende praktijksituaties.[64] Voor de vormgeving van de publicatie van uitgangspunten van de rulingpraktijk kan gedacht worden aan dezelfde wijze van informatievoorziening. Via een dergelijke informatievoorziening is het ook mogelijk om wetsinterpretatie in specifieke casusposities die van belang kunnen zijn voor andere belastingplichtigen te publiceren. Publicatie van de praktische kaders betekent extra uitvoeringslast voor de Belastingdienst. Het is bovendien complex om de in de praktijk gehanteerde uitgangspunten op een juiste manier te formuleren, zodat de aspecten naar voren komen die ook relevant zijn voor de andere belastingplichtigen. Een voordeel is wel dat het parlement, de maatschappij en andere belastingplichtigen meer inzicht krijgen in de door de Belastingdienst in de praktijk gehanteerde kaders en invulling van open normen.

Optie 5: Jaarverslag over alle rulings met internationaal karakter
Over 2017 publiceerde het APA/ATR-team voor het eerste een jaarverslag. Dit verslag bestaat onder andere uit een beschrijving van de praktijk, de belangrijkste ontwikkelingen, kerngegevens en de beantwoorde vragen uit het afstemmingsoverleg met het ministerie van Financiën. Nu de

[63] Besluit van 12 juni 2014, DGB 2014/3102
[64] https://www.belastingdienstpensioensite.nl/

rulingpraktijk wordt herzien voor alle rulings met een internationaal karakter kan overwogen worden om een jaarverslag op te stellen over alle rulings met een internationaal karakter.

Het jaarverslag in deze vorm geeft beter inzicht in de aantallen en in de ontwikkelingen over tijd. Gezien het feit dat pas in 2017 is begonnen met een dergelijk jaarverslag is het lastig om alle facetten mee te nemen (die niet in de loop van de tijd veranderd zijn). Het opnemen van rulings die op het moment buiten het APA-/ATR-team worden afgegeven wordt gemakkelijker als verdere centrale coördinatie plaatsvindt bij de afgifte van rulings zoals aan bod komt in de opties in hoofdstuk 3. Indien een vorm van centrale coördinatie zal worden doorgevoerd is de administratieve last van het opmaken van een dergelijk jaarverslag beperkt.

4.5 Toetsing

In de afgelopen jaren zijn diverse initiatieven ontplooid om de uitvoering van de afgifte van rulings in de praktijk te toetsen. Deze onderzoeken vonden plaats op initiatief van de Tweede Kamer, de Europese Commissie of op initiatief van de staatssecretaris. Een overzicht van alle de verrichte onderzoeken naar de rulingpraktijk en de uitkomsten daarvan op hooflijnen is opgenomen als bijlage 2 bij dit werkdocument.

4.5.1. Dilemma's toetsing

Toetsing achteraf is niet de enige manier om kwaliteit te borgen. Er zijn talloze instrumenten en processen binnen de Belastingdienst ingebouwd vanwege kwaliteitsborging en eenheid van beleid. Denk hierbij aan tweedehandtekeningzetters, beleidsbesluiten en kennis- en coördinatiegroepen. In hoofdstuk 3 en bijlage 3 worden deze processen beschreven. Met deze herziening waarin wordt gekomen tot een verdergaande vorm van centrale coördinatie voor het afgeven van rulings wordt de kwaliteit nog beter gewaarborgd. De vraag is dan ook of de toetsing achteraf steeds nodig blijft en in welke vorm deze toetsing moet plaatsvinden.

Het uitganspunt om verantwoording af te leggen en te toetsen of hoe de rulingpraktijk functioneert is goed. Er kunnen ook nadelen aan onderzoeken zitten. Het achteraf nogmaals controleren van rulings legt beslag op de capaciteit van de Belastingdienst. De keuzes over hoe en door wie gecontroleerd wordt hebben impact op de capaciteit en op de (gepercipieerde) onafhankelijkheid van dit orgaan. Indien het controlerend orgaan in een andere organisatie (zoals de Algemene Rekenkamer of ADR) wordt ingebed, zal dit ook de nodige extra afstemming (en capaciteitsbeslag) met zich meebrengen. Een grotere afstand tussen de werkvloer van de Belastingdienst en de inbedding van het controlerende orgaan leiden tot een oordeel met een sterker onafhankelijk karakter.

4.5.2. Opties voor toetsing

De eerste vraag is op welke manier de rulingpraktijk achteraf getoetst kan worden. Hieronder zijn vijf verschillende manieren om hiermee om te gaan in kaart gebracht.

Optie 1: Geen periodieke onderzoeken

Overwogen kan worden om het aantal onderzoeken naar de rulingpraktijk te verminderen en te stoppen met de jaarlijkse onderzoeken.

Er zijn echter al veel onderzoeken geweest. Algemene tendens in de uitkomsten van de onderzoeken is dat er geen stelselmatige onjuistheden worden geconstateerd. Onderzoeken kosten veel tijd van de mensen die dan niet besteed kan worden aan de primaire werkzaamheden. Daarnaast wordt toetsing achteraf minder belangrijk wanneer in het proces voldoende waarborgen voor de kwaliteit worden ingebouwd.

Optie 2: Periodiek intern onderzoek
Een interne onderzoekscommissie heeft een aantal APA's en ATR's over het jaar 2016 gecontroleerd. Deze onderzoekscommissie bestond uit interne specialisten van Belastingdienst en het ministerie van Financiën, niet betrokken bij het afgeven van APA's of ATR's. Eenzelfde soort onderzoek zou jaarlijks herhaald kunnen worden.

Een interne onderzoekscommissie kan als voldoende objectief worden beoordeeld vanwege het feit dat zij niet betrokken zijn bij het afgeven van de te onderzoeken rulings. Daarnaast is het voordeel van interne experts dat zij het reilen en zeilen van de Belastingdienst goed kennen en de materie beheersen. Een nadeel is dat de publieke perceptie dit zou kunnen zien als 'slager die zijn eigen vlees keurt'.

