

Vragen en antwoorden
Besluit vooroverleg rulings met een
internationaal karakter

College Internationale Fiscale Zekerheid [3 juni 2024]

Wijzigingen in deze versie

Dit V&A document betreffende het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter is opnieuw vastgesteld. Eerdere versies van de V&A waren van 30 mei 2022, 16 mei 2023 en 17 juli 2023. Naast redactionele aanpassingen is het V&A document geactualiseerd naar aanleiding van de wijziging van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter op 19 december 2023.¹ Hieronder worden de wezenlijke wijzigingen opgesomd:

Vraag & antwoord nr. 4 wordt als volgt gewijzigd:

1. Aan het antwoord wordt na "*In dergelijke situaties wordt...*" toegevoegd:
 - *met uitzondering van het al dan niet van toepassing zijn van de artikelen 8ba tot en met 8bd van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969*

Vraag & antwoord nr. 16 wordt als volgt gewijzigd:

1. Vraag 16 wordt opgesplitst in vraag 16 en vraag 17. Vraag 16 (nieuw) luidt als volgt:
 - *Vanuit de praktijk is het signaal ontvangen dat er door de vele maatregelen die zijn of worden doorgevoerd door Nederland en andere landen om belastingontwijking tegen te gaan, zoals bijvoorbeeld ATAD II ter bestrijding van hybride mismatches per 1 januari 2020, reorganisaties zullen plaatsvinden in de vorm van een storting van patenten, goodwill en andere immateriële activa in een Nederlandse bv door een entiteit die is gevestigd in een land dat is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. Kan er in dit soort situaties zekerheid vooraf gegeven worden?*
2. Het oude antwoord van vraag 16 vervalt. Het nieuwe antwoord komt als volgt te luiden:
 - *In de geschetste situaties heeft de zekerheid vooraf betrekking op de fiscale gevolgen van een directe transactie met een entiteit die is gevestigd in een land dat is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden. Zekerheid vooraf is in beginsel op grond van paragraaf 3 b.ii van het Besluit niet mogelijk. Zekerheid vooraf is onder voorwaarden wel mogelijk als het een belastingontwijkende structuur betreft die binnen een zo kort mogelijk maar realistisch tijdpad in haar geheel wordt ontmanteld (zie vraag & antwoord nr. 17). Ook geldt paragraaf 3 b.ii van het Besluit niet als de gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op de toepassing van de Wet minimumbelasting 2024 voor zover de zekerheid ziet op directe transacties met entiteiten die in een laagbelastend land gevestigd zijn.*

Vraag & antwoord nr. 17 wordt als volgt gewijzigd:

1. Vraag 16 wordt opgesplitst in vraag 16 en vraag 17. Vraag 17 (nieuw) luidt als volgt:
 - *Vanuit de praktijk zijn signalen ontvangen dat als de transactie met de entiteit die is gevestigd in een laagbelastend land ziet op het opheffen van deze structuur, zekerheid vooraf gewenst zou zijn. De vraag is gesteld of zekerheid vooraf mogelijk is indien de entiteit na de herstructurering niet meer gevestigd is in een laagbelastend land.*
2. Het oude antwoord van vraag 17 vervalt. Het nieuwe antwoord komt als volgt te luiden:
 - *Onder voorwaarden is zekerheid vooraf hierover mogelijk. Door de wijziging van het Besluit kan zekerheid vooraf worden verkregen in de situatie waarin een belastingontwijkende structuur binnen een zo kort mogelijk maar realistisch tijdpad in haar geheel wordt ontmanteld. Er wordt geen zekerheid vooraf gegeven indien de ontmanteling resulteert in een niet of laag belaste opbrengst elders*

¹ Besluit van 19 december 2023, nr. 2023 – 0000020007 (Stcrt. 2023, 25745).

waartegenover afschrijvingspotentieel in Nederland ontstaat. Daarnaast geldt de voorwaarde dat de belastingplichtige na de ontmanteling geen directe transacties (meer) verricht met gelieerde entiteiten die gevestigd zijn in een laagbelastend land. Tot slot wordt tevens de voorwaarde gesteld dat na de ontmanteling sprake is van een situatie waarop op grond van paragraaf 3 b.i en b.ii van het Besluit zekerheid vooraf verkregen kan worden.

Vraag & antwoord nr. 18 wordt als volgt gewijzigd:

1. In de vraag wordt na "*...immateriële activa verkregen van een...*" toegevoegd:
 - *gelieerde*
2. In het antwoord worden na "*...(tested party) zakelijk zijn beloond.*" de volgende zinnen toegevoegd:
 - *Zekerheid kan worden verkregen onder het voorbehoud dat wordt voldaan aan de voorwaarden in paragraaf 3 en paragraaf 6 van het Besluit. In beginsel kan in deze situatie geen zekerheid vooraf worden verkregen over de transactie met genoemde entiteit die is gevestigd in een laagbelastend land.*

Vraag & antwoord nr. 19 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het antwoord worden na "*...in een laagbelastend land.*" de volgende zinnen toegevoegd:
 - *De uitsluiting geldt echter niet als de gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op de toepassing van de Wet minimumbelasting 2024, voor zover deze gevraagde zekerheid ziet op directe transacties met entiteiten die in een laagbelastend land gevestigd zijn.*

Vraag & antwoord nr. 20 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het antwoord wordt na "*...niet substantieel deel van de omzet*" de tekst als volgt uitgebreid:
 - *betekent dat een kleiner deel dan 30% van de totale omzet van de activiteiten waarvoor zekerheid wordt gevraagd zijn oorzaak vindt in verkopen aan entiteiten die gevestigd zijn in een land dat is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.*

Sinds de wijziging van het Besluit op 19 december 2023 geldt overigens de uitsluiting genoemd in paragraaf 3 b.ii van het Besluit niet als de gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op derdentransacties bij de toepassing van de innovatiebox en/of de tonnageregeling en/of als de zekerheid vooraf betrekking heeft op de fiscale gevolgen van derdentransacties bij het sluiten van een APA. Dit betekent dat derdentransacties niet meer 'in de teller van de breuk' worden meegenomen in de berekening of een substantieel deel van de omzet van de activiteiten waar het verzoek om zekerheid vooraf op ziet wordt veroorzaakt door entiteiten die gevestigd zijn in een in een land dat is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.

