



**TER BESLISSING**

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

DG Belastingdienst  
Concendirectie Fiscale en  
Juridische Zaken

Persoonsgegevens

# nota

Kamerbrief en wijzigingsbesluit van het besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter

**Datum**

26 juni 2023

**Notanummer**

2023-0000155644

**Bijlagen**

1. Kamerbrief
2. Wijzigingsbesluit
3. Nota inventarisatie
4. Nota Toelichting Inventarisatie
5. Openbaarmaking Beslisnota's

**Aanleiding**

Naar aanleiding van de bespreking op 5 juni jl. van de nota "Toelichting Inventarisatie eerste ervaringen vernieuwde rulingpraktijk en voorstellen tot bijsturen van het beleid" (bijlage 4), heeft u gevraagd de Kamer vooraf te informeren over aanpassingen van de regels voor rulings met een internationaal karakter. In deze nota leggen wij u drie beslispunten voor en treft u in de bijlage de brief om de Kamer te informeren.

03.07.23

**Beslispunten**

1. Bent u akkoord met het advies om de Kamer middels bijgevoegde brief voorafgaand aan het zomerreces te informeren conform over de aanpassingen van de regels voor rulings met een internationaal karakter? Zo ja, dan verzoeken wij u bijgevoegde brief te ondertekenen.
2. Bent u akkoord met het advies het wijzigingsbesluit van het besluit rulings met een internationaal karakter begin oktober van dit jaar te publiceren en op dat moment in werking te laten treden?
3. Graag uw akkoord voor het openbaar maken van bijgevoegde eerdere nota's, conform de beleidslijn Actieve openbaarmaking nota's. Omliggende delen worden voorafgaan aan openbaarmaking onzichtbaar gemaakt.

ja  
ja  
ja

**Kernpunten**

- Conform de eerdere nota's d.d. 12 april 2023 (bijlage 3) en d.d. 30 april 2023 (bijlage 4) is in bijlage 1 de brief om de Kamer te informeren opgenomen.
- Als eerste beslispunt wordt voorgesteld een aparte brief voor het zomerreces naar de Kamer te sturen.
- Mocht het uw voorkeur hebben geen aparte brief te sturen naar de Kamer, dan kan de inhoud van de brief aan de stand-van-zakenbrief van eind augustus worden toegevoegd.
- Het wijzigingsbesluit van het Besluit rulings met een internationaal karakter is als bijlage toegevoegd aan de brief waarin de Kamer wordt geïnformeerd over de aanpassingen.
- Als tweede beslispunt wordt voorgesteld het wijzigingsbesluit begin oktober van dit jaar te publiceren en op dat moment in werking te laten treden. Op die manier heeft de Kamer desgewenst gelegenheid tot het stellen van vragen.

Belangrijk

*Communicatie*

Uw woordvoerder is betrokken.

*Politiek/bestuurlijke context*

Vanaf 1 juli 2019 is door een aantal maatregelen de internationale rullingpraktijk aangescherpt. Over de daarbij gemaakte keuzes is destijds uitgebreid met de Kamer van gedachten gewisseld. De rullingpraktijk staat met regelmaat in de maatschappelijke en dus politieke aandacht.

**Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

Niet van toepassing.



TER BESLISSING

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directoraat-Generaal  
Belastingdienst  
Concerndirectie Fiscale  
en Juridische Zaken

Persoonsgegevens

# nota

Inventarisatie eerste ervaringen vernieuwde rullingpraktijk en voorstellen tot bijsturing van het beleid

**Datum**

12 april 2023

**Notanummer**

2023-0000095189

**Bijlagen**

1. nota 103971a stas
2. QA 24 vestigingsplaatsvraagstukken

### Aanleiding

In de nota DGBD 103971 d.d. 2 mei 2022 (bijlage 1) bent u geïnformeerd over de destijds op te starten (interne) inventarisatie van de ervaringen van de Belastingdienst met het vernieuwde internationale rullingbeleid in de eerste drie jaar. Aan de hand van deze inventarisatie is bekeken of eventuele bijsturing van het nieuwe beleid in de toekomst overwogen zou kunnen worden om door de Belastingdienst geconstateerde knelpunten voor de uitvoering weg te nemen. In dat kader leggen wij in deze nota vier beslisapunten voor en is tot slot een informatiepunt opgenomen.

07.05.2023

### Beslisapunten

1. Bent u – om de geconstateerde knelpunten in het toezicht deels te kunnen beperken – akkoord met het advies om de kaders wat te verruimen onder strikte voorwaarden?
2. Bent u akkoord met het advies om te verduidelijken dat – in innovatie-, tonnageregime- en APA-verband – de LBJ/NCJ-voorwaarde alleen is bedoeld voor groepstransacties met entiteiten in een LBJ/NCJ, en dus niet voor derdentransacties met een partij in een LBJ/NCJ?
3. Bent u ermee akkoord om in het rullingbesluit op te nemen dat de Belastingdienst – in situaties waarbij sprake is van een zogenaamde triangular case – in een BAPA of MAPA een kritische veronderstelling kan opnemen waarbij rekening wordt gehouden met verrekenprijscorrecties uit landen die niet bij de bilaterale of multilaterale APA betrokken zijn?
4. Bent u ermee akkoord om in biedingsprocessen bij een zogenaamd 'bidbook' toe te staan dat door de Belastingdienst in eerste aanleg een eenzijdig standpunt wordt ingenomen (voor zover mogelijk op basis van de aanwezige informatie)? In voorkomende gevallen volgt een rulling dan later.

