Directie Grote Ondernemingen

Jaarverslag APA/ATR-team 2018

april 2019

Inhoudsopgave

0. Managementsamenvatting

1. Inleiding

2. Korte schets APA/ATR-praktijk

3. Opdracht en organisatie APA/ATR-team
- A. Opdracht
- B. Werkstromen
- C. Bezetting
- D. Administratieve vastlegging
- E. Kwaliteitsborging
- F. Werkwijze sanctielijsten
- G. APBI inclusief relatie met APA/ATR
- H. Internationale informatie-uitwisseling

4. Belangrijkste ontwikkelingen APA/ATR-praktijk 2018
- A. Ontwikkelingen nationaal en internationaal
- B. Afstemmingsoverleg met het Ministerie van Financiën
- C. Commissie van bevindingen

5. Kerngegevens APA/ATR-praktijk 2018
- A. Begin- en eindvoorraad rulingverzoeken
- B. Uitsplitsing ontvangen verzoeken APA/ATR naar verschijningsvorm
- C. Uitsplitsing afgedane verzoeken APA/ATR naar verschijningsvorm
- D. Uitsplitsing doorlooptijden verzoeken APA/ATR naar verschijningsvorm
- E. Uitsplitsing wijze van afdoen ATR verzoeken
- F. Uitsplitsing wijze van afdoen APA verzoeken
- G. Uitsplitsing wijze van afdoen vangnet/tie breaker verzoeken
- H. Uitsplitsing toegekende APA/ATR naar verschijningsvorm
- I. Uitsplitsing naar afwijzingsgronden
- J. Handhavingsactiviteiten

Bijlagen:

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

0. Managementsamenvatting

Alle burgers en bedrijven (zowel klein als groot, nationaal als internationaal opererend) kunnen vooroverleg met de Belastingdienst voeren en zekerheid vooraf vragen over de fiscale duiding van een (voorgenomen) (rechts)handeling die nog in een belastingaangifte moet worden opgenomen. Een APA of ATR ziet op de toepassing van de Nederlandse fiscale wet-, regelgeving en beleid op een specifiek feitencomplex. Een ATR ('Advance Tax Ruling') geeft zekerheid vooraf over de Nederlandse fiscale behandeling ten aanzien van een aantal onderwerpen in verband met een internationale concernstructuur. Een APA ('Advance Pricing Agreement') geeft voor de Nederlandse belastingheffing zekerheid vooraf over de vaststelling van verrekenprijzen tussen verschillende onderdelen van een internationaal bedrijf.

Een APA en ATR geven alleen zekerheid vooraf binnen de kaders van op dat moment geldende wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie. Buiten deze kaders wordt geen APA of ATR afgegeven.

Sinds 2018 biedt de staatssecretaris van Financiën een jaarverslag van het APA/ATR-team aan de Tweede Kamer aan.

Ontwikkelingen in 2018

De belangrijkste ontwikkelingen in 2018 worden hieronder kort toegelicht.
Een aantal veranderingen in (internationale) wet- en regelgeving van de afgelopen jaren heeft een directe en sterke invloed op de APA/ATR-praktijk. Hierbij kan gedacht worden aan OESO-regelgeving, zoals het BEPS-project en de daarmee samenhangende informatie-uitwisseling en de aangepaste 'transfer pricing guidelines'. Daarnaast kan worden gewezen op de implementatie van nieuwe regels voor coöperaties en de EU ATAD richtlijn. Ook kan worden gewezen op aanpassingen van fiscale wet- en regelgeving van andere landen, zoals de in 2018 doorgevoerde aanpassing van de Amerikaanse belastingregels (de "US tax reform"). In een aantal situaties wordt hierover zekerheid vooraf gevraagd en dit legt extra capaciteitsbeslag op het APA/ATR-team.

Een andere ontwikkeling is dat het APA/ATR-team steeds meer capaciteit besteedt aan het verlenen van ondersteuning bij de in- en externe verantwoording, verzoeken in het kader van de Wet openbaarheid Bestuur (WOB) en de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) en bijvoorbeeld het geven van input over de uitvoering van voorgenomen wetswijzigingen.

De inzet van het APA/ATR-team ziet voor 23% op activiteiten inzake de APA's en ATR's. Andere belangrijke categorieën van activiteiten zien op heffing en controle (circa 45%) en internationale gegevensuitwisseling/Country-by-Country reporting (circa 9%).

Kerngegevens APA/ATR-praktijk

In onderstaande tabel zijn kerncijfers over het aantal toegewezen verzoeken in de periode 2014 tot en met 2018 opgenomen.

Tabel aantal toegewezen verzoeken 2014-2018

	2014	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
ATR	429	405	348	360	507

APA	203	236	191	132	118
Vangnet/Tiebreaker	17	12	30	42	23
Totaal	**649**	**653**	**569**	**534**	**648**

ATR
Het aantal afgegeven ATR's in 2018 (507) is gestegen ten opzichte van 2017 (360). De belangrijkste verklaring voor deze stijging is de per 1 januari 2018 in werking getreden wijzigingen in de wet op de vennootschapsbelasting en dividendbelasting ten aanzien van houdstercoöperaties. Deze gewijzigde wetgeving heeft tot gevolg gehad dat alle ATR's waarin afspraken zijn gemaakt ten aanzien van coöperaties en/of de inhoudingsvrijstelling dividendbelasting per 1 januari 2018 zijn vervallen.

APA
Het aantal in 2018 afgegeven APA's (118) is in 2018 licht afgenomen ten opzichte van 2017 (132). Dit past in een trend van afname die al langer gaande is. Hoewel het aantal ingediende APA-verzoeken in 2018 daalt, blijft de complexiteit van sommige APA-verzoeken toenemen, bijvoorbeeld als gevolg van onzekerheden over veranderende regelgeving en interpretatie in de betrokken landen. Dit heeft impact op de doorlooptijden van de verzoeken.

<u>Verschijningsvormen 2018</u>
De verschijningsvormen in 2018 zijn gelijk aan die in 2017. De meest voorkomende verschijningsvorm zijn de ATR's betreffende internationale houdsterstructuren. In 2018 is 477 keer zekerheid gegeven in de vorm van een ATR over een internationale houdsterstructuur. Dit kan zekerheid over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling voor de in Nederland gevestigde vennootschap, zekerheid over de dividendbelasting- en vennootschapsbelastingpositie van de aandeelhouders of een combinatie daarvan betreffen. In 192 gevallen was in deze internationale houdsterstructuur een coöperatie opgenomen.

De aangekondigde vernieuwing van de rulingprakijk per 1 juli 2019 en met name het invoeren van een economisch nexus begrip, een strengere norm bij belastingbesparing en het hanteren van lijsten van niet-kwalificerende landen, zullen gevolgen hebben voor zowel het aantal ATR's en APA's als hun verschijningsvormen. Hierbij kan bij ATR's gedacht worden aan de verschijningvorm 'internationale houdsterstructuur' en bij APA's aan categorieën als 'informeel kapitaal', 'herfacturering', 'financiering', 'royalty' en 'lease'.

<u>Onderzoek APA/ATR-praktijk 2018</u>
In de brief van 30 maart 2017 aan de Tweede Kamer is aangekondigd dat jaarlijks een onafhankelijk onderzoek zal plaatsvinden naar de praktijk van de Advance Pricing Agreements (APA) en Advance Tax Rulings (ATR). De rapportage van de onafhankelijke commissie Bouwman/Van der Geld is met de 21e Halfjaarsrapportage Belastingdienst aan de Tweede Kamer gemeld. In 2019 zal dit onderzoek worden herhaald. Daarnaast doet ook de Algemene Rekenkamer in 2019 een onderzoek doen naar alle door de Belastingdienst afgegeven rulings met een internationaal karakter, ook die door het APA/ATR-team.