Optie 3: Voortzetting periodiek onderzoek met onafhankelijke experts
Op dit moment bestaat de commissie Bouwman/Van der Geld, een onderzoekcommissie met onafhankelijke experts die in 2018 heeft gerapporteerd over de APA/ATR-praktijk. De onderzoekscommissie bestaat uit vier ambtenaren en twee onafhankelijke hoogleraren. De commissie kijkt naar zowel de gevolgde procedures als de inhoud van de rulings. Eenzelfde soort onderzoek zou jaarlijks herhaald kunnen worden.

Deze onderzoekscommissie heeft nu ervaring opgedaan met onderzoek naar rulings. Door ook de rulings die buiten het APA/ATR-team afgesloten worden mee te nemen wordt er een beter overzicht gekregen van de kwaliteit van deze rulings. Nadeel is de capaciteit die het jaarlijkse onderzoek zal kosten.

Optie 4: Instellen periodiek onderzoek door een geheel onafhankelijke commissie
Een periodiek onderzoek naar de in de praktijk afgegeven rulings met een internationaal karakter kan in de toekomst worden voortgezet. Ondanks dat er geen reden is om te twijfelen aan de objectiviteit van de uitgevoerde onderzoeken zou een geheel onafhankelijke commissie ingesteld kunnen worden met ambtelijke ondersteuning die jaarlijks onderzoek doet naar rulings met een internationaal karakter afgegeven in het voorafgaande jaar.

Een geheel onafhankelijke commissie is in de perceptie het meest objectief. Onafhankelijke fiscale deskundigen zijn echter schaars en ambtelijke ondersteuning blijft nodig om de te onderzoeken dossiers volledig te doorgronden. Dat laatste kost capaciteit van de Belastingdienst.

Optie 5: Instellingen periodiek onderzoek door een onafhankelijk orgaan
Een periodiek onderzoek naar de in de praktijk afgegeven rulings met een internationaal karakter kan in de toekomst worden voortgezet door een onafhankelijk orgaan. Hierbij kan gedacht worden aan een permanente commissie binnen de Auditdienst Rijk, waarbij de externe fiscale experts plaats nemen in een dergelijke commissie.

Een dergelijk onderzoek kost capaciteit van het onafhankelijke orgaan. Vanwege de inhoudelijke en praktische ondersteuning zal het ook op ambtelijk niveau bij de Belastingdienst capaciteit kosten.

Nadere uitwerking optie 2, 3, 4 en 5
Indien er gekozen wordt voor optie 2, 3, 4 of 5 ligt het voor de hand om het onderzoek te laten zien op alle rulings met een internationaal karakter.

Er kan verder nagedacht worden over de manier van onderzoeken, bijvoorbeeld:

a) Het controlerende orgaan kan een steekproefsgewijze controle doen. Dit ligt in het verlengde van de onderzoeksopzet van de onafhankelijke onderzoekscommissie die onderzoek deed over 2017.
b) Het controlerende orgaan kan met algemene aanwijzingen van de Tweede Kamer haar controle doen. Dit ligt in het verlengde van de onderzoeksopzet van de onafhankelijke onderzoekscommissie die onderzoek deed over 2017. Daar werd met nadruk naar informeel kapitaalrulings gekeken.
c) Het controlerende orgaan kan op verzoek van de Tweede Kamer naar specifieke dossiers kijken.

Bij de keuzes omtrent de formulering van de opdracht aan het controlerend orgaan is een algemene steekproefsgewijze toets een voortzetting van de huidige systematiek. Verzoeken om een extra toetsing uit te voeren op specifieke dossiers geeft wellicht geen algemeen beeld en publicatie van onderzoeksresultaten kan op gespannen voet staan met de geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR. Aan de andere kant geeft een dergelijke toetsing wel de mogelijkheid om aan het publieke debat over de belastingheffing van individuele bedrijven een onafhankelijker oordeel toe te voegen.

4.6. Vastlegging

Procedures en uitgangspunten van de praktijk publiek vastleggen draagt, net als transparantie en toetsing, bij aan het doen afnemen van de vermeende onhelderheid over rulings. In het laatste onderdeel van dit hoofdstuk wordt ingegaan op een aantal aspecten van de rulingpraktijk die (beter) kunnen worden vastgelegd.

4.6.1. Huidige vastlegging

In dit werkdocument zijn een aantal beleidsbesluiten opgenomen waarin het vooroverleg is geregeld dat de Belastingdienst voert. Deze besluiten gaan over de inhoud en het proces. Over de procedures is in verschillende beleidsbesluiten vastgelegd welk onderdeel van de Belastingdienst competent is. Bijlage 3 gaat verder in op de competentie van verschillende onderdelen van de Belastingdienst. Het BFB is een overkoepelend besluit dat de kaders van het vooroverleg bevat, maar ook elementen over de vaststellingsovereenkomst. Voor de APA's en ATR's zijn specifieke besluiten op deze punten. Ten slotte zijn er binnen de Belastingdienst een aantal overige procedure afspraken en interne richtlijnen die gaan over het vooroverleg.

4.6.2. Verbeteringen in vastlegging

De procedures binnen de Belastingdienst zijn niet altijd helder. Één overkoepelend beleidsbesluit over de afgifte van rulings met een internationaal karakter kan een beter overzicht geven. Een dergelijk beleidsbesluit zou de volgende vragen moeten beantwoorden:

1. *Binnen welke kaders kan een ruling worden verkregen?*
   Hierin worden de inhoudelijke voorwaarden voor het verkrijgen of weigeren van een ruling, zoals in dit werkdocument opgenomen in hoofdstuk 2 uiteengezet.
2. *Waar moet een verzoek om een ruling worden ingediend?*
   Hierin wordt voor belastingplichtigen helder uiteengezet waar ze terecht kunnen met een verzoek om een ruling.
3. *Aan welke eisen moet een verzoek voldoen?*
   Hierin worden de formele eisen van een verzoek om een ruling vastgelegd.
4. *Wie behandelt het verzoek?*
   Hierin wordt de competentie tussen de verschillende actoren helder vastgelegd conform de gemaakte keuzes in hoofdstuk 3 van dit werkdocument.
5. *Wat is de behandelprocedure?*

Hierin wordt vastgelegd hoe de behandelaar het verzoek om een ruling behandeld, met wie hij afstemt (twee-paar-ogen principe) en hoe hij een precedentcontrole uitvoert.

