

Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

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

**Directie Internationale
Zaken en
Verbruiksbelastingen**

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

Ons kenmerk
2017-0000100477

Uw brief (kenmerk)

Datum 23 mei 2017
Betreft Beschrijving APA-ATR praktijk

Geachte voorzitter,

Bij de regeling van werkzaamheden op 20 april 2017 heeft het lid Leijten (SP) mij verzocht om een actualisering van de aan mij gerichte notitie uit 2015 getiteld: 'De APA-/ATR-praktijk – Notitie over de meest voorkomende verschijningsvormen', zoals ik uw Kamer had aangeboden in mijn brief van 19 april 2017. Bij de regeling van werkzaamheden van 18 april heeft het lid Leijten (SP) mij verzocht uw Kamer alle mogelijke memo's en notities betreffende APA's en ATR's toe te sturen en het lid Omtzigt (CDA) heeft daarnaast verzocht om notities die het beleid hebben veranderd en notities die mij hebben bereikt. Met deze brief reageer ik op deze twee verzoeken, alsmede op het additionele verzoek van de vaste commissie voor Financiën van 11 mei 2017 over het informeren over beleidswijzigingen op dit gebied.¹ Ook informeer ik u in deze brief over de bevindingen van de toetsing die is uitgevoerd door een aantal fiscale experts van het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst naar de APA-/ATR-praktijk^{2,3} en geef ik uw Kamer mijn appreciatie hierbij.

Actualisering van de notitie over verschijningsvormen

Ik heb de notitie 'De APA-/ATR-praktijk – Notitie over de meest voorkomende verschijningsvormen' uit 2015 (hierna: "2015-notitie") geactualiseerd en met een aantal verschijningsvormen uitgebreid. De bijgewerkte notitie waarin de huidige stand van zaken wordt beschreven treft u aan in bijlage 1.

De beschreven verschijningsvormen komen voor bij internationaal opererende bedrijven, waarbij juridische, commerciële, economische, maar ook fiscale overwegingen een rol spelen. In grensoverschrijdende situaties kunnen sommige verschijningsvormen, vooral de hybride mismatches, de CV/BV en informeel kapitaal situaties worden geduid als internationale belastingontwijking. Sinds de vorige notitie is echter een groot aantal maatregelen genomen die de fiscale aantrekkelijkheid van deze verschijningsvormen wegneemt. Bij de andere

¹ Brief van de griffier van de vaste commissie voor Financiën van 11 mei 2017, met kenmerk 2017D13027.

² Zie ook mijn brief van 30 maart 2017. Kamerstukken II, 2016-17, 34552 nr. 79.

³ APA: Advance Pricing Agreement; ATR: Advance Tax Ruling.

verschijningsvormen gaat het dominant om zekerheid vooraf over noodzakelijke of zo bedoelde fiscale omstandigheden. In alle gevallen geeft de zekerheid vooraf geen andere uitkomsten dan zekerheid achteraf.

**Directie Internationale
Zaken en
Verbruiksbelastingen**

In de notitie komen, naast een algemene beschrijving van de APA-/ATR-praktijk, alle verschijningsvormen uit de 2015-notitie aan bod. Daarbij zijn de verschijningsvormen die al opgenomen waren geactualiseerd en is een aantal verschijningsvormen toegevoegd. Dit betreffen veelal subvormen of deelaspecten van eerder gecommuniceerde verschijningsvormen. Ook komen ter illustratie verschillende uitvoeringsaspecten naar voren welke vaak een hoog technisch karakter hebben. Deze nadere technische duidingen, die sinds de 2015-notitie zijn geformuleerd door het APA-/ATR-team in samenspraak met het Ministerie van Financiën, zijn bedoeld om de juiste en consistente toepassing van wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie te borgen, veelal naar aanleiding van voorkomende individuele gevallen.

