Rapportage onafhankelijke onderzoekscommissie rulings met een internationaal karakter 2020

Vastgesteld: [8 december 2022]

Inhoud

1. Samenstelling onderzoekscommissie
2. Omschrijving en algemene invulling opdracht
3. Uitvoering opdracht
   3.1 Selectie te onderzoeken rulings met een internationaal karakter
   3.2 Uitvoering werkzaamheden
   3.3 Verdere rapportage
4. Beoordelingskader
   4.1 Algemeen
   4.2 Fiscaalinhoudelijke beoordeling
   4.3 Beoordeling naleving procedures
      4.3.1 Algemeen
      4.3.2 Wel of niet geven van zekerheid vooraf
5. Fiscaalinhoudelijke beoordeling rulings met een internationaal karakter
   5.1 Algemeen oordeel
   5.2 Unilaterale versus bilaterale of multilaterale APA's
   5.3 Specifieke vraagpunten rond 'standaard' formuleringen VSO's
   5.4 Vastlegging onderbouwing in dossier
6. Beoordeling naleven procedures voor afgifte rulings met een internationaal karakter
   6.1 Algemeen oordeel
   6.2 Toetsing economische nexus
   6.3 Toetsing (niet-)ontgaan buitenlandse belasting
   6.4 Toetsing transacties met laagbelastende staten/niet-coöperatieve rechtsgebieden
   6.5 Vastlegging in dossiers
   6.6 Aantallen rulings
7. Transparantie
   7.1 Inleiding
   7.2 Transparantie over rulingpraktijk
   7.3 Transparantie richting andere landen
8. Samenvatting en conclusies

Vooruitblik: werkzaamheden onderzoekscommissie in 2023

1. Samenstelling onderzoekscommissie

De onafhankelijke onderzoekscommissie bestaat, net als bij de onderzoeken over de jaren 2017, 2018 en 2019, uit twee externe leden en vier leden die werkzaam zijn bij het ministerie van Financiën / de Belastingdienst. De onderzoekscommissie kent voor het onderzoek over het jaar 2020 twee nieuwe leden.[1] De leden zijn:

- prof. dr. J.N. Bouwman (Rijksuniversiteit Groningen),
- prof. dr. I.J.J. Burgers (Rijksuniversiteit Groningen),
- mr. T. Dolderman (Ministerie van Financiën en Belastingdienst[2])
- drs. J.C. Ghijsen (Belastingdienst),
- mr. G.T.W. Janssen (Belastingdienst), en
- drs. R.W.J.K. Rademakers (Belastingdienst).

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

2. Omschrijving en algemene invulling opdracht

De onderzoekscommissie is in september 2021 gevraagd om – in navolging van eerdere onderzoeken over de jaren 2017[3], 2018[4] en 2019[5] - een kwalitatief onderzoek te verrichten naar de door de Belastingdienst in 2020 afgegeven rulings met een internationaal karakter. Het gaat hierbij om afspraken op het terrein van de vennootschapsbelasting, de dividendbelasting, verdragstoepassing en de Wet bronbelasting 2021. Met het onderzoek wordt beoogd een beter inzicht te krijgen in de rechtmatigheid van de verstrekte zekerheid vooraf.

Voor de afbakening van de – potentieel – te onderzoeken rulings met een internationaal karakter heeft de onderzoekscommissie het Jaarverslag 2020 'Rulings met een internationaal karakter'[6] tot uitgangspunt genomen. Het gaat hierbij om de in dat Jaarverslag opgenomen totaalgegevens over de in het jaar 2020 afgegeven Advance Tax

[1] Twee van de interne leden die hebben meegewerkt aan het onderzoek over het jaar 2019 waren niet meer beschikbaar voor het onderzoek over het jaar 2020 en zijn, onder handhaving van de samenstelling van de onderzoekscommissie (twee externe hoogleraren en vier leden werkzaam bij ministerie van Financiën/Belastingdienst), vervangen door nieuwe leden. De nieuwe leden zijn de heren T. Dolderman en R.W.J.K. Rademakers.
[2] De heer Dolderman is gevraagd om deel te nemen in de commissie toen hij nog werkzaam was bij de directie Directe Belastingen (DGFZ). Vlak voor afronding van die werkzaamheden is hij overgestapt naar de Belastingdienst als specialist Vpb/innovatiebox bij de directie Grote Ondernemingen.
[3] De rapportage van dit onderzoek is vastgesteld op 10 april 2018 en gepubliceerd als bijlage III bij de 21e halfjaarsrapportage van de Belastingdienst (Kamerstukken II 2017-2018, 31 066, nr. 401).
[4] De rapportage van dit onderzoek is vastgesteld op 26 februari 2020 en gepubliceerd als bijlage bij de derde voortgangsrapportage op het Jaarplan 2019 van de Belastingdienst (Kamerstukken II 2019-2020, 31 066, nr. 674).
[5] De rapportage van dit onderzoek is vastgesteld op 4 juni 2021 en gepubliceerd als bijlage bij de derde voortgangsrapportage op het Jaarplan 2020 van de Belastingdienst (Kamerstukken II 2020-2021, 31 066, nr. 849.
[6] Gepubliceerd als bijlage bij de derde voortgangsrapportage op het Jaarplan 2020 van de Belastingdienst (Kamerstukken II 2019-2020, 31 066, nr. 849).

Rulings (ATR's), Advance Pricing Agreements (APA's), innovatiebox-rulings en overige rulings met een internationaal karakter.[7]

De onderzoekscommissie heeft vervolgens invulling gegeven aan haar opdracht door – van de totale populatie - dertig aselect gekozen rulings met een internationaal karakter diepgaand te onderzoeken. Net als in de onderzoeken over eerdere jaren is voor de geselecteerde rulings uit het jaar 2020 onderzocht of:
- deze rulings fiscaal inhoudelijk zijn afgegeven binnen de kaders van de wet, het beleid en de jurisprudentie; en
- de vereiste procedures rond de totstandkoming van de afspraken zijn nageleefd.

3. Uitvoering opdracht

3.1 Selectie te onderzoeken rulings met een internationaal karakter

Volgens het Jaarverslag 2020 'Rulings met een internationaal karakter' zijn er in dat jaar 216 APA's en ATR's afgegeven (exclusief 12 bi- of multilaterale APA's[8]). Hiervan heeft een verhoudingsgewijs groot deel, namelijk 127, betrekking op internationale houdsterstructuren. Binnen de in – bijlage 2 van - genoemd Jaarverslag 2020 gehanteerde thematische indeling is er ook een aantal thema's waarvoor in 2020 geen of slechts een (zeer) beperkt aantal APA's of ATR's is afgegeven, zoals de toerekening van aandelen aan een vaste inrichting, hybride financieringsvormen, financierings- en royalty-activiteiten, hoofdhuis-v.i.-winsttoerekening en herfacturering.
Bij de overige – dat zijn de zonder betrokkenheid van het behandelteam IFZ afgegeven - rulings gaat het volgens de gegevens uit het hiervoor genoemde Jaarverslag 2020 om 159 afspraken met een internationaal karakter. Deze zijn onderverdeeld in twee categorieën, te weten afspraken over de innovatiebox en "overig". De categorie rulings over de innovatiebox is hierbij veruit het grootst.

De onderzoekscommissie heeft bij de selectie van de te onderzoeken rulings een evenwicht gezocht tussen enerzijds een zo aselect mogelijke trekking uit de totaalpopulatie en anderzijds het bereiken van een redelijke spreiding van de te onderzoeken rulings over de verschillende thema's. Om die reden heeft de onderzoekscommissie de door de Belastingdienst gehanteerde thematische indeling als uitgangspunt genomen, waarbij de onderzoekscommissie enkele kleine categorieën heeft samengevoegd.[9] Daarnaast heeft de onderzoekscommissie er dit jaar voor gekozen om in vergelijking met voorgaande jaren verhoudingsgewijs meer ATR's en overige rulings te beoordelen omdat de fiscaal-juridische juistheid hiervan voor de onderzoekscommissie eenduidiger is vast te stellen. Hieraan is vorm gegeven door per thema een minimum van twee te onderzoeken rulings te hanteren, waartegenover staat dat binnen de

[7] Deze voor de onderzoekscommissie onontkoombare keuze bij de afbakening van het onderzoek heeft wel tot gevolg dat de commissie geen zicht heeft, of kan hebben, op eventuele rulings die binnen de Belastingdienst niet volgens de juiste procedures zijn afgegeven en die – daarom - niet in het Jaarverslag zijn opgenomen. Naar de commissie begrijpt vindt er binnen de directie Grote Ondernemingen met enige regelmaat een interne review op dit punt plaats. Een dergelijke 'veegactie' heeft in 2020 enkele afspraken – uit 2020 of een eerder jaar - opgeleverd die alsnog als 'ruling met een internationaal karakter' zijn aangemerkt met het oog op de internationale uitwisseling hiervan. De commissie begrijpt dat deze om administratieve redenen als in 2020 afgegeven 'overige ruling' zijn opgevoerd. De keuze om aan te sluiten bij de tot stand gekomen rulings betekent verder dat de onderzoekscommissie niet heeft gekeken naar verzoeken om zekerheid vooraf die zijn afgewezen, ingetrokken of buiten behandeling zijn gesteld en de redenen daarvoor.
[8] Deze heeft de onderzoekscommissie, net als bij de onderzoeken over de jaren 2017, 2018 en 2019, niet meegenomen in haar onderzoek over het jaar 2020, omdat hier in elk geval twee landen bij zijn betrokken. De commissie heeft daarmee een voldoende objectieve toets verondersteld.
[9] De onderzoekscommissie heeft hierbij voor 2020 in beginsel dezelfde indeling in categorieën als in de onderzoeken over 2017, 2018 en 2019 gehanteerd.

