



Belastingdienst



Rulings met een internationaal karakter Jaarverslag 2023



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 Inhoudelijke ontwikkelingen 08
- 2.4 Onderzoeken rulingpraktijk 11



3. Kerncijfers **12**

Bijlage 1 **16**

Bijlage 2 **22**

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 van internationaal opererende bedrijven.

Eind 2023 is het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter op een aantal punten gewijzigd. De wijzigingen houden kort samengevat in dat:

- vooroverleg met een internationaal karakter mogelijk is over de toepassing van de Wet minimumbelasting 2024;
- mits sprake is van volledige ontmanteling van de belastingontwijkende structuur, kan onder strikte voorwaarden er wel vooroverleg gevoerd worden ondanks dat aan bepaalde voorwaarden van het Besluit niet is voldaan;
- zekerheid kan worden gegeven bij een directe transactie met een entiteit gevestigd in een laagbelastende of en niet-coöperatieve jurisdictie, mits sprake is van derdentransacties bij de toepassing van de innovatiebox, de tonnageregeling of een APA;
- in een Bilaterale APA (BAPA) en Multilaterale APA (MAPA) kan een kritische veronderstelling worden opgenomen waarbij rekening wordt gehouden met verrekenprijscorrecties uit niet betrokken landen.

In bijlage 1 van dit jaarverslag zijn beeldbepaalde standpunten opgenomen waar het College Internationale Fiscale zekerheid in 2023 aandacht aan heeft besteed.

Sinds 2018 wordt door een onafhankelijke onderzoekscommissie onderzoek gedaan naar de afgifte van rulings met een internationaal karakter. De commissie heeft in 2023 een inhaalslag gemaakt en onderzoek gedaan naar rulings met een internationaal karakter die zijn afgegeven in 2021 en 2022. Dit onderzoek is nog niet afgerond.

Er is sprake van een lichte stijging in het aantal ontvangen en afgedane verzoeken ten opzichte van 2022. Het aantal ontvangen verzoeken betreft 586 (2022: 559). Het totale aantal afgedane verzoeken is 596 (2022: 544). Omdat in 2023 het aantal afgedane verzoeken groter is dan het aantal ontvangen verzoeken is de voorraad licht afgenomen naar 731 (2022: 741). 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.

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



Tabel 1 Kerncijfers 2023 ¹							
	ATR	APA	BAPA	Innovatie box	Overige rulings	Totaal 2023	Totaal 2022
Beginvoorraad	180	70	101	355	35	741	726
Aantal ontvangen verzoeken	276	61	35	182	32	586	559
Aantal afgedane verzoeken waarvan:	249	72	28	210	37	596	544
<i>(Deels) toegekend</i>	212	49	21	147	15	444	378
<i>Afgewezen</i>	2	4	1	0	1	8	9
<i>Ingetrokken</i>	29	10	0	13	9	61	83
<i>Buiten behandeling</i>	5	7	4	14	4	34	27
<i>Geen ruling internationaal karakter</i>	1	2	2	36	8	49	47
Eindvoorraad	207	59	108	327	30	731	741

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

¹ Advance Tax Ruling (ATR), Advance Pricing Agreement (APA) en Bilaterale Advance Pricing Agreement (BAPA).

➔ 1. Inleiding

Sinds 2018 biedt de staatssecretaris van Financiën een jaarverslag over de Nederlandse rullingpraktijk aan de Tweede Kamer aan. Het jaarverslag 2023 ziet, evenals de vorige jaarverslagen op alle rulings met een internationaal karakter (ATR's, APA's, innovatiebox en Overige).² De basis voor de rullingpraktijk wordt gevormd door de regels en procedures zoals vastgelegd in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter (hierna: Besluit vooroverleg rulings).³

In dit jaarverslag over 2023 wordt ingegaan op:

- de relevante (inter)nationale ontwikkelingen binnen de rullingpraktijk en de periodieke reviews (hoofdstuk 2);
- de kerncijfers van de internationale rullingpraktijk (hoofdstuk 3);
- de beeldbepalende standpunten in 2023 ingenomen door het College Internationale Fiscale zekerheid (hierna: College IFZ) (bijlage 1); en
- de uitsplitsing van de kerncijfers naar soort en afwijzingsgrond (bijlage 2).

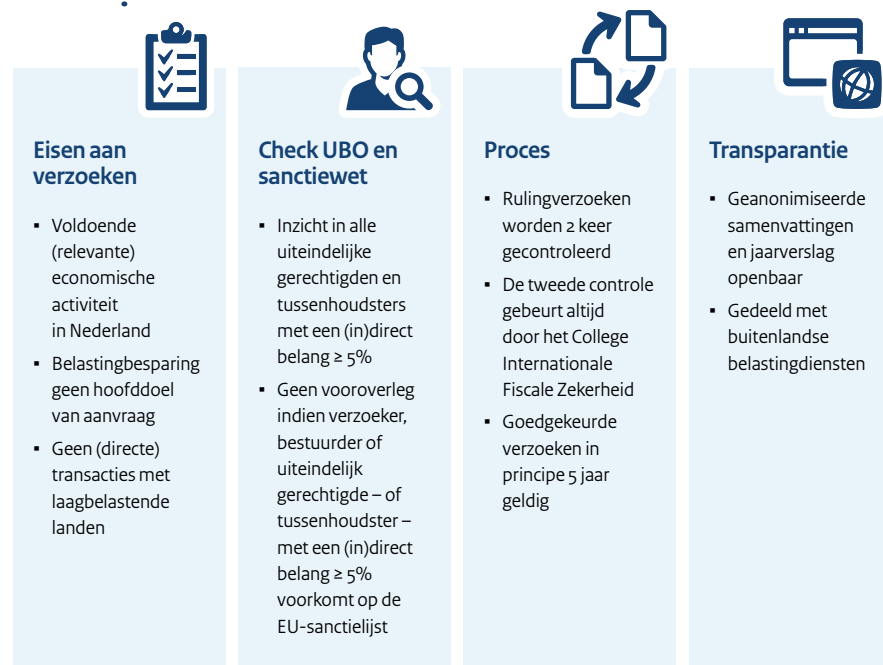
² Jaarverslag 2022, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-1093591>
 Jaarverslag 2021, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-1030443>
 Jaarverslag 2020, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-987644>
 Jaarverslag 2019, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-943488>

³ Staatscourant 2019, 35519 en 2021, 16465 en 2022, 10157 en 2023, 25745.



De Nederlandse rullingpraktijk

Voor internationale rulings gelden onderstaande regels



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 sinds 1 juli 2019 van toepassing zijnde werkwijze legt extra 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.

Het jaar 2023 is het vierde volledige jaar waarbij ervaring is opgedaan met de gewijzigde regels en procedures van de internationale rullingpraktijk. Dit geeft het volgende beeld.