Ons kenmerk
2017-0000100477

Internationale belastingontwijking is niet toe te rekenen aan het belastingsysteem van één land, dus ook niet specifiek aan de Nederlandse wet- en regelgeving. Juist daarom is een mondiale of Europese aanpak essentieel om belastingontwijking tegen te gaan. In het kader van deze mondiale en Europese strijd tegen belastingontwijking zijn de laatste jaren in steeds hoger tempo internationale maatregelen getroffen, zoals antimisbruikwetgeving en maatregelen om transparantie te vergroten. In de bijgevoegde notitie is zichtbaar gemaakt welke invloed dit heeft op de verschijningsvormen.⁴

Met de reeds geïmplementeerde maatregelen en de nog te implementeren maatregelen zal belastingontwijking effectiever aangepakt kunnen worden door belastingdiensten wereldwijd. Belastingdiensten krijgen met name vanwege de toegenomen transparantie meer inzicht in ontwijkingsituaties en hebben meer middelen in handen om belastingontwijking te detecteren. Belastingdiensten zijn beter dan ooit toegerust om te innen wat de wetgever beoogde te innen. Een overzicht van de maatregelen die van invloed kunnen zijn op de verschijningsvormen is opgenomen in de notitie.

In de notitie heb ik per verschijningsvorm aangegeven welk risico op internationale belastingontwijking kan bestaan. Dit risico kan verschillende oorzaken hebben, bijvoorbeeld door een achtergestelde informatiepositie van belastingdiensten in andere landen of door mismatches tussen nationale stelsels. De aard en omvang van dit risico verschilt per verschijningsvorm. De impact van de internationale afspraken verschilt daarom ook per verschijningsvorm.

Om verder inzicht te geven in de vorm van de afgegeven APA's en ATR's heb ik bovendien van elke verschijningsvorm een exemplarische APA dan wel ATR bijgevoegd. In deze exemplarische APA's en ATR's worden fictieve feiten, omstandigheden en transacties beschreven. Een daadwerkelijke APA of ATR is altijd maatwerk en wordt toegespitst op de feiten en omstandigheden van het betreffende geval. Samen met de geactualiseerde beschrijvingen van de verschijningsvormen geeft dit een adequaat beeld van de huidige stand van zaken

⁴ De (internationale) maatregelen die invloed hebben op de APA-/ATR-praktijk zijn tevens in 2014, 2015 en 2016 aan bod gekomen in presentaties van de Belastingdienst aan de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB). Deze zijn opgevraagd in een WOB-verzoek en op 24 mei 2017 gepubliceerd op www.rijksoverheid.nl.

en de interactie tussen de technische uitvoering en de kaders van wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie.

**Directie Internationale
Zaken en
Verbruiksbelastingen**

Relevante (beleids)besluiten over de APA-/ATR-praktijk

Ons kenmerk
2017-0000100477

Bij de regeling van werkzaamheden van 18 april heeft het lid Leijten (SP) mij verzocht uw Kamer alle mogelijke memo's en notities betreffende APA's en ATR's toe te sturen en heeft het lid Omtzigt specifiek gevraagd naar notities die het APA-/ATR-beleid veranderen en de notities die mij bereikt hebben. Bij brief van 11 mei 2017 heeft de vaste commissie voor Financiën mij verzocht om aan te geven welke beleidswijzigingen die zien op de huidige APA-/ATR-praktijk hebben plaatsgevonden en wanneer deze hebben plaatsgevonden. De vaste commissie verzoekt mij hierbij om de ambtelijke notities, inclusief de reactie van de bewindspersonen daarop, die aan die beleidswijzigingen ten grondslag lagen als bijlagen bij deze brief mee te sturen.