→ graag bespreken  
→ zie boven idem  
→ idem

Akhwaal

### Kernpunten

- Vanaf 1 juli 2019 is door een aantal maatregelen de internationale rullingpraktijk aangescherpt. De maatregelen zien op inhoud, proces en transparantie en zijn in de toelichting op deze nota kort uiteengezet.
- Hierdoor is het in minder situaties mogelijk een rulling overeen te komen. Voorts is, waar bij toepassing in de praktijk ruimte bestond voor verschillende

interpretatie van het per 1 juli 2019 geldende rulingbesluit<sup>1</sup>, doorgaans voor een strikte interpretatie gekozen.

- De afgelopen periode zijn intern signalen opgehaald over waar (met terughoudendheid) aanpassing van de internationale rulingpraktijk kan worden overwogen, met name om de door de Belastingdienst in de praktijk geconstateerde knelpunten voor het toezicht deels te kunnen beperken.
- Op basis van de ervaringen van de Belastingdienst wordt de huidige werkwijze met enige regelmaat als beperkend ervaren in Base Erosion en Profit Shifting (BEPS) bestrijdings- of ontmantelingscasus. De Belastingdienst heeft in dergelijke situaties er belang bij wel zekerheid vooraf te geven, juist om de grondslag te kunnen beschermen en meerwerk in het toezicht achteraf te voorkomen.
- Als eerste beslispunt wordt voorgesteld daar aan tegemoet te komen onder strikte voorwaarden, waaronder volledige 'ontmanteling' van de structuur binnen een realistisch tijdpad en transparantie.
- Verder worden in deze nota nog drie andere – minder in het oog springende – beslispunten voorgelegd.
- De voorstellen tot bijsturing van het nieuwe beleid strekken ertoe om door de Belastingdienst geconstateerde knelpunten voor de uitvoering zo veel mogelijk weg te nemen met een zo beperkt mogelijke aanpassing van de per 1 juli 2019 aangescherpte kaders van de internationale rulingpraktijk. Aangezien destijds uitgebreid met de Kamer van gedachten is gewisseld over de gemaakte keuzes bij het aanscherpen van deze kaders, adviseren wij – indien u akkoord bent met de in deze nota opgenomen vier voorstellen tot bijsturing van het beleid – de Kamer hierover vooraf per brief te informeren.
- Tevens zijn in het informatiepunt kort drie vanuit de inventarisatie opgekomen potentiële verbeterpunten benoemd die niet worden geadviseerd met de reden waarom deze punten niet worden geadviseerd.
- In de toelichting op deze nota worden kort de hoofdlijnen van de vernieuwde rulingpraktijk per 1 juli 2019 geschetst.

*den s*

## Toelichting

### **Beslispunt 1: BEPS bestrijdings- of ontmantelingscasus**

Bent u – om de geconstateerde knelpunten in het toezicht deels te kunnen beperken – akkoord met het advies om de kaders wat te verruimen onder strikte voorwaarden? Deze voorwaarden zien er onder meer op dat

- (1) een belastingontwijkende structuur volledig wordt ontmanteld en dit niet resulteert in een niet of laag belaste opbrengst elders waartegenover afschrijvingspotentieel in Nederland zou ontstaan, of
- (2) dat de (Nederlandse en buitenlandse) belastingontwijkende elementen volledig worden weggenomen en er geen geliëerde stroom (meer) is naar een staat die is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.

Indien u hiermee akkoord bent, wordt het rulingbesluit op dit punt aangevuld.

### Toelichting bij beslispunt 1

<sup>1</sup> Het Besluit "Zekerheid vooraf; Rulings met een internationaal karakter" d.d. 19 juni 2019, nr. 2019/13003 (Stcrt. 2019, 35519), 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), in deze nota verder aangeduid als: rulingbesluit.

- De Belastingdienst ervaart de vaststellingsovereenkomst als een nuttig toezichtinstrument.
- Door de aangescherpte rullingpraktijk is het aantal ingediende en afgehandelde rulingverzoeken afgenomen. Voorts is er door de aangescherpte rullingpraktijk veelal geen ruimte om lopende discussies over belastingontwijkingsconstructies te beslechten in een vaststellingsovereenkomst die ook ziet op belastingjaren waarover nog geen aangifte is ingediend.
- Vanuit de Belastingdienst wordt het signaal gegeven dat door minder vaststellingsovereenkomsten minder toezicht plaatsvindt; dit toezicht moet dan namelijk meer achteraf plaatsvinden. Dit levert meer werk op.
- Belastingplichtigen zitten dan doorgaans minder in een meewerkmodus en er is minder stimulans tot overleg. De beschikbare capaciteit kan daardoor minder efficiënt worden ingezet. Ook leiden minder verzoeken, juist over het opheffen van fiscaal agressieve structuren (hierna: ontmanteling), tot minder inzicht in de structuren die zich in de praktijk voordoen en het (fiscale) recht in andere landen. Deze gevolgen leiden mogelijk tot minder belastingopbrengst.
- Om de bovenstaande geconstateerde knelpunten in het toezicht deels te kunnen beperken, adviseren wij om de kaders wat te verruimen onder de volgende strikte voorwaarden:
  - Er is sprake van een situatie waarin een belastingontwijkende structuur volledig wordt ontmanteld of waarin de Belastingdienst grondslag beschermende wetsartikelen<sup>2</sup> wil toepassen waardoor de (Nederlandse en buitenlandse) belastingontwijkende elementen volledig worden weggenomen.
  - Voor de volledige ontmanteling van de belastingontwijkende structuur wordt een zo kort mogelijk doch realistisch tijdpad aangehouden, maar algemeen uitgangspunt is dat voor de situatie na ontmanteling in feite dezelfde beoordelingslijn geldt als voor een nieuwe casus waarover zekerheid vooraf wordt gevraagd. Met andere woorden: zekerheid op uitsluitend de situatie na ontmanteling zou binnen de huidige kaders mogelijk zijn.
  - De ontmanteling dient niet te resulteren in een niet of laag belaste opbrengst elders waartegenover afschrijvingspotentieel in Nederland zou ontstaan.
  - Na de ontmanteling of de toepassing van de grondslag beschermende wetsartikelen is er geen geliëerde stroom (meer) naar een staat die is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden (in deze nota verder aangeduid als: LBJ/NCJ)<sup>3</sup>
  - Indien zekerheid vooraf op grond van voorgaande mogelijk gaat zijn, wordt in zowel de individuele samenvatting van de rulling als in het jaarverslag over de rullingpraktijk vermeld waarom en in welke mate wordt afgeweken van de drie voorwaarden in paragraaf 3 van het rulingbesluit, dan wel hoe die voorwaarden in een dergelijke casus zijn geïnterpreteerd.

