Belastingdienst

Rulings met een internationaal karakter

Jaarverslag 2021

Inhoud

Managementsamenvatting **03**

1. Inleiding **05**

2. Ontwikkelingen rulingpraktijk **06**

2.1 Inleiding 06
2.2 Doorlopend ontwikkeltraject werkwijze vooroverleg rulings met een internationaal karakter 06
2.3 Inhoudelijke ontwikkelingen 07
2.4 Onderzoeken rulingpraktijk 09
2.5 Vangnetverzoeken en corporate tie-breaker verzoeken 09

3. Kerncijfers **10**

Bijlage 1 **13**

Bijlage 2 **21**

Managementsamenvatting

Vooroverleg is een belangrijk element in het toezicht van de Belastingdienst. Door middel van vooroverleg kunnen burgers en (inter-)nationaal opererende bedrijven verzoeken om zekerheid vooraf over de juiste toepassing van wet- en regelgeving op het gebied van belastingen. Daar waar sprake is van een vaststellingsovereenkomst over fiscale vraagstukken met een internationaal karakter wordt de term 'ruling' gehanteerd. Dit jaarverslag ziet op alle rulings met een internationaal karakter en omvat zowel rulings met grote ondernemingen als met ondernemingen uit het midden- en kleinbedrijf. Uiteraard worden rulings afgegeven binnen de kaders van de wet, het beleid, de jurisprudentie en internationale afspraken.

In 2021 zijn er geen belangrijke wijzigingen in de rulingpraktijk geweest. Er is sprake geweest van voortzettende gewenning aan de nieuwe werkwijze sinds juli 2019. Het besluit waarin de regels en procedures voor afgeven van rulings is beschreven, is beperkt aangepast. Dit betreft een actualisering in het bijzonder met betrekking tot competentievragen naar aanleiding van nieuwe wetgeving. Er zijn geen substantiële wijzigingen in het aantal ontvangen en afgedane verzoeken ten opzichte van 2020. Het aantal ontvangen verzoeken betreft 594 (2020: 642). Het totale aantal afgedane verzoeken is 650 (2020: 600). De voorraad is daardoor licht gedaald naar 726 (2020: 782). Het aantal verzoeken dat is toegekend is enigszins gestegen naar 446 (2020: 387). Er lijkt zich een zekere stabilisatie af te tekenen in de aantallen ontvangen verzoeken na de aanscherpingen per 1 juli 2019.

De (voorgenomen) wijzigingen in de wet- en regelgeving op het gebied van internationaal belastingrecht leiden onverminderd tot vragen van belastingplichtigen, die aan de Belastingdienst worden voorgelegd.

Dit jaarverslag kent in grote lijnen dezelfde opbouw als vorige jaren, zoals hierna in de inleiding nader wordt toegelicht.

Tabel 1 Kerncijfers 2021[1]						
	ATR	APA	Innovatiebox	Overige rulings	Totaal 2021	Totaal 2020
Beginvoorraad	**141**	**197**	**406**	**38**	**782**	**740**
Aantal ontvangen verzoeken	241	103	207	43	**594**	642
Aantal afgedane verzoeken waarvan:	240	128	233	49	**650**	600
(Deels) toegekend	*165*	*92*	*164*	*25*	*446*	*387*
Afgewezen	*6*	*3*	*1*	*3*	*13*	*15*
Ingetrokken	*49*	*18*	*14*	*11*	*92*	*99*
Buiten behandeling	*10*	*7*	*4*	*5*	*26*	*29*
Geen ruling internationaal karakter	*10*	*8*	*50*	*5*	*73*	*70*
Eindvoorraad	**142**	**172**	**380**	**32**	**726**	**782**

1 Advance Tax Ruling (APA) en Advance Pricing Agreement (APA).

1. Inleiding

Sinds 2018 biedt de staatssecretaris van Financiën een jaarverslag over de Nederlandse rulingpraktijk aan de Tweede Kamer aan. Het jaarverslag 2021 ziet, evenals de jaarverslagen 2020 en 2019, op alle rulings met een internationaal karakter (APA's, ATR's, Innovatiebox en Overige). De basis voor de rulingpraktijk 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, aangepast op 9 augustus 2021 (hierna Besluit vooroverleg rulings).[2]

Voor een beschrijving van deze nieuwe regels en procedures wordt verwezen naar het Besluit vooroverleg rulings, de voorgaande jaarverslagen, alsmede naar onderdelen van hoofdstuk 2 hierna.[3]

In dit jaarverslag over 2021 wordt ingegaan op:
- de relevante (inter)nationale ontwikkelingen binnen de rulingpraktijk en de periodieke reviews (hoofdstuk 2);
- de kerncijfers van de internationale rulingpraktijk (hoofdstuk 3);
- de beeldbepalende standpunten in 2021 ingenomen door het College Internationale Fiscale zekerheid (College IFZ) (bijlage 1); en
- de uitsplitsing van de kerncijfers naar soort en afwijzingsgrond (bijlage 2).

De vernieuwde rulingpraktijk

Voor internationale rulings gelden per 1 juli 2019 aangescherpte regels

Strengere eisen aan ondernemingen

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

Twee controles

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

Templates gedeeld met buitenlandse belastingdiensten

- geanonimiseerde samenvattingen en jaarverslag openbaar
- gedeeld met buitenlandse belastingdiensten

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

2 Staatscourant 2019, 35519 en 2021, 16465.

3 Kamerstukken II 2019/20, 31066, nr. 674, bijlage III, Rulings met een internationaal karakter. Jaarverslag 2019, https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-943488. Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 849, bijlage III, Rulings met een internationaal karakter. Jaarverslag 2020, https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-987644.

2. Ontwikkelingen rulingpraktijk

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 juiste 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 zo veel mogelijk transparantie gegeven. Uiteraard worden rulings afgegeven binnen de kaders van de wet, het beleid, de jurisprudentie en internationale afspraken.

2.2 Doorlopend ontwikkeltraject 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 College IFZ is zich daarvan bewust. De onderzoeken, bevindingen en aanbevelingen van de onafhankelijke Rulingcommissie en de Algemene Rekenkamer, maar ook andere (externe) publicaties, worden daarom ter harte genomen.

Het jaar 2021 is het tweede volledige jaar waarbij ervaring is opgedaan met de nieuwe regels en procedures van de internationale rulingpraktijk. Dit geeft het volgende beeld.

- Uit de cijfers van 2021 blijkt dat er 594 verzoeken zijn ontvangen en er 650 zijn afgedaan. In verhouding tot 2021 is het aantal ingekomen verzoeken licht gedaald. Er lijkt een zekere stabilisatie van ingekomen verzoeken zich af te tekenen. De bedrijven en de adviespraktijk hebben in 2021 verder ervaring opgedaan met de aangescherpte regels rond de nieuwe rulingpraktijk.
- Ook 2021 is vanwege de Covid-19 pandemie een bijzonder jaar geweest dat bij een aantal bedrijven mogelijk tot meer onzekerheid over de toekomst heeft geleid. Gedurende de Covid-19 pandemie heeft, evenals in 2020, het overleg met de ondernemingen zo veel mogelijk digitaal plaatsgevonden en, waar het niet anders kon, fysiek met in achtneming van de richtlijnen van het RIVM en de protocollen van de Belastingdienst.