- Uit de cijfers van 2023 blijkt dat er 586 verzoeken (2022: 559) zijn ontvangen en er 596 verzoeken (2022: 544) zijn afgedaan. In verhouding tot 2022 is het aantal ingekomen verzoeken en tevens het aantal afgedane verzoeken licht gestegen. De stijging van het aantal afgedane verzoeken zit vooral bij de ATR, BAPA en innovatiebox rulings. Over de jaren heen is er een afname van het aantal ontvangen APA verzoeken. Het aantal ontvangen BAPA verzoeken is licht gestegen. Omdat in 2023 het aantal afgedane verzoeken groter was dan het

- aantal ontvangen verzoeken is de voorraad licht gedaald naar 731 (2022: 741).
- De ervaring met wetwijzigingen heeft geleerd dat juist in de eerste jaren na inwerking treden van nieuwe wetgeving veel vooroverleg wordt gevraagd die ziet op die nieuwe wetgeving. Zo is er in 2023 meer vooroverleg geweest met betrekking tot de wetgeving inzake het tegengaan van mismatches bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel (artikelen 8ba tot en met 8bd van de Wet op de Venootschapsbelasting 1969). De verwachting is dat dit in 2024 ongewijzigd zal doorzetten, bijvoorbeeld ten aanzien van de nieuwe Wet minimumbelasting 2024 en de Wet op de bronbelasting voor dividenden.

Transparantie

Sinds 1 juli 2019 wordt per ruling een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd. In 2023 zijn in nagenoeg alle gevallen (> 98%) de samenvattingen binnen drie weken na het sluiten van de ruling gepubliceerd op de website van de Belastingdienst.⁴

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 2023 is de gepubliceerde vragen en antwoordenlijst aangevuld.⁵ Naast de actualisering van een verwijzing en het bundelen van de verschillende vragen en antwoorddocumenten, zijn er twee additionele vragen beantwoord. Ten eerste is de vraag beantwoord of er sprake is van zekerheid vooraf in de zin van het Besluit vooroverleg rulings bij het verstrekken van zekerheden op een zogenaamd 'bidbook'. Ten tweede is, in lijn met vaste inrichtingsvraagstukken, extra toegelicht

⁴ 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/

⁵ Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter - vragen en antwoorden, aangepast op 17 juli 2023, te raadplegen op: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/besluit-vooroverleg-rulings-met-een-internationaal-karakter-vragen-en-antwoorden-17-juli-2023

of toezichtactiviteiten in het kader van mogelijke vestiging in Nederland van (naar buitenlands recht opgerichte) niet natuurlijke personen onder de reikwijdte van het Besluit vooroverleg rulings vallen. In bijlage 1 van dit jaarverslag wordt hier nader op ingegaan.

Communicatie intern/extern

In 2023 is door middel van het updaten van de intranetpagina, veelvuldige contacten met collega's en participatie in kennis- en coördinatiegroepen binnen de Belastingdienst verder geïnvesteerd in kennis bij de medewerkers van de Belastingdienst ten aanzien van de rulingpraktijk.

Zoals hiervoor al aangegeven is de gepubliceerde vragen en antwoordenlijst ter ondersteuning van het Besluit vooroverleg rulings in 2023 aangevuld. Het College IFZ heeft daarnaast in 2023 een presentatie verzorgd voor de leden van de JOB (Jonge Orde van Belastingadviseurs), waarbij is stilgestaan bij de regels en procedures rondom de rulingpraktijk. Begin 2024 is een vergelijkbare presentatie verzorgd voor de leden van de NOB (Nederlandse Orde van Belastingadviseurs). Daarnaast is met ingang van 2024 met het RB (Register Belastingadviseurs) een halfjaarlijks overleg opgezet waarin zal worden stilgestaan bij de relevante internationale ontwikkelingen. Vergelijkbare verzoeken van andere soortgelijke organisaties zullen door het College IFZ op een zelfde wijze worden opgepakt.

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.⁶ Deze uitwisseling vindt plaats middels een door de Europese Unie (hierna: EU) voorgeschreven 'template' met de kerninformatie omtrent de ruling. Ook in OESO-verband is een standaard template ontwikkeld. De uitwisseling is inmiddels een gestandaardiseerd proces.

⁶ Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.

Naar aanleiding van het rapport van de onderzoeksc commissie over het onderzoeksjaar 2020 en het werk binnen de Europese sub-werkgroep (on Automatic Exchange of Information (SG AEOI), is de uitwisselingstemplate in 2023 geactualiseerd en uitgebreid met nieuwe tekstblokken.⁷ Het werk van de Europese sub-werkgroep SG AEOI is gericht op het verbeteren van de beschikbare informatie van de door de EU-lidstaten afgesloten rulings voor risicobeoordelingsdoeleinden.

Proces

In 2023 heeft er wederom een interne review plaatsgevonden op de naleving van de procedurevoorschriften. Hieruit is naar voren gekomen dat in een zeer beperkt aantal gevallen nog 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 2024 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.

⁷ De nieuwe template is te raadplegen op: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/template-exchange-rulings

2.3 Inhoudelijke ontwikkelingen

Vestigingsklimaat

Door het aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders (hierna: APBI) is - in lijn metvoorgaande 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. Dit omdat die harmonisatie gepaard is gegaan met allerlei andere internationale ontwikkelingen (bijvoorbeeld de energiecrisis, de oplopende inflatie en de krappe arbeidsmarkt) die ook de investeringsbereidheid van potentiële investeerders zullen hebben bepaald.

Uit de door het APBI gehouden gesprekken kan eveneens worden afgeleid dat een toegankelijke, goed bereikbare transparante Belastingdienst en de mogelijkheid tot het geven van zekerheid vooraf evenwel nog steeds als positief worden ervaren. Zoals hiervoor is aangegeven, vindt het geven van zekerheid vooraf binnen de kaders van wet- en regelgeving, en jurisprudentie plaats. Het ziet op een fiscale duiding van de door de belastingplichtigen gepresenteerde feiten.

(Inter)nationale ontwikkelingen

In 2023 is onverminderd sprake van grote dynamiek op internationaal gebied. Hierna volgt een aantal ontwikkelingen.

Wijzigingen Besluit vooroverleg rulings

De afgelopen jaren is ervaring opgedaan met de vernieuwde rullingpraktijk en is geconstateerd dat de aanscherpingen hebben geleid tot enkele knelpunten in het toezicht van de Belastingdienst. Zo was er sinds 2019 veelal geen ruimte om lopende discussies over belastingontwijkingsconstructies te beslechten in een vaststellingsovereenkomst die ook ziet op belastingjaren waarover nog geen aangifte is ingediend. Op 19 december 2023 is het Besluit vooroverleg rulings gewijzigd, op basis van de ervaringen van de Belastingdienst en om knelpunten in het toezicht zoveel mogelijk weg te nemen.⁸ De wijzigingen houden kort samengevat in dat:

- vooroverleg met een internationaal karakter mogelijk is over de toepassing van de Wet minimumbelasting 2024;
- mits sprake is van volledige ontmanteling van de belastingontwijkende structuur, kan er onder strikte voorwaarden wel vooroverleg gevoerd worden ondanks dat aan bepaalde voorwaarden van het Besluit niet is voldaan;
- zekerheid kan worden gegeven bij een directe transactie met een entiteit gevestigd in een laagbelastende of en niet-coöperatieve jurisdictie, mits sprake is van derdentransacties bij de toepassing van de innovatiebox, de tonnageregeling of een APA⁹;
- in een Bilaterale APA (BAPA) en Multilaterale APA (MAPA) kan een kritische veronderstelling worden opgenomen waarbij rekening wordt gehouden met verrekenprijscorrecties uit niet betrokken landen.

Hierna worden deze wijzigingen nader toegelicht.

⁸ Staatscourant 2023, 25745.