Beslissingen van bewindspersonen over de APA-/ATR-praktijk

Voor de periode vanaf 1 januari 2014 heb ik mijn dossiers doorzocht op passages met het trefwoord 'rulings'. Hierbij zijn meer dan 1.000 documenten doorgespit. Buiten mijn besluit op de 2015-notitie ben ik in de dossiers in deze periode geen enkele andere besluiten door mij tegengekomen die zien op het beleid aangaande het afgeven van zekerheid vooraf door het APA-/ATR-team. Ik heb in reactie op de 2015-notitie, die naar aanleiding van het WOB-verzoek openbaar is gemaakt, het besluit genomen om geen wijziging te brengen in het verlenen van zekerheid vooraf binnen de APA-/ATR-praktijk. Deze informatie heeft u reeds ontvangen.

Voor wat betreft het doorzoeken van de dossiers van vóór 2014 kan ik geen compleetheid garanderen, mede gezien de grote tijdsperiode en beperkte capaciteit. De eerste notities dateren namelijk uit 1981. Ik heb daarom geput uit het collectieve geheugen van de betrokken ambtenaren. Daarbij kwamen de volgende beleidsmatige besluiten aangaande het geven van zekerheid vooraf door het APA-/ATR naar voren:

- Uitwisseling van informatie over informeel kapitaal rulings. In 2004 is de keuze voorgelegd of er door moest worden gegaan met het geven van zekerheid vooraf zonder informatie uit te wisselen over informeel kapitaalafspraken. Destijds is vanwege een verondersteld gebrek aan relevantie besloten andere landen niet te informeren.
- Zekerheid vooraf over coöperatie in internationale houdsterstructuren. Coöperaties zijn in principe niet inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting en mede om deze reden kwam het gebruik van coöperaties in zwang. In 2004 is akkoord gegeven om zekerheid vooraf te geven. Bij misbruikssituaties werd geen zekerheid vooraf gegeven. Per 1 januari 2012 is de coöperatie in misbruikssituaties wel inhoudingsplichtig geworden voor de dividendbelasting.
- Zekerheid vooraf over dienstverleningslichamen. In 2005 is voorgelegd om additionele eisen te stellen aan dienstverleningslichamen bij het geven van zekerheid vooraf, zoals het eisen van (parttime/fulltime) employee(s) of een additionele vermogensseis. Daartoe is destijds niet besloten. Het huidige beleid ten aanzien van dienstverleningslichamen is neergelegd in het besluit

- dienstverleningslichamen en het vraag- en antwoordbesluit dienstverleningslichamen⁵. Hierin worden wel aanvullende eisen gesteld.
- Substance-eisen. Naar aanleiding van de kabinetsappreciatie over het SEO-rapport "Uit de schaduw van het bankwezen" van de Stichting Economisch Onderzoek⁶ van 30 augustus 2013 is de beslissing genomen om de substance-eisen aan te scherpen voor zekerheid vooraf situaties. Dit heeft aanleiding gegeven tot de wijziging van de beleidsbesluiten die zien op de APA-/ATR-praktijk genoemd in bijlage 2.

Wetswijzigingen en beleidsbesluiten

Vanzelfsprekend hebben wijzigingen in de Nederlandse wet en wijzigingen in het belastingverdragenennetwerk de grootste impact op de verschijningsvormen. Recente wetswijzigingen en verwachte wijzigingsvoorstellen met invloed op de APA-/ATR-praktijk vloeien voornamelijk voort uit de internationaal gecoördineerde afspraken in EU- en OESO-verband. De besluitvorming over de implementatie van dergelijke afspraken en ratificatie van (nieuwe) belastingverdragen vindt plaats in het parlement. Ook kan besluitvorming over (belasting)wetgeving in andere landen of in Europees verband een grote impact hebben op de in de praktijk voorkomende verschijningsvormen.

In beleidsbesluiten wordt vervolgens neergelegd hoe de Belastingdienst, uitvoering geeft aan de belastingwetgeving. Er bestaat een breed scala aan beleidsbesluiten. De meeste zijn relevant voor de gehele belastingpraktijk en dus niet alleen voor de APA/ATR-praktijk. Deze beleidsbesluiten worden ook toegepast indien geen zekerheid vooraf wordt gevraagd. Daarnaast zijn er beleidsbesluiten die specifiek van toepassing zijn voor de APA-/ATR-praktijk. Een deel daarvan ziet op de werkwijze van het APA-/ATR-team. In andere is een verdere uitleg opgenomen van de Nederlandse belastingwetgeving zoals die wordt toegepast specifiek op het terrein waar APA's en ATR's voor worden afgegeven. Een overzicht van de beleidsbesluiten die relevant zijn voor de APA-/ATR-praktijk is opgenomen in bijlage 2.

