

Vergaderjaar 2000–2001

27 505

Fiscale aspecten van het vestigingsklimaat in Nederland

Nr. 1

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 20 november 2000

Samenvatting

Nederland moet een aantrekkelijke plaats blijven voor ondernemingen om zich te vestigen. Bij de vestigingsplaatskeuze speelt de fiscaliteit een belangrijke rol. Afgelopen jaren heeft dat geleid tot aanpassingen; verdere aanpassingen blijven echter nodig. In deze brief wordt u geïnformeerd over een aantal maatregelen om het fiscale vestigingsklimaat van Nederland te versterken. Het gaat daarbij om de volgende punten:

1. de instelling van een Studiegroep vennootschapsbelasting in internationaal perspectief (hierna: Studiegroep vpb);
2. verbeteringen rondom de organisatie van de rullingpraktijk, waaronder een verkorting van de doorlooptijd van verzoeken om zekerheid vooraf;
3. de omvorming van de rullingpraktijk tot een praktijk die meer aansluit bij de OESO-verrekenprijsrichtlijnen als het gaat om verrekenprijzen en waarin meer mogelijkheden bestaan voor het krijgen van zekerheid vooraf en meer transparantie wordt beoogd;
4. de codificatie van het arm's lengthbeginsel; een wetsvoorstel hiervoor is in de maak;
5. voor structuren waarvan de uitkomst in internationaal kader bezien als onevenwichtig moet worden gekwalificeerd, zal geen zekerheid vooraf meer worden gegeven. Voor een dergelijke structuur is reeds een besluit bijgevoegd;
6. een wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) zodat de termijn voor het verstrekken van inlichtingen na de kennisgeving aan belanghebbende wordt verkort tot in beginsel 10 dagen; een wetsvoorstel zult hierover op korte termijn ontvangen.

Betreffende maatregelen worden in deze brief en de bijlagen nader uitgewerkt. Daarnaast voorzien de bijlagen tevens in een evaluatie van het rullingbeleid en een overzicht van de niet-standaardrulings.

Recent zijn overigens reeds een aantal maatregelen genomen die een verbetering van het vestigingsklimaat betekenen en in het algemeen een verbetering zijn voor het ondernemers- en investeringsklimaat in Nederland.

De introductie van het keuzesysteem van de belastingheffing over aandelenoptierechten en de verlaging van het tarief van de kapitaalsbelasting zijn onder andere maatregelen die belangrijke belemmeringen wegnemen voor het internationaal opererende bedrijfsleven.

Zo is het tarief van de kapitaalsbelasting in korte tijd bijna praktisch gehalveerd met perspectief op een verdere verlaging van het tarief in de komende jaren. De beschikbare middelen, het gestort kapitaal, voor investeringen kunnen dan ten volle gebruikt worden zonder dat de kapitaalsbelasting belemmerend werkt.

Bij de beloning van haar werknemers maken steeds meer bedrijven gebruik van het toekennen van aandelenopties. In het verleden heeft dat geleid tot nog al wat discussies. De voorgestane flexibilisering door het introduceren van een keuzesysteem bij de belastingheffing over aandelenoptierechten leidt tot een verbetering van het vestigingsklimaat. Het internationale bedrijfsleven is gebaat bij een dergelijke flexibilisering nu het verstrekken van opties tegenwoordig één van de middelen is om personeel te werven en te binden.

Voorts zijn in het Wetsvoorstel ondernemerspakket 2001 een aantal maatregelen opgenomen die leiden tot een verbetering van het ondernemings- en investeringsklimaat in Nederland die uiteindelijk ook een verbetering inhouden voor het vestigingsklimaat. Als voorbeelden kunnen de volgende maatregelen worden genoemd:

- de mogelijkheid voor omvorming van de vervangingsreserve tot herinvesteringsreserve waardoor ondernemingen beter in kunnen spelen op veranderende marktomstandigheden;
- de verlaging van het vpb-tarief voor winsten tot 50 000,- tot 30%;
- de verruiming van de investeringsaftrek;
- de vervanging van de «Tante Agaath-regeling» door de ruimere regeling voor durfkapitaal.

Toelichting (voorgenomen) maatregelen

Ad. 1 Studiegroep vpb

In het licht van de dynamiek van de internationale ontwikkelingen is een bestudering van onze internationale fiscale praktijk van belang om in te kunnen spelen op de ontwikkelingen zodat Nederland in internationale verhoudingen een aantrekkelijk vestigingsland kan blijven. Ik ben daarom voornemens een *Studiegroep vennootschapsbelasting in internationaal perspectief* in te stellen. Deze studiegroep vpb zal een advies uitbrengen over de wenselijkheid en de mogelijkheid van aanpassingen van op bedrijven drukkende belastingen in Nederland, mede gezien in relatie tot andere landen. Belangrijk uitgangspunt hierbij is de concurrentiepositie van Nederland als vestigingsland. Om aantrekkelijk te blijven voor buitenlandse investeringen zal Nederland moeten zorgen dat de effectieve druk van de vennootschapsbelasting niet teveel afwijkt van de druk in andere landen. Samen met het bedrijfsleven zullen mogelijke aanpassingen op dit gebied in beeld worden gebracht. De studiegroep vpb zal haar rapport met betrekking tot de Nederlandse vennootschapsbelasting – rekening houdend met de overige belastingmaatregelen die van invloed zijn op de ondernemingswinsten – medio 2001 moeten afronden. Het mandaat van de studiegroep vpb is als bijlage 1 toegevoegd.

Ad. 2 Doorlooptijd rulingverzoeken

Het internationaal opererende bedrijfsleven hecht veel belang aan de snelheid van het verstrekken van zekerheid vooraf over haar fiscale positie in Nederland. Naar aanleiding van onder meer signalen uit de praktijk zijn maatregelen genomen om de organisatie van de rulingpraktijk verder te verbeteren en de doorlooptijd van een verzoek in principe terug te brengen tot maximaal 8 weken. Verder wordt de voorraad rulingverzoeken bij een gelijkblijvende instroom van verzoeken binnen een halfjaar gehalveerd. In het najaar van 2001 zal de nieuwe werkwijze worden geëvalueerd. Tevens wordt u verwezen naar bijlage 2 bij deze brief.

Ad. 3 Het omvormen van de rulingpraktijk naar een praktijk waarbij meer mogelijkheden worden geschapen om vooraf zekerheid te krijgen en meer transparantie wordt beoogd.

De Nederlandse rulingpraktijk zal worden gemoderniseerd en omgevormd in een «Advance Pricing Agreements» (APA) – en «Advance Taxrulings» (ATR)-praktijk. Een APA is in feite een afspraak over de te gebruiken verrekenprijsmethode en een ATR is een afspraak over de Nederlandse fiscale kwalificatie van internationale structuren, bijvoorbeeld zekerheid vooraf over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Met het introduceren van de APA-praktijk, die geheel in lijn is met de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen, wordt met name ingespeeld op de wens uit de praktijk om meer dan voorheen maatwerk te leveren inzake internationale fiscale problematiek. De fiscaliteit zal daardoor meer dan nu aansluiten bij de economische bedrijvigheid en zich richten op de toegevoegde waarde en de risicovollere activiteiten. Dit in tegenstelling tot de huidige rulings voor verrekenprijzen die in beginsel slechts voor vastomlijnde activiteiten worden afgegeven. Met deze verruiming wordt met name het vestigingsklimaat verbeterd voor reële activiteiten in Nederland. Er wordt voorts geen onderscheid meer gemaakt tussen afspraken over de gehele winst en afspraken over een deel van de winst. Voor te maken afspraken vormt het APA/ATR-team het aanspreekpunt, waardoor niet alleen een verbetering van de organisatorische structuur ontstaat, maar tevens een verruiming van de bestaande praktijk. APA- en ATR-verzoeken zullen zo snel en efficiënt mogelijk worden afgehandeld.

Het Aanspreekpunt buitenlandse investeerders (APBI), waar buitenlandse investeerders op korte termijn helderheid kunnen krijgen over de toekomstige fiscale positie van een potentiële investering in Nederland, zal haar rol blijven vervullen. De werkwijze van het APBI is zodanig dat Nederland aantrekkelijk zal blijven als potentieel vestigingsland.

APA's, ATR's en afspraken van het APBI zullen – geanonimiseerd of in samenvattende vorm – worden gepubliceerd, waardoor tegemoet wordt gekomen aan de wens uit de praktijk om meer inzicht te hebben in de beleidsvorming ten aanzien van afspraken in internationaal verband. Met deze actieve publicatie wordt de transparantie van de ATR- en APA-praktijk gegarandeerd.

Ad. 4 Het codificeren van het arm's lengthbeginsel zoals dat is gedefinieerd in de OESO richtlijnen voor verrekenprijzen

Het internationaal aanvaarde arm's-lengthbeginsel zal in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden opgenomen teneinde mogelijke onduidelijkheden over de toepassing van dit beginsel weg te nemen. Daarbij zal tevens een op deze materie toegespitste wettelijke maatregel van administratieve aard worden getroffen. In het verlengde van de codificatie van het arm's-lengthbeginsel zal een besluit worden gepubliceerd op het punt van de vaststelling van verrekenprijzen. In dit besluit worden onder andere mogelijkheden geschetst met betrekking tot de vaststelling

van verrekenprijzen die – binnen de grenzen die de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen bieden – bijdragen tot een aantrekkelijk investeringsklimaat. Een nadere uitwerking van dat voornemen op dit punt is opgenomen in bijlage 3.

Ad. 5 Geen zekerheid vooraf voor bepaalde fiscale structuren

Bij de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Rotterdam zijn rulingverzoeken ingediend ten aanzien van zogenoemde «BV1/BV2»-structuren. Onderkend is dat implementatie van deze structuren leidt tot een niet meer te rechtvaardigen concurrentievoordeel voor de Amerikaanse concerns die gebruik maken van deze structuren. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar bijlage 5.

Ad. 6 De voorgenomen wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB)

De uitwisseling van informatie speelt een grote rol bij het tot stand brengen van een goede samenwerking tussen de lidstaten van de EU bij de uitvoering van de belastingheffing. Informatie-uitwisseling draagt immers bij aan een effectieve uitvoeringspraktijk en het tegengaan van fraude.

In dat kader dienen belemmeringen in de WIB die een effectieve informatie uitwisseling in de weg staan te worden weggenomen. Daarbij wordt het wel wenselijk geacht dat een rechtsbeschermingssysteem behouden blijft dat voorziet in het afgeven van een kennisgeving aan belanghebbende waaruit blijkt dat over hem informatie is uitgewisseld met een buitenlandse belastingdienst. Ook wordt het wenselijk geacht dat de uitzonderingsmogelijkheden die op dit moment in de WIB zijn vastgelegd behouden blijven. Zie verder bijlage 3.

Verder wordt er momenteel nog gestudeerd op de mogelijkheid van het stellen van bijvoorbeeld substance-eisen waardoor het minder aantrekkelijk wordt om in Nederland activiteiten op te zetten welke buiten het belastingvoordeel geen reële betekenis hebben. De uitkomst hiervan zal mede afhankelijk zijn van het verloop van de discussies binnen de EU en OESO in het kader van schadelijke belastingconcurrentie en de waarborg dat vergelijkbare gevallen een vergelijkbare behandeling krijgen. Tevens zal Nederland zich actief blijven inzetten bij de eerdergenoemde discussies binnen de EU en de OESO om de transparantie te vergroten tussen de landen; een intensivering van informatieuitwisseling op basis van wederkerigheid tussen de landen te bewerkstelligen vormt hierbij een belangrijk onderdeel. Een vergroting van de transparantie is mijns inziens één van de belangrijkste aspecten om schadelijke belastingconcurrentie te voorkomen.

Tenslotte

In een eerder overleg met de vaste Commissie voor Financiën is toegezegd dat een drietal notities aan de Kamer zullen worden toegezonden. Voor het eind van het jaar zult u daarom nog een evaluatie van de kennisgroepen en een notitie over de fiscale geheimhoudingsplicht in relatie tot de AWR en de WOB ontvangen.

Hopende u hiermee voldoende geïnformeerd te hebben,

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos

Bijlagen

1. Mandaat van de studiegroep vennootschapsbelasting in internationaal perspectief
2. Evaluatie van het rulingbeleid 1995-heden
3. Enkele beleidsvoornemens met betrekking tot het vestigingsklimaat
4. Overzicht niet-standaardrulings in de periode 1999 tot en met medio september 2000
5. Intrekking beleid ten aanzien van de fiscale behandeling van BV1/BV2 structuren

Mandaat «Studiegroep vennootschapsbelasting in relatie tot de internationale praktijk»

Preambule

- Een aantal Europese landen is op dit moment bezig om het bestaande vennootschapsbelastingstelsel aan te passen om zowel op de wereldmarkt als binnen Europa mee te kunnen blijven concurreren om de gunst van het internationale bedrijfsleven. Buitenlandse investeringen zijn immers van groot belang voor de ontwikkeling van de economie en groei van de werkgelegenheid.
De kans is groot dat deze landen zullen besluiten de effectieve druk op ondernemingen in de nabije toekomst te verlagen. Ierland heeft al eerder aangegeven om naar een tarief van 12,5% te gaan en ook Duitsland is voornemens het vennootschapsbelastingtarief te verlagen naar een algemeen tarief van 25%. Binnenkort zullen waarschijnlijk ook Frankrijk, België en Italië volgen. Voor Nederland betekent dit onder meer een mogelijke erosie van de heffingsgrondslag uit hoofde van het verlies van aantrekkelijkheid als vestigingsland.
- De overeengekomen uitgangspunten van de EU-gedragscode en het feit dat Brussel bij het staatssteun instrumentarium steeds nadrukkelijker de fiscaliteit betreft, zijn mogelijk van belang voor de toekomstige inrichting van het fiscale stelsel in het algemeen en de vormgeving van specifieke fiscale instrumenten in het bijzonder. Samen met het Nederlandse bedrijfsleven zullen de consequenties van deze ontwikkelingen in kaart worden gebracht, alsmede de mogelijkheden om hier op in te spelen.
- Gelet op bovenstaande aandachtspunten en tevens rekening houdend met de discussie die op dit moment binnen de EU en de OESO wordt gevoerd over de wenselijkheid van belastingconcurrentie en de grenzen ervan, acht het kabinet het wenselijk om een studiegroep in het leven te roepen die als taak heeft om een adviserend rapport te schrijven over de wenselijkheid en de mogelijkheid van aanpassingen van de op bedrijven drukkende belastingen in ons land. De studiegroep zou zich primair moeten richten op de Nederlandse vennootschapsbelasting, daarbij rekening houdend met het geheel aan belastingmaatregelen dat van invloed is op ondernemingswinsten. Het rapport zou medio 2001 moeten worden afgerond.

