

Vragen gesteld door de leden der Kamer, met de daarop door de regering gegeven antwoorden

2587

Vragen van de leden **Leijten** (SP) en **Van Raan** (PvdD) aan de Staatssecretaris van Financiën over *de APA-ATR-praktijk* (ingezonden 19 juli 2017).

Antwoord van Staatssecretaris **Wiebes** (Financiën) (ontvangen 1 september 2017).

- A.** Informeel kapitaal en zekerheid vooraf over informeel kapitaal
- B.** Hybride entiteiten en financieringsvormen
- C.** Financierings- en royalty activiteiten
- D.** Herfacturering
- E.** Overige vragen

A. Informeel kapitaal en zekerheid vooraf over informeel kapitaal

Vraag 1

Raakt de anti-ontgaansrichtlijn de informeel kapitaalpraktijk en/of de afgifte van informeel kapitaalrulings op enigerlei wijze? Zo ja, hoe? Zo nee, waarom niet?

Antwoord 1

De richtlijnen tegen belastingontwijking (Anti Tax Avoidance Directive, ATAD1¹ en ATAD2²) hebben geen directe impact op het arm's length-beginsel en dus ook niet op de informeel kapitaal doctrine zoals dit geldt op basis van de jurisprudentie van de Hoge Raad³ die mede is gebaseerd op dit arm's length-beginsel. Door de maatregelen op het gebied van informatie-uitwisseling, waaronder het uitwisselen van informatie over rulings, wordt niet de doctrine zelf veranderd, maar wordt wel het risico op belastingontwijking middels informeel kapitaalstructuren kleiner. Belastingdiensten in betrokken landen kunnen immers over voldoende informatie beschikken die

¹ 1 Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016, PbEU 2016, L 193/1. Op 31 augustus 2016 is een rectificatie van deze richtlijn gepubliceerd, PbEU 2016, L 234/26.

² Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen.

³ Zie onder meer HR 3 april 1957, BNB 1957/165* en HR 31 mei 1978, BNB 1978/252. Ook in eerdere jurisprudentie concludeerde de Hoge Raad dat informele kapitaalstortingen door een natuurlijk persoon in zijn vennootschap de verkrijgingsprijs van zijn aandelenpakket verhogen. Dit blijkt uit het arrest HR 9 januari 1946, B. 8016.

zij nodig hebben om belasting te heffen over de inkomsten die toerekenbaar zijn aan die landen.

Vraag 7

Heeft het actief delen van informeel kapitaalaspecten geleid tot een daling van het aantal aangevraagde en toegewezen informeel kapitaalrulings?

Antwoord 7

De automatische uitwisseling van informatie over informeel kapitaalsituaties (rulings en niet-rulings) is in OESO-verband op 1 april 2016 gestart. Daarvoor werd in alle APA's standaard opgenomen dat de belastingplichtige de buitenlandse belastingautoriteiten desgevraagd een juist en volledig beeld moet geven van de activiteiten en de fiscale behandeling daarvan in Nederland. Daarnaast kon het buitenland altijd de Nederlandse Belastingdienst verzoeken om informatie. Deze voorwaarde wordt nog steeds in de APA opgenomen en het op verzoek opvragen van nadere informatie door het buitenland kan nog steeds. Bij het registreren van aangevraagde en toegewezen APA's werd het aantal aangevraagde en toegewezen rulings met een informeel kapitaalelement nog niet systematisch bijgehouden. Er zijn derhalve geen gegevens voorhanden op basis waarvan bepaald kan worden of er een daling te zien is in het aantal informeel kapitaalrulings. Overigens kan ik melden dat op basis van ervaring vanuit het APA-/ATR-team jaarlijks een zeer beperkt percentage van de afgegeven APA's ziet op informeel kapitaal rulings. Vanaf 1 juli 2017 wordt expliciet bijgehouden hoeveel informeel kapitaalrulings er worden gesloten. In de Halfjaarsrapportage van de Belastingdienst in het voorjaar van 2018 zal ik daarover rapporteren.

Vraag 8

Zijn informeel kapitaalrulings waarbij de voorwaarde dat de andere Belastingdienst er actief van op de hoogte moet worden gesteld niet is nageleefd, rechtsgeldig? Kunt u uw antwoord toelichten?

Antwoord 8

In de bijlage bij mijn brief van 23 mei 2017⁴ zijn twee voorbeeld APA's opgenomen over de arm's length-beloning van Nederlandse activiteiten waarbij een informeel kapitaal element wordt geconstateerd. Hieruit blijkt dat bij deze APA's een kritische veronderstelling wordt opgenomen dat belastingplichtige desgevraagd een juist en volledig beeld moet geven aan de buitenlandse belastingdienst van de activiteiten en de fiscale behandeling daarvan in Nederland. Zoals ook blijkt uit de voorbeeld APA's eindigt een APA als de belastingplichtige niet aan deze kritische veronderstelling heeft voldaan.

Deze kritische veronderstelling houdt niet in dat een belastingplichtige uit eigen beweging in alle gevallen de buitenlandse belastingautoriteiten moet informeren of had moeten informeren. Buitenlandse belastingdiensten worden nu op de hoogte gesteld als gevolg van de informatie-uitwisseling over informeel kapitaalsituaties, zowel in gevallen met als zonder ruling. Op deze manier worden andere belastingdiensten in alle situaties actief geïnformeerd als er in Nederland sprake is van informeel kapitaal. Ik verwijs hiervoor naar de antwoorden op vraag 6 en 14.

Vraag 9

Waarom is in 1995 de schorsing van de informeel kapitaalpraktijk opgeheven?⁵ Kunt u ons in dit kader deelgenoot maken van de analyse die ten grondslag heeft gelegen aan het besluit om deze praktijk eind jaren 80 naar aanleiding van de zogenoemde kostenarresten te schorsen? Kunt u verder aangeven waarom u in 1995 op deze analyse bent teruggekomen?