graag  
kwaad bij.ve.

graag  
withg  
an de  
had  
u voorbilde

<sup>2</sup> Bijvoorbeeld de artikelen 8b en 10a Wet Vpb 1969.

<sup>3</sup> Overigens is voor zover zekerheid vooraf niet ziet op individuele transacties, maar op een geheel van transacties (zoals bij innovatiebox, tonnagereregime of APA's kan voorkomen) ruimte om wel een vaststellingsovereenkomst te sluiten indien minder dan 30% van de totale omzet ziet op transacties met staten die zijn opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.

- Bij een ontmantelingsstructuur die momenteel stuit op de voorwaarden van het rulingbesluit zijn er veelal drie fasen te onderkennen: (1) verleden en reeds ingediende aangiften, (2) verleden maar voor indienen aangifte en (3) toekomst.
- Op dit moment kan de inspecteur alleen periode 1 afhandelen. In geval van volledige ontmanteling en zuivere toekomstige structuur (d.w.z. zonder Nederlandse of buitenlandse belastingontwijkende elementen) kan dan ook over periode 2 en 3 zekerheid worden gegeven; periode 1 en 2 door middel van een compromis en periode 3 als zuivere structuur.
- De voorgestelde verruiming van de kaders ziet dus op de tijdelijke (transitie)periode 2 waarin de belastingontwijkende structuur wordt ontmanteld. Ondanks dat in die periode dan bijvoorbeeld (nog) sprake kan zijn van een belastingbesparende structuur of een betrokken gelieerde partij in een LBJ/NCJ wordt ook voor die periode zekerheid vooraf mogelijk aangezien binnen een realistisch tijdpad wordt gewerkt naar de zuivere structuur in periode 3 (waarin de belastingontwijkende structuur volledig is ontmanteld).
- Elke situatie moet uiteraard op basis van de relevante feiten en omstandigheden in het voorzittende geval worden beoordeeld. Ook situaties van "onshoring" dienen conform bovenstaande lijn te worden beoordeeld.
- Vanwege de gewijzigde kaders per 1 juli 2019 worden dergelijke situaties momenteel niet meer bij de Belastingdienst voorgelegd voor zekerheid vooraf. Dientengevolge is het op dit moment niet mogelijk om een nadere inschatting te geven in welke situaties hiermee wel of niet een oplossing wordt geboden, hoe vaak die situaties zich voordoen, dan wel de omvang ervan.
- Wel lijkt de voorgestelde verruiming van de kaders de Belastingdienst in ieder geval iets meer ruimte te bieden voor maatwerk bij het oplossen van (financierings)constructies, met name voor de periode tussen reeds ingediende aangiften en het moment van volledige ontmanteling. *fase 2*
- Overigens moet de Belastingdienst op basis van kennis en ervaring – binnen de beschikbare capaciteit en middelen – keuzes maken welke belastingontwijkende structuren waarvoor geen zekerheid vooraf mogelijk blijft, wel of niet kunnen worden aangepakt en/of uitgeprocedeerd.

#### **Beslispunt 2: Transacties met derde in een LBJ/NCJ**

Bent u akkoord met het advies om te verduidelijken dat – in innovatie-, tonnageregime- en APA-verband – de LBJ/NCJ-voorwaarde alleen is bedoeld voor groepstransacties met entiteiten in een LBJ/NCJ, en dus niet voor derdentransacties met een partij in een LBJ/NCJ?

Na uw akkoord zal deze verduidelijking worden gepubliceerd in ofwel het rulingbesluit, dan wel een Q&A op de website van de Belastingdienst.

#### *Toelichting bij beslispunt 2*

- Bij de voorwaarden waaronder geen zekerheid vooraf wordt gegeven, wordt in het rulingbesluit gesproken over directe transacties met entiteiten gevestigd in een LBJ/NCJ.
- In het bijzonder in innovatiebox-, tonnageregime- en Advance Pricing Agreements (APA)-verband stuit deze voorwaarde in de praktijk soms op onbegrip voor zover zekerheid vooraf onmogelijk zou zijn daar waar alleen met ongelieerde partijen (klanten, leveranciers enz.) in een LBJ/NCJ transacties worden aangegaan. De zakelijkheid van de transacties is vanwege de ongelieerdheid dan vanzelfsprekend gewaarborgd.