Taakomschrijving studiegroep

Gelet op de uitgangspunten uit de preambule zou de studiegroep in ieder geval aandacht moeten besteden aan de volgende onderwerpen:

1. de hoogte van het huidige vennootschapsbelastingtarief in Europees perspectief;
2. de ontwikkeling van de effectieve belastingdruk in Nederland en de ons omringende landen;
3. welke inrichting van de vennootschapsbelasting biedt de grootste voordelen voor de versterking en flexibilisering van de economische structuur van ons land (ook op langere termijn). Dit moet mede gezien worden in het licht van de overgang van een economie die meer is gericht op het voortbrengen van fysieke producten naar een kennisintensieve diensteneconomie;
4. een analyse van (1) de kosten van een verlaging van de vennootschapsbelasting en (2) financieringsmogelijkheden daarvan zoals: grondslagverbreding, verhoging van de milieubelastingen

- (mede gezien in Europees perspectief) en overige aanpassingen van de op bedrijven drukkende belastingen;
5. formulering van de bestaande knelpunten binnen het huidige stelsel, inclusief oplossingsrichtingen. Hiertoe behoort onder meer de voorkoming van economisch dubbele belasting van EU-dochters die ter belegging worden gehouden;
 6. de mogelijkheden voor administratieve lastenverlichting.

Daarnaast wordt de studiegroep gevraagd de mogelijkheden te bezien om op langere termijn te komen tot een verliesverrekening binnen Europa en een verdere toenadering tussen de beginselen die gelden voor externe verslaggeving en die voor het goed koopmansgebruik.

Voor alle bovenstaande onderwerpen geldt dat de concurrentiepositie van de Nederlandse economie t.o.v. de EU en de rest van de wereld een belangrijk uitgangspunt is. Hierbij moeten zowel korte als langere termijn overwegingen worden meegenomen. Ook zou een analyse gemaakt moeten worden van de kosten voor de Nederlandse economie wanneer er geen aanpassingen doorgevoerd zouden worden. Ook zal, op een passend moment, de uitkomst van de werkzaamheden van de werkgroep Vergroening over de verruiming van de energiebelastingen voor ondernemingen in de werkzaamheden van de studiegroep moeten worden betrokken.

Evaluatie van het rulingbeleid 1995–heden

1. Algemeen

In de notitie «Hoofdlijnen van het rulingbeleid» (Tweede Kamer, vergaderjaar 1994–1995, 24 086, nr. 1) is een vernieuwd rulingbeleid aangekondigd. Dat rulingbeleid is met ingang van april 1995 van kracht geworden. Aan de Kamer is in het overleg van 16 maart 1995 (Tweede Kamer, vergaderjaar 1994–1995, 24 086, nr. 2, pagina 7) toegezegd dat het beleid na verloop van tijd zou worden geëvalueerd.

In deze evaluatie wordt het accent gelegd op de wijze waarop in de afgelopen 5 jaren verzoeken zijn afgewikkeld. Daarbij wordt eveneens aandacht besteed aan de zogenoemde niet-standaardrulings (rulings die afwijken van de standaardmodellen) over de jaren 1995 tot heden die separaat zijn gepubliceerd. Ook zal een korte beschrijving van de organisatie van de rullingpraktijk worden weergegeven. Tot slot worden, mede naar aanleiding van deze evaluatie, maatregelen aangekondigd om de doorlooptijden van de behandeling van de verzoeken te verkorten.

2. Organisatie rullingpraktijk

De organisatie van de rullingpraktijk is neergelegd in het besluit van 6 juli 1995; DGO 95/2714. Om de snelheid in afhandeling van de verzoeken te bevorderen, met behoud van de eenheid van beleid, is sinds 1995 een team op de eenheid Belastingdienst/Grote ondernemingen Rotterdam volledig bevoegd om dergelijke verzoeken eigenhandig af te handelen. Periodiek stemt dit team de reeds afgehandelde verzoeken af met het departement en de Directie Grote ondernemingen. Slechts in daartoe aanleiding gevende gevallen treedt het team vooraf in overleg met het departement.

In voorkomende gevallen kan binnen enkele dagen de gewenste afstemming plaatsvinden.

3. Afhandeling van verzoeken

3.1 Kader beleid

De uitvoering van het rulingbeleid wordt gekenmerkt door een open systeem waarbij in beginsel aan elk verzoek om zekerheid vooraf dat binnen het toetsingskader van het beleid valt, wordt tegemoetgekomen. De afgifte van een rulling kan worden gezien als een vorm van vooroverleg waarbij de Belastingdienst eenzijdig een standpunt bepaalt. De belastingplichtige is niet gebonden aan dat standpunt. Vanzelfsprekend kunnen aan de verschaftte zekerheid vooraf geen rechten worden ontleend indien de feiten afwijken van de feiten waarop het verzoek is gebaseerd.

Een rulling is een standpuntbepaling van de inspecteur betreffende de vaststelling van de gehele winst die in internationaal verband wordt behaald met in Nederland verrichte activiteiten. De inspecteur is bij het afgeven van de rulling gebonden aan het toetsingskader van de belastingwet, jurisprudentie en het beleid. Bovendien wordt geen rulling afgegeven indien er sprake is van *fraus legis* of als de rulling in strijd zou komen met de goede trouw die Nederland jegens zijn verdragspartners in acht dient te nemen. Zekerheid vooraf wordt ook niet verstrekt indien sprake is van fiscale grensverkenning. Een rulling geldt voor een periode van vier jaren, met de mogelijkheid tot verlenging met vier jaren. Verlenging van de rulling is echter niet mogelijk indien de kaders waarbinnen de eerder afgegeven zekerheid tot stand is gekomen, zijn gewijzigd. Voor

bestaande situaties waarin zekerheid vooraf is gegeven heeft een daarop betrekking hebbende wetswijziging tot gevolg dat de zekerheid zijn rechtskracht heeft verloren met ingang van datum van wijziging. In daartoe aanleiding gevende gevallen is de wetgever tegemoetkomen, door de belastingplichtige in dergelijke gevallen het recht te geven op een beperkte resterende looptijd van bijvoorbeeld twee jaar (zie Tweede Kamer, 1995–1996, 24 696, nr. 5, pagina 39 inzake de wijziging van de deelnemingsvrijstelling voor buitenlandse financieringsmaatschappijen).

Een verzoek om zekerheid vooraf wordt door de Belastingdienst altijd door twee functionarissen van het team beoordeeld en vervolgens voorzien van twee handtekeningen als akkoordverklaring. Dit dient de eenheid van beleid en uitvoering te waarborgen. Voorts is dit ook te beschouwen als een vorm van interne controle.

3.2 Inhoudelijk overzicht afgehandelde verzoeken – niet-standaardrulings.

Zoals reeds hiervoor is aangegeven wordt de uitvoering van het beleid gekenmerkt door een open systeem. Dit betekent dat ook verzoeken die niet aan de standaardmodellen voldoen in aanmerking kunnen komen voor een standpuntbepaling, mits zij binnen het hiervoor beschreven toetsingskader vallen. In de afgelopen jaren zijn vele niet-standaardrulings afgegeven. Voor de diversiteit hiervan wordt verwezen naar de separaat gepubliceerde overzichten. Het overzicht van de niet-standaardrulings over de periode 1999 tot en met medio september 2000 is opgenomen in een afzonderlijke bijlage bij de brief van heden aan de Tweede Kamer (onderdeel C). In onderdeel A. wordt een opsomming gegeven van de situaties waarin het geven van zekerheid vooraf geweigerd is. In onderdeel B. staan algemene standpunten die zijn ingenomen. Eenzelfde overzicht over de jaren 1995 tot en met 1998 is o.a. gepubliceerd in het blad Fiscaal up to Date van 7 december 1999, nr. 1999–1854, pagina 5 e.v.

3.3 Cijfermatig overzicht afgehandelde verzoeken

In het Beheersverslag van de Belastingdienst wordt jaarlijks gerapporteerd over de afhandeling van de verzoeken om zekerheid vooraf. In onderstaande tabel is het aantal afgehandelde verzoeken over de jaren 1995 tot en met medio oktober 2000 weergegeven.

Afgehandelde verzoeken

	Totaal afgehandeld	Wel zekerheid vooraf	Geen zekerheid vooraf	
			absoluut	relatief (%)
2000 ¹	610	421	189	31
1999	857	549	308	36
1998	891	650	241	27
1997	870	759	111	13
1996	757	624	133	18
1995	916	823	93	11

¹ Cijfer over 2000 betreffen de stand per 15 oktober 2000.

Met name in 1999 is sprake van een toename van het aantal afwijzingen. Dit wordt voor een belangrijk deel veroorzaakt door de scherpere grensverkenning. Voorts heeft de wetswijziging op grond waarvan de deelnemingsvrijstelling per 1 januari 1997 niet meer van toepassing is ten aanzien van buitenlandse passieve financieringsactiviteiten ertoe geleid dat meer verzoeken moesten worden afgewezen.

Ter illustratie van de diversiteit in rulings is in de onderstaande tabel een overzicht gegeven van de verschillende soorten afgehandelde verzoeken met de aantallen.

Afgehandelde rulingverzoeken naar soort over 2000 (tot en met 15 oktober), 1999 en 1998¹

	Aantallen												
	Totaal			Nieuw			Verlengd			Afgewezen		Ingetrokken	
	2000	1999	1998	2000	1999	1998	2000	1999	1998	2000	1999	2000	1999
Houdster	346	457	428	201	254	348	50	71	80	69	90	26	42
Financiering	94	129	175	48	58	127	23	22	48	16	34	7	15
Royalty	52	78	68	22	33	46	12	24	22	12	16	6	5
Cost-plus	97	168	188	31	47	152	17	30	36	34	61	15	30
Vaste inrichting financiering	8	10	13	3	1	7	3	3	6	2	5	0	1
foreign sales company	5	5	4	2	0	0	3	1	4	0	4	0	0
informeel kapitaal	5	5	2	3	3	2	1	1	0	1	1	0	0
Overig	3	5	13	1	1	9	1	0	4	1	3	0	1
Totaal	610	857	891	311	397	691	110	152	200	135	214	54	94

¹ Voor 1998 werd het aantal afgewezen en ingetrokken verzoeken niet vastgelegd. Deze verzoeken zijn voor 1998 nog opgenomen in de kolommen «nieuw» en «verlengd».

3.4 Doorlooptijden afgehandelde verzoeken

De doorlooptijd van een verzoek is gedefinieerd als de tijd die gelegen is tussen binnenkomst van het verzoek en de definitieve afhandeling. In onderstaande tabel is de (gemiddelde) doorlooptijd van de afgehandelde verzoeken over de periode 1995 tot en met 15 oktober 2000 weergegeven.

Doorlooptijden afgehandelde verzoeken

	Zekerheid vooraf gegeven binnen 2 maanden (%)	Gemiddelde doorlooptijd gegeven zekerheid vooraf (dagen)
2000 ¹	42,5	115
1999	38,7	121
1998	37,7	121
1997	47,1	102
1996	48,3	121
1995	59,6	101

¹ Cijfers over 2000 geven de stand van zaken tot en met 15 oktober 2000 weer.

De gemiddelde doorlooptijd is onder het nieuwe systeem vanaf 1995 ten opzichte van de periode onder het oude systeem enigszins gestegen in de jaren 1998 en 1999, maar in 2000 weer iets gedaald. Opgemerkt wordt dat de beoordeling van verzoeken onder het «open systeem» meer tijd vergt dan onder het systeem van voor 1995. Dit komt door een stijging van de complexiteit van de verzoeken en van de onderlinge variëteit (zie onderdeel 3.2 hiervoor).

3.5 Voorraden

De cijfers over de voorraad verzoeken zijn in lijn met de gegevens over de doorlooptijden. Uit onderstaand staatje blijkt dat de voorraad niet-afgehandelde verzoeken sinds 1995 gestaag is opgelopen van 285 in 1995 tot 508 op 15 oktober 2000. Deze ontwikkeling is niet wenselijk. Daarom worden in paragraaf 5 voorstellen gedaan om de voorraad te halveren.