categorieën innovatiebox-afspraken en – in mindere mate - APA's een relatief beperkter aantal rulings is geselecteerd.[10] Voor de overige thema's is het aantal te onderzoeken rulings naar evenredigheid bepaald, met dus een minimum van twee per thema.[11]

Een en ander is weergegeven in onderstaand overzicht.

i. voor wat betreft de rulings afgegeven door het Behandelteam IFZ:

Soort ruling	Aantal afgegeven	Geselecteerd aantal
Internationale houdsterstructuren	127	10
Buitenlandse belastingplicht – negatieve v.i.	18	3
Hybride financieringsvormen / hybride entiteiten / ATAD2	11	2
Principaalstructuren	4	2
Reguliere APA's	53	4
Informeel kapitaal / verkapt dividend	0	0
Financierings- en royalty-activiteiten	0	0
Hoofdhuis-v.i.-winsttoerekening en herfacturering	3	2
Bi- en multilaterale APA's	12	-
Subtotaal	228	23

ii. voor wat betreft de internationale rulings niet afgegeven door het Behandelteam IFZ:

Soort ruling	Aantal afgegeven	Geselecteerd aantal
Innovatiebox	145	5
Overige internationale rulings	14	2
Subtotaal	159	7

3.2 Uitvoering werkzaamheden

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

Daarnaast is gekeken of de onderzochte rulings voldoen aan de voorwaarden voor het verlenen van zekerheid vooraf en of de vereiste procedures rond de afgifte ervan zijn nageleefd. Hierbij is het voor het jaar 2020 gepubliceerde beleid rond het geven van

[10] Zoals aangegeven in het rapport over 2019, richt de beoordeling van de onderzoekscommissie zich in het bijzonder bij innovatiebox-afspraken, maar tot op zekere hoogte ook bij APA's, vooral op de vraag of de juiste fiscale criteria en maatstaven zijn gehanteerd en of de behandeling zorgvuldig heeft plaatsgevonden. Ervaring uit voorgaande jaren leert dat dit in het algemeen het geval is (bij de afspraken over de innovatiebox mede omdat een vast stappenplan wordt gehanteerd). De concrete duiding van de feiten en de functionele analyse (innovatiebox) of verrekenprijsanalyse (APA) kan de commissie vaak alleen marginaal beoordelen. De commissie heeft er daarom voor gekozen het aantal te onderzoeken innovatiebox-afspraken – en in mindere mate APA's – te beperken, zodat bij de overige thema's een minimumaantal van twee kan worden gehanteerd.
[11] De selectie heeft vervolgens – per thema – plaatsgevonden door middel van een computerapplicatie.

zekerheid vooraf in het algemeen en – waar relevant - rond de behandelprocedure van APA's en ATR's in het bijzonder, tot uitgangspunt genomen.

De onderzoekscommissie heeft tijdens haar onderzoek een aantal vragen gesteld over (bepaalde) onderzochte rulings gericht op het verkrijgen van een duidelijker beeld over de achtergronden van de verstrekte ruling dan uit het behandeldossier en de overige verstrekte informatie kon worden afgeleid. Deze zijn voor een belangrijk deel schriftelijk (per mail) beantwoord door het betrokken onderdeel van de Belastingdienst. Daarnaast heeft de onderzoekscommissie – op digitale wijze - gesproken met vertegenwoordigers van het College IFZ, het Behandelteam IFZ en de Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering (CTC).[12] Tijdens dit gesprek zijn de overige – deels meer algemene - vragen beantwoord en is achtergrondinformatie verstrekt. Het Behandelteam IFZ en de betrokken onderdelen van de Belastingdienst zijn steeds – in alle openheid – bereid geweest de gevraagde stukken aan te leveren en de vragen van de onderzoekscommissie hierover te beantwoorden.

De geselecteerde rulings zijn in de periode van eind december 2021 tot medio juni 2022 beoordeeld (inclusief de hiervoor genoemde beantwoording van de verduidelijkende vragen). Door een samenloop van omstandigheden heeft de afronding van het rapport vervolgens langer geduurd dan verwacht. De onderzoekscommissie heeft het College IFZ en de CTC op 28 november 2022 aan de hand van een concept-rapport van de voorlopige bevindingen op de hoogte gesteld. Het College IFZ en de CTC hebben hier op 2 december 2022 en 6 december 2022 op gereageerd. Na enkele – kleine – aanpassingen is het rapport door de onderzoekscommissie vastgesteld op 8 december 2022.

3.3 Verdere rapportage

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

4. Beoordelingskader

4.1 Algemeen

Het onderzoek van de commissie ziet op de in 2020 gemaakte afspraken met een internationaal karakter. Een beoordeling van de rechtmatigheid hiervan geschiedt op basis van de in dat jaar geldende regels en kaders. De Belastingdienst is bij de uitvoering in het jaar 2020 immers gebonden aan de op dat moment geldende regels. De per 1 juli 2019 doorgevoerde wijzigingen in het rulingsbeleid zullen verder ook in het jaar 2020 nog een belangrijke impact op belastingplichtigen en Belastingdienst kunnen

[12] De CTC is onder meer (beleids)verantwoordelijk voor de – coördinatie van de - uitvoering van de innovatiebox (Besluit van 14 oktober 2010, nr. DGB/2010/6307 M, Stcrt 2010, 16697). In een eerder stadium, voorafgaand aan de aanvang van de feitelijke werkzaamheden van de onderzoekscommissie, hebben vertegenwoordigers van het College IFZ, het Behandelteam IFZ en de CTC een meer algemene en zeer informatieve presentatie verzorgd over de achtergronden van het rulingbeleid en de (praktische) werkwijze bij de afgifte van rulings.

hebben in de zin van gewenning aan de nieuwe kaders en het (pas) gaandeweg invullen van de nieuwe begrippen en voorschriften. In zijn algemeenheid is van belang dat een ruling (alleen) strekt tot het geven van zekerheid vooraf; deze zal – beoordeeld naar het moment van afsluiten - dus tot hetzelfde fiscale resultaat (moeten) leiden als de toepassing van de wet, het beleid en de jurisprudentie zonder ruling.

4.2 Fiscaalinhoudelijke beoordeling

Bij de fiscaalinhoudelijke beoordeling van de geselecteerde rulings is met name beoordeeld of de Nederlandse grondslag op de juiste wijze is vastgesteld en of derhalve, met inachtneming van het Nederlandse tarief, sprake is van een belastingheffing in overeenstemming met de wet, het beleid en de jurisprudentie. Relevant hierbij is de Nederlandse regelgeving die en het beleid dat in 2020 van toepassing was. De onderzoekscommissie heeft dus de voorafgaand aan of in 2020 doorgevoerde wets- en beleidswijzigingen, bijvoorbeeld in het kader van het tegengaan van belastingontwijking, in de beschouwing betrokken. Te denken valt aan de per 2020 getroffen maatregelen tegen hybride mismatches die voortvloeien uit de tweede EU-richtlijn tegen belastingontwijking (ATAD2). De na 2020 ingevoerde of nog in te voeren (antimisbruik)bepalingen, zoals de in 2021 ingegane conditionele bronbelasting op rente- en royalty's en de ingevolge de Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel per 2022 ingevoerde bepalingen, spelen bij de beoordeling over het jaar 2020 in beginsel[13] nog geen rol. Deze wetswijzigingen kunnen in latere jaren natuurlijk wel relevant worden; ook voor een dan nog lopende ruling. In een VSO wordt, volgens vast beleid, immers standaard de clausule opgenomen dat deze zijn geldigheid verliest bij een relevante wijziging van de wetgeving.

