

# Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

De voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal  
Postbus 20018  
2500 EA Den Haag

## Directoraat-Generaal Belastingdienst

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
[www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl)

**Ons kenmerk**  
2018-0000185524

**Uw brief (kenmerk)**

## Bijlagen

1

Datum 22 november 2018  
Betreft Vernieuwde rullingpraktijk

Geachte voorzitter,

De Belastingdienst geeft met een ruling zekerheid vooraf aan belastingplichtigen over de fiscale gevolgen van hun geplande handelen. In mijn brief van 18 februari 2018 heb ik aangekondigd de praktijk voor het afgeven van rulings met een internationaal karakter te willen herzien.<sup>1,2</sup> Het doel van de herziening is om de kwaliteit van de rullingpraktijk voor bedrijven met reële activiteiten verder te borgen en de robuustheid te vergroten. De herziening ziet op de onderdelen transparantie, proces en inhoud. In deze brief ga ik in op (A) de wijze waarop de herziening van de rullingpraktijk tot stand is gekomen om vervolgens (B) de vormgeving te schetsen van de vernieuwde praktijk door mijn maatregelen voor de herziening kenbaar te maken en (C) het vervolg en de implementatie van de herziening toe te lichten.

### **A. Proces van de herziening**

Na de aankondiging van de herziening van de rullingpraktijk in mijn brief van 18 februari 2018 heb ik een interne werkgroep samengesteld. Deze interne werkgroep heeft met input van twee externe deskundigen<sup>3</sup> een werkdocument opgesteld ten behoeve van een brede publieke consultatie. In het werkdocument zijn per onderwerp verschillende opties geschetst voor de herziening. Onderdeel van de brede consultatie was een internetconsultatie<sup>4</sup>, ook zijn andere ministeries en een groep medewerkers van de Belastingdienst geraadpleegd. Daarnaast heeft een delegatie van de interne werkgroep een bezoek gebracht aan de Belgische Dienst Voorafgaande beslissingen, die verantwoordelijk is voor het afgeven van

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II, 2017/18, 25087 nr. 187

<sup>2</sup> Voor de invulling van het begrip 'rulings met een internationaal karakter' is aansluiting gezocht bij de Europese Richtlijn voor het uitwisselen van informatie over rulings, zoals geïmplementeerd in artikel 2b en 2c van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen. Dit betekent allereerst dat APA's en ATR's zoals afgegeven door het APA/ATR-team hieronder vallen. Daarnaast worden daar alle overige rulings met een internationaal karakter de vennootschapsbelasting en dividendbelasting onder begrepen die nu vallen onder de Europese uitwisseling.

<sup>3</sup> Prof. mr. A.T. Ottow en mr. C.B. Bavinck.

<sup>4</sup> [www.internetconsultatie.nl/rullingpraktijk](http://www.internetconsultatie.nl/rullingpraktijk)

rulings in België.<sup>5</sup> Na de brede consultatie is wederom inbreng geleverd door de twee externe deskundigen bij het selecteren van de meest gewenste opties. Op basis van alle input ben ik gekomen tot mijn navolgende maatregelen voor de herziening van rulings met een internationaal karakter.

Directoraat-Generaal  
Belastingdienst, cluster  
fiscaliteit

Ons kenmerk  
2018-0000185524

## **B. Maatregelen**

Hierna beschrijf ik mijn maatregelen op het gebied van transparantie, proces en inhoud voor de afgifte van rulings met een internationaal karakter.

