



Belastingdienst

Rulings met een internationaal karakter Jaarverslag 2024

Inhoud

Managementsamenvatting	03
1. Inleiding	05
2. Ontwikkelingen rulingpraktijk	06
2.1 Inleiding	06
2.2 Werkwijze vooroverleg rulings met een internationaal karakter	06
2.3 Wijzigingen Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter	08
2.4 Inhoudelijke ontwikkelingen	09
2.5 Onderzoeken rulingpraktijk	12
3. Kerncijfers	13
Bijlage 1	17
Bijlage 2	24

Managementsamenvatting

Vooroverleg is een belangrijk element in het toezicht van de Belastingdienst. Door middel van vooroverleg kunnen nationaal en internationaal opererende bedrijven verzoeken om zekerheid vooraf over de juiste toepassing van wet- en regelgeving op het gebied van belastingen. Dit jaarverslag ziet op alle rulings met een internationaal karakter en omvat de rulings met internationaal opererende bedrijven.

Een onafhankelijke onderzoekscommissie heeft onderzoek gedaan naar de afgifte van rulings met een internationaal karakter. In 2024 is het rapport van de onderzoekscommissie gepubliceerd.¹ In dit rapport staan de uitkomsten van de onderzoekscommissie over de in 2021 en 2022 afgegeven rulings met een internationaal karakter. 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.

De algemene conclusie van de onderzoekscommissie is dat bij het verstrekken van rulings zowel het Behandelteam IFZ & het College Internationale Fiscale Zekerheid als de andere betrokken onderdelen van de Belastingdienst zorgvuldig en consciëntieus werk verrichten.

Het aantal ontvangen verzoeken in 2024 betreft 583 (2023: 586). Het totale aantal verzoeken dat in 2024 is afgedaan betreft 608 (2023: 596). Omdat in 2024 het aantal afgedane verzoeken groter is dan het aantal ontvangen verzoeken is de voorraad licht afgenomen naar 707 (2023: 731).

Naast uitleg over bestaande wet- en regelgeving, leiden (voorgenomen) wijzigingen in de wet- en regelgeving op het gebied van internationaal belastingrecht onverminderd tot vragen en/of verzoeken om vooroverleg van belastingplichtigen die aan de Belastingdienst worden voorgelegd. De introductie van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen, die per 1 januari 2025 van kracht is geworden, heeft tot de nodige vragen vanuit belastingplichtigen en diens adviseurs geleid. In paragraaf 2.4 van dit jaarverslag wordt hier separaat op ingegaan.

In bijlage 1 van dit jaarverslag zijn beeldbepalende standpunten opgenomen waar het College Internationale Fiscale Zekerheid in 2024 aandacht aan heeft besteed.

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

¹ Rapport onafhankelijke onderzoekscommissie rulings met een internationaal karakter 2021 en 2022

Tabel 1 Kerncijfers 2024^{2,3}

	ATR	APA	BAPA	Innovatiebox	Overige rulings	Totaal 2024	Totaal 2023
Beginvoorraad	207	59	108	328	30	732	741
Aantal ontvangen verzoeken	288	61	26	177	31	583	586
Aantal afgedane verzoeken waarvan:	279	62	34	202	31	608	596
(Deels) toegekend	233	53	25	154	21	486	444
Afgewezen	3	0	1	0	2	6	8
Ingetrokken	36	7	3	13	5	64	61
Buiten behandeling	5	2	4	7	2	20	34
Geen ruling internationaal karakter	2	0	1	28	1	32	49
Eindvoorraad	216	58	100	303	30	707	731

* De BAPA-cijfers betreffen zowel de bi- als de multilaterale APA-verzoeken.

² Advance Tax Ruling (ATR), Advance Pricing Agreement (APA) en Bilaterale Advance Pricing Agreement (BAPA).

³ Vanwege een administratieve aanpassing is de beginvoorraad innovatiebox-dossiers met 1 verhoogd.

1. Inleiding

Al een aantal jaren biedt de staatssecretaris van Financiën een jaarverslag over de Nederlandse rulingpraktijk aan de Tweede Kamer aan. Het jaarverslag 2024 ziet, evenals de vorige jaarverslagen op alle rulings met een internationaal karakter (ATR's, APA's, innovatiebox en Overige).⁴ De basis voor de rulingpraktijk wordt gevormd door de regels en procedures zoals vastgelegd in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter (hierna: Besluit vooroverleg rulings).⁵

In dit jaarverslag over 2024 wordt ingegaan op:

- de relevante (inter)nationale ontwikkelingen binnen de rulingpraktijk en de periodieke reviews (hoofdstuk 2);
- de kerncijfers van de internationale rulingpraktijk (hoofdstuk 3);
- de beeldbepalende standpunten in 2024 ingenomen door het College Internationale Fiscale Zekerheid (hierna: College IFZ) (bijlage 1); en
- de uitsplitsing van de kerncijfers naar soort en afwijzingsgrond (bijlage 2).

⁴ Jaarverslag 2023, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-1145861>

Jaarverslag 2022, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-1093591>

Jaarverslag 2021, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-1030443>

⁵ Staatscourant 2023, 25745, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2023-25745.html>



De Nederlandse rulingpraktijk

Voor internationale rulings gelden onderstaande regels



Eisen aan verzoeken

- Voldoende (relevante) economische activiteit in Nederland
- Belastingbesparing geen hoofddoel van aanvraag
- Geen (directe) transacties met laagbelastende landen



Check UBO en sanctiewet

- Inzicht in alle uiteindelijke gerechtigden en tussenhoudsters met een (in)direct belang $\geq 5\%$
- Geen vooroverleg indien verzoeker, bestuurder of uiteindelijk gerechtigde – of tussenhouder – met een (in)direct belang $\geq 5\%$ voorkomt op de EU-sanctielijst



Proces

- Rulingverzoeken worden 2 keer gecontroleerd
- De tweede controle gebeurt altijd door het College Internationale Fiscale Zekerheid
- Goedgekeurde verzoeken in principe 5 jaar geldig



Transparantie

- Geanonimiseerde samenvattingen en jaarverslag openbaar
- Gedeeld met buitenlandse belastingdiensten



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

* In bepaalde specifiek omschreven situaties kan, naar aanleiding van de laatste wijziging van het Besluit vooroverleg rulings, wel vooroverleg worden gevoerd als niet wordt voldaan aan “Eisen aan verzoeken”.

2. Ontwikkelingen rullingpraktijk

2.1 Inleiding

Vooroverleg is een belangrijk element in het toezicht van de Belastingdienst. Door middel van vooroverleg kunnen nationaal en internationaal opererende bedrijven verzoeken om zekerheid vooraf over de juiste toepassing van wet- en regelgeving op het gebied van belastingen. Transparantie is belangrijk en wordt (onder andere) bereikt door de publicatie van samenvattingen van de rulings met een internationaal karakter, het delen van informatie over de rulings met buitenlandse belastingdiensten en middels dit jaarverslag. De rulings worden afgegeven binnen de kaders van de wet, het beleid, de jurisprudentie en internationale afspraken.

2.2 Werkwijze vooroverleg rulings met een internationaal karakter

De werkwijze, die sinds 1 juli 2019 van kracht is, legt nadruk op transparantie en een zorgvuldig proces. De uitkomsten van de onderzoeken, bevindingen en aanbevelingen van de onafhankelijke onderzoekscommissie rulings met een internationaal karakter, maar ook andere (externe) publicaties, worden daarom ter harte genomen.

Uit de cijfers van 2024 blijkt dat het aantal ontvangen verzoeken nagenoeg stabiel is gebleven op 583 (2023: 586), terwijl het aantal afgedane verzoeken is gestegen naar 608 (2023: 596). Binnen de verschillende categorieën is sprake van enkele verschuivingen:

- het aantal ontvangen ATR-verzoeken is toegenomen tot 288 (2023: 276), met een stijging in het aantal afgedane ATR-verzoeken naar 279 (2023: 249);
- het aantal ontvangen APA-verzoeken bleef gelijk op 61 (2023: 61). Het aantal afgedane APA-verzoeken daalde naar 62 (2023: 72);

- het aantal nieuwe BAPA-verzoeken nam af naar 26 (2023: 35), terwijl het aantal afgedane BAPA-verzoeken steeg naar 34 (2023: 28)⁶;
- het aantal ontvangen innovatiebox-verzoeken daalde licht naar 177 (2023: 182). Het aantal afgedane verzoeken is licht gedaald naar 202 (2023: 210);
- de categorie Overige rulling-verzoeken bleef vrijwel stabiel met 31 ontvangen verzoeken (2023: 32). Het aantal afgedane verzoeken is licht gedaald naar 31 (2023: 37).