6. *Wat is de vorm waarin zekerheid vooraf kan worden verkregen?*
   Hierin worden de onderdelen genoemd welke moeten worden opgenomen in de ruling.
7. *Wat is de periode waarvoor zekerheid vooraf kan worden verkregen?*
   Hierin wordt een vaste looptijd opgenomen voor rulings conform de keuzes gemaakt in paragraaf 2.4. van dit werkdocument.
8. *Hoe wordt er gedocumenteerd?*
   Hierin wordt opgenomen welke informatie wordt vastgelegd bij het afsluiten van een ruling. Hierbij valt onder meer te denken aan een ingevuld standaardformulier voor het uitwisselen van rulings. Een eenduidige documentatie moet ook zorgen voor goede bestuurlijke informatie.

Hierdoor zal een meer eenduidige en heldere vastlegging van het proces van totstandkoming van een ruling worden bereikt. Dit beleidsbesluit kan naast het voorgestelde ‘floating’ beleidsbesluit zoals voorgesteld in optie 4 van paragraaf 4.4.2. opgesteld worden.

Bijlage 1: Lijst van afkortingen

ADR	Auditdienst Rijk
APA	Advance Pricing Agreement
APBI	Aanspreekpunt Potentiële Buitenlandse Investeerders
ATR	Advance Tax Ruling
AWR	Algemene wet inzake Rijksbelastingen
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFB	Besluit Fiscaal Bestuursrecht
CBC	Country-by-country
CCB	Coördinatiegroep Constructiebestrijding
CGVP	Coördinatiegroep Verrekenprijzen
CTC	Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering
CV	Commanditaire vennootschap
EU	Europese Unie
FIOD	Fiscale Inlichtingen en Opsporingsdienst
FTE	Full Time Equivalent
GO	Grote Ondernemingen
HTZ	Handtekeningzetter
IBR	Internationaal belastingrecht
KvK	Kamer van Koophandel
Lavaco	Landelijk vaktechnisch coördinator
LB	Loonbelasting
MKB	Midden- en Kleinbedrijf
MLI	Multilateraal instrument
OB	Omzetbelasting
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
R&D	Research and Development
TVT	Team vaktechniek
Vaco	Vaktechnisch coördinator
v.i.	Vaste inrichting
VTA	Vaktechnisch adviseur

VpB Vennootschapsbelasting

WIB Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen

Bijlage 2: Lijst van relevante onderzoeken

In de afgelopen jaren hebben diverse onderzoeken plaats gevonden naar de rulingpraktijk. Hieronder de belangrijkste op een rij.

Soort	Kenmerken
Algemene Rekenkamer	• 2014 • 24 APA's en ATR's beoordeeld inhoudelijk & procesmatig • **Conclusie:** "Goed onderbouwde beslissingen" en "zorgvuldig en conform de opzet" • https://www.rekenkamer.nl/binaries/rekenkamer/documenten/rapporten/2014/11/06/belastingontwijking/Rapport_Belastingontwijking_herziene_versie.pdf.

Onderzoek naar proces 4000 rulings met internationaal karakter	• 2017/2018
	• Intern onderzoek Belastingdienst
	• 4.462 rulings procedureel getoetst. Waar procedurele fouten zijn geconstateerd is ook de inhoud gecontroleerd.
	• ADR schaart zich achter onderzoeksopzet, uitvoering en rapportage
	• **Conclusie**:
	  ○ Binnen APA/ATR worden procedures bijna altijd gevolgd.
	  ○ Buiten APA/ATR, wat meer procedurefouten waarvan 2 inhoudelijk onjuist, 3 waarschijnlijk inhoudelijk onjuist
	• https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/18/bijlage-i-uitkomsten-onderzoek-rulings

Onderzoek naar het voldoen aan Europese richtsnoeren voor het afgeven van rulings	• 2017/2018
	• Intern onderzoek Belastingdienst
	• Europese soft-law richtsnoeren
	• **Conclusie:**
	  ○ APA's en ATR's in lijn met richtsnoeren
	  ○ Rulings buiten APA/ATR nog niet op alle aspecten in lijn met de aanbevelingen.
	• https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/18/bijlage-ii-uitkomsten-onderzoek-richtsnoeren

Interne Onderzoeksgroep	• 2017 • Interne specialisten van Belastingdienst en MinFin, niet betrokken bij APA/ATR • 20 APA's en ATR's uit 2016 inhoudelijk en procedureel getoetst. • **Conclusie:** Binnen wet, beleid en jurisprudentie, steeds adequate onderbouwing
Onafhankelijke commissie Bouwman/Van der Geld die onderzoek doet naar APA's en ATR's	• 2018, jaarlijks • Voor het eerst over APA's/ATR's afgegeven in 2017 • 31 APA's en ATR's + 2 informeel kapitaal • Rapportage in halfjaarsrapportage • **Conclusie:** Geen aanwijzingen voor inhoudelijke of procedurele fouten in de onderzochte APA's en ATR's. • https://www.rijksoverheid.nl/documenten/brieven/2018/04/16/21e-halfjaarsrapportage-belastingdienst
Algemene Rekenkamer	• Op verzoek van Kamer • In 2019

Bijlage 3: Toelichting huidige proces

Organisatie Belastingdienst

Voordat in deze bijlage wordt ingegaan op de huidige plaats van het vooroverleg in de organisatie van de Belastingdienst wordt hieronder een aantal woorden gewijd aan de organisatie van de Belastingdienst in zijn algemeenheid en de vaktechnische lijn in het bijzonder. Het is belangrijk te weten hoe de organisatie in elkaar zit om de herziening op een logische en werkbare manier vorm te geven.