Voor wat betreft het voor de fiscaalinhoudelijke beoordeling relevante beleid kan onder meer gewezen worden op het Besluit verrekenprijzen[14], het Besluit winstallocatie vaste inrichtingen[15] en het Besluit kwalificatie buitenlandse samenwerkingsverbanden[16], alsmede met betrekking tot afspraken over de innovatiebox op een tweetal innovatieboxbesluiten.[17] Inzake de toepassing van het arm's length beginsel zijn verder de (in Nederland) geldende, internationaal gebruikelijke, OESO-regels gehanteerd.[18]

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

[13] Tenzij uiteraard vooruitlopend op de inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen al zekerheid wordt gevraagd over de toepassing hiervan in toekomstige jaren
[14] Besluit van 22 april 2018, nr. 2018-6865, Stcrt. 2018, 26874. Inmiddels vervangen door het Verrekenprijsbesluit 2022 (besluit van 14 juni 2022, nr. 2022-139020, Stcrt. 2022, 16685).
[15] Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, Stcrt. 2011, 1375. Inmiddels vervangen door het Besluit winstallocatie vaste inrichtingen 2022 (besluit van 14 juni 2022, nr. 2022-143421, Stcrt. 2022, 16683).
[16] Besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M, Stcrt. 2009, 19749.
[17] Het Besluit van 1 september 2014, BLKB2014/1054M, Stcrt. 2014, 25141, zoals gewijzigd bij Besluit van 21 november 2017, BLKB2017-19826, Stcrt. 2017, 68678 (regime tot en met 31 december 2016) en het Besluit van 6 december 2018, Stcrt.2018, 68661 (regime vanaf 1 januari 2017). Dit laatste besluit is inmiddels vervangen door het Besluit van 13 december 2021, nr. 2021-22459, Stcrt. 2021, 48152 (Innovatieboxbesluit 2021).
[18] Het OESO-commentaar op artikel 9 van het OESO-Modelverdrag en de OESO Verrekenprijsrichtlijnen voor multinationals en belastingadministraties.

4.3 Beoordeling naleving procedures

4.3.1 Algemeen

Naast de fiscaalinhoudelijke toets heeft de onderzoekscommissie beoordeeld of de vereiste procedures rond de afgifte van rulings zijn nageleefd. Ook hier gaat het dus om de regels en voorschriften die in 2020 van toepassing waren. Algemene regels voor het verlenen van zekerheid vooraf zijn neergelegd in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.[19] Hierin is onder meer opgenomen dat een verzoek om vooroverleg een duidelijk omschreven casus moet bevatten, alsmede een helder standpunt of een duidelijke zienswijze of conclusie omtrent de fiscale consequenties van de voorgelegde casus. Verder bevat dit besluit voorschriften over de verslaglegging rond het overleg over een VSO en over de vormgeving van een dergelijke VSO.

Met ingang van 1 juli 2019 bevat het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter[20] het– op het Besluit Fiscaal Bestuursrecht aanvullende – beleid rond vooroverleg en het verkrijgen van zekerheid vooraf in grensoverschrijdende situaties. In dit Besluit heeft de vernieuwde rulingpraktijk zijn vorm gekregen. Het bevat voorschriften over de door de belastingplichtige aan te leveren informatie, over de wijze van totstandkoming van een ruling met een internationaal karakter en de (eventuele) rol van onder meer de inspecteur, het behandelteam IFZ, het College IFZ en het aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders alsmede over de inhoud van de VSO. Een voor de praktijk belangrijke aanscherping van de vernieuwde rulingpraktijk betreft de in het Besluit weergegeven kaders waarbinnen zekerheid vooraf mogelijk is (zie hiervoor paragraaf 4.3.2 van dit rapport). Tevens wordt als voorwaarde gesteld dat bij een verzoek om vooroverleg over een grensoverschrijdende structuur een standaardformulier wordt ingevuld voor de verplichte automatische uitwisseling van de tot stand te komen grensoverschrijdende ruling. Daarnaast schrijft dit Besluit voor dat met ingang van 1 juli 2019 van elke ruling met een internationaal karakter een geanonimiseerde samenvatting wordt gepubliceerd. Deze samenvatting bevat onder andere een korte uiteenzetting van de feiten en omstandigheden, een analyse van de gevraagde fiscale zekerheid op basis van de relevante wet- en regelgeving en de conclusie op grond waarvan de VSO tot stand is gekomen. Een dergelijke samenvatting wordt ook gepubliceerd indien het vooroverleg uiteindelijk (toch) niet tot een ruling heeft geleid.

4.3.2 Wel of niet geven van zekerheid vooraf

De Belastingdienst hanteert al sinds jaar en dag het beleidsmatige uitgangspunt dat een belastingplichtige zekerheid vooraf kan vragen over de (Nederlandse) fiscale gevolgen van een – voorgenomen – handeling. Dit geldt ook voor internationale structuren. Op dit uitgangspunt hebben echter ook altijd uitzonderingen bestaan, bijvoorbeeld indien

[19] Besluit van 9 mei 2017, nr. 2017-1209, Stcrt. 2017, 28270. Dit besluit is in 2020 gewijzigd bij besluit van 16 december 2020, nr. 2020-27173, Stcrt. 2020, 66541. Inmiddels is dit besluit per 30 oktober 2021 vervangen door het besluit van 15 oktober 2021, nr. 2021-9584, Stcrt. 2021, 44622.
[20] Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, Stcrt. 2019, 35519. Inmiddels gewijzigd bij besluit van 9 augustus 2021, nr. 2021-16465, Stcrt. 2021, 38442 en bij besluit van 7 juni 2022, nr. 2022-10157, Stcrt. 2022, 15569.

sprake is van fiscale grensverkenning of als andere (niet-fiscale) belangen onevenredig worden geraakt.

Bij de – te toetsen - procedurele vereisten zijn de begrenzingen die worden gesteld aan het geven van zekerheid vooraf in de APA/ATR-praktijk, en daarbuiten, van bijzonder belang. Een belangrijke beleidsmatige keuze is hierbij steeds (geweest) in hoeverre Nederland bereid is door het verlenen van zekerheid vooraf mee te werken aan internationale structuren die er (voornamelijk) op gericht zijn of (onterecht) tot resultaat kunnen hebben dat de belastinggrondslag in andere landen wordt verminderd (waarbij de Nederlandse grondslag uiteraard op correcte wijze wordt vastgesteld).

Met ingang van 1 juli 2019 zijn de kaders voor het verkrijgen van zekerheid vooraf – ook op dit punt - substantieel aangescherpt.[21] Beleidsmatige achtergrond is het (meer) tegengaan van het – door Nederland – faciliteren van internationale belastingontwijking. Zo is zekerheid vooraf in de vorm van een ruling met een internationaal karakter nog slechts mogelijk indien voldoende economische nexus met Nederland bestaat. [22] Hiervan is sprake als het verzoekende lichaam deel uitmaakt van een concern dat in Nederland bedrijfseconomische operationele activiteiten uitoefent en er bovendien voor rekening en risico van de verzoekende belanghebbende bedrijfseconomische operationele activiteiten worden uitgeoefend waarvoor op concernniveau voldoende relevant personeel in Nederland aanwezig is. Deze activiteiten moeten passen bij de functie van het lichaam binnen het concern. Tevens worden geen rulings meer afgegeven als:
(i) het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting de enige dan wel doorslaggevende beweegredenen voor het verrichten van de (rechts)handeling(en) of transacties is[23]; of
(ii) het gaat om de fiscale gevolgen van directe transacties met entiteiten die zijn gevestigd in landen en jurisdicties die zijn opgenomen op de zogenoemde zwarte lijst[24].[25]

De onderzoekscommissie heeft - uiteraard - deze aangescherpte normen toegepast bij de beoordeling van de rechtmatigheid van de in 2020 afgegeven rulings.

---

[21] Deze kaders zijn opgenomen in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter. Ook het Besluit Fiscaal Bestuursrecht bevat begrenzingen voor het geven van zekerheid vooraf. Zo is op basis hiervan geen vooroverleg mogelijk indien belastingbesparing de enige, of doorslaggevende, reden is voor de te verrichten (rechts)handelingen. Dat geldt ook indien de (rechts)handelingen buiten het beoogde fiscale voordeel geen of weinig reële betekenis hebben, of indien doel of strekking van de wet of een internationaal erkend beginsel zou worden miskend, als de door belanghebbende verlangde rechtstoepassing zou worden gevolgd. Daarnaast is volgens het Besluit Fiscaal Bestuursrecht geen vooroverleg mogelijk bij fiscale grensverkenning of strijd met de goede trouw (jegens de verdragspartner). Van een dergelijke strijd met de goede trouw is volgens genoemd Besluit onder meer sprake als de inspecteur betrokkenheid vermoedt bij witwassen, steekpenningen, ernstige vermogensdelicten of terrorismefinanciering. Naar mag worden aangenomen is in al deze gevallen ook al geen zekerheid vooraf in de vorm van een ruling met een internationaal karakter mogelijk op basis van het aangescherpte beleid in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter.

[22] De nexus-eis is overigens naar zijn aard niet van toepassing indien zekerheid wordt gevraagd over het feit dat geen sprake is van buitenlandse belastingplicht in Nederland.

[23] Zie voetnoot 21 voor de deels overlappende kaders die ook al vóór 1 juli 2019 golden voor zekerheid vooraf.

[24] Dit betreft de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.

