

Ministerie van Financiën
Staatssecretaris van Financiën
Lange voorhout
DEN HAAG

Amsterdam, 20 september 2018

Internet consultatie herziening rullingpraktijk

Geachte dames en heren,

Ernst & Young Belastingadviseurs LLP (hierna: "EY") maakt middels deze brief graag gebruik van de uitnodiging van de staatssecretaris van Financiën om input te leveren voor de voorgenomen herziening van de rullingpraktijk en uitwerking daarvan vanaf 1 januari 2019.

Hierbij zullen wij de indeling aanhouden zoals gebruikt door de werkgroep in haar werkdocument.

Als eerste benadrukt EY het grote belang voor belastingplichtigen van de mogelijkheid tot het verkrijgen van zekerheid vooraf van de Nederlandse belastingdienst, via het APA/ATR team in Rotterdam en bijvoorbeeld ook in het kader van horizontaal toezicht. De mogelijkheid van vooroverleg en eventueel het verkrijgen van zekerheid vooraf is een uniek onderscheidend element van het Nederlandse investeringsklimaat. Grote en kleine bedrijven die investeren over de grens krijgen daarbij te maken met complexe en verschillende fiscale regels. Een achteraf onjuiste inschatting van de fiscale gevolgen van een grensoverschrijdende investering kan leiden tot dubbele belastingheffing. Zelfs indien de interpretatie en toepassing van (ingewikkelde) belastingwetgeving volkomen duidelijk is voor EY in haar rol als belastingadviseur ervaren wij dat belastingplichtigen het erg op prijs stellen indien de analyse vooraf wordt bevestigd door de Nederlandse belastingdienst teneinde risico's zo goed mogelijk te beheersen. Een afspraak vooraf met de Nederlandse belastingdienst leidt voor bedrijven tot een meer voorspelbare belastingpositie en zorgt ervoor dat bedrijven eerder kiezen om reële activiteiten in Nederland te vestigen en te houden.

Daarnaast leidt de mogelijkheid tot zekerheid vooraf ook voor de belastingdienst tot een hoge mate van efficiëntie en is een terugkeer naar discussies achteraf niet wenselijk mede gezien de druk op capaciteit. Relevant is ook dat de Nederlandse rullingpraktijk voldoet aan de regels van de Europese gedragscodegroep voor het geven van zekerheid vooraf.

Gezien de belangrijke rol van de rullingpraktijk voor Nederland en het feit dat naar de mening van EY de huidige rullingpraktijk in de kern goed functioneert, pleiten wij ervoor de bestaande rullingpraktijk zoveel mogelijk te continueren.

Tegelijkertijd hebben wij begrip voor het feit dat door huidige maatschappelijke en internationale fiscale ontwikkelingen aanpassingen overwogen kunnen worden waardoor de rullingpraktijk in

Nederland nog beter en efficiënter kan functioneren en mogelijke misverstanden kunnen worden weggenomen.

1. Inhoud

Bij het onderdeel inhoud wordt onderscheid gemaakt tussen de eisen die aan belastingplichtigen en aan bepaalde activiteiten gesteld kunnen worden.

Eisen aan belastingplichtigen

EY vindt dat in beginsel iedere belastingplichtige die aan de substance-eisen van de Nederlandse wet voldoet voor zekerheid vooraf in aanmerking moet komen voor een ruling. De rulingpraktijk maakt immers onderdeel uit van de belastingdienst die zich richt op een correcte uitvoering van de fiscale wetgeving. Indien een belastingplichtige gebruik maakt van een (maatschappelijk) ongewenste fiscale structuur, is het in de eerste plaats aan de wetgever om daar iets tegen te doen. Wij verwijzen bijvoorbeeld naar de invoering van de zogenoemde 'ATAD-wetgeving' per 1 januari 2019 in alle Europese lidstaten. Het wel of niet verlenen van zekerheid vooraf over de interpretatie van bestaande wetgeving betekent ook niet dat belastingplichtigen dergelijke activiteiten niet zullen ondernemen.

Een mogelijke overweging om toch geen zekerheid vooraf te verschaffen in sommige situaties zou gelegen kunnen zijn in mogelijke negatieve uitstralingseffecten bij verdragspartners. EY is echter van mening dat aan dit aspect reeds wordt tegemoet gekomen middels het uitwisselen van informatie. Zonder zekerheid vooraf zal er zelfs minder informatie kunnen worden uitgewisseld aan verdragspartners.

