

Rapportage onafhankelijke onderzoekscommissie rulings met een internationaal karakter 2019

Vastgesteld: 4 juni 2021

Inhoud

1.	Samenstelling onderzoekscommissie	2
2.	Omschrijving en algemene invulling opdracht	2
3.	Uitvoering opdracht.....	3
3.1	<i>Selectie te onderzoeken rulings met een internationaal karakter</i>	3
3.2	<i>Uitvoering werkzaamheden</i>	5
3.3	<i>Verdere rapportage</i>	5
4.	Beoordelingskader	6
4.1	<i>Algemeen; vernieuwde rulingpraktijk</i>	6
4.2	<i>Fiscaalinhoudelijke beoordeling</i>	6
4.3	<i>Beoordeling naleving procedures</i>	6
4.3.1	<i>Algemeen</i>	6
4.3.2	<i>Wel of niet geven van zekerheid vooraf</i>	7
5.	Fiscaalinhoudelijke beoordeling rulings met een internationaal karakter	9
5.1	<i>Algemeen oordeel</i>	9
5.2	<i>Unilaterale versus bilaterale of multilaterale APA's</i>	9
5.3	<i>Eenheid in en duidelijkheid over toepassing formuleringen VSO's</i>	10
5.4	<i>Vastlegging onderbouwing in dossier</i>	11
5.5	<i>In VSO verwijzen naar verzoek belastingplichtige</i>	11
6.	Beoordeling naleven procedures voor afgifte rulings met een internationaal karakter	12
6.1	<i>Algemeen oordeel</i>	12
6.2	<i>Aantallen rulings in eerste en tweede helft 2019</i>	13
6.3	<i>Vastlegging in dossier</i>	13
6.4	<i>Structuren waarbij investeerders nog niet bekend zijn</i>	14
7.	Transparantie	14
7.1	<i>Internationale uitwisseling van rulings; gebruik templates</i>	14
7.2	<i>Informatieverplichtingen belastingplichtige</i>	15
7.3	<i>Geanonimiseerde samenvattingen rulings</i>	16
7.4	<i>Samenhang met eerdere aanbeveling</i>	16
8.	Samenvatting en conclusies	17

1. Samenstelling onderzoekscommissie

De onafhankelijke onderzoekscommissie bestaat, net als bij de onderzoeken over de jaren 2017 en 2018, uit twee externe leden en vier leden die werkzaam zijn bij het ministerie van Financiën / de Belastingdienst. De onderzoekscommissie kent voor het onderzoek over het jaar 2019 drie nieuwe leden.¹ De leden zijn:

- prof. dr. J.N. Bouwman (Rijksuniversiteit Groningen),
- prof. dr. I.J.J. Burgers (Rijksuniversiteit Groningen),
- drs. J.C. Ghijsen (Belastingdienst),
- mr. J.P. Hofstra (Belastingdienst),
- mr. G.T.W. Janssen (Belastingdienst), en
- mr. J.N.H. van Leeuwen (Ministerie van Financiën).

De vier leden die werkzaam zijn bij het ministerie van Financiën / de Belastingdienst maken geen deel uit van het College Internationale Fiscale Zaken of het Behandelteam IFZ – en vóór 1 juli 2019 het APA/ATR-team - en zijn niet betrokken geweest bij de totstandkoming van de onderzochte APA's, ATR's en andere vaststellingsovereenkomsten met een internationaal karakter. Alle leden hebben hun onderzoekswerkzaamheden onafhankelijk kunnen verrichten.

2. Omschrijving en algemene invulling opdracht

De onderzoekscommissie is op 6 november 2020 gevraagd om – in navolging van eerdere onderzoeken over de jaren 2017² en 2018³ - een kwalitatief onderzoek te verrichten naar de door de Belastingdienst in 2019 afgegeven rulings met een internationaal karakter. Het gaat hierbij om afspraken op het terrein van de vennootschapsbelasting en dividendbelasting. Met het onderzoek wordt beoogd een beter inzicht te krijgen in de rechtmatigheid van de verstrekte zekerheid vooraf.

Voor de afbakening van de – potentieel – te onderzoeken rulings met een internationaal karakter heeft de onderzoekscommissie het Jaarverslag 2019 'Rulings met een internationaal karakter'⁴ tot uitgangspunt genomen. Het gaat hierbij om de in dat Jaarverslag opgenomen totaalgegevens over de in het jaar 2019 afgegeven Advance Tax Rulings (ATR's), Advance Pricing Agreements (APA's), innovatiebox-rulings en overige rulings met een internationaal karakter.⁵

De onderzoekscommissie heeft vervolgens invulling gegeven aan haar opdracht door – van de totale populatie - dertig aselect gekozen rulings met een internationaal karakter diepgaand te onderzoeken. Net als in het onderzoek over het jaar 2018 is voor de geselecteerde rulings uit het jaar 2019 onderzocht of:

- deze rulings fiscaal inhoudelijk zijn afgegeven binnen de kaders van de wet, het beleid en de jurisprudentie, en
- de vereiste procedures rond de totstandkoming van de afspraken zijn nageleefd.

¹ Drie van de leden die hebben meegewerkt aan het onderzoek over het jaar 2018 waren door uiteenlopende oorzaken niet meer beschikbaar voor het onderzoek over het jaar 2019 en zijn, onder handhaving van de samenstelling van de onderzoekscommissie, vervangen door nieuwe leden. De nieuwe leden zijn mw. Burgers en de heren Ghijsen en Van Leeuwen.

² De rapportage van dit onderzoek is vastgesteld op 10 april 2018 en gepubliceerd als bijlage III bij de 21e halfjaarsrapportage van de Belastingdienst (Kamerstukken II 2017-2018, 31 066, nr. 401).

³ De rapportage van dit onderzoek is vastgesteld op 26 februari 2020 en gepubliceerd als bijlage bij de derde voortgangsrapportage op het Jaarplan 2019 van de Belastingdienst (Kamerstukken II 2019-2020, 31 066, nr. 674).

⁴ Gepubliceerd als bijlage bij de derde voortgangsrapportage op het Jaarplan 2019 van de Belastingdienst (Kamerstukken II 2019-2020, 31 066, nr. 674).

⁵ Deze voor de onderzoekscommissie onontkoombare keuze bij de afbakening van het onderzoek heeft wel tot gevolg dat de commissie geen zicht heeft, of kan hebben, op eventuele rulings die binnen de Belastingdienst niet volgens de juiste procedures zijn afgegeven en die – daarom - niet in het Jaarverslag zijn opgenomen. In dit opzicht is het naar het oordeel van de onderzoekscommissie positief dat hierop – zoals aangegeven in het Jaarverslag 2019 – binnen de directie Grote Ondernemingen een interne review plaatsvindt en dat wordt gekeken naar andere manieren om dergelijke situaties (eerder) te onderkennen en voorkomen.

Daarbij is de onderzoekscommissie, mede in het licht van de herziening van het rulingsbeleid per 1 juli 2019, gevraagd specifiek aandacht te besteden aan de transparantie van de rullingpraktijk en in dat kader in het bijzonder te bezien of de sinds die datum gepubliceerde samenvattingen een goed beeld geven van de afgegeven rulings.

3. Uitvoering opdracht

3.1 Selectie te onderzoeken rulings met een internationaal karakter

Volgens het Jaarverslag 2019 'Rulings met een internationaal karakter' zijn er in dat jaar 564 APA's en ATR's afgegeven (exclusief 13 bi- of multilaterale APA's⁶). Hiervan heeft een verhoudingsgewijs groot deel, namelijk 371, betrekking op internationale houdsterstructuren. Binnen de in - bijlage 2 van - genoemd Jaarverslag 2019 gehanteerde thematische indeling is er ook een aantal thema's waarvoor in 2019 slechts een (zeer) beperkt aantal APA's of ATR's is afgegeven, te weten de toerekening van aandelen aan een vaste inrichting, hybride financieringsvormen en herfacturering.

Bij de overige - dus zonder betrokkenheid van het APA/ATR-team (tot 1 juli 2019) of het behandelteam IFZ (vanaf 1 juli 2019) afgegeven - rulings gaat het volgens de gegevens uit het hiervoor genoemde Jaarverslag 2019 om 221 afspraken met een internationaal karakter. Deze zijn onderverdeeld in twee categorieën, te weten afspraken over de innovatiebox en "overig". De categorie rulings over de innovatiebox is hierbij veruit het grootst.

De onderzoekscommissie heeft bij de selectie van de te onderzoeken rulings een evenwicht gezocht tussen enerzijds een zo aselekt mogelijke trekking hiervan uit de totaalpopulatie en anderzijds het bereiken van een redelijke spreiding van de te onderzoeken rulings over de verschillende thema's. Om die reden heeft de onderzoekscommissie de door de Belastingdienst gehanteerde thematische indeling als uitgangspunt genomen, waarbij de onderzoekscommissie enkele kleine categorieën heeft samengevoegd⁷. Per thema is vervolgens een relatief gelijk aantal te onderzoeken rulings bepaald, met een minimum van één per thema.

Een bijzonderheid voor het jaar 2019 is dat het rullingbeleid met ingang van 1 juli 2019 ingrijpend is gewijzigd. De kaders voor rulings afgegeven vanaf die datum verschillen op een aantal onderdelen substantieel van die voor rulings afgegeven voor genoemde datum. Om zeker te stellen dat over beide jaardelen een voldoende aantal rulings wordt geselecteerd, heeft de onderzoekscommissie voor het jaar 2019 een verdere verfijning aangebracht. Van de 30 diepgaand te onderzoeken rulings zijn er 20 geselecteerd uit de periode voorafgaand aan 1 juli 2019 en 10 uit de periode daarna. Deze keuze sluit aan bij de presentatie van de jaarcijfers in het Jaarverslag 2019 'Rulings met een internationaal karakter' en weerspiegelt in enigerlei mate de verhouding tussen de aantallen rulings die zijn afgegeven in beide gedeelten van 2019.