Organisatie algemeen

De Belastingdienst staat onder leiding van de directeur-generaal Belastingdienst, bijgestaan door een managementteam (het managementteam Belastingdienst). De organisatie van de Belastingdienst bestaat uit verschillende onderdelen, denk hierbij aan Belastingen, Douane, FIOD, Toeslagen, etc. De herziening heeft betrekking op het onderdeel Belastingen. Dit organisatieonderdeel, is belast met de heffing en invordering van rijksbelastingen. Belastingen is verder onderverdeeld in 4 onderdelen: Particulieren, Midden- en kleinbedrijf, Grote ondernemingen en Centrale Administratieve Processen[65], elk onder leiding van een landelijk directeur. De herziening zal gevolgen hebben voor de onderdelen Midden- en kleinbedrijf en Grote ondernemingen. De landelijk directeuren zijn formeel rechtelijk de inspecteur en ontvanger. De bevoegdheden van de inspecteur zijn gemandateerd aan medewerkers door heel het land. Wanneer wordt gesproken over 'de inspecteur' wordt hiermee gedoeld op de gemandateerde medewerkers.[66]

Vaktechnische organisatie

Algemeen

Hieronder wordt, in het kort, aangegeven hoe de vaktechnische lijnen binnen de Belastingdienst lopen. Ingegaan wordt op de vaktechnische lijn, de kennis- en coördinatiegroepen en het APA/ATR-team. Het is belangrijk om op te merken dat dit geen geïsoleerde groepen zijn. Er is waar nodig interactie en afstemming. Hieronder wordt met name gefocust op de vennootschapsbelasting (Vpb).

De vaktechnische lijn

Binnen de Belastingdienst functioneert een zogeheten vaktechnische lijn. Binnen deze lijn vindt indien nodig afstemming en escalatie plaats op fiscaal inhoudelijke punten. De vaktechnische (escalatie)lijn loopt van de inspecteur naar de vaktechnisch adviseur, van de vaktechnisch adviseur naar de vakgroep coördinator en van de vakgroep coördinator naar de landelijk vaktechnisch coördinator.

Vaktechnisch Adviseur

Een medewerker die met een bijzonder inhoudelijk vraagstuk te maken krijgt zal in eerste instantie contact opnemen met een Vaktechnisch Adviseur (VTA). Ieder belastingkantoor beschikt over een of meerdere VTA's voor de Vpb. Een VTA is een ervaren collega die voor het grootste deel van zijn tijd bezig is met het beantwoorden van fiscale vraagstukken. De VTA organiseert ook periodiek vaktechnische overleggen voor de inspecteurs waar hij inhoudelijk voor verantwoordelijk is en zit deze voor. Er zijn ongeveer 35 VTA's vennootschapsbelasting werkzaam binnen de Belastingdienst.

---

[65] Caribisch Nederland is voor het gemak weggelaten

[66] Deze beschrijving is conform de huidige structuur. De aankomende topstructuur van de Belastingdienst is hierin nog niet verwerkt.

Vakgroep coördinator
Per bestuurlijk verband (een regio, meestal bestaande uit meerdere kantoren) is er per middel één vakgroep coördinator (vaco). Een vaco is de senior medewerker in de regio en is betrokken bij de zwaarste fiscaaltechnisch inhoudelijke problematiek in de regio. Per bestuurlijk verband vormen de vaco's van alle middelen en processen (IB, Vpb, LH, OB, Invordering, Controle, Formeel Recht) een team dat wordt aangestuurd door een plaatsvervangend directeur. Er zijn voor de vennootschapsbelasting 15 vaco's werkzaam binnen de Belastingdienst (10 bij MKB, 5 bij Grote ondernemingen).

Landelijk vaktechnisch coördinator
Op landelijk niveau zijn er per middel of proces één of meerdere landelijk vaktechnische coördinatoren (lavaco's). Lavaco's zijn het eindpunt van de landelijke vaktechnische lijn, waarborgen eenheid van beleid en uitvoering en coördineren de fiscale vaktechniek. Er zijn 3 lavaco's Vpb.

De lavaco's van alle middelen en processen vormen, samen met de voorzitters van de drie coördinatiegroepen, het Team Vaktechniek (TVT). Het TVT maakt geen onderdeel uit van één van de segmenten maar van de Corporate Dienst Vaktechniek. Organisatorisch verantwoordelijk voor de Corporate Dienst Vaktechniek is de directeur Vaktechniek.

Kennis- en coördinatiegroepen

Kennisgroepen
Om eenheid van beleid en uitvoering te waarborgen zijn er kennisgroepen in het leven geroepen. Het doel van een kennisgroep is primair het beantwoorden van rechtsvragen. Rechtsvragen zijn (kort gezegd) fiscaaltechnische vragen waarop in wet, jurisprudentie en beleid geen (eenduidig) antwoord te vinden is. De inspecteur is verplicht rechtsvragen voor te leggen aan de kennisgroep. Deze verplichting is opgenomen in paragraaf 2 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.[67]

Kennisgroepen bestaan uit een voorzitter, een secretaris en leden die allemaal ook 'normaal' binnen de Belastingdienst als inspecteur werken. Globaal besteedt een lid van een kennisgroep 20% van zijn tijd aan de kennisgroep, de voorzitter en secretaris vaak meer, tot 50%. Voor de Vpb relevante kennisgroepen zijn met name:

- Deelnemingsvrijstelling
- Fusies en Fiscale Eenheid
- IBR (internationaal Belastingrecht) Vpb en winst
- Bijzondere Winstbepaling Vennootschapsbelasting
- Belastingplicht en kwalificatie Rechtsvormen
- Winstbepaling
- Dividendbelasting

Het uitgangspunt is dat de beantwoording van een individuele rechtsvraag met mogelijke precedentwerking voor de rechtszekerheid wordt vastgelegd in een beleidsbesluit met generieke werking dat door de hoofddirecteur Fiscaliteit en Juridische Zaken (het lid van het managementteam van de Belastingdienst belast met de portefeuille Fiscaliteit) namens de staatssecretaris van Financiën wordt vastgesteld.

