

Vergaderjaar 2017–2018

**25 087**

**Internationaal fiscaal (verdrags)beleid**

**Nr. 190**

**LIJST VAN VRAGEN EN ANTWOORDEN**

Vastgesteld 26 maart 2018

De vaste commissie voor Financiën heeft een aantal vragen voorgelegd aan de Staatssecretaris van Financiën over de brief van 18 februari 2018 inzake onderzoek rulings met internationaal karakter (Kamerstuk 25 087, nr. 187).

De Staatssecretaris heeft deze vragen beantwoord bij brief van 23 maart 2018. Vragen en antwoorden zijn hierna afgedrukt.

De voorzitter van de commissie,  
Anne Mulder

Adjunct-griffier van de commissie,  
Freriks

### Vraag 1

Hoeveel rulings zijn er in totaal momenteel geldig, zowel grensoverschrijdende als niet-grensoverschrijdende?

### Vraag 2

Hoeveel rulings zijn er in de laatste tien jaar afgegeven?

### Vraag 4

Hoe is de verdeling in de rulings tussen grote en kleine bedrijven?

### Vraag 5

Hoeveel procent van de rulings wordt aangevraagd door mkb'ers?

### Vraag 16

Hoeveel rulings zijn er in totaal afgegeven?

### Antwoord vraag 1, 2, 4, 5 en 16

Deze vragen zijn niet eenduidig te beantwoorden. Het rullingbegrip kent verschillende definities. In deze beantwoording wordt uitgegaan van het meest ruime begrip waar zowel zekerheid vooraf over nationale als internationale situaties onder valt.

Vanwege de internationale uitwisseling van informatie over rulings zijn alle rulings met een internationaal karakter die sinds 2012 zijn afgegeven in beeld. Het aantal unieke rulings dat in deze periode is afgegeven bedraagt 4.064.<sup>1</sup> De looptijd van een rulling bedraagt in principe vier tot vijf jaar. Over eerdere jaren zijn geen totaalcijfers bekend. De genoemde cijfers zijn onder meer gebaseerd op het doorlopen van individuele dossiers op de aanwezigheid van rulings met een internationaal karakter. Deze dossiers zijn niet doorgelopen voor de jaren vóór 2012 of op puur nationale rulings, omdat de uitwisseling van informatie over rulings daar geen betrekking op heeft. Deze nationale rulings zijn niet centraal bijgehouden waarover hiervan geen cijfers voorhanden zijn.

Zowel bedrijven uit het midden- en kleinbedrijf (MKB) als grote bedrijven kunnen verzoeken om zekerheid vooraf. De grootte van een bedrijf is geen relevant criterium bij het afgeven van een rulling, waardoor cijfers over het aantal rulings dat is afgegeven aan het MKB niet voorhanden zijn.

De rulings met een internationaal karakter die door het APA/ATR-team<sup>2</sup> van de Belastingdienst worden afgegeven, worden wel al geruime tijd bijgehouden. Hieronder vindt u de cijfers vanaf 2007.

|        | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|--------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| ATR    | 451  | 498  | 347  | 355  | 408  | 468  | 441  | 429  | 406  | 348  | 360  |
| APA    | 268  | 206  | 191  | 205  | 248  | 247  | 228  | 203  | 236  | 191  | 132  |
| Totaal | 719  | 704  | 538  | 560  | 656  | 715  | 669  | 632  | 642  | 539  | 492  |

### Vraag 3

Hoeveel fte is bezig met de rullingpraktijk?

### Antwoord vraag 3

Binnen het APA/ATR-team houdt ongeveer 20 fte zich bezig met het afgeven van APA's en ATR's. Het voeren van vooroverleg en het geven van

<sup>1</sup> Hierbij is uitgegaan van de EU-definitie van het begrip rulling waardoor alleen rulings die nog geldig waren op of na 1-1-2014 zijn meegeteld.

<sup>2</sup> APA staat voor Advance Pricing Agreement, ATR staat voor Advance Tax Ruling.

zekerheid vooraf buiten het APA/ATR team is in het algemeen een onderdeel van het reguliere werkpakket van een inspecteur, naast bijvoorbeeld de aanslagregeling en het behandelen van bezwaarschriften. Er is derhalve niet een specifiek aantal fte vrijgemaakt voor het geven van zekerheid vooraf.

**Vraag 6**

Zit er een wezenlijk verschil tussen een mkb-ruling en een ruling met een multinational in dezelfde bedrijfstak? Zo ja, wat zijn deze verschillen?

**Vraag 7**

Kunnen rulings een ongelijk speelveld creëren binnen een branche?

**Vraag 22**

Ontstaat bij het afgeven van rulings een ongelijkheid tussen belastingafdracht van een mkb-bedrijf en een multinational of groot bedrijf?

**Antwoord vraag 6, 7 en 22**

Er is geen verschil tussen een mkb-ruling en een ruling met een multinational in dezelfde bedrijfstak. Een ruling geeft binnen de kaders van wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie vooraf zekerheid over de toepassing van de wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie in een concrete situatie. De wettoepassing is niet anders voor grote of kleine bedrijven waardoor geen ongelijk speelveld wordt gecreëerd binnen een bepaalde bedrijfstak en er geen ongelijkheid in te betalen belasting ontstaat. Multinationaal opererende ondernemingen zijn echter in tegenstelling tot zuiver nationaal opererende ondernemingen actief in meerdere landen. Hierdoor hebben rulings die zien op verrekenprijzen (APA's) veel vaker betrekking op multinationaal opererende ondernemingen. Omdat multinationale ondernemingen actief zijn in meer landen hebben zij ook meer mogelijkheden om te beslissen in welke jurisdictie activiteiten worden uitgevoerd. Dit zijn echter bedrijfseconomische beslissingen waar de Belastingdienst geen invloed op heeft.

**Vraag 8**

Hoe vaak komt een verzoek tot een ruling uiteindelijk niet tot een definitieve ruling?

**Antwoord vraag 8**

Het APA/ATR-team van de Belastingdienst heeft hierover gerapporteerd in zijn jaarverslag dat is gevoegd als bijlage V bij mijn brief van 18 februari jl.<sup>3</sup> Hieruit blijkt dat in 2017 er 492 APA- en ATR-verzoeken zijn toegevoegd, 7 afgewezen en 91 ingetrokken/buiten behandeling. De gronden van afwijzing zijn opgenomen op pagina 21 in dit jaarverslag.

**Vraag 9**

Wordt iedere ruling met een grensoverschrijdend karakter voortaan medeondertekend door het Advance Pricing Agreements (APA)/Advance Tax Rulings (ATR)-team? Zo nee, waarom niet?

**Vraag 10**

In welke gevallen is het niet nodig een grensoverschrijdende ruling door het APA/ATR-team te laten afgeven?

**Vraag 11**

Onder welke voorwaarden hoeft een grensoverschrijdende ruling niet te worden voorgelegd aan het APA/ATR-team?

<sup>3</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 187

## **Vraag 21**

Van wie komen de rulings die niet van het APA/ATR-team komen en kan dit uitgesplitst worden?

### **Antwoord vraag 9, 10, 11 en 21.**

In welke gevallen een bindend advies van het APA-/ATR-team vereist is voor het geven van zekerheid vooraf, is neergelegd in beleidsbesluiten.<sup>4</sup> De rulings die over deze onderwerpen tot stand komen (in de vorm van een APA of ATR) worden medeondertekend door het APA/ATR-team. Bij een APA gaat het om zekerheid vooraf ten aanzien van bij toekomstige grensoverschrijdende transacties te hanteren verrekenprijzen. Voor een ATR betreft dit de volgende onderwerpen:

- Toepassing van de deelnemingsvrijstelling voor internationale houdsterstructuren.
- Hybride financieringsvormen of hybride rechtsvormen.
- Het vaststellen van de aanwezigheid van een vaste inrichting in Nederland of de BES-eilanden.
- Toepassing van art. 17, lid 3, onderdeel b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb), ook wel bekend als de aanmerkelijk belang regeling.
- De mogelijkheid om aandelen toe te rekenen aan een vaste inrichting in Nederland of de BES-eilanden.
- Het vaststellen of er sprake is van een onderneming op grond van art. 17a Wet Vpb.
- Het vaststellen of er sprake is van inhoudingsplicht van een coöperatie op grond van art. 1, lid 7 van de Wet op de dividendbelasting 1965.

De overige vormen van zekerheid vooraf worden afgegeven door de lokale inspecteur en worden niet medeondertekend door het APA/ATR-team. Voor alle rulings met een internationaal karakter geldt wel dat er een (andere) tweede handtekening gezet moet worden. Het zetten van een tweede handtekening is op dit moment niet in alle gevallen centraal op één plaats gecoördineerd.

In mijn brief van 18 februari jl. heb ik aangekondigd de rullingpraktijk te willen herzien, zowel op proces als op inhoud.<sup>5</sup> Er zal een werkgroep worden opgericht en een klankbordgroep worden samengesteld die deze herziening zal vormgeven. Één van de aspecten waarnaar gekeken zal worden is op welke manier alle rulings met een internationaal karakter meer centraal gecoördineerd kunnen worden afgegeven.

## **Vraag 12**

Hoeveel geld is gemoeid met de rullingpraktijk?

## **Vraag 17**

Is een schatting te maken van het aantal banen gelieerd aan bedrijven die in Nederland een ruling hebben aangevraagd?

### **Antwoord vraag 12 en 17**

Er is geen schatting te maken hoeveel geld en/of banen gemoeid zijn met de rullingpraktijk. In een ruling wordt zekerheid vooraf gegeven over de fiscale gevolgen van voorgenomen rechtshandelingen van bedrijven. In een ruling wordt bevestigd hoe de Nederlandse belastingwetten uitwerken in dat concrete geval. Er wordt bijvoorbeeld zekerheid vooraf gegeven of de deelnemingsvrijstelling op een buitenlandse dochter van toepassing is. Hoeveel werknemers actief zijn bij de Nederlandse moedermaatschappij die de ruling aanvraagt of hoeveel winst van de

<sup>4</sup> Besluit van 12 juni 2014 DGB 2014–3098 en DGB 2014–3099.

<sup>5</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 187

dochter uiteindelijk onder de deelnemingsvrijstelling valt is niet relevant voor het antwoord op de vraag of de deelnemingsvrijstelling van toepassing is en wordt dan ook niet in de ruling opgenomen. In zijn algemeenheid geldt dat de winst en het aantal banen die gemoeid zijn met de ruling niet relevant is voor de duiding van de fiscale gevolgen van de voorgenomen rechtshandelingen. Dit wordt dan ook niet in de ruling opgenomen of apart geadministreerd.

### **Vraag 13**

Hoe wordt voorkomen dat de Belastingdienst akkoord gaat met het in rulings vastleggen van een verrekenprijs die voor de belastingplichtige het meest voordelig is, maar voor de Nederlandse of buitenlandse belastingdienst nadelig is?