Hierna is e.e.a. weergegeven in een overzicht.

⁶ Deze heeft de onderzoekscommissie, net als bij de onderzoeken over de jaar 2017 en 2018, niet meegenomen in haar onderzoek over het jaar 2019, omdat hier in elk geval twee landen bij zijn betrokken. De commissie heeft daarmee een voldoende objectieve toets verondersteld.

⁷ De onderzoekscommissie heeft hierbij voor 2019 dezelfde indeling in categorieën als in de onderzoeken over 2017 en 2018 gehanteerd.

a. Eerste helft 2019:

i. voor wat betreft de rulings afgegeven door het APA-/ATR-team:

Soort ruling	Aantal afgegeven tot 1/7/2019	Geselecteerd aantal
Internationale houdsterstructuren	347	8
Buitenlandse belastingplicht – negatieve v.i.	16	1
Hybride financieringsvormen en hybride entiteiten	14	1
Principaalstructuren	6	1
Reguliere APA's	66	2
Informeel kapitaal / verkapt dividend	6	1
Financierings- en royalty-activiteiten	28	1
Hoofdhuis-v.i.-winsttoerekening en herfacturering	12	1
Bi- en multilaterale APA's	11	-
Subtotaal	506	16

ii. voor wat betreft de internationale rulings niet afgegeven door het APA/ATR-team:

Soort ruling	Aantal afgegeven tot 1/7/2019	Geselecteerd aantal
Innovatiebox	139	3
Overige internationale rulings	37	1
Subtotaal	176	4

b. Tweede helft 2019:

i. voor wat betreft de rulings afgegeven door het APA-/ATR-team:

Soort ruling	Aantal afgegeven vanaf 1/7/2019	Geselecteerd aantal
Internationaal houdsterstructuren	24	1
Buitenlandse belastingplicht – negatieve v.i.	30	2
Hybride financieringsvormen en hybride entiteiten	2	1
Principaalstructuren	1	1
Reguliere APA's	9	1
Informeel kapitaal / verkapt dividend	0	0
Financierings- en royalty-activiteiten	0	0
Hoofdhuis-v.i.-winsttoerekening en herfacturering	3	1
Bi- en multilaterale APA's	2	-
Subtotaal	71	7

ii. voor wat betreft de internationale rulings niet afgegeven door het APA/ATR-team:

Soort ruling	Aantal afgegeven vanaf 1/7/2019	Geselecteerd aantal
Innovatiebox	43	2
Overige internationale rulings	2	1
Subtotaal	45	3

Uitgaande hiervan hebben de externe leden van de onderzoekscommissie vervolgens door middel van een computerprogramma voor beide jaardelen en binnen elk thema de daadwerkelijk te onderzoeken internationale rulings op aselechte wijze gekozen.

3.2 Uitvoering werkzaamheden

Van de geselecteerde rulings zijn vervolgens de vaststellingsovereenkomst (VSO), het verzoek en andere achterliggende stukken opgevraagd bij het Behandelteam IFZ (voorheen APA/ATR-team) of het betrokken onderdeel van de Belastingdienst. Op basis van deze informatie is beoordeeld of de gemaakte afspraken in overeenstemming zijn met de wet, het beleid en de jurisprudentie. De nadruk lag hierbij, net als in de eerdere onderzoeken over de jaren 2017 en 2018, op een fiscaalinhoudelijke analyse van de afgegeven rulings. Deze fiscaalinhoudelijke analyse van de gemaakte afspraken en de daarvoor gegeven onderbouwing is uitgevoerd op basis van de in het desbetreffende dossier vastgelegde feiten en – waar van toepassing – de verrekenprijsdocumentatie.

Daarnaast is gekeken of de onderzochte rulings voldoen aan de voorwaarden voor het verlenen van zekerheid vooraf en of de vereiste procedures rond de afgifte ervan zijn nageleefd. Hierbij is zowel voor de periode vóór als voor de periode vanaf 1 juli 2019 het voor de desbetreffende periode gepubliceerde beleid rond het geven van zekerheid vooraf in het algemeen en – waar relevant - rond de behandelprocedure van APA's en ATR's in het bijzonder, tot uitgangspunt genomen.

De onderzoekscommissie heeft tijdens haar onderzoek een aantal verduidelijkende vragen gesteld over (bepaalde) onderzochte rulings. Deze zijn voor een groot deel schriftelijk (per mail) beantwoord door het betrokken onderdeel van de Belastingdienst. Daarnaast heeft de onderzoekscommissie – op digitale wijze - gesproken met vertegenwoordigers van het College IFZ, het Behandelteam IFZ en de Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering (CTC).⁸ Tijdens dit gesprek zijn de overige vragen beantwoord en is achtergrondinformatie verstrekt. Het Behandelteam IFZ en de betrokken onderdelen van de Belastingdienst zijn steeds – in alle openheid – bereid geweest de gevraagde stukken aan te leveren en de vragen van de onderzoekscommissie hierover te beantwoorden.

De geselecteerde rulings zijn in de periode van begin december 2020 tot medio februari 2021 beoordeeld. De onderzoekscommissie heeft het College IFZ, het Behandelteam IFZ en de CTC op 14 mei 2021 aan de hand van een concept-rapport van de voorlopige bevindingen op de hoogte gesteld. Het College IFZ, het Behandelteam IFZ en de CTC hebben hier op 18 en 19 mei 2021 op gereageerd. Na enkele – kleine – aanpassingen is het rapport door de onderzoekscommissie vastgesteld op 4 juni 2021.

3.3 Verdere rapportage

In paragraaf 4 zal worden ingegaan op het – fiscaalinhoudelijke en formeelrechtelijke - kader dat door de onderzoekscommissie is gehanteerd bij de beoordeling van de geselecteerde rulings met een internationaal karakter. Daarna komen achtereenvolgens aan de orde de fiscaalinhoudelijke analyse van de onderzochte rulings (paragraaf 5) en de toets of de vereiste procedures zijn nageleefd (paragraaf 6). In paragraaf 7 wordt, in het verlengde hiervan, ingegaan op de transparantie rond het geven van zekerheid vooraf. In paragraaf 8 zijn de conclusies opgenomen.

⁸ De CTC is onder meer (beleids)verantwoordelijk voor de – coördinatie van de - uitvoering van de innovatiebox (Besluit van 14 oktober 2010, nr. DGB/2010/6307 M, Stcrt 2010, 16697). In een eerder stadium, voorafgaand aan de aanvang van de feitelijke werkzaamheden van de onderzoekscommissie, hebben vertegenwoordigers van het College IFZ, het Behandelteam IFZ en de CTC een meer algemene en zeer informatieve presentatie verzorgd over de achtergronden van het rullingbeleid en de (praktische) werkwijze bij de afgifte van rulings.

4. Beoordelingskader

4.1 Algemeen; vernieuwde rullingpraktijk

Het onderzoek van de commissie ziet op de in 2019 gemaakte afspraken met een internationaal karakter. Een beoordeling van de rechtmatigheid hiervan geschiedt op basis van de in dat jaar geldende regels en kaders. De Belastingdienst is bij de uitvoering in het jaar 2019 immers gebonden aan de op dat moment geldende regels. Hierbij is van belang dat een rulling (alleen) strekt tot het geven van zekerheid vooraf; deze zal – beoordeeld naar het moment van afsluiten – dus tot hetzelfde fiscale resultaat (moeten) leiden als de toepassing van de wet, het beleid en de jurisprudentie zonder rulling.

De onderzoekscommissie heeft bij het onderzoek over het jaar 2019 uiteraard ook de per 1 juli 2019 vernieuwde rullingpraktijk in de beschouwing betrokken. Met deze vernieuwde rullingpraktijk zijn in het bijzonder de eisen voor het verkrijgen van zekerheid vooraf en de transparantievereisten aangescherpt (zie hierna). De onderzoekscommissie wil hierbij benadrukken dat deze aangescherpte normen uiteraard nog niet kunnen worden toegepast bij de beoordeling van de in de eerste helft van 2019 afgegeven rullings. Hierdoor ontstaat op onderdelen een verschil in beoordelingskader tussen de internationale afspraken uit de eerste helft van 2019 en die uit de tweede helft van dat jaar.

4.2 Fiscaalinhoudelijke beoordeling

Bij de fiscaalinhoudelijke beoordeling van de geselecteerde rullings is met name beoordeeld of de Nederlandse grondslag op de juiste wijze is vastgesteld en of, met inachtneming van het Nederlandse tarief, dus sprake is van een belastingheffing in overeenstemming met de wet, het beleid en de jurisprudentie. Relevant hierbij is de Nederlandse regelgeving die en het beleid dat in 2019 van toepassing was. Verder zijn voor wat betreft het arm's length beginsel de geldende, internationaal gebruikelijke, OESO-regels gehanteerd.⁹ De onderzoekscommissie heeft dus het in april 2018 gewijzigde Besluit verrekenprijzen¹⁰, de per 1 januari 2018 gewijzigde wetgeving voor de zogenoemde houdstercoöperaties en de met ingang van 2019 ingevoerde antimisbruikbepalingen die voortvloeien uit de eerste EU-richtlijn tegen belastingontwijking (ATAD1) in de beschouwing betrokken. De op basis van onder meer het OESO-BEPS-project na 2019 ingevoerde of nog in te voeren (antimisbruik)bepalingen, zoals de per 2020 getroffen maatregelen tegen hybride mismatches die voortvloeien uit de tweede EU-richtlijn tegen belastingontwijking (ATAD2) en de conditionele bronbelasting op rente- en royalty's, kunnen bij de beoordeling over het jaar 2019 nog geen rol spelen. Deze wetwijzigingen kunnen in latere jaren natuurlijk wel relevant worden; ook voor een dan nog lopende rulling. In een VSO wordt, volgens vast beleid, immers standaard de clause opgenomen dat deze zijn geldigheid verliest bij een relevante wijziging van de wetgeving.