1. Inleiding

Bij brief van de staatssecretaris van Financiën d.d. 18 februari 2018 is het eerste jaarverslag van het APA/ATR-team over het jaar 2017 aan de Tweede Kamer aangeboden.[1]
In dit jaarverslag dat ziet op 2018 wordt eerst in algemene zin ingegaan op de (huidige) APA/ATR-praktijk en de opdracht aan en de organisatie van het APA/ATR-team. Daarna wordt ingegaan op de belangrijkste ontwikkelingen in de APA/ATR-praktijk in 2018. Ten slotte wordt de bestuurlijke informatie over onder meer de aantallen en verschijningsvormen APA's en ATR's weergegeven.

De APA/ATR-praktijk blijft volop in beweging. In de brief van 22 november 2018 over de "Vernieuwde rulingpraktijk" heeft de staatssecretaris van Financiën een aantal maatregelen op het gebied van transparantie, proces en inhoud voor de afgifte van rulings met een internationaal karakter aangekondigd. Deze maatregelen gaan naar verwachting per 1 juli 2019 in.[2] Een van de voorgestelde maatregelen is om de reikwijdte van de rulings waarop het jaarverslag over 2019 betrekking heeft te verbreden tot alle door de Belastingdienst afgegeven rulings met een internationaal karakter.
De vernieuwde rulingpraktijk zal een grote impact hebben op de werkzaamheden van het APA/ATR-team in 2019.

[1] Bijlage V van de brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 18 februari 2018 over het Onderzoek rulings met internationaal karakter, Kamerstukken II 2017/18, 25087, nr. 187.
[2] Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 22 november 2018 over de herziening van het rulingbeleid, Kamerstukken II 2017/18, 25087, nr. 223.

2. Korte schets huidige APA/ATR-praktijk

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

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

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

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

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

3. Opdracht en organisatie APA/ATR-team

A. Opdracht APA/ATR-team

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

B. Werkstromen

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

1. APA: het geven van zekerheid vooraf over internationale verrekenprijzen (inclusief dienstverleningslichamen (DVL)).

2. ATR: het geven van zekerheid vooraf over de fiscale kwalificatie en gevolgen van transacties in internationale structuren.

3. Handhavingsactiviteiten met betrekking tot de rechtspersonen in behandeling bij het APA/ATR-team. Deze rechtspersonen houden zich voornamelijk bezig met internationale houdster- of financieringsactiviteiten.

4. Internationale samenwerking, waaronder internationale uitwisseling van informatie en inlichtingen-onderzoeken in het kader van de WIB (Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen).

5. Overige aan het APA/ATR-team opgedragen werkzaamheden, zoals de behandeling van 'Corporate tiebreaker'-verzoeken, vangnetverzoeken en vergunningen dividendbelasting onder de Belastingregeling Nederland Curaçao (BRNC).

C. Bezetting 2018

Ultimo 2018 was de bezetting van het APA/ATR-team 76 fte. Het APA/ATR-team heeft vanwege de centrale rol binnen de organisatie andere gerelateerde werkzaamheden gehuisvest (bijvoorbeeld op het gebied van controle, heffing, gegevensuitwisseling, 'country by country reporting' en vertegenwoordigers van kennis- en coördinatiegroepen). In zijn algemeenheid kan worden geconstateerd dat het APA/ATR-team een gebruikelijke mate van doorstroom in het personeelsbestand kent. De capaciteit en bezetting is op verschillende momenten in 2018 als beperkt ervaren. Dit komt mede door allerlei (extra) beroep dat op het team is gedaan in het kader van doorlopende veranderingen en het benutten van de expertise van de medewerkers op andere vlakken.

De bezetting van het APA/ATR-team kan als volgt worden onderverdeeld:

Activiteiten	**Fte**
Zekerheid vooraf	18
Heffing	23
Controle	11
Internationale gegevensuitwisseling/CbC	7
Diverse werkzaamheden (o.a. kennisfunctie, management en ondersteuning)	17

D. Administratieve vastlegging

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

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

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

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

E. Kwaliteitsborging

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

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

F. Werkwijze sanctielijsten

Conform toezeggingen aan de Tweede Kamer wordt een belastingplichtige die een APA of ATR-verzoek indient, gevraagd te verklaren dat bestuurders van rechtspersonen die partij zijn bij de te sluiten overeenkomst niet voorkomen op de EU sanctielijst.[3] De APA/ATR overeenkomst bevat een ontbindende voorwaarde: de overeenkomst vervalt wanneer een bestuurder van een rechtspersoon die partij is bij de overeenkomst op de EU sanctielijst komt te staan.

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

Naast het APA/ATR-team bestaat er het APBI (Aanspreekpunt Potentiële Buitenlandse Investeerders). De functie van het APBI is vastgelegd in het besluit over de organisatorische aspecten van de APA/ATR-praktijk.[4]

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

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

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

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

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

Het Ministerie van Economische zaken heeft ook regelmatig contact met het APBI, in het bijzonder daar waar potentiële investeringen bij dat ministerie zijn aangekaart. De fiscale aspecten behoren niet tot het beleidsterrein van het Ministerie van Economische zaken

[3] Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juli 2017, Kamerstukken II 2016/2017, 25087, nr.175 .
[4] Besluit DGB 2014-296M Organisatie- en competentieregeling APA/ATR-praktijk (*Stcrt.* 2014, nr. 15954).

en blijft uitsluitend de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst. Uiteraard worden tussen de ministeries de eisen en grenzen van vertrouwelijkheid van informatie doorlopend in acht genomen.

H. Internationale informatie-uitwisseling

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

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

Op de website van de Belastingdienst is onder het kopje 'vooroverleg' een link naar het 'concept standaardformulier' te vinden: "Template exchange rulings" (https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/template-exchange-rulings)

Het hiervoor onder punt 3D genoemde RAV-systeem dient binnen het APA/ATR-team als basis voor de internationale uitwisseling van informatie over rulings. In dit systeem wordt de informatie opgenomen die moet worden uitgewisseld.

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

Vanuit het APA/ATR-team wordt de regie gevoerd over de behandeling van de vragen uit het buitenland over uitgewisselde rulings. In 2018 zijn zestien verzoeken uit het buitenland ontvangen. Daarvan zijn er veertien afgerond.

Inlichtingen-onderzoeken in het kader van de WIB

Het aantal onderzoeken dat wordt uitgevoerd in het kader van de WIB is afhankelijk van het aantal ontvangen inlichtingenverzoeken (via het CLO) uit het buitenland.

In 2018 zijn 177 inlichtingenverzoeken ontvangen met raakvlakken met de APA/ATR-praktijk. In dit kader hebben er 82 onderzoeken plaatsgevonden om aan deze verzoeken te kunnen voldoen. Aan de overige verzoeken kon worden voldaan op basis van reeds bij de Belastingdienst beschikbare gegevens.

4. Ontwikkelingen APA/ATR uitvoeringspraktijk

A. Ontwikkelingen internationaal en nationaal

Zoals ook vorig jaar in het jaarverslag is aangegeven kan het werk van het APA/ATR-team niet los worden gezien van alle nationale en in internationale fiscale ontwikkelingen van de afgelopen en huidige jaren. De veranderingen zetten zich voort, zoals op nationaal niveau in het bijzonder wordt geïllustreerd door de aangekondigde vernieuwing van de rulingpraktijk (zie de eerdergenoemde brief van de staatssecretaris van Financiën van 22 november 2018), maar ook door de voortgaande nieuwe wetgeving.[5] In dit verband wordt ook verwezen naar het "Planningsoverzicht maatregelen aanpak belastingontwijking en -ontduiking" bij de brief van de staatssecretaris van Financiën van 6 november 2018 over het "Monitoren effecten aanpak belastingontwijking en planning maatregelen belastingontwijking".[6]

De OESO heeft met het opstarten van het BEPS-traject enkele jaren geleden veel fiscale ontwikkelingen in gang gezet. Meest tastbaar als één van de eerste resultaten is de toename van informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten. Bij het APA/ATR-team heeft dat zich voornamelijk geuit in de uitwisseling van informatie over alle afgegeven APA's en ATR's. Het BEPS-project heeft ook geleid tot veranderingen in toonaangevende OESO-publicaties, zoals het OESO-modelverdrag, en tot het overeenkomen van het zogenoemde "Multilateraal instrument" om bilaterale belastingverdragen aan te passen. Ook de aangepaste "transfer pricing guidelines" hebben impact op het dagelijks werk van het APA/ATR-team.