Transparantie

Sinds 1 juli 2019 wordt per ruling een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd. In 2021 zijn in nagenoeg alle gevallen (> 98%) de samenvattingen binnen drie weken na het sluiten van de rulings met een internationaal karakter gepubliceerd op de website van de Belastingdienst.[4]

De samenvattingen en de vraag en antwoordenlijst worden regelmatig gedownload en geraadpleegd. Dit wijst erop dat de publicatie daarvan in de behoefte om transparantie voorziet. Tezamen met het jaarverslag biedt dit zoveel mogelijk inzicht in de ontwikkeling van de Nederlandse rulingpraktijk.

Daarnaast wordt in het kader van de internationale afspraken informatie over internationale rulings met buitenlandse belastingdiensten in Europees- en OESO[5]-verband uitgewisseld. Het betreft een door de Europese Unie (EU) voorgeschreven 'template' met de kerninformatie omtrent de ruling. Ook in OESO-verband is een standaard template ontwikkeld. De uitwisseling is inmiddels een gestandaardiseerd proces.

De OESO heeft in 2021 aan Nederland de aanbeveling gedaan om de templates die worden uitgewisseld met andere landen, tijdig aan hen ter beschikking te stellen.

4 belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/ruling/

5 Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.

Inmiddels zijn er maatregelen genomen om te zorgen dat de uitwisseling door Nederland binnen de daarvoor gestelde termijnen plaatsvindt.

Communicatie intern/extern

In 2021 is door middel van schriftelijke kennisoverdracht en veelvuldige contacten met en participatie aan kennis- en coördinatiegroepen wederom geïnvesteerd in kennis van de rulingpraktijk binnen de Belastingdienst.

Bovendien heeft de Belastingdienst een aantal documenten en (jaar)verslagen gepubliceerd waarin richtinggevende standpunten zijn opgenomen die relevant zijn voor de (uitvoerings- en advies)praktijk.[6]

Proces

In 2021 heeft wederom review plaatsgevonden op de naleving van de procedurevoorschriften. Dit heeft voor 2021 ertoe geleid dat geen procedureel onjuiste rulings zijn geconstateerd. Er liep eind 2021 nog in één geval overleg met belastingplichtige over de naleving van de procedurevoorschriften.

Ook in 2022 zal er periodieke review plaatsvinden en binnen de Belastingdienst blijvend nadruk worden gelegd op inhoudelijk en procedureel juiste overeenkomsten.

2.3 Inhoudelijke ontwikkelingen

Beeldbepalende standpunten 2021

Met betrekking tot de beeldbepalende standpunten zijn de volgende ontwikkelingen in 2021 van belang:

- In 2021 is een verzoek om zekerheid vooraf gedaan inzake de overdracht van immateriële activa vanuit een laagbelastende omgeving naar Nederland. De overdragende vennootschap had geen relevante functionaliteit ten aanzien van de immateriële activa die zouden worden overgedragen. Dit verzoek is afgewezen omdat er een belastingbesparingsmotief werd verondersteld. Dit standpunt is naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting '20211102 APA 000004'.
- Ook in 2021 zijn met betrekking tot het begrip 'vaste inrichting' veel vragen gesteld. Dit betrof zowel formele verzoeken om zekerheid vooraf als meer algemene vragen óf en wanneer sprake is van zekerheid vooraf in het kader van het Besluit vooroverleg rulings. Deze toename kan voor een deel worden verklaard door het feit dat per 1 januari 2020 het begrip vaste inrichting is opgenomen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969) en dat zowel in de Wet op de loonbelasting 1964 als in de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt verwezen naar het begrip in de Wet Vpb 1969. Dit betekent dus dat als er zekerheid wordt gegeven voor de loonbelasting en in bepaalde gevallen eveneens voor de inkomstenbelasting, dat er ook afgeleide zekerheid is voor de vennootschapsbelasting.
- In 2021 is vestigingsplaatsproblematiek veelvuldig het onderwerp van verzoeken om vooroverleg geweest. Als uitgangspunt wordt gehanteerd dat al het vooroverleg over vestigingsplaatsproblematiek onder de reikwijdte van het Besluit vooroverleg rulings valt. Soms kan echter blijken dat het nationale karakter van een vooroverleg prevaleert. Er is bijvoorbeeld sprake van vooroverleg buiten de reikwijdte van het Besluit vooroverleg rulings als het een entiteit betreft die opgericht is naar buitenlands recht, feitelijk in Nederland is gevestigd en nooit als fiscaal inwoner in een ander land aangemerkt is.

6 Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter – vragen en antwoorden download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/besl-vooroverl-rulings-int-kar-vr-en-ant-rul00512-2fd.pdf);
Jaarverslag rulingpraktijk 2020 zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-991577);
Jaarverslag rulingpraktijk 2019 zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-943488);
Belastingdienstwebsite over rulings (belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/ruling/); en
Voorbeelden wel/geen toegang tot ruling met internationaal karakter (zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-880903).

- Als er sprake is van een verplaatsing van het (fiscaal) inwonerschap van een lichaam dan speelt bij de verplaatsing naar Nederland doorgaans openingsbalansproblematiek en bij een verplaatsing uit Nederland eindafrekening problematiek. Als de andere staat een laagbelastende jurisdictie betreft wordt hierover geen vooroverleg aangegaan. Nadat een dergelijk lichaam in Nederland is gevestigd, is het in beginsel wel mogelijk om voor fiscale aspecten van de situatie ná de verplaatsing naar Nederland vooroverleg aan te gaan, bijvoorbeeld over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling.
- Afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concrete geval is één van de formele vereisten volgens hoofdstuk 6 van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter voor het verkrijgen van zekerheid vooraf in de vorm van een internationale ruling dat de uiteindelijke gerechtigdheid tot het vermogen van een belastingplichtige inzichtelijk wordt gemaakt. Van oudsher is in de (APA/ATR-)rulingpraktijk hierbij een percentage van 5% of hoger gehanteerd. De Belastingdienst heeft besloten om dit percentage in beginsel toe te blijven passen en niet aan te passen naar 25% naar aanleiding van de invoering van de nieuwe regelgeving omtrent het vastleggen van 'ultimate beneficial owners' (UBO's) waar een gerechtigdheid van 25% het uitgangspunt is. Het percentage van 5% sluit aan bij elders in de fiscale regelgeving gehanteerde percentages. Gedacht kan worden aan de deelnemingsvrijstelling en de aanmerkelijk belangregels.

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 rulingpraktijk. In het kader van de transparantie zijn ook dergelijke standpunten, voor zover relevant, zoveel mogelijk in bijlage 1 opgenomen.

Vestigingsklimaat

De toenemende internationale harmonisatie van (directe) belastingen heeft tot gevolg dat de fiscaliteit een minder doorslaggevende factor is bij de keuze van ondernemingen om zich te vestigen in een bepaald land. Als gevolg van deze harmonisatie spelen andere factoren een grotere rol dan voorheen. Een toegankelijke, benaderbare en transparante Belastingdienst is een van deze factoren. Het zo duidelijk mogelijk zijn over de fiscale implicaties van investeringen in Nederland wordt door buitenlandse investeerders als positief ervaren. Gegeven alle (inter)nationale ontwikkelingen en onzekerheid hieromtrent, wordt zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen van reële investeringen nog steeds gezien als een belangrijk onderdeel van het Nederlandse vestigingsklimaat.