### **Antwoord vraag 13**

Een APA betreft zekerheid vooraf over de toepassing van het zakelijkheid-beginsel (arm's length beginsel) uit artikel 8b Wet Vpb. Dit internationaal geaccepteerde zakelijkheidsbeginsel is gebaseerd op artikel 9 van het OESO-modelverdrag en de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen.<sup>6</sup> Door dit beginsel toe te passen wordt een verrekenprijs vastgesteld die onafhankelijke partijen onder vergelijkbare omstandigheden ook zouden hebben gehanteerd. Zo wordt voorkomen dat een verrekenprijs onzakelijk hoog of onzakelijk laag wordt vastgesteld.

De meeste buitenlandse belastingdiensten zullen, net als de Nederlandse Belastingdienst, de OESO-richtlijnen als uitgangspunt nemen bij de uitleg van het zakelijkheidsbeginsel. Daarnaast is in een APA opgenomen dat aan de buitenlandse belastingdienst een juist en volledig beeld moet worden gegeven van de fiscale behandeling en daarmee van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel door de Nederlandse Belastingdienst. Bovendien wordt informatie over de door de Belastingdienst afgesloten APA uitgewisseld met het buitenland.

### **Vraag 14**

Welke andere EU-lidstaten maken nog meer gebruik van een rulingsystematiek en wat zijn de verschillen en overeenkomsten tussen deze landen?

### **Vraag 15**

Hoeveel rulings worden afgegeven in de ons omringende landen?

### **Antwoord vraag 14 en 15**

Vrijwel alle EU lidstaten maken gebruik van een systeem waarbij de overheid zekerheid vooraf verleent aan belastingplichtigen. Voor een goed overzicht verwijs ik naar een rapport over de uitwisseling van informatie over rulings dat de OESO op 4 december 2017 heeft gepubliceerd.<sup>7</sup> Dit rapport was tevens bijgevoegd bij mijn brief van 4 december 2017 over de OESO peer review uitwisseling van informatie over rulings.<sup>8</sup> In deze peer review is van alle OESO-landen opgenomen of en zo ja welk type rulings wordt afgegeven (in het kader van de OESO-uitwisseling) en hoeveel informatie er is uitgewisseld.

### **Vraag 18**

Hoe vaak is of wordt een ruling weer ingetrokken en waarom gebeurt dit?

<sup>6</sup> Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations <http://www.oecd.org/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

<sup>7</sup> <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2317391e.pdf?expires=1521545654&id=id&accname=guest&checksum=B0B4CCB1EB9D5E6355DBDF221B258BB6>

<sup>8</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 181

### **Antwoord vraag 18**

In het jaarverslag van het APA/ATR-team over 2017 is opgenomen hoeveel verzoeken in 2017 zijn afgewezen, hoeveel er buiten behandeling zijn gesteld, hoeveel er zijn ingetrokken en op welke grond dat is gebeurd.<sup>9</sup> Een rulingverzoek kan bijvoorbeeld worden ingetrokken omdat de voorgenomen transactie niet doorgaat, of omdat duidelijk is dat de gevraagde APA of ATR niet tot stand kan komen omdat deze niet past binnen de geldende wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie.

In 2017 zijn 80 lopende APA's en ATR's gecontroleerd. Dit heeft in 2017 in geen enkel geval geleid tot intrekking van de APA of ATR. Met betrekking tot de gecontroleerde APA's was in één geval nader overleg noodzakelijk. Daarnaast was bij één gecontroleerde APA geconstateerd dat deze niet aan de voorwaarden voldeed, maar de looptijd van deze APA is inmiddels verlopen.

Met betrekking tot de gecontroleerde ATR's was in twee gevallen sprake van wijziging van de relevante feiten. In één geval kon de ATR slechts gedeeltelijk in stand blijven. De andere ATR was reeds vervallen in 2017. In 2016 zijn 19 lopende ATR's en 40 lopende APA's gecontroleerd.<sup>10</sup> Ten aanzien van de APA's hebben in één geval gewijzigde omstandigheden aanleiding gegeven tot nader overleg. Het onderzoek naar de lopende ATR's heeft in drie gevallen geleid tot het niet langer van kracht zijn van de vaststellingsovereenkomst ATR. In één geval bleek de belastingplichtige rechtspersoon geliquideerd te zijn. In het tweede geval bleek de investering waarvoor een ATR was afgegeven niet door te zijn gegaan. In het derde geval bleek de ATR te zijn vervallen omdat geconstateerd is dat de aan de overeenkomst ten grondslag liggende feiten en omstandigheden anders waren dan verondersteld bij de afgifte van de ATR.

### **Vraag 19**

Bespaart de rullingpraktijk achteraf controlewerk?

### **Vraag 20**

Is een inschatting te maken van de hoeveelheid controlewerk achteraf die door de rullingpraktijk wordt bespaard?

### **Antwoord vraag 19 en 20**

Belastingplichtigen vragen vaak zekerheid vooraf bij complexe fiscaaltechnische problematiek. De belastingplichtige levert hierbij zelf alle benodigde informatie aan voor de beoordeling van het verzoek tot zekerheid vooraf. De inspecteur beoordeelt op basis van deze informatie wat de fiscaaltechnische uitwerking is van een (voorgenomen) rechtshandeling. Deze uitwerking wordt vastgelegd in de rulling. Zekerheid vooraf voorkomt dat bij de beoordeling van de aangifte de Belastingdienst alle benodigde informatie op moet vragen of een boekenonderzoek in moet stellen om die informatie te achterhalen. Bovendien worden, als gevolg van de complexiteit, tijdrovende discussies vermeden over de fiscaaltechnische uitwerking van de feiten. Een schatting van de totale capaciteitsbesparing is echter niet inzichtelijk te maken.

### **Vraag 23**

Welke overige relevante procedures zijn niet gevolgd in de twaalf van de 136 onderzochte rulings?

### **Vraag 26**

Is er sprake van schade voor de belastingopbrengst die voortkomt uit de 72 foutief afgegeven rulings? Zo ja, welke omvang heeft deze schade?

<sup>9</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 187

<sup>10</sup> Aanhangsel Handelingen II 2017/18, nrs. 291 en 992

**Vraag 27**

Hoeveel rulings zijn niet alleen qua procedures, maar ook op de inhoud getoetst?

**Vraag 28**

Bij hoeveel rulings zijn inhoudelijke fouten geconstateerd, bij hoeveel rulings zijn alleen procedurele fouten geconstateerd en bij hoeveel rulings zijn zowel procedurele als inhoudelijke fouten geconstateerd?

**Vraag 29**

Is er een reden dat uit de aselecte steekproef percentueel veel meer rulings kwamen waarbij de procedures niet gevolgd zijn, dan bij de beoordeling van de rulings die niet door het APA/ATR-team zijn afgegeven?

**Vraag 30**

Hoeveel van de vijf (mogelijk) onjuiste rulings zijn afkomstig uit de aselecte steekproef?

**Vraag 33**

Kunt u van de 72 rulings met procedurefouten aangeven welke procedurefouten er gemaakt zijn?

**Vraag 36**

Waarom is gekozen voor een aselecte deelwaarneming van 10%?

**Vraag 60**

Wat is er inmiddels bekend van de drie rulings die door het Team Kwaliteitszorg niet konden worden beoordeeld, omdat de benodigde documenten nog niet beschikbaar waren?

**Antwoord vraag 23, 26, 27, 28, 29, 30, 33, 36 en 60**

Van de 4.462 onderzochte rulings zijn er 3.101 afgegeven door het APA/ATR-team. Ten aanzien van de onderzoeksvraag of de afgegeven APA's en ATR's zijn beoordeeld door minimaal twee medewerkers, is in één geval geconstateerd dat dit niet het geval is. In drie gevallen is het dossier wel door twee medewerkers behandeld maar is er uiteindelijk één persoon die voor beide behandelaars heeft getekend. In drie gevallen moesten de benodigde documenten fysiek worden opgevraagd. Ik kan u melden dat de bij deze rulings behorende vaststellingsovereenkomsten inmiddels beschikbaar zijn. Deze vaststellingsovereenkomsten waren alle drie voorzien van de benodigde twee handtekeningen en deze handtekeningen zijn ook gezet door daartoe bevoegde personen. Bij de afgifte van deze drie rulings is derhalve de procedure juist gevolgd.

In het onderzoek zijn alle 1.361 rulings met een internationaal karakter die buiten het APA/ATR-team zijn afgegeven getoetst op de vraag of deze terecht niet zijn voorgelegd aan het APA/ATR-team. Dat bleek bij 63 afgegeven rulings niet het geval. Middels een a-selecte deelwaarneming is in 10% (136) van alle rulings met een internationaal karakter die buiten het APA/ATR-team zijn gesloten beoordeeld of de overige procedures zijn gevolgd. In twaalf gevallen bleek dit niet het geval te zijn.<sup>11</sup> In deze twaalf gevallen werden de volgende procedurefouten vastgesteld:

- Er is niet conform het beleid van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht gehandeld; of

---

<sup>11</sup> Er zaten drie dubbelstellingen in de groepen van 63 en 12 waardoor het totaal optelt tot 72.

- uit het dossier viel niet te herleiden of de relevante coördinatiegroep betrokken is geweest, terwijl dat wel was voorgeschreven;<sup>12</sup> of
- de ruling is niet ondertekend door minimaal twee medewerkers van de Belastingdienst terwijl dit sinds april 2016 voorgeschreven is voor alle rulings met een internationaal karakter.

Er is gekozen voor een a-selecte deelwaarneming van 10% om een beeld te krijgen van de stand van zaken. Ook dit deel van de onderzoeksopzet is afgestemd met de Auditdienst Rijk. De Auditdienst Rijk heeft ook beoordeeld of het onderzoek is uitgevoerd conform de onderzoeksopzet en of de relevante bevindingen in de rapportage zijn opgenomen. De Auditdienst Rijk heeft geen bevindingen die in strijd zijn met de uitkomsten zoals gerapporteerd. Het rapport van de Auditdienst Rijk wordt binnenkort gepubliceerd.

Het niet volgen van de procedures geeft geen antwoord op de vraag of de fiscaaltechnische inhoud van de ruling juist is. De kans op onjuistheden is evenwel groter omdat de procedures ook dienen om de kwaliteit te borgen. De 72 rulings waarbij is vastgesteld dat de juiste procedures niet zijn gevolgd zijn ook op inhoud gecontroleerd. Van de 72 onderzochte gevallen zijn door de onderzoekers twee als «inhoudelijk onjuist» en drie als «waarschijnlijk niet juist» beoordeeld. Eén van de (waarschijnlijk) onjuiste gevallen was afkomstig van de a-selecte deelwaarneming, de andere vier gevallen uit de rulings die ten onrechte niet zijn voorgelegd aan het APA/ATR-team. De overige rulings die inhoudelijk zijn getoetst zijn afgegeven binnen de kaders van wet- en regelgeving, beleid, regelgeving en jurisprudentie.

#### **Vraag 24**

Waarom komen de fouten in de procedures van de genoemde 72 rulings nu pas aan het licht?

