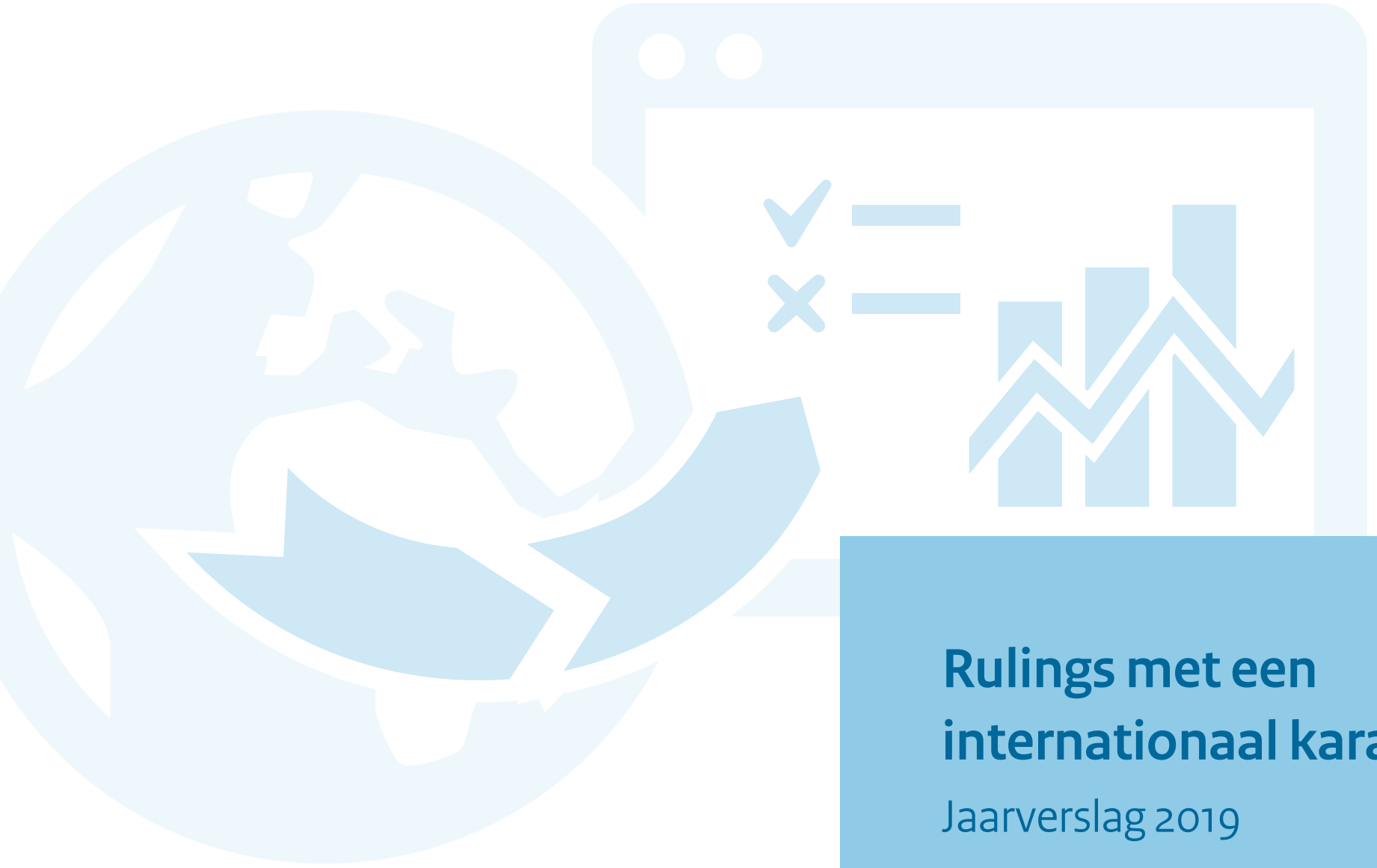
Belastingdienst



Rulings met een internationaal karakter

Jaarverslag 2019

Managementsamenvatting 03

1. Inleiding 08

2. Vernieuwde rulingpraktijk per 1 juli 2019 09

2.1 Inleiding 09
2.2 Wijzigingen vernieuwde rulingpraktijk 10
2.3 Uitwerking vernieuwde rulingpraktijk: ontwikkeltraject 11
2.4 Communicatie (intern en extern) 12

3. Proces van rulingverzoek tot ruling of afwijzing 13

4. (Inter)nationale ontwikkelingen rulingpraktijk 2019 15

4.1 Belangrijke beeldbepalende rulings 2019 15
4.2 Eerste beelden nieuwe werkwijze rulingprakijk mede in relatie tot vestigingsklimaat 17
4.3 Internationale ontwikkelingen 17
4.4 Reactie bevindingen Commissie Bouwman/Van der Geld inzake rulingpraktijk 2018 18
4.5 Vangnetverzoeken en corporate-tiebreakerverzoeken 18
4.6 Overig 20

5. Kerncijfers 21

Bijlage 1 24

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

Bijlage 2 29

Uitsplitsingen cijfers van toegekende rulings naar verschijningsvorm en van niet toegekende rulings naar reden van afwijzing

Managementsamenvatting

Sinds 2018 biedt de staatssecretaris van Financiën een jaarverslag over de Nederlandse rulingpraktijk aan de Tweede Kamer aan. De jaarverslagen over 2017 en 2018 zien op de APA/ATR-praktijk.[1] Dit jaarverslag ziet op alle rulings met een internationaal karakter en omvat zowel rulings met grote ondernemingen als met ondernemingen uit het midden- en kleinbedrijf. Met ingang van 1 juli 2019 is de rulingpraktijk voor rulings met een internationaal karakter aangescherpt. De maatregelen zien op de inhoud, het proces en transparantie van de rulingpraktijk en zijn opgenomen in het besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter (hierna: het Besluit)[2].

Vernieuwing rulingpraktijk per 1 juli 2019

Doel van de maatregelen is de kwaliteit en robuustheid van de Nederlandse rulingpraktijk voor bedrijven met reële activiteiten in Nederland verder te borgen en te vergroten. De wijzigingen van het rulingbeleid zien op zowel de inhoud, het proces als de transparantie. De eisen om zekerheid vooraf te kunnen krijgen zijn aangescherpt. Zo moet er sprake zijn van voldoende economische nexus. Voorts wordt geen zekerheid vooraf gegeven als er sprake is van het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting als de enige dan wel doorslaggevende beweegreden. Ook mag er geen sprake zijn van directe transacties met entiteiten in laagbelastende landen.

Alle rulings hebben in principe een vaste looptijd van maximaal 5 jaar; in uitzonderingsgevallen is de looptijd maximaal 10 jaar. Van elk verzoek om een ruling met een internationaal karakter dat leidt tot een ruling wordt door de Belastingdienst een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd. Hetzelfde geldt voor niet tot stand gekomen rulings. Tot slot wordt de coördinatie en de eenheid van beleid en uitvoering versterkt door de instelling van een College Internationale Fiscale Zekerheid (hierna College IFZ) binnen de Belastingdienst dat elke ruling uiteindelijk goedkeurt of afwijst. De vernieuwde rulingpraktijk geldt voor rulings afgesloten vanaf 1 juli 2019. De rulings afgesloten vóór 1 juli verliezen hun geldigheid door inwerkingtreding van de hernieuwde rulingpraktijk niet.

Ontwikkeling rulingpraktijk 2019

Eerste ervaringen met de vernieuwde rulingpraktijk

De nieuwe rulingpraktijk is in ontwikkeling. Zowel binnen de Belastingdienst als daarbuiten is nog steeds sprake van een gewenningsfase. De nieuwe werkwijze om al dan niet tot een vaststellingsovereenkomst te komen is met meer (procedurele) waarborgen omkleed. Bovendien is sprake van meer transparantie omdat een samenvatting van de ruling wordt gepubliceerd. Daarmee is het proces bewerkelijker dan voorheen. De administratieve lasten in verband met het verkrijgen van een vaststellingsovereenkomst wordt door de praktijk soms als belastend ervaren. Ook de invulling van de vereisten geeft als gevolg van open normen minder zekerheid dan voorheen. Er is in de tweede helft van 2019 een daling van het aantal verzoeken tot vooroverleg geconstateerd. Dit zal uiteindelijk leiden tot minder gegevens uitwisseling met buitenlandse belastingdiensten. Een aantal open normen zijn in de loop van 2019 nader ingevuld.[3] Het Besluit bevat een aantal stringentere voorwaarden voor het geven van zekerheid vooraf. Dit betekent dat in die situaties het toezicht van de Belastingdienst verschuift naar het toezicht achteraf op dividenduitkeringen en het jaarlijks beoordelen van de ingediende aangiften vennootschapsbelasting. Het achteraf beoordelen van de aangiften is voor de Belastingdienst bewerkelijker en vraagt meer capaciteit dan beoordeling vooraf (zekerheid vooraf). Dit is mede ingegeven door het feit dat in vooroverleg belastingplichtige alle relevante informatie spontaan aanlevert. Dit betekent dat we mogelijk op minder dossiers toezicht kunnen houden.

1 Een APA of ATR ziet op de toepassing van de Nederlandse fiscale wet-, regelgeving en beleid. Een ATR ('Advance Tax Ruling') geeft zekerheid vooraf over de Nederlandse fiscale behandeling ten aanzien van een aantal onderwerpen in verband met een internationale concernstructuur. Een APA ('Advance Pricing Agreement') geeft voor de Nederlandse belastingheffing zekerheid vooraf over de vaststelling van verrekenprijzen tussen verschillende onderdelen van een internationaal bedrijf.

2 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, Stcrt. 2019, nr. 35519.

3 Zie paragraaf 4.1

Internationaal

In de EU-context is een aantal belangrijke uitspraken van het gerecht van de Europese Unie, het Europese Hof van Justitie en de Europese Commissie in relatie tot de rulingpraktijk gedaan. Zo is over de Nederlandse fiscale behandeling van Starbucks – inmiddels onherroepelijk – beslist dat er onvoldoende bewijs was voor (verboden) staatsteun.[4] Voorts heeft de Europese Commissie een formeel onderzoek ingesteld naar een vijftal door Nederland verleende rulings aan twee in Nederland gevestigde vennootschappen van het Nike concern. Opening van een formele onderzoeksprocedure betekent dat de Europese Commissie twijfels heeft over sommige aspecten van een ruling. Nader onderzoek moet - in principe binnen 18 maanden - plaatsvinden om definitief te kunnen beoordelen of daadwerkelijk sprake is van (verboden) staatssteun.[5] De Vaste Commissie voor Financiën is via een besloten vertrouwelijke technische briefing in oktober 2019 geïnformeerd over deze casus.

4 Brief staatssecretaris van Financiën van 21 november 2019, nr. 2019-0000166698, Kamerstukken II 2019/20, 25087, 251.

5 Brief staatssecretaris van Financiën van 10 januari 2019, nr. 2019-0000003147, Kamerstukken II 2018/19, 25087, 229.

Kerncijfers 2019

In onderstaande tabel zijn kerncijfers over de ruling verzoeken met een internationaal karakter over 2019 opgenomen. In verband met ingrijpende wijziging van het rulingsregime per 1 juli 2019 ontstaat er een discontinuïteit in de kerncijfers lopende het jaar 2019. Daarom wordt hierna de aantallen gesplitst in de eerste helft van 2019 en tweede helft van 2019.