Internationale ontwikkelingen

Zekerheid vooraf in de vorm van rulings blijft belangrijk in tijden waarin de regels voor internationale ondernemingen aan veel verandering onderhevig zijn. In 2021 is onverminderd sprake van grote dynamiek op dat gebied. Gewezen kan worden op de invoering van extra bronbelasting op rente- en royaltybetalingen, de uitbreiding van de regels voor hybride mismatches bij in het bijzonder samenwerkingsverbanden, de nieuwe regels voor zogenoemde verrekenprijs mismatches en de mogelijkheid dat de internationale initiatieven tot wezenlijke veranderingen zullen leiden.

Kamervragen vastgoedstructuren

Naar aanleiding van en in lijn met de brief van de staatssecretaris van Financiën-Fiscaliteit en Belastingdienst aan de Tweede Kamer van 1 oktober 2021 inzake ('Toezeggingen n.a.v. vragen over belastingontwijking door Blackstone tijdens het vragenuur van 28 september 2021') (Kamerstukken II 2020/21, 35 927, nr.8) zal in het jaarverslag 2022 worden getracht meer inzicht te gegeven in welke internationale rulings met betrekking tot de fiscale beleggingsinstellingen worden afgegeven.

2.4 Onderzoeken rulingpraktijk

In het vorige jaarverslag is aandacht besteed aan de bevindingen van de onafhankelijke Rulingcommissie inzake de rulingpraktijk over het jaar 2019 (en overigens ook aan het destijds uitgevoerde onderzoek van de Algemene Rekenkamer). Het onderzoek van voornoemde Rulingcommissie over 2020 wordt voor het zomerreces verwacht en zal aan de Tweede Kamer worden gestuurd.

Naar aanleiding van de aanbevelingen uit het onderzoek van de Algemene Rekenkamer ter voorkoming van belastingontwijking en in het bijzonder de rulingpraktijk van de Belastingdienst is een aantal aanpassingen inzake de dossiervorming doorgevoerd . Zo is duidelijker zichtbaar dat de tweede handtekeningzetter het dossier heeft beoordeeld. Voorts heeft er een uniformering van de te hanteren checklijsten en 'standaard'-teksten bij rulings plaatsgevonden. Dossiervorming heeft de continue aandacht van het College IFZ.

2.5 Vangnetverzoeken en corporate tie-breaker verzoeken

Ten aanzien van vangnetverzoeken en corporate tie-breakerverzoeken is op grond van paragraaf 8.1 van het Besluit vooroverleg rulings ondermandaat verleend aan medewerkers van het College IFZ, waarbij het Behandelteam IFZ optreedt als eerste behandelaar van deze verzoeken. Het aantal vangnetverzoeken is zeer beperkt. Voor wat betreft de corporate tie-breakerverzoeken kan een geleidelijke stijging worden verwacht. In steeds meer bilaterale belastingverdragen wordt onderling overleg tussen de autoriteiten voorgeschreven als methode om een beslissing te nemen over verdragsinwonerschap. In 2021 heeft in dat kader overleg plaatsgevonden met het Verenigd Koninkrijk, Ierland, Australië, Curaçao, Canada en de Verenigde Staten van Amerika.

Thema ‘prefiling’
Voorafgaand aan een formeel rulingverzoek wordt regelmatig een zogenaamde 'prefiling' gehouden. In dit gesprek wordt het voorgenomen rulingverzoek nader toegelicht door de adviseur en/of de belastingplichtige. Dit gesprek is heel relevant in het geval nog niet volledig duidelijk is of een potentieel rulingverzoek voldoet aan de formele toegangsvereisten die zijn opgenomen in paragraaf 3 van het Besluit vooroverleg rulings. Maar ook in andere gevallen kan een prefiling duidelijkheid verschaffen aan de adviseur en/of belastingplichtige welke informatie, eventueel in aanvulling op de in paragraaf 6 van het Besluit vooroverleg rulings opgesomde benodigde informatie, het beste kan worden verstrekt bij een formeel rulingverzoek. Het voordeel van een prefiling is dat over het algemeen een snellere doorlooptijd kan worden gerealiseerd omdat vooraf kan worden afgestemd welke informatie (minimaal) benodigd is om het verzoek in behandeling te kunnen nemen. Ook kunnen tijdens de prefiling eventuele onduidelijkheden in hoeverre wordt voldaan aan de formele toegangsvereisten worden besproken. Tijdens een prefiling wordt geen inhoudelijke uitspraak gedaan over het mogelijk in te dienen rulingverzoek. Desalniettemin kan een prefiling een positieve bijdrage leveren aan het gehele proces om te komen tot een ruling.

3. Kerncijfers

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

Tabel 2 Kerncijfers 2021

	ATR	APA	Innovatiebox	Overige rulings	Totaal 2021	Totaal 2020
Beginvoorraad	**141**	**197**	**406**	**38**	**782**	**740**
Aantal ontvangen verzoeken	241	103	207	43	**594**	642
Aantal afgedane verzoeken waarvan:	240	128	233	49	**650**	600
(Deels) toegekend	*165*	*92*	*164*	*25*	*446*	*387*
Afgewezen	*6*	*3*	*1*	*3*	*13*	*15*
Ingetrokken	*49*	*18*	*14*	*11*	*92*	*99*
Buiten behandeling	*10*	*7*	*4*	*5*	*26*	*29*
Geen ruling internationaal karakter	*10*	*8*	*50*	*5*	*73*	*70*
Eindvoorraad	**142**	**172**	**380**	**32**	**726**	**782**

In 2021 zijn 594 verzoeken ontvangen en 650 verzoeken afgehandeld. In vergelijking met het jaar 2020 is het aantal ingekomen verzoeken licht gedaald en het aantal afgedane verzoeken licht gestegen. Toen bedroegen die getallen immers 642 respectievelijk 600. De voorraad is daardoor enigszins gedaald. Een daling van het aantal ontvangen verzoeken is met name in relatie tot APA's te constateren. Het aantal afgedane verzoeken dat niet tot een ruling leidt is in alle categorieën onveranderd aanzienlijk.

Tabel 3 Bruto doorlooptijd in maanden 2021

	ATR	APA	Innovatie-box	Overige rulings
Verzoeken				
(Deels) toegekend	*6*	*16*	*17*	*10*
Afgewezen	*8*	*9*	*10*	*13*
Ingetrokken	*10*	*16*	*24*	*8*
Buiten behandeling	*7*	*18*	*21*	*10*

De doorlooptijd omvat de bruto doorlooptijd. Dat is de doorlooptijd vanaf het moment van het indienen van het verzoek tot aan het overeenkomen van de afspraak (dan wel de intrekking, afwijzing of buitenbehandelingstelling van het verzoek). De bruto doorlooptijd omvat ook de wachttijd bij een nadere inhoudelijke behandeling, bijvoorbeeld vanwege het opvragen van informatie als gevolg van een (deels) incompleet verzoek.

De gemiddelde bruto doorlooptijd van de APA verzoeken is significant beïnvloed door de gemiddeld langere doorlooptijd van bilaterale APA (BAPA) verzoeken. De gemiddelde doorlooptijd van toegekende APA verzoeken exclusief de BAPA verzoeken bedraagt 12 maanden in plaats van 16 maanden. De netto doorlooptijd is overigens aanzienlijk korter. Bij BAPA verzoeken vindt tevens overleg plaats met een buitenlandse belastingdienst om tot een gezamenlijk standpunt te komen. Bij de overige rulings is sprake van een zichtbare stijging van de bruto doorlooptijd ten opzichte van vorig jaar. Dit hangt ook samen met een inhaalslag op de voorraad hetgeen bij de beperktere aantallen (in verhouding tot ATR, APA en innovatiebox) een zichtbaarder effect heeft.