### Transparantie

In de afgelopen jaren zijn er verschillende initiatieven geweest op het gebied van transparantie. De ambities van dit kabinet op het gebied van transparantie over rulings reiken echter verder. Daarom wordt een grote stap gezet. In de afgelopen periode heb ik vastgesteld dat die inzet wordt gedeeld. Er bestaat een toenemende behoefte aan meer openbare informatie over door de Belastingdienst afgegeven rulings met een internationaal karakter. Met het oog op het bovenstaande neem ik de volgende maatregelen:

- *De Belastingdienst zal van elke afgegeven ruling met een internationaal karakter een (geanonimiseerde) samenvatting publiceren.*
- *De Belastingdienst zal een jaarverslag publiceren dat betrekking heeft op alle rulings met een internationaal karakter.*
- *Het periodieke onderzoek met onafhankelijke experts wordt voorgezet en zal betrekking hebben op alle rulings met een internationaal karakter.*

Belastingplichtigen moeten erop kunnen vertrouwen dat de door hen aan de Belastingdienst verstrekte gegevens en inlichtingen in goede handen zijn en dat geheimhouding is geborgd. Dit zorgt voor bescherming van persoonsgegevens en draagt bij aan de naleving van fiscale regelgeving door belastingplichtigen. Tegelijkertijd is er sprake van een toenemende behoefte aan transparantie en toezicht bij rulings met een internationaal karakter. Die behoefte deel ik. Daarom zijn de afgelopen jaren verschillende stappen gezet.

Zo is er voorzien in een uitwisseling van informatie over rulings met een internationaal karakter tussen belastingdiensten. Daarnaast publiceerde het APA/ATR-team over 2017 voor het eerst een jaarverslag<sup>6</sup> en in 2017 is ook een notitie gepubliceerd<sup>7</sup> met veelvoorkomende verschijningsvormen en exemplarische APA's en ATR's<sup>8</sup>. De onafhankelijke commissie Bouwman/Van der Geld heeft geconcludeerd dat de gepubliceerde stukken over de APA/ATR-praktijk een voldoende transparant beeld geven van deze afgegeven rulings.<sup>9</sup> Wel wordt aanbevolen meer inzicht te geven in het beleid rond de afgifte van APA/ATR-rulings. Om die reden zal het publiceren van een jaarverslag worden voortgezet. Ook zal de reikwijdte van de rulings waarop het jaarverslag betrekking heeft worden verbreed doordat het zal zien op alle rulings met een internationaal karakter en niet alleen APA's en ATR's. In dat jaarverslag zal naast bestuurlijke

<sup>5</sup> Zie ook [www.ruling.be/nl](http://www.ruling.be/nl)

<sup>6</sup> Kamerstukken II, 2017/18, 25087 nr. 187

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2016/2017, 25087 nr. 153

<sup>8</sup> APA's en ATR's zijn specifieke vormen van rulings. APA: Advance Pricing Agreement, ATR: Advance Tax Ruling

<sup>9</sup> Het rapport is te vinden als bijlage bij de 21<sup>ste</sup> halfjaarsrapportage van de Belastingdienst.

informatie worden ingegaan op belangrijke vragen die dat jaar in de uitvoering zijn beantwoord zodat deze breed bekend worden gemaakt. Hierbij zal extra aandacht worden geschonken aan het publiceren over casus die zijn voorgelegd maar waarbij geen ruling is gegeven.

Directoraat-Generaal  
Belastingdienst, cluster  
fiscaliteit

Ons kenmerk  
2018-0000185524

Naar mijn oordeel wordt hiermee een voor de Europese richtsnoeren toereikende manier van transparantie geboden. Tegelijkertijd stel ik vast dat er sprake is van een toenemende behoefte aan meer openbare informatie over door de Nederlandse Belastingdienst afgegeven rulings met een internationaal karakter. Ik ben dan ook voornemens in aanvulling op het voorgaande – gebaseerd op de praktijk in België – per afgegeven ruling een samenvatting te gaan publiceren. Door een geanonimiseerde samenvatting per ruling te publiceren kan ik tegemoetkomen aan de wens van transparantie per ruling zonder dat dit herleidbaar is tot een individuele belastingplichtige. Vanzelfsprekend zal deze extra stap in het kader van transparantie (IT-)capaciteit van de Belastingdienst vragen.