Tabel 1 kerncijfers 2019	1 jan 2019 tot en met 30 juni 2019					1 juli 2019 tot en met 31 dec 2019				
	ATR	APA	Innovatie box	Overige rulings	Totaal	ATR	APA	Innovatie box	Overige rulings	Totaal
Beginvoorraad	**221**	**207**	**407**	**1**	**836**	**111**	**134**	**368**	**5**	**618**
Aantal ontvangen verzoeken	346	93	135	45	**619**	107	67	100	24	**298**
Aantal afgedane verzoeken waarvan:	456	166	174	41	**837**	83	28	58	7	**176**
(Deels) Toegekend	*377*	*129*	*139*	*37*	*682*	56	15	*43*	*2*	*116*
Afgewezen	*3*	*4*	*0*	*3*	*10*	*4*	-	-	*1*	5
Ingetrokken	*39*	*11*	*9*	*1*	*60*	*13*	*8*	*2*	*3*	*26*
Buiten behandeling	*24*	*13*	*10*	-	*47*	*4*	5	*3*	*1*	*13*
Geen ruling internationaal karakter	*13*	*9*	*16*	-	*38*	*6*	-	*10*	-	*16*
Eindvoorraad	**111**	**134**	**368**	**5**	**618**	**135**	**173**	**410**	**22**	**740**

Gezien het nieuwe proces per 1 juli rondom de afgifte van rulings met een internationaal karakter, heeft voorafgaand aan de rapportage een interne review over de tweede helft van 2019 binnen de directie Grote Ondernemingen plaatsgevonden. Hier uit is naar voren gekomen dat zes verzoeken tot rulings met een internationaal karakter niet via de juiste procedure zijn gelopen. Van deze zes verzoeken is gebleken dat vier verzoeken zijn afgewezen en ingetrokken en twee verzoeken zijn toegekend. Beide toegewezen verzoeken blijken na herbeoordeling door het College IFZ fiscaal inhoudelijk juist; er is voldoende economische nexus, geen sprake van belastingbesparing en/of transacties met laagbelastende landen. Herstelacties hebben plaatsgevonden (zes samenvattingen gepubliceerd en twee rulings worden uitgewisseld). Gelet op het bovenstaande wordt de interne review in 2020 gecontinueerd. Voorts wordt door middel van extra voorlichting aan de lokale inspecteurs getracht deze gevallen eerder te onderkennen en te voorkomen. Ook wordt bezien of ICT hierin verder kan ondersteunen.

In de eerste helft van 2019 zijn er 619 verzoeken binnen gekomen en 837 verzoeken afgedaan. Er zijn 682 verzoeken (deels) toegekend.[6] De werkvoorraad is in de eerste helft 2019 afgenomen. Eén van de verklaringen is dat er sprake is van een verhoogde bereidheid bij belastingplichtigen om sneller dan voorheen op aanvullende verzoeken om informatie van de Belastingdienst te reageren, mede in het licht van onzekerheden bij belastingplichtigen over de periode na 1 juli 2019. Inzake de tweede helft van 2019 wordt geconstateerd dat de aantallen ingediende en afgehandelde verzoeken lager (298 respectievelijk 176) zijn dan in de eerste helft van 2019 en gemiddeld in de afgelopen (half)jaren gebruikelijk was. Verklaringen daarvoor zijn verstrakking van de kaders van het rulingbeleid, en daarnaast hebben de open normen die daarbij zijn gehanteerd geleid tot enige onzekerheid in welke gevallen deze voorwaarden prohibitief voor zekerheid vooraf worden geacht. Deze onzekerheid is voor een deel in de loop van het tweede halfjaar 2019 door de publicatie van de samenvattingen en door de vraag- en antwoorden op de website[7] van de Belastingdienst weggenomen. Andere verklaringen kunnen zijn gelegen in enerzijds de aanscherpingen van de procedures en administratieve verplichtingen, waardoor het proces arbeidsintensiever wordt en anderzijds het publiceren van de samenvattingen. Tot slot moet de praktijk wennen aan de nieuwe werkwijze. Het optreden van een daling van het aantal ruling verzoeken was dan ook te verwachten.
Zekerheid vooraf over de fiscale impact van reële investeringen wordt gezien als een belangrijk onderdeel van het Nederlandse vestigingsklimaat. Om die reden wordt getracht de gevolgen van een eventuele structurele afname van het aantal gevallen waarin zekerheid vooraf wordt gegeven goed in kaart te brengen. De rol van de Belastingdienst als uitvoerder van wet, beleid en regelgeving is hierin overigens beperkt.[8]

Onderzoeken rulingpraktijk

De onafhankelijke commissie Bouwman/Van der Geld heeft in 2019 onderzoek gedaan naar de rulingpraktijk 2018. De bevindingen van de commissie die zien op de APA-ATR praktijk zijn opgenomen als bijlage in de 3e Voortgangsrapportage 2019 Belastingdienst. De twee belangrijkste aanbevelingen worden hier genoemd. In de eerste plaats merkt de commissie op dat - ook onder de nieuwe rulingpraktijk - verhoogde aandacht nodig is voor zorgvuldige en inzichtelijke, zelfstandig leesbare dossiervorming. Met deze aanbeveling is inmiddels aan de slag gegaan. De tweede aanbeveling betreft de wens van de commissie om op een algemener niveau meer inzicht te geven in de inhoudelijke afwegingen die ten grondslag liggen aan de afgegeven rulings. Deze aanbevelingen worden overgenomen. Bezien wordt hoe aan deze wens tegemoet kan worden gekomen. Verschillende mogelijkheden zijn hier denkbaar, bijvoorbeeld door een bijdrage op te nemen in het jaarverslag of door het opstellen van beleidsbesluiten.

6 In het eerste half jaar 2019 zijn 622 APA (inclusief DVL) en ATR verzoeken afgedaan. Er zijn 506 APA en ATR verzoeken toegekend. De overige 116 APA en ATR verzoeken zijn afgewezen, ingetrokken, buiten behandeling gesteld of niet gekwalificeerd als ruling met een internationaal karakter.

7 https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/besl-vooroverl-rulings-int-kar-vr-en-ant-rul00512-1fd.pdf.

8 Toezegging staatssecretaris van Financiën, Algemeen Overleg 4 juni 2019 Vernieuwde rulingspraktijk, Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 244.

Conform de toezegging van de staatssecretaris van Financiën tijdens het Algemeen Overleg met de vaste commissie voor Financiën van 4 juni 2019 zal deze commissie evalueren of met het publiceren van geanonimiseerde samenvattingen van rulings met een internationaal karakter de beoogde transparantie over de rulingpraktijk wordt bereikt.

Voorts loopt een onderzoek van de Algemene Rekenkamer naar de rulingspraktijk. Dit onderzoek ziet onder andere op alle door de Belastingdienst afgegeven rulings met een internationaal karakter.

1. Inleiding

Sinds 2018 biedt de staatssecretaris van Financiën een jaarverslag over de Nederlandse rulingpraktijk aan de Tweede Kamer aan. De jaarverslagen over 2017 en 2018 zien op de APA/ATR-praktijk. Dit jaarverslag ziet op alle rulings met een internationaal karakter en omvat rulings zowel met grote ondernemingen als met ondernemingen uit het midden- en kleinbedrijf. De rulingpraktijk 2019 kenmerkt zich door de invoering van de nieuwe regels voor het geven van zekerheid vooraf per 1 juli 2019.[9]

Dit jaarverslag bevat de volgende veranderingen ten opzichte van het jaarverslag 2018:

- de uitbreiding van de reikwijdte van de rulings: Conform de toezegging van de staatssecretaris van Financiën10 richt het jaarverslag 2019 zich op alle rulings met een internationaal karakter dus niet alleen tot APA's ('Advance Pricing Agreement') en ATR's ('Advance Tax Ruling') maar ook tot innovatieboxrulings en overige rulings met een internationaal karakter. Als gevolg daarvan ziet het jaarverslag niet uitsluitend meer op rulings afgegeven door het voormalige APA-ATR team;
- de voor de praktijk richtinggevende samenvattingen van - al dan niet toegewezen - rulingverzoeken die na 1 juli 2019 zijn gepubliceerd; en
- splitsing van de kerngegevens in de periode 1 januari tot en met 30 juni 2019 (eerste periode) en de periode 1 juli 2019 tot en met 31 december 2019 (tweede periode). Door de invoering van de vernieuwde rulingpraktijk wordt in 2019 over twee periodes gerapporteerd.

In de navolgende hoofdstukken worden de volgende onderwerpen behandeld:

- korte schets van de vernieuwde rulingpraktijk (hoofdstuk 2);
- proces van aanvraag tot ruling of afwijzing (hoofdstuk 3);
- (inter)nationale ontwikkelingen rulingpraktijk 2019 (hoofdstuk 4); en
- kerncijfers rulingpraktijk 2019 (hoofdstuk 5).

9 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, Stcrt. 2019, nr. 35519.

10 Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 22 november 2018 over de herziening van het rulingbeleid, Kamerstukken II 2017/18, 25087, nr. 223.

2. Vernieuwde rulingpraktijk per 1 juli 2019

2.1 Inleiding

De vernieuwde rulingpraktijk is vastgelegd in het Besluit. In verschillende brieven van de staatssecretaris van Financiën is de Tweede Kamer vooraf geïnformeerd over de wijzigingen. Tijdens het Algemeen Overleg van 4 juni 2019[11] met de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer heeft een debat plaatsgevonden over de voorgenomen wijzigingen per 1 juli 2019.

Het doel van de herziening is om de kwaliteit van de Nederlandse rulingpraktijk voor bedrijven met een reële activiteit in Nederland verder te borgen en daarmee de robuustheid van de praktijk verder te vergroten.

Vooroverleg is een kernelement in het toezicht van de Belastingdienst. Rulings bieden belastingplichtigen zekerheid vooraf en vormen daarmee een belangrijk element van het Nederlands vestigingsklimaat. Rulings voorkomen arbeidsintensieve controles achteraf waardoor de Belastingdienst haar capaciteit elders kan inzetten. Tenslotte zijn rulings in het kader van transparantie belangrijk voor buitenlandse belastingdiensten omdat informatie over afgegeven rulings wordt uitgewisseld. De belangrijkste pijler van dit vooroverleg is dat een ruling wordt afgegeven binnen de kaders van wet, beleid, jurisprudentie en internationale afspraken.

De vernieuwde rulingpraktijk

Voor internationale rulings gelden per 1 juli 2019 aangescherpte regels

Strengere eisen aan ondernemingen

- voldoende economische activiteit in Nederland
- belastingbesparing geen hoofddoel van aanvraag
- géén fiscale transacties met laagbelastende landen

Twee controles

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

Templates gedeeld met buitenlandse belastingdiensten

- geanonimiseerde samenvattingen en jaarverslag openbaar
- gedeeld met buitenlandse belastingdiensten

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

11 Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 244.

2.2 Wijzigingen vernieuwde rulingpraktijk

De wijzigingen van het rulingbeleid zien op zowel de inhoud, het proces als de transparantie.

Aanscherping eisen voor zekerheid vooraf (inhoud)

De belangrijkste wijzigingen op de inhoud zien op:

- aanscherping van de substance eisen: een onderneming moet economische nexus in Nederland hebben en bovendien voor rekening en risico van de verzoekende belanghebbende moeten er 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.
- er wordt geen vooroverleg gevoerd ter verkrijging van zekerheid vooraf in de vorm van een ruling met een internationaal karakter als:
  - het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting de enige dan wel doorslaggevende beweegredenen voor het verrichten van de (rechts) handeling(en) of transacties is; of
  - als de gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op de fiscale gevolgen van directe transacties met entiteiten die zijn gevestigd in Staten die zijn opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden[12] (hierna: laagbelastende landen).
- gemaximeerde looptijd van een ruling: alle rulings krijgen in principe een vaste looptijd van maximaal 5 jaar. Alleen in uitzonderingsgevallen kan deze looptijd maximaal 10 jaar zijn met een tussentijdse toets halverwege de looptijd.

