

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

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

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst**

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

**Ons kenmerk**  
2018-0000024590

**Uw brief (kenmerk)**

**Bijlagen**  
5

Datum 18 februari 2018  
Betreft Onderzoek rulings met internationaal karakter

Geachte voorzitter,

In mijn brief van 8 november 2017 heb ik aangekondigd te onderzoeken of 'ruim 4000 rulings' met een internationaal karakter zijn afgegeven conform de daarvoor bestemde procedures.<sup>1</sup> In dat onderzoek zijn uiteindelijk 4.462 afspraken betrokken. Naar aanleiding van het onderzoek kan worden geconcludeerd dat het volgen van de interne procedures voor het afgeven van rulings niet in alle gevallen foutloos is verlopen. Bij de rulings afgegeven door het APA/ATR-team betreft dit een beperkt aantal, bij de rulings die niet door het APA/ATR-team zijn afgegeven betreft dit een groter aantal. Verderop in deze brief wordt hier nader op ingegaan.

De uitkomsten van dit onderzoek, de beleidskeuzes van het kabinet en de uitkomst van een intern onderzoek naar de naleving van Europese richtsnoeren over de voorwaarden en regels voor het afgeven van belastingrulings<sup>2</sup> geven aanleiding om het geven van zekerheid vooraf op onderdelen te herzien. Het kabinet blijft echter onverminderd voorstander om in een vroeg stadium duidelijkheid te scheppen en discussies tussen belastingplichtigen en belastingdienst 'aan de voorkant' te beslechten. Vooroverleg en het geven van zekerheid vooraf vormen kernelementen in het toezicht van de Belastingdienst. Het geven van zekerheid vooraf door middel van een rulling is tevens een belangrijke pijler van ons vestigingsklimaat. Bijkomend voordeel is dat door de uitwisseling van informatie over rulings transparantie ontstaat richting buitenlandse belastingdiensten. Zekerheid vooraf kan alleen worden afgegeven binnen de kaders van wet, beleid en jurisprudentie. Dit was zo en dit blijft zo. Door de in deze brief beschreven maatregelen zal de kwaliteit van de rullingpraktijk verder worden geborgd en de robuustheid verder worden vergroot.

### **Onderzoeken**

In het onderzoek naar 4462 rulings met een internationaal karakter is onderzocht of deze rulings zijn afgegeven conform de daarvoor bestemde procedures.<sup>3</sup> De

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2017/18, 25087, nr. 180.

<sup>2</sup> Deze richtsnoeren zijn als bijlage 1 bij het verslag van de EU-Gedragscodegroep aan de Ecofinraad gevoegd, Raadsdocument 14750/16, te raadplegen op: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14750-2016-INIT/en/pdf>

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2017/18, 25087, nr. 180.

Auditdienst Rijk heeft opdracht gekregen onderzoek te doen naar de onderzoeksofzet, de wijze van uitvoering van het onderzoek en rapportage over het onderzoek. De Auditdienst Rijk heeft geen bevindingen die in strijd zijn met de uitkomsten zoals gerapporteerd.

Van de 4.462 onderzochte rulings zijn er 3.101 afgegeven door het APA/ATR-team. Uit het onderzoek blijkt dat de procedures bij rulings afgegeven door het APA/ATR-team bijna altijd goed zijn gevolgd. In 6 gevallen hebben de onderzoekers dit om verschillende redenen niet kunnen vaststellen.<sup>4</sup> Van de 4.462 onderzochte rulings zijn er 1.361 buiten het APA/ATR-team gesloten. Bij rulings die buiten het APA/ATR-team worden afgegeven zijn de procedures in een aantal gevallen niet goed gevolgd. Alle 1.361 rulings zijn beoordeeld op de vraag of zij terecht niet zijn voorgelegd aan het APA/ATR-team. Dit bleek in 63 gevallen niet te zijn gebeurd.

Er is daarnaast een aselechte deelwaarneming gedaan van 10%. Deze 136 rulings zijn ook op overige relevante procedures gecontroleerd. Deze wijze waarop deze aselechte deelwaarneming is gedaan is afgestemd met de ADR. Uit het onderzoek blijkt dat in 12 van die 136 overige relevante procedures niet juist zijn gevolgd.

