

Rapportage onafhankelijke onderzoekscommissie rulings met een internationaal karakter 2021 en 2022

Vastgesteld: 9 oktober 2024

Inhoud

1. Samenstelling onderzoekscommissie
2. Omschrijving en algemene invulling opdracht
3. Uitvoering opdracht
 - 3.1 *Selectie te onderzoeken rulings met een internationaal karakter*
 - 3.2 *Uitvoering werkzaamheden*
4. Beoordelingskader
 - 4.1 *Algemeen*
 - 4.2 *Fiscaalinhoudelijke beoordeling*
 - 4.3 *Beoordeling naleving procedures*
 - 4.3.1 *Algemeen*
 - 4.3.2 *Wel of niet geven van zekerheid vooraf*
5. Fiscaalinhoudelijke beoordeling rulings met een internationaal karakter
 - 5.1 *Algemeen oordeel*
 - 5.2 *Afwijkende juridische grondslag voor verleende zekerheid dan vermeld in het verzoek*
 - 5.3 *Aansluiten bij gepresenteerde feiten of uitwerking*
 - 5.4 *Financieringsactiviteiten*
 - 5.5 *Unilaterale ruling en positie andere land*
 - 5.6 *Benchmarkstudies en overeenstemmen gerealiseerde marges met in APA's gemaakte afspraken*
 - 5.7 *Vastlegging onderbouwing in dossier*
6. Beoordeling naleven procedures voor afgifte rulings met een internationaal karakter
 - 6.1 *Algemeen oordeel*
 - 6.2 *Uitleg van en toetsing aan kaders waarbinnen geen zekerheid vooraf wordt gegeven*
 - 6.3 *Vastlegging in dossiers*
7. Transparantie
 - 7.1 *Inleiding*
 - 7.2 *Transparantie over rulingpraktijk*
 - 7.3 *Transparantie richting andere landen*
8. Samenvatting en conclusies

Vooruitblik: werkzaamheden onderzoekscommissie in 2025

1. Samenstelling onderzoekscommissie

De onafhankelijke onderzoekscommissie bestaat, net als bij de onderzoeken over de jaren 2017, 2018, 2019 en 2020, uit twee externe leden en vier leden die werkzaam zijn bij het ministerie van Financiën / de Belastingdienst. De onderzoekscommissie kent voor het onderzoek over de jaren 2021 en 2022 – ten opzichte van het onderzoek over het jaar 2020 – één nieuw lid.¹ De leden zijn:

- prof. dr. J.N. Bouwman (Rijksuniversiteit Groningen),
- prof. dr. I.J.J. Burgers (Rijksuniversiteit Groningen),
- mr. M. Maâtoug (Ministerie van Financiën),
- drs. J.C. Ghijsen (Belastingdienst),
- mr. G.T.W. Janssen (Belastingdienst), en
- drs. R.W.J.K. Rademakers (Belastingdienst).

De vier leden die werkzaam zijn bij het ministerie van Financiën / de Belastingdienst maken geen deel uit van het College Internationale Fiscale Zekerheid of het Behandelteam IFZ en zijn niet betrokken geweest bij de totstandkoming van de onderzochte APA's, ATR's en andere vaststellingsovereenkomsten met een internationaal karakter. Alle leden hebben hun onderzoekswerkzaamheden onafhankelijk kunnen verrichten.

2. Omschrijving en algemene invulling opdracht

De onderzoekscommissie is begin 2023 gevraagd om – in navolging van eerdere onderzoeken over de jaren 2017², 2018³, 2019⁴ en 2020⁵ – een kwalitatief onderzoek te verrichten naar de door de Belastingdienst in de jaren 2021 en 2022 afgegeven rulings met een internationaal karakter. Het gaat hierbij om afspraken op het terrein van de vennootschapsbelasting, de dividendbelasting, verdragstoepassing en de Wet bronbelasting 2021. Omdat de onderzoekscommissie inmiddels met de jaarlijkse onderzoeken een jaar achterliep, is ervoor gekozen twee onderzoeksjaren samen te nemen. Met het onderzoek wordt beoogd een beter inzicht te krijgen in de rechtmatigheid van de verstrekte zekerheid vooraf.

Voor de afbakening van de – potentieel – te onderzoeken rulings met een internationaal karakter heeft de onderzoekscommissie het Jaarverslag 2021 'Rulings met een internationaal karakter'⁶ en het Jaarverslag 2022 'Rulings met een internationaal karakter'⁷ tot uitgangspunt genomen. Het gaat hierbij om de in die Jaarverslagen

¹ Eén intern lid dat heeft meegewerkt aan het onderzoek over het jaar 2020 was door een verandering van functie niet meer beschikbaar voor het onderzoek over de jaren 2021 en 2022 en is, onder handhaving van de functionele samenstelling van de onderzoekscommissie (twee externe hoogleraren en vier leden werkzaam bij ministerie van Financiën/Belastingdienst), vervangen door een nieuw lid, zijnde de heer M. Maâtoug.

² De rapportage van dit onderzoek is vastgesteld op 10 april 2018 en gepubliceerd als bijlage III bij de 21^e halfjaarsrapportage van de Belastingdienst (Kamerstukken II 2017-2018, 31 066, nr. 401).

³ De rapportage van dit onderzoek is vastgesteld op 26 februari 2020 en gepubliceerd als bijlage bij de derde voortgangsrapportage op het Jaarplan 2019 van de Belastingdienst (Kamerstukken II 2019-2020, 31 066, nr. 674).

⁴ De rapportage van dit onderzoek is vastgesteld op 4 juni 2021 en gepubliceerd als bijlage bij de derde voortgangsrapportage op het Jaarplan 2020 van de Belastingdienst (Kamerstukken II 2020-2021, 31 066, nr. 849).

⁵ De rapportage van dit onderzoek is vastgesteld op 8 december 2022 en gepubliceerd als bijlage bij de brief van 15 december 2022 met onder meer het Jaarplan 2023 van de Belastingdienst (Kamerstukken II 2022-2023, 31 066, nr. 1145).

⁶ Gepubliceerd als bijlage bij de derde voortgangsrapportage op het Jaarplan 2021 van de Belastingdienst (Kamerstukken II 2021-2022, 31 066, nr. 1019).

⁷ Gepubliceerd als bijlage bij de jaarrapportage 2022 van de Belastingdienst (Kamerstukken II 2022-2023, 31 066, nr. 1230).

opgenomen totaalgegevens over de in de jaren 2021 en 2022 afgegeven Advance Tax Rulings (ATR's), Advance Pricing Agreements (APA's), innovatiebox-rulings en overige rulings met een internationaal karakter.⁸

De onderzoekscommissie heeft vervolgens invulling gegeven aan haar opdracht door – van de totale populatie – dertig aselekt gekozen rulings met een internationaal karakter diepgaand te onderzoeken. Net als in de onderzoeken over eerdere jaren is voor de geselecteerde rulings uit de jaren 2021 en 2022 onderzocht of:

- deze rulings fiscaal inhoudelijk zijn afgegeven binnen de kaders van de wet, het beleid en de jurisprudentie; en
- de vereiste procedures rond de totstandkoming van de afspraken zijn nageleefd.

3. Uitvoering opdracht

3.1 Selectie te onderzoeken rulings met een internationaal karakter

Omdat de jaarlijkse onderzoeken, zoals gemeld, inmiddels achterliepen op de actualiteit en de publicatie van de jaarverslagen over rulings met een internationaal karakter door de Belastingdienst, heeft de onderzoekscommissie in het rapport over het onderzoeksjaar 2020 voorgesteld om een actualiseringsslag te maken. In lijn met dit voorstel is de onderzoekscommissie gevraagd om in het te verrichten onderzoek in het jaar 2023 twee onderzoeksjaren – 2021 en 2022 – samen te nemen (zonder overigens het totale aantal te onderzoeken rulings te verhogen).⁹ Hierbij is van belang dat er zich in de jaren 2021 en 2022 geen grote wijzigingen in het rulingbeleid hebben voorgedaan. Tevens is daarbij in overweging genomen het over het geheel positieve beeld van de rulingpraktijk dat de onderzoekscommissie de afgelopen jaren heeft gekregen en de (nog) verdere verbeteringen die in het rapport over 2020 zijn geconstateerd ten opzichte van 2019, onder meer op het punt van de vastlegging en de transparantie. Ook met een aantal van 15 te onderzoeken rulings per onderzoeksjaar kan volgens de onderzoekscommissie een voldoende beeld worden verkregen voor de jaren 2021 en 2022 gezamenlijk.