De keuze om over te gaan naar anonieme publicatie van samenvattingen kan de vraag oproepen of het achteraf laten onderzoeken van afgegeven rulings met een internationaal karakter nog nodig is. Toch ben ik voornemens het initiatief van afgelopen jaar om periodiek onderzoek te doen met onafhankelijke experts (commissie Bouwman/Van der Geld) te handhaven en uit te breiden naar alle rulings met een internationaal karakter. Een dergelijke toetsing achteraf heeft nog steeds meerwaarde, omdat het inzicht geeft in de kwaliteit van door de Belastingdienst afgegeven rulings doordat de analyse meer diepgaand kan plaatsvinden.

#### Proces van afgifte

Naar aanleiding van de uitkomsten van het onderzoek naar de procedures bij de afgifte van rulings, waar ik uw Kamer op 18 februari 2018 over heb geïnformeerd, neem ik ook maatregelen om te komen tot een verdere vorm van centrale coördinatie. Op deze manier kunnen de maatregelen op het gebied van inhoud en transparantie op eenduidige manier worden geïmplementeerd. Op basis van het voorgaande neem ik de volgende maatregel:

- *Binnen de Belastingdienst komt een verdergaande vorm van centrale coördinatie voor het afgeven van rulings met een internationaal karakter. Dit wordt vormgegeven door tweedehandtekeningzitters van rulings met een internationaal karakter te concentreren in één nieuw te vormen team, het College Internationale Fiscale Zekerheid.*

Om voor rulings met een internationaal karakter te voldoen aan de Europese richtsnoeren en de kwaliteit van de rullingpraktijk nog verder te borgen heb ik aangegeven een verdere vorm van centrale coördinatie van de afgifte van alle internationale rulings te willen onderzoeken. Hoewel de reacties op de brede internetconsultatie positief zijn over de huidige werkwijze van de Belastingdienst denk ik dat er meer overzicht en grip ontstaat op het proces van de afgifte van rulings door het introduceren van een verdere vorm van centrale coördinatie. Ik wil deze coördinatie vormgeven door tweedehandtekeningzitters van rulings met een internationaal karakter te concentreren in één team, het College Internationale Fiscale Zekerheid.

Door het instellen van een College Internationale Fiscale Zekerheid is intervisie eenvoudiger vorm te geven waardoor de kwaliteit en eenheid van beleid en uitvoering beter is geborgd. Tevens is, door gebruik te maken van één systeem, bestuurlijke informatie eenvoudiger voorhanden en wordt de uitwisseling van informatie over rulings nog beter vormgegeven. Door het vormen van één team van tweedehandtekeningzetters komt de continuïteit van het proces niet in gevaar.

Hoewel een verdere vorm van coördinatie ook op het punt van de eerste behandeling het leidend principe is, is het door de centrale coördinatie niet noodzakelijk om de eerste behandeling van alle rulings met een internationaal karakter te concentreren bij het huidige APA/ATR-team. Ook in de toekomst is de lokale inspecteur in de meeste gevallen de eerste behandelaar van verzoeken die hij nu ook behandelt. Slechts op die gebieden waar dat wenselijk is, zoals de onderwerpen die genoemd zijn in de huidige APA/ATR-besluiten, is ook de eerste behandeling gecentraliseerd. Zo wordt het goede behouden, de continuïteit gegarandeerd en onduidelijkheden weggenomen. Verder zullen heldere competentie voorschriften enige twijfel over het proces van afgifte van rulings wegnemen en in de toekomst voorkomen.