Coördinatiegroepen

[67] Besluit van 9 mei 2017 Nr. 2017-1209

Het werk van coördinatiegroepen gaat verder dan dat van kennisgroepen. Behalve het beantwoorden van rechtsvragen coördineren de coördinatiegroepen de uitvoering op het terrein waarvoor ze zijn ingesteld. Hierdoor is inschakeling door de inspecteur vaker voorgeschreven dan bij een kennisgroep. Instelling van een coördinatiegroep gebeurt bij besluit namens de staatssecretaris. Er zijn drie coördinatiegroepen:

- De Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering (CTC)
  De CTC heeft (kort gezegd) als werkterrein diverse renteaftrekbeperkingen in de Vpb, concernfinancieringsproblematiek en de uitvoering van de innovatiebox.[68]
- De Coördinatiegroep Verrekenprijzen (CGVP)
  De CGVP is verantwoordelijk voor de uitvoeringscoördinatie op het terrein van de verrekenprijzen binnen de Belastingdienst en dient te waarborgen dat sprake is van eenheid van beleid met betrekking tot de uitvoering.[69]
- De Coördinatiegroep Constructiebestrijding (CCB)
  De CCB houdt zich, kort gezegd, bezig met het bestrijden van het ontgaan van belastingen door middel van belastingbesparende constructies.[70]

Het APA/ATR-team

Het APA/ATR-team is bevoegd om zekerheid vooraf te geven op bepaalde, in beleidsbesluiten, omschreven onderwerpen. Het gaat, kort gezegd, om zekerheid vooraf op het gebied van verrekenprijzen (APA's) en enkele internationale Vpb onderwerpen (ATR's). Het bindende advies dat inspecteurs verplicht zijn te vragen aan het APA/ATR team is geregeld in het APA besluit en het ATR besluit.[71] Over onderwerpen die niet in genoemde besluiten genoemd worden wordt door de lokale inspecteur zekerheid vooraf gegeven.

Huidige situatie vooroverleg

Een belastingplichtige die zekerheid vooraf wenst over zijn fiscale positie kan een verzoek indienen bij de Belastingdienst. Het verzoek kan leiden tot een (eenzijdige) standpuntbepaling van de Belastingdienst, een door belastingplichtige en Belastingdienst gesloten vaststellingsovereenkomst of tot een beslissing van de Belastingdienst om geen zekerheid te geven.

De voorgeschreven procedures met betrekking tot het vooroverleg liggen niet in één document vast. Belangrijke punten zijn opgenomen in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht maar er zijn ook in andere besluiten zaken rondom het vooroverlegproces geregeld. Ook in interne werkafspraken van de Belastingdienst zijn zaken geregeld.

Het initiatief tot vooroverleg ligt meestal bij belastingplichtige. De belastingplichtige dient dan een verzoek in. In het BFB zijn voorschriften opgenomen waar het verzoek aan moet voldoen:

- *Het verzoek moet een duidelijke omschrijving van de casus bevatten, waarover een standpunt wordt gevraagd, inclusief alle relevante feiten en omstandigheden en, indien betrekking hebbend op de toepassing van het recht, een helder standpunt of een heldere zienswijze of conclusie bevatten over de fiscale consequenties van de voorgelegde casus (art. 3 lid 2 BFB). Het belang van een juiste en volledige feitenomschrijving blijkt het feit dat het BFB expliciet*

[68] Besluit van 14 oktober 2010 Nr. DGB/2010/6307
[69] Besluit van 30 april 2018 Nr. 2018/4380
[70] Besluit van 14 oktober 2010 Nr. DGB/2010/6306M
[71] Besluit van 12 juni 2014 DGB 2014/3098 (APA-besluit) en Besluit DGB 2014/3099 (ATR-besluit)

verklaart: Het standpunt van de inspecteur geldt onder het algemene voorbehoud van de juistheid en volledigheid van het verzoek.

- *Als het verzoek om vooroverleg ziet op het aangaan van grensoverschrijdende rulings en verrekenprijsafspraken die na totstandkoming in aanmerking komen voor uitwisseling van gegevens, neemt de inspecteur het verzoek slechts in behandeling als dit vergezeld gaat van een in concept ingevuld standaardformulier voor uitwisseling grensoverschrijdende fiscale rulings (art. 3 lid 3 BFB).*

Het indienen van een verzoek om vooroverleg is geen aanvraag tot het nemen van een beschikking. Wel hanteert de Belastingdienst in principe de termijnen die gelden bij het aanvragen en afgeven van beschikkingen.

Behandeling van het verzoek door de Belastingdienst

Wie behandelt het verzoek?

Een belastingplichtige die zekerheid vooraf wil over zijn fiscale positie zal een verzoek indienen bij de inspecteur. Hiermee wordt de inspecteur bedoeld onder wie belastingplichtige ressorteert (de lokale inspecteur). Deze inspecteur is bevoegd de zekerheid vooraf te verlenen, tenzij hier een uitzondering op geformuleerd is. De bekendste uitzonderingen zijn die uitzonderingen gemaakt in het APA- respectievelijk het ATR besluit. Volgens die besluiten dient een belastingplichtige zijn verzoek nog steeds in te dienen bij de lokale inspecteur (met een kopie aan het APA/ATR-team) maar is de lokale inspecteur verplicht het verzoek voor bindend advies voor te leggen aan het APA/ATR-team.

Er zijn echter ook andere verzoeken om zekerheid vooraf die niet (zonder meer) door de lokale inspecteur mogen worden afgedaan. In diverse besluiten zijn nadere voorschriften te vinden:

- *Algemeen*
  - Op basis van het BFB (artikel 2 lid 3) dient de inspecteur rechtsvragen via de daarvoor voorgeschreven procedure voor te leggen aan de kennisgroep.
- *Transfer pricing*
  - Het geven van zekerheid vooraf over de vraag of sprake is van een concerndienst/ aandeelhoudersactiviteit moet via de Coördinatiegroep Verrekenprijzen (CGVP). Zie § 6.2 (slot) van het Verrekenprijsbesluit.[72]
  - Het geven van zekerheid vooraf over het alloceren van activa en risico's aan een vaste inrichting moet ook via de CGVP. Zie § 5.4 van het Besluit Winstallocatie Vaste Inrichtingen.[73]
- *Innovatiebox*
  - Op basis van het Instelbesluit CTC Besluit geeft de CTC bindend advies bij de toepassing van de innovatiebox indien mogelijk sprake is van precedentwerking.
- *Vaste inrichtingen*
  - Zoals hiervoor reeds is aangegeven moet het geven van zekerheid vooraf over het alloceren van activa en risico's aan een vaste inrichting worden voorgelegd aan de CGVP. Zie § 5.4 van het Besluit Winstallocatie Vaste Inrichtingen.
- *Rente*
  - In het CTC Besluit is opgenomen dat medewerkers van de Belastingdienst die zaken op het terrein van de Coördinatiegroep Taxhaven en Concernfinanciern (CTC) aan de CTC voorleggen waarbij een standpuntbepaling precedentwerking zou kunnen hebben en daarom opgevat zou kunnen worden als (een begin van) beleid.