[25] Met ingang van 18 juni 2022 is verder expliciet in Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter opgenomen dat geen vooroverleg wordt gevoerd ter verkrijging van zekerheid vooraf in de vorm van een ruling als een verzoeker, een bestuurder van een verzoeker of een uiteindelijk belanghebbende – dan wel een eventuele tussenhoudster – met een (in)direct belang in een verzoeker van groter dan of gelijk aan 5%, *voorkomt op de EU-sanctielijst*. Het opnemen van een bepaling over – de gevolgen van – het voorkomen op een EU-sanctielijst is overigens al langer standaardpraktijk; vergelijk artikel 5 (Beëindiging) van het basismodel 'VSO internationaal karakter / zekerheid vooraf m.i.v. 1 juli 2019'. De onderzoekscommissie heeft de onderzochte rulings uit het jaar 2020 hierop ook getoetst.

5. Fiscaalinhoudelijke beoordeling rulings met een internationaal karakter

5.1 Algemeen oordeel

De onderzoekscommissie heeft binnen de kaders van het uitgevoerde onderzoek geen aanwijzingen gevonden dat in het onderzoeksjaar 2020 internationale rulings zijn afgegeven waarbij de gemaakte afspraken in strijd zijn met de wet, het beleid of de jurisprudentie. Bij enkele onderzochte rulings is weliswaar op onderdelen discussie mogelijk over de precieze juridische onderbouwing, mede in het licht van de complexe regelgeving waarop deze betrekking hebben, maar dit doet naar het oordeel van de commissie niet af aan de juistheid van de ingenomen standpunten.

Een mogelijke uitzondering hierop betreft een standpuntbepaling over de verrekening in Nederland van door een niet-EU-land ingehouden (bron)belasting op betalingen voor bepaalde verrichte diensten. Volgens de onderzoekscommissie is het in dat concrete geval, gezien de aard van de verrichte diensten en de betaling, nog maar de vraag of het andere land op basis van het betreffende belastingverdrag heffingsbevoegd is, en zou het vanuit deze optiek meer voor de hand gelegen hebben om eerst de geheven belasting in het andere land terug te laten vragen dan om in Nederland hiervoor verrekening te geven. Dit betrof echter een specifiek geval waarbij de standpuntbepaling van vóór 1 juli 2019 dateerde. De onderzoekscommissie begrijpt dat deze standpuntbepaling in de jaarcijfers over 2020 is opgenomen omdat in het kader van een 'veegactie' binnen de Belastingdienst in 2020 is besloten deze alsnog mee te nemen als een uit te wisselen 'internationale ruling' (de standpuntbepaling zag ook op toekomstige jaren). Het behandelteam IFZ en het College IFZ waren niet inhoudelijk betrokken bij deze standpuntbepaling en omdat pas later is onderkend dat sprake is van 'ruling met een internationaal karakter' ontbrak de vastlegging die voor dergelijke rulings gebruikelijk is. Ook uit de in een later stadium alsnog aangeleverde informatie vanuit de Belastingdienst, kan de onderzoekscommissie niet afleiden in hoeverre het ingenomen standpunt in lijn is met de reguliere verdragsuitleg door de Belastingdienst. Een – onterechte - verrekening in Nederland van daadwerkelijk in een ander land geheven belasting leidt hierbij overigens niet tot (gedeeltelijke) niet-heffing en kan juist dubbele belasting voorkomen in de situatie dat het andere land op basis van een afwijkende verdragsuitleg niet bereid zou zijn om terug te treden. Deze standpuntbepaling in dit specifieke geval doet niet af aan het algemene positieve beeld dat de onderzoekscommissie van de rulingpraktijk heeft.

Net als in de onderzoeksrapporten over de voorgaande jaren, constateert de onderzoekscommissie dat de fiscaalinhoudelijke juistheid bij ATR's, zoals rulings over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling en de buitenlandse belastingplicht, eenduidiger is vast te stellen dan bij een APA of een afspraak over de innovatiebox. Bij een APA en een innovatiebox-afspraak is de uitkomst meer afhankelijk van de duiding en de weging van de feiten en de verrekenprijsanalyse (APA) of de gevolgde functionele analyse (innovatiebox). Op basis van de vaak uitvoerige vastleggingen in de behandeldossiers heeft de onderzoekscommissie evenwel de stellige indruk dat hier zorgvuldig mee wordt omgegaan. Bij de onderzochte APA's en innovatiebox-afspraken zijn naar het oordeel van de onderzoekscommissie de juiste fiscale criteria en

maatstaven gehanteerd en is sprake van een adequate onderbouwing van de afgesproken uitkomsten.

5.2 Unilaterale versus bilaterale of multilaterale APA's

Naar het oordeel van de onderzoekscommissie kan het afsluiten van een bilaterale of multilaterale APA vanuit het oogpunt van een internationaal evenwichtige belastingheffing in bepaalde situaties de voorkeur verdienen boven het aangaan van één of meer unilaterale APA's. Ondanks de toets aan paragraaf 3 van het Besluit (is belastingbesparing de enige of hoofdzakelijke beweegreden) en het opnemen van de kritische veronderstelling dat de contractuele situatie overeenstemt met hetgeen in de overeenkomst is opgenomen, kan niet in alle gevallen worden uitgesloten dat de gehanteerde verrekenprijzen of -methode in een unilaterale APA tot mismatches – in de vorm van gedeeltelijke dubbele of gedeeltelijke niet-heffing – leiden. Dit kan het geval zijn indien het andere betrokken land of de andere betrokken landen de feiten anders duidt (duiden) of een afwijkende verrekenprijsanalyse of -methode hanteert (hanteren). Dit geldt in het bijzonder indien sprake is van structuren met complexe functies en significante risico's in verschillende landen of van complexe waarderingen. Met een bilaterale of multilaterale APA worden dergelijke (potentiële) mismatches voorkomen.[26]

De inspanning van de Belastingdienst is volgens onderdeel 8.2 van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter, in beginsel gericht op het afsluiten van een bilaterale APA. In 2020 heeft dit echter nog niet tot een substantiële stijging van het aantal bilaterale APA's geleid. De commissie onderkent hierbij dat het aangaan van een bilaterale of multilaterale APA niet aan internationale ondernemingen kan worden voorgeschreven[27] en dat het afsluiten van een dergelijke APA voor de belastingplichtige en de betrokken belastingdiensten, bewerkelijk en tijdrovend kan zijn. In dit kader heeft de onderzoekscommissie in het rapport over het onderzoeksjaar 2019 in overweging gegeven om op beleidsmatig- of uitvoeringsniveau te bezien of gezamenlijk met (bepaalde) andere landen tot betere kaders en randvoorwaarden kan worden gekomen die het aangaan van bilaterale of zelfs multilaterale APA's eenvoudiger maken.

Naar de onderzoekscommissie van het College IFZ begrijpt, hebben er zich op dit terrein inmiddels enkele positieve ontwikkelingen voorgedaan. Zo is in OESO-verband een project rond bilaterale APA's in de afrondende fase[28]. Dit project heeft tot doel niet-bindende 'best practises' vast te stellen. Verder ziet het College IFZ een stijging van het aantal verzoeken voor bilaterale APA's. Ook kan worden gewezen op het gezamenlijk onderbrengen van de werkzaamheden rond onderlinge overlegprocedures en inzake bilaterale en multilaterale APA's in een separaat MAP-team binnen de Belastingdienst. De daardoor optredende concentratie van ervaring en expertise, zou volgens het College IFZ tot een positieve impuls op dit terrein kunnen leiden.

[26] Met de per 1 januari 2022 ingevolge de Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel in de artikelen 8ba tot en met 8bd van de Wet Vpb 1969 opgenomen maatregelen voorkomt Nederland inmiddels ook eenzijdig (bepaalde) situaties van (gedeeltelijke) dubbele niet-heffing in deze sfeer. Ook de toegenomen internationale uitwisseling van gegevens, waaronder de automatische uitwisseling van rulings met een internationaal karakter, zal bijdragen aan het tegengaan van internationale mismatches.
[27] Waarbij overigens geldt dat een unilaterale APA vaak al meerwaarde heeft boven het geheel niet vragen van zekerheid vooraf.
[28] Dit project is in september 2022 afgerond. Zie: https://www.oecd.org/publications/bilateral-advance-pricing-arrangement-manual-4aa570e1-en.htm.

5.3 Specifieke vraagpunten rond 'standaard' formuleringen VSO's

Omwille van de consistentie en eenduidigheid, verdient het aanbeveling om waar mogelijk te streven naar een zo veel mogelijk uniforme opzet en vormgeving van de VSO's met een internationaal karakter. Dit geldt in het bijzonder voor vaste, terugkerende elementen in – specifieke groepen van – VSO's.[29] Dit neemt uiteraard niet weg dat er altijd bijzondere situaties zijn die tot een afwijking (kunnen) nopen. Zo wordt bij het geven van zekerheid vooraf over een nog op te richten actief PE-fonds in Nederland veelal de voorwaarde gesteld dat de entiteit binnen een bepaalde termijn moet zijn opgericht. Hierbij heeft de commissie zowel een termijn van drie maanden als een termijn van zes maanden aangetroffen. Op zich is dat geen probleem, maar voor een dergelijk verschil in termijn dient dan wel een goede reden te bestaan.

