






Rulings met een internationaal karakter

Jaarverslag 2020

	Managementsamenvatting	03
	1. Inleiding	04
	2. Ontwikkelingen binnen de rullingpraktijk 2020	05
	Inleiding	05
	Ontwikkeltraject nieuwe werkwijze vooroverleg rulings met een internationaal karakter	05
	Inhoudelijke ontwikkelingen	06
	Onderzoeken rullingpraktijk	07
	Vangnetverzoeken en corporate tie-breaker verzoeken	08
	3. Kerncijfers	09
	Bijlage 1	11
	Bijzonderheden ATR's, APA's, innovatiebox vaststellingsovereenkomsten en overige rulings	
	Bijlage 2	19
	Uitsplitsingen cijfers van toegekende rulings naar verschijningsvorm en van niet toegekende rulings naar reden van afwijzing	

Managementsamenvatting

Er is in 2020 gemiddeld ten opzichte van 2e helft 2019 een lichte toename van het aantal verzoeken voor rulings met een internationaal karakter te zien. Tegelijkertijd wordt er nog steeds ervaring opgebouwd met de invulling van de open normen van de herziene rullingpraktijk.

Met ingang van 1 juli 2019 is de nieuwe rullingpraktijk van kracht geworden. In de tweede helft van 2019 zijn destijds 298 verzoeken ingediend en 176 verzoeken afgehandeld. In het kalenderjaar 2020 zijn 642 verzoeken ontvangen en 600 verzoeken afgehandeld. Of deze cijfers over 2020 illustratief zijn voor de komende jaren is niet duidelijk. Het jaar 2020 was immers bijzonder vanwege de Covid 19-pandemie.

In verhouding tot de periode voor 1 juli 2019 is het aantal verzoeken gemiddeld lager, maar de sterke daling van de tweede helft van 2019 heeft zich in 2020 niet doorgezet. Uit de analyse van de cijfers kan worden geconstateerd dat een aanzienlijk deel van de initiële verzoeken niet tot een rulling leidt. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat in 2020 nog altijd ervaring wordt opgedaan met het invulling gegeven aan de open normen van de herziene rullingpraktijk. Dit geldt met name voor de invulling van de begrippen economische nexus en belastingbesparing. Omdat van elk toegewezen, afgewezen en ingetrokken verzoek een anonieme samenvatting wordt gemaakt en gepubliceerd, wordt de uitwerking van de nieuwe rullingpraktijk voor de praktijk steeds kenbaarder.

Ook in internationaal verband heeft de Covid 19-pandemie gevolgen gehad voor de voortgang van diverse projecten. De Europese Commissie heeft in 2020 het fiscaal staatsteunonderzoek inzake Inter Ikea Systems BV uitgebreid.

In het kader van het fiscale vestigingsklimaat wordt door het aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders in lijn met vorig jaar gesignaleerd dat de fiscaliteit een minder doorslaggevende rol lijkt te spelen bij vestigingsplaatskeuzes voor Nederland dan voorheen.

In onderstaande tabel zijn de kerncijfers over de rullingverzoeken met een internationaal karakter over 2020 opgenomen.

Kerncijfers 2020¹

Tabel 1 kerncijfers 2020					
	ATR	APA	Innovatie box	Overige rulings	Totaal
Beginvoorraad	135	173	410	22	740
Aantal ontvangen verzoeken	240	143	214	45	642
Aantal afgedane verzoeken waarvan:	234	119	218	29	600
<i>(Deels) Toegekend</i>	156	72	145	14	387
<i>Afgewezen</i>	6	6	1	2	15
<i>Ingetrokken</i>	50	24	18	7	99
<i>Buiten behandeling</i>	11	11	3	4	29
<i>Geen rulling internationaal karakter</i>	11	6	51	2	70
Eindvoorraad	141	197	406	38	782

➔ 1. Inleiding

Sinds februari 2018 biedt de staatssecretaris van Financiën een jaarverslag over de Nederlandse rullingpraktijk aan de Tweede Kamer aan. Het jaarverslag 2020 ziet, evenals het jaarverslag 2019, op alle rulings met een internationaal karakter (APA's, ATR's, Innovatiebox en Overige). De basis voor de rullingpraktijk 2020 wordt gevormd door de met ingang van 1 juli 2019 aangescherpte regels. Dit is vastgelegd in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter van 19 juni 2019.² Voor een beschrijving van deze nieuwe regels en procedures wordt verwezen naar het hiervoor genoemde Besluit en het jaarverslag 2019 inzake rulings met een internationaal karakter³.

In dit jaarverslag over 2020 wordt ingegaan op:

- de relevante ontwikkelingen binnen de rullingpraktijk en de (inter)nationale ontwikkelingen voor de rullingpraktijk (hoofdstuk 2);
- de kerncijfers van de internationale rullingpraktijk en de periodieke reviews daarop (hoofdstuk 3);
- de beeldbepalende standpunten in 2020 ingenomen door het College Internationale Fiscale Zekerheid (College IFZ) (bijlage 1); en
- uitsplitsing van de kerncijfers naar soort en afwijzingsgrond (bijlage 2).

² Staatscourant 2019, 35519.

³ Kamerstukken II 2019/20, 31066, nr. 674, bijlage III, Rulings met een internationaal karakter. Jaarverslag 2019.



2. Ontwikkelingen binnen de rullingpraktijk 2020

2.1 Inleiding

Vooroverleg is een belangrijk element in het toezicht van de Belastingdienst. Door middel van vooroverleg kunnen nationaal en internationaal opererende bedrijven verzoeken om zekerheid vooraf over de toepassing van wet- en regelgeving op het gebied van belastingen. Doordat samenvattingen van de rulings met een internationaal karakter worden gepubliceerd en informatie over deze rulings met buitenlandse belastingdiensten wordt uitgewisseld, wordt bovendien zo veel mogelijk transparantie gegeven. Uiteraard worden rulings afgegeven binnen de kaders van wet, beleid, jurisprudentie en internationale afspraken.

2.2 Ontwikkeltraject nieuwe werkwijze vooroverleg rulings met een internationaal karakter

De sinds 1 juli 2019 van toepassing zijnde nieuwe werkwijze legt extra nadruk op transparantie en een zorgvuldig proces. Het jaar 2020 is het eerste volledige jaar waarbij ervaring is opgedaan met de nieuwe regels en procedures van de internationale rullingpraktijk. Dit geeft het volgende beeld.

- Uit de cijfers van 2020 blijkt dat er 642 ingekomen verzoeken zijn en er 600 zijn afgedaan. In verhouding tot de periode voor 1 juli 2019 is het aantal verzoeken gemiddeld lager, maar de sterke daling van de tweede helft van 2019 heeft zich in 2020 niet doorgezet. De bedrijven en de adviespraktijk hebben in 2020 verder ervaring opgedaan met de nieuwe rullingpraktijk.
- Voor veel ondernemingen is 2020 vanwege de Covid-19 pandemie een bijzonder jaar geweest. Een aantal bedrijven zal vermoedelijk meer onzekerheid over de toekomst hebben gevoeld. Gedurende de Covid-19 pandemie heeft het overleg met de ondernemingen zo veel mogelijk digitaal plaatsgevonden en, waar het niet anders kon, fysiek met in achtname van de richtlijnen van het RIVM en de protocollen van de Belastingdienst.