[72] Besluit van 22 april 2018, nr. 2018-6865.
[73] Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M

- *Tonnage*
    - Op basis van § 3.2 van het Besluit van 26 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M zijn de Belastingdienst/PDB Groningen en Belastingdienst/GO Rotterdam bevoegd om bindende afspraken te maken over de toepassing van het tonnageregime bij samenwerkingsverbanden voor de exploitatie van een of meer zeeschepen ("Scheepvaart CV's").

Uit het bovenstaande volgt dat op het uitgangspunt dat de lokale inspecteur de zekerheid vooraf geeft nogal wat uitzonderingen zijn. De uitzonderingen zijn ook verschillend vorm gegeven hetgeen in de praktijk nog weleens aanleiding geeft tot onduidelijkheden. Dit wordt bevestigd door het onderzoek dat heeft plaatsgevonden of rulings zijn afgegeven conform de daarvoor geldende procedures.

Kwaliteitsborging en tweede handtekening

Binnen de Belastingdienst zijn afspraken gemaakt over de kwaliteitsborging van (internationale) rulings. Hieronder zijn die afspraken weergegeven:

Verzoeken waarvoor het APA/ATR-team competent is
Het APA/ATR-team werkt al jaren met een systeem van een tweedehandtekeningzetter.

Als de (eerste) behandelaar binnen het APA/ATR-team, na afstemming met de inspecteur, klaar is met de behandeling van een verzoek, wordt het dossier met de inhoudelijke analyse en de concept APA of ATR overgedragen aan de tweedehandtekeningzetter. Dit gebeurt door in het behandeldossier aan te geven wat de voorgestelde uitkomst van de behandeling is. Hiervoor bestaan vier mogelijkheden: i) toe te kennen, ii) ingetrokken, iii) buiten behandeling gesteld of iv) af te wijzen. In het geval dat de (eerste) behandelaar van oordeel is dat een verzoek kan worden toegekend, geeft de behandelaar tevens aan dat de ruling ook internationaal moet worden uitgewisseld, conform de internationale afspraken waar Nederland zich aan heeft gecommitteerd. In de gevallen waarin een verzoek niet wordt toegekend, geeft de behandelaar aan wat de reden van het niet toekennen is.
Als de tweedehandtekeningzetter zijn fiat geeft, ondertekent ook hij (naast de handtekening van de behandelaar) de papieren versie van de vaststellingsovereenkomst. Als de competentie voor het betreffende bedrijf buiten het APA/ATR-team ligt, tekent de lokale inspecteur ook mee.

Het APA/ATR-team werkt met een systeem waarin alle informatie met betrekking tot het rulingverzoek wordt vastgelegd. Uit dit systeem is ook de benodigde bestuurlijke informatie te halen. Dit systeem wordt ook gebruikt door de CGVP en de CTC.

Innovatiebox
De coördinatie van de toepassing van de innovatiebox behoort tot de taak van de CTC. Innovatiebox-verzoeken worden door de lokale inspecteur behandeld samen met een aangewezen innovatiebox-specialist. Binnen de Belastingdienst zijn 70 aangewezen innovatiebox-specialisten actief in de segmenten MKB en GO. Op de externe website van de Belastingdienst zijn namen gepubliceerd van aanspreekpunten innovatiebox. [74]

Innovatiebox-rulings met een internationaal karakter moeten op basis van interne afspraken binnen de Belastingdienst voordat ze kunnen worden afgegeven worden voorgelegd aan een tweedehandtekeningzetter voor de innovatiebox. Deze tweedehandtekeningzetter maakt deel uit van

[74] https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/vennootschapsbelasting/innovatiebox/innovatiebox-aanspreekpunten

het APA/ATR-team. Ver uit de meeste rulings die worden afgesloten buiten het huidige APA/ATR-team zien op de toepassing van de innovatiebox.

Scheepvaart en tonnage
Binnen de Belastingdienst zijn afspraken gemaakt over een verplichte tweede handtekening over zekerheid vooraf in grensoverschrijdende situaties, in aanvulling op het hiervoor genoemde Besluit van 26 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M. De afspraken luiden als volgt:

- Binnen de verplichte behandeling door Groningen respectievelijk Rotterdam voor samenwerkingsverbanden zet 'Rotterdam' een tweede handtekening op de door 'Groningen' gemaakte afspraken en vice versa.
- Voor afspraken over het tonnageregime in geval er geen sprake is van een samenwerkingsverband is het door de lokale inspecteur inschakelen van 'Groningen' dan wel 'Rotterdam' in internationale situaties verplicht gesteld. Of 'Groningen' dan wel 'Rotterdam' door de lokale inspecteur moet worden ingeschakeld is geografisch bepaald. 'Groningen' dan wel 'Rotterdam' zet in die situaties de tweede handtekening.

Situaties waarbij de CTC of CGVP is ingeschakeld
In die gevallen dat de CTC of CGVP bindend advies geven verzorgen leden van de CTC respectievelijk CGVP de rol van tweedehandtekeningzetter.

Overige gevallen
In alle overige gevallen wordt de tweede handtekening gezet door de vaktechnisch adviseur (VTA) of de vaktechnisch coördinator (vaco). Indien de vaco zelf de primaire behandelaar is wordt de tweede handtekening gezet door een vaco uit een ander bestuurlijk verband.

