

Bijlage V

Jaarverslag APA/ATR-team 2017

0. Inhoudsopgave

1. Inleiding

2. Korte schets APA/ATR-praktijk

3. Opdracht en organisatie APA/ATR-team

- A. Opdracht
- B. Werkstromen
- C. Bezetting
- D. Administratieve vastlegging
- E. Kwaliteitsborging
- F. Aanpassing werkwijze sanctielijsten
- G. APBI inclusief relatie met APA/ATR
- H. Internationale informatie-uitwisseling

4. Belangrijkste ontwikkelingen APA/ATR-praktijk 2017

- A. Ontwikkelingen nationaal en internationaal
- B. Overleg met het ministerie van Financiën
- C. Commissie van bevindingen

5. Kerngegevens APA/ATR-praktijk 2017

- A. Begin- en eindvoorraad rulingverzoeken
- B. Voorraadverloop rulingverzoek
- C. Uitsplitsing ontvangen verzoeken APA/ATR naar verschijningsvorm
- D. Uitsplitsing afgedane verzoeken APA/ATR naar verschijningsvorm
- E. Uitsplitsing doorlooptijden verzoeken APA/ATR naar verschijningsvorm
- F. Uitsplitsing wijze van afdoen ATR verzoeken
- G. Uitsplitsing wijze van afdoen APA verzoeken
- H. Uitsplitsing wijze van afdoen vangnet/tie breaker verzoeken
- I. Uitsplitsing toegekende APA/ATR naar verschijningsvorm
- J. Uitsplitsing naar afwijzingsgronden
- K. Handhavingsactiviteiten

Bijlagen:

- A. Organogram bestuurlijke ophanging APA/ATR-team binnen de Belastingdienst / Grote Ondernemingen
- B. Nadere uitwerking werkstromen vangnetbepalingen en corporate tie breaker bepaling
- C. Relevante beleidsbesluiten
- D. Nadere toelichting overleg

1. Inleiding

Het jaarverslag van het APA/ATR-team biedt inzicht in de belangrijkste ontwikkelingen van de APA/ATR-praktijk binnen het werkkterrein van dat team over 2017.

Dit jaarverslag begint met een korte schets van de APA/ATR-praktijk, gevolgd door een afbakening van het werkkterrein en het kader waarbinnen dat werk wordt uitgevoerd. De ontwikkelingen binnen de belangrijkste werkprocessen, zoals beoordelen van aanvragen en lopende APA's en ATR's worden kwalitatief en kwantitatief inzichtelijk gemaakt.

Achtergrondinformatie over onder andere de bestuurlijke ophanging, beleidsbesluiten en aanpalende werkkterreinen zoals APBI is in bijlage A opgenomen.

2. Korte schets huidige APA/ATR-praktijk

Alle burgers en bedrijven (groot, klein, nationaal en internationaal opererend) kunnen vooroverleg met de Belastingdienst voeren en zekerheid vooraf vragen, d.w.z. een verzoek doen aan de Belastingdienst om helderheid te krijgen over de fiscale duiding van een voorgenomen (rechts)handeling dan wel van een (rechts)handeling die reeds heeft plaatsgevonden maar nog niet in een belastingaangifte is verwerkt. Dit kunnen eenvoudige fiscale vragen betreffen, zoals de afschrijvingstermijn van een bedrijfsmiddel of de waardering van (oudere) voorraden, maar ook meer complexe fiscale vragen, zoals de vaststelling van de hoogte van een zakelijke vergoeding voor transacties met een buitenlandse vennootschap binnen concernverband.

Wanneer gesproken wordt over de APA/ATR-praktijk gaat het over het geven van zekerheid vooraf over de fiscale behandeling in Nederland van bepaalde internationale transacties of structuren door het APA/ATR-team in de vorm van APA's en ATR's. De huidige APA/ATR-praktijk is de voorzetting van de oude rulling praktijk en is ontstaan in de opbouwfase na de Tweede Wereldoorlog. Waar in eerste instantie het Ministerie van Financiën bevoegd was om zekerheid vooraf te geven in de vorm van rulings, werd deze bevoegdheid in de jaren '70 overgedragen aan de lokale belastinginspecteurs. Vanaf 1991 is de afgifte van bepaalde internationale rulings (APA's en ATR's) gecentraliseerd bij één loket binnen de Belastingdienst, bij de Belastingdienst Rotterdam. Deze rullingpraktijk is na de hervormingen in 2001 en 2004 omgevormd tot de huidige APA/ATR-praktijk.

Een APA of ATR ziet op de toepassing van de Nederlandse fiscale wet-, regelgeving en beleid op een specifiek feitencomplex. Een ATR geeft zekerheid over de Nederlandse fiscale behandeling ten aanzien van een limitatief aantal onderwerpen in verband met een internationale concernstructuur. Door middel van een APA wordt zekerheid vooraf gegeven over de vaststelling van verrekenprijzen tussen verschillende onderdelen van een internationaal bedrijf.

Een APA- dan wel ATR-verzoek dient te worden gericht aan het kantoor van de Belastingdienst waaronder het verzoekende bedrijf ressorteert (waarbij de verzoeker in de regel tegelijkertijd een kopie van het verzoek stuurt aan het APA/ATR-team). Het betreffende kantoor legt het verzoek vervolgens voor aan het APA/ATR-team van de Belastingdienst/Grote ondernemingen te Rotterdam voor een bindend advies.

Het APA/ATR-team geeft alleen zekerheid vooraf binnen de kaders van op dat moment geldende wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie. Buiten deze kaders wordt zekerheid vooraf geweigerd.

3. Opdracht en organisatie APA/ATR-team

A. Opdracht APA/ATR-team

De opdracht van het APA/ATR-team betreft de behandeling van verzoeken om een APA of ATR en de heffing, controle en inning van alle belastingmiddelen van dienstverleningslichamen en vennootschappen en andere lichamen zoals omschreven in het Besluit DGB 2014-296M Organisatie- en competentieregeling APA/ATR-praktijk (Stcrt. 2014, nr. 15954).

B. Werkstromen

Het APA/ATR-team in Rotterdam valt organisatorisch onder de directie Grote ondernemingen. Het APA/ATR-team verricht zijn werkzaamheden voor de gehele Belastingdienst en kent de volgende werkstromen:

1. APA: het geven van zekerheid vooraf over internationale verrekenprijzen (inclusief dienstverleningslichamen (DVL)).
2. ATR: het geven van zekerheid vooraf over de fiscale kwalificatie en gevolgen van transacties in internationale structuren.
3. Handhavingsactiviteiten met betrekking tot de rechtspersonen in behandeling bij het APA/ATR-team. Deze rechtspersonen houden zich voornamelijk bezig met internationale houdster- of financieringsactiviteiten.
4. Internationale samenwerking, waaronder internationale uitwisseling van informatie en inlichtingen-onderzoeken in het kader van de WIB (Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen).
5. Overige aan het APA/ATR-team opgedragen werkzaamheden. Zoals de behandeling van 'Corporate tiebreaker'- verzoeken, vangnetverzoeken en vergunningen dividendbelasting onder de Belastingregeling Nederland Curaçao (BRNC).

C. Bezetting 2017

Ultimo 2017 was de bezetting van het APA/ATR-team 69,8 fte. Daarvan houdt circa 20 fte zich bezig met het afgeven van APA's en ATR's en circa 40 fte verricht handhavingsactiviteiten zoals heffing en controle. De overige 10 fte zijn belast met de overige werkzaamheden, waaronder administratieve ondersteuning en management.

D. Administratieve vastlegging

Een APA- of ATR-verzoek wordt ingeboekt in het systeem RAV (Rechtstoepassing Afspraken Vastleggen), met een uniek volgnummer. In dit systeem wordt alle informatie met betrekking tot het rulingverzoek vastgelegd, o.a. wie de uiteindelijke gerechtigde(n) is/zijn. In RAV wordt de voortgang van de behandeling van het verzoek bijgehouden en, bij toekenning van het verzoek, een (concept) vaststellingsovereenkomst opgemaakt.

Als de behandelaar van een verzoek klaar is met de behandeling, wordt het dossier met de inhoudelijke analyse en de concept APA of ATR overgedragen aan de tweede handtekeningzetter. Dit gebeurt door in het behandeldossier aan te geven wat de voorgestelde uitkomst van de behandeling is. Hiervoor bestaan vier mogelijkheden: toe te kennen, ingetrokken, buiten behandeling gesteld of af te wijzen.

In het geval dat de behandelaar van oordeel is dat een verzoek kan worden toegekend, geeft de behandelaar tevens aan dat de ruling ook internationaal moet worden uitgewisseld, conform de internationale afspraken waar Nederland zich aan heeft gecommitteerd. In de gevallen waarin een verzoek niet wordt toegekend, geeft de behandelaar aan wat de reden van het niet toekennen is.

Als de tweede handtekeningzetter zijn fiat geeft, ondertekent ook hij (naast de handtekening van de behandelaar) de papieren versie van de vaststellingsovereenkomst. Als de competentie voor het betreffende bedrijf buiten het APA/ATR-team ligt, tekent de competente inspecteur ook mee.

Vervolgens maakt de behandelaar in RAV een aanbiedingsbrief aan en biedt hij de vaststellingsovereenkomst, samen met deze brief, aan de verzoeker en/of zijn gemachtigde aan voor ondertekening. Bij terugkomst van de door de verzoeker of gemachtigde ondertekende vaststellingsovereenkomst is de totstandkoming van de ruling een feit en vindt tot slot verdere administratieve afhandeling in RAV door de behandelaar plaats.

De Belastingdienst onderzoekt momenteel hoe het gebruik van RAV of een soortgelijk systeem bij verwante werkprocessen (buiten het APA/ATR-team) kan worden doorgevoerd. RAV wordt al gebruikt door de Coördinatiegroep Verrekenprijzen en de Coördinatiegroep taxhavens en concernfinanciering voor met name de innovatiebox.

