

## Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal  
Postbus 20018  
2500 EA Den Haag

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst**

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
[www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl)

**Ons kenmerk**  
2017-0000200264

**Uw brief (kenmerk)**

Datum 24 oktober 2017  
Betreft Beantwoording Kamervragen

Geachte Voorzitter,

Hierbij stuur ik u de antwoorden op de Kamervragen van de leden Leijten (SP), Van Raan (PvdD) en Van der Lee (GroenLinks) aan de staatssecretaris van Financiën over de Advance Pricing Agreements (APA)/Advance Tax Rulings (ATR)-praktijk (ingezonden 25 september 2017)

Hoogachtend,

Eric Wiebes

2017Z12596

Directoraat-Generaal  
Belastingdienst

Vragen van de leden Leijten (SP), Van Raan (PvdD) en Van der Lee (GroenLinks) aan de staatssecretaris van Financiën over de Advance Pricing Agreements (APA)/Advance Tax Rulings (ATR)-praktijk (ingezonden 25 september 2017)

Ons kenmerk  
2017-0000200264

### **Vraag 1**

Is het waar dat in informeel kapitaal-rulings de volgende kritische veronderstelling wordt opgenomen: 'Aan Partij B is en wordt een juist en volledig beeld gegeven van de activiteiten van Partij A. Aan de buitenlandse belastingautoriteiten is en wordt een juist en volledig beeld gegeven van de activiteiten van Partij A en van de fiscale behandeling daarvan in Nederland.'? 1)

### **Vraag 2**

Klopt het dat in de kritische veronderstelling het woord 'desgevraagd' niet voorkomt? Waarom zegt u dan in uw antwoorden op vragen dat in een APA een kritische veronderstelling wordt opgenomen dat belastingplichtige desgevraagd een juist en volledig beeld moet geven aan de buitenlandse belastingdienst van de activiteiten en de fiscale behandeling daarvan in Nederland?

### **Vraag 3**

Hoe kan aan de kritische veronderstelling, dat aan de buitenlandse belastingautoriteiten een volledig beeld is gegeven, worden voldaan als de belastingplichtige niet uit eigen beweging de buitenlandse belastingautoriteiten informeert? Kunt u uw antwoord toelichten?

### **Vraag 4**

Waaruit blijkt dat bedrijven niet verplicht zijn uit eigen beweging de buitenlandse belastingdienst te informeren, maar alleen als ze erom gevraagd worden?

### **Vraag 5**

Klopt uw antwoord op eerdere Kamervragen dat een kritische veronderstelling niet inhoudt dat een belastingplichtige uit eigen beweging, in alle gevallen, de buitenlandse belastingautoriteiten moet informeren of had moeten informeren? Kunt u uw antwoord toelichten?

### **Vraag 7**

Klopt het dat het niet voldoen aan de kritische veronderstellingen die in rulings worden opgenomen, leidt tot de beëindiging van de rulling? Kunt u uw antwoord toelichten?

### **Vraag 10**

Zijn de afgegeven rulings geldig als er niet voldaan wordt aan de voorwaarden, zelfs als de Belastingdienst niet ingrijpt op de overtreding? 2) Kunt u uw antwoord toelichten?

### **Antwoord vragen 1 tot en met 5, 7 en 10.**

Een APA is een civielrechtelijke overeenkomst waarvan de uitleg is voorbehouden aan partijen. In een APA, dus ook in een informeel kapitaal rulling, wordt altijd als kritische veronderstelling opgenomen dat door de belastingplichtige aan de buitenlandse belastingautoriteiten een juist en volledig beeld is en wordt gegeven van de activiteiten van de belastingplichtige en de fiscale behandeling van die activiteiten in Nederland.

De informatie uit de APA of ATR die relevant is voor de belastingheffing in het buitenland moet op een juiste wijze in de aangifte worden verwerkt. Indien de

buitenlandse autoriteiten daar om vragen dient bovendien de fiscale behandeling in Nederland te worden uitgelegd.

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst**

Er wordt niet voldaan aan de kritische veronderstelling als de belastingplichtige op verzoek van de buitenlandse belastingdienst geen, onjuiste of onvolledige informatie verstrekt. In dat geval eindigt de APA of ATR.

**Ons kenmerk**  
2017-0000200264

### **Vraag 6**

Hoe controleert de Belastingdienst of de kritische veronderstelling wordt nagekomen?