Voorraadgegevens

	Ontvangen verzoeken om zekerheid vooraf	Afgehandelde verzoeken om zekerheid vooraf	Voorraad (ult. Jaar)
2000 ¹	621	610	508
1999	895	857	497
1998	874	891	459
1997	985	870	476
1996	833	757	361
1995	873	916	285

¹ Cijfers over 2000 geven de stand van zaken tot en met 15 oktober 2000 weer.

3.6 Vergelijkbare belastingplichtigen

De competentie van het rulingteam strekt zich ook uit tot belastingplichtigen die geen ruling vragen, maar wier activiteiten wel vallen onder een van de standaardsoorten rulings. In dat geval zal bij nieuw opgerichte vennootschappen het eerste aangiftebiljet veelal door een andere eenheid dan Rotterdam worden uitgereikt. Na ontvangst van het aangiftebiljet vindt overdracht aan Rotterdam plaats. Er is aandacht besteed aan de administratieve procedures om het mogelijk te maken in een vroeg stadium te signaleren dat het gaat om een vennootschap waarvoor de eenheid Rotterdam bevoegd is.

3.7 Informatie-uitwisseling

Met zekere regelmaat worden door buitenlandse fiscale autoriteiten verzoeken gedaan om inlichtingen met betrekking tot rulingvennootschappen. Vanzelfsprekend wordt aan dergelijke verzoeken voldaan.

4. Conclusies en voornemens

De concentratie van de verzoeken bij de Belastingdienst/Grote ondernemingen Rotterdam heeft geleid tot duidelijkheid, zowel voor de belastingplichtigen, hun adviseurs als voor de Belastingdienst. De eenheid van beleid is door de concentratie gewaarborgd.

Het beleid leidt ertoe dat in beginsel voor elke situatie een verzoek kan worden gedaan. Aan een verzoek wordt tegemoetgekomen mits het binnen de toetsingskaders van belastingwet, jurisprudentie en beleid valt, bovendien geen sprake is van *fraus legis* en de goede trouw jegens de verdragspartners in acht wordt genomen.

Het beleid heeft een grote diversiteit in de verzoeken tot gevolg gehad waardoor het proces vanaf 1995 intensiever en tijdrovender is geworden. Deze ontwikkeling verklaart eveneens de in de periode 1998 en 1999 oplopende doorlooptijd van de verzoeken. In 2000 is de doorlooptijd wat teruggelopen.

Het blijkt dat het gemiddeld ongeveer vier maanden duurt voordat een ruling wordt afgegeven. Alhoewel de doorlooptijd in 2000 wat is teruggelopen is deze nog steeds te lang, al kan dit in individuele gevallen gerechtvaardigd zijn. Ook vanuit de praktijk bereiken mij signalen dat de doorlooptijden van de afgifte van rulings te lang zijn. De lange doorlooptijd heeft tot gevolg dat de voorraad rullingverzoeken is opgelopen tot een werkvoorraad van een halfjaar. Hierdoor kan het geven van zekerheid over de fiscale behandeling voorafgaand aan een voorgenomen investering in het gedrang komen. Er zijn daarom diverse maatregelen getroffen om de behandelingstijd te verkorten. Bij een gelijkblijvende instroom van rulling-

verzoeken dient de voorraad verzoeken binnen een half jaar te worden gehalveerd. Het rulingteam zal binnen 5 werkdagen na ontvangst van het rulingverzoek een ontvangstbevestiging zenden. Verzoeken die zonder nadere vragen kunnen worden afgedaan krijgen een ontvangstbevestiging met vermelding van directe afwikkeling. Bij de overige verzoeken die niet direct kunnen worden afgehandeld, zal worden vermeld bij wie het verzoek in behandeling is gegeven. Uitgangspunt daarbij is dat het rulingteam zoveel mogelijk AWB conform werkt. Dat wil zeggen dat de verzoeken binnen 8 weken na binnenkomst moeten worden afgedaan. Waarbij deze termijn wordt opgeschort indien aanvullende informatie noodzakelijk is om het verzoek te kunnen beoordelen. In het najaar 2001 zal de verkorting van de behandelingstijd worden geëvalueerd.

Enkele beleidsvoornemens met betrekking tot de fiscale aspecten van het vestigingsklimaat

1. Inleiding

De internationale fiscale praktijk is voortdurend in beweging. Dit is dan ook aanleiding om bij voortduring stil te staan bij de bestaande maatregelen en praktijken om te beoordelen waar deze maatregelen kunnen worden verbeterd. Daarbij is het van belang dat de fiscaliteit geen belemmerende factor mag zijn in de door het (inter)nationale bedrijfsleven te nemen investeringsbeslissingen. Dit is aanleiding geweest een aantal maatregelen en processen tegen het licht te houden. Uitgangspunten daarbij zijn:

1. Aantrekkelijk zijn en blijven voor het internationale bedrijfsleven. Het is met name belangrijk dat Nederland aantrekkelijk is voor reële activiteiten met «substance».
2. «Level playing field». In goed overleg met andere lidstaten van de EU en de (overige) OESO-landen in beginsel eerst dan aanpassingen doorvoeren als ook andere landen in vergelijkbare omstandigheden vergelijkbare stappen zetten. Nederland zal op dit punt een positief signaal kunnen afgeven door reeds een aantal stappen aan te kondigen en de wetgeving zodanig in te richten dat belemmeringen voor informatie-uitwisseling worden weggenomen. Ook zal Nederland in de lopende Europese discussies rondom «harmful tax competition» daarom actief pleiten voor transparantie en informatie-uitwisseling omdat dit de beste garantie biedt voor het feit dat oordelen over meer of minder gewenste belastingpraktijken in lidstaten, evenwichtig zijn en niet leiden tot het veroordelen van sommige praktijken enkel en alleen omdat ze kenbaarder zijn dan vergelijkbare praktijken elders.
3. Goed Europees partnership. Van belang hierbij is dat het in het belang is van Nederland en het Nederlandse bedrijfsleven als Nederland gezien wordt als een constructieve partner in dialoog en samenwerking, ook als het gaat om belastingen. Dit impliceert geenszins een bij voorbaat toegeven aan – soms onterechte – kritieken op het Nederlandse fiscale beleid maar wel een inspanningsverplichting om die kritieken serieus te nemen en samen met de andere lidstaat naar oplossingen te zoeken die zowel het fiscale belang van Nederland als van de andere lidstaat tot hun recht doen komen. Ook is het in dit licht van belang dat geen zekerheid vooraf wordt gegeven ingeval sprake is van strijd met goede trouw jegens verdragspartners.
4. Effectieve belastingdruk. Voor Nederland blijft het uitgangspunt bij het beoordelen of er sprake is van schadelijke belastingconcurrentie of niet, het meten van de effectieve belastingdruk. De exclusieve nadruk op specifieke regelingen zoals deze bij tijd en wijle overheerst in de Europese discussie doet geen recht aan het feit dat schadelijke effecten van belastingconcurrentie zowel tot uiting kunnen komen door lage generieke tarieven als door specifieke maatregelen als door combinaties daarvan.
5. Belastingcoördinatie waar nodig en nuttig. Nederland heeft zich meerdere malen, ook internationaal, bezorgd uitgelaten over belastingconcurrentie zonder dat de internationale gemeenschap daar enigerlei grens aan stelt. Het is in lijn met de hiervoor gememoreerde uitgangspunten dat selectieve coördinatie wenselijk kan zijn, bijvoorbeeld op het gebied van het bewerkstelligen van meer transparantie en van informatie-uitwisseling maar mogelijkerwijze ook op het gebied van (minimum) effectieve druk.

Beoordeling van de huidige praktijk in combinatie met de genoemde uitgangspunten geven aanleiding een mix van beleidsvoornemens te presenteren die in lijn liggen met de internationale ontwikkelingen van dit moment en de Nederlandse internationale praktijk meer transparant maken. In feite kan worden gesproken van een modernisering van de huidige Nederlandse internationale praktijk, waarbij vooral de nadruk is komen te liggen op de verbetering van het vestigingsklimaat in Nederland.

In paragraaf 2 wordt nader ingegaan op de omvorming van de huidige rullingpraktijk in een «Advance Pricing Agreements» (APA) – en «Advance Taxulings» (ATR)-praktijk en het voornemen tot het wettelijk vastleggen van het arm's-lengthbeginsel. Daarnaast wordt ingegaan op de lopende discussie binnen de «gedragscodegroep» van de EU (paragraaf 3).

2. Maatregelen ter bevordering van de transparantie

2.1. Invoering van een APA- en een ATR-praktijk

2.1.1. Inleiding

De Nederlandse rullingpraktijk kan in feite worden onderverdeeld in (1) goedkeuringen vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning (een arm's-lengthbeloning) of de goedkeuring van een methode voor de vaststelling van een dergelijke beloning voor grensoverschrijdende transacties (goederen en dienstverlening) tussen verbonden lichamen en tussen onderdelen van eenzelfde lichaam en (2) goedkeuringen vooraf over de fiscale gevolgen van voorgenomen transacties. In feite bestaat de rullingpraktijk uit het afgeven van wat in het internationale jargon advance pricing agreements (APA's) en advance tax rulings (ATR's) wordt genoemd. Sinds het begin van de negentiger jaren is er internationaal een toenemende belangstelling ontstaan voor zogenaamde advance pricing agreements (APA's). Ook door Nederland is daar op ingespeeld door belastingplichtigen de mogelijkheid te beiden APA's af te sluiten (Besluit van 19 oktober 1994, IFZ94/855, VN 1994/3399, pt.9). Het voornemen bestaat dit onderscheid tussen APA's en ATR's ook in de Nederlandse uitvoeringspraktijk meer expliciet aan te brengen.

Gevolg hiervan zal zijn dat de rullingpraktijk geheel wordt gemoderniseerd en daarbij wordt omgevormd in een APA- en ATR-praktijk. Een belangrijk kenmerk van de APA- en ATR-praktijk zal zijn dat nog meer dan voorheen maatwerk zal kunnen worden geleverd ten aanzien van ieder afzonderlijk APA/ATR-verzoek. De fiscaliteit zal veel meer dan nu aansluiten bij de economische bedrijvigheid en zich richten op de toegevoegde waarde en de risicovollere activiteiten. Ook zal het mogelijk zijn om afspraken te maken over een onderdeel van de winst, hetgeen in de rullingpraktijk niet mogelijk was. Hierdoor wordt het mogelijk dat voor iedere afzonderlijke situatie een oplossing wordt geboden die past binnen wet, beleid en jurisprudentie. Tot deze regelgeving behoren ook de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen. Met de invoering van de APA- en ATR-praktijk wordt ingespeeld op de ontwikkeling in de praktijk dat steeds meer behoefte bestaat aan maatwerk-afspraken. Bij de invoering van de APA en ATR praktijk zal bijzondere aandacht worden besteed aan maatregelen die garanderen dat de APA en ATR verzoeken van belastingplichtige zo snel en efficiënt mogelijk worden afgehandeld.

2.1.2. De APA-praktijk

Op dit moment zijn er binnen de Belastingdienst twee loketten waar bindend advies wordt gegeven met betrekking tot het geven van zeker-

heid vooraf met betrekking tot verrekenprijzen. Het rulingteam geeft zekerheid vooraf met betrekking tot de arm's-lengthbeloning voor de activiteiten die in Nederland daadwerkelijk worden verricht. Deze zekerheid is echter beperkt tot standpuntbepalingen betreffende de gehele winst. Indien de zekerheid vooraf niet de gehele winst betreft, maar slechts ziet op een beperkt aantal transacties, of dat zekerheid wordt gevraagd ten aanzien van een brutomarge (dat is niet de gehele winst want die wordt uiteindelijk bepaald door de te behalen nettomarge), dan dient de bevoegde inspecteur zijn standpuntbepaling voor bindend advies voor te leggen aan de Coördinatiegroep verrekenprijzen (CGVP). Het komt regelmatig voor dat een belastingplichtige zekerheid vooraf wil met betrekking tot de gehele winst. In dat geval dient het rulingteam bindend advies te geven. Indien nu tijdens het overleg blijkt dat slechts zekerheid zou kunnen worden gegeven over een brutomarge, dan mag het rulingteam thans geen bindend advies geven, maar zal de CGVP dit moeten geven. Dit kan in de praktijk tot onnodige vertraging leiden.

In de APA-richtlijnen van de OESO wordt geen onderscheid gemaakt tussen afspraken over de gehele winst en afspraken over een deel van de winst. Het voornemen bestaat dan ook dit onderscheid te laten vallen, waardoor niet alleen een verbetering van de organisatorische structuur ontstaat, maar tevens een verruiming van de bestaande praktijk ontstaat.

De APA-praktijk zal volledig sporen met de in oktober 1999 verschenen APA-richtlijnen van de OESO. Hierbij zullen ook de recentelijk in het Verenigd Koninkrijk en Frankrijk geïntroduceerde APA-praktijken in ogeschouw worden genomen. Door zo nauw mogelijk aan te sluiten bij de APA-richtlijnen wordt enerzijds bewerkstelligd dat de te volgen procedure internationaal de toets der kritiek zal kunnen doorstaan. Anderzijds vormt dit voor onze partners in de EU en de OESO een duidelijk signaal dat we geen oude wijn in nieuwe zakken verkopen, nu de sjabloonmatige benadering die voor de standaardrulings gold (waarop ook de kritiek van de «gedragscodegroep» van de EU op is gericht) is vervangen door een op maatwerk gerichte benadering die aan sluit bij de economische realiteit.