De ervaring heeft geleerd dat juist in de eerste jaren na inwerkingtreding van nieuwe of gewijzigde wetgeving veel vooroverleg wordt gevraagd die ziet op die nieuwe of gewijzigde wetgeving. Zo is er in 2024 bijvoorbeeld vooroverleg gevoerd over de volgende nieuwe of gewijzigde wetgeving:

- de Wet invoering conditionele bronbelasting voor dividenden, die per 2024 in werking is getreden, vanwege de implicaties voor grensoverschrijdende dividendbetalingen;
- verder heeft de introductie van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen, die per 1 januari 2025 van kracht is geworden, geleid tot veel vragen van belastingplichtigen en hun adviseurs. In paragraaf 2.4 van dit jaarverslag wordt hier separaat op ingegaan;
- de Wet minimumbelasting 2024, die op 31 december 2023 in werking is getreden, heeft in 2024 geleid tot een aantal verzoeken met een internationaal karakter. Deze verzoeken zijn in behandeling dan wel afgerond. Daarnaast hebben er preflings plaatsgevonden met betrekking tot mogelijke rullingverzoeken in het kader van deze wet.

De verwachting is dat ook in 2025 nieuwe of recent in werking getrede wetgeving tot vragen zal leiden.

⁶ De BAPA-cijfers betreffen zowel de bi- als de multilaterale APA-verzoeken.

Transparantie

Van alle rulings die sinds 1 juli 2019 worden afgegeven, wordt een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd. In 2024 zijn in nagenoeg al deze gevallen (> 98 %) de samenvattingen binnen drie weken na het sluiten van de ruling gepubliceerd op de website van de Belastingdienst.⁷

De samenvattingen en de gepubliceerde vragen en antwoordenlijst, worden regelmatig gedownload en geraadpleegd. Dit wijst erop dat de publicatie daarvan in de behoefte om transparantie voorziet.

In 2024 is de gepubliceerde vragen en antwoordenlijst aangevuld.⁸ Naast redactionele aanpassingen is het V&A document geactualiseerd naar aanleiding van de wijziging van het Besluit vooroverleg rulings op 19 december 2023. Bij de actualisatieslag van het V&A document in 2024 is besloten de vraag over zekerheid vooraf in verband met een laagbelastende entiteit op te splitsen - en aan te vullen - in twee nieuwe vragen. Daarnaast is een andere vraag gewijzigd en aangevuld. Bijlage 1 van dit jaarverslag gaat hier nader op in.

Communicatie intern/extern

Binnen de Belastingdienst staat het College IFZ in nauw contact met de relevante vak- en kennisgroepen om een uniforme en goed afgestemde uitvoering te waarborgen bij het geven van internationaal vooroverleg. Dit wordt gerealiseerd door actieve deelname aan kennis- en coördinatiegroepen, waarbinnen rechtsvragen en relevante input grondig worden besproken en gedeeld.

Daarnaast worden interne informatiekkanalen regelmatig geactualiseerd om actuele en consistente informatie en handelwijze te waarborgen. Voor specifieke vraagstukken vindt afstemming plaats met het Ministerie van Financiën, waarin zowel beleidsmatige als operationele aspecten worden besproken. Deze samenwerking zorgt ervoor dat de aanpak zowel binnen de Belastingdienst als met het Ministerie goed is afgestemd.

Naast deze interne samenwerking heeft het College IFZ ook meerdere overleggen gevoerd met de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en het Register Belastingadviseurs (RB) waarin is stilgestaan bij diverse relevante (internationale) ontwikkelingen. Het College IFZ heeft daarnaast in 2024 een presentatie verzorgd voor de NOB over onder andere de algemene ontwikkelingen van de rulingpraktijk.

Uitwisseling van internationale afspraken

In het kader van internationale afspraken wordt informatie over rulings met een internationaal karakter met buitenlandse belastingdiensten in zowel Europees- als OESO-verband uitgewisseld. Deze uitwisseling vindt plaats middels een internationaal voorgeschreven 'template' met de kerninformatie omtrent de ruling. Deze template wordt op basis van de voorschriften in EU-verband en/of OESO-verband door Nederland uitgewisseld. De uitwisseling is inmiddels een gestandaardiseerd proces. De template wordt regelmatig geüpdatet en kan middels de website gedownload worden.⁹

⁷ De geanonimiseerde samenvattingen zijn te raadplegen op: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/ruling/

⁸ Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter - vragen en antwoorden, aangepast op 3 juni 2024, te raadplegen op: <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/besl-vooroverl-rulings-int-kar-vr-en-ant-ruloo51z-6fd.pdf>

⁹ Het Template exchange rulings is te downloaden op: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/template-exchange-rulings

Proces

In 2024 heeft er wederom een interne review plaatsgevonden op de naleving van de procedurevoorschriften. Hieruit is naar voren gekomen dat in enkele gevallen niet de juiste (administratieve) procedure is gevolgd. Door middel van voorlichting binnen de Belastingdienst wordt gewerkt aan een nog betere bewustwording van het volgen van de juiste procedure. Hoewel de standpunten niet in strijd waren met de wet- en regelgeving, het beleid en/of de jurisprudentie, bleek in deze gevallen het College IFZ onterecht niet te zijn ingeschakeld. De gevallen waar niet de juiste (administratieve) procedures zijn gevolgd, zijn alsnog procedureel gecorrigeerd.

Ten aanzien van deze gevallen geldt dat de samenvattingen gepubliceerd zijn of zullen worden en de templates internationaal uitgewisseld worden.

Ook in 2025 zal de periodieke review plaatsvinden en wordt binnen de Belastingdienst blijvend nadruk gelegd op inhoudelijk en procedureel juiste vaststellingsovereenkomsten voor rulings met een internationaal karakter.

2.3 Wijzigingen Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter

In het Besluit vooroverleg rulings van 2019 is vastgelegd aan welke voorwaarden moet worden voldaan om zekerheid vooraf te kunnen krijgen. Op 19 december 2023 is punt b van het Besluit vooroverleg rulings deels gewijzigd, de uitsluitingen genoemd onder b.i en b.ii zijn in een aantal situaties niet van toepassing.¹⁰ Als op grond van de eerste uitzondering wel vooroverleg ter verkrijging van zekerheid vooraf in de vorm van een ruling met een internationaal karakter wordt gevoerd, wordt in de samenvatting van de ruling opgenomen waarom en in welke mate wordt afgeweken van genoemde voorwaarden dan wel hoe deze voorwaarden zijn geïnterpreteerd. Conform paragraaf 3 Besluit vooroverleg rulings wordt in dit jaarverslag aandacht besteed aan situaties waarin op basis van de eerste uitzondering vooroverleg is gevoerd om zekerheid vooraf te verkrijgen. Hierbij wordt specifiek toegelicht waarom en in welke mate is afgeweken van de in het Besluit vooroverleg rulings gestelde voorwaarden, of hoe deze voorwaarden zijn geïnterpreteerd in de betreffende rulings. Deze toelichting dient transparantie te waarborgen en inzicht te geven in de toepassing van de uitzonderingsregels.

Ontmanteling van belastingontwijkende structuren

In 2024 zijn de eerste ervaringen opgedaan met de mogelijkheid zekerheid vooraf te geven indien sprake is van een ontmanteling van een belastingontwijkende structuur.

Zo is in 2024 de vraag opgekomen of een ontmanteling van een belastingontwijkende structuur, door het opruimen van een 10a schuld voor de jaren waarover nog geen aangifte vennootschapsbelasting is ingediend, in aanmerking komt voor zekerheid vooraf op grond van de laatste wijziging van het Besluit vooroverleg rulings. De aflossing van de schuld kan in het onderhavige geval gezien worden als de ontmanteling. Na de aflossing is er geen sprake meer

¹⁰ Staatscourant 2023, 25745

van een belastingbesparende structuur ten aanzien van de schuld. Bovendien ontstaat er geen afschrijvingspotentieel door het aflossen van de 10a schuld in Nederland of elders. Tot slot vindt er na het aflossen van deze schuld tevens geen directe transactie plaats met een entiteit die is gevestigd in een staat die is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. Op basis van voorgaande is het College IFZ tot de conclusie gekomen dat aan de ontmantelingsuitzondering van het Besluit vooroverleg rulings lijkt te zijn voldaan. Naar verwachting zal dit dossier in de loop van 2025 ter finale goedkeuring aan het College IFZ voorgelegd gaan worden.

Geen zekerheid vooraf gegeven indien sprake is van een directe transactie met een entiteit die is gevestigd in een niet-coöperatief rechtsgebied voor belastingdoeleinden

Een andere vraag die is opgekomen, is of het mogelijk is om zekerheid vooraf te verstrekken wanneer sprake is van een reorganisatie van een structuur waarbij transacties plaatsvinden met een entiteit gevestigd in een niet-coöperatief rechtsgebied. Na de reorganisatie zal geen sprake meer zijn van een relatie met dit niet-coöperatieve rechtsgebied. Geconcludeerd is dat zekerheid vooraf in die situatie niet kan worden verleend. De uitzondering die op basis van het gewijzigde Besluit vooroverleg rulings mogelijk is, geldt alleen bij de ontmanteling van een belastingontwijkende structuur met een entiteit gevestigd in een laagbelastende staat die is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.¹¹

¹¹ Er kan nooit zekerheid vooraf gegeven indien sprake is van een directe transactie met een entiteit die is gevestigd in een niet-coöperatief rechtsgebied voor belastingdoeleinden.