⁴ Kamerstuk 25 087, nr. 153

⁵ Besluit op uw WOB-verzoek inzake CV-BV-structuren en informeel kapitaalrulings 27 maart 2017, 6e document

Antwoord 9

In de brief van 17 februari 1995 zijn de hoofdlijnen van het toenmalige rulingbeleid geschetst.⁶ In het daaropvolgende Algemeen Overleg uitte uw Kamer brede steun voor de notitie over het rulingbeleid.⁷ Hierbij kwam ook de hervatting van de afgifte van informeel kapitaal rulings aan de orde. Gelet ook op de uitspraken van de Hoge Raad van 8 juli 1986 (BNB 1986/293 t/m 297) werd nader overwogen of dergelijke rulings nog onder dezelfde voorwaarden afgegeven kunnen worden. Deze nadere overweging heeft er toe geleid dat de afgifte van rulings mocht worden hervat in lijn met het arrest van 1978.⁸ Hierbij is destijds aan de Kamer aangegeven dat, nadat het beleid was gecentraliseerd, de afgifte van informeel kapitaalrulings kon worden hervat. Ook is de eerder ontstane twijfel weggenomen door latere jurisprudentie. Uit latere jurisprudentie volgt dat de hierboven genoemde uitspraken van de Hoge Raad geen materiële impact hebben op grensoverschrijdende informeel kapitaal situaties binnen concernverhoudingen.⁹ In de periode waarin er geen informeel kapitaalrulings zijn afgegeven bleef overigens de informeel kapitaaldoctrine onverminderd toepasbaar, omdat deze onderdeel uitmaakt van het Nederlandse fiscale systeem.

Vraag 10

Hoe oordeelt u over de structuur waarin bv niet-verschuldigde royalty's toch in mindering op de winst mag brengen? Acht u deze structuur gewenst? Wordt deze structuur geraakt door de anti-ontgaansrichtlijn? Hoe luidt uw antwoord als deze infokapstructuur wordt aangepast in die zin dat in plaats van een CV een met een CV vergelijkbare rechtsvorm van een derde staat (hiermee wordt bedoeld op een staat die geen lid is van de EU) wordt gebruikt die door de betreffende derde staat en de VS als niet-transparant en door Nederland als transparant wordt aangemerkt? Kunt u uw antwoorden toelichten?¹⁰

Antwoord 10

Op basis van het arm's length-beginsel dient in Nederland een zakelijke beloning voor de uitgeoefende functies, gelopen risico's en gebruikte activa in de heffing te worden betrokken. Als een Nederlandse vennootschap louter op basis van aandeelhoudersmotieven een voordeel ontvangt, dus zonder enige of tegen een onzakelijk lage tegenprestatie, en zowel de verstrekker als de ontvanger van het voordeel zich hiervan bewust zijn, dan dient volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad (sinds 1957¹¹) dit onzakelijke element geëlimineerd te worden bij het vaststellen van de fiscale winst in Nederland. Dit kan ook het geval zijn indien een licentieovereenkomst op grond van aandeelhoudersmotieven niet onder zakelijke voorwaarden (voorwaarden zoals tussen niet gelieerde partijen tot stand zouden komen) tot stand is gekomen, bijvoorbeeld omdat er geen zakelijke royalty wordt betaald. Ik herhaal hier dat weliswaar de aftrek wordt toegepast, maar dat de belastingplichtige hiervan desgevraagd een juist en volledig beeld moet geven aan de buitenlandse belastingdienst en dat er informatie over informeel kapitaalsituaties (met en zonder ruling) wordt uitgewisseld tussen belastingdiensten. De uitwerking van het arm's length-beginsel is niet afhankelijk van de kwalificatie van een rechtsvorm. Voor de impact van de Europese richtlijnen op de informeel kapitaaldoctrine verwijs ik naar mijn antwoord op vraag 1. De vraag lijkt voorts betrekking te hebben op structuren met hybride entiteiten. Daarop ziet ATAD2. De precieze gevolgen van ATAD 2 voor individuele structuren zijn afhankelijk van de inbedding en implementatie van de richtlijn in de nationale wetgeving. Dit is complex en wordt momenteel bestudeerd. ATAD2 dient kort gezegd uiterlijk per 31 december 2019 in

⁶ Kamerstuk 24 086, nr. 1

⁷ Kamerstuk 24 086, nr. 2

⁸ HR 31 mei 1978, BNB 1978/252.

⁹ Zie bijvoorbeeld HR 17 december 2004, nr. 39 080 (Ierse Zusterarrest), BNB 2005/169, r.o. 3.1 en 3.2.

¹⁰ Besluit op uw WOB-verzoek inzake CV-BV-structuren en informeel kapitaalrulings 27 maart 2017, 8e document

¹¹ Ook in eerdere jurisprudentie concludeerde de Hoge Raad dat informele kapitaalstortingen door een natuurlijk persoon in zijn vennootschap de verkrijgingsprijs van zijn aandelenpakket verhogen. Dit blijkt uit het arrest HR 9 januari 1946, B. 8016.

nationale wetgeving te zijn geïmplementeerd. Er wordt beoogd om hiervoor in de eerste helft van 2018 een conceptwetsvoorstel ter internetconsultatie aan te bieden. Invoering van dat wetsvoorstel is voorzien per 1 januari 2020.

Vraag 12

Is het gebruikelijk dat in informeel kapitaalsituaties de bovenkant van de range als grens wordt genomen en niet de mediaan? Is dit in overeenstemming met de Nederlandse en OESO-verrekenprijzeregels? Wat is uw oordeel over het voorstel aan het APA/ATR-overleg om met betrekking tot afspraken waarin overwinst is gekapitaliseerd halverwege de actuals en de prognoses te vergelijken en indien deze te veel afwijken voor de resterende periode geen infokap meer in aanmerking te nemen? Kunt u uw antwoord toelichten?¹²

Antwoord 12

Zoals ook in de OESO-richtlijnen wordt vermeld, is het bepalen van verrekenprijzen geen exacte wetenschap. De verrekenprijzen die binnen een concern worden gehanteerd, worden vergeleken met verrekenprijzen welke worden gehanteerd bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke derden. Dit zal veelal leiden tot een bandbreedte van waarden waarbinnen de te hanteren arm's length verrekenprijzen zich kan bevinden. Iedere waarneming binnen deze bandbreedte is at arm's length. Bij informeel kapitaalsituaties is sprake van onzakelijk handelen. De gehanteerde verrekenprijzen vallen dus buiten de bandbreedte. In informeel kapitaalsituaties wordt dan de bovenkant van de bandbreedte gehanteerd voor de arm's length beloning voor de Nederlandse partij.