Vraag & antwoord nr. 21 (oud) "*Heeft de regelgeving omtrent het UBO-register gevolgen voor rulings?*" wordt verwijderd:

1. Betreft een actualisering. Het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter is in 2022 op dit punt aangevuld.² Een nadere verduidelijking in dit V&A document is derhalve dubbelop. Het beleid op dit punt blijft nog steeds gelden.

² Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003 (Stcrt. 2019, 35519) - paragraaf 6 onderdeel d onder ii. en iii.

Vraag & antwoord nr. 22 wordt verkort:

1. Betreft een actualisering. Het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter is in 2022 op dit punt aangevuld.³ Een nadere verduidelijking in dit V&A document is derhalve dubbelop. Het beleid op dit punt blijft nog steeds gelden.

Door de voorafgaande wijzigingen is de nummering van de vragen veranderd. Door het opsplitsen van vraag 16, in vraag 16 (nieuw) en vraag 17 (nieuw) veranderen alle opeenvolgende nummers vanaf vraag 16 (tot en met vraag 21). Door het verwijderen van vraag 21 (oud) is de nummering vanaf vraag 22 tot en met 25 in overeenstemming met de nummering in het V&A document van 17 juli 2023.

Eerdere wijzigingen

- | | |
|--------------|---|
| 30 mei 2022 | De V&A is aangevuld met een toelichting op de (Europese) regelgeving omtrent het UBO-register en de gevolgen voor de rulings met een internationaal karakter. Bovendien is destijds verduidelijkt of er sprake is van zekerheid vooraf in de zin van het Besluit bij het al dan niet constateren van een vaste inrichting (zie vraag 21 tot en met vraag 23). |
| 16 mei 2023 | In de V&A is, in lijn met vaste inrichtingsvraagstukken, extra verhelderd of toezichtactiviteiten in het kader van mogelijke vestiging in Nederland van (naar buitenlands recht opgerichte) niet natuurlijke personen onder de reikwijdte van het Besluit vallen (zie vraag 24). |
| 17 juli 2023 | Naast de actualisering van een verwijzing en het bundelen van de verschillende V&A-documenten, is de vraag beantwoord of er sprake is van zekerheid vooraf in de zin van het Besluit bij het verstrekken van zekerheden op een zogenaamd 'bidbook' (zie vraag 25). |

³ Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003 (Stcrt. 2019, 35519) - paragraaf 6 onderdeel g.

Algemeen

Deze V&A heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting, er komt geen specifieke casuïstiek aan de orde. Er kunnen aan de V&A geen rechten worden ontleend, de lijst beoogt een ondersteuning te bieden bij het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter (hierna: het Besluit).⁴ De lijst met vragen is niet limitatief en heeft een dynamisch karakter.

1. Bij het indienen van een aangifte vennootschapsbelasting kan door de belastingplichtige door middel van het aanvinken van een kruisje worden verzocht om een expliciet standpunt van de Belastingdienst. Kan worden bevestigd dat dit niet valt onder het vooroverleg in het kader van het Besluit?

Dit kan inderdaad worden bevestigd als het expliciete standpunt alleen betrekking heeft op het jaar van de aangifte zelf. Dit ligt genuanceerder als dat standpunt ook op latere jaren ziet, waarover nog geen aangifte is ingediend. Als de expliciete standpuntbepaling internationale werking heeft en uitmondt in een vaststellingsovereenkomst die ook die jaren omvat, is er wel sprake van vooroverleg dat ook onder de reikwijdte van het Besluit valt.

2. Is een raamovereenkomst als bedoeld in paragraaf 1.7.3 van het Besluit deelnemingsvrijstelling een ruling met een internationaal karakter die dient te worden uitgewisseld?⁵ Vindt de behandeling van een dergelijke raamovereenkomst plaats bij het Behandelteam IFZ?

De raamovereenkomst is bedoeld om te voorkomen dat een groot aantal beschikkingen moet worden afgegeven, waarbij de voorgeschreven wijze in het Besluit deelnemingsvrijstelling een vaststellingsovereenkomst is. Een artikel 13 lid 7 beschikking zelf wordt niet gezien als een ruling met een internationaal karakter. De behandeling van een verzoek als bedoeld in paragraaf 1.7.3 van het Besluit deelnemingsvrijstelling ligt niet bij het Behandelteam IFZ.

3. In paragraaf 3, onderdeel b, onder i, van het Besluit staat dat geen vooroverleg wordt gevoerd ter verkrijging van zekerheid vooraf in de vorm van een ruling meteen internationaal karakter als het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting de enige dan wel doorslaggevende beweegreden is voor het verrichten van de (rechts)handeling(en) of transacties. Ziet dit alleen op het besparen van vennootschapsbelasting of dividendbelasting?

Doel en strekking van het Besluit brengen met zich mee dat ook andere heffingen dan een heffing naar de winst of een bronheffing over dividend in aanmerking dienen te worden genomen bij de beoordeling of in dit kader sprake is van het besparen van belasting als enige of doorslaggevende beweegreden.