Volgens het Jaarverslag 2021 'Rulings met een internationaal karakter' zijn er in het jaar 2021 241 APA's en ATR's afgegeven (exclusief 16 bi- of multilaterale APA's¹⁰). Volgens het Jaarverslag 2022 'Rulings met een internationaal karakter' zijn er in dat jaar 219 APA's en ATR's afgegeven (exclusief 12 bi- of multilaterale APA's). Hiervan heeft een verhoudingsgewijs groot deel betrekking op internationale houdsterstructuren, namelijk 126 in 2021 en 140 in 2022, en – in mindere mate – op verrekenprijzen (65 reguliere APA's in 2021 en 51 in 2022). Binnen de in – bijlage 2 van – genoemde Jaarverslagen gehanteerde thematische indeling is er ook een aantal thema's waarvoor in 2021 en 2022 geen of slechts een (zeer) beperkt aantal APA's of ATR's is afgegeven, zoals de toerekening van aandelen aan een vaste inrichting, hybride financieringsvormen,

⁸ Deze voor de onderzoekscommissie onontkoombare keuze bij de afbakening van het onderzoek heeft, net als bij de onderzoeken over eerdere jaren, wel tot gevolg dat de commissie geen zicht heeft, of kan hebben, op eventuele rulings die binnen de Belastingdienst niet volgens de juiste procedures zijn afgegeven en die – daarom – niet in het Jaarverslag zijn opgenomen. De keuze om aan te sluiten bij de tot stand gekomen rulings betekent verder dat de onderzoekscommissie niet heeft gekeken naar verzoeken om zekerheid vooraf die zijn afgewezen, ingetrokken of buiten behandeling zijn gesteld en de redenen daarvoor.

⁹ Zie onderdeel 4 (moties en toezeggingen), en de uitwerking daarvan in de Bijlage, van de brief van de staatssecretaris van Financiën van 15 december 2022 aan de Tweede Kamer (Kamerstukken II 2022-2023, 31 066, nr. 1145).

¹⁰ Deze heeft de onderzoekscommissie, net als bij de onderzoeken over eerdere jaren, niet meegenomen in haar onderzoek over de jaren 2021 en 2022 omdat hier in elk geval twee landen bij zijn betrokken. De commissie heeft daarmee een voldoende objectieve toets verondersteld.

financierings- en royalty-activiteiten, hoofdhuis-v.i.-winsttoerekening en herfacturering. Bij de overige – dat zijn de zonder betrokkenheid van het behandelteam IFZ afgegeven – rulings gaat het volgens de gegevens uit de hiervoor genoemde Jaarverslagen om 189 (2021) en om 147 (2022) afspraken met een internationaal karakter. Deze zijn onderverdeeld in twee categorieën, te weten afspraken over de innovatiebox en “overig”. De categorie rulings over de innovatiebox is hierbij veruit het grootst.

De onderzoekscommissie heeft bij de selectie van de te onderzoeken rulings een evenwicht gezocht tussen enerzijds een zo aselekt mogelijke trekking uit de totaalpopulatie en anderzijds het bereiken van een redelijke spreiding van de te onderzoeken rulings over de verschillende thema’s. Om die reden heeft de onderzoekscommissie de door de Belastingdienst gehanteerde thematische indeling als uitgangspunt genomen, waarbij de onderzoekscommissie enkele kleine categorieën heeft samengevoegd.¹¹ Daarbij is, uitgaande van een afzonderlijke selectie over 2021 en 2022 (dus van elk jaar 15 rulings), per jaar per thema een minimum van één te onderzoeken rulings gehanteerd. Daarnaast heeft de onderzoekscommissie er ditmaal voor gekozen om in vergelijking met voorgaande jaren verhoudingsgewijs (iets) meer de nadruk te leggen op de thema’s ‘buitenlandse belastingplicht – negatieve v.i.’ en ‘overige internationale rulings’, waartegenover staat dat binnen de categorieën ‘internationale houdsterstructuren’ en ‘innovatiebox-afspraken’ een relatief beperkter aantal rulings is geselecteerd.¹² De selectie heeft vervolgens – per thema – plaatsgevonden door middel van een computerapplicatie.

Een en ander is weergegeven in onderstaand overzicht.

Jaar 2021

i. voor wat betreft de rulings afgegeven met betrokkenheid Behandelteam IFZ:

Soort ruling	Aantal afgegeven	Geselecteerd aantal
Internationale houdsterstructuren	126	2
Buitenlandse belastingplicht – negatieve v.i. ¹³	22	2
Hybride financieringsvormen / hybride entiteiten / ATAD2	17	1
Principaalstructuren	7	1
Reguliere APA's	65	2
Informeel kapitaal / verkapt dividend	0	0
Financierings- en royalty-activiteiten	3	1
Hoofdhuis-v.i.-winsttoerekening en herfacturering	1	1
Bi- en multilaterale APA's	16	-
Subtotaal	257	10

¹¹ De onderzoekscommissie heeft hierbij voor de jaren 2021 en 2022 in beginsel dezelfde indeling in categorieën als in de onderzoeken over voorgaande jaren gehanteerd.

¹² Hiermee is dus dit onderzoek meer de nadruk gelegd op de spreiding van de te onderzoeken rulings over de verschillende thema’s. De onderzoekscommissie acht de keuze om het aantal te onderzoeken afspraken over internationale houdsterstructuren en over de innovatiebox te beperken daarbij verantwoord omdat dergelijke afspraken en de daarbij te hanteren fiscale criteria en maatstaven in eerdere onderzoeken al veelvuldig aan de orde zijn geweest (en de ervaring leert dat hiermee zorgvuldig wordt omgegaan).

¹³ Inclusief toerekenen aandelen aan v.i. en BES v.i.

ii. voor wat betreft de internationale rulings niet afgegeven via Behandelteam IFZ:

Soort ruling	Aantal afgegeven	Geselecteerd aantal
Innovatiebox	164	3
Overige international rulings	25	2
Subtotaal	189	5

Jaar 2022

i. voor wat betreft de rulings afgegeven met betrokkenheid Behandelteam IFZ:

Soort ruling	Aantal afgegeven	Geselecteerd aantal
Internationale houdsterstructuren	140	3
Buitenlandse belastingplicht – negatieve v.i.	17	2
Hybride financieringsvormen / hybride entiteiten / ATAD2	5	1
Principaalstructuren	1	1
Reguliere APA's	51	2
Informeel kapitaal / verkapt dividend	0	0
Financierings- en royalty-activiteiten	0	0
Hoofdhuis-v.i.-winsttoerekening en herfacturering	5	1
Bi- en multilaterale APA's	12	-
Subtotaal	231	10

ii. voor wat betreft de internationale rulings niet afgegeven via Behandelteam IFZ:

Soort ruling	Aantal afgegeven	Geselecteerd aantal
Innovatiebox	126	3
Overige international rulings	21	2
Subtotaal	147	5

3.2 Uitvoering werkzaamheden

Van de geselecteerde rulings zijn de vaststellingsovereenkomst (VSO), het verzoek en andere achterliggende stukken opgevraagd bij het Behandelteam IFZ of het betrokken onderdeel van de Belastingdienst. Op basis van deze informatie is beoordeeld of de gemaakte afspraken in overeenstemming zijn met de wet, het beleid en de jurisprudentie. De nadruk lag hierbij, net als in de onderzoeken over eerdere jaren, op een fiscaalinhoudelijke analyse van de afgegeven rulings. Deze fiscaalinhoudelijke analyse van de gemaakte afspraken en de beoordeling van de daarvoor gegeven onderbouwing is uitgevoerd op basis van de in het desbetreffende dossier vastgelegde feiten en – waar van toepassing – de verrekenprijsdocumentatie.

