



Het Nederlandse rulingbeleid

Fleur van den Heuvel

Thesis MSc Fiscale Economie (september 2019)

SNR 1259822

Begeleider: dr. C.A.T. Peters

Tweede lezer: prof. dr. P.H.J. Essers

Abstract

Vanaf 1 juli 2019 is het Nederlandse rulingbeleid grondig herzien met betrekking tot de transparantie van verstrekte rulings, het proces van afgifte, en de inhoud van verstrekte rulings. Deze scriptie gaat in op de vraag of het Nederlandse rulingbeleid vanaf deze datum in overeenstemming is met Europese wet- en regelgeving. Daarnaast wordt de wenselijkheid van een meer geharmoniseerd Europees rulingbeleid beoordeeld.

De herziening van het Nederlandse rulingbeleid is het gevolg van diverse internationale ontwikkelingen. Deze scriptie gaat in op BEPS actiepoint 5 voor gegevensuitwisseling tussen OESO-landen, het staatssteunverbod van artikel 107(1) VWEU, de Europese richtlijn omtrent automatische gegevensuitwisseling en de richtsnoeren van de Gedragscodegroep.

Ik ben voorstander van vergaande harmonisatie van het transparantiebeleid binnen de Europese Unie. Harmonisatie op het gebied van transparantie gaat schadelijke belastingconcurrentie tussen lidstaten tegen en doet recht aan het gelijkheidsbeginsel. Wel dient meer aandacht te worden besteed aan de rechtsbescherming van belastingplichtigen en de geheimhoudingsplicht van belastingdiensten.

De Nederlandse rullingpraktijk is qua proces in hoge mate gecentraliseerd. Het proces van afgifte is via niet-bindende richtsnoeren geharmoniseerd. Verdere harmonisatie via hard law is niet wenselijk, omdat dit de vrijheid van lidstaten onnodig zou inperken.

De inhoud van APA's is reeds in hoge mate geharmoniseerd via het at arm's length beginsel. Om de soevereiniteit van lidstaten niet te schaden en de flexibiliteit van het at arm's length beginsel te behouden, is het niet wenselijk om het at arm's length beginsel vast te leggen in bindende wetgeving.

De inhoud van ATR's is op dit moment beperkt geharmoniseerd. Het is op dit moment niet wenselijk om binnen de Europese Unie verdere maatregelen te treffen. Gezien de grote verschillen in nationale vennootschapsbelastingstelsels is het niet wenselijk om uniforme regelgeving te creëren. Wanneer de CCCTB wordt ingevoerd, kan een uniform beleid schadelijke belastingconcurrentie tussen lidstaten tegengaan en is harmonisatie bij ATR's wél wenselijk.

Inhoudsopgave

Abstract.....	2
Afkortingenlijst.....	5
Hoofdstuk 1: Inleiding	6
1.1 Aanleiding.....	6
1.2 Doelstelling en probleemstelling	7
1.3 Opzet van het onderzoek.....	8
Hoofdstuk 2: Het Nederlandse rulingbeleid.....	10
2.1 Geschiedenis en ratio van het Nederlandse rulingbeleid	10
2.2 Het rulingbeleid vanaf 2001.....	12
2.2.1 Maatwerk	12
2.2.2 APA/ATR-praktijk.....	13
2.2.3 Kwalificatie als vaststellingsovereenkomst	13
2.2.4 Bevoegdheid tot afgifte van rulings	14
2.2.5 Transparantie.....	14
2.3 Herziening van de rulingpraktijk per 1 juli 2019	15
2.3.1 Onderzoek naar aanleiding van Panama Papers en Paradise Papers.....	15
2.3.2 Brief van staatssecretaris Snel van 22 november 2018.....	16
2.4 Deelconclusie	18
Hoofdstuk 3: Europese wet- en regelgeving omtrent rulings.....	20
3.1 Base Erosion and Profit Shifting project.....	20
3.2 Europese staatssteunregels.....	22
3.2.1 Eisen staatssteun van art. 107(1) VWEU.....	23
3.2.2 Staatssteunprocedures door de Europese Commissie	26
3.3 Richtlijn 2015/2376/EU	29
3.4 Europese richtsnoeren van 6 december 2016.....	30
3.5 Deelconclusie	32
Hoofdstuk 4: Toetsing van het Nederlandse rulingbeleid aan Europese wet- en regelgeving.....	33
4.1 Actiepunt 5 van het BEPS-project	33

4.2 Staatssteunverbod van art. 107(1) VWEU	33
4.3 Richtlijn 2015/2376/EU	35
4.4 Europese richtsnoeren	36
4.5 Deelconclusie	37
Hoofdstuk 5: Verdere harmonisatie binnen de Europese Unie	38
5.1 Toetsingscriteria van harmonisatie van het rulingbeleid	38
5.2 Harmonisatie van het transparantiebeleid	39
5.2.1 Voordelen van geharmoniseerd transparantiebeleid	39
5.2.2 Aandachtspunten	40
5.3 Harmonisatie op het gebied van proces	42
5.4 Harmonisatie op het gebied van inhoud	43
5.4.1 Harmonisatie op het gebied van inhoud bij APA's	44
5.5 Deelconclusie	46
Hoofdstuk 6: Samenvatting en conclusies	47
6.1 Beantwoording centrale onderzoeksvraag	47
6.2 Aanbevelingen voor toekomstig onderzoek	49
Literatuurlijst	50
Wetgeving en kamerstukken	56
Jurisprudentie	60