Op basis van deze systematiek is in totaal in 72 gevallen<sup>5</sup> vastgesteld dat de procedure niet goed is gevolgd.<sup>6</sup> In een aantal gevallen wordt dit veroorzaakt doordat de procedurele voorschriften niet altijd helder zijn. De 72 rulings waarbij is vastgesteld dat de juiste procedures niet zijn gevolgd zijn ook op inhoud gecontroleerd. Het niet volgen van de procedures staat los van het antwoord op de vraag of de fiscaaltechnische inhoud van de rulling juist is. De kans op onjuistheden is evenwel groter omdat de procedures ook dienen voor kwaliteitsborging. Een onjuiste fiscaaltechnische inhoud is in 2 van de gevallen geconstateerd, in 3 gevallen is deze inhoud als waarschijnlijk niet juist beoordeeld.<sup>7</sup> De Belastingdienst onderneemt op dit moment actie om deze afspraken te beëindigen of aan te passen. De samenvatting van de rapportage van de uitkomsten van dit onderzoek is te vinden in *bijlage I*.

Daarnaast heeft een intern onderzoek plaatsgevonden naar de vraag in hoeverre de afgifte van rulings in lijn is met de Europese richtsnoeren betreffende de voorwaarden en regels voor het afgeven van belastingrulings.<sup>8</sup> Deze voorwaarden hebben betrekking op de zekerheid vooraf die door het APA/ATR-team wordt gegeven in rulings maar ook de zekerheid vooraf die door andere inspecteurs van

<sup>4</sup> Van deze 6 gevallen, is in één geval geconstateerd dat er slechts één handtekening onder de vaststellingsovereenkomst staat. Deze is inhoudelijk wel juist bevonden. In 2 andere gevallen is geconstateerd dat de tweede aangewezen handtekeningzetter ook voor de eerste behandelaar heeft getekend. Van 3 andere dossiers moet de vaststellingsovereenkomst nog worden geraadpleegd. De onderliggende fysieke dossiers worden opgevraagd uit het archief. Dit komt bijvoorbeeld doordat de scan in het digitale dossier niet goed leesbaar was.

<sup>5</sup> Er zaten drie dubbeltellingen in de groepen van 63 en 12 waardoor het totaal optelt tot 72.

<sup>6</sup> In 56 van de 72 gevallen is overigens wel het méér-ogen-principe toegepast.

<sup>7</sup> Van de 72 onderzochte gevallen zijn door de onderzoekers twee als 'inhoudelijk onjuist' en drie als 'waarschijnlijk niet juist' beoordeeld. De gevallen die als waarschijnlijk niet juist zijn beoordeeld betrof in 2 situaties een rentepercentage dat de onderzoeker te hoof voorkwam en in 1 situaties een casus die, indien deze zou zijn voorgelegd aan de kennisgroep, mogelijk tot een andere beslissing hebben geleid.

<sup>8</sup> Deze richtsnoeren zijn als bijlage 1 bij het verslag van de EU-Gedragscodegroep aan de Ecofinraad gevoegd, Raadsdocument 14750/16, te raadplegen op: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14750-2016-INIT/en/pdf>

de Belastingdienst wordt gegeven. Uit het onderzoek blijkt dat de rulings die door het APA/ATR-team worden afgegeven in lijn zijn met de Europese aanbevelingen. Voor de rulings die niet door het APA/ATR-team worden gesloten zijn de huidige procedurele voorschriften nog niet op alle aspecten in lijn met de aanbevelingen. Hoewel de richtsnoeren 'soft law' zijn, en daarmee niet direct afdwingbaar, neemt het kabinet de aanbevelingen van de EU-Gedragscodegroep graag ter harte. Het kabinet is van mening dat de procedurele voorschriften voor rulings met een internationaal karakter die niet door het APA/ATR-team worden afgegeven ook moeten gaan voldoen aan de aanbevelingen. Verder zal werk worden gemaakt van de vastlegging van de procedures in beleidsbesluiten, handboeken en/of werkinstructies. Anders dan bij de uitwisseling van informatie over rulings op grond van de zogenoemde DAC3-richtlijn,<sup>9</sup> beveelt de EU-Gedragscodegroep aan<sup>10</sup> om aan deze aanbevelingen ook gevolg te geven bij nationale rulings. Aangezien het soft law betreft, het risico op internationale belastingontwijking bij deze categorie rulings zeer klein is en de gevolgen voor de uitvoering groot zijn, geef ik hier op dit moment geen prioriteit aan. Een samenvatting van de uitkomsten van dit onderzoek is opgenomen in *bijlage II*.