4. Wordt zekerheid vooraf gegeven op een onzakelijke transactie die is ingegeven door aandeelhoudersmotieven?

In dergelijke situaties wordt, met uitzondering van het al dan niet van toepassing zijn van de artikelen 8ba tot en met 8bd van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969), geen zekerheid vooraf gegeven.

5. Kan een ruling worden verkregen ingeval sprake is van een grensoverschrijdende situatie, maar de bedoelde situatie niet is opgenomen in de in paragraaf 2.4 van het Besluit opgesomde onderwerpen?

Het Besluit is van toepassing op het vooroverleg ter verkrijging van zekerheid vooraf in de vorm van een ruling met een internationaal karakter. Dit betreft alle rulings met een internationale component die betrekking hebben op de toepassing van de Wet Vpb 1969, de Wet dividendbelasting 1965, de Wet bronbelasting 2021, de Wet minimumbelasting 2024 en / of de toepassing van bilaterale verdragen en regelingen ter voorkoming van dubbele belastingheffing op inkomen en vermogen, voor zover verband houdend met deze belastingen. Doel en strekking van het Besluit is dus dat alle rulings met een internationaal karakter met betrekking tot de genoemde

⁴ Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003 (Stcrt. 2019, 35519), zoals laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 19 december 2023, nr. 2023 – 20007 (Stcrt. 2023, 25745).

⁵ Besluit van maart 2020, nr. 2020-0000000002 (Stcrt. 2020 nr. 15230).

middelen onder het Besluit vallen en dat deze rulings voor afgifte ter goedkeuring worden voorgelegd aan het College IFZ. Een belanghebbende die een verzoek tot vooroverleg doet, richt dit verzoek in alle gevallen (dus ook de verzoeken die niet zijn genoemd in paragraaf 2.4 van het Besluit) aan zijn inspecteur. Vervolgens schakelt de inspecteur het Behandelteam IFZ in voor de onderwerpen die zijn opgenomen in paragraaf 2.4 van het Besluit. Mocht blijken dat een situatie niet is opgenomen in de lijst van onderwerpen zoals opgesomd in paragraaf 2.4 van het Besluit terwijl behandeling door het Behandelteam IFZ wel wenselijk is, dan wordt dit in een volgende versie van het Besluit (alsnog) aangepast.

6. Een groot internationaal opererend concern heeft een financiële afdeling in het buitenland met 40 fte en heeft ook een deel van zijn financiële functie in Nederland, bestaande uit 10 fte. Is er in deze situatie voldoende economische nexus voor een ruling (met verwijzing naar voorbeeld 2 in de bijlage bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 23 april 2019)?⁶

Genoemd voorbeeld 2 heeft betrekking op de situatie waarbij een groot internationaal opererend concern met een financiële afdeling in het buitenland met 75 fte ook een deel van zijn financiële functie heeft in Nederland, bestaande uit 2 fte. Alle financiële stromen lopen over Nederland waardoor buitenlandse bronbelasting wordt gereduceerd. In die situatie is aangegeven dat de verhouding van het aantal werknemers in het buitenland ten opzichte van Nederland, in combinatie met het feit dat alle financiële stromen over Nederland lopen, maakt dat er onvoldoende 'economische nexus' is voor een ruling. Daarnaast is het aannemelijk (vanwege de geringe nexus) dat de financiële stromen in de Nederlandse boekhouding zijn opgenomen om buitenlandse bronbelasting te ontwijken.

Uit het voorbeeld kan worden afgeleid dat het antwoord op de vraag of er in de door de praktijk geschetste situatie voldoende economische nexus is, afhankelijk is van de feiten en omstandigheden, waarbij naast het aantal personeelsleden ook de functionaliteit van de aanwezige relevante personeelsleden en de omvang van de financiële stromen in de beoordeling zal worden betrokken. In het geval de 10 fte in het in de vraag geschetste voorbeeld relevante werkzaamheden verrichten ten aanzien van de financiële stromen kan er sprake zijn van economische nexus. In het geval (ook hier) financiële stromen over Nederland lopen en dit, beoordeeld op basis van de concrete feiten en omstandigheden, niet in lijn is met de functionaliteit van de 10 fte die in Nederland werkzaam is zal geen sprake zijn van economische nexus. Ook in het laatste geval is het dan daarnaast, conform het hiervoor aangehaalde voorbeeld 2, aannemelijk dat de financiële stromen in de Nederlandse boekhouding zijn opgenomen enkel of voornamelijk om buitenlandse bronbelasting te besparen.

7. Bij het bepalen van de vraag of er voldoende economische nexus in Nederland aanwezig is in het geval van een ruling met een internationaal karakter wordt gekeken naar het concern. Wat wordt in dit kader onder "concern" verstaan?

In dit kader wordt – overeenkomstig artikel 8c, vierde lid, Wet Vpb 1969 – onder concern verstaan: de belastingplichtige tezamen met de met hem verbonden lichamen en verbonden natuurlijke personen, bedoeld in artikel 10a, vierde en zevende lid, onderscheidenlijk vijfde lid Wet Vpb 1969.

8. Kan in een ruling worden bevestigd dat artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 buiten toepassing blijft indien in Nederland geen economische nexus aanwezig is?

Dit kan niet worden bevestigd. Uit het Jaarverslag rulings met een internationaal karakter 2019 en o.a. uit de gepubliceerde samenvatting "Advance Tax Ruling 20191029 ATR 000003" kan worden afgeleid dat, ingeval belanghebbende deel uitmaakt van een concern dat wel een in Nederland gevestigde vennootschap heeft (waarbij het concern in Nederland geen bedrijfseconomische operationele activiteiten uitoefent), het verzoek niet in behandeling wordt genomen.^{7,8} Dit geldt

⁶ Kamerstukken II 2018/19, 25087, nr. 237.