2.4 Inhoudelijke ontwikkelingen

Vestigingsklimaat

Door het aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders (hierna: APBI) is - in lijn met voorgaande jaren - gesignaleerd dat de fiscaliteit een steeds minder doorslaggevende rol lijkt te spelen bij vestigingsplaatskeuzes voor Nederland. Dit kan mede een gevolg zijn van de toenemende internationale harmonisatie van (directe) belastingen en daarmee gepaard gaande andere internationale en nationale ontwikkelingen (bijvoorbeeld geopolitieke ontwikkelingen, de oplopende inflatie, krappe arbeidsmarkt, beschikbaarheid woningen en aansluiting op het elektriciteitsnetwerk) die ook de investeringsbereidheid van potentiële investeerders zullen hebben bepaald.

Stabiliteit en voorspelbaarheid in het fiscale klimaat is van belang voor het fiscale vestigingsklimaat. Instrumenten zoals de Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO) en de innovatiebox worden als zeer waardevol gezien, niet alleen vanwege hun fiscale voordelen, maar ook vanwege hun bijdrage aan werkgelegenheid op het brede terrein van onderzoek en ontwikkeling.

Uit de door het APBI gehouden gesprekken kan eveneens worden afgeleid dat een toegankelijke, goed bereikbare transparante Belastingdienst als welkom wordt ervaren. Daarnaast wordt de mogelijkheid tot het geven van zekerheid vooraf eveneens nog steeds als positief ervaren.

Onderzoek Europese Commissie inzake staatssteun

De Europese Commissie heeft in 2024 het staatssteunonderzoek naar een ruling van Nederland met betrekking tot Starbucks afgerond.

In 2015 oordeelde de Commissie dat een ruling van de Nederlandse autoriteiten uit 2008 Starbucks een selectief voordeel had verleend, waardoor de belastingdruk van het bedrijf sinds dat jaar onterecht was verlaagd. In september 2019 vernietigde het Gerecht van de Europese Unie echter dit besluit, omdat de Commissie niet had aangetoond dat de ruling daadwerkelijk een selectief voordeel opleverde. De EU-rechters hebben deze uitspraak bevestigd, waarna de Commissie uiteindelijk in 2024 concludeerde dat de ruling Starbucks geen selectieve voordelen heeft geboden.¹²

De Europese commissie is in respectievelijk 2017 en 2019 twee andere onderzoeken gestart naar mogelijke staatssteun. Deze onderzoeken zijn nog niet afgerond.

Uitgelicht “Wijziging Kwalificatiebeleid en aanverwante regelgeving”

In 2024 is veel aandacht besteed aan de gevolgen van de wijziging van het fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen (WFKR) en aanverwante regelgeving. Hieronder volgen enkele relevante punten die in 2024 bij het College IFZ aan de orde zijn geweest. Bijlage 1 van dit jaarverslag biedt een verdere toelichting op onderwerpen die specifiek van belang zijn voor het verkrijgen van zekerheid vooraf ten aanzien van rulings met een internationaal karakter.

¹² Het persbericht over de beëindiging van staatssteunonderzoeken naar rulings is te raadplegen op: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip_24_6105

Wijziging wetten en aanverwante besluiten

Met ingang van 1 januari 2025 zijn de WFKR en de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling in werking getreden.^{13, 14} In aanvulling hierop zijn een algemene maatregel van bestuur en enkele besluiten gepubliceerd. Dit betreft de volgende stukken:

Besluit vergelijking buitenlandse rechtsvormen (BVBR)

Met de inwerkingtreding van de WFKR is de rechtsvormvergelijkingsmethode gecodificeerd in verschillende wetten. In de verschillende wetten is ook een delegatiebepaling opgenomen ter verdere uitwerking van de rechtsvormvergelijkingsmethode. Het BVBR werkt deze methode verder uit.¹⁵ en bevat een bijlage met een lijst met een rechtsvermoeden ten aanzien van de vergelijkbaarheid van de in die lijst genoemde buitenlandse rechtsvormen.

Fondsenbesluit

De definitie van het fonds voor gemene rekening in artikel 2, vierde lid, van de Wet vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) is deels aangepast. In het Fondsenbesluit is beleid opgenomen over het fonds voor gemene rekening en het transparante fonds.¹⁶ Het Fondsenbesluit verduidelijkt de kwalificatie van een fonds voor gemene rekening of transparant fonds, waaronder het vereiste van artikel 1:1 Wet financieel toezicht (Wft).

Intrekken toestemmingsvereiste CV en besluit fonds voor gemene rekening

Na publicatie van het BVBR en het Fondsenbesluit eind 2024 zijn de eerste verzoeken om zekerheid vooraf ontvangen, onder andere over de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen.¹⁷

¹³ Staatscourant 2023, 508

¹⁴ Staatscourant 2023, 503

¹⁵ Staatscourant 2024, 339

¹⁶ Staatscourant 2024, 38389

¹⁷ Rulingsamenvatting 20241224 ATR 000024

Fiscale beleggingsinstelling (FBI)

De aanpassing van het FBI-regime heeft in 2024 geleid tot herstructureringen van fiscale beleggingsinstellingen. Over de fiscale aspecten van deze herstructureringen is zekerheid vooraf gegeven, waaronder enkele ATR's en Overige rulings. Het College IFZ heeft op basis van de parlementaire stukken bij de Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling, waarin specifiek de mogelijke herstructureringen zijn besproken, geconcludeerd dat de belastingbesparende toets in deze gevallen niet prohibitief is voor het voeren van vooroverleg.¹⁸

Samenwerkende groep

Reeds enkele jaren is in artikel 10a van de Wet Vpb het begrip 'samenwerkende groep' opgenomen en wordt ook elders gebruikt, zoals bij de omgekeerd hybride en de Wet op de bronbelasting 2021.

In 2024 hebben herstructureringen van fiscale beleggingsinstellingen geleid tot het onderbrengen van vastgoed in samenwerkingsverbanden. Daarbij rees de vraag of sprake was van een omgekeerd hybride lichaam. Om deze vraag te kunnen beantwoorden moest worden vastgesteld of er sprake was van één of meer aan het samenwerkingsverband gelieerde lichamen in de vorm van een samenwerkende groep. Het College IFZ heeft in de voorgelegde gevallen geconcludeerd dat er geen sprake was van een samenwerkende groep.^{19, 20}

Gevolgen rulings

De inwerkingtreding van deze wetten en besluiten heeft ook gevolgen voor bestaande rulings. Bijlage 1 van dit jaarverslag gaat hier nader op in.

¹⁸ Kamerstukken II 2023-2024, 36 422, nr. 3

¹⁹ Rulingsamenvatting 20240423 ATR 000001

²⁰ Rulingsamenvatting 20241001 ATR 000014

(Inter)nationale ontwikkelingen

In 2024 is onverminderd sprake van grote dynamiek op internationaal gebied. Hierna volgen een aantal ontwikkelingen.

Wet minimumbelasting 2024

Op 31 december 2023 is de Wet minimumbelasting 2024 in werking getreden. Met het oog hierop is eind 2023 de reikwijdte van het Besluit vooroverleg rulings uitgebreid met de Wet minimumbelasting 2024. Dit betekent dat vooroverleg ter verkrijging van zekerheid vooraf over toepassing van de Wet minimumbelasting 2024 aan de voorwaarden van het Besluit vooroverleg rulings dient te voldoen indien de gevraagde zekerheid een ruling met internationaal karakter betreft.

De afbakening of er sprake is van een verzoek om een ruling met een internationaal karakter inzake toepassing van de Wet minimumbelasting 2024 is niet altijd op voorhand duidelijk, mede omdat het een nieuwe heffingswet betreft en de systematiek en achtergrond van de Wet minimumbelasting afwijkend is ten opzichte van de andere heffingswetten die onder de reikwijdte van het Besluit vooroverleg rulings vallen. Het internationale karakter wordt per verzoek getoetst rekening houdend met de specifieke feiten en omstandigheden van het geval.

In 2024 zijn enkele verzoeken over de toepassing van de Wet minimumbelasting met een internationaal karakter ingediend. Eén daarvan heeft geleid in afgifte van een ruling, de andere verzoeken zijn nog in behandeling.²¹ Daarnaast zijn er ook prefilings geweest over mogelijke rulingverzoeken in relatie tot de Wet minimumbelasting 2024.

Het expertiseteam Pijler 2 heeft naast de uitvoering van de Wet minimumbelasting 2024 ook een voorlichtende taak ten aanzien van de Wet minimumbelasting 2024. Ook in 2024 is er veel overleg geweest door het expertiseteam Pijler 2 in het kader van de voorlichting met adviseurs, belastingplichtigen en andere stakeholders.

²¹ Rulingsamenvatting 20240423 RULOV 00000543268

Overige ontwikkelingen

Naast de hierboven beschreven ontwikkelingen en de gewijzigde regelgeving zijn de volgende wijzigingen in wetten, besluiten en rapporten eveneens van belang:

- a. Deelnemingsvrijstellingbesluit (15 juli 2024): Dit besluit biedt meer duidelijkheid over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling in specifieke gevallen. Dit besluit is gewijzigd op 18 december 2024, waarbij onderdelen over de juridische zusterfusies en aflopende deelnemingen in geval van opties zijn komen te vervallen. Deze aanpassingen zijn per 1 januari 2025 van kracht geworden;
- b. 10a-Besluit (20 augustus 2024): Het aangepaste besluit verduidelijkt naast de definitie van samenwerkende groep ook de toepassing van artikel 10a van de Wet Vpb, met name bij kunstmatige structuren;
- c. In november 2023 is er een evaluatierapport met betrekking tot de toepassing van de innovatiebox over de jaren 2010 – 2019 gepubliceerd.²² De appreciatie van dit rapport heeft het kabinet destijds met verwijzing naar haar demissionaire status doorgeschoven naar een nieuw kabinet. Het huidige kabinet heeft in oktober 2024 haar reactie gegeven op de evaluatie. Zij onderschrijft het belang van de innovatieboxregeling op het vestigingsklimaat voor innovatieve bedrijven. Deze bedrijven moeten zich in Nederland willen blijven vestigen en (vervolg)investeringen doen. Omdat uit de evaluatie blijkt dat de innovatiebox daar aan bijdraagt, kiest het kabinet er voor de bestaande regeling in de huidige vorm voort te zetten.

²² Brief staatssecretaris van Financiën van 17 oktober 2024, nr. 2024-0000476241.

2.5 Onderzoeken rullingpraktijk

Sinds 2018 wordt door een onafhankelijke onderzoekscommissie onderzoek gedaan naar de afgifte van rulings met een internationaal karakter. De onderzoekscommissie heeft de rapportage over het onderzoeksjaren 2021 en 2022 afgerond. Deze rapportage is recent gepubliceerd.²³

In dit rapport staan de uitkomsten van de onderzoekscommissie over de in 2021 en 2022 afgegeven rulings met een internationaal karakter.

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 voorwaarden voor het geven van internationale zekerheid vooraf (de 'toelatingsvereisten').

De algemene indruk van de onderzoekscommissie is voorts dat zowel het Behandelteam IFZ & het College IFZ als de andere onderdelen van de Belastingdienst bij het verstrekken van rulings zorgvuldig en consciëntieus hun werk doen. 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.

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.

²³ Rapport onafhankelijke onderzoekscommissie rulings met een internationaal karakter 2021 en 2022

3. Kerncijfers

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

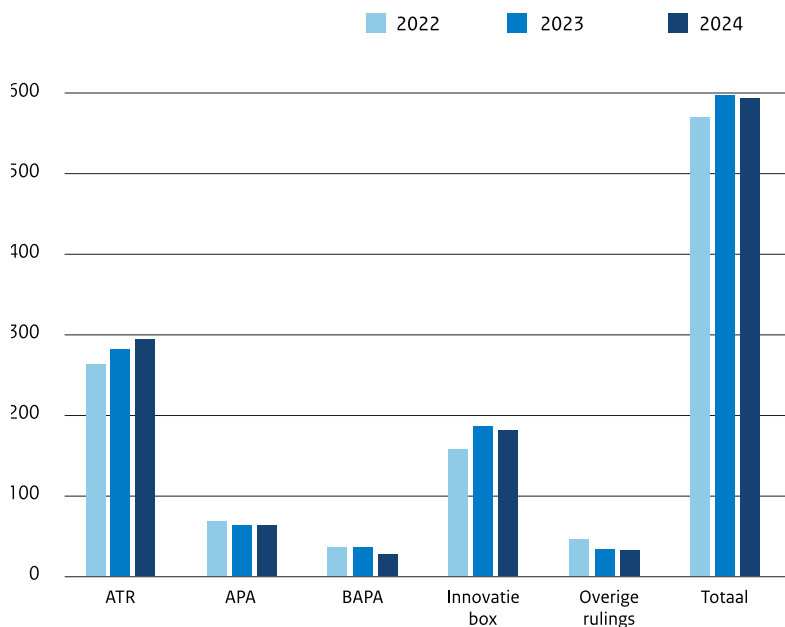
Tabel 2: Kerncijfers 2024²⁴

	ATR	APA	BAPA	Innovatiebox	Overige rulings	Totaal 2024	Totaal 2023
Beginvoorraad	207	59	108	328	30	732	741
Aantal ontvangen verzoeken	288	61	26	177	31	583	586
Aantal afgedane verzoeken waarvan:	279	62	34	202	31	608	596
(Deels) toegekend	233	53	25	154	21	486	444
Afgewezen	3	0	1	0	2	6	8
Ingetrokken	36	7	3	13	5	64	61
Buiten behandeling	5	2	4	7	2	20	34
Geen ruling internationaal karakter	2	0	1	28	1	32	49
Eindvoorraad	216	58	100	303	30	707	731

* De BAPA-cijfers betreffen zowel de bi- als de multilaterale APA-verzoeken.

²⁴ Vanwege een administratieve aanpassing is de beginvoorraad innovatiebox-dossiers met 1 verhoogd.

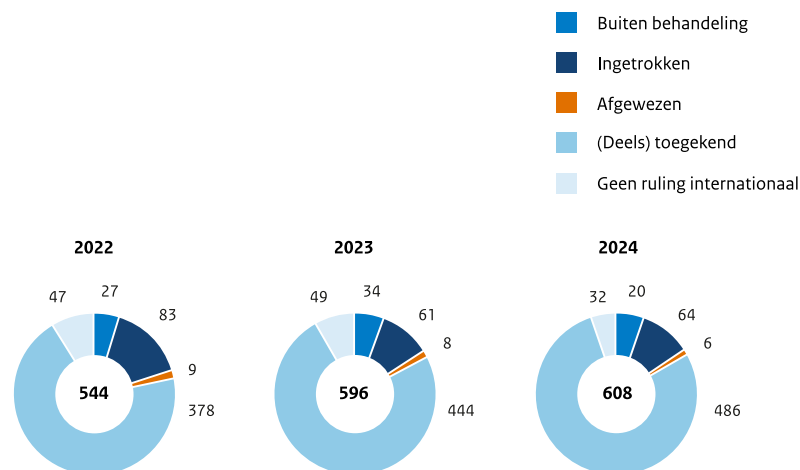
Grafiek 1: Totaaloverzicht ontvangen verzoeken per soort ruling 2022 t/m 2024



In 2024 zijn 583 verzoeken ontvangen en 608 verzoeken afgehandeld. In vergelijking met het jaar 2023 is het aantal ontvangen verzoeken nagenoeg gelijk en het aantal afgedane verzoeken gestegen. In 2023 waren die aantallen 586 en 596 respectievelijk. De stijging van het aantal afgedane verzoeken zit vooral bij de ATR, BAPA en innovatiebox rulings.²⁵ Omdat in 2024 het aantal afgedane verzoeken groter was dan het aantal ontvangen verzoeken is de voorraad licht gedaald.

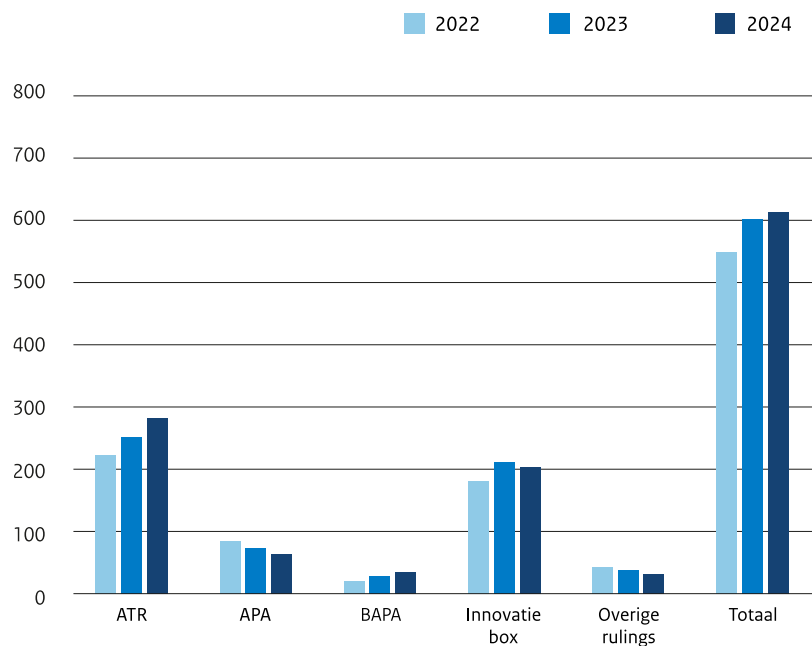
²⁵ De BAPA-cijfers betreffen zowel de bi- als de multilaterale APA-verzoeken.