Bijlage 4: Uitkomst onderzoek richtsnoeren

Aanbevelingen	APA/ATR	Overig internationaal	Nationaal
1. Publiceren procedures / beleid rondom rulings **-voorwaarden voor verkrijgen** **-reden voor weigeren** **-wettelijke gevolgen bij verkrijgen** **-sancties bij verstrekken verkeerde informatie** **-voorwaarden voor intrekken/herzien** **-overige voorschriften voor heldere regels**	☑	☑	☑
2. Alleen binnen wet- en regelgeving en voorgeschreven administratieve procedures	☑	☑	☑
3. Internationale afspraken en verdragsafspraken dienen in acht worden genomen.	☑	☑	☑
4. Schriftelijk	☑	☑	☑
5. Alleen door overheidsorgaan dat competent is	☑	☑	☑
6. Twee-paar-ogen	☑	☑	☒
7. Bindende afspraak voor Belastingdienst	☑	☑	☑
8. Documentatievereiste **De 'ruling file' moet bevatten:** **- de door aanvrager ruling beschrijving van beschrijving activiteiten en transacties** **-methoden en omstandigheden voor oordeel Belastingdienst** **-andere relevante feiten en omstandigheden vastleggen (die bijvoorbeeld bij een bespreking naar voren kwamen)**	☑	☑*	☒
	* Alle rulings met een internationaal karakter zijn in beeld middels een centraal vastleggingssyteem. De complete dossiers van een aantal categorieën rulings zijn via andere interne applicatie(s) te achterhalen.		
9. Informatie over de Belastingplichtige (naam, woonplaats, fiscaal nummer, kvk-nummer)	☑*	☑*	☑*
	*Het kvk-nummer wordt niet gebruikt binnen de Belastingdienst.		
10. Informatie over de adviseur	☑	☑	☑
11. Precedentcontrolevereiste, consistentie met eerder afgegeven rulings en controle dat de beschrijving van de feiten en omstandigheden voldoende is en de uitkomst van de ruling rechtvaardigt.	☑	☒*	☒*
	* Alle rulings worden binnen dezelfde wettelijke kaders en beleidsbesluiten gegeven. Daarmee wordt een zeer hoge mate van consistentie bereikt. De afgifte van rulings met een internationaal karakter is niet geheel gecentraliseerd en nationale rulings hebben niet in alle gevallen een tweedehandtekeningzetter.		
12. EU guidelines voor APA's 2007 toepassen	☑	☑	☑
13. Vaste looptijd voor APA's	☑	☑	☑
14. Belastingplichtige moeten relevante wijzigingen in de feiten en omstandigheden melden aan de Belastingdienst	☑	☑*	☑*
	*In principe onderdeel van de ruling maar kan voorkomen dat dit niet expliciet is vastgelegd.		
15. Toetsing van feiten tijdens looptijd	☑*	☑*	☑*
	*Loopt mee reguliere toezicht.		
16. Ruling niet meer van toepassing wanneer: **-verkeerde informatie** **-wetswijziging** **-significante wijziging in de feiten en omstandigheden**	☑	☑*	☑*
	*In principe onderdeel van de ruling maar kan voorkomen dat dit niet expliciet is vastgelegd.		

17. Rulings vallende onder de EU/OESO uitwisseling moeten met andere belastingdiensten worden uitgewisseld	☑	☑	N/A
18. Rulings met horizontale toepassing publiceren **OF** **Conclusies uit rulings publiceren**	☑ * Beleid wordt gepubliceerd in beleidsbesluiten en vanaf 2017 maakt APA/ATR een jaarverslag.	☑	☑

Bijlage 5: Voorbeelden relevante beleidsbesluiten

Zowel procedurele en competentie aspecten als inhoudelijke thema's worden gepubliceerd in beleidsbesluiten. Deze beleidsbesluiten zijn openbaar toegankelijk. Voorbeelden van beleidsbesluiten die van belang kunnen zijn bij rulings zijn:

Referentie besluit	Naam besluit
DGB 2014/3098	Procedure voor een behandeling van verzoeken om zekerheid vooraf ten aanzien van bij grensoverschrijdende transacties te hanteren verrekenprijzen (advance pricing agreements)
DGB 2014/3099	Vennootschapsbelasting en dividendbelasting. Behandeling van verzoeken om zekerheid vooraf in de vorm van een Advance Tax Ruling (ATR)
DGB 2014/296M	Advance pricing agreements (APA's); Advance tax rulings (ATR's); Financiële dienstverleningsactiviteiten; (Tussen)houdsters; Aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders (APBI). Organisatie- en competentieregeling.
DGB 2014/3102	Vragen en antwoorden met betrekking tot het besluit Dienstverleningslichamen en zekerheid vooraf (DGB 2014/3101), en het besluit Behandeling van verzoeken om zekerheid vooraf in de vorm van een Advance Tax Ruling (ATR) (DGB 2014/3099)
DGB 2014/3101	Lichamen met financiële dienstverleningsactiviteiten binnen concernverband zonder reële economische aanwezigheid in Nederland; geen zekerheid vooraf, verstrekken van inlichtingen en beperking verrekening bronheffing
DGB2015/5071M	Besluit aanpassingstermijn ATR's
2017-1209	Besluit Fiscaal Bestuursrecht
IFZ97/204	Verdragstoepassing op hybride buitenlandse entiteiten die opbrengsten uit Nederland genieten
CCP2004/1304M	Toepassing deelnemingsvrijstelling op buiten Nederland gevestigde lichamen die naar Nederlandse beoordeling niet-transparant zijn doch naar beoordeling door hun vestigingstaat transparant
IFZ2005/546M	Besluit hybride entiteiten onder Verdrag Nederland-VS
CPP2009/519M	Beoordeling buitenlandse rechtsvormen als transparant/niet-transparant t.b.v. toerekening resultaten al dan niet aan participanten
IFZ2010/457M	Winstallocatie vaste inrichtingen
BLKB2015/1209M	Toestemmingsvereiste m.b.t. fiscale transparantie van CVs
Nr. 2018-6865	Verrekenprijzenbesluit
Nr. 2018-26876	Instelbesluit CGVP
DGB/2010/6307M	Instelbesluit CTC
BLKB2016/803M	Vennootschapsbelasting. Deelnemingsvrijstelling
DGB 2011/6870M	Dividendbelasting. Verzamelbesluit
2017-19764	Innovatiebox (12b tot 12g)
BLKB 2014/1054 M met wijziging in 2017-19826	Innovatiebox

