



> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten Generaal
Postbus 20018
2500 EA 's Gravenhage

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
www.rijksoverheid.nl

Ons kenmerk
2017-0000079175

Uw brief (kenmerk)
2017Z04210 en 2017D08832

Bijlagen
1

Datum 14 april 2017
Betreft Brief en beantwoording vragen APA-/ATR-praktijk

Geachte voorzitter,

Inleiding

Recent is met een beroep op de Wet Openbaarheid Bestuur (WOB) inzage gegeven in interne documenten van het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst die betrekking hebben op de APA-/ATR-praktijk.¹ De betreffende informatie is publiek beschikbaar, de Kamer is hiervan op de hoogte gebracht. Hierop heeft uw Kamer een groot aantal vragen gesteld over de manier waarop deze informatie naar buiten is gekomen, over de APA-/ATR-praktijk en over de informatieverschaffing daarover aan de Kamer. Deze schriftelijke vragen zijn gesteld door de leden van de fracties van het CDA, D66, GroenLinks, de SP, de PvdA, de PvdD, 50PLUS en DENK. Daarnaast heeft ook het lid Nijboer (PvdA) vragen gesteld over dit onderwerp. In de bijlage bij deze brief vindt u de beantwoording van deze vragen.

In deze brief vat ik om overzicht te verschaffen de hoofdpunten samen. Dit laat zien hoe de rullingpraktijk in de loop der jaren is veranderd. Ik ga in op de rol die het APA-/ATR-team vervult in het verlenen van zekerheid vooraf aan in Nederland gevestigde bedrijven en buitenlandse bedrijven die voornemens zijn zich in Nederland te vestigen. Vervolgens ga ik nader in op de meest voorkomende verschijningsvormen van rulings die door het APA-/ATR-team worden afgegeven. In het kader van de strijd tegen belastingontwijking zijn de laatste jaren in steeds hoger tempo internationaal maatregelen getroffen, zoals antimisbruikwetgeving en maatregelen om transparantie te vergroten. Nederland heeft actief bijgedragen aan de totstandkoming hiervan en werkt op dit moment nog steeds aan de implementatie.

De APA-/ATR-notitie die in het kader van de WOB openbaar is gemaakt is bevat een selectie van een aantal veelvoorkomende omstandigheden, fiscale faciliteiten of structuren waarover met regelmaat zekerheid vooraf wordt gegeven. Vanuit Nederlands oogpunt zijn de voorbeelden logische en bedoelde toepassingen van de wet op concrete situaties. In grensoverschrijdende gevallen kunnen sommige voorbeelden, zoals met name de hybride mismatches, de CV/BV en de infokap

¹ APA: Advance Pricing Agreement; ATR: Advance Tax Ruling.

door sommige belastingplichtigen worden ingezet om belasting te ontwijken. Dat ligt niet aan gaten in de Nederlandse wet of een verkeerde toepassing, maar aan verschillen tussen de belastingstelsels. Het kan bijvoorbeeld gaan om een mogelijkheid om Amerikaanse winstbelasting uit te stellen of om in Nederland kapitaalkosten (terecht) zakelijk in aftrek te brengen maar elders (onterecht) niet bij te tellen. De kern van het probleem zit niet in de Nederlandse wet- en regelgeving, maar Nederland wordt wel gebruikt in structuren die uiteindelijk leiden tot ontwijking. Deze ontwijkingssituaties zijn lang getolereerd waar het een vestigingsvoordeel opleverde, maar staan inmiddels maatschappelijk ter discussie en kunnen in de komende jaren worden aangepakt, vooral door verbeterde gegevensuitwisseling.

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

Ons kenmerk
2017-0000079175

Rulings worden alleen afgegeven binnen de kaders van wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie. Het geven van zekerheid vooraf over een bepaalde fiscale positie van een belastingplichtige door de Belastingdienst in de vorm van zogenoemde rulings draagt bij aan de rechtszekerheid van burgers en bedrijven en maakt een efficiënt en effectief toezicht door de Belastingdienst mogelijk. Daarnaast draagt zekerheid vooraf bij aan een gunstig investeringsklimaat en past het bij een servicegerichte Belastingdienst. Sinds de internationale maatregelen in OESO-verband (2015) en EU-verband (2015) om informatie over rulings uit te wisselen draagt het geven van zekerheid vooraf bij aan transparantie naar het buitenland over de fiscale gevolgen van structuren en rechtshandelingen van bedrijven in Nederland. Andere landen beschikken door de automatische uitwisseling van informatie over voldoende informatie om hun eigen nationale belastingwetten toe te passen.