Naast de hierboven genoemde uitkomsten van interne onderzoeken, loopt er op dit moment een inhoudelijk onderzoek door een onafhankelijke commissie met externe experts naar rulings afgegeven door het APA-ATR-team. Het onderzoek ziet op het jaar 2017. In deze commissie zitten Prof. dr. J.N. Bouwman en Prof. dr. J.A.G. van der Geld als onafhankelijke experts. De uitkomsten van dit onderzoek zullen zoals aan uw Kamer toegezegd als bijlage bij de komende halfjaarsrapportage van de Belastingdienst aan uw Kamer worden gestuurd en zullen ook als input dienen voor de herziening.<sup>11</sup>

Één van de aanbevelingen van de Europese richtsnoeren heeft als doel om de transparantie over de inhoud van rulings te vergroten. Op dit moment wordt hier invulling aan gegeven door het publiceren van beleidsbesluiten, de notitie over de APA/ATR-praktijk en de daarin opgenomen veelvoorkomende verschijningsvormen en exemplarische APA's en ATR's welke zijn opgenomen bij de brief van 23 mei 2017 en het jaarverslag van het APA/ATR-team.<sup>12</sup> Ik heb in het licht van de aanbeveling over transparantie de onafhankelijke commissie gevraagd te beoordelen of volgens haar de gepubliceerde stukken over de APA/ATR-praktijk een voldoende transparant beeld geven van de APA's en ATR's zoals ze worden afgegeven.

### **Kaders zekerheid vooraf**

Een ruling geeft, binnen kaders van wet-, beleid en jurisprudentie, vooraf zekerheid over de fiscale gevolgen van rechtshandelingen van een specifieke belastingplichtige. Ook in internationaal verband wordt het verlenen van zekerheid vooraf in de vorm van een ruling gezien als een geschikt middel om de onbedoelde, maar onvermijdelijke toegenomen (fiscale) onzekerheid te

<sup>9</sup> Richtlijn (EU) 2015/2376 van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2015, L332/1).

<sup>10</sup> Deze aanbevelingen staan in de richtsnoeren die als bijlage 1 bij het verslag van de EU-Gedragscodegroep aan de Ecofinraad gevoegd, Raadsdocument 14750/16, te raadplegen op: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14750-2016-INIT/en/pdf>

<sup>11</sup> Kamerstukken II 2016/2017, 25087 nr. 153

<sup>12</sup> Kamerstukken II 2016/2017, 25087 nr. 153

adresseren.<sup>13,14</sup> Zekerheid vooraf leidt voor een belastingplichtige niet tot een fiscaal gunstiger behandeling door de Nederlandse Belastingdienst dan de behandeling van een zelfde feitencomplex achteraf. De discussie over de rullingpraktijk is derhalve in essentie een discussie over de mogelijkheden en onmogelijkheden van fiscale wet- beleid en jurisprudentie in plaats van een discussie over het instrument, de rulling zelf.

Het kabinet is zich bewust van het feit dat er een grote politieke en maatschappelijke belangstelling is voor de door de Belastingdienst afgegeven rulings. In brieven aan uw Kamer heeft mijn ambtsvoorganger daarom aangegeven u niet alleen inlichtingen te zullen verschaffen wanneer uw Kamer daartoe verzoekt maar dat ook spontaan te zullen doen.<sup>15</sup> In dat kader hecht ik eraan u te melden dat ik bij een recent ingediend Wob-verzoek informatie ben tegengekomen die niet eerder als zodanig naar boven is gekomen. Het betreft het, in het kader van de afschaffing van het Concern Financierings Activiteiten-regime en in afwachting van de destijds verwachte invoering van de groepsrentebox, geven van zekerheid vooraf over internationale concernfinancieringsactiviteiten. In *bijlage III* geef ik een samenvatting van deze informatie. Deze informatie dient als aanvulling op eerder met uw Kamer gedeelde informatie.