Vanuit de EU zijn vele initiatieven ontplooid die hun beslag (zullen) vinden in nationale regelgeving. Gedacht kan onder andere worden aan de veranderingen in de vorm van meer algemene antimisbruikbepalingen, veranderingen ten aanzien van 'hybride mismatches', CFC-regelgeving (Controlled Foreign Companies) en nieuwe renteaftrekbeperkingsregels. Voor een deel zijn deze regels sinds begin 2018 geïmplementeerd in nationale regelgeving. De veranderingen kunnen leiden tot herstructureringen bij bedrijven en eventueel vooroverleg. Ook aanpassing van buitenlandse wetgeving kan voor internationaal opererende bedrijven aanleiding zijn tot herstructureringen in het concern. Deze aanpassingen kunnen effect hebben op hun Nederlandse activiteiten en de daarop van toepassing zijnde fiscale regelgeving. Dit brengt soms het vragen van zekerheid vooraf met zich mee en legt in dat geval extra capaciteitsbeslag op het APA/ATR-team. In 2018 had ook de aanpassing van de Amerikaanse belastingregels (de "US tax reform") wereldwijd impact op de (fiscale) organisatie van multinationale ondernemingen. Ook vele andere landen hebben hun regelgeving in meerdere of mindere mate aangepast. Voorts leiden veranderingen in de handhavingsactiviteiten door de Nederlandse belastingdienst en belastingdiensten van andere landen bij internationale ondernemingen en de mogelijke impact van Brexit tot verandering in het werk van het APA/ATR-team. Al deze ontwikkelingen leiden met regelmaat tot herstructureringen waarbij dan bijvoorbeeld de vraag opkomt of een bestaande APA of ATR vervalt, geldig blijft, of aangepast moet worden. De invloed van die ontwikkelingen zal de komende jaren groot blijven.

---

[5] Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 22 november 2018 over de herziening van het rulingbeleid, Kamerstukken II 2017/18, 25087, nr. 223.
[6] Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 6 november 2018 over Monitoren effecten aanpak belastingontwijking en planning maatregelen belastingontwijking, Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 222.

Ook is de verwachting dat direct en indirect contact tussen belastingdiensten wereldwijd - en een rol daarbij van APA/ATR-teammedewerkers- wezenlijk zal toenemen. In dit verband wordt overigens door andere onderdelen van de Belastingdienst en het ministerie van Financiën vaak een beroep gedaan op de kennis en ervaring van het APA/ATR-team.

Een andere ontwikkeling is dat het APA/ATR-team steeds meer capaciteit besteedt aan het verlenen van ondersteuning bij de verantwoording, WIB-verzoeken, WOB-verzoeken en het geven van input over de (uitvoerings)gevolgen van voorgenomen wetswijzigingen. Het hoeft geen betoog dat de grote aandacht de afgelopen jaren voor de APA/ATR-praktijk en de voorbereiding van de vernieuwing van de rulingpraktijk, in combinatie met daarbij behorende communicatie ook de nodige werkzaamheden met zich brengen.

In 2018 was één van de ontwikkelingen die op uitvoerend niveau in relatie tot ATR's een grote invloed had, de invoering van de nieuwe regels in de dividendbelasting voor coöperaties en de aangepaste inhoudingsvrijstelling aan het begin van het jaar. Die wijzigingen hadden onder andere tot gevolg dat een fors aantal vaststellingsovereenkomsten daardoor zijn komen te vervallen. Heroverweging op dit punt van vaststellingsovereenkomsten heeft invloed gehad op de aantallen en doorlooptijden bij in het bijzonder de ATR's. De impact van die veranderingen op het werkbeslag lijkt zich te beperken tot 2018.

De hiervoor genoemde en ook mogelijke toekomstige ontwikkelingen kunnen indicatoren zijn voor veranderend gedrag van bedrijven. Vooral de aangekondigde veranderingen in de rulingpraktijk zullen een effect hebben. Voor 2018 is ten opzichte van 2017 in ieder geval een beperkte daling waarneembaar van het aantal APA-verzoeken en was sprake van een stijging van het aantal ATR-verzoeken, naar alle waarschijnlijkheid mede als gevolg van de wetswijzigingen in de dividendbelasting met ingang van 2018.
Net als vorig jaar signaleert het APA/ATR-team dat, hoewel het aantal ingediende APA-verzoeken daalt, de complexiteit van de APA-verzoeken blijft toenemen, bijvoorbeeld als gevolg van onzekerheden over veranderende regelgeving en interpretatie in de betrokken landen. Dit heeft impact op de doorlooptijden van de verzoeken.

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

B. Afstemmingsoverleg

Het APA/ATR-team stemt periodiek vragen die de individuele casus overstijgen, af met de directie Fiscale Juridische Zaken van de Belastingdienst. Het gaat hierbij in het bijzonder om de vraag of het wenselijk is om in bepaalde gevallen zekerheid vooraf te geven. Het gaat dus niet om (technische) rechtsvragen over de toepassing van de wet- en regelgeving. Technische rechtsvragen zullen worden voorgelegd aan een kennisgroep of worden afgestemd met een coördinatiegroep. Bij deze vraagstukken met betrekking tot het geven van zekerheid vooraf in de vorm van een APA of ATR kan gedacht worden

aan de vraag of een bepaalde constellatie kan worden aangemerkt als grensverkenning of dat zekerheid vooraf de goede trouw jegens een verdragspartner schendt. Het gaat hierbij overigens niet om individuele verzoeken, maar om bepaalde type verzoeken met bepaalde gemeenschappelijke kenmerken.

Bijlage D bevat een nadere toelichting op het bovenstaande.

C. Commissie van bevindingen ("commissie Bouwman/Van der Geld")

De staatssecretaris van Financiën heeft toegezegd dat de APA/ATR-praktijk jaarlijks, steekproefsgewijs wordt onderzocht door een onafhankelijke commissie. De rapportage hierover is niet tot individuele belastingplichtigen herleidbaar. De staatssecretaris van Financiën heeft de resultaten van het onderzoek van de commissie Bouwman/Van der Geld over de APA's en ATR's, afgegeven in 2017, in de 21e Halfjaarrapportage Belastingdienst aan de Tweede Kamer gemeld. Naar de indruk van deze onderzoekscommissie waren de onderzochte APA's en ATR's op de juiste (procedurele) manier afgehandeld en zijn de juiste toetsen aangelegd. Over het jaar 2018 wordt dit onderzoek herhaald.