Afkortingenlijst

APA	Advance Pricing Agreement
ATAD	Anti Tax-Avoidance Directive
ATR	Advance Tax Ruling
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFB	Besluit Fiscaal Bestuursrecht
BNB	Beslissingen in belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
College IFZ	College Internationale Fiscale Zekerheid
EC	Europese Commissie
EG	Europese Gemeenschap
ECOFIN-raad	Raad Economische en Financiële Zaken
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
NJB	Nederlands Juristenblad
NtER	Nederlands tijdschrift voor Europees recht
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
OECD / OESO	Organisation for Economic Cooperation and Development / Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
PbEG	Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen
PbEU	Publicatieblad van de Europese Unie
TFB	Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet VPB	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Aanleiding

Het fiscale imago van multinationals heeft een flinke deuk opgelopen na het uitlekken van de Panama Papers¹ en Paradise Papers² in respectievelijk 2015 en 2017. Door toedoen van een anonieme informant zijn miljoenen documenten onthuld, waardoor belastingconstructies zijn blootgelegd die door bedrijven worden gebruikt om belasting te besparen. De hierop volgende stroom van krantenartikelen, die bijna zonder uitzondering zijn geïllustreerd met palmbomen en witte stranden, is een goede weerspiegeling van de verontwaardiging die bij veel burgers bestaat omtrent belastingontwijking door ondernemingen.

In juni 2014, nog voor het uitlekken van de Panama Papers, is door de Europese Commissie een onderzoek aangekondigd naar het bestaan van staatssteun bij de belastingrulings van Apple, Starbucks en Fiat.³ De Europese Commissie baseert zich hierbij op het verbod op staatssteun van artikel 107(1) VWEU.⁴ Kort gezegd houdt dit verbod in dat overheden geen voordeel mogen verlenen aan specifieke ondernemingen. Het verbod is ingevoerd met de gedachte dat ondernemingen onder gelijke voorwaarden met elkaar moeten kunnen concurreren in de vrije markt van de Europese Unie, zonder dat overheden hierbij ingrijpen. De Europese Commissie onderzoekt in de staatssteunprocedures of bij belastingrulings afspraken zijn gemaakt die in strijd zijn met het staatssteunverbod.

Veel ondernemingen maken gebruik van belastingrulings, om vooraf zekerheid te krijgen over de fiscale gevolgen van hun constructie. Nederland heeft van oudsher een grote rullingpraktijk. Het bestaan van deze rullingpraktijk is terug te leiden op twee aspecten. Allereerst is het geven van zekerheid vooraf bevorderlijk voor de rechtszekerheid van belastingplichtigen. Voor belastingplichtigen, zowel particulieren als ondernemingen, is het immers van belang om van tevoren zekerheid te hebben over hun fiscale positie.⁵ Daarnaast is de rullingpraktijk gericht op het aantrekken van buitenlandse ondernemingen, die vaak minder kennis hebben over Nederlandse wet- en regelgeving.

Een ruling is een fiscaal middel voor belastingplichtigen om verduidelijking te krijgen over de toepassing van een belastingwet op een specifieke situatie. Niet alleen multinationals kunnen vragen om een ruling, ook particulieren en kleine ondernemingen kunnen hierom verzoeken. De belastingplichtige dient bij het aanvragen van een ruling een schriftelijke omschrijving in van de specifieke casus, inclusief alle relevante feiten en omstandigheden. De inspecteur neemt vervolgens een standpunt in over de casus en informeert de belastingplichtige in beginsel binnen acht weken van de

¹ NOS 2016.

² Kooiman 2017.

³ Persbericht van de Europese Commissie van 11 juni 2014, IP/14/663.

⁴ Artikel 107 lid 1 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

⁵ Van Norden 2014.

uitkomst. Het voordeel van dit vooroverleg voor belastingplichtigen is dat op deze manier discussies in de toekomst worden voorkomen. Vooraf is immers duidelijk wat de fiscale gevolgen van een transactie zullen zijn. Nu de maatschappelijke aandacht voor belastingontwijking sterk toeneemt, stijgt echter ook de kritiek op het Nederlandse rulingbeleid. Omdat de transparantie van rulings beperkt was, heerst het beeld bij sommige burgers dat ondernemingen belasting ontwijken door middel van ‘geheime afspraken’ met belastingdiensten. De belastingruling van Starbucks die werd onderzocht door de Europese Commissie is door de Nederlandse Belastingdienst verstrekt, wat negatief afstraalt op het imago van de Nederlandse rullingpraktijk.

Op 22 november 2018 heeft staatssecretaris van Financiën Snel maatregelen aangekondigd omtrent de ‘vernieuwde rullingpraktijk’.⁶ De herzieningen van het rullingbeleid zijn het resultaat van een onderzoek dat is aangekondigd op 8 november 2017,⁷ enkele dagen nadat de Paradise Papers aan het licht kwamen. Er is onderzocht of de ruim 4.000 bestaande rulings met een internationaal karakter in lijn zijn met de geldende Nederlandse wet- en regelgeving en jurisprudentie.⁸ Ondanks dat bijna alle bestaande rulings zijn afgegeven in lijn is met het geldende beleid, laat het onderzoek zien dat 72 van de 4.462 rulings niet volgens de juiste procedures zijn beoordeeld.⁹ De herziening van de rullingpraktijk is een direct gevolg van dit onderzoek.¹⁰

Het is van belang om kritisch na te denken over de grenzen waarbinnen de Nederlandse rullingpraktijk valt. Het feit dat ruim 98 procent van de verstrekte rulings in lijn wordt geacht met Nederlandse wet- en regelgeving is positief. De Nederlandse wetgever moet zich echter ook houden aan recente wijzigingen in wet- en regelgeving binnen de Europese Unie. De Nederlandse wetgever dient Europese maatschappelijke ontwikkelingen in aanmerking te nemen, maar moet daarbij niet uit het oog verliezen op welke gronden het Nederlandse rullingbeleid is gebaseerd. Dit onderzoek gaat daarom nader in op de verhouding tussen Nederlandse en Europese wet- en regelgeving omtrent belastingrulings, om op basis daarvan aanbevelingen te doen over de wenselijkheid van een Europees geharmoniseerd rullingbeleid.

