



## de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

Aan Ministerie van Financiën

Ingediend op: <https://www.internetconsultatie.nl/rulingpraktijk>

Amsterdam, 20 september 2018

**Betreft: Internetconsultatie Herziening rulingpraktijk**

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met interesse kennisgenomen van de door de Staatssecretaris van Financiën geïnitieerde internetconsultatie Herziening rulingpraktijk. Middels deze brief maakt de Orde gaarne gebruik van de uitnodiging mee te denken over de toekomst van de (internationale) rulingpraktijk.

Naar de mening van de Orde is de mogelijkheid om (door middel van een ruling) zekerheid vooraf te krijgen over de fiscale gevolgen van een specifiek feitenpatroon, van grote waarde voor belastingplichtigen en draagt dit bij aan een goed (fiscaal) vestigingsklimaat. De Orde is het daarom van harte eens met de opmerking van de staatssecretaris in zijn brief over de aanpak van belastingontwijking van 23 februari 2018 dat “*de zekerheid vooraf die de Belastingdienst geeft over fiscale gevolgen van investeringen, het Nederlandse investeringsklimaat [versterkt].*”

Naar de mening van de Orde functioneert de (internationale) rulingpraktijk in algemene zin naar behoren, niet in de laatste plaats door de deskundigheid en professionaliteit van het rulingteam te Rotterdam waar een groot deel van de rulingpraktijk is belegd. De mogelijkheid om voorafgaande aan een investering of transactie in overleg te kunnen treden, past bovendien in een open transparante relatie tussen belastingplichtigen en Belastingdienst. Tegelijkertijd beseft de Orde dat maatschappelijke ontwikkelingen rechtvaardigen dat nog eens kritisch wordt gekeken naar enkele aspecten van het rulingbeleid.<sup>1</sup>

Hieronder geeft de Orde haar visie op de in het kader van de internetconsultatie opgeworpen vragen. Daarbij wordt de in de aanbiedingsbrief gehanteerde volgorde/indeling aangehouden.

---

<sup>1</sup> De internetconsultatie betreft het ‘internationale rulingbeleid’. De opmerkingen van de Orde zien daarom alleen op het internationale rulingbeleid. Wij zullen echter gemakshalve steeds spreken van ‘rulingbeleid’ en ‘rulings’ (zonder deze termen vooraf te laten gaan door het woord ‘internationale’).

## 1. Vragen betreffende de inhoud

Dit onderdeel betreft de vragen (1) welke belastingplichtigen in aanmerking kunnen komen voor een ruling en (2) over welke structuren/feitenpatronen een ruling kan worden afgegeven.

### 1.1 Welke belastingplichtigen komen in aanmerking voor een ruling?

Als uitgangspunt meent de Orde dat in beginsel alle belastingplichtigen in aanmerking moeten kunnen komen voor een ruling. De Orde realiseert zich dat er een tweetal redenen kunnen zijn om de kring van belastingplichtigen die in aanmerking kunnen komen voor een ruling, te beperken.

Op de eerste plaats kunnen er capaciteitsredenen zijn. De Belastingdienst heeft mogelijk te weinig mankracht om rulingverzoeken van alle belastingplichtigen in behandeling te nemen en af te doen.<sup>2</sup> Een belangrijke nuancering is echter dat de aan 'de voorkant' door de Belastingdienst geïnvesteerde tijd aan 'de achterkant' wordt bespaard. Aan een aangifte waarin een door middel van een ruling afgestemde positie is opgenomen, hoeft door de Belastingdienst logischerwijze minder tijd te worden besteed. Verder geldt dat door de rulingpraktijk de Belastingdienst zicht heeft op structuren die anders zouden opgaan in de grote stroom aangiften van alle belastingplichtige lichamen.<sup>3</sup>

Op de tweede plaats kan het voorkomen van een internationaal negatieve uitstraling een reden zijn om niet alle belastingplichtigen in aanmerking te laten komen voor een ruling. Dat er soms een onterecht beeld wordt geschetst van de Nederlandse rullingpraktijk doet aan deze (politieke) realiteit niet af.