### **Vraag 8**

Hoe vaak heeft het niet naleven van kritische veronderstellingen in de ruling geleid tot beëindiging van de ruling?

### **Antwoord vraag 6 en 8**

De controle aanpak van de Belastingdienst is beschreven in de notitie Controleaanpak Belastingdienst.<sup>1</sup> De afgifte van APA's en ATR's en het toezicht op lopende APA's en ATR's is een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de bevoegde lokale inspecteurs en het APA/ATR-team. De Belastingdienst hanteert hierbij een risicogerichte benadering. Bij het toezicht op verrekenprijsproblematiek (APA's) speelt bovendien de coördinatiegroep verrekenprijzen (CGVP) een coördinerende rol. Om het toezicht op dienstverleningslichamen en de daaraan gestelde substance eisen te intensiveren heeft het kabinet in 2013 besloten extra capaciteit ter beschikking te stellen. Daarnaast is in 2015 besloten om extra specialisten in te zetten om te toetsen of de feiten en omstandigheden die ten grondslag liggen aan de zekerheid vooraf zich nog steeds voordoen.<sup>2</sup> Indien niet voldaan wordt aan de substance-eisen wordt hierover informatie uitgewisseld met het buitenland en indien er sprake is van een relevante wijziging in de feiten en omstandigheden die ten grondslag liggen aan de zekerheid vooraf, vervalt de zekerheid vooraf of wordt deze aangepast.

In 2016 zijn 19 lopende ATR's en 40 lopende APA's gecontroleerd. Ten aanzien van de APA's hebben in één geval gewijzigde omstandigheden aanleiding gegeven tot nader overleg. Het onderzoek van de lopende ATR's heeft in drie gevallen geleid tot het niet langer van kracht zijn van de vaststellingsovereenkomst ATR. In één geval bleek de belastingplichtige rechtspersoon geliquideerd te zijn. In een tweede geval bleek de investering waarvoor een ATR was afgegeven niet door te zijn gegaan. In een derde geval bleek de ATR te zijn vervallen omdat geconstateerd is dat de aan de overeenkomst ten grondslag liggende feiten en omstandigheden anders waren dan verondersteld bij de afgifte van de ATR.

### **Vraag 9**

Is Nederland wel eens door een buitenlandse belastingdienst verzocht om een ruling te beëindigen, omdat de multinational – bijvoorbeeld via het gebruik van informeel kapitaal – evident te weinig belasting betaalde over de gemaakte winst?

### **Antwoord vraag 9**

Bij de Belastingdienst zijn geen gevallen aangetroffen waarin een buitenlandse belastingdienst heeft verzocht om de beëindiging van een APA of een ATR. APA's en ATR's worden afgegeven met inachtneming van wet, beleid, en jurisprudentie. In een APA met een informeel kapitaal element wordt op basis van het arm's length beginsel en de jurisprudentie van de Nederlandse Hoge Raad een zakelijke

<sup>1</sup>[https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte\\_betalen\\_en\\_toezicht/toezicht/handhaving\\_en\\_controle/controleaanpak\\_belastingdienst](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte_betalen_en_toezicht/toezicht/handhaving_en_controle/controleaanpak_belastingdienst)

<sup>2</sup> Kamerstukken II, 2015/16, 25 087, nr. 113

beloning vastgesteld voor de in Nederland uitgeoefende activiteiten, gelopen risico's en gebruikte activa. Informeel kapitaal rulings leiden dan ook niet tot te weinig belastingheffing in Nederland. Andere landen stellen de belastbare winst en de aldaar verschuldigde belasting zelfstandig vast op basis van de aldaar geldende wet- en regelgeving. Inmiddels worden alle grensoverschrijdende rulings met het buitenland uitgewisseld. Hierdoor beschikken buitenlandse autoriteiten over voldoende informatie om hun eigen nationale belastingwetten toe te passen.

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst**

**Ons kenmerk**  
2017-0000200264

### **Vraag 11**

Met welke argumenten heeft de Europese Commissie de Belgische praktijk van informeel kapitaal als staatssteun bestempeld?

### **Vraag 12**

Kunt u per argument van de Europese Commissie aangeven hoe deze al dan niet relevant is voor de Nederlandse praktijk met informeel kapitaal?