Het gaat bij deze fiscaalinhoudelijke beoordeling dus om de toets of de *Nederlandse* belastinggrondslag, en daarmee de verschuldigde belasting, niet te laag (of te hoog) is vastgesteld. De mogelijke gevolgen van een rulling met een internationaal karakter voor de belastingheffing in andere landen komen hierna aan de orde bij de toetsing aan de meer procedurele voorwaarden voor het verlenen van zekerheid vooraf.

4.3 Beoordeling naleving procedures

4.3.1 Algemeen

Naast de fiscaalinhoudelijke toets heeft de onderzoekscommissie gezien of de vereiste procedures rond de afgifte van rullings zijn nageleefd. Ook hier gaat het dus om de regels en voorschriften die in 2019 van toepassing waren. Algemene regels voor het verlenen van zekerheid vooraf zijn

⁹ Het OESO-commentaar op artikel 9 van het OESO-Modelverdrag en de OESO Verrekenprijzrichtlijnen voor multinationals en belastingadministraties.

¹⁰ Besluit van 22 april 2018, nr. 2018-6865, Stcrt. 2018, 26874.

neergelegd in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.¹¹ Hierin is onder meer opgenomen dat een verzoek om vooroverleg een duidelijk omschreven casus moet bevatten, alsmede een helder standpunt of een duidelijke zienswijze of conclusie omtrent de fiscale consequenties van de voorgelegde casus. Verder bevat dit besluit voorschriften over de verslaglegging rond het overleg over een VSO en over de vormgeving van een dergelijke VSO. Tevens wordt als voorwaarde gesteld dat bij een verzoek om vooroverleg over een grensoverschrijdende structuur een standaardformulier wordt ingevuld voor de uitwisseling van de tot stand te komen grensoverschrijdende ruling.

Specifieke regels voor de procedures rond APA's en ATR's waren voor de eerste helft van het jaar 2019 voorts opgenomen in het Besluit behandelprocedure verzoeken om APA's¹² en het Besluit behandelprocedure verzoeken om zekerheid vooraf in de vorm van een ATR¹³. Het betreft onder meer voorschriften over de aanvraag en de wijze van behandeling van een APA of ATR, over de te verstrekken informatie bij een verzoek, waaronder informatie over de (wereldwijde) structuur en de uiteindelijk gerechtigden, over de betrokkenheid van andere relevante onderdelen van de Belastingdienst en over de vormgeving van een VSO en de publicatie van eventueel daaraan ten grondslag liggend fiscaal beleid. Naast genoemde Besluiten kan verder worden gewezen op de zogenoemde Competentieregeling APA/ATR-praktijk¹⁴ en het Besluit dienstverleningslichamen en zekerheid vooraf.¹⁵

Met ingang van 1 juli 2019 bevat het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter¹⁶ het – op het Besluit Fiscaal Bestuursrecht aanvullende – beleid rond vooroverleg en het verkrijgen van zekerheid vooraf in grensoverschrijdende situaties. In dit Besluit heeft de vernieuwde rulingspraktijk zijn vorm gekregen. Het bevat voorschriften over de door de belastingplichtige aan te leveren informatie, over de wijze van totstandkoming van een ruling met een internationaal karakter en de (eventuele) rol van onder meer de inspecteur, het behandelteam IFZ, het College IFZ en het aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders en over de inhoud van de VSO. Een voor de praktijk belangrijke aanscherping van de vernieuwde rulingspraktijk betreft de in het besluit weergegeven kaders waarbinnen zekerheid vooraf mogelijk is (zie hiervoor paragraaf 4.3.2). Verder schrijft dit Besluit voor dat met ingang van 1 juli 2019 van elke ruling met een internationaal karakter een geanonimiseerde samenvatting wordt gepubliceerd. Deze samenvatting bevat onder andere een korte uiteenzetting van de feiten en omstandigheden, een analyse van de gevraagde fiscale zekerheid op basis van de relevante wet- en regelgeving en de conclusie op grond waarvan de VSO tot stand is gekomen. Een dergelijke samenvatting wordt ook gepubliceerd indien het vooroverleg uiteindelijk (toch) niet tot een ruling heeft geleid.

Ten slotte kan in relatie tot rulings met een internationaal karakter in meer algemene zin worden gewezen op het Besluit verrekenprijzen¹⁷, het Besluit winstallocatie vaste inrichtingen¹⁸ en het Besluit kwalificatie buitenlandse samenwerkingsverbanden¹⁹.

4.3.2 Wel of niet geven van zekerheid vooraf

De Belastingdienst hanteert al sinds jaar en dag het beleidsmatige uitgangspunt dat een belastingplichtige zekerheid vooraf kan vragen over de (Nederlandse) fiscale gevolgen van een – voorgenoemen – handeling. Dit geldt ook voor internationale structuren. Op dit uitgangspunt

¹¹ Besluit van 9 mei 2017, nr. 2017-1209, Stcrt. 2017, 28270. Dit besluit is inmiddels gewijzigd bij besluit van 16 december 2020, nr. 2020-27173, Stcrt. 2020, 66541 (verbod tot het in een VSO opnemen van een geheimhoudingsverklaring die verder gaat dan de wettelijke geheimhoudingsverplichting).

¹² Besluit DGB 2014/3098, Stcrt. 2014, 15955 (vervallen per 1 juli 2019).

¹³ Besluit DGB 2014/3099, Stcrt. 2014, 15956 (vervallen per 1 juli 2019).

¹⁴ Besluit DGB 2014/296M, Stcrt. 2014, 15954 (vervallen per 1 juli 2019).

¹⁵ Besluit DGB 2014/3101, Stcrt. 2014, 15957 (vervallen per 1 juli 2019).

¹⁶ Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, Stcrt. 2019, 35519.

¹⁷ Besluit van 22 april 2018, nr. 2018-6865, Stcrt. 2018, 26874.

¹⁸ Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, Stcrt. 2011, 1375.

¹⁹ Besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M, Stcrt. 2009, 19749.

hebben echter ook altijd uitzonderingen bestaan, bijvoorbeeld indien sprake is van fiscale grensverkenning of als andere (niet-fiscale) belangen onevenredig worden geraakt.

Bij de – te toetsen – procedurele vereisten zijn de begrenzings die worden gesteld aan het geven van zekerheid vooraf in de APA/ATR-praktijk, en daarbuiten, van bijzonder belang. De structuren die ten grondslag liggen aan de door de Nederlandse Belastingdienst gesloten VSO's kunnen ook gevolgen hebben voor de belastinggrondslag in andere landen. Te denken valt aan structuren waarin Nederland een rol speelt of een schakel vormt om de grondslag in andere landen – of wereldwijd – te verminderen. Een belangrijke beleidsmatige keuze in dit verband is in hoeverre Nederland bereid is aan dergelijke structuren mee te werken door het verlenen van zekerheid vooraf (waarbij de Nederlandse grondslag uiteraard op correcte wijze wordt vastgesteld).

Zoals hiervoor aangegeven, gelden in het nieuwe rulingbeleid vanaf 1 juli 2019 aangescherpte voorwaarden voor het geven van zekerheid vooraf voor internationale structuren. Deze hebben echter, zoals eveneens aangegeven, nog geen betekenis voor de beoordeling van de rechtmatigheid van de in de eerste helft van 2019 afgegeven internationale rulings. Voor deze periode bestond op genoemd uitgangspunt, van het in beginsel verstrekken van zekerheid vooraf, nog slechts een beperkt aantal uitzonderingen. In het al genoemde Besluit Fiscaal Bestuursrecht is vastgelegd dat geen vooroverleg mogelijk is indien belastingbesparing de enige, of doorslaggevende, reden is voor de te verrichten (rechts)handelingen. Dat geldt ook indien de (rechts)handelingen buiten het beoogde fiscale voordeel geen of weinig reële betekenis hebben, of indien doel of strekking van de wet of een internationaal erkend beginsel zou worden miskend, indien de door belanghebbende verlangde rechtstoepassing zou worden gevolgd. De onderzoekscommissie gaat er hierbij, gezien de tekst van genoemd Besluit, van uit dat "belastingbesparing" hier besparing van Nederlandse belasting betreft.

Daarnaast is volgens het Besluit Fiscaal Bestuursrecht geen vooroverleg mogelijk bij fiscale grensverkenning of strijd met de goede trouw (jegens de verdragspartner). Van een dergelijke strijd met de goede trouw is volgens genoemd Besluit onder meer sprake als de inspecteur betrokkenheid vermoedt bij witwassen, steekpenningen, ernstige vermogensdelicten of terrorismefinanciering. Naast deze sprekende gevallen, was het begrip "goede trouw" in de relevante beleidsbesluiten verder niet ingevuld. Het lijkt evenwel, in overeenstemming met genoemde voorbeelden en in elk geval vóór de inwerkingtreding van het nieuwe rulingbeleid, beperkt uit te (moeten) worden gelegd. Het enkele feit dat een structuur in een ander land tot belastingderving leidt, betekende niet dat (alleen daardoor al) sprake is van strijd met de goede trouw.

Zekerheid vooraf werd tot 1 juli 2019 volgens het Besluit dienstverleningslichamen voorts niet verleend indien het dienstverleningslichaam niet aan (bepaalde) minimum vereisten voldoet op het gebied van de reële aanwezigheid in Nederland (de zogenoemde 'substance-vereisten'). Deze minimale substance-vereisten zijn volgens het Besluit behandelprocedure ATR's van overeenkomstige toepassing op tussenhoudsters en tophoudsters in internationale structuren (tenzij het concern waartoe de houdster behoort in Nederland operationele activiteiten uitoefent of hiervoor concrete plannen heeft).