1.2 Doelstelling en probleemstelling

Uit voorgaande blijkt dat er wrijvingen kunnen bestaan tussen de Nederlandse en de Europese wet- en regelgeving omtrent belastingrulings. Dit onderzoek biedt een uiteenzetting van de discussie die hieromtrent is ontstaan, alsmede een afweging van de verschillende argumenten pro en contra het invoeren van een geharmoniseerd Europees rullingbeleid.

⁶ *Kamerstukken II 2018/19, 25087, 223.*

⁷ *Kamerstukken II 2017/18, 25087, 180.*

⁸ *Kamerstukken II 2017/18, 25087, 187.*

⁹ *Kamerstukken II 2017/18, 25087, 187, p. 2.*

¹⁰ *Kamerstukken II 2018/19, 25087, 223.*

Het doel van de Europese maatregelen is het creëren van een gelijk speelveld voor ondernemingen binnen de interne markt van de Europese Unie.¹¹ De Europese wet- en regelgeving heeft enerzijds betrekking op het tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie tussen lidstaten, en anderzijds op het tegengaan van belastingontwijking door belastingplichtigen. De herziening van het Nederlandse rulingbeleid is onderverdeeld in drie elementen: de transparantie van verstrekte rulings, het proces van afgifte, en de inhoud van verstrekte rulings.¹² De recente Europese ontwikkelingen op het gebied van belastingrulings, die in hoofdstuk 3 verder worden toegelicht, hebben elk betrekking op een of meerdere van deze elementen. Derhalve maak ik bij het beoordelen van de wenselijkheid van meer harmonisatie binnen de Europese Unie een onderscheid tussen de elementen transparantie, proces en inhoud.

Deze scriptie gaat in op de vraag of het Nederlandse rulingbeleid als geheel strookt met Europese wet- en regelgeving. Ook indien het rulingbeleid *als geheel* in lijn is met Europese wet- en regelgeving, kunnen desondanks *individuele* rulings afwijken van het beleid en daardoor in strijd zijn met de wet. Gezien de beperkte reikwijdte van deze scriptie wordt niet ingegaan op individuele rulings die zijn verstrekt aan specifieke belastingplichtigen.

De doelstelling van deze scriptie is het vergelijken van de Nederlandse en de Europese wet- en regelgeving omtrent belastingrulings, om op basis daarvan een conclusie te trekken over de wenselijkheid van een geharmoniseerd Europees rulingbeleid. De onderzoeksvraag voor dit onderzoek luidt derhalve als volgt: **“In hoeverre is het Nederlandse rulingbeleid in overeenstemming met Europese wet- en regelgeving en zou het wenselijk zijn een meer geharmoniseerd Europees rulingbeleid te creëren?”**

Om gestructureerd antwoord te geven op de probleemstelling, gaan hoofdstuk 2 tot en met 5 in op de volgende deelvragen:

- Hoe is de Nederlandse wet- en regelgeving omtrent belastingrulings vormgegeven?
- Hoe is de Europese wet- en regelgeving omtrent belastingrulings vormgegeven?
- In hoeverre is het Nederlandse rulingbeleid in overeenstemming met de huidige Europese wet- en regelgeving?
- Is het wenselijk om een meer geharmoniseerd Europees rulingbeleid te creëren, en op welke wijze kan dit rulingbeleid het beste worden vormgegeven?

1.3 Opzet van het onderzoek

Om meer inzicht te krijgen in de totstandkoming van het huidige rulingbeleid, wordt aandacht geschonken aan de parlementaire geschiedenis van de herzieningen van het rulingbeleid in de afgelopen decennia. Ook voor de huidige ontwikkelingen van Nederlandse en Europese wet- en regelgeving

¹¹ Persbericht van de Europese Commissie van 11 juni 2014, IP/14/663.

¹² *Kamerstukken II* 2018/19, 25087, 223.

bieden overheidspublicaties en jurisprudentie duidelijkheid. Voor het beoordelen van de wenselijkheid van een geharmoniseerd Europees rulingbeleid zijn tevens diverse artikelen geanalyseerd.

Hoofdstuk 2 gaat in op de Nederlandse wet- en regelgeving rondom rulings. Om het huidige rulingbeleid in het juiste perspectief te zien, gaat hoofdstuk 2 in op de geschiedenis en het ontstaan van belastingrulings. Paragraaf 2.4 analyseert recente ontwikkelingen in het Nederlandse rulingbeleid.