*graag  
in het*

- Omdat de zakelijkheid van de transacties vanwege de ongelieerdheid in dergelijke situaties vanuit het perspectief van de belastingplichtige is gewaarborgd, adviseren we om met de publicatie van een Q&A te verduidelijken dat – voor enkele (casus) specifieke situaties in innovatie-, tonnageregime en APA-verband – de LBJ/NCJ-voorwaarde alleen is bedoeld voor groepstransacties en duś niet voor derdentransacties.
- Momenteel worden dergelijke situaties enkele keren per jaar voor zekerheid vooraf voorgelegd aan de Belastingdienst.

### **Beslispunt 3: aanvullende bepaling bij bilaterale en multilaterale overeenkomsten**

Bent u ermee akkoord om in het rulingbesluit op te nemen dat de Belastingdienst – in situaties waarbij sprake is van een zogenaamde triangular case – in een BAPA of MAPA een kritische veronderstelling kan opnemen waarbij rekening wordt gehouden met verrekenprijscorrecties uit landen die niet bij de bilaterale of multilaterale APA betrokken zijn?

#### *Toelichting bij beslispunt 3*

- In voorkomende gevallen is sprake van een situatie waarin de in Nederland gevestigde belastingplichtige zowel inkomende als uitgaande (samenhangende) transacties met verbonden maatschappijen in verschillende landen is aangegaan.
- Indien in dat geval bijvoorbeeld door land A een opwaartse (verrekenprijs)correctie wordt aangebracht, kan dat ertoe leiden dat de winst van belastingplichtige in Nederland bij een corresponderende neerwaartse (verrekenprijs)correctie als zodanig niet langer als zakelijk is te beschouwen.
- Bijvoorbeeld als in Nederland ten aanzien van samenhangende transacties met groepsmaatschappijen in de landen A en B alleen routinematige activiteiten worden uitgeoefend. In een dergelijk geval is dan van belang dat bij de samenhangende transactie ook land B rekening houdt met de (verrekenprijs)correctie door land A.
- In het MAP-besluit<sup>4</sup> is voor dit soort situaties opgenomen dat een belastingplichtige de derde staat in het verzoek moet betrekken.
- In het rulingbesluit is deze situatie voor de bilaterale en multilaterale overeenkomsten niet voorzien. Daarom adviseren we om in het rulingbesluit op te nemen dat de Belastingdienst – in situaties waarbij sprake is van een zogenaamde triangular case – in een Bilateral Advance Pricing Agreement (BAPA) of Multilateral Advance Pricing Agreement (MAPA) een kritische veronderstelling kan opnemen waarbij rekening wordt gehouden met verrekenprijscorrecties uit landen die niet bij de bilaterale of multilaterale APA betrokken zijn.
- Dit betreft een beleidsmatige ondersteuning die door het MAP-team (mutual agreement procedures / onderling overleg) in discussies met adviseurs, belastingplichtigen en andere bevoegde autoriteiten kan worden gebruikt, al kan de praktijk deze maatregel ervaren als een beperkte verstrakking van het rulingbeleid met een internationaal karakter.

graag  
uitbreiden  
2  
naar beide  
2  
uitbreiden

### **Beslispunt 4: wens ten aanzien van een zogenaamd 'bidbook'**

Bent u ermee akkoord om in biedingsprocessen bij een zogenaamd 'bidbook' toe te staan dat door de Belastingdienst in eerste aanleg een eenzijdig standpunt

<sup>4</sup> Paragraaf 8.3 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures d.d. 11 juni 2020, nr. 2020-0000101607 (Stcrt. 2020, 32689)

wordt ingenomen (voor zover mogelijk op basis van de aanwezige informatie)? In voorkomende gevallen volgt een ruling dan later.  
Na uw akkoord zal deze verduidelijking middels een Q&A worden gepubliceerd op de website van de Belastingdienst.

Achmed

#### Toelichting bij beslispunt 4

- Een enkele keer wordt de Belastingdienst gevraagd zekerheid te geven op een zogenaamd 'bidbook', hetgeen nodig is om mee te kunnen dingen naar het verkrijgen van een groot internationaal evenement in Nederland. Denk bijvoorbeeld aan bepaalde Europese voetbalwedstrijden. Het voortouw voor het hele traject ligt dan bijvoorbeeld bij het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport.
- Vaak is in een 'bidbook' veel voor rulings voorgeschreven informatie aanwezig, maar omdat nog slechts sprake is van een biedingsproces kan niet worden voldaan aan de geldende voorwaarde omtrent vastlegging in een vaststellingsovereenkomst.
- Daarom adviseren we om in dit soort biedingsprocessen toe te staan dat door de Belastingdienst een eenzijdig standpunt wordt ingenomen (voor zover mogelijk op basis van de aanwezige informatie), met andere woorden er wordt (nog) geen vaststellingsovereenkomst afgesloten.
- Alle overige eisen van het rulingbesluit worden daarbij wel in acht genomen. Alleen uitwisseling blijft achterwege gezien de tot dat moment 'hypothetische situatie'.
- Bij een succesvol 'bidbook' zal een ruling tot stand worden gebracht. Die ruling dient dan vanzelfsprekend aan alle voorwaarden (zoals ook vaststellingsovereenkomst) te voldoen en wordt op dat moment uitgewisseld.

