



Ministerie van Financiën

Ingediend op: <https://www.internetconsultatie.nl/rulingpraktijk>

Amsterdam, 20 september 2018

Betreft: Internetconsultatie Herziening rulingpraktijk

Geachte heer/mevrouw,

PwC Belastingadviseurs NV (PwC) steunt de visie van het kabinet dat het geven van zekerheid vooraf een kernelement in het toezicht van de Belastingdienst is en maakt graag van de gelegenheid gebruik om te reageren op de internetconsultatie over de herziening van de rulingpraktijk.

1. Inleiding

De mogelijkheid voor belastingplichtigen om vooraf zekerheid te krijgen over de fiscale gevolgen op basis van feitencomplex en omstandigheden, onder andere door middel van rulings, draagt in grote mate bij aan de rechtszekerheid. Het kunnen afstemmen van de concrete fiscale gevolgen van een voorgenomen rechtshandeling met de Belastingdienst is efficiënt, voorkomt tijdrovende discussies achteraf en draagt bij aan de aantrekkelijkheid van Nederland als vestigingsland.

PwC onderschrijft de kaders voor de herziening zoals genoemd in onderdeel 1.3 van het Werkdocument¹ het voornemen om de rulingpraktijk robuuster en transparanter te maken en daarmee minder kwetsbaar voor internationale en nationale kritiek. Dat is een gezamenlijk belang van de Belastingdienst, bedrijven, adviseurs, overheid, maatschappij en andere stakeholders.

In ons commentaar zullen we ons - mede aan de hand van de indeling van het Werkdocument - met name richten op:

- De eisen die aan een belastingplichtige kunnen worden gesteld voor het verkrijgen van een ruling, economische nexus (paragraaf 2);
- In welke situaties het ongewenst is om zekerheid vooraf te geven (paragraaf 3);
- De looptijd en de vormgeving (paragraaf 4);
- Het proces (paragraaf 5);
- Transparantie, in onze ogen instrumenteel om vertrouwen te houden in onze rulingpraktijk (paragraaf 6) en
- toetsing (paragraaf 7).

¹ Zie de ['Consultatiebijlage: Werkdocument herziening rulingpraktijk'](#) op de internetconsultatiepagina.

*PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V., Thomas R. Malthusstraat 5, 1066 JR Amsterdam,
Postbus 90358, 1006 BJ Amsterdam
T: 088 792 00 20, F: 088 792 96 40, www.pwc.nl*

PwC is het merk waaronder PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. (KvK 34180285), PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. (KvK 34180284), PricewaterhouseCoopers Advisory N.V. (KvK 34180287), PricewaterhouseCoopers Compliance Services B.V. (KvK 51414406), PricewaterhouseCoopers Pensions, Actuarial & Insurance Services B.V. (KvK 54226368), PricewaterhouseCoopers B.V. (KvK 34180289) en andere vennootschappen handelen en diensten verlenen. Op deze diensten zijn algemene voorwaarden van toepassing, waarin onder meer aansprakelijkheidsvoorwaarden zijn opgenomen. Op leveringen aan deze vennootschappen zijn algemene inkoopvoorwaarden van toepassing. Op www.pwc.nl treft u meer informatie over deze vennootschappen, waaronder deze algemene (inkoop)voorwaarden die ook zijn gedeponeerd bij de Kamer van Koophandel te Amsterdam.

2. Eisen die aan een belastingplichtige kunnen worden gesteld voor het verkrijgen van een ruling

Het kabinet geeft aan dat het geven van zekerheid vooraf aan belastingplichtigen met reële activiteiten in Nederland als zodanig niet ter discussie staat. Een belangrijke vraag die in het consultatiedocument aan de orde komt, is aan welke criteria moet worden voldaan om in aanmerking te komen voor vooroverleg. PwC vraagt zich af of substance van de belastingplichtige het beslissende criterium moet zijn. In nationale situaties worden immers ook geen substance-eisen gesteld aan het verkrijgen van zekerheid vooraf. Voor het stellen van voorwaarden aan het verkrijgen van zekerheid vooraf door belastingplichtigen die onderdeel uitmaken van een internationale structuur die verder gaan dan de voorwaarden die gelden in binnenlandse situaties, dient een rechtvaardigingsgrond te bestaan. Het voorkomen van misbruik kan een geldige rechtvaardigingsgrond zijn. In dat kader vragen wij aandacht voor de effecten van de Juhler en Deister zaken van het HvJ EU. Deze zaken geven wat ons betreft aanleiding de reeds geldende criteria om in aanmerking te komen voor vooroverleg in bredere zin te herzien, derhalve ook voor de rullingpraktijk. Het is in lijn met de heersende opvattingen in voornoemde en andere Europese jurisprudentie om misbruik uit te leggen aan de hand van het motief voor de transactie. Bij het toetsen van het motief van een structuur dient de relevantie van de substance van de belastingplichtige en de rest van het concern, alsmede overige factoren, mede in aanmerking te worden genomen. PwC heeft een voorkeur voor optie 5 uit het Werkdocument (Vervangen geldende substance-eisen door open norm 'economische nexus'), waarbij wordt opgemerkt dat de onder optie 5 genoemde 'bedrijfseconomische operationele activiteit' een te strenge eis kan zijn, mede gezien de hiervoor aangehaalde jurisprudentie. Economische nexus kan ook worden bepaald op basis van andere factoren. PwC is gaarne bereid haar expertise in te zetten voor het formuleren van toetsbare criteria.