Met ingang van 1 juli 2019 zijn de kaders voor het verkrijgen van zekerheid vooraf substantieel aangescherpt. Beleidsmatige achtergrond is het (meer) tegengaan van het – door Nederland – faciliteren van internationale belastingontwijking. Zo is zekerheid vooraf in de vorm van een ruling met een internationaal karakter nog slechts mogelijk indien voldoende economische nexus met Nederland bestaat. Hiervan²⁰ is sprake als het verzoekende lichaam deel uitmaakt van een concern dat in Nederland bedrijfseconomische operationele activiteiten uitoefent en er bovendien voor rekening en risico van de verzoekende belanghebbende bedrijfseconomische operationele activiteiten worden uitgeoefend waarvoor op concernniveau voldoende relevant personeel in

²⁰ De nexus-eis is overigens naar zijn aard niet van toepassing indien zekerheid wordt gevraagd over het feit dat geen sprake is van buitenlandse belastingplicht in Nederland.

Nederland aanwezig is. Deze activiteiten moeten passen bij de functie van het lichaam binnen het concern. Tevens worden geen rulings meer afgegeven als:

- (i) het besparen van *Nederlandse* of *buitenlandse* belasting de enige dan wel doorslaggevende beweegredenen voor het verrichten van de (rechts)handeling(en) of transacties is; of
- (ii) het gaat om de fiscale gevolgen van directe transacties met entiteiten die zijn gevestigd in landen en jurisdicties die zijn opgenomen op de zogenoemde zwarte lijst²¹.

De onderzoekscommissie heeft - uiteraard - deze aangescherpte normen toegepast bij de beoordeling van de rechtmatigheid van de in de tweede helft van 2019 afgegeven rulings.

5. Fiscaalinhoudelijke beoordeling rulings met een internationaal karakter

5.1 Algemeen oordeel

De onderzoekscommissie heeft binnen de kaders van het uitgevoerde onderzoek geen aanwijzingen gevonden dat in het onderzoeksjaar 2019 onjuiste internationale rulings zijn afgegeven (in strijd met de wet, het beleid of de jurisprudentie).²² De onderzoekscommissie merkt hierbij op dat de fiscaalinhoudelijke juistheid bij de meer "juridische" VSO's (ATR's), zoals over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling en de buitenlandse aanmerkelijkbelangregeling in de vennootschapsbelasting, eenduidiger is vast te stellen dan bij een APA. Bij een APA is de uitkomst meer afhankelijk van de duiding van de feiten en de verrekenprijsanalyse. De onderzoekscommissie constateert dat dit in wezen ook geldt voor de (beoordeelde) afspraken over de innovatiebox. De bepaling van de aan de kwalificerende immateriële activa toe te rekenen, en dus in de innovatiebox vallende, winst is niet eenvoudig te beoordelen, omdat deze sterk afhankelijk is van – een weging van - de feiten en de gevolgde functionele analyse. De onderzoekscommissie merkt echter op dat hier door de betrokken onderdelen van de Belastingdienst op basis van een vast stappenplan uitgebreid naar wordt gekeken en heeft de stellige indruk dat hier zorgvuldig mee wordt omgegaan. Tevens wordt met de gevolgde - waar nodig gecentraliseerde - werkwijze bereikt dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld. Bij de onderzochte APA's en innovatiebox-afspraken zijn naar het oordeel van de onderzoekscommissie de juiste fiscale criteria en maatstaven gehanteerd²³ en zijn de afgesproken uitkomsten fiscaalinhoudelijk correct.

5.2 Unilaterale versus bilaterale of multilaterale APA's

Genoemde zorgvuldige werkwijze neemt niet weg dat de minder eenduidige vaststelling van de te hanteren verrekenprijzen in een APA tot mismatches – in de vorm van gedeeltelijke dubbele of gedeeltelijke niet-heffing – kan leiden indien het andere betrokken land of de andere betrokken landen de feiten anders duiden of een afwijkende verrekenprijsanalyse of -methode hanteren. Dit geldt in het bijzonder indien sprake is van structuren met complexe functies en significante risico's in verschillende landen. Hoewel de inspanning van de Belastingdienst, volgens onderdeel 8.2 van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter, in beginsel is gericht op het afsluiten van een bilaterale APA, constateert de onderzoekscommissie dat dergelijke bilaterale APA's maar beperkt tot stand komen. In de praktijk wordt veelal gekozen voor eenzijdige APA's waarbij het andere land dan niet is, onderscheidenlijk de andere landen dan niet zijn, betrokken. Hierbij speelt dat het aangaan van een bilaterale of multilaterale APA, zoals ook aangegeven in genoemd Besluit, niet aan internationale ondernemingen kan worden voorgeschreven (en dat een unilaterale APA vaak al meerwaarde heeft boven het geheel niet vragen van zekerheid vooraf). Ook kan het afsluiten van een bilaterale APA, voor de belastingplichtige en de betrokken belastingdiensten, bewerkelijk en tijdrovend zijn. Toch zou het volgens de onderzoekscommissie overweging verdienen om in elk geval met gelijkgestemde landen te bezien of – op beleidsmatig en/of uitvoerend niveau - gezamenlijk tot betere kaders en randvoorwaarden kan worden

²¹ Dit betreft de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.

²² De onderzoekscommissie benadrukt hierbij dat de Belastingdienst bij het afgeven van rulings in 2019 diende uit te gaan van de in 2019 bestaande regels en het in 2019 geldende beleid. Hierbij wordt, conform dit beleid, in de gemaakte afspraken steeds een voorbehoud gemaakt voor toekomstige relevante wetswijzigingen.

²³ Zie paragraaf 4 voor het toetsingskader.

gekomen die het aangaan van bilaterale of zelfs multilaterale APA's eenvoudiger maken.²⁴ In de onderzochte APA's zag de onderzoekscommissie in elk geval één casus waarbij een bilaterale APA zeker toegevoegde waarde zou kunnen hebben gehad.

5.3 Eenheid in en duidelijkheid over toepassing formuleringen VSO's

Op meer detailniveau viel het de onderzoekscommissie op dat in bepaalde vaste, terugkerende elementen van de VSO soms verschillende formuleringen worden gehanteerd, zonder dat dit overigens veel inhoudelijke betekenis lijkt te hebben. Een voorbeeld betreft de bepaling in de VSO die ziet op de wijze van verwerking van de overeenkomst in de aangifte. Het basismodel 'VSO internationaal karakter / zekerheid vooraf m.i.v. 1 juli 2019', zoals te vinden op de site van de Belastingdienst, bepaalt in onderdeel 4 dat in de jaarlijkse aangifte vennootschapsbelasting naar de overeenkomst wordt verwezen. De onderzoekscommissie trof echter in enkele VSO's ook een enigszins afwijkende bepaling aan op basis waarvan de belastingplichtige in de jaarlijkse aangifte moet verklaren *of* aan de voorwaarden van de overeenkomst wordt voldaan. In een variant hierop moet de belastingplichtige in de jaarlijkse aangifte verklaren *dat* aan de voorwaarden van de overeenkomst wordt voldaan. Op zichzelf verdient het volgens de onderzoekscommissie, omwille van de consistentie en eenduidigheid, aanbeveling om waar mogelijk te streven naar uniformiteit. Al zullen er altijd bijzondere situaties zijn die tot een afwijking (kunnen) nopen. De wenselijkheid van een zo veel mogelijk uniforme opzet en vormgeving van de VSO's met een internationaal karakter werd, desgevraagd, door het College IFZ onderschreven. Het opnemen van genoemd basismodel op de site van de Belastingdienst kan als een uiting hiervan worden gezien.

Een ander voorbeeld van een afwijkende formulering in bepaalde VSO's betreft de doorwerking van relevante wijzigingen in beleid naar die VSO. In een VSO met een internationaal karakter is in elk geval standaard opgenomen dat de overeenkomst, van rechtswege, eindigt bij een relevante *wetswijziging*. Een dergelijke beëindiging *van rechtswege* wordt niet opgenomen voor relevante *wijzigingen in beleid (of jurisprudentie)*.²⁵ Enkele van de onderzochte rulings bevatten echter wel de bepaling dat een relevante wijziging in beleid aanleiding kan zijn tot aanpassing van de overeenkomst. Het is de onderzoekscommissie niet geheel duidelijk wat de betekenis is van – het ontbreken van – een dergelijke bepaling en in hoeverre deze de bevoegdheid geeft tot eenzijdige aanpassingen van de overeenkomst. Zo gaat het beleidsbesluit van 3 december 2019, nr. 2019-200938, Stcrt. 2019, 66196, ervan uit dat de intrekking van het CV/BV-besluit ook zonder een dergelijke specifieke bepaling doorwerkt onder de lopende VSO's (die – mede – op dit CV/BV-besluit zijn gebaseerd).

De bepaling in onderdeel 5 van eerdergenoemd basismodel – dat wijziging in relevante beleidsregels of relevante jurisprudentie aanleiding kan zijn de overeenkomst te beëindigen –, lijkt eenzijdige opzegging in elk geval mogelijk te maken.²⁶ Bij het met ingang van 1 juli 2019 (standaard) opnemen van een dergelijke bepaling, verdient het naar het oordeel van de onderzoekscommissie aanbeveling om actief uit te dragen op welke wijze hiermee in zijn algemeenheid en, waar nodig, in specifieke gevallen zal worden omgegaan.²⁷ Onduidelijkheid over

²⁴ De onderzoekscommissie heeft hierbij notie genomen van het in het consultatiedocument van 4 maart 2021 opgenomen wetsvoorstel tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel (www.internetconsultatie.nl/verrkenprijsverschillen), waarmee Nederland eenzijdig situaties van gedeeltelijke dubbele niet-heffing wil voorkomen. Wellicht dat hiervan een (verdere) stimulans zal uitgaan tot het overeenkomen van bilaterale of multilaterale APA's. Ook de toegenomen internationale uitwisseling van gegevens zal bijdragen aan het tegengaan van internationale mismatches.