Daarnaast is nagegaan of de onderzochte rulings voldoen aan de voorwaarden voor het verlenen van zekerheid vooraf, alsmede of de vereiste procedures rond de afgifte ervan zijn nageleefd. Hierbij is het voor de jaren 2021 en 2022 geldende beleid rond het geven van zekerheid vooraf in het algemeen en – waar relevant - rond de behandelprocedure van APA's en ATR's in het bijzonder, tot uitgangspunt genomen.

De onderzoekscommissie heeft tijdens haar onderzoek een aantal vragen gesteld over (bepaalde) onderzochte rulings gericht op het verkrijgen van een duidelijker beeld over de achtergronden van de verstrekte ruling dan uit het behandeldossier en de overige

verstrekke informatie kon worden afgeleid. Hierover heeft de onderzoekscommissie – op digitale wijze - gesproken met vertegenwoordigers van het College IFZ, het Behandelteam IFZ en de Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering (CTC)¹⁴. Tijdens dit gesprek zijn de nodige – deels meer algemene - vragen beantwoord en is achtergrondinformatie verstrekt. Daarnaast is een deel van de vragen schriftelijk (per mail) beantwoord door het betrokken onderdeel van de Belastingdienst. Het Behandelteam IFZ en de betrokken onderdelen van de Belastingdienst zijn steeds – in alle openheid – bereid geweest de gevraagde stukken aan te leveren en de vragen van de onderzoekscommissie hierover te beantwoorden.

De geselecteerde rulings zijn in de periode van augustus 2023 tot medio december 2023 beoordeeld (inclusief de hiervoor genoemde beantwoording van de verduidelijkende vragen). Door een samenloop van omstandigheden heeft de afronding van het rapport vervolgens (veel) langer geduurd dan verwacht. De onderzoekscommissie heeft het College IFZ en de CTC op 10 september 2024 aan de hand van een concept-rapport van de voorlopige bevindingen op de hoogte gesteld. Het College IFZ en de CTC hebben hier op 23 september 2024 op gereageerd. Na enkele feitelijke aanpassingen is het rapport door de onderzoekscommissie vastgesteld op 9 oktober 2024.

4. Beoordelingskader

4.1 Algemeen

Het onderzoek van de commissie ziet op in 2021 en 2022 gemaakte afspraken met een internationaal karakter. Een beoordeling van de rechtmatigheid hiervan geschiedt op basis van de in die jaren geldende regels en kaders. De Belastingdienst is bij de uitvoering in het jaar 2021 of 2022 immers gebonden aan de op dat moment geldende regels. In zijn algemeenheid is van belang dat een ruling (alleen) strekt tot het geven van zekerheid vooraf; de ruling zal – beoordeeld naar het moment van afsluiten - dus tot eenzelfde fiscale resultaat (moeten) leiden als de toepassing van de wet, het beleid en de jurisprudentie zonder ruling.

4.2 Fiscaalinhoudelijke beoordeling

Bij de fiscaalinhoudelijke beoordeling van de geselecteerde rulings is met name beoordeeld of de Nederlandse grondslag op de juiste wijze is vastgesteld en of derhalve, met inachtneming van het Nederlandse tarief, sprake is van een belastingheffing in overeenstemming met de wet, het beleid en de jurisprudentie. Relevant hierbij is de Nederlandse regelgeving die, en het beleid dat, in de jaren 2021 en 2022 van toepassing was. De onderzoekscommissie heeft dus de voorafgaand aan of in 2021 of 2022 doorgevoerde wets- en beleidswijzigingen, bijvoorbeeld in het kader van het tegengaan van belastingontwijking, waar nodig in de beschouwing betrokken. Te denken valt aan de per 2020 getroffen maatregelen tegen hybride mismatches die voortvloeien uit de tweede EU-richtlijn tegen belastingontwijking (ATAD2), de in 2021 ingegane conditionele bronbelasting op rente en royalty's en de ingevolge de Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel per 2022 ingevoerde bepalingen. De na 2022 ingevoerde of nog in te voeren (antimisbruik)bepalingen, zoals de uitbreiding van de Wet bronbelasting 2021 met dividenden, spelen bij de beoordeling over de jaren 2021 en

¹⁴ De CTC is onder meer (beleids)verantwoordelijk voor de – coördinatie van de - uitvoering van de innovatiebox (Besluit van 16 februari 2024, nr. 2024-3975, Stcrt. 2024, 5590; daarvoor gold de mededeling van 14 oktober 2010, nr. DGB/2010/6307M, Stcrt 2010, 16697).

2022 in beginsel¹⁵ nog geen rol. Deze wetswijzigingen kunnen in latere jaren natuurlijk wel relevant worden; ook voor een dan nog lopende ruling. In een VSO wordt, volgens vast beleid, immers standaard de clause opgenomen dat deze zijn geldigheid verliest bij een relevante wijziging van de wetgeving.

Voor wat betreft het voor de fiscaalinhoudelijke beoordeling relevante beleid kan onder meer gewezen worden op het Besluit verrekenprijzen¹⁶, het Besluit winstallocatie vaste inrichtingen¹⁷ en het Besluit kwalificatie buitenlandse samenwerkingsverbanden¹⁸, alsmede met betrekking tot afspraken over de innovatiebox op een tweetal innovatieboxbesluiten¹⁹. Inzake de toepassing van het arm's length beginsel zijn verder de (in Nederland) geldende, internationaal gebruikelijke, OESO-regels gehanteerd.²⁰

Het gaat bij deze fiscaalinhoudelijke beoordeling dus om de toets of de Nederlandse belastinggrondslag, en daarmee de verschuldigde belasting, niet te laag (of te hoog) is vastgesteld. De mogelijke gevolgen van een ruling met een internationaal karakter voor de belastingheffing in andere landen komen hierna aan de orde bij de toetsing aan de meer procedurele voorwaarden voor het verlenen van zekerheid vooraf.

4.3 Beoordeling naleving procedures

4.3.1 Algemeen

Naast de fiscaalinhoudelijke toets heeft de onderzoekscommissie beoordeeld of de vereiste procedures rond de afgifte van rulings zijn nageleefd. Ook hier gaat het dus om de regels en voorschriften die in de jaren 2021 en 2022 van toepassing waren. Algemene regels voor het verlenen van zekerheid vooraf zijn neergelegd in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht²¹. Hierin is onder meer opgenomen dat een verzoek om vooroverleg een duidelijk omschreven casus moet bevatten, alsmede een helder standpunt of een duidelijke zienswijze of conclusie omtrent de fiscale consequenties van de voorgelegde casus. Verder bevat dit besluit voorschriften over de verslaglegging rond het overleg over een VSO en over de vormgeving van een dergelijke VSO.

Met ingang van 1 juli 2019 bevat het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter²² het – op het Besluit Fiscaal Bestuursrecht – aanvullende beleid rond vooroverleg en het verkrijgen van zekerheid vooraf in grensoverschrijdende situaties. In dit Besluit heeft de vernieuwde rulingpraktijk zijn vorm gekregen. Het bevat voorschriften over de door de belastingplichtige aan te leveren informatie, over de wijze

¹⁵ Tenzij uiteraard vooruitlopend op de inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen al zekerheid wordt gevraagd over de toepassing hiervan in toekomstige jaren

¹⁶ Besluit van 14 juni 2022, nr. 2022-139020, Stcrt. 2022, 16685 (Verrekenprijsbesluit 2022). Daarvoor gold het Besluit van 22 april 2018, nr. 2018-6865, Stcrt. 2018, 26874.

¹⁷ Besluit van 14 juni 2022, nr. 2022-143421, Stcrt. 2022, 16683 (Besluit winstallocatie vaste inrichtingen 2022). Daarvoor gold het Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, Stcrt. 2011, 1375.