Een belastingpraktijk in ontwikkeling

Eind jaren '90 van de vorige eeuw is de toenmalige rullingpraktijk, die sinds het begin van de jaren '90 geconcentreerd was bij de Belastingdienst in Rotterdam,² tegen het licht gehouden in het kader van de beoordeling van schadelijke belastingmaatregelen en belastingpraktijken door de EU-Gedragscodegroep. Dit heeft geleid tot een aantal aanbevelingen waardoor de 'oude' rullingpraktijk per 1 april 2001 is omgevormd tot de huidige APA-/ATR-praktijk. Hiermee werd de rullingpraktijk in overeenstemming gebracht met de OESO-richtsnoeren voor verrekenprijzen.³ Daarbij zijn onder meer de zogenoemde 'standaardrulings' vervangen door rulings, waarbij ieder verzoek individueel moet worden onderbouwd met alle ter zake doende informatie (beschikbare feiten en omstandigheden) die nodig zijn om de zakelijke voorwaarden (arm's length-voorwaarden) te bepalen. Ieder verzoek wordt sindsdien individueel door het APA-/ATR-team beoordeeld. De organisatorische kanten van de APA-/ATR-praktijk zijn in openbare beleidsbesluiten vastgelegd.⁴ Hierbij is tevens vastgelegd dat bij de uitvoering van het APA-/ATR-beleid (maar niet over individuele rulings) afstemming plaatsvindt tussen de Belastingdienst en het ministerie van Financiën.⁵

² Kamerstukken II 1994/95, 24 086, nr. 1.

³ Kamerstukken II 2000/01, 27 505, nr. 1.

⁴ Besluiten van 12 juni 2014, DGB 2014/296, nr. DGB 2014/3098, nr. DGB 2014/3099, nr. DGB 2014/3101 en DGB 2014/3102.

⁵ Besluit van 12 juni 2014, nr. DGB 2014/196M.

In 2014 heeft de Algemene Rekenkamer in opdracht van uw Kamer onderzoek gedaan naar de APA-/ATR-praktijk en de beoordeling en afhandeling van verzoeken van belastingplichtigen.⁶ Het oordeel luidde dat dit "zorgvuldig en conform de opzet" plaatsvindt. De voorwaarden voor het maken van dergelijke afspraken met de Belastingdienst zijn volgens de Algemene Rekenkamer helder vastgelegd. Ook de Europese Commissie heeft een onderzoek ingesteld naar rulings in verschillende lidstaten en concludeerde in 2014 over de APA-/ATR-praktijk het volgende: "In particular, the Commission notes that The Netherlands seem to generally proceed with a thorough assessment based on comprehensive information required from the tax payer. The Commission therefore does not expect to encounter systematic irregularities in tax rulings."⁷

Zoals eerder is aangegeven, wordt door het APA-/ATR-team op basis van APA- en ATR-besluiten zekerheid vooraf gegeven over de fiscale gevolgen van specifiek in die besluiten genoemde voorgenomen rechtshandelingen door belastingplichtigen.⁸ Op zichzelf is dat niet anders dan het geven van zekerheid vooraf aan belastingplichtigen in zijn algemeenheid. In beginsel is de Belastingdienst – naar mijn mening terecht – bereid om met iedere belastingplichtige vooraf te spreken over de fiscale gevolgen van een voorgenomen handeling.

De bijzonderheid in het geval van de APA-/ATR-praktijk is dat het geven van zekerheid vooraf over enkele specifieke onderwerpen bij één eenheid van de Belastingdienst is geconcentreerd en dat het gaat om rechtshandelingen met per definitie een internationale component. Daarmee bevindt de APA-/ATR-praktijk zich in het krachtenveld van de acceptatie in binnen- en buitenland van de fiscale gevolgen van de activiteiten van het internationale bedrijfsleven.