²⁵ De onderzoekscommissie neemt hierbij aan dat het verschil in aard en 'zwaarte' tussen met betrokkenheid van het parlement tot stand gekomen wetgeving enerzijds en door of namens de staatssecretaris van Financiën vastgesteld (uitvoerings)beleid anderzijds, de achtergrond is van dit verschil in benadering. Een beleidswijziging wordt ook niet genoemd als reden voor beëindiging van de VSO in het ECOFIN Code of Conduct report to the Council (Business Taxation), 14750/16, van 28 november 2016. Onderdeel B.d van deze Code of Conduct luidt: "Rulings should be subject to revision, revocation or cancellation, as the case may be, in the following circumstances: 1. if the taxpayer makes a misrepresentation or omission in applying for the ruling that calls into question the validity of the ruling; 2. if the relevant laws change; 3. if there is a relevant and significant change (i) in the facts or circumstances upon which the ruling was based or (ii) in the validity of the assumptions made."

²⁶ Vergelijk ook par. 26, lid 16, onderdeel g, Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

²⁷ Zo lijkt het gewenst dat voorafgaand aan een opzegging overleg met de belastingplichtige plaatsvindt en zullen bij een opzegging naar het oordeel van de onderzoekscommissie de algemene beginselen van behoorlijk

de doorwerking van gewijzigd beleid naar VSO's en onzekerheid over het – mogelijk - voortijdig eenzijdig opzeggen van VSO's doen namelijk afbreuk aan de voordelen van dit instrument en aan de gewenste 'zekerheid vooraf'. Naar mag worden aangenomen, zal een belastingplichtige die van mening is dat een beleidswijziging de opzegging van de VSO niet rechtvaardigt, dit in elk geval aan de orde kunnen stellen bij een bezwaar en beroep tegen de relevante aanslag.

De – controle op de - juiste verwerking van de VSO in de aangifte en de mogelijkheid dat de VSO bij een relevante beleidswijziging of nieuwe jurisprudentie kan worden beëindigd of aangepast, vergen tevens dat bij de Belastingdienst voldoende zicht bestaat op de afgesloten VSO's, de wijze waarop die worden toegepast en de (onderliggende) feiten en omstandigheden zoals deze zich daadwerkelijk hebben voorgedaan.²⁸ De praktische toepassing en naleving van lopende VSO's valt buiten het bereik van dit onderzoek. Om die reden heeft de onderzoekscommissie hier verder niet naar gekeken. Wel bevestigden vertegenwoordigers van de Belastingdienst desgevraagd dat het Belastingdienst-brede handhavings- en toezichtskader onverkort van toepassing is op – de aangiften van - ondernemingen met een VSO. Tevens geeft het Behandelteam IFZ aan over (enige) eigen handhavings- en toezichtscapaciteit te beschikken.

5.4 Vastlegging onderbouwing in dossier

In de rapportages over de jaren 2017 en 2018 heeft de onderzoekscommissie de aanbeveling gedaan om de juridische onderbouwing van de gesloten overeenkomst steeds op eenvoudige toegankelijke wijze in het dossier vast te leggen. Aanleiding was de moeite die de onderzoekscommissie in een aantal gevallen had om de fiscaalinhoudelijke onderbouwing van de ingenomen standpunten en de gevolgde fiscale redenering(en) op eenduidige wijze uit de beschikbare dossierstukken, zoals het verzoek van de belastingplichtige, het verslag van bevindingen van het betrokken onderdeel van de Belastingdienst of de ruling zelf, te halen. Na (mondelinge) toelichting bleek een dergelijke fiscale onderbouwing overigens steeds wel beschikbaar en kon worden geconstateerd dat de ruling inhoudelijk klopte.

Uit de vergelijking van de onderzoeksresultaten over 2019 met die uit 2018 kan de onderzoekscommissie constateren dat voor wat betreft de vastlegging van de onderbouwing in het dossier belangrijke stappen zijn gezet. Voor de meeste onderzochte APA's en ATR's kon de fiscale analyse en onderbouwing van de gemaakte afspraken op eenduidige wijze uit het verstrekte behandeldossier worden afgeleid. Hetzelfde geldt voor de bij de analyse van het verzoek voor een VSO gesignaleerde (fiscale) risico's en de wijze waarop hier mee is omgegaan. Verbetering blijft mogelijk, omdat het beeld in enkele gevallen nog wat wisselend is.²⁹ Ook voor de 'overige rulings' geldt dat de gewenste (fiscale) informatie via de relevante dossierstukken snel toegankelijk kon worden gemaakt. Resterende fiscaalinhoudelijke of andere vragen van de onderzoekscommissie konden door het betrokken onderdeel van de Belastingdienst steeds snel en bevredigend worden beantwoord.

5.5 In VSO verwijzen naar verzoek belastingplichtige

Bij een aantal onderzochte VSO's valt op dat voor de omschrijving van de relevante feiten en omstandigheden in de overeenkomst voor een belangrijk deel of zelfs nagenoeg geheel wordt

bestuur in acht moeten worden genomen. Een andere vraag is of ook de belastingplichtige bij gewijzigd beleid een beroep op deze opzeggingsgrond kan doen indien dit in zijn voordeel is.

²⁸ Ook in de "Code of Conduct: guidelines on the conditions and rules for the issuance of tax rulings – standard requirements for good practice by Member States" opgenomen in Annex 1 van het ECOFIN Code of Conduct report to the Council (Business Taxation), 14750/16, van 28 november 2016 wordt gesproken van een mechanisme om – periodiek - te monitoren of de aan een ruling ten grondslag liggende feiten en omstandigheden (nog steeds) in overeenstemming zijn met de werkelijkheid. Onderdeel B.c van deze Code of Conduct luidt: "Effective administrative procedures should be in place to periodically verify that the factual information relied upon and assumptions made when granting taxpayer-specific rulings remain relevant throughout the period of validity of the ruling. This may be particularly necessary in the case of APAs where any underlying assumptions and decisions could be affected by changes in economic circumstances."

²⁹ In die – enkele - gevallen noopte de summiere vastlegging, bijvoorbeeld vanwege de samenhang met een ander dossier of omdat de achtergrond binnen de specialisten bij de Belastingdienst bekend werd veranderd, de onderzoekscommissie toch tot het stellen van nadere vragen (die overigens snel en bevredigend konden worden beantwoord).

verwezen naar het verzoek van de belastingplichtige. Op zichzelf hoeft tegen een dergelijke werkwijze naar het oordeel van de onderzoekscommissie geen bezwaar te bestaan, mits de feiten in die aanvraag concreet genoeg zijn zodat duidelijk is voor welk feitencomplex een afspraak wordt gemaakt. Hierbij is dan wel van belang dat in een internationale VSO standaard als kritische veronderstelling wordt opgenomen dat de door de belastingplichtige aangedragen feiten en omstandigheden juist en volledig zijn en geen wezenlijke verandering ondergaan. Zolang dit het geval is, is de VSO geldig. Als niet meer aan deze kritische veronderstelling wordt voldaan, doordat de daadwerkelijke feiten en omstandigheden wezenlijk gaan afwijken van de feiten en omstandigheden die aan de VSO ten grondslag liggen, eindigt de overeenkomst en kan hier geen beroep meer op worden gedaan (tenzij partijen een adequate aanpassing van de VSO overeenkomen).³⁰ De gevolgen voor de belastingheffing zullen alsdan op basis van die afwijkende feiten en omstandigheden (moeten) worden vastgesteld. Ook op dit punt is uiteraard wel voldoende toezicht op de uitvoering en de naleving van de VSO en op de betrokken belastingplichtige vereist (zie hiervoor). In dit verband is verder van belang dat de daadwerkelijke en de veronderstelde feiten en omstandigheden in elk geval opnieuw aan de orde komen bij een eventuele verlenging van de VSO.

6. Beoordeling naleven procedures voor afgifte rulings met een internationaal karakter

6.1 Algemeen oordeel

De constatering in het rapport over 2018 dat het internationale fiscale terrein – eufemistisch gezegd – volop in beweging is, geldt onverkort voor het jaar 2019. Voor wat betreft het geven van zekerheid vooraf kan hierbij in het bijzonder worden gewezen op de per 1 juli 2019 vernieuwde rulingpraktijk. De kaders voor het geven van zekerheid vooraf in internationale verhoudingen zijn hiermee aanzienlijk aangescherpt (zie paragraaf 4), waarmee beleidsmatig een nieuw evenwicht is gezocht in het – voortdurende - spanningsveld tussen het fiscale vestigingsklimaat en het tegengaan van belastingontwijking. De onderzoekscommissie heeft ook over het jaar 2019 geconstateerd dat het APA/ATR-team, en de andere betrokken onderdelen van de Belastingdienst, binnen deze veranderende kaders steeds zorgvuldig en consciëntieus hun werk doen.

Naar de indruk van de onderzoekscommissie zijn de onderzochte internationale rulings zowel in de periode tot 1 juli 2019 als in de periode van 1 juli 2019 tot en met 31 december 2019 op de juiste (procedurele) manier afgehandeld en zijn de juiste toetsen aangelegd. Zo zijn bij het verzoek de vereiste gegevens verstrekt en is in alle onderzochte rulings sprake van een tweede ondertekenaar. Verder is waar nodig een ontbindende voorwaarde opgenomen voor het geval bestuurders van rechtspersonen die partij zijn bij de te sluiten overeenkomst voorkomen op de EU-sanctielijst.

Naar het oordeel van de onderzoekscommissie blijven de onderzochte rulings uit het eerste half jaar van 2019 voorts binnen de voor die periode relevante – ruimere - kaders voor het geven van zekerheid vooraf. De onderzoekscommissie wijst er hierbij uitdrukkelijk op dat zij voor deze rulings de tot 1 juli 2019 geldende beleidslijnen rond het verlenen van zekerheid vooraf, de invulling van de “goede trouw” en de substance-vereisten als toetsingsmaatstaf heeft gehanteerd. Dit is immers het kader waarbinnen de relevante onderdelen van de Belastingdienst in de eerste helft van 2019 hun werkzaamheden moesten verrichten. Wordt binnen de in die periode nog geldende ruimere kaders gebleven, dan is de internationale ruling in dit opzicht in overeenstemming met regelgeving en beleid. Ook al zou onder het vernieuwde rulingbeleid met ingang van 1 juli 2019 mogelijk niet aan de aangescherpte vereisten worden voldaan.