Hierna is een tabel opgenomen met het percentage publicaties per soort ruling binnen 3 weken na formalisering van de vaststellingsovereenkomst, dan wel afwijzen, intrekken of buiten behandeling stellen van het verzoek.

Tabel 4 percentage gepubliceerde samenvattingen binnen 3 weken

	% tijdig
ATR	*100%*
APA	*99%*
Innovatiebox	*100%*
Overige rulings	*98%*

Tabel 5 Aantal gepubliceerde samenvattingen				
	Afgedane verzoeken	Geen internationale ruling	Totaal (kolom Afgedaan minus Geen internationale ruling)	Gepubliceerd
ATR	240	10	230	230
APA	128	8	120	120
Innovatiebox	233	50	183	180
Overige rulings	49	5	44	42

In bovenstaand overzicht is de categorie 'geen internationale ruling' in mindering gebracht op het totaal afgedane verzoeken. Het verschil van 3 bij de innovatiebox wordt veroorzaakt door 3 verzoeken die aan te merken zijn als internationale aanslagregeling. Hiervoor hoeft geen samenvatting te worden gepubliceerd maar deze informatie wordt wel uitgewisseld. Voor de overige rulings is het verschil tussen 44 en 42 te verklaren door verzoeken die uitgewisseld en materieel afgedaan zijn voor 1 juli 2019 maar administratief afgewerkt zijn in 2021. Hiervoor hoeft geen samenvatting gepubliceerd te worden.

Bijlage 1

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

De hierna weergegeven beeldbepalende standpunten vinden niet uitsluitend hun weerslag 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 opgenomen. Voor zover het standpunten betreft gebaseerd op een samenvatting is het nummer van de samenvatting vermeld.

Economische Nexus

Geen economische nexus vereist ten aanzien van een passieve CV die geen onderneming drijft naar Nederlandse fiscale maatstaven.
In het jaarverslag 2020 is reeds aandacht besteed aan de vraag of door middel van een verzoek om zekerheid vooraf bevestigd kan worden dat er geen onderneming wordt gedreven naar Nederlandse fiscale maatstaven. Op deze manier wordt (indirect) zekerheid gegeven dat de in het buitenland gevestigde investeerders in een (besloten) commanditaire vennootschap niet worden geacht een onderneming in Nederland te drijven door middel van een vaste inrichting. In 2021 zijn soortgelijke cases bij het College IFZ aan de orde geweest. Het verschil met de situatie in 2020 is dat er in een enkel in 2021 voorgelegd geval geen sprake was van een deelname in een fonds met bedrijfseconomische activiteiten in Nederland. Besloten is dat er ook in de situatie dat er geen bedrijfseconomische activiteiten plaatsvinden in Nederland 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. In dergelijke gevallen zal uiteraard kritisch worden gekeken of de activiteiten van het fonds inderdaad niet van een zodanige aard zijn dat deze het beleggingscriterium ontstijgen. Dit standpunt is onder andere naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting '20211123 ATR 00013'.

Invulling economische nexus bij groepsfinancieringsactiviteiten
Evenals in 2019 en 2020 zijn in 2021 verzoeken om vooroverleg in behandeling genomen die zien op financieringsactiviteiten en die nadere duiding geven aan het antwoord op de vraag wanneer er sprake is van voldoende economische nexus. Het is van belang de functies die in Nederland worden uitgeoefend af te zetten tegenover de overige relevante functies in het concern die zien op de betreffende financieringsactiviteiten.

In de gepubliceerde samenvatting '20210706 APA 000022' is sprake van het beheer van een cashpool van een internationaal opererend concern vanuit Nederland. Deze cashpool is de enige binnen het concern. De cashpool heeft tussen de 11 en 25 werknemers in dienst. De functionaliteit van deze werknemers past, zowel kwalitatief als kwantitatief, bij de cashpool activiteiten. Bij het, niet in Nederland gevestigde, hoofdkantoor verrichten minder dan 2 werknemers werkzaamheden voor de cashpool. De in Nederland werkzame werknemers beheren de cashpool, beoordelen de liquiditeitsposities van de groepsvennootschappen, sluiten overeenkomsten met externe banken, stellen de rentepercentages vast en beheren de risico›s. De cashpool heeft dan ook voldoende control en financiële draagkracht om tot de conclusie te komen dat er sprake is van voldoende economische nexus. Dit in tegenstelling tot de activiteiten opgenomen in de gepubliceerde samenvatting '20211221 APA 000015' waarbij het verzoek om zekerheid vooraf over de arm's-lengthbeloning ten aanzien van de cashpoolactiviteiten is afgewezen aangezien er sprake was van onvoldoende relevante economische nexus ten aanzien van deze activiteiten in relatie tot de voorgestelde (volumeafhankelijke) beloningssystematiek. De activiteiten van deze belastingplichtige ten aanzien van de cashpoolactiviteiten waren slechts administratief van aard waarbij de belangrijkste functies elders in het concern en buiten Nederland werden uitgeoefend.

Uit dezelfde gepubliceerde samenvatting '20211221 APA 000015' blijkt dat er wel voldoende economische nexus is ter zake van de arm's-lengthbeloning die ziet op intercompany financieringsactiviteiten aangezien belastingplichtige de bij een

interne bank behorende activiteiten verricht, zoals het onderhandelen en afsluiten van contracten met banken en andere kapitaalverschaffers. Op het buitenlandse hoofdkantoor werden slechts ondersteunende activiteiten verricht.

In de casus zoals opgenomen in de gepubliceerde samenvatting '20210706 APA 000014' is een kostengerelateerde vergoeding overeengekomen aangezien de in Nederland uitgevoerde activiteiten slechts administratief van aard waren waarbij tevens geen reële risico's werden gelopen. Daarnaast liepen de rentebetalingen zowel fiscaal (door toepassing van artikel 8c van de Wet Vpb 1969) als commercieel niet door de winst- en verliesrekening van belastingplichtige.

Dual resident

Een NV of BV die zekerheid vooraf vraagt dat zij verdragsinwoner van een andere staat is (niet zijnde een belastingverdrag met een onderling overlegprocedure als corporate tie-breaker), bezit normaliter onvoldoende economische nexus indien zij feitelijk geleid wordt in het buitenland. Ten aanzien van een dual resident NV die onderdeel is van een concern met in de andere onderdelen van het concern substantiële bedrijfseconomische operationele activiteiten in Nederland heeft het College IFZ besloten dat het verzoek in behandeling kan worden genomen gezien de substantiële economische nexus van het concern als geheel in Nederland en omdat het evident is dat fiscaliteit geen rol gespeeld heeft bij het vormgeven van de dual resident. Bovendien was er in dat geval objectief gezien een valide reden voor de gevraagde zekerheid (verdragsinwoner en inhoudingsplicht dividendbelasting). Deze samenvatting is gepubliceerd onder nummer '20220308 RULOV 000002'.

Belastingbesparing/Belastingontwijking

Is de enige dan wel doorslaggevende reden voor de structuurwijziging belastingbesparing?

