



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Voorzitter College IFZ
T.a.v. de heer L.G. Zuliani
Laan Op Zuid 45
3072 DB ROTTERDAM

Amsterdam, 23 oktober 2019

Betreft: Besluit ‘Rulings met een internationaal karakter’

Geachte leden van het College Internationale Fiscale Zekerheid (“**IFZ**”),

Wij verwelkomen het besluit “*Rulings met een internationaal karakter*, Directoraat Generaal Belastingdienst, Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003 (“**Besluit**”)”. Het Besluit biedt goede handvatten voor belastingplichtigen en geeft duidelijke en vastomlijnde voorwaarden voor het vragen van zekerheid vooraf.

Bij toepassing van het Besluit zijn in de beroepspraktijk reeds diverse vragen en onduidelijkheden opgekomen. Teneinde interpretatieverschillen ten aanzien van de bewoording en achterliggende bedoeling van het Besluit te voorkomen en om tot meer duidelijkheid te komen voor de praktijk, hebben wij deze onduidelijkheden in deze brief samengevat. Ter wille van de leesbaarheid hebben wij dit hier en daar aan de hand van praktijkvoorbeelden geïllustreerd. Wij zouden het op prijs stellen als het College IFZ deze - naar verwachting vaker in de praktijk voorkomende - vragen beantwoordt, teneinde de transparantie en uniformiteit van het Nederlandse rulingbeleid te waarborgen.

Wij hebben de vragen en onduidelijkheden gerangschikt conform de structuur en volgorde van het Besluit.

Vanzelfsprekend zijn wij bereid om een toelichting te geven, te overleggen of vragen te beantwoorden.

Wij danken u bij voorbaat.

Hoogachtend,

Aart Nolten
Sectievoorzitter IFZ

Michel van der Breggen
Sectievoorzitter TP

Paragraaf 2.4 Besluit: Onderwerpen voor het behandelteam IFZ

- I. Er is een lijst opgenomen in het Besluit van situaties waarvoor een ruling kan worden gevraagd. Er zijn echter meer grensoverschrijdende situaties die niet noodzakelijkerwijs onder één van de definities vallen, maar waarover onduidelijkheid bestaat of deze onderwerpen eveneens moeten worden voorgelegd aan het College IFZ. Voorbeelden zijn artikel 13c Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (“**Wet VPB**”) (oud) en specifieke inhaal (‘recapture’) afspraken ten aanzien van het verleden. Kunt u hieromtrent meer duidelijkheid verschaffen?

Paragraaf 3, onderdeel a Besluit

- II. Een groot internationaal opererend concern met een financiële afdeling in het buitenland met 40 fte 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? Ter vergelijking verwijzen wij in dit verband naar voorbeeld 2 in bijlage 1¹ van de brief van de Staassecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 23 april 2019 waarbij er – in dat geval – niet genoeg ‘economische nexus’ in Nederland aanwezig is. Daarbij blijft onvermeld wanneer er wel sprake is van voldoende ‘economische nexus’ indien een financiële functie wordt uitgeoefend in Nederland.
- III. Wordt bij het bepalen van de vraag of er voldoende economische nexus aanwezig is in Nederland in het geval van een APA gekeken naar het ‘concern’ naar de definitie van ‘verbonden lichaam’ conform artikel 10a Wet VPB of is het hier bijvoorbeeld meer correct om (ook) te kijken naar ‘gelieerde partijen’ naar de definitie van artikel 8b Wet VPB?
- IV. Ten aanzien van de goedkeuring dat de eis van economische nexus “naar zijn aard niet van toepassing [is] als zekerheid wordt gevraagd over het feit dat geen sprake is van buitenlandse belastingplicht in de zin van artikel 17 of 17a Wet VPB”:
 - Kan in dit kader worden bevestigd dat het buiten toepassing blijven van artikel 17, derde lid, onderdeel b van de Wet VPB kan worden bevestigd in een ruling, ook indien in Nederland geen economische nexus aanwezig is?
 - Kan de toepassing van de vrijstelling in artikel 4, tweede lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965, om diezelfde reden in een ruling worden bevestigd, indien zekerheid wordt gevraagd door de belastingplichtige voor de dividendbelasting die in het buitenland is gevestigd?
- V. Er is een houdstervenootschap binnen een groter Nederlands (actief) concern, waarbij het relevante personeel (en dus de economische nexus) hoger in de structuur bij een andere Nederlandse vennootschap zit. Hier lijkt voldoende economische nexus op Nederlands groepsniveau en er bestaan uiteraard goede juridische argumenten om de eigendom van buitenlandse dochtervennootschappen in een andere juridische Nederlandse entiteit onder te brengen en niet daar waar de Nederlandse onderneming wordt gedreven. Kan een ruling worden afgegeven ten aanzien van de Nederlandse deelnemingsvrijstelling, hoewel de aanvragende vennootschap zelf niet voldoende economische nexus heeft?
- VI. 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.