### Inhoud

De strijd tegen belastingontwijking is een belangrijk speerpunt van het kabinet. Daarom heeft het kabinet het geven van rulings aan internationaal opererende bedrijven met slechts beperkte aanwezigheid in Nederland heroverwogen. Daarbij kan worden gedacht aan (brievenbus)vennootschappen die zich alleen op papier en voor fiscale redenen in Nederland vestigen. In dit kader is het wel goed om aan te geven dat het niet langer geven van een rulling voor bepaalde structuren niet betekent dat die structuren daarmee automatisch verdwijnen. De wet wijzigt namelijk niet als gevolg van het niet langer geven van rulings. Daarom heb ik in mijn brief van 23 februari jl. diverse wettelijke maatregelen en onderzoeken aangekondigd om belastingontwijking tegen te gaan.<sup>10</sup> Alles overwegend neem ik de volgende maatregelen:

- *Er komt een strengere norm waaraan belastingplichtigen moeten voldoen die een rulling met internationaal karakter vragen. In plaats van de huidige lijst met substance-eisen<sup>11</sup> komt een vereiste van 'economische nexus' waaraan het concern in Nederland moet voldoen.*
- *De Belastingdienst gaat scherper kijken naar het doel van de specifieke structuur waarvoor de rulling wordt gevraagd. Indien het doorslaggevende motief van de belastingplichtige eruit bestaat om Nederlandse of buitenlandse belasting te besparen, zal geen rulling worden gegeven.*
- *Rulings met een internationaal karakter worden afgegeven voor een looptijd van maximaal 5 jaar; in uitzonderlijke gevallen kan die termijn worden verlengd tot een maximum van 10 jaar.*
- *Er komt een vaste vormgeving voor alle rulings met een internationaal karakter.*

<sup>10</sup> Kamerstukken II 2017/18, 25087 nr. 188

<sup>11</sup> Zoals opgenomen in de besluiten van 12 juni 2014, DGB 2014/3099 en DGB 2014/3101

De Belastingdienst geeft in de toekomst alleen een ruling voor activiteiten van een internationaal opererende ondernemingen waarbij sprake is van 'economische nexus' met Nederland. Het moet gaan om bedrijfseconomische operationele activiteiten die daadwerkelijk voor rekening en risico van de vennootschap in Nederland worden uitgeoefend. Deze activiteiten moeten passen bij de functie van de vennootschap binnen het concern. Voor die activiteiten moet op concernniveau voldoende relevant personeel in Nederland beschikbaar zijn en de hoeveelheid personeel moet in verhouding staan tot het totale personeel van het concern. Ook moet de hoogte van de operationele kosten passen bij de uitgeoefende activiteiten. Dit begrip zal verder worden ingevuld en voorzien van voorbeelden in een beleidsbesluit worden gepubliceerd. Daarnaast zal dit begrip nader afgebakend worden door middel van nieuwe voorbeelden die zich in de praktijk voordoen. Deze voorbeelden worden gepubliceerd.

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst, cluster  
fiscaliteit**

**Ons kenmerk**  
2018-0000185524

De opname van het concept 'economische nexus' gaat een stap verder dan de ophoging van de minimale substance-eisen die ik heb aangekondigd in mijn brief van 23 februari jl. en is daardoor zwaarder, effectiever en beter gericht op de specifieke omstandigheden van het geval. Hiermee doe ik ook recht aan de door uw Kamer aangenomen motie waarin wordt gevraagd om de substance-eis afhankelijk te maken van de omvang en inhoud van de activiteiten van de onderneming die om een ruling vraagt.<sup>12</sup> Ook uit de internetconsultatie blijkt uit verschillende invalshoeken steun voor deze toets. Het concept 'economische nexus' leidt er toe dat in alle gevallen de drempel voor het verkrijgen van zekerheid vooraf hoger ligt dan op basis van de huidige substance-eisen. Een aanscherping op deze manier is mogelijk, omdat het bij rulings een overzichtelijk aantal gevallen betreft en belastingplichtigen bij een ruling zelf de informatie zullen aanleveren aan de Belastingdienst om te kunnen beoordelen of sprake is van economische nexus.