Het is goed om nogmaals te benadrukken dat in de APA-/ATR-praktijk uitsluitend zekerheid vooraf wordt gegeven binnen de kaders van geldende wet- en regelgeving, jurisprudentie en beleid. Maar daarbij is het ook goed om aan te geven dat deze kaders zich in de tijd ontwikkelen. Er is geen sprake van een statisch geheel. Elke zekerheid vooraf past binnen de kaders van het moment. Maar die kaders zijn in de loop van de tijd wel steeds gewijzigd. Daarom wordt in een APA of ATR opgenomen dat deze komt te vervallen bij een relevante wetswijziging. Illustratief voor het feit dat kaders geregeld wijzigen is bijvoorbeeld de behandeling over de jaren van hybride leningen.

⁶ Kamerstukken II 2014/15, 25 087, Bijlage bij nr. 78; Algemene Rekenkamer 2014, Belastingontwijking; Een verdiepend onderzoek naar belastingontwijking in relatie tot de fiscale regels en het verdragennetwerk.

⁷ Persbericht Europese Commissie 11 juni 2014.

⁸ Besluiten van 12 juni 2014, nr. DGB2014/3098 (het APA-besluit) en nr. DGB2014/3099 (het ATR-besluit).

Voorbeeld: fiscale behandeling hybride financieringsvormen

Per 1 januari 2016 is de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing op bepaalde mismatches. Dit is het geval als bepaalde voordelen uit hoofde van een deelneming in een ander land in aftrek kunnen worden gebracht op de grondslag van een naar de winst geheven belasting. In het verleden kon zich de volgende situatie voordoen: een vergoeding op een vermogensverstrekking in Nederland werd als dividend beschouwd en was vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling. Diezelfde vergoeding werd in het andere land als rente gekwalificeerd en kon in aftrek van de winst worden gebracht.

Door belastingplichtigen werd ingespeeld op deze mismatch door het aangaan van winstdelende leningen tussen gelieerde partijen.

Deze mismatch is ontstaan als het gevolg van wetwijzigingen in 2007. Tot die tijd was de deelnemingsvrijstelling met betrekking tot een schuldvordering op een niet in Nederland gevestigd lichaam, slechts van toepassing indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat in het andere land bij de schuldenaar de vergoeding op die schuldvordering bij de belastingheffing over de winst buiten aanmerking blijft.⁹

In de beginjaren van de APA-/ATR-praktijk stond onder invloed van de politieke en maatschappelijke discussie de promotie van het Nederlandse vestigingsklimaat voorop. Actieve promotie van fiscale structuren maakte daar deel van uit. De strijd tegen belastingontwijking kende een periode van stilstand. Formeel hebben de EU-landen nog afgesproken rulings uit te wisselen maar in werkelijkheid gebeurde er weinig tot niets.

Met het invallen van de economische crisis en het toenemende maatschappelijke debat over belastingontwijking rezen vragen of het bestaande fiscale instrumentarium nog wel passend was. Dit heeft vanaf 2012 geleid tot verschillende internationale initiatieven tegen belastingontwijking. Het huidige kabinet heeft besloten vanaf die periode actief mee te werken aan deze internationale initiatieven, zoals het BEPS-project van de OESO¹⁰ en maatregelen in het kader van de Europese Unie (EU), in de wetenschap dat belastingontwijking een internationaal vraagstuk is dat alleen internationaal effectief kan worden bestreden. In verschillende debatten en kabinetsbrieven is de lijn tegen belastingontwijking neergezet: een actieve rol voor Nederland in de multilaterale aanpak van constructies. Geen eenzijdige stappen maar een internationale gecoördineerde aanpak. Alleen door internationaal te opereren wordt het mondiale gelijke speelveld verzekerd. Binnen de OESO heeft Nederland in het kader van het BEPS-project steeds constructief meegewerkt om te komen tot een groot aantal maatregelen dat beoogt belastingontwijkingsstructuren (door multinationals) aan te pakken. Uiteindelijk is onder Nederlands EU-voorzitterschap de richtlijn anti-belastingontwijking tot stand gekomen waarin bindende Europese maatregelen zijn opgenomen tegen belastingontwijking.

⁹ Artikel 13, derde lid, van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (zoals die gold tot 1 januari 2007).

¹⁰ Het project 'Base Erosion and Profit Shifting' van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.