Transparantie

Sinds 1 juli 2019 wordt per rulling een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd. In 2020 zijn in nagenoeg alle gevallen (>95%) de samenvattingen binnen drie weken na het sluiten van de rulings met een internationaal karakter gepubliceerd op de website van de Belastingdienst.⁴ Voorts is in februari 2020 een 'vragen en antwoorden'-document over het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter gepubliceerd.⁵ De reacties daarop zijn positief. Tezamen met de samenvattingen per rulling en het jaarverslag biedt dit zoveel mogelijk inzicht in de ontwikkeling van de Nederlandse rullingpraktijk.

Daarnaast wordt in het kader van de internationale transparantie informatie over rulings met buitenlandse belastingdiensten in Europees- en OESO-verband uitgewisseld. Het betreft een door de Europese Unie (EU) voorgeschreven 'template' met de kerninformatie omtrent de rulling. Ook in OESO-verband is een standaard template ontwikkeld. De uitwisseling is inmiddels een gestandaardiseerd proces.

Communicatie intern/extern

In 2020 is via een webinar, vraag en antwoorden, handleidingen en veelvuldige contacten en participatie aan kennis- en coördinatiegroepen en dergelijke verder geïnvesteerd in kennis van de vernieuwde rullingpraktijk binnen de Belastingdienst. Vanwege de maatregelen rondom Covid-19 pandemie zijn de externe contactmomenten (bijvoorbeeld door middel van het geven van voorlichtende presentaties) minder frequent geweest. De Belastingdienst met de bedrijven of hun adviseurs en belangenvertegenwoordigers blijft (vooral digitaal) in overleg om adequaat te kunnen reageren op de nieuwe situatie van deze bedrijven.

- 4 https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard-functies/prive/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/ruling/
- 5 https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/besluit-vooroverleg-rulings-met-een-internationaal-karakter-vragen-en-antwoorden

Proces en nieuwe voorwaarden aan zekerheid vooraf



De vernieuwde rullingpraktijk

Voor internationale rulings gelden per 1 juli 2019 aangescherpte regels



Strengere eisen aan ondernemingen

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



Twee controles

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



Templates gedeeld met buitenlandse belastingdiensten

- geanonimiseerde samenvattingen en jaarverslag openbaar
- gedeeld met buitenlandse belastingdiensten



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

Het proces binnen de Belastingdienst voor het afgeven van rulings is sinds 1 juli 2019 meer gestroomlijnd. Het doel is om de eenheid van beleid en uitvoering beter te waarborgen, de kwaliteit van de desbetreffende vaststellingsovereenkomsten te bewaken en het op de juiste wijze naleven van procedurevoorschriften te garanderen. Dit leidt zowel aan de kant van de bedrijven als bij de Belastingdienst tot vragen en onduidelijkheden die moeten worden opgelost. In 2020 zijn hierin weer verdere stappen gezet.

In 2020 heeft er wederom periodiek een review plaatsgevonden op de naleving van de procedurevoorschriften. Hieruit is naar voren gekomen dat in vier gevallen van de 600 afgedane verzoeken de juiste (administratieve) procedures niet volledig zijn gevolgd. In deze gevallen bleek het College IFZ niet te zijn ingeschakeld. Dit is alsnog gecorrigeerd. Na een beoordeling door het College IFZ blijkt dat deze posten fiscaal inhoudelijk wel juist behandeld zijn. De samenvattingen zijn gepubliceerd en de templates internationaal uitgewisseld.

2.3 Inhoudelijke ontwikkelingen

Beeldbepalende standpunten 2020

Met betrekking tot de beeldbepalende standpunten zijn de volgende ontwikkelingen in 2020 van belang:

- bij het omzetten van 'cv-bv'-structuren waarbij overdracht van immateriële activa naar Nederland aan de orde is, wordt geen nieuwe zekerheid vooraf gegeven;
- vanaf 1 juli 2019 is evenmin zekerheid vooraf gegeven over informeel kapitaal- en verkapt dividendstructuren;
- het gegeven dat per 1 juli 2019 geen zekerheid vooraf meer wordt gegeven over informeel kapitaal- en verkapt dividendstructuren maakt dat zeer kritisch wordt gekeken naar andere situaties waarin de commerciële en de fiscale jaarstukken van elkaar afwijken;
- bij het beoordelen van (voldoende) economische nexus wordt mede aandacht gegeven aan de verhouding tussen de Nederlandse functionaliteit en

- vergelijkbare functionaliteit elders binnen het concern;
- het bezit van onroerend goed in Nederland vormt – gegeven het situsbeginsel – een sterke indicatie dat er voldoende economische nexus is, ook als de functionaliteit van de belanghebbende in Nederland daaromtrent beperkt is;
- de strikte voorwaarden op grond waarvan zekerheid vooraf kan worden gekregen bij financieringsactiviteiten met een reële betekenis zijn nader geconcretiseerd; en
- de beslissing op een hardheidsclausuleverzoek wordt niet gezien als een ruling met een internationaal karakter.

In bijlage 1 zijn deze beeldbepaalde standpunten uitgebreider toegelicht. De beeldbepalende standpunten vinden niet uitsluitend hun neerslag in de afgedane verzoeken in 2020. Regelmatig komen vragen op bij verzoeken, bij intern overleg of in het kader van een 'prefiling'-overleg. In die gevallen is niet altijd sprake van een concreet rulingverzoek waardoor standpunten ten aanzien van dergelijke vragen niet tot uitdrukking kunnen komen in een samenvatting. Dat neemt niet weg dat deze standpunten wel relevant kunnen zijn voor de ontwikkeling en kenbaarheid van de rullingpraktijk. In het kader van de transparantie zijn ook dergelijke standpunten zoveel mogelijk in de bijlage 1 opgenomen.

Rullingpraktijk in relatie tot vestigingsklimaat

Door het aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders wordt in lijn met vorig jaar gesignaleerd dat de fiscaliteit een minder doorslaggevende rol lijkt te spelen bij vestigingsplaatskeuzes voor Nederland dan voorheen. Daarbij valt echter op dat, gegeven alle (inter)nationale ontwikkelingen en onzekerheid hieromtrent, zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen van reële investeringen nog steeds wordt gezien als een belangrijk onderdeel van het Nederlandse vestigingsklimaat. Een toegankelijke Belastingdienst die zo duidelijk mogelijk is over de fiscale implicaties van investeringen in Nederland wordt door buitenlandse investeerders als positief ervaren.

Internationale ontwikkelingen

Zekerheid vooraf in de vorm van rulings blijft belangrijk in tijden waarin regels voor internationale ondernemingen aan veel verandering onderhevig zijn. Grote dynamiek op dat gebied speelde in 2020, maar naar verwachting ook komende jaren nog.

Voor Nederland interessante ontwikkelingen zijn:

- met ingang van 1 januari 2020 treden de zogenoemde 'Anti Tax Avoidance Directive 2'-regels in werking in de vennootschapsbelasting. Die regels vormen de implementatie van de desbetreffende Europese richtlijn;
- per 1 januari 2021 zijn de regels voor liquidatieverliezen aangepast en is de Wet bronbelasting 2021 ook van toepassing op rente- en royaltystromen. De conditionele bronbelasting op rente en royalty's heeft als doel Nederland minder aantrekkelijk te maken voor doorstroomvennootschappen;
- op internationaal niveau lopen onveranderd Europese en OESO-initiatieven om meer antimisbruikregels, meer harmonisatie en nieuwe belastingregels tot stand te brengen. Deze zien in het bijzonder ook op de 'digital economy'. Nederland is voorstander van het tot stand brengen van deze initiatieven; en
- op 30 april 2020 heeft de Europese Commissie het fiscaal staatssteunonderzoek van Inter IKEA Systems BV uitgebreid. Op 10 juli 2020 is de niet-vertrouwelijke versie van het formele onderzoeksbesluit gepubliceerd in het officiële publicatieblad van de Europese Unie (2020/C228/02).