¹ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2019/04/23/bijlage-1.-voorbeelden>

- VII. 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 of kantoorruimte. De Nederlandse dochtermaatschappij vervult een tussenhoudsterfunctie. Om bedrijfseconomische redenen heeft het concern er bewust voor gekozen om de houdsteractiviteiten van de operationele activiteiten te scheiden. Het Besluit bepaalt dat de Nederlandse dochtermaatschappij in aanmerking komt voor een ruling als het concern operationele nexus heeft, en dat er *“voor rekening en risico van de verzoekende belanghebbende bedrijfseconomische operationele activiteiten worden uitgevoerd, waarvoor op concernniveau voldoende relevant personeel in Nederland aanwezig is.”* Op dit moment lijkt de Nederlandse dochtermaatschappij niet in aanmerking te komen voor een ruling, terwijl de groep significante bedrijfseconomische activiteiten uitoefent in Nederland en er redenen zijn voor het gescheiden houden van deze activiteiten van de deelnemingen.
- Wanneer worden er wél *“voor rekening en risico van de verzoekende belanghebbende bedrijfseconomische operationele activiteiten”* uitgeoefend? Moet hierbij bijvoorbeeld worden aangesloten bij de uitlatingen in de aanpassingsregeling Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965², waarin wordt 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?
 - Wanneer wordt het houden van aandelen wél aangemerkt als een economische activiteit? Is het voldoende wanneer de Nederlandse dochter als tussenhoudster een kantoorruimte en over (eigen, ter beschikking gesteld of ingehuurd) gekwalificeerd personeel beschikt en daarvoor de kosten doorbelast krijgt, en zelfstandig beslissingen neemt met betrekking tot de door haar gehouden deelnemingen? Kan bijvoorbeeld worden aangesloten bij de substance voorwaarden voor tussenhoudsters in artikel 1bis Uitvoeringsbesluit Dividendbelasting?

Paragraaf 3, onderdeel b, gedeelte i Besluit

Geen zekerheid vooraf: Het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting

- VIII. Hoe verhoudt het *“besparen van belasting (is) de enige dan wel doorslaggevende beweegreden”* zich tot de main benefit test uit DAC6 en de Principal Purpose Test uit BEPS actiepunten 6/de MLI. Zijn deze toetsen identiek? En meer in het bijzonder, als op basis van DAC6 een transactie gemeld wordt omdat voldaan is aan de main benefit test, betekent dit dat het per definitie niet mogelijk is een ruling te verkrijgen?
- IX. 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 het land waar het hoofdkantoor is gevestigd op basis van de daar geldende fiscale regels wordt gezien als niet-transparant. Er is sprake van een zogenoemde hybride mismatch als gevolg

² <https://zoek.officiëlebevestigingen.nl/stcrt-2018-72059.html>

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 door de Verenigde Staten in een minimumheffing betrokken (onder de zogeheten GILTI regels). Wordt onder deze omstandigheden een ruling afgegeven voor zekerheid van de toepassing van de deelnemingsvrijstelling?

Wij verwijzen in dit verband nog naar voorbeeld 3 in bijlage 1 van de brief van de Staassecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 23 april 2019³. Aldaar wordt voorondersteld dat een hybride mismatch leidt tot een belastingbesparing hetgeen niet altijd het geval is.

- X. Een groot internationaal opererend concern met een financiële afdeling in het buitenland met 40 fte heeft ook een deel van zijn financiële functie in Nederland bestaande uit 10 fte. Een gedeelte van de financiële stromen lopen 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 anti-misbruik regels kan uitvoeren, indien daarvan sprake is, en niet bedoeld is dit heffingsrecht te verleggen naar de verdragspartner. Is er in deze situatie sprake van het besparen van buitenlandse belasting als doorslaggevende reden?