⁹ Of indien een kleiner deel dan 30% van de totale omzet van de activiteiten waarvoor zekerheid wordt gevraagd zijn oorzaak vindt in verkopen aan entiteiten die gevestigd zijn in een land die is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoelinden.

Thema “Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2) en internationaal vooroverleg”

In 2021 is in het OESO/G20 Inclusive Framework een politiek akkoord bereikt over de herziening van het internationale belastingstelsel. Pijler 2 is één van de maatregelen die ervoor gaat zorgen dat multinationals altijd ten minste een minimumniveau van 15% aan winstbelasting gaan betalen. In december 2022 hebben alle EU-lidstaten ingestemd met het op het politiek akkoord in de OESO gebaseerde Pijler 2 richtlijnvoorstel. Gedurende 2023 is deze Europese Richtlijn omgezet in nationale wetgeving, waardoor op 31 december 2023 de Wet minimumbelasting 2024 in werking is getreden.

Door de aankondiging van Staatssecretaris van Financiën, Fiscaliteit en Belastingdienst, in de brief van 17 november 2023 aan de Eerste Kamer en de daaropvolgende wijziging van het Besluit vooroverleg rulings, is in het Besluit vooroverleg rulings verduidelijkt dat zekerheid vooraf met een internationaal karakter ten aanzien van de Wet minimumbelasting 2024 onder de reikwijdte van het internationaal vooroverleg valt.

Vooroverleg inzake de Wet minimumbelasting 2024 is mogelijk, indien de gevraagde zekerheid ziet op directe transacties met entiteiten die gevestigd zijn in laagbelastende jurisdicties. De uitsluiting tot het vooroverleg van paragraaf 3 b.ii van het Besluit vooroverleg rulings geldt niet als de gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op de toepassing van de Wet minimumbelasting 2024.

Volledige ontmanteling belastingontwijkende structuren

Door de wijziging van het Besluit vooroverleg rulings kan zekerheid vooraf worden gegeven in situaties waarin:

- a. een belastingontwijkende structuur binnen een realistisch tijdpad en met volledige transparantie in haar geheel wordt ontmanteld of
- b. de Belastingdienst grondslag beschermende wetsartikelen wil toepassen waardoor (Nederlandse en buitenlandse) belastingontwijkende elementen volledig worden weggenomen. Hiervoor gelden drie voorwaarden:
 - i. de ontmanteling resulteert niet in een niet of laag belaste opbrengst elders waartegenover afschrijvingspotentieel in Nederland ontstaat;
 - ii. na de ontmanteling of toepassing van de grondslag beschermende wetsartikelen verricht de belastingplichtige geen directe transacties met gelieerde entiteiten die gevestigd zijn in staten die zijn opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden; en¹⁰
 - iii. na de ontmanteling of toepassing van de grondslag beschermende wetsartikelen is sprake van een situatie waarop op grond van paragraaf 3 b.i en b.ii van het Besluit vooroverleg rulings zekerheid vooraf verkregen kan worden.

Het algemene uitgangspunt is dat voor de situatie na ontmanteling in feite dezelfde lijn geldt als voor een nieuwe casus waarover zekerheid vooraf wordt gevraagd. In een volgend jaarverslag zal aandacht worden besteed waarom en in welke mate gebruik is gemaakt van deze uitzondering.

Derdentransacties met laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties

Voor de wijziging van het Besluit vooroverleg rulings op 19 december 2023 werden er geen rulings met een internationaal karakter afgegeven over fiscale gevolgen van directe transacties met entiteiten die zijn gevestigd in een staat die is opgenomen

¹⁰ Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.

in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. Omdat de zakelijkheid van transacties vanuit het perspectief van de belastingplichtige in ongelieerde situaties vanzelfsprekend is gewaarborgd, is in het aangepaste Besluit verduidelijkt dat deze voorwaarde niet geldt in geval de gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op derdentransacties bij de toepassing van de innovatiebox, de tonnageregeling of op de fiscale gevolgen van derdentransacties bij het sluiten van een APA.

Uit de gepubliceerde samenvatting “Innovatieboxruling 20191119 IBOX 000018” blijkt dat een “niet substantieel deel van de omzet” betekent dat een kleiner deel dan 30% van de totale omzet van de activiteiten waarvoor zekerheid wordt gevraagd zijn oorzaak vindt in verkopen aan entiteiten die gevestigd zijn in een land die is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.¹¹ De aanpassing van het Besluit betekent dat derdentransacties niet meer ‘in de teller van de breuk’ worden meegenomen in de berekening of een substantieel deel van de omzet van de activiteiten waar het verzoek om zekerheid vooraf op ziet, wordt veroorzaakt door entiteiten die gevestigd zijn in een land die is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.

BAPA's en MAPA's

Tot slot is opgenomen dat in BAPA's en MAPA's bij een zogenaamde triangular case een kritische veronderstelling opgenomen kan worden, waarbij rekening wordt gehouden met verrekenprijscorrecties uit landen die niet bij de BAPA of MAPA betrokken zijn.

Dit kan als volgt worden toegelicht: Stel een in Nederland gevestigde vennootschap gaat transacties aan met gelieerde vennootschappen in verschillende landen. Een ander land besluit een opwaartse verrekenprijscorrectie door te voeren, waardoor de beloning van de Nederlandse activiteiten niet langer

¹¹ Zie <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/rul-20191119-ibox-000018.pdf>.

zakelijk is als er vervolgens een corresponderende neerwaartse (verrekenprijs) correctie plaatsvindt in Nederland. Dit zal zich met name voordoen in situaties waarin de Nederlandse vennootschap de ‘minst complexe entiteit’ is bijvoorbeeld doordat er alleen routinematige activiteiten in Nederland uitgeoefend worden. In het Besluit Onderlinge overlegprocedures is voor dit soort situaties opgenomen dat een belastingplichtige de derde staat in het verzoek dient te betrekken.¹² Het Besluit vooroverleg rulings is aangepast om het in lijn te brengen met het Besluit Onderlinge Overlegprocedures. Zo kan nu in de vaststellingsovereenkomst van BAPA's en MAPA's makkelijker een kritische veronderstelling opgenomen worden, waardoor rekening gehouden kan worden met verrekenprijscorrecties uit landen die niet bij de BAPA- of MAPA verrekenprijs ruling betrokken zijn.

Overige ontwikkelingen

Naast de bovenstaande ontwikkelingen kan ook gewezen worden op aanpassing van het kwalificatiebeleid voor (buitenlandse)rechtsvormen, de gewijzigde regelgeving met betrekking tot het fonds voor gemene rekening, de vrijgestelde beleggingsinstelling en de fiscale beleggingsinstelling, de invoering van de conditionele bronbelasting op dividenden en de invoering van de Wet minimumbelasting 2024 ter implementatie van Richtlijn (EU) 2022/252.

Bovendien zijn er in 2023 beleidsbesluiten gepubliceerd die van belang kunnen zijn bij de behandeling van rulings met een internationaal karakter, zoals o.a. het Besluit ter verduidelijking van de toepassing van artikel 8bd van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in bepaalde situaties en het Besluit toepassing voorschriften internationaal belastingrecht in de winstfeer.^{13,14}

¹² Paragraaf 8.3 ‘Tweede corresponderende correctie / Triangular cases’ van het Besluit Onderlinge overlegprocedures. Staatscourant 2020, 32689 en 2021, 47634.

¹³ Staatscourant 2023, 2621.

¹⁴ Staatscourant 2023, 17534.