¹⁸ Besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M, Stcrt. 2009, 19749.

¹⁹ Het Besluit van 1 september 2014, BLKB2014/1054M, Stcrt. 2014, 25141, zoals gewijzigd bij Besluit van 21 november 2017, BLKB2017-19826, Stcrt. 2017, 68678 (regime tot en met 31 december 2016) en – voor het regime vanaf 1 januari 2017 – het Besluit van 13 december 2021, nr. 2021-22459, Stcrt. 2021, 48152 (Innovatieboxbesluit 2021). Dit laatste besluit vervangt het Besluit van 6 december 2018, Stcrt. 2018, 68661.

²⁰ Het OESO-commentaar op artikel 9 van het OESO-Modelverdrag en de OESO Verrekenprijsrichtlijnen voor multinationals en belastingadministraties.

²¹ Inmiddels het Besluit van 21 november 2023, nr. 2023-24452, Stcrt. 2023, 31898, zoals gewijzigd bij het Besluit van 21 december 2023, nr. 2023-26707, Stcrt. 2023, 32829. Daarvoor golden het Besluit van 15 oktober 2021, nr. 2021-9584, Stcrt. 2021, 44622 (gewijzigd bij het Besluit van 18 januari 2023, nr. 2023-26730, Stcrt. 2023, 1519) en het Besluit van 9 mei 2017, nr. 2017-1209, Stcrt. 2017, 28270. Dit laatste besluit is in 2020 gewijzigd bij Besluit van 16 december 2020, nr. 2020-27173, Stcrt. 2020, 66541.

²² Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, Stcrt. 2019, 35519. Inmiddels gewijzigd bij Besluit van 9 augustus 2021, nr. 2021-16465, Stcrt. 2021, 38442, bij Besluit van 7 juni 2022, nr. 2022-10157, Stcrt. 2022, 15569 en bij Besluit van 19 december, nr. 2023-20007, Stcrt. 2023, 25745.

van totstandkoming van een ruling met een internationaal karakter en de (eventuele) rol van onder meer de inspecteur, het behandelteam IFZ, het College IFZ en het aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders, alsmede over de inhoud van de VSO. Een voor de praktijk belangrijk onderdeel van de vernieuwde rulingpraktijk betreft de in het Besluit weergegeven kaders waarbinnen zekerheid vooraf mogelijk is (zie hiervoor paragraaf 4.3.2 van dit rapport). Tevens wordt als voorwaarde gesteld dat bij een verzoek om vooroverleg over een grensoverschrijdende structuur een standaardformulier wordt ingevuld voor de verplichte automatische uitwisseling tussen de (bevoegde autoriteiten van de) betrokken landen van de tot stand te komen grensoverschrijdende ruling. Daarnaast schrijft dit Besluit voor dat met ingang van 1 juli 2019 van elke ruling met een internationaal karakter een geanonimiseerde samenvatting wordt gepubliceerd. Deze samenvatting bevat onder andere een korte uiteenzetting van de feiten en omstandigheden, een analyse van de gevraagde fiscale zekerheid op basis van de relevante wet- en regelgeving en de conclusie op grond waarvan de VSO tot stand is gekomen. Een dergelijke samenvatting wordt ook gepubliceerd indien het vooroverleg uiteindelijk (toch) niet tot een ruling heeft geleid.

4.3.2 Wel of niet geven van zekerheid vooraf

De Belastingdienst hanteert al sinds jaar en dag het beleidsmatige uitgangspunt dat een belastingplichtige zekerheid vooraf kan vragen over de (Nederlandse) fiscale gevolgen van een – voorgenomen – handeling. Dit geldt ook voor internationale structuren. Op dit uitgangspunt hebben echter ook altijd uitzonderingen bestaan, bijvoorbeeld indien sprake is van fiscale grensverkenning of als andere (niet-fiscale) belangen onevenredig worden geraakt.

Met ingang van 1 juli 2019 zijn de kaders voor het verkrijgen van zekerheid vooraf – ook op dit punt – substantieel aangescherpt.²³ Beleidsmatige achtergrond is het (meer) tegengaan van het – door Nederland – faciliteren van internationale belastingontwijking. Zo is zekerheid vooraf in de vorm van een ruling met een internationaal karakter nog slechts mogelijk indien voldoende economische nexus met Nederland bestaat.²⁴ Hiervan is sprake als het verzoekende lichaam deel uitmaakt van een concern dat in Nederland bedrijfseconomische operationele activiteiten uitoefent en er bovendien voor rekening en risico van de verzoekende belanghebbende bedrijfseconomische operationele activiteiten worden uitgeoefend waarvoor op concernniveau voldoende relevant personeel in Nederland aanwezig is. Deze activiteiten moeten passen bij de functie van het lichaam binnen het concern. Tevens worden geen rulings meer afgegeven als:

²³ Deze kaders zijn opgenomen in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter. Ook het Besluit Fiscaal Bestuursrecht bevat begrenzings voor het geven van zekerheid vooraf. Zo is op basis hiervan geen vooroverleg mogelijk indien belastingbesparing de enige, of doorslaggevende, reden is voor de te verrichten (rechts)handelingen. Dat geldt ook indien de (rechts)handelingen buiten het beoogde fiscale voordeel geen of weinig reële betekenis hebben, of indien doel of strekking van de wet of een internationaal erkend beginsel zou worden miskend als de door belanghebbende verlangde rechtstoepassing zou worden gevolgd. Daarnaast is volgens het Besluit Fiscaal Bestuursrecht geen vooroverleg mogelijk bij fiscale grensverkenning of strijd met de goede trouw (jegens de verdragspartner). Van een dergelijke strijd met de goede trouw is volgens genoemd Besluit onder meer sprake als de inspecteur betrokkenheid vermoedt bij witwassen, steekpenningen, ernstige vermogensdelicten of terrorismefinanciering. Naar mag worden aangenomen is in al deze gevallen ook al geen zekerheid vooraf in de vorm van een ruling met een internationaal karakter mogelijk op basis van het aangescherpte beleid in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter.

²⁴ De nexus-eis is overigens naar zijn aard niet van toepassing indien zekerheid wordt gevraagd over het feit dat geen sprake is van buitenlandse belastingplicht in Nederland.

- (i) het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting de enige dan wel doorslaggevende beweegredenen voor het verrichten van de (rechts)handeling(en) of transacties is; of
- (ii) het gaat om de fiscale gevolgen van directe transacties met entiteiten die zijn gevestigd in landen en jurisdicties die zijn opgenomen op de zogenoemde zwarte lijst^{25, 26}

Met ingang van 18 juni 2022 is verder in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter opgenomen dat geen vooroverleg wordt gevoerd ter verkrijging van zekerheid vooraf in de vorm van een ruling als een verzoeker, een bestuurder van een verzoeker of een uiteindelijk belanghebbende – dan wel een eventuele tussenhoudster – met een (in)direct belang in een verzoeker van groter dan of gelijk aan 5%, voorkomt op de EU-sanctielijst.²⁷

5. Fiscaalinhoudelijke beoordeling rulings met een internationaal karakter

5.1 Algemeen oordeel

De onderzoekscommissie heeft binnen de kaders van het uitgevoerde onderzoek geen aanwijzingen gevonden dat in de onderzoeksjaren 2021 en 2022 internationale rulings zijn afgegeven waarbij de gemaakte afspraken in strijd zijn met de wet, het beleid of de jurisprudentie. Bij enkele onderzochte rulings is weliswaar op onderdelen discussie mogelijk over de precieze juridische onderbouwing, mede in het licht van de complexe regelgeving waarop deze rulings betrekking hebben, maar dit doet naar het oordeel van de commissie niet af aan de juistheid van de ingenomen standpunten.