Grafiek 2: Verdeling aantal afgedane verzoeken

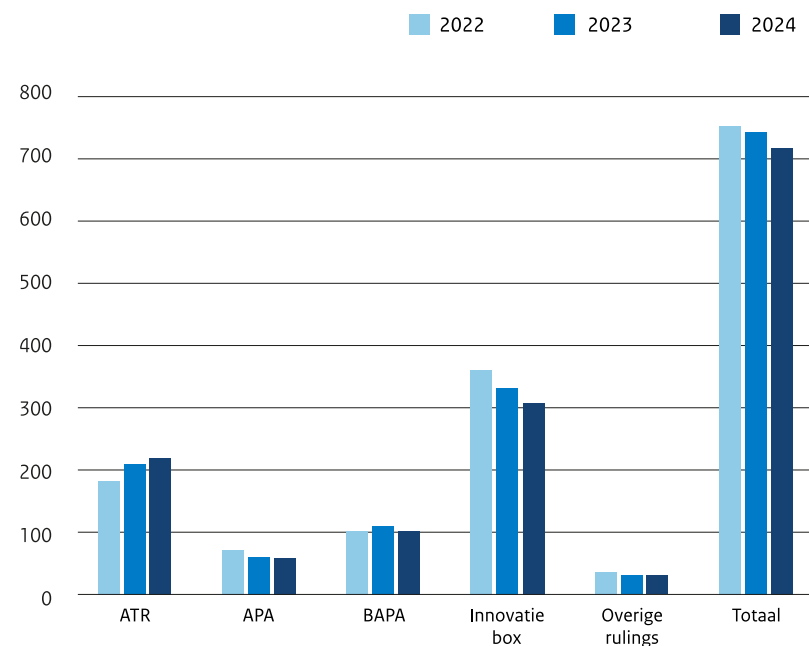


Vanaf 2022 wordt in het jaarverslag rulings met een internationaal karakter een uitsplitsing gemaakt van de cijfers van de unilaterale APA's enerzijds en de bi- en multilaterale APA's anderzijds.

Grafiek 3: Totaaloverzicht afgedane verzoeken per soort ruling 2022 t/m 2024



Grafiek 4: Totaaloverzicht eindvoorraad per soort ruling 2022 t/m 2024



Tabel 3: Bruto doorlooptijd in maanden 2024

	ATR	APA	BAPA	Innovatiebox	Overige rulings
Verzoeken					
(Deels) toegekend	8	12	32	17	8
Afgewezen	8	-	46	-	8
Ingetrokken	10	24	39	27	13
Buiten behandeling	13	17	37	35	8

* De BAPA-cijfers betreffen zowel de bi- als de multilaterale APA verzoeken.

De doorlooptijd omvat de bruto doorlooptijd. Dat is de doorlooptijd vanaf het moment van het indienen van het verzoek tot aan het overeenkomen van de afspraak (dan wel de intrekking, afwijzing of buiten behandelingstelling van het verzoek). De bruto doorlooptijd omvat naast de feitelijke behandeltijd door de Belastingdienst ook de tijd die verstrijkt vanwege het opvragen van nadere informatie. De netto doorlooptijd is overigens aanzienlijk korter.

Tabel 4: Aantal gepubliceerde samenvattingen

	Afgedane verzoeken	Geen internationale ruling	Totaal	Gepubliceerd
ATR	279	2	277	277
APA/BAPA	96	1	95	95
Innovatiebox	202	28	174	174
Overige rulings	31	1	30	30

In bovenstaand overzicht is de categorie “geen internationale ruling” afgetrokken van het totaal afgedane verzoeken. Voor de categorie “geen internationale ruling” geldt het voorschrift van een gepubliceerde samenvatting niet.

Van alle vaststellingsovereenkomsten, afwijzingen, intrekkingen of buiten behandeling gestelde verzoeken is een samenvatting gepubliceerd. In meer dan 98% van de samenvattingen is dit gebeurd binnen 3 weken na formaliseren van de vaststellingsovereenkomst, dan wel afwijzen, intrekken of buiten behandeling stellen van het verzoek.

Bijlage 1

Bijzonderheden ATR's, APA's, BAPA's, innovatiebox en Overige rulings

De hierna weergegeven beeldbepalende standpunten vinden niet uitsluitend hun weerslag in afgegeven rulings. Daarnaast komen er regelmatig vragen op bijvoorbeeld bij intern overleg of in het kader van een 'prefiling'-overleg. In die gevallen is niet altijd sprake van een concreet rulingverzoek waardoor standpunten ten aanzien van dergelijke vragen niet tot uitdrukking kunnen komen in een samenvatting. In het kader van de transparantie zijn ook zoveel mogelijk van de in dergelijke gevallen gemaakte keuzes in deze bijlage opgenomen. Voor zover het standpunten betreft gebaseerd op een samenvatting is het nummer van de samenvatting vermeld.

Economische nexus

Afgelopen jaren is in meerdere jaarverslagen en ook in de vragen en antwoorden Besluit vooroverleg rulings aandacht besteed aan het begrip (relevante) economische nexus. Omdat nog steeds met enige regelmaat vragen opkomen wanneer sprake is van (voldoende relevante) economische nexus, vooral bij de behandeling van ATR verzoeken ter zake van de toepassing van de deelnemingsvrijstelling en/of de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting, trachten we in onderstaand overzicht een samenvattend kader te schetsen.

Toepassing deelnemingsvrijstelling

In de vragen 10 en 21 van de vragen en antwoordenlijst Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter wordt opgemerkt dat er bij de beoordeling van de deelnemingsvrijstelling sprake is van (voldoende relevante) economische nexus, als de buitenlandse deelnemingen worden aangestuurd vanuit Nederland.²⁶ Daarbij is het niet noodzakelijk dat het voor die aansturing benodigde personeel in dienst is bij de vennootschap die zekerheid vooraf vraagt over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. In dat geval moet het voor de aansturing van de

deelnemingen relevante personeel binnen concern ter beschikking wordt gesteld vanuit een in Nederland gevestigde groepsvennootschap. Bij de invulling van het begrip economische nexus maakt het niet uit of de kosten daadwerkelijk worden doorbelast.

Om te bepalen of er sprake is van voldoende relevante economische nexus in Nederland voor zekerheid vooraf over de deelnemingsvrijstelling, wordt gekeken naar het aanwezige personeel dat zich in Nederland bezighoudt met de aansturing van de buitenlandse deelnemingen. Hierbij wordt zowel de kwalitatieve als de kwantitatieve aanwezigheid van het personeel beoordeeld. Beide aspecten worden van geval tot geval beoordeeld, waarbij alle relevante feiten en omstandigheden van belang zijn.

Voor het kwalitatieve deel van de beoordeling wordt gekeken of het personeel in staat is (mede) de buitenlandse deelnemingen aan te sturen. Dit kan bijvoorbeeld blijken uit het feit dat één of meerdere Nederlandse werknemer(s) in staat is/ zijn om invloed uit te oefenen op de strategie van de onderliggende buitenlandse deelnemingen bijvoorbeeld als bestuurder van de buitenlandse deelneming. Deze aansturing kan ook blijken uit de vervulling van een functie binnen het concern waarbij de werkzaamheden direct of indirect invloed hebben op de werkzaamheden van de buitenlandse deelnemingen.

Voor het kwantitatieve deel van de beoordeling wordt gekeken naar het aantal medewerkers dat zich in meer of mindere mate actief bezighoudt met de aansturing van de buitenlandse deelnemingen. Onderdeel van deze weging kunnen ook Nederlandse werknemers zijn die een ondersteunende rol vervullen, bijvoorbeeld door het opstellen van relevante financiële rapportages. Bij de kwantitatieve eis kan ook rekening worden gehouden met het aantal deelnemingen dat wordt aangestuurd en de waarde van deze deelnemingen.

²⁶ Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter - vragen en antwoorden, aangepast op 3 juni 2024, te raadplegen op:
<https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/besl-vooroverl-rulings-int-kar-vr-en-ant-rul0051z-6fd.pdf>

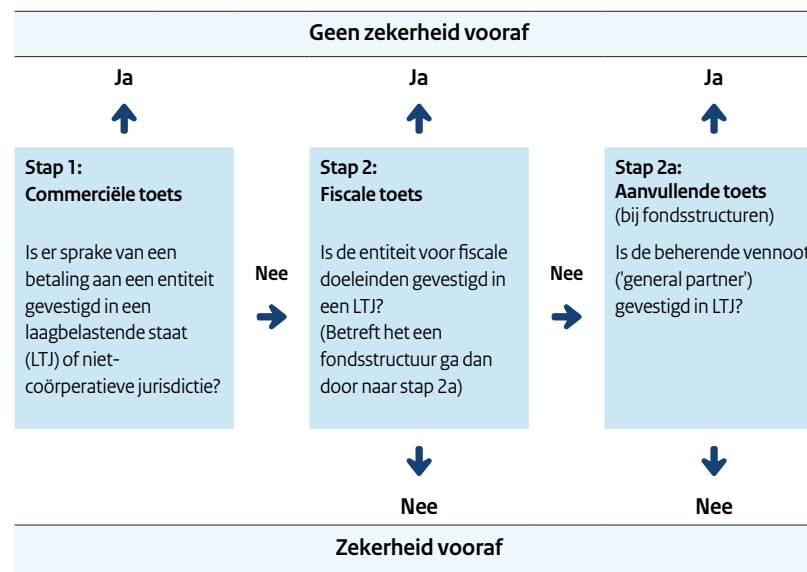
Toepassing inhoudingsvrijstelling

Ook bij verzoeken die zien op toepassing van (onder andere) de inhoudingsvrijstelling wordt beoordeeld of sprake is van (voldoende) relevante economische nexus. Bij deze beoordeling wordt eveneens gekeken naar alle relevante feiten en omstandigheden. Wat betreft de economische nexus bij dergelijke verzoeken is het goed om op te merken dat in ieder geval sprake is van relevante economische nexus wanneer in Nederland werknemers in dienst zijn die in staat zijn om te beslissen ten aanzien van de door de algemene vergadering van aandeelhouders voorgestelde dividenduitkering. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als de (Nederlandse) werknemers de functie en bevoegdheden hebben om te beslissen over het voorstel en de specifieke civiele regels die daarvoor gelden (de balanstest en uitkeringstoets).

Transacties met laagbelastende jurisdicties

Met ingang van 1 januari 2025 zijn de WFKR en de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling in werking getreden. Dit heeft gevolgen voor (onder andere) de kwalificatie van buitenlandse entiteiten.

De vraag is opgekomen of deze wijzigingen gevolgen hebben voor de toegangsvoorwaarde die ziet op transacties met een laagbelastende jurisdictie of een niet-coöperatief rechtsgebied. Deze vraag is onder andere opgekomen in een situatie waarin sprake is van een limited partnership die zich boven Nederland bevindt.



Dit toetsingskader blijft onverminderd van toepassing, ook na de eventuele gewijzigde Nederlandse fiscale kwalificatie van een limited partnership vanaf 1 januari 2025.

Concreet betekent dit dat sprake is van een directe transactie met een limited partnership (of een ander buitenlands samenwerkingsverband) gevestigd in een laagbelastende jurisdictie of een niet-coöperatief rechtsgebied indien aan één van de volgende drie voorwaarden wordt voldaan:

- I. De limited partnership is ingeschreven in de Kamer van Koophandel van een laagbelastende jurisdictie of een niet-coöperatief rechtsgebied; óf
- II. De limited partnership heeft een bankrekening in een laagbelastende jurisdictie of een niet-coöperatief rechtsgebied; óf
- III. De limited partnership is feitelijk gevestigd in een laagbelastende jurisdictie of een niet-coöperatief rechtsgebied (of de alternatieve toets van de vestiging van de 'general partner').

Publiekrechtelijke lichamen

Aan het College IFZ is de vraag voorgelegd of de toegangsvoorwaarde die ziet op transacties met een laagbelastende jurisdictie of een niet-coöperatief rechtsgebied, ook van toepassing is op een transactie met een publiekrechtelijk lichaam van een staat die is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. De toegangsvoorwaarde in het Besluit vooroverleg rulings biedt geen ruimte om zekerheid vooraf te geven ten aanzien van een transactie met een publiekrechtelijk lichaam dat is gevestigd in een laagbelastende staat of een niet-coöperatief rechtsgebied. Het begrip 'entiteit' in het Besluit vooroverleg rulings omvat zowel privaatrechtelijke als publiekrechtelijke lichamen. Het is daarbij niet van belang of de geldstroom naar een privaatrechtelijk of publiekrechtelijk lichaam gaat. Dit betekent dat zekerheid vooraf in een dergelijke situatie niet mogelijk is.

Wijziging van het Besluit vooroverleg rulings

Door de wijziging van het Besluit vooroverleg rulings (paragraaf 3.b.ii) zijn de criteria op basis waarvan geen internationaal vooroverleg kan worden gevoerd – onder bepaalde voorwaarden – versoepeld. Bij de actualisatieslag van het V&A document in 2024 is besloten de vraag over zekerheid vooraf in verband met een laagbelastende entiteit op te splitsen - en aan te vullen - in twee nieuwe vragen.

Vraag 16 geeft antwoord op de mogelijkheid zekerheid vooraf te krijgen bij herstructureringen waarbij immateriële activa door een entiteit uit een laagbelastend land in een Nederlandse BV worden gestort. Vooraf zekerheid verkrijgen is in deze situatie in principe niet mogelijk (zoals bepaald in paragraaf 3.b.ii van het Besluit vooroverleg rulings). Hiervoor geldt een uitzondering wanneer – mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan - de betreffende structuur binnen een realistisch tijdsbestek volledig wordt afgebouwd. Vraag 17 geeft antwoord op de mogelijkheid van het bieden van zekerheid vooraf bij het ontmantelen van belastingontwijkende structuren. Zekerheid vooraf kan worden verleend indien de structuur binnen een zo kort mogelijk, maar realistisch tijdsplan volledig wordt opgeheven. Zekerheid vooraf wordt echter niet verleend als de ontmanteling resulteert in een niet- of laagbelaste opbrengst in het buitenland, terwijl in Nederland afschrijvingspotentieel ontstaat. Tot slot geldt de voorwaarde dat de belastingplichtige na de ontmanteling geen directe transacties (meer) verricht met gelieerde entiteiten die gevestigd zijn in een laagbelastend land.²⁷

Naast de nieuwe vragen 16 en 17, is ook het antwoord op vraag 20 gewijzigd en aangevuld. In dit antwoord wordt onder meer vermeld dat geen zekerheid vooraf kan worden verleend indien een substantieel deel (>30%) van de omzet afkomstig is uit landen die zijn opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden. Transacties met derde partijen worden vanaf 23 december 2023 buiten beschouwing gelaten bij deze berekening.

²⁷ Er kan nooit zekerheid vooraf gegeven indien sprake is van een directe transactie met een entiteit die is gevestigd in een niet-coöperatief rechtsgebied voor belastingdoeleinden.

Dit geldt alleen als de gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op derdentransacties bij de toepassing van de innovatiebox en/of de tonnageregeling en/of als de zekerheid vooraf betrekking heeft op de fiscale gevolgen van derdentransacties bij het sluiten van een APA.

Competentievraagstukken

Verzoeken onderdeel 2.7.4 Besluit Deelnemingsvrijstelling

In 2024 is het Besluit Deelnemingsvrijstelling gepubliceerd.²⁸ In onderdeel 2.7.4 van het Besluit Deelnemingsvrijstelling is een goedkeuring opgenomen voor de aankoop van een deelneming tegen een koopsom in vreemde valuta (of een te verrichten kapitaalstorting). Op grond van de goedkeuring kunnen op verzoek van belastingplichtige de valutaresultaten die een gevolg zijn van de opgebouwde positie in vreemde valuta onderdeel vormen van de kostprijs van de deelneming en van het voor die deelneming opgeofferde bedrag. Omdat er in die situaties nog geen deelneming is, kan voor deze afdekkingsinstrumenten geen verzoek in de zin van artikel 13, zevende lid van de Wet Vpb worden gedaan. Een verzoek als bedoeld in onderdeel 2.7.4 van het Besluit Deelnemingsvrijstelling met betrekking tot een buitenlandse deelneming kwalificeert als een verzoek om een ruling met een internationaal karakter.²⁹ Er dient dus voldaan te worden aan de voorwaarden van het Besluit vooroverleg rulings.

Indien het gaat om de aankoop van een Nederlandse deelneming of er is sprake van een nog te verrichten kapitaalstorting in een Nederlandse deelneming in een valuta die anders is dan de functionele valuta die de belastingplichtige hanteert, dan is geen sprake van internationaal vooroverleg.

²⁸ Besluit van 19 september 2024, nr. 2024-20865 (laatst gewijzigd bij Besluit van 18 december 2024, nr. 2024-27232)

²⁹ In het besluit van 9 maart 2020, nr. 2020-000000002 was dit nog onderdeel 1.7.4

Verzoeken met betrekking met de Wet minimumbelasting 2024

In situaties waarin sprake is van vooroverleg over de Wet minimumbelasting 2024 is het niet in alle gevallen direct duidelijk gebleken of er sprake is van vooroverleg met een internationaal karakter. Binnen de Belastingdienst is hier in 2024 regelmatig overleg over geweest. Het betreft een nieuwe heffingswet en de systematiek en achtergrond van de wet wijkt af van de andere heffingswetten die onder de reikwijdte van het Besluit vooroverleg rulings vallen. Het internationale karakter wordt per verzoek getoetst rekening houdend met de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. Ter verduidelijking worden hieronder twee voorbeelden gegeven die voorgelegd zijn aan het College IFZ. In het eerste voorbeeld is er sprake van internationaal vooroverleg, terwijl dit in het tweede voorbeeld niet het geval is:

Voorbeeld 1: Wel internationaal vooroverleg

Een stichting administratiekantoor ('stak') die niet belastingplichtig is voor de Nederlandse vennootschapsbelasting wenst zekerheid vooraf dat zij niet kwalificeert als groepsentiteit in de zin van de Wet minimumbelasting 2024. De stak houdt aandelen in een vennootschap feitelijk gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie (EU-lidstaat) niet zijnde Nederland. De certificaathouders/achterliggers van de stak betreffen vennootschappen feitelijk gevestigd in weer een andere EU-lidstaat niet zijnde Nederland.