Kwaliteitsborging

Een APA/ATR-verzoek wordt altijd onafhankelijk beoordeeld door minimaal twee personen (het "vier-ogenprincipe"). Een afgegeven APA/ATR is daarom voorzien van een handtekening van de behandelaar en een handtekening van de tweede handtekeningzetter. Laatstgenoemde medewerker draagt (mede) zorg voor kwaliteitsborging en eenheid van beleid en uitvoering. Voorts voert de tweede handtekeningzetter de regie op toedeling en voortgang van de behandeling van de verzoeken.

Afstemming tussen het APA/ATR-team en de verschillende kenniscapaciteiten en coördinatiegroepen binnen de Belastingdienst vindt plaats om de eenheid van beleid en uitvoering te waarborgen.

E. Aanpassing werkwijze sanctielijsten

Naar aanleiding van het Kamerdebat op 1 juni 2017 over belastingafspraken met multinationals is op 5 juli 2017 een brief door de Staatssecretaris aan de Kamer gestuurd¹ waarin de gewijzigde procedure met betrekking tot personen en rechtspersonen die voorkomen op een sanctielijst is weergegeven. Met ingang van 1 juli 2017 is conform deze brief de procedure bij het afgeven van APA's en ATR's aangescherpt. Waar voorheen al een zogenoemde UBO (ultimate beneficial owner) check plaatsvond, wordt sinds 1 juli 2017 een belastingplichtige die een APA of ATR-verzoek indient, gevraagd te verklaren dat bestuurders van rechtspersonen die partij zijn bij de te sluiten overeenkomst niet voorkomen op de EU sanctielijst. Tevens is er in de APA/ATR overeenkomst een aanvullende ontbindende voorwaarde opgenomen, waardoor de APA of ATR vervalt wanneer een

¹ Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juli 2017, 2017-0000126499

bestuurder van een rechtspersoon welke partij is bij de overeenkomst op de EU sanctielijst komt te staan.

F. Relatie APA/ATR-team en APBI (Aanspreekpunt Potentiële Buitenlandse Investeerders)

Bij het kantoor Belastingdienst/Grote Ondernemingen (kantoor Rotterdam) is tevens het APBI (Aanspreekpunt Potentiële Buitenlandse Investeerders) gevestigd. De functie van het APBI is vastgelegd in het besluit over de organisatorische aspecten van de APA/ATR-praktijk (Besluit van 12 juni 2014, nr. DGB 2014/296M).

Het APBI is - binnen het kader van wet, jurisprudentie en beleid - bevoegd tot het maken afspraken vooraf over de fiscale aspecten van voorgenomen investeringen door een potentiële buitenlandse investeerder of uitbreidingsinvesteringen van een bestaande buitenlandse investeerder. Deze afspraken kunnen betrekking hebben op de vennootschapsbelasting, de loonbelasting, de dividendbelasting, de inkomstenbelasting en de omzetbelasting. Voor de invoerrechten en accijnzen fungeert het aanspreekpunt als contactpersoon.

Hoewel het APBI formeel geen onderdeel uitmaakt van het APA/ATR-team geeft de organisatorische verwevenheid en de gezamenlijke vermelding in voornoemd besluit aanleiding in dit verslag aandacht te geven aan het APBI.

In zijn afspraken geeft het APBI zekerheid vooraf in de vorm van een APA of ATR. Ter waarborging van de eenheid van beleid vindt over de beoordeling van de APA- en ATR-aspecten door het APBI afstemming plaats met het APA/ATR-team. De afspraken tussen het APBI en de buitenlandse investeerder worden vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst. Zij worden door twee personen getekend waarbij het APBI de tweede handtekeningzetter is.

Het APBI bestaat sinds 1993. Feitelijk is sprake van een inspecteur die (a) als eerste aanspreekpunt fungeert voor buitenlandse investerende ondernemingen die nog geen ondernemingsactiviteit in Nederland hebben, maar dat wel in wezenlijke mate overwegen en (b) samen met een lokaal Belastingdienst behandelteam benaderbaar is bij buitenlandse investerende ondernemingen die ondernemingsactiviteit in Nederland in wezenlijke mate overwegen aan te passen.

Voor zover de afspraken bestaan uit APA's en ATR's, lopen de afspraken van het APBI mee in de bestuurlijke informatie van het APA/ATR-team. Ook voor overige afspraken die het APBI maakt geldt dat alle waarborgen en vastlegging in de reguliere werkwijze van de Belastingdienst meelopen.

Het APBI wordt primair ondersteund vanuit het APA/ATR-team en werkt daarnaast veel samen met deskundigen elders binnen de dienst. Verder sluit het APBI veelvuldig kort met de voor het werkpakket relevante coördinatiegroepen en andere deskundigen binnen de Belastingdienst.

Het APBI legt primair verantwoording af aan het hoofd van het APA/ATR-team en daarnaast ook aan het Ministerie van Financiën (DGBEL). Het Ministerie van Economische zaken heeft ook regelmatig contact met het APBI in het bijzonder daar waar potentiële investeringen (ook of vaak eerst) bij dat ministerie zijn aangekaart. De fiscale aspecten blijven uitsluitend de verantwoordelijkheid van het ministerie van Financiën en de Belastingdienst. Daarnaast worden ook tussen de Ministeries de grenzen van vertrouwelijkheid van informatie doorlopend in acht genomen.

G. Internationale informatie-uitwisseling

Basis voor uitwisseling informatie over fiscale rulings met een internationaal karakter

Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 9 mei 2017 nr 2017-1209 bevat in paragraaf 3 een passage over het uitwisselen van informatie over fiscale rulings met een internationaal karakter:

“Als het verzoek om vooroverleg ziet op het aangaan van grensoverschrijdende rulings en verrekenprijzafspraken die na totstandkoming in aanmerking komen voor uitwisseling van gegevens, neemt de inspecteur het verzoek slechts in behandeling als dit vergezeld gaat van een in concept ingevuld standaardformulier voor uitwisseling grensoverschrijdende fiscale rulings. De gegevens op het in concept ingevulde standaardformulier geven geen zekerheid over de totstandkoming van de rulling of de uiteindelijke gegevens die worden gedeeld.”

Op de website van de Belastingdienst is onder het kopje ‘vooroverleg’ een link naar het ‘concept standaardformulier’ te vinden: “Template exchange rulings”

(https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/template-exchange-rulings)

Administratieve organisatie uitwisseling informatie over rulings

RAV dient binnen het APA/ATR-team als basis voor de internationale uitwisseling van informatie over rulings. In dit systeem wordt de informatie opgenomen die moeten worden uitgewisseld.

Het ingevulde template (zie hiervoor) wordt in RAV ingelezen en toegedeeld aan de behandelaar van het verzoek. Deze behandelaar beoordeelt of het ingevulde formulier inhoudelijk overeenkomt met de afspraken die tijdens de behandeling van het verzoek worden gemaakt en past eventueel de inhoud aan. Als de vaststellingsovereenkomst door alle partijen is ondertekend, zendt de eerste behandelaar het formulier naar de tweede behandelaar voor uitwisseling van de betreffende informatie. Bij goedkeuring zal het formulier worden aangeboden aan het Central Liaison Office (CLO) van de Belastingdienst, die de uitwisseling verzorgt. Het aanbieden van de standaardformulieren aan het CLO vindt vier keer per jaar plaats.

Vragen over uitgewisselde informatie

Over de uitgewisselde informatie is in 2017 een nieuwe werkstroom op gang gekomen in de vorm van de beantwoording van vragen uit het buitenland over de door Nederland met deze landen uitgewisselde informatie. Deze vragen komen binnen bij het CLO en worden doorgeleid naar het APA/ATR-team. Sinds oktober 2017 is er een toename van het aantal vragen uit het buitenland omdat vanaf die maand de informatie-uitwisseling plaatsvindt via de EU-database. Vanuit het APA/ATR-team wordt de regie gevoerd over de behandeling van de vragen uit het buitenland.

De implementatie van de uitwisseling van inlichtingen naar OESO en EU-landen heeft impact gehad op de beschikbare capaciteit van het APA/ATR-team. Medewerkers van het team hebben een sleutelrol vervuld bij de landelijke implementatie van de uitwisseling van inlichtingen. Binnen het team is onder andere het voor de uitwisseling te hanteren standaardformulier ontwikkeld, is een handleiding geschreven en is gewerkt aan een centraal vastleggingssysteem voor uit te wisselen informatie over rulings. Daarnaast is uiteraard een groot aantal standaardformulieren ingevuld door medewerkers van het team. Het betrof de bestaande rulings die in het kader van de OESO-maatregelen vanaf 2010 moeten worden uitgewisseld en in het kader van de EU-maatregelen vanaf 2012.

4. Ontwikkelingen APA/ATR uitvoeringspraktijk

A. Ontwikkelingen internationaal en nationaal

Het werk van het APA/ATR-team kan niet los worden gezien van alle internationale fiscale ontwikkelingen van de afgelopen jaren. Hierna wordt een aantal van deze ontwikkelingen genoemd met enige indicatie van de binnen het APA/ATR- team ervaren gevolgen.

De OESO heeft met het BEPS-traject veel in gang gezet. Meest tastbaar is de toename van informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten. Bij het APA/ATR-team heeft dat zich met name geuit in de uitwisseling van ('standaardformulieren' voor alle) rulings. Het team heeft een voortrekkersfunctie binnen de Belastingdienst vervuld. Het uitwisselen van de standaardformulieren heeft veel capaciteit van het APA/ATR-team gevraagd in 2017. BEPS leidt tot veranderingen in toonaangevende OESO-documenten zoals het OESO-modelverdrag. Ook de aangepaste 'transfer pricing guidelines' hebben impact op het dagelijks werk van het APA/ATR-team.