2.4 Onderzoeken rullingpraktijk

Bevindingen onafhankelijke Rulingcommissie inzake rullingpraktijk en reactie

Sinds 2018 wordt jaarlijks door een onafhankelijke commissie onderzoek gedaan naar de afgifte van rulings.

De onafhankelijke onderzoekscommissie heeft onderzoek gedaan naar in 2019 afgegeven rulings met een internationaal karakter. De resultaten van dit onderzoek en de aanbevelingen zijn opgenomen in de 3e Voortgangsrapportage 2020 Belastingdienst. De onderzoekscommissie concludeert dat binnen de kaders van het uitgevoerde onderzoek de onderzochte rulings uit 2019 door de Belastingdienst zijn afgegeven in overeenstemming met de op dat moment geldende wet- en regelgeving. Deze conclusie is in lijn met de eerdere bevindingen van deze rulingcommissie en de Algemene Rekenkamer (zie hierna). Tevens concludeert de onderzoekscommissie dat de samenvattingen van de in de tweede helft van 2019 afgegeven rulings met een internationaal karakter een adequate weergave bevatten van het soort afspraak dat is gemaakt en – in globalere zin – van wat er daadwerkelijk is afgesproken, inclusief de daarbij gehanteerde overwegingen of analyse.

Onderzoek Algemene Rekenkamer

Op verzoek van de Tweede Kamer in 2019 loopt een onderzoek van de Algemene Rekenkamer naar het onderwerp belastingontwijking.⁶ Daarbij is ook in ruime mate aandacht gegeven en informatie opgevraagd ten aanzien van rulings. In haar brief van 15 april 2021 aan de Tweede Kamer geeft de voorzitter van de Algemene Rekenkamer aan dat de Belastingdienst de door de Algemene Rekenkamer onderzochte rulings uit 2018, behoudens een beperkt aantal kanttekeningen, in overeenstemming met de op dat moment geldende regels heeft afgegeven. Dit is in lijn met haar eerdere onderzoek naar de rulings uit 2014. Gegeven de aanbevelingen van de Algemene Rekenkamer over de dossiervorming, wordt ingezet op een verdere kwaliteitsverbetering en doorontwikkeling van de dossieropbouw.⁷

2.5 Vangnetverzoeken en corporate tie-breaker verzoeken

Verzoeken om toepassing vangnetverzoeken

Mede door de uitbreiding van de toepassing van de in de Wet op de dividendbelasting 1965 opgenomen inhoudingsvrijstelling per 1 januari 2018 naar derde landen (buiten de Europese Unie) is het aantal verzoeken om toepassing van vangnetbepalingen in de afgelopen jaren gedaald. In het jaar 2020 is slechts in twee gevallen de vangnetbepaling toegekend. Beide gevallen hadden betrekking op een situatie waarbij het dividend al was uitgekeerd, er een aangifte was ingediend waarop dividendbelasting was ingehouden en waarbij vervolgens is verzocht om toepassing van de vangnetbepaling. Aangezien de aangifte dividendbelasting reeds was ingediend, was er geen sprake meer van een verzoek om vooroverleg en heeft er geen toetsing plaatsgevonden aan paragraaf 3 van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter.

Verzoeken om toepassing ‘corporate tie-breaker’-bepaling

Vanaf 1 januari 2020 is voor Nederland het Multilateraal instrument⁸ in werking getreden. In het jaarverslag 2019 is de verwachting geuit dat er vanaf dat moment meer verzoeken om toepassing van de ‘corporate tie-breaker’-bepaling zouden worden ingediend. Uiteraard is dit afhankelijk van het moment waarop het Multilateraal instrument en de desbetreffende bepaling (ook) voor het andere betrokken land inwerking treden. Er is inderdaad een toename van het aantal verzoeken te constateren, hoewel de toename relatief beperkt is en de verzoeken nog steeds voornamelijk zien op het Verenigd Koninkrijk. Wel is in 2020 met verschillende andere landen overleg op gang gekomen, zoals bijvoorbeeld met Canada, de Verenigde Arabische Emiraten en Ierland. Daarnaast is er dit jaar veel aandacht besteed aan interne en externe vragen over de werking en toepassing van (het proces ten aanzien van) de ‘corporate tie-breaker’-bepaling.

6 <https://www.rekenkamer.nl/actueel/lopend-onderzoek/belastingontwijking>
7 <https://www.rekenkamer.nl/publicaties/kamerstukken/2021/04/14/onderzoek-belastingontwijking>

8 Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving, Kamerstukken I 2018/19, 34853, nr. A.



3. Kerncijfers

In dit hoofdstuk wordt inzicht gegeven in de kerncijfers rond de afhandeling en doorlooptijden van de ontvangen rullingverzoeken en gepubliceerde samenvattingen. Hierbij is ook een korte en specifieke toelichting op de tabellen opgenomen.

Tabel 2 kerncijfers 2020					
	ATR	APA	Innovatie- box	Overige rulings	Totaal
Beginvoorraad	135	173	410	22	740
Aantal ontvangen verzoeken	240	143	214	45	642
Aantal afgedane verzoeken waarvan:	234	119	218	29	600
<i>(Deels) toegekend</i>	156	72	145	14	387
<i>Afgewezen</i>	6	6	1	2	15
<i>Ingetrokken</i>	50	24	18	7	99
<i>Buiten behandeling</i>	11	11	3	4	29
<i>Geen ruling internationaal karakter</i>	11	6	51	2	70
Eindvoorraad	141	197	406	38	782

In 2020 zijn 642 verzoeken ontvangen en 600 verzoeken afgehandeld. Of deze cijfers over 2020 illustratief zijn voor de komende jaren is niet duidelijk. Het jaar

2020 was immers bijzonder vanwege de Covid 19-pandemie. Uit de cijfers kan worden geconstateerd dat een aanzienlijk deel van de initiële verzoeken niet tot een rulling leidt, namelijk 143 (totaal van afgewezen, ingetrokken en buiten behandeling gestelde verzoeken). Een mogelijke verklaring hiervoor is dat in 2020 nog altijd ervaring wordt opgedaan met het invulling gegeven aan de open normen van de herziene rullingpraktijk, met name de invulling van de begrippen economische nexus en belastingbesparing.

Tabel 3 bruto doorlooptijden in maanden 2020				
	ATR	APA	Innovatie- box	Overige rulings
Verzoeken				
<i>ingetrokken</i>	5,78	15,46	16,95	4,65
<i>buiten behandeling</i>	5,8	13,43	11,16	2,96
<i>Ingetrokken</i>	7,82	19,34	16,45	8,01
<i>Buiten behandeling</i>	5,38	20,4	21,99	6,91

De doorlooptijden van de verzoeken worden vanaf 2019 in het nominaal aantal maanden (inclusief wachttijd) uitgedrukt (bruto doorlooptijd) in plaats van de netto doorlooptijd (op basis van de schaakklokmethode). Dit geeft een beter beeld van de doorlooptijd van het gehele proces van indiening van de aanvraag tot de afwijzing dan wel toewijzing van het verzoek. Ook is hiermee een betere vergelijking met de doorlooptijden van verzoeken in soortgelijke jaarverslagen van andere landen te maken. Met uitzondering van de ATR zijn de bruto doorlooptijden van deels toegekende rulings iets langer dan in de 2e helft van 2019.