Voorbeeld 2: Geen internationaal vooroverleg

In Nederland gevestigde groepsentiteiten behorende tot een concern waarvan de uiteindelijke moederentiteit voor de toepassing van de Wet minimumbelasting 2024 buiten Nederland is gevestigd, wensen zekerheid vooraf dat een bepaalde verslaggevingsstandaard gebruikt kan worden voor de berekening van de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige havenregel van de Wet minimumbelasting 2024.

Grensoverschrijdende fusie en terugwerkende kracht

Een belastingplichtige die voornemens is grensoverschrijdend te fuseren kan een verzoek indienen omtrent zekerheid vooraf over de toepassing van artikel 14b van

de Wet Vpb. Vaak wordt een beschikking gevraagd op grond van artikel 14b, derde lid en het zevende lid van de Wet Vpb. Indien niet meer gevraagd wordt dan deze beschikkingen die voor bezwaar vatbaar zijn, is er geen sprake van vooroverleg met een internationaal karakter in de zin van voornoemd Besluit.

In het verlengde van het voorgaande is de vraag voorgelegd of een standpunt van de inspecteur over de vraag of een fusie fiscaal terugwerkende kracht kan hebben ook geen vooroverleg met een internationaal karakter betreft. Het College IFZ is tot de conclusie gekomen dat er wel sprake is van een vooroverleg met een internationaal karakter in de zin van het Besluit vooroverleg rulings. Zekerheid over de mogelijkheid van het fiscaal kunnen toepassen van terugwerkende kracht van een grensoverschrijdende fusie voldoet aan de definitie van een grensoverschrijdende ruling in de zin van artikel 2b WIB en een uitlating over toepassing van terugwerkende kracht is geen beschikking waar tegen bezwaar gemaakt kan worden.

Overig

Zekerheid vooraf bij de kwalificatie van rechtsvormen

Gedurende 2024 is er veelvuldig aandacht geweest voor de inwerkingtreding van WFKR en de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling. Hierna worden enkele onderwerpen aangestipt die aan de orde zijn geweest en ook relevant zijn voor de toekomst.

Buitenlandse rechtsvormen vergelijkbaar met Nederlandse rechtsvorm

Nadat de wet is aangenomen en het BVBR eind 2024 gepubliceerd is, zijn de eerste rulings met een internationaal karakter gesloten met betrekking tot de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen per 1 januari 2025. Bij de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen zijn het BVBR en de daarbij als bijlage opgenomen rechtsvormenlijst relevant.³⁰ Op de rechtsvormenlijst

³⁰ Staatscourant 2024, 339

zijn buitenlandse rechtsvormen opgenomen waarvan wordt vermoed dat de rechtsvorm vergelijkbaar is met een bepaalde Nederlandse rechtsvorm. In de lijst is aangegeven met welke Nederlandse rechtsvorm de buitenlandse rechtsvorm het meest overeenkomt, één van de Nederlandse Burgerlijk Wetboek (BW)- rechtspersonen of Nederlandse personenvennootschappen.^{31,32} Indien de buitenlandse rechtsvorm niet vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm, wordt teruggevallen op de vaste of symmetrische methode. In de toelichting bij het BVBR is opgenomen dat de indicatie op de lijst in verreweg de meeste gevallen duidelijkheid en zekerheid geeft.³³

Wel geldt een voorbehoud in het geval van een relevante wijziging van het buitenlandse recht van de staat waardoor de rechtsvorm wordt beheerst ten opzichte van het buitenlandse recht op het moment van kwalificatie ten behoeve van de rechtsvormenlijst. Indien de kwalificatie als fgr of transparant fonds niet aan de orde is, en door de adviseur wordt verklaard dat geen sprake is van een wijziging van het buitenlandse recht van de staat waardoor de rechtsvorm wordt beheerst, dan geeft het rechtsvermoeden van de rechtsvormenlijst voldoende duidelijkheid om zekerheid vooraf te verstrekken. Dit speelt ook in de situatie dat de betreffende zekerheid vooraf over de kwalificatie van een rechtsvorm ook relevant is voor andere onderwerpen waarvoor om zekerheid wordt verzocht, bijvoorbeeld de inhoudingsvrijstelling dividendbelasting.

³¹ De veelal in Boek 2 van het BW benoemde rechtsvormen, opgesomd in de artikelen 3 tot en met 9 BVBR, zoals de naamloze vennootschap (nv), besloten vennootschap (bv), coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij, vereniging, stichting, kerkgenootschap en publiekrechtelijke rechtspersoon.

³² Artikelen 10 en 11 BVBR: de vennootschap onder firma (vof), de maatschap en de commanditaire vennootschap (cv).

³³ De kwalificatie in overeenstemming met de lijst wordt, in het geval van personenvennootschappen zoals een cv, in ieder geval opzijgezet indien het buitenlandse lichaam op grond van de wettelijke definities in de vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting als fonds voor gemene rekening (fgr) of transparant fonds kwalificeert.

Buitenlandse rechtsvormen niet-vergelijkbaar met Nederlandse rechtsvorm

Indien een buitenlandse rechtsvorm op de rechtsvormenlijst bij het BVBR (in beginsel) als niet-vergelijkbaar is aangeduid, dan is de vestigingsplaats van de rechtsvorm relevant. Aan de hand van de vestigingsplaats vindt kwalificatie plaats via de vaste of symmetrische methode. De nadruk van de gevraagde zekerheid ligt in deze gevallen op de vestigingsplaats van de buitenlandse rechtsvorm. Dergelijke verzoeken zullen daarom in beginsel aangemerkt worden als een Overige ruling met een internationaal karakter. De eerste behandelaar is dan niet het behandelteam IFZ maar de lokale inspecteur. De voorwaarden en procedures van het Besluit vooroverleg rulings zijn onverkort van toepassing.

Kwalificatie van Nederlandse rechtsvormen

Zekerheid vooraf in de vorm van een ruling ziet niet alleen de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen of buitenlandse samenwerkingsverbanden. Zoals ook in het jaarverslag Rulings met een internationaal karakter 2023 is opgemerkt, kan ook de kwalificatie van bijvoorbeeld een fgr of cv naar Nederlands recht kwalificeren als internationaal vooroverleg indien er sprake is van één of meer in het buitenland gevestigde of woonachtige participanten.³⁴ Bij een verzoek om vooroverleg ten aanzien van een nog te implementeren toekomstige situatie, is er geen sprake van internationaal vooroverleg als er geen indicatie is dat er één of meer in het buitenland gevestigde of woonachtige participanten zullen zijn.

Bestaande rulings

Zoals in de memorie van toelichting bij de WFKR en de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling is opgemerkt, is de inwerkingtreding van deze twee wetten aan te duiden als een beëindigingsgrond van een reeds afgesloten ruling.^{35, 36} Het gaat dan specifiek over de situatie

dat zekerheid vooraf is gegeven op de kwalificatie van een Nederlandse of buitenlandse rechtsvorm. De verstrekte zekerheid ten aanzien van de kwalificatie van een rechtsvorm komt te vervallen (ook als de uiteindelijke fiscale kwalificatie niet anders is). Indien ook zekerheid vooraf is gegeven op andere fiscale aspecten die niet geraakt worden door kwalificatieaspecten, dan blijft de ruling voor die aspecten in stand. Het is niet nodig om dat schriftelijk te bevestigen, een verzoek hoeft dus niet te worden ingediend.

Met betrekking tot de verstrekte zekerheid ten aanzien van de kwalificatie van een rechtsvorm kan het gewenst zijn om de zekerheid die tot 31 december 2024 gold, voort te zetten. In dat geval moet een schriftelijk verzoek ingediend worden met daarin de relevante fiscale analyse met betrekking tot de kwalificatie van de rechtsvorm.

Toll manufacturing

Bij verzoeken om zekerheid vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning voor toll manufacturing activiteiten blijkt het in de praktijk vaak lastig om voldoende vergelijkbare ongelieerde partijen te vinden voor de benchmark (vergelijkbaarheidsanalyse). Zonder betere alternatieven blijken veelal producenten met een goederenbeweging in de benchmark te zitten. De activa, functies en daarbij gepaard gaande risico's van dergelijke partijen zijn veelal niet vergelijkbaar met de activa, functies en daarbij gepaard gaande risico's van een toll manufacturer. De ongelieerde partijen in de benchmark hebben veelal een bredere kostengrondslag dan een toll manufacturer. Dit laatste komt met name vanwege het feit dat bij toll manufacturers grond- en hulpstoffen geen deel uitmaken van de kostengrondslag.

In die situaties is het van belang dat betrouwbare aanpassingen worden gemaakt om rekening te houden met de geconstateerde verschillen. Doorgaans wordt in de vergelijking met ongelieerde partijen de winst ten opzichte van de gemaakte kosten als profit level indicator gebruikt bij de gekozen verrekenprijsmethode. In veel verzoeken voor de beloning van toll manufacturers wordt hierbij zowel een

³⁴ Jaarverslag 2023, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-1145861>, pagina 18 en 19

³⁵ Kamerstukken II 2023/24, 36 425, nr. 3, p. 22.