In het memo waar in de vraag naar wordt verwezen, wordt er informeel kapitaal geconstateerd omdat belastingplichtige om niet de beschikking heeft gekregen over een volledig operationeel dealernetwerk voor de verkoop van goederen of diensten in een groot aantal landen. Bij de overdracht van dergelijke rechten kan het moeilijk zijn om op het moment van de overdracht de waarde daarvan vast te stellen, omdat onvoldoende inzicht bestaat in de toekomstige voordelen en risico's. Het ligt dan ook voor de hand om na verloop van tijd te beoordelen of de prognoses waarop de waardering op het moment van overdracht zijn gebaseerd uiteindelijk realistisch zijn gebleken. In de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen wordt voor deze gevallen opgemerkt dat indien onafhankelijke partijen in vergelijkbare omstandigheden een prijsaanpassingsclausule hanteren, belastingdiensten ook een prijsaanpassingsclausule mogen hanteren. Ook de Nederlandse belastingdienst zal onder omstandigheden het standpunt innemen dat een prijsaanpassingsclausule moet worden gehanteerd. De door de Belastingdienst gehanteerde uitgangspunten bij een arm's length-prijsbepaling wanneer de waardering van een activum op het tijdstip van de transactie hoogst onzeker is, worden nader beschreven in het verrekenprijzbesluit.¹³

Vraag 6 en 14

Wordt in het geval van een informeel kapitaalruling de Belastingdienst in het andere land actief op de hoogte gesteld van (de grootte van) het informeel kapitaalelement? Zo ja, sinds wanneer en door wie? Zo nee, waarom niet? Kunt u uitleggen in hoeverre het in OESO-verband gebruikelijk is om winst eenzijdig naar beneden bij te stellen? Wordt in een informeel kapitaalruling altijd vastgelegd welke tot het concern behorende vennootschap de onzakelijk beloonde prestatie heeft verricht? Komen de standaardformulieren over rulings die worden uitgewisseld altijd terecht bij de Belastingdienst van het land waarin die vennootschap is gevestigd?

Antwoord 6 en 14

Ten aanzien van grensoverschrijdende transacties tussen verbonden partijen bestaat binnen de OESO-lidstaten overeenstemming omtrent het zogenoemde arm's length-beginsel, zoals dat is opgenomen in artikel 9 van het OESO-modelverdrag. In het OESO-commentaar op artikel 9 van het OESO-

¹² Besluit op uw WOB-verzoek inzake CV-BV-structuren en informeel kapitaalrulings 27 maart 2017, 12e document

¹³ Besluit van 14 november 2013, Verrekenprijzen, toepassing van het arm's-lengthbeginsel en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (nr. IFZ2013-184M)

modelverdrag en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen) wordt het arm's length-beginsel van een nadere invulling voorzien. Het arm's length-beginsel is in Nederland gecodificeerd in artikel 8b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969). Het is ook in andere OESO-landen gebruikelijk om de winst vast te stellen in lijn met deze richtlijnen van de OESO.

Het in de Nederlandse jurisprudentie ontwikkelde leerstuk van informeel kapitaal is niet in de fiscale rechtstelsels van alle OESO-lidstaten te vinden. Het is in die fiscale stelsels daardoor niet een automatisch gevolg om de fiscale winst op een lager bedrag vast te stellen dan de commerciële winst bij transacties die niet in lijn zijn met het arm's length-beginsel en er sprake is van informeel kapitaal. Binnen het BEPS-Project van de OESO is dan ook geconstateerd dat bij informeel kapitaal situaties de voornaamste zorg eruit bestaat dat andere landen te weinig informatie hebben. Daarom is in OESO-verband besloten dat zowel informatie wordt uitgewisseld in informeel kapitaalsituaties waarbij er een APA afgegeven is als in situaties waarin geen APA is afgegeven. Er zitten kleine verschillen tussen de uitwisseling van informatie over rulings in EU-verband en in OESO-verband, die hieronder worden beschreven.

De informatie-uitwisseling over rulings in OESO-verband is opgestart in het voorjaar van 2016. De IT-infrastructuur voor de automatische EU-uitwisseling is bijna gereed. De eerste uitwisseling binnen de EU zal in het najaar van 2017 plaatsvinden.

EU

Informatie over alle rulings worden in het kader van de EU-uitwisseling in een centrale database opgeslagen. Informatie over alle rulings in deze database is toegankelijk voor Belastingdiensten van alle Europese lidstaten. In de in de database opgenomen informatie komt naar voren dat sprake is van een informeel kapitaal element.

OESO

In het kader van de OESO-uitwisseling moet informatie over APA's worden uitgewisseld met belastingdiensten van alle landen waar zich verbonden lichamen bevinden waarmee de belastingplichtige handelt en de transacties met die lichamen worden bestreken door de APA. Hieronder valt ook het land waar de vennootschap is gevestigd waarmee de onzakelijke transactie is overeengekomen. Daarnaast wordt informatie over deze APA's uitgewisseld met het land waarin de directe aandeelhouder en de uiteindelijke moedermaatschappij van het concern zich bevinden. Voor bestaande APA's geldt dat het startpunt voor deze informatie-uitwisseling de informatie is die beschikbaar is in de dossiers. Sinds de wijziging van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht is het vereist dat belastingplichtigen alle gegevens van de betrokken vennootschappen aanleveren bij het indienen van een nieuw verzoek.¹⁴ Op basis van die gegevens vindt voor nieuwe APA's de gegevensuitwisseling in OESO-verband plaats. In de uitgewisselde informatie komt naar voren dat sprake is van een informeel kapitaal element.

In de APA zelf worden de feiten en omstandigheden die ten grondslag liggen aan de overeenkomst beschreven. Daaruit kan worden afgeleid in welk land de vennootschap is gevestigd waarmee de onzakelijke transactie is uitgevoerd. Bovendien komt in de tekst van de APA duidelijk naar voren volgens welke systematiek het informeel kapitaal deel in een concrete situatie uit de commerciële winst in de jaren waarvoor de APA geldt wordt gesepareerd.

Vraag 16

Wat is het antwoord geweest op de vraag van de directeur internationale fiscale zaken of een APA kan worden verkregen waarin uitsluitend de in Nederland te belasten winst is neergelegd waardoor het door Nederland accepteren van infokap verluierd wordt?¹⁵ Indien de vraag bevestigend is beantwoord; gebeurt dit heden ten dage nog steeds? Als dat het geval is, hoe verhoudt de observatie uit het memo van 20 oktober 2004 dat ook als de APA

¹⁴ Besluit Fiscaal Bestuursrecht»,. Besluit van 9 mei 2017 nr. 2017-1209.