5. Kerngegevens APA/ATR-praktijk 2018

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

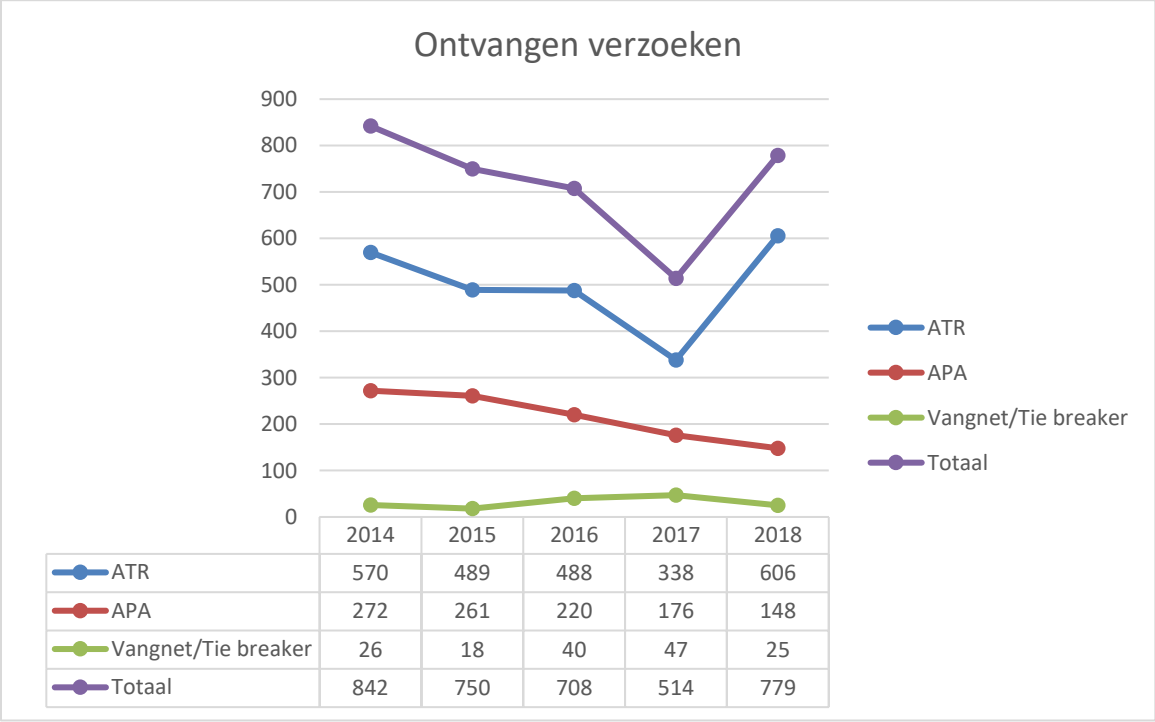
A. Begin- en eindvoorraad rulingverzoeken 2018

Tabel 1: Begin- en eindvoorraad en voorraadverloop (wijze van afdoening)

01-01-2018 t/m 31-12-2018	**ATR**	**APA**	**Totaal**
Beginvoorraad rapportage periode	204	219	**423**
Aantal ontvangen verzoeken	606	148	**754**
Aantal afgedane verzoeken waarvan:	586	163	**749**
Toegewezen	507	118	625
Afgewezen	23	0	23
Ingetrokken	30	19	49
Buiten behandeling	26	26	52
Eindvoorraad rapportage periode	224	204	**428**

B. Uitsplitsing ontvangen rulingverzoeken naar verschijningsvorm

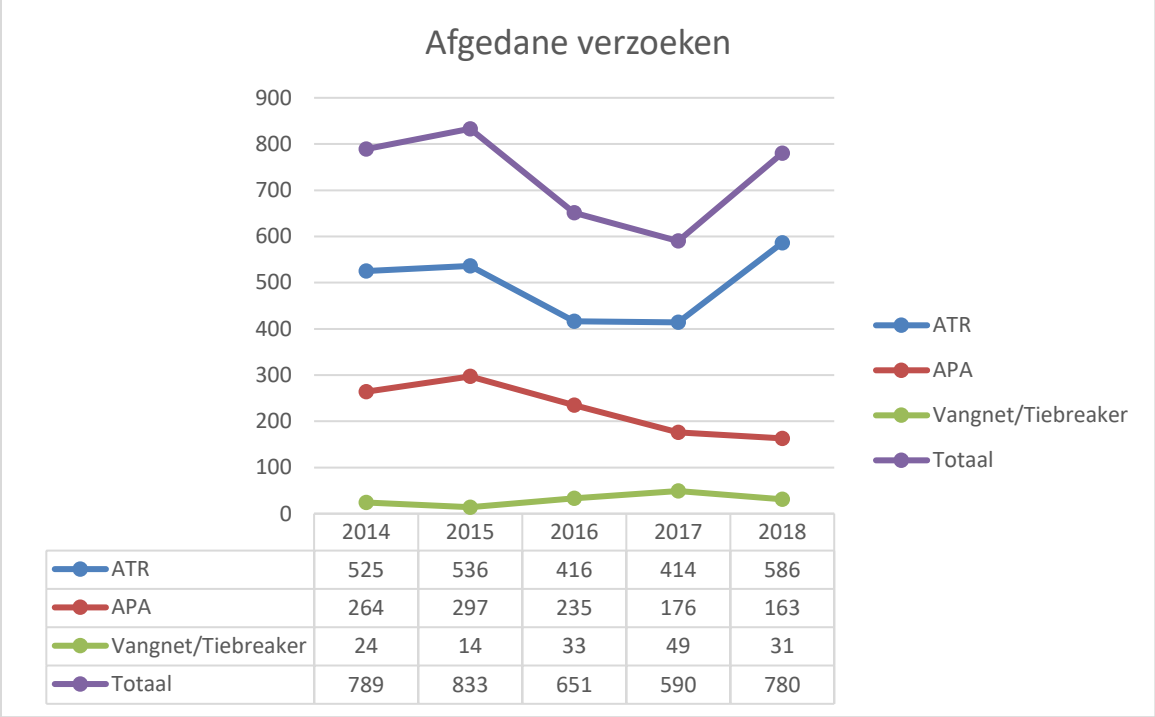
Grafiek 1: ontvangen verzoeken APA/ATR 2014 – 2018



	2014	2015	2016	2017	2018
ATR	570	489	488	338	606
APA	272	261	220	176	148
Vangnet/Tie breaker	26	18	40	47	25
Totaal	842	750	708	514	779

C. Uitsplitsing afgedane rulingverzoeken naar verschijningsvorm

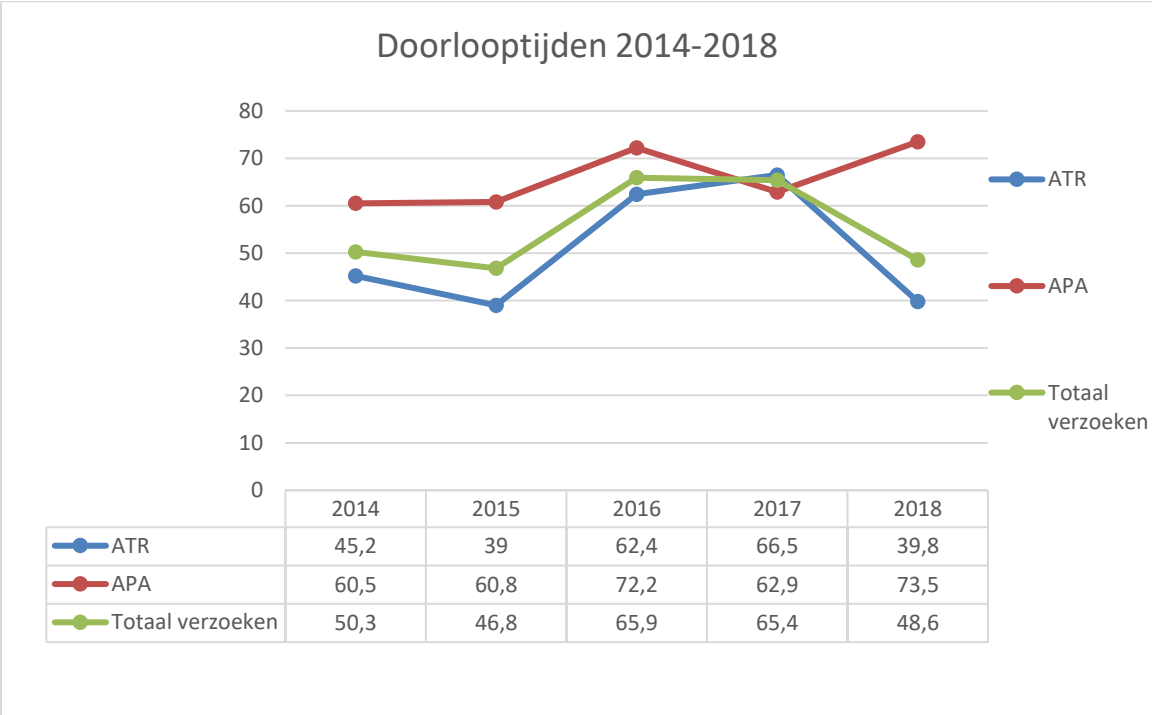
Grafiek 2: afgedane verzoeken APA/ATR 2014 – 2018