#### **Vraag 25**

Waarom zijn fouten in de procedures van 72 rulings niet naar boven gekomen bij eerdere onderzoeken van de Europese Commissie en de Algemene Rekenkamer of bij het uitwisselen van de rulings via databases?

#### **Antwoord vraag 24 en 25**

Het recent uitgevoerd onderzoek ziet met name op de vraag of rulings met een internationaal karakter zijn afgegeven conform de daarvoor bestemde procedures. Een dergelijk intensief en omvangrijk onderzoek naar de procedures heeft niet eerder plaatsgevonden. De onderzoeken van de Europese Commissie en de Algemene Rekenkamer zagen op de APA/ATR-praktijk, terwijl het hier juist de rulings betreft die niet door het APA/ATR-team zijn afgegeven. Bij de uitwisseling van informatie over rulings zijn de rulings niet opnieuw beoordeeld op inhoud of gevolgde procedures.

#### **Vraag 31**

Ziet u reden om de rulings waarbij de procedure juist is gevolgd op de inhoud te controleren?

#### **Vraag 49**

Er is slechts bij 72 rulings onderzocht of er inhoudelijke fouten zijn gemaakt. Wanneer worden de overige ruim 4.000 rulings hierop onderzocht?

<sup>12</sup> In vier gevallen betrof dit de Coördinatiegroep Verrekenprijzen (CGVP) en in één geval de Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering (CTC).



### **Antwoord 31 en 49**

De reden om juist de 72 rulings waarbij de procedure niet juist is gevolgd te beoordelen op de inhoud is gelegen in grotere de kans op inhoudelijke onjuistheden indien de procedures niet worden gevolgd. Het betreft immers procedures die de kwaliteitsborging bewaken of versterken. Om die reden zal bij de aangekondigde herziening van de rullingpraktijk ook werk worden gemaakt van de vastlegging van de procedures in beleidsbesluiten, handboeken en/of werkinstructies. Daarbij zal aandacht worden besteed aan het verduidelijken van de competentie voor het afgeven van rulings. Naast de herziening die gericht is op het verder waarborgen van de kwaliteit en robuustheid van de praktijk, loopt op dit moment een inhoudelijk onderzoek door een onafhankelijke commissie met externe experts naar rulings afgegeven door het APA/ATR-team. Dit onderzoek zal jaarlijks plaatsvinden. De bevindingen van die onafhankelijke commissie zal worden meegestuurd met de halfjaarsrapportage die dit voorjaar aan uw Kamer wordt aangeboden. Ook zal de Algemene Rekenkamer in 2019 onderzoek doen naar de rullingpraktijk. Naast het feit dat een inhoudelijk onderzoek veel capaciteit zou vergen van de medewerkers van de Belastingdienst, zie ik op basis van de hiervoor aangehaalde initiatieven geen aanleiding om de rulings waarbij de procedures juist zijn gevolgd op de inhoud te controleren.

### **Vraag 32**

Waarom stelt u dat «Uit het onderzoek blijkt dat de procedures bij rulings afgegeven door het APA/ATR-team bijna altijd goed zijn gevolgd.», terwijl deze rulings alleen gecheckt zijn op het aantal handtekeningen?

### **Vraag 55**

Waarom is bij de rulings van het APA/ATR-team alleen gekeken naar het aantal handelingen en niet naar andere procedurele of inhoudelijke fouten?

### **Vraag 62**

Waarom is de aselechte steekproef alleen gedaan onder de overige rulings? Met andere woorden: waarom zijn de overige rulings wel steekproefsgewijs inhoudelijk gecontroleerd en de rulings van het APA/ATR-team niet?

### **Antwoord vraag 32, 55 en 62**

Eind vorig jaar bleek dat een rulling die had moeten worden voorgelegd aan het APA/ATR-team niet aan dit team was voorgelegd. Het niet volgen van deze procedure gaf aanleiding om het volgen van de procedures bij het afgeven van rulings te onderzoeken. In mijn beantwoording op eerdere Kamervragen heb ik aangegeven dat, gezien de aanleiding van het onderzoek, de onderzoeksopzet met name gericht was op de vraag of een rulling-verzoek al dan niet terecht is voorgelegd aan het APA/ATR-team en of bij de afgifte van de rulling het «meer-paar-ogen-principe» is toegepast.<sup>13</sup> Daarom is de onderzoeksvraag als volgt geformuleerd: «Zijn de afgegeven APA's en ATR's beoordeeld door minimaal twee medewerkers?». Op basis van de uitkomsten van die beoordeling kan worden geconstateerd dat die procedure in nagenoeg alle gevallen is gevolgd. In het verleden hebben diverse onderzoeken plaatsgevonden naar rulings die zijn afgegeven binnen het APA/ATR-team, daarom kon nu worden volstaan met de onderzoeksvraag over het aantal handtekeningen. Onder andere door de Algemene Rekenkamer in 2014. Ook begin dit jaar heeft een onderzoeksgroep deze rulings beoordeeld. Ten slotte worden deze rulings vanaf 2017 jaarlijks onderzocht door een commissie met onafhan-

<sup>13</sup> Aanhangsel Handelingen II 2017/18, nr. 750

kelijke experts en zal in 2019 de Algemene Rekenkamer een nieuw onderzoek doen.

#### **Vraag 34**

Kunt u een overzicht verstrekken waarin inzichtelijk wordt gemaakt hoeveel winst (in euro's) de 63 bedrijven hebben gemaakt, waarvoor geldt dat de ruling ten onrechte niet is voorgelegd aan het APA/ATR-team en hoeveel procent deze bedrijven feitelijk aan (vennootschaps)belasting hebben afgedragen?

#### **Antwoord vraag 34**

Hoeveel winst deze bedrijven hebben gemaakt en hoeveel procent deze bedrijven feitelijk aan (vennootschaps)belasting hebben afgedragen maakte geen deel uit van het onderzoek. Het feit dat de ruling ten onrechte niet is voorgelegd aan het APA/ATR-team wil niet automatisch zeggen dat de ruling inhoudelijk niet juist is. Zoals hiervoor beschreven waren er hiervan twee als «inhoudelijk onjuist» en drie als «waarschijnlijk niet juist» beoordeeld.

#### **Vraag 35**

Waarom wordt de afgifte van rulings niet opgeschort tot de procedurele voorschriften wél helder en bovendien transparant zijn?

#### **Antwoord vraag 35**

Naar aanleiding van het uitgevoerde onderzoek of rulings met een internationaal karakter zijn afgegeven conform de daarvoor bestemde procedures, is er binnen de Belastingdienst sprake van een toegenomen bewustwording. Heldere procedures dragen bij aan de borging van de kwaliteit. Omdat is gebleken dat de procedures niet altijd volledig helder zijn, zal werk worden gemaakt van een betere vastlegging van de procedures in beleidsbesluiten, handboeken en/of werkinstructies. Ik zie daarin echter geen aanleiding om de afgifte van rulings op te schorten. Het niet volgen van de procedures betekent immers niet dat de rulings inhoudelijk onjuist zijn. Bovendien wordt het geven van zekerheid vooraf in internationaal verband gestimuleerd, bespaart een ruling tijdrovende discussies achteraf en wordt informatie over rulings uitgewisseld met het buitenland.

#### **Vraag 37**

Waaruit blijkt dat het risico bij nationale rulings zeer klein is?

#### **Vraag 48**

Om welke reden worden alleen internationale rulings in het centrale vastleggingssysteem vastgelegd?

#### **Antwoord vraag 37 en 48**

Ik ga er vanuit dat met vraag 37 bedoeld wordt op de zin in mijn brief van 18 februari jl.: «Aangezien het soft law betreft, het risico op internationale belastingontwijking bij deze categorie rulings zeer klein is en de gevolgen voor de uitvoering groot zijn, geef ik hier op dit moment geen prioriteit aan.» Hier ging het over de toepassing van de Europese richtsnoeren betreffende de voorwaarden en regels voor het afgeven van belastingrulings.<sup>14</sup> Belastingontwijking ontstaat veelal door verschillen tussen de belastingstelsels van verschillende landen. Binnen Nederland bestaan er geen verschillen tussen stelsels waar misbruik van gemaakt kan worden.

<sup>14</sup> Deze richtsnoeren zijn als bijlage 1 bij het verslag van de EU-Gedragscodegroep aan de Ecofinraad gevoegd, Raadsdocument 14750/16, te raadplegen op: <http://www.data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14750-2016-INIT/en/pdf>

Tevens geldt binnen Nederland eenzelfde tarief voor de vennootschapsbelasting voor alle ondernemingen.

Aangezien informatie over nationale rulings niet hoeft te worden uitgewisseld en het risico op internationale belastingontwijking bij nationale rulings zeer klein is, geef ik op dit moment geen prioriteit aan het ontwikkelen van een centraal systeem voor nationale rulings. Overigens worden deze rulings uiteraard wel in het dossier van de individuele belastingplichtige opgeslagen.

### **Vraag 38**

Met welke landen is er uitwisseling van rulings en welke landen willen daaraan niet meewerken?

### **Antwoord vraag 38**

Aan alle landen binnen de Europese Unie wordt informatie over rulings uitgewisseld volgens de afspraken die daarover gemaakt zijn. De EU zal door middel van een peer-review bekijken of alle landen zich aan de afspraken hebben gehouden. Deze peer-review moet nog plaatsvinden.

Ook in OESO-verband is afgesproken om informatie over verschillende typen rulings uit te wisselen tussen de landen. Het peer review rapport van 2016 met aanbevelingen voor de landen is te raadplegen via de OECD website.<sup>15</sup> Ik heb uw Kamer hierover in een brief van 4 december 2017 geïnformeerd.<sup>16</sup> De landen die zich op een later moment bij het BEPS-project van de OESO hebben aangesloten vallen ook onder de afspraken, met dien verstande dat de ingangsdatum voor het voldoen aan de uitwisseling later is. De lijst van landen die zich committeren aan de afspraken wordt steeds met landen uitgebreid.<sup>17</sup> Nederland wisselt met alle EU en OESO-landen informatie over rulings uit. Daarnaast wisselt Nederland ook met landen buiten de EU en OESO uit wanneer er een juridische grondslag voor bestaat.

### **Vraag 39**

Waarom wordt door de onafhankelijke commissie met externe experts alleen gekeken naar rulings die zijn afgegeven in 2017?

### **Antwoord vraag 39**

Zoals ook blijkt uit de brief van 23 mei 2017, heeft een aantal fiscale experts van het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst begin 2017 de APA/ATR-praktijk inhoudelijk bekeken.<sup>18</sup> Hierbij hebben zij de op dat moment geldende APA's en ATR's in het onderzoek betrokken. APA's en ATR's hebben in principe een looptijd van vier tot vijf jaar. Dit betekent dat APA's en ATR's zijn onderzocht die in de jaren vóór 2017 zijn afgegeven. Op basis van tussentijdse bevindingen van de onderzoeksgroep heeft mijn ambtsvoorganger in zijn brief van 30 maart 2017 aangekondigd de APA/ATR-praktijk voortaan jaarlijks te laten toetsen door een onafhankelijke commissie.<sup>19</sup> Dit gebeurt vanaf 2017 elk jaar waardoor de APA's en ATR's elk jaar aan een onderzoek zullen worden onderworpen. Deze commissie zal haar bevindingen jaarlijks aanbieden bij de Halfjaarsrapportage van de Belastingdienst. Het onderzoek ziet dus niet alleen op de rulings afgegeven in het jaar 2017.