#### Informatiepunt:

Vanuit de inventarisatie zijn tevens de volgende drie potentiële verbeterpunten opgekomen:

1. De werkwijze rondom vaste inrichtingen en vestigingsplaatsvraagstukken.
2. Het introduceren van een doelmatigheidsgrens.
3. De wens om in bijzondere gevallen in bi- en multilaterale onderling overlegovereenkomsten niet te zijn gehouden van de voorwaarden van het rulingbesluit.

In de toelichting hierna is aangegeven waarom wordt geadviseerd deze opgekomen punten niet aan te passen. Daarbij wordt in zijn algemeenheid opgemerkt dat het de bedoeling is dat de bevoegdheden van de Belastingdienst bij reguliere toezichtactiviteiten op initiatief van de Belastingdienst door toepassing van het Besluit niet worden belemmerd.

#### Toelichting bij informatiepunt

##### De werkwijze rondom vaste inrichtingen en vestigingsplaatsvraagstukken

- Met name bij controles, waarnemingen ter plaatse en bedrijfs gesprekken wordt het in voorkomende gevallen wenselijk geacht eenzijdig vanuit de Belastingdienst een standpunt in te kunnen nemen over de fiscale aan- of afwezigheid dan wel vestiging in Nederland van een lichaam, zonder dat aan alle voorwaarden van het rulingbesluit moet worden voldaan (vaststellingsovereenkomst, samenvatting, eerste en tweede handtekening en de toegangsvoorwaarden van paragraaf 3).



- Vanuit dat perspectief is gevraagd of 'eenzijdige standpunten door de Belastingdienst die voortvloeien uit controlewerkzaamheden gericht op de vraag of er al dan niet sprake is van een vaste inrichting in Nederland of over de vestigingsplaats van lichamen' niet langer kunnen worden gezien als vooroverleg in de zin van het rulingbesluit.
- Het wordt echter niet wenselijk geacht om in het rulingbesluit voor de definitie voor een grensoverschrijdende ruling af te wijken van de definitie die hiervoor geldt in de EU en die in Nederland wettelijk is verankerd in artikel 2b WIB.
- Voorts is de uitwisselingsverplichting voor grensoverschrijdende rulings nu gecentraliseerd en ingeregeld via het College Internationale Fiscale Zekerheid (College IFZ) en loopt deze goed. Bij het deels verplaatsen hiervan naar de controleactiviteiten neemt de kans op fouten toe.
- De huidige werkwijze – zoals ook op 23 mei 2022 gepubliceerd in vraag en antwoord 23 via de Q&A (conform nota DGBD 103971 d.d. 2 mei 2022 in bijlage 1) – op basis waarvan in situaties met een vaste inrichting bij reguliere toezichtactiviteiten op initiatief van de Belastingdienst geen vastlegging in een vaststellingsovereenkomst nodig is, wordt voor dit moment gezien als een nette tussenoplossing.
- Op deze Q&A zal op korte termijn een aanvulling worden gepubliceerd zodat deze werkwijze bij reguliere toezichtactiviteiten op initiatief van de Belastingdienst analoog kan worden toegepast op vestigingsplaatsvraagstukken (zie bijlage 2).

lees

lees

#### Het introduceren van een doelmatigheidsgrens

- Incidenteel kunnen de administratieve lasten van de ronde langs het College IFZ, de samenvatting en de uitwisseling niet in verhouding staan tot het (internationaal gerelateerde) belastingbelang van de voorliggende casus. Dit signaal komt met name uit de praktijk van de innovatiebox bij het MKB-segment, maar kan bijvoorbeeld ook bij het tonnageregime spelen.
- Noch het rulingbesluit, noch de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) kennen een doelmatigheidsgrens waaronder niet de hele procedurele vormgeving van rulings hoeft te worden gevolgd. Zoals hiervoor al aangegeven, wordt het niet wenselijk geacht om in het rulingbesluit voor de definitie voor een grensoverschrijdende ruling af te wijken van de definitie die hiervoor geldt in de EU.
- Het heeft de voorkeur om eventuele nieuwe afspraken over de introductie van een doelmatigheidsgrens in internationaal verband overeen te komen. Indien dit in de internationale gremia aan de orde komt, zal een dergelijk voorstel vanuit Nederland worden gewogen met inachtneming van het (vanuit het MKB-segment) ontvangen signaal dat incidenteel de administratieve lasten niet in verhouding staan tot het (internationaal gerelateerde) belastingbedrag in de voorliggende casus. Op zich is dit immers wel een valide punt, alleen wordt het vinden van een eventuele nieuwe scheidslijn ook waarschijnlijk arbitrair.

Vraag:  
graag  
concrete  
make  
"in te verband"  
Is dat  
Oeko, Eu?

#### De wens om in bijzondere gevallen in bi- en multilaterale onderling overlegovereenkomsten niet te zijn gehouden van de voorwaarden van het rulingbesluit

- Op basis van de voorwaarden in paragraaf 3 van het rulingbesluit bestaat er in voorkomende gevallen voor de Belastingdienst geen ruimte om tegenmoet te komen aan een verzoek van de buitenlandse bevoegde autoriteiten om aan een bi- of multilaterale APA mee te werken. Het gaat hierbij (met name)

gevallen waarbij Nederlandse deelname aan een bi- of multilaterale APA juridisch nodig is om dubbele belasting op te heffen.