### **Antwoord vraag 11 en vraag 12**

De Europese Commissie is, zo blijkt uit haar besluit van 11 januari 2016 van mening dat de Belgische 'rulingregeling overwinstbelasting' verboden staatssteun inhoudt.<sup>3</sup> De Belgische staat en een aantal bedrijven heeft tegen dit oordeel van de Europese Commissie beroep ingesteld. De beroepsprocedure loopt momenteel nog en er is derhalve nog geen uitsluitel over het al of niet aanwezig zijn van staatssteun. Lopende deze beroepszaak ga ik niet in op de wezenlijke verschillen tussen de Nederlandse en de Belgische wet- en regelgeving op dit punt.

### **Vraag 13**

Kunt u alsnog de vraag beantwoorden waarom het afgeven van rulings waarin informeel kapitaal toegepast werd eind jaren tachtig is geschorst en waarom die schorsing in 1995 is opgeheven?

### **Antwoord 13**

Zoals ik heb aangegeven in mijn brief van 31 augustus 2017 zijn de door de Hoge Raad gewezen arresten van 8 juli 1986 (BNB 1986/293 t/m 297) aanleiding geweest om de afgifte van informeel kapitaal rulings te schorsen. Op basis van die arresten rees namelijk de vraag of het voor een informeel kapitaal ruling waarbij een buitenlandse vennootschap betrokken is, noodzakelijk is dat het voordeel aldaar daadwerkelijk tot de winst wordt gerekend. Een analyse van deze arresten heeft geleid tot de conclusie dat dit niet het geval is. Op basis hiervan is de schorsing opgeheven en is de afgifte van informeel kapitaalrulings hervat in lijn met het arrest van de Hoge Raad van 31 mei 1978 (BNB1978/252). Ik heb de analyse niet terug kunnen vinden in de bestanden. De uitkomst van de analyse is destijds met uw Kamer gedeeld. Uit het arrest van de Hoge Raad van 17 december 2004 (BNB 2005/169) kan overigens worden afgeleid dat de uitkomst van de destijds uitgevoerde analyse juist is.

### **Vraag 14**

Waarom antwoordt u dat u niet in staat bent een totaaloverzicht te geven van alle situaties waarin een hybride entiteit een rol speelt? Kunt u een overzicht geven van situaties die bij u bekend zijn waarin hybride entiteiten een rol spelen?

### **Antwoord vraag 14**

Hybride entiteiten kunnen voorkomen in zeer veel verschillende grensoverschrijdende situaties, omdat sprake is van twee verschillende

---

<sup>3</sup> Zaaknummer SA.37667 (Excess profit tax ruling system Belgium). De volledige uitspraak is te benaderen via de link: [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/256735/256735\\_1748546\\_184\\_9.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/256735/256735_1748546_184_9.pdf)

rechtsstelsels die een entiteit of samenwerkingsverband elk op basis van de daar geldende wet- en regelgeving kwalificeren. In het besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519 is een niet limitatieve lijst opgenomen van een groot aantal (grootweg 200 typen) buitenlandse lichamen en samenwerkingsverbanden waarvoor een indicatie is gegeven van de Nederlandse fiscale kwalificatie. Dit is echter nadrukkelijk indicatief van aard, omdat altijd dient te worden getoetst op basis van de specifieke factoren van het geval. De omvang van de indicatieve lijst laat zien dat bij een groot aantal verschillende rechtsvormen eventueel sprake zou kunnen zijn van een hybride entiteit. De Belastingdienst houdt niet apart bij in welke situaties een hybride entiteit een rol speelt. Ik ben dan ook niet in staat om het gevraagde totaaloverzicht te geven.

### **Vraag 15**

Wordt in een ruling waarbij sprake is van een informeel kapitaal per transactie een 'arm's length' prijs vastgesteld? Wordt per transactie de omvang van de storting van informeel kapitaal bepaald?

### **Antwoord vraag 15**

Er kunnen zich verschillende situaties van informeel kapitaal voordoen. In sommige situaties kan de prijs en het informeel kapitaal per transactie worden vastgesteld. Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij het verstrekken van een renteloze lening of het overdragen van een activum tegen een onzakelijk lage prijs. In andere situaties is dat niet mogelijk, bijvoorbeeld omdat sprake is van een groot aantal vergelijkbare transacties en dient het vaststellen van informeel kapitaal op een geaggregeerde wijze of indirecte wijze te geschieden.<sup>4</sup>

### **Vraag 16**

Kunt u uitleggen hoe wordt vastgesteld aan welke landen informatie over de ruling moet worden uitgewisseld en welke informatie moet worden uitgewisseld, bij de afgifte van een ruling waarin sprake is van de toepassing van informeel kapitaal en de winst volgens de 'transactional net margin method' is vastgesteld?