<sup>15</sup> <http://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings-9789264285675-en.htm>

<sup>16</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 181

<sup>17</sup> <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>

<sup>18</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 153

<sup>19</sup> Kamerstuk 34 552, nr. 79

#### **Vraag 41**

In welke mate hebben Europese richtsnoeren een negatief effect op de Nederlandse fiscale soevereiniteit en het vestigingsklimaat?

#### **Antwoord vraag 41**

Ik ga ervan uit dat deze vraag betrekking heeft op de richtsnoeren over de voorwaarden en regels voor het afgeven van belastingrulings die eind 2016 door de EU-Gedragscodegroep zijn vastgesteld.<sup>20</sup> Wanneer de Gedragscodegroep richtsnoeren («soft law») vaststelt, doet de Groep dat in beginsel door middel van (*broad*) consensus. Dat wil zeggen dat consensus wordt nagestreefd tussen de EU-lidstaten om de effectiviteit van de Gedragscodegroep te waarborgen en de unanimiteitsbesluitvorming op belastingterrein te respecteren. Wanneer consensus niet kan worden bereikt, kunnen lidstaten hun afwijkende standpunt kenbaar maken. Dit wordt dan gerapporteerd aan de Ecofinraad.<sup>21</sup> In de praktijk betekent deze procedure dat lidstaten hun (fiscale) soevereiniteit bij de vaststelling van richtsnoeren door de Gedragscodegroep kunnen laten gelden.

Desalniettemin is Nederland voorstander van «hard law», zoals richtlijnen, waarvan de naleving door de Commissie kan worden afgedwongen, desnoods via het Hof van Justitie van de EU. Doordat het proces dat leidt tot de totstandkoming van (hard law) richtlijnen veel transparanter is dan het proces voor de totstandkoming van (soft law) richtsnoeren in de Gedragscodegroep, worden nationale parlementen over het algemeen beter geïnformeerd over de totstandkoming van richtlijnen dan over de totstandkoming van richtsnoeren.

Hoewel richtsnoeren soft law vormen zorgen ze in zekere mate voor uniformering en harmonisering van belastingwetgeving en belastingpraktijken van de EU-lidstaten. Over het algemeen komt dit een gelijk speelveld ten goede, hetgeen gunstig is voor het vestigingsklimaat van bedrijven in de EU. Wanneer de EU-lidstaten zichzelf echter strengere eisen opleggen dan derde landen, dan gaat dit ten koste van een mondiaal gelijk speelveld en dan plaatsen de EU-lidstaten zich in een nadeliger positie. Om deze reden geeft Nederland er de voorkeur aan om belastingmaatregelen op mondiaal niveau (OESO, G20) te treffen of om EU-maatregelen bijvoorbeeld in OESO-verband af te stemmen met andere landen.

#### **Vraag 42**

In hoeveel gevallen (absoluut en procentueel) leidt het afgeven van rulings tot een verlaging van de effectieve (vennootschaps)belastingdruk van bedrijven?

#### **Vraag 43**

Hoeveel belastingopbrengsten, gemeten in euro's, zijn met het afgeven van rulings in de periode 2007–2017 misgelopen?

#### **Vraag 44**

Hoeveel euro aan belastingopbrengsten worden gemiddeld misgelopen per bedrijf waaraan rulings zijn afgegeven?

#### **Antwoord vraag 42, 43 en 44**

Zekerheid vooraf leidt voor een belastingplichtige niet tot een fiscaal gunstiger behandeling door de Nederlandse Belastingdienst dan de

<sup>20</sup> <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14750-2016-INIT/en/pdf>

<sup>21</sup> Zie voor deze procedure Raadsdocument 16410/08 («FISC 174») van 26 november 2008; te raadplegen op: <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=EN&f=ST%2016410%202008%20INIT>

behandeling van een zelfde feitencomplex achteraf. Er wordt door middel van een ruling geen ander effectief belastingtarief bereikt dan zonder ruling. Er worden dan ook geen belastingopbrengsten misgelopen.

#### **Vraag 45**

Gezien het voornemen van het kabinet, zoals vastgelegd in het regeerakkoord, om brievenbusfirma's tegen te gaan: is het mogelijk de winst die (mogelijk) wordt gemaakt door de inzet van brievenbusfirma's tegen het hoogste vennootschapsbelasting (vpb)-tarief te belasten? Zo ja, waarom gebeurt dit niet? Zo nee, hoe belet het Nederlandse (fiscaal-)wettelijke instrumentarium deze toepassing?

#### **Antwoord vraag 45**

Het kabinet heeft ervoor gekozen de doorstroompraktijk in Nederland aan te pakken door het invoeren van bronbelastingen op uitgaande dividend-, rente, en royaltystromen naar low tax jurisdictions en in misbruiksituaties. Anders dan bij de vennootschapsbelasting, wordt hiermee door het kabinet aangesloten bij de doorstroompraktijk zelf. Hierdoor vindt een gerichte aanpak plaats van brievenbusconstructies.

#### **Vraag 46**

Worden in het onderzoek ook substance opties verkend anders dan die geschetst in de brief in reactie op de motie Leijten/Bruins (Kamerstuk 34 785, nr. 50)? Wordt overlegd met het bedrijfsleven?

#### **Antwoord vraag 46**

In mijn brief van 23 februari jl. heb ik aangekondigd dat ik de huidige vereisten ten aanzien van de minimale aanwezigheid in Nederland (substance-eisen) voor het verkrijgen van zekerheid vooraf zal ophogen. Daarvoor wordt aangesloten bij de eisen voor relevante substance zoals geïntroduceerd bij de Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en inhoudingsvrijstelling.<sup>22</sup> De werkgroep die de herziening van de rullingpraktijk zal vormgeven zal kijken of een verdere verscherping wenselijk is. De opties om de substance-eisen te verscherpen zullen tevens worden besproken met de onafhankelijke klankbordgroep en de verscherping zal breed worden geconsulteerd bij belangenverenigingen.

Daarnaast heb ik in mijn brief van 23 februari jl. aangekondigd de door mijn ambtsvoorganger geschetste optie om artikel 8c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 aan te scherpen, te bezien in samenhang met de per 2021 in te voeren bronbelastingen op rente en royalty's. In dezelfde brief heb ik aangegeven te willen onderzoeken of de deelnamevrijstelling zodanig kan worden gewijzigd dat we deze niet meer hoeven toe te passen als de aanwezigheid van een concern in Nederland zich beperkt tot één of meerdere nagenoeg «substanceloze» (tussen)houdsters. Ik heb daarbij de verwachting uitgesproken in de loop van 2020 met dit onderzoek te starten.

#### **Vraag 47**

Door wie moet de tweede handtekening worden gezet op elke ruling met een internationaal karakter?

#### **Antwoord vraag 47**

Binnen het APA/ATR-team zijn een vaktechnisch adviseur APA en ATR aangesteld (de tweede handtekeningzetter). Voor rulings die worden afgesloten buiten het APA/ATR-team is de rol van tweede handtekeningzetter afhankelijk van het soort afspraak. In de gevallen dat op basis van het instelbesluit Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering

<sup>22</sup> Kamerstuk 34 788, nr. 3 p.19.

(CTC) de CTC moet worden ingeschakeld, wordt een grensoverschrijdende ruling die ziet op de toepassing van de innovatiebox mede ondertekend door de tweede handtekeningzetter innovatiebox van de CTC. In gevallen dat op basis van het instelbesluit de Coördinatiegroep Verrekenprijzen (CGVP), de CGVP moet worden ingeschakeld, verzorgen leden van de CGVP de rol van tweede handtekeningzetter.<sup>23</sup> Ook bij rulings die zien op de toepassing van het tonnageregime wordt gewerkt met een aangewezen tweede handtekeningzetter. Op dit moment is al geregeld dat de vaktechnische coördinatie en borging van de hiervoor niet genoemde rulings met een internationaal karakter plaatsvindt via de vaktechnisch coördinatoren binnen de Belastingdienst, die ook waar nodig een kennis- of coördinatiegroepen aanhaken.

#### **Vraag 50**

Wat is er precies misgegaan bij de inhoudelijk (waarschijnlijk) onjuiste rulings?

#### **Vraag 51**

Welke bedragen is de Belastingdienst misgelopen door de inhoudelijk (waarschijnlijk) onjuiste rulings?

#### **Vraag 53**

Is het foutenpercentage van 7% onjuiste of waarschijnlijke onjuiste rulings bij de 72 onderzochte rulings representatief voor alle rulings? Zo nee, hoe weet u dat?

#### **Vraag 54**

Op welke manier zijn de inhoudelijk (waarschijnlijk) onjuiste rulings hersteld en wordt het gemiste belastinggeld alsnog teruggevorderd?

#### **Vraag 56**

Hoe verhouden de inhoudelijke fouten zich tot de fouten die gemaakt zijn bij de ruling met Starbucks?

#### **Antwoord vraag 50, 51, 53,54 en 56**

Een «onjuiste fiscaal technische inhoud» is in twee gevallen geconstateerd, in drie gevallen is deze inhoud als «waarschijnlijk niet juist» beoordeeld. Of dit representatief is voor alle rulings is niet onderzocht. Van de twee rulings die als onjuist zijn beoordeeld, is er één waarbij er een praktische werkwijze is gekozen om een feitelijke discussie te voorkomen: bronheffing is pro rata verrekend waarbij een (weliswaar meer ingewikkelde) oorzakelijke toerekening van bronheffing is voorgescreven. De andere ruling betreft de behandeling van een aftrek vanwege een (veronderstelde) informeel kapitaalstorting. De interne onderzoeker en interne deskundigen hebben deze post nabesproken waarbij er, op basis van de beschikbare informatie, niet tot een eenduidig standpunt kon worden gekomen. Het oordeel van de onderzoeker is uiteindelijk doorslaggevend geweest voor de rapportage waardoor de ruling als onjuist is aangemerkt. Van de drie rulings die als «waarschijnlijk niet juist» zijn beoordeeld, zijn er twee waarbij een rentepercentage op een schuld is geaccepteerd dat de onderzoeker te hoog voorkomt. In het derde geval was er sprake van een situatie waarbij er een rechtsvraag aan een kennisgroep gesteld had moeten worden. Consultatie van de kennisgroep had mogelijk tot een andere beslissing geleid. Deze onjuistheden betreffen niet de problematiek die speelt bij Starbucks. Het staat overigens niet vast of in de rulings met Starbucks inhoudelijk fouten zijn gemaakt. Daarover loopt op dit moment een gerechtelijke procedure.