- Doorgaans is de reden dat er geen ruimte bestaat om aan het verzoek van de buitenlandse bevoegde autoriteiten tegemoet te kunnen komen, gelegen in het feit dat er een gelieerde partij in een LBJ/NCJ bij is betrokken.
- Het spreekt niet aan om in situaties met een gelieerde partij in een LBJ/NCJ in internationaal verband soepeler te worden dan nationaal en het belang overtuigt vooralsnog ook niet.

leed

### **Vernieuwde rulingpraktijk per 1 juli 2019**

- Een ruling geeft zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen van een voorgenomen rechtshandeling binnen de kaders van wet, beleid en jurisprudentie.
- Om de kwaliteit van de internationale rullingpraktijk voor bedrijven met reële activiteiten verder te borgen, de robuustheid te vergroten en meer transparantie te bereiken, zijn maatregelen genomen die per 1 juli 2019 in werking zijn getreden. Deze maatregelen zien op inhoud, proces en transparantie en zijn neergelegd in het rullingbesluit.
- Kort gezegd is het in minder situaties mogelijk een ruling overeen te komen. Als binnen de reikwijdte van het rullingbesluit zekerheid vooraf wordt gegeven over de toepassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet op de dividendbelasting 1964, de Wet bronbelasting 2021 of een Belastingverdrag, wordt deze zekerheid vooraf in alle gevallen vastgelegd in een vaststellingsoverkomst.
- Wat betreft "inhoud" beschrijft het rullingbesluit in welke gevallen door de Belastingdienst geen vooroverleg ter verkrijging van zekerheid vooraf in de vorm van een ruling zal worden gegeven en derhalve geen ruling tot stand zal komen (paragraaf 3 van het rullingbesluit). Dit geldt kort gezegd:
  1. indien geen sprake is van relevante economische nexus (geen of beperkte aanwezigheid in Nederland),
  2. indien het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting de enige of doorslaggevende reden is voor de rechtshandeling, en
  3. indien een (directe) transactie plaatsvindt met een LBJ/NCJ.
- De belangrijkste maatregel op het gebied van het proces is dat rulings met een internationaal karakter (nog) meer gecentraliseerd worden gecoördineerd en getoetst. Het College IFZ beoordeelt die rulings. Voorts wordt de vaststellingsovereenkomst voorzien van alle voorgeschreven handtekeningen, van zowel de zijde van de Belastingdienst (eerste behandelaar en (tweede) handtekening namens College IFZ) als van de zijde van de belanghebbende(n). Samenwerking met de lokale inspecteur vormt wel een wezenlijk onderdeel van het proces.
- De belangrijkste maatregel op het gebied van transparantie is dat een geanonimiseerde samenvatting wordt gepubliceerd van zowel de toegewezen als afgewezen en ingetrokken verzoeken om vooroverleg.

de k

leed

#### *Communicatie*

Nog niet van toepassing op dit moment. Indien u akkoord bent met de in deze nota opgenomen voorstellen tot bijsturing van het beleid (vier beslispunten) adviseren wij u de Kamer hierover vooraf per brief te informeren.

#### *Politiek/bestuurlijke context*

Vanaf 1 juli 2019 is door een aantal maatregelen de internationale rullingpraktijk

aangescherpt. Over de daarbij gemaakte keuzes is destijds uitgebreid met de Kamer van gedachten gewisseld. De rullingpraktijk staat met grote regelmaat in de maatschappelijke en dus politieke aandacht. Zo is bijvoorbeeld onlangs in de initiatiefnota van de leden Van der Lee en Nijboer over de aanpak van Nederland als belastingparadijs voorgesteld om artikel 67 AWR zodanig te herzien dat rulings met redactie van persoonlijke data en bedrijfsgevoelige informatie openbaar worden gemaakt.

**Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

Niet van toepassing.



TER BESPREKING 5 JUNI 16:30

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directoraat – Generaal  
Belastingdienst  
Concerndirectie Fiscale en  
Juridische Zaken

Persoonsgegevens

# nota

Toelichting nota inventarisatie eerste ervaringen vernieuwde rullingpraktijk en voorstellen tot bijsturing van het beleid

Datum

30 mei 2023

Notanummer

2023-0000129951

Bijlagen

1. Nota DGBD 95189

## Aanleiding

Naar aanleiding van de nota "Inventarisatie eerste ervaringen vernieuwde rullingpraktijk en voorstellen tot bijsturen van het beleid" heeft u aanvullende vragen gesteld (zie bijlage 1). Ter voorbereiding op het overleg op 5 juni, 16:30 uur wordt in deze nota ingegaan op de gestelde vragen.

## Kernpunten

- Op basis van de ervaringen van de Belastingdienst wordt de huidige werkwijze met de nieuwe rullingpraktijk met enige regelmaat als beperkend ervaren.
- In deze nota wordt u op verzoek en ter voorbereiding op het overleg van 5 juni nader geïnformeerd over de knelpunten aan de hand van een aantal voorbeelden.
- In het eerste onderdeel worden voorbeelden die zien op Base Erosion en Profit Shifting (BEPS) bestrijdings- of ontmantelingscasussen beschreven, waarbij ook de mate waarin deze situaties zich voordoen en het belang worden toegelicht.
- In het tweede onderdeel wordt aan de hand van een voorbeeld een nadere toelichting gegeven op het knelpunt om niet in vooroverleg te kunnen treden wanneer belastingplichtige transacties met een derde in een LTJ/NCJ ('low tax jurisdiction/ non cooperative jurisdiction') is aangegaan.
- Als derde onderdeel is een nadere toelichting gegeven op het voorstel om een kritische veronderstelling op te nemen bij Bapa's/Mapa's (bilaterale en multilaterale 'advance pricing agreements') aan de hand van een uitgetekend voorbeeld.
- Tot slot wordt uitgebreider ingegaan op de voorkeur om in internationaal verband een doelmatigheidsgrens overeen te komen.
- De aanvulling op de Q&A inzake rulings met een internationaal karakter is op 30 mei 2023 gepubliceerd op de site van de Belastingdienst zoals aangekondigd.