Mede als gevolg van het in 2022 gepubliceerde verrekenprijbesluit en het feit dat de Belastingdienst in de loop van 2023 toegang heeft gekregen tot een aantal financiële databases, zijn er veel vragen gesteld over (de mogelijkheid van) zekerheid vooraf op het gebied van financiële transacties. Deze zien grotendeels op de vraag welke mate van financial control benodigd is om te voldoen aan de eis van voldoende relevante economische nexus, wanneer sprake is van voldoende financial capacity en hoe omgegaan moet worden met de verdeling van de synergievoordelen bij cash pools in relatie tot de beloning van de cash pool leader. In bijlage 1 van dit jaarverslag wordt hier nader op ingegaan.

2.4 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 onderzoeksjaar 2020 ultimo 2022 afgerond. Deze rapportage is gepubliceerd.¹⁵ Naar aanleiding van de aanbevelingen van de onderzoekscommissie zijn in 2023 twee aanpassingen doorgevoerd. In de eerste plaats zijn de templates voor de uitwisseling van gegevens aangepast. Dit leidt tot een verbetering van de kwaliteit van de templates om de effectiviteit van het gebruik van de templates door belastingdiensten te verhogen. In paragraaf 2.2 'Uitwisseling van internationale afspraken' van dit jaarverslag is hier nader op ingegaan.

In de tweede plaats zijn er enkele aanpassingen doorgevoerd in het "Basismodel vaststellingsovereenkomst internationaal karakter - zekerheid vooraf m.i.v. 1 juli 2019 de vaststellingsovereenkomst voor rulings met een internationaal karakter."¹⁶

In 2023 is de onderzoekscommissie gestart met haar onderzoek naar de in 2021 en 2022 afgegeven rulings met een internationaal karakter. De commissie heeft voorgesteld om (eenmalig) een actualiseringsslag te maken en in 2023 de twee onderzoeksjaren – 2021 en 2022 – samen te nemen zonder overigens het totale aantal te onderzoeken rulings te verhogen.¹⁷ Op dit moment is het onderzoek nog niet afgerond.

¹⁵ De rapportage van het onderzoek over 2020 is vastgesteld op 8 december 2022 en gepubliceerd als bijlage 5 bij de aanbiedingsbrief over Jaarplan Belastingdienst 2023 en Stand van de uitvoering 2022 (Kamerstukken II 2022-2023, 31 066, nr. 1145).

¹⁶ Basismodel vaststellingsovereenkomst internationaal karakter - zekerheid vooraf m.i.v. 1 juli 2019 is te raadplegen op: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/basismodel-vso-ruling

¹⁷ De rapportage van het onderzoek over 2020 is vastgesteld op 8 december 2022 en gepubliceerd als bijlage 5 bij de aanbiedingsbrief over Jaarplan Belastingdienst 2023 en Stand van de uitvoering 2022 (Kamerstukken II 2022-2023, 31 066, nr. 1145).

3. Kerncijfers

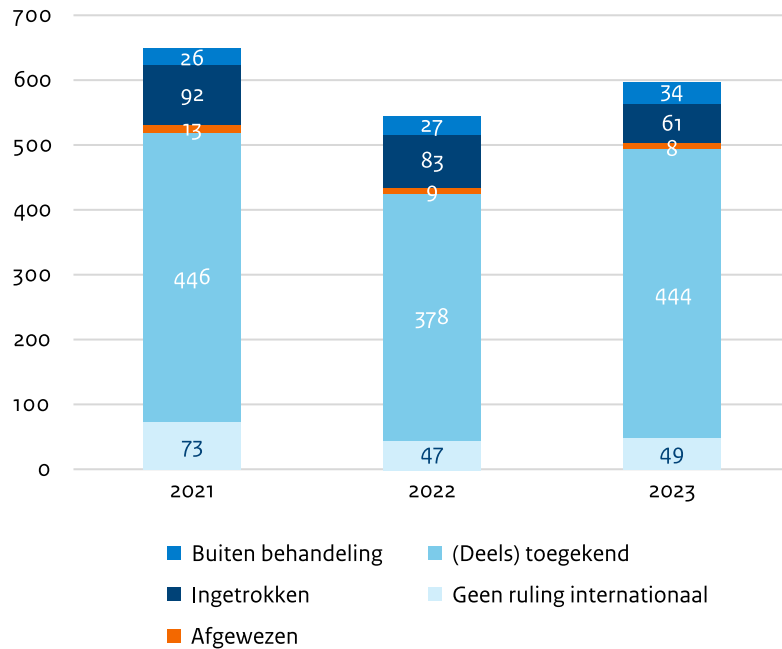
In dit hoofdstuk wordt inzicht gegeven in de kerncijfers rond de afhandeling en doorlooptijden van de ontvangen rulingverzoeken en gepubliceerde samenvattingen. Hierbij is ook een korte en specifieke toelichting op de tabellen opgenomen.

Tabel 2 Kerncijfers 2023							
	ATR	APA	BAPA	Innovatie box	Overige rulings	Totaal 2023	Totaal 2022
Beginvoorraad	180	70	101	355	35	741	726
Aantal ontvangen verzoeken	276	61	35	182	32	586	559
Aantal afgedane verzoeken waarvan:	249	72	28	210	37	596	544
<i>(Deels) toegekend</i>	212	49	21	147	15	444	378
<i>Afgewezen</i>	2	4	1	0	1	8	9
<i>Ingetrokken</i>	29	10	0	13	9	61	83
<i>Buiten behandeling</i>	5	7	4	14	4	34	27
<i>Geen ruling internationaal karakter</i>	1	2	2	36	8	49	47
Eindvoorraad	207	59	108	327	30	731	741

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



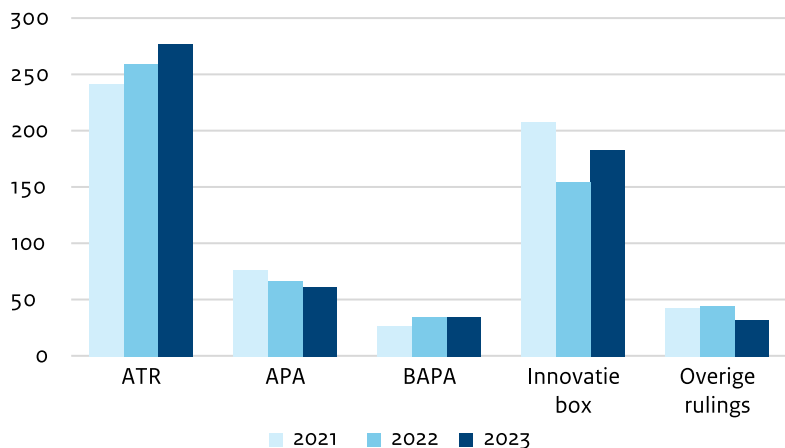
Grafiek 1 totaaloverzicht kerncijfers



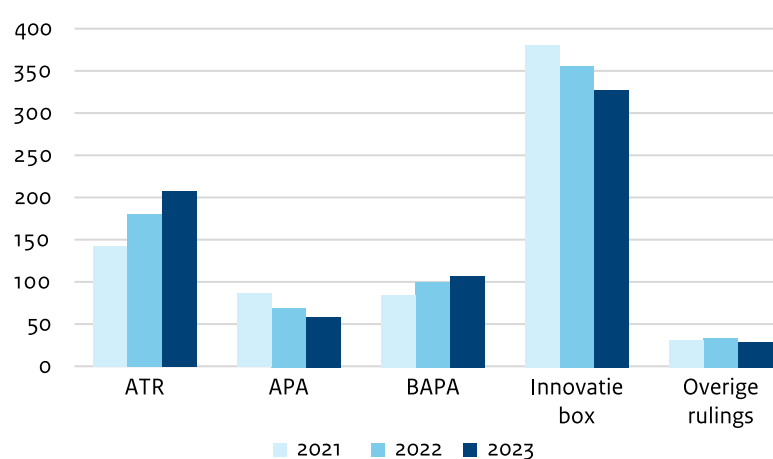
Hierna wordt een grafisch overzicht per soort ruling gegeven van het aantal ontvangen verzoeken, afgedane verzoeken en de eindvoorraad in de periode 2021 tot en met 2023.