Vanuit de EU zijn vele initiatieven ontplooid die hun beslag (zullen) vinden in nationale regelgeving. Gedacht kan onder andere worden aan de aangekondigde veranderingen in de vorm van meer algemene antimisbruikbepalingen, veranderingen ten aanzien van 'hybride mismatches', CFC-regelgeving (Controlled Foreign Companies) en nieuwe renteaftrekbeperkingsregels. Hoewel deze regels veelal nog moeten worden geïmplementeerd in nationale regelgeving, zijn de effecten in de praktijk al sterk voelbaar. Bedrijven en hun adviseurs vragen bij rulings zekerheid voor komende jaren waarvoor zij aan zien komen dat regels gaan veranderen. Teammedewerkers moeten hier alert op zijn, waarbij evident is dat zij zijn gehouden aan de kaders van de huidige wet. De veranderingen leiden tot herstructureringen bij bedrijven en daarmee gepaard gaand vooroverleg. De expertise van de teammedewerkers worden in dit verband zowel binnen de Belastingdienst als richting het Ministerie zeer regelmatig opgezocht om ontwikkelingen en lopende casus te duiden. Naast wijzigingen in regelgeving leiden Europese staatsteunprocedures (of de dreiging daarvan) tot onzekerheid voor delen van de APA-/ATR-praktijk, zowel voor de bedrijven als voor de Belastingdienst. Ook aanpassing van buitenlandse wetgeving kan voor internationaal opererende bedrijven aanleiding zijn tot herstructureringen in het concern. Deze aanpassingen kunnen effect hebben op hun Nederlandse activiteiten en de daarop van toepassing zijnde fiscale regelgeving. Dit brengt het vragen van zekerheid vooraf met zich mee. Voorbeelden zijn veranderingen in de regelgeving van bijvoorbeeld het Verenigd Koninkrijk, Ierland, Zwitserland en Australië. Ook veranderingen in de handhavingsactiviteiten door belastingdiensten van andere landen bij internationale ondernemingen en de mogelijke impact van Brexit leiden tot verandering in het werk van het APA/ATR-team. Een grote invloed is intussen ook al waarneembaar van de veranderende Amerikaanse belastingwetgeving.

Al deze ontwikkelingen leiden met regelmaat tot herstructureringen waarbij dan bijvoorbeeld de vraag opkomt of een bestaande APA of ATR geldig blijft of aangepast kan worden. De invloed van die ontwikkelingen zal de komende jaren groot blijven.

Ook is de verwachting dat direct en indirect contact tussen belastingdiensten wereldwijd - en een rol daarbij van APA/ATR-teammedewerkers- wezenlijk zal toenemen. In dit verband wordt overigens zowel vanuit het Ministerie van Financiën als elders uit de Belastingdienst vaak een beroep gedaan op leden van het APA/ATR-team om ontwikkelingen en hun relevantie voor de uitvoeringspraktijk te duiden.

Een andere ontwikkeling is dat het APA/ATR-team steeds meer capaciteit besteedt aan het verlenen van ondersteuning bij de in- en externe verantwoording, WOB-verzoeken en het geven van input over de uitvoering van voorgenomen wetswijzigingen.

In 2017 is de grootste impact op de praktijk vanuit Nederlands regelgevend perspectief vooral gelegen in de eerdergenoemde uitwisseling van informatie over rulings en het vooruitlopen op de per 1 januari 2018 van toepassing zijnde regels over coöperaties en inhoudingsvrijstelling, naast de vooralsnog meer oriënterende impact die de plannen voor toekomstige wijzigingen (bijv. vastgelegd in het consultatiedocument voor de implementatie van de Europese anti-misbruikrichtlijnen en het regeerakkoord) al hebben.

Deze en ook mogelijke toekomstige ontwikkelingen kunnen indicatoren zijn voor veranderend gedrag van bedrijven. Er is in ieder geval een significante daling waarneembaar van het aantal ingediende APA- en ATR-verzoeken in 2017 (zie ook grafiek 1 in hoofdstuk 5 paragraaf C).

Daarnaast signaleert het APA-ATR-team dat, hoewel het aantal ingediende APA-verzoeken daalt, de complexiteit van de APA-verzoeken toeneemt. Dit heeft impact op de doorlooptijden van de verzoeken.

Naar aanleiding van Kamervragen is bekeken of uitwisseling van rulings ook als motief wordt gebruikt om het traject voor de aanvraag van een ruling niet geheel af te ronden.² De ervaring bij het APA/ATR-team is dat incidenteel bedrijven gesprekken hebben gestaakt en dus geen formele, schriftelijke ruling, en daardoor ook geen zekerheid vooraf, hebben verkregen. Naar aanleiding van Kamervragen is binnen het APA/ATR-team uitvraag gedaan naar het afbreken van het proces met de intentie om de uitwisseling van de ruling te voorkomen. Hiervan zijn geen signalen beschikbaar. Mocht dit wel voorkomen, dan zal nadrukkelijk het gesprek met de onderneming en zijn adviseurs aan worden gegaan, omdat dit ongewenst gedrag is. Het is ook incidenteel voorgekomen dat de inhoud van een ruling al met de belanghebbende was gedeeld, waarna de belanghebbende alsnog heeft afgezien van het sluiten van een formele vaststellingsovereenkomst. De vaststellingsovereenkomst is dan niet officieel tot stand gekomen. Van geval tot geval wordt in dergelijke situaties beoordeeld of toch informatie uitwisseling moet plaatsvinden. In zijn algemeenheid zal informatie worden uitgewisseld in situaties waarin geen 'formele' ruling tot stand is gekomen maar waarbij wel sprake is van een uitlating van de Belastingdienst waaraan expliciet vertrouwen kan worden ontleend. Ook hier geldt dat het gesprek met de onderneming en zijn adviseurs wordt aangegaan indien zich een dergelijke situatie voordoet, omdat dit wordt gezien als ongewenst gedrag.

De internationale fiscale ontwikkelingen hebben ook grote invloed gehad de afgelopen jaren op de APBI-werkzaamheden. De hoeveelheid contacten met potentiële nieuwe in Nederland investerende ondernemers en al in Nederland actieve ondernemingen is per saldo niet wezenlijk gedaald. Wel kan een verschuiving worden geconstateerd van meer aandacht voor uitbreiding en behoud van werkgelegenheid bij bestaande investeerders in Nederland dan voor volledig nieuwe investeringen. Juist ook de vele (tot stand gekomen en aanstaande) veranderingen in de regels en de onzekerheid over de exacte effecten en interpretatie daarvan leveren, zeker ook rondom nieuwe keuzes ten aanzien van wel of niet investeren, veel verzoeken tot overleg met de Belastingdienst op.

B. Overleg met het ministerie van Financiën

Het APA/ATR-team stemt periodiek af met het Ministerie van Financiën over vragen die een individuele casus overstijgen. Het gaat hierbij in het bijzonder om de vraag of het wenselijk is zekerheid vooraf te geven. Het gaat dus niet om (technische) rechtsvragen over de toepassing van de wet- en regelgeving. Technische rechtsvragen zullen worden voorgelegd aan een kennisgroep of worden afgestemd met een coördinatiegroep. Bij de aan het Ministerie voorgelegde vraagstukken kan gedacht worden aan de vraag of een bepaalde constellatie moet worden aangemerkt als grensverkenning of dat zekerheid vooraf de goede trouw jegens een verdragspartner zou kunnen schenden. Het gaat hierbij overigens niet om individuele verzoeken, maar om bepaalde type verzoeken met bepaalde gemeenschappelijke kenmerken.

De aan het ministerie voorgelegde vragen hadden betrekking op:

- a. Omzet over de boeken zonder bijbehorende functionaliteit
- b. Fiscale eenheid en zekerheid vooraf
- c. Afgeven woonplaatverklaring indien niet wordt voldaan aan substance-eisen
- d. Wet houdstercoöperaties en het afgeven van vangnetbeslissingen BRNC
- e. BRNC – artikel 10, lid 8 en de samenloop met artikel 30 BRNC

Bijlage D bevat een nadere toelichting op het bovenstaande.

2

C. Commissie van bevindingen

Overeenkomstig toezeggingen van de Staatssecretaris van Financiën zal de APA/ATR-praktijk jaarlijks, steekproefsgewijs en niet tot individuele belastingplichtigen herleidbaar, worden onderzocht door een onafhankelijke commissie (waaronder twee externe experts). Voor de toetsing over het jaar 2017 hebben Prof. dr. J.N. Bouwman en Prof. Dr. J.A.G. Van der Geld plaatsgenomen in deze commissie. Getoetst zal worden of de geselecteerde afgegeven APA's en ATR's passen binnen de kaders van wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie. Onderdeel daarvan is dat de commissie er op zal toezien dat ook de procedures die gelden binnen de APA/ATR-praktijk worden nageleefd. Het eerste jaar dat door de onderzoekscommissie onderzocht zal worden is 2017. De resultaten zullen worden gevoegd bij de eerste Halfjaarsrapportage van 2018.

Het bovengenoemde onafhankelijke onderzoek is een voortzetting van het interne onderzoek dat in een eerder stadium heeft plaatsgevonden naar de APA/ATR-praktijk over het jaar 2016. In zijn brief van 23 mei 2017 aan de Tweede Kamer over de APA-ATR praktijk en de verschillende verschijningsvormen van APA's en ATR's is de Staatssecretaris van Financiën ingegaan op de eerste bevindingen van dit onderzoek.

Volgens de interne onderzoeksgroep was er voor de onderzochte afspraken een adequate onderbouwing aanwezig en waren zij overeengekomen binnen de kaders van wet-, regelgeving, beleid en jurisprudentie. Verder werd vastgesteld dat de procedures binnen het APA/ATR-team, waaronder een onafhankelijke beoordeling door de tweede handtekeningzetter, strikt werden gevolgd en dat het team zorgvuldig handelt en de juiste toetsen aanlegt. Het APA/ATR-team handelt volgens de interne onderzoeksgroep niet in zichzelf gekeerd of eigenmachtig, op de juiste momenten vindt afstemming plaats met kennis- en coördinatiegroepen en het Ministerie van Financiën.