Tabel 4 percentage gepubliceerde samenvattingen binnen 3 weken	
	%
ATR	100%
APA	96%
Innovatiebox	99%
Overige rulings	100%

Tabel 5 aantal publicaties samenvattingen 2020					
	Afgedane verzoeken	Geen internationale rulling	Vangnet	Totaal te publiceren	Gepubliceerd
ATR	234	11	2	225	224
APA	119	6		113	113
Innovatiebox	218	51		167	166
Overige rulings	29	2		27	22

Tussen het totaal aantal te publiceren samenvattingen en gepubliceerde samenvattingen zitten kleine verschillen.⁹ Dit wordt wat betreft de overige rulings en innovatiebox veroorzaakt door een administratieve verwerking in 2020 van rulings afgegeven vóór 1 juli 2019. Voor deze rulings bestond nog geen verplichting tot het publiceren van een samenvatting. Wat betreft de ATR's is het verschil te verklaren door een ten onrechte als ATR geregistreerd verzoek om toepassing van de 'corporate tie-breaker'-bepaling, waarvoor geen publicatieverplichting geldt.

9

In tabel 5 is de categorie *afgedane verzoeken* verminderd met de categorie *geen rulling internationaal*.

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

De hierna weergegeven beeldbepalende standpunten vinden niet uitsluitend hun neerslag in afgegeven rulings. Regelmatig komen vragen op bijvoorbeeld bij intern overleg of in het kader van een 'prefiling'-overleg. In die gevallen is niet altijd sprake van een concreet rulingverzoek waardoor standpunten ten aanzien van dergelijke vragen niet tot uitdrukking kunnen komen in een samenvatting. In het kader van de transparantie zijn ook zoveel mogelijk van de in dergelijke gevallen gemaakte keuzes in deze bijlage vastgelegd. Voor zover het standpunten betreft gebaseerd op een samenvatting is het nummer van de samenvatting vermeld.

Economische Nexus

Nexus in Nederland vergeleken met elders in de groep

Bij het beoordelen of sprake is van voldoende economische nexus kan onder andere worden gekeken naar de verhouding tussen de uitgeoefende functies in Nederland, activa in Nederland of verrichte activiteiten in Nederland ten opzichte van vergelijkbare factoren binnen het concern in het buitenland. Gekeken wordt naar een relevante afspiegeling van de activiteiten, zowel kwantitatief als vooral ook kwalitatief. Als een Nederlands lichaam een bepaalde hoeveelheid activa beheert kan bijvoorbeeld worden gekeken hoeveel van dergelijke activa de multinationale groep buiten Nederland beheert en of de functionaliteit in Nederland binnen een redelijke mate in verhouding staat tot de vergelijkbare functionaliteit buiten Nederland.

Inlenen van personeel

Voorbeeld 7 van het document Voorbeelden wel/geen toegang tot ruling met internationaal karakter¹⁰ maakt duidelijk dat het inlenen van personeel van binnen of buiten de groep mee mag worden genomen bij de beoordeling of er sprake is van economische nexus, mits dat personeel in Nederland zijn werkzaamheden verricht. De vraag is aan de orde gekomen of onder het inlenen van personeel mede wordt verstaan het uitbesteden van werkzaamheden aan in Nederland gevestigde (niet-gelieerde) dienstverleners. Hiervoor wordt de volgende lijn gehanteerd. Er kan slechts (in bepaalde

mate) rekening worden gehouden met het uitbesteden van diensten, mits er aansturing is door de aanwezige mensen bij de belastingplichtige in Nederland. Het hangt van een specifieke casus af wanneer dit het geval is en in welke mate dit het geval is.

Passieve commanditaire vennootschap die deelneemt in een fonds dat bedrijfseconomische activiteiten uitoefent in Nederland

Gevraagd is om via zekerheid vooraf te bevestigen dat er geen onderneming gedreven wordt naar Nederlandse fiscale maatstaven. Dit werd gevraagd om zodoende (indirect) zekerheid te verkrijgen dat de in het buitenland gevestigde investeerders in de (besloten) commanditaire vennootschap niet worden geacht een onderneming in Nederland te drijven door middel van een vaste inrichting. Besloten is dat er in de voorgelegde casus geen gronden zijn om het verzoek niet in behandeling te nemen op basis van het ontbreken van de vereiste nexus. Economische nexus is immers niet vereist voor zekerheid vooraf omtrent het afwezig zijn van een vaste inrichting. Dit standpunt is naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting "Advance Tax Ruling 20210105 ATR 000003".

Exploitatie Nederlands vastgoed

Afgelopen jaar zijn meerdere situaties aan de orde geweest waarbij de vraag opkwam of er voldoende economische nexus is bij (de exploitatie van) Nederlands vastgoed, op basis waarvan het verzoek om vooroverleg (inhoudelijk) in behandeling kan worden genomen. Meer specifiek luidde de vraag of het hebben of exploiteren van Nederlands vastgoed op zichzelf leidt tot voldoende economische nexus. Het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter geeft immers aan dat er voldoende relevant personeel in Nederland aanwezig moet zijn vooraleer economische nexus kan worden geconstateerd. In de voorgelegde casus is de enige activiteit de verhuur van onroerend goed. De in Nederland gevestigde entiteiten verrichten geen andere activiteiten en hebben ook geen (buitenlandse) deelnemingen. Er werd verzocht om zekerheid vooraf met betrekking tot de belastinggevolgen van een (toekomstige) dividenduitkering. Geconcludeerd is dat in dergelijke gevallen aan de relevante economische nexus eis wordt voldaan, omdat hetgeen waarvoor zekerheid vooraf wordt gevraagd (dat wil zeggen een (toekomstige) dividenduitkering uit het resultaat behaald met de in Nederland gerealiseerde huurinkomsten van het in Nederland gelegen onroerend goed)

10 Kamerstukken II 2018/19, 25087, nr. 237, bijlage III, Voorbeelden wel/geen toegang tot ruling met internationaal karakter

in Nederland plaatsvindt. Belangrijke bijkomende gedachte hierbij is dat het bij vastgoed internationaal gebruikelijk is om het situsbeginsel als uitgangspunt voor de verdeling van belastingheffing over landen te hanteren.

Indien er sprake is van een entiteit die naast Nederlandse activiteiten bijvoorbeeld ook buitenlandse deelnemingen heeft, wordt toetsing van de economische nexus-eis toegepast op alle activiteiten waarvoor zekerheid vooraf wordt gevraagd. Immers, het uitgangspunt is dat er sprake dient te zijn van voldoende nexus in het kader van de transactie waarvoor zekerheid wordt gevraagd. Uitgaande van zekerheid vooraf met betrekking tot de inhoudingsvrijstelling betekent dit dat zekerheid wordt gevraagd over een (toekomstige) dividenduitkering van het resultaat in Nederland dat (mogelijk) deels/grotendeels behaald wordt met inkomsten uit buitenlandse deelnemingen. Dit betekent dat in een dergelijke casus alleen zekerheid vooraf kan worden gegeven indien er in Nederland mensen aanwezig zijn die zich (ook) bezighouden met de aansturing van die deelnemingen. Hoeveel activiteiten benodigd zijn, hangt vervolgens uiteraard weer af van de concrete feiten en omstandigheden in de specifieke casus.