Een ruling wordt afgegeven binnen de kaders van wet, beleid, jurisprudentie en internationale afspraken. Het niet langer afgeven van rulings op basis van de hiervoor geschetste kaders betekent op zich niet dat een aantal belastingontwijkende structuren verdwijnen. Deze kunnen alleen worden bestreden als de wet wordt aangepast.

Verbetering van de transparantie

Met betrekking tot de transparantie zijn er de volgende wijzigingen:

- van elke ruling met een internationaal karakter wordt door de Belastingdienst[13] een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd. Het gaat dan niet alleen om samenvattingen van rulings die zijn afgesloten, maar ook om samenvattingen van verzoeken tot vooroverleg die niet tot overeenstemming hebben geleid. De samenvatting heeft in het kader van uniformiteit en transparantie een vaste vorm; en
- er komt een jaarverslag voor alle rulings met een internationaal karakter.

Voorts zal de onafhankelijke commissie Bouwman/Van der Geld worden gevraagd jaarlijks onderzoek te blijven doen naar de rulingpraktijk. Conform de toezegging van de staatssecretaris van Financiën tijdens het Algemeen Overleg met de vaste commissie van Financiën van 4 juni 2019 zal deze commissie evalueren of met het publiceren van geanonimiseerde samenvattingen van rulings met een internationaal karakter de beoogde transparantie over de rulingpraktijk wordt bereikt.

Verbetering van de proceskwaliteit

Het proces binnen de Belastingdienst voor het afgeven van rulings is meer gestroomlijnd. Doelen van deze stroomlijning is de eenheid van beleid en uitvoering beter te waarborgen, de kwaliteit te bewaken van de desbetreffende vaststellingsovereenkomsten (juiste toepassing van wet- en regelgeving, jurisprudentie, en beleid) en het op de juiste wijze naleven van procedurevoorschriften te waarborgen. De stroomlijning is als volgt vorm gegeven:

12 de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden van de staatssecretaris van Financiën van 31 december 2018, nr. DB 2018/216528, Stcrt. 2018, 72064, zoals die is gewijzigd bij artikel VII van de Regeling van de staatssecretaris van Financiën van 18 december 2019, nr. 2019-0000199975, Stcrt. 2019, 69810.

13 Daarnaast staat het belastingplichtigen vrij om de inhoud van die ruling zelf te publiceren, dan wel de conclusies ervan in een jaarverslag op te nemen.

- meer centrale coördinatie in de vorm van de instelling van een College Internationale Fiscale Zekerheid (hierna: College IFZ) binnen de Belastingdienst; en
- het ter goedkeuring voorleggen door de eerste behandelaar (eerste handtekeningzetter) van de afweging en conclusie van de beoordeling van een verzoek aan het College IFZ (in casu één van de leden van het College IFZ - als tweede handtekeningzetter).

Het College IFZ bestaat uit zeven deskundigen. Het College vergaderde in de tweede helft van 2019 wekelijks in aanwezigheid van één van de directeuren Grote Ondernemingen. In het kader van de checks and balances voert het College IFZ daarnaast periodiek overleg met de Corporate Dienst Vaktechniek en de concerndirectie Fiscaal Juridische Zaken beide van het directoraat-generaal Belastingdienst en de directie Internationale Zaken en Verbruiksbelastingen van het directoraat-generaal voor Fiscale Zaken over aangelegenheden die het uitvoeringsbeleid raken.

2.3 Uitwerking vernieuwde rulingpraktijk: ontwikkeltraject

De vernieuwde rulingpraktijk geldt voor rulings afgesloten vanaf 1 juli 2019. De rulings afgesloten vóór 1 juli verliezen hun geldigheid niet door invoering van de vernieuwde rulingpraktijk. De wetgeving die de fiscale uitkomst van een ruling bepaalt wordt immers niet anders.
Door de wijzigingen wordt geen zekerheid vooraf gegeven in bijvoorbeeld de volgende situaties:

- directe transacties met vennootschappen in laagbelastende landen;
- wanneer sprake is van een substanceloze doorstroomvennootschap in Nederland;
- een CV-BV structuur[14] waarbij de participanten voor het CV-aandeel niet (direct) belast worden in het buitenland. Dan is er sprake van buitenlandse belastingontwijking; en
- informeel kapitaal; in die situaties zal sprake zijn van buitenlandse belastingontwijking. Overigens worden alle informele kapitaalsituaties, ook zonder zekerheid vooraf, uitgewisseld met relevante buitenlandse belastingdiensten.

Het in deze situaties niet langer geven van zekerheid vooraf betekent overigens niet dat deze situaties niet meer voorkomen. Alleen over de fiscale behandeling daarvan wordt als gevolg van deze wijzigingen geen zekerheid vooraf meer gegeven. Bij de aangiftebehandeling worden de fiscale consequenties van deze situaties op grond van de feiten en omstandigheden beoordeeld.

De wijzigingen van de rulingpraktijk per 1 juli 2019 bevatten deels open normen en begrippen. In de brief van de staatssecretaris van Financiën van 23 april 2019[15] zijn voorbeelden van de uitwerking van de begrippen “belastingbesparing, “economische nexus” en “directe transacties met laagbelastende landen” gegeven. De komende periode zullen dergelijke begrippen door de praktijk en beleidsbesluiten meer vorm en invulling krijgen. Het publiceren van geanonimiseerde samenvattingen is een essentieel element in het kader van transparantie. In hoofdstuk 4 ontwikkelingen rulingpraktijk wordt ingegaan op de belangrijkste “beeldbepalende” samenvattingen en de eerste signalen van de gevolgen van de vernieuwde rulingpraktijk.

14 Met ingang van 2020 is naar aanleiding van de Europese ATAD2 richtlijn nieuwe wetgeving aangenomen ter voorkoming van het ontgaan van heffing door middel van hybride mismatches. Tevens is per 1 januari 2020 is het CV/BV besluit van 6 juli 2005 ingetrokken.

15 Brief van de staatssecretaris van Financiën d.d. 23 april 2019 inzake beleid vernieuwde rulingpraktijk, Kamerstukken II 2018/2019 25 087, nr. 237.

2.4 Communicatie (intern en extern)

Belangrijk onderdeel van de introductie en werking van de vernieuwde rulingpraktijk is open en transparante communicatie over de wijzigingen en toepassingen. Daarvoor gebruikt de Belastingdienst een aantal communicatiekanalen en activiteiten. Intern heeft de Belastingdienst aandacht besteed aan de vernieuwde rulingpraktijk door onder andere informatiedeling via het intranet, een webinar, aandacht voor de vernieuwing op verschillende interne overleggen en toegankelijkheid van de leden van het College IFZ voor vragen en opmerkingen. Ook extern zijn voorlichtingen verzorgd, op algemeen niveau en ook in een breder verband, over de nieuwe werkwijze. Op de website van de Belastingdienst worden alle samenvattingen van toe- en afgewezen verzoeken voor rulings gepubliceerd. Voorts is er sinds begin 2020 een vraag en antwoord-register[16] op de website van de Belastingdienst geplaatst waar voor iedereen toegankelijk belangrijke ontwikkelingen door het College IFZ worden gemeld.

16 https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/besl-vooroverl-rulings-int-kar-vr-en-ant-rul0051z-1fd.pdf

3. Proces van rulingverzoek tot ruling of afwijzing

In het kader van transparantie en kwaliteitsborging van het proces van totstandkoming wordt hierna ingegaan op de verschillende stappen in het proces van om te komen tot de ruling of de afwijzing van een verzoek. Er zijn, uitgaande van APA/ATR-verzoeken[17], vijf stappen te onderscheiden.

Stap 1. Aanvraag

Het proces start met het indienen van een verzoek voor een ruling door de belanghebbende. Het verzoek dient primair gericht te worden aan de lokale inspecteur (reguliere eerste behandelaar). Afhankelijk van de competentie volgens het meergenoemde Besluit schakelt de inspecteur het behandelteam IFZ in als eerste behandelaar. Het behandelteam IFZ voert het vooroverleg dat in deze stappen wordt beschreven in samenspraak met de inspecteur.

De aanvraag dient onder andere te bevatten[18]:

- alle gegevens die benodigd zijn om te verzoek te beoordelen;
- eenduidig standpunt of eenduidige conclusie van belanghebbende over de fiscale consequenties van de voorgelegde casus op basis van een technische analyse van de relevante wet- en regelgeving, jurisprudentie en beleid;
- een analyse waarin de belanghebbende gemotiveerd toelicht dat er geen beletselen zijn als onvoldoende economische nexus, geen oogmerk van belastingbesparing, geen transacties met laagbelastende landen om zekerheid vooraf te verstrekken in de vorm van een ruling met een internationaal karakter en een verklaring van de belanghebbende of zijn gemachtigde dat geen van de belanghebbenden of bestuurders van de belanghebbenden bij de overeenkomst voorkomt op de EU-sanctielijst; en
- een in concept ingevuld standaardformulier voor de uitwisseling van grensoverschrijdende fiscale rulings.

Voordat een verzoek wordt ingediend bestaat de mogelijkheid tot een pre-filing meeting met de eerste behandelaar. Tijdens deze pre-filing meeting wordt besproken welke aanvullende informatie nodig is en welke elementen in het specifieke geval van belang zijn voor de beoordeling van het verzoek. Gedurende het traject van een pre-filing worden door de Belastingdienst geen inhoudelijke standpunten ingenomen; het betreft derhalve geen zekerheid vooraf. De Belastingdienst kan besluiten om geen pre-filing meeting te houden.

Stap 2. Beoordeling verzoeken

Alle rulingverzoeken worden ingeboekt in het centraal ruling registratiesysteem. Hierdoor is zicht op alle internationale rulings. Naast de aanvraag wordt ook andere correspondentie met de belanghebbende, waaronder de formaliteiten ten aanzien van het verzoek, opgenomen.

De eerste behandelaar controleert of aan alle formaliteiten wordt voldaan en of vooroverleg kan worden gevoerd. Wat betreft de inhoudelijke beoordeling van het verzoek heeft de eerste behandelaar in voorkomende gevallen additionele informatie nodig. Indien alle feiten duidelijk zijn voor de eerste behandelaar geeft deze zijn zienswijze en legt dat vast in het ruling registratiesysteem. Indien nodig vindt in dit stadium overleg plaats tussen de eerste behandelaar en de tweede handtekeningzetter. De eerste behandelaar stelt in overleg met belastingplichtige een concept-vaststellingsovereenkomst en een ten behoeve van de publicatie een concept-samenvatting op. Deze samenvatting kent een vaste vorm en bestaat uit de aanleiding (het verzoek), de feiten, het rechtskader, de overwegingen en de conclusie.

Vervolgens wordt het dossier door de eerste behandelaar doorgestuurd naar één van de leden van het College IFZ, de tweede handtekeningzetter. Deze beoordeelt opnieuw het verzoek op basis van het integrale dossier. Indien de tweede handtekeningzetter niet kan instemmen met de conclusie van de eerste behandelaar, dan wordt de eerste behandelaar gevraagd het dossier opnieuw te beoordelen met in achtneming van de bevindingen van de tweede handtekeningzetter.

17 Het proces van innovatieboxverzoeken en overige rulings met een internationaal karakter zijn op hoofdlijnen vergelijkbaar.

18 Zie ook paragraaf 6 van het Besluit.

Stap 3. Ondertekening vaststellingsovereenkomst dan wel afwijzing van de aanvraag

Indien de eerste handtekeningzetter concludeert dat een ruling kan worden afgegeven, wordt het College IFZ om goedkeuring gevraagd. Na goedkeuring van het College IFZ, wordt de vaststellingovereenkomst[19] getekend door de belanghebbende, de eerste behandelaar en een lid van het College IFZ (namens het College IFZ; tweede handtekeningzetter). Ook de inspecteur waaronder de belastingplichtige ressorteert tekent de vaststellingsovereenkomst.