Het is zinvol om aandacht te schenken aan recente Europese ontwikkelingen omtrent belastingrulings, om zo te beoordelen of het Nederlandse rulingbeleid aan de gestelde voorschriften voldoet. Hoofdstuk 3 gaat in op Actiepunt 5 van het BEPS-project, een project gestart door de OESO dat ernaar streeft de versturende effecten van schadelijke belastingconcurrentie te minimaliseren.¹³ Tevens wordt in dit hoofdstuk het staatssteunverbod van artikel 107(1) VWEU besproken, dat voor de Europese Commissie een sterk wapen is in de strijd tegen het oneigenlijk gebruik van belastingrulings door de lidstaten. Zoals eerder is benadrukt wordt hierbij geen aandacht geschonken aan individuele rulings die zijn verstrekt aan specifieke belastingplichtigen, maar wordt het rulingbeleid *als geheel* getoetst aan het staatssteunverbod. Daarnaast wordt in dit hoofdstuk aandacht geschonken aan de richtlijn die door de Raad van de Europese Unie is opgesteld om automatische gegevensuitwisseling tussen lidstaten te verplichten.¹⁴ Ten slotte behandelt dit hoofdstuk de gevolgen van de richtsnoeren die in 2016 zijn opgesteld door de ECOFIN-raad.

Nadat een beeld is geschetst van de Nederlandse en Europese visie op het verstrekken van belastingrulings, legt hoofdstuk 4 een verband tussen het Nederlandse beleid en de Europese wet- en regelgeving. Onder andere gaat dit hoofdstuk in op het verbod op staatssteun dat is vastgelegd in artikel 107(1) VWEU. Na het bespreken van de eisen die worden gesteld aan staatssteun, wordt getoetst of het Nederlandse rulingbeleid in strijd is met het staatssteunverbod. Ook wordt het Nederlandse rulingbeleid getoetst aan de initiatieven van de OESO, de richtsnoeren van de ECOFIN-raad en de Europese richtlijn omtrent automatische gegevensuitwisseling.

Hoofdstuk 5 gaat in op de wenselijkheid van een geharmoniseerd Europees rulingbeleid. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de drie elementen van harmonisatie: transparantie, proces en inhoud. Om een onderbouwde mening te kunnen vormen, worden voor- en nadelen van harmonisatie tegen elkaar afgewogen. Tevens behandelt dit hoofdstuk de verschillende manieren om tot een harmonisatie te komen.

Nadat hoofdstuk 2 tot en met 5 antwoord geven op de gestelde deelvragen, sluit hoofdstuk 6 af met enkele conclusies en aanbevelingen voor toekomstig onderzoek.

¹³ OECD 2015a.

¹⁴ Richtlijn 2015/2376/EU.

Hoofdstuk 2: Het Nederlandse rulingbeleid

2.1 Geschiedenis en ratio van het Nederlandse rulingbeleid

In 1990 heeft de staatssecretaris een definitie gegeven van een ruling: “een binnen het kader van belastingwet, jurisprudentie en resoluties door de inspecteur vooraf verstrekte standpuntbepaling betreffende de vaststelling van de gehele winst die in internationaal concernverband wordt behaald met in Nederland verrichte activiteiten”.¹⁵ De afgifte van rulings door de Belastingdienst biedt zekerheid aan belastingplichtigen omtrent de fiscale behandeling van hun transacties. Een dergelijke ruling is in beginsel bindend voor de Belastingdienst, waardoor belastingplichtigen een meer voorspelbare belastingpositie hebben.¹⁶ Het afsluiten van een ruling leidt hierbij niet tot een meer voordelige uitkomst.¹⁷ Wanneer een ruling desondanks contra legem blijkt te zijn, is de Belastingdienst echter nog steeds gebonden aan de gemaakte afspraken.¹⁸ Hiervan wordt echter afgeweken wanneer de overeenkomst zozeer in strijd is met de wet dat op nakoming redelijkerwijs niet mocht worden gerekend.¹⁹ Kruidenier betoogt dat dit zeer uitzonderlijk is: in de eerste plaats schrijft het rulingbeleid voor dat rulings in lijn zijn met bestaande wet- en regelgeving.²⁰ Daarnaast mogen belastingplichtigen er op grond van het vertrouwensbeginsel op vertrouwen dat de inspecteur met de ruling heeft beoogd om binnen het kader van wet en jurisprudentie te blijven. Slechts in zeer uitzonderlijke situaties zal daarom een ruling zozeer in strijd zijn met de wet dat de belastingplichtige niet op nakoming mocht rekenen.²¹

Vlak na de Tweede Wereldoorlog was het fiscale beleid in Nederland gericht op de wederopbouw van het land. Veel belastingwetgeving was daarom gericht op het aantrekken van buitenlandse bedrijven, opdat deze bedrijven zouden investeren in Nederland en zo de economie weer een impuls zouden geven. Gezien het feit dat deze buitenlandse bedrijven over weinig kennis beschikten omtrent de Nederlandse wet- en regelgeving, werd zekerheid vooraf gegeven over de fiscale gevolgen van bepaalde transacties. Aanvankelijk lag de bevoegdheid voor het afgeven van rulings enkel bij het ministerie van Financiën, later werden juist lokale belastinginspecteurs bevoegd om beslissingen omtrent rulings te nemen.²²

Doordat er weinig onderling overleg plaatsvond tussen inspecteurs over de afgifte van rulings, was er veel diversiteit in de verschillende afspraken die werden gemaakt tussen inspecteurs en

¹⁵ Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 26 april 1990, CA 90/3, V-N 1990/1399, 9.

¹⁶ Okma & Spreen Brouwer 2011, p. 8.

¹⁷ Bijlage bij Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 mei 2017, 2017-0000100477.

¹⁸ Artikel 7:902 Burgerlijk Wetboek.

¹⁹ Zie onder meer HR 26 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4918 (*Autokosten*); HR 18 april 1984, ECLI:NL:HR:1984:AM7708 (*Tikfout*); HR 4 juni 1986, ECLI:NL:PHR:1986:AW8004; HR 9 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU7728.

²⁰ Kruidenier 1999, p. 519.

²¹ Kruidenier 1999, p. 517-520.