Uiteindelijk is voor een belangrijk deel sprake van een politieke keuze. De Orde heeft er, alles afwegende, begrip voor dat er wordt gekeken naar een (verdere) beperking van de groep van belastingplichtigen die in aanmerking komen voor een ruling. Naar de mening van de Orde kan een balans worden gevonden door het verbreden van de toepassing van de geldende substance-eisen naar alle rulings met een internationaal karakter (2.3.1. Optie 2).<sup>4</sup> Het is relevant op te merken dat door de internationale ontwikkelingen (waaronder de als gevolg van het Multilateraal Instrument geïntroduceerde antimisbruikbepalingen in belastingverdragen) de rol van substance al flink is toegenomen. Wij voorzien dat substanceloze structuren hun tijd hebben gehad. Voor specifieke situaties (bijvoorbeeld dienstverleningslichamen: zie 2.3.1. Optie 3) kan worden gedacht aan een verdere aanscherping van de substance-eisen. Als concretere invulling daarvan is het logisch om aan te sluiten bij de verzwaarde substance-eisen zoals die gelden in de dividendbelasting en bij de buitenlandse belastingplicht in de vennootschapsbelasting (eisen op het gebied van loonkosten en beschikbaarheid van kantooruimte). Deze verzwaarde eisen zijn de Nederlandse invulling van diverse antimisbruikbepalingen in verdragen en het EU-recht.

---

<sup>2</sup> Blz. 14 Werkdocument.

<sup>3</sup> Blz. 16 Werkdocument.

<sup>4</sup> Blz. 16 Werkdocument.

Voor belastingplichtigen die deel uitmaken van een concern met een ‘economische nexus’ met Nederland hoeft deze verzwaarde substance naar de mening van de Orde niet te gelden. Er kunnen namelijk geldige juridische en economische redenen zijn om de Nederlandse activiteiten van een concern te verdelen over diverse Nederlandse vennootschappen, waarvan sommige wel en sommige geen (voldoende) nexus met Nederland hebben.

## **1.2 Over welke structuren kan zekerheid vooraf worden gegeven?**

Hoewel het moeilijk is een definitie te geven van ‘agressieve belastingplanning’, is de Orde van mening dat van de Belastingdienst niet kan worden gevergd capaciteit in te zetten voor het afgeven van rulingverzoeken voor dergelijke structuren. Ook aan fiscale grensverkenning hoeft niet te worden meegewerkt. Dat laatste is overigens ook nu al het geval. De huidige invulling daarvan in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (‘BFB’) is werkbaar. Als aanvulling daarop zou per verschijningsvorm een nadere beperking kunnen worden ingevoerd (op te nemen in het BFB), indien maatschappelijke of internationale ontwikkelingen daartoe nopen (Optie 2). Het is echter in het kader van de rechtszekerheid wel van belang niet *te* open normen op te nemen.

Met betrekking tot de looptijd van de rulings kan de Orde zich vinden in de gedachte om de maximale looptijd van een ruling in het BFB op te nemen, waarbij de huidige termijn (uit het APA- en ATR-besluit) van 4 tot 5 jaar in de praktijk goed werkbaar is. Er zou echter wel rekening moeten worden gehouden met situaties waarin langlopende contracten een rol spelen (Besluit DGB 2014/3098).

Er hebben de Orde geen signalen uit de praktijk bereikt dat de vormgeving van zekerheid vooraf in de vorm van een (eenzijdige) standpuntbepaling of een vaststellingsovereenkomst (en de vorm daarvan), zou moeten worden gewijzigd. Ook vanuit capaciteitsoptiek en internationale-uitstralingsoptiek is er geen reden de bestaande situatie niet te continueren.

## **2. Proces**

Zoals in de inleiding van deze brief is opgenomen, is de Orde van mening dat het huidige rulingbeleid in het algemeen goed functioneert. Het rulingteam in Rotterdam functioneert goed en is bemand met kundige en professionele mensen. Ook het huidige proces (het rulingverzoek wordt ingediend bij de lokale inspecteur die op bepaalde onderwerpen het rulingteam inschakelt voor bindend advies/verdere afhandeling) werkt goed en een zorgvuldige behandeling is voldoende gewaarborgd. Overwogen kan worden de competentie van het rulingteam uit te breiden tot meer onderwerpen of eventueel alle internationale rulings, in feite een verdere centralisatie. Dit is niet specifiek een van de genoemde opties, hoewel gelijkend op Optie 2,<sup>5</sup> maar het voordeel van deze benadering is dat:

- invulling wordt gegeven aan de wens tot verdere coördinatie;
- het risico op het abusievelijk niet volgen van de juiste procedures wordt beperkt;<sup>6</sup>
- er sprake is van waarborging van precedentcontrole om aldus te voldoen aan de richtsnoeren van de Europese Unie;<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Blz. 30 Werkdocument.

<sup>6</sup> Vgl. blz. 30 Werkdocument.

<sup>7</sup> Vgl. blz. 30 Werkdocument.