Het APA/ATR-team geeft volgens de onderzoeksgroep op heldere en constructieve wijze uitvoering aan het beleid van de Belastingdienst en heeft daardoor veelvuldig contact met adviseurs en belastingplichtigen. Het beoordelingskader blijft steeds de Nederlandse wet- en regelgeving, waarbinnen fiscale duiding wordt gegeven aan de in het verzoek voorgelegde feiten en omstandigheden. Wel komt de onderzoeksgroep tot de conclusie dat de communicatie soms zorgvuldiger kan.

5. Kerngegevens APA/ATR-praktijk 2017

In dit hoofdstuk wordt inzicht gegeven in de kerncijfers rond de afhandeling en doorlooptijden van de ontvangen rulingverzoeken en handhavingsactiviteiten. Tevens wordt – per soort verzoek – de wijze van afhandeling (toekenning, afwijzing, intrekking of buiten behandeling geplaatst) inzichtelijk gemaakt.

A. Begin- en eindvoorraad rulingverzoeken 2017

Tabel 1: Begin- en eindvoorraad rulingverzoeken 2017

Voorraad per 01-01-2017	499
Aantal ontvangen verzoeken	514
Aantal afgedaan	590
Eindvoorraad per 31-12-2017	423

B. Voorraadverloop rulingverzoeken

Tabel 2: Voorraadverloop (wijze van afdoening)

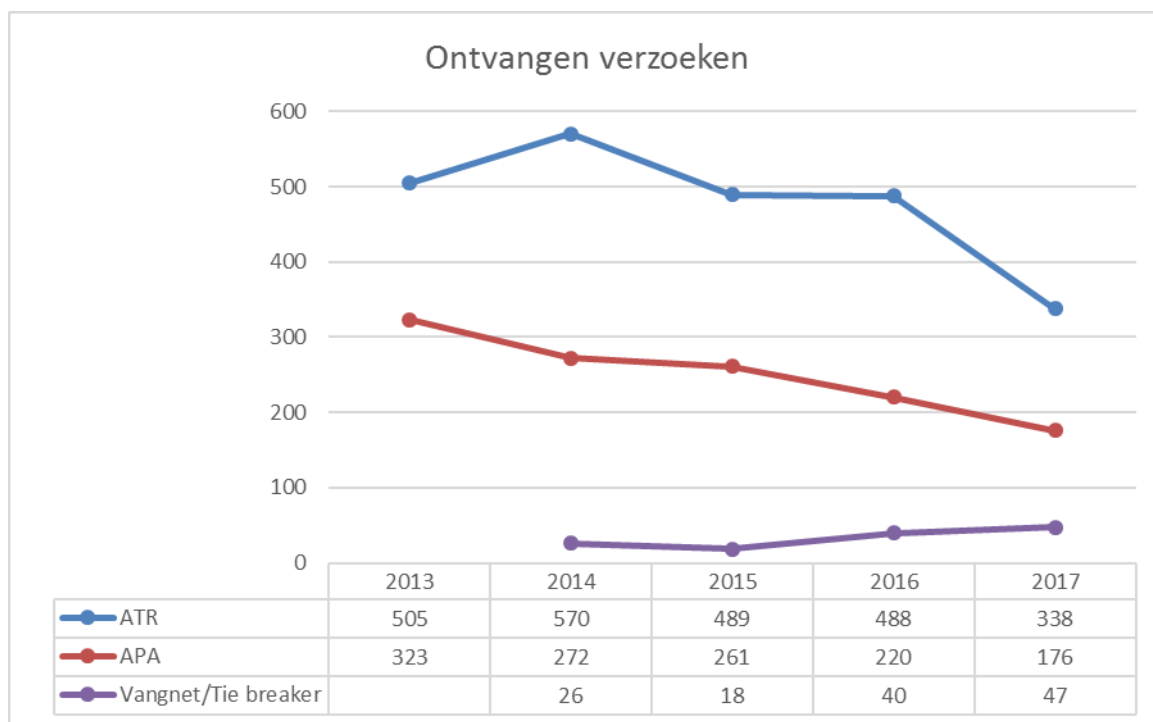
01-01-2017 t/m 31-12-2017	ATR	APA	Totaal
Beginvoorraad rapportage periode	278	221	499
Aantal ontvangen verzoeken	338	176	514
Aantal afgedane verzoeken waarvan:	414	176	590
Toegewezen	360	132	492
Afgewezen	3	4	7
Ingetrokken	15	8	23
Buiten behandeling	36	32	68
Eindvoorraad rapportage periode	202	221	423

Tabel 3: Voorraadverloop (uitsplitsing APA's en ATR's)

	2017
Beginvoorraad	499
Aantal binnengekomen	514
Aantal afgedaan	590
Eindvoorraad per 31-12-2017	423
Waarvan:	
APA	219
ATR	204

C. Uitsplitsing ontvangen rulingverzoeken naar verschijningsvorm

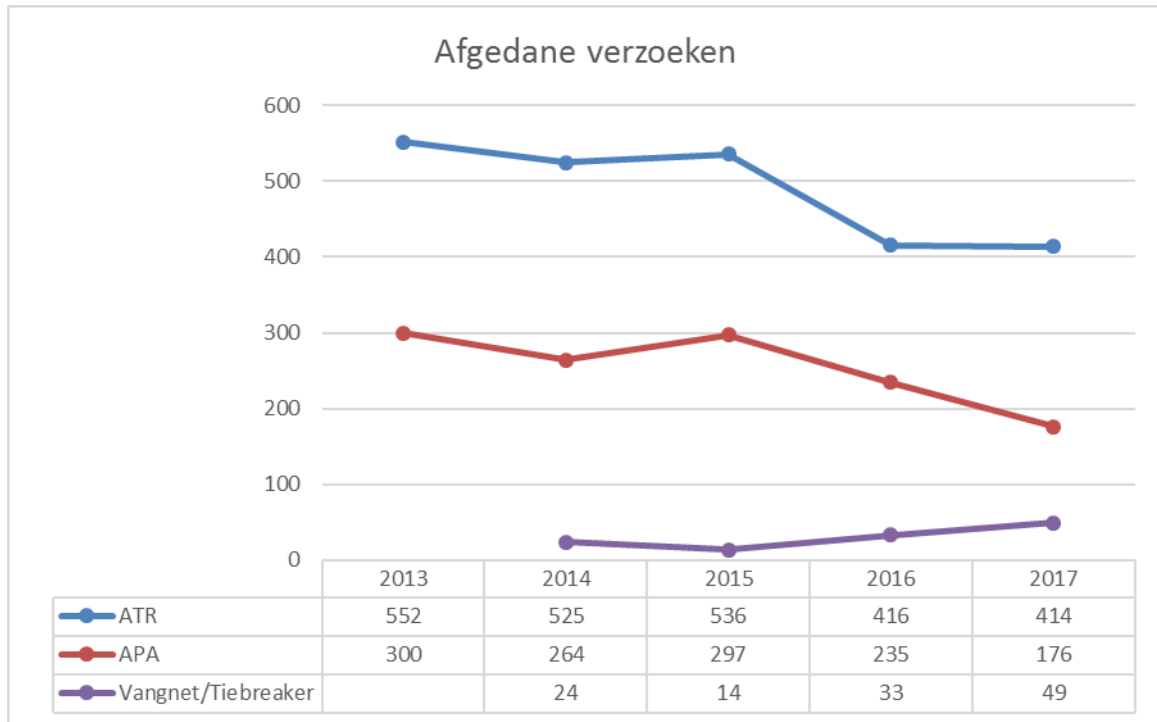
Grafiek 1: ontvangen verzoeken APA/ATR 2013 - 2017



Uit grafiek 1 blijkt dat het aantal ontvangen APA en ATR verzoeken in 2017 is gedaald. Er zijn dus minder ondernemingen die zich tot de Belastingdienst hebben gewend met een verzoek om zekerheid vooraf. Zoals in paragraaf 4 is toegelicht zijn hier diverse mogelijke oorzaken voor te benoemen. De toegenomen eisen aan transparantie maken dat belastingplichtigen mogelijk terughoudender zijn bij het vragen om zekerheid vooraf. Het aantal behandelde verzoeken is in 2017 ten opzichte van 2016 min of meer gelijk gebleven (grafiek 2). Dit betekent dat het aantal onderhanden verzoeken is afgenomen. Het voorraadverloop is opgenomen in tabel 2 en 3.