Bijdrage 'bidbook'

Soms worden er in een zogenoemd 'bidbook' passages opgenomen ten aanzien van fiscale consequenties. Gedacht kan worden aan het al dan niet in Nederland plaatsvinden van grote internationale evenementen. In een incidenteel geval is na 1 juli 2019 een passage opgenomen waarin in algemene zin wordt ingegaan op het (al dan niet) aanwezig zijn van een vaste inrichting. Een dergelijke passage gaat gepaard met de opmerking dat (formele) zekerheid hierover pas kan worden verkregen in een ruling, die kan worden aangevraagd als het evenement daadwerkelijk aan Nederland wordt toegewezen.

APA en zekerheid vooraf over vaste inrichting

In sommige gevallen wordt bij een routine-activiteit in Nederland door belastingplichtigen gevraagd om te bevestigen dat de buitenlandse principaal

in relatie tot diezelfde activiteit niet ook een vaste inrichting in Nederland heeft. Ervan uitgaand dat de principaal inderdaad geen andere activa of activiteiten in Nederland heeft, kan desgevraagd in een Advance pricing agreement (APA) worden bevestigd dat in relatie tot de routine-activiteit uitsluitend de in de APA overeengekomen beloning hoeft te worden aangegeven. Indien expliciet zekerheid gewenst is over de afwezigheid van een vaste inrichting, kan dit middels een separate ATR worden gegeven.

Invulling economische nexus bij financieringsactiviteiten

In het jaarverslag 2019 is reeds aangegeven dat er een aantal verzoeken zijn ingediend waarbij om zekerheid vooraf wordt verzocht ten aanzien van de beloning van financieringsactiviteiten in Nederland. In dat jaarverslag is aangegeven dat het antwoord op de vraag of ten aanzien van dergelijke activiteiten sprake is van voldoende economische nexus, afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval, waarbij naast het aantal personeelsleden ook de functionaliteit van de aanwezige relevante personeelsleden in de beoordeling wordt betrokken.

Gedurende 2020 is dit nader ingevuld. Er is sprake van voldoende economische nexus ten aanzien van financieringsactiviteiten waarvan de stromen in de Nederlandse boekhouding zijn opgenomen indien er in Nederland relevante functies zijn om de financieringsrisico's te beheersen. Ook bij gedeelde 'control', zoals beschreven in de OESO-richtlijnen, is sprake van voldoende economische nexus. Als de functionaliteit in Nederland onvoldoende is om te spreken van voldoende control, zal sprake zijn van ondersteunende functies. In dat geval is er niet voldoende economische nexus ten aanzien van de financieringsactiviteiten waarover om zekerheid vooraf wordt verzocht en kan derhalve geen zekerheid vooraf worden gegeven. Dit standpunt is naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting "Advance Pricing Agreement 20201103 APA 000014".

Belastingbesparing/Belastingontwijking

Overdracht immateriële activa

Geen zekerheid vooraf wordt gegeven over een overdracht van immateriële activa indien deze overdracht gebeurt vanuit een jurisdictiewaar geen eindafrekening over de waardeangroei van die activa plaatsvindt op het moment van overdracht of geen relevante functies met betrekking tot de immateriële activa in die laatstgenoemde locatie uitgeoefend worden. Dit standpunt is naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting “Advance pricing agreement 20201103 APA 000001”.

Overdracht immateriële activa CV

Indien immateriële activa vanuit een commanditaire vennootschap, opgenomen in een ‘cv-bv-structuur’, worden verplaatst naar een buitenlandse jurisdictie is op dat moment zekerheid vooraf over de beloning van de in Nederland uitgeoefende activiteiten denkbaar. Afhankelijk van de bestemming van de immateriële activa, de functionaliteit aldaar en de daarop volgende belastingheffing over de voordelen van die immateriële activa wordt (kritisch) getoetst of besparing van buitenlandse belasting de doorslaggevende beweegreden is. In dat geval is zekerheid vooraf immers niet mogelijk. Overigens wordt, zoals eerder aangegeven, geen zekerheid vooraf gegeven als de immateriële activa vanuit een cv-bv-structuur naar Nederland worden overgedragen.

Verschillend inzicht over bestaan vaste inrichting

Belastingbesparing als doorslaggevende beweegreden wordt per definitie verondersteld indien sprake is van informeel kapitaal of als sprake is van een zogenoemde ‘cv-bv’-structuur (of van een verzoek om zekerheid vooraf over de opheffing van een dergelijke ‘cv-bv’-structuur). In aanvulling daarop zijn situaties beoordeeld waarbij het bronland de activiteiten niet als vaste inrichting kwalificeert, maar vanuit Nederlandse optiek wel sprake is van een vaste inrichting aldaar waarvoor vrijstelling moet worden gegeven volgens het van toepassing zijnde belastingverdrag. In beginsel wordt in de genoemde situatie belastingbesparing als doorslaggevende beweegreden verondersteld. Als sprake

is van een volledige mismatch wordt in ieder geval geen zekerheid gegeven. Alle andere situaties worden per geval beoordeeld. Dit standpunt is naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting “Advance Tax Ruling 202001222 ATR 000021”.

Onzakelijke transacties

Vanaf 1 juli 2019 wordt geen zekerheid vooraf gegeven als sprake is van een onzakelijke transactie. Dit was in 2020 onveranderd het uitgangspunt. In een specifiek geval is echter een uitzondering gemaakt omdat de onzakelijke transactie geen besparing van Nederlandse of buitenlandse belasting betreft en er dubbele heffing ontstaat als gevolg van de transactie. In principe wordt hierbij de voorwaarde gesteld dat voor de toekomst de commerciële werkelijkheid in lijn wordt gebracht met de fiscale werkelijkheid. Omdat de belastingplichtige aannemelijk heeft gemaakt dat dit gedurende de looptijd van de vaststellingsovereenkomst niet mogelijk is, is op deze voorwaarde een uitzondering gemaakt. Dit standpunt is naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting “Advance Pricing Agreement 20201229 APA 000010”. Onveranderd is dat bij informeel kapitaalsituaties die tot een grondslagvoordeel voor belastingplichtige leiden geen zekerheid vooraf wordt gegeven.

Laagbelastende jurisdicties

Gelieerde versus niet-gelieerde transacties

De voorwaarde dat geen zekerheid vooraf wordt gegeven in relatie tot transacties met laagbelastende staten en niet-coöperatieve jurisdicties is ook van toepassing bij transacties met niet-gelieerde lichamen.

Natuurlijke personen

De voorwaarde dat geen zekerheid vooraf wordt gegeven in relatie tot laagbelastende staten en niet-coöperatieve jurisdicties ziet uitsluitend op transacties met entiteiten in die jurisdicties. Betrokkenheid van een natuurlijke persoon in dergelijke jurisdicties staat derhalve niet aan zekerheid vooraf in de

weg. Dit standpunt is naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting “Advance Tax Ruling 20200929 ATR 000004”.

Renteaftrekbeperkingen

Indien in beperkte mate sprake is van financiering van een Nederlandse entiteit vanuit laagbelastende staten en niet-coöperatieve jurisdicties dan geldt het volgende. Voor een renteaftrekbeperking zoals artikel 10a Wet VPB 1969 (Wet Vpb) is zekerheid vooraf niet mogelijk voor rente verschuldigd aan entiteiten in voornoemde jurisdicties. Zekerheid vooraf is wel mogelijk voor de generieke renteaftrekbeperking van artikel 15b Wet Vpb mits de rente niet in substantiële mate (geïnterpreteerd als 30% of meer) verschuldigd is aan entiteiten in dergelijke jurisdicties.