Het voornaamste resultaat van de gecoördineerde aanpak van belastingontwijking is de toegenomen transparantie, ook over rulings. Als gevolg daarvan kunnen andere landen beschikken over voldoende informatie om hun eigen nationale belastingwetten toe te passen. Het bankgeheim dat particulieren en bedrijven in staat stelde spaargeld en andere financiële middelen buiten het oog van de fiscus te houden, behoort op steeds meer plaatsen tot het verleden. Informatie over financiële tegoeden en rulings moet automatisch worden uitgewisseld. De automatische uitwisseling van landenrapporten (country-by-country reporting) tussen belastingdiensten gaat binnen afzienbare tijd van start en Nederland blijft zich inzetten voor publieke country-by-country reporting in EU-verband. De laatste bastions die niet meewerken met de uitwisseling van financiële informatie lopen het risico aan het eind van het jaar door de EU-lidstaten op een (zwarte) lijst te worden geplaatst. Belastingontwijking kan op deze manier worden aangepakt op een schaal en met een effectiviteit die eerder ondenkbaar was, een revolutie die de internationale fiscaliteit definitief een ander aanzien zal geven.

De OESO-maatregelen tegen verdragsmisbruik kunnen op een efficiënte manier in zoveel mogelijk bestaande verdragen worden geïmplementeerd door het binnenkort te ondertekenen multilateraal instrument (MLI). Om onbedoeld gebruik van verdragen in combinatie met de Nederlandse regelgeving tegen te gaan, heeft het kabinet in al 2013 stappen genomen. De substance-eisen voor het geven van zekerheid vooraf aan Nederlandse vennootschappen zijn aangescherpt en 23 ontwikkelingslanden zijn benaderd om antimisbruikbepalingen op te nemen in de belastingverdragen.¹¹

De aanpak van belastingontwijking is een van de twee pijlers van de én-én-strategie die het kabinet eind-2016 heeft geformuleerd. Nu internationaal maatregelen tegen belastingontwijking en ter vergroting van transparantie zijn vastgesteld, moeten deze zo snel mogelijk in wetgeving worden geïmplementeerd en in de praktijk vorm krijgen. Daarbij vragen vooral de initiatieven voor uitwisseling van informatie van de Belastingdienst een grote, maar noodzakelijke inspanning. Het kabinet is vastberaden om aan alle verplichtingen te voldoen. Door helder onze lijn uit te dragen, zijn wij voorspelbaar en kan Nederland zijn aantrekkelijkheid als vestigingsland voor internationale bedrijven behouden. Het staat voor het kabinet vast dat daarbij het verschaffen van zekerheid uiteraard binnen wet-, regelgeving, beleid en jurisprudentie vooraf door de Belastingdienst belangrijk is.

Over de huidige APA-/ATR-praktijk en verschijningsvormen van rulings

Zekerheid vooraf biedt duidelijkheid over de fiscale gevolgen van voorgenomen (rechts)handelingen. Dit geldt voor particulieren maar ook voor grote, kleine, nationaal en internationaal opererende bedrijven. Indien dit past binnen de kaders van wet- en regelgeving, jurisprudentie en beleid kan die zekerheid worden verkregen. Dit is van belang voor zowel belastingplichtige als de Belastingdienst. Zo weten belastingplichtigen waar ze aan toe zijn in het geval zij een belangrijke investering willen doen. De Belastingdienst wil het belastingplichtigen zo eenvoudig mogelijk maken om aan alle fiscale verplichtingen te voldoen. Bij particulieren gebeurt dit bijvoorbeeld door de Belastingtelefoon en de in 60 procent van de gevallen volledig voorgevulde aangifte, bij bedrijven door het op

¹¹ Kamerbrief van 30 augustus 2013. Kamerstukken II 2012/13, nr. 25087 nr. E.

verzoek geven van zekerheid vooraf. Hierdoor worden onnodige en tijdrovende geschillen voorkomen waardoor de capaciteit van de Belastingdienst efficiënt kan worden ingezet en weten belastingplichtigen waar ze aan toe zijn in het geval zij een belangrijke investering willen doen..

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

Ons kenmerk
2017-0000079175

Zekerheid vooraf gaat gepaard met de nodige waarborgen. Zo wordt geen zekerheid vooraf gegeven indien sprake is van grensverkenning of indien dit in strijd zou zijn met de goede trouw.¹² Dit heeft tot gevolg dat de Belastingdienst bij het geven van zekerheid vooraf met een strengere toetsingskader werkt dan de beoordeling van de aangiftes achteraf en een relatief hoog aantal verzoeken niet kan worden gehonoreerd.