- door de samenwerking tussen lokale inspecteur en rulingteam wordt aangesloten bij de integrale klantbehandeling (een element uit Optie 4);<sup>8</sup> en
- geen tijd- en energierovende reorganisatie nodig is door het inrichten van een nieuw centraal team.

Met betrekking tot het Aanspreekpunt Potentiële Buitenlandse Investeerders deelt de Orde de mening op blz. 30 van het Werkdocument dat dit een belangrijk element van het Nederlandse vestigingsklimaat is. Daarbij zijn proactieveit, benaderbaarheid en deskundigheid belangrijke elementen. Ter bestendinging van de huidige praktijk en ter waarborging van consistentie en kwaliteit, spreekt de Orde daarom haar voorkeur uit voor Optie 2.

### **3. Transparantie**

Transparantie is een breed begrip. Enerzijds kan het gaan om transparantie richting de Nederlandse belastingdienst en/of buitenlandse belastingdiensten. Anderzijds kan het ook gaan om transparantie richting het publiek.

De Orde onderschrijft het belang van transparantie richting buitenlandse belastingdiensten. De door de OESO en de Europese Unie geïnitieerde alternatieven over de uitwisseling van rulings voldoen aan deze eis van transparantie. Transparantie leidt tot het juist opleggen van aanslagen en komt de Nederlandse internationale uitstraling ten goede omdat het buitenland kan controleren welke afspraken belastingplichtigen in Nederland hebben gemaakt. Zo wordt het (onterechte) beeld dat schimmige afspraken worden gemaakt, bestreden.

Ten aanzien van transparantie richting het publiek is de Orde van mening dat andere eisen gelden. Terecht wordt op blz. 40 van het Werkdocument opgemerkt dat de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR cruciaal is voor het vertrouwen in de Belastingdienst en de Nederlandse overheid als geheel. Daarom zijn belastingaangiftes, belastingaanslagen en correspondentie met de Belastingdienst geheim. Naar de mening van de Orde is er geen reden om voor rulings waarin zekerheid vooraf wordt gegeven, af te wijken van deze geheimhouding. Waarom zou een in een aangifte ingenomen standpunt wel geheim zijn, maar vervalt de geheimhouding als dit standpunt vooraf wordt afgestemd met de Belastingdienst? Rulings moeten derhalve niet worden gepubliceerd, niet integraal, maar ook niet geanonimiseerd omdat uit het feitenpatroon vaak op te maken zal zijn welke belastingplichtige het betreft. Het belang van geheimhouding van rulings heeft niet te maken met de inhoud van rulings als zodanig (deze zullen conform geldende wetgeving zijn), maar met het feit dat belastingplichtigen recht hebben op privacy, om bedrijfseconomische redenen (er kan sprake van concurrentiegevoelige informatie), maar ook vanwege het principe zelf. De Orde heeft derhalve een voorkeur voor Optie 1.

Het uitvaardigen van beleidsbesluiten over de uitgangspunten van het rulingbeleid en de daarbij geldende (procedurele en fiscaal-inhoudelijke kaders), zoals besproken in Optie 4 en het uitgeven van een jaarverslag over internationale rulings, kan bijdragen aan transparantie, de controleerbaarheid van het rulingbeleid en de rechtsgelijkheid. De Orde kan zich (ook) voorstellen dat in de jaarverslagen van het APA/ATR team meer aandacht wordt geschonken

---

<sup>8</sup> Blz. 30 Werkdocument.

aan de aard/het soort van de afgegeven rulings, mits de informatie niet is te herleiden tot belastingplichtigen (Optie 5).

In Onderdeel 4.5.2 en 4.6 wordt ingegaan op voorstellen met betrekking tot de Opties voor toetsing van de rullingpraktijk en de vastlegging van de kaders van het rullingbeleid. Met uitzondering van de hiervoor gemaakte opmerking over het uitvaardigen van beleidsbesluiten over de uitgangspunten van het rullingbeleid en de daarbij geldende (procedurele en fiscaal-inhoudelijke kaders), ziet de Orde weinig aanleiding de huidige praktijk te wijzigen.

#### **4. Tot slot**

Tot slot maakt de Orde een opmerking over de status van bestaande APA's, ATR's en eenzijdige standpuntbepalingen. De Orde gaat ervan uit dat de herziening van de rullingpraktijk geen gevolgen zal hebben voor ten tijde van de herziening geldende afspraken of eenzijdige standpuntbepalingen. Ten behoeve van de duidelijkheid stelt de Orde voor dat dit expliciet wordt bevestigd.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,  
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

drs. R.A. van der Jagt  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen