

## Bijlage I

### Samenvatting rapportage onderzoek rulings

#### 1.1.1 Aanleiding, opdracht en onderzoeksvragen

De staatsecretaris van Financiën heeft aan de Belastingdienst de opdracht gegeven te onderzoeken of de ruim 4000 rulings met een internationaal karakter die volgens de EU-richtlijn en in OESO-verband moeten worden uitgewisseld, zijn afgegeven conform de daarvoor bestemde procedures (zie de brief van 8 november 2017, Tweede Kamer, vergaderjaar 2017–2018, 25 087, nr. 180). Dit zijn de bestaande rulings volgens de OESO- en de EU-definitie die in beeld zijn gekomen bij het handmatig doorzoeken van dossiers in het kader van de rulinguitwisseling alsmede de bestaande rulings die zijn afgegeven door het APA-/ATR-team. De rulings afgegeven door het APA-/ATR-team, worden vastgelegd in vaststellingsovereenkomsten APA/ATR en centraal geregistreerd. De rulings die niet door het APA-/ATR-team worden afgegeven zijn in de onderzoeksperiode niet centraal geregistreerd. Deze laatste groep rulings wordt in dit rapport aangeduid met overige rulings.

In overleg met het Ministerie van Financiën zijn voor dit onderzoek de volgende onderzoeksvragen geformuleerd:<sup>1</sup>

1. Zijn de afgegeven APA's en ATR's beoordeeld door minimaal twee medewerkers?
2. Zijn de overige rulings terecht niet voorgelegd aan het APA-/ATR-team?
3. Is bij de overige rulings voldaan aan de daaraan gestelde overige procedures?
4. Indien een overige ruling onterecht niet is voorgelegd aan het APA-/ATR-team (of indien een overige ruling in de deelwaarneming niet conform overige procedures is afgegeven), is er bij het afgeven van die ruling wel het vier-ogen-principe toegepast?
5. Indien een overige ruling onterecht niet is voorgelegd aan het APA-/ATR-team (of indien een overige ruling in de deelwaarneming niet conform overige procedures is afgegeven), is de ruling afgegeven binnen wet, beleid en jurisprudentie?

#### 1.1.2 Onderzoeksaanpak

Onderzoeksvraag 1 is beantwoord door het Team Kwaliteitszorg van de directie Bedrijfsvoering van de Belastingdienst. Dit team is geen onderdeel van de directie Grote ondernemingen en voert onafhankelijk van de uitvoering de kwaliteitscontroles uit. Het Team Kwaliteitszorg heeft voor dit onderzoek toegang gekregen tot de applicatie RAV, het registratiesysteem waarin alle APA en ATR-dossiers centraal digitaal worden geregistreerd.

Voor het beantwoorden van de onderzoeksvragen 2 t/m 5 was een inhoudelijke beoordeling noodzakelijk. Daarom is voor dit deel van het onderzoek gebruik gemaakt van onderdelen van de standaard FIX (Fiscale kwaliteitsindex) methodiek voor kwaliteitscontrole van de directies Grote ondernemingen en MKB. De FIX methodiek wordt door de Belastingdienst intern gebruikt voor het monitoren en verbeteren van de kwaliteit (leren) en voor externe verantwoording over kwaliteit.

De FIX methodiek stelt hoge eisen aan de onafhankelijke opzet, de wijze van uitvoering en de analyse van de resultaten. De methodiek is zodanig ontworpen dat met de uitkomsten van de FIX ook aan de informatiebehoefte van externe toezichthouders zoals de ADR en de ARK kan worden tegemoet gekomen.

De aanpak van het onderzoek naar de overige rulings, de werkinstructies voor de onderzoekers en de selectie van de te beoordelen posten is, conform de FIX methodiek, gecoördineerd door een landelijk vaktechnisch coördinator vennootschapsbelasting en de landelijke FIX coördinator. De landelijke vaktechnisch coördinator vennootschapsbelasting is werkzaam bij de Corporate Dienst Vaktechniek (i.o.) van de Belastingdienst, de landelijk FIX coördinator bij de directie

---

<sup>1</sup> De toevoeging '(of indien een overige ruling in de deelwaarneming niet conform overige procedures is afgegeven)' in de onderzoeksvragen 4 en 5 was niet opgenomen in de oorspronkelijke onderzoeksofzet (zie bijlage 1). Deze toevoeging is ter verduidelijking opgenomen zonder dat een inhoudelijke wijziging is beoogd.

Bedrijfsvoering van de Belastingdienst. Het onderzoek is uitgevoerd door de vaktechnisch coördinatoren vennootschapsbelasting, ondersteund door hun vaktechnisch adviseurs. De onafhankelijke oordeelsvorming is geborgd door de onderzoekers in alle gevallen rulings te laten onderzoeken die in een andere regio zijn afgesloten dan de regio waarin zij zelf werkzaam zijn. De onderzoekers zijn, waar nodig, ondersteund door deskundigen van het APA-/ATR-team, de Coördinatiegroep Verrekenprijzen (CGVP) en de landelijk coördinator Innovatiebox. In verband met de omvang van het onderzoek en de hoge tijdsdruk, hebben de beoordelingen niet plaatsgevonden in het bij de FIX gebruikelijke koppelverband. De onderzoekers hebben vóór het bepalen van hun finale oordeel met de oorspronkelijke behandelaars van de rulings hoor en wederhoor toegepast. Onderzoeksvraag 2 is voor alle overige rulings beantwoord. Onderzoeksvraag 3 is beantwoord voor een deelwaarneming van 10% van de overige rulings. Voor de overige rulings waarvoor het antwoord op de onderzoeksvragen 2 en 3 ontkennd is, zijn ook de onderzoeksvragen 4 en 5 beantwoord.

Deze aanpak is in overleg met het Ministerie van Financiën gekozen. De aanpak is afgestemd met de ADR.

### **1.1.3 Bevindingen**

Hieronder worden de belangrijkste bevindingen per onderzoeksvraag kort samengevat.

#### *Onderzoeksvraag 1*

Van de 3101 te beoordelen vaststellingsovereenkomsten APA en ATR is in 3095 gevallen geconstateerd dat door een daartoe gemachtigde medewerker een tweede handtekening is gezet.

Bij één dossier is de vaststellingsovereenkomst door slechts één medewerker ondertekend. Dit dossier is dus niet conform de geldende procedure behandeld. Hoewel geen onderdeel van de onderzoeksopdracht is deze vaststellingsovereenkomst door de vaktechnisch coördinator APA, die niet eerder bij dit dossier betrokken is geweest, inhoudelijk beoordeeld. Hij komt tot de conclusie dat de vaststellingsovereenkomst inhoudelijk juist is.

Bij twee dossiers is het volgende geconstateerd. Regelmatig worden de vaststellingsovereenkomsten 'bij afwezigheid' of 'in opdracht' getekend. Uit het onderzoek is gebleken dat bij twee dossiers wel is getekend door een medewerker die is aangewezen als tweede handtekeningzetter maar dat deze tweede handtekeningzetter ook, bij afwezigheid van de andere ondertekenaars, voor hen heeft getekend. Team Kwaliteitszorg stelt dat daarmee de ondertekening van deze vaststellingsovereenkomsten niet voldoet aan het formele voorschrift waar het onderzoek zich op heeft gericht.

Uit aanvullend onderzoek blijkt echter dat de twee dossiers door de bevoegde tweede handtekeningzetter, onafhankelijk van de eerste behandelaar, zijn beoordeeld. Materieel zijn deze twee dossiers dus wel door de in de procedure voorgeschreven twee bevoegde medewerkers beoordeeld.

Drie vaststellingsovereenkomsten konden door het Team Kwaliteitszorg niet worden beoordeeld omdat de benodigde documenten nog niet beschikbaar waren. Voor twee te onderzoeken vaststellingsovereenkomsten is het fysieke dossier uit het centraal archief opgevraagd. In één geval was de scan in het elektronisch dossier onleesbaar. Ook voor deze vaststellingsovereenkomst is het fysieke dossier uit het archief opgevraagd. Bij het schrijven van dit rapport waren deze drie dossiers nog niet voor beoordeling beschikbaar.

#### *Onderzoeksvragen 2 t/m 5*

Onderzoeksvraag 2: Van de 1361 overige rulings, de onderzochte rulings die dus niet door het APA-/ATR-team zijn afgegeven, is geconstateerd dat 1298 overige rulings terecht niet aan het APA-/ATR-team zijn voorgelegd. Voor 63 overige rulings is de conclusie dat de rulling wel aan het APA-/ATR-team had moeten worden voorgelegd.

Onderzoeksvraag 3: Vervolgens is van 136 overige rulings (een aselechte deelwaarneming van 10% van de 1361 overige rulings) onderzocht of aan de overige gestelde procedures is voldaan. De procedures waaraan is getoetst staan beschreven in paragraaf 4.4.2 van dit rapport. Van 124 overige rulings is vastgesteld dat is voldaan aan de overige gestelde procedures. Van 12 rulings is vastgesteld dat niet (volledig) is voldaan aan de overige gestelde procedures.

Uit het onderzoek komt naar voren dat in de meeste gevallen waarin de overige gestelde procedures niet (volledig) zijn gevolgd, de behandelaar wel collegiaal overleg heeft gevoerd. Zie de bevindingen over de toepassing van het vier-ogen-principe hieronder bij onderzoeksvraag 4. Hierbij wordt opgemerkt dat afwegingen en keuzes worden gemaakt in het licht van de permanente opdracht aan de Belastingdienst om wet- en regelgeving doeltreffend en doelmatig uit te voeren.

De 63 overige rulings die ten onrechte niet zijn voorgelegd aan het APA-ATR team en de 12 overige rulings uit de deelwaarneming die niet voldoen aan de overige gestelde procedures, zijn beoordeeld op het toepassing van het vier-ogen-principe (onderzoeksvraag 4) en of de betreffende overige rulings binnen wet- en regelgeving en jurisprudentie zijn afgegeven (onderzoeksvraag 5). Van de 75 overige rulings zijn er 3 die in beide deelpopulaties voorkomen. Voor het beantwoorden van onderzoeksvragen 4 en 5 zijn dan ook 72 (63+12-3) overige rulings beoordeeld.