<sup>23</sup> Instelbesluit Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering DGB2010-6307  
Instelbesluit Coördinatiegroep Verrekenprijzen DGB2004/1339M

Alle (waarschijnlijk) onjuiste rulings worden door de Belastingdienst opnieuw bekeken. Beoordeeld wordt of deze rulings inderdaad tot een te laag bedrag aan te betalen belasting hebben geleid en indien dat het geval is of deze kunnen worden beëindigd of kunnen worden aangepast. Welke bedragen er gemoeid zijn met de (waarschijnlijk) onjuiste rulings is niet exact aan te geven, omdat de daarvoor benodigde cijfers niet altijd bekend zijn.

**Vraag 52**

Bij welke bedrijven zijn inhoudelijk (waarschijnlijk) onjuiste rulings afgegeven?

**Antwoord vraag 52**

Artikel 67 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen staat mij niet toe gegevens van belastingplichtigen openbaar te maken. Ook niet in het kader van deze vraag. Buiten het feit dat de onderzoeksrapportage geen namen bevat van individuele belastingplichtigen, zou het noemen van namen van individuele bedrijven bevestigen dat een bedrijf een ruling heeft. Mijn ambtvoorganger heeft in het debat van datum 5 juli 2017 hierover uitgebreid met uw kamer gesproken (Handelingen II 2016/17, nr. 96, item 8).

**Vraag 57**

Kunt u precies aangeven wanneer er sprake is van een onjuiste fiscaal-technische inhoud?

**Vraag 58**

Wanneer wordt inhoud van een onderzochte ruling beoordeeld als waarschijnlijk onjuist?

**Vraag 59**

Wat zijn de marges van onzekerheid bij het beoordelen of fiscaal inhoudelijk juist is gehandeld?

**Antwoord vraag 57, 58 en 59**

De 72 rulings waarvan na onderzoek is vastgesteld dat de juiste procedures niet zijn gevolgd zijn ook op inhoud gecontroleerd. Een post is door de onderzoekers als onjuist aangemerkt als naar het oordeel van de onderzoekers, en op basis van de aan de onderzoeker ter beschikking staande gegevens, de uitkomst van de ruling in strijd kwam met wet, beleid of jurisprudentie. Een post is door de onderzoekers als waarschijnlijk onjuist aangemerkt als naar het oordeel van de onderzoekers, en op basis van de hem of haar ter beschikking staande gegevens, de uitkomst van de ruling waarschijnlijk niet overeenkomstig wet, beleid of jurisprudentie is afgegeven. Op basis van de ter beschikking staande gegevens was door een onderzoeker namelijk niet altijd eenduidig te controleren of er sprake was van strijd met wet, beleid, jurisprudentie. Als bijvoorbeeld bij het afgeven van de ruling door de inspecteur niet alle details van de situaties in beeld zijn gebracht weet een onderzoeker niet wat het antwoord geweest zou zijn als deze informatie wel bekend was. Bij de beoordeling of een ruling inhoudelijk juist is, zijn geen marges van onzekerheid gehanteerd. Bij de beoordeling is uitgegaan van het professioneel oordeel van de degene die de post heeft beoordeeld.

**Vraag 61**

Aan de hand van welke criteria is beoordeeld of rulings al dan niet terecht niet aan het APA/ATR-team zijn voorgelegd?

**Antwoord vraag 61**

Deze beoordeling heeft plaatsgevonden op basis van de op het moment van afgifte van de ruling geldende APA- respectievelijk ATR-besluit. Concreet betekent dit dat rulings van vóór 13 juni 2014 zijn getoetst aan het APA- en ATR-besluit van 11 augustus 2004<sup>24</sup> en de rulings die zijn afgegeven op of na 13 juni 2014 zijn getoetst aan de het APA- en ATR-besluit van 13 juni 2014.<sup>25</sup>

### **Vraag 63**

Hoe beïnvloedt wijzigende regelgeving een al geldende ruling?

### **Vraag 64**

Wordt een ruling opgeheven of aangepast wanneer relevante regelgeving wijzigt of blijft de ruling gedurende de looptijd van kracht?

### **Antwoord vraag 63 en vraag 64**

Een ruling eindigt bij een relevante wetswijziging zodra de gewijzigde wet in werking is getreden en een eventueel overgangsregime niet (meer) van toepassing is. Uit de bijlage bij mijn brief van 23 mei 2017 waarin ook exemplarische ATR's en APA's zijn opgenomen, blijkt dat een dergelijke clause standaard onderdeel is van de vaststellingsovereenkomst wanneer een APA of ATR wordt afgegeven.<sup>26</sup>

### **Vraag 65**

Kunt u verduidelijken of en hoe het publiceren van algemene beleidsbesluiten maakt dat Nederland voldoet aan het publiceren van conclusies uit rulings?

### **Antwoord vraag 65**

In de Europese richtsnoeren betreffende de voorwaarden en regels voor het afgeven van belastingrulings wordt aanbevolen dat conclusies uit rulings gepubliceerd worden.<sup>27</sup> Dit kan in de vorm van geüpdatet beleid of meer algemene conclusies. Het beleid dat ten grondslag ligt aan de afgesloten dan wel – onder omstandigheden – niet tot stand gekomen APA of ATR wordt gepubliceerd in beleidsbesluiten tenzij sprake is van reeds eerder gepubliceerd beleid.<sup>28</sup>

Bij mijn brief van 23 mei 2017 is tevens een overzicht van relevante beleidsbesluiten voor de APA/ATR-praktijk gevoegd.<sup>29</sup> Deze besluiten zijn ook opgenomen in het jaarverslag 2017 van het APA/ATR-team.<sup>30</sup> In dat jaarverslag zijn ook beslissingen opgenomen op vragen, niet zijnde rechtsvragen, die zijn afgestemd met het Ministerie van Financiën en een individuele casus overstijgen.

### **Vraag 66**

Kunt u toelichten of de fiscale geheimhoudingsplicht het geanonimiseerd publiceren van rulings belet?

### **Antwoord vraag 66**

De geheimhoudingsplicht wordt niet geschonden indien rulings volledig geanonimiseerd worden gepubliceerd. Wanneer echter alle eventueel naar een bedrijf herleidbare informatie uit een ruling wordt gehaald, blijft

<sup>24</sup> Besluiten van 11 augustus 2004 (IFZ 2004/124M (APA Besluit) en IFZ 2004/125M (ATR Besluit))

<sup>25</sup> Besluiten van 13 juni 2014 (DGB 2014/3098 (APA Besluit) en DGB 2014/3099 (ATR Besluit))

<sup>26</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 153

<sup>27</sup> Deze richtsnoeren zijn als bijlage 1 bij het verslag van de EU-Gedragscodegroep aan de Ecofinraad gevoegd, Raadsdocument 14750/16, te raadplegen op: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14750-2016-INIT/en/pdf>

<sup>28</sup> Besluit 12 juni 2014 DGB 2014-3098 en DGB 2014-3099

<sup>29</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 153

<sup>30</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 187



er niet veel meer over dan de teksten in de gepubliceerde exemplarische APA's en ATR's.<sup>31</sup> Daarnaast wordt beleid gepubliceerd in beleidsbesluiten en worden de veelvoorkomende verschijningsvormen beschreven in de notitie over de APA/ATR-praktijk.<sup>32</sup> Bij mijn brief van 18 februari jl. is tevens het jaarverslag van het APA/ATR-team gevoegd. Ik zie dan ook weinig toegevoegde waarde in het anonimiseren van rulings. Daarbij komt dat het anonimiseren van rulings een omvangrijke uitvoeringslast zou opleveren.

Overigens heb ik in het licht van de aanbeveling over transparantie de onafhankelijke commissie met externe experts die onderzoek doet naar rulings afgegeven door het APA/ATR-team gevraagd te beoordelen of volgens haar de gepubliceerde stukken over de APA/ATR-praktijk een voldoende transparant beeld geven van de APA's en ATR's zoals deze worden afgegeven.

**Vraag 67**

Welke landen publiceren rulings of zijn voornemens dit te doen?

**Vraag 68**

Welke landen kiezen er voor conclusies uit rulings te publiceren?

**Vraag 69**

Welke landen geven in het geheel geen gevolg aan de guidelines met betrekking tot het publiceren van informatie?

**Antwoord vraag 67, 68 en 69**

Er heeft op dit moment nog geen peer-review plaatsgevonden van de Europese richtsnoeren betreffende de voorwaarden en regels voor het afgeven van belastingrulings.<sup>33</sup> Ik heb daarom geen compleet overzicht welke landen rulings of conclusies uit rulings publiceren of welke landen geen gevolg geven aan deze richtsnoeren.

**Vraag 40**

Wat is de verklaring voor het feit dat u bij een recentelijk ingediend Wob-verzoek informatie bent tegengekomen die niet eerder als zodanig naar boven is gekomen?

**Vraag 70**

Hoe lang is al op het Ministerie van Financiën of bij de Belastingdienst bekend dat rulings werden afgegeven over naar het buitenland overgebrachte concernfinanciering?

**Vraag 71**

Waarom wordt nu pas naar buiten gebracht dat rulings werden afgegeven over naar het buitenland overgebrachte concernfinanciering?

**Antwoord vraag 40, 70 en 71:**

In de brief van 23 mei 2017 is aan de Kamer door mijn ambtsvoorganger informatie verstrekt over besluiten die zien op het beleid aangaande het geven van zekerheid vooraf door het APA/ATR-team. Hierbij zijn destijds de dossiers vanaf 1 januari 2014 doorzocht op passages met het trefwoord «rulings». Voor wat betreft de dossiers van voor 2014 werd geput uit het collectieve geheugen van de betrokken ambtenaren waardoor geen

<sup>31</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 153

<sup>32</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 153

<sup>33</sup> Deze richtsnoeren zijn als bijlage 1 bij het verslag van de EU-Gedragscodegroep aan de Ecofinraad gevoegd, Raadsdocument 14750/16, te raadplegen op: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14750-2016-INIT/en/pdf>

compleetheid kon worden gegarandeerd. Daarbij zijn documenten die zien op zekerheid vooraf over concernfinancieringsactiviteiten niet naar boven gekomen, omdat de coördinatie van het geven van zekerheid vooraf ten aanzien van de concernfinancieringsactiviteiten niet was belegd bij het APA/ATR-team maar bij de Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering (CTC). De informatie is pas onlangs naar boven gekomen omdat in het Wob-verzoek gevraagd is naar de stukken van de CTC. Met de bedoeling een zo groot mogelijke transparantie te geven is er in de brief van 18 februari 2018 voor gekozen om informatie over de afspraken ten aanzien van de naar het buitenland overgebrachte concernfinanciering die opkwamen in het Wob-verzoek, mee te nemen.<sup>34</sup>

Sinds het in 2003 bekend werd dat het Concern Financierings Regime (het CFA-regime) afgeschaft zou worden, is door het Ministerie van Financiën nagedacht over de beleidsmatige en politieke implicaties daarvan. Dit heeft enerzijds geresulteerd in de uiteindelijk toch niet ingevoerde wetgeving rond de (verplichte) groepsrentebox. Anderzijds werd de Belastingdienst geconfronteerd met fiscale vraagstukken van bedrijven die overwogen hun concernfinancieringsvermogen over te brengen naar het buitenland. Als gevolg daarvan hebben mijn ambtsvoorgangers beslist over de lijnen waarlangs de Belastingdienst voor de periode 2007 tot en met 2016 op verzoek zekerheid vooraf zou geven over de in dat verband opkomende fiscale kwesties.