Kapitaalmarkt

De vraag is aan de orde gekomen of in een situatie waar de intentie bestaat om obligatieleningen (of soortgelijke op de beurs verhandelde financieringsinstrumenten) uit te zetten op de kapitaalmarkt, er sprake kan zijn van een transactie met een entiteit in een laagbelastende of niet-coöperatieve jurisdictie. De obligatieleningen worden uitgezet op de kapitaalmarkt en zijn daar vrij verhandelbaar. Obligatiehouders kunnen in de loop van de tijd wijzigen. Dit betreffen waarschijnlijk derde partijen. In een dergelijke situatie is door het College IFZ bevestigd dat het aannemelijk is dat er geen sprake is van een directe transactie met een laagbelastende staat of niet-coöperatieve jurisdictie.

Verschillende aandeelhouders

De vraag is aan de orde gekomen of er zekerheid vooraf kan worden gegeven over de toepassing van de inhoudingsvrijstelling dividendbelasting met betrekking tot een dividenduitkering aan een aandeelhouder gevestigd in de Europese Unie (EU), indien er tevens een aandeelhouder is die is gevestigd in een laagbelastende staat of niet-coöperatieve jurisdictie. De gevraagde zekerheid ziet op de transactie van de Nederlandse entiteit met de EU-vennootschap. Zodoende wordt op geen

enkele manier zekerheid gegeven aan de aandeelhouder die is gevestigd in een laagbelastende staat of niet-coöperatieve jurisdictie (en deze aandeelhouder kan ook geen conclusie trekken naar aanleiding van de zekerheid die wordt gegeven aan de EU-investeerder). De verzochte zekerheid kan aldus worden gegeven.

Vestigingsplaats Limited Partnership

Afgelopen jaar zijn diverse vragen opgekomen hoe de vestigingsplaats van een Limited Partnership of soortgelijk buitenlands samenwerkingsverband moet worden vastgesteld. Daarbij is, voor zover relevant voor de vraag, besloten tot het hanteren van het volgende toetsingskader:

- Stap 1 “Commerciële-toets”: is er sprake van een betaling aan een entiteit gevestigd in een laagbelastende staat of niet-coöperatieve jurisdictie (LTJ)?
 - o Is er sprake van een inschrijving in de Kamer van Koophandel of van een bankrekening in een LTJ?
 - Zo ja: er wordt geen zekerheid vooraf gegeven.
 - Zo nee: ga door naar stap 2.
- Stap 2 “Fiscale-toets”: is er sprake van vestiging in een LTJ voor fiscale doeleinden?
 - o Waar is de feitelijke leiding gevestigd? Zit de feitelijke leiding in een LTJ?
 - Zo ja: er wordt geen zekerheid vooraf gegeven.
 - Zo nee: zekerheid vooraf is mogelijk.

In aanvulling op stap 2 is de volgende toevoeging relevant. Bij zogenoemde fondsstructuren is de feitelijke leiding soms lastig vast te stellen. Om die reden kan bij (lokaal transparante) fondsstructuren een alternatieve toets worden toegepast.

- Stap 2a “aanvulling”: is de beherend vennoot (‘general partner’) gevestigd in een LTJ?
 - Zo ja: er wordt geen zekerheid vooraf gegeven.
 - Zo nee: zekerheid vooraf is mogelijk.

Wet bronbelasting 2021

Zekerheid vooraf bij aanpassing financieringsstroom

Met ingang van 1 januari 2021 is de Wet bronbelasting 2021 (Wet BB) van toepassing. Omdat de wet al in 2020 is aangenomen, is in 2020 reeds enige malen overleg gevoerd en zekerheid gegeven over toepassing van de Wet BB. Vooroverleg met betrekking tot het (al dan niet) van toepassing zijn van de Wet BB gebeurt door het Behandelteam IFZ, in overleg met de lokale inspecteur en het College IFZ. In een specifieke casus was sprake van een financiering aan een Nederlandse entiteit waarop de bronbelasting vanaf 2021 aan zou grijpen. De intentie bestond om de financieringsstroom te verleggen naar een ander in het buitenland gevestigd vennootschap (X) dat onderdeel is van het concern zodat geen sprake zou zijn van inhouding van de bronbelasting met ingang van 2021. Het standpunt is ingenomen dat zekerheid kan worden gegeven aangezien er als gevolg van die verlegging geen rentebetaling meer loopt van X naar de oorspronkelijke verstrekker en er als gevolg van die verlegging ook fiscaal geen sprake is van rente-imputatie bij X. Daarbij was van belang dat X een enkele jaren bestaande vennootschap was die reeds andere activiteiten verrichtte.

Samenwerkende groep

Zowel bij de invoering van de hybride mismatchmaatregelen van afdeling 2.2a van de Wet Vpb als bij de Wet BB is het begrip ‘samenwerkende groep’ opgenomen, waarbij wordt verwezen naar het begrip zoals opgenomen in artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb. Diverse casuïstiek is voorgelegd met de vraag of sprake is van een samenwerkende groep. Veelal was sprake van een samenwerkingsverband opgericht naar het recht van een ander land. Om de vraag te kunnen beantwoorden of er sprake is van een aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige in het kader van de Wet BB moet worden beoordeeld of de vennoten in het samenwerkingsverband een samenwerkende groep vormen. De beoordeling of sprake is van een samenwerkende groep, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het individuele geval. Het gaat daarbij om een door lichamen die deel uitmaken van een samenwerkende groep gedane gecoördineerde investering die – voor de toepassing van de bronbelasting –

gezamenlijk tot een kwalificerend belang leidt, maar waarbij (een of meer van) die lichamen individueel geen kwalificerend belang hebben. Gelet op deze invulling die tijdens de parlementaire behandeling aan het begrip samenwerkende groep is gegeven, is medegedeeld dat niet kan worden bevestigd dat er geen samenwerkende groep is in de voorgelegde situatie. De gevraagde zekerheid kan derhalve niet worden gegeven. Daaropvolgend is een deel van de verzoeken om zekerheid vooraf ingetrokken. Dit standpunt is naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting “Advance Tax Ruling 20210316 ATR 000015”.

Competentievraagstukken

Hardheidsclausuleverzoek geen ruling

Een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule volgens artikel 63 Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt ingediend bij de Corporate Dienst Vaktechniek van de Belastingdienst. De reactie op het verzoek is geen ruling in de zin van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter. Immers als aan de voorwaarden daartoe wordt voldaan, zal de reactie wel worden uitgewisseld met andere relevante belastingautoriteiten. Er is immers mogelijk sprake van een grensoverschrijdende situatie als bedoeld in artikel 2b van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen.

Beschikkingen geen ruling

Aan de orde is geweest of er bij een verzoek om het afgeven van een (bij wet geregelde) beschikking sprake is van (internationaal) vooroverleg. Een verzoek om een beschikking leidt in principe niet tot vooroverleg als de enige ‘output’ van dit verzoek bestaat uit een bij wet voorgeschreven beschikking.

Verklaringen geldend recht en woonplaatsverklaringen

Incidenteel wordt door belastingplichtigen aan de Belastingdienst gevraagd te bevestigen hoe het nationaal recht werkt. Dat is dan doorgaans om een buitenlandse Belastingdienst bevestiging te geven dat een persoon of inkomstenbron in de heffing wordt betrokken. De Belastingdienst werkt daar aan mee als het belang richting de belastingplichtige opweegt tegen de werklast

en er (vanzelfsprekend) geen twijfel bestaat over de juistheid van hetgeen wordt verklaard. Een dergelijke eenzijdige verklaring is geen ruling in de zin van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter.