05.06.23

Dank

Muc

P.S.

Brief  
an T.L.!

+

Besluit

make

## Toelichting

### 1. BEPS bestrijdings- of ontmantelingscasus

- Door de aangescherpte rullingpraktijk is het aantal ingediende en afgehandelde rullingverzoeken afgenomen. Door de Belastingdienst is het signaal gegeven dat door minder vaststellingsovereenkomsten minder toezicht plaatsvindt; dit toezicht moet dan namelijk meer achteraf plaatsvinden. Dit levert meer werk op. De opmerking dient in samenhang te worden gelezen met het daarvoor opgenomen punt over de aangescherpte rullingpraktijk. U heeft hierbij gevraagd om een aantal voorbeelden met kwantificering. Het aantal zaken is niet bijgehouden, waardoor kwantificering in aantallen niet mogelijk is.

- Hierna volgen enkele voorbeelden over ontmantelingsconstructies waar zekerheid vooraf nu niet mogelijk is. Deze voorbeelden zien op situaties met zowel LTJ, NCJ (Bermuda, Cayman, Jersey, Verenigde Arabische Emiraten, Panama) als andere locaties die door bedrijven worden benut voor agressieve taxplanning (bijv. Luxemburg, VK, Malta, Singapore, Zwitserland). In hoofdlijnen komen die voorbeelden neer op (grotere of kleinere) ondernemingen waarbij met name rentestromen naar laag belastende jurisdicties vloeï(d)en of met vennootschappen in dergelijke locaties werd gewerkt.
- Bestrijden van die situaties in oude jaren gaat gepaard met oplossen voor de toekomst. Wel duidelijkheid over het verleden, maar niet voor de toekomst (het opheffen) kunnen geven belemmert het bereiken van compromissen en afhandeling van het geheel.

#### *Geen vooroverleg bij oplossen lopende geschillen renteaftrek aandeelhouderslening*

- Bij lopende geschillen over de aftrekbaarheid van de overnamerente op aandeelhoudersleningen (door toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969) kan onder strikte interpretatie van het per 1 juli 2019 geldende rullingbesluit geen vooroverleg worden gevoerd.
- Dat kan evenmin als het gaat om het oplossen van lopende geschillen met de Belastingdienst door bijvoorbeeld een nieuwe eigenaar binnen private equity structuren, voor zover daarin jaren worden opgenomen waarvoor de aangifte nog niet is ingediend.
- In het buitenland wordt weliswaar geen fiscaal voordeel behaald met de gevraagde zekerheid, maar het besparen van Nederlandse belasting zou wel eens het doel zou kunnen zijn (geweest) van de (te corrigeren) renteaftrek. Het niet sluiten van een overeenkomst betekent dat de renteaftrek jaarlijks moet worden beoordeeld.
- De belastingbesparingsvoorwaarde staat aan het sluiten van een compromis overeenkomst in de weg. Daarnaast kan de voorwaarde over de ongewenste jurisdicties aan vooroverleg in de weg staan indien overnames zijn gefinancierd met aandeelhoudersleningen vanuit LTJ/NCJ.

#### *Geen vooroverleg bij volledig schrappen groepsrente buitenlandse multinationals/ Nederlandse multinationals verschuldigd aan laagbelastende jurisdicties*

- Een discussie over de toepassing van de renteaftrekbeperking van artikel 10a Wet Vpb kan na invoering van de hernieuwde rullingpraktijk alleen door middel van een vaststellingsovereenkomst voor het verleden tot en met de jaren waarvoor de aangiften vennootschapsbelasting zijn ingediend worden afgedaan.
- Een afspraak maken voor de toekomst kan echter niet, met als gevolg dat de renteaftrek voor jaren waarvoor de aangifte niet is ingediend van jaar tot jaar moet worden beoordeeld.

*Geen vooroverleg bij ontmanteling binnen de constructiebestrijding*

- Bij de ontmanteling binnen de constructiebestrijding gaat het onder andere om structuren waarin inkomsten zijn omgeleid naar een vennootschap in een 'taxhaven', terwijl de vennootschap mogelijk feitelijk vanuit Nederland wordt geleid. De belastinginspecteur stelt in voorkomende gevallen de vestigingsplaats van een buitenlandse substance-arme vennootschap ter discussie.
- Bij bereidheid het verleden op te lossen wordt in gevallen zekerheid voor de toekomst gezocht als voorwaarde voor het oplossen van het verleden (om op die manier volledig schoon schip te maken). In deze situaties is het wenselijk om in een vaststellingsovereenkomst tot een oplossing te komen, waarbij de structuur volledig wordt beëindigd en de betrokken vennootschappen worden opgeheven.
- Zonder overeenkomst moeten correcties worden opgelegd (eventueel voor meerdere middelen) waaruit op basis van huidige ervaring langlopende en capaciteit kostende procedures kunnen volgen.

**2. Transactie met derde in LTJ/NCJ**

- U heeft om een nadere toelichting gevraagd over het niet geven van zekerheid vooraf bij in het bijzonder de innovatiebox, het tonnageregime en in APA-verband, in geval van directe transacties met *ongelieerde* partijen die gevestigd zijn in een LTJ/NCJ.