Daarnaast kunnen er meer economische overwegingen een rol spelen. De vraag komt op waarom Nederland mee zou willen werken aan een "structuur via Nederland" door middel van het geven van zekerheid vooraf indien de betreffende belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde minimale substance eisen. In dit kader zouden wij wel de kanttekening willen maken dat de praktijk leert dat vele investeringen in operationele activiteiten van bedrijven buiten Nederland voortkomen uit een situatie waarin een dergelijk (buitenlandse) onderneming klein begint door bijvoorbeeld als eerste een Europese houdstermaatschappij in Nederland te vestigen. Zoals hierboven al opgemerkt zou het niet geven van zekerheid vooraf slechts leiden tot meer werk voor de belastingdienst achteraf, bij het controleren van de aangifte.

EY is dan ook geen voorstander van het beperken van de mogelijkheid tot het geven van zekerheid vooraf voor bepaalde belastingplichtigen door het stellen van substance-eisen die strenger zijn dan de Nederlandse fiscale wetgeving, die recent al is aangepast op het gebied van substance-eisen.

Wel kan gedacht worden, indien politiek gewenst en gelet op de economische overwegingen, om de huidige minimale substance-eisen uit te breiden voor belastingplichtigen naar alle internationale situaties waarin zekerheid vooraf wordt verstrekt. In deze discussie lijkt ook relevant dat in het licht van de recente wetgevings- en verdragsontwikkelingen, zoals implementatie van de BEPS aanbevelingen via de ATAD richtlijnen en MLI belastingplichtigen reeds genooddaakt zijn de "substance" voor bepaalde lichamen en of activiteiten te heroverwegen.

Scherpere substance-eisen?

EY ervaart dat vooral de dienstverleningslichamen ("DVLs") - waarvoor reeds een wettelijke regeling bestaat in artikel 8c Wet op de vennootschapsbelasting 1969 - internationaal en maatschappelijk discussies oproepen. DVLs worden veelal opgezet in Nederland om een reductie van buitenlandse bronbelasting op (rente of royalty's) te bereiken door gebruik te maken van Nederlandse

belastingverdragen. Dit geldt naar onze mening veel minder voor houdstermaatschappijen die veelal om juridische (niet fiscale) redenen worden opgezet. Er zou derhalve kunnen worden overwogen om aan DVL's verzwaarde substance-eisen te stellen voor het geven van zekerheid vooraf. Zoals hierboven reeds genoemd lijkt echter een aanpassing in de wet voor deze situaties een meer voor de hand liggende route. De Wet bronbelasting 2020 zou eveneens een enorme dam opwerpen tegen het gebruik van 'brievenbusmaatschappijen' en gaat zelfs een stuk verder.

In optie 3 van het werkdocument wordt een dergelijke optie geschetst. Hierbij zou naar onze mening mede gezien de consistentie en EU verplichtingen beter aansluiting kunnen worden gezocht bij de verzwaarde substance-eisen zoals die gelden in de dividendbelasting en bij de buitenlandse belastingplicht in de vennootschapsbelasting. Zoals meerdere malen bevestigd door de staatssecretaris vormen deze verzwaarde eisen de Nederlandse invulling van diverse antimisbruikbepalingen in verdragen (PPT) en het EU-recht waardoor alleen zekerheid zal worden gegeven in situaties waarin duidelijk is dat van misbruik geen sprake kan zijn.

EY vindt dat de aanwezigheid van deze verzwaarde substance-eisen zou moeten worden getoetst op het niveau van het concern in Nederland aangezien er veelal een voorkeur is om vanuit juridisch en economisch oogpunt een scheiding aan te brengen tussen diverse activiteiten binnen een concern. De lijn zoals geschetst in de parlementaire geschiedenis bij de invoering van de verzwaarde eisen in de dividend – en vennootschapsbelasting voor buitenlandse tussenhoudsters waarbij het mogelijk is om relevante kosten door te belasten lijkt ons een praktisch werkbaar situatie voor bedrijven.

Eisen aan activiteiten

Uiteraard dient er geen zekerheid vooraf te worden verleend indien sprake is van fiscale grensverkenning. De huidige invulling daarvan in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht is naar onze mening werkbaar en omvat voldoende waarborgen tegen het afgeven van een ruling ingeval van fiscale grensverkenning. Het Besluit geeft ook de flexibiliteit om het beleid af te stemmen op veranderende maatschappelijke en internationale ontwikkelingen.