Ruling met een internationaal karakter | Diverse aspecten met betrekking tot aan- of afwezigheid vaste inrichting

Bij het College IFZ zijn diverse vragen voorgelegd of sprake is van internationaal vooroverleg in het kader van een vaste inrichting. Zo kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie waarbij een bedrijf in het verleden een vaste inrichting had in Nederland, maar waarbij de activiteiten dusdanig zijn afgenomen dat het bedrijf enkel vraagt om niet langer aangifte te hoeven doen omdat niet langer sprake is van belastingplicht.

Een ander geval betreft de situatie waarbij op basis van de inschrijving van de activiteiten bij de Kamer van Koophandel een aangiftebiljet vennootschapsbelasting is uitgereikt. Er wordt vervolgens verzocht om het uitgereikte aangiftebiljet vennootschapsbelasting in te trekken. Er wordt geen expliciet standpunt gevraagd van de Belastingdienst. Indien sprake is van een administratieve handeling is geen sprake van een verzoek om internationaal vooroverleg. Het bedrijf kan, indien dat uit de feiten en omstandigheden volgt, dus worden uitgeschreven en het uitgereikte aangiftebiljet kan worden ingetrokken zonder dat sprake is van internationaal vooroverleg. Toetsing vindt plaats in het reguliere heffingsproces. Door de administratieve handeling wordt geen zekerheid vooraf verstrekt.

Onderling Overleg

APA en onderling overleg | Nederlandse en buitenlandse routine-entiteit

Een APA voor buitenlandse activiteiten kan worden overeengekomen indien een Nederlandse routine-entiteit een buitenlandse routine-entiteit beloont voor aldaar verrichte lokale activiteiten. Materieel zou een eventuele correctie van de winst door de buitenlandse autoriteiten in opwaartse zin aldaar niet ten laste van de Nederlandse grondslag moeten komen, maar ten laste van een entrepreneur

binnen de groep. Dit wordt in het geval van een eventueel verzoek om onderling overleg meegewogen.

Samenloop 'BAPA's' en 'APA's'

Het tot stand brengen van bilaterale advance pricing agreements (BAPA's) kost vaak veel tijd als gevolg van het benodigde overleg met de bevoegde autoriteiten van het andere betrokken land. Een 'BAPA' wordt vervolgens altijd omgezet in een unilaterale APA). De APA komt tot stand op basis van de integrale werkwijze conform het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter en met tot slot een publicatie van de samenvatting. Door het eventuele lange tijdsverloop van een BAPA-traject ontstaan soms bijzondere situaties die hierna beknopt worden samengevat:

- Op het moment dat de BAPA wordt overeengekomen is voor alle jaren al een aangifte vennootschapsbelasting ingediend zodat niet langer sprake is van vooroverleg. De APA wordt (toch) opgesteld, een samenvatting wordt gepubliceerd en informatie wordt internationaal uitgewisseld. Dezelfde werkwijze geldt als de laatste relevante aangifte binnenkomt tussen de afronding van de BAPA en het afronden van de APA.
- In de uitzonderlijke situatie dat de belanghebbende na afronding van de BAPA niet meewerkt aan de totstandkoming van de APA geldt het volgende. Het APA-verzoek wordt als ingetrokken beschouwd, er volgt een samenvatting en relevante informatie en passende inlichtingen worden met het buitenland uitgewisseld.
- In een beperkt aantal situaties kan de belastingplichtige zich niet vinden in de uitkomst van de BAPA. Dan wordt dezelfde werkwijze gehanteerd zoals uiteengezet in de tweede bullet point.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat inmiddels in paragraaf 9.2 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures van 11 juni 2020¹¹ is opgenomen dat een belanghebbende in het BAPA-verzoek dient te verklaren dat hij bereid is om de

11

Besluit Onderlinge overlegprocedures van 11 juni 2020, nr. 2020-0000101607, Stcrt. 2020, nr. 32689.

BAPA of MAPA, in overleg en in samenwerking met het Behandelteam IFZ, om te zetten in een unilaterale APA indien de belanghebbende zich in de overeenkomst tussen de staten kan vinden.

Mutual agreement corporate tiebreaker | niet substantieel fiscaal motief

Ondernemingen die de plaats van werkelijke leiding verplaatsen uit Nederland naar een jurisdictie waarmee Nederland een zogenoemde 'mutual agreement corporate tiebreaker' is overeengekomen, kunnen (en vaak: zullen) bevestiging van de verdragswoonplaats vragen aan de bevoegde autoriteiten. Bij dergelijke verzoeken wordt gekeken naar een aantal factoren. Eén van de factoren is de vraag of het feit dat het lichaam geacht wordt inwoner te zijn van een van de landen en niet van het andere land, het risico met zich meebrengt dat misbruik wordt gemaakt van het verdrag dan wel de nationale wet van een van beide landen onjuist wordt toegepast. Bij het geven van zekerheid wordt kritisch bekeken of sprake is van misbruik. Indien sprake is van een zakelijk geïndiceerde verplaatsing, hoeft een niet substantieel fiscaal motief voor de zetelverplaatsing niet in de weg te staan aan het verkrijgen van een bevestiging van de bevoegde autoriteiten.

Overig

ATAD2: voorraden en inventaris

Met ingang van 1 januari 2020 zijn de hybride mismatchmaatregelen van afdeling 2.2a van de Wet Vpb van toepassing. Zekerheid is gegeven over de toepassing van artikel 12aa, eerste lid, Wet Vpb in een situatie waarin een Nederlandse vennootschap (X) voorraad en inventaris koopt van een buitenlandse gelieerde vennootschap (Y). Er is sprake van hybride lichamen in de zin van artikel 12ac, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb omdat X en Y voor Nederlandse fiscale doeleinden als niet-transparante lichamen worden aangemerkt en voor fiscale doeleinden door de andere staat als transparant worden aangemerkt. In deze casus worden de kosten geactiveerd als kostprijs van de voorraad respectievelijk aanschaffingskosten van de inventaris, zodat de betalingen hier naar hun aard niet in aftrek komen op de grondslag van een naar de winst geheven belasting. Bevestigd is dat artikel 12aa, eerste lid, Wet Vpb in deze casus niet van toepassing

is. Dit standpunt is onder andere naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting "Advance Tax Ruling 20201124 ATR 000010". Hierbij is sprake van een voorlopig standpunt omdat afdeling 2.2a van de Wet Vpb relatief nieuw is en de technisch complexe bepalingen soms lastig te duiden zijn. Om die reden is er nog geen uitvoeringsbeleid geformuleerd. Het is de verwachting dat uitvoeringsbeleid zal worden gepubliceerd als dit verder is uitgekristalliseerd.

Inhoudelijke afwijzing en uitwisseling

Informatie over tot stand gekomen internationale rulings wordt uitgewisseld. Discussie is mogelijk over de vraag of een inhoudelijke afwijzing van een verzoek ook dient te worden uitgewisseld. Daarvoor dient te worden beoordeeld of sprake is van een internationale ruling of verrekenprijfsafpraak zoals bedoeld in artikel 2b van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen. Een inhoudelijke afwijzing wordt ten behoeve van de internationale uitwisseling beschouwd als een internationale ruling. Bij een inhoudelijke afwijzing van een verzoek wordt derhalve informatie uitgewisseld.