²² Werkdocument herziening van de rullingpraktijk 2018.

belastingplichtigen.²³ Hierdoor was het voor belastingplichtigen eenvoudig om verschillende inspecteurs te verzoeken om een ruling, waarbij achteraf werd gekozen voor de meest gunstige uitkomst. Dit *inspectieshoppen* door belastingplichtigen werd een steeds groter probleem. In 1978 werd daarom de eerste aanzet gegeven tot het invoeren van een nationaal geldend rulingsbeleid.²⁴ Dit hield in dat een periodieke landelijke rullingvergadering werd ingesteld. Desondanks bestond na de invoering hiervan nog niet de gewenste uniformiteit tussen de afgegeven rulings, mede als gevolg van interpretatieverschillen bij de individuele vestigingen van de Belastingdienst.

Om deze reden werden in 1991 standaardrulings ingevoerd.²⁵ Dit houdt in dat de belastinggrondslag in de ruling wordt vastgelegd op basis van standaard spreads.²⁶ Bij het bepalen van de juiste verrekenprijs bij een transactie tussen gelieerde partijen, moet een zakelijke prijs worden berekend.²⁷ Deze zakelijke prijs wordt de *at arm's length* prijs genoemd, de prijs die onafhankelijke ondernemingen zouden hanteren. De vaste spreads golden als norm voor de berekening van de *at arm's length* prijs van een transactie. In zijn mededeling van 4 februari 1993 geeft de staatssecretaris bijvoorbeeld percentages voor het in concernverband inlenen van gelden en het doorlenen aan verbonden lichamen.²⁸

De rullingpraktijk voor ondernemingen werd daarnaast in 1991 verder gecentraliseerd in de nieuw gevormde eenheid Grote ondernemingen Rotterdam. Hiermee werd voorkomen dat belastingplichtigen diverse inspecteurs verzochten om rulings en achteraf kozen voor de ruling met het meest gunstige resultaat. Om het risico te beperken dat een individuele inspecteur een ruling toekende die niet in lijn was met het beleid, moest voortaan onder elke ruling een tweede handtekening worden gezet.

In 1995 is het rullingbeleid, onder leiding van staatssecretaris Vermeend, verder uitgebreid.²⁹ Deze uitbreiding bestond onder andere uit de introductie van een open systeem van rulings: niet alleen standaardrulings gebaseerd op vaste spreads waren mogelijk, maar daarnaast werd meer ruimte geboden voor maatwerk, opdat meer rekening kon worden gehouden met de feiten en omstandigheden van individuele gevallen.

In november 1999 verscheen een kritisch rapport van de Gedragscodegroep³⁰ omtrent schadelijke belastingconcurrentie.³¹ Deze groep, bestaande uit onder andere de ministers van Financiën binnen de EU, publiceerde een beschrijving van wat kwalificeert als schadelijke belastingmaatregel en een zwarte lijst van concrete belastingelementen die als schadelijk worden beschouwd. Op deze lijst stonden tien

²³ Bijlage 'Historische schets' bij *Kamerstukken II*, 1994/95, 24086, 1, p. 11.

²⁴ Bijlage 'Historische schets' bij *Kamerstukken II*, 1994/95, 24086, 1.

²⁵ Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 26 april 1990, CA 90/3, V-N 1990/1399, 9.

²⁶ Mededeling van de Staatssecretaris van Financiën van 4 februari 1993, DB93/228, V-N 1993/496, 19.

²⁷ Artikel 8b Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

²⁸ Mededeling van de Staatssecretaris van Financiën van 4 februari 1993, DB93/228, V-N 1993/496, 19.

²⁹ *Kamerstukken II* 1994/95, 24086, 1.

³⁰ De Gedragscodegroep is een werkgroep van de Raad van de Europese Unie.

³¹ Rapport Gedragscodegroep van 23 november 1999, SN 4901/99.

elementen die op dat moment deel uitmaakten van het Nederlandse rulingbeleid. Dit rapport heeft er, samen met diverse andere Europese ontwikkelingen die in hoofdstuk 3 verder worden toegelicht, toe geleid dat Nederland met ingang van 1 april 2001 het beleid heeft omgevormd tot het huidige rulingbeleid.

2.2 Het rulingbeleid vanaf 2001

In 2001 is het Nederlandse rulingbeleid grondig herzien. Met het besluit van 30 maart 2001, dat per 1 april 2001 in werking trad, werd het Nederlandse rulingbeleid in overeenstemming gebracht met de OESO Transfer Pricing Guidelines³² en de uitkomsten van het rapport van de Gedragscodegroep³³, dat in hoofdstuk 3 verder wordt toegelicht. Het rulingbeleid dat vanaf 2001 gold, was tot 1 juli 2019 grotendeels nog steeds van kracht. Op enkele inhoudelijke en tekstuele wijzigingen na is het beleid gelijk aan het rulingbeleid dat van toepassing is vóór de wijzigingen die per 1 juli 2019 in werking zullen treden. Wel heeft de staatssecretaris van Financiën in 2004 en 2014 besluiten gepubliceerd, waarmee de afgifte van rulings enigszins werd beperkt ten opzichte van 2001: vanaf 2004 golden aanvullende substance-eisen voor dienstverleningslichamen,³⁴ in 2014 werd de APA/ATR-praktijk verder uitgebreid met een aantal aanvullende typen rulings.³⁵