Bij het hanteren van uniforme bepalingen is het uiteraard tevens van belang dat in de praktijk zo veel mogelijk duidelijkheid bestaat over de betekenis hiervan en de wijze waarop deze door de Belastingdienst zullen worden toegepast[30]. Waar nodig kan dit door de Belastingdienst, bijvoorbeeld in een vraag-en-antwoord, in een Jaarverslag of op de site, actief worden uitgedragen.

Een voorbeeld betreft de reikwijdte van de 'standaard' bepaling dat door de belanghebbende geen beroep zal worden gedaan op één van de uitzonderingsclausules van artikel 14, tweede lid, onderdeel e, van de WIB. Op basis van dit artikelonderdeel hoeft Nederland geen inlichtingen aan een andere staat te verstrekken indien daarmee een commercieel, een industrieel of een beroepsgeheim zou worden onthuld. Zowel de reikwijdte als de reden van voornoemde 'standaard' bepaling is de onderzoekscommissie niet geheel duidelijk. In het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter wordt aangegeven dat deze verklaring van belanghebbende – dat geen beroep wordt gedaan op genoemde uitzonderingsgrond - ziet op de 'in de vaststellingsovereenkomst begrepen informatie' en dat hiermee mogelijke geschillen op dit punt tussen de Belastingdienst en de belanghebbende worden voorkomen. Dit roept echter de vraag op waarom het enkele feit dat verschil van inzicht zou kunnen bestaan over de toepassing van een internationaal geaccepteerde uitzonderingsgrond, reden zou moeten zijn om deze maar helemaal uit te sluiten. De gehanteerde formulering uit het Besluit vooroverleg rulings verschilt verder van die in het basismodel 'VSO internationaal karakter / zekerheid vooraf m.i.v. 1 juli 2019' waarin in dit kader wordt gesproken van 'de in deze vaststellingsovereenkomst en de daarbij behorende bijlagen begrepen informatie'. Dit roept de vraag op wat in dit verband onder 'daarbij behorende bijlagen' wordt verstaan. Betekent deze formulering, indien opgenomen in een concrete ruling, bijvoorbeeld dat de belanghebbende ook voor de in het verzoek voor een ruling en in alle daaropvolgende correspondentie opgenomen informatie geen beroep kan doen op de uitzondering – op de internationale inlichtingenuitwisseling – voor commerciële, industriële of beroepsgeheimen?

[29] In eerdere rapporten heeft de onderzoekscommissie in dit kader aandacht gevraagd voor diverse specifieke bepalingen en formuleringen uit de VSO's. Daarbij heeft het College IFZ aangegeven de wenselijkheid van zo veel mogelijk uniformiteit en eenduidigheid te onderschrijven. Het op de site van de Belastingdienst opgenomen basismodel 'VSO internationaal karakter / zekerheid vooraf m.i.v. 1 juli 2019' kan als een uiting hiervan worden gezien.

[30] Zie ook de in het onderzoeksrapport over het jaar 2019 opgenomen beschouwing over de doorwerking van relevante wijzigingen in beleid (of jurisprudentie) naar reeds tot stand gekomen VSO's en de aanbeveling van de onderzoekscommissie daarover.

Ook de relatie tussen artikel 6 ('nakoming, aanpassing dan wel beëindiging') en artikel 8 ('bezwaar en beroep') van het basismodel 'VSO internationaal karakter / zekerheid vooraf m.i.v. 1 juli 2019' roept vragen op. Als een belanghebbende zich niet aan de VSO houdt, kan de inspecteur volgens artikel 6 naleving van de afspraken afdwingen door dienovereenkomstig aanslagen op te leggen. De belanghebbende kan op basis van artikel 8 de gemaakte afspraken niet in bezwaar of beroep aan de orde stellen. Dit lijkt ook in overeenstemming met de ratio van de VSO, te weten het voorkomen of beëindigen van onzekerheden of geschillen over de rechtstoepassing of de vaststelling van de feiten. Volgens artikel 6 kan de inspecteur er echter in een zodanige situatie – waarin belanghebbende zich niet aan de VSO houdt – ook voor kiezen om de VSO te beëindigen. Dit roept bij de onderzoekscommissie in de eerste plaats de vraag op in welke omstandigheden de Belastingdienst van deze mogelijkheid tot beëindiging gebruik zal (willen) maken, en in de tweede plaats of alsdan bezwaar en beroep wel mogelijk is. Met andere woorden, valt een beëindiging omdat belanghebbende zich niet aan de VSO houdt onder de 'onderwerpen' als bedoeld in artikel 8 waartegen geen bezwaar- en beroep openstaat?

De onderzoekscommissie heeft overigens geen indicatie dat de in dit onderdeel gesignaleerde (mogelijke) onduidelijkheden over de uitleg van specifieke bepalingen in de VSO's, in de praktijk tot problemen hebben geleid.

Van het voorgaande dient te worden onderscheiden de situatie waarin sprake is van een wezenlijke wijziging in de relevante feiten en omstandigheden of waarin de belanghebbende bij het verzoek om een ruling niet de juiste feiten en omstandigheden heeft gepresenteerd. Onverkorte uitvoering van de VSO en het afdwingen van de daarin gemaakte afspraken ligt dan uiteraard niet voor de hand. Voor deze situaties bevat artikel 5 van het hiervoor genoemde basismodel een beëindigingsgrond.[31] Voor de handhaving hiervan is uiteraard wel vereist dat bij het betrokken onderdeel van de Belastingdienst voldoende zicht bestaat op de feiten en omstandigheden zoals deze zich na het afsluiten van de ruling daadwerkelijk voordoen. De onderzoekscommissie heeft hierover daarom vragen gesteld aan het College IFZ.
Volgens het College IFZ biedt het bestaande proces, inclusief de dossierkennis van de lokale inspecteur, voldoende mogelijkheden om op de correcte uitvoering van een ruling toe te zien. Zo kunnen bij een aanvraag voor een ruling, waar nodig, nadere vragen worden gesteld en kan een bedrijfsbezoek worden afgelegd. Vervolgens wordt bij nieuwe contactmomenten, zoals een aanvraag voor een verlenging of een opvolgende ruling, steeds gekeken of de daadwerkelijke ontwikkelingen overeenstemmen met de eerder gepresenteerde verwachtingen. Verder hebben ook bedrijven zelf vaak belang bij de vaststelling of sprake is van een wezenlijke wijziging in de feiten. Volgens het College IFZ worden jaarlijks met enige regelmaat brieven ontvangen van bedrijven met een ruling waarin de vraag wordt voorgelegd of feitenwijzigingen relevant zijn voor de gemaakte afspraken. In sommige situaties blijkt hierbij sprake te zijn van een zodanige wijziging van de feiten – ten opzichte van de feiten en omstandigheden waarvan het sluiten van de VSO is uitgegaan - dat de VSO vervalt of moet worden aangepast. Ten slotte kan in voorkomende gevallen in het kader van de aangifte worden beoordeeld of er een wijziging heeft plaatsgevonden die impact heeft op de VSO en wordt elk jaar een aantal rulingposten betrokken in het toezicht.

[31] Zie ook paragraaf 5.5 van het onderzoeksrapport over het jaar 2019.

5.4 Vastlegging onderbouwing in dossier

In de rapportages over de jaren 2017 en 2018 heeft de onderzoekscommissie de aanbeveling gedaan om de juridische onderbouwing van de gesloten overeenkomst steeds op eenvoudig toegankelijke wijze in het dossier vast te leggen. In het rapport over het onderzoeksjaar 2019 heeft de onderzoekscommissie opgemerkt dat op dit punt belangrijke stappen waren gezet. Op basis van de onderzoeksresultaten over het jaar 2020 constateert de onderzoekscommissie dat er nog verdere verbetering heeft plaatsgevonden. De vastlegging over 2020 is in het algemeen goed op orde. Bij de onderzochte APA's en ATR's kon de fiscale analyse en onderbouwing van de gemaakte afspraken in de regel op eenduidige wijze uit het verstrekte behandeldossier worden afgeleid. Hetzelfde geldt voor de bij de analyse van het verzoek voor een VSO gesignaleerde (fiscale) risico's en de wijze waarop hier mee is omgegaan. Ook voor de 'overige rulings' geldt dat de gewenste (fiscale) informatie via de relevante dossierstukken in beginsel goed toegankelijk was gemaakt.[32] Resterende fiscaalinhoudelijke of andere vragen van de onderzoekscommissie konden door het betrokken onderdeel van de Belastingdienst steeds snel en bevredigend worden beantwoord.

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

6.1 Algemeen oordeel

Het jaar 2020 is het eerste volledige jaar na de invoering van de vernieuwde rulingpraktijk per 1 juli 2019. Zoals aangegeven in het Jaarverslag 2020 'Rulings met een internationaal karakter' van de Belastingdienst is er in dit jaar verdere ervaring opgedaan met de nieuwe regels en procedures van de internationale rulingpraktijk. De onderzoekscommissie heeft ook over het jaar 2020 geconstateerd dat het Behandelteam IFZ, en de andere betrokken onderdelen van de Belastingdienst, binnen deze veranderende kaders steeds zorgvuldig en consciëntieus hun werk doen.