Aan het huidige Nederlandse APA-/ATR-beleid is niets geheimzinnigs, het gaat om de toepassing van hetzelfde wettelijk kader als bij het vaststellen van een aanslag achteraf. Hoewel rulings van individuele belastingplichtigen op grond van de fiscale geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet openbaar gemaakt kunnen worden, zijn de gevallen waarin zekerheid vooraf wordt gegeven alom bekend. Zo behoort de deelnemingsvrijstelling tot de belangrijkste kenmerken van de Nederlandse vennootschapsbelasting. Zekerheid vooraf ziet dan ook op de reguliere toepassing van de wettelijke bepalingen en daarmee op de door de wetgever beoogde fiscale gevolgen. Zoals blijkt uit de brief aan uw Kamer van 2 februari 2015 en de bijlagen daarbij is het beleid voor zekerheid vooraf in openbare beleidsbesluiten neergelegd. In die brief ga ik daar verder op in. Verder zijn op 3 maart 2015 en 9 december 2015 technische briefings verzorgd voor leden van de Eerste Kamer en de Tweede Kamer door medewerkers van het APA-/ATR-team, waarin uitleg is gegeven over diverse verschijningsvormen van APA's en ATR's. Op 22 oktober 2015 heeft een werkbezoek aan het APA-/ATR-team plaatsgevonden voor leden van uw Kamer en fractiemedewerkers. In mijn brief van 29 april 2016 ben ik naar aanleiding van vragen uit uw Kamer uitgebreid ingegaan op het begrip informeel kapitaal. Daarnaast heb ik uw Kamer aangeboden om naar wens specifieke structuren toe te lichten. Dit aanbod staat uiteraard nog steeds. En tot slot is een veelheid aan fiscale faciliteiten, omstandigheden en structuren diepgaand gedocumenteerd in de literatuur en op het internet.

Omdat een APA of een ATR alleen iets zegt over de Nederlandse fiscale positie en niet over de fiscale behandeling door het buitenland, was dit in het verleden een reden landen daarover in beginsel niet spontaan te informeren. Wel is in alle APA's en ATR's een kritische veronderstelling opgenomen dat de belastingplichtige de buitenlandse belastingautoriteiten een juist en volledig beeld moet geven van de activiteiten en de fiscale behandeling daarvan in Nederland. De Nederlandse gedragslijn om vanwege een verondersteld gebrek aan relevantie andere landen niet te informeren, werd door de belastingdiensten van andere landen gedeeld. Met de inzichten van nu zou dat oordeel tot een andere uitkomst en daardoor tot meer uitwisseling hebben geleid. Inmiddels is ook spontane gegevensuitwisseling over rulings achterhaald en is automatische uitwisseling van informatie over rulings de norm.

¹² Besluit van 15 februari 2016, nr. BLKB 2016/19.

Dat de mogelijkheid van het krijgen en geven van zekerheid vooraf door middel van rulings, in combinatie met automatische uitwisseling positief is, wordt ook internationaal onderkend. Recent werd het belang hiervan benadrukt door onder meer de G20 en de EU-ministers van Financiën tijdens de informele Ecofinraad op 7 en 8 april jl.

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

Ons kenmerk
2017-0000079175

Vooruitblik

Sneller dan vijf jaar geleden voor mogelijk werd gehouden is een internationale infrastructuur tegen belastingontwijking ontstaan. Er zal door sommige belastingplichtigen gezocht blijven worden naar nieuwe ontwikkelingsmogelijkheden, maar belastingdiensten zijn beter dan ooit toegerust om te innen wat de wetgever beoogde te innen. Ook de overige OESO/BEPS maatregelen moeten internationaal worden geïmplementeerd. Nederland blijft zich daarvoor inzetten, conform de lijn die dit kabinet heeft ingezet. Tegelijkertijd moet Nederland blijven werken aan een aantrekkelijk vestigingsklimaat. Ook in fiscaal opzicht. De belastingdruk mag nooit de enige reden zijn voor vestiging in Nederland. Door zijn combinatie van vestigingsvoordelen moet Nederland hoogwaardige werkgelegenheid kunnen blijven aantrekken.

Hoogachtend,

de staatssecretaris van Financiën,

Eric Wiebes