Bijlage 6: Overzicht van substance-eisen

De op het huidige moment gestelde eisen inzake de aanwezigheid in Nederland zijn, in die gevallen waar ze worden gesteld, als volgt:

a. Ten minste de helft van het totaal aantal statutaire en beslissingsbevoegde bestuursleden woont of is feitelijk gevestigd in Nederland.
b. De in Nederland wonende of gevestigde bestuursleden beschikken over de benodigde professionele kennis om hun taken naar behoren uit te voeren, tot welke taken ten minste behoort de besluitvorming, op grond van de eigen verantwoordelijkheid van het lichaam en binnen het kader van de normale concernbemoeienis, over door het lichaam af te sluiten transacties, alsmede het zorg dragen voor een goede afhandeling van de afgesloten transacties.
c. Het lichaam beschikt over gekwalificeerd personeel voor de adequate uitvoering en registratie van de door de rechtspersoon af te sluiten transacties.
d. De bestuursbesluiten worden in Nederland genomen.
e. De belangrijkste bankrekeningen van de rechtspersoon worden in Nederland aangehouden.
f. De boekhouding wordt in Nederland gevoerd.
g. Het lichaam heeft – in elk geval tot het toetsmoment – op correcte wijze aan al zijn aangifteverplichtingen voldaan. Dit kan gaan om Vpb, LB, OB, etc.
h. Het vestigingsadres van het lichaam is in Nederland. De rechtspersoon wordt, naar beste weten van het lichaam, niet (tevens) in een ander land als fiscaal inwoner beschouwd.
i. De rechtspersoon heeft minimaal een bij de door de rechtspersoon verrichte functies (waarbij rekening wordt gehouden met de gebruikte activa en de gelopen risico's) passend eigen vermogen.[75]

Aan de hierboven genoemde eisen kan in de regel worden voldaan met het inhuren van professionele dienstverleners in Nederland, aangevuld met specifieke expertise die binnen het concern (binnen of buiten Nederland) aanwezig is. De staatssecretaris heeft in zijn brief van 23 februari 2018 aangekondigd dat deze eisen per 1 januari 2019 ten minste worden opgehoogd met een loonsomeis en een kantooreis zoals deze ook zijn opgenomen in de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting.[76] Dit werkdocument zal dit beleidsvoornemen als een gegeven beschouwen.

[75] In die gevallen waarin zekerheid vooraf wordt gevraagd over de deelnemingsvrijstelling in de vorm van een ATR luidt deze eis: indien sprake is van verzoeken die betrekking hebben op de toepassing van de deelnemingsvrijstelling: de bepaling dat verzoeker de kostprijs van de deelneming of deelnemingen waarvoor een ATR wordt gevraagd met ten minste 15% eigen vermogen zal financieren of heeft gefinancierd.
[76] Kamerstukken II 2017/18, 25087 nr. 188

Bijlage 7: Economische nexus

Overwogen kan worden om het begrip 'economische nexus' uit optie 5 van paragraaf 2.3.1. als volgt in te vullen:

a) De Nederlandse vennootschap oefent in Nederland bedrijfseconomische operationele activiteiten uit. Alleen reële bedrijven die echt toegevoegde waarde hebben in Nederland komen in aanmerking voor zekerheid vooraf.
b) De activiteiten waarover zekerheid vooraf wordt gevraagd worden daadwerkelijk door de Nederlandse vennootschap uitgeoefend.
c) De operationele activiteiten die door de Nederlandse vennootschap worden uitgeoefend zijn passend bij de functie die de vennootschap uitoefent binnen een concern.
d) Voor de uitoefening van de operationele activiteiten is er voldoende relevant personeel in Nederland en de hoeveelheid personeel in Nederland staat in verhouding met het totale personeel van het wereldwijde concern.
e) De hoogte van de operationele kosten past bij de operationele activiteiten die worden uitgeoefend.

De volgende voorbeelden zouden ter illustratie van de invulling van het begrip 'economische nexus' kunnen dienen:

- Een buitenlands private equity concern met kale Nederlandse tussenhoudster: geen operationele activiteiten dus onvoldoende economische nexus met Nederland. Indien er actief management wordt gevoerd kan er eventueel wel aan de economische nexus met Nederland worden voldaan.
- Rente, royalty of dividenden betalen of ontvangen is geen operationele activiteit en een kale doorstromer heeft dan ook onvoldoende economische nexus met Nederland.
- Intellectueel eigendom in juridisch eigendom hebben in een lege Nederlandse vennootschap is geen operationele activiteit en er is dus onvoldoende economische nexus met Nederland.
- De enige nexus met Nederland wordt verzorgd door een trustkantoor. De vraag kan worden gesteld of een trustkantoor operationele activiteiten kan uitoefenen voor een Nederlandse vennootschap. Er zou dan onvoldoende economische nexus met Nederland kunnen zijn.
- Een treasuryfunctie van een bedrijf wordt uitgevoerd door 3 fte zonder de juiste kwalificaties. Dit zal niet kwalificeren als relevant personeel in Nederland. Er is dan mogelijk onvoldoende economische nexus met Nederland.
- Een vennootschap met een operationele activiteit zoals een distributiecentrum in Nederland zorgt niet voor voldoende nexus voor een rentedoorstroom activiteit.
- Een concern met twee operationele takken. Eén van deze takken heeft ook een operationele aanwezigheid in Nederland. Deze tak heeft een rentedoorstroom in Nederland t.b.v. de financiering van de tweede tak. Er is onvoldoende economische nexus in Nederland voor de rentedoorstroom.
- Een grote multinational met een grote treasuryafdeling in het buitenland heeft ook een deel van zijn treasuryfunctie in Nederland bestaande uit twee fte. Van een grote multinational kan verwacht worden dat er meer mensen nodig zijn dan een kleine onderneming. Voor een grote multinational kan twee fte te weinig economische nexus in Nederland zijn.