	2014	2015	2016	2017	2018
ATR	525	536	416	414	586
APA	264	297	235	176	163
Vangnet/Tiebreaker	24	14	33	49	31
Totaal	789	833	651	590	780

D. Uitsplitsing doorlooptijden rulingverzoeken naar verschijningsvorm

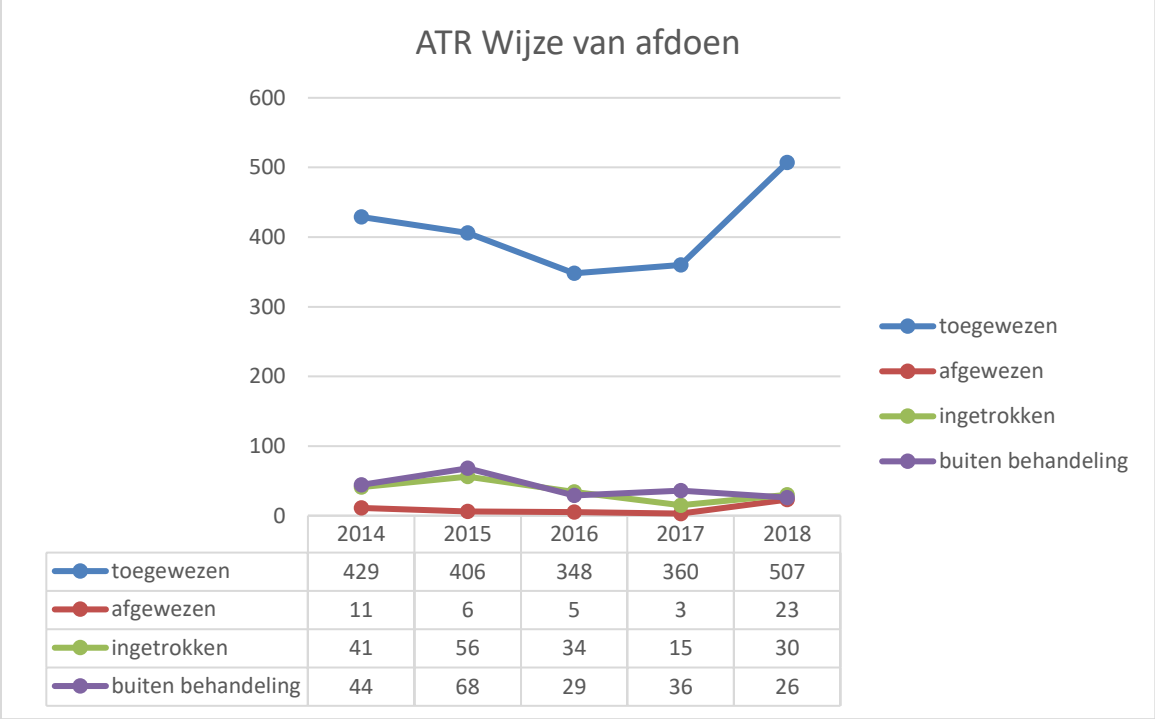
Grafiek 3: doorlooptijden verzoeken APA/ATR 2014 – 2018 in dagen



	2014	2015	2016	2017	2018
ATR	45,2	39	62,4	66,5	39,8
APA	60,5	60,8	72,2	62,9	73,5
Totaal verzoeken	50,3	46,8	65,9	65,4	48,6

E. Uitsplitsing wijze van afdoen ATR verzoeken

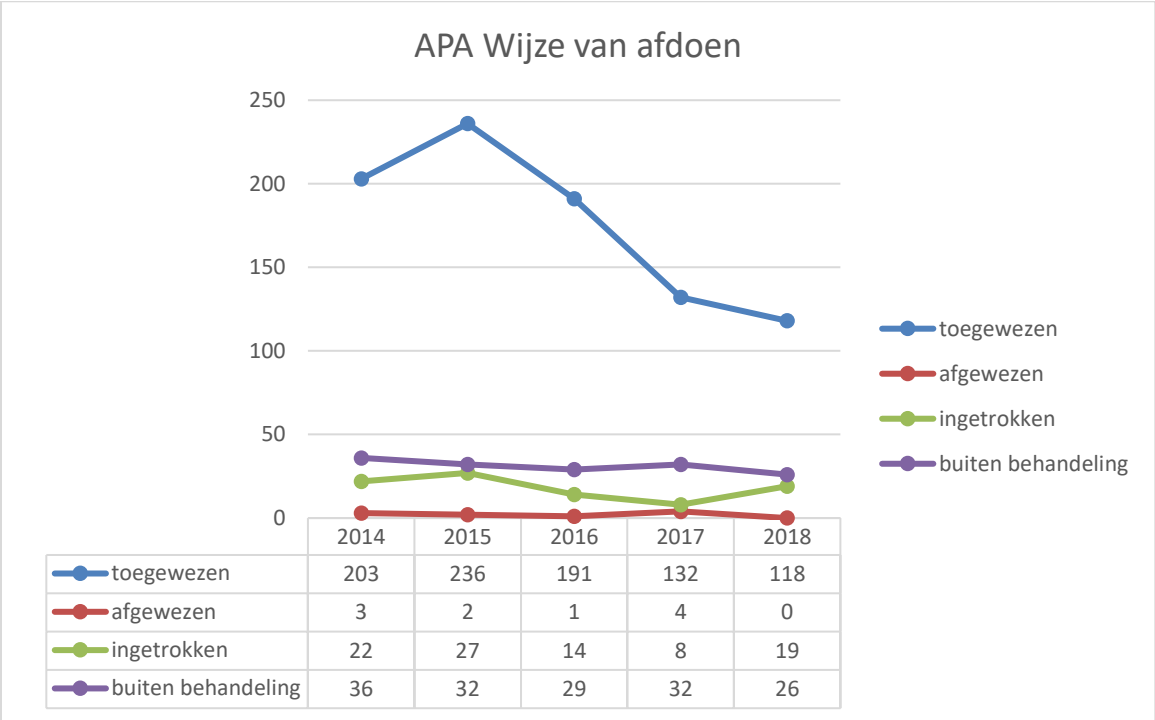
Grafiek 4: Wijze van afdoen ATR verzoeken



	2014	2015	2016	2017	2018
toegewezen	429	406	348	360	507
afgewezen	11	6	5	3	23
ingetrokken	41	56	34	15	30
buiten behandeling	44	68	29	36	26