Indien de aanvraag wordt afgewezen wordt hiervan een schriftelijk mededeling met de conclusie en motivering daarvoor aan de belanghebbende gestuurd. Het niet in behandeling nemen van een aanvraag of afwijzing is geen beschikking[20] in de zin van de Algemene Wet Bestuursrecht. Hiertegen is dan ook geen bezwaar of beroep mogelijk. Tegen de (later) door de Belastingdienst opgelegde belastingaanslag bestaat op reguliere wijze bezwaar en beroep open.

Stap 4. Publiceren geanonimiseerde samenvatting

De eerste behandelaar stelt al tijdens de beoordelingsfase (stap 2) een geanonimiseerde samenvatting op. Uitgangspunt is dat vervolgens afstemming met belastingplichtige plaats vindt over de geanonimiseerde samenvatting. Zodra de vaststellingsovereenkomst door alle partijen is getekend, wordt de samenvatting op de website van de Belastingdienst gepubliceerd[21]. De Belastingdienst streeft er naar de samenvatting binnen drie weken na ondertekening van de vaststellingsovereenkomst op de website van de Belastingdienst te publiceren. Van alle afgedane verzoeken wordt een samenvatting opgesteld en gepubliceerd, ook in het geval dat geen ruling tot stand komt. Op deze wijze worden de eenheid van uitvoering en beleid, de transparantie en de (procedurele) zorgvuldigheid in het proces beter geborgd dan in de situatie voor 1 juli 2019.

Stap 5. Uitwisselen ruling template met buitenlandse belastingdiensten

Nadat een ruling met een internationaal karakter tot stand is gekomen wordt een ruling template met relevante informatie over de ruling ter beschikking gesteld aan de EU ruling database en uitgewisseld aan relevante non-EU verdragspartners.

19 basismodel voor rulings met een internationaal karakter is opgesteld en gepubliceerd; (https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/basismodel-vso-ruling

20 Paragraaf 3, vijfde lid van het Besluit fiscaal bestuursrecht, 9 mei 2017, nr. 2017-1209.

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

4. (Inter)nationale ontwikkelingen rulingpraktijk 2019

4.1 Belangrijke beeldbepalende rulings 2019

De kaders van de nieuwe rulingpraktijk staan maar zowel binnen de Belastingdienst als daarbuiten is nog steeds sprake van een gewenningsfase. In dit onderdeel worden verschillende belangrijke inhoudelijke ontwikkelingen toegelicht.
Als belangrijkste algemene inhoudelijke ontwikkelingen in de tweede helft van 2019 kunnen de volgende zaken worden genoemd.

- Indien casusposities worden voorgelegd waarbij een deel van de gevraagde zekerheid vooraf kan worden gegeven en een deel waarvoor de zekerheid vooraf niet kan worden gegeven, wordt alleen voor het niet kwalificerend deel geen zekerheid vooraf gegeven.
- In voorbeeld 12 in de bijlage bij brief van de staatssecretaris van Financiën van 23 april 2019 wordt de situatie voorgelegd waarbij een internationaal opererend concern een Nederlandse dochtervennootschap heeft die zich bezig houdt met de verkoop van de producten van het concern in Europa en het Midden-Oosten. Het verkoopkantoor in Nederland vraagt een APA voor de beloning van de functies in Nederland. Wanneer een substantieel aandeel van de omzet van het verkoopkantoor wordt veroorzaakt door landen die voorkomen op de Nederlandse lijst met laagbelastende landen, kan geen ruling worden gekregen over de beloning van de verkoopfunctie in Nederland. Zekerheid kan worden gekregen indien belastingplichtige aannemelijk maakt dat niet voor 30% of meer sprake is van transacties met landen op de lijst.[22]
- Bij de vraag of geen zekerheid vooraf kan worden gegeven omdat een substantieel deel van de transacties plaatsvindt met laagbelastende landen wordt een percentage gehanteerd van 30%. Dit percentage geldt echter niet voor de vraag of sprake is van belastingbesparing. Gedacht kan worden aan verzoeken om zekerheid vooraf die zien op aspecten in specifieke groepsstructuren boven Nederland. Bij dergelijke verzoeken wordt een grotere mate van terughoudendheid betracht omdat dat bij dergelijke situaties belastingbesparing als beweegreden denkbaar is. In het bijzonder kan worden gedacht aan gevallen in relatie tot belanghebbenden in de Verenigde Staten bij potentieel hybride entiteiten (zoals commanditaire vennootschappen).

In bijlage 1 zijn bovenstaande situaties nader toegelicht.

Beeldbepalende samenvattingen

De gepubliceerde samenvattingen en de vragen en antwoorden zoals die op de website van de Belastingdienst zijn gepubliceerd geven een nadere invulling aan de in onderdeel 3 van het Besluit gehanteerde begrippen. Over de tweede helft van 2019 zijn 162[23] samenvattingen gepubliceerd. Hieronder worden enkele belangrijke beleidspunten toegelicht. Er is bij het College IFZ continue aandacht voor de kwaliteit en de vraag of de samenvatting leidt tot de beoogde transparantie.

Economische nexus

Is economische nexus vereist voor zekerheid over de toepassing van artikel 17 derde lid, onderdeel b, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb)?
In het Besluit is opgenomen dat zekerheid vooraf geweigerd kan worden indien niet wordt voldaan aan de zogeheten economische nexus-eis, zoals beschreven in paragraaf 3, onderdeel a, van het Besluit. In de laatste volzin van punt 3 onder a. van het Besluit staat het volgende: 'Deze bepaling is naar zijn aard niet van toepassing als zekerheid wordt gevraag over het feit dat geen sprake is van buitenlandse belastingplicht in de zin van artikel 17 of 17a Wet Vpb.' Deze verwoording van de uitzondering op de economische nexus-eis roept de vraag op of de economische nexus-eis wordt gesteld als het verzoek tot vooroverleg gaat over de toepassing van artikel 17-3-b, oftewel de technisch aanmerkelijk belang-

22 Bijlage (voorbeelden wel/geen toegang tot ruling met internationaal karakter) bij de brief van de staatssecretaris van Financiën d.d. 23 april 2019 inzake beleid vernieuwde rulingpraktijk (Kamerstukken II 2018/2019 25 087, nr. 237).

23 Er zijn in de 2e helft van 2019 176 verzoeken afgedaan. Het verschil met de gepubliceerde samenvattingen van 162 is als volgt te verklaren. Zes ingeboekte ATR verzoeken en tien ingeboekte innovatiebox verzoeken bleken geen verzoeken om rulings met een internationaal karakter te zijn en hebben daarom niet geleid tot een gepubliceerde samenvatting. Daarnaast zijn twee samenvattingen gepubliceerd inzake vangnet beslissingen. Resumerend 176 verzoeken min zestien en plus twee is 162.

regeling. Besloten is dat ingeval een vennootschap deel uit maakt van een concern dat wel een in Nederland gevestigde vennootschap heeft, maar het concern in Nederland geen bedrijfseconomische operationele activiteiten uitoefent, uit doel en strekking van het Besluit volgt dat het verzoek niet in behandeling kan worden genomen. Dit geldt uiteraard ook als belastingplichtige geen deel uit maakt van een concern en zelfstandig niet aan de economische nexus-eis voldoet. Dit standpunt is gepubliceerd in samenvatting "Advance Tax Ruling 20191029 ATR 000003".

Invulling van het begrip "activiteiten voor rekening en risico van de verzoekende belanghebbende"

In de bijlage met voorbeelden bij het Besluit is een voorbeeld gegeven van de invulling van het begrip economische nexus waarbij de kosten van personeel dat elders binnen het concern maar wel in Nederland op de loonlijst staan worden doorbelast, zodat sprake is van het verrichten van activiteiten die voor rekening en risico van de verzoekende belanghebbende worden uitgeoefend. In de praktijk is er een grote variatie in situaties. Vanuit praktische redenen worden de gemaakte kosten niet doorbelast naar andere concern vennootschappen.
Besloten is dat het bij de invulling van het begrip economische nexus niet uitmaakt of kosten daadwerkelijk worden doorbelast. Zie antwoord op vraag 10 Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter-vragen en antwoorden.[24]

Kwalificatie hybride rechtsvormen / buitenlandse pensioenfondsen – economische nexus vereiste

Er zijn verzoeken om zekerheid vooraf ingediend namens buitenlandse rechtsvormen om zekerheid te krijgen op de vraag of zij voldoen aan de voorwaarden om als vrijgesteld pensioenfonds aangemerkt te worden[25] of om zekerheid te krijgen over de kwalificatie van de rechtsvorm voor Nederlandse fiscale doeleinden[26].
De eis van economische nexus wordt in deze situaties niet gesteld als zekerheid wordt gevraagd over het feit dat geen sprake is van buitenlandse belastingplicht in de zin van artikel 17 of 17a Wet Vpb. De bovenstaande vragen inzake de buitenlandse pensioenfondsen zien namelijk in wezen op een vergelijkbaar feitencomplex; voldoen de activiteiten van een buitenlands lichaam aan de voorwaarden die gelden voor (het ontbreken van) buitenlandse belastingplicht in Nederland. Daarom is besloten om ook bij deze vraag de eis van economische nexus niet te stellen. Uiteraard moet wel aan de andere voorwaarden van het Besluit worden voldaan.

Invulling economische nexus

In de periode na 1 juli 2019 is een aantal verzoeken ingediend waarbij om zekerheid vooraf wordt verzocht ten aanzien van de beloning van financieringsactiviteiten in Nederland. Of ten aanzien van dergelijke activiteiten sprake is van voldoende economische nexus is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval, waarbij naast het aantal personeelsleden ook de functionaliteit van de aanwezige relevante personeelsleden in de beoordeling wordt betrokken.

Belastingbesparing

Zekerheid vooraf op een onzakelijke transactie die is ingegeven door aandeelhoudersmotieven.

Op basis van het Besluit wordt geen zekerheid vooraf gegeven indien sprake is van een belastingbesparingsmotief. In het verlengde van die tekst en in samenhang met het de Algemeen Overleg op 4 juni 2019 is hierbij het beleidskader meegekregen dat geen zekerheid vooraf wordt gegeven in alle informeel kapitaalsituaties. Hieronder worden begrepen alle onzakelijke transacties die zijn ingegeven door aandeelhoudersmotieven (zowel informeel kapitaal als verkapt dividend)[27].

24 https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/besl-vooroverl-rulings-int-kar-vr-en-ant-rul0051z-1fd.pdf.

25 Paragraaf 3.3 van het Besluit van 20 december 2018, nr. 2018-24470.

26 Besluit van 11 december 2009, nr. CPP 2009/519.

27 Zie antwoord op vraag 4 Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter-vragen en antwoorden.

4.2 Eerste beelden nieuwe werkwijze rulingprakijk mede in relatie tot vestigingsklimaat

Naast de in paragraaf 4.1 genoemde inhoudelijke ontwikkelingen heeft de nieuwe werkwijze in de opstartfase ook andere effecten. De volgende belangrijke effecten worden hier benoemd.