2.2.1 Maatwerk

Een van de belangrijkste wijzigingen in 2001 was het loslaten van de vaste spreads voor het bepalen van de at arm's length prijs van transacties. Vanaf 1999 nam de Europese Commissie bij diverse procedures het standpunt in dat geen gebruik mag worden gemaakt van vaste spreads, maar dat de at arm's length prijs per individuele transactie moet worden beoordeeld.³⁶ Indien een vaste spread werd gehanteerd terwijl directere methoden beschikbaar waren, kon dit er volgens de Europese Commissie toe leiden dat staatssteun werd verleend.³⁷ Met ingang van 1 april 2001 werd daarom aangesloten bij de OESO Transfer Pricing Guidelines waarbij de zakelijke prijs moet worden bepaald aan de hand van de uitgeoefende functies, gebruikte activa en gelopen risico's.³⁸ Om een passende verrekenprijs te bepalen, moest daarom rekening worden gehouden met de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. Om dit te bereiken werd niet langer gebruik gemaakt van de vaste percentages, welke minder

³² De OESO Transfer Pricing Guidelines zijn uitgebreide richtlijnen voor verrekenprijzen, opgesteld door de OESO. De eerste versie van de richtlijnen verscheen in 1995, waarna deze in 1996 verder werd uitgebreid. Zie OECD 2017.

³³ Rapport Gedragscodegroep van 23 november 1999, SN 4901/99.

³⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 augustus 2004, IFZ2004/126M, V-N 2004/43.5.

³⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 augustus 2014, DGB2014/3099, p. 1-2.

³⁶ Luja 2015, p. 869.

³⁷ *PbEU* 2016, C 262/1, punt 174.

³⁸ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, IFZ2001/295M, BNB 2001/286.

mogelijkheden boden om aan te sluiten bij specifieke situaties. Het maatwerk dat vanaf 2001 werd geboden, sloot beter aan bij het at arm's length beginsel.³⁹

2.2.2 APA/ATR-praktijk

In 2001 werd de APA/ATR-praktijk geïntroduceerd. Belastingrulings omtrent grensoverschrijdende situaties kunnen in twee categorieën worden ingedeeld:

- Advance Pricing Agreements (APA's)
- Advance Tax Rulings (ATR's)

In een APA wordt om goedkeuring verzocht bij de vaststelling van verrekenprijzen tussen gelieerde partijen in internationaal verband. APA's zijn in het besluit van 30 maart 2001 als volgt gedefinieerd:

*“Een advance pricing agreement (APA) geeft goedkeuring vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning (een arm's-lengthbeloning) of een methode voor de vaststelling van een dergelijke beloning voor grensoverschrijdende transacties (goederen en dienstverlening) tussen gelieerde lichamen en tussen onderdelen van eenzelfde lichaam”.*⁴⁰

De functie van een ATR is het geven van zekerheid vooraf aan de belastingplichtige over de fiscale gevolgen van een voorgenomen transactie of samenstel van transacties.⁴¹ Bij de afgifte van zowel APA's als ATR's volgt de Belastingdienst de wet. Het verkrijgen van zekerheid vooraf leidt dus niet tot een meer voordelige uitkomst. De uitleg van fiscale wet- en regelgeving is voor belastingplichtigen in alle gevallen gelijk.⁴² Om de coördinatie en uniformiteit tussen afgegeven rulings te versterken, worden de bevoegdheden van het APA/ATR-team vergroot. Het APA/ATR-team is sinds 1991 onderdeel van de Belastingdienst/Grote Ondernemingen in Rotterdam. Het centraliseren van de afgifte van APA's en ATR's is mijns inziens een zeer positieve ontwikkeling, omdat de uniformiteit tussen verstrekte rulings hiermee wordt vergroot en recht wordt gedaan aan het gelijkheidsbeginsel.

2.2.3 Kwalificatie als vaststellingsovereenkomst

De staatssecretaris heeft in zijn besluit in 2001 aangegeven dat een ruling kwalificeert als een vaststellingsovereenkomst.⁴³ De Belastingdienst moet hierbij de kaders voor vaststellingsovereenkomsten naleven, zoals opgenomen in het besluit van 1 december 1997.⁴⁴ Bij een vaststellingsovereenkomst zijn zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige gebonden aan de

³⁹ Het at arm's length beginsel is met ingang van 1 januari 2002 gecodificeerd in artikel 8b Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

⁴⁰ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, IFZ2001/292M, BNB 2001/283.

⁴¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, IFZ2001/293M, BNB 2001/284.

⁴² Bijlage bij Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 mei 2017, 2017-0000100477.

⁴³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, IFZ2001/293M, BNB 2001/284; staatssecretaris Snel heeft op 3 september 2018, *Aanhangsel Handelingen II* 2017/18, 3041, nogmaals aangegeven dat een vaststellingsovereenkomst een overeenkomst is zoals in artikel 7:900 BW is gedefinieerd.

⁴⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 december 1997, AFZ97/2412U.

gemaakte afspraken. Voor 2001 beschouwde de staatssecretaris van Financiën een ruling als een eenzijdige toezegging, wat inhield dat enkel de Belastingdienst was gebonden aan een afgegeven ruling.⁴⁵ Een belastingplichtige had hierdoor de mogelijkheid om achteraf te beslissen of deze ruling de voor hem meest gunstige uitkomst bood. Door de kwalificatie als vaststellingsovereenkomst is dit niet langer mogelijk; ook belastingplichtigen zijn gebonden aan de gemaakte afspraken.