D. Uitsplitsing afgedane rullingverzoeken naar verschiyningsvorm

Grafiek 2: afgedane verzoeken APA/ATR 2013 - 2017

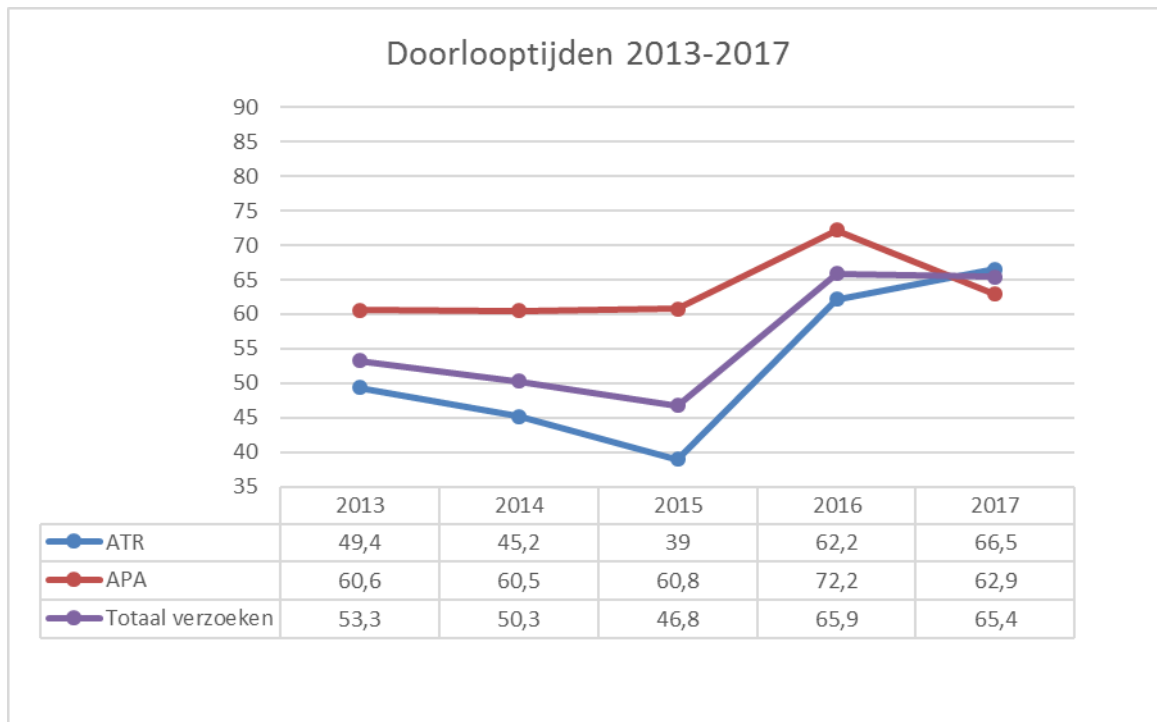


Tabel 6

	2017
APA	176
ATR	414
Totaal	590
Waarvan:	
Toegewezen	492
Afgewezen	7
Ingetrokken/buiten behandeling	91

E. Uitsplitsing doorlooptijden rulingverzoeken naar verschijningsvorm

Grafiek 3: doorlooptijden verzoeken APA/ATR 2013 - 2017



Toelichting grafiek 3 Doorlooptijden

Zoals uit grafiek 3 blijkt is de behandeltijd van de ATR-verzoeken toegenomen. De APA-verzoeken vertonen een stabiel beeld. De doorlooptijd van ATR verzoeken is gestegen van 49,4 naar 66,5 dagen. Dit ligt boven de norm van 56 dagen. Bij de berekening van de doorlooptijd wordt het schaakklok-principe gehanteerd. Indien aanvullende informatie wordt gevraagd aan de verzoeker, stopt de klok. Zodra de gevraagde informatie is ontvangen, gaat de klok weer lopen tot het moment dat nog aanvullende informatie noodzakelijk is dan wel het verzoek kan worden afgedaan.

Voor het oplopen van de doorlooptijden zijn diverse verklaringen. Op de eerste plaats staat de personele bezetting van het APA/ATR-team onder druk door het vertrek van (ervaren) medewerkers. Ingevolge eerdere toezeggingen uit 2015 zijn zeven nieuwe medewerkers geworven. Desondanks is de bezetting constant gebleven, omdat de uitstroom van medewerkers groter bleek dan de instroom. In 2018 wordt een verdere uitstroom verwacht. Daarbij komt dat het takenpakket van het team is uitgebreid. Structurele uitbreidingen van het takenpakket zijn onder andere de intensivering van het toezicht, de nieuwe werkzaamheden die verband houden met de informatie-uitwisseling en de behandeling van de tiebreaker- en vangnet verzoeken. Daarnaast hebben de volgende werkzaamheden in 2016 en 2017 een forse extra werkbelasting met zich mee gebracht.

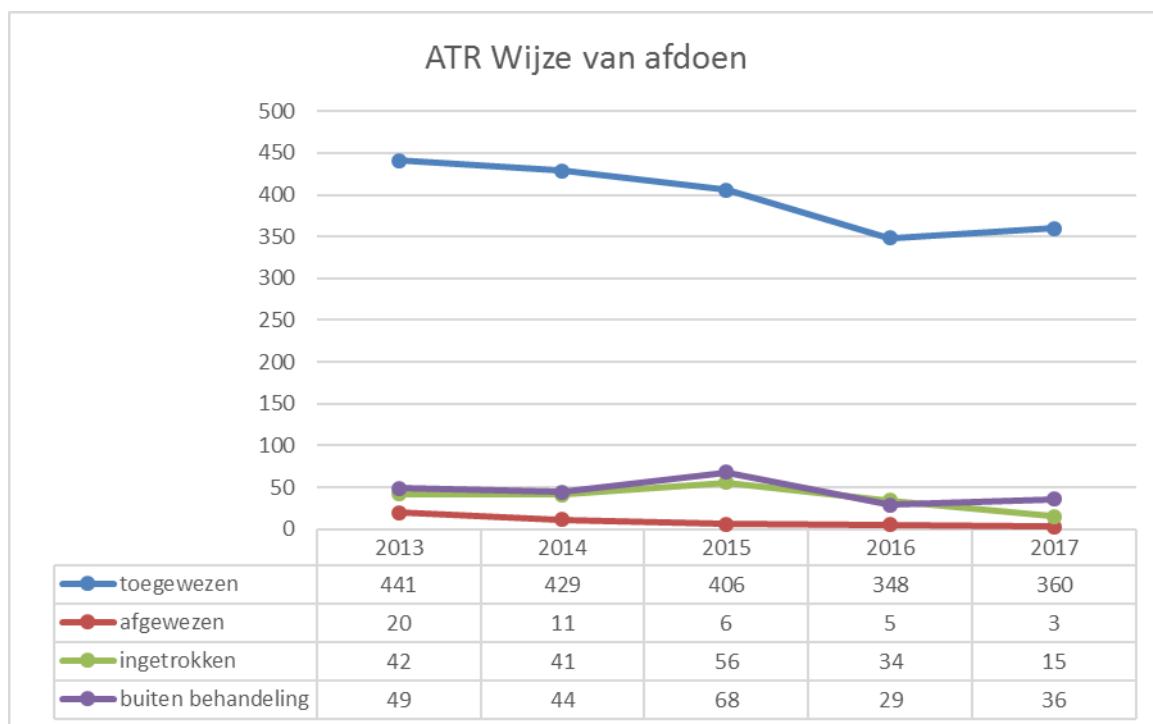
De implementatie van de uitwisseling van inlichtingen naar de in OESO- en EU-verband heeft eenmalig veel impact gehad. Medewerkers van het APA-/ATR-team hebben een sleutelrol vervuld bij de landelijke implementatie hiervan. Binnen het team is onder andere de voor de uitwisseling te hanteren standaardformulier ontwikkeld, een handleiding geschreven en is gewerkt aan een centraal vastleggingssysteem voor de uit te wisselen informatie. Daarnaast is een groot aantal standaardformulieren ingevuld door medewerkers van het team voor de zogenoemde *bestaande rulings*. Dit zijn rulings die sinds 2010 zijn afgesloten en waarvan vóór 31 december 2017 een standaardformulier moest worden ingevuld en uitgewisseld. Deze eenmalige inhaalslag is in 2017 afgerond.

Daarnaast signaleert het APA-ATR-team dat, hoewel het aantal ingediende APA-verzoeken daalt, de complexiteit van de APA-verzoeken toeneemt. Dit heeft impact op de doorlooptijden van de verzoeken.

Werkzaamheden die in 2016 zijn verricht hebben impact gehad op de doorlooptijden in 2017. In 2016 zijn 200 verzoeken behandeld die betrekking hadden op overgangsproblematiek als gevolg van de wetswijzigingen in samenhang met de implementatie van de moeder-dochter-richtlijn per 1 januari 2016. Deze 200 verzoeken zijn niet meegenomen in de totalen omdat deze betrekking hadden op reeds lopende ATR's. In het laatste kwartaal van 2016 is ook het nieuwe verslagleggings- en verantwoordingssysteem in gebruik genomen (RAV, zie par. 2.3.2). Medewerkers van het team zijn nauw betrokken geweest bij de ontwikkeling en implementatie van deze applicatie (2 fte).

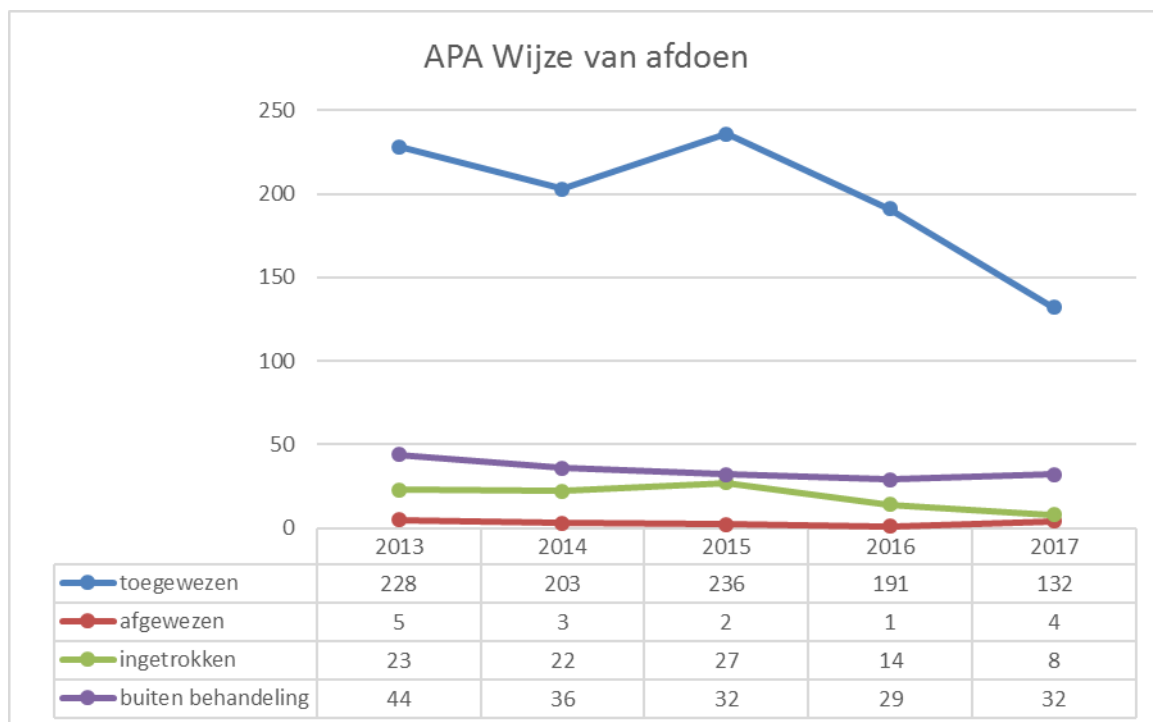
F. Uitsplitsing wijze van afdoen ATR verzoeken