¹⁵ Vervolgbesluit op uw WOB-verzoek inzake CV-BV-structuren en informeel kapitaalrulings 14 april 2017, 15e document

wordt uitgewisseld het andere land het infokapitaal vermoedelijk niet zal zien, zich tot de opmerking op blz. 18 van de beantwoording van vragen over de APA/ATR praktijk dat een mismatch kan worden opgelost door actieve uitwisseling van informatie over APA's?

Antwoord 16

De opmerking dat het voor het andere land niet meteen duidelijk hoeft te zijn dat sprake is van informeel kapitaal elementen is achterhaald als gevolg van de nieuwe internationale regels omtrent informatie-uitwisseling. In de uitgewisselde informatie over rulings komt in de beschrijving van de inhoud van de ruling naar voren dat sprake is van een informeel kapitaal element. Hiermee is het dus voor het andere land duidelijk dat sprake is van informeel kapitaal. Deze werkwijze is in het voorjaar van 2017 verder verduidelijkt door voor APA's met een informeel kapitaal een aparte rubricering in het voor de uitwisseling gehanteerde standaardformulier te gebruiken. Deze code heeft de naam «downward adjustment ruling».

Omdat in een APA zelf zekerheid vooraf wordt gegeven over de vaststelling van een zakelijke beloning van de in Nederland uitgeoefende functies, gelopen risico's en gebruikte activa, wordt in de regel in een APA met informeel kapitaal elementen het bedrag van de informeel kapitaalstorting niet expliciet genoemd. Uit de tekst van de APA komt duidelijk naar voren conform welke systematiek het informeel kapitaal deel in een concrete situatie uit de commerciële winst in de jaren waarvoor de APA geldt wordt gesepareerd. De bewoordingen verschillen indien sprake is van informeel kapitaal in de kostensfeer of in de vermogenssfeer. In de bijlage bij mijn brief van 23 mei 2017 is voor beide situaties een exemplarische voorbeeld gevoegd.

Vraag 17

In het zesde bij het Besluit op uw WOB-verzoek inzake CV-BV-structuren en informeel kapitaalrulings van 27 maart 2017 behorende document wordt een achttal vragen opgeworpen; kunt u deze vragen beantwoorden?

Antwoord 17

De vragen waarnaar hier wordt verwezen gaan over uitvoeringsaspecten van informeel kapitaalrulings. Zoals ook blijkt uit de «beschrijving stand van zaken APA-/ATR-praktijk 2017» die is gevoegd als bijlage bij mijn brief van 23 mei 2017 vindt over dit soort aspecten een nadere technische duiding plaats door de Belastingdienst in samenspraak met het Ministerie van Financien. De vragen zijn aanleiding geweest tot een bredere discussie over de afgifte van rulings in informeel kapitaalsituaties. Daarbij is de belangrijkste conclusie geweest dat de afgifte van APA's op basis van het in de Nederlandse jurisprudentie ontwikkelde leerstuk van informeel kapitaal kon worden voortgezet. Een andere conclusie uit de discussie is dat de antwoorden op de in het document voorgelegde vragen sterk afhankelijk zijn van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval en niet in algemene bewoordingen zijn te ondervangen. Wel is vastgesteld dat de omvang in relatieve of absolute zin van het informeel kapitaalelement geen rol speelt. Ook is destijds de impact van de op handen zijnde informatie-uitwisseling aan de orde gekomen. De verwachting werd uitgesproken dat de toegenomen transparantie een forse impact zou hebben op het aantal verzoeken voor informeel kapitaalrulings. Inmiddels is de uitwisseling van informatie over informeel kapitaalsituaties – zowel met als zonder ruling – in volle gang.

Vraag 21

Uit het rapport van de onderzoeksgroep (bijlage 4 bij de brief van 23 mei 2017 over de APA/ATR-praktijk)¹⁶ blijkt dat bijvoorbeeld informeel kapitaalrulings voor schaalvoordelen bij de centralisatie van de inkoopfunctie of voor (bepaalde) rentemarges niet geaccepteerd worden omdat deze niet kenbaar zijn voor andere landen; ligt dit anders bij moeilijk te identificeren en te kwantificeren elementen als merknamen, bedrijfsmodellen en technologie-rechten en dergelijke? Zo ja waarom? Kan worden aangegeven onder welke omstandigheden ten aanzien van een inkoopfunctie die wordt verricht door

¹⁶ Kamerstuk 25 087, nr. 153, bijlage

een lichaam dat is onderworpen aan Nederlandse vennootschapsbelasting wel een informeel kapitaalruling kan worden verstrekt?

Antwoord 21

Bij het centraliseren van de inkoopactiviteiten kan het voorkomen dat een concern als gevolg van het toegenomen inkoopvolume hogere kortingen dan voorheen weet te realiseren. Dit extra voordeel is in de regel niet toe te rekenen aan het inkoopkantoor. Zoals ook is verwoord in het verrekenprijbsluit¹⁷ dient een dergelijk voordeel in principe toegerekend te worden aan de onderdelen van het concern die door hun gezamenlijke inkoopvolumes het inkoopkantoor in staat stellen dergelijke (extra) kortingen te realiseren. Als dergelijke kortingen niet worden meegenomen in de prijs die het centrale (Nederlandse) inkoopkantoor doorberekent aan de gelieerde buitenlandse groepsmaatschappijen kan het zijn dat informeel kapitaal moet worden geconstateerd. De afgesproken voorwaarden tussen gelieerde maatschappijen wijken in een dergelijk geval af van het arm's length-beginsel. De hierboven genoemde kortingen als gevolg van de verhoogde volumes zijn in de regel als zodanig lastig te herkennen door een buitenlandse belastingdienst. Hierbij wijkt deze situatie af van bijvoorbeeld het zonder vergoeding gebruik mogen maken van een merkrecht of technologie rechten.

Inmiddels is ook deze situatie als gevolg van de toegenomen uitwisseling van informatie achterhaald. Het risico van een gebrek aan inzicht bij de betrokken landen is hiermee danig verminderd. Informeel kapitaalsituaties worden (met of zonder ruling) uitgewisseld. Hiermee hebben buitenlandse belastingdiensten alle middelen in handen om te heffen over de winsten die op basis van het arm's length-beginsel aan dat land kunnen worden toegerekend.