- Het Besluit bevat een aantal prohibitieve voorwaarden voor het geven van zekerheid vooraf. Dit betekent dat in die situaties het toezicht van de Belastingdienst verschuift naar het jaarlijks beoordelen achteraf van de ingediende aangiften vennootschapsbelasting. Het achteraf beoordelen van de aangiften is voor de Belastingdienst bewerkelijker en vraagt meer capaciteit dan beoordeling vooraf (zekerheid vooraf). Dit is mede ingegeven door het feit dat in vooroverleg belastingplichtige in vooroverleg alle relevante informatie spontaan aanlevert. Dit betekent dat we mogelijk op minder dossiers toezicht kunnen houden.
- De nieuwe werkwijze om tot een vaststellingsovereenkomst te komen is met meer (procedurele) waarborgen en transparantie omkleed. Daarmee is het proces ook bewerkelijker dan voorheen. De administratieve lasten verband houdend met het verkrijgen van een vaststellingsovereenkomst wordt door de praktijk soms als belastend ervaren om het traject geheel te doorlopen.[28]
- De nieuwe voorwaarden in paragraaf 3 van het Besluit vragen nog gewenning. In de praktijk komen er vragen over uitleg van dit onderdeel van het Besluit. De Belastingdienst is begin 2020 in de vorm van een register van vraag en antwoord op haar website daaraan zoveel mogelijk tegemoet gekomen. Ook voor de Belastingdienst is de nieuwe afbakening tussen vooroverleg dat valt binnen de kaders van het Besluit en overig regulier overleg met belastingplichtigen een ontwikkeling die gewenning vergt.

28 zie bijvoorbeeld de gepubliceerde samenvatting ATR 20200113ATR000005, ATR 20200113 ATR00005 en APA 20191016APA000003.

Het aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders merkt dat fiscaliteit een minder doorslaggevende rol speelt bij vestigingsplaats keuzes voor Nederland dan voorheen. Zekerheid vooraf over de fiscale impact van reële investeringen wordt wel gezien als een belangrijk onderdeel van het Nederlandse vestigingsklimaat. Om die reden wordt getracht de gevolgen van een eventuele structurele afname van het aantal gevallen waarin zekerheid vooraf wordt gegeven goed in kaart te brengen. De rol van de Belastingdienst als uitvoerder van wet, beleid en regelgeving is hierin overigens beperkt.[29]

4.3 Internationale ontwikkelingen

In de EU-context is een aantal belangrijke uitspraken van het gerecht van de Europese Unie, het Europese Hof van Justitie en de Europese Commissie in relatie tot de rulingpraktijk gedaan:

- op 24 september 2019 heeft het gerecht van de EU uitspraak[30] gedaan in de staatsteunprocedure van Starbucks waarbij Nederland is betrokken. In deze uitspraak heeft het gerecht van de EU aangegeven dat de Europese Commissie bevoegd is te oordelen over de Nederlandse fiscale behandeling van Starbucks en dat het hier geen (fiscale) autonomie betreft van de lidstaten. Hoewel de Europese Commissie bevoegd is om te oordelen over de fiscale behandeling, is de Europese Commissie er niet in geslaagd, aldus het gerecht, om te bewijzen dat Starbucks is bevoordeeld, zodat er geen sprake is van (verboden) staatsteun. De Tweede Kamer is daarover geïnformeerd bij brief van de staatssecretaris van Financiën van 21 november 2019[31]. Op 2 december 2019 heeft de Europese Commissie laten weten geen beroep in te stellen bij het Hof van Justitie van de Europese Unie;

29 Toezegging staatssecretaris van Financiën, Algemeen Overleg 4 juni 2019 Vernieuwde rulingspraktijk, Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 244.

30 Gerecht van de Europese Unie 24-09-2019, ECLI:EU:T:2019:669.

31 Brief staatssecretaris van Financiën van 21 november 2019, nr. 2019-0000166698.

- op 10 januari 2019 heeft de Europese Commissie een formeel onderzoek ingesteld naar een vijftal door Nederland verleende rulings aan twee in Nederland gevestigde vennootschappen van het Nike concern.[32] Op 1 juli 2019 heeft de Europese Commissie de niet-vertrouwelijke versie van het openingsbesluit in de Nike-procedure gepubliceerd[33]. Opening van een formele onderzoeksprocedure betekent niet dat vaststaat dat sprake is van staatssteun. Opening van een formele onderzoeksprocedure betekent dat de Europese Commissie twijfels heeft over sommige aspecten van een ruling. Nader onderzoek moet plaatsvinden om definitief te kunnen beoordelen of daadwerkelijk sprake is van staatssteun. De Europese Commissie streeft ernaar binnen 18 maanden na de inleiding van de procedure een definitief besluit vast te stellen. Op 29 oktober 2019 is de Vaste Commissie voor Financiën via een besloten vertrouwelijke technische briefing geïnformeerd over deze casus;
- met betrekking tot het formele onderzoek van de Europese Commissie naar (verboden) staatsteun van Inter Ikea Systems BV dat eind 2017 is geopend, heeft de Europese Commissie in 2019 nog geen eindbeschikking gepubliceerd; en
- het Hof van Justitie heeft begin 2019 een belangwekkende uitspraak gedaan over misbruiksituaties. Deze uitspraak is van belang voor zogenoemde 'brievenbus maatschappijen'. In dit verband wordt gewezen op de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 26 februari 2019, waarover ook door de staatssecretaris van Financiën Kamervragen zijn beantwoord[34]. Met ingang van 2020 is de wetgeving op een aantal punten aangepast ten einde rekening te houden met deze arresten en te zorgen dat in misbruiksituaties adequaat kan worden geheven.

32 Brief staatssecretaris van Financiën van 10 januari 2019, nr. 2019-0000003147, Kamerstukken II, 2018/19, 25087, nr.229.

33 Brief staatssecretaris van Financiën van 2 juli 2019, nr. 2019-0000106673.

34 Beantwoording Kamervragen van de leden Van Raan en Snels over de gevolgen van de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 26 februari 2019, brief 14 juni 2019, kenmerk 2019-0000095322, Kamerstukken II, 2018/19, nr. 2759, 2878 en 3070.

4.4 Reactie bevindingen Commissie Bouwman/ Van der Geld inzake rulingpraktijk 2018

De voormalige APA/ATR-praktijk is tweemaal door de Commissie Bouwman/ Van der Geld onderzocht en eenmaal door een ambtelijke commissie. Ook bij de herziene rulingpraktijk zal de Commissie Bouwman/Van der Geld jaarlijks de afgegeven rulings aan een beoordeling onderwerpen.

De bevindingen van de Commissie Bouwman/Van der Geld) inzake APA/ATR-praktijk 2018 is als bijlage bij de 3e Voortgangsrapportage 2019 Belastingdienst gevoegd. Het onderzoek heeft in 2019 plaatsgevonden. Twee van de belangrijkste aanbevelingen worden hier genoemd. In de eerste plaats merkt de commissie op dat - ook onder de nieuwe rulingpraktijk - verhoogde aandacht voor zorgvuldige, inzichtelijke en zelfstandig leesbare dossiervorming nodig is. Met deze aanbeveling is inmiddels aan de slag gegaan. In de tweede plaats heeft de commissie de wens om op een algemener niveau meer inzicht te geven in de inhoudelijke afwegingen die ten grondslag liggen aan de afgegeven rulings. Bezien wordt hoe aan deze wens tegemoet kan worden gekomen.
Ook over 2019 zal de onafhankelijke commissie onderzoek doen.

4.5 Vangnetverzoeken en corporate-tiebreakerverzoeken

Verzoeken om toepassing vangnetbepaling
Op grond van het besluit van 16 december 2013, nr. IFZ/2013/229 is de algemeen directeur Grote Ondernemingen gemandateerd om te beslissen op verzoeken over de toepassing van de zogenoemde vangnetbepaling in de 'limitation on benefitsbepaling' (LOB) zoals opgenomen in een aantal door Nederland afgesloten bilaterale belastingverdragen. Voorbeelden hiervan zijn artikel 26, zevende lid, van het belastingverdrag met de Verenigde Staten van Amerika, of vergelijkbare bepalingen opgenomen in (het protocol bij) de belastingverdragen met Bahrein, Hong Kong, Japan en Koeweit. Ten aanzien van deze verzoeken is vanaf 1 juli

2019 ondermandaat verleend aan medewerkers van het college IFZ, waarbij het behandelteam IFZ optreedt als eerste behandelaar van deze verzoeken. Tot 1 juli 2019 was dit ondergemandateerd aan het APA/ATR team.

Op basis van dergelijke bepalingen kan aan personen die bij letterlijke toepassing van de verdragen niet gerechtigd zijn tot enkele of alle voordelen van een regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing, alsnog enkele of alle voordelen van deze regeling worden toegekend.

ergelijke verzoeken werden vóór de inwerkingtreding van bovengenoemd besluit behandeld door het Ministerie van Financiën als competente autoriteit. Beslissingen op dergelijke verzoeken hebben op grond van onderdeel 8 het Besluit niet het karakter van een vaststellingsovereenkomst. Wel is sprake van zekerheid vooraf als bedoeld in de Wet op de internationale bijstandsverlening en dient de afspraak uitgewisseld te worden met het buitenland. Om deze reden dient ook getoetst te worden aan de voorwaarden opgenomen in onderdeel 3 van het Besluit.

Na het indienen van een aangifte dividendbelasting kan – mits aan de daarvoor geldende eisen wordt voldaan – ten aanzien van een specifieke dividenduitkering alsnog om een teruggaaf van de bronbelasting worden verzocht. Het betreft dan geen verzoek meer om zekerheid vooraf over de toepassing van dat belastingverdrag.

Verzoeken om toepassing corporate tie-breaker bepaling

In steeds meer Nederlandse belastingverdragen is en wordt – conform het huidige OESO-modelverdrag – een zogenaamde 'onderling overleg corporate tie-breaker' bepaling opgenomen. Deze bepaling heeft betrekking op belastingplichtigen met een dubbele fiscale vestigingsplaats. In het kader van deze bepaling hebben bevoegde autoriteiten de bevoegdheid het verdragsinwonerschap van een belastingplichtige met een dubbele fiscale vestigingsplaats vast te stellen. Op grond van het besluit van 12 november 2015, IZV 2015/832 is de algemeen directeur Grote Ondernemingen gemandateerd om verzoeken voor dergelijke procedures te behandelen. Ten aanzien van deze verzoeken is vanaf 1 juli 2019 ondermandaat verleend aan medewerkers van het college IFZ, waarbij het behandelteam IFZ optreedt als eerste behandelaar van deze verzoeken. Tot 1 juli 2019 was dit ondergemandateerd aan het APA/ATR team. Het College IFZ handelt hierbij als de bevoegde autoriteit van Nederland. Beslissingen op corporate tie-breaker verzoeken zijn geen vaststellingsovereenkomsten. Er is geen sprake van zekerheid vooraf als bedoeld in de Wet op de internationale bijstandsverlening en de afspraak wordt niet uitgewisseld met het buitenland.

De verwachting is dat dit soort verzoeken vaker zullen binnenkomen vanaf 1 januari 2020, omdat vanaf dat moment het Multilateraal instrument ten aanzien van Nederland in werking treedt. In dit kader kan nog worden gewezen op het besluit van 9 december 2019, nr. 2019-25404 ("Onderling overlegprocedure voor toepassing belastingverdragen bij dubbel inwonerschap van niet-natuurlijke personen") waarin procedurele regels zijn opgenomen en waarin wordt aangegeven hoe om te gaan met reeds bestaande situaties. Een goedkeuring is gegeven dat – mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan – niet natuurlijke personen waarvan de verdragswoonplaats reeds is bepaald aan de hand van de corporate-tiebreaker die is opgenomen in het van toepassing zijnde belastingverdrag geen (nieuw) verzoek hoeven te doen tot het starten van een procedure voor onderling overleg, zolang en voor zover de feiten en omstandigheden op basis waarvan de verdragswoonplaats is bepaald niet zijn gewijzigd, tenzij er sprake is van misbruik en indien en voorzover het andere verdragsland hier mee instemt.