De in de bijlage beschreven categorie afspraken illustreren hoe de kaders van de rullingpraktijk zich ontwikkelen in de tijd. Uit die samenvatting blijkt dat de rullingpraktijk geen statisch geheel is. In de periode dat zekerheid vooraf werd gegeven over internationale concernfinancieringsactiviteiten bestond er andere regelgeving en waren er andere opvattingen dan vandaag de dag over de toepassing van de verrekenprijzen en de deelnemingsvrijstelling. Er zijn destijds in het licht van mogelijk veranderende wetgeving begrijpelijke beleidsmatige keuzes gemaakt. Uit dit voorbeeld blijkt dat internationale ontwikkelingen en maatschappelijke discussies ontegenzeggelijk hun invloed hebben. De looptijd van de beschreven rulings is verstreken. Voor alle helderheid: over dergelijke concernfinancieringsactiviteiten wordt in deze vorm geen zekerheid vooraf meer verstrekt.

### **Herziening rullingpraktijk**

Om de kwaliteit en robuustheid van de Nederlandse rullingpraktijk verder te waarborgen, zal ik de rullingpraktijk herzien. Deze herziening betreft zowel het proces van afgifte van rulings als de inhoud van de rulings.

#### *Procedures en transparantie*

Om te voldoen aan de Europese richtsnoeren en de kwaliteit nog verder te borgen acht ik een verdere vorm van centrale coördinatie van de afgifte van alle rulings

---

<sup>13</sup> IMF/OECD Report 'Tax Certainty' Maart 2017. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>

<sup>14</sup> Zo ontwikkelt in dat kader de OESO/G20 het International Compliance Assurance Programme. Nederland doet mee aan de pilot van dit programma welke dit jaar is gestart. Hierbij wordt door samenwerkende belastingdiensten van acht landen gekeken of er internationaal zekerheid over internationale fiscale risico's aan multinationals met een laag tot medium risicoprofiel kan worden gegeven. <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/news/eight-fta-members-kick-off-multilateral-tax-risk-assurance-programme-to-provide-early-certainty-for-tax-administrations-and-mnes.htm>

<sup>15</sup> Kamerstukken II, 2016/17, 25087, nr. 151 en Kamerstukken II, 2016/17, 25087, nr. 153

met een internationaal karakter noodzakelijk. Ook de uitkomsten van het onderzoek naar de rulings met een internationaal karakter geven daartoe aanleiding. Hierdoor zal meer grip worden gekregen op het proces van afgifte van rulings waardoor de kwaliteit verder zal worden geborgd en eenheid van beleid en uitvoering beter kan worden gegarandeerd. Ook een eenduidige en heldere vastlegging maakt hier onderdeel van uit. Daarnaast moeten er heldere competentie voorschriften en werkinstructies worden ontwikkeld waardoor er geen twijfel kan ontstaan over het proces van afgifte van rulings. Bestuurlijke informatie is met centrale coördinatie eenvoudiger voorhanden hetgeen bijdraagt aan de wens om meer transparantie.

#### *Zekerheid vooraf aan wie en waarover*

Het geven van zekerheid vooraf aan bedrijven met reële activiteiten in Nederland staat voor het kabinet niet ter discussie. Het is de vraag, gezien het voornemen van het kabinet in het regeerakkoord om brievenbusconstructies tegen te gaan, of nog zekerheid vooraf moet worden gegeven aan bedrijven die een beperkte bijdrage leveren aan de reële economie. Daarom onderzoek ik een verscherping van de substance-eisen. In de motie van de leden Leijten en Bruins<sup>16</sup> heeft uw Kamer gevraagd hoe het kabinet wil omgaan met substance-eisen om 'brievenbusfirma's' tegen te gaan. Mijn ambtsvoorganger heeft in zijn brief van 4 november 2016 aan uw Kamer een aantal technische opties geschetst om de huidige vereisten ten aanzien van de aanwezigheid in Nederland (substance-eisen) voor het verkrijgen van zekerheid vooraf aan te scherpen.<sup>17</sup> Ik betrek de door mijn ambtsvoorganger geschetste opties in mijn onderzoek zodat alleen bedrijven die echt toegevoegde waarde hebben in Nederland een ruling kunnen krijgen.