B. Hybride entiteiten en financieringsvormen

Vraag 3

Zijn er meer structuren dan alleen de cv-/bv-structuur waarin hybride entiteiten een rol spelen? Zo ja, welke?

Antwoord 3

Een hybride entiteit is een rechtsvorm die in het ene land als transparant wordt gezien en in het andere land als niet-transparant. De kaders waarbinnen wordt getoetst of een samenwerkingsverband dan wel een rechtsvorm voor de Nederlandse belastingheffing als een transparant of als een niet-transparant lichaam moet worden aangemerkt zijn neergelegd in beleidsbesluiten.¹⁸ Daarbij kan in meerdere situaties een hybride entiteit een rol spelen. Ik ben niet in staat om een totaaloverzicht te geven van situaties waarin een hybride entiteit een rol speelt. In dit kader merk ik op dat ATAD2¹⁹ maatregelen voorschrijft die mismatches met hybride entiteiten neutraliseren door aftrek van een vergoeding te weigeren als er in een ander land geen heffing tegenover staat dan wel door vergoedingen waarvoor elders een aftrek heeft plaatsgevonden in de heffing te betrekken. ATAD2 dient kort gezegd uiterlijk per 31 december 2019 in nationale wetgeving te zijn geïmplementeerd. Er wordt beoogd om hiervoor in de eerste helft van 2018 een conceptwetsvoorstel ter internetconsultatie aan te bieden. Invoering van dat wetsvoorstel is voorzien per 1 januari 2020.

Vraag 13

Kunt u de alternatieven noemen waarin Nederland nog steeds een belangrijke rol speelt, waaronder de open-cv of het vervangen van de cv door een offshore vennootschap met een zeer laag (...) tarief? In hoeverre vallen deze structuren onder de anti-ontgaansrichtlijn?²⁰

¹⁷ Besluit van 14 november 2013, nr. IFZ 2013/184M

¹⁸ Zie bijvoorbeeld besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M en besluit van 25 december 2015, nr. BLKB 2015/1209M.

¹⁹ Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen.

²⁰ Besluit op uw WOB-verzoek inzake CV-BV-structuren en informeel kapitaalrulings 27 maart 2017, 21e document

Antwoord 13

In de in de vraag aangehaalde passage wordt de vormgeving van een principaalstructuur van een (Europees) hoofdkantoor in Nederland behandeld. Een principaalstructuur kan mede worden vormgegeven in combinatie met een hybride CV boven Nederland. Zoals beschreven in de update van de notitie verschijningsvormen, die ik heb gevoegd bij mijn brief van 23 mei 2017, kan een principaalstructuur ook worden vormgegeven met een buitenlands laagbelast lichaam. Hierbij is geen sprake van een hybride entiteit. De structuur wordt daardoor niet geraakt door de hybridemismatch-maatregelen uit ATAD2.

In plaats daarvan wordt de buitenlandse laagbelaste entiteit, die de betalingen van de principaal ontvangt, mogelijk als CFC aangemerkt in het land van de (in)directe aandeelhouders van de laagbelaste entiteit, waardoor de CFC-maatregel, die eveneens onderdeel is van het BEPS-project en ATAD1, van toepassing kan zijn. Jurisdicties met een nultarief of zonder vennootschapsbelasting zijn bovendien onderwerp in de gesprekken die momenteel in EU-verband plaatsvinden over de zwarte lijst en de mogelijk tegenmaatregelen. Nederland draagt op constructieve wijze bij aan deze gesprekken.

Vraag 23

Op blz. 22/23 van de APA/ATR notitie van 23 mei 2017 wordt ten aanzien van hybride financieringsvormen opgemerkt dat een enkele belastingplichtige in 2015 contracten kunstmatig aanpaste om de nieuwe regelgeving te ontlopen;²¹ kunt u deze ontwijkingsmogelijkheid beschrijven?

Antwoord 23

Vanaf 1 januari 2016 is in artikel 13, lid 17 van de Wet Vpb 1969 een bepaling opgenomen die ervoor zorgt dat de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is op vergoedingen van of betalingen door een dochtermaatschappij die in het andere land in aftrek kunnen worden gebracht. Deze bepaling bestrijdt daarmee de fiscale gevolgen van financieringsvormen die in twee landen verschillend worden gekwalificeerd (eigen vermogen versus vreemd vermogen).

In onderhavig geval was de deelnemingsvrijstelling tot 1 januari 2016 van toepassing op inkomsten die samenhangen met een financieringsvorm die naar Nederlandse maatstaven als eigen vermogen moest worden gekwalificeerd, maar in het andere land als vreemd vermogen. In het andere land kon derhalve een aftrek in aanmerking worden genomen voor de vergoeding op deze financieringsvorm. Vanaf 1 januari 2016 werd de deelnemingsvrijstelling niet langer van toepassing op genoemd instrument. Namens de belastingplichtige werd een verzoek voor zekerheid vooraf over de gevolgen van deze wetswijziging ingediend, waarbij de lopende contracten werden aangepast en het rentepercentage naar beneden werd gebracht, zonder dat daar een (niet fiscale) aanleiding voor was. Er is geen ATR afgegeven naar aanleiding van dit verzoek.

C. Financierings- en royalty activiteiten

Vraag 4

Onder welke omstandigheden wordt gesproken van een zwaan-kleef-aan-effect? In hoeveel gevallen van financierings- en royalty-activiteiten heeft zich dit effect voorgedaan?

Antwoord 4

Van een zwaan-kleef-aan-effect is sprake indien een buitenlandse investeerder een vennootschap in Nederland opricht met beperkte activiteiten en op het moment dat de buitenlandse investeerder besluit tot een uitbreiding van activiteiten waarmee werkgelegenheid is gemoeid, men vanwege het feit dat men al een vennootschap in Nederland heeft, voor Nederland kiest. Het aantal situaties waarin dit het geval is geweest, is niet geregistreerd. Navraag bij de NFIA leert dat in zijn algemeenheid allerlei gevallen bekend zijn waarin in eerste instantie beperkte aanwezigheid in Nederland fors is

²¹ Kamerstuk 25 087, nr. 153, bijlage

gegroeid en die eerste stap een positieve invloed lijkt te hebben gehad op de beslissingen voor uitbreiding daarna.