F. Uitsplitsing wijze van afdoen APA verzoeken

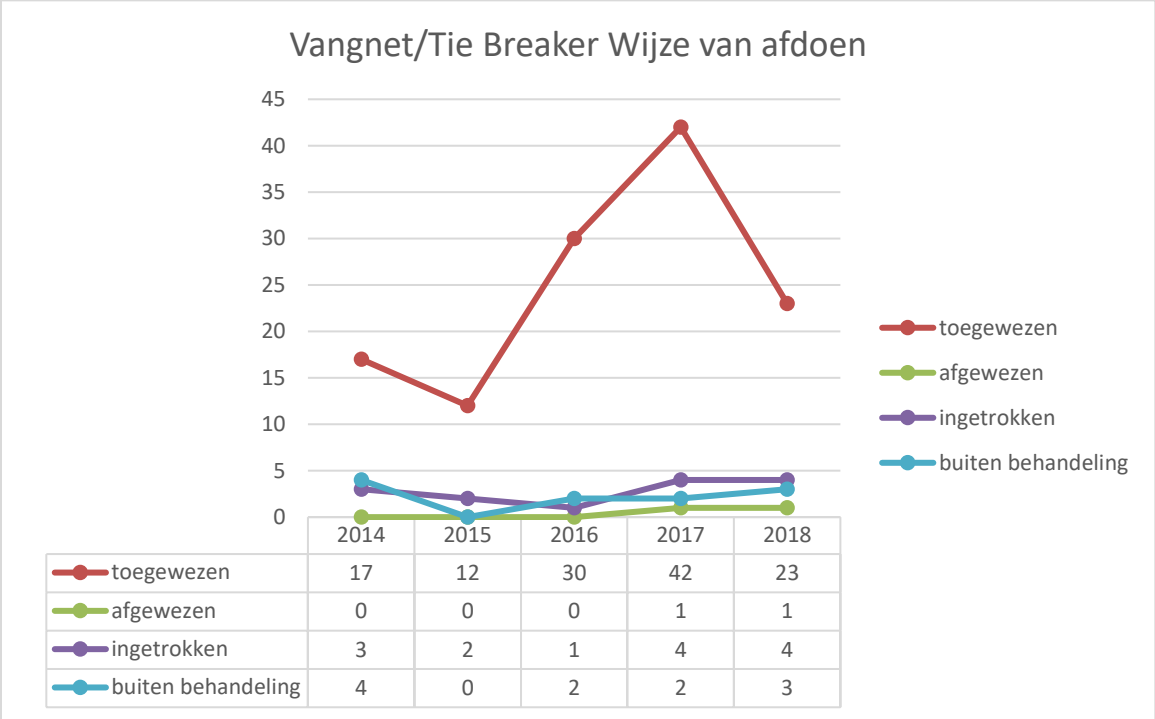
Grafiek 5: Wijze van afdoen APA verzoeken



	2014	2015	2016	2017	2018
toegewezen	203	236	191	132	118
afgewezen	3	2	1	4	0
ingetrokken	22	27	14	8	19
buiten behandeling	36	32	29	32	26

G. Uitsplitsing wijze van afdoen Vangnet/Tie breaker verzoeken

Grafiek 6: Wijze van afdoen Vangnet/Tiebreaker verzoeken



	2014	2015	2016	2017	2018
toegewezen	17	12	30	42	23
afgewezen	0	0	0	1	1
ingetrokken	3	2	1	4	4
buiten behandeling	4	0	2	2	3

H. Uitsplitsing toegekende rulings naar verschijningsvorm

Onderstaande tabel geeft weer hoeveel APA's/ATR's in 2018 zijn toegekend in elk van de categorieën.

Tabel 2:

Indeling verzoeken toegewezen 2018

1/3	Internationale houdsterstructuur			477
	Waarvan:			
	Zekerheid over de deelnemingsvrijstelling		79	
	Zekerheid over de positie aandeelhouders		113	
	Combinatie deelnemingsvrijstelling/aandeelhouders combi's		285	
2	Aantal gevallen waarin een coöperatie is opgenomen in een internationale houdster structuur	195		
4	Toerekenen aandelen aan VI			1
	Buitenlandse belastingplicht - Negatieve VI			11
5	Hybride financieringsvorm			3
6	Hybride entiteiten (incl CV/BV)			15
7	Principaalstructuren (Europees/EMEA hoofdkantoor)			12
8	Reguliere APA			68
	APA - Verkoop		20	
	APA - Verkoopondersteuning		8	
	APA - Productie		5	
	APA - Inkoop		5	
	APA - Research & Development		1	
	APA - Logistiek		5	
	APA - Hoofdkantoor		4	
	APA - Profit split		6	
	APA - Administratieve dienstverlening		8	
	APA - IT dienstverlening		3	
	APA - Waardering		3	
9	Informeel kapitaal/verkapt dividend *1	3		2
	Onderdeel van APA - Verkoop		1	
	Onderdeel van DVL - Financiering		1	
	Onderdeel APA - Principaal *2	1		
10	Financierings- en Royalty-activiteiten (totaal onderstaand)			13
	Financiering		11	
	Royalty		1	
	Lease		1	
11	Hoofdhuis - Vaste inrichting winsttoerekening			6
12	Herfactureren			1
	Bl- en multilaterale APA's			16
	Totaal aantal afgegeven APA/ATR			625
	BRNC			1
	Tiebreaker			10
	Vangnet			13
	Totaal toegekend			649

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

I. Uitsplitsing naar afwijzingsgronden

Tabel 3:

APA		
	Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	
	Betreft geen ATR- of APA-verzoek	10
	Verzoek dubbel ingeboekt	5
	Integrale klantbehandeling	5
	De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen	17
	De transactie is niet doorgegaan	8
	Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)	
	In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)	
	Komt niet door de UBO-check	
	Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst	
	Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB	
Totaal		45

ATR		
	Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	31
	Betreft geen ATR- of APA-verzoek	8
	Verzoek dubbel ingeboekt	5
	Integrale klantbehandeling	1
	De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen	20
	De transactie is niet doorgegaan	14
	Grensverkenning (artikel 4, lid 1 BFB)	
	In strijd met goede trouw (artikel 4, lid 2 BFB)	
	Komt niet door de UBO-check	
	Rechtspersoon/bestuurder rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst	
	Toepassing van artikel 3, lid 4 BFB	
Totaal		79
Totaal afgewezen		124

Toelichting op de grafieken en tabellen A tot en met I

Het aantal in 2018 afgegeven APA's is in 2018 licht afgenomen ten opzichte van 2017. Dit past in een trend van afname die al langer gaande is. Er is nog steeds sprake van een enigszins toenemende complexiteit bij APA-verzoeken. De behandelduur van de afgegeven APA's is in 2018 toegenomen ten opzichte van 2017. Dit houdt mede verband met de beschikbare capaciteit.

In 2018 was sprake van een toename van het aantal afgegeven ATR's ten opzichte van 2017. De belangrijkste verklaring hiervoor kan waarschijnlijk worden gevonden in de per 1 januari 2018 in werking getreden wijzigingen in de wet op de vennootschapsbelasting en dividendbelasting ten aanzien van houdstercoöperaties. Deze gewijzigde wetgeving had tot gevolg dat alle ATR's waarin afspraken waren gemaakt ten aanzien van coöperaties en/of de inhoudingsvrijstelling dividendbelasting per 1 januari 2018 waren komen te vervallen.

Ondanks deze toename in het aantal afgegeven ATR's, de extra verzoeken en een afnemende bezetting als gevolg van personeelswisselingen is het ATR team er in geslaagd de doorlooptijd terug te brengen tot 39,8 dagen. Dit kan voor een deel worden

verklaard door het feit dat ten aanzien van veel verzoeken de situatie al eerder beoordeeld was en nu 'slechts' een beoordeling hoefde plaats te vinden van de nieuwe wetgeving op reeds bekende (en veelal ongewijzigde) feiten en omstandigheden. Daarnaast werd de behandelcapaciteit in 2017 negatief beïnvloed door de grote hoeveelheid werkzaamheden die in dat jaar eenmalig moesten plaatsvinden ten aanzien van bijvoorbeeld de eerder genoemde uitwisseling van informatie over rulings over meerdere jaren. De doorlooptijd van 2018 is meer in lijn met de doorlooptijd van eerdere jaren.

Bij de berekening van de doorlooptijd wordt het schaakklok-principe gehanteerd. Indien aanvullende informatie wordt gevraagd aan de verzoeker, stopt de klok. Zodra de gevraagde informatie is ontvangen, gaat de klok weer lopen tot het moment dat nog aanvullende informatie noodzakelijk is dan wel het verzoek kan worden afgedaan.

De verschijningsvormen in 2018 zijn gelijk aan die in 2017. In 2018 is 477 keer zekerheid gegeven in de vorm van een ATR over een internationale houdsterstructuur. Dit kan zekerheid over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling voor de in Nederland gevestigde vennootschap, zekerheid over de dividendbelasting- en vennootschapsbelastingpositie van de aandeelhouders of een combinatie daarvan betreffen. In 192 gevallen was in deze internationale houdsterstructuur een coöperatie opgenomen.