In 2021 is er aan het College IFZ een casus voorgelegd waarin geanticipeerd werd op het vervallen van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en een andere staat ('Belastingverdrag'). In het voorliggende geval was de vraag aan de orde of de enige dan wel doorslaggevende beweegreden voor de structuurwijziging bestond uit het voorkomen van de negatieve gevolgen die ontstaan door het vervallen van het Belastingverdrag. Door de structuurwijziging wordt getracht te voorkomen dat er inhoudingsplicht voor de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) ontstaat. Immers als gevolg van het vervallen van het Belastingverdrag kan met ingang van 2022 niet langer een beroep worden gedaan op artikel 4, tweede lid, van de Wet DB 1965. In de voorliggende casus was het College IFZ niet overtuigd dat belastingbesparing niet de enige dan wel doorslaggevende beweegreden van de transactie is. De gevraagde zekerheid kon derhalve niet worden gegeven en het verzoek om vooroverleg is afgewezen.

Bodemlozeputlening en belastingbesparing

Bij het College IFZ is de volgende vraag aan de orde gekomen. Kan zekerheid vooraf worden gegeven indien sprake is van een zogenaamde bodemlozeputlening die wordt verstrekt door een in Nederland gevestigde vennootschap aan een dochtervennootschap in een andere staat? Er is sprake van een kwalificatieverschil. Vanuit Nederlands fiscaal perspectief is sprake van het verstrekken van eigen vermogen; het buitenland ziet een lening. Besproken is of een dergelijk kwalificatieverschil moet worden aangemerkt als belastingbesparing. Het betreft hier de kwalificatie van een hybride financieringsvorm, waarbij er geen sprake is van belastingbesparing in dit concrete geval aangezien er ook in het buitenland geen aftrek bleek te zijn van eventuele betaalde rente. Aangezien belastingbesparing hier niet de enige dan wel doorslaggevende beweegreden van de transactie lijkt te zijn, kan de casus inhoudelijk worden behandeld.

Kwalificatie betalingen en buitenlands consolidatieregime

Aan het Behandelteam IFZ is een casus voorgelegd waarin sprake is van een in het buitenland gevestigde moedervennootschap, een in Nederland gevestigde dochtervennootschap en een kleindochtervennootschap die is gevestigd in hetzelfde land als waar de moedervennootschap is gevestigd. De moedervennootschap en de kleindochtervennootschap maken gebruik van een consolidatieregime in hun land van vestiging. Dit regime biedt vennootschappen de mogelijkheid om door middel van zogenaamde group contributions inkomsten

naar elkaar over te dragen. Deze contributions zijn bij de overdrager aftrekbaar en bij de ontvanger belast. De overdracht van inkomsten kan door middel van daadwerkelijke betalingen, schuldigerkenning of de overdracht van een activum tegen lagere marktwaarde.

De betalingen zijn aftrekbaar bij de ene vennootschap en vervolgens weer belast bij de andere vennootschap. In casu is besloten dat dit – vanuit Nederland bezien – moet worden beschouwd als een onzakelijke transactie en er in Nederland informeel kapitaal dan wel een verkapt dividend moet worden geboekt. Aangezien sprake is van een onzakelijke transactie kan geen zekerheid vooraf worden verstrekt.

Immateriële activa in een onbelaste sfeer

In '20210622 APA 000005' is om zekerheid vooraf gevraagd over de beloning van in Nederland uitgeoefende routinematige distributieactiviteiten. Bij de uitoefening van zijn activiteiten maakt de distributeur gebruik van immateriële activa in eigendom van een buitenlandse partij waarvoor de distribiteur royalty's betaalt. De royaltyontvangsten zijn op het niveau van de buitenlandse partij vrijwel onbelast vanwege het territoriale belastingregime in het land van vestiging. Verder is op basis van een marginale toetsing de functionaliteit van de buitenlandse partij beperkt bevonden. Het Behandelteam IFZ heeft kritisch getoetst of besparing van buitenlandse belasting de doorslaggevende reden is geweest voor de gelieerde transactie. Omdat vrijwel geen belastingheffing plaatsvindt over de royaltyontvangsten, in combinatie met de beperkte functionaliteit, is een belastingbesparingsmotief verondersteld. Het verzoek om zekerheid vooraf is daarom afgewezen. In algemene zin wordt opgemerkt dat het Behandelteam IFZ kritisch is op royaltybetalingen voor het gebruik van immateriële activa die zich bevinden in een onbelaste of laagbelastende sfeer.

Herfacturering

Er is om zekerheid vooraf gevraagd over de beloning van in Nederland uitgeoefende herfactureringsactiviteiten. Deze activiteiten hebben een routinematige karakter en worden beloond met een costplusvergoeding. Naast de herfactureringsactiviteit heeft het concern een grote Nederlandse divisie. Er is (kritisch) getoetst wat de zakelijke motieven van deze herfacturering zijn en of besparing van buitenlandse (bron)belasting de enige dan wel doorslaggevende reden is geweest voor de herfacturering. In casu bleek sprake te zijn van valide zakelijke redenen om te herfactureren. Tevens is niet gebleken dat de herfacturering een belastingvoordeel oplevert. Het verzoek om zekerheid vooraf is daarom in behandeling genomen en er is een afspraak gemaakt over de hoogte van de zakelijke beloning voor de herfactureringsactiviteit. In algemene zin wordt opgemerkt dat het Behandelteam IFZ uiterst terughoudend is bij het in behandeling nemen van verzoeken die betrekking hebben op herfactureringsactiviteiten. Zie samenvatting 20220301 APA 000006.

Laagbelastende jurisdicties (LTJ)

Geen directe transactie bij deelneming met vaste inrichting in LTJ

Bij het College IFZ is de vraag opgekomen of zekerheid vooraf kan worden gegeven over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling in een situatie waar een in Nederland gevestigde vennootschap aandelen houdt in een entiteit opgericht naar het recht van en gevestigd in een land buiten de EU. Deze entiteit drijft een actieve onderneming, middels haar vaste inrichting, die zich bevindt in een jurisdictie die is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. In de onderhavige casus houdt de deelneming tevens belangen in andere operationele entiteiten. Het College IFZ is tot de conclusie gekomen dat er geen sprake is van een directe transactie met een entiteit die is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie. De criteria opgenomen in paragraaf 3, onderdeel b, onder ii, van het Besluit vooroverleg rulings staan, mede gegeven het feit dat de deelneming ook belangen heeft in andere operationele activiteiten, aan het geven van zekerheid vooraf in casu derhalve niet in de weg.

Dit standpunt is naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting '20210406 ATR 0000023'.

Verschillende investeerders CV

In 2021 is de vraag voorgelegd of zekerheid vooraf kan worden gegeven dat het belang dat investeerders A en B houden in een CV kwalificeert als een Nederlandse vaste inrichting. Normaliter wordt een verzoek met betrekking tot de fiscale aspecten van een dergelijke investeringsstructuur in een Nederlandse private equity situatie ingediend door de beherend vennoot, en vraagt hij zekerheid over de fiscale positie voor alle (toekomstige) commanditaire vennoten. Aangezien er in de onderhavige casus een commanditaire vennoot gevestigd is in een laag belastende jurisdictie, zou een dergelijk verzoek moeten worden afgewezen.

Nu wordt het verzoek niet ingediend door de beherend vennoot, maar door investeerders A en B zelf. Van belang is dat investeerders A en B niet zijn gevestigd in een laagbelastende jurisdictie. Mogelijk zijn deze investeerders niet op de hoogte van het bestaan van andere investeerders gevestigd in een laagbelastende jurisdictie. Geconcludeerd is dat de zekerheid die investeerders A en B vragen (een vaste inrichting in Nederland) niet gezien kan worden als een transactie met een laag belastende jurisdictie voor deze specifieke investeerders, zodat de voorwaarden zoals opgenomen in paragraaf 3, onderdeel b, onder ii, van het Besluit vooroverleg rulings het geven van zekerheid vooraf in deze casus niet in de weg staan. Dit standpunt is naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting '20211102 ATR 0000003'.