2.2.4 Bevoegdheid tot afgifte van rulings

In beginsel bleef de inspecteur vanaf 2001 bevoegd tot het afgeven van rulings. Met ingang van 1 april 2001 moest de inspecteur hierbij wel vragen om een bindend advies van het APA/ATR-team. Het APA/ATR-team was door middel van dit advies verantwoordelijk voor het waarborgen van uniformiteit in de afgifte van rulings. In sommige gevallen ging zelfs de gehele bevoegdheid tot de afgifte van rulings rechtstreeks naar het APA/ATR-team. Het ging hierbij bijvoorbeeld om lichamen zonder reële economische aanwezigheid in Nederland, waarvan de werkzaamheden nagenoeg uitsluitend werden verricht via een buitenlandse vaste inrichting.⁴⁶ Hiermee werd extra aandacht besteed aan rulings die een hoger risico op belastingontwijking vormen.

Daarnaast werd per 1 april 2001 in bepaalde gevallen niet langer een ruling verstrekt. Dit was het geval wanneer een lichaam niet voldeed aan de vereisten op het gebied van reële aanwezigheid of wanneer geen reëel economisch risico werd gelopen in Nederland.⁴⁷ Ook werden in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht enkele situaties uitgesloten van zekerheid vooraf, wanneer belastingbesparing het doorslaggevende motief was voor het verrichten van een bepaalde rechtshandeling.⁴⁸

2.2.5 Transparantie

Om de transparantie van APA's en ATR's te bevorderen, werden rulings die afweken van reeds eerder gepubliceerd beleid, openbaar gemaakt. Hiermee werd recht gedaan aan het rechtszekerheidsbeginsel, dat voorschrijft dat belastingplichtigen toegang moeten hebben tot geldend fiscaal beleid.⁴⁹ Om de geheimhoudingsplicht⁵⁰ niet te schenden, werden rulings geanonimiseerd. Als anonimisering niet voldoende was om de identiteit van een belastingplichtige te waarborgen, werd slechts een samenvatting van de gemaakte afspraken gepubliceerd. Wanneer een ruling was gebaseerd op reeds eerder gepubliceerd beleid, was het echter niet noodzakelijk om deze bekend te maken.⁵¹ Aangezien alle rulings in overeenstemming waren met geldende wet- en regelgeving, kwam het er in de praktijk op

⁴⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 december 1997, AFZ97/2412, V-N 1997/4702.

⁴⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2014, DGB2014/296M.

⁴⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 augustus 2014, DGB2014/3099.

⁴⁸ Paragraaf 3 lid 4 Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

⁴⁹ Van Norden 2014.

⁵⁰ Artikel 67 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

⁵¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, IFZ2001/292M, BNB 2001/283, paragraaf 12; Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, IFZ2001/293M, BNB 2001/284, paragraaf 10.

neer dat er geen rulings werden gepubliceerd. De publicatieplicht die vanaf 2001 gold, was daarom mijns inziens een schijnmaatregel.

2.3 Herziening van de rullingpraktijk per 1 juli 2019

2.3.1 Onderzoek naar aanleiding van Panama Papers en Paradise Papers

Na de herziening van het rullingbeleid in 2001 is het een aantal jaren relatief rustig geweest rondom de Nederlandse rullingpraktijk. Met de publicatie van de Panama Papers en Paradise Papers is echter maatschappelijke verontwaardiging ontstaan over belastingontwijking door multinationals. Naar aanleiding van de publicatie van de Paradise Papers zijn door verschillende Kamerleden vragen gesteld over de aanpak van belastingontwijking en de Nederlandse rullingpraktijk.⁵² De vraag of het Nederlandse rullingbeleid nog voldoet aan de eisen die door de Europese Unie en de OESO worden gesteld, vormt hierbij een grote bron van zorgen. Staatssecretaris van Financiën Snel heeft op deze vraag gereageerd in zijn brief van 8 november 2017.⁵³

Snel heeft zich sinds zijn benoeming in oktober 2017 intensief bezig gehouden met het tegengaan van belastingontwijking en het voorkomen van verdere reputatieschade voor Nederland. Wel wil het kabinet een aantrekkelijk vestigingsklimaat behouden voor ondernemingen die reële activiteiten hebben in Nederland. In zijn brief van 23 februari 2018 heeft de staatssecretaris daarom opnieuw het onderscheid benadrukt tussen ondernemingen met reële economische activiteiten in Nederland en brievenbusfirma's.⁵⁴

In zijn brief van 8 november 2017 geeft de staatssecretaris de opdracht aan een interne werkgroep⁵⁵ om te onderzoeken of de ruim 4.000 bestaande rulings met een internationaal karakter in lijn zijn met het geldende Nederlandse rullingbeleid.⁵⁶ Op 18 februari 2018 zijn de resultaten van het onderzoek gepubliceerd.⁵⁷ De uitkomsten van het onderzoek laten zien dat de rulings afgegeven door het APA/ATR-team in lijn zijn met het Europese regelgeving. Voor rulings met een internationaal karakter die buiten het APA/ATR-team worden gesloten is dit echter niet volledig het geval: de afgifte van rulings die niet als APA/ATR kwalificeren, is niet geheel gecentraliseerd binnen één team. Daarnaast wordt in de rulling niet in alle gevallen vermeld dat de belastingplichtige verplicht is om relevante wijzigingen in feiten en omstandigheden te melden aan de Belastingdienst, en dat de rulling niet langer

⁵² *Aanhangsel Handelingen II* 2018/19, 1725.

⁵³ *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 180.

⁵⁴ Bijlage bij *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 188.

⁵⁵ Deze interne werkgroep bestaat uit medewerkers van de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën. Daarnaast is input verleend door twee externe deskundigen; prof. mr. A.T. Ottow en mr. C.B. Bavinck. Zie Werkdocument herziening van de rullingpraktijk 2018, p. 12.

⁵⁶ *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 180, p. 2.