Bij de onderzochte rulings uit de tweede helft van 2019 is verder naar het oordeel van de onderzoekscommissie – door het betrokken onderdeel van de Belastingdienst - op adequate wijze getoetst of deze voldoen aan de per 1 juli 2019 aangescherpte kaders voor het geven van

³⁰ De gevolgen van een wijziging in de feiten zijn diffuser indien uit de VSO niet duidelijk blijkt welke feiten wezenlijk ten grondslag liggen aan de bereikte overeenstemming en/of indien een wezenlijk afwijking of wijziging van de feiten niet als kritische veronderstelling in de VSO is opgenomen. Vergelijk Rb. Noord-Holland 13 juli 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:5448 (NFR 2020/2368).

internationale zekerheid vooraf. Het gaat dan om de vereisten dat sprake is van voldoende 'economische nexus' met Nederland, dat de enige of doorslaggevende reden voor de handeling(en) of transacties niet mag bestaan uit het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting en dat geen sprake mag zijn van directe transacties met aangewezen laagbelastende staten of niet-coöperatieve rechtsgebieden.

6.2 Aantallen rulings in eerste en tweede helft 2019

Uit het Jaarverslag 2019 'Rulings met een internationaal karakter' volgt dat van de in het onderzoeksjaar 2019 gesloten VSO's met een internationaal karakter een verhoudingsgewijs groot deel in de eerste helft van het jaar is afgehandeld. Een van de verklaringen die hiervoor in het Jaarverslag 2019 wordt genoemd is dat er sprake kan zijn geweest van een verhoogde bereidheid bij belastingplichtigen om sneller dan voorheen op aanvullende verzoeken om informatie te reageren, mede in het licht van onzekerheden bij belastingplichtigen over de periode na 1 juli 2019. Bij deze VSO's die nog onder het 'oude' rulingbeleid zijn afgedaan, zullen ook VSO's zitten die onder het nieuwe kader (vermoedelijk) niet meer in aanmerking komen voor zekerheid vooraf. Dit is naar het oordeel van de onderzoekscommissie echter inherent aan de gekozen vorm van de aanscherping van de kaders vanaf een bepaald tijdstip. Daarnaast wordt in genoemd Jaarverslag 2019 aangegeven dat het aantal verzoeken om zekerheid vooraf in de tweede helft van 2019 aanzienlijk is gedaald. Als mogelijke verklaringen hiervoor worden genoemd de verstrakking van de kaders voor het rulingbeleid, het gebruik van nieuwe open normen die tot enige onzekerheid kunnen hebben geleid, de aanscherping van de procedures en administratieve verplichtingen waardoor het proces arbeidsintensiever wordt, het publiceren van samenvattingen en het 'wennen' aan de nieuwe werkwijze. In hoeverre sprake is van een structurele daling moet worden afgewacht. De onderzochte rulings over de periode voor en na 1 juli 2019 geven de onderzoekscommissie geen aanleiding hier verdere conclusies te trekken.

In genoemd Jaarverslag 2019 wordt er verder terecht op gewezen dat de mogelijkheid tot het krijgen van zekerheid vooraf over de fiscale impact van reële investeringen kan worden gezien als een belangrijk onderdeel van het Nederlandse vestigingsklimaat. Het afzien van, of het niet meer kunnen krijgen van zekerheid vooraf zal verder betekenen dat het toezicht van de Belastingdienst in die situaties verschuift van beoordeling vooraf naar toezicht achteraf. Zoals aangegeven in het Jaarverslag 2019 is het achteraf beoordelen van de aangiften vennootschapsbelasting en dividendbelasting voor de Belastingdienst bewerklijker en vraagt meer capaciteit dan beoordeling vooraf (mede doordat in vooroverleg belastingplichtige alle informatie spontaan aanlevert). Tevens zal een verschuiving van het geven van zekerheid vooraf naar toezicht achteraf kunnen leiden tot een vermindering van de gegevensuitwisseling met buitenlandse belastingdiensten; er is dan immers geen sprake meer van een uit te wisselen ruling. Vanuit deze optiek ondersteunt de onderzoekscommissie het in het Jaarverslag 2019 uitgesproken voornemen van de Belastingdienst om de gevolgen van een eventuele structurele afname van het aantal gevallen waarin zekerheid vooraf wordt gegeven zo goed mogelijk in kaart te brengen. Mocht een dergelijke structurele afname zich daadwerkelijk voordoen, dan lijkt het daarnaast zinvol om ook de oorzaken daarvan in kaart te brengen.

6.3 Vastlegging in dossier

In de rapporten over 2017 en 2018 heeft de onderzoekscommissie de aanbeveling gedaan om in individuele dossiers gestructureerd(er) vast te leggen of, en zo ja, op welke wijze aan de procedurele eisen voor zekerheid vooraf wordt voldaan. Net als bij de juridische onderbouwing (zie paragraaf 5) constateert de onderzoekscommissie dat hier belangrijke stappen zijn gezet en dat de vastlegging is verbeterd. Voortdurende aandacht hiervoor blijft echter onverminderd relevant, zodat eenvoudig kan worden beoordeeld en steeds transparant kan worden gemaakt dat de (aangescherpte) formele vereisten bij en voor de afgifte van rulings daadwerkelijk en nauwgezet in acht zijn genomen.

6.4 Structuren waarbij investeerders nog niet bekend zijn

Het valt de onderzoekscommissie ten slotte op dat soms zekerheid vooraf wordt gegeven op een in Nederland op te zetten investerings- of private-equity-structuur zonder dat de (buitenlandse) investeerders al bekend zijn. Alsdan wordt bijvoorbeeld zekerheid gegeven dat bij – de nog aan te trekken - buitenlandse investeerders geen sprake is van belaste aanwezigheid in Nederland en dat de buitenlandse-aanmerkelijkbelangregeling in de vennootschapsbelasting niet van toepassing is. In de door de onderzoekscommissie geconstateerde gevallen was dit fiscaalinhoudelijk correct; juridisch kloppen deze VSO's derhalve. Dit neemt niet weg dat op het moment van sluiten strikt genomen nog niet kan worden vastgesteld of er bijvoorbeeld investeerders zullen deelnemen uit aangewezen laagbelastende of niet-coöperatieve rechtsgebieden. Verder worden deze rulings niet internationaal uitgewisseld als er op het moment van het afgeven daarvan nog geen buitenlandse investeerders deelnemen. Dit terwijl een dergelijke VSO uitdrukkelijk ook bedoeld is om zekerheid te kunnen geven aan de buitenlandse investeerder.

Daar staat tegenover dat volgens het Behandelteam IFZ en het College IFZ bij het voorleggen en beoordelen van een dergelijke structuur steeds een duidelijk beeld bestaat op welke – groepen van - buitenlandse investeerders deze zich richt. Hierdoor is in de regel een voldoende beoordeling mogelijk of de structuur aan de vereisten van de nieuwe rullingpraktijk voldoet. Zeker bij structuren met meer dan een beperkt aantal investeerders, of waarbij die investeerders kunnen wisselen, zou het verder niet praktisch zijn als elke deelname of wisseling afzonderlijk zou moeten worden beoordeeld (de buitenlandse investeerders zijn ook geen partij bij de VSO). Hetzelfde geldt voor het opnemen van een 'kritische veronderstelling' voor het toetreden van investeerders uit een aangewezen rechtsgebied of die op een EU-sanctielijst staan, waardoor de overeenkomst geheel of alleen voor deze investeerders zou vervallen. Hierbij moet worden bedacht dat een dergelijke 'kritische veronderstelling' in de praktijk geen daadwerkelijke betekenis zal hebben omdat de juridische analyse en de fiscale uitkomst zoals neergelegd in de rulling door de toetreding van een dergelijke investeerder niet verandert. Wordt een dergelijke rulling verlengd, dan zal op basis van de op dat moment aanwezige investeerders een toets op de vereisten voor het afgeven van een VSO plaatsvinden en zal op basis daarvan – en in overeenstemming met de internationale standaarden – de eventuele uitwisseling van de rulling worden beoordeeld.

De onderzoekscommissie kan op basis van deze uitleg instemmen met de in de praktijk gevolgde werkwijze. De gevraagde zekerheid vooraf zal in voorkomende gevallen ook juist nodig zijn om de beoogde buitenlandse investeerders aan te trekken. Wel lijkt het de onderzoekscommissie raadzaam om de praktijk op dit punt te blijven monitoren; voorkomen moet immers worden dat het (alvast) vragen van zekerheid vooraf voor structuren waarbij (nog) niet alle partijen bekend zijn, gebruikt gaat worden om de verscherpte eisen voor zekerheid vooraf of de internationale uitwisseling van rulings te omzeilen.

7. Transparantie

Transparantie kan voor de rullingpraktijk in verschillende verhoudingen een rol spelen. In de verhouding tussen overheden is in het bijzonder de automatische uitwisseling van internationale rulings met de – belastingdiensten van – andere betrokken landen van belang; hiervoor gelden internationale normen en afspraken (paragraaf 7.1). In de verhouding tussen burger - overheid kan het bijvoorbeeld gaan om op de belastingplichtige rustende informatieverplichtingen bij een wijziging van omstandigheden (paragraaf 7.2). Voor wat betreft de verhouding overheid – burger is de onderzoekscommissie specifiek gevraagd om te bezien of met het – vanaf 1 juli 2019 – publiceren van geanonimiseerde samenvattingen van rulings met een internationaal karakter de beoogde transparantie over de rullingpraktijk (beter) wordt bereikt (paragrafen 7.3 en 7.4).