In de eerdergenoemde Kamerbrief van 22 november 2018 over de vernieuwde rulingpraktijk is aangegeven dat het de ambitie is van de Staatssecretaris van Financiën om per 1 juli 2019 de beoogde wijzigingen in te laten gaan. Onder andere het geven van rulings aan internationaal opererende bedrijven met slechts beperkte aanwezigheid in Nederland wordt heroverwogen. Dit kan voor de ATR praktijk uiteraard gevolgen gaan hebben, en dan naar verwachting voornamelijk bij de verschijningsvorm 'internationale houdsterstructuur'.

Voorts kan worden opgemerkt dat de aankondiging van de vernieuwde rulingpraktijk, zoals die op 1 juli 2019 naar verwachting zal zijn vormgegeven, onderwerp van aandacht was in de praktijk, zeker aan het eind van 2018. De introductie van het begrip economische nexus, een strengere norm bij belastingbesparing en het hanteren van lijsten van niet-kwalificerende landen zal naar alle waarschijnlijkheid invloed hebben binnen het APA-bestand op categorieën als ‘informeel kapitaal’, 'herfacturering', ‘financiering', 'royalty' en 'lease'. De kans is reëel dat vanaf de implementatiedatum van de 'vernieuwde rulingpraktijk' verdere daling van het aantal verzoeken om zekerheid vooraf en toewijzingen daarvan te zien zou kunnen zijn.

Over de categorie 'Bi- en multilaterale APA’s' kan worden opgemerkt dat een bilaterale APA een afspraak is tussen twee fiscale overheidsautoriteiten en niet tussen een Belastingdienst en een onderneming. Deze afspraken worden omgezet door het APA-team in een unilaterale afspraak die wordt ondertekend namens de onderneming en de Belastingdienst/APA-team. Gerapporteerd is het aantal unilaterale afspraken dat feitelijk een omzetting is van de door de fiscale autoriteiten gemaakte bilaterale afspraak.

Een beschrijving van de voorkomende verschijningsvormen is opgenomen in de brief van de staatssecretaris van Financiën van 23 mei 2017 aan de Tweede Kamer met een beschrijving van de APA/ATR-praktijk.[7] Er zijn in 2018 geen nieuwe verschijningsvormen

[7] Brief van de staatssecretaris van Financiën van 23 mei 2017 met beschrijving van de APA/ATR-praktijk, Kamerstukken II 2016/2017, 25 087, nr. 153.

bijgekomen. Wel is het zo dat bedrijven bestaande structuren op onderdelen aanpassen, om zowel fiscale als niet-fiscale redenen.

E. Handhavingsactiviteiten

Tot het werkpakket van in het bijzonder het heffings- en het controleteam binnen het APA/ATR-team (als geheel) behoren circa 10.000 te behandelen aangiften vennootschapsbelasting van belastingplichtigen die zich voornamelijk bezig houden met internationale houdster- of financieringsactiviteiten.[8]

De handhavingsactiviteiten richten zich in het bijzonder op de naleving van de fiscale wet- en regelgeving in het algemeen (handhaving grondslag) en op de naleving van specifieke wet- en regelgeving, zoals het voldoen aan substance-voorwaarden. De beschikbare capaciteit bepaalt het kader waarbinnen de keuzes worden gemaakt.

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

Beoordeling lopende APA's en ATR's en dienstverleningslichamen

Naar aanleiding van de toezegging van de bewindslieden van Financiën in de brief aan de Tweede Kamer van 27 november 2015 is het toezicht ten aanzien van lopende APA's en ATR's geïntensiveerd.[9] Het toezicht omvat de beoordeling of de feiten en omstandigheden die ten grondslag liggen aan de overeengekomen APA of ATR zich nog steeds voordoen (inclusief substance-eisen) en of de APA dan wel ATR correct wordt nageleefd. Het aantal gevallen waarin gewijzigde omstandigheden aanleiding hebben gegeven tot nader overleg is gering.

Ook in 2018 is door middel van boekenonderzoeken beoordeeld in hoeverre is voldaan aan de vereiste substancevoorwaarden. In een enkel geval bleek hieraan niet voldaan te zijn.

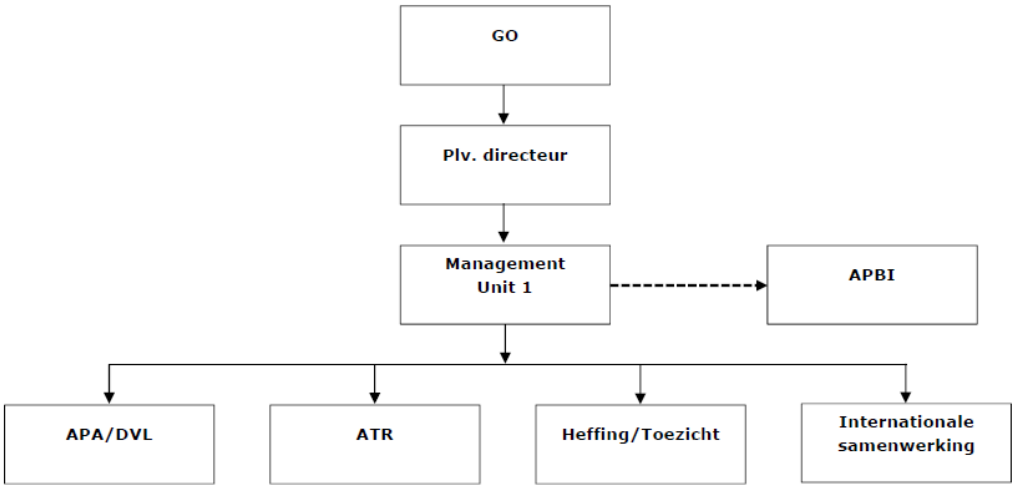
Handhaving grondslag

De handhaving ten aanzien van de grondslag vindt plaats door het behandelen van aangiften (aanslagregeling). Binnen de totale populatie vindt een selectie plaats op basis van vooraf vastgestelde criteria. Bovendien wordt projectmatig aandacht besteed aan een aantal specifieke onderwerpen. Voorbeelden daarvan zijn de verrekening van bronbelasting en de voorkoming van dubbele belastingheffing.

Als bij de aangifteregeling risico's naar voren komen waarbij het feitencomplex niet geheel duidelijk is, vindt een beoordeling plaats door een boekenonderzoek dan wel gesprek met het bedrijf of de adviseur.

[8] Het beleidsbesluit omschrijft in ruimere zin de gevallen waarin het APA/ATR-team is aangewezen als behandelaar. Voor deze posten is heel vaak geen APA of ATR afgegeven; de verhouding tussen het aantal malen per jaar dat zekerheid vooraf wordt gegeven en het aantal van 10.000 illustreert dit.
[9] Brief van de minister van Financiën en de staatssecretaris van Financiën van 27 november 2015, Kamerstukken II 2015/16, 25 087, nr. 113.

Bijlage A: Organogram APA/ATR-team



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

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

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

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

Verzoeken om toepassing corporate tie-breaker bepaling

In steeds meer Nederlandse belastingverdragen is en wordt – conform het huidige OESO-modelverdrag – een zogenaamde 'onderling overleg corporate tie-breaker' bepaling opgenomen. Deze bepaling heeft betrekking op belastingplichtigen met een dubbele fiscale vestigingsplaats. In het kader van deze bepaling hebben bevoegde autoriteiten de bevoegdheid het verdragsinwonerschap van een belastingplichtige met een dubbele fiscale vestigingsplaats vast te stellen. Op grond van het besluit van 12 november 2015, IZV 2015/832 is het APA/ATR-team gemandateerd om verzoeken voor dergelijke procedures te behandelen. Dergelijke verzoeken werden vóór de inwerkingtreding van bovengenoemd besluit behandeld door het ministerie van Financiën als competente autoriteit. Beslissingen op dergelijke verzoeken zijn geen ATR. Deze categorie zou vaker voor kunnen komen vanaf het moment dat het Multilateraal instrument in werking treedt.