Net als in de onderzoeksrapporten over de voorgaande jaren, constateert de onderzoekscommissie dat de fiscaalinhoudelijke juistheid bij ATR's, zoals rulings over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling en de buitenlandse belastingplicht, eenduidiger is vast te stellen dan bij een APA of een afspraak over de innovatiebox. Bij een APA en een innovatiebox-afpraak is de uitkomst meer afhankelijk van de duiding en de weging van de feiten en de verrekenprijsanalyse (APA) of de gevolgde functionele analyse (innovatiebox). Op basis van de vaak uitvoerige vastleggingen in de behandeldossiers heeft de onderzoekscommissie evenwel de stellige indruk dat hier zorgvuldig mee wordt omgegaan. Bij de onderzochte APA's en innovatiebox-afspraken zijn naar het oordeel van de onderzoekscommissie de juiste fiscale criteria en

²⁵ Dit betreft de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.

²⁶ Met ingang van 20 december 2023 (Stcrt. 2023, 25745) zijn enkele uitzonderingen hierop expliciet in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter opgenomen. Zo gelden de uitsluitingen onder (i) en (ii), onder strikte voorwaarden, niet in situaties waarin een belastingontwijkende structuur binnen een zo kort mogelijk maar realistisch tijdspad volledig wordt ontmanteld of waarin de Belastingdienst grondslag beschermende wetsartikelen wil toepassen waardoor de (Nederlandse en buitenlandse) belastingontwijkende elementen volledig worden weggenomen. Voorwaarde is onder meer dat na de ontmanteling of toepassing van de grondslag beschermende wetsartikelen sprake is van een situatie waarin op basis van de uitsluitingen onder (i) en (ii) wel vooroverleg ter verkrijging van zekerheid vooraf in de vorm van een ruling met een internationaal karakter gevoerd kan worden. Daarnaast is expliciet opgenomen dat de uitsluiting onder (ii) niet geldt als de gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op derdentransacties bij de toepassing van de innovatiebox en de toepassing van de tonnageregeling of op de fiscale gevolgen van derdentransacties bij het sluiten van een APA.

²⁷ In eerdere versies van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter was overigens al voorzien in het vragen van een verklaring van de belanghebbende of zijn gemachtigde dat geen van de belanghebbenden of bestuurders van de belanghebbenden bij de ruling voorkomt op de EU-sanctielijst. Het opnemen van een bepaling over – de gevolgen van – het voorkomen op een EU-sanctielijst is verder al langer standaardpraktijk; vergelijk artikel 5 (Beëindiging) van het basismodel 'VSO internationaal karakter / zekerheid vooraf m.i.v. 1 juli 2019'. De onderzoekscommissie heeft de onderzochte rulings uit de jaren 2021 en 2022 ook hierop getoetst.

maatstaven gehanteerd en is sprake van een adequate onderbouwing van de afgesproken uitkomsten.

5.2 Afwijkende juridische grondslag voor verleende zekerheid dan vermeld in het verzoek

De onderzoekscommissie constateert dat in enkele onderzochte rulings voor de onderbouwing van de zekerheid vooraf een andere redenering is gevolgd dan in het verzoek was opgenomen. Volgens het College IFZ kan een andere invalshoek soms praktischer zijn, bijvoorbeeld omdat hiermee (onnodig) lastige discussies worden vermeden. Dit wordt van geval tot geval gezien (maatwerk). De onderzoekscommissie ziet tegen een dergelijke pragmatische handelwijze geen bezwaar als belanghebbende hiermee de gewenste zekerheid kan worden geboden en zolang de uitkomst in overeenstemming is met wet, jurisprudentie en beleid. Wel kan deze werkwijze erin resulteren dat onduidelijkheid blijft bestaan over het (juridische) aspect dat oorspronkelijk was voorgelegd, wat relevant zou kunnen worden als de in de VSO opgenomen grond voor het verstrekken van zekerheid vooraf mocht wegvallen (bijvoorbeeld door nieuwe wetgeving of een verdragsaanpassing). In één geval is volgens de onderzoekscommissie discussie mogelijk over de vraag of de grond die uiteindelijk is gebruikt voor het afgeven van de ruling de verstrekte zekerheid volledig kan onderbouwen, zonder dat overigens, in samenhang met de door belanghebbende aangevoerde gronden, de uitkomst van de afspraak hiermee onjuist wordt.

5.3 Aansluiten bij gepresenteerde feiten of uitwerking

Verder valt het de onderzoekscommissie op dat in sommige rulings de geboden zekerheid direct is gebaseerd op en afhankelijk is van de door de belanghebbende (of de adviseur) gepresenteerde feiten over toekomstig handelen of over de precieze (juridische) uitwerking van de structuur of transactie in het buitenland. Dit zonder dat uiteraard zekerheid bestaat over dat handelen of dat die uitwerking volledig kan worden gecontroleerd.²⁸ Het betreft hier in het bijzonder complexe en specifieke situaties rond hybride structuren en de toerekening van vermogensbestanddelen aan een vaste inrichting. In beginsel is dit uiteraard inherent aan het verstrekken van zekerheid vooraf en in de onderzochte rulings is volgens de onderzoekscommissie sprake van redelijke uitkomsten. Tevens zijn in een ruling standaard bepalingen opgenomen waardoor de gemaakte afspraken niet (geheel) meer gelden of door partijen opnieuw kunnen worden gezien als de daadwerkelijke feiten gaan afwijken van de gepresenteerde feiten waarop de zekerheid vooraf op is gebaseerd. In combinatie met de in de ruling opgenomen verplichting voor de belastingplichtige om dergelijke afwijkingen te melden, levert dit in beginsel een sluitende systematiek op. Dit neemt naar het oordeel van de onderzoekscommissie niet weg dat, waar nodig, de daadwerkelijke uitvoering gedurende de periode waarover zekerheid is verstrekt en de daadwerkelijke uitwerking in het buitenland goed moet worden gevolgd. Het is daarbij aan de competente inspecteur om dit te toetsen, hetgeen volgens het College IFZ in de praktijk ook regelmatig gebeurt. Hierbij dient overigens bedacht te worden dat als geen zekerheid vooraf zou zijn gevraagd en verstrekt, dezelfde feiten en omstandigheden in het kader van de

²⁸ Wel zal de Belastingdienst zich steeds op hoofdlijnen van de buitenlandse wet- en regelgeving vergewissen en kan, waar relevant, steeds een toelichting aan de belastingplichtige worden gevraagd.

aanslagregeling een rol zouden spelen, waarbij de inspecteur zich in een veel minder goede informatiepositie zou hebben bevonden.²⁹

Daarnaast gaf het College IFZ desgevraagd in meer algemene zin aan dat er ook elk jaar (beperkt) onderzoek plaatsvindt naar de naleving van rulings. Deze naleving komt verder in elk geval ook aan de orde bij verzoeken om een verlenging of een hernieuwde ruling.

5.4 Financieringsactiviteiten

Bij het ontvangen en (door)betalen van rente binnen concernverband is volgens artikel 8c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 van belang of met de geldleningen per saldo reële risico's worden gelopen. In – de onderbouwing van – één van de onderzochte rulings wordt aangegeven dat hieraan in die zaak werd voldaan omdat het eigen vermogen substantieel meer bedroeg dan het in dat artikel genoemde minimum van € 2 miljoen. Deze onderbouwing is naar het oordeel van de onderzoekscommissie in overeenstemming met de breder binnen de Belastingdienst gehanteerde uitleg en benadering van voornoemde bepaling (en daarmee in overeenstemming met het geldende beleid). Vergelijk ook onderdeel 3.1 van de Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda 2024³⁰. Daarin geeft de staatssecretaris van Financiën aan dat aan de minimumeis is voldaan als het eigen vermogen ter dekking van risico's ten minste het laagste is van 1% van de uitstaande geldleningen of € 2 miljoen en dat genoemde bepaling het karakter heeft gekregen van een 'safe harbour' waaraan relatief eenvoudig kan worden voldaan. De besluitvorming over een mogelijke aanpassing – aanscherping – van artikel 8c liet de toenmalige staatssecretaris aan een volgend kabinet.