#### **Vraag 72**

Welke andere rulings bestaan er waarvan het parlement mogelijk geen weet heeft?

#### **Vraag 74**

Bent u bereid een overzicht te verstrekken van alle mogelijke rulings met een internationaal karakter?

#### **Antwoord vraag 72 en 74**

Een belastingplichtige kan verzoeken om zekerheid vooraf over elk artikel in de wet en de wijze waarop een bedrijf is ingericht is heel divers. Van de rulings die binnen het APA/ATR-team worden afgegeven, zijn in de brief van 23 mei 2017 de meest voorkomende verschijningsvormen van structuren beschreven.<sup>35</sup> De meeste rulings met een internationaal karakter die buiten het APA/ATR-team worden afgegeven zien op de toepassing van de innovatiebox. Daarnaast gaat het bijvoorbeeld in enkele tientallen gevallen om het geven van zekerheid vooraf over de deelnemingsvrijstelling indien het niet gaat om internationale houdsterstructuren, in enkele tientallen gevallen gaat het om het geven van zekerheid vooraf over de uitwerking van de rentaftrekbepalingen en in enkele gevallen over de toepassing van het tonnageregime.

#### **Vraag 73**

Zijn er andere regelingen die bepaalde activiteiten van multinationals bevoordelen, waar het parlement redelijkerwijs geen weet van heeft? Kunt u de fiscale voordelen van deze regelingen in een lijst weergeven?

#### **Antwoord vraag 73**

Er zijn geen regelingen die bepaalde activiteiten van multinationals bevoordelen waar het parlement geen weet van heeft. Fiscale wetten, beleid en jurisprudentie zijn voor iedereen toegankelijk. De Belastingdienst geeft uitvoering aan deze wetten, beleid en jurisprudentie.

#### **Vraag 75**

<sup>34</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 187

<sup>35</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 153

Hoeveel vermogen in miljarden euro's is sinds 2007 door Nederlandse multinationals naar buitenlandse concernfinancieringsdochters en vaste inrichtingen verschoven?

**Vraag 90**

Hoeveel vermogen in miljarden euro's is sinds 2007 door Nederlandse multinationals naar buitenlandse financieringsdochters verschoven?

**Antwoord vraag 75 en 90**

Er zijn geen schattingen beschikbaar over de mate waarin multinationals concernfinancieringsvermogen sinds 2007 hebben verschoven naar buitenlandse concernonderdelen.

**Vraag 76**

Waarop is het gecombineerde effectieve tarief van 5% over de winst van de buitenlandse concernfinancieringsmaatschappij/vaste inrichting gebaseerd? Waarom geldt niet het reguliere tarief van 20 of 25%?

**Vraag 98**

Kan worden gegarandeerd dat CFA heden ten dage «gewoon» 20–25% vennootschapsbelasting (vpb) betalen over deze activiteiten?

**Antwoord vraag 76 en 98**

Het normale Vennootschapsbelastingtarief van 20% of 25% geldt voor de in Nederland belastbare winst. Doordat concerns na afloop van het CFA-regime hun concernvermogen naar een laagbelast buitenland verplaatsten, ontstond een nieuwe situatie. Deze nieuwe situatie resulteerde veelal in vragen over de fiscale gevolgen daarvan en betroffen met name de toepassing van de deelnemingsvrijstelling en de te hanteren verrekenprijzen. Met name de toen geldende inzichten in de te hanteren verrekenprijzen leidden er toe dat het grootste deel van de winst op de financieringsactiviteiten werd toegerekend aan het buitenlandse lichaam (dat eigenaar was van de groepsvorderingen en de overnamekas) en een kleiner deel aan een in Nederland gevestigd lichaam (dat treasury diensten verricht voor het buitenlandse lichaam).

Op het deel dat aan het in Nederland gevestigde lichaam kon worden toegerekend was uiteraard het reguliere Vpb-tarief van toepassing. Het aan het buitenland toe te rekenen deel werd in het algemeen (veel) lager belast dan in Nederland het geval zou zijn geweest, bijvoorbeeld omdat het buitenlandse tarief substantieel lager was of omdat in België gebruik kon worden gemaakt van de notionele interestaftrek. De in Nederland te betalen belasting van 20–25% en de in het buitenland betaalde belasting maakte dat de totale belastingdruk van de concernfinancieringsactiviteiten uit kon komen op 5 tot 7%: veelal lager dan het tarief in Nederland.

**Vraag 77**

Welke verschillen in opvatting over verrekenprijzen bestonden er in 2007–2014 ten opzichte van heden ten dage? Kunt u de verschillen duidelijk uiteenzetten?

**Vraag 78**

Welke verschillen in opvatting over de deelnemingsvrijstelling bestonden er in 2007–2014 ten opzichte van heden ten dage? Kunt u de verschillen duidelijk uiteenzetten?

**Vraag 79**

Werd in 2007 anders gedacht over de beloning van in Nederland uitgeoefende treasuryfuncties?

### **Vraag 81**

Werd in de periode 2007–2014 anders gedacht over de beloning van in Nederland uitgeoefende treasuryfuncties met betrekking tot de concernfinanciering die was ondergebracht in de buitenlandse maatschappij/vaste inrichting?

### **Vraag 91**

Wat zijn de relevante verschillen tussen de thans geldende opvattingen en de opvattingen die in 2007 bestonden over verrekenprijzen en de deelnemingsvrijstelling?

### **Vraag 96**

Kunt u toelichten wat het in de praktijk betekent dat ten hoogste een risicovrij rendement aan het in het buitenland aanhouden vermogen toe wordt gerekend?

### **Antwoord vraag 77, 78, 79, 81 91 en 96**

#### *Verrekenprijzen*

Om tot een juiste toerekening van winsten binnen een multinationale onderneming te komen, gebruiken belastingdiensten in vrijwel alle landen de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen.<sup>36</sup> In 2007 waren de OESO-richtlijnen 1995 van toepassing. Vervolgens zijn er in OESO-verband nadere gedachten ontstaan over onder andere de gevolgen van reorganisaties en herstructureringen die plaatsvinden binnen multinationale ondernemingen. Dit heeft geleid tot de aangepaste OESO-richtlijnen in 2010.

In 2013 is gestart met BEPS-actieplan, dat in september 2013 is omarmd door de G20. Een van de doelstellingen van het BEPS-actieplan was het koppelen van belastingheffing aan waardecreatie (het uitoefenen van functies, de beheersing van de daarmee gepaard gaande risico's en het gebruik van activa teneinde waarde toe te voegen). Specifiek ten aanzien van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel bij concernfinancieringsactiviteiten heeft de discussie zich in de loop der tijd toegespitst op de vraag welk deel van het rendement kan worden toegerekend aan in het buitenland renderend vermogen, zoals concernfinancieringsvermogen.

In het verleden was de internationaal geaccepteerde opvatting dat (nagenoeg) het gehele rendement dat werd behaald met het concernfinancieringsvermogen kon worden toegerekend aan de vennootschap die het vermogen aanhield en de treasuryfuncties werden gezien als dienstverlening die met een routinematige beloning werden beloond. Over dit uitgangspunt is in OESO-verband discussie ontstaan die uiteindelijk is uitgemond in de BEPS-rapporten van 2015 en de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen van 2017. De huidige opvatting binnen de OESO luidt dat de hoogte van het rendement afhankelijk is van de uitgeoefende functies in die vennootschap. Indien de buitenlandse vennootschap het vermogen aanhoudt maar verder geen enkele functie zou uitoefenen, zou dat op basis van de huidige opvattingen binnen de OESO betekenen dat ten hoogste een risicovrij rendement aan het in het buitenland aangehouden concernvermogen kan worden toegerekend. Het verschil tussen het daadwerkelijk behaalde rendement en het risicovrij rendement kan worden toegerekend aan de (treasury) functies. Naar mate er meer functies worden uitgeoefend in de vennootschap die het vermogen aanhoudt, dient er een hoger rendement toegerekend te worden aan die vennootschap. Op dit moment vindt er in dat kader OESO-verband nader overleg tussen landen plaats over dit vraagstuk.

<sup>36</sup> Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

### *Deelnemingsvrijstelling*

In de brief van 18 februari jl. wordt bedoeld op de volgende aanpassingen van de deelnemingsvrijstelling. Per 1 januari 2007 is de deelnemingsvrijstelling ingrijpend aangepast als gevolg van de inwerkingtreding van de Wet werken aan winst. Doelstellingen waren het voorkomen van grondslaguitholling en het internationaal aanvaardbaar houden van het deelnemingsregime. Een belangrijke wijziging was de aanpassing van de vereisten voor het toepassen van de deelnemingsvrijstelling. Met het oog op mogelijke strijdigheid met het Europees recht werd de niet-terbeleggingseis en de (subjectieve) onderworpenheidseis, die alleen gold voor in het buitenland gevestigde dochtermaatschappijen, geschrapt. In de plaats hiervan werd de deelnemingsvrijstelling uitgesloten voor zogeheten laagbelaste beleggingsdeelnemingen. Hiermee werd tegengegaan dat inkomsten uit mobiel kapitaal dat in laagbelastende landen is ondergebracht, via de Nederlandse deelnemingsvrijstelling belastingvrij kon worden genoten. In 2010 is de deelnemingsvrijstelling verder aangepast.<sup>37</sup> Deze aanpassingen waren met name gericht op het verbeteren van de rechtszekerheid en de toepasbaarheid van de deelnemingsvrijstelling met betrekking tot laagbelaste beleggingsdeelnemingen. Tot slot kan worden gewezen op de aanpassing van de deelnemingsvrijstelling per 2016 waardoor de deelnemingsvrijstelling niet langer van toepassing is op voordelen uit hoofde van een deelneming indien die voordelen bij de vennootschap waarin de deelneming wordt gehouden in aftrek kunnen worden gebracht van de winst.

### **Vraag 80**

Kunt u zo concreet mogelijk aangeven waarom de beleidskeuzes van destijds naar uw mening begrijpelijk waren?

### **Antwoord vraag 80**

Na het vervallen van het CFA-regime verplaatsten veel concerns het concernvermogen naar het buitenland. Omdat bedrijven hun concernfinanciering anders gingen vormgeven, kwamen er vragen op over de fiscale gevolgen daarvan. Dit betrof met name de toepassing van de deelnemingsvrijstelling en de te hanteren verrekenprijzen. De toen geldende en internationaal geaccepteerde opvattingen op het punt van verrekenprijzen leidden er toe dat het grootste deel van de winst op de financieringsactiviteiten toekwam aan het buitenlandse lichaam dat eigenaar was van de groepsvorderingen en de overnamekas en een kleiner deel aan een in Nederland gevestigd lichaam dat treasury diensten verrichtte voor het buitenlandse lichaam.