Paragraaf 3, onderdeel b, gedeelte ii Besluit

Geen zekerheid vooraf: Transactie met laagbelastende of niet-coöperatieve jurisdictie (“LBJ”)

Door de verander(en)de internationale regels inzake winstallocatie en onder andere de implementatie van ATAD II per 2020 en de introductie van bronbelasting op betalingen aan vennootschappen gevestigd in een LBJ vanaf 2021, maakt dat transacties met LBJ's snel minder zullen voor komen. In dit kader zullen er reorganisaties plaatsvinden, waarbij Nederland wellicht zal worden overwogen als locatie voor ontwikkeling en exploitatie van immateriële activa. Nederland heeft een goede infrastructuur, ook fiscaal, voor het ontwikkelen, exploiteren en beschermen van immateriële activa. Indien ondernemingen immateriële activa willen verplaatsen vanuit een LBJ, dan zal dat samengaan met het verplaatsen van de gerelateerde functionaliteit en risico's, alsmede de gerelateerde werknemers. In onze ogen is zekerheid vooraf op dergelijke transacties belangrijk om Nederland mee te kunnen laten concurreren als toekomstige locatie en zonder deze zekerheid zal de keuze voor Nederland niet voor de hand liggen.

- XI. Storting van patenten, goodwill en andere immateriële activa door een LBJ in een Nederlandse BV, gedreven door de vele maatregelen die zijn of worden doorgevoerd door Nederland en andere landen zoals de ATAD II ter bestrijding van hybride mismatches per 1 januari 2020. Als de transactie met de LBJ ziet op het opheffen van deze structuur, dan zou zekerheid vooraf zeer gewenst zijn. Ergo, ziet de transactie op een doorlopende juridische relatie of is er wel ruimte voor zekerheid vooraf indien de Nederlandse vennootschap in essentie de LBJ vervangt.
- XII. In het verlengde van voorgaande vraag: Indien patenten, goodwill en andere immateriële activa zijn verkregen door een Nederlandse BV van een LBJ en vervolgens wordt een unilaterale APA gevraagd voor de exploitatie van deze rechten met groepsmaatschappijen die niet zijn gevestigd in een LBJ, kan dan geen zekerheid worden gevraagd over de transactie met LBJ maar wel een APA worden verkregen?

³ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2019/04/23/bijlage-1.-voorbeelden>

- XIII. Een transactie vindt plaats met een LBJ waarmee Nederland een verdrag heeft gesloten (bijvoorbeeld Saudi Arabië) en in het verdrag staan specifieke afspraken ten aanzien van de substance welke zijn vereist voor verlaging van bronbelasting. Kan in deze situatie een ruling worden verkregen? Of betreft dit een proces dat onder de vergunningsprocedure van het specifieke verdrag geldt?
- XIV. Uit contacten met de Belastingdienst met betrekking tot de vraag of, en wanneer, er sprake is van een ‘*substantieel aandeel van de omzet*’ (zie voorbeeld 12 in bijlage 1 van de brief van de Staassecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 23 april 2019) blijkt dat dit zou moeten gaan om 30% of meer.
- Kunt u dit percentage bevestigen?
 - In het geval van financiële transacties, moet voor deze toetsing gekeken worden naar het aantal transacties, het totaal van de uitstaande leningen (hoofdsom) of naar de ontvangen rente?
- XV. 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 LBJ. Één buitenlandse dochtermaatschappij houdt een deelneming in een dochtermaatschappij in een LBJ.
- Kan deze Nederlandse dochtermaatschappij een ruling vragen over de deelnemingsvrijstelling ten aanzien van gewone buitenlandse dochtermaatschappijen, omdat zij voldoet aan de ‘economische nexus’ criteria door middel van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting?
 - Kan in deze situatie een ruling worden verkregen over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling in de direct gehouden buitenlandse dochtermaatschappij die niet gevestigd is in een LBJ, echter wel een deelneming houdt in LBJ kleindochtermaatschappij?
 - Maakt het voor het antwoord op de vorige vraag dan nog verschil indien een substantieel gedeelte (zie vraag XIV) van de waarde van de direct gehouden buitenlandse dochtermaatschappij wordt vertegenwoordigd door de indirect gehouden (klein)dochtermaatschappij die is gevestigd in een LBJ?
 - Maakt het uit als de indirect gehouden (klein)dochtermaatschappij die is gevestigd in een LBJ een wezenlijke economische activiteit ten behoeve van de groep uitoefent, en daarvoor lokaal de benodigde kennis en kunde heeft?