5.5 Unilaterale ruling en positie andere land

De onderzoekscommissie constateert in een enkel geval dat in Nederland, voor de bepaling van de aan het Nederlandse deel van de activiteiten toe te rekenen winst, een andere (afwijkende) verrekenprijsmethode is afgesproken dan de methode die in het andere land wordt gehanteerd voor de bepaling van de winst die ter zake van de activiteiten aldaar wordt behaald. Op zichzelf kan dit een consequentie zijn van een unilaterale APA. Hierbij gelden diverse waarborgen om mismatches te voorkomen. Zo wordt, aldus het College IFZ, bij het aangaan van een APA niet alleen gekeken naar de functionaliteit en beloning van de Nederlandse vennootschap waar zekerheid vooraf voor wordt gevraagd. Ook wordt bekeken of de functionaliteit van de betrokken gelieerde partij in het buitenland passend is en of de transactie niet zodanig is vormgegeven dat hiermee (slechts) belastingvoordelen worden behaald, ondanks dat in Nederland een zakelijke winst wordt aangegeven.³¹ Daarnaast wordt op grond van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter de bepaling in de vaststellingsovereenkomst opgenomen dat de vaststellingsovereenkomst zijn geldigheid verliest als de overeengekomen prijsstelling of methode niet daadwerkelijk in de tussen de belanghebbende en de betrokken gelieerde onderneming gesloten overeenkomsten wordt vastgelegd dan wel niet daadwerkelijk wordt betaald of ontvangen. Naar het oordeel van de onderzoekscommissie is dit een passende benadering. Zie ook paragraaf

²⁹ Of zoals het in de Jaarverslagen van het College IFZ steevast wordt verwoord: Vooroverleg is een belangrijk element in het toezicht van de Belastingdienst.

³⁰ Brief van 16 april 2024, Kamerstukken II 2023-2024, 32140, nr. 184.

³¹ Zie ook het beeldbepalende standpunt in Bijlage 1 bij het Jaarverslag 2022 'Rulings met een internationaal karakter' over een buitenlands hoofdkantoor met verrekenbare verliezen en mogelijk beperkte functionaliteit (blz. 19).

5.3 voor de monitoring van de naleving van rulings. Zie voorts onderdeel 5.2 van het onderzoeksrapport over het jaar 2020 voor de voorkeur in dit kader voor een bilaterale of multilaterale APA.

Daarnaast viel het de onderzoekscommissie bij enkele onderzochte rulings op dat het belang van de standpuntbepaling – volgens het verzoek – (ook) in het andere land lijkt te liggen. Dit riep de vraag op welke betekenis een dergelijke door de Nederlandse Belastingdienst afgegeven unilaterale ruling kan hebben voor de belastingheffing in het andere betrokken land; dit andere land is er immers niet direct aan gebonden. Wel kan de wijze waarop de belastingheffing in Nederland plaatsvindt, bijvoorbeeld in het kader van maatregelen tegen hybride mismatches, doorwerken naar de belastingheffing in een ander land. Ook kan een andere land belang hechten aan een standpuntbepaling van de Nederlandse Belastingdienst.

Het College IFZ wijst er in dit verband terecht op dat het aan de belastingplichtige is om te bepalen waarvoor deze zekerheid vooraf vraagt. Wel wordt steeds zorgvuldig gekeken of de gegeven zekerheid ook naar het buitenland is te verantwoorden. Tevens staat het het andere betrokken land altijd vrij om, bijvoorbeeld naar aanleiding van de uitgewisselde template, nadere informatie te vragen of nadere vragen te stellen aan de Nederlandse Belastingdienst.

5.6 Benchmarkstudies en overeenstemmen gerealiseerde marges met in APA's gemaakte afspraken

Specifiek met betrekking tot de onderzochte APA's had de onderzoekscommissie verder nog enkele vragen op een meer technisch niveau. Dit betrof de wijze waarop in de praktijk wordt omgegaan met benchmarkstudies die niet geheel voldoen en hoe in de praktijk door de onderneming wordt gerealiseerd dat – zoals in de ruling wordt vereist – de contractuele situatie overeenstemt met hetgeen is afgesproken (met als resultaat dat de gerealiseerde marges overeenstemmen met hetgeen in de ruling is vastgelegd). Deze vragen zijn door het College IFZ adequaat beantwoord, waarbij het College er onder meer terecht op wijst dat de vaststelling van arm's length verrekenprijzen geen exacte wetenschap is. Ook is in de praktijk enige flexibiliteit mogelijk, mits dit (i) niet leidt tot mismatches (dus geen afwijkende prijzen tussen landen) en (ii) over de looptijd van de APA een passende beloning wordt aangegeven.

5.7 Vastlegging onderbouwing in dossier

In het rapport over het onderzoeksjaar 2020 is reeds geconstateerd dat de juridische onderbouwing van de gesloten overeenkomsten – de VSO's – (inmiddels) in het algemeen op goede wijze in de dossiers wordt vastgelegd. Dezelfde constatering geldt voor de onderzoeksjaren 2021 en 2022. Bij de onderzochte APA's en ATR's kon de fiscale analyse en onderbouwing van de gemaakte afspraken in de regel op eenduidige wijze uit het verstrekte behandeldossier worden afgeleid. Hetzelfde geldt voor de bij de analyse van de verzoeken voor een VSO gesignaleerde (fiscale) risico's en de wijze waarop hier mee is omgegaan. Ook voor de 'overige rulings' geldt dat de gewenste (fiscale) informatie via de relevante dossierstukken in beginsel goed toegankelijk was gemaakt. Resterende fiscaalinhoudelijke of andere vragen van de onderzoekscommissie konden door het betrokken onderdeel van de Belastingdienst steeds bevredigend worden beantwoord.

6. Beoordeling naleven procedures voor afgifte rulings met een internationaal karakter

6.1 Algemeen oordeel

Naar de indruk van de onderzoekscommissie zijn de onderzochte internationale rulings uit de jaren 2021 en 2022 op de juiste procedurele manier afgehandeld en zijn de juiste toetsen aangelegd. Zo zijn bij alle onderzochte rulingverzoeken de vereiste gegevens verstrekt en is in alle onderzochte rulings sprake van een tweede ondertekenaar namens de Belastingdienst. Verder zijn waar nodig de relevante bepalingen opgenomen voor het geval bestuurders of belanghebbenden van rechtspersonen die partij zijn bij de te sluiten overeenkomst in de toekomst zullen voorkomen op de EU-sanctielijst. Bij de onderzochte rulings uit 2021 en 2022 is verder naar het oordeel van de onderzoekscommissie door het betrokken onderdeel van de Belastingdienst op adequate wijze getoetst of deze voldoen aan de per 1 juli 2019 aangescherpte kaders voor het geven van internationale zekerheid vooraf. Het gaat dan om de vereisten dat sprake is van voldoende 'economische nexus' met Nederland, dat de enige of doorslaggevende reden voor de handeling(en) of transacties niet mag bestaan uit het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting en dat geen sprake mag zijn van directe transacties met aangewezen laagbelastende staten of niet-coöperatieve rechtsgebieden. De onderzoekscommissie heeft ook over de jaren 2021 en 2022 geconstateerd dat het Behandelteam IFZ, en de andere betrokken onderdelen van de Belastingdienst, binnen de veranderende kaders steeds zorgvuldig en consciëntieus hun werk doen.

6.2 Uitleg van en toetsing aan kaders waarbinnen geen zekerheid vooraf wordt gegeven

Een belangrijk aspect van het vernieuwde rulingbeleid vormen de 'toelatingsvereisten' voor het verkrijgen van zekerheid vooraf. Het gaat daarbij om de hiervoor al genoemde vereisten dat sprake is van voldoende economische nexus, dat belastingbesparing niet de enige of doorslaggevende reden is voor de handelingen of transacties en dat geen sprake is van directe transacties met (aangewezen) laagbelastende staten of niet-coöperatieve rechtsgebieden. Naar aanleiding van de onderzochte rulings heeft de onderzoekscommissie nog een aantal vragen aan het College IFZ voorgelegd over hoe deze vereisten in diverse situaties, afzonderlijk en in samenhang, worden toegepast. Dit in vervolg op de aspecten die reeds in de rapportages over eerdere onderzoeksjaren aan de orde zijn geweest. Het navolgende bevat een korte weergave van de vragen en de reactie daarop.

Een eerste vraag betrof hoe wordt omgegaan met het criterium 'belastingbesparing mag geen doorslaggevende reden zijn' als zekerheid vooraf wordt gevraagd over een deelaspect van een structuur of transactie waarbij belastingbesparing niet aan de orde is, terwijl daar op een ander onderdeel van die structuur of transactie – waarvoor geen zekerheid wordt gevraagd – mogelijk wel sprake van zou kunnen zijn. Uitgangspunt is volgens het College IFZ dat alleen voor de transacties waarvoor zekerheid wordt gevraagd wordt gezien of hiervoor zakelijke redenen zijn. Waar daartoe reden is kan dit echter breder worden gezien (maatwerk). Andere aspecten van de structuur of transactie dan die waarvoor zekerheid wordt gevraagd, kunnen altijd, waar nodig, in de reguliere behandeling worden beoordeeld. Hierbij geldt dat de inspecteur steeds betrokken wordt en dus op de hoogte is. Waar nodig kunnen verder specifieke instructies aan lokale behandelteams worden meegegeven.

Daarnaast bevestigde het College IFZ, desgevraagd, dat 'belastingbesparing' in het algemeen niet de doorslaggevende reden zal zijn als bij een structuur of transactie sprake is van (de opbouw van) voldoende 'substance' in Nederland en zekerheid wordt gevraagd over bijvoorbeeld de deelnemingsvrijstelling. Ook hier kan waar nodig breder worden gekeken en blijft het maatwerk.

Een andere vraag betrof de toetsing of sprake is van transacties met laagbelastende jurisdicties of niet-coöperatieve rechtsgebieden. Hierbij wordt in overeenstemming met het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter alleen gekeken naar *directe* transacties met die jurisdicties of rechtsgebieden. Als een activum van een laagbelastende jurisdictie is overgebracht naar een derde land, kan na die overbrenging dus in beginsel regulier zekerheid vooraf worden verkregen. Deze lijn is ook weergegeven in de beschrijving van diverse beeldbepalende rulings in de Jaarverslagen van het College IFZ over de jaren 2021 en 2022. Wel zal in die situaties ook steeds uitdrukkelijk worden getoetst of sprake is van 'belastingbesparing als doorslaggevende reden'.

Als een concern voldoende operationele activiteiten (nexus) in Nederland heeft, wordt bij een (additionele) transactie of geldstroom die via Nederland loopt of gaat lopen de economische nexus voor die transactie of geldstroom (ook) afzonderlijk getoetst. Er wordt echter niet getoetst of er samenhang is tussen die operationele activiteiten en de (additionele) transactie of geldstroom. Dit was aan de orde bij enkele onderzochte rulings rond herfacturering en financieringsactiviteiten. Hierbij geldt:

- (i) dat ook hier de gehanteerde lijn wordt weergegeven in de beschrijving van diverse beeldbepalende rulings in de Jaarverslagen van het College IFZ over de jaren 2021 en 2022 en dat de lijn daarmee dus transparant is, en
- (ii) dat in dergelijke situaties daarnaast ook het vereiste van 'belastingbesparing geen doorslaggevende reden' kan en zal worden getoetst.

Naar het oordeel van de onderzoekscommissie past de wijze waarop de Belastingdienst en het College IFZ in de hiervoor beschreven situaties de toelatingsvereisten uitleggen en toepassen goed binnen het geldende beleid. De onderzoekscommissie kon zich ook vinden in de uitkomsten van deze toetsing bij de betrokken onderzochte rulings.

6.3 Vastlegging in dossiers

In de rapportages over eerdere jaren heeft de onderzoekscommissie steeds het belang benadrukt van het gestructureerd vastleggen of, en zo ja, op welke wijze aan de procedurele eisen voor zekerheid vooraf wordt voldaan. Hierdoor kan steeds eenvoudig worden beoordeeld of en transparant worden gemaakt dat de (aangescherpte) formele vereisten bij en voor de afgifte van rulings daadwerkelijk en nauwgezet in acht zijn genomen. Net als bij de vastlegging van de juridische onderbouwing (zie paragraaf 5.7) constateert de onderzoekscommissie op basis van de onderzoeksresultaten over de jaren 2021 en 2022 dat deze vastlegging in die jaren goed op orde was. De (onderzochte) behandeldossiers zien er ook op dit punt goed en toegankelijk uit. De zorgvuldige en adequate wijze waarop aan de drie toelatingsvereisten wordt getoetst (zie paragraaf 6.2) wordt veelal ook uitgebreid vastgelegd in de interne behandeldossiers van de Belastingdienst.

7. Transparantie

7.1 Inleiding

Transparantie kan voor de rulingpraktijk in verschillende verhoudingen een rol spelen. In het navolgende wordt ingegaan op:

- (i) de transparantie over de rulingpraktijk en de daarin gemaakte afspraken richting de 'buitenwacht', zoals fiscale adviseurs, de wetenschap, media en de politiek (paragraaf 7.2), en
- (ii) de transparantie richting andere landen (paragraaf 7.3).

7.2 Transparantie over rulingpraktijk

In het rapport over het onderzoeksjaar 2020 constateerde de onderzoekscommissie al dat:

- (i) het proces rond de publicatie van geanonimiseerde samenvattingen van rulings in 2020 verder is uitgebouwd en verbeterd, en
- (ii) dat de Belastingdienst een goed evenwicht lijkt te hebben gevonden tussen een zo duidelijk en volledig mogelijke weergave van de feiten en de afspraken die zijn gemaakt in die samenvattingen enerzijds en het voorkomen van herleidbaarheid van de ruling naar de belastingplichtige en de geheimhoudingsplicht anderzijds.

Ook voor de jaren 2021 en 2022 geldt naar het oordeel van de onderzoekscommissie dat de onderzochte samenvattingen een adequate weergave bevatten van het soort afspraak dat is gemaakt en – in globalere zin – van hetgeen daadwerkelijk is afgesproken, inclusief de daarbij gehanteerde overwegingen en/of analyse. Het geheel van de samenvattingen biedt een goed beeld van het soort en de hoeveelheden afspraken die worden gemaakt. Positief is verder dat ook in de jaren 2021 en 2022 de op de website van de Belastingdienst gepubliceerde vragen-en- antwoordenlijst over het rulingbeleid verder is aangevuld en dat er in de Jaarverslagen van het College IFZ over die jaren uitgebreid aandacht is voor ingenomen beleidsstandpunten en voor de zogenoemde beeldbepalende standpunten. Net als in het rapport over het onderzoeksjaar 2020 is de onderzoekscommissie van mening dat, in combinatie met de publicatie van de samenvattingen, hiermee de transparantie rond het rulingbeleid en de daarbij gemaakte afspraken, in belangrijke mate wordt vergroot.

7.3 Transparantie richting andere landen

In de rapporten over de onderzoeksjaren 2019 en 2020 is ingegaan op de wijze waarop de automatische uitwisseling van internationale rulings met de – belastingdiensten van – andere (betrokken) landen plaatsvindt en op de rol en vormgeving hierbij van het standaardformulier (template). Overeenkomstig de bevindingen over eerdere jaren is ook over de jaren 2021 en 2022 naar het oordeel van de onderzoekscommissie in de onderzochte templates in het algemeen voldoende informatie opgenomen om te kunnen voldoen aan de signaalfunctie. Zo wordt in de regel duidelijk aangegeven om welke soort ruling het gaat. Naar de onderzoekscommissie begrijpt heeft de OESO in 2021 en 2022 in een peer review ook geconstateerd dat Nederland aan alle vereisten voor de internationale uitwisseling van rulings voldoet, behoudens in een zeer beperkt aantal gevallen op het punt van de tijdige uitwisseling van templates met andere landen.³²

³² Onderdeel 2.2 (blz. 8) van het Jaarverslag 2022 'Rulings met een internationaal karakter' van het College IFZ.

Het voorgaande neemt niet weg dat naar de mening van de onderzoekscommissie in voorkomende gevallen verdere verbetering mogelijk blijft bij het, binnen de mogelijkheden die de template biedt, zo gericht mogelijk omschrijven van de in de ruling gemaakte afspraken en de daaraan ten grondslag liggende omstandigheden. Dit op een wijze die ook voor de medewerkers van een buitenlandse Belastingdienst, zonder kennis van de specifieke Nederlandse regelgeving of begrippen, zo helder en informatief mogelijk is. In dit opzicht heeft de onderzoekscommissie er met instemming kennis van genomen dat naar aanleiding van het rapport over 2020 en het werk binnen de Europese sub-werkgroep on Automatic Exchange of Information (SG AEOI), de uitwisselingstemplate in 2023 is geactualiseerd en uitgebreid met nieuwe tekstblokken.³³ Naar mag worden aangenomen zal dit verder bijdragen aan een zo effectief en efficiënt mogelijke uitwisseling.

8. Samenvatting en conclusies

Algemeen en fiscaal inhoudelijk oordeel

- De algemene indruk van de onderzoekscommissie is wederom, net als bij de eerdere onderzoeken, dat zowel het behandelteam IFZ als de andere betrokken onderdelen van de Belastingdienst bij het verstrekken van rulings zorgvuldig en consciëntieus hun werk doen. Het kwalitatieve niveau ligt hierbij hoog.
- De onderzoekscommissie heeft binnen de kaders van het uitgevoerde onderzoek geen aanwijzingen gevonden dat in de onderzoeksjaren 2021 en 2022 internationale rulings zijn afgegeven waarbij de gemaakte afspraken inhoudelijk in strijd zijn met de wet, het beleid of de jurisprudentie. Bij enkele onderzochte rulings is weliswaar op onderdelen discussie mogelijk over de precieze juridische onderbouwing, maar dit doet naar het oordeel van de commissie niet af aan de juistheid van de ingenomen standpunten.
- Bij de onderzochte APA's en innovatiebox-afspraken zijn naar het oordeel van de onderzoekscommissie de juiste fiscale criteria en maatstaven gehanteerd en is sprake van een adequate onderbouwing van de afgesproken uitkomsten.
- De naar aanleiding van de onderzochte rulings aan het College IFZ en de andere betrokken onderdelen van de Belastingdienst voorgelegde specifieke vragen over de inhoud of de uitwerking van bepaalde (soorten) rulings, zijn door het College IFZ en die onderdelen adequaat beantwoord. De onderzoekscommissie kan zich hierbij vinden in de door de Belastingdienst op de relevante punten gehanteerde werkwijze of gevolgde benadering.

Procedures en transparantie

- De onderzochte internationale rulings uit de onderzoeksjaren 2021 en 2022 zijn volgens de onderzoekscommissie op de juiste procedurele manier afgehandeld en er zijn de juiste toetsen voor het geven van zekerheid vooraf aangelegd. Hierbij is naar het oordeel van de onderzoekscommissie door het betrokken onderdeel van de Belastingdienst steeds op adequate wijze getoetst of wordt voldaan aan de per 1 juli 2019 aangescherpte kaders voor het geven van internationale zekerheid vooraf (de 'toelatingsvereisten').

³³ Zie onderdeel 2.2 (blz. 7) van het Jaarverslag 2023 'Rulings met een internationaal karakter' van het College IFZ. Aldaar wordt tevens aangegeven dat het werk van de Europese sub-werkgroep SG AEOI is gericht op het verbeteren van de beschikbare informatie over de door de EU-lidstaten afgesloten rulings voor risicobehoedingsdoeleinden.

- De naar aanleiding van de onderzochte rulings aan het College IFZ voorgelegde vragen over de toepassing van de geldende 'toelatingsvereisten' zijn door het College IFZ adequaat beantwoord. Naar het oordeel van de onderzoekscommissie past de wijze waarop de Belastingdienst en het College IFZ in de betreffende situaties de toelatingsvereisten uitleggen en toepassen goed binnen het geldende beleid. De onderzoekscommissie kan zich ook vinden in de uitkomsten van deze toetsing bij de betrokken onderzochte rulings.
- De vastlegging in de dossiers van de juridische onderbouwing van de rulings en van de naleving van de formele vereisten voor de afgiften van de rulings, is in de onderzochte rulings uit de jaren 2021 en 2022 goed op orde.
- Ook voor de jaren 2021 en 2022 geldt naar het oordeel van de onderzoekscommissie dat de onderzochte samenvattingen een adequate weergave bevatten van het soort afspraak dat is gemaakt en – in globalere zin – van hetgeen daadwerkelijk is afgesproken. De onderzoekscommissie is verder van mening dat door de publicatie van vragen-en-antwoorden en van beeldbepalende standpunten, in combinatie met de publicatie van de samenvattingen, de transparantie rond het rulingbeleid en de daarbij gemaakte afspraken, in belangrijke mate wordt vergroot.
- Voor wat betreft de uitwisseling van rulings met andere landen, is in de onderzochte templates over de jaren 2021 en 2022 naar de mening van de onderzoekscommissie in het algemeen voldoende informatie opgenomen om te kunnen voldoen aan de signaalfunctie. Dit neemt niet weg dat in voorkomende gevallen verdere verbetering mogelijk blijft. De onderzoekscommissie neemt aan dat de actualisatie en de uitbreiding van de uitwisselingstemplate in 2023 verder zal bijdragen aan een zo effectief en efficiënt mogelijke uitwisseling.

Opvolging eerdere onderzoeken

- Tot slot wil de onderzoekscommissie nog zijn waardering uitspreken voor de wijze waarop in de diverse Jaarverslagen 'Rulings met een internationaal karakter' wordt ingegaan op de bevindingen en aanbevelingen uit eerdere onderzoeken van de onderzoekscommissie, alsmede voor de constructieve wijze waarop door het College IFZ is omgegaan met die bevindingen en aanbevelingen.

Vooruitblik: werkzaamheden onderzoekscommissie in 2025

Zoals aangegeven, zijn bij het verrichte onderzoek twee onderzoeksjaren samen genomen teneinde een actualiseringsslag te maken. Het is echter helaas niet gelukt om deze actualiseringsslag te realiseren. Ook dit keer heeft door een samenloop van omstandigheden het onderzoek en het opstellen van het onderzoeksrapport langer geduurd dan verwacht en gehoopt.

In het vorige onderzoeksrapport is in dit kader al de vraag opgeworpen in hoeverre voortzetting van de werkzaamheden van de onderzoekscommissie in de komende jaren nog wenselijk en nodig is. Dit mede gezien het over het geheel genomen positieve beeld van de rulingpraktijk dat de onderzoekscommissie de afgelopen jaren heeft gekregen. Een beeld dat in het thans verrichte onderzoek wordt bevestigd. Voornoemde vraag blijft daarom onverminderd relevant. Ook gezien de toch aanzienlijke hoeveelheid tijd en capaciteit die een door de onderzoekscommissie te verrichten onderzoek vergt. Niet alleen van de leden van de onderzoekscommissie, maar ook van het College IFZ en van de Belastingdienst.

Wordt de onderzoekscommissie (toch) gevraagd de werkzaamheden ook komend jaar of komende jaren voort te zetten, dan stelt de onderzoekscommissie voor om het onderzoek voortaan niet meer jaarlijks, maar één keer in de twee jaar te laten plaatsvinden. Dit om de werklast te beperken en het verder achterlopen op de actualiteit te voorkomen. Hierbij worden dan dus structureel steeds twee onderzoeksjaren samen genomen, zonder daarbij het totale aantal te onderzoeken rulings te vergroten. In 2025 kan dan worden begonnen met het onderzoek over de jaren 2023 en 2024. Zeker zolang zich geen grote wijzigingen in het rulingbeleid voordoen, kan naar het oordeel van de onderzoekscommissie ook op deze wijze nog een voldoende beeld worden verkregen van de rulingpraktijk.