In 2023 zijn 586 verzoeken ontvangen en 596 verzoeken afgehandeld. In vergelijking met het jaar 2022 is het aantal ontvangen en afgedane verzoeken licht gestegen. In 2022 waren die aantallen 559 en 544 respectievelijk. De stijging van het aantal afgedane verzoeken zit vooral bij de ATR, BAPA en innovatiebox rulings. Omdat in 2023 het aantal afgedane verzoeken groter was dan het aantal ontvangen verzoeken is de voorraad licht gedaald.

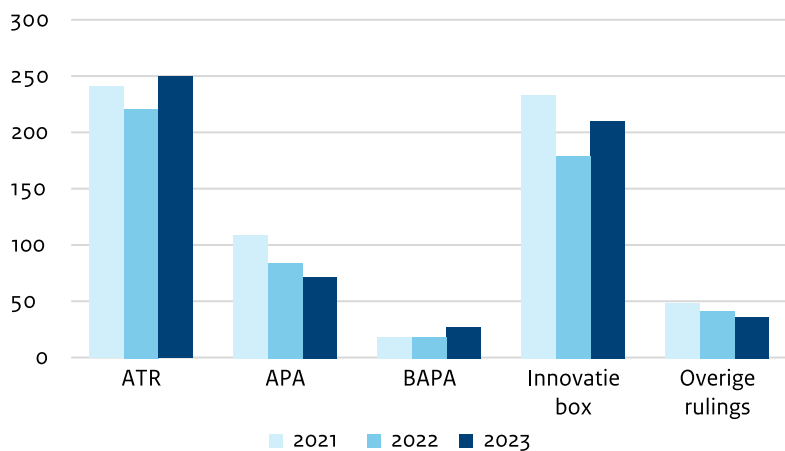
Grafiek 2 totaaloverzicht ontvangen verzoek per soort ruling 2021 t/m 2023



Grafiek 4 totaaloverzicht eindvoorraad per soort ruling 2021 t/m 2023



Grafiek 3 totaaloverzicht afgedane verzoek per soort ruling 2021 t/m 2023



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.

Tabel 3 Bruto doorlooptijd in maanden 2023					
	ATR	APA	BAPA	Innovatie- box	Overige rulings
Verzoeken					
<i>(deels) toegekend</i>	7	14	40	18	9
<i>afgewezen</i>	5	12	6	-	9
<i>ingetrokken</i>	11	36	-	33	12
<i>buiten behandeling</i>	12	19	53	41	12

* 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	249	1	248	251
APA/BAPA	100	4	96	96
Innovatiebox	210	36	174	174
Overige rulings	37	8	29	29

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. Het verschil in totaal aantal ATR’s versus gepubliceerd aantal ATR’s is te verklaren doordat er 3 vangnetbeschikkingen gepubliceerd zijn. Deze worden in bijlage 2 van dit jaarverslag nader gespecificeerd.

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 ruling vaststellingsovereenkomsten

De hierna weergegeven beeldbepalende standpunten vinden niet uitsluitend hun weerslag in afgegeven rulings. Regelmatig komen vragen op bijvoorbeeld bij intern overleg of in het kader van een 'prefiling'-overleg. In die gevallen is niet altijd sprake van een concreet ruingverzoek 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

Financiële transacties

Er zijn veel verschillende varianten mogelijk van treasury-activiteiten en de bijbehorende beheersing van risico's. Daarom is het belangrijk dat er een duidelijke karakterisering van de bij deze activiteiten te onderkennen transacties plaatsvindt. De centrale vraag die in dit soort situaties speelt is in hoeverre er sprake is van een dusdanige mate van control dat niet meer gesproken kan worden van een puur routinematige dienst.

In '20230711 APA 000018' is verzocht om zekerheid vooraf ten aanzien van de arm's-length rentepercentages op de gelieerde kortlopende vorderingen en schulden en deze zekerheid is ook verstrekt. Het betreft een verlenging van een APA waarbij in de vorige vaststellingsovereenkomst een beloning was overeengekomen in de vorm van een spread, in lijn met het nu ingetrokken onderdeel V van het Vraag- en antwoordbesluit dienstverleningslichamen, nr. DGB 2014/3102.¹⁸ De verzoeker betreft een Nederlandse vennootschap die zich bezighoudt met kortlopende financieringsactiviteiten binnen het concern. De verzoeker heeft [11 – 25] hooggekwalificeerde werknemers in dienst die zich bezig houden met de treasury-activiteiten. In Nederland worden de liquiditeitsposities van

¹⁸ Besluit DGB 2014/3102.

nagenoeg alle groepsvennootschappen beheerd, worden kortlopende leningen verstrekt aan groepsmaatschappijen (met verschillende creditratings) en worden overeenkomsten gesloten en relaties onderhouden met banken. In Nederland worden de te hanteren rentepercentages vastgesteld en worden overtollige liquide middelen belegd bij derden. De conclusie bij de beoordeling van de relevante feiten en omstandigheden was dat de verzoeker de relevante functies heeft om onder meer het krediet-, rente- en valutarisico te kunnen beheersen. Er is dus geoordeeld dat in deze situatie voldoende control aanwezig was om niet meer te spreken van een puur routinematige dienst.

Aangezien er sprake is van voldoende control, waardoor wordt voldaan aan de relevante economische nexus voorwaarde, is vervolgens beoordeeld wat de arm's-length zakelijke vergoeding moet zijn. In paragraaf 9.3.2 van het Verrekenprijbesluit 2022 is opgenomen dat de verdeling van synergievoordelen dient plaats te vinden via de vaststelling van de arm's-length rente over de debet- en creditposities van de participanten in de cash pool, rekening houdend met een passende beloning voor de cash pool leader.¹⁹ In de gepubliceerde samenvatting '20230711 APA 000018' is hier vorm aan gegeven door de kredietopslag voor de creditrente iets hoger dan de mediaan van de gevonden range en die voor de debetrente iets onder de mediaan van de betreffende range vast te stellen.

In '20230711 APA 000018' is geen zekerheid verstrekt over de minimale hoogte van het eigen vermogen, omdat we niet hebben kunnen vaststellen wat onafhankelijke derden in soortgelijke omstandigheden minimaal zouden aanhouden. Wel is geconcludeerd dat er sprake was van voldoende financial capacity, mede in relatie tot de gelopen kredietrisico's, omdat in dit geval, gevalideerd op grond van extern beschikbare informatie, sprake was van een risico-gewogen eigen vermogen.