Grafiek 4: Wijze van afdoen ATR verzoeken



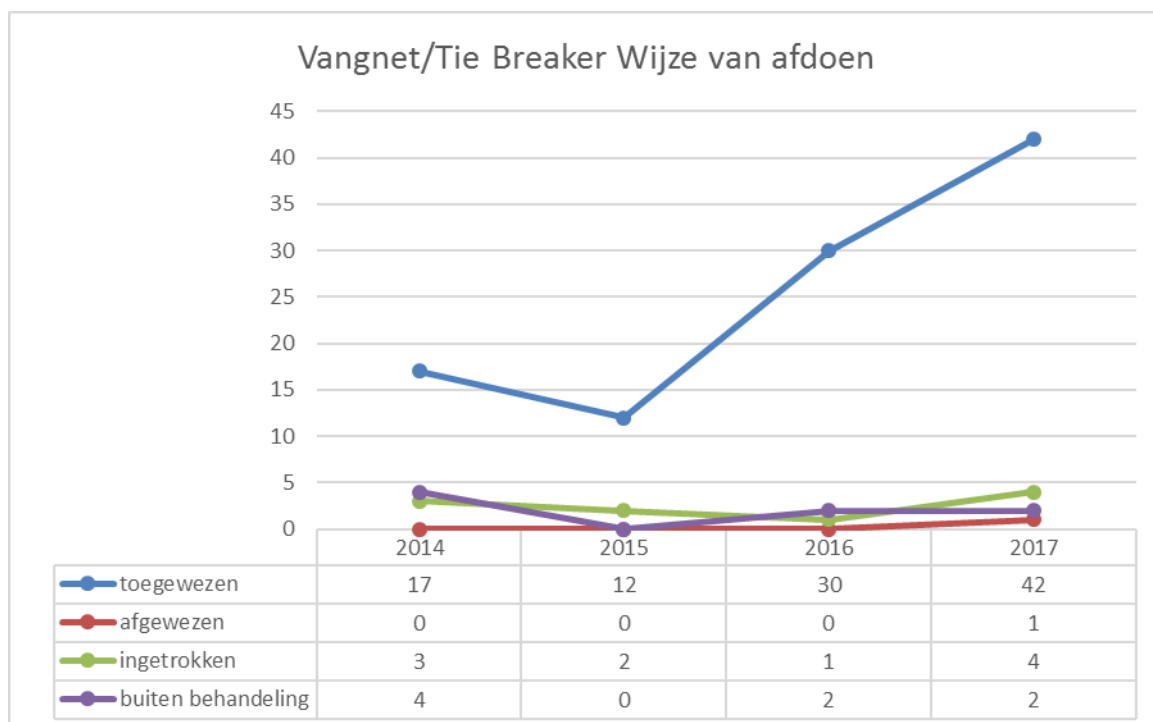
G. Uitsplitsing wijze van afdoen APA verzoeken

Grafiek 5: Wijze van afdoen APA verzoeken



H. Uitsplitsing wijze van afdoen Vangnet/Tie breaker verzoeken

Grafiek 7: Wijze van afdoen Vangnet/Tie breaker verzoeken



I. Uitsplitsing toegekende rulings naar verschijningsvorm

Onderstaande tabel geeft weer hoeveel APA's/ATR's in 2017 zijn toegekend in elk van de categorieën.

Indeling toegewezen verzoeken 2017

1/3	Internationale houdsterstructuur Waarvan: Zekerheid over de deelnemingsvrijstelling Zekerheid over de positie aandeelhouders Combinatie deelnemingsvrijstelling/aandeelhouders combi's		66 29 231	326
2	Aantal gevallen waarin een coöperatie is opgenomen in een internationale houdster structuur	152		
4	Toerekenen aandelen aan VI Buitenlandse belastingplicht - Negatieve VI Negatieve VI BES			1 9 4
5	Hybride financieringsvorm			7
6	Hybride entiteiten			13
7	Principaalstructuren (Europees/EMEA hoofdkantoor)			13
8	Reguliere APA APA - Verkoop APA - Verkoopondersteuning APA - Productie APA - Inkoop APA - Research & Development APA - Logistiek APA - Hoofdkantoor APA - Profit split APA - Royaltybetaling immaterieel actief APA - Administratieve dienstverlening APA - IT dienstverlening APA - Waardering		33 3 9 4 4 10 5 6 2 7 4 1	88
9	Informeel kapitaal/verkapt dividend *1 Onderdeel van APA - Verkoop Onderdeel van DVL - Financiering Onderdeel van DVL - Royalty Onderdeel APA - Principaal *2	10 3	4 2 1	7
10	Financierings- en Royalty-activiteiten Financiering Royalty			15 1
11	Hoofdhuis - Vaste inrichting winsttoerekening			3
12	Herfactureren			1
	BI- en multilaterale APA's			4
	Totaal aantal afgegeven APA/ATR BRNC Tiebreaker Vangnet Totaal toegekend			492 1 12 30 535

*1 inclusief principaal structuren, deze zijn reeds geteld bij "7 Principaalstructuren (Europees/EMEA hoofdkantoor)"

*2 deze zijn geteld bij "7 Principaalstructuren (Europees/EMEA hoofdkantoor)"

Toelichting

Op 23 mei 2017 (kenmerk 2017-0000100477) heeft de Staatssecretaris van Financiën een notitie naar de Tweede Kamer gezonden waarin veel voorkomende verschijningsvormen van APA's/ATR's worden beschreven. Dit betrof een geactualiseerde versie van een eerdere notitie uit 2015. Omdat de fiscale wet- en regelgeving zowel nationaal als internationaal de laatste jaren voortdurend in beweging is, zijn er verschuivingen in de verschijningsvormen. Om deze verschuivingen inzichtelijk te kunnen maken, wordt vanaf 1 januari 2017 in RAV APA's/ATR's per verschijningsvorm bijgehouden.

ATR's betreffende internationale houdsterstructuren zijn de meest voorkomende verschijningsvorm. In 2017 is 326 keer zekerheid gegeven in de vorm van een ATR over een internationale houdsterstructuur. Dit kan zekerheid over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling voor de in Nederland gevestigde vennootschap, zekerheid over de dividendbelasting- en vennootschapsbelastingpositie van de aandeelhouders of een combinatie van beide betreffen. In 152 gevallen was in deze internationale houdsterstructuur een coöperatie opgenomen. In 2017 zijn 105 APA's afgegeven, waarvan 16 APA's betrekking hebben op een financierings- of royaltyactiviteit. Het aantal APA's dat is afgegeven met betrekking tot een

principaalfunctie in Nederland bedraagt dertien. Het aantal afspraken met een informeel kapitaalelement was in 2017 tien. De in de notitie als veel voorkomende verschijningsvorm opgenomen categorieën hybride financiering, hybride rechtsvorm, hoofdhuis-v.i. winsttoerekening en herfacturering zijn respectievelijk zeven, dertien, drie en één keer afgegeven.

Vergelijkingsmateriaal ten opzichte van vorige jaren in deze vorm ontbreekt, daardoor is het nog niet mogelijk om trends te kunnen signaleren. Met ingang van 1 januari 2017 is RAV zodanig aangepast dat verschillende verschijningsvormen van APA's sneller en makkelijker kunnen worden geïdentificeerd. Wel is duidelijk dat het aantal APA's dat is afgegeven voor financierings- en royalty activiteiten in de loop der jaren een neergaande lijn laat zien. Dit kan mogelijk verklaard worden uit het feit dat sinds 2013 de substance-eisen voor dergelijke activiteiten zijn aangescherpt. Bovendien wordt sinds 2013 ook informatie uitgewisseld indien het dienstverleningslichaam niet over meer dan de minimum-substance bezit. Intussen wordt informatie over alle APA's uitgewisseld.

Ook ten aanzien van het aantal APA's met een informeel kapitaal element kan geen trend worden geschetst door het ontbreken van historisch vergelijkingsmateriaal. Ook hier geldt dat RAV zodanig is aangepast dat alle APA's die een informeel kapitaalelement bevatten kunnen worden geïdentificeerd. Het is aannemelijk dat het aantal APA's met een informeel kapitaalelement in de loop der jaren is gedaald.

Ook voor hybride financieringsvormen kan een mogelijke verklaring worden gevonden voor het feit dat het aantal afgegeven ATR's is afgenomen. Met ingang van 1 januari 2016 is een maatregel in de wet opgenomen die voorkomt dat betalingen op een vermogensverstrekking worden vrijgesteld als deze in een ander land in aftrek zijn gebracht. Hierdoor is er voor bedrijven fiscaal geen prikkel meer om gebruik te maken van hybride geldverstrekingen. Dit neemt niet weg dat men in bepaalde situaties zekerheid wenst te verkrijgen over de kwalificatie van een vermogensverstrekking. Dit kan immers ook zekerheid geven over het feit dat juist geen sprake is van een mismatch.

Ten aanzien van de hoofdhuis-v.i. winsttoerekening is het niet uit te sluiten dat hierover in de toekomst weer meer zekerheid zal worden gevraagd. Voor herfacturering is de verwachting dat deze verschijningsvorm zelden meer zal voorkomen.

Een overzicht van de voorkomende verschijningsvormen kan worden gevonden in de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 23 mei 2017 (2017-0000100477) aan de Tweede Kamer met een beschrijving van de APA/ATR-praktijk. Er zijn in 2017 geen nieuwe verschijningsvormen bijgekomen. Wel is het zo dat bedrijven bestaande structuren op onderdelen aanpassen, om zowel fiscale als niet-fiscale redenen.

J. Uitsplitsing naar afwijzingsgronden

APA		
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid		3
Betreft geen ATR- of APA-verzoek		7
Verzoek dubbel ingeboekt		2
Integrale klantbehandeling		6
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		14
De transactie is niet doorgegaan		12
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)		0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)		0
Komt niet door de UBO-check		0
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst		0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB		0
Totaal		44

ATR		
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid		8
Betreft geen ATR- of APA-verzoek		11
Verzoek dubbel ingeboekt		2
Integrale klantbehandeling		4
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		24
De transactie is niet doorgegaan		5
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)		0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)		0
Komt niet door de UBO-check		0
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst		0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB		0
Totaal		54

Totaal afgewezen

98

K. Handhavingsactiviteiten

Tot het werkpakket van de APA/ATR-team behoren circa 10.000³ te behandelen aangiften vennootschapsbelasting van belastingplichtigen die zich voornamelijk bezig houden met internationale houdster- of financieringsactiviteiten.

De handhavingsactiviteiten van het APA/ATR-team richten zich met name op de naleving van de fiscale wet- en regelgeving in het algemeen (handhaving grondslag) en op de naleving van specifieke wet- en regelgeving voor de APA/ATR-praktijk, zoals het voldoen aan substancevoorwaarden. De binnen het APA/ATR-team beschikbare capaciteit bepaalt het kader waarbinnen de keuzes worden gemaakt.

Hieronder volgt een nadere toelichting op de handhavingsactiviteiten die kunnen plaatsvinden in de vorm van beoordeling van lopende APA's en ATR's inclusief dienstverleningslichamen (DVL) en de beoordeling van aangiften.

Beoordeling lopende APA's en ATR's en dienstverleningslichamen

Naar aanleiding van de toezegging van het kabinet in zijn brief aan de kamer van 27 november 2015 (AFP/2014/948M), is het toezicht ten aanzien van lopende APA's en ATR's geïntensiveerd. Het toezicht omvat de beoordeling of de feiten en omstandigheden die ten grondslag liggen aan de overeengekomen APA of ATR zich nog steeds voordoen (inclusief substance-eisen) en of de APA dan wel ATR correct wordt nageleefd. Het aantal gevallen waarin gewijzigde omstandigheden aanleiding hebben gegeven tot nader overleg is gering. In één geval heeft de beoordeling geleid tot intrekking van de vaststellingsovereenkomst ATR.

³ Het beleidsbesluit omschrijft in ruimere zin de gevallen waarin het APA/ATR-team is aangewezen als behandelaar, hierdoor is er niet voor al deze posten een APA of ATR aanwezig.

In 2017 is door middel van boekenonderzoeken beoordeeld in hoeverre is voldaan aan de vereiste substance voorwaarden. Van dienstverleningslichamen die in het kader van zekerheid vooraf een APA hebben gevraagd wordt vastgesteld in hoeverre datgene wat in het APA-verzoek is beschreven overeenkomt met de werkelijke situatie tijdens de periode van onderzoek.

In zes gevallen bleken de vennootschappen niet te voldoen aan de substance eisen. Bij vijf dienstverleningsvennootschappen leidde het onderzoek tot nadere informatie-uitwisseling met het buitenland.

Handhaving grondslag

De handhaving ten aanzien van de grondslag vindt plaats door het behandelen van aangiften (aanslagregeling). Binnen de totale populatie vindt een selectie plaats op basis van vooraf vastgestelde criteria. Ter ondersteuning hiervan wordt het risico-selectie programma EOGO (Elektronische Ondersteuning Geoeffend Oog) gebruikt.

De aangiften vennootschapsbelasting worden na de risicoselectie traditioneel geregeld, dat wil zeggen door een vaktechnische specialist beoordeeld. Naast de behandeling van de door EOGO geselecteerde aangiften is er projectmatig aandacht besteed aan een aantal specifieke onderwerpen. Voorbeelden daarvan zijn de verrekening van bronbelasting en de voorkoming van dubbele belastingheffing. In deze projectmatige aanpak zijn ook aangiften waarin deze onderwerpen voorkwamen beoordeeld. De resultaten van deze projectmatige onderwerpen vormen input voor de jaarlijkse aanpassing van de selectiecriteria van EOGO.

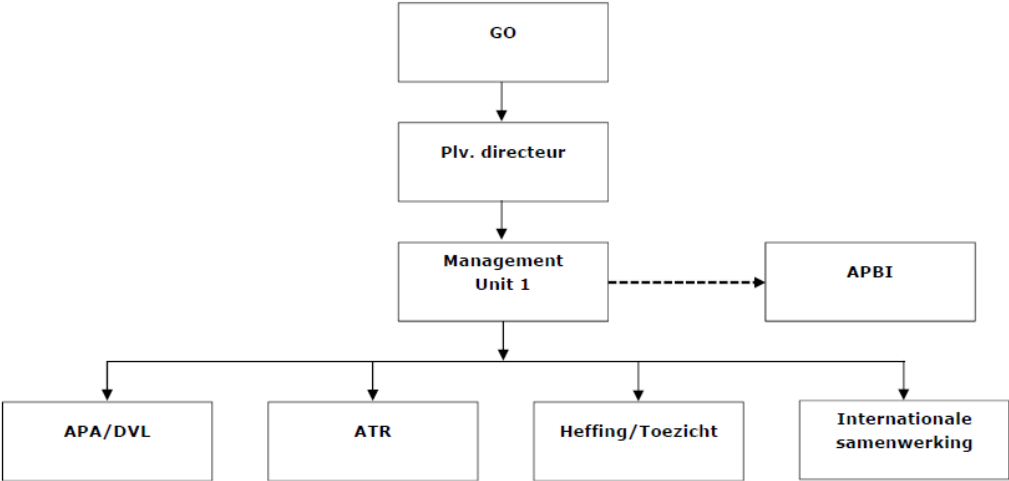
Indien bij de aangifteregeling risico's naar voren komen waarbij het feitencomplex niet geheel duidelijk is, vindt een beoordeling plaats door een boekenonderzoek dan wel gesprek met het bedrijf en/of de adviseur. In 2017 is deze aanpak vaker toegepast, dit heeft tot correcties geleid.

Inlichtingen-onderzoeken in het kader van de WIB

Het aantal onderzoeken dat wordt uitgevoerd in het kader van de WIB is afhankelijk van het aantal ontvangen inlichtingenverzoeken (via het CLO) uit het buitenland. Vanuit het buitenland zijn meerdere complexe inlichtingenverzoeken ontvangen met raakvlakken met de APA/ATR-praktijk.

In 2017 zijn 174 inlichtingenverzoeken ontvangen. In dit kader hebben er 70 onderzoeken bij bedrijven plaatsgevonden om aan deze verzoeken kunnen te voldoen. Aan de overige verzoeken kon worden voldaan op basis van reeds bij de Belastingdienst beschikbare gegevens.

Bijlage A: Organogram bestuurlijke ophanging APA/ATR-team binnen de Belastingdienst / Grote Ondernemingen



Bijlage B: Behandeling vangnetverzoeken en corporate-tiebreaker verzoeken en verzoeken om toepassing vangnetbepalingen

Op grond van het besluit van 16 december 2013, nr. IFZ/2013/229, is het APA/ATR-team directie Grote ondernemingen gemandateerd om te beslissen op verzoeken over de toepassing van de zogenoemde vangnetbepaling in de 'limitation on benefitsbepaling' (LOB) opgenomen in een aantal door Nederland afgesloten bilaterale belastingverdragen. Voorbeelden hiervan zijn artikel 26, zevende lid, van het belastingverdrag met de Verenigde Staten van Amerika, of vergelijkbare bepalingen opgenomen in (het protocol bij) de belastingverdragen met Bahrein, Hong Kong, Japan en Koeweit.

Op basis van dergelijke bepalingen kan het APA/ATR-team personen die bij letterlijke toepassing van de verdragen niet gerechtigd zijn tot enkele of alle voordelen van een regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing, alsnog enkele of alle voordelen van deze regeling toe kennen.

Dergelijke verzoeken werden vóór de inwerkingtreding van bovengenoemd besluit behandeld door het ministerie van Financiën als competente autoriteit. Beslissingen op dergelijke verzoeken zijn geen ATR.

Verzoeken om toepassing corporate tie-breaker bepaling

In veel Nederlandse belastingverdragen is – conform het OESO-modelverdrag – een zogenaamde corporate tie-breaker bepaling opgenomen. Deze bepaling heeft betrekking op belastingplichtigen met een dubbele fiscale vestigingsplaats. In het kader van deze bepaling hebben bevoegde autoriteiten de bevoegdheid het inwonerschap van een belastingplichtige met een dubbele fiscale vestigingsplaats onder eerdergenoemde regeling vast te stellen. Op grond van het besluit van 12 november 2015, IZV 2015/832 is het APA/ATR-team gemandateerd om verzoeken voor dergelijke procedures te behandelen. Dergelijke verzoeken werden vóór de inwerkingtreding van bovengenoemd besluit behandeld door het Ministerie van Financiën als competente autoriteit. Beslissingen op dergelijke verzoeken zijn geen ATR.