7.1 Internationale uitwisseling van rulings; gebruik templates

De automatische uitwisseling van rulings met andere landen vindt plaats op basis van een standaardformulier (template). Hierin zijn onder meer gegevens over de bij de rulling betrokken partijen en het soort rulling, alsmede een korte omschrijving van het onderwerp van de rulling en

de gemaakte afspraak opgenomen.³¹ De template vervult hierbij een soort signaalfunctie; voor de belastingdiensten van de andere betrokken landen wordt hiermee kenbaar dat de belastingplichtige in Nederland een ruling heeft en op welk fiscaal onderwerp deze ziet.³² In daartoe aanleiding gevende gevallen, kan de buitenlandse belastingdienst vervolgens de integrale tekst van de ruling of (andere) nadere informatie (op)vragen bij de Nederlandse Belastingdienst of de belastingplichtige.

De template wordt in eerste instantie door de aanvrager van de ruling ingevuld en vervolgens door een bij de ruling betrokken medewerker van de Belastingdienst getoetst en waar nodig aangevuld. Naar het oordeel van de onderzoekscommissie was in alle bekeken templates voldoende informatie opgenomen voor de hiervoor beschreven signaalfunctie; zo wordt steeds duidelijk aangegeven om welke soort ruling het gaat (bijvoorbeeld toepassing deelnemingsvrijstelling, bepaling verrekenprijzen of – tot 1 juli 2019 – informeel kapitaal). De wijze waarop Nederland hiermee omgaat is, zo begrijpt de onderzoekscommissie, ook in lijn met wat andere landen doen³³ en leidt momenteel niet of nauwelijks tot vragen van de belastingdiensten van andere landen. Dit neemt niet weg dat er binnen de bekeken templates, in het bijzonder op het punt van de omschrijving van de gemaakte afspraken, verschillen waarneembaar waren; sommige omschrijvingen waren duidelijk informatiever dan andere. Naar het oordeel van de onderzoekscommissie verdient het aanbeveling om de in de ruling gemaakte afspraken en, waar nodig, de daaraan ten grondslag liggende omstandigheden, binnen de ruimte die het template biedt steeds zo gericht mogelijk te omschrijven³⁴. Dit teneinde de buitenlandse belastingdienst zo veel mogelijk houvast te bieden bij de beoordeling van het mogelijke belang van de ruling voor de belastingheffing in het andere land, zonder overigens het karakter van een kernachtige omschrijving te verliezen. Hiermee kan de buitenlandse belastingdienst ook gericht beoordelen of het nodig is nadere vragen te stellen aan de belastingplichtige of de Nederlandse Belastingdienst. Naar de onderzoekscommissie begrijpt, wordt er in internationaal verband gekeken naar de werking van de automatisch uitwisseling van rulings; mogelijk zou het hiervoor genoemde punt daarbij kunnen worden betrokken.

7.2 Informatieverplichtingen belastingplichtige

Bij het geven van zekerheid vooraf wordt steeds van bepaalde, veronderstelde, feiten en omstandigheden uitgegaan. In de VSO wordt vervolgens steeds als kritische veronderstelling opgenomen dat deze feiten en omstandigheden geen wezenlijke verandering ondergaan. Is hiervan wel sprake, dan kan de VSO in zoverre geen toepassing meer vinden. In combinatie hiermee wordt volgens het 'basismodel VSO internationaal karakter / zekerheid vooraf m.i.v. 1 juli 2019' in de VSO opgenomen dat indien de relevante feiten en omstandigheden wijzigen, de belastingplichtige onverwijld contact opneemt met de Belastingdienst om deze op de hoogte te brengen van de wijzigingen. Dergelijke transparantie vindt in de praktijk plaats en kan ook in het belang zijn van de belastingplichtige, bijvoorbeeld om samen met de Belastingdienst te bezien op welke wijze de VSO – al dan niet in aangepaste vorm – wellicht nog wel kan worden toegepast. Het hiermee samenhangende punt van toezicht op de uitvoering en de naleving van de VSO is hiervoor al aan de orde geweest.

³¹ Daarnaast bevat de template gegevens over de verstreckende belastingdienst, over de (relevante) groep waarvan de betrokken belastingplichtige deel uitmaakt en over de bij de ruling betrokken partijen, alsmede – waar van toepassing – informatie over de begin- en einddatum van de ruling, over het transactiebedrag, over de gevolgde TP-methode en over de redenen van uitwisseling. De template is te vinden op de site van de Belastingdienst.

³² Deze vormgeving van de automatische uitwisseling van rulings berust op internationale afspraken en voorschriften. De opzet en de vormgeving van de template stellen hierbij beperkingen aan de – hoeveelheid – informatie die hierin kan worden opgenomen.

³³ Dit valt ook af te leiden uit de OESO peer review over 2019; hierin zijn voor de Nederlandse wijze van uitwisseling van rulings – dan ook – geen nadere aanbevelingen opgenomen.

³⁴ Te denken valt aan het niet volstaan met de constatering dat sprake is van een innovatieboxruling, maar het bijvoorbeeld waar mogelijk ook bondig aangeven wat de aard is van het bedrijf, wat de activiteiten in Nederland zijn, wat de omvang daarvan is in aantallen (innovatieve) werknemers en/of van het (relatieve) belang van de immateriële activa in Nederland en welk deel van de winst aan de immateriële activa in Nederland kan worden toegerekend (of hoe dit wordt bepaald). In het bijzonder waar dit kan bijdragen aan het verder versterken van de signaalfunctie. Hetzelfde geldt mutatis mutandis voor een APA of ATR. Zoals aangegeven, waren sommige templates van de onderzochte rulings over 2019 al duidelijk informatiever dan andere.

7.3 Geanonimiseerde samenvattingen rulings

Met ingang van 1 juli 2019 wordt van elke internationale VSO een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd.³⁵ De onderzoekscommissie heeft voor de in de tweede helft van 2019 gesloten VSO's deze samenvatting vergeleken met de inhoud van de gemaakte afspraken. De samenvattingen bevatten een adequate weergave van het soort afspraak dat is gemaakt en – in globalere zin – van wat er daadwerkelijk is afgesproken, inclusief de daarbij gehanteerde overwegingen of analyse. Het geheel van de samenvattingen biedt een goed beeld van het soort en de hoeveelheden afspraken die worden gemaakt. De in een samenvatting weergegeven (nieuwe) juridische standpunten kunnen van groot belang zijn voor de praktijk.

Inherent aan een geanonimiseerde samenvatting is echter dat hierin niet (altijd) alle details en finesses kunnen worden beschreven. Dit maakt het in voorkomende gevallen lastig om uitsluitend op basis van de samenvatting te beoordelen wat precies de betekenis van de gemaakte afspraken is en of dit aansluit bij de feiten en omstandigheden van het geval. Het blijft hierbij ook een lastige afweging tussen een zo duidelijk en volledig mogelijke weergave van de feiten en de afspraken die zijn gemaakt enerzijds en de herleidbaarheid van de VSO naar de belastingplichtige en de geheimhoudingsplicht anderzijds. Het voorkomen dat van de in een specifieke situatie gehanteerde percentages of marges een onbedoelde precedentwerking uitgaat, stelt beperkingen aan een te gedetailleerde weergave van de gemaakte afspraken in een samenvatting. Dit kan hebben meegebracht dat de weergave van de feiten, overwegingen en afspraken in enkele van de bekeken samenvattingen naar het oordeel van de onderzoekscommissie wat summier en globaal was (zonder dat die samenvattingen hiermee een onjuist beeld gaven). Hierbij wordt echter benadrukt dat de onderzoekscommissie alleen samenvattingen uit de eerste periode van het nieuwe rulingbeleid (juli – december 2019) heeft bekeken, terwijl dit, ook volgens het College IFZ, een proces in opbouw is waarin inmiddels op basis van de opgedane ervaringen verbeteringen zijn aangebracht. Omwille van de consistentie en de praktische betekenis van de samenvattingen verdient het volgens de onderzoekscommissie voorts aanbeveling om zo strak mogelijk de hand te blijven houden aan de vaste indeling van de samenvattingen in aanleiding (verzoek), feiten, rechtskader, overwegingen en conclusie.

Daarnaast kan worden bezien of verbeteringen mogelijk zijn in de wijze waarop de samenvattingen worden gepubliceerd. Deze zijn nu op de site van de Belastingdienst opgenomen in de vorm van een lange chronologische lijst waarbij (alleen) een onderscheid wordt gemaakt tussen rulings over de innovatiebox, ATR's, APA's en overige rulings met een internationaal karakter. De samenvattingen worden hierbij aangeduid met een opvolgend nummer, waarbij – voor zover de onderzoekscommissie heeft kunnen constateren – niet kan worden gezocht op onderwerp of trefwoord. Dit maakt de in die samenvatting opgenomen informatie lastig toegankelijk, zeker omdat in de toekomst het aantal gepubliceerde samenvattingen alleen maar toeneemt. Onderzocht zou kunnen worden of de lijsten met hulp van een zoekmachine, het toekennen van trefwoorden en/of een iets verdergaande onderverdeling per onderwerp mogelijk kan worden gemaakt. In dit opzicht is het overigens positief dat het Jaarverslag 2019 'Rulings met een internationaal karakter' een weergave bevat van de beleidspunten uit een aantal voor de praktijk richtinggevende samenvattingen. Uiteindelijk geeft een dergelijke weergave naar het oordeel van de onderzoekscommissie het beste inzicht in het inhoudelijke rulingbeleid.