Naar de indruk van de onderzoekscommissie zijn de onderzochte internationale rulings uit het jaar 2020 op de juiste procedurele manier afgehandeld en zijn de juiste toetsen aangelegd. Zo zijn bij het verzoek de vereiste gegevens verstrekt en is in alle onderzochte rulings sprake van een tweede ondertekenaar namens de Belastingdienst. Verder zijn waar nodig de relevante bepalingen opgenomen voor het geval bestuurders of belanghebbenden van rechtspersonen die partij zijn bij de te sluiten overeenkomst voorkomen op de EU-sanctielijst. De recente uitbreidingen van die sanctielijsten in verband met de oorlog in Oekraïne laten uiteraard het belang hiervan goed zien.

Bij de onderzochte rulings uit 2020 is verder naar het oordeel van de onderzoekscommissie door het betrokken onderdeel van de Belastingdienst op adequate wijze getoetst of deze voldoen aan de per 1 juli 2019 aangescherpte kaders voor het geven van internationale zekerheid vooraf. Het gaat dan om de vereisten dat sprake is van voldoende 'economische nexus' met Nederland, dat de enige of doorslaggevende reden voor de handeling(en) of transacties niet mag bestaan uit het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting en dat geen sprake mag zijn van directe transacties met aangewezen laagbelastende staten of niet-coöperatieve rechtsgebieden.

[32] Ook hier doet de in paragraaf 5,1 genoemde standpuntbepaling, vanwege de aldaar genoemde specifieke aard hiervan, niet af aan deze algemene conclusie.

6.2 Toetsing economische nexus

Op basis van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter wordt er alleen zekerheid vooraf verleend indien er, kortgezegd, sprake is van voldoende 'economische nexus' in Nederland. Deze voorwaarde is opgenomen om het faciliteren van internationale belastingontwijking tegen te gaan. Door middel van de gepubliceerde vraag- en antwoorden over het rulingbeleid, de gepubliceerde samenvattingen (van toegewezen, afgewezen en ingetrokken verzoeken) en de weergave van de beeldbepalende standpunten in de Jaarverslagen over rulings met een internationaal karakter, is er steeds meer duidelijkheid over de wijze waarop dit vereiste door de Belastingdienst wordt ingevuld. Gegeven de achtergrond van het vereiste kan de onderzoekscommissie instemmen met de wijze waarop hieraan invulling wordt gegeven. In de onderzochte rulings uit 2020 wordt verder steeds op zorgvuldige en adequate wijze getoetst of aan de kaders wordt voldaan. Deze toetsing wordt veelal ook uitgebreid vastgelegd in de interne behandeldossiers van de Belastingdienst.

6.3 Toetsing (niet-)ontgaan buitenlandse belasting

Sinds 1 juli 2019 wordt eveneens geen zekerheid vooraf, in de vorm van een ruling met een internationaal karakter, meer verleend indien het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting de enige dan wel doorslaggevende beweegreden voor het verrichten van de (rechts)handeling(en) of transacties is.[33] Naar aanleiding van de aangetroffen structuren in enkele onderzochte rulings heeft de onderzoekscommissie aan het College IFZ gevraagd op welke wijze dit, in het bijzonder voor het (niet) ontgaan van *buitenlandse belasting,* in de praktijk wordt getoetst. Volgens het College IFZ ligt de nadruk hierbij op het deel van de internationale – of wereldwijde – structuur dat op Nederland betrekking heeft en waarvoor zekerheid vooraf wordt gevraagd. Dit is ook waar het Nederlandse fiscale belang primair ligt. Hierbij geldt als uitgangspunt dat Nederland niet om fiscale redenen is 'tussengeschoven' als sprake is van voldoende nexus in Nederland. Delen van de internationale – of wereldwijde – structuur waarbij Nederland zelfs in het geheel niet is betrokken, worden globaler bekeken. Als dit aanleiding geeft om te veronderstellen dat Nederland is betrokken bij een belastingbesparende constructie, worden nadere vragen gesteld. Het is voor de Belastingdienst echter niet mogelijk om de wereldwijze structuur van een internationaal concern en alle consequenties hiervan onder het belastingrecht van alle betrokken landen volledig in beeld te hebben en/of integraal te beoordelen. Dit is ook in eerste instantie de verantwoordelijkheid van de belastingdiensten van de direct bij die structuur of transacties betrokken landen. Het enkele feit dat ergens in een concern mogelijk sprake is van een 'belastingbesparende' constructie (waarbij Nederland op geen enkele wijze is betrokken), betekent volgens het College IFZ verder niet dat in Nederland helemaal geen zekerheid vooraf meer kan worden verkregen (door het deel van het concern dat in Nederland actief is).

De onderzoekscommissie kan op basis van de gegeven uitleg instemmen met de wijze waarop door de Belastingdienst aan het hiervoor genoemde vereiste uitvoering wordt gegeven.

6.4 Toetsing transacties met laagbelastende staten of niet-coöperatieve rechtsgebieden

[33] Zie overigens voetnoot 21 voor de deels overlappende kaders die ook al vóór 1 juli 2019 golden voor zekerheid vooraf. Een belangrijke uitbreiding per 1 juli 2019 zit, naar de onderzoekscommissie begrijpt, in de expliciete vermelding van het niet-ontgaan van *buitenlandse belasting*.

Zekerheid vooraf wordt eveneens niet verleend indien de gevraagde zekerheid betrekking heeft op de fiscale gevolgen van directe transacties met entiteiten die zijn gevestigd in aangewezen laagbelastende staten of niet-coöperatieve rechtsgebieden. Het gaat hierbij om de staten en rechtsgebieden die zijn opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. In de onderzochte rulings wordt de toetsing aan dit vereiste naar het oordeel van de onderzoekscommissie op adequate wijze onderbouwd. Hierbij geldt dat de enkele aanwezigheid van een concern in een laagbelastend land of een niet-coöperatief rechtsgebied, nog niet betekent dat dit concern in het geheel niet meer voor het afsluiten van een ruling in aanmerking kan komen. Uit de tekst en de strekking van het vereiste volgt dat nog steeds op reguliere wijze zekerheid vooraf kan worden verkregen voor de transacties en structuren binnen het concern die niet in direct verband staan met die aanwezigheid in een laagbelastend land of een niet-coöperatief rechtsgebied.

6.5 Vastlegging in dossiers

In de rapportages over eerdere jaren heeft de onderzoekscommissie steeds het belang benadrukt van het gestructureerd vastleggen of, en zo ja, op welke wijze aan de procedurele eisen voor zekerheid vooraf wordt voldaan. Hierdoor kan steeds eenvoudig worden beoordeeld en transparant worden gemaakt dat de (aangescherpte) formele vereisten bij en voor de afgifte van rulings daadwerkelijk en nauwgezet in acht zijn genomen. Net als bij de vastlegging van de juridische onderbouwing (paragraaf 5.4) constateert de onderzoekscommissie op basis van de onderzoeksresultaten over het jaar 2020 dat deze vastlegging in dat jaar in het algemeen goed op orde was. De (onderzochte) behandeldossiers zien er ook op dit punt goed en toegankelijk uit.

6.6 Aantallen rulings

Volgens het Jaarverslag 2020 'Rulings met een internationaal karakter' is er in 2020 gemiddeld ten opzichte van tweede helft 2019 een lichte toename van het aantal verzoeken voor rulings met een internationaal karakter te zien. In verhouding tot de periode voor 1 juli 2019 is het aantal verzoeken gemiddeld lager, maar de sterke daling van de tweede helft van 2019 heeft zich in 2020 niet doorgezet. Volgens het Jaarverslag 2021 'Rulings met een internationaal karakter' lijkt er zich op - basis van de gegevens over dat jaar - een zekere stabilisatie af te tekenen van de aantallen ingekomen verzoeken voor een ruling.

De onderzoekscommissie hecht er in dit kader aan om te blijven benadrukken dat de mogelijkheid tot het krijgen van zekerheid vooraf over de fiscale impact van reële investeringen kan worden gezien als een belangrijk onderdeel van het Nederlandse vestigingsklimaat. Daarnaast zal, zoals al aangegeven in het rapport over het onderzoeksjaar 2019, het afzien van, of het niet meer kunnen krijgen van zekerheid vooraf, betekenen dat het toezicht van de Belastingdienst in die situaties verschuift van beoordeling vooraf naar – vaak meer bewerkelijk - toezicht achteraf. De ruling vervult in dit opzicht dan ook een rol als toezichtinstrument. Tevens zal een verschuiving van het geven van zekerheid vooraf naar toezicht achteraf kunnen leiden tot een vermindering van de gegevensuitwisseling met buitenlandse belastingdiensten; er is dan immers geen sprake meer van een uit te wisselen ruling. Een goede infrastructuur voor het geven van zekerheid vooraf over reële internationale structuren en transacties, inclusief voldoende beschikbare capaciteit en gecombineerd met een constructieve houding jegens belastingplichtige, blijft daarom volgens de onderzoekscommissie onverminderd van belang. Transparantie over de rulingpraktijk (zie paragraaf 7 van dit rapport) kan daarbij

bijdragen aan het wegnemen van de onterechte bijklank die in voorkomende gevallen nog aan het concept 'ruling' kleeft. Mocht zich over de jaren toch daadwerkelijk een structurele afname van het aantal verzoeken voordoen, dan lijkt het zinvol om de oorzaken daarvan in kaart te brengen.

7. Transparantie

7.1 Inleiding

Transparantie kan voor de rulingpraktijk in verschillende verhoudingen een rol spelen. In het navolgende wordt ingegaan op de externe transparantie over de rulingpraktijk en de daarin gemaakte afspraken (paragraaf 7.2) en op de transparantie richting andere landen (paragraaf 7.3).

7.2 Transparantie over rulingpraktijk

Bij externe transparantie gaat het om openheid in brede zin richting (andere) belastingplichtigen, burgers, wetenschap, media en politiek. Een belangrijk instrument hierbij betreft het – vanaf 1 juli 2019 – publiceren van geanonimiseerde samenvattingen van alle rulings met een internationaal karakter (alsmede van afgewezen en ingetrokken verzoeken daartoe). De onderzoekscommissie constateert dat dit proces, na de opstartfase in de tweede helft van 2019, in 2020 verder is uitgebouwd en dat op basis van de opgedane ervaringen belangrijke verbeteringen zijn aangebracht. Zo kennen de samenvattingen een vaste indeling. De onderzochte samenvattingen bevatten naar het oordeel van de onderzoekscommissie een adequate weergave van het soort afspraak dat is gemaakt en – in globalere zin – van hetgeen daadwerkelijk is afgesproken, inclusief de daarbij gehanteerde overwegingen en/of analyse. Het geheel van de samenvattingen biedt een goed beeld van het soort en de hoeveelheden afspraken die worden gemaakt.

Ondanks de in paraaf 7.3 van het rapport over het onderzoeksjaar 2019 beschreven inherente beperkingen van een geanonimiseerde samenvatting, kan de onderzoekscommissie niet anders dan constateren dat dit instrument in deze vorm zeker een belangrijke toegevoegde waarde heeft bij het vergroten van de transparantie rond de rulingpraktijk. De Belastingdienst lijkt een goed evenwicht te hebben gevonden tussen een zo duidelijk en volledig mogelijke weergave van de feiten en de afspraken die zijn gemaakt enerzijds en het voorkomen van herleidbaarheid van de VSO naar de belastingplichtige en de geheimhoudingsplicht anderzijds. Hoewel de toegankelijkheid van de in de samenvattingen opgenomen informatie een aandachtspunt blijft (zie genoemde paragraaf 7.3 uit het rapport over het jaar 2019), lijkt het erop dat deze samenvattingen in elk geval binnen (delen van) de praktijk en de wetenschap worden gebruikt. De in een samenvatting weergegeven (nieuwe) juridische standpunten kunnen van groot belang zijn voor de praktijk. Het gebruik door de wetenschap van de samenvattingen blijkt onder meer uit diverse publicaties.

Naast het instrument van de geanonimiseerde samenvattingen kan een verbeterde transparantie op specifieke (fiscaaltechnische) onderdelen worden bereikt door bijvoorbeeld beleidspublicaties of vraag-en-antwoordenbesluiten die meer inzicht geven in het gevoerde beleid rond de afgifte van rulings. De onderzoekscommissie heeft herhaaldelijk op het belang hiervan gewezen. Positieve ontwikkelingen op dit punt zijn de op de website van de Belastingdienst gepubliceerde vraag-en-antwoorden over de vereisten voor het nieuwe rulingbeleid en de aandacht voor ingenomen beleidsstandpunten in de recente Jaarverslagen over 'Rulings met een internationaal karakter'. De onderzoekscommissie constateert dat, in lijn met de aanbeveling uit het

rapport over het onderzoeksjaar 2019, deze werkwijze van het publiceren van beeldbepalende standpunten[34] in 2020 is doorgezet en verder is versterkt. In samenhang met de publicatie van de samenvattingen zal dit de transparantie rond het rulingsbeleid, en de daarbij gemaakte afspraken, in elk geval binnen de fiscale wereld in belangrijke mate vergroten. Voor verdergaande transparantie richting het publiek en de media lijken andere initiatieven nodig.

7.3 Transparantie richting andere landen

In de verhouding met buitenlandse overheden is in het bijzonder de automatische uitwisseling van internationale rulings met de – belastingdiensten van – andere betrokken landen van belang. De onderzoekscommissie verwijst mede naar het rapport over het onderzoeksjaar 2019 voor de wijze waarop die uitwisseling plaatsvindt (via een standaardformulier), voor de rol hierbij van het standaardformulier (template), voor de gegevens die deze template bevat en voor de wijze waarop deze template wordt gevuld.

De – uit te wisselen - template vervult hierbij een soort signaalfunctie. Voor de belastingdiensten van de andere betrokken landen wordt hiermee kenbaar dat de belastingplichtige in Nederland een ruling heeft en op welk fiscaal onderwerp deze ziet.[35] In daartoe aanleiding gevende gevallen, kan de buitenlandse belastingdienst vervolgens de integrale tekst van de ruling of (andere) nadere informatie (op)vragen bij de Nederlandse Belastingdienst of de belastingplichtige.

Op zichzelf was ook voor het jaar 2020 naar het oordeel van de onderzoekscommissie in de bekeken templates in het algemeen voldoende informatie opgenomen voor de hiervoor beschreven signaalfunctie. Zo wordt in de regel duidelijk aangegeven om welke soort ruling het gaat. Dit neemt niet weg dat hier naar de mening van de onderzoekscommissie nog steeds verbeteringen mogelijk zijn. Sommige omschrijvingen waren duidelijk informatiever dan andere. Zoals aangegeven in het rapport over het onderzoeksjaar 2019 verdient het aanbeveling om de in de ruling gemaakte afspraken en, waar nodig, de daaraan ten grondslag liggende omstandigheden, binnen de ruimte die het template biedt steeds zo gericht mogelijk te omschrijven. Voortdurende aandacht hiervoor lijkt gewenst, waarbij de onderzoekscommissie ook een belangrijke rol ziet voor de betrokken medewerker van de Belastingdienst om de door de aanvrager van de ruling ingevulde template zorgvuldig te bezien en waar nodig aan te vullen. Hierbij zou bijvoorbeeld het gebruik van specifiek aan de Nederlandse regelgeving of nationale praktijk ontleende begrippen, die mogelijk voor de buitenlandse fiscus wellicht minder kenbaar zijn, zo veel mogelijk moeten worden vermeden.

Zoals de onderzoekscommissie ook al in het rapport over het onderzoeksjaar 2019 heeft geconstateerd, vindt in specifieke gevallen geen uitwisseling plaats. Zo wordt bij een in Nederland op te zetten investerings- of private-equity-structuur een verstrekte ruling niet internationaal uitgewisseld als er op het moment van het afgeven daarvan nog geen buitenlandse investeerders deelnemen (zie hiervoor uitgebreid paragraaf 6.4. van genoemd rapport). Op basis van de over het jaar 2020 onderzochte rulings was het de onderzoekscommissie niet helemaal duidelijk in welke gevallen wel of niet wordt uitgewisseld. In een geval waarin zekerheid vooraf aan een in Nederland gevestigde entiteit werd verstrekt over de uitgifte van een lening (‘bonds’) op de internationale

[34] Rulings met een internationaal karakter, Jaarverslag 2020, pag. 4, pag. 6, pag. 7, pag. 11.
[35] De vormgeving van de automatische uitwisseling van rulings berust op internationale afspraken en voorschriften. De opzet en de vormgeving van de template stellen hierbij beperkingen aan de – hoeveelheid – informatie die hierin kan worden opgenomen.

kapitaalmarkt ten behoeve van een buitenlands concern, vond wel uitwisseling plaats[36]. Het College IFZ heeft desgevraagd aangegeven dat de aan een verzoekend lichaam afgegeven ruling (alleen) wordt uitgewisseld indien er sprake is van:

- een uiteindelijke tophoudster of direct aandeelhouder in het buitenland met een belang van 25% of meer, of
- directe transacties met een verbonden buitenlands lichaam of lichamen (bij een verbondenheid van 25% of meer).[37]

De onderzoekscommissie gaat ervan uit dat deze handelswijze in overeenstemming is met de internationale afspraken in EU- en OESO-verband[38].

8. Samenvatting en conclusies

Deze paragraaf bevat een korte weergave van de algemene bevindingen van de onderzoekscommissie en van enige observaties en aanbevelingen.