In het te ontwerpen APA-besluit zal worden vastgelegd dat Nederland weliswaar de voorkeur heeft voor het sluiten van bilaterale APA's, maar dat dit niet aan belastingplichtigen kan worden voorgeschreven. Belastingplichtige heeft de vrijheid de reikwijdte van het verzoek te bepalen. Ten aanzien van de duur van de APA wordt in beginsel uitgegaan van een termijn van 4 jaar. Hierop zijn echter ook uitzonderingen denkbaar voor bijvoorbeeld langlopende contracten. Ook wordt een zekere mate van terugwerkende kracht toegestaan van de in de APA overeengekomen methodiek. Belastingplichtige dient in haar verzoek een aantal zaken te overleggen aan de Belastingdienst. Hierbij zal zoveel mogelijk worden aangesloten bij de lijst die in de APA-richtlijnen van de OESO wordt genoemd. Hiermee wordt het OESO-conforme werken benadrukt. Met de lijst is geen verzwaring beoogd ten opzichte van de huidige situatie. Om het verschil met de rullingpraktijk te benadrukken zal in het besluit worden aangegeven dat de door belastingplichtige gepresenteerde feiten door de Belastingdienst zullen worden onderzocht. De intensiteit van het feitenonderzoek zal afhankelijk zijn van de informatie die reeds binnen de belastingdienst aanwezig is en de aanvullende informatie die benodigd is om het APA verzoek op een zorgvuldige wijze af te handelen. De uiteindelijke overeenstemming wordt vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst; hierbij wordt aangesloten bij de bestaande kaders voor het sluiten van vaststellingsovereenkomsten.

De behandeling van alle bij de Belastingdienst binnengekomen APA-verzoeken zal worden geconcentreerd bij de Belastingdienst/Grote

ondernemingen te Rotterdam. Hiertoe zal bij de Belastingdienst/Grote ondernemingen te Rotterdam een APA-team worden geïnstalleerd. Naast de afhandeling van verzoeken van ondernemingen waarvoor het APA-team zelf competent is, zal het APA-team ook bindende adviezen gaan verstrekken aan de eenheden van de Belastingdienst waar een APA-verzoek is ingediend door een onderneming waarvoor die eenheid competent is. De CGVP blijft verantwoordelijk voor de eenheid van beleid met betrekking tot de uitvoering op het gebied van verrekenprijzen.

2.1.3. De ATR-praktijk

Zoals gezegd wordt, naast de verzoeken om zekerheid over te hanteren verrekenprijzen, thans door het rulingteam zekerheid gegeven over de fiscale gevolgen van een voorgenomen transactie of samenstel van transacties. Internationaal wordt in dit verband vaak gesproken over advance tax rulings (ATR's). In een aantal landen is de mogelijkheid tot het afgeven van ATR's in de nationale regelgeving opgenomen. Voor de Nederlandse praktijk bestaat het voornemen ATR's af te gaan geven over de fiscale kwalificatie van internationale structuren. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan verzoeken om zekerheid vooraf over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling in internationale verhoudingen en verzoeken om zekerheid vooraf over de vraag of er al dan niet sprake is van een vaste inrichting in Nederland of in het buitenland. Evenals bij APA's zal de uiteindelijke overeenstemming ten aanzien van een ATR worden vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst. In de competentieregeling zal worden vastgelegd voor welke ATR's Belastingdienst/Grote ondernemingen Rotterdam competent zal zijn.

2.1.4. Publicatie APA en ATR

De beleidsmatige aspecten die ten grondslag liggen aan de afgesloten dan wel – onder omstandigheden – niet totstandgekomen APA's of ATR's zullen systematisch worden gepubliceerd, voorzover geen sprake is van reeds eerder gepubliceerd beleid. De publicatie zal bestaan in het publiceren van de APA of ATR in geanonimiseerde vorm, dan wel – daar waar in strijd kan worden gekomen met de geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR – in de vorm van een samenvatting. In het laatste geval zal de samenvatting alle elementen dienen te bevatten die bepalend zijn voor het gevoerde beleid. De afspraken die door het Aanspreekpunt buitenlandse investeerders (APBI) worden gemaakt zullen op dezelfde wijze worden gepubliceerd als APA's en ATR's (zie paragraaf 2.2. hierna).

Met de actieve publicatie wordt tegemoet gekomen aan de wens in de praktijk om meer inzicht te krijgen in de beleidsvorming ten aanzien van afspraken in internationaal verband. Deze wens is met name gebleken uit verzoeken op basis van de Wet openbaarheid van bestuur ten aanzien van afgegeven dan wel niet afgegeven rulings. Met deze actieve publicatie wordt de transparantie van de ATR en APA praktijk gegarandeerd. Deze transparantie is overigens ook een belangrijk element in de discussie binnen de «gedragscodegroep» van de EU.

2.1.5. Rechtsgang voor standpuntbepaling vooraf bezien bij vijfde tranche AWB

Tegen standpuntbepalingen van de inspecteur (waaronder ook de APA's en ATR's zullen vallen) staan geen zelfstandige rechtsmiddelen open. Bij de aanslagregeling waarbij het ingenomen standpunt fiscale gevolgen heeft, kan in bezwaar en beroep worden gekomen. Dit houdt verband met het gesloten stelsel van rechtsbescherming in het belastingrecht, waarin alleen bezwaar en beroep openstaan tegen expliciet in de belastingwet

genoemde besluiten. Terzake is van belang dat de Minister van Justitie en de Staatssecretaris van Financiën bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Herziening fiscaal procesrecht hebben aangegeven dat het denkbaar is dat wordt gekozen voor een zodanige wijziging van het systeem dat standpuntbepalingen vooraf zelfstandig in rechte getoetst zouden kunnen worden, maar dat een mogelijke – ingrijpende – wijziging van het gesloten stelsel van rechtsbescherming het best kan worden bekeken in het kader van het hoofdstuk heffingen in de vijfde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (kamerstukken II 1997/98, 25 175, nr. 5, blz. 38). Voor APA's en ATR's dient op dit punt geen uitzondering te worden gemaakt. Bovendien zou een wijziging van het huidige beleid op dit punt zeer waarschijnlijk moeten leiden tot een codificatie van de grenzen van het vooroverleg in algemene zin. Dit zou kunnen leiden tot een juridisering van het vooroverleg. Hierbij zijn noch het bedrijfsleven noch de overheid bij gebaat.

2.2. Aanspreekpunt buitenlandse investeerders (APBI)

Het Aanspreekpunt buitenlandse investeerders (APBI) is in 1995 ingesteld als vooruitgeschoven post binnen de Belastingdienst voor buitenlandse investeerders. Het APBI is gevestigd bij de Belastingdienst/Grote ondernemingen te Rotterdam. Indien een onderneming moet kiezen in welk land zij wil gaan investeren, zullen verschillende factoren die beslissing beïnvloeden. Daarbij kan worden gedacht aan de infrastructuur, opleiding beroepsbevolking, de beschikbaarheid van gekwalificeerd personeel, de arbeidskosten, de politieke stabiliteit etc. Ook de hoogte van de belastingdruk en de vraag of en de mate waarin vooraf zekerheid gekregen kan worden over de fiscale behandeling spelen in een dergelijke afweging een rol. Uiteraard moeten de afspraken plaats vinden binnen het kader van wet, jurisprudentie en internationale afspraken (bijvoorbeeld over verrekenprijzen of over het uitwisselen van gegevens). Potentiële buitenlandse investeerders¹ die willen investeren in Nederland kunnen ten aanzien van die fiscale behandeling contact opnemen met het APBI. Ook voor het Commissariaat voor de Buitenlandse Investerings (CBIN) van het Ministerie van Economische Zaken is het APBI het aanspreekpunt binnen de Belastingdienst. De werkwijze van het APBI is zodanig dat op korte termijn helderheid gekregen kan worden over de toekomstige fiscale positie van een buitenlandse investeerder in Nederland. De lijnen met de toekomstige competente inspecteur en met het departement zijn kort. Deze werkwijze zal worden gecontinueerd. Nederland dient immers aantrekkelijk te blijven als vestigingsland. Potentiële buitenlandse investeerders moeten op één plaats terecht kunnen bij de Nederlandse belastingdienst (one-stop-shopping). Voorts dient de eenheid van beleid en uitvoering ten aanzien van buitenlandse investeerders gewaarborgd te zijn. Een APBI met een heldere bevoegdheid voorkomt het zogenaamde inspectie-shoppen. De afspraken die door het Aanspreekpunt buitenlandse investeerders (APBI) worden gemaakt zullen evenals APA's en ATR's worden vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst. Daarnaast zullen deze afspraken op dezelfde wijze worden gepubliceerd als APA's en ATR's (zie paragraaf 2.1.4. hiervoor). Hiermee wordt de rechtsgelijkheid tussen binnenlandse en buitenlandse investeerders gewaarborgd.

2.3. Voorgenomen codificatie van het internationale arm's-lengthbeginsel en de daarmee samenhangende documentatievereisten

2.3.1. De voorgenomen codificatie van het internationale arm's-lengthbeginsel

¹ Het moet gaan om een investering van meer dan 10 miljoen gulden.

In de fiscale wetgeving van veel EU- en OESO-landen is de toepassing vastgelegd van het internationaal algemeen aanvaarde beginsel dat geli-

eerde ondernemingen bij hun onderlinge transacties zakelijk dienen te handelen. De toepassing van dit zogenoemde arm's-lengthbeginsel, dat als artikel 9 is opgenomen in het OESO-modelverdrag, houdt in dat de winstberekening van gelieerde ondernemingen ter zake van hun onderlinge transacties geschiedt op basis van de prijzen en voorwaarden die zouden zijn overeengekomen door van elkaar onafhankelijk marktpartijen. Door dit beginsel wordt een grote mate van gelijkheid bereikt in de fiscale behandeling van gelieerde en niet-gelieerde ondernemingen. Voorts wordt voorkomen dat tussen gelieerde, veelal multinationale, ondernemingen onzakelijke winstverschuivingen zouden kunnen optreden.

Het uitgangspunt van het beleid op het terrein van internationaal fiscaal recht ten aanzien van het arm's-lengthbeginsel is altijd geweest dat dit beginsel deel uitmaakt van de Nederlandse fiscale rechtsorde via het ruime inkomensbegrip van artikel 7 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Een expliciet voorschrift in de Nederlandse fiscale wetgeving op dit punt ontbreekt. In internationaal verband leidt dit tot het kritische geluid dat de toepassing van het arm's-lengthbeginsel in Nederland onvolgende is gewaarborgd. Zeker met het oog op de beeldvorming die hiervan uit lijkt te gaan, moet er voor worden gewaakt dat dit op de lange termijn de positie van Nederland als internationaal partner niet schaadt. In dit verband is ook van belang dat naar aanleiding van de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 20 juni 2000 (Vakstudie Nieuws, 21 september 2000, blz. 3713) onzekerheid is ontstaan over de wijze van toepassen in Nederland van de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations die door de OESO in 1995 zijn uitgebracht (hierna: de OESO-richtlijnen); tegen deze uitspraak is inmiddels cassatie aangetekend.

Ten einde aan de internationale gevoelens op dit punt tegemoet te komen en mogelijke onduidelijkheden weg te nemen wordt voorgesteld het arm's-lengthbeginsel in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 op te nemen. Daarbij zal tevens een op deze materie toegespitste wettelijke maatregel van administratieve aard worden getroffen.

Het uitgangspunt van deze voorgenomen codificatie zal zijn zoveel mogelijk (redactionele) gelijkheid te betrachten met het reeds genoemde artikel 9 van het OESO-modelverdrag. Hiermee wordt een goede aansluiting gewaarborgd bij de internationaal geldende praktijk op dit punt, en met name ook bij het op artikel 9 van het OESO-modelverdrag gegeven OESO-commentaar en de OESO-richtlijnen. Overigens is deze codificatie in lijn met de in de notitie «Uitgangspunten van het beleid op het terrein van internationaal (verdragen)recht» (Kamerstukken II, 1997/98, 25 087, nr 4, blz. 38, VN 1998/22.3) aangehaalde implementatie van de OESO-richtlijnen in het Nederlandse uitvoeringsbeleid.

2.3.2. Besluit in het verlengde van de voorgenomen codificatie van het arm's-lengthbeginsel.

Met betrekking tot dit uitvoeringsbeleid bestaat het voornemen om in het verlengde van de codificatie van het arm's-lengthbeginsel een besluit te publiceren op het punt van de vaststelling van verrekenprijzen. Hierin zal het beleid dat in eerdere besluiten met betrekking tot deze materie is neergelegd, voorzover dit niet wordt ingetrokken (zie onderdeel 2.1. hiervoor), worden samengevoegd. Hierdoor ontstaat een inzichtelijk geheel. Voorts zullen in dit besluit de OESO-richtlijnen op enkele punten worden verduidelijkt en waar nodig keuzes worden gemaakt, daar waar de richtlijnen de mogelijkheid overlaten aan de staten. Daarbij zal, binnen de mogelijkheden die de OESO-richtlijnen bieden, uiteraard het oog worden gehouden op de aantrekkelijkheid van het Nederlandse vestigingsklimaat.