### **Vraag 82**

Wat betekent het afschaffen van de rullingpraktijk rondom concernfinanciering voor de praktijk van concernfinanciering?

### **Vraag 83**

Gaat de Belastingdienst anders om met concernfinanciering nu de rullingpraktijk rondom concernfinanciering, anders dan dat geen zekerheid vooraf meer wordt verstrekt?

### **Vraag 92**

Hoe wordt vanaf 2017 door Nederlandse multinationals en de Belastingdienst omgegaan met het feit dat de rullingpraktijk voor buitenlandse concernfinancieringsdochters eind 2016 is beëindigd maar de problematiek nog steeds bestaat?

---

<sup>37</sup> Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2010), Stb. 2009, nr. 615.

### **Antwoord vraag 82, 83 en 92**

Hoe een concern concernfinancieringsactiviteiten organiseert, bijvoorbeeld in één of meer concernfinancieringslichamen, is een bedrijfseconomische beslissing van het betreffende concern. Het staat bedrijven vrij de structuur te kiezen die zij passend vinden. De Belastingdienst heeft hier geen invloed op. Het is uiteraard wel aan de Belastingdienst om er toezicht op te houden dat een bedrijf hieraan de juiste fiscale consequenties koppelt gegeven de op dat moment geldende wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie. Wat betreft het geven van zekerheid vooraf gaat het er dus om wat de toenmalige mogelijkheden en onmogelijkheden waren volgens de op dat moment geldende fiscale wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie. Zekerheid vooraf leidt immers niet tot een andere fiscale behandeling door de Belastingdienst dan de behandeling van een zelfde feitencomplex achteraf. Een wijziging in de relevante wet- en regelgeving is dus van invloed op de toepassing daarvan door de Belastingdienst, ook in de gevallen waarin zekerheid vooraf wordt gegeven.

In mijn brief van 18 februari jl. heb ik aangegeven dat na 2016, conform de uitkomsten van het BEPS-project en de aanpassingen in de OESO-richtlijnen in 2017, de lijn voldoende was uitgekristalliseerd dat ten hoogste een risicovrij rendement aan het in het buitenland aangehouden vermogen kan worden toegerekend als er (nagenoeg) geen andere functies door dat lichaam worden uitgeoefend.<sup>38</sup> De Belastingdienst handelt hier uiteraard naar en dit standpunt wordt dan ook ingenomen als de problematiek zich voordoet. Overigens geldt dat, net als andere belastingplichtigen, door concerns zekerheid vooraf kan worden gevraagd aan de Belastingdienst over bijvoorbeeld de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op opbrengsten uit aandelen van een lichaam dat in het buitenland is gevestigd en de toepassing van de renteaftrekbepalingen.

### **Vraag 84**

Kunt u de Kamer exemplarische concernfinancieringsrulings verschaffen, zodat zij meer inzicht heeft in de afspraken die vanaf 2007 tot en met nu met vennootschapsbelastingplichtigen zijn gemaakt over concernfinanciering?

### **Antwoord vraag 84**

De rulings die zagen op concernfinancieringsactiviteiten bevatten een vast aantal elementen. Eerst worden de relevante feiten en omstandigheden vastgesteld en vervolgens wordt de fiscaaltechnische analyse voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling en de te hanteren verrekenprijsmethode en/of verrekenprijzen uitgewerkt. Ten slotte is een aantal kritische veronderstellingen opgenomen. Kritische veronderstellingen beogen zowel aan de belastingplichtigen als aan de Belastingdienst bescherming te bieden tegen het risico dat de overeenkomst leidt tot uitkomsten die niet meer in overeenstemming zijn met het arm's-lengthbeginsel. In mijn brief van 23 mei 2017 heb ik een aantal exemplarische APA's en ATR's aan uw Kamer gestuurd.<sup>39</sup> Eén daarvan zag op de toepassing van de deelnemingsvrijstelling.<sup>40</sup> Ook is een aantal exemplarische APA's aan uw Kamer gestuurd over de zakelijke beloning van in Nederland uitgeoefende functies.<sup>41</sup> De rulings die zien op concernfinancieringsactiviteiten wijken in essentie niet af van die exemplarische vaststellingsovereenkomsten.

<sup>38</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 187

<sup>39</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 153

<sup>40</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 153. Voorbeeld 1

<sup>41</sup> Kamerstuk 25 087, nr. 153. Voorbeeld 8

**Vraag 85**

Hoeveel concernfinancieringsrulings zijn in totaal verstrekt?

**Vraag 86**

Hoeveel bedrijven hebben sinds 2007 een concernfinancieringsruling verkregen?

**Vraag 87**

Zijn bedrijven die een concernfinancieringsruling hebben verkregen voornamelijk dezelfde bedrijven die in de periode 1997–2010 profiteerden van het regime voor concernfinancieringsmaatschappijen dat door de Europese Commissie als staatssteun is bestempeld?

**Antwoord 85, 86 en 87**

Rulings die zien op concernfinancieringsactiviteiten zijn als zodanig niet afzonderlijk geregistreerd. Hierdoor is nu niet goed te achterhalen in hoeveel gevallen er op verzoek zekerheid vooraf is verstrekt over concernfinancieringsactiviteiten zoals beschreven in Bijlage III bij mijn brief van 18 februari jl. Wel kan worden aangenomen dat het voor een zeer groot deel bedrijven zullen zijn geweest die gebruik maakten van het CFA-regime, omdat een groot aantal van die bedrijven hun concernfinancieringsactiviteiten anders heeft vormgegeven nadat het CFA-regime is afgeschaft. Destijds zijn er 94 beschikkingen afgegeven met betrekking tot het toepassen van het CFA-regime.

**Vraag 88**

Wat is de reden dat Brussel niet op de hoogte is gesteld van het fiscale voordeel voor concernfinancieringsactiviteiten?

**Vraag 89**

Is de rullingpraktijk, die van 2007 tot en met 2016 heeft bestaan voor buitenlandse concernfinancieringsdochters, afgestemd met de Europese Commissie?

**Antwoord vraag 88 en 89:**

Er was geen aanleiding om de Europese Commissie te informeren omdat, er immers geen sprake was van voortzetting van het oude CFA-regime. Ten opzichte van het CFA-regime was namelijk een andere situatie ontstaan. Het op verzoek verstrekken van zekerheid vooraf betrof de reguliere uitvoering van wet- en regelgeving met name op het gebied van verrekenprijzen en de deelnemingsvrijstelling. Dat betekent dat er geen sprake was van een «voordeel» waarover afstemming met de Europese Commissie was geboden.

**Vraag 93**

Hoeveel geld was gemoeid met het Concernfinancieringsactiviteiten (CFA)-regime?

**Antwoord vraag 93**

Onder het CFA-regime rendeerdde in Nederland naar schatting een vermogen van ongeveer € 40 miljard.

**Vraag 94**

Hoeveel meer belastinginkomsten zouden zijn binnengekomen als het effectieve tarief niet naar 7% was verlaagd conform het CFA-regime?

**Vraag 97**

Hoeveel heeft het fiscale voordeel dat CFA hebben gekregen de schatkist jaarlijks bij benadering gekost?

### **Antwoord vraag 94 en 97**

Het antwoord op de vraag naar de omvang van eventuele meer- of minderopbrengsten aan belastinginkomsten indien het CFA-regime niet zou hebben bestaan is in hoge mate afhankelijk van gedragseffecten, aangezien aannemelijk is dat concernfinancieringsactiviteiten in dat geval meer buiten Nederland zouden zijn gesitueerd. In de nota naar aanleiding van het verslag van het wetsvoorstel inzake het vervallen van het CFA-regime<sup>42</sup> is becijferd dat het verplaatsen van alle onder het CFA-regime vallende concernfinancieringsactiviteiten naar het buitenland gepaard zou gaan met een directe belastingderving van ongeveer € 225 miljoen.

### **Vraag 95**

Hoeveel werkgelegenheid is gemoeid met CFA? Kan dit over een langere periode worden weergegeven?

### **Antwoord vraag 95**

Onbekend is hoeveel personen direct of indirect betrokken waren bij de uitvoering van de aan het CFA-vermogen inherente treasuryfunctie van de concerns die beschikten over een CFA-beschikking.

### **Vraag 99**

Waarom heeft Nederland veel meer informatie over rulings verstrekt dan ontvangen?

### **Antwoord vraag 99**

In bijlage IV bij mijn brief van 18 februari jl. is onder het kopje «Belangrijkste uitwisselingslanden» opgenomen dat Nederland 7208 standaardformulieren over zowel bestaande als nieuwe rulings in OESO-verband heeft uitgewisseld. Nederland heeft 1.417 standaardformulieren over bestaande en nieuwe rulings ontvangen in OESO-verband. Het is niet precies te zeggen waarom Nederland minder ingevulde standaardformulieren over rulings heeft ontvangen dan verstuurd. Het kan bijvoorbeeld zijn dat in Nederland meer rulings worden afgesloten die passen binnen de door de OESO gedefinieerde categorieën dan in andere landen. Het kan ook zijn dat Nederland niet vaak voorkomt als relevant land in rulings die in het buitenland worden gesloten terwijl de in Nederland gesloten rulings veel relevante landen kennen.

### **Vraag 100**

Waarom heeft Nederland slechts zeventien keer het buitenland om nadere informatie over rulings gevraagd?

### **Antwoord vraag 100**

De Belastingdienst is in 2017 gestart met het uitvoeren van een risico-analyse op de ontvangen standaardformulieren met informatie over buitenlandse rulings. Tijdens deze risico-analyse, zijn ook de dossiers van de Belastingdienst geraadpleegd. In de meeste situaties was er voldoende informatie beschikbaar om een oordeel te kunnen geven over het al of niet aanwezig zijn van een potentieel risico. In gevallen waar het standaardformulier in combinatie met andere gegevensbronnen onvoldoende inzicht bood om de risico-analyse te kunnen uitvoeren is besloten de onderliggende ruling in het buitenland op te vragen. Dat was in 2017 zeventien keer het geval. Naast de reeds uitgevoerde centrale risico-analyse worden de standaardformulieren ook doorgezonden aan de competente inspecteur hetgeen eventueel nog tot aanvullende vragen kan leiden.

---

<sup>42</sup> Kamerstuk 29 998, nr. 5



### **Vraag 101**

Hoe wordt een zekerheid vooraf genoemd die geen APA of ATR betreft? Wordt deze ook via het systeem rechtstoepassing afspraken vastleggen (RAV) afgegeven? Zo ja, waarom wordt deze niet ook centraal opgeslagen?