Vraag 24

Op blz. 36 van de APA/ATR notitie van 23 mei 2017 wordt met betrekking tot financierings- en royalty-activiteiten opgemerkt dat als uitgangspunt een pragmatische grens van minimaal 5 fte moet worden gehanteerd;²² kunt u aangeven waar deze 5 fte-eis op is gebaseerd? Kunt u aangeven of deze eis alleen wordt gebruikt ten aanzien van dienstverleningslichamen en als dat zo is, waarom dat het geval is?

Antwoord 24

In het dienstverleningslichamenbesluit²³ is opgenomen dat informatie over een APA met een dienstverleningslichaam wordt uitgewisseld met de buitenlandse belastingdienst als het concern waartoe het dienstverleningslichaam behoort, in Nederland niet meer activiteiten ontplooit dan de minimum vereisten voor substance in Nederland en hiertoe geen uitbreidingsplannen heeft. Het begrip «meer activiteiten dan de minimum vereisten voor substance» is geen wettelijk begrip. Dit begrip is destijds nader ingevuld als 5 FTE. Deze nadere technische duiding was gebaseerd op ervaringen in de praktijk en betrof een pragmatische grens. Deze grens werd destijds alleen gehanteerd bij APA's voor dienstverleningslichamen, omdat Nederland destijds als eerste startte met het spontaan uitwisselen van informatie over rulings. Automatische uitwisseling van informatie over andere APA's op basis van deze 5 FTE grens was toen nog niet aan de orde. Inmiddels is het besluit op dit punt achterhaald: informatie over alle APA's en andere grensoverschrijdende rulings worden uitgewisseld, ongeacht of het dienstverleningslichaam boven of onder de 5 FTE drempel uitkomt.

Vraag 26

Onder welke voorwaarden kunnen afspraken worden gemaakt over zogenoemde BV1-BV2 structuren? Kunt u aangeven waarom deze structuur niet wordt beschreven in de APA/ATR notitie die op 23 mei 2017 is gepubliceerd?²⁴

Antwoord 26

Bij BV1-BV2-structuren gaat het om de situatie waarbij BV1 vreemd vermogen aantrekt en dit vermogen vervolgens als kapitaal stort op aandelen BV2 waarmee zij een fiscale eenheid vormt. BV2 leent dit vermogen op haar beurt weer uit aan een buitenlandse groepsmaatschappij. Omdat BV1 en BV2 een fiscale eenheid vormen is er vanuit Nederlands perspectief sprake van het in- en uitlenen van gelden. In het land waarin de buitenlandse vennootschap aan wie de lening is verstrekt is gevestigd, is de rente aftrekbaar. Hierbij is sprake van financieringsactiviteiten, zoals beschreven in de APA/ATR notitie van 23 mei 2017. Een BV1-BV2 structuur betreft als zodanig dus geen verschijningsvorm waarop (separaat) zekerheid vooraf wordt gevraagd, maar kan onderdeel van een structuur zijn waarvoor zekerheid vooraf wordt gevraagd op andere onderwerpen.

Allereerst merk ik op dat een verzoek om zekerheid vooraf over een structuur met een zogenoemde BV1-BV2 component moet voldoen aan alle voorwaarden zoals deze zijn opgenomen in het APA- respectievelijk ATR-besluit. Tevens zal bij deze verzoeken nog nadrukkelijker worden getoetst of er sprake is van fiscale grensverkenning. In deze situaties speelt goede trouw een belangrijke rol. Immers voorkomen moet worden dat in het land waar de rentebetallende vennootschap is gevestigd de indruk ontstaat dat wordt betaald aan een vennootschap met veel eigen vermogen (BV2) terwijl er in Nederland door de werking van de fiscale eenheid in feite sprake is van het in- en uitlenen van gelden.

²² Kamerstuk 25 087, nr. 153, bijlage

²³ Dienstverleningslichamen en zekerheid vooraf. Lichamen met financiële dienstverleningsactiviteiten binnen concernverband zonder reële economische aanwezigheid in Nederland; geen zekerheid vooraf, verstrekken van inlichtingen en beperking verrekening bronheffing (Besluit DGB 2014/3101)

²⁴ Kamerstuk 25 087, nr. 153, bijlage

Over een structuur met een BV1-BV2 component wordt in lijn met het BV1-/BV2-besluit²⁵ daarom geen zekerheid vooraf gegeven, tenzij er geen sprake is van strijd met de goede trouw die Nederland jegens haar verdragspartners is verschuldigd. Er is alleen sprake van een dergelijke uitzonderingsgrond in die gevallen waar er relevante additionele substance zit in de uitlenende Nederlandse vennootschap («BV 2»), als bronbelasting geen rol speelt, als de Nederlandse vennootschappen de gelden in- en uitlenen aan vennootschappen die gevestigd zijn in hetzelfde land of als belastingplichtige bewijs kan overleggen dat de belastingdienst van het bronland geen probleem heeft met de structuur.

Vraag 25

Op blz. 37 van de APA/ATR notitie van 23 mei 2017 wordt de vraag opgeworpen of Nederland met de substance-eisen waaraan een dienstverleningslichaam moet voldoen de lat hoog genoeg legt²⁶; kunt u deze vraag beantwoorden?

Antwoord 25

De in de vraag aangehaalde passage verwijst naar een in de APA/ATR-notitie opgeworpen vraag die de huidige maatschappelijke discussie weergeeft over de eisen die worden gesteld aan dienstverleningslichamen. In mijn brief van 8 november 2016²⁷ heb ik daarover aangegeven dat het internationaal gecoördineerde beleid gericht is op het beter in staat stellen van de bronlanden om te beoordelen of sprake is van misbruik in plaats van het verder aanscherpen van de substance-eisen die gesteld worden aan dienstverleningslichamen. De bestrijding van verdragsmisbruik is in eerste instantie immers een aangelegenheid voor het bronland. Dat is ook de achterliggende gedachte bij de grote stappen die in internationaal verband zijn gezet op het gebied van verdragsmisbruik en transparantie.

D. Herfacturering

Vraag 5 en 15

Op pagina 16 van de notitie «De APA/ATR-praktijk: notitie over de meest voorkomende verschijningsvormen» staat dat «als sprake is van versluiering van de herkomst van goederen in verband met een internationale boycot» er geen zekerheid vooraf wordt gegeven; gebeurt dit wel als de herkomst wordt versluierd en er geen sprake is van een internationale boycot? Zo ja, waarom?