Zo zal de keuze voor een bepaalde verrekenprijsmethode uitdrukkelijk worden overgelaten aan de belastingplichtige, zij het dat die keuze wel gemotiveerd zal moeten kunnen worden. Het hanteren van de in de OESO-richtlijnen beschreven transactional-net-marginmethode (een netto winstmethode) is derhalve mogelijk. Eenzelfde keuzevrijheid zal worden geboden met betrekking tot het aggregeren van transacties. Ook zal, onder bepaalde voorwaarden, zijn toegestaan dat gebruik wordt gemaakt van een arm's-lengthrange wanneer sprake is van wat grover vergelijkingsmateriaal. Voorts zal, teneinde de administratieve lastendruk te beperken, ruimhartig worden omgegaan met het gebruik van indirecte methoden indien doorbelastingen van kosten aan gelieerde maatschappijen dienen plaats te vinden. Voorwaarde blijft natuurlijk wel dat de gekozen indirecte methode tot een acceptabel resultaat leidt.

Als gevolg van de sterk voortschrijdende internationalisering van de economie en de toenemende aandacht van belastingadministraties voor de verrekenprijzenproblematiek, neemt de mogelijkheid van winstcorrecties en de daaruit voortvloeiende internationale dubbele belastingproblematiek toe. Hierdoor neemt ook het aantal geschillen met verdragslanden toe. Een goede inzichtelijkheid van de uitgangspunten en procedures die de Nederlandse overheid hanteert bij het voeren van dergelijke overleg- en arbitrageprocedures is dan ook van toenemend belang. Om deze reden zullen deze aspecten dan ook worden vastgelegd in het hiervoor genoemde besluit. Het uitgangspunt daarbij is het voorkomen van internationale dubbele belasting als gevolg van een verrekenprijscorrectie en het zoveel mogelijk beperken van de (administratieve) lasten voor het bedrijfsleven. Daarbij kan worden gedacht aan: uitstel van betaling in Nederland gedurende de loop van een arbitrage- of overlegprocedure, nationale mogelijkheden om de heffingsrente in de onderhandeling te betrekken om op deze wijze de in rekening te brengen heffings- of invorderingsrente af te stemmen op een eventuele vergoeding van rente in het andere land, het achterwege laten van een zogenoemde secondary adjustment indien deze zou leiden tot een additionele dubbele heffing, het aanbrengen van corresponderende correcties naar aanleiding van verrekenprijscorrecties in het buitenland – uiteraard na een inhoudelijke beoordeling van de correcties – indien de termijnen voor ambtshalve vermindering van de betreffende aanslagen zijn verstreken, een welwillende opstelling met betrekking tot de ingangsdatum van de 2-jaarsperiode van artikel 7 van het Arbitrageverdrag en de mogelijkheid voor belastingplichtige om gehoord te worden in verband met de vaststelling van de feiten.

2.3.3. Beter inzicht in administratieve verplichtingen

Bij de voorgenomen codificatie van het arm's-lengthbeginsel wordt tevens aandacht geschonken aan de bewijslast, waarbij een redelijke bewijslastverdeling met zich meebrengt dat belastingplichtige de door haar gehanteerde verrekenprijzen kan onderbouwen. Internationaal wordt dit als een vanzelfsprekend uitgangspunt gezien. In Nederland is hierover zeer recent twijfel gerezen naar aanleiding van de eerder genoemde uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch (zie paragraaf 2.3.1.). Tegen deze uitspraak is cassatie ingesteld. De gewraakte uitspraak zou namelijk de uitvoeringspraktijk op het gebied van verrekenprijzen nagenoeg onmogelijk maken. Een tweede reden voor een heldere vastlegging is dat het voor belastingplichtigen nu niet altijd duidelijk is welke gegevens de Belastingdienst wil hebben om een gehanteerde verrekenprijs te kunnen beoordelen. Hiermee loopt Nederland internationaal uit de pas: het vastleggen van het arm's-lengthbeginsel in de nationale wetgeving en het vastleggen van een redelijke verdeling van de bewijslast tussen belastingplichtigen en belastingdienst is veelal een Siamese tweeling. Het voornemen bestaat dan ook

vast te leggen dat de bewijslast naar de Belastingdienst verschuift indien belastingplichtige de door haar gehanteerde verrekenprijzen kan documenteren. Hiertoe zal moeten worden vastgelegd wat de minimale documentatie zal moeten zijn, waarbij het zeker niet de bedoeling is verstrekkender eisen aan de documentatie te stellen dan de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen doen, maar eerder aan te sluiten bij stukken waarvan verwacht kan worden dat deze al binnen het concern beschikbaar zijn, zoals bijvoorbeeld «managerial accounts».

2.4. Voorgenomen beperking van de schorsende werking van bezwaar bij kennisgevingsprocedure bij inlichtingenuitwisseling.

De uitwisseling van informatie speelt een grote rol bij het tot stand brengen van een goede samenwerking tussen de lidstaten van de EU bij de uitvoering van de belastingheffing. Informatie-uitwisseling draagt immers bij aan een effectieve uitvoeringspraktijk en het tegengaan van fraude.

In dat kader dienen belemmeringen in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) die een effectieve informatie uitwisseling in de weg staan te worden weggenomen. Daarbij is het wel wenselijk dat een rechtsbeschermingssysteem behouden blijft dat voorziet in het afgeven van een kennisgeving aan belanghebbende waaruit blijkt dat over hem informatie is uitgewisseld met een buitenlandse belastingdienst. Ook is het wenselijk dat de uitzonderingsmogelijkheden die op dit moment in de WIB zijn vastgelegd behouden blijven.

Het ligt in de bedoeling de WIB zodanig te wijzigen dat de termijn voor het verstrekken van inlichtingen na de kennisgeving aan belanghebbende wordt verkort tot in beginsel tien dagen. Indien de belanghebbende daartegen bezwaar aantekent wordt daardoor de uitwisseling niet geschorst. Belanghebbende kan zich binnen die termijn tot de rechter wenden ten einde een voorlopige voorziening te vragen bijvoorbeeld wanneer hij vreest schade te ondervinden van het uitwisselen van de aangegeven informatie. Het is aan de rechter om het belang en het spoedeisend karakter van een dergelijk beroep te beoordelen. De betrokken informatie wordt in die gevallen niet eerder uitgewisseld dan nadat de rechter uitspraak heeft gedaan in de voorlopige voorzieningsprocedure.

3. Lopende discussie in EU-verband

De Nederlandse rullingpraktijk is onderwerp van discussie in Europees verband. Door de voorgestelde APA- en ATR-praktijk zal het standaard-sjabloon van vele rulings gevangen worden door de internationaal geaccepteerde, meer maatwerk gerichte, APA of ATR. Daar waar de omschakeling naar de APA-/ATR-praktijk primair wordt beargumenteerd vanuit de betere mogelijkheden die het biedt om aan de wensen van het bedrijfsleven tegemoet te komen, is de verwachting dat deze internationaal geaccepteerde formats voor een belangrijk deel tegemoetkomen aan sommige van de internationale kritieken. Daarnaast wordt door publicatie van de APA's en ATR's transparantie gewaarborgd. Het gepercipieerde gebrek daaraan was een steen des aanstoets bij sommige Europese gesprekspartners. Voorzover de kritiek niet wordt ondervangen door de bij punt 2 besproken maatregelen, zal afhankelijk van de internationale discussie worden gezien of in bepaalde gevallen tot aanpassing moet worden overgegaan. Het voornemen bestaat om deze kritiekpunten binnen de «gedragscodegroep» te bespreken en in beginsel zullen eerst stappen worden gezet indien ook in internationaal verband vergelijkbare stappen door andere landen worden gezet in vergelijkbare gevallen. Uiteraard zal ondertussen wel bezinning plaatsvinden over mogelijkheden om op een evenwichtige wijze en op basis van wederkerigheid aan de geuite kritiek

tegemeet te komen. Eén van de mogelijke stappen die uit deze discussie zou kunnen volgen, is een intensivering van de informatie-uitwisseling. Met de in paragraaf 2.4. voorgestelde maatregel geeft Nederland het positieve signaal af dat zij bij een internationaal besluit tot wederzijdse intensivering van de informatie-uitwisseling kan waarborgen, dat deze informatie-uitwisseling op snelle en efficiënte wijze zal plaatsvinden.

Daarnaast wordt thans onder andere gestudeerd op de mogelijkheid aan het stellen van bijvoorbeeld substance-eisen waardoor het minder aantrekkelijk wordt om in Nederland activiteiten op te zetten welke buiten het belastingvoordeel geen reële economische betekenis hebben. Wel moet voorkomen worden dat er slechts een verschuiving plaatsvindt naar andere landen. Nederland pleit binnen Europa en OESO om die reden voor het formuleren van kaders waarbinnen belastingconcurrentie geoorloofd is. Nadere stappen op het gebied van de substance-eisen zijn in beginsel mede afhankelijk van de voortgang van dit proces.

Zoals aangegeven in de nota van wijziging ondernemerspakket 2001, is besloten de wijziging van artikel 13g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 voorlopig uit te stellen en te betrekken bij de taakopdracht van de studiegroep Vennootschapsbelasting. Overigens komt het voorstel tot wijziging van dit artikel niet voort uit de Europese discussie. Het voorstel is gedaan door een breed samengestelde werkgroep waarin ook het Nederlandse bedrijfsleven vertegenwoordigd is geweest.

Niet-standaardrulings in de periode 1999 tot en met medio september 2000

Inleiding

Hierna wordt een overzicht gegeven van de wijze waarop in de periode 1999 tot en met medio september 2000 rullingverzoeken zijn behandeld in die gevallen die niet strikt het standaardmodel volgen. In onderdeel A. wordt een opsomming gegeven van de situaties waarin het geven van zekerheid vooraf geweigerd is. In onderdeel B. staan algemene standpunten die zijn ingenomen. Tenslotte wordt in onderdeel C. een opsomming gegeven van standpuntbepalingen voortvloeiend uit de behandeling van individuele gevallen.

A.

Van wezenlijk belang bij het verstrekken van zekerheid vooraf aan internationaal opererende ondernemingen is het in acht nemen van de goede trouw die verdragspartners jegens elkaar zijn verschuldigd. Gevolg daarvan is dat bepaalde verzoeken om zekerheid vooraf worden geweigerd, dan wel dat zekerheid vooraf alleen wordt verstrekt onder de mededeling dat de betreffende verdragspartner actief zal worden geïnformeerd. Eveneens van belang is dat in gevallen van fiscale grensverkenning geen zekerheid vooraf verstrekt wordt. Daarnaast wordt geen zekerheid vooraf verstrekt indien onvoldoende duidelijkheid bestaat over de feiten en omstandigheden.

Hieronder volgt een opsomming van situaties waarin de hierboven geschetste grenzen hebben geleid tot het weigeren van zekerheid vooraf.

1. Een Nederlandse BV sluit een interest-rate-swap-overeenkomst om de LIBOR-rente op de lening o/g om te zetten in een vaste rente. De BV vroeg om toepassing van de (a) cost-plus-ruling of (b) een beloning voor de BV van 0,01% over de hoofdsom of (c) een beloning van 1/8% over de opgenomen rentebedragen. De gevraagde zekerheid is geweigerd, omdat voor dergelijke situaties de doorstroom financieringsruling van toepassing is.
2. Een Nederlandse BV zal, als aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, een deelneming in een Japanse werkmaatschappij (JW) verwerven. Dit vloeit voort uit een overeenkomst tussen de aandeelhouders van JW en Japanse banken die een lening aan JW hebben verstrekt. Ingeval de verplichtingen uit de leningovereenkomst niet meer worden nagekomen, zullen de aandelen van JW door de aandeelhouder worden overgedragen aan de BV. Voor de eventuele koopsom van de aandelen in JW zal een lening bij een bank worden aangegaan. Door middel van contracten berust het economische eigendom van zowel de aandelen in JW als de lening bij banken die de lening aan de JW hebben verstrekt. Voor de activiteiten van de BV is een cost-plus-ruling met een winsttopslag van 5% gevraagd. Gezien de goede trouw jegens de verdragspartners zal voor dit geval geen rulling meer worden afgegeven¹.
3. Een Nederlandse BV verwerft ver beneden de nominale waarde een vordering die renteloos is gemaakt. De mogelijke opbrengst (vollopen) op deze vordering is met een offshore groepsfinancieringsmaatschappij geswapt tegen een vaste rente. Het verzoek om toepassing van een financieringsruling is geweigerd, omdat de BV tevens de aandelen bezit in de vennootschap die de schuld aan BV heeft. De swaptransactie is als niet-zakelijk beoordeeld.

¹ In één geval is voor de activiteiten van de BV is een cost-plus-ruling afgegeven met een winsttopslag van 5%. Tevens is in dat geval het standpunt ingenomen dat voor verdrags-toepassing dividenden van JW niet worden betaald aan een inwoner van Nederland in de zin van artikel 11, eerste lid, van het belastingverdrag met Japan. Een eventuele vermogenswinst op de aandelen zal evenmin aangemerkt worden als een voordeel verkregen door een inwoner van Nederland in de zin van artikel 14, vierde lid, van het genoemde belastingverdrag, uiteraard tenzij deze opkomt aan de juridische eigenaar in samenhang met de juridische eigendom.