*Voorbeeld geen vooroverleg bij transactie met derde*

- Een Nederlandse belastingplichtige heeft een buitenlandse moedermaatschappij. Hierdoor is sprake van internationaal vooroverleg.
- De belastingplichtige heeft recht op toepassing van de innovatiebox / het tonnageregime of wil een APA sluiten en voldoet aan de overige voorwaarden.
- Deze belastingplichtige behaalt een groot deel van de omzet met vergoedingen voor dienstverlening aan ongelieerde in LTJ of NCJ gevestigde (beleggings)fondsen.
- Door deze rechtstreekse transacties met een in een LTJ/NCJ gevestigde derde is het sluiten van een rulling niet mogelijk.
- Er is overigens geen indicatie dat met de structuur via de LTJ/NCJ belasting zou worden ontweken of belastingontwijking wordt gefaciliteerd.

**3. Aanvullende bepaling bij bilaterale en multilaterale overeenkomsten**

- In het rullingbesluit is geen bepaling opgenomen om in bilaterale en multilaterale overeenkomsten rekening te houden met verrekenprijscorrecties uit landen die niet bij de bilaterale of multilaterale APA zijn betrokken. U heeft gevraagd om een nadere uitwerking aan de

hand van een uitgetekend voorbeeld.

- *Voorbeeld 'triangular case'*
- Een Nederlandse belanghebbende heeft zowel inkomende als uitgaande (samenhangende) transacties met verbonden entiteiten in verschillende staten.



- De in elk land aangegeven winst is als volgt:

	Land A	Nederland		Land B
Aangegeven winst:	€ 3M <sup>1</sup>	Aangegeven winst:	€ 0,1M	Vastgestelde winst:
Zakelijke winst:	€ 8M			Zakelijke winst:
				€ 7M

- Stel dat de belastingautoriteit van land A bij onderneming X een correctie heeft aangebracht in relatie tot een transactie met onderneming Y in Nederland van € 5 miljoen.
- De Nederlandse bevoegde autoriteit is van mening dat op basis van artikel 9, paragraaf 2 van het OESO Modelverdrag een corresponderende correctie moet volgen. Indien Nederland de corresponderende correctie volledig zou implementeren, dan zou in Nederland bij onderneming Y een verlies van € 4,9 miljoen ontstaan en zou geen 'at arm's length' beloning achterblijven in Nederland.
- In het Besluit onderlinge overlegprocedures van 11 juni 2020, nr. 2020-0000101607 (MAP-besluit) is voor dergelijke situaties beschreven dat Nederland de mogelijkheid heeft de correctie alleen te implementeren als in Nederland een arm's length beloning resteert. Hiervoor kan betrokkenheid van zowel land A als land B worden gevraagd.
  - Dit houdt een correctie in van de vastgestelde winst in Land B van € 12 miljoen naar de zakelijke winst van € 7 miljoen en in Nederland een (tweede) correctie van (weer) € 5 miljoen, zodat de Nederlandse winst per saldo weer € 0,1 miljoen bedraagt.
- Een dergelijke situatie kan zich echter (naast onderling overlegsituaties achteraf, zie hiervoor) ook voordoen in het kader van vooroverleg wanneer tussen Nederland en land B sprake is van vooroverleg in het kader van een BAPA of een MAPA.
- De wens bestaat een soortgelijke tekst van het MAP-besluit toe te voegen aan het rulingsbesluit.

#### Doelmatigheidsgrens

- Over het introduceren van een doelmatigheidsgrens (voor rulings met een beperkt belastingbelang) gaf de vorige nota aan dat eventuele nieuwe afspraken daarover bij voorkeur in internationaal verband worden gemaakt.
- U heeft gevraagd of dat in EU- of in OESO-verband is. Over (de uitwisseling van) ruling zijn in zowel EU als OESO verband afspraken gemaakt. Indien een wijziging gewenst is, zouden daarom in beide gremia

<sup>1</sup> M = miljoen

afspraken moeten kunnen worden gemaakt over een doelmatigheidsgrens.

- Zeker de gemaakte afspraak in EU verband (DAC3) laat geen ruimte voor uitzonderingen op het gebied van het uitwisselen van informatie over rulings.
- Wij stellen overigens voor om dat niet proactief op te brengen, maar indien gewenst daarvoor een geschikt moment af te wachten. De reden is dat het niet opportuun lijkt om dit los van een bredere evaluatie geagendeerd te krijgen en we ook niet de onterechte indruk willen wekken dat NL uit zou zijn op versoering, omdat Nederland transparantie rondom rulings juist zeer belangrijk vindt.
- Bij een geschikt moment kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een bredere evaluatie van de regels. Een dergelijke evaluatie staat nog niet gepland.

#### *Communicatie*

Niet van toepassing.

#### *Politiek/bestuurlijke context*

Vanaf 1 juli 2019 is door een aantal maatregelen de internationale rullingpraktijk aangescherpt. Over de daarbij gemaakte keuzes is destijds uitgebreid met de Kamer van gedachten gewisseld. De rullingpraktijk staat met grote regelmaat in de maatschappelijke en daarmee politieke aandacht. Zo is bijvoorbeeld onlangs in de initiatiefnota van de leden Van de Lee en Nijboer over de aanpak van Nederland als belastingparadijs voorgesteld om artikel 67 AWR zodanig te herzien dat rulings met redactie van persoonlijke data en bedrijfsgevoelige informatie openbaar worden gemaakt.

#### **Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

Niet van toepassing.