### **Antwoord vraag 16**

In OESO-verband moet informatie over informeel kapitaal situaties, met of zonder zekerheid vooraf, al dan niet volgens de 'transactional net margin method', worden uitgewisseld met belastingdiensten van alle landen waar zich verbonden lichamen bevinden waarmee de belastingplichtige onzakelijk handelt. Daarnaast wordt informatie over deze APA's uitgewisseld met het land waarin de directe aandeelhouder en de uiteindelijke moedermaatschappij van het concern zich bevinden. In EU-verband wordt informatie over alle uit te wisselen rulings opgeslagen in een centrale database welke toegankelijk is voor alle Europese lidstaten.

### **Vraag 17**

Hoe verloopt de informatie-uitwisseling in een situatie waarin sprake is van informeel kapitaal zonder ruling en de prijs volgens de 'transactional net margin method' is bepaald?

### **Antwoord vraag 17**

In OESO verband is afgesproken om toepassing van informeel kapitaal ook uit te wisselen als er geen ruling is afgegeven. Om in deze situaties te kunnen constateren dat er sprake is van informeel kapitaal, en om de voor uitwisseling benodigde gegevens te verkrijgen, zijn de vragen hieromtrent in de aangifte vennootschapsbelasting aangepast en uitgebreid. De verdere uitwisseling gaat

---

<sup>4</sup> Zie ook paragraaf 2.2. van het verrekenprijbesluit, Besluit van 14 november 2013, nr. IFZ 2013/183M.

identiek aan de gevallen met ruling. Dit geldt voor alle informeel kapitaal situaties, dus inclusief de situaties waarin de zakelijke beloning voor de in Nederland verrichte activiteiten is gebaseerd op basis van de 'transactional net margin method'.

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst**

**Ons kenmerk**  
2017-0000200264

### **Vraag 18**

Hoeveel andere OESO-landen kennen een praktijk waarbij winsten eenzijdig naar beneden worden bijgesteld? Hoeveel OESO-landen geven hierover rulings af?

### **Antwoord vraag 18**

Alle lidstaten van de OESO onderschrijven de via consensus tot stand gekomen Transfer Pricing Guidelines. Hierin wordt het beginsel uitgewerkt dat transacties tussen verbonden vennootschappen geacht worden plaats te vinden tegen prijzen en onder voorwaarden die derde partijen in dezelfde omstandigheden ook overeen zouden komen. Dat kan tot prijs- en winstaanpassingen naar boven of naar beneden leiden. Hoeveel landen een neerwaartse aanpassing in aanmerking nemen is mij niet bekend.

In het kader van het OESO Forum on Harmful Tax Practices zijn dergelijke zogenoemde "downward adjustments" aan de orde geweest. Uit het BEPS Rapport over actie 5 blijkt dat het Nederlandse informeel kapitaal leerstuk in lijn is met beginselen van internationale belastingheffing.<sup>5</sup> Wel wordt opgemerkt dat transparantie hierbij belangrijk is. Daarom is afgesproken dat informatie over rulings hierover uitgewisseld zullen worden. Welke landen dergelijke rulings afgeven is mij niet bekend.

### **Vraag 19**

Kunt u een inschatting maken van de totale waarde die is gemoeid met de informeel kapitaal-rulingpraktijk en dat grafisch weergegeven voor de periode 1995 tot heden?

### **Antwoord vraag 19**

Sinds de invoering van de APA-/ATR-praktijk is bij het registeren van aangevraagde en toegewezen APA's het aantal rulings met een informeel kapitaalelement niet systematisch bijgehouden. Ik ben om deze reden dan ook niet in staat inzicht te geven in aantallen afgegeven informeel kapitaal rulings en de totale waarde die daarmee gemoeid is. In mijn brief van 14 april heb ik aangegeven dat uit ervaring van het APA-/ATR-team blijkt dat een beperkt percentage van de afgegeven APA's een informeel kapitaalelement bevat.<sup>6</sup>

1) Aangangsel Handelingen, vergaderjaar 2016-2017, nr. 2587

2) <https://www.trouw.nl/home/deals-die-de-fiscus-met-buitenlandse-bedrijven-sloot-zijn-mogelijk-ongeldig~a7b027c8/>

<sup>5</sup> <http://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm> § 113-16.

<sup>6</sup> Kamerstukken II, 2016-17, 25 087, nr. 150, p. 24.