⁷ Jaarverslag 2019, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-943488>, pagina 15 - 16.

⁸ Zie <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/rul-20191029-atr-000003.pdf>.

uiteeraard ook als belastingplichtige geen deel uitmaakt van een concern en zelfstandig niet aan de economische nexus-eis voldoet.

9. Kan in een situatie vergelijkbaar met de situatie van vraag 8 toepassing van de vrijstelling in artikel 4, tweede lid, Wet DB 1965 in een ruling worden bevestigd indien hierover zekerheid wordt gevraagd door de in het buitenland gevestigde belastingplichtige voor de dividendbelasting?

Ook dit kan niet worden bevestigd aangezien ook die belastingplichtige deel uitmaakt van een concern dat wel een in Nederland gevestigde vennootschap heeft die het dividend uitkeert, maar in Nederland geen bedrijfseconomische operationele activiteiten uitoefent. Uit doel en strekking van het Besluit volgt dat een dergelijk verzoek niet in behandeling wordt genomen.

10. Stel dat sprake is van een houdstervenootschap binnen een groter Nederlands (actief) concern waarbij het relevante personeel (en dus de economische nexus) in dienst is bij een andere, hoger in de structuur, in Nederland gevestigde vennootschap. Er is voldoende economische nexus op Nederlands groepsniveau. Voorts bestaan er goede juridische argumenten om de eigendom van de in het buitenland gevestigde dochtervennootschappen in een andere juridische, in Nederland gevestigde, entiteit onder te brengen en niet daar waar de Nederlandse onderneming wordt gedreven. Kan een ruling worden afgegeven ten aanzien van de toepassing van de deelnemingsvrijstelling ondanks dat de aanvragende vennootschap zelf niet voldoende economische nexus heeft?

Zekerheid vooraf hierover is mogelijk voor zover de buitenlandse deelnemingen in Nederland worden aangestuurd. Daarbij is het niet noodzakelijk dat het voor die aansturing benodigde personeel in dienst is bij de vennootschap die zekerheid vooraf vraagt over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Indien het voor de aansturing van de deelnemingen relevante personeel binnen concern ter beschikking wordt gesteld vanuit een in Nederland gevestigde groepsvennootschap, zal, in de context van het Besluit en de daarbinnen van toepassing zijnde uitleg van het begrip economische nexus, sprake zijn van voldoende economische nexus in Nederland.

11. Kan voor de beoordeling of er "voor rekening en risico van de verzoekende belanghebbende bedrijfseconomische operationele activiteiten worden uitgeoefend" in de situatie dat sprake is van een tussenhoudster worden aangesloten bij de uitlatingen in de toelichting bij artikel 2d van de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971 en artikel 1 bis van de Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965? Hierin is aangegeven dat de economische activiteiten van de tussenhoudster reëel en relevant moeten zijn in het licht van het houden van de aandelen in de in Nederland gevestigde vennootschap, waarbij het enkel houden van aandelen en de daarbij behorende aandeelhoudersrechten niet als een economische activiteit kan worden aangemerkt.⁹

Er kan worden bevestigd dat een tussenhoudster met activiteiten die in het licht van het houden van de aandelen slechts een ondersteunend of administratief karakter hebben, geen economische activiteit uitoefent.

12. Wanneer wordt het houden van aandelen wél aangemerkt als een economische activiteit? Kan hiervoor bijvoorbeeld kan worden aangesloten bij de substance-eisen zoals thans opgenomen in artikel 1bis van de Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965?

Het uitgangspunt bij de substance-eisen van artikel 1bis van de Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965 is dat het moet gaan om relevante substance. De vraag wanneer het houden van aandelen wél wordt aangemerkt als een economische activiteit moet daarom worden beoordeeld aan de hand van de feiten en omstandigheden in de concrete situatie. De substance-

⁹ Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 31 december 2018 tot wijziging van enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Strct. 2018, nr. 72059), p. 29.

eisen van artikel 1bis van de Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965 vormen in dit kader geen safe-harbour.

13. Is het voor zekerheid vooraf geldende vereiste dat geen sprake mag zijn van “het besparen van belasting als enige dan wel doorslaggevende beweegredenen voor het verrichten van de (rechts)handeling(en) of transacties” identiek is aan de main benefit test uit DAC6 en de principal purpose test bij de MLI?^{10, 11} En kan ten aanzien van een op basis van DAC6 gemelde transactie waarbij is voldaan aan de main benefit test per definitie geen ruling worden verkregen?

De genoemde drie testen zijn niet identiek. Aan de main benefit test is voldaan zodra een belastingvoordeel het belangrijkste voordeel of één van de belangrijkste te verwachten voordelen van een constructie is. Bij de beoordeling van het vereiste dat geen sprake mag zijn van “het besparen van belasting als enige dan wel doorslaggevende beweegredenen voor het verrichten van de (rechts)handeling(en) of transacties” voor zekerheid vooraf wordt naast een objectieve toets ook een subjectieve toets gehanteerd. Hetzelfde geldt bij de beoordeling van de principle purpose test bij de MLI. Bij de principle purpose test gaat het daarbij om de vraag of het verkrijgen van verdragsvoordelen een van de hoofddoelen is. Een verzoek om zekerheid vooraf wordt niet in behandeling genomen als het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting de enige dan wel doorslaggevende beweegredenen is voor het verrichten van de (rechts)handeling(en) of transacties. Het antwoord op beide gestelde vragen is dus nee.