Onderzoeksvraag 4: Bij 56 van de 72 overige rulings is het vier-ogen-principe toegepast. Bij 16 overige rulings is geen controleerbare vastlegging gevonden waaruit blijkt dat het vier-ogen-principe is toegepast.

De norm waaraan is getoetst is de aanwezigheid van een tweede bevoegde handtekening of een andere controleerbare vastlegging waaruit de toepassing van het vier-ogen-principe blijkt.

Toepassing van het vier-ogen-principe heeft tot doel een zorgvuldige oordeelsvorming over door de onderneming voorgelegde feiten en omstandigheden en vervolgens het formuleren van standpunt dat past binnen de bewoordingen, het doel en de strekking van de complexe en niet altijd eenduidige (internationale) fiscale wet- en regelgeving en jurisprudentie.

Binnen de Belastingdienst geldt dan ook de (ongeschreven) regel dat behandelaars beslissingen over zaken met een groot fiscaal belang of risico niet alleen nemen maar altijd in collegiaal vaktechnisch overleg met collega's. De vastlegging van dit collegiaal vaktechnisch overleg is vormvrij, tenzij expliciet anders is voorgeschreven.

Het voorschrift van de bevoegde tweede handtekening bij overige rulings heeft niet voor alle soorten overige rulings in de gehele periode van onderzoek gegolden. De afgelopen jaren is een tweede bevoegde handtekening als controleerbare vastlegging van toepassing van het vier-ogen-principe voor steeds meer specifieke situaties in interne procedures formeel voorgeschreven.

Onderzoeksvraag 5: Bij het afgeven van de overige rulings waar de gestelde procedures niet (volledig) zijn gevolgd, is in bijna alle gevallen wel fiscaal inhoudelijk juist gehandeld. Van de onderzochte 72 overige rulings zijn er 52 als juist en 15 als waarschijnlijk juist beoordeeld. Er zijn 2 overige rulings door de onderzoekers als niet juist aangemerkt. Er zijn 3 overige rulings waar de onderzoekers aangeven dat deze niet eenduidig te beoordelen zijn maar waarschijnlijk niet juist zijn. De Belastingdienst doet nader onderzoek naar de betekenis van de bevindingen voor de gemaakte afspraken die, gegeven de ten tijde van de afgifte vigerende wet- en regelgeving en jurisprudentie, niet juist en waarschijnlijk niet juist zijn. In dat nadere onderzoek wordt ook bepaald welke consequenties aan de bevindingen kunnen en moeten worden verbonden.

#### **1.1.4 Verbeteringen**

Het volgen van de juiste procedures is een belangrijk en continu aandachtspunt voor de Belastingdienst bij de uitvoering van zijn permanente opdracht. Procedures voor het afgeven van rulings en zichtbare vastleggingen van de naleving daarvan hebben dan ook voortdurend de aandacht van de Belastingdienst. Zo is in 2016, in het kader van de toen startende rulinguitwisseling, een systeem van tweede handtekeningen opgezet voor alle rulings met een

internationaal karakter. Voor innovatieboxverzoeken is voor nieuwe verzoeken, die een internationaal karakter hebben, vanaf maart 2016 een tweede handtekening in de procedure voorgeschreven. Eind 2017 heeft de directie Grote ondernemingen voor al het vooroverleg, dus ook het vooroverleg dat niet leidt tot een ruling met een internationaal karakter, een verplichte tweede handtekening voorgeschreven.

De procedure waarin beschreven staat wanneer een rulingaanvraag moet worden voorgelegd aan het APA-/ATR-team zal tijdens de vaktechnische overleggen in 2018 opnieuw onder de aandacht worden gebracht. Uit het onderzoek is naar voren gekomen dat voor de behandelaars niet in alle situaties volledig duidelijk is hoe de APA/ATR beleidsbesluiten toegepast moeten worden. In de vaktechnische overleggen zal ook aan dit aspect aandacht worden gegeven.

Daarnaast dienen de ervaren onduidelijkheden in de APA/ATR beleidsbesluiten kritisch te worden beschouwd en indien mogelijk in volgende besluiten te worden weggenomen.

Daarnaast kan de kwaliteitsborging van de rulings nog beter worden opgenomen in de reguliere FIX onderzoeken zodat jaarlijks de kwaliteit en het opvolgen van de procedures wordt getoetst. Daarbij hoort ook dat de feedback vanuit de FIX met de betreffende behandelaars wordt besproken waardoor de behandelaar kan leren.

Tevens verdient het aanbeveling om het gehele proces van vooroverleg (van verzoek tot vaststellingsovereenkomst en internationale uitwisseling) te laten ondersteunen door een efficiënte en effectieve ICT oplossing. Die oplossing zal zowel de afhandeling van de werkstroom moeten ondersteunen, de procedurele waarborgen moeten afdwingen alsook juiste en volledige dossiervorming mogelijk maken. Momenteel wordt in kaart gebracht welke opties er zijn en welke kosten dit met zich meebrengt.