Algemeen en fiscaalinhoudelijk oordeel

- De onderzoekscommissie heeft net als voorgaande jaren geconstateerd dat zowel het behandelteam IFZ als de andere betrokken onderdelen van de Belastingdienst bij het verstrekken van rulings zorgvuldig en consciëntieus hun werk doen.
- De onderzoekscommissie heeft binnen de kaders van het uitgevoerde onderzoek geen aanwijzingen gevonden dat in het onderzoeksjaar 2020 internationale rulings zijn afgegeven waarbij de gemaakte afspraken inhoudelijk in strijd zijn met de wet, het beleid of de jurisprudentie. Een enkele opvallende standpuntbepaling in een specifieke geval (van vóór 1 juli 2019) doet niet af aan het algemene positieve beeld dat de onderzoekscommissie van de rulingpraktijk heeft.
- Bij de onderzochte APA's en innovatiebox-afspraken zijn naar het oordeel van de onderzoekscommissie de juiste fiscale criteria en maatstaven gehanteerd en is sprake van een adequate onderbouwing van de afgesproken uitkomsten.

Procedures en transparantie

- De onderzochte internationale rulings uit het jaar 2020 zijn volgens de onderzoekscommissie verder op de juiste procedurele manier afgehandeld en er zijn de juiste toetsen voor het geven van zekerheid vooraf aangelegd. Zo is steeds op zorgvuldige en adequate wijze getoetst of aan de vereiste 'economische nexus' is voldaan en of geen sprake is van directe transacties met laagbelastende staten of niet-coöperatieve rechtsgebieden. De onderzoekscommissie kan voorts instemmen met de wijze waarop door de Belastingdienst aan het vereiste van het niet-ontgaan van buitenlandse belasting uitvoering wordt gegeven.
- De vastlegging in de dossiers van de juridische onderbouwing van de rulings en van de naleving van de formele vereisten voor de afgifte van de rulings, is in 2020 (nog) verder verbeterd. Deze vastlegging is voor het jaar 2020 goed op orde.

[36] Hoewel nog niet bekend was welke (buitenlandse) partijen aan de lening zouden deelnemen.
[37] Vergelijk de beschouwing in het Jaarverslag 2021 'Rulings met een internationaal karakter' (blz. 19) over de vraag wanneer bij zekerheid vooraf over de innovatiebox en het tonnageregime sprake is van 'internationaal vooroverleg'. In lijn hiermee wordt in genoemd jaarverslag geconcludeerd dat geen sprake is van vooroverleg met een internationaal karakter bij een Nederlandse entiteit, met Nederlandse aandeelhouders, die een obligatie (of soortgelijke geldlening) uitgeeft op de Nederlandse beurs, waarbij de ontvangen gelden worden aangewend voor de financiering van Nederlandse activiteiten (ook al nemen wellicht ook buitenlandse partijen obligatie).
[38] College IFZ: Zie BEPS 5, par. 121-123.

- Voor wat betreft de publicatie van geanonimiseerde samenvattingen zijn in 2020 belangrijke verbeteringen doorgevoerd. De Belastingdienst lijkt een goed evenwicht te hebben gevonden tussen een zo duidelijk en volledig mogelijke weergave van de feiten en de afspraken die zijn gemaakt enerzijds en het voorkomen van herleidbaarheid van de VSO naar de belastingplichtige en de geheimhoudingsplicht anderzijds. De onderzoekscommissie kan niet anders dan constateren dat dit instrument in deze vorm zeker een belangrijke toegevoegde waarde heeft bij het vergroten van de transparantie rond de rulingpraktijk.
- Daarnaast is de werkwijze rond de publicatie van vraag-en-antwoorden en van de belangrijkste beleidspunten uit de samenvattingen in 2020 verder versterkt. In samenhang met de publicatie van de samenvattingen zal dit de transparantie rond het rulingsbeleid, en de daarbij gemaakte afspraken, in elk geval binnen de fiscale wereld in belangrijke mate vergroten.
- Bij de templates – voor de internationale uitwisseling van rulings – zijn op het punt van de omschrijving van de gemaakte afspraken en, waar nodig, de daaraan ten grondslag liggende omstandigheden, naar het oordeel van de onderzoekscommissie nog verdere verbeteringen mogelijk. Sommige omschrijvingen waren duidelijk informatiever dan andere. De Belastingdienst kan hier (soms) kritischer kijken naar de wijze waarop het template door de aanvrager van de ruling is ingevuld. Hierbij zou het gebruik van specifiek aan de Nederlandse regelgeving of nationale praktijk ontleende begrippen, die mogelijk voor de buitenlandse fiscus wellicht minder kenbaar zijn, zo veel mogelijk moeten worden vermeden.

Diverse onderwerpen en observaties

- Naar de onderzoekscommissie begrijpt hebben zich rond de bilaterale en multilaterale APA's inmiddels enkele positieve ontwikkelingen voorgedaan die een impuls kunnen betekenen voor het door bedrijven en landen afsluiten van dergelijke overeenkomsten (in daartoe geëigende gevallen).
- Omwille van de consistentie en eenduidigheid blijft de onderzoekscommissie de wenselijkheid van een zo veel mogelijk uniforme opzet en vormgeving van de VSO's met een internationaal karakter onderstrepen. Hierbij is het uiteraard tevens van belang dat in de praktijk zo veel mogelijk duidelijkheid bestaat over de betekenis van 'standaard'bepalingen en de wijze waarop deze door de Belastingdienst zullen worden toegepast. In dit rapport en in eerdere rapporten worden hiervan enige voorbeelden gegeven. Zoals de in paragraaf 5.3 beschreven vraag in welke omstandigheden de Belastingdienst van de in artikel 6 van het basismodel opgenomen mogelijkheid tot beëindiging van de VSO gebruik zal (willen) maken als de belastingplichtige zich niet aan de overeenkomst houdt, en of daartegen dan bezwaar en beroep mogelijk is.
- Voor het, waar nodig, afdwingen van de in een VSO gemaakte afspraken is vereist dat bij het betrokken onderdeel van de Belastingdienst voldoende zicht bestaat op de feiten en omstandigheden zoals deze zich na het afsluiten van de ruling daadwerkelijk voordoen. Desgevraagd bleek bij het College IFZ voldoende vertrouwen te bestaan dat dit in de praktijk het geval is.

Algemene opmerking

- De onderzoekscommissie hecht er ten slotte aan om te blijven benadrukken dat de mogelijkheid tot het krijgen van zekerheid vooraf over de fiscale impact van reële investeringen niet alleen kan worden gezien als een belangrijk onderdeel

van het Nederlandse vestigingsklimaat, maar ook in zijn algemeenheid van groot belang is voor het versterken van de rechten van belastingplichtigen. Het (kunnen) geven van zekerheid vooraf heeft zowel voor belastingplichtigen als voor de Belastingdienst belangrijke voordelen.

Vooruitblik: werkzaamheden onderzoekscommissie in 2023

Door een samenloop van omstandigheden heeft de afronding van het rapport over het onderzoeksjaar 2020 langer geduurd dan verwacht en gehoopt. Hierdoor loopt de onderzoekscommissie met de jaarlijkse onderzoeken inmiddels een jaar achter op de actualiteit en de publicatie van de jaarverslagen over de rulingpraktijk door het College IFZ. Het is hierbij uiteraard aan de opdrachtgever van het ministerie van Financiën om te beoordelen in hoeverre voortzetting van de werkzaamheden van de onderzoeks-commissie in de komende jaren wenselijk en nodig is. Ten aanzien van het al dan niet voortzetten van de werkzaamheden van de onderzoekscommissie kan mede in overweging genomen worden het over het geheel positieve beeld van de rulingpraktijk dat de onderzoekscommissie de afgelopen jaren heeft gekregen en de (nog) verdere verbeteringen die in de in dit rapport onderzochte periode zijn geconstateerd, onder meer op het punt van de vastlegging en de transparantie.

Wordt de onderzoekscommissie gevraagd de werkzaamheden ook komend jaar of komende jaren voort te zetten, dan stelt de onderzoekscommissie voor om (eenmalig) een actualiseringsslag te maken. Dit kan door in het te verrichten onderzoek in het jaar 2023 twee onderzoeksjaren – 2021 en 2022 – samen te nemen (zonder overigens het totale aantal te onderzoeken rulings te verhogen). Hierbij is van belang dat er zich in de jaren 2021 en 2022 geen grote wijzigingen in het rulingbeleid hebben voorgedaan[39]. Ook met een aantal van 15 te onderzoeken rulings per onderzoeksjaar kan volgens de onderzoekscommissie een voldoende beeld worden verkregen voor de jaren 2021 en 2022 gezamenlijk. Een andere optie zou kunnen zijn om een jaar over te slaan en in 2023 het onderzoek te richten op (alleen) de in het jaar 2022 afgegeven rulings met een internationaal karakter.

[39] Wel is er in die jaren complexe nieuwe regelgeving van kracht geworden, zoals de belastingplicht van omgekeerd hybride lichamen en bepalingen gericht op het tegengaan van mismatches bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.