Directe transacties met entiteiten in laagbelastende landen

In Bijlage 1 van het Jaarverslag 2019 is een standpunt opgenomen waarbij het begrip 'substantieel deel van de omzet' is uitgelegd als zijnde meer dan 30% van de totale omzet. In Bijlage 1 van het Jaarverslag 2020 is dit begrip verder uitgewerkt voor rentestromen waarbij er zekerheid vooraf mogelijk is over de toepassing van de generieke renteaftrekbeperking van artikel 15b Wet Vpb 1969 mits de rente niet in substantiële mate (geïnterpreteerd als 30% of meer) verschuldigd is aan entiteiten in laagbelastende jurisdicties. In 2021 is tijdens een pre-filing de vraag aan de orde gekomen hoe om te gaan met het geven van zekerheid vooraf in relatie tot betalingen aan entiteiten in laagbelastende landen terwijl er geen sprake was van verkopen aan entiteiten in laagbelastende landen. Bij de beantwoording van die vraag is de eerder gehanteerde invulling van 'niet substantieel' toegepast. In deze casus is gekeken naar de verhouding van de 'laagbelastende kosten' ten opzichte van de totale kosten. De uitkomst was dat de uit betalingen aan laagbelastende landen voortvloeiende kosten meer bedroegen dan 30% van de totale kosten. Derhalve zou een substantieel gedeelte van de kosten voortvloeien uit directe transacties met laagbelastende landen en zou aan een van de vereisten niet worden voldaan. Er is dan ook geen verzoek ingediend.

Verplaatsing & LTJ

Als er sprake is van een verplaatsing van het fiscaal inwonerschap van een entiteit dan speelt bij de verplaatsing naar Nederland doorgaans openingsbalansproblematiek en bij een verplaatsing uit Nederland eindafrekening problematiek. In deze gevallen geldt (onder andere) het volgende:

a. bij de verplaatsing vanuit of naar een LTJ is er geen ruimte om vooroverleg aan te gaan over de openingsbalans of de eindafrekening;

b. bij de verplaatsing naar Nederland vanuit een LTJ is het niet mogelijk vooroverleg te voeren over de directe gevolgen van de verplaatsing en de fiscale effecten daarvan. Wel is het mogelijk om voor de situatie na de verplaatsing naar Nederland zekerheid vooraf te geven over bijvoorbeeld fiscaal inwonerschap, de toepassing van de deelnemingsvrijstelling, de inhoudingsvrijstelling, de innovatiebox of verrekenprijsafspraken, zij het (nogmaals) dat de directe gevolgen van de verplaatsing buiten dat vooroverleg dienen te blijven. Deze standpunten zijn onder andere naar buiten gebracht middels gepubliceerde samenvatting '20210427 RULOV 000002'.

Wet bronbelasting 2021

Genietingstijdstip en aan voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige met betrekking tot de Wet bronbelasting.

Zekerheid vooraf is gevraagd ten aanzien van de beoordeling of er sprake is van een aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige zoals bedoeld in de Wet bronbelasting 2021. In het kader van een herstructurering van de schulden van een in Nederland gevestigde groep is een aantal (externe) schuldeisers indirect aandeelhouder geworden van de in Nederland gevestigde groep en zijn de resterende (voorheen externe) schulden geherfinancierd. Van de (voorheen) externe schuldeisers is een zeer beperkt deel (ruim minder dan 30%) gevestigd in een staat opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. De rentebetalingen op deze geldleningen vinden plaats nadat derde partijen de aandelen van de groep hebben overgenomen, zodat de schuldeisers op het moment van de betaling geen aandelenbelang meer hebben in de Nederlandse groep. Onderbouwd is dat deze volgordelijkheid berust op juridische en commerciële overwegingen, zodat geen sprake is van een vooropgezet plan om de inhouding van de conditionele bronbelasting op renten en royalty's te ontgaan. Geconcludeerd is dat geen van de schuldeisers een kwalificerend belang in de Nederlandse groep heeft op het tijdstip dat de voordelen in de vorm van renten worden (beschouwd te zijn) genoten door de schuldeisers. Dit standpunt is naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting '20210615 ATR 000001'.

Competentievraagstukken

Zekerheid vooraf in relatie tot de Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel

De Belastingdienst verstrekt sinds 1 juli 2019 geen zekerheid vooraf in het geval er sprake is van informeel kapitaal of verkapt dividend. Per 1 januari 2022 zijn in de artikelen 8ba tot en met 8bd en artikel 35 Wet Vpb 1969 maatregelen opgenomen die potentiële mismatches tegengaan die kunnen ontstaan bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel. In 2021 is in beginsel besloten dat vooroverleg kan worden aangegaan ten aanzien van de toepassing van deze artikelen waarbij het College IFZ verantwoordelijk is voor de centrale coördinatie van het vooroverleg en het Behandelteam IFZ als eerste behandelaar optreedt.

Obligatie of soortgelijke geldlening uitgegeven op de Nederlandse beurs

Aan het College IFZ is de vraag voorgelegd of er sprake is van een verzoek om vooroverleg met een internationaal karakter in de volgende situatie. In de casus was sprake van een Nederlandse entiteit, met Nederlandse aandeelhouders, die een obligatie (of soortgelijke geldlening) uitgeeft op de Nederlandse beurs, waarbij de ontvangen gelden worden aangewend voor de financiering van Nederlandse activiteiten. Door het College IFZ is geconcludeerd dat hier geen sprake is van een verzoek om vooroverleg met een internationaal karakter en dat het niet ter zake doet dat er misschien buitenlandse partijen instappen in de obligatie.

Bevestiging langlopende liquidatie is internationaal vooroverleg

Door een in Nederland gevestigde vennootschap is verzocht om de bevestiging dat wordt voldaan aan de voorwaarden om in het geval van een langlopende liquidatie (ter zake van een buitenlandse deelneming) zonder vereffening toch een liquidatieverlies als bedoeld in artikel 13d van de Wet Vpb 1969 in aanmerking te kunnen nemen. Deze goedkeuring is opgenomen in onderdeel 5.11.1.1 van het besluit van 9 maart 2020, nr 2020-0000000002 (besluit deelnemingsvrijstelling). De vraag is opgekomen of een dergelijk verzoek onder het Besluit vooroverleg rulings valt. Aangezien de bevoegdheid tot het geven van de bevestiging dat aan de voorwaarden is voldaan, is gedelegeerd aan de Belastingdienst is niet langer sprake van een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule. Aangezien het in de casus ging om de liquidatie van een buitenlandse deelneming, is in dit geval sprake van een verzoek om vooroverleg met een internationaal karakter. Dit standpunt is naar buiten gebracht middels de gepubliceerde samenvatting '20221101 ATR 000001'.