Looptijd rulings

Een standaard looptijd van 4 tot 5 jaar lijkt een goede suggestie en is in de praktijk voor APA/ATR's goed werkbaar gebleken. Wel dient gerealiseerd te worden dat een dergelijke looptijd in sommige situaties praktische betekenis mist, bijvoorbeeld indien de vaststellingsovereenkomst ziet op een eenmalige transactie.

Vormgeving rulings

Wat betreft de vormgeving van de zekerheid vooraf heeft het onze voorkeur om bij internationale situaties (in samenhang met de opties voor competentie, zie hierna) dit te effectueren via een vaststellingsovereenkomst. Dit lijkt het beste aan te sluiten bij de EU-richtsnoeren en de noodzaak tot het voldoen aan de uitwisselingsverplichtingen.

2. Proces

Indien de kaders zoals genoemd in de brief van de staatssecretaris van 18 februari 2018 tot uitgangspunt worden genomen lijkt meer centralisatie voor het verlenen van zekerheid vooraf noodzakelijk. Hierbij lijkt de optie waarbij de lokale competente inspecteur voor alle gevallen van een verzoek tot zekerheid vooraf in internationale situaties bindend advies moet vragen aan het APA/ATR team in Rotterdam een waarborg voor (1) eenheid van beleid, (2) het voldoen aan Europese richtsnoeren, (3) eenduidige vastlegging en (4) het voldoen aan de verplichtingen tot uitwisseling van alle afspraken vooraf met een internationaal karakter.

Het APA/ATR team functioneert naar onze mening goed en biedt het voordeel dat met betrekking tot specifieke punten de eenheid van beleid is gewaarborgd. Het huidige proces waarbij het verzoek ingediend wordt bij de lokale competente inspecteur die bindend advies moet vragen bij het APA/ATR team werkt naar behoren. De lokale inspecteur zou zelf een eerste analyse kunnen maken, bijvoorbeeld ten aanzien van onderwerpen die thans nog niet onder de competentie van het APA/ATR team vallen. Hiermee kan worden voorkomen dat de werkdruk bij het APA/ATR team te hoog wordt en de rol van de lokale inspecteur te veel wordt uitgehouden.

Naar onze mening lijkt het vanzelfsprekend dat de tweede handtekeningzetter deel blijft uitmaken van het APA/ATR team zodat de efficiëntie en eenheid van beleid verzekerd is. Ook is het in het kader van eenheid van beleid ons inziens van belang dat zoals in de huidige situatie, de afstemming van beleid blijft plaatsvinden tussen het APA/ATR team en de diverse kennisgroepen.

Het APBI speelt een zeer belangrijke rol in het bevorderen van reële investeringen in Nederland. Hierbij is essentieel dat het APBI bevoegd blijft om zekerheid vooraf te verstrekken aan potentiële buitenlandse investeerders. De huidige inbedding van het APBI in het APA/ATR team zorgt er in de praktijk voor dat de eenheid van beleid is gewaarborgd.

EY meent dat de capaciteit van het centrale team van het APA/ATR team vergroot moet worden teneinde de bovenstaande suggestie voor versterking en uitbreiding van de rol van het APA/ATR team te kunnen vervullen. Verdergaande centralisatie zou in deze tegelijkertijd efficiëntie voordelen moeten kunnen opleveren elders in het proces.

3. Transparantie

EY is van mening dat in het kader van transparantie met betrekking tot het verlenen van zekerheid vooraf door de belastingdienst de geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR leidend is. Hierdoor lijkt enige publieke publicatie van individuele afspraken in het kader van zekerheid vooraf niet opportuun aangezien er altijd een mogelijkheid bestaat dat een publicatie te herleiden is naar een individuele belastingplichtige. De vereiste transparantie wordt naar onze mening het beste bereikt door de verplichte uitwisseling van dergelijke afspraken en andere informatie in EU en OESO verband alsmede door de uitgebreide toelichting van het APA/ATR team in haar jaarverslag over de verschillende soorten situaties waarvoor zekerheid vooraf wordt verleend. Eventueel kan overwogen worden om vaker ingenomen standpunten te publiceren in beleidsbesluiten en kunnen, zoals de afgelopen jaren vaker is gebeurd, leden van de Tweede Kamer periodiek vertrouwelijk worden geïnformeerd.

Uiteraard zijn wij graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,
Ernst & Young Belastingadviseurs LLP
Namens deze

E.J.H. Westerburgen

M. J. Swets