³⁶ Kamerstukken II 2023/24, 36 423, nr. 3, p. 9.

aanpassing gedaan van de winst als van de kostengrondslag (eliminieren van de kosten van grond- en hulpstoffen) van de ongelieerde partijen in de benchmark wat veelal leidt tot een hoger winststopslagpercentage in relatie tot de overblijvende kosten.

Bij de behandeling van een verzoek, waarvan de uitkomst is vastgelegd in samenvatting 20240903 APA 000001, werden de voorgestelde aanpassingen onvoldoende betrouwbaar geacht. Na herhaaldelijk overleg over bijstelling van de aanpassingen is het verzoek door de verzoeker ingetrokken.

Financieringsactiviteiten met gedeelde control

In 2024¹²²⁴ APA 000004 is verzocht om zekerheid vooraf ten aanzien van de arm's-length winstverdeling tussen een Nederlandse vennootschap die, tezamen met haar buitenlandse hoofdkantoor, verantwoordelijk is voor alle groepsfinancieringsactiviteiten. Dit is vormgegeven door middel van een treasury-afdeling die bestaat uit werknemers van verzoeker en het buitenlandse hoofdkantoor.

Bij de behandeling van het verzoek is geconcludeerd dat sprake is van gedeelde control tussen de verzoeker en het buitenlandse hoofdkantoor. In Nederland is het Europese hoofdkantoor van de multinationale groep gevestigd. Vanwege bedrijfseconomische redenen worden nieuwe externe leningen via Nederland uit de markt gehaald. Hierbij wordt wel een garantie gegeven door het buitenlandse hoofdkantoor, maar gezien de credit rating van verzoeker en haar financial capacity, zou zij ook in staat zijn om zelfstandig leningen uit de markt te halen. Het buitenlandse hoofdkantoor krijgt geen vergoeding van verzoeker noch van enige andere gelieerde vennootschap voor het geven van garanties aan externe kredietverstrekkers.

De verzoeker heeft [11 – 25] hoog gekwalificeerde personeelsleden in dienst die zich bezig houden met treasury-activiteiten. Het buitenlandse hoofdkantoor heeft een soortgelijk aantal hoog gekwalificeerde personeelsleden die eveneens betrokken zijn bij de gezamenlijke treasury-activiteiten. Naast haar rol als garantiegiver, bepaalt het buitenlandse hoofdkantoor de kaders waarbinnen verzoeker kan opereren. Dit ziet mede op het vlak dat bepaalde keuzes over het al dan niet aangaan van risico's in gezamenlijkheid worden bepaald.

Bij de beoordeling of sprake is van gedeelde control is gekeken naar de functies die in Nederland worden uitgeoefend en op het buitenlandse hoofdkantoor. Uit de beoordeling van de functionele analyse volgt dat zowel in Nederland als op het buitenlandse hoofdkantoor relevante functies worden uitgeoefend om control uit te oefenen over de belangrijkste risico's. Aan de hand van een contributie-analyse is een zakelijke winstverdeling bepaald.

Bij de behandeling van het verzoek is ook in de afwegingen betrokken de wijze waarop het transfer pricing beleid voor het beprijzen van financiële transacties is vormgegeven. Hierbij is onder meer gekeken naar het beleid ten aanzien van de juiste karakterisering van de transacties (kortlopend versus langlopend en debt service capacity), in hoeverre rekening wordt gehouden met impliciete ondersteuning bij het bepalen van de credit ratings van groepsmaatschappijen en in hoeverre bij het vaststellen van arm's-length rentes op cash pool saldi rekening is gehouden met een verdeling van synergievoordelen die voortvloeien uit de cash pool activiteiten.

Bijlage 2

Uitsplitsing cijfers van toegekende rulings naar verschijningsvorm en van niet toegekende rulings naar de reden van afwijzing in 2024.

Indeling verzoeken toegewezen 2024

Indeling	Specificatie	Totaal
1/3 Internationale houdsterstructuur Waarvan:		185
Zekerheid over de deelnemingsvrijstelling, inclusief CFC wetgeving	37	
Zekerheid over de positie aandeelhouders	122	
Combinatie deelnemingsvrijstelling/aandeelhouders combi's	10	
Zekerheid over de bronbelasting	10	
Zekerheid over toepassing wet tegengaan mismatches zakelijkheidsbeginsel	6	
2 Aantal gevallen waarin een coöperatie is opgenomen in een internationale houdster structuur	87	
4 Toerekenen aandelen aan VI		0
Buitenlandse belastingplicht - Negatieve VI		22
BES VI		8
Objectvrijstelling		1
5 Hybride financieringsvorm		1
6 Hybride entiteiten		14
7 ATAD2		2
8 Principaalstructuren (Europees/EMEA hoofdkantoor)		3

Indeling	Specificatie	Totaal
9 Reguliere APA		48
APA - Verkoop	19	
APA - Verkoopondersteuning	5	
APA - Productie	7	
APA - Hoofdkantoor	3	
APA - Administratieve dienstverlening	1	
APA - IT dienstverlening	0	
APA - Waardering	2	
APA - Financiële transacties	1	
APA - Royaltybetaling voor gebruik immateriële activa	2	
APA - Logistiek	8	
10 Informeel kapitaal/verkapt dividend		0
11 Financierings- en Royalty-activiteiten		0
12 Hoofdhuis - Vaste inrichting winsttoerekening		2
13 Herfactureren		0
BI- en multilaterale APA's		25
Subotaal aantal afgegeven APA/ATR		311
Innovatiebox		154
Overige rulings internationaal karakter		21
Subtotaal rulings internationaal karakter		486
BRNC		0
Vangnet		0
Totaal toegekend		486

* Verzoeken weergegeven in categorie 2 zijn reeds geclassificeerd onder 'Internationale houdsterstructuur'.

Reden niet toegewezen rulings – ATR-verzoeken 01-01-2024 t/m 31-12-2024

	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Totaal
1. ATR				
<i>Ruling internationaal karakter:</i>				
De transactie is niet doorgegaan		4	1	5
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		16	3	19
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	1	1		2
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen	1	12	1	14
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Belastingbesparing	1	2		3
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Economische nexus		1		1
Totaal ruling internationaal karakter:	3	36	5	44
<i>Geen ruling internationaal karakter:</i>				
Betreft geen ATR- of APA-verzoek			1	1
Verzoek dubbel ingeboekt			1	1
Totaal geen ruling internationaal karakter:			2	2
Eindtotaal	3	36	7	46

Reden niet toegewezen rulings – APA-verzoeken 01-01-2024 t/m 31-12-2024

	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Totaal
2. APA				
Ruling internationaal karakter:				
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid		1	2	3
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		1		1
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid		5		5
Totaal ruling internationaal karakter:		7	2	9
Eindtotaal		7	2	9

Reden niet toegewezen rulings – BAPA-verzoeken 01-01-2024 t/m 31-12-2024

	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Totaal
3. BAPA				
<i>Ruling internationaal karakter:</i>				
De transactie is niet doorgegaan		1		1
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		1		1
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid		1	1	2
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen			3	3
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Economische nexus	1			1
Totaal ruling internationaal karakter:	1	3	4	8
<i>Geen ruling internationaal karakter:</i>				
Verzoek dubbel ingeboekt			1	1
Totaal geen ruling internationaal karakter:			1	1
Eindtotaal	1	3	5	9

Reden niet toegewezen rulings – Innovatiebox-verzoeken 01-01-2024 t/m 31-12-2024

	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Totaal
4. Innovatie box				
<i>Ruling internationaal karakter:</i>				
De transactie is niet doorgegaan		4		4
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen			6	6
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid		1		1
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		8	1	9
Totaal ruling internationaal karakter:		13	7	20
<i>Geen ruling internationaal karakter:</i>				
Betreft geen innovatiebox-verzoek		1	3	4
Verzoek dubbel ingeboekt			1	1
Verkeerd gerubriceerd / betreft (inmiddels) aanslagregeling / betreft (inmiddels) nationaal vooroverleg			23	23
Totaal geen ruling internationaal karakter:		1	27	28
Eindtotaal		14	34	48

Reden niet toegewezen rulings – Overige rulings-verzoeken 01-01-2024 t/m 31-12-2024

	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Totaal
5. Overige rulings				
<i>Ruling internationaal karakter:</i>				
De transactie is niet doorgegaan		1		1
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		1		1
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	1	1		2
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		1	2	3
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Belastingbesparing	1	1		2
Totaal ruling internationaal karakter:	2	5	2	9
<i>Geen ruling internationaal karakter:</i>				
Betreft geen innovatiebox-verzoek			1	1
Totaal geen ruling internationaal karakter:			1	1
Eindtotaal	2	5	3	10

Totaaloverzicht van de reden van afwijzing van niet toegewezen rulings 01-01-2022 t/m 31-12-2024

2022 2023 2024