4. Een financiële instelling verzorgt als arrangeur een financiering voor een buitenlands lichaam. Voor de structurering van de financiering wordt een Nederlandse B.V. opgericht. De aandeelhouder van B.V. is een stichting die bestuurd wordt door de arrangeur. Het buitenlandse lichaam geeft een obligatielening met een variabele rente uit aan de B.V. en deze geeft een obligatielening met een vaste rente uit aan institutionele beleggers en pensioenfondsen (verder: de investeerders). Voor het verschil tussen de variabele rente en de vaste rente wordt een interestswap gesloten met genoemde arrangeur. De investeerders zijn gerechtigd zich te verhalen op de vordering die B.V. heeft op de lagere overheid. B.V. heeft nadrukkelijk niet het recht bij een eventuele oninbaarheid van haar vordering deze oninbaarheid door te geven aan de investeerders: contractueel ontbreekt derhalve ten aanzien van de lening o/g een non/limited recourse karakter. Feitelijk is evenwel vastgesteld dat voor B.V. de beloning voor haar functie beperkt zal zijn tot het bedrag van de verschuldigde vennootschapsbelasting ter grootte van 35% over een spread van ¼% over het totaal van de gemiddeld in een bepaalde periode opgenomen gelden. De B.V. verzoekt om een financieringsruling op basis van het gepubliceerde model voor de ¼% beloning. Het verzoek is afgewezen. Weliswaar is contractueel sprake van debiteurenrisico bij belanghebbende, echter feitelijk is vastgesteld dat belanghebbende niet in staat is om haar contractuele beloning van ¼% over het totaal van de gemiddeld in een bepaalde periode opgenomen gelden, op te eisen. Aan haar wordt slechts de vergoeding voor de verschuldigde vennootschapsbelasting gelaten, die commercieel als kostenpost geldt. Hieruit is de conclusie getrokken dat BV geen zelfstandige financieringsfunctie heeft en dat de structuur dient te worden gekwalificeerd als een zogenaamde securitisatiestructuur (zie bijvoorbeeld punt C2 hierna). Hierop is het beleid voor doorstroomfinancieringsvennootschappen niet van toepassing. Overigens zal in dit geval geen ruling voor een securitisatiestructuur kunnen worden verkregen, gezien het ontbreken van het non/limited-recourse karakter.
5. Een tot een internationaal dienstverlenend concern behorende naar Nederlands recht opgerichte en in Nederland gevestigde vennootschap heeft van haar op de Nederlandse Antillen gevestigde moedermaatschappij het exclusieve recht verkregen gebruik te maken van knowhow. De Nederlandse vennootschap zal dit recht sub-licentieren aan met haar gelieerde partijen. Gevraagd is om de afgifte van een met de modelruling voor licentieactiviteiten in overeenstemming zijnde royaltydoorstroomruling. De knowhow is in de moedermaatschappij bijeengebracht door de diverse onderdelen van het betreffende concern. Het is onaannemelijk dat de moedermaatschappij aan de betreffende onderdelen vergoedingen heeft betaald voor de door hen verrichte arbeid. Daarnaast is het de vraag of er sprake kan zijn van een licentie die een royaltybetaling rechtvaardigt nu veel van de betreffende informatie algemeen en vrijelijk beschikbaar is. De afgifte van de ruling is geweigerd met als motivering dat sprake is van strijdigheid met de in acht te nemen goede trouw jegens de verdragspartners. Er lijkt sprake te zijn van herfacturering voor een in een taxhaven gevestigde vennootschap.
6. Een Engels concern wenst een overname te plegen in Amerika. Daartoe wordt een structuur opgezet, waarbij een Nederlandse tussenhoudstervenootschap de aandelen houdt van twee Luxemburgse vennootschappen. De twee Luxemburgse vennootschappen treden op als partner in een Amerikaanse Delaware General Partnership. De partnership zal gefinancierd worden met een mix van

eigen vermogen en vreemd vermogen. Naar Luxemburgs fiscaal recht en naar Nederlands fiscaal recht beoordeeld zal de partnership transparant zijn. De partnership zal het aan haar ter beschikking gestelde eigen en vreemd vermogen aanwenden als storting op aandelen in een Amerikaanse overnameholding die een Amerikaanse werkmaatschappij zal verwerven. In de Verenigde Staten van Amerika (VS) zal het General partnership aangemerkt worden als entiteit voor belastingdoeleinden. De overnameholding en de werkmaatschappij zullen met de partnership worden geconsolideerd. De rente over het aan de partnership ter beschikking gestelde vreemde vermogen komt hierdoor in de VS in aftrek. Op het niveau van de Luxemburgse vennootschappen – de partners van de partnership – is door de transparantie van de partnership naar Luxemburgs fiscaal recht sprake van een rechtstreekse deelneming in de Amerikaanse overnameholding. Gevraagd is te bevestigen dat op grond van artikel 13, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Geoordeeld is dat sprake is van ongewenste fiscale grensverkenning, nu de structuur gericht is op het in Nederland verkrijgen van vrijstelling van winst waarbij geen rekening wordt gehouden met rente die in Luxemburg niet wordt belast (bruto-vrijstelling), terwijl in de VS een resultaat onder aftrek van rente in de heffing wordt betrokken (nettobelastingheffing).

7. Het Luxemburgse scheepvaartregime, dat recht geeft op een off shore investeringsaftrek, is aangemerkt als een bijzonder regime in de zin van artikel 13g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.
8. De deelnemingsvrijstelling is niet van toepassing in een geval waarbij het gehele belang van het aandelenpakket niet bij de BV berust. In dit geval was er sprake van een call-optie (het recht om op termijn een bepaald pakket aandelen te mogen kopen) in combinatie met het schrijven van een putoptie (de verplichting om op termijn een bepaald pakket aandelen te kopen).
9. Verzoek om toepassing van de deelnemingsvrijstelling op grond van artikel 13g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 voor een Ierse IFSC-vennootschap. Dit regime is aangemerkt als een bijzonder regime in de zin van artikel 13g.
10. Verzoek om toepassing van de deelnemingsvrijstelling voor een naar Oostenrijks recht opgericht lichaam. De enige activiteit van dat lichaam was het houden van aandelen in een vennootschap gevestigd te Gibraltar. Die vennootschap hield zich bezig met beleggen. Zekerheid vooraf wordt geweigerd ten aanzien van de kwalificatie van een aandelenbelang in een vennootschap die enkel als tussenschakel dient bij beleggingen.
11. De deelnemingsvrijstelling is niet van toepassing verklaart ten aanzien van een belang van minder dan 5% in een buitenlandse vennootschap gehouden door een Nederlandse tussenhoudster die als enige activiteit heeft het houden van aandelen.
12. Een natuurlijke persoon bezit alle aandelen in een Nederlandse BV. De BV bezit een minderheidsbelang in een buitenlands lichaam. Nu bij de BV zelf geen blijkt is gegeven van betrokkenheid bij het buitenlands lichaam op bestuurlijk, beleidsvormend of financieel gebied is geen zekerheid vooraf gegeven over toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Een dergelijk belang wordt in deze situatie als belegging aangemerkt.

13. Een Nederlandse BV verkrijgt een belang van ongeveer 5% in de (beursgenoteerde) grootmoedermaatschappij. De aandelen zullen worden gebruikt als koopsom om een minderheidsaandeelhouder in een verbonden lichaam (een dochter van de grootmoeder) uit te kopen. Geen zekerheid vooraf is vooraf gegeven over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling bij de BV op het belang in de grootmoeder. Twee overwegingen spelen daarbij een rol. Ten eerste leidt (middellijke) inkoop in beginsel tot amortisatie. Ten tweede was onzeker of het belang groter zou zijn dan 5%. Wel is bevestigd dat voor de verkrijgingsprijs van de aandelen in het verbonden lichaam de aankoopprijs van de aandelen in de grootmoeder kan gelden, onder de voorwaarde dat eventueel te veel aangekochte aandelen in de grootmoeder direct na de verwerving van het belang in het verbonden lichaam worden verkocht. De verkoopprijs daarvan komt in mindering op de verkrijgingsprijs.
14. Verzoek om te verklaren dat voor een buitenlandse vennootschap sprake is van een onderneming in de zin van artikel 17 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 juncto de artikelen 49, eerste lid, letter b en 49, eerste lid, letter c, ten 4e waartoe de aandelen in een Nederlandse vennootschap behoren. In dit geval bestond onvoldoende duidelijkheid ten aanzien van de feiten en omstandigheden.
15. Verzoek om te bevestigen dat een naar Nederlands recht opgericht lichaam met de feitelijke vestigingsplaats in een verdragsland op grond van het Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting dat gesloten is met dat verdragsland, in dat land is gevestigd¹.
16. Verzoek om te bevestigen dat sprake is van een vaste inrichting in Ierland. Een naar Nederlands recht opgerichte BV huurt in Ierland een internetserver, die ter beschikking staat van derden. In dit geval kon niet worden bevestigd dat sprake is van een vaste inrichting in Ierland.
17. Verzoek om Cumulatief preferent aandelenkapitaal (vaste rente en geen deelname in de overige winsten) fiscaal als vreemd vermogen te behandelen, is niet gehonoreerd.
18. Een Nederlandse BV wordt als overnamevehikel voor Europese acquisities gebruikt. De aandelen van de BV, die in handen zijn van buitenlandse personen worden vervreemd aan een Deense houdstermaatschappij met als doel de heffing van dividendbelasting te voorkomen. Er is geen zekerheid vooraf verleend over vraag of inhouding van dividendbelasting achterwege kan blijven ten aanzien van uitkeringen van dividend aan de Deense houdstermaatschappij.

B.

Standpuntbepalingen inzake vragen die zijn opgekomen bij de behandeling van verzoeken om zekerheid vooraf.

1. Voor de toepassing van een cost-plusruling kan een afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk in de loonbelasting (S&O-regeling), gezien het causale verband met het loon respectievelijk de loonkosten, in mindering worden gebracht op de loonkosten en daarmee op de kostengrondslag voor de cost-plusmethode.
2. Voor de toepassing van een cost-plusruling kan een bijdrage op grond van de investeringspremieregeling (IPR-regeling) in mindering worden gebracht op de desbetreffende investeringen, waardoor de

¹ In één individueel geval is wel een dergelijke ruling afgegeven.

afschrijving op deze activa wordt verminderd en zo de grondslag voor de costplus methode wordt verlaagd.

3. Bij de toepassing van de cost-plusmethode kan de bronbelasting die de vennootschap verschuldigd is ter zake van de aan haar door de moedervenootschap vergoede kosten (plus opslag) ter zake van verrichte diensten, buiten de grondslag blijven. De afspraak is uit praktisch oogpunt gemaakt; het alternatief zou zijn een repeterende vermenigvuldiging van de bronbelasting in de cost-plusgrondslag.
4. Alle kosten van aandelenopties voor personeelsleden behoren tot de personeelskosten en dienen dus tot de kostengrondslag te worden gerekend voor de toepassing van de cost-plusmethode.
5. Voor de toepassing van een financieringsruling dienen de voorwaarden van de in- en uitgaande leningen gelijk te zijn. Indien aan de ingaande lening warrants verbonden zijn, heeft de vennootschap de uitgaande lening de facto gedeeltelijk met eigen vermogen gefinancierd. In dit geval kan geen ruling worden verkregen.
6. Indien bij een licentie-doorstroom-overeenkomst één totaalbedrag is overeengekomen (lumpsum) dient, ook als de betaling in termijnen plaatsvindt, het vaste percentage van 6 te worden toegepast overeenkomstig de modelruling voor licentieactiviteiten.
7. Voor licentieovereenkomsten inzake langer lopende filmrechten, die blijvend en regelmatig opbrengst genereren, is ook een vaste vergoeding van 6% van toepassing.
8. Indien vergoedingen volgens een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting als royalty worden aangemerkt kan daarvoor bij de toepassing van de royaltydoorstroomruling worden aangesloten.
9. Voor een financieringsvennootschap die zich in een niet-verdragsland bevindt wordt geen zekerheid verstrekt ten aanzien van de deelnemingsvrijstelling, aangezien beperkte mogelijkheden ten aanzien van inlichtinguitwisseling bestaan.
10. Voor de toepassing van de vreemd vermogen-eis van 20% van artikel 2a, eerste lid, onderdeel b, van de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971, dient vreemd vermogen ook formeel door het financieringslichaam te worden aangetrokken. Vermogen dat door gelieerde groepsmaatschappijen is aangetrokken, maar materieel voor rekening en risico van het financieringslichaam komt, wordt niet feitelijk van derden aangetrokken, zoals de bepaling eist. Voor de beoordeling of het financieringslichaam voldoende zelfstandig is (art. 2a, eerste lid, onderdeel d) wordt met dit vreemd vermogen wel rekening gehouden.
11. Verzoek om toepassing van de deelnemingsvrijstelling voor een buitenlandse captive insurance vennootschap. Er is geen zekerheid gegeven omdat sprake was van «fronting». Hiervan is sprake ingeval een derde verzekeringsmaatschappij wordt ingeschakeld om de verzekeringspremies van het concern in ontvangst te nemen en geheel of gedeeltelijk door te stoten naar de gelieerde captive insurance vennootschap.
12. Een Nederlandse BV verricht in Zwitserland hulp- en ondersteunende activiteiten voor andere groepsmaatschappijen. Op grond van het Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en

Zwitserland kan deze activiteit niet als vaste inrichting van de BV worden aangemerkt, aangezien hulpen ondersteunende activiteiten niet als handels-, nijverheids- of handwerksactiviteiten worden gezien (artikel 4, eerste lid, van het belastingverdrag).

13. Een ruling wordt alleen afgegeven indien belanghebbende duidelijkheid wenst te verschaffen over de uiteindelijk gerechtigden aan de «top» van het concern, aangezien zonder deze duidelijkheid strijd met goede trouw jegens verdragspartners kan ontstaan.