### **Antwoord vraag 101**

Voor de onderwerpen die niet staan beschreven in het APA- of het ATR-besluit kan ook vooroverleg gevoerd worden.<sup>43, 44</sup> Dit kan leiden tot een standpuntbepaling. Meestal wordt dit vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst. Dit is geregeld in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.<sup>45</sup>

APA's, ATR's en sinds kort ook innovatiebox afspraken en tonnageregime afspraken worden via het RAV-systeem afgegeven en vastgelegd. Op dit moment worden niet alle vaststellingsovereenkomsten vastgelegd in dat systeem. Uiteraard worden deze vaststellingsovereenkomsten wel opgenomen in het dossier van de individuele belastingplichtige. Alle standaardformulieren die internationaal moeten worden uitgewisseld worden vastgelegd in een centraal systeem. In de herziening van de rulingpraktijk zal meegenomen worden hoe de afgifte en vastlegging van alle rulings met een internationaal karakter verder centraal gecoördineerd kan worden.

### **Vraag 102**

Bent u bereid tot informatieuitwisseling over te gaan in het geval dat de vaststellingsovereenkomst reeds met de belastingplichtige is gedeeld en deze vanaf dat moment afziet van het ondertekenen ervan?

### **Antwoord vraag 102**

De situatie dat een belastingplichtige een reeds met hem gedeelde vaststellingsovereenkomst niet ondertekent komt in de praktijk niet of nauwelijks voor. Dit gedrag wordt ten strengste afgekeurd en ontmoedigd. Mocht een belastingplichtige een vaststellingsovereenkomst niet ondertekenen om zo te proberen te voorkomen dat informatie over deze ruling zal worden uitgewisseld zal dit overigens ook niet werken. In zijn algemeenheid geldt dat indien er sprake is van een uitlating van de Belastingdienst waaraan belastingplichtige vertrouwen kan ontleen, deze uitlating ook onder de uitwisselingsverplichting valt.

### **Vraag 103**

Geeft de tabel op pagina 19 alle mogelijke APA's en ATR's weer? Zo nee, kunt u een volledige lijst verstrekken?

### **Antwoord 103**

In de tabel op pagina 19 zijn alle in 2017 afgegeven APA's en ATR's opgenomen. In 2017 zijn derhalve geen APA/ATR's afgegeven in andere categorieën dan in de tabel weergegeven. In 2017 zijn geen APA/ATR's afgegeven in de categorie «dienstverleningslichamen – lease, huur en repackaging/securitatisatie». Om die reden is die categorie ook niet opgenomen in de tabel.

### **Vraag 104**

Worden aangiften vpb allemaal volledig gecontroleerd?

### **Vraag 105**

Hoe ziet de controle op een aangifte vpb er uit?

<sup>43</sup> Besluit van 12 juni 2014 nr. 2014-3098

<sup>44</sup> Besluit van 12 juni 2014 nr. 2014-3099

<sup>45</sup> Besluit van 9 mei 2017 nr. 2017-1209

**Vraag 106**

Worden alle aspecten van alle aangiften vpb gecontroleerd?

**Antwoord vraag 104, 105 en 106**

Het APA-/ATR-team ontvangt jaarlijks ongeveer 10.000 belastingaangiften. Het toezicht op deze belastingaangiften door het APA-/ATR-team vindt risicogericht plaats. Aan de hand van specifieke – deels op de APA-/ATR-praktijk gerichte – risico-indicatoren wordt beoordeeld welke aangiften nader gecontroleerd dienen te worden. Bij de aangiften die nader beoordeeld worden vindt een intensieve controle plaats door gespecialiseerde heffingsmedewerkers van het APA-/ATR-team. Deze controle richt zich op de aanvaardbaarheid van de aangifte. In een aantal gevallen wordt deze controle uitgebreid met een boekenonderzoek. Deze werkwijze wijkt op hoofdlijnen niet af van het toezicht zoals dat plaatsvindt in de rest van de Belastingdienst.

**Vraag 107**

Kunt u de vangnetregeling nader toelichten?

**Antwoord vraag 107**

In sommige bilaterale belastingverdragen en in de Belastingregeling Nederland Curaçao is de toekenning van een aantal verdragsvoordelen (bijvoorbeeld een verlaagd tarief voor bronheffing op dividenden) beperkt tot afgebakende groepen belastingplichtigen die aan concrete voorwaarden voldoen. Een dergelijke harde grens kan tot onredelijke «vangnet-bepaling» opgenomen. Die houdt in dat, ook al voldoet belastingplichtige niet aan de voorwaarde, de bevoegde autoriteiten toch de voordelen van het verdrag kunnen toekennen indien zij vaststellen dat een en ander niet is opgezet met het doel de gewraakte verdragsvoordelen te krijgen.

**Vraag 108**

Waarom worden bepaalde verdragsvoordelen toch toegekend nadat deze op grond van een antimisbruikbepaling niet worden toegekend?

**Antwoord vraag 108**

Met de vangnetregeling krijgen de bevoegde autoriteiten een instrument in handen om in de geest van het verdrag te handelen.

**Vraag 109**

Kunt u een aantal voorbeelden geven van het gebruik van de vangnetregeling?

**Antwoord vraag 109**

Onder het Verdrag met de Verenigde Staten moet om voor een vrijstelling van bronheffing op dividenden in aanmerking te komen de ontvanger van het dividend behoren tot afgebakende groepen belastingplichtigen die aan concrete voorwaarden voldoen. Een van die groepen bestaat uit vennootschappen waarvan de aandelen regelmatig op de beurs worden verhandeld. Een regelmatig voorkomende situatie is dat sprake is van een actief Amerikaanse beursgenoteerd concern, dat operationeel zeer actief is in de Verenigde Staten en tevens actieve deelnemingen heeft buiten de VS. Het concern heeft aanvankelijk een beursnotering, maar de aandelen worden op enig moment door een private partij van de beurs gehaald, bijvoorbeeld door een private equity investeerder. Het concern verliest hierdoor de beursnotering. Voor dividenden die worden betaald door een Nederlandse deelneming aan de Verenigde Staten geldt dan in principe niet langer de vrijstelling van bronbelasting, omdat niet aan de voorwaarde wordt voldaan dat de aandelen regelmatig op de beurs

worden verhandeld. In dat geval moet worden vastgesteld of het aandelenbelang door de Amerikaanse aandeelhouder wordt gehouden met als een van de voornaamste doelstellingen het verkrijgen van verdragsvoordelen. Omdat sprake is van een actief Amerikaans concern is hiervan geen sprake. De belanghebbende kan in dat geval een succesvol beroep doen op het vangnetartikel zoals dat is opgenomen in artikel 26, lid 7 van het belastingverdrag met de Verenigde Staten om voor een vrijstelling van bronbelasting op de dividenden in aanmerking te komen.

#### **Vraag 110**

Kunt u een voorbeeldruling verstrekken over de vangnetbepaling?

#### **Antwoord vraag 110**

Op grond van een vangnetbepaling uit een belastingverdrag kan de bevoegde autoriteit van een Staat aan een persoon die inwoner is van een van de Staten en die geen recht heeft op bepaalde verdragsvoordelen, deze voordelen toch toekennen. Zoals hiervoor is toegelicht zal de bevoegde autoriteit dit voordeel toekennen als een structuur niet is opgericht, of in standgehouden en de aandelen niet zijn verworven met als een van de voornaamste doelstellingen de verdragsvoordelen deelachtig te worden. Het betreft een discretionaire bevoegdheid die van geval tot geval wordt beoordeeld. De bevoegdheid tot het toekennen van de verdragsvoordelen is door de bevoegde autoriteit ondergemandateerd aan het APA/ATR-team. Indien een verzoek tot toekenning van verdragsvoordelen wordt ingewilligd, wordt dit schriftelijk bevestigd in een brief. Dit is een eenzijdige beslissing. Er is dus geen sprake van een (tweezijdige) vaststellingsovereenkomst en dus ook niet van een APA of ATR, zodat hier geen voorbeeldruling van kan worden verstrekt.

#### **Vraag 111**

In hoeverre is het genoemde negatief resultaat te wijten aan het feit dat een fiscale eenheid is aangegaan?

#### **Antwoord vraag 111**

Het negatieve resultaat dat is bedoeld in onderdeel b van bijlage D van het jaarverslag van het APA/ATR-team, is niet te wijten aan het feit dat een fiscale eenheid is aangegaan. De betreffende vraag ziet op de situatie dat een APA wordt afgegeven aan een vennootschap die deel uitmaakt van een fiscale eenheid Vpb. Hierbij resulteert de APA in een positieve winst voor die specifieke vennootschap. Als de vennootschap waarvoor deze APA is afgegeven deel uitmaakt van een fiscale eenheid, wordt deze winst tezamen met het resultaat van andere vennootschappen die deel uitmaken van die fiscale eenheid in aanmerking genomen en belast bij de moedermaatschappij. Dit is een wezenskenmerk van een fiscale eenheid. Indien het resultaat van de andere in de fiscale eenheid opgenomen vennootschappen negatief is, wordt de winst van de vennootschap ten behoeve waarvan de APA is gesloten hiermee gesaldeerd. Als het negatieve resultaat van de overige in de fiscale eenheid opgenomen vennootschappen in algebraïsche zin groter is dan de winst van de vennootschap ten behoeve waarvan de APA is gesloten, resulteert er per saldo geen te belasten winst.

#### **Vraag 112**

Welk al dan niet fiscaal voordeel kan een vennootschap behalen uit het feit dat zij, ondanks een gebrek aan substance, toch een woonplaatsverklaring kan krijgen en dus voor een belastingverdrag inwoner van Nederland is?

#### **Vraag 113**

Is het principe dat een vennootschap zonder substance juist geen inwoner van Nederland is en daardoor geen aanspraak kan maken op verdragsvoordelen? Zo ja, waarom wordt aan dit principe getornd?

**Antwoord vraag 112 en 113**

Waar een vennootschap gevestigd is wordt op grond van artikel 4 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen naar omstandigheden beoordeeld. Voor de toepassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965 is daarnaast bepaald dat vennootschappen die zijn opgericht naar Nederlands recht steeds geacht worden in Nederland te zijn gevestigd. Voor de toepassing van een belastingverdrag zal een vennootschap in zijn algemeenheid als inwoner van Nederland worden beschouwd indien deze op grond van zijn vestigingsplaats in Nederland aan de belastingheffing is onderworpen. Op grond daarvan kan een vennootschap een zogenoemde woonplaatsverklaring krijgen. Deze woonplaatsverklaring wordt gebruikt om in een ander land eventueel aanspraak te kunnen maken op verdragsvoordelen. Dit staat los van het al dan niet voldoen aan de zogenoemde substance-eisen, zoals opgenomen in artikel 3a Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen. Dit betreft een ander, op zichzelf staand criterium dat niet maatgevend is voor de beoordeling van de vestigingsplaats. Indien niet wordt voldaan aan deze substance-eisen zal hierover informatie worden uitgewisseld aan verdragspartner. Hiermee kan de verdragspartner beoordelen of sprake is van een situatie waarin de in het belastingverdrag overeengekomen vermindering van bronbelasting niet hoeft te worden toegepast of dat de verdragstoepassing op een andere manier ter discussie moet worden gesteld.