14. Wordt, met verwijzing naar voorbeeld 3 in de bijlage bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 23 april 2019, zekerheid vooraf gegeven over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling in de volgende situatie?¹²

Het hoofdkantoor van een internationaal opererend concern is gevestigd in de Verenigde Staten. Het concern heeft een Nederlandse vennootschap opgericht die deelnemingen houdt in diverse Europese landen. Er is in Nederland voldoende personeel aanwezig dat zich bezighoudt met het managen van de deelnemingen. Het belang in de Nederlandse vennootschap wordt gehouden door tussenkomst van een entiteit die naar Nederlandse fiscale maatstaven transparant is maar door de Verenigde Staten op basis van de daar geldende fiscale regels wordt gezien als niet-transparant. Er is sprake van een zogenoemde hybride mismatch als gevolg van het feit dat de nationale wetgeving niet op elkaar aansluit. De enige betalingen aan de naar Nederlandse maatstaven transparante entiteit betreffen (niet-aftrekbare) dividenden en worden als gevolg van de zogeheten GILTI regels door de Verenigde Staten in de heffing betrokken.

Toepassing van de GILTI regels betekent niet dat de betaling op zich in de heffing wordt betrokken. Bovendien staat niet in alle gevallen vast dat het gehele bedrag in de heffing wordt betrokken op het moment van de betaling. In deze gevallen gaat de Belastingdienst ervan uit dat – gezien de aanwezigheid van de hybride entiteit – de structuur is opgezet met het doel een belastingbesparing te bewerkstelligen. Ter verduidelijking van het hiervoor aangehaalde voorbeeld 3 zal in een dergelijke situatie geen ruling worden afgegeven over de directe gevolgen van de structuur. De toepassing van de deelnemingsvrijstelling ten aanzien van de deelnemingen in de diverse Europese landen is geen direct gevolg van de structuur.

15. Is sprake van het besparen van buitenlandse belasting als doorslaggevende reden in de volgende situatie?

Een groot internationaal opererend concern heeft een financiële afdeling in het buitenland met 40 fte en heeft ook een deel van zijn financiële functie in Nederland bestaande uit 10 fte. Een gedeelte van de financiële stromen lopen

¹⁰ Wet implementatie EU-Richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (DAC6), Stb. 2019, 509.

¹¹ Rijkswet van 6 maart 2019, houdende goedkeuring van het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (Trb. 2017, 86, en Trb. 2017, 194).

¹² Kamerstukken II 2018/19, 25087, nr. 237.

door Nederland en in sommige situaties wordt buitenlandse bronbelasting gereduceerd. In alle van toepassing zijnde verdragen waar belasting wordt gereduceerd is een principal purpose test opgenomen, waardoor een bronland zijn antimisbruikregels kan uitvoeren indien daarvan sprake is, en niet bedoeld is dit heffingsrecht te verleggen naar de verdragspartner.

Net als de eerdere vraag of sprake is van voldoende economische nexus is in deze situatie ook de vraag aan de orde of sprake is van het besparen van buitenlandse belasting als doorslaggevende reden, afhankelijk van de feiten en omstandigheden in de concrete situatie. Indien het in Nederland relevant aanwezige personeel over voldoende relevante functionaliteit beschikt voor de financiële transacties met het buitenland dat door de financiële afdeling in Nederland wordt uitgevoerd, zal de Belastingdienst het verzoek in behandeling nemen. Aan de hand van de concrete feiten en omstandigheden moet worden beoordeeld of de financiële stromen in de Nederlandse boekhouding zijn opgenomen om buitenlandse bronbelasting te besparen. In het gegeven voorbeeld is het overigens niet uit te sluiten dat de bronlanden van mening zijn dat aan de voorwaarden voor de principle purpose test is voldaan.

16. Vanuit de praktijk is het signaal ontvangen dat er door de vele maatregelen die zijn of worden doorgevoerd door Nederland en andere landen om belastingontwijking tegen te gaan, zoals bijvoorbeeld ATAD II ter bestrijding van hybride mismatches per 1 januari 2020, reorganisaties zullen plaatsvinden in de vorm van een storting van patenen, goodwill en andere immateriële activa in een Nederlandse bv door een entiteit die is gevestigd in een land dat is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.¹³ Kan er in dit soort situaties zekerheid vooraf gegeven worden?

In de geschetste situaties heeft de zekerheid vooraf betrekking op de fiscale gevolgen van een directe transactie met een entiteit die is gevestigd in een land dat is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden. Zekerheid vooraf is in beginsel op grond van paragraaf 3 b.ii van het Besluit niet mogelijk. Zekerheid vooraf is onder voorwaarden wel mogelijk als het een belastingontwijkende structuur betreft die binnen een zo kort mogelijk maar realistisch tijdpad in haar geheel wordt ontmanteld (zie vraag & antwoord nr. 17). Ook geldt paragraaf 3 b.ii van het Besluit niet als de gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op de toepassing van de Wet minimumbelasting 2024 voor zover de zekerheid ziet op directe transacties met entiteiten die in een laagbelastend land gevestigd zijn.¹⁴

17. Vanuit de praktijk zijn signalen ontvangen dat als de transactie met de entiteit die is gevestigd in een laagbelastend land ziet op het opheffen van deze structuur, zekerheid vooraf gewenst zou zijn. De vraag is gesteld of zekerheid vooraf mogelijk is indien de entiteit na de herstructurering niet meer gevestigd is in een laagbelastend land.

Onder voorwaarden is zekerheid vooraf hierover mogelijk. Door de wijziging van het Besluit kan zekerheid vooraf worden verkregen in de situatie waarin een belastingontwijkende structuur binnen een zo kort mogelijk maar realistisch tijdpad in haar geheel wordt ontmanteld.¹⁵ Er wordt geen zekerheid vooraf gegeven indien de ontmanteling resulteert in een niet of laag belaste opbrengst elders waartegenover afschrijvingspotentieel in Nederland ontstaat. Daarnaast geldt de voorwaarde dat de belastingplichtige na de ontmanteling geen directe transacties (meer) verricht met gelieerde entiteiten die gevestigd zijn in een laagbelastend land.¹⁶ Tot slot wordt tevens de voorwaarde gesteld dat na de ontmanteling sprake is van een situatie waarop op grond van paragraaf 3 b.i en b.ii van het Besluit zekerheid vooraf verkregen kan worden.

¹³ Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden (Stcrt. 2018, 72064).

¹⁴ Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003 (Stcrt. 2019, 35519) - paragraaf 3, uitzondering van lid 3.

¹⁵ Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003 (Stcrt. 2019, 35519) - paragraaf 3, uitzondering van lid 1.

¹⁶ Er kan nooit zekerheid vooraf gegeven indien sprake is van een directe transactie met een entiteit die is gevestigd in een niet-coöperatief rechtsgebied voor belastingdoeleinden.

18. In het verlengde van de vorige vraag kan de volgende situatie worden geschetst. Door een Nederlandse BV (met relevante DEMPE functies) worden paten ten, goodwill en andere immateriële activa verkregen van een gelieerde entiteit die is gevestigd in een laagbelastend land. Vervolgens wordt een unilaterale APA gevraagd voor de exploitatie van deze rechten met groepsmaatschappijen die niet zijn gevestigd in een laagbelastend land. Er kan in deze situatie geen zekerheid vooraf worden verkregen over de transactie met genoemde entiteit die is gevestigd in een laagbelastend land.¹⁷ Kan de APA in deze situatie wel worden verkregen?

Bevestigd kan worden dat in een dergelijke situatie ten aanzien van de exploitatie van de verkregen rechten met groepsmaatschappijen die niet zijn gevestigd in een laagbelastend land op grond van art. 8b Wet Vpb 1969 een APA kan worden verkregen over de zakelijke beloning van de in Nederland uitgeoefende functies, gelopen risico's en gebruikte activa. De beloning zal in principe het resultaat zijn dat resteert nadat alle partijen met de minder complexe functies (tested party) zakelijk zijn beloond. Zekerheid kan worden verkregen onder het voorbehoud dat wordt voldaan aan de voorwaarden in paragraaf 3 en paragraaf 6 van het Besluit.

19. Kan een ruling worden verkregen over een transactie met een entiteit die is gevestigd in een laagbelastend land waarmee Nederland een belastingverdrag is overeengekomen waarin is voorzien in specifieke afspraken ten aanzien van de vereiste substance voor de verlaging van bronbelasting?

In de geschetste situatie wordt over de toepassing van het belastingverdrag geen zekerheid vooraf gegeven aangezien die betrekking heeft op de fiscale gevolgen van een directe transactie met een entiteit die is gevestigd in een laagbelastend land. De uitsluiting geldt echter niet als de gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op de toepassing van de Wet minimumbelasting 2024, voor zover deze gevraagde zekerheid ziet op directe transacties met entiteiten die in een laagbelastend land gevestigd zijn.¹⁸

20. In voorbeeld 12 in de bijlage bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 23 april 2019 is aangegeven dat geen ruling kan worden verkregen over de beloning van de verkoopfunctie in Nederland indien een substantieel deel van de omzet van het verkoopkantoor in Nederland wordt veroorzaakt door landen die zijn opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. In welk percentage kan het "substantieel deel van de omzet" worden vertaald?

Uit de gepubliceerde samenvatting "Innovatieboxruling 20191119 IBOX 000018" blijkt dat een "niet substantieel deel van de omzet" betekent dat een kleiner deel dan 30% van de totale omzet van de activiteiten waarvoor zekerheid wordt gevraagd zijn oorzaak vindt in verkopen aan entiteiten die gevestigd zijn in een land dat is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.¹⁹

Sinds de wijziging van het Besluit op 19 december 2023 geldt overigens de uitsluiting genoemd in paragraaf 3 b.ii van het Besluit niet als de gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op derdentransacties bij de toepassing van de innovatiebox en/of de tonnageregeling en/of als de zekerheid vooraf betrekking heeft op de fiscale gevolgen van derdentransacties bij het sluiten van een APA.²⁰ Dit betekent dat derdentransacties niet meer 'in de teller van de breuk' worden meegenomen in de berekening of een substantieel deel van de omzet van de activiteiten waar het verzoek om zekerheid vooraf op ziet wordt veroorzaakt door entiteiten die gevestigd zijn in een in een land dat is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.

¹⁷ Tenzij de uitzondering van paragraaf 3, lid 1 van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter van toepassing is - zie vraag & antwoord nr. 17.

¹⁸ Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003 (Stcrt. 2019, 35519) - paragraaf 3, uitzondering van lid 3.

¹⁹ Zie <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/rul-20191119-ibox-000018.pdf>.

²⁰ Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003 (Stcrt. 2019, 35519) - paragraaf 3, uitzondering van lid 2.

21. Het hoofdkantoor van een internationaal opererend concern is gevestigd in het buitenland. Het concern heeft een Nederlandse dochtervennootschap, die direct en indirect deelnemingen houdt in tientallen landen, alsmede deelnemingen houdt in operationele entiteiten in Nederland. De Nederlandse dochtermaatschappij is als moedermaatschappij gevoegd in een fiscale eenheid met de Nederlandse operationele entiteiten. In Nederland zijn meer dan 100 fte werkzaam bij deze entiteiten. De Nederlandse dochtervennootschap heeft geen eigen werknemers. De Nederlandse dochtermaatschappij wenst zekerheid vooraf over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op buitenlandse dochtermaatschappijen die niet gevestigd zijn in een laagbelastend land. Eén van de buitenlandse dochtermaatschappijen houdt wel een deelneming in een in een laagbelastend land gevestigde (klein)dochtermaatschappij.

Kan in de geschetste structuur de in Nederland gevestigde dochtermaatschappij een ruling verkrijgen over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling ten aanzien van de buitenlandse dochtermaatschappijen omdat door middel van de fiscale eenheid wordt voldaan aan de vereiste economische substance?

Zekerheid vooraf hierover is mogelijk voor zover de buitenlandse dochtermaatschappijen in Nederland worden aangestuurd. Daarbij is het niet noodzakelijk dat het voor die aansturing benodigde personeel in dienst is bij de vennootschap die zekerheid vooraf vraagt over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling (de Nederlandse dochtermaatschappij in de geschetste casus). Indien het voor de aansturing van de deelnemingen relevante personeel binnen concern ter beschikking wordt gesteld vanuit een in Nederland gevestigde groepsvennootschap die deel uitmaakt van de fiscale eenheid, zal sprake zijn van voldoende economische nexus (in de context van het Besluit en de daarbinnen van toepassing zijnde uitleg van het begrip) in Nederland.

Dit geldt ook voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling ten aanzien van de buitenlandse dochtermaatschappij die een deelneming houdt in een in een laagbelastend land gevestigde (klein)dochtermaatschappij. De zekerheid vooraf in dat geval betreft namelijk geen directe transactie met een entiteit die is gevestigd in een laagbelastend land. Uiteraard moet dan wel worden voldaan aan de voorwaarden van paragraaf 3 en paragraaf 6 van het Besluit. Hierbij maakt het geen verschil of een substantieel deel van de waarde van die direct gehouden buitenlandse dochtermaatschappij wordt vertegenwoordigd door de indirect gehouden in een laagbelastend land gevestigde (klein)dochtermaatschappij, c.q. of die indirect gehouden (klein)dochtermaatschappij een wezenlijke economische activiteit ten behoeve van de groep uitoefent en daarvoor de benodigde kennis en kunde heeft

22. Hoe wordt met de UBO's en de EU-sanctielijst omgegaan?

Bij rulingverzoeken wordt aan de verzoeker(s) gevraagd inzicht te geven in alle uiteindelijk gerechtigden tot het vermogen van de verzoeker(s) – en eventuele tussenhoudsters – met een (in)direct belang in de verzoeker(s) van groter dan of gelijk aan 5%. De grens van 5% is lager dan in ander verband voor uiteindelijke gerechtigdheid wordt gehanteerd en is de grens die al jaren geldt voor het verkrijgen van internationale zekerheid vooraf. Het percentage van 5% sluit aan bij onder andere het aanmerkelijk belang regime. Daarnaast dient op grond van het Besluit te worden verklaard dat de verzoeker(s), de bestuurders van de verzoeker(s) en de uiteindelijk gerechtigden – dan wel eventuele tussenhoudsters – met een (in)direct belang van groter dan of gelijk aan 5% in de verzoeker(s), niet voorkomen op de EU-sanctielijst.

23. Wanneer is sprake van zekerheid vooraf in de zin van het Besluit bij vragen of er al dan niet een vaste inrichting aanwezig is?

In de praktijk doet zich regelmatig de vraag voor of sprake is van zekerheid vooraf in de zin van het Besluit bij het al dan niet constateren van een vaste inrichting. Omdat het Besluit voor het begrip 'ruling met een internationaal karakter' onder andere verwijst naar artikel 2b van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) wordt op dit moment elke uitlating door een inspecteur over een grensoverschrijdende transactie of de mogelijke aanwezigheid van een vaste inrichting voordat de belastingaangifte is ingediend, gezien als zekerheid vooraf in de zin van het Besluit. Hierdoor moet worden voldaan aan de eisen zoals opgenomen in het Besluit. Omdat juist bij (negatieve) vaste inrichtingen veelal (nog) geen aangifte

zal zijn ingediend, kwalificeert hierdoor elke standpuntbepaling hierover als zekerheid vooraf in het kader van het Besluit, ook indien sindsdien al jaren zijn verstreken.

Dit klemmt des te meer aangezien per 1 januari 2020 het begrip vaste inrichting is opgenomen in de Wet Vpb 1969 en dat zowel in de Wet op de loonbelasting 1964 als in de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt verwezen naar het begrip in de Wet Vpb 1969. Dit betekent dus dat als er zekerheid wordt gegeven voor de loonbelasting en in bepaalde gevallen eveneens voor de inkomstenbelasting, dat er daarmee ook zekerheid is voor de vennootschapsbelasting.