4.6 Overig

Op verzoek van de Tweede Kamer in 2019 doet de Algemene Rekenkamer onderzoek naar het onderwerp Belastingontwijking[35]. Dit onderzoek is een vervolg op eerder onderzoek van de Algemene Rekenkamer uit 2014. In dit onderzoek richt de Algemene Rekenkamer zich op alle rulings met een internationaal karakter, de effecten van maatregelen die belastingontwijking tegengaan en hoeveel belastingontvangsten en bedrijvigheid samengaan met afgegeven rulings.

35 https://www.rekenkamer.nl/actueel/lopend-onderzoek/belastingontwijking

5. Kerncijfers

In hoofdstuk 1 van dit verslag is aangegeven dat de kerncijfers van de rulingpraktijk als gevolg van de vernieuwde rulingpraktijk en de aangescherpte eisen, worden gesplitst in kerncijfers voor de eerste helft respectievelijk de tweede helft van 2019.

De kerncijfers over de eerste helft van 2019 zien er als volgt uit:

Tabel 2 kerncijfers 1 januari 2019 tot en met 30 juni 2019

	ATR	APA	Innovatie-box	Overige rulings	Totaal
Beginvoorraad	**221**	**207**	**407**	**1**	**836**
Aantal ontvangen verzoeken	346	93	135	45	**619**
Aantal afgedane verzoeken waarvan:	456	166	174	41	**837**
(Deels) toegekend	*377*	*129*	*139*	*37*	*682*
Afgewezen	*3*	*4*	*0*	*3*	*10*
Ingetrokken	*39*	*11*	*9*	*1*	*60*
Buiten behandeling	*24*	*13*	*10*	*-*	*47*
Geen ruling internationaal karakter	*13*	*9*	*16*		*38*
Eindvoorraad	**111**	**134**	**368**	**5**	**618**

Er zijn in de eerste helft 837 verzoeken afgedaan. Er zijn 682 verzoeken toegekend. De werkvoorraad is in de eerste helft 2019 afgenomen. Dit houdt verband met het relatief hoog aantal afgehandelde verzoeken in de eerste helft van 2019. Een van de verklaringen is dat er bij belastingplichtigen sprake is van een verhoogde bereidheid om sneller dan voorheen op aanvullende verzoeken om informatie van de Belastingdienst te reageren, mede in het licht van onzekerheden bij belastingplichtigen over de periode na 1 juli 2019 als gevolg van de vernieuwde regelgeving voor de rulingpraktijk. Overigens heeft de Belastingdienst de lijn gehanteerd dat op een normale wijze is doorgewerkt tot 1 juli 2019 en dat geen buitensporige acties zijn gedaan om aan de verhoogde mate van snelheid van de belastingplichtigen tegemoet te komen.

De kerncijfers over de tweede helft van 2019 zien er als volgt uit:

Tabel 3 kerncijfers 1 juli 2019 tot en met 31 december 2019

	ATR	APA	Innovatie-box	Overige rulings	Totaal
Beginvoorraad rapportage periode	**111**	**134**	**368**	**5**	**618**
Aantal ontvangen verzoeken	107	67	100	24	**298**
Aantal afgedane verzoeken waarvan:	83	28	58	7	**176**
(Deels) toegekend	*-*	*-*	*43*	*-*	*43*
Toegekend	*56*	*15*	*-*	*2*	*73*
Afgewezen	*4*	*-*	*-*	*1*	*5*
Ingetrokken	*13*	*8*	*2*	*3*	*26*
Buiten behandeling	*4*	*5*	*3*	*1*	*13*
Geen ruling internationaal karakter	*6*	*-*	*10*	*-*	*16*
Eindvoorraad rapportage periode	**135**	**173**	**410**	**22**	**740**

Voor de tweede helft van het jaar dient daarentegen te worden geconstateerd dat de aantallen ingediende respectievelijk afgehandelde verzoeken (298 respectievelijk 176) lager zijn dan in de eerste helft van 2019 en gemiddeld in de afgelopen (half)jaren gebruikelijk was.

Een verklaring daarvoor is dat het aanscherpen van de voorwaarden voor zekerheid vooraf effect heeft. Bij afwezigheid van economische nexus, Nederlandse of buitenlandse belastingbesparing als doorslaggevende beweegreden of indien het transacties betreft met een entiteit gevestigd in een laagbelastend land wordt geen vooroverleg meer gevoerd. De daarbij komende onzekerheid in welke gevallen precies deze voorwaarden prohibitief voor zekerheid vooraf worden geacht, dat wil zeggen hoe de voorwaarden exact worden uitgelegd, heeft tot – enige - terughoudendheid geleid aan de kant van ondernemingen. Een andere verklaring kan zijn gelegen in de aanscherpingen van de procedures en administratieve verplichtingen, waardoor het proces arbeidsintensiever (en daarmee duurder) wordt en het publiceren van de samenvattingen. Tot slot is er sprake van gewenning aan de nieuwe werkwijze, mede gelet op de opstart van de implementatie die eerst na de invoeringsdatum van 1 juli 2019 plaatsvond (en in samenloop met het ontbreken van een overgangsregeling).

Geconcludeerd wordt dat de tweede helft 2019 te kort is om gefundeerde en stabiele uitspraken over het effect van de vernieuwde rulingpraktijk op de aantallen van ingediende en afgedane verzoeken per jaar te doen. Daarvoor zijn meer ervaringscijfers over een langere periode nodig.

In de bijlage 2 zijn gedetailleerde overzichten van de verschijningsvormen van toegewezen verzoeken en de afwijzingsgrond van de afgewezen verzoeken opgenomen.

Gezien het nieuwe proces rondom de afgifte van rulings met een internationaal karakter, heeft voorafgaand aan de rapportage over de tweede helft van 2019 een interne review binnen de directie Grote Ondernemingen plaatsgevonden. Hier uit is naar voren gekomen dat zes verzoeken tot rulings met een internationaal karakter niet via de juiste procedure zijn gelopen. Van deze zes verzoeken is gebleken dat vier verzoeken zijn afgewezen en ingetrokken en twee verzoeken zijn toegekend. Beide toegewezen verzoeken blijken na herbeoordeling door het College IFZ fiscaal inhoudelijk juist, daarnaast is er voldoende economische nexus, geen sprake van belastingbesparing en/of transacties met laagbelastende landen. Herstelacties hebben plaatsgevonden (zes samenvattingen gepubliceerd en twee rulings worden uitgewisseld). Gelet op het bovenstaande wordt de interne review in 2020 gecontinueerd. Voorts wordt door middel van extra voorlichting aan de lokale inspecteurs getracht deze gevallen eerder te onderkennen en te voorkomen. Ook wordt bezien of ICT hierin verder kan ondersteunen.

Doorlooptijd verzoeken

De doorlooptijden van de verzoeken worden vanaf 2019 in het nominaal aantal maanden (inclusief wachttijd) uitgedrukt (bruto doorlooptijd) in plaats van de netto doorlooptijd (op basis van de schaakklokmethode). Dit geeft een beter beeld van de doorlooptijd van het gehele proces van indiening van de aanvraag tot de afwijzing dan wel toewijzing van het verzoek. Ook is hiermee een betere vergelijking met de doorlooptijden van verzoeken in soortgelijke jaarverslagen van andere landen te maken.

De doorlooptijden voor de verschillende rulings zien er als volgt uit:

Tabel 4 bruto doorlooptijden verzoeken in maanden in de periode 1 januari 2019 tot en met 30 juni 2019

Verzoeken	ATR	APA	Totaal APA/ATR
toegekend	4,6	11,36	6,32
afgewezen	10,63	25,66	19,65
ingetrokken	7,05	12,32	8,29
buiten behandeling	5,75	22,24	11,57

Tabel 5 bruto doorlooptijden verzoeken in maanden in de periode 1 juli 2019 tot en met 31 december 2019

Verzoeken	ATR	APA	Innovatie-box	Overige rulings
(deels) toegekend	6,3	13,8	11,9	-
afgewezen	4	-	-	-
ingetrokken	7,6	7,3	11,7	3,4
buiten behandeling	14,9	19,9	23,5	0,8

Bijlage 1. Bijzonderheden ATR's, APA's, innovatiebox vaststellings-overeenkomsten en overige rulings

Economische nexus

Is economische nexus vereist voor zekerheid over de toepassing van artikel 17 derde lid, onderdeel b, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb)?

In het Besluit is opgenomen dat zekerheid vooraf geweigerd kan worden indien niet wordt voldaan aan de zogeheten nexus-eis, zoals beschreven in paragraaf 3, onderdeel a, van het Besluit. In de laatste volzin van pt. 3 onder a. van het Besluit staat het volgende: 'Deze bepaling is naar zijn aard niet van toepassing als zekerheid wordt gevraag over het feit dat geen sprake is van buitenlandse belastingplicht in de zin van artikel 17 of 17a Wet Vpb.' Deze verwoording van de uitzondering op de nexus-eis roept de vraag op of de nexus-eis ook gesteld wordt als het verzoek tot vooroverleg gaat over de toepassing van art. 17-3-b, oftewel de technisch ab-regeling. Besloten is dat ingeval een vennootschap deel uit maakt van een concern dat wel een in Nederland gevestigde vennootschap heeft, maar het concern in Nederland geen bedrijfseconomische operationele activiteiten uitoefent, uit doel en strekking van het Besluit volgt dat het verzoek niet in behandeling kan worden genomen. Dit geldt uiteraard ook als belastingplichtige geen deel uit maakt van een concern en zelfstandig niet aan de economische nexus-eis voldoet. Dit standpunt is naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting "Advance Tax Ruling 20191029 ATR 000003".

Kwalificatie hybride rechtsvormen / buitenlandse pensioenfondsen – economische nexus vereiste

Er zijn verzoeken om zekerheid vooraf ingediend namens buitenlandse rechtsvormen om zekerheid te krijgen of zij voldoen aan de voorwaarden om als vrijgesteld pensioenfonds aangemerkt te worden[36] of om zekerheid te krijgen over de kwalificatie van de rechtsvorm voor Nederlandse fiscale doeleinden[37]. Besloten is dat er geen economische nexus nodig is voor verzoeken om zekerheid vooraf m.b.t. de kwalificatie van een hybride rechtsvorm / buitenlandse pensioenfondsen. Uiteraard moet wel aan de andere voorwaarden van het Besluit worden voldaan.

In de bijlage met voorbeelden bij de brief van 23 april 2019 is een voorbeeld gegeven van de invulling van het begrip economische nexus waarbij de kosten worden doorbelast, zodat sprake is van het verrichten van activiteiten die voor rekening en risico van de verzoekende belanghebbende worden uitgeoefend. In de praktijk is er een grote variatie aan situaties. Vanuit praktische commerciële redenen worden de gemaakte kosten niet doorbelast naar andere vennootschappen.
Besloten is dat het bij de invulling van het begrip economische nexus niet uitmaakt of kosten worden doorbelast. Zie antwoord op vraag 10 Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter-vragen en antwoorden

Economische nexus in het recente verleden

Bij het opschonen of beëindigen van een structuur kan de vraag opkomen of er al of nog steeds voldoende economische nexus in Nederland aanwezig om te kunnen voldoen aan de voorwaarden van paragraaf 3 van het Besluit. Als er op enig recent moment in het verleden 'economische nexus' in Nederland was (of - als tegenhanger daarvan - er in de nabije toekomst 'economische nexus' komt of kan komen), dan is vooroverleg mogelijk. Over een exit kan dus worden overlegd, onder die voorwaarde.