¹⁹ Staatscourant 2022, 16685.

Financiële dienstverleningslichamen

In 2023 is zowel een unilateraal ('20231219 APA 000022') als een bilateraal ('20231219 APA 000011') verzoek om zekerheid vooraf ingediend over de beloning van een Nederlands financieel dienstverleningslichaam. Hoewel het gaat om twee verschillende vennootschappen die onderdeel zijn van verschillende multinationale concerns zijn de feiten en omstandigheden nagenoeg gelijk. Er is gevraagd om zekerheid vooraf ten aanzien van een kostengerelateerde beloning voor de in Nederland uitgevoerde financieringsactiviteiten. Beide Nederlandse vennootschappen (hierna ook verzoekers) hebben één medewerker in dienst die zich bezighoudt met administratieve en financiering gerelateerde, werkzaamheden. In Nederland vinden door beide concerns geen overige operationele activiteiten plaats. De Nederlandse vennootschappen trekken externe geldleningen aan en lenen deze door aan hun respectievelijke buitenlandse hoofdkantoren. De renteontvangsten en -betalingen lopen zowel fiscaal als commercieel door de winst- en verliesrekening van de verzoekers. De verzoekers lopen contractueel een debiteurenrisico ten aanzien van de uitstaande geldleningen. Bij beide verzoeken is door het College IFZ geconcludeerd dat er niet voldoende bedrijfseconomische operationele activiteiten voor rekening en risico van de verzoekers worden uitgeoefend.

Routinematige financiële activiteiten

Een onderwerp dat in 2023 aandacht vroeg, betrof de mogelijkheid van het afgeven van een APA over de in Nederland uitgevoerde routinematige financiële activiteiten. De Nederlandse vennootschap is verantwoordelijk voor het investeren van wereldwijde overschotten van liquide middelen voor rekening en risico van de gelieerde, niet in Nederland gevestigde, participanten. De gelden lopen over de boeken van de Nederlandse vennootschap maar het investeringsbeleid wordt bepaald door het buitenlandse hoofdkantoor. De operationele financieringsactiviteiten vinden plaats vanuit een ander land in Europa waarbij de Nederlandse vennootschap slechts een administratieve functie uitoefent waarbij ze bij het uitvoeren van haar activiteiten nagenoeg geen risico's loopt. Op basis van deze feiten is geconcludeerd dat er geen bedrijfseconomische operationele activiteiten voor rekening en risico van de verzoeker worden uitgeoefend, aangezien er onvoldoende relevante economische nexus in Nederland aanwezig is die samenhangt met de beheersing van de geldstromen die over de Nederlandse boeken lopen.

Overdracht juridische eigendom immateriële activa zonder relevante economische nexus

Er is zekerheid vooraf gevraagd over de arm's-length prijs van over te dragen immateriële activa door een Nederlandse entiteit aan een gelieerde buitenlandse entiteit. Deze overdracht zou plaatsvinden middels een grensoverschrijdende juridische fusie. De verzoeker is de juridische eigenaar van de over te dragen immateriële activa. De verzoeker heeft geen werknemers en oefent geen relevante functies uit met betrekking tot de immateriële activa. In Nederland zijn nog meer groepsvennootschappen actief, maar die oefenen evenmin functies uit met betrekking tot de immateriële activa. Aangezien in Nederland geen relevante functionaliteit aanwezig is ten aanzien van de vermogensbestanddelen die overgaan, wordt niet voldaan aan de voorwaarde dat er voor rekening en risico van de verzoekende belanghebbende bedrijfseconomische operationele activiteiten

worden uitgeoefend, waarvoor op concernniveau voldoende relevant personeel in Nederland aanwezig is. Het verzoek om zekerheid vooraf is afgewezen, dit standpunt is gepubliceerd in samenvatting '20230425 APA 000005'.

Vooroverleg gerechtigheid teruggaaf dividendbelasting

Zoals beschreven in het jaarverslag rulings met een internationaal karakter 2020 staat vooroverleg ten aanzien van de mogelijke gerechtigheid tot een teruggaaf dividendbelasting op grond van artikel 10, tweede of derde lid van de Wet op de dividendbelasting 1965 alleen open voor toekomstige dividenden. Daarnaast is het vereiste van economische nexus naar haar aard niet toepasbaar.²⁰ Naar aanleiding van vragen heeft het College IFZ besloten dat alleen de niet in Nederland gevestigde aandeelhouder niet hoeft te beschikken over economische nexus, maar de in Nederland gevestigde vennootschap die de dividendbelasting gaat inhouden wel. Dit is in lijn met hoe wordt omgegaan met het vereiste van economische nexus in situaties waar zekerheid vooraf wordt gevraagd met betrekking tot mogelijke buitenlandse belastingplicht van artikel 17, derde lid, onderdeel b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Belastingbesparing/Belastingontwijking

Overdracht van activiteiten naar Nederland zonder afrekening in het buitenland

In de gepubliceerde samenvatting '20230418 APA 000010' is om zekerheid vooraf gevraagd over de arm's-length beloning voor de overgedragen ondernemingsactiviteiten door twee buitenlandse vennootschappen, Y en Z, aan een Nederlandse vennootschap. Y en Z zijn aan de Nederlandse vennootschap gelieerde entiteiten gevestigd in respectievelijk land A en B (beide buiten Europa). Y drijft een operationele onderneming in land A. Y houdt zich bezig met de productie en distributie van producten. Y verkoopt de producten aan Z die vervolgens de producten doorverkoopt aan derden.

²⁰ Jaarverslag 2020, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-987644>, pagina 18.

Y en Z dragen de ondernemingsactiviteiten over aan X. De overdracht door Y zal leiden tot de heffing van vennootschapsbelasting in land A. De overdracht door Z zal niet leiden tot de heffing van vennootschapsbelasting in land B. Z heeft geen werknemers in dienst. Voorts oefent Z geen relevante functies uit en heeft dat in de afgelopen jaren evenmin gedaan.

Het College IFZ heeft geconcludeerd dat het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting de enige dan wel doorslaggevende beweegreden is voor de overdracht van de ondernemingsactiviteiten van Z aan de Nederlandse vennootschap, aangezien Z geen relevante functionaliteit heeft ten aanzien van de ondernemingsactiviteiten die worden overgedragen. Tevens vindt er geen afrekening plaats als gevolg van deze overdracht in het land waar Z is gevestigd. Aangezien de activiteiten van Y en Z dusdanig met elkaar samenhangen is ook geen zekerheid gegeven over de arm's-length beloning voor de overgedragen ondernemingsactiviteiten van Y. Uit deze samenvatting blijkt dat indien er geen sprake is van relevante functionaliteit door de overdragende vennootschap, in combinatie met het uitblijven van een fiscale afrekening over die overdrachtprijs, het niet mogelijk is om zekerheid vooraf te verstrekken over de arm's-length beloning voor de overgedragen ondernemingsactiviteiten.

Competentievraagstukken

Fondsen voor gemene rekening

In 2023 is de vraag opgekomen of de kwalificatie van een fonds voor gemene rekening mogelijk kwalificeert als internationaal vooroverleg in het kader van Besluit vooroverleg rulings. Het College IFZ heeft besloten dat deze vraag bevestigend moeten worden beantwoord indien niet uitgesloten kan worden dat een buitenlandse participant zal deelnemen in het fonds voor gemene rekening. Het is daarbij overigens niet relevant of het belang van de buitenlandse participant(en) beperkt is tot een bepaalde omvang van de deelname.