Technische uitvoering door de Belastingdienst

Bij de uitvoering van Nederlandse wet- en regelgeving staat de Belastingdienst dagelijks voor keuzes bij de toepassing hiervan op individuele belastingplichtigen. Dit geldt voor het APA-/ATR-team, net als voor alle andere onderdelen van de Belastingdienst. Daartoe zijn er verschillende kennisgroepen, coördinatiegroepen en werkoverleggen over alle belastingmiddelen waarbij ook soms afstemming met het Ministerie van Financiën plaatsvindt. Een dergelijke werkwijze is nodig om uitvoering te geven aan wet- en regelgeving en om te zorgen voor eenheid van beleid en uitvoering binnen de Belastingdienst.

Over de keuzes die worden gemaakt bij de implementatie van internationale afspraken en overige aanpassingen van de Nederlandse wet, heb ik uw Kamer geïnformeerd. De uiteindelijke besluitvorming daarover vindt immers plaats in het parlement. Alle beleidsbesluiten zijn openbaar. Uitkomsten van technisch overleg over wet- en regelgeving, waarin ook individuele gevallen aan de orde kunnen komen, worden in de regel niet aan de bewindspersonen voorgelegd.

⁵ Besluit van 12 juni 2014 DGB 2014/3101 en het besluit van 12 juni 2014 DGB 2014/3102

⁶ Kamerstukken II 2012/13, 25087, nr. 60

Recht op inlichtingen

Uw Kamer heeft op grond van artikel 68 van de Grondwet recht op inlichtingen. Deze brief en de daarbij gevoegde bijlagen bevat alle gevraagde informatie om tegemoet te komen aan de verzoeken van de Kamerleden van de vaste commissie voor Financiën. Het is stand beleid van het kabinet dat documenten die zijn opgesteld voor intern beraad als zodanig geen onderwerp worden gemaakt van politiek debat.⁷

**Directie Internationale
Zaken en
Verbruiksbelastingen**

Ons kenmerk
2017-0000100477

Eerste bevindingen van fiscale experts

Ik heb in december 2016 intern opdracht gegeven tot een toetsing van de rullingpraktijk. Op mijn verzoek heeft een aantal fiscale experts van het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst de rullingpraktijk kwalitatief bekeken. Dit heb ik ook aangegeven in mijn brief van 30 maart 2017⁸. De onderzoeksgroep bestaat uit vier ervaren fiscale specialisten die geen betrokkenheid hebben bij de rullingpraktijk, maar wel voldoende fiscale achtergrond hebben om de complexe fiscale materie te beoordelen.

De onderzoeksgroep geeft aan dat zij inmiddels ongeveer 20 APA's en ATR's heeft beoordeeld. Hierbij lag de focus op APA's en ATR's die het grootste risico op internationale belastingontwijking met zich dragen. De onderzoeksgroep heeft aangegeven dat voor de afspraken steeds een adequate onderbouwing aanwezig was en dat deze zijn overeengekomen binnen de kaders van wet-, regelgeving, beleid en jurisprudentie. In slechts één geval bestaat twijfel of de afgegeven rulling ook past binnen de beleidskaders voor het aangaan van vooroverleg. Verder is vastgesteld dat de procedures binnen het APA-/ATR-team, waaronder een onafhankelijke beoordeling door de tweede handtekeningzetter, strikt worden gevolgd en dat het team zorgvuldig handelt en de juiste toetsen aanlegt. Het APA-/ATR-team handelt volgens de onderzoeksgroep niet in zichzelf gekeerd of eigenmachtig, op de juiste momenten vindt afstemming plaats met kennis- en coördinatiegroepen en het Ministerie van Financiën.