Bijlage C: Relevante beleidsbesluiten werkterrein APA/ATR-team

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

A. *Besluit DGB 2014-296M Organisatie- en competentieregeling APA/ATR-praktijk (Stcrt. 2014, nr. 15954)*

B. *Besluit DGB 2014-3098 Behandelprocedure verzoeken om advance pricing agreements (Stcrt. 2014, nr. 15955)*

C. *Besluit DGB 2014-3099 Vennootschapsbelasting en dividendbelasting. Behandeling van verzoeken om zekerheid vooraf in de vorm van een Advance Tax Ruling (Stcrt. 2014, nr. 15956)*

D. *Besluit DGB 2014-3101 Dienstverleningslichamen en zekerheid vooraf (Stcrt. 2014, nr. 15957)*

E. *Besluit DGB 2014/3102 Vraag- en antwoordbesluit dienstverleningslichamen. Vragen en antwoorden met betrekking tot het besluit Dienstverleningslichamen en zekerheid vooraf (DGB 2014/3101), en het besluit Behandeling van verzoeken om zekerheid vooraf in de vorm van een Advance Tax Ruling (ATR) (DGB 2014/3099), (Stcrt. 2014, nr. 15958)*

F. *IFZ/2013/229, Overdracht competentie behandeling vangnetverzoeken*

G. *Besluit IZV 2015/832, Overdracht competentie behandeling verzoeken onder 'corporate tie-breaker procedure' van belastingverdragen*

Bijlage D: nadere toelichting overleg

Het APA-/ATR-team stemt periodiek vragen af met het Ministerie van Financiën die de individuele casus overstijgen, naast de doorlopende en structurele communicatie met kennis- en coördinatiegroepen binnen de Belastingdienst. Verwezen wordt naar onderdeel 4B van dit verslag.
Hieronder volgt een overzicht van de inhoudelijk relevante in 2018 besproken punten.

In 2018 beantwoorde vragen

a. Toepassing normen Bazels kapitaalakkoord

Indien een financieel dienstverleningslichaam meer risico's loopt dan 1% van de uitgeleende gelden of € 2.000.000, wordt het uitgangspunt gehanteerd dat naar de mate van het gelopen risico meer dan de minimale substance-eisen als bedoeld in het DVL-besluit en in artikel 3, lid 7 uitvoeringsbesluit WIB vereist is om die risico's te beheersen.[10] Onderdeel van deze substance-eisen is het aanhouden van een passend eigen vermogen. Om de omvang van het passend eigen vermogen te bepalen, kan het zogenoemde Bazels kapitaalakkoord naar analogie worden toegepast. Indien wordt gekozen voor een analoge toepassing van het Bazels kapitaalakkoord, moeten de normen die voortvloeien uit dit akkoord ook volledig en in onderlinge samenhang worden toegepast.

b. Inhoudingsvrijstelling bij S-corporation

De vraag is opgekomen, in het verlengde van de parlementaire behandeling van de wetswijzigingen in de dividendbelasting die van toepassing werden per 1 januari 2018, of een vennootschap opgericht naar het recht van de Verenigde Staten (VS) die heeft geopteerd voor de zogenoemde "S-corp"-status, aangemerkt kan worden als opbrengstgerechtigde voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling van artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965. Voor de toepassing van artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965 dient de vraag te worden beantwoord of de S-corp volgens de fiscale wetgeving van de VS als een inwoner van de VS kan worden aangemerkt.
De S-corp-status houdt kort samengevat in dat een vennootschap onder bepaalde voorwaarden ervoor kan kiezen als transparant te worden aangemerkt voor de federale belasting. Een van de voorwaarden is dat alle aandeelhouders inwoner moeten zijn van de VS. De winst van de vennootschap wordt dan rechtstreeks bij de aandeelhouders in de heffing betrokken. De S-corp-status heeft materieel dus veel weg van een transparante status. Overigens blijft de vennootschap voor bepaalde (passieve) inkomensbestanddelen zelfstandig belastingplichtig in de VS. De S-corp dient ook jaarlijks een vereenvoudigde aangifte in te dienen. Op basis van het voorgaande is geconcludeerd dat als de aandelen van een Nederlandse NV of BV door een Amerikaanse vennootschap worden gehouden die heeft geopteerd voor de S-corp-status, de inhoudingsvrijstelling van artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965 kan worden toegepast mits aan alle andere voorwaarden is voldaan.

c. Dienstverleningslichamen met minimale functionaliteit

Financiële dienstverleningslichamen die over samenhangende geldleningen een risico lopen van het laagste van 1% van de uitstaande geldleningen of € 2.000.000 en ook overigens aan de aan dienstverleningslichamen gestelde voorwaarden voldoen, kunnen in

[10] Artikel 8c Wet vennootschapsbelasting 1969.

aanmerking komen voor een APA. Daarin wordt een bruto vergoeding overeengekomen voor de beloning van de gelopen risico's en de verrichte werkzaamheden. Deze vergoeding bevat een component voor administratieve activiteiten en een component voor het belonen van het eigen vermogen waarmee risico wordt gelopen. Als sprake is van een financieel dienstverleningslichaam binnen een concern die "slechts" over de minimaal voorgeschreven substance beschikt, kan de vergoeding relatief hoog zijn ten opzichte van de met de functie gemoeide kosten, in het bijzonder bij een relatief groot leningvolume. Omdat de beloning door middel van een 'spread' waar deze in overeenstemming is met uitgeoefende functies en gelopen risico's, een juiste toepassing van het arm's length beginsel betreft, is er geen reden om in dergelijke situaties een andere beloningssystematiek te hanteren.

d. Toepassing artikel 26, lid 7 Verdrag VS

Op grond van artikel 26, lid 7 van het bilaterale belastingverdrag met de Verenigde Staten heeft de bevoegde autoriteit de discretionaire bevoegdheid om personen die bij letterlijke toepassing van de verdragen niet gerechtigd zijn tot enkele of alle voordelen van een regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing, alsnog enkele of alle voordelen van deze regeling toe te kennen. Deze bevoegdheid is gemandateerd aan het APA/ATR-team. In zijn algemeenheid geldt dat de verdragsvoordelen op grond van deze bevoegdheid zullen worden toegekend indien een structuur niet is opgezet of in stand wordt gehouden met als een van de voornaamste doelstellingen het verkrijgen van verdragsvoordelen.
De vraag is opgekomen of bij de beoordeling van een dergelijk verzoek om toepassing van artikel 26, lid 7, zowel de subjectieve als de objectieve toets, zoals die worden gehanteerd bij de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting, kunnen worden toegepast voor de beantwoording van de vraag of de structuur al dan niet is opgezet of in stand wordt gehouden met als een van de voornaamste doelstellingen het verkrijgen van verdragsvoordelen.
Geconcludeerd dat voor de toekenning van verdragsvoordelen zowel de subjectieve als de objectieve toets kunnen worden toegepast. Dit houdt concreet in dat als geen sprake is van een ontgaansmotief (subjectieve toets) niet behoeft te worden voldaan aan de relevante substance voor schakelende tussenhoudsters (objectieve toets). Over het algemeen is geen sprake van een ontgaansmotief indien bij het "wegdenken" van een tussenhoudster geen nadeligere fiscale positie zou ontstaan.

e. Hoofdhuis/v.i. problematiek

Aandacht is gegeven aan enkele varianten van hoofdhuis/vaste inrichting-problematiek waar zekerheid vooraf wordt gegeven ten aanzien van de aanwezigheid van de belastinggrondslag voor een soms beperkt hoofdhuis met een omvangrijke vaste inrichting in een lager (dan Nederland) belastende omgeving. Geconstateerd is dat (vanzelfsprekend) in alle gevallen een theoretisch zuivere benadering wordt gevolgd, maar dat binnen de regels terughoudendheid wordt betracht daar waar de omvang van een Nederlands hoofdhuis of de daaraan toe rekenen theoretisch passende grondslag in absolute of relatieve zin heel beperkt is.