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

Ook in 2021 hebben het Behandelteam IFZ en het College IFZ veel vragen gekregen of er ter zake van de aan- of afwezigheid van een vaste inrichting sprake is van vooroverleg in het kader van het Besluit vooroverleg rulings. Dit heeft ook te maken met het feit dat per 1 januari 2020 het begrip vaste inrichting is opgenomen in de Wet Vpb 1969 en dat zowel in de Wet op de loonbelasting 1964 als in de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt verwezen naar het begrip in de Wet Vpb 1969. Dit betekent dus dat als er zekerheid wordt gegeven voor de loonbelasting en in bepaalde gevallen eveneens voor de inkomstenbelasting, dat er ook afgeleide zekerheid is voor de vennootschapsbelasting. Het betreft niet alleen ingediende verzoeken om zekerheid vooraf, maar zekerheid vooraf kan ook aan de orde komen in een situatie waarin de Belastingdienst - bijvoorbeeld naar aanleiding van een ingestelde controle - een expliciet (eenzijdig) standpunt wenst in te nemen of er in de betreffende controle al dan niet sprake is van een vaste inrichting. Op basis van de huidige uitleg van het Besluit vooroverleg rulings is ook in een dergelijke situatie sprake van zekerheid vooraf, zodat de uitkomst valt onder het bereik van het Besluit vooroverleg rulings. Gezien de reikwijdte van deze conclusie vindt verdere gedachtenvorming plaats òf en hoe dit op een andere wijze kan worden vormgegeven.

Vestigingsplaatsproblematiek

Als uitgangspunt wordt gehanteerd dat al het vooroverleg over vestigingsplaats-problematiek onder de reikwijdte van het Besluit vooroverleg rulings valt. In sommige voorgelegde gevallen is alsnog geconcludeerd dat het nationale karakter prevaleert. Er is bijvoorbeeld toch sprake van vooroverleg buiten de reikwijdte van het Besluit vooroverleg rulings als het een entiteit betreft die opgericht is naar buitenlands recht en die nooit als fiscaal inwoner in een ander land aangemerkt is. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie dat slechts een buitenlandse juridische rechtsvorm is gebruikt maar de entiteit feitelijk direct vanaf de oprichting geleid wordt vanuit Nederland en niet als fiscaal inwoner van een ander land is aangemerkt. Indien zekerheid vooraf gevraagd wordt of een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap verdragsinwoner is, is afhankelijk van het relevante belastingverdrag sprake van internationaal vooroverleg of een voorgeschreven onderling overlegprocedure met een andere staat. De laatste categorie valt buiten het internationale vooroverleg.

Hardheidsclausule ten aanzien van grensoverschrijdende transactie

Een verzoek om toepassing van een hardheidsclausule ten aanzien van een grensoverschrijdende transactie voorafgaand aan de aangifte valt niet onder de reikwijdte van het Besluit vooroverleg rulings. Aangezien voldaan wordt aan de omschrijving van een voorafgaande grensoverschrijdende ruling van artikel 2b WIB zal een beslissing op een dergelijk verzoek wel uitgewisseld worden.

Fiscale beleggingsinstelling (FBI)

Het College IFZ hanteert als uitgangspunt dat vooroverleg of een BV of NV kwalificeert als FBI (artikel 28 Wet Vpb 1969) geen internationaal vooroverleg is. Dit is anders indien de nadruk van het vooroverleg zich richt op de vraag of een specifieke internationale aandeelhoudersstructuur voldoet aan de aandeelhouderscriteria voor het FBI-regime.

International Financial Reporting Standards (IFRS)

Aan het College IFZ is de vraag voorgelegd of een verzoek om zekerheid vooraf over de vraag of IFRS gevolgd mag worden voor het bepalen van de fiscale winst (specifiek ten aanzien van een vaste inrichting van een buitenlands hoofdhuis) onder de reikwijdte van het Besluit vooroverleg rulings valt. Het College IFZ heeft besloten dat dit geen internationaal vooroverleg betreft nu het gaat om de toepassing van goedkoopmansgebruik c.q. bepaling van de nationale jaarwinst. Mocht er ook zekerheid gegeven worden op de allocatie van vermogensbestanddelen of resultaten aan de vaste inrichting (of andere onderwerpen die onder het Besluit vooroverleg rulings vallen), dan is er wel sprake van internationaal vooroverleg.

Verliesverrekening

Met enige regelmaat wordt de Belastingdienst gevraagd om bevestiging hoe specifieke verliesverrekeningsregelgeving uitwerkt in samenloop met

een grensoverschrijdende transactie. Denk hierbij onder andere aan het wel of niet van toepassing zijn van artikel 20a Wet Vpb 1969 als gevolg van een grensoverschrijdende transactie, of de impact van een grensoverschrijdende vordering op de toepassing van artikel 20, vierde lid, Wet Vpb 1969 (oud). Het College IFZ heeft besloten dat dit type vooroverleg niet onder de reikwijdte van het Besluit vooroverleg rulings valt nu de zekerheid ziet op de verrekening van nationale verliezen en het niet gaat om zekerheid over de fiscale duiding van de betreffende grensoverschrijdende transactie.

Transacties met buitenlandse DGA

Met enige regelmaat komt de vraag op of een verzoek om vooroverleg kwalificeert als internationaal vooroverleg in de zin van het Besluit vooroverleg rulings karakter als het gaat om transacties tussen een in Nederland gevestigd lichaam en haar aandeelhouder/natuurlijk persoon woonachtig in het buitenland. Het College IFZ heeft besloten dat dit vooroverleg buiten de reikwijdte van het Besluit vooroverleg rulings blijft indien de zekerheid zich beperkt tot de inkomstenbelasting of als voorheffing daaraan gerelateerde dividendbelasting ten aanzien van de aandeelhoudersrelatie tussen het Nederlandse lichaam en de in het buitenland woonachtige aandeelhouder/natuurlijk persoon, omdat de inkomstenbelasting niet in paragraaf 1 van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter wordt genoemd. Voorts kent de WIB een uitzondering voor natuurlijke personen.

Innovatiebox en tonnageregime

Er is verduidelijkt wanneer sprake is van internationaal vooroverleg indien om zekerheid vooraf gevraagd wordt inzake de toepassing van de innovatiebox en het tonnageregime voor de Wet Vpb 1969. Aansluiting is hierbij gezocht bij de EU-gegevensuitwisseling.

Er is sprake van internationaal vooroverleg indien sprake is van een:

1. Uiteindelijke tophoudster (niet zijnde een natuurlijk persoon) in het buitenland met een direct of indirect belang van tenminste 25% in de belastingplichtige;
2. Directe aandeelhouder (niet zijnde een natuurlijk persoon) in het buitenland met een direct of indirect belang van tenminste 25% in de belastingplichtige;
3. Buitenlands verbonden lichaam met tenminste 25% directe of indirecte verbondenheid waarmee de belastingplichtige handelt en waarbij die transactie aanleiding geeft tot inkomen dat valt onder het innovatiebox- of tonnageregime.

Indien bij toepassing van het tonnageregime alleen verzocht wordt tot afgifte van een beschikking is er geen sprake van vooroverleg onder de reikwijdte van het Besluit vooroverleg rulings.

Herinvesteringsreserve

De vraag is voorgelegd of er sprake is van internationaal vooroverleg indien zekerheid vooraf gevraagd wordt of een herinvesteringsreserve gevormd kan worden door een buitenlands belastingplichtige met een (fictieve) vaste inrichting. Er werd geen zekerheid gevraagd over het al dan niet voortbestaan van de (fictieve) vaste inrichting. Omdat de gevraagde zekerheid zich beperkt tot vaststelling van de (naar nationaal recht bepaalde) jaarwinst en niet de totaalwinst van de vaste inrichting raakt heeft het College IFZ besloten dat het geen internationaal vooroverleg betreft. In een andere (niet-vergelijkbare) herinvesteringscasus is geoordeeld dat er wel sprake was internationaal vooroverleg. Dit betrof een verzoek om zekerheid vooraf over de vraag of een reeds gevormde herinvesteringreserve van een binnenlands belastingplichtige bij een voorgenomen, grensoverschrijdende, geruisloze fusie voortgezet kan worden door de verkrijgende vennootschap die als gevolg van de fusie buitenlands belastingplichtig wordt met een (fictieve) vaste inrichting.