Impact COVID-19 op bestaande en nieuwe APA's

In 2020 heeft overleg plaatsgevonden tussen de Belastingdienst en de Transfer Pricing-sectie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs over de samenloop van de economische situatie als gevolg van de Covid-19 pandemie en het effect op verrekenprijzen. In dit overleg is ook gesproken over zekerheid vooraf. In lijn met de (inmiddels gepubliceerde) nadere richtlijnen¹² van de OESO heeft de Belastingdienst aangegeven dat in principe wordt vastgehouden aan bestaande overeenkomsten, tenzij nadrukkelijk kan worden aangetoond dat de onderliggende feiten niet meer van toepassing zijn. In die gevallen is aangegeven dat, met enige terughoudendheid, per individueel geval bekeken zal worden in hoeverre op basis van de relevante feiten en omstandigheden maatwerk mogelijk is. Hierbij zal worden meegewogen in hoeverre het tussen niet-gelieerde

12 OESO 18 december 2020, "Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic", OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19), OESO Publishing, Parijs, <https://doi.org/10.1787/731a59b0-en>.

vergelijkbare ondernemingen voor kan komen dat partijen bereid zouden zijn om een aangepaste beloning overeen te komen.

Wijziging van jaarlijkse beloning naar beloning gedurende de looptijd van de overeenkomst

In bepaalde situaties is het denkbaar dat in een APA, in plaats van een jaarlijkse beloning, een beloning wordt overeengekomen over de looptijd van de APA (een zogenaamde "term test"). Deze mogelijkheid wordt onder andere genoemd in de eerder genoemde richtlijnen van de OESO.¹³ Met betrekking tot een vóór 1 juli 2019 afgegeven APA heeft belastingplichtige verzocht om de in deze APA overeengekomen jaarlijkse beloning te wijzigen in een gemiddelde beloning over de gehele looptijd van de APA. De Belastingdienst heeft in dit specifieke geval deze wijziging goedgekeurd. Omdat deze wijziging geen invloed had op de overeengekomen verrekenprijsmethode, op de totale beloning gedurende de looptijd van de overeenkomst en op de reeds uitgewisselde gegevens, is in dit geval geen nieuwe overeenkomst opgesteld en gepubliceerd.

Buitenlandse pensioenfondsen

Buitenlandse pensioenfondsen verzoeken soms om vooroverleg. Het kan daarbij gaan om gerechtigheid tot een teruggaaf dividendbelasting op grond van artikel 10, tweede of derde lid, van de Wet op dividendbelasting 1965, of om de vraag of het pensioenfonds vrijgesteld is voor de vennootschapsbelasting op grond van artikel 5 van de Wet Vpb. Het College IFZ heeft geoordeeld dat de eis van economische nexus naar haar aard niet van toepassing kan zijn bij dit type verzoeken. Het ontbreken hiervan staat de behandeling van de verzoeken daarom niet in de weg. Ten aanzien van vooroverleg over de mogelijke gerechtigheid tot een teruggaaf van dividendbelasting heeft het College IFZ besloten dat vooroverleg openstaat voor toekomstige dividenden. Voor dividenden die uitgekeerd zijn en waarvoor de

aangifte dividendbelasting ingediend is (of hoort te zijn), is geen vooroverleg meer mogelijk en staat alleen de reguliere teruggaafprocedure open.

Overdracht activa en passiva naar het buitenland (ruisende fusie)

Indien een in Nederland gevestigde vennootschap ruisend fuseert met een in het buitenland gevestigd lichaam en dat gepaard gaat met (fictieve) overdracht van activa en passiva naar het buitenland, is zekerheid vooraf over de waarde en de eindafrekening mogelijk. De vaststellingsovereenkomst kan worden gekwalificeerd als een APA.

13 OESO 18 december 2020, "Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic", OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19), OESO Publishing, Parijs, <https://doi.org/10.1787/731a59bo-en>.

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

Indeling verzoeken toegewezen 2020		
	Specificatie	Totaal
Internationale houdsterstructuur, waarvan:		127
Zekerheid over de deelnemingsvrijstelling, inclusief CFC wetgeving	17	
Zekerheid over de positie aandeelhouders	60	
Combinatie deelnemingsvrijstelling/aandeelhouders combi's	49	
Zekerheid over de bronbelasting	1	
Toerekenen aandelen aan VI		0
Buitenlandse belastingplicht - Negatieve VI		12
BES v.i.		6
Hybride financieringsvorm		2
Hybride entiteiten		6
ATAD2		3
Principaalstructuren (Europees/EMEA hoofdkantoor)		4
Reguliere APA		53
APA - Verkoop	17	
APA - Verkoopondersteuning	8	
APA - Productie	7	
APA - Inkoop	2	
APA - Research & Development	2	
APA - Logistiek	5	
APA - Hoofdkantoor	3	
APA - Profit split	2	
APA - Administratieve dienstverlening	4	
APA - IT dienstverlening	1	
APA - Waardering	2	

Indeling verzoeken toegewezen 2020		
	Specificatie	Totaal
Informeel kapitaal/verkapt dividend		0
Financierings- en Royalty-activiteiten		0
Hoofdhuis - Vaste inrichting winsttoerekening		3
Herfactureren		0
BI- en multilaterale APA's		12
Subtotaal aantal afgegeven APA/ATR		228
Innovatiebox		145
Overige rulings internationaal karakter		14
Subtotaal rulings internationaal karakter		387
BRNC		1
Tiebreaker		13
Vangnet		2
Totaal toegekend		403

Reden afwijzing APA-verzoeken 01-01-2020 t/m 31-12-2020					
APA	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid		1	1		2
Betreft geen ATR- of APA-verzoek				5	5
Verzoek dubbel ingeboekt				1	1
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		7	4		11
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus	4	3			7
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing	2		2		4
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - LBJ					0
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)					0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)					0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB					0
Komt niet door de UBO-check					0
Integrale klantbehandeling					0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		9	4		13
De transactie is niet doorgegaan					0
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst		4			4
Totaal	6	24	11	6	47

Reden afwijzing ATR-verzoeken 01-01-2020 t/m 31-12-2020					
ATR	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	4	3			7
Betreft geen ATR- of APA-verzoek				8	8
Verzoek dubbel ingeboekt				3	3
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen	1	7	3		11
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus		7	1		8
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing	1	2			3
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - LBJ		9			9
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)					0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)					0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB					0
Komt niet door de UBO-check					0
Integrale klantbehandeling					0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		17	4		21
De transactie is niet doorgegaan		5	3		8
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Totaal	6	50	11	11	78

Reden afwijzing Innovatiebox-verzoeken 01-01-2020 t/m 31-12-2020					
Innovatiebox	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten internationale behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid		2			2
Betreft geen innovatiebox-verzoek				6	6
Verzoek dubbel ingeboekt				23	23
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		10			10
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus					0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing					0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - LBJ			1		1
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)					0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)					0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB					0
Komt niet door de UBO-check					0
Integrale klantbehandeling					0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen	1	1	2		4
De transactie is niet doorgegaan		5			5
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Aanslagregeling					0
Totaal	1	18	3	29	51

Reden afwijzing overige rulings 01-01-2020 t/m 31-12-2020					
Overige rulings	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten internationale behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid					0
Betreft geen overige ruling-verzoek				2	2
Verzoek dubbel ingeboekt					0
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		3			3
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus	2	2	2		6
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing					0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - LBJ					0
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)					0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)					0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB					0
Komt niet door de UBO-check					0
Integrale klantbehandeling					0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		1	2		3
De transactie is niet doorgegaan		1			1
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Totaal	2	7	4	2	15