In antwoord op eerdere vragen²⁸ geeft u aan dat u «geen redenen hebt om aan te nemen dat facturering plaatsvindt met het hoofdmotief om informatie buiten het zicht van de buitenlandse belastingdienst te houden»; kunt u aangeven hoe dit zich verhoudt tot pagina 16 van de notitie «De APA/ATR-praktijk: notitie over de meest voorkomende verschijningsvormen» waar staat dat herfacturering ook plaatsvindt om de herkomst van goederen te versluieren?

Antwoord 5 en 15

Op pagina 16 van de notitie «De APA/ATR-praktijk: notitie over de meest voorkomende verschijningsvormen» worden het niet presenteren van de feitelijke leverancier, het ontgaan van handelsbelemmeringen, het verminderen van valutarisico of het ontgaan van valutabepalingen als redenen genoemd om tot herfacturering over te gaan. Op basis van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht wordt geen zekerheid vooraf gegeven indien sprake is van versluiering in het kader van een internationale boycot omdat in dat geval sprake is van strijd met de goede trouw. Er wordt wel zekerheid vooraf gegeven indien herfacturering plaatsvindt om commerciële redenen, bijvoorbeeld omdat bepaalde vergunningen binnen een concern centraal geregistreerd zijn op naam van een Nederlandse entiteit of omdat sprake is van een historie met een voormalige commerciële functie in Nederland,

²⁵ Kamerstuk 27 505, nr. 1.

²⁶ Kamerstuk 25 087, nr. 153, bijlage

²⁷ Kamerstuk 25 087, nr. 136,

²⁸ Kamerstuk 25 087, nr. 150, bijlage

waarbij het commercieel niet wenselijk is om de verzender van de facturen te wijzigen nadat de commerciële activiteiten in Nederland zijn gewijzigd. De antwoorden op de Kamervragen en de beschrijving in de «De APA/ATR-praktijk: notitie over de meest voorkomende verschijningsvormen» notitie zijn daarmee in lijn met elkaar.

E. Overige vragen

Vraag 2

Hoe controleert de Belastingdienst of de voorwaarden die aan het afgeven van de ruling worden gesteld, door de belastingplichtige worden nageleefd?

Antwoord 2

In zijn algemeenheid geldt dat het toezicht door de Belastingdienst op verschillende manieren plaatsvindt. De controle aanpak van de Belastingdienst is beschreven in de notitie Controleaanpak Belastingdienst.²⁹ De afgifte van APA's en ATR's en het toezicht op lopende APA's en ATR's is een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de bevoegde lokale inspecteurs en het APA/ATR-team. De Belastingdienst hanteert hierbij een risicogerichte toezichtstrategie. Bij het toezicht op verrekenprijzproblematiek (APA's) speelt bovendien de coördinatiegroep verrekenprijzen (CGVP) een coördinerende rol. De CGVP begeleidt onderzoeken naar verrekenprijzen bij ondernemingen en geeft bindende adviezen ter zake van verrekenprijzen aan de bevoegde inspecteur. Om het toezicht op dienstverleningslichamen en de daaraan gestelde substance eisen te intensiveren heeft het kabinet in 2013 besloten extra capaciteit ter beschikking te stellen. Daarnaast is in 2015 besloten om extra specialisten in te zetten om te toetsen of de feiten en omstandigheden die ten grondslag liggen aan de zekerheid vooraf zich nog steeds voordoen. Indien dat niet het geval blijkt te zijn, vervalt de APA of ATR of wordt deze aangepast.³⁰

Vraag 11

Hoeveel modelteksten van APA's en ATR's bestaan er? (APA: advanced price ruling, ATR: advanced text ruling) Zijn/worden deze allemaal met de Kamer gedeeld?

Antwoord 11

Als bijlage bij mijn brief van 2 februari 2015 heb ik uw Kamer een aantal voorbeeldteksten gestuurd om uw Kamer inzicht te geven in de aard van APA's en ATR's. Daarnaast heb ik om uw Kamer verder inzicht te geven in de vorm van de door het APA-/ATR-team meest afgegeven APA's en ATR's, als bijlage bij mijn brief van 23 mei 2017 een aantal exemplarische APA's en ATR's opgenomen. Alle APA's en ATR's kennen dezelfde opbouw en bevatten vergelijkbare kritische veronderstellingen. Een onderscheidend aantal modelteksten bestaat dus niet.

De exemplarische APA's en ATR's zijn gebaseerd op fictieve feiten en omstandigheden. Omdat een daadwerkelijke APA of ATR altijd maatwerk is en afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden, is iedere APA en ATR uniek. Daarbij kan het zo zijn dat, afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden, extra kritische veronderstellingen worden opgenomen.

Vraag 18

Met betrekking tot de inbreng van marktrechten wordt aan de deelnemers van het maatwerkoverleg voorgesteld om te werken met prijsaanpassingsclausules.³¹ Wat is uw oordeel over dit voorstel? Maakt het in dit kader uit of het marktrecht voor bepaalde tijd (van bijvoorbeeld 10 jaar) of onbepaalde tijd wordt ingebracht?

²⁹ https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte_betalen_en_toezicht/toezicht/handhaving_en_controle/controleraanpak_belastingdienst

³⁰ Kamerstuk 25 087, nr. 113

³¹ Besluit op uw WOB-verzoek inzake CV-BV-structuren en informeel kapitaalrulings 27 maart 2017, 11e document

Antwoord 18

Bij de overdracht van immateriële activa kan het moeilijk zijn om op het moment van overdracht van dat activum de waarde vast te stellen omdat onvoldoende inzicht bestaat in de toekomstige voordelen en risico's. Dit kan daarbij gelden zowel voor gebruiksrechten waarbij het gebruiksrecht ziet op een eeuwigdurende periode of slechts op een bepaalde tijdsduur (bijvoorbeeld 10 jaar). Bij de Belastingdienst bestaat grote terughoudendheid ten aanzien van het tijdelijk ter beschikking stellen van waardevolle immateriële activa, omdat vooralsnog niet is gebleken dat dit in derdenverhoudingen in vergelijkbare situaties voorkomt.