Bijlage C: Relevante beleidsbesluiten werkterrein APA/ATR-team

In de volgende beleidsbesluiten is geregeld met welke werkzaamheden het APA/ATR-team en het APBI zich bezighouden :

- A. *Besluit DGB 2014-296M Organisatie- en competentieregeling APA/ATR-praktijk (Stcrt. 2014, nr. 15954)*
- B. *Besluit DGB 2014-3098 Behandelprocedure verzoeken om advance pricing agreements (Stcrt. 2014, nr. 15955)*
- C. *Besluit DGB 2014-3099 Vennootschapsbelasting en dividendbelasting. Behandeling van verzoeken om zekerheid vooraf in de vorm van een Advance Tax Ruling (Stcrt. 2014, nr. 15956)*
- D. *Besluit DGB 2014-3101 Dienstverleningslichamen en zekerheid vooraf (Stcrt. 2014, nr. 15957)*
- E. *Besluit DGB 2014/3102 Vraag- en antwoordbesluit dienstverleningslichamen. Vragen en antwoorden met betrekking tot het besluit Dienstverleningslichamen en zekerheid vooraf (DGB 2014/3101), en het besluit Behandeling van verzoeken om zekerheid vooraf in de vorm van een Advance Tax Ruling (ATR) (DGB 2014/3099), (Stcrt. 2014, nr. 15958)*
- F. *IFZ/2013/229, Overdracht competentie behandeling vangnetverzoeken*
- G. *Besluit IZV 2015/832, Overdracht competentie behandeling verzoeken onder 'corporate tie-breaker procedure' van belastingverdragen*

Bijlage D: nadere toelichting overleg

Het APA-/ATR-team stemt periodiek vragen af met het Ministerie van Financiën die de individuele casus overstijgen. Het gaat hierbij in het bijzonder om de vraag of het wenselijk is om in bepaalde gevallen zekerheid vooraf te geven. Het gaat dus niet om (technische) rechtsvragen over de toepassing van de wet- en regelgeving. Technische rechtsvragen zullen worden voorgelegd aan een kennisgroep of worden afgestemd met een coördinatiegroep. Bij deze vraagstukken met betrekking tot het geven van zekerheid vooraf in de vorm van een APA of ATR kan gedacht worden aan de vraag of een bepaalde constellatie kan worden aangemerkt als grensverkenning of dat zekerheid vooraf de goede trouw jegens een verdragspartner schendt. Het gaat hierbij overigens niet om individuele verzoeken, maar om bepaalde type verzoeken met bepaalde gemeenschappelijke kenmerken.

In 2017 beantwoorde vragen

a. Omzet over de boeken zonder bijbehorende functionaliteit

De hoofdregel bij het geven van zekerheid vooraf is dat omzet niet over de boeken loopt indien de bijbehorende commerciële functionaliteit ontbreekt. In dat geval is een routinematige kosten gerelateerde beloning op zijn plaats. Indien de commerciële functionaliteit wel aanwezig is, loopt de omzet wel door de boeken en is een omzet gerelateerde beloning wel op zijn plaats. In de praktijk komt het voor dat er geen commerciële functionaliteit is, maar de omzet desondanks statutair wel door de boeken loopt. In dat geval zou op basis van functionaliteit een kosten gerelateerde beloning op zijn plaats zijn, maar zou deze beloning niet aansluiten bij de statutair gerapporteerde goederenbeweging. In het verleden is besloten dat in gevallen waarin een statutaire goederenbeweging wordt gerapporteerd zonder dat sprake is de bijbehorende van commerciële functionaliteit, alleen zekerheid vooraf kan worden gegeven over een kosten gerelateerde beloning indien er een niet fiscale reden is voor deze wijze van rapporteren. Bevestigd is dat dit uitgangspunt nog steeds kan worden toegepast.

b. Fiscale eenheid en zekerheid vooraf

Stilgestaan is bij de vraag of het gewenst is om APA's te blijven afgeven voor (onderdelen van) fiscale eenheden die structureel een negatief belastbaar resultaat aangeven.

De aanname bij de bovenstaande vraag is dat het onderdeel van de fiscale eenheid waarvoor een APA wordt afgegeven voor dat onderdeel leidt tot een positieve bijdrage aan de belastbare winst. Het negatieve resultaat van de fiscale eenheid wordt dan veroorzaakt door activiteiten van andere lichamen binnen de fiscale eenheid waar de APA niet op ziet. Bijvoorbeeld door financieringslasten van de moeder van de fiscale eenheid. Aangenomen is ook dat de negatieve resultaten terecht zijn. Er lijken onvoldoende rechtvaardigingsgronden aanwezig om een onderscheid te maken tussen lichamen die al dan niet deel uitmaken van een fiscale eenheid. Geconcludeerd is daarom dat ook zekerheid vooraf kan worden gegeven in de vorm van een APA aan (onderdelen van) een fiscale eenheid die structureel verlieslatend zijn.

c. Afgeven woonplaatsverklaring indien niet wordt voldaan aan substance-eisen

In de praktijk doet zich zo nu en dan de situatie voor dat een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap die wordt aangemerkt als een zogenoemd dienstverleningslichaam niet voldoet aan de substance-eisen bedoeld in artikel 3a Uitv. Besl. WIB. Dit neemt niet weg dat in zo'n geval om een woonplaatsverklaring kan worden verzocht. De vraag is gesteld of in dat geval de gebruikelijke woonplaatsverklaring dient te worden afgegeven op grond waarvan wordt verklaard dat de desbetreffende vennootschap voor de toepassing van een belastingverdrag als inwoner van Nederland wordt aangemerkt. Het antwoord op deze vraag luidt bevestigend. Er is sprake van twee verschillende toetsen. De hiervoor genoemde substance-eisen zijn niet per definitie maatgevend voor de vraag of een vennootschap inwoner is van Nederland.

Dit is ook niet bezwaarlijk omdat de Belastingdienst met de uitwisseling van inlichtingen over gebrek aan substance in Nederland de verdragspartner extra informatie geeft. Hiermee kan de verdragspartner beoordelen of sprake is van een situatie waarin de in het belastingverdrag overeengekomen vermindering van bronbelasting niet hoeft te worden toegepast of dat de verdragstoepassing op een andere manier ter discussie moet worden gesteld.

d. wet houdstercoöperaties en het afgeven van vangnetbeslissingen BRNC

Tijdens het overleg is aandacht besteed aan het feit of schakelvennootschappen die gevestigd zijn op Curaçao met ingang van 1 januari 2018, na de inwerkingtreding van uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling, nog in aanmerking kunnen komen van een vangnetbeslissing voor toepassing van de Belastingregeling Nederland-Curaçao, wanneer zij zogenoemde ATR-substance bezitten. Op grond van de parlementaire geschiedenis bij de BRNC komt een lichaam opgericht naar het recht van Curaçao in aanmerking voor een vangnetbeslissing als het een schakelende vennootschap is welke ten minste aan de (lokale) ATR substance voldoet. (Zie MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 955 (R2032), nr. 3, p. 22.) Met ingang van 1 januari 2018 is echter de nieuwe inhoudingsvrijstelling in werking getreden, deze is opgenomen in artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965 met een daaraan gekoppelde antimisbruikbepaling. Bij deze nieuwe wetgeving zijn nieuwe substance eisen van toepassing op een schakelende vennootschap. In de parlementaire geschiedenis (zie NaV, Kamerstukken II 2017/18, 34 788, nr. 6, p. 7) is aangegeven dat de aangescherpte substance in de antimisbruikbepaling doorwerkt in relatie tot onder andere Curaçao. Tijdens het overleg is afgesteld dat het juist is dat deze nieuwe substance vereisten ook hebben te gelden voor vangnetbeslissingen die aangevraagd worden vanaf 1 januari 2018, gelet ook op artikel 22 BRNC.

e. BRNC – artikel 10, lid 8 en de samenloop met artikel 30 BRNC

Art. 30 BRNC (Belastingregeling Nederland-Curaçao) bevat een tijdelijke regeling voor deelnemingsdividenden in reeds bestaande situaties (de regeling is van toepassing tot en met 31 december 2019). Deze tijdelijke regeling voorziet in een overgang van situaties die onder de BRNC 15% dividendbelasting verschuldigd zijn als gevolg van de nieuwe regels, terwijl onder het oude BRK recht bestond op het verlaagde tarief van 8,3%. De regeling is van toepassing op een lichaam dat niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 10, derde lid, eventueel in samenhang met artikel 10, vijfde lid van de BRNC.

Ingevolge art. 10, achtste lid, BRNC wordt dividendbelasting verlaagd als de aandelen van de uiteindelijke gerechtigde voor ten minste 50% in handen zijn van natuurlijk personen die inwoner zijn van Curaçao of Nederland. Toepassing van artikel 17, derde lid, onderdeel b van de Wet Vpb blijft echter mogelijk, als gevolg van art. 22 van de BRNC. In artikel 30, eerste lid van de BRNC wordt niet specifiek verwezen naar artikel 10, achtste lid van de BRNC, er wordt slechts verwezen naar artikel 10, derde en vijfde lid. Aan het overleg is de vraag voorgelegd of deze tijdelijke regeling ook heeft te gelden voor de toepassing van artikel 10, achtste lid, BRNC.

De conclusie van het overleg is dat deze tijdelijke regeling ook van toepassing is bij situaties die vallen onder artikel 10, achtste lid, BRNC in combinatie met artikel 17, derde lid, onderdeel b van de Wet Vpb. Derhalve wordt de heffing van Nederlandse vennootschapsbelasting gemaximeerd op 5% tot en met 31 december 2019. Uitkeringen of vervreemdingen die na die datum plaatsvinden zijn belast tegen een tarief van 15%. Deze conclusie is vervolgens afgesteld met de relevante kennisgroep.