Overig

Aan- en verkoopkosten deelneming

Op basis van paragraaf 2.4 van het Besluit vooroverleg rulings is zekerheid vooraf over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op voordelen uit niet in Nederland gevestigde deelnemingen een onderwerp dat wordt aangemerkt als een internationale ruling. Meer specifiek valt dit onder de categorie onderwerpen die worden behandeld door het Behandelteam IFZ (ATR). Aan het College IFZ is de vraag voorgelegd of zekerheid vooraf - voorafgaand aan het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting - over de kwalificatie van aan- en verkoopkosten ter zake van een buitenlandse deelneming ook zal worden gezien als een internationale ruling. Dit is door het College IFZ bevestigd.

Zekerheid vooraf met betrekking tot de toepassing van de Wet bronbelasting ter zake van dividenden

Het wetsvoorstel 'Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden' is op 2 november 2021 aangenomen. De wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2024. De vraag is aan de orde gekomen of – nu het wetsvoorstel is aangenomen – zekerheid vooraf kan worden gekregen dat de conditionele bronbelasting niet van toepassing zal zijn op dividenden betaald in 2024 ter zake van een nieuw op te zetten structuur. Zekerheid vooraf is nu reeds gewenst, aangezien het een nieuw in de markt te zetten investeringsfonds betreft waarvan de fiscale positie in de prospectus wordt toegelicht en waarbij – zoals te doen gebruikelijk – tevens wordt aangegeven of dit is afgestemd met de betreffende belastingautoriteiten. Het College IFZ heeft deze vraag bevestigend beantwoord. Zekerheid vooraf kan worden gegeven.

Ultimate Beneficial Owner (UBO)

Bij de behandeling van een verzoek, gepubliceerd in samenvatting '20211012 APA 000008', is gevraagd om nadere informatie met betrekking tot de uiteindelijk gerechtigden omdat er openbare signalen waren met betrekking tot ernstige vermogensdelicten in het buitenland. Na herhaaldelijk overleg, waarbij de vermoedens niet zijn weerlegd, is het verzoek ingetrokken. In het Besluit Fiscaal Bestuursrecht[7] (hierna 'het BFB'), zijn de algemene kaders gegeven waarbinnen de Belastingdienst vooroverleg kan weigeren. Paragraaf 4 van het BFB sluit vooroverleg uit als sprake is van fiscale grensverkenning of strijd met de goede trouw. Van strijd met de goede trouw is onder andere sprake als de inspecteur betrokkenheid vermoedt bij witwassen, steekpenningen, ernstige vermogensdelicten of terrorismefinanciering, tenzij het tegendeel blijkt. Relevante signalen worden vanzelfsprekend ook bij de aanslagregeling onderzocht.

Covid-19 pandemie

In 2021 is expliciet rekening gehouden met de impact van de Covid-19 pandemie bij het afgeven van een APA, gepubliceerd in samenvatting '20210629 APA 000001'. In een specifiek geval is in lijn met het gedrag van onafhankelijke partijen afgesproken om in de afgesproken verrekenprijs rekening te houden met de gevolgen van de Covid-19 pandemie. Dit is in lijn met de OESO-richtlijnen welke zijn uitgebracht als gevolg van mogelijke transfer pricing implicaties van de Covid-19 pandemie en de oproep aan belastingplichtigen en de belastingautoriteiten om flexibel en meewerkend te zijn in zulke gevallen.[8]

7 Besluit van 15 oktober 2021, nr. 2021-9584, Stcrt. 2021, 44622.

8 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, doi.org/10.1787/731a59b0-en.

Bijlage 2

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

Indeling verzoeken toegewezen 2021		
	Specificatie	**Totaal**
Internationale houdsterstructuur, waarvan:		126
Zekerheid over de deelnemingsvrijstelling, inclusief CFC wetgeving	32	
Zekerheid over de positie aandeelhouders	68	
Combinatie deelnemingsvrijstelling/aandeelhouders combi's	23	
Zekerheid over de bronbelasting	3	
Toerekenen aandelen aan VI		1
Buitenlandse belastingplicht - Negatieve VI		20
BES VI		1
Hybride financieringsvorm		1
Hybride entiteiten		8
ATAD2		8
Principaalstructuren (Europees/EMEA hoofdkantoor)		7
Reguliere APA (totaal onderstaand)		65
APA - Verkoop	27	
APA - Verkoopondersteuning	5	
APA - Productie	4	
APA - Inkoop	1	
APA - Research & Development	0	
APA - Logistiek	9	

Indeling verzoeken toegewezen 2021		
	Specificatie	**Totaal**
APA - Hoofdkantoor	2	
APA - Profit split	4	
APA - Administratieve dienstverlening	5	
APA - IT dienstverlening	1	
APA - Waardering	7	
Informeel kapitaal/verkapt dividend		0
Financierings- en Royalty-activiteiten		3
Financiering	3	
Royalty	0	
Hoofdhuis - Vaste inrichting winsttoerekening		1
Herfactureren		0
Bi- en multilaterale APA's		16
Subtotaal aantal afgegeven APA/ATR		**257**
Innovatiebox		164
Overige rulings internationaal karakter		25
Subtotaal rulings internationaal karakter		**446**
BRNC		1
Tiebreaker		15
Vangnet		1
Totaal toegekend		**463**

Redenen niet toegewezen rulings - APA-verzoeken 01-01-2021 t/m 31-12-2021					
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid		3			3
Betreft geen ATR- of APA-verzoek				8	8
Verzoek dubbel ingeboekt					0
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		7	1		8
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus	1	1			2
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing	2				2
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		1			1
Integrale klantbehandeling					0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		4	6		10
De transactie is niet doorgegaan		2			2
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Totaal	**3**	**18**	**7**	**8**	**36**

Redenen niet toegewezen rulings - ATR-verzoeken 01-01-2021 t/m 31-12-2021					
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	4	14			18
Betreft geen ATR- of APA-verzoek				9	9
Verzoek dubbel ingeboekt				1	1
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		9	3		12
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus	1	5	1		7
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing		4			4
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - LBJ	1	2	1		4
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		12	5		17
De transactie is niet doorgegaan		3			3
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Totaal	**6**	**49**	**10**	**10**	**75**

Redenen niet toegewezen rulings - Innovatiebox 01-01-2021 t/m 31-12-2021					
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	1	2			3
Betreft geen innovatiebox-verzoek				6	6
Verzoek dubbel ingeboekt				43	43
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					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				1	1
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		1	4		5
De transactie is niet doorgegaan		1			1
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Totaal	**1**	**14**	**4**	**50**	**69**

Redenen niet toegewezen rulings - overige rulings 01-01-2021 t/m 31-12-2021					
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	3	2			5
Betreft geen overige rulings-verzoek				5	5
Verzoek dubbel ingeboekt					0
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		5	1		6
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus					0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing			1		1
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		3	3		6
De transactie is niet doorgegaan		1			1
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Totaal	**3**	**11**	**5**	**5**	**24**