Afgezien van het voorgaande geldt dat onzekerheid in waardering kleiner zal zijn als de tijdsduur korter is. In de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen wordt voor deze gevallen opgemerkt dat indien onafhankelijke partijen in vergelijkbare omstandigheden een prijsaanpassingsclausule hanteren, belastingdiensten ook een prijsaanpassingsclausule mogen hanteren. Ook de Nederlandse belastingdienst zal onder omstandigheden het standpunt innemen dat een prijsaanpassingsclausule moet worden gehanteerd. Dit is nader uitgewerkt in het verrekenprijzbesluit.³²

Vraag 19

Wat is uw oordeel over het voorstel aan de deelnemers van het maatwerkoverleg om geen zekerheid vooraf te geven over de structuur waarin niet de BV maar de CV de principaalfunctie vervult?³³

Antwoord 19

In zijn algemeenheid geldt dat het ondernemingen vrij staat om eigen keuzes te maken over de structuur en de vestigingsplaats van zijn activiteiten. Bij de beoordeling of door de Belastingdienst zekerheid vooraf kan worden gegeven moet wel worden vastgesteld dat de feiten en omstandigheden van het specifieke geval aansluiten bij het verzoek om zekerheid vooraf. Indien dat niet het geval is of daarover gereede twijfel bestaat, wordt geen zekerheid vooraf gegeven. Deze afweging heeft geleid tot het niet geven van zekerheid vooraf in de situatie waarin de substance in de CV niet voldoende is om de functie van principaal uit te oefenen.

Vraag 20

Wordt met het onshore brengen van immateriële activa bedoeld op het als (informeel) kapitaal inbrengen van de immateriële activa door de CV in de BV eventueel in combinatie met gebruik van de innovatiebox?³⁴

Antwoord 20

Met het onshore brengen van immateriële activa wordt bedoeld op elke vorm van overdracht van immateriële activa aan een in Nederland gevestigde vennootschap. Bij een dergelijk «onshoren» zal niet zomaar van de innovatiebox gebruik kunnen worden gemaakt. De desbetreffende immateriële activa zullen immers doorgaans in voornoemd geval tot stand zijn gebracht door een andere belastingplichtige. Toepassing van de innovatiebox komt slechts aan de orde als immateriële activa worden voortgebracht door de belastingplichtige zelf. Hiervan is ook sprake als een on shore gebracht activum door de belastingplichtige is doorontwikkeld en daarbij een nieuw zelfstandig activum ontstaat. Bovendien moet de belastingplichtige voor toepassing van de innovatiebox ten aanzien van een immaterieel activum altijd in het bezit zijn van een S&O-verklaring.

Vraag 22

Op blz. 20 van de APA/ATR notitie van 23 mei 2017 wordt de vraag opgeworpen of de wijze waarop de technisch aanmerkelijk belangregeling is ingevuld, leidt tot een toepassing daarvan in de juiste situaties;³⁵ kunt u deze vraag beantwoorden? Kunt u aangeven waarom deze regeling zoals aangegeven op

³² Besluit van 14 november 2013, nr. IFZ 2013/184M

³³ Besluit op uw WOB-verzoek inzake CV-BV-structuren en informeel kapitaalrulings 27 maart 2017, 19e document

³⁴ Besluit op uw WOB-verzoek inzake CV-BV-structuren en informeel kapitaalrulings 27 maart 2017, 21e document.

³⁵ Kamerstuk 25 087, nr. 153, bijlage

blz. 20 van de notitie niet in alle gevallen voorkomt dat dividenden over Nederland lopen?

Antwoord 22

De buitenlands aanmerkelijkbelangregeling is opgenomen in artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb. Deze regeling is een antimisbruikbepaling waarvan een preventieve werking uitgaat. Als gevolg van de implementatie van de algemene antimisbruikbepaling uit de Moeder-dochterrichtlijn, is de buitenlands aanmerkelijkbelangregeling aangescherpt met ingang van 1 januari 2016. Wat bedoeld is in de notitie is dat de vraag gesteld kan worden of de in dat kader gestelde eisen aan tussenhoudsters voldoende zijn om alle gevallen van misbruik te voorkomen. In het op internet geconsulteerde wetsvoorstel Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling wordt voorgesteld om de substance-eisen aan buitenlandse tussenhoudsters verder aan te scherpen.

Met deze voorgestelde aanpassing, maar zeker ook met de implementatie van antimisbruikbepalingen in belastingverdragen, onder andere via ratificatie van het MLI, kunnen kunstmatige situaties worden bestreden. Hiermee wordt het minder aantrekkelijk om vanwege voornamelijk fiscale redenen dividenden over Nederland te laten lopen.

Vraag 27

Zijn er nog andere structuren waarover APA's en ATR's worden afgegeven die niet in de APA/ATR notitie van 23 mei 2017 zijn beschreven?³⁶ Zo ja, welke?

Antwoord 27

In de praktijk wordt een veelvoud van namen gehanteerd voor de verschijningsvormen zoals beschreven in de APA/ATR notitie van 23 mei 2017. De meest voorkomende verschijningsvormen worden uitgebreid beschreven in de APA/ATR notitie van 23 mei 2017. Omdat een daadwerkelijke APA of ATR altijd maatwerk is en afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden, is iedere APA en ATR uniek. Dit betreffen echter variaties op de verschijningsvormen zoals beschreven in de notitie. Daarmee geeft de APA/ATR notitie van 23 mei 2017 een compleet beeld van het speelveld waarover APA's en ATR's worden afgegeven.

Het APA-/ATR-team geeft zekerheid vooraf over de in het APA- respectievelijk ATR-besluit opgesomde onderwerpen.³⁷ ³⁸ Een APA geeft een belastingplichtige vooraf zekerheid over de vaststelling van een zakelijke beloning of een methode voor de vaststelling van een dergelijke beloning voor grensoverschrijdende transacties (goederen en dienstverlening) tussen gelieerde lichamen of verhoudingen tussen onderdelen van eenzelfde lichaam. Een ATR geeft een belastingplichtige vooraf zekerheid over de fiscale gevolgen van een voorgenomen transactie of samenstel van transacties in een internationale context. De gevallen waarin sprake is van een ATR zijn opgesomd in paragraaf 3 van het ATR-besluit.

³⁶ Kamerstuk 25 087, nr. 153, bijlage

³⁷ Besluit van 12 juni 2014, DGB 2014/3098 (APA-besluit)

³⁸ Besluit van 12 juni 2014, DGB 2014/3099 (ATR-besluit)