

Anna Gunn
Kraaijerstaat 6
2311 NR, Leiden

anna@artikel104.nl
06 2412 3655

Leiden, 19 sept. 2018

Geachte mevrouw, meneer,

Hieronder vindt u mijn input voor de Internetconsultatie 'Herziening rulingbeleid'. Graag wil ik u bedanken voor de mogelijkheid om deze bijdrage te leveren. Rulings zijn een belangrijk aspect van het Nederlands fiscaal vestigingsklimaat. Het is dus belangrijk dat het rulingbeleid aansluit bij de behoeften van de huidige tijd en meegaat met de veranderende maatschappelijke consensus over het belastingrecht.

In het onderstaande geef ik aan de hand van de vier gestelde consultatievragen mijn inzichten. Eerst komen enkele algemene opmerkingen over de doelstelling van het rulingbeleid aan de orde. De reactieperiode voor deze consultatie (3 weken) was aan de korte kant, maar dat komt de beknoptheid van dit stuk ten goede. Indien er vragen zijn of opmerkingen, dan geef ik graag een nadere toelichting.

Met vriendelijke groet,

Anna Gunn

Editor-in-chief van Artikel104.nl
Docent internationaal belastingrecht (Erasmus Universiteit Rotterdam)

I DOELSTELLINGEN

Bij de herziening van het rulingsbeleid is het belangrijk om helder te zijn over de doelstellingen van de herziening. Drie aspecten zijn naar mijn inzicht relevant:

- 1) Herstel van vertrouwen van het publiek
- 2) Voorkomen van misbruik
- 3) Voorkomen van illegale staatssteun

Vertrouwensherstel

In de afgelopen jaren is het vertrouwen in de internationale fiscaliteit sterk geërodeerd.¹ Dit is een wereldwijd fenomeen dat ook gevolgen heeft voor de perceptie van het gebruik van rulings (o.a. APA/ATR) in Nederland. Ten onrechte leeft het beeld dat er in Nederland zo maar illegale *sweetheart deals* worden weggeven. Daarnaast bestaat het beeld dat alleen multinationals in aanmerking komen voor een ruling (*quod non*) en dat er sprake is van een ongelijk speelveld.

Het herstellen van het vertrouwen van het publiek zou een doel op zich moeten zijn. Om dit te bereiken zal het rulingsbeleid op bepaalde punten moeten worden aangescherpt. Tegelijkertijd moeten de goede aspecten van het gebruik van rulings en het rulingsbeleid duidelijk worden uitgedragen. Een praktische stap in de goede richting is om het makkelijker te maken voor 'kleine' belastingplichtigen om een ruling te krijgen. Dit zou een deel van het mysterie rondom de rulingspraktijk weg kunnen nemen.²

Voorkomen van misbruik

Het uitwisselen van rulings is momenteel een belangrijke pijler van de antimisbruik-strategie in internationaal en Europees verband. Veel mensen lijken zich dit niet te realiseren. Binnen de OESO en de EU zijn afspraken gemaakt over het uitwisselen van rulings.³ Het afschaffen of te sterk inperken van rulings is dus – paradoxaal genoeg – niet *per se* wenselijk vanuit het streven om fiscale misbruik te voorkomen. Dit punt is momenteel onderbelicht in het publieke debat.

Staatssteun – discretionaire bevoegdheden?

De Europese Commissie heeft meerdere malen bevestigd dat het gebruik van rulings om voorafgaande zekerheid over de juiste wetstoepassing te geven, niet problematisch is vanuit de optiek van de staatssteunregels. Dit betekent echter niet dat de vraag naar staatssteun irrelevant is in het huidige verband. Het gaat hierbij met name om de vraag naar discretionaire bevoegdheden.

¹ Dit was tegen de achtergrond van bijv. BEPS, de staatssteunonderzoeken van de Europese Commissie (Starbucks etc.) en meest recent de nog lopende discussie over de afschaffing van de dividendbelasting en de 'geheime afspraak' die de Belastingdienst met Shell sloot. Zie ook: Artikel104.nl/rulingspraktijk en Artikel104.nl/revolution.

² Op de website van de Belastingdienst staat al vrij veel informatie:

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/privé/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/ruling/

³ J.A. Booij, De rulingspraktijk: effecten uitwisseling van rulings, TFB, nr. 3 - mei 2017.

Het Hof van Justitie EU heeft bepaald dat discretionaire bevoegdheden kunnen resulteren in de selectiviteit.⁴

Zonder dit complexe thema te willen uitwerken, zou het goed zou zijn om discretionaire aspecten van het rulingsbeleid zoveel mogelijk te beperken. Dit pleit voor gedetailleerd en gepubliceerd beleid over de mogelijkheden en voorwaarden voor het verkrijgen van een ruling. Hoewel ik het gebruik van open normen zeker niet *a priori* zou willen uitsluiten, zie ik wel een risico. Zo is het gebruik van onzekerheid als middel om bepaalde vormen van tax planning te ontmoedigen (afschrikkingseffect), mogelijk problematisch.

II CONSULTATIEVRAGEN

1) Subjectvraag

Aan welke eisen moet een belastingplichtige voldoen om zekerheid vooraf te krijgen?