In dit kader worden de volgende situaties onderkend:

- *Verzoek om vooroverleg vanuit de verzoeker(s)*
Bij een verzoek om vooroverleg, is het Behandelteam IFZ competent ter zake van het geven van zekerheid vooraf over de vraag of er al dan niet sprake is van een vaste inrichting in Nederland. Het Behandelteam IFZ voert het vooroverleg in samenspraak met de lokale inspecteur, bij wie het verzoek om vooroverleg door de (potentieel) belastingplichtige wordt ingediend. De uitkomst wordt conform het Besluit vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst.
- *Eenzijdig standpunt bij reguliere toezichtactiviteiten*
Als op initiatief van de Belastingdienst een controle wordt ingesteld en in het controlerapport een standpunt wordt ingenomen over het wel of niet aanwezig zijn van een vaste inrichting of als na een waarneming ter plaatse schriftelijk wordt gemeld dat er wel of geen vaste inrichting is, dan is – in afwijking van de huidige handelwijze - geen vastlegging in een vaststellingsovereenkomst nodig. Er kan in die situatie worden volstaan met een eenzijdige schriftelijke standpuntbepaling door de inspecteur. Uiteraard worden alle overige eisen van het Besluit daarbij wel in acht genomen. Er kan in dat kader onder andere worden gedacht aan de geldende voorwaarden om het vooroverleg aan te gaan, de goedkeuring van het College IFZ alvorens het expliciete schriftelijke standpunt door de inspecteur wordt gegeven, het publiceren van een samenvatting en het in internationaal verband uitwisselen van de vereiste template.
- *Mededeling uitreiking aangiftebiljet*
Als aan een onderneming slechts wordt medegedeeld dat een aangiftebiljet zal worden uitgereikt omdat de inspecteur een vermoeden van belastingplicht heeft vanwege een vaste inrichting, dan is geen sprake van zekerheid vooraf in het kader van het Besluit. Er is in deze situatie immers geen sprake van zekerheid vooraf.

24. Vallen toezichtactiviteiten in het kader van mogelijke vestiging in Nederland van (naar buitenlands recht opgerichte) niet natuurlijke personen onder de reikwijdte van het Besluit?

In lijn met vaste inrichtingsvraagstukken (zie vraag & antwoord nr. 23), wordt op dit moment bij afwezigheid van een ingediende aangifte, elke uitsluiting door een inspecteur over vestiging in Nederland van een niet natuurlijke persoon (inclusief naar Nederlands recht opgerichte lichamen met een buitenlands adres voor een jaar waarover nog geen aangifte is gedaan), in beginsel gezien als zekerheid vooraf in de zin van het Besluit. De drie situaties en respectievelijke werkwijzen die onderkend zijn in vraag & antwoord nr. 23 zijn analoog van toepassing bij vestigingsplaatsvraagstukken. Met dien verstande dat bij een verzoek om vooroverleg over de vestigingsplaats, niet het Behandelteam IFZ de eerste behandelaar is maar de lokale inspecteur die de zekerheid ter goedkeuring voorlegt aan het College IFZ.

Bij reguliere toezichtactiviteiten op initiatief van de Belastingdienst, zoals bedoeld in vraag & antwoord nr. 23, kan dus eenzijdig een standpunt over vestiging in Nederland ingenomen en uitgedragen worden door de inspecteur, na goedkeuring door het College IFZ, zonder dat vastlegging in een vaststellingsovereenkomst nodig is. De overige vereisten van het Besluit dienen in acht te worden genomen.

Het College IFZ heeft in haar jaarverslag 2021 kenbaar gemaakt dat bij een verzoek om zekerheid over de verplaatsing van een entiteit naar Nederland vanuit een van de staten opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden,

geen zekerheid over de directe gevolgen van de verplaatsing kan worden gegeven en de fiscale effecten ervan. Wel is het mogelijk om zekerheid te geven over fiscaal inwonerschap na de verplaatsing.²¹ Dit laat onverlet dat reguliere toezichtactiviteiten op initiatief van de Belastingdienst, zoals bedoeld in vraag & antwoord nr. 23, ten aanzien van (mogelijke) vestiging in Nederland van niet natuurlijke personen en vaststelling van de daarmee gepaard gaande fiscale gevolgen, niet worden beperkt door de voorwaarde van het Besluit dat geen sprake mag zijn van een directe transactie met een entiteit gevestigd in een van de staten opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. Dit geldt analoog ook voor reguliere toezichtactiviteiten op initiatief van de Belastingdienst, zoals bedoeld in vraag & antwoord nr. 23, ten aanzien van de mogelijke aanwezigheid van een vaste inrichting van een entiteit gevestigd in een dergelijke staat.

25. Is er sprake van zekerheid vooraf in de zin van het Besluit bij het verstrekken van zekerheden op een zogenaamd 'bidbook'?

Incidenteel wordt de Belastingdienst gevraagd om zekerheid te geven op een zogenaamd 'bidbook'. Een dergelijk 'bidbook' wordt gebruikt om mee te kunnen dingen naar het verkrijgen van een internationaal evenement in Nederland. De gevraagde zekerheden kunnen zien op onderwerpen die genoemd staan in het Besluit. In beginsel zou dus ook bij het verstrekken van deze zekerheden een vaststellingsovereenkomst moeten worden opgesteld en uitwisseling plaats moeten vinden. Uiteraard moet worden voldaan aan de eisen zoals opgenomen in het Besluit.

Voor het verstrekken van zekerheden op een 'bidbook' wordt echter een uitzondering gemaakt. Er wordt geen vaststellingsovereenkomst opgesteld en er vindt geen uitwisseling plaats, omdat slechts sprake is van een biedingsproces. Het is onzeker of het internationale evenement daadwerkelijk in Nederland plaatsvindt. Er wordt wel een samenvatting gepubliceerd ten aanzien van de verstrekte zekerheden op een 'bidbook'.

Bij de zekerheden die op een 'bidbook' worden gegeven wordt ten aanzien van de onderwerpen die staan genoemd in het Besluit als voorwaarde gesteld dat alsnog een vaststellingsovereenkomst wordt opgesteld en uitwisseling plaatsvindt als het biedingsproces wordt gewonnen en het evenement daadwerkelijk in Nederland wordt gehouden. Ook zal er een samenvatting worden gepubliceerd.

²¹ Tenzij de uitzondering van paragraaf 3, lid 1 van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter van toepassing is - zie vraag & antwoord nr. 17.