C.

In mijn eerder genoemde notitie aan de Tweede Kamer heb ik benadrukt dat binnen de kaders van wet, jurisprudentie en beleid en met inachtneming van de goede trouw jegens de verdragspartners, een open systeem van afspraken vooraf kan ontstaan, dat mogelijkheden biedt voor een individuele benadering. Waar standaardwerk voldoet, kan worden volstaan met de toepassing van de standaardrulings. Voor overige gevallen wordt een individuele benadering gevolgd. Hieronder volgt een overzicht van de in dit kader genomen beslissingen over de periode 1999 tot en met medio september 2000.

Situaties gebaseerd op de cost-plusruling

1. Alle aandelen in een Nederlandse BV worden gehouden door een naar Nederlands recht opgerichte CV die zelf geen bedrijfsmatige activiteiten in Nederland uitvoert. De partners van de CV zijn buiten Nederland gevestigd. Het concern als geheel houdt zich bezig met de ontwikkeling, productie, verkoop en distributie van amusementssoftware. CV treedt op als principaal voor Europese verkopen. De verkopen geschieden door de in de diverse landen gevestigde groepsmaatschappijen. De verkopen worden geleid via de Nederlandse vennootschap op basis van back to back contracten. De jaarlijkse belastbare winst van de BV ter zake van de distributieactiviteiten binnen concern kan worden gebaseerd op een percentage van de omzet (resale-minus-ruling) met als minimum een percentage van de kosten (cost-plus-ruling). De grondslag voor de bodemcost-plus is exclusief de inkoopprijs van de verkochte goederen. Het resale-minuspercentage bedraagt 1% van de buiten Nederland gerealiseerde omzet. Voorzover de omzet hoger is dan honderd miljoen gulden bedraagt het percentage 0,5%. Het cost-plus-percentage bedraagt 5%.
2. Een Nederlandse BV gaat functioneren als speciale dienstverlener bij financieringstransacties. Er is sprake van een zogenoemde securitisatiestructuur. De aandelen van BV worden gehouden door een stichting die op geen enkele wijze gelieerd is aan de emittent van de obligaties of de schuldbewijshouders. Een financiële instelling arrangeert de overname door BV van obligaties die uitstaan bij een derde partij. De gelden om de obligaties te kunnen verwerven zullen door BV worden verkregen door het uitgeven van schuldbewijzen aan buitenlandse institutionele beleggers. Zowel de obligaties als de schuldbewijzen luiden in Euro's. Ook verder zijn de voorwaarden van de obligaties en schuldbewijzen identiek. Tussen partijen is overeengekomen dat BV een zo gering mogelijke aansprakelijkheid voor de obligaties en schuldbewijzen heeft, nu de schuldbewijshouders zich voor de uitwinning van de schulden slechts tot BV zullen wenden voorzover dat kan door uitwinning van de aan hen verpande obligaties. Vastgesteld is dat BV op geen enkele wijze gelieerd is aan de emittent van de obligaties noch aan de schuldbewijshouders en dat BV feitelijk geen partij is bij de in- en/of uitgeleende gelden. Oftewel,

BV oefent de functie uit van dienstverlener, waarbij de dienst bestaat uit het ervoor zorgen dat de genoemde obligaties omgezet worden in schuldbewijzen die kunnen worden verhandeld op de internationale kapitaalmarkten. Deze functie kan beloond worden door een winst-opslag te rapporteren van 5% over alle kosten die verband houden met de door belanghebbende verrichte activiteiten. Daarnaast wordt het standpunt ingenomen dat de obligaties en schuldbewijzen belanghebbende niet aangaan. Deze dienen dan ook niet voor te komen op de balans of resultatenrekening van belanghebbende. Verder kan ook geen aanspraak gemaakt worden op een woonplaatsverklaring in die zin dat de belastingdienst zal verklaren dat belanghebbende is gerechtigd tot de obligaties en/of schuldbewijzen. De woonplaatsverklaring wordt geclausuleerd ten aanzien van het beneficial ownership.

3. Zekerheid vooraf is gevraagd voor een stichting die via een buitenlandse bank zogenoemde Limited Recourse Collateralised Debt Obligation Notes uitgeeft. Met de opbrengst van de Notes worden hoofdzakelijk in Euro gedenomineerde non-investment grade debt obligations en enige in US \$ gedenomineerde securities aangeschaft. De directie over de stichting wordt volledig beheerst door de buitenlandse bank. De stichting loopt geen enkel risico ten aanzien van de met de opbrengst van de Notes aangeschafte activa. Gevraagd is om een ruling in overeenstemming met de modelruling voor financieringsactiviteiten. Nu geen sprake is van in- en doorlenen binnen concernverband en tevens op basis van de samenhang van de contracten is geconstateerd dat de opbrengst van de aangeschafte activa de stichting niet aangaan is een cost-plus (5%) ruling afgeven voor administratieve dienstverlening. Tevens is aangegeven dat indien de stichting een woonplaatsverklaring vraagt om eventuele buitenlandse bronheffingen te doen verminderen deze niet, dan wel geclausuleerd wordt afgegeven nu de stichting niet beschouwd kan worden als de uiteindelijk gerechtigde tot de geldsommen. In verband daarmee kunnen ook geen buitenlandse bronheffingen kunnen worden verrekend.

Situaties gebaseerd op de financieringsruling

4. In- en uitlenen binnen concernverband, waarbij is overeengekomen dat de schuld op enig moment kan worden omgezet in aandelenkapitaal en de corresponderende vordering op enig moment wordt omgezet in een deelneming. Tot het moment waarop één van de omzettingen heeft plaatsgevonden is sprake van een lening en is – mits geen valuta/debiteuren-risico aanwezig is – het beleid inzake financieringsruling van toepassing.
5. Inkomen en uitgaande leningen waarvan de rente op de hoofdsom in en uit winstafhankelijk is. De leningen o/g en u/g staan bij voortduring tegenover elkaar. Omdat er daardoor geen winstdelendheid ten aanzien van de winst van de vennootschap bestaat, is er een standaard doorstroomruling afgegeven.
6. Een Nederlandse BV is opgericht door een buitenlandse investment bank. De aandelen in BV worden door diverse (buitenlandse) partijen gehouden. Aan BV is door een bankensyndicaat een kortlopende 12 maandslening verstrekt. Met de verkregen middelen koopt BV een belang in een buitenlandse onderneming van een aan haar moedermaatschappij gelieerde vennootschap. Tegelijkertijd vestigt BV ten behoeve van één van haar moedermaatschappijen een call optie op het belang in de buitenlandse onderneming. De uitoefentermijn is

eveneens gesteld op 12 maanden. De voorwaarden van de call optie zijn zodanig dat BV bij uitoefening van de optie de aankoopprijs van de onderneming plus de verschuldigde interest op de lening en eventueel door haar te maken kosten verkrijgt. Daarnaast kan de optiehouder BV verplichten het belang in de onderneming te vervreemden waarbij een eventuele meerwaarde (na aftrek van eerder genoemde interest en kosten) aan de optiehouder toekomt. Tevens heeft BV met een aan de betreffende moedermaatschappij verbonden lichaam een zogenoemde «Contract of Differences» gesloten. Op basis van dit (kostenloze) contract zal BV ten allen tijde schadeloos worden gesteld voor een eventuele vermindering van de waarde van de buitenlandse onderneming en door BV in de tussenliggende tijd te maken kosten. Op basis van het samenstel van contracten is geconcludeerd dat BV een verzekerde financieringstransactie is aangegaan. Hiervoor is een standaard financieringsruling afgegeven.

Situaties gebaseerd op rulings voor licentieactiviteiten

7. Er is een royaltyruling afgegeven voor een eenmalige betaling ter zake van het gebruik van en onderhoud van software. Het lump-sum percentage van 6 is van toepassing.

Situaties gebaseerd op houdsterrulings

8. Twee buitenlandse concerns houden ieder 15% van de aandelen in een Japanse vennootschap via twee Nederlandse vennootschappen. De economische eigendom van deze aandelen in de Japanse vennootschap is in handen van een gemeenschappelijke joint venture vennootschap in Nederland. Gezien het arrest van de Hoge Raad BNB 1986/118 is voor de joint venture vennootschap zekerheid gegeven over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Als voorwaarde is in de ruling opgenomen dat Japan wordt geïnformeerd over de structuur in Nederland.
9. Verzoek om toepassing van de deelnemingsvrijstelling voor een actieve Antilliaanse tussenhoudster, die op haar beurt de aandelen bezit van een niet-onderworpen Ierse houdstervenootschap. Deze Ierse vennootschap bezit een belang in een Portugese vennootschap die betrokken is bij een jointventure bouwproject. Zekerheid vooraf is gegeven onder de volgende voorwaarden:
 - de activiteiten van het niet-onderworpen lichaam in de bedrijfskolom dienen zich uitsluitend te beperken tot het houden van de aandelen in een onderworpen werkmaatschappij. Er mag naast het houden van die aandelen geen materiële onderneming door het niet-onderworpen lichaam worden gedreven en er mag verder geen inkomensgenererend vermogen in het niet-onderworpen lichaam aanwezig zijn;
 - bij de uiteindelijke werkmaatschappij in de bedrijfskolom is sprake van onderworpenheid aan een belasting naar winst, zoals bedoeld in artikel 13, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;
 - de jaarstukken van het niet-onderworpen lichaam dienen jaarlijks bij de aangifte vennootschapsbelasting van de Nederlandse vennootschap te worden gevoegd;
 - de tussengeschoven onderworpen Antilliaanse vennootschap dient feitelijk gevestigd te zijn in het land waar zij zegt onderworpen te zijn. Een en ander dient naar omstandigheden te worden beoordeeld, maar zal door de inspecteur vooraf niet nader kunnen en worden ingevuld.

10. Er is zekerheid verstrekt aan een Nederlandse BV voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling ten aanzien van een Amerikaanse LLC, die houdster is van 4 actieve buitenlandse vennootschappen. In het verzoek is vermeld dat deze LLC zal worden geliquideerd, omdat deze geen functie heeft. De zekerheid is verstrekt onder de volgende voorwaarden:
 - de zekerheid geldt voor een periode van maximaal zes maanden: in die periode dient de LLC uit de structuur te zijn verdwenen, zodat de aandelen van de 4 actieve buitenlandse deelnemingen rechtstreeks door de Nederlandse BV worden gehouden;
 - de buitenlandse deelnemingen zijn feitelijk onderworpen aan een belasting naar de winst, zoals bedoeld in artikel 13, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;
 - de jaarstukken van de LLC dienen bij de aangifte vennootschapsbelasting van de BV te worden gevoegd;
 - de activiteiten van de LLC dienen zich uitsluitend te beperken tot het houden van de aandelen in de buitenlandse deelnemingen. Naast het houden van die aandelen wordt geen materiële onderneming gedreven en is geen inkomensgenererend vermogen aanwezig. Dit betekent onder meer dat ontvangen dividenden direct worden (door-) uitgekeerd;
 - de reden voor het tussenschuiven van de LLC is niet ingegeven door overwegende mate fiscale motieven, in die zin dat hiermee in het buitenland belasting wordt ontgaan.
11. Joint venture-partners willen door middel van een Nederlandse BV ondernemingsactiviteiten in Nederland gaan verrichten. Het belang in de BV wordt gehouden door een Amerikaanse LLC. Ter zake is bevestigd dat overeenkomstig het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 18 september 1997, nr. DGO 97-00 417, de partners verdragsbescherming genieten indien zij ook zelf kwalificeren voor verdragstoepassing. De BV participeert ook in een Amerikaanse LLC. Nu de resultaten van die LLC in de Amerikaanse winstbelasting worden betrokken bij de joint venture-partners is de deelnemingsvrijstelling op de participatie van toepassing verklaard (deze LLC wordt naar Nederlands recht als een zelfstandig belastingplichtig lichaam beschouwd).
12. Er is zekerheid vooraf verleend inzake de toepassing van de deelnemingsvrijstelling voor een Zwitserse GmbH met een Oostenrijkse deelneming die een vaste inrichting in Zwitserland heeft. De Oostenrijkse vennootschap heeft een lening verstrekt aan een overnameholding in het Verenigd Koninkrijk (VK), welke lening aan de vaste inrichting in Zwitserland is gealloceerd. In Zwitserland is een ruling verkregen. Als voorwaarde is gesteld dat de Zwitserse ruling moet worden overgelegd en dat de fiscus van het VK wordt geïnformeerd over het bestaan van de Zwitserse vaste inrichting en de daaraan gealloceerde vordering op de overnameholding in het VK.
13. Een Nederlandse BV fungeert als zogenoemde «capital venture»-maatschappij. De BV bezit minderheidsbelangen in enkele specifiek genoemde actieve werkmaatschappijen. De genoemde belangen zijn allen groter dan 5%. Er is sprake van bestuurlijke betrokkenheid bij de gehouden participaties. De kosten daarvan worden door BV met een winstopslag doorbelast aan de participaties. Bevestigd is dat de betreffende belangen niet als voorraad of belegging worden gehouden. Als aanvullende voorwaarde is gesteld dat alle kosten die gemaakt worden door de BV in het kader van het zoeken en analyseren van mogelijke nieuwe acquisities als kosten zullen worden aange-

merkt in de zin van art. 13, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