Het kan niet worden uitgesloten dat in het verleden zekerheid vooraf is gegeven over de kwalificatie van een fonds voor gemene rekening zonder dat dit is behandeld als internationaal vooroverleg. Bovenstaande zienswijze kan onder andere worden teruggevonden in de gepubliceerde samenvatting '20231121 ATR 000009'.

Overig

Samenwerkende groep

Zoals reeds in het jaarverslag rulings met een internationaal karakter 2020 is opgemerkt wordt in meerdere wettelijke bepalingen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet op de dividendbelasting 1965 en de Wet bronbelasting 2021 het begrip samenwerkende groep gehanteerd.²¹ In deze bepalingen wordt telkens verwezen naar artikel 10a, zesde lid van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In het jaarverslag rulings met een internationaal karakter 2020 is opgemerkt dat diverse casuïstiek is voorgelegd.

Eind 2023 is het eerste dossier afgerond waarin zekerheid is gegeven dat er geen sprake is van een samenwerkende groep. De zekerheid was gevraagd in het kader van de omgekeerd hybride bepaling, zoals bedoeld in artikel 2, twaalfde lid in combinatie met artikel 12ac, tweede lid van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De beoordeling of sprake is van een samenwerkende groep, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het individuele geval. In de gepubliceerde samenvatting '20240220 ATR 000004' is zekerheid gegeven dat een fonds voor gemene rekening niet kwalificeert als omgekeerd hybride. Dit onder meer omdat feitelijk is vast komen te staan dat de participanten tezamen geen samenwerkende groep vormen. Voor dit oordeel was onder andere van belang dat de activiteiten beperkt zijn tot beleggingsactiviteiten en er sprake is van vrije toe- en uittreding, maar uiteraard zijn alle feiten en omstandigheden van het geval relevant.

²¹ Jaarverslag 2020, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-987644>, pagina 15.

Kwalificatie geldverstrekkingen

In onder andere de gepubliceerde samenvattingen '20231128 ATR 000007' en '20230711 ATR 000004' is zekerheid vooraf gegeven over de kwalificatie van een geldverstrekking als vreemd vermogen. Bij deze geldverstrekkingen is sprake van het ophalen van geld uit de markt onder garantstelling van een gelieerde vennootschap. Er is zekerheid vooraf gevraagd over de kwalificatie van de geldverstrekking voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de gevolgen voor de Wet op de dividendbelasting 1965.

In 2022 is het nieuwe Verrekenprijsbesluit gepubliceerd.²² In onderdeel 9.2 van dit besluit wordt aandacht besteed aan financiële dienstverleningsactiviteiten binnen de groep. In het besluit merkt de Staatssecretaris van Financiën op dat er bij de kwalificatie van geldverstrekkingen mogelijk spanning bestaat tussen de uitleg van de OESO-richtlijnen en de jurisprudentie van de Hoge Raad. Indien zekerheid vooraf wordt gevraagd over de toepassing van het arm's-lengthbeginsel dan zullen zowel de Nederlandse jurisprudentie van de Hoge Raad als de OESO-richtlijnen als uitgangspunt worden genomen. De reden hiervan is gelegen in het feit dat unilateraal gegeven zekerheid vooraf ook internationaal verdedigbaar moet zijn.

In de voorgelegde gevallen vraagt men echter geen zekerheid over het arm's-lengthbeginsel en zijn de leningen derhalve langs de lijnen van de jurisprudentie van de Hoge Raad gekwalificeerd. In de voorgelegde gevallen is geconcludeerd dat de uitzonderingen, die door de Hoge Raad zijn geformuleerd in haar jurisprudentie, niet van toepassing zijn en de geldverstrekkingen derhalve als vreemd vermogen zijn aan te merken voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965.

Vaste inrichtingen en thuiswerken

Als gevolg van COVID-19 is het steeds gebruikelijker dat ondernemingen toe staan dat werknemers (deels) vanuit huis werken ('work from anywhere policy'). Het is dan

²² Staatscourant 2022, 16685.

mogelijk dat werknemers in een ander land werken dan het land van de onderneming. In dergelijke gevallen komt de vraag op of mogelijk sprake is van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging van de buitenlandse onderneming in Nederland.

In het afgelopen jaar zijn een aantal van dergelijke vraagstukken voorgelegd. Dit heeft geleid tot meerdere gepubliceerde samenvattingen, zoals bijvoorbeeld '20230221 ATR 000011' en '20230815 ATR 000002'. In veel van de voorgelegde gevallen gaat het dan om werknemers die vanuit hun eigen huis werken voor de buitenlandse onderneming, terwijl er geen kantoor van de onderneming in Nederland is of ter beschikking staat. Bij het beoordelen van de vraag of sprake is van een vaste inrichting wordt gekeken naar alle relevante feiten en omstandigheden. Het is dan – ook – van belang om vast te stellen dat de werkgever geen kosten heeft vergoed voor het gebruik van de woning en de thuiswerkplek. In verzoek '20230221 ATR 000011' en in verzoek '20230815 ATR 000002' heeft de werkgever deze kosten niet vergoed, derhalve is zekerheid vooraf gegeven dat de woning niet ter beschikking aan de werkgever staat.

Om daarnaast uit te sluiten dat ook geen sprake is van een vaste vertegenwoordiger is het van belang om vast te stellen dat de werknemer geen overeenkomsten namens de buitenlandse onderneming sluit tijdens de uitoefening van zijn/haar werkzaamheden in Nederland. Dat is bijvoorbeeld mogelijk doordat de medewerker een functie heeft waarbij de taken niet bestaan uit het sluiten van overeenkomsten namens de onderneming of dat de overeenkomsten uitsluitend in het land van de onderneming worden getekend en in beperkte mate worden voorbereid in Nederland.

[Zekerheid vooraf in relatie tot de Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel in de vennootschapsbelasting](#)

De Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel in de vennootschapsbelasting (artikelen 8ba t/m 8bd en artikel 35 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) is in werking getreden met ingang van 2022 en beoogt potentiële mismatches tegen te gaan die kunnen ontstaan bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.

Bij het Behandelteam IFZ zijn verschillende verzoeken behandeld tot verkrijging van zekerheid vooraf over de reikwijdte van artikel 8bd, eerste lid van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Zekerheid werd bijvoorbeeld gevraagd om de waarde van de teboekstelling van een vermogensbestanddeel bij verzoeker vast te stellen, indien verzoeker een vermogensbestanddeel verkrijgt van een aan hem gelieerd lichaam door middel van een kapitaalstorting, winstuitdeling, teruggaaf van gestort kapitaal, liquidatie-uitkering of een daarmee vergelijkbare rechtshandeling. Over het algemeen kan daarbij gedacht worden aan situaties dat verzoeker voor Nederlandse fiscale maatstaven wordt aangemerkt als niet-transparant en op grond van de fiscale regels van een verdragsland wordt aangemerkt als een fiscaal transparant lichaam (verzoeker is derhalve een 'hybride entiteit').

In onder andere de gepubliceerde samenvattingen '20230314 ATR 000002' en '20230801 ATR 000004' is zekerheid vooraf verstrekt over een kapitaalstorting in natura ten aanzien van contanten en een vordering. Bij de beoordeling wordt gekeken naar alle feiten en omstandigheden en wordt rekening gehouden met de uitleg die het besluit van 11 januari 2023, nr. 2022-322315 geeft aan de toepassing van artikel 8bd, eerste lid van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.²³ Voor zover er sprake is van een situatie dat bij verzoeker een (on)volwaardige vordering wordt ingebracht door middel van een kapitaalstorting dient ook rekening gehouden te worden met het kennisgroepstandpunt van 29 juni 2023 van de Kennisgroep bijzondere winstbepalingen vpb.²⁴

[Toezichtactiviteiten vestigingsplaats \(naar buitenlandse recht opgerichte\) niet natuurlijke personen](#)

In 2023 heeft het College IFZ in vraag nr. 24 van de gepubliceerde vragen en antwoordenlijst verduidelijkt dat uitlatingen van de inspecteur over mogelijke vestiging van een niet natuurlijk persoon in Nederland, ook in het kader van toezichtactiviteiten, onder de reikwijdte van het Besluit vooroverleg rulings met

²³ Staatscourant 2023, 2621.

²⁴ KG:011:2023:8

een internationaal karakter kunnen vallen.²⁵ De eerder gepubliceerde werkwijze omtrent toezichtactiviteiten en vaste inrichtingen is analoog van toepassing (zie hiervoor vraag nr. 23 van de gepubliceerde vragen en antwoordenlijst). Dit houdt onder andere in dat de inspecteur - na goedkeuring door het College IFZ - eenzijdig een standpunt kan uitdragen. In dat geval is in afwijking van de voorgeschreven werkwijze in het Besluit vooroverleg rulings, geen vastlegging in een vaststellingsovereenkomst nodig. Ook is kenbaar gemaakt dat, in het geval van reguliere toezichtactiviteiten op initiatief van de Belastingdienst plaatsvinden, de Regeling laagbelastende staten en niet coöperatieve rechtsgebieden de Belastingdienst niet weerhoudt een standpunt inzake mogelijke vestiging in Nederland dan wel aanwezigheid van een vaste inrichting in Nederland, na goedkeuring door het College IFZ, in te nemen.

²⁵ Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter - vragen en antwoorden, aangepast op 17 juli 2023, te raadplegen op: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/besluit-vooroverleg-rulings-met-een-internationaal-karakter-vragen-en-antwoorden-17-juli-2023

Bijlage 2

Uitsplitsing cijfers van toegekende rulings naar verschijningsvorm en van niet toegekende rulings naar de reden van afwijzing in 2023

Indeling verzoeken toegewezen 2023		
	Specificatie	Totaal
1/3	Internationale houdsterstructuur, waarvan:	175
	Zekerheid over de deelnemingsvrijstelling, inclusief CFC wetgeving	40
	Zekerheid over de positie aandeelhouders	95
	Combinatie deelnemingsvrijstelling/aandeelhouders combi's	27
	Zekerheid over de bronbelasting	7
	Zekerheid over toepassing wet tegengaan mismatches zakelijkheidsbeginsel	6
2	Aantal gevallen waarin een coöperatie is opgenomen in een internationale houdster structuur	23
4	Toerekenen aandelen aan VI	0
	Buitenlandse belastingplicht - Negatieve VI	21
	BES VI	3
	Objectvrijstelling	1
5	Hybride financieringsvorm	4
6	Hybride entiteiten	5
7	ATAD2	3
8	Principaalstructuren (Europees/EMEA hoofdkantoor)	4
9	Reguliere APA (totaal onderstaand)	41
	APA - Verkoop	14
	APA - Verkoopondersteuning	2
	APA - Productie	4
	APA - Inkoop	1

Indeling verzoeken toegewezen 2023		
	Specificatie	Totaal
	APA - Research & Development	1
	APA - Logistiek	3
	APA - Hoofdkantoor	2
	APA - Profit split	1
	APA - Administratieve dienstverlening	6
	APA - IT dienstverlening	3
	APA - Waardering	3
	APA - Financiële transacties	1
10	Informeel kapitaal/verkapt dividend	0
11	Financierings- en Royalty-activiteiten	1
	Financiering	1
	Royalty	0
12	Hoofdhuis - Vaste inrichting winsttoerekening	3
13	Herfactureren	0
	Bi- en multilaterale APA's	21
	Subtotaal aantal afgegeven APA/ATR	282
	Innovatiebox	147
	Overige rulings internationaal karakter	15
	Subtotaal rulings internationaal karakter	444
	BRNC	0
	Vangnet	3
	Totaal toegekend	447

Reden niet toegewezen rulings – APA-verzoeken 01-01-2023 t/m 31-12-2023					
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid		2			2
Betreft geen APA-verzoek				2	2
Verzoek dubbel ingeboekt					0
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen	1	5	1		7
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus	2				2
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing	1				1
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - LBJ					0
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)					0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)					0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB					0
Komt niet door de UBO-check					0
Integrale klantbehandeling					0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		3	6		9
De transactie is niet doorgedaan					0
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Totaal	4	10	7	2	23

Reden niet toegewezen rulings – BAPA-verzoeken 01-01-2023 t/m 31-12-2023					
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid					0
Betreft geen ATR- of APA-verzoek				2	2
Verzoek dubbel ingeboekt					0
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen			3		3
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus	1				1
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing					0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - LBJ					0
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)					0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)					0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB					0
Komt niet door de UBO-check					0
Integrale klantbehandeling					0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen			1		1
De transactie is niet doorgegaan					0
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Totaal	1	0	4	2	7

Reden niet toegewezen rulings – ATR-verzoeken 01-01-2023 t/m 31-12-2023					
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid					0
Betreft geen ATR-verzoek				1	1
Verzoek dubbel ingeboekt					0
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		6	1		7
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus		2			2
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing		2			2
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - LBJ	1	1			2
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)					0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)					0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB					0
Komt niet door de UBO-check			1		1
Integrale klantbehandeling					0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		11	3		14
De transactie is niet doorgegaan		7			7
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst	1				1
Totaal	2	29	5	1	37

Reden niet toegewezen rulings – innovatiebox-verzoeken 01-01-2023 t/m 31-12-2023					
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid					0
Betreft geen innovatiebox-verzoek				2	2
Verzoek dubbel ingeboekt				34	34
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		8	7		15
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus					0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing					0
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - LBJ					0
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)					0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)					0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB					0
Komt niet door de UBO-check					0
Integrale klantbehandeling					0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		3	7		10
De transactie is niet doorgegaan		2			2
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Totaal	0	13	14	36	63

Reden niet toegewezen rulings – Overige rulings-verzoeken 01-01-2023 t/m 31-12-2023					
	Afgewezen	Ingetrokken	Buiten behandeling	Geen internationale ruling	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid		1			1
Betreft geen overige rulings-verzoek					0
Verzoek dubbel ingeboekt				7	7
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen		5	4		9
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Eco. nexus	1	1			2
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - Bel. besparing		1			1
Voldoet niet aan voorwaarden besluit vooroverleg (2019/13003) - LBJ					0
Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)					0
In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)					0
Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB					0
Komt niet door de UBO-check					0
Integrale klantbehandeling				1	1
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen		1			1
De transactie is niet doorgegaan					0
Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst					0
Totaal	1	9	4	8	22

Totaaloverzicht van de reden van afwijzing van niet toegewezen rulings 01-01-2021 t/m 31-12-2023