Parallel aan de aanscherping van de substance-eisen zal de Belastingdienst scherper gaan kijken naar het doel van de specifieke structuur waarvoor de ruling wordt gevraagd. De Belastingdienst geeft op dit moment geen ruling indien belastingbesparing de enige dan wel doorslaggevende beweegreden is van de rechtshandeling. Hierbij gaat de Belastingdienst uit van de Nederlandse grondslag. In het kader van de aanpak van internationale belastingontwijking reiken mijn ambities verder. Rulings zullen daarom in de toekomst ook niet langer worden gegeven indien volgens de Belastingdienst internationale belastingbesparing de doorslaggevende beweegreden is van de structuur. Ook geeft de Belastingdienst in de toekomst geen rulings af over transacties met entiteiten die zijn gevestigd in landen die op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden staan of die gekwalificeerd zijn als laagbelastend land.

Bovenstaande maatregelen moeten in samenhang worden gezien. Op basis van deze maatregelen zal de Belastingdienst beoordelen waar de geldstromen vandaan komen, welke activiteiten in Nederland worden verricht en waar de geldstromen naar toe gaan. De aanscherping van de substance-eisen en de gehanteerde kaders hebben potentieel effect op alle verschijningsvormen van

---

<sup>12</sup> Motie Azarkan van 29 maart 2018, Kamerstukken II, 2017/18, 25087 nr. 201.

rulings zoals deze eerder met uw Kamer zijn gedeeld.<sup>13</sup> Het is aan de inspecteur om dit op basis van de specifieke omstandigheden van het geval te toetsen. De maatregelen op het gebied van transparantie zullen daar meer zicht op geven. In de bijlage noem ik een aantal voorbeelden van situaties waarin geen ruling meer zal worden afgegeven in de vernieuwde rullingpraktijk.

Directoraat-Generaal  
Belastingdienst, cluster  
fiscaliteit

Ons kenmerk  
2018-0000185524

Een andere wijziging die ik doorvoer is een aanpassing in de maximale looptijd van rulings.<sup>14</sup> Deze is op dit moment niet eenduidig. In de toekomst zullen alle nieuwe rulings met internationaal karakter, conform APA's en ATR's een looptijd hebben van maximaal 5 jaar tenzij de feiten en omstandigheden een uitzondering toelaten, bijvoorbeeld indien sprake is van langlopende contracten, dan is het maximum 10 jaar. Bij een looptijd van 10 jaar wordt tevens een tussentijds toetsmoment ingebouwd, bijvoorbeeld na 5 jaar. Daarnaast blijft de voorwaarde dat een ruling vervalt bij een relevante wijziging van wet of een relevante wijziging van feiten en omstandigheden in rulings opgenomen worden.

Ook wil ik de vormgeving van rulings strakker regisseren. Op dit moment is een ruling vormvrij.<sup>15</sup> In de toekomst zullen rulings alleen worden gesloten in de vorm van een vaststellingsovereenkomst en kennen alle rulings een vaste vorm. Hierdoor zal elke overeenkomst de voorgeschreven noodzakelijke elementen bevatten en is niet alleen de Belastingdienst maar ook belastingplichtige expliciet gebonden aan hetgeen is overeengekomen.<sup>16</sup> Een vaste vormgeving is tevens wenselijk om de uitwisseling richting andere belastingdiensten te vereenvoudigen en mijn maatregelen op het gebied van de transparantie en het proces te ondersteunen.

### ***C. Vervolg en implementatie***

Deze maatregelen geven de vernieuwde rullingpraktijk vorm. Ik besef dat de gekozen maatregelen veel veranderingen vergen van de Belastingdienst. Een goede uitwerking en implementatie is nodig. Alleen zo waarborgen we dat de nieuwe rullingpraktijk toekomstbestendig wordt opgebouwd.

De stappen op het gebied van transparantie zullen voorbereidend werk vergen en tijd kosten van de Belastingdienst. Zo moeten er duidelijke standaarden en een digitaal portaal worden ontwikkeld. Een stroomlijning van de vormgeving en dossiervorming van rulings met een internationaal karakter is hiervoor nodig. De maatregelen op het gebied van proces brengen organisatieveranderingen binnen de Belastingdienst met zich mee welke moeten worden doorgevoerd. De inhoudelijke wijzigingen worden komend jaar uitgewerkt in beleidsregels en aangevuld met voorbeelden. Vervolgens moeten de beleidsregels en voorbeelden gepubliceerd worden zodat ze toegankelijk en duidelijk zijn voor iedereen. Al deze wijzigingen zullen leiden tot een vernieuwde rullingpraktijk.