14. Verzoek om toepassing van de deelnemingsvrijstelling voor een onder de Nederlandse BV tussen geschoven houdstermaatschappij (Isle of Man) voor captive-insurance maatschappijen. Het betreft een «aangeklede» houdstervennootschap. Door middel van ingehuurde arbeid wordt toezicht gehouden op de onderliggende deelnemingen. Twee van die deelnemingen (kleindochters) zijn niet onderworpen vennoetschappen. De werkzaamheden van de kleindochters zijn als actief (ondernemen) te bestempelen. Onder de tussenhouder hangen ook wel onderworpen deelnemingen. Zekerheid vooraf is verstrekt onder de volgende voorwaarden:
 - de voordelen uit de (her-)verzekeringsactiviteiten van de captives dienen geheel of gedeeltelijk terug te vloeien naar de vennoetschappen van de groep die hun risico's hebben verzekerd door een korting te verlenen op de te betalen verzekeringspremies; de door de groepsvennoetschappen betaalde premies dienen «at arm's length» te zijn;
 - bij de aangiften vennootschapsbelasting van de BV zullen (jaarlijks) de jaarstukken van de captives worden gevoegd;
 - de «Isle of Man»-houdstermaatschappij en de daaronder hangende houdstermaatschappij mogen geen «passive income» genieten, behoudens terzake van het aandelenbezit in de dochtervennoetschappen.
15. Er is zekerheid vooraf verstrekt aan een in Nederland gevestigde BV voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op door de vennoetschap gehouden aandelen (rechtstreeks, danwel via een besloten commanditaire vennoetschap waarin de vennoetschap als enig behorend vennoet optreedt) in startende internetbedrijven. De vennoetschap beschikt in Nederland over een voor de functie toegereust kantoor en personeel. Voor de ten aanzien van de dochtervennoetschappen verrichte managementactiviteiten is een cost-plusruling afgegeven, met een winstoverslag van 10%. De in de commanditaire vennoetschap aangehouden belangen bedragen altijd meer dan 5%. De zekerheid is tevens verstrekt voor (na toerekening aan de diverse vennoten in de commanditaire vennoetschap) gehouden belangen van minder dan 5%. Ten aanzien van de commanditaire vennoten in de besloten commanditaire vennoetschap (naar buitenlands recht opgerichte lichamen gevestigd in een land waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten en gezien de rechtsvorm op grond van artikel 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in beginsel als buitenlands belastingplichtige aan te merken) is vastgelegd dat, indien sprake mocht zijn van buitenlandse belastingplicht, de aan de te constateren vaste inrichting toe te rekenen aandelen niet als belegging worden gehouden.

Overige situaties

16. Een naar Nederlands recht opgerichte B.V. houdt een 100% deelneming in een Belgische S.A. die zich bezighoudt met verkoopactiviteiten. De aandeelhouder van B.V. is een Zwitserse S.A. Zekerheid vooraf is gegeven dat de anti-misbruikbepaling in artikel 9, tweede lid, van het belastingverdrag met Zwitserland in dit geval niet van toepassing is. Genoemd artikel is geschreven voor de situatie dat vanuit Nederlands dan wel Zwitsers perspectief een Zwitserse respectievelijk een Nederlandse vennoetschap op grond van overwegend

fiscale motieven wordt tussengeschoven. Een dergelijke situatie doet zich hier niet voor.

17. Een buitenlands internationaal opererend concern opent in Nederland een bedrijfsvestiging in de vorm van een besloten commanditaire vennootschap. Deze vestiging zal als hoofdkantoor van de nieuwe Europese activiteiten gaan fungeren. De bedrijfsvoering in Nederland omvat de volledige aansturing van de Europese activiteiten. De binnen het concern verantwoordelijke personen voor de Europese activiteiten verrichten hun arbeid in en vanuit Nederland. De commanditaire vennootschap bezit de aandelen van een nieuwe naar Nederlands recht opgerichte en in Nederland gevestigde vennootschap die als houdster optreedt voor de Europese deelnemingen. Nu er sprake is van een nieuwe activiteit en geen sprake is van opgebouwde (winst)reserves is zekerheid vooraf verstrekt ten aanzien van de toerekening van de aandelen in de Nederlandse houdster aan de geconstateerde vaste inrichtingen van de buitenlandse vennoten, onder de voorwaarde dat de commanditaire vennootschap over voldoende beslissingsbevoegdheid beschikt ten aanzien van de eigen werkzaamheden, de werkzaamheden van de Nederlandse houdster en de door deze houdster gehouden dochtermaatschappijen. Er dient sprake te zijn van beduidend meer dan «day to day management» van de onderneming. Tevens is vastgelegd dat op door de Nederlandse houdster aan de commanditaire vennootschap uit te keren dividenden geen dividendbelasting behoeft te worden ingehouden mits de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Vorderingen en schulden van de vennoten in de commanditaire vennootschap op de Nederlandse activiteiten van het concern zijn toerekenbaar aan het vermogen van de commanditaire vennootschap en behoren aldus tot de vaste inrichting van de betreffende vennoten. Voor de hoofdkantooractiviteiten is een cost-plus 10% afgesproken onder de gebruikelijke voorwaarden voor cost-plus-rulings.
18. Zekerheid is verstrekt over de in Zwitserland verrichte concernfinancieringsactiviteiten van een naar Nederlands recht opgerichte en in Nederland gevestigde vennootschap die behoort tot een internationaal opererend concern. De in Zwitserland verrichte activiteiten zijn na uitgebreide feitelijke toetsing aangemerkt als vallende binnen de criteria als opgenomen in artikel 2a sub 1 (a), (d) en (e) Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971, en zodoende aangemerkt als zogenoemde actieve financieringswerkzaamheden in de zin van artikel 10, sub 2 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 juncto artikel 13, tweede lid, laatste volzin van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Voor de in Nederland verrichte ondersteunende activiteiten (die niet zijn aan te merken als de leiding over de financieringsactiviteit, maar wel als een onderneming in de zin van het verdrag met Zwitserland) is een cost-plus 10% over de aan de Nederlandse activiteit toerekenbare kosten overeengekomen. De Nederlandse vennootschap treedt tevens op als houdstermaatschappij. In verband daarmee is bepaald dat eventueel door de vennootschap aangehouden overnamekassen aan het hoofdhuis moeten worden toegerekend. De ruling is afgegeven voor een periode van vier jaar met een, in afwijking van de modelrulings opgenomen verlengingsmogelijkheid van twee jaar met het oog op een evaluatie van de ruling.

«BV1/BV2»-structuren – geen zekerheid vooraf

1. Inleiding

Bij de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Rotterdam zijn rulingverzoeken ingediend ten aanzien van zogenoemde «BV1/BV2»-structuren. Onderkend is dat implementatie van deze structuren leidt tot een niet meer te rechtvaardigen concurrentievoordeel voor de Amerikaanse concerns die gebruik maken van deze structuren.

Bij «BV1/BV2»-structuren gaat het om de volgende situatie. Het betrokken Amerikaanse lichaam financiert de overname of reorganisatie met extern aangetrokken vreemd vermogen. Dit vermogen wordt vervolgens via twee Nederlandse vennootschappen (BV1 en BV2) die behoren tot een fiscale eenheid doorgeleid naar de houdstervennootschap in het land waar de overname plaatsvindt. Allereerst wordt het geld door het Amerikaanse lichaam doorgeleend aan haar 100% dochtermaatschappij BV1. BV1 brengt het geld als eigen vermogen in, in haar 100% dochtermaatschappij BV2, die het geld vervolgens doorleent aan de houdstervennootschap in het land waar de overname plaatsvindt. Vanuit Nederlands perspectief is sprake in- en uitlenen van gelden (BV1 en BV2 vormen een fiscale eenheid, waardoor er fiscaal maar één lichaam is). In de Verenigde Staten wordt op basis van de zogenoemde Entity classification rules («check-the-box»-regulations) de keuze gemaakt om BV1 als transparant lichaam aan te merken. Vanuit Amerikaans perspectief is er dan sprake van een met eigen vermogen gefinancierde deelneming in BV2. Aangezien BV2 de door haar ontvangen rentebaten niet als dividend uitkeert aan BV1 zal vanuit Amerikaans perspectief niets worden ontvangen en dus geen heffing plaatsvinden. Per saldo leidt deze structuur ertoe dat de rente aftrekbaar is bij de houdstervennootschap in het land waarin de overname plaats vindt en de heffing in de Verenigde Staten (oneindig) kan worden uitgesteld.

In verband met het voorgaande is vandaag een besluit gepubliceerd waarin is neergelegd dat het meewerken aan structuren die dergelijk belangrijke concurrentienadelen kunnen opleveren voor niet-Amerikaanse concerns in strijd wordt geacht met de goede trouw die Nederland verschuldigd is jegens haar verdragspartners. Om deze reden zullen verzoeken om zekerheid vooraf ten aanzien van de hiervoor genoemde structuren niet (langer) in behandeling worden genomen. De letterlijke tekst van het besluit is hierna opgenomen in paragraaf 2.

2. Besluit inzake toepassing van rulingbeleid ten aanzien van BV1/BV2 structuren

De tekst van het vandaag gepubliceerde besluit luidt:

DIRECTIE INTERNATIONALE FISCALE ZAKEN

Besluit van 20 november 2000, nr. IFZ 2000/1292M

De directeur-generaal voor Fiscale Zaken deelt namens de Staatssecretaris van Financiën het volgende mede.

Voor zeer aanzienlijke bedragen is zekerheid vooraf gevraagd ten aanzien van de fiscale consequenties van overnames en reorganisaties in Europa door het Amerikaanse bedrijfsleven. De structuur is zodanig vorm gegeven dat het betrokken Amerikaanse lichaam een overname of reorga-

nisatie financiert met extern aangetrokken vreemd vermogen. Dit vermogen wordt volgens de volgende structuur doorgesluisd naar de houdstervennootschap in het land waar de overname plaatsvindt. Allereerst wordt het geld door het Amerikaanse lichaam doorgeleend aan haar 100% dochtermaatschappij BV1. BV1 brengt het geld als eigen vermogen in, in haar 100% dochtermaatschappij BV2. BV2 leent het geld vervolgens uit aan de houdstervennootschap in het land waar de overname plaatsvindt. Tussen BV1 en BV2 wordt in Nederland een fiscale eenheid aangevraagd. Binnen deze fiscale eenheid valt de rentebate van BV2 nagenoeg geheel weg tegen de rentelast van BV1. Er wordt een doorstroomfinancieringsruling gevraagd ter bepaling van het verschil tussen het rentepercentage op de ingeleende gelden en het rentepercentage op de uitgeleende gelden dat als winst in Nederland moet worden aangegeven. Ook wordt zekerheid vooraf gevraagd ten aanzien van de kapitaalsbelastingconsequenties. Op grond van geldende wetgeving in de Verenigde Staten (de zogenoemde Entity classification rules: check-the-box-regulations) bestaat in de Verenigde Staten de keuze om BV1 als transparant lichaam te laten aanmerken voor de wetstoepassing in de Verenigde Staten. Als BV1 als transparant lichaam wordt gekwalificeerd, dan wordt in de Verenigde Staten alleen de met eigen vermogen gefinancierde deelneming in BV2 herkend. In Nederland wordt een besloten vennootschap altijd als een niet transparant lichaam gekwalificeerd. Dit kwalificatieverschil leidt er bij de voorgelegde structuren toe dat in de Verenigde Staten geen belasting wordt geheven over de rente die het Amerikaanse lichaam (vanuit Nederlands perspectief) geniet zolang BV2 de door haar ontvangen rentebaten niet als dividend uitkeert aan BV1. Het uitkeren van dividend kan door het concern zo lang als gewenst is worden uitgesteld. In het land waar de overname of de reorganisatie plaatsvindt, vindt renteaftrek plaats tegen het aldaar geldende tarief voor de vennootschapsbelasting. Indien de hiervoor beschreven structuren zouden worden geïmplementeerd, dan leidt dit tot een verslechtering van de concurrentiepositie van het Nederlandse en het niet-Amerikaanse bedrijfsleven. De effectieve belastingdruk voor Amerikaanse concerns over de in Europa behaalde winsten is door de gebruikmaking van de constructie namelijk veel lager dan voor niet-Amerikaanse concerns.

Gezien de negatieve effecten van de voorgelegde structuren op de concurrentiepositie van het niet-Amerikaanse bedrijfsleven is na ampele overweging de conclusie getrokken dat het verstrekken van zekerheid vooraf ten aanzien van deze structuren in strijd geacht moet worden met de goede trouw die Nederland jegens haar verdragspartners verschuldigd is. Nadat in eerste instantie in een enkel geval zekerheid vooraf is verstrekt (zie publicatie afwijkende rulings in o.a. Fiscaal Up to Date d.d. 7 december 1999) is op basis van dit voortschrijdende inzicht besloten rullingverzoeken die betrekking hebben op BV1/BV2 structuren niet meer in behandeling te nemen. Ook zonder zekerheid vooraf kunnen de betrokken concerns echter tot implementatie van structuren overgaan en het op een definitieve beoordeling door de rechter te laten aankomen. Nederland heeft daarom het probleem onder de aandacht gebracht van de Verenigde Staten. Tevens wordt op dit moment bestudeerd of er via een wetswijziging in Nederland mogelijkheden zijn om implementatie van deze en soortgelijke structuren via Nederland onmogelijk te maken. Indien dit resulteert in een wetsvoorstel, dan zal daarbij tevens worden voorgesteld om geen overgangsrecht op te nemen voor structuren die na de datum van dagtekening van dit besluit worden geïmplementeerd.