Belastingontwijking

Mexicaanse structuren

Het College IFZ heeft in algemene zin gesproken over zogenaamde "Maquiladora-structuren" en is daarbij tot de conclusie gekomen dat het onwaarschijnlijk is dat zekerheid vooraf zal worden gegeven in dergelijke structuren. Maquiladora-structuren zijn structuren waarbij –kortgezegd- middels een vaste inrichting van een Nederlands hoofdhuis gebruikt wordt gemaakt van een Mexicaanse stimuleringsmaatregel. De veelal ontbrekende economische nexus in Nederland

36 Paragraaf 3.3 van het Besluit van 20 december 2018, nr. 2018-24470.

37 Besluit van 11 december 2009, nr. CPP 2009/519

in combinatie met het (vermoeden van) belastingbesparing als doorslaggevende beweegreden in de zin van het besluit van 19 juni 2019 is leidend geweest bij de overwegingen van het College IFZ.

Laagbelastende jurisdicties

Uitleg geen zekerheid vooraf t.a.v. directe transacties met Staten opgenomen in de Regeling

Op basis van onderdeel 3 van het Besluit zijn "directe transacties met entiteiten die zijn gevestigd in Staten die zijn opgenomen in de Regeling" uitgesloten van de toegang tot vooroverleg. Indien door een Nederlandse dochtermaatschappij zekerheid vooraf wordt gevraagd over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op buitenlandse dochtermaatschappijen die niet gevestigd zijn in een laagbelastend land, hoewel één van de buitenlandse dochtermaatschappijen wel een deelneming in een in een laagbelastend land gevestigde (klein)dochtermaatschappij houdt, kan (mits uiteraard aan de overige voorwaarden van het Besluit is voldaan) zekerheid worden gegeven. De zekerheid vooraf in dat geval betreft namelijk geen directe transactie met een entiteit die is gevestigd in een laagbelastend land. Hierbij maakt het geen verschil of een substantieel deel van de waarde van die direct gehouden buitenlandse dochtermaatschappij wordt vertegenwoordigd door de indirect gehouden in een laagbelastend land gevestigde (klein)dochtermaatschappij, c.q. of die indirect gehouden (klein)dochtermaatschappij een wezenlijke economische activiteit ten behoeve van de groep uitoefent en daarvoor de benodigde kennis en kunde heeft. Zie antwoord op vraag 20 Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter-vragen en antwoorden.

Zekerheid vooraf t.a.v. een entiteit opgericht in een laagbelaste jurisdictie, maar feitelijk gevestigd in een verdragsland

Op basis van paragraaf 3bii van het besluit kan alleen zekerheid vooraf worden gegeven indien geen sprake is van een directe transactie met een vennootschap gevestigd in een Staat die is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. Als een vennootschap weliswaar is opgericht naar het recht van een staat opgenomen in de Regeling, maar deze vennootschap is feitelijk gevestigd in een derde land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten die niet voorkomt in de Regeling, waarbij deze vennootschap aldaar volledig onderworpen is aan de belastingheffing, kan wel zekerheid worden gegeven (mits uiteraard ook aan de overige vereisten wordt voldaan).

Directe transacties met entiteiten in laagbelastende jurisdicties

In voorbeeld 12 in de bijlage bij brief van de Staatssecretaris van Financiën van 23 april 2019 is aangegeven dat geen ruling kan worden verkregen over de beloning van de verkoopfunctie in Nederland indien een substantieel deel van de omzet van het verkoopkantoor in Nederland wordt veroorzaakt door landen die voorkomen op de Nederlandse lijst van laagbelastende landen. De praktijk vraagt in welk percentage het "substantieel deel van de omzet" wordt vertaald, en of – ingeval van financiële transacties – voor deze toetsing moet worden gekeken naar de hoofdsom van uitstaande leningen of naar de hierover ontvangen rente.
Uit de gepubliceerde samenvatting "Innovatieboxruling 20191119 IBOX 000018" blijkt dat een "niet substantieel deel van de omzet" zich laat vertalen in een deel kleiner dan 30% van de totale omzet. Voor de beoordeling hiervan bij financiële transacties in de vorm van geldleningen dient te worden gekeken naar de omvang van de fiscaal relevante stroom (de ontvangen rente), waarbij – indien sprake is van in- en doorlenen – ook de ontvangers van de betaalde rente op samenhangende schulden in de beoordeling worden betrokken.

Competentievraagstukken

Reikwijdte bij deelnemingsvrijstellingvraagstukken

Op basis van onderdeel 2.4 onder a van het Besluit is het behandelteam IFZ de eerste behandelaar met betrekking tot verzoeken om vooroverleg inzake "de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op voordelen uit niet in Nederland gevestigde deelnemingen." Dit moet ruim worden uitgelegd, zodat ook internationale vraagstukken inzake bijv. de toepassing van 13c of 13d Wet Vpb onder deze reikwijdte vallen. Immers ook hier gaat het om de vraag of de

deelnemingsvrijstelling al dan niet van toepassing is. Uiteraard zal de behandeling in voorkomende gevallen altijd in samenspraak gaan met het lokale behandelteam, aangezien zij zullen beschikken over de kennis van de specifieke feiten en omstandigheden van de belastingplichtige.

Reikwijde bij vaste inrichtingsvraagstukken

Op basis van onderdeel 2.4 onder d van het Besluit is het behandelteam IFZ de eerste behandelaar met betrekking tot verzoeken om vooroverleg inzake “de vraag of er al dan niet sprake is van een vaste inrichting in Nederland … als bedoeld in artikel 17, derde lid, onderdeel a, Wet Vpb.” In gevallen waarbij het uitgangspunt is dat er een vaste inrichting is - waar geen zekerheid als zodanig over wordt gevraagd - is een bevestiging van de gevolgen van een herstructurering en in het bijzonder het aanvragen van een beschikking ex artikel 14b (duiding) Wet Vpb geen ‘ruling’ of vaststellingsovereenkomst in de zin van het Besluit.

Overige punten uitleg Besluit 19 juni 2019

Is een raamovereenkomst een ruling met een internationaal karakter?

Een raamovereenkomst als bedoeld in paragraaf 1.7.3 van het Besluit deelnemingsvrijstelling[38] is bedoeld om te voorkomen dat een groot aantal beschikkingen moet worden afgegeven. In het Besluit deelnemingsvrijstelling is opgenomen dat dit gebeurt in de vorm van een vaststellingsovereenkomst. Een artikel 13 lid 7 beschikking zelf wordt niet gezien als een ruling met een internationaal karakter. De behandeling van een verzoek als bedoeld in paragraaf 1.7.3 van het Besluit deelnemingsvrijstelling wordt niet gezien als een ruling met een internationaal karakter en de behandeling ligt om die reden niet bij het Behandelteam IFZ. Zie antwoord op vraag 2 Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter-vragen en antwoorden,

Vangnetbeslissing vooraf dient te worden getoetst aan onderdeel 3 van het Besluit

Om in een specifieke casus (waarbij toepassing van de inhoudingsvrijstelling van artikel 4 lid 2 Wet op de Dividendbelasting 1965 niet mogelijk is) succesvol een beroep te kunnen doen op het belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten van Amerika dient de verkrijger van de voordelen onder andere aangemerkt te worden als een gekwalificeerd persoon als bedoeld in artikel 26 van het verdrag. Indien de verkrijger niet voldoet aan een van de andere mogelijkheden van dit artikel, kan onder omstandigheden een beroep worden gedaan op de vangnetbeslissing
van het zevende lid. Bij de beoordeling of een lichaam in aanmerking komt voor de toepassing van artikel 26, zevende lid, van het verdrag is van belang om vast te stellen of de persoon is opgericht, verworven, of in standgehouden ter verkrijging van verdragsvoordelen dan wel de uitoefening van de activiteiten voornamelijk daarop is gericht. In aanvullende stukken bij het verdrag worden een aantal factoren genoemd die bij de beoordeling meegenomen kunnen worden.
Op grond van onderdeel 8 van het Besluit heeft een dergelijke beslissing niet het karakter van een vaststellingsovereenkomst. Wel is sprake van zekerheid vooraf als bedoeld in de Wet op de internationale bijstandsverlening en dient de afspraak uitgewisseld te worden met het buitenland. Om deze reden dient ook getoetst te worden aan de voorwaarden opgenomen in onderdeel 3 van het Besluit.
Dit standpunt is naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting “Advance Tax Ruling 20191126 ATR 000003”.

Vangnetbeslissing achteraf is geen ruling met een internationaal karakter

Een vangnetbeslissing vooraf dient te voldoen aan de eisen van paragraaf 3 van het Besluit (zie hiervoor). Na het indienen van een aangifte dividendbelasting kan – mits aan de daarvoor geldende eisen wordt voldaan – ten aanzien van een specifieke dividenduitkering om een teruggaaf van de bronbelasting kan worden verzocht. Het betreft dan geen verzoek meer om zekerheid vooraf over de toepassing van dat belastingverdrag. Een dergelijk verzoek in het kader van de teruggaafprocedure is geen verzoek om zekerheid vooraf en wordt daarom niet aan het besluit getoetst.

38 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 13 februari 2019, nr. 2019-000002049, Stcrt. 2019 nr. 9603

Corporate tiebreaker beslissing is geen ruling met een internationaal karakter

In onderdeel 8 van het Besluit is bepaald dat het behandelteam IFZ optreedt als eerste behandelaar van vangnetbeslissingen en corporate tiebreaker verzoeken. In de laatste alinea is opgemerkt dat een beslissing op een dergelijk verzoek niet heeft te gelden als een vaststellingsovereenkomst. Er is geen sprake van zekerheid vooraf als bedoeld in de Wet op de internationale bijstandsverlening en wordt de afspraak niet uitgewisseld met het buitenland. Een corporate tiebreaker verzoek wordt niet getoetst aan onderdeel 3 van het Besluit.

Kwalificatie coöperatie moet worden getoetst aan onderdeel 3 van het Besluit

Bij een verzoek om kwalificatie van een coöperatie voor de dividendbelasting komt de vraag op of dit verzoek moet worden getoetst aan onderdeel 3 van het Besluit. Met ingang van 1 januari 2018 zijn houdstercoöperaties, zoals bedoeld in artikel 1, achtste lid van de Wet op de dividendbelasting, in beginsel inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting. Dat is anders als de coöperatie niet aangemerkt wordt als houdstercoöperaties, omdat zij bijvoorbeeld reële activiteiten uitoefent in Nederland. Als sprake is van een niet-houdstercoöperatie is de coöperatie geen inhoudingsplichtige voor de dividendbelasting.
De relevantie van de vraag is gelegen in een situatie waarin niet wordt voldaan aan de vereisten van onderdeel 3 van het Besluit, en dan meer specifiek dat geen vooroverleg kan worden aangegaan “als de gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op de fiscale gevolgen van directe transacties met entiteiten die zijn gevestigd in Staten die zijn opgenomen in de Regeling laagbelastende Staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.”
Als puur wordt gekeken naar de kwalificatievraag of sprake is van een houdster coöperatie zou het niet uitmaken dat de directe aandeelhouder in een land genoemd in de Regeling is gevestigd. Echter de kwalificatievraag is hier alleen gericht op de fiscale consequenties van een dividendbetaling. Indien dit betrekking heeft op een dividendbetaling aan een aandeelhouder in een land genoemd in de Regeling is besloten dat geen zekerheid vooraf kan worden gegeven op de kwalificatie van een coöperatie.

Indien doel van de structuur is zekerheid t.a.v. een dividendbetaling dient ten aanzien van alle onderdelen van de structuur te worden getoetst aan onderdeel 3 van het Besluit.