---

<sup>13</sup> Kamerstukken II, 17/18, 25087 nr. 153

<sup>14</sup> Conform een toezeggen in de beantwoording van Kamervragen van het lid Leijten.

Aanhangsel Handelingen, vergaderjaar 2017–2018, nr. 2526

<sup>15</sup> Met uitzondering van APA's en ATR's.

<sup>16</sup> De elementen zijn op dit moment terug te vinden in het besluit van 12 juni 2014, nr. DGB 2014/3099 onderdeel 7.

Mijn ambitie is deze wijzigingen per 1 juli 2019 door te voeren en gelijktijdig in te laten gaan. Ik zal uw Kamer in de Halfjaarsrapportage van april 2019 op de hoogte brengen van de voortgang.

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst, cluster  
fiscaliteit**

**Ons kenmerk**  
2018-0000185524

Hoogachtend,

de staatssecretaris van Financiën  
Menno Snel

## Bijlage 1

Hieronder volgen een aantal voorbeelden van situaties waarin op dit moment in principe nog wel maar in de toekomst geen ruling meer zal worden afgegeven in de vernieuwde rullingpraktijk.

Directoraat-Generaal  
Belastingdienst, cluster  
fiscaliteit

Ons kenmerk  
2018-0000185524

### *Voorbeeld 1*

*Een belastingplichtige leent renteloos een fors bedrag van een gelieerde partij in land Y. De belastingplichtige wil, ondanks het feit dat er geen rente wordt betaald, een zakelijke rente ten laste van haar resultaat brengen (informeel kapitaal-leer). Vast staat dat in land Y geen belastingheffing zal plaatsvinden. Over deze financieringsstructuur zal geen ruling worden gegeven als het doorslaggevende motief voor de renteloze vormgeving internationale belastingbesparing is.*

### *Voorbeeld 2*

*Een vennootschap met een operationele activiteit zoals een distributiecentrum in Nederland ontvangt ook rente en/of royalty binnen concernverband en betaalt dit door zonder dat hiervoor operationele substance aanwezig is. De vennootschap voldoet wel aan de huidige substance-eisen. Deze vennootschap kan op verzoek een ruling krijgen over de operationele distributieactiviteiten maar niet meer voor het binnen concernverband ontvangen en doorbetalen van rente en royalty. Voor het ontvangen en doorbetalen van rente en/of royalty is immers geen 'economische nexus' aanwezig in Nederland.*

### *Voorbeeld 3*

*Een grote multinational met een financiële afdeling in het buitenland met 75 fte heeft ook een deel van zijn financiële functie in Nederland bestaande uit 2 fte. Alle financiële stromen lopen over Nederland waardoor de buitenlandse bronbelasting wordt gereduceerd. Naast het feit dat de vraag kan worden gesteld of hier gezien de verhouding van het aantal werknemers in het buitenland ten opzichte van Nederland sprake is van voldoende 'economische nexus', is het aannemelijk dat de financiële stromen in de Nederlandse boekhouding zijn opgenomen om buitenlandse bronbelasting te ontwijken. In dat geval zal geen ruling worden gegeven.*

### *Voorbeeld 4*

*Een buitenlandse investeringsmaatschappij richt een Nederlandse vennootschap op die deelnemingen gaat houden. De Nederlandse vennootschap voldoet aan de op dit moment geldende substance-eisen maar er worden geen actieve managementactiviteiten uitgevoerd ten aanzien van deze deelnemingen. Deze vennootschap zal geen ruling krijgen omdat er niet voldoende 'economische nexus' in Nederland is ten aanzien van het actief houden van de deelnemingen.*