Met de uitgangspunten uit eerdere gesprekken met uw Kamer, de inzet van het kabinet op het gebied van wet- en regelgeving bij de aanpak van belastingontwijking en brievenbusconstructies en het te voeren debat daarover in het achterhoofd wil ik ook bekijken in hoeverre het geven van zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen in alle situaties nog steeds passend is. Hierbij is het goed om in het oog te houden dat het niet geven van zekerheid vooraf bij een bepaalde verschijningsvorm niet betekent dat die verschijningsvorm van internationaal opererende ondernemingen niet langer kan bestaan. Belastingen worden immers geheven uit kracht van de wet. Die wijzigt niet door het niet langer geven van zekerheid vooraf. De Belastingdienst heeft geen ander instrumentarium dan het (fiscaal)wettelijke instrumentarium. Hoe meer de reikwijdte van zekerheid vooraf wordt beperkt, hoe meer het toezicht verschuift van overleg aan 'de voorkant' naar over het algemeen meer tijdrovende discussies 'achteraf' (namelijk: bij de beoordeling van de aangifte en als gevolg daarvan bij het opleggen van de belastingaanslag) over zeer complexe fiscaaltechnische problematiek. Een daaruit volgend nadeel is dat informatie over situaties waarin geen ruling wordt gegeven niet wordt uitgewisseld met het buitenland.

#### **Proces en tijdpad**

Om de herziening van de rulingpraktijk verder vorm te geven, ben ik voornemens een adviesgroep met externe onafhankelijke experts in te stellen die als klankbord

---

<sup>17</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 136.

dient bij deze herziening. Tevens zal ik tijdens het proces breder consulteren. Belangrijke elementen die wat mij betreft bij de aangekondigde herziening in het oog zullen worden gehouden, zijn de op handen zijnde veranderende wetgeving en maatschappelijke, economische en uitvoeringstechnische aspecten. Mijn ambitie is dat de nieuwe vormgeving van de rullingpraktijk staat per 1 januari 2019.

Bij de herziening zullen de uitkomsten van de onderzoeken zoals in deze brief genoemd worden betrokken. Tevens zullen de uitkomsten van het inhoudelijke onderzoek van de onafhankelijke commissie met externe experts worden betrokken bij de herziening. Alle rulings met een internationaal karakter zullen vallen onder de inhoudelijke en procesmatige herziening.

De herziening bouwt bovendien voort op de in het verleden getoonde initiatieven. In de afgelopen jaren zijn er op het gebied van afgifteprocedures, uitwisseling van informatie en transparantie al grote stappen gezet. Zo is bijvoorbeeld binnen de Belastingdienst sinds april 2016 instructie gegeven om elke rulling met een internationaal karakter, ook indien deze niet is afgegeven door het APA/ATR-team, te voorzien van een tweede handtekening om de kwaliteit te borgen. Ook is het Besluit Fiscaal bestuursrecht aangepast om de uitwisseling van informatie over rulings te vereenvoudigen en is gebouwd aan een centraal vastleggingssysteem waardoor de rulings met een internationaal karakter beter worden vastgelegd.<sup>18</sup> Daarnaast heeft de Belastingdienst een grote inspanning geleverd om informatie over rulings uit te wisselen. De gegevens over de uitwisseling van informatie over rulings zijn te vinden in *bijlage IV*. Naast de uitwisseling van informatie tussen Belastingdiensten is er ook een stap gezet in de transparantie van de rullingpraktijk. Eerder werden al de meest voorkomende verschijningsvormen en exemplarische voorbeeld APA's en ATR's gepubliceerd.<sup>19</sup> Met het publiceren van het jaarverslag van het APA/ATR-team wordt een volgende stap gezet. Het jaarverslag van het APA/ATR-team over 2017 is te vinden in *bijlage V*.

---

<sup>18</sup> Besluit van 9 mei 2017, BLKB2017-1209

<sup>19</sup> Kamerstukken II, 2016/17, 25087, nr. 153.

Met de in het verleden getoonde initiatieven en de additionele maatregelen zoals aangekondigd in deze brief beoog ik te komen tot een nog verdergaande transparante en robuuste rullingpraktijk.

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst**

**Ons kenmerk**  
2018-0000024590

- Bijlage I** : Uitkomsten onderzoek naar procedures bij afgifte rulings
- Bijlage II** : Uitkomsten onderzoek Europese richtsnoeren
- Bijlage III** : Concernfinanciering
- Bijlage IV** : Gegevens uitwisseling van informatie
- Bijlage V** : Jaarverslag APA/ATR-team

Hoogachtend,

de staatssecretaris van Financiën,

Menno Snel