3. In welke situaties is het ongewenst om zekerheid vooraf te geven

De huidige kaders om ongewenste structuren buiten het vooroverleg en de rullingpraktijk te houden, worden geschetst door het Besluit Fiscaal Bestuursrecht ('BFB'). Op grond van deze kaders *hoeft* een inspecteur niet in te gaan op een verzoek tot vooroverleg indien er, kort gezegd, sprake is van een doorslaggevend fiscaal motief of verdragsmisbruik.

Wij menen dat de kaders van het BFB de juiste kaders zijn; zij sluiten aan bij de internationale ontwikkelingen. Echter, in de APA/ATR-praktijk wordt hier niet altijd expliciet aan getoetst. PwC bepleit de kaders op een zodanig wijze te herformuleren dat deze in een rulling altijd expliciet getoetst worden. Dit convergeert met de internationale anti-belastingontwijking initiatieven. PwC meent dat deze toets in beginsel van geval tot geval moet worden toegepast.

4. Looptijd en vormgeving

Looptijd

In de huidige situatie bevat het APA- en ATR-besluit een maximale looptijd voor APA's en ATR's van vier tot vijf jaar. Het BFB bevat echter niet een dergelijke termijn. Gevraagd wordt nu of deze situatie zou moeten veranderen.

In het kader van de maximale looptijd van rulings zijn wij een voorstander van de geschetste optie 3: het opnemen van een maximale looptijd in het BFB waarvan de belastingdienst af mag wijken indien het hier goede redenen voor ziet en deze redenen kan onderbouwen. Een voorbeeld kan zijn een kapitaalintensieve investering die een terugverdientijd heeft van tien jaar.

Vormgeving

In het consultatiedocument wordt exclusief gekozen voor de vaststellingsovereenkomst om de rechtsgevolgen vast te leggen. Het valt ons op dat de eenzijdige standpuntbepaling door de inspecteur niet wordt genoemd bij de vormgeving van de zekerheid vooraf in internationaal verband. Beide zijn in beginsel mogelijk in nationaal en internationaal verband. PwC vraagt zich af wat hier de achtergrond en de rechtvaardiging van zijn. We merken op dat in onze ogen een eenzijdige standpuntbepaling ook dient te worden uitgewisseld met andere landen als deze overigens aan de daarvoor gestelde criteria voldoet.

PwC heeft een voorkeur voor optie 1 uit het Werkdocument, het continueren van de huidige situatie waarin de essentialia gelijk zijn, mits er daarbij wel ruimte is voor maatwerk. De werkelijkheid laat zich namelijk lastig vangen in een sjabloon; bovendien was het sjabloonmatig werken een punt van internationale kritiek op de Nederlandse rullingpraktijk eind jaren negentig van de vorige eeuw en mede om deze reden is het rullingbeleid kort daarna gewijzigd.

5. Proces

PwC wil allereerst opmerken dat zij de in het APA/ATR-team opgebouwde expertise waardeert en dat alles eraan gedaan moet worden deze bundeling van expertise te behouden. Met betrekking tot de processen omtrent het afgeven van rulings wordt een aantal opties geschetst die de staatssecretaris onderzoekt. Bij de keuze lijkt het goed om eerst de kenmerken van een optimaal proces vast te stellen. Met inachtneming van de in het consultatiedocument beschreven wens tot verdere vorm van centrale coördinatie zijn dat naar onze mening een coördinerende rol van de lokale inspecteur, eenheid van beleid en centrale bundeling van kennis en ervaring ten aanzien van rulings met een internationaal karakter, een goede toegankelijkheid en een efficiënt proces.

Van de in het consultatiedocument genoemde opties lijkt optie 4 (een centraal team dat samenwerkt met de lokale inspecteur) het beste bij voornoemde kenmerken aan te sluiten. Daarbij willen wij wel voorstellen om een grotere rol aan het centrale rullingteam toe te kennen dan nu in het consultatiedocument wordt voorgesteld. Meer concreet bedoelen wij de primaire behandeling en de bevoegdheid tot afgifte van rulings met een internationaal karakter uitsluitend bij het APA/ATR-team neer te leggen, op een wijze vergelijkbaar met de rol van het huidige team. Naar onze mening is het belangrijk dat er rechtstreeks contact mogelijk blijft tussen belastingplichtige en het centrale APA/ATR-team. Hiermee worden met name een procesverzwaring en daarmee inefficiëntie en tijdverlies voorkomen, zoals wij die voorzien in het proces zoals dat nu onder optie 4 beschreven staat.