In het huidige maatschappelijke klimaat is het onhoudbaar dat voorafgaande zekerheid wordt gegeven aan brievenbusmaatschappijen. Substance-eisen om brievenbussen te identificeren hebben als nadeel dat ze een soort ‘checklist’ opleveren voor doorstroomvennootschappen. Het gebruik van ‘economische nexus’ (open norm; Optie 5) heeft mijn voorkeur, mits voldoende duidelijkheid bestaat over het beleid. Het publiceren van anonieme rulings draagt bij aan het laatste.

2) Objectvraag

Over welke structuren moet de Belastingdienst zekerheid vooraf geven (en in welke situaties niet)?

Het voorstel onder Optie 2 (per verschijningsvorm beoordelen of zekerheid vooraf nog passend is) spreekt mij aan, mits een overzicht van de verschijningsvormen gepubliceerd wordt. Voor de politieke discussie zou zo’n overzicht veel meerwaarde hebben, zeker als structuren in simpele taal worden uitgelegd en een indicatie gegeven wordt van hoe vaak een dergelijke ruling wordt afgegeven en om welke bedragen het gaat. Tevens zou het goed zijn om enig idee te hebben van het gebruik van een bepaalde structuur *zonder* dat een ruling is afgegeven.

Op het moment dat de Belastingdienst proactief inzicht geeft in structuren en soorten afspraken bestaat de kans dat hij ten onrechte onder vuur komt te liggen. Dit is niet helemaal te voorkomen, al zal robuuste en eerlijke communicatie – zeker in combinatie met verregaande transparantie in de vorm van het publiceren van anonieme rulings (zie onder) – helpen.

3) Procesvraag

Hoe kan het proces van afgifte van rulings het best worden ingericht?

Ik heb geen voorkeur voor behandeling door lokale inspecteurs of door een centraal team. Mijn indruk is dat het op dit moment best goed geregeld is. De eis van een tweede handtekening is uiteraard een *must*. Daarnaast zou het positief zijn om systematisch op staatssteun te checken en om vaker en eerder ruggespraak te hebben met de Europese Commissie. De Belastingdienst kan immers geen in rechte te beschermen vertrouwen wekken. Het is echter cruciaal dat belastingplichtigen zeker kunnen zijn dat een ruling geen steunrisico’s meebrengt.

⁴ I.a. DM Transport (C-256/97), par 27.

Voorts maak ik mij zorgen over de capaciteit van de Belastingdienst. Zijn er voldoende mensen? Hebben zij de juiste opleiding? Beleid zonder de juiste mensen heeft tenslotte weinig zin.

Tot slot is het belangrijk om voldoende capaciteit te hebben om ook aan kleinere belastingplichtigen zekerheid vooraf te geven, mochten zij er behoefte aan hebben. Het beeld bestaat dat voor multinationals een rode loper wordt uitgerold, terwijl gewone belastingplichtigen (MKB, ZZP) in de praktijk geen aanspraak kunnen maken op een ruling omdat ze niemand “aan de lijn” krijgen. Daar moet verandering in komen.

4) **Transparantievraag**

Hoe kan de transparantie van de rullingpraktijk worden vormgegeven?

Anonieme publicatie van alle *nieuwe* rulings. Anonimiseren kan op basis van bijv. de anonimiseringsrichtlijnen voor de rechtspraak.⁵ Publicatie kan een voorwaarde zijn voor het verkrijgen van een ruling. Door publicatie te beperken tot toekomstige gevallen (geen terugwerkende kracht), wordt het vertrouwen van belastingplichtigen niet geschonden. Een verlenging van een bestaande ruling zou naar mijn idee wel als nieuw moeten worden aangemerkt.

Het doel van publicatie is tweeledig: (A) herstel van het vertrouwen van het publiek en het verbeteren maatschappelijk debat (journalisten, ngo's, andere belastingplichtigen, fiscalisten en politici, etc. hebben inzicht in de uitwerking van wet- en regelgeving); en (B) bevorderen rechtsontwikkeling – zaken die via een ruling worden opgelost komen per definitie niet voor de rechter en leiden daarom niet tot het ontwikkelen van jurisprudentie en (wetenschappelijk) debat. M.n. bij transfer pricing speelt het gevaar dat de ontwikkeling van de rechtspraak (dat is: concrete toepassing van TP-methoden) plaatsvindt in een soort *black box*, zonder externe controle door de politiek of de belastingwetenschap.

Soms is het, net als bij gepubliceerde rechtspraak, *de facto* niet mogelijk om anonimiteit te waarborgen. Bij APA/ATRs (die doorgaans worden afgesproken met multinationals) denk ik dat publicatie ook dan nog steeds passend is; bij natuurlijke personen waarschijnlijk niet met het oog op de veiligheid.

Gepubliceerde anonieme rulings en evt. onderliggende stukken moeten via internet inzichtelijk zijn. De publicatie van rechtspraak via Rechtspraak.nl kan hierbij als voorbeeld dienen. Het is evident dat publicatie alleen zin heeft als de relevante informatie bekend is. Met het oog op de efficiëntie, zouden de achterliggende stukken wat mij betreft ook op verzoek beschikbaar kunnen zijn.

Hoewel onderzoek en controle door interne en/of onafhankelijke externe commissies of de Algemene Rekenkamer meerwaarde heeft, is dit geen substituut voor daadwerkelijke transparantie.

⁵ <https://www.rechtspraak.nl/Uitspraken-en-nieuws/Uitspraken/Paginas/Anonimiseringsrichtlijnen.aspx>