7.4 Samenhang met eerdere aanbeveling

De onderzoekscommissie heeft in de rapporten over de jaren 2017 en 2018 in meer algemene zin aandacht besteed aan (de wenselijkheid van) het verder versterken van de transparantie rond de rulingpraktijk. Het gaat daarbij om transparantie in brede zin richting (andere) belastingplichtigen, burgers, wetenschap, media en politiek. Zoals aldaar aangegeven, lag en ligt de voorkeur van de onderzoekscommissie op dit punt bij het door middel van voorbeeldafspraken en periodieke verantwoording, bijvoorbeeld via een jaarverslag, beter duiden van de omvangrijke aantallen

³⁵ Hetzelfde geldt volgens het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter voor niet tot stand gekomen rulings.

individuele afspraken. Daarbij zou dan ook een voor niet-ingewijden toegankelijke toelichting op de werking en betekenis van die afspraken kunnen worden gegeven. Daarnaast kan naar het oordeel van de onderzoekscommissie een verbeterde transparantie op specifieke (fiscaaltechnische) onderdelen worden bereikt door bijvoorbeeld beleidspublicaties of vraag-en-antwoorden die meer inzicht geven in het in de praktijk gevoerde beleid rond de afgifte van rulings (bijvoorbeeld de vraag wie, onder welke voorwaarden, voor een bepaalde afspraak in aanmerking komt).³⁶

Hoewel met de publicatie van individuele geanonimiseerde samenvattingen volgens de onderzoekscommissie zeker een bijdrage wordt geleverd aan een grotere transparantie, zou dit instrument gezien de daaraan inherente beperkingen naar het oordeel van de onderzoekscommissie naast, en zeker niet in de plaats van die eerdere aanbevelingen moeten komen. In dit opzicht beoordeelt de onderzoekscommissie de op de website van de Belastingdienst gepubliceerde vraag-en-antwoorden over de vereisten voor het nieuwe rullingbeleid³⁷ en de aandacht in het Jaarverslag 2019 'Rulings met een internationaal karakter' voor – de betekenis van – nieuwe fiscale ontwikkelingen en voor de belangrijkste beleidspunten uit de samenvattingen, als positief. De onderzoekscommissie zou de aanbeveling willen doen om dit verder door te zetten en waar mogelijk te versterken. De uitdaging daarbij is wel dat het streven zou moeten zijn deze informatie zoveel mogelijk op één plaats toegankelijk te maken.

8. Samenvatting en conclusies

Deze paragraaf bevat een korte weergave van de werkwijze van de onderzoekscommissie, van de algemene bevindingen en van enige observaties en aanbevelingen.

Onderzoekskader

- De onderzoekscommissie is gevraagd een kwalitatief onderzoek te verrichten naar de door de Belastingdienst in 2019 afgegeven rulings met een internationaal karakter. De onderzoekscommissie heeft invulling gegeven aan haar opdracht door - van de totale populatie - dertig aselekt gekozen rulings met een internationaal karakter diepgaand te onderzoeken.
- Aangezien het onderzoek van de commissie ziet op in 2019 gemaakte afspraken met een internationaal karakter, geschiedt de beoordeling van de rechtmatigheid hiervan op basis van de in dat jaar geldende regels en kaders. Hierbij moet een onderscheid worden gemaakt tussen de periode voor en na 1 juli 2019, vanwege het per die datum in werking getreden vernieuwde rullingbeleid waarin onder meer de vereisten voor het verkrijgen van zekerheid vooraf en de transparantievereisten zijn aangescherpt.

Algemene bevindingen

- De onderzoekscommissie heeft net als voorgaande jaren geconstateerd dat het APA/ATR-team, en de andere betrokken onderdelen van de Belastingdienst, steeds zorgvuldig en consciëntieus hun werk doen.
- De onderzoekscommissie heeft binnen de kaders van het uitgevoerde onderzoek geen aanwijzingen gevonden dat in het onderzoeksjaar 2019 onjuiste internationale rulings zijn afgegeven (in strijd met de wet, het beleid of de jurisprudentie). Bij de onderzochte APA's, ATR's en innovatiebox-afspraken zijn naar het oordeel van de onderzoekscommissie de juiste fiscale criteria en maatstaven gehanteerd en zijn de afgesproken uitkomsten fiscaalinhoudelijk correct.

³⁶ In het rapport over het jaar 2018 werd in dit verband gesproken over meer openheid over de wijze waarop bepaalde begrippen of concepties in de rullingpraktijk worden ingevuld, zoals het begrip houdstercoöperatie. Voor wat betreft het onderzoek over het jaar 2019 kan worden gedacht aan – meer duidelijkheid over – de rol van de fiscale versus de commerciële jaarrekening bij de bepaling van de aan de innovatiebox toerekenbare winst en aan de uitleg van de nieuwe open normen voor zekerheid vooraf (economische nexus, belastingbesparing als doorslaggevende reden en directe transactie met jurisdicties op zwarte lijst).

³⁷ Deze publicatie geeft in lijn met de aanbeveling van de onderzoekscommissie op een aantal voor de praktijk belangrijke punten duidelijkheid hoe de Belastingdienst omgaat met de – in de vorige voetnoot genoemde – nieuwe open normen voor zekerheid vooraf.

- Naar de indruk van de onderzoekscommissie zijn de onderzochte internationale rulings zowel in de periode tot 1 juli 2019 als in de periode van 1 juli 2019 tot en met 31 december 2019 verder op de juiste (procedurele) manier afgehandeld en zijn de juiste toetsen aangelegd.

Enkele observaties en aanbevelingen

- Omdat een eenzijdige APA bij complexere structuren tot internationale mismatches kan leiden, verdient het volgens de onderzoekscommissie overweging om op beleidsmatig- of uitvoeringsniveau te bezien of gezamenlijk met (bepaalde) andere landen tot betere kaders en randvoorwaarden kan worden gekomen die het aangaan van bilaterale of zelfs multilaterale APA's eenvoudiger maken (paragraaf 5.2).
- Omwille van de consistentie en eenduidigheid onderstreept de onderzoekscommissie, de wenselijkheid van een zo veel mogelijk uniforme opzet en vormgeving van de VSO's met een internationaal karakter. In dit kader verdient het volgens de onderzoekscommissie aanbeveling om actief uit te dragen op welke wijze zal worden omgegaan met de in het basismodel 'VSO internationaal karakter / zekerheid vooraf m.i.v. 1 juli 2019', opgenomen bepaling dat wijziging in relevante beleidsregels of relevante jurisprudentie aanleiding kan zijn de overeenkomst te beëindigen (paragraaf 5.3).
- De onderzoekscommissie constateert dat belangrijke verbeterstappen zijn gezet voor wat betreft de eenduidige vastlegging in het dossier van de juridische onderbouwing en van de naleving van de formele vereisten. Verdere verbetering blijft echter mogelijk, omdat het beeld in enkele gevallen nog wat wisselend was (paragrafen 5.4 en 6.3).
- De onderzoekscommissie ondersteunt het in het Jaarverslag 2019 'Rulings met een internationaal karakter' uitgesproken voornemen van de Belastingdienst om de gevolgen van een eventuele structurele afname van het aantal gevallen waarin zekerheid vooraf wordt gegeven zo goed mogelijk in kaart te brengen. Mocht een dergelijke structurele afname zich daadwerkelijk voordoen, dan lijkt het daarnaast zeker zinvol om ook de oorzaken daarvan in kaart te brengen (paragraaf 6.2).
- De onderzoekscommissie kan instemmen met de in de praktijk gevolgde werkwijze rond het afgeven van rulings bij een in Nederland op te zetten investerings- of private-equity-structuur waarbij de (buitenlandse) investeerders nog niet bekend zijn. Wel lijkt het de onderzoekscommissie raadzaam om de praktijk op dit punt te blijven monitoren; voorkomen moet immers worden dat het (alvast) vragen van zekerheid vooraf voor structuren waarbij (nog) niet alle partijen bekend zijn, gebruikt gaat worden om de verscherpte eisen voor zekerheid vooraf of de internationale uitwisseling van rulings te omzeilen (paragraaf 6.4).
- Voor wat betreft de internationale uitwisseling van rulings verdient het naar het oordeel van de onderzoekscommissie aanbeveling om de in de rulling gemaakte afspraken en, waar nodig, de daaraan ten grondslag liggende omstandigheden, binnen de ruimte die het template biedt zo gericht mogelijk te omschrijven. In internationaal verband kan met de andere betrokken landen worden afgestemd aan welke informatie behoefte bestaat, teneinde dit instrument zo gericht mogelijk te benutten (paragraaf 7.1).
- De door de onderzoekscommissie bekeken geanonimiseerde samenvattingen uit de tweede helft van 2019 bevatten een adequate weergave van het soort afspraak dat is gemaakt en – in globalere zin – van wat er daadwerkelijk is afgesproken, inclusief de daarbij gehanteerde overwegingen of analyse. Wel waren enkele samenvattingen wat summier en globaal, maar dit kan aan de opstartfase liggen. Omwille van de consistentie en de praktische betekenis van de samenvattingen verdient het volgens de onderzoekscommissie aanbeveling om zo strak mogelijk de hand te blijven houden aan de vaste indeling van de samenvattingen in aanleiding (verzoek), feiten, rechtskader, overwegingen en conclusie. Daarnaast kan worden bezien of verbeteringen mogelijk zijn in de wijze waarop de samenvattingen worden gepubliceerd om deze toegankelijker te maken (paragraaf 7.3).
- Hoewel met de publicatie van individuele geanonimiseerde samenvattingen zeker een bijdrage wordt geleverd aan een grotere transparantie, blijft de voorkeur van de onderzoekscommissie liggen bij het door middel van voorbeeldafspraken, een

toegankelijke toelichting en periodieke verantwoording, bijvoorbeeld via een jaarverslag, beter duiden van de omvangrijke aantallen individuele afspraken. Daarnaast kan een verbeterde transparantie op specifieke (fiscaaltechnische) onderdelen worden bereikt via bijvoorbeeld beleidspublicaties of vraag-en-antwoorden die meer inzicht geven in het in de praktijk gevoerde beleid rond de afgifte van rulings (paragraaf 7.4).