Teneinde de coördinerende rol van de lokale inspecteur te borgen, bepleiten wij dat een eventuele klantcoördinator van een belastingplichtige expliciet door het APA/ATR-team bij het rullingproces betrokken wordt om te zorgen dat de bij de Belastingdienst aanwezige kennis over de belastingplichtige efficiënt kan worden gedeeld met het APA/ATR-team.

6. Transparantie

Zoals ook in het consultatiedocument wordt opgemerkt, zijn gedurende de laatste jaren in EU- en OESO-verband veel afspraken gemaakt over transparantie in het kader van rulings. Een grotere transparantie is in onze ogen onontbeerlijk voor een robuuste en toekomstbestendige rullingpraktijk.

PwC doet daarom hieronder een aantal concrete voorstellen die de transparantie van de rullingpraktijk op een kwalitatief goede wijze vergroten.

Belastingplichtigen moeten te allen tijde bevoegd zijn om vrijwillig een ruling te publiceren. De Belastingdienst kan hiervoor een portal inrichten 'Vrijwillig gepubliceerde rulings'. Deze portal is publiek toegankelijk.

Als belastingplichtige een ruling niet vrijwillig publiceert kan de Belastingdienst een ruling publiceren op een daartoe ingerichte portal 'Samengevatte rulings'. Deze portal is tevens publiek toegankelijk. De portals dienen op een zodanige wijze te worden ingericht, dat ook op geaggregeerd niveau een goed beeld ontstaat van de rullingpraktijk. Ook dient de informatie te laten zien dat Nederland blijvend voldoet aan de criteria van de Code of conduct groep waaraan ook wordt gerefereerd in het Werkdocument.

Omdat transparantie zo belangrijk is dient het niet vrijwillig publiceren van de ruling, dan wel het niet accorderen van een samenvatting van de ruling ter publicatie als 'samengevatte ruling', aanleiding te geven tot een bepaalde nader vast te stellen sanctie.

In beide gevallen heeft belastingplichtige vanaf de datum van inwerkingtreding van de ruling de verplichting om jaarlijks, bij het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting, de 'verklaring omtrent juistheid van feiten en omstandigheden' op te stellen en in te dienen.

De Belastingdienst plaatst verstrekte 'verklaring omtrent juistheid van feiten en omstandigheden' op de betreffende portal.

7. Toetsing

Het stellen van economische nexus-eisen is naar onze mening in de aanpak van belastingontwijking en -ontduiking slechts zinvol indien blijvende monitoring plaatsvindt en toetsing niet beperkt blijft tot het moment van afgifte van de ruling.

We raden aan te overwegen een oordeel inzake de economische nexus van een belastingplichtige zelfstandig toetsbaar te maken. Daardoor kan naast de huidige systematiek van woonplaatsverklaringen ook een meer betekenisvol document af worden gegeven. Dit zou tot efficiëntere processen moeten leiden zowel voor de Nederlandse belastingdienst (die niet in elk kader meer zelfstandig de operationele substance van de belastingplichtige hoeft te toetsen), voor buitenlandse belastingdiensten en voor de belastingplichtige (die meer zekerheid heeft over zijn positie als het om de economische nexus gaat).

Belastingplichtige draagt zorg voor het overleggen van een verklaring dat de feiten zoals die verstrekt zijn door belastingplichtige ten behoeve van het verkrijgen van een ruling in overeenstemming zijn met de juridische- en economische realiteit, de 'verklaring omtrent juistheid van feiten en omstandigheden'. Dit doet zij jaarlijks bij indiening van de aangifte vennootschapsbelasting.

Hierin verklaart belastingplichtige, of wordt namens belastingplichtige verklaard, dat de effectieve werking van de fiscale beheersmaatregelen adequaat getest is en dat de strategische (fiscale) doelstellingen zijn gemonitord.

Bij geconstateerde onvolledigheden of systeemfouten wordt de Belastingdienst ingelicht. Belastingplichtige stelt verbetermaatregelen voor en deelt een verbeterplan met acties en tijdspad.

De ruling vervalt indien belastingplichtige niet aan bovenstaande voorwaarden voldoet.

8. Tot slot

PwC beveelt aan bestaande rulings in beginsel te eerbiedigen tot aan het einde van de overeengekomen looptijd, tenzij er sprake is van wetswijziging in de materiële belastingwetgeving of een wijziging van feiten en omstandigheden.

Met deze reactie tracht PwC een bijdrage te leveren aan een transparante en uitvoerbare rulingpraktijk, vanuit onze *purpose* om te bouwen aan vertrouwen in de samenleving en te helpen bij het oplossen van belangrijke problemen.

Wij zijn vanzelfsprekend te allen tijde bereid deze reactie nader toe te lichten.

Met vriendelijke groet,



Marc Diepstraten
Voorzitter *Belastingadviseurs PwC*