Bij de kwalificatie van een commanditaire vennootschap als besloten of open op basis van artikel 2 paragraaf 3 onder c AWR komt de vraag op of dit moet worden aangemerkt als een transactie als bedoeld in onderdeel 3 van het Besluit. De vraag is opgekomen in een structuur waarbij sprake is van een commanditaire vennootschap, met een beherend vennoot die arbeid levert en commanditaire vennoten die kapitaal verschaffen. Op het niveau van de CV wordt derhalve een onderneming gedreven. Op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel a in combinatie met artikel 17a, onderdeel b van de Wet Vpb heeft de buitenlandse commanditaire vennoot een vaste inrichting in Nederland. Uit de parlementaire behandeling blijkt dat hieronder wordt verstaan de medegerechtigdheid van een (buitenlandse) commanditaire vennoot in een besloten CV. Het doet daarbij niet ter zake of de buitenlands belastingplichtige ook zelfstandig een onderneming drijft. Zijn medegerechtigdheid tot de in Nederland gedreven onderneming wordt bij de commandiet bij wetsfictie als een vaste inrichting beschouwd, zodat de inkomsten uit die onderneming in Nederland in de heffing kunnen worden betrokken als winst uit onderneming (waarbij geen sprake is van effectenbezit).
Er moet worden gekeken naar het doel van de structuur. Aangezien het in dergelijke structuren (voornamelijk) gaat om zekerheid op het gebied van de dividendbelasting, dient te worden getoetst aan de voorwaarden van onderdeel 3 van het Besluit. Dit betekent dat er alleen zekerheid kan worden gegeven indien geen van de (commanditaire en besloten) vennoten in de commanditaire vennootschap is gevestigd in een land genoemd in de Regeling. Als er wel een vennoot in een dergelijk land aanwezig is, kan voor geen van de onderdelen die samenhangen met dit deel van de structuur zekerheid worden gegeven.

Definitie vooroverleg in het kader van een pre-filing meeting

Het doel van een pre-filing meeting is, zoals genoemd in paragraaf 6 van het Besluit, het komen tot een goed onderbouwd verzoek om vooroverleg. Er worden tijdens een pre-filing meeting geen inhoudelijke standpunten ingenomen.

Herstructureringen in relatie tot vóór 1 juli 2019 afgegeven APA's

Vanwege gewijzigde internationale en lokale regelgeving hebben diverse internationale concerns in het afgelopen jaar herstructureringen dan wel aanpassingen geheel buiten Nederland doorgevoerd, bijvoorbeeld ten aanzien van het intellectuele eigendom. Met een aantal van deze bedrijven heeft de Belastingdienst in het verleden een APA gesloten waarvan de looptijd op het moment van de herstructurering/aanpassing nog niet verstreken was. In voorkomende gevallen heeft de Belastingdienst bevestigd dat, voor zover de herstructurering/aanpassing materieel niet resulteert in een wijziging van de relevante feiten en omstandigheden die ten grondslag lagen aan de overeengekomen verrekenprijsmethode, de APA van toepassing zal blijven gedurende de resterende looptijd. Aangezien geen sprake is van een nieuwe ruling heeft geen toetsing aan het Besluit plaatsgevonden in deze situaties. Tevens is geen samenvatting gepubliceerd. Bij een eventuele verlenging van de APA zal deze toetsing uiteraard alsnog plaatsvinden.

Overdracht van immateriële activa naar Nederland vanuit een laagbelastende omgeving.

De verschillende Nederlandse en wereldwijde initiatieven tegen belastingerosie en winstverplaatsing gaan soms gepaard met de overdracht van immateriële activa uit een (voorheen) laagbelastende omgeving naar Nederland. Ook in die gevallen geldt – naast uiteraard fiscaaltechnische overwegingen - dat voor wel of niet aangaan van vooroverleg met het oog op zekerheid vooraf wordt getoetst aan de kaders van paragraaf 3 van het Besluit. Dat kan bijvoorbeeld ook spelen bij herstructurering van hybride mismatch situaties (zoals de 'cv-bv'-structuur) of varianten daarop. Overigens betreft het dan uitsluitend situaties waarbij Nederland wordt overwogen als locatie voor de immateriële activa. Juist voor die hiervoor bedoelde categorie gevallen geldt dat ten aanzien van de zogenoemde 'onshoring' van immateriële activa bij in het bijzonder Amerikaanse ondernemingen geen zekerheid vooraf is gegeven onder de vernieuwde rulingpraktijk sinds 1 juli 2019. Desalniettemin kunnen zich gevallen voordoen waar de voorwaarden van paragraaf 3 van het Besluit niet prohibitief hoeven te zijn. Daarbij kan het vanuit het uitvoeringsperspectief wenselijk zijn om tijdens vooroverleg acceptabele voorwaarden overeen te komen. Terughoudendheid voert op dit moment echter de boventoon.

Bijlage 2. Uitsplitsingen cijfers van toegekende rulings naar verschijningsvorm en van niet toegekende rulings naar reden van afwijzing

Indeling verzoeken toegekend 1 januari 2019 t/m 30 juni 2019		
	Specificatie	**Totaal**
Internationale houdsterstructuur, waarvan:		347
Zekerheid over de deelnemingsvrijstelling	74	
Zekerheid over de positie aandeelhouders	97	
Combinatie deelnemingsvrijstelling/aandeelhouders combi's	176	
Aantal gevallen waarin een coöperatie is opgenomen in een internationale houdster structuur		115
Toerekenen aandelen aan VI		1
Buitenlandse belastingplicht - Negatieve VI		12
BES - Negatieve VI		3
Hybride financieringsvorm		2
Hybride entiteiten (incl CV/BV)		12
Principaalstructuren (Europees/EMEA hoofdkantoor)		6
Reguliere APA (totaal onderstaand)		66
APA - Verkoop	23	
APA - Verkoopondersteuning	12	
APA - Productie	3	
APA - Inkoop	3	
APA - Research & Development	1	
APA - Logistiek	6	
APA - Hoofdkantoor	1	
APA - Profit split	4	
APA - Royaltybetaling voor gebruik immateriële activa	1	
APA - Administratieve dienstverlening	9	
APA - IT dienstverlening	1	
APA - Waardering	2	

Indeling verzoeken toegekend 1 januari 2019 t/m 30 juni 2019		
	Specificatie	**Totaal**
Informeel kapitaal/verkapt dividend	(2)[1]	6
Onderdeel van APA - Verkoop	3	
Onderdeel van APA - Inkoop	1	
Onderdeel van DVL - Financiering	1	
Informeel kapitaal - Overig	1	
Onderdeel APA - Principaal[2]	(2)[2]	
Financierings- en Royalty-activiteiten (totaal onderstaand)		28
Financiering	25	
Royalty	3	
Hoofdhuis - Vaste inrichting winsttoerekening		10
Herfactureren		2
BI- en multilaterale APA's		11
Subtotaal aantal afgegeven APA/ATR		**506**
Innovatiebox		139
Overige internationale rulings		37
Subtotaal rulings internationaal karakter		**682**
BRNC		0
Tiebreaker		3
Vangnet		4
Totaal toegekend		**689**

1 Inclusief principaal structuren, deze zijn reeds geteld bij "7 Principaalstructuren (Europees/EMEA hoofdkantoor)".
2 Deze zijn geteld bij "7 Principaalstructuren (Europees/EMEA hoofdkantoor)".

Indeling verzoeken toegekend 1 juli 2019 t/m 31 december 2019		
	Specificatie	**Totaal**
Internationale houdsterstructuur		24
Waarvan:		
Zekerheid over de deelnemingsvrijstelling	7	
Zekerheid over de positie aandeelhouders	10	
Combinatie deelnemingsvrijstelling/aandeelhouders combi's	7	
Aantal gevallen waarin een coöperatie is opgenomen in een internationale houdster structuur		7
Toerekenen aandelen aan VI		0
Buitenlandse belastingplicht - Negatieve VI		27
BES - Negatieve VI		3
Hybride financieringsvorm		0
Hybride entiteiten (incl CV/BV)		2
Principaalstructuren (Europees/EMEA hoofdkantoor)		1
Reguliere APA (totaal onderstaand)		9
APA - Verkoop	4	
APA - Verkoopondersteuning	2	
APA - Productie	0	
APA - Inkoop	1	
APA - Research & Development	0	
APA - Logistiek	0	
APA - Hoofdkantoor	1	
APA - Profit split	1	
APA - Royaltybetaling voor gebruik immateriële activa	0	
APA - Administratieve dienstverlening	0	
APA - IT dienstverlening	0	
APA - Waardering	0	

Indeling verzoeken toegekend 1 juli 2019 t/m 31 december 2019		
	Specificatie	**Totaal**
Informeel kapitaal/verkapt dividend		0
Financierings- en Royalty-activiteiten (totaal onderstaand)		0
Financiering	0	
Royalty	0	
Hoofdhuis - Vaste inrichting winsttoerekening		2
Herfactureren		1
BI- en multilaterale APA's		2
Subtotaal aantal afgegeven APA/ATR		**71**
Innovatiebox		43
Overige internationale rulings		2
Subtotaal rulings internationaal karakter		**116**
BRNC		0
Tiebreaker		4
Vangnet		0
Totaal toegekend		**120**

Reden afwijzing APA-verzoeken 1 januari 2019 t/m 30 juni 2019*				
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	2	4	2	8
Verzoek dubbel ingeboekt			5	5
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen	1			1
Integrale klantbehandeling		1	1	2
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen	1	5	2	8
De transactie is niet doorgegaan		1	3	4
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)				
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)				
Komt niet door de UBO-check				
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst				
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB				
Totaal	**4**	**11**	**13**	**28**

* De afwijzingsgronden van verzoeken met betrekking tot innovatiebox en overige rulings worden per 1 juli 2019 bij gehouden.

Reden afwijzing ATR-verzoeken 1 januari 2019 t/m 30 juni 2019*				
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	1	20	2	23
Verzoek dubbel ingeboekt			4	4
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen	1			1
Integrale klantbehandeling	1			1
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		16	16	32
De transactie is niet doorgegaan		3	2	5
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)				
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)				
Komt niet door de UBO-check				
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst				
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB				
Totaal	**3**	**39**	**24**	**66**

* De afwijzingsgronden van verzoeken met betrekking tot innovatiebox en overige rulings worden per 1 juli 2019 bij gehouden.

Reden afwijzing APA-verzoeken 1 juli 2019 t/m 31 december 2019				
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Totaal
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)				0
De transactie is niet doorgegaan		3	1	4
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)				0
Komt niet door de UBO-check				0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		1	3	4
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst				0
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid				0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB				0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003)	0	2	1	3
Integrale klantbehandeling				0
Verzoek dubbel ingeboekt				0
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		2		2
Totaal	**0**	**8**	**5**	**13**

Reden afwijzing ATR-verzoeken 1 juli 2019 t/m 31 december 2019				
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Totaal
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)				0
De transactie is niet doorgegaan		2	1	3
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)				0
Komt niet door de UBO-check				0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		4	2	6
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst				0
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	2			2
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB				0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003)	2	7		9
Integrale klantbehandeling				0
Verzoek dubbel ingeboekt				0
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen			1	1
Totaal	**4**	**13**	**4**	**21**

Reden afwijzing innovatiebox-verzoeken 1 juli 2019 t/m 31 december 2019				
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Totaal
De transactie is niet doorgegaan				0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		1	3	4
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)				0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)				0
Integrale klantbehandeling				0
Komt niet door de UBO-check				0
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid		1		1
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst				0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB				0
Verzoek dubbel ingeboekt				0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003)				0
Totaal	**0**	**2**	**3**	**5**

Reden afwijzing verzoeken overige rulings 1 juli 2019 t/m 31 december 2019				
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Totaal
De transactie is niet doorgegaan		1		1
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		2		2
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)				0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)				0
Integrale klantbehandeling				0
Komt niet door de UBO-check				0
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	1			1
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst				0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB				0
Verzoek dubbel ingeboekt				0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003)			1	1
Totaal	**1**	**3**	**1**	**5**