Het APA-/ATR-team geeft volgens de fiscale experts op heldere en constructieve wijze uitvoering aan het beleid van de Belastingdienst en heeft daardoor veelvuldig contact met adviseurs en belastingplichtigen. Het beoordelingskader blijft steeds de voorgelegde feiten en omstandigheden van het verzoek en de fiscale duiding daarvan op grond van Nederlandse wet- en regelgeving. Wel komt de onderzoeksgroep tot de conclusie dat de communicatie soms zorgvuldiger kan.

Bij het geven van zekerheid vooraf gaat het steeds om de toepassing van het recht op een individueel geval. Hierbij is het niet altijd duidelijk of het bij de toepassing van het recht in een concreet geval gaat om de beantwoording van een rechtsvraag en dus of dit moet leiden tot te publiceren beleid. De fiscale experts zijn van mening dat op onderdelen meer transparantie naar de buitenwacht betracht had kunnen worden, bijvoorbeeld over de situaties waarin afspraken niet tot stand zijn gekomen. Zij vermoeden dat een grotere transparantie kan bijdragen aan een voor de buitenwacht meer inzichtelijke APA-/ATR-praktijk. Het verslag van de onderzoeksgroep stuur ik als bijlage mee.

⁷ Zie mijn brief van 19 april 2017 Kamerstukken II 2016/17, 25087 nr. 151.

⁸ Kamerstukken II, 2016-17, 34552 nr. 79.

Appreciatie

Uit de bevindingen van de onderzoeksgroep heb ik een aantal lessen getrokken. In mijn brief van 30 maart 2017⁹ heb ik al aangegeven dat ik op basis van de bevindingen van de onderzoeksgroep voornemens ben jaarlijks steekproefsgewijs de rullingpraktijk te laten onderzoeken door een onafhankelijke onderzoekscommissie van ervaren fiscalisten van het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst. Om te waarborgen dat dit onderzoek op degelijke wijze plaatsvindt, zal ook de Auditdienst Rijk (ADR) betrokken worden door vooraf de onderzoekssystematiek van de commissie te beoordelen en achteraf de uitvoering te onderzoeken.

De onderzoeksgroep gaf aan dat communicatie soms zorgvuldiger kan. Ik heb mij afgevraagd of de cultuur in de organisatie en de toon in de onderlinge communicatie de maatschappelijke ontwikkelingen steeds voldoende heeft weerspiegeld. Dit geeft wat mij betreft aanleiding hier actief mee aan de slag te gaan. Ik heb het management gevraagd daar nadrukkelijk op toe te zien en de cultuur in overeenstemming te houden met de bestuurlijke missie om onbedoelde belastingontwijking tegen te gaan. Hierbij moet ook aandacht worden besteed aan een meer geobjectiveerde verslaglegging.

De onderzoeksgroep heeft ten slotte aangegeven dat een grotere transparantie kan bijdragen aan een meer inzichtelijke APA-/ATR-praktijk. De bijgewerkte notitie en de in te stellen onderzoekscommissie dragen hiertoe bij. Jaarlijks zal deze commissie verslag doen van de bevindingen in de halfjaarsrapportage van de Belastingdienst die in het najaar aan uw Kamer wordt verzonden. Het eerste jaar dat door de onderzoekscommissie onderzocht zal worden is 2017.

Het verstrekken van zekerheid vooraf blijft een kernelement van de wijze waarop de Nederlandse overheid zijn inwoners behandelt en een van de pijlers van het Nederlandse vestigingsklimaat.

Hoogachtend,

de staatssecretaris van Financiën,

Eric Wiebes

**Directie Internationale
Zaken en
Verbruiksbelastingen**

Ons kenmerk
2017-0000100477

⁹ Kamerstukken II, 2016-17, 34552 nr. 79.