⁵⁷ *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 187.

van toepassing is bij significante wijzigingen in feiten en omstandigheden.⁵⁸ Ten slotte waren zes rulings niet door twee personen ondertekend, iets wat het rulingbeleid wel voorschrijft.⁵⁹

Het feit dat de interne procedures voor de afgifte van rulings niet in alle gevallen zijn gevolgd, vormt de aanleiding voor de staatssecretaris om het rulingbeleid te herzien.

2.3.2 Brief van staatssecretaris Snel van 22 november 2018

Op 22 november 2018 presenteert de staatssecretaris van Financiën de concrete plannen voor de herziening van de rulingpraktijk.⁶⁰ Deze wijzigingen zijn per 1 juli 2019 in werking getreden. De wijzigingen in het rulingbeleid kunnen worden uitgesplitst in drie elementen.

Ten eerste zet het kabinet zich in om de *transparantie* van rulings met een internationaal karakter te verbeteren. Sinds 1988 wordt jaarlijks een samenvatting gepubliceerd van alle rulings die zijn verstrekt.⁶¹ Voorheen werd enkel een jaarverslag gepubliceerd van alle afspraken die kwalificeerden als APA of ATR; vanaf 1 juli 2019 heeft het jaarverslag betrekking op alle rulings met een internationaal karakter, ongeacht of ze kwalificeren als APA of ATR. Dit zorgt voor meer transparantie aangaande rulings die niet als APA of ATR kwalificeren.

De Belastingdienst publiceert vanaf juli 2019 van elke afzonderlijke ruling een geanonimiseerde samenvatting,⁶² waardoor belastingplichtigen in een soortgelijke situatie een beroep kunnen doen op het gelijkheidsbeginsel en zo kunnen verzoeken om een vergelijkbare ruling. De staatssecretaris heeft omwille van de privacy van belastingplichtigen bewust niet gekozen voor het publiceren van de gehele geanonimiseerde ruling inclusief achterliggende stukken, maar slechts de publicatie van een anonieme samenvatting.⁶³ Naar mijn mening is hiermee de juiste keuze gemaakt. Bij het publiceren van de gehele ruling is het risico te groot dat bedrijfsgeheimen worden onthuld, doordat ook achterliggende stukken worden gepubliceerd die bedrijfsgevoelige informatie bevatten. Tevens is het anonimiseren van de gehele ruling inclusief achterliggende stukken zeer arbeidsintensief. Wel dient hierbij de kanttekening te worden gemaakt dat de samenvatting voldoende informatie dient te bevatten over de feiten en omstandigheden van de specifieke situatie. Of dit het geval is, zal blijken wanneer de eerste samenvattingen worden geplaatst vanaf 1 juli 2019.

Het tweede element van de herziening heeft betrekking op het *proces* van de afgifte van rulings. Een nieuw opgezet team, het College Internationale Fiscale Zekerheid, waarborgt dat het afgifteproces bij alle rulings gelijk is. Voor een aantal onderwerpen, waarbij het risico op belastingontwijking groter is,

⁵⁸ Bijlage II bij *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 187.

⁵⁹ Bijlage I bij *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 187, p. 2.

⁶⁰ *Kamerstukken II* 2018/19, 25087, 223.

⁶¹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 7 januari 1993, DB92/6363, V-N 1993/246, 8.

⁶² Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, *Stcrt.* 2019, 35519, p. 4.

⁶³ *Aanhangsel Handelingen II* 2018/19, 1725, p. 9.

vormt het Behandelteam Internationale Fiscale Zekerheid (IFZ) het eerste aanspreekpunt.⁶⁴ Een lid van het College Internationale Fiscale Zekerheid wordt verantwoordelijk voor het zetten van de tweede handtekening onder een ruling, waarmee wordt gegarandeerd dat alle verstrekte rulings door ten minste twee personen worden beoordeeld. De lokale inspecteur blijft hierbij in beginsel de eerste behandelaar van verzoeken, waarbij het APA/ATR-team een extra vraagbaak vormt bij onduidelijkheden.

Ten slotte vinden wijzigingen plaats omtrent de *inhoud* van verstrekte rulings. Met name worden niet langer rulings toegekend aan multinationals die slechts op papier in Nederland gevestigd zijn, zonder waarde te creëren voor de Nederlandse economie. Voorheen bestond een lijst met substance-eisen waaraan een vennootschap moest voldoen om een ruling te verkrijgen.⁶⁵ Onder andere moest ten minste de helft van de bestuursleden in Nederland woonachtig zijn, bestuursbesluiten moesten in Nederland worden genomen en de boekhouding diende in Nederland te worden gevoerd. Na de herziening wordt een strengere eis gehanteerd van ‘economische nexus’: er moeten in Nederland activiteiten worden uitgevoerd die feitelijk worden uitgeoefend voor rekening en risico van de vennootschap in Nederland.⁶⁶ De substance-eisen worden hiermee meer afhankelijk van de omvang en de inhoud van de activiteiten die de onderneming uitoefent, wat aansluit bij de gedachte dat per belastingplichtige moet worden gekeken naar de specifieke feiten en omstandigheden. Elshof en Ubachs zijn van mening dat de open norm zorgt voor meer onduidelijkheid. Er zal volgens hen meer discussie worden gevoerd over de economische nexus, waardoor het afgifteproces wordt vertraagd.⁶⁷ Ook vrezen zij dat de open norm lastiger te toetsen is dan de voormalige lijst met substance-eisen.⁶⁸ Naar mijn mening wegen deze praktische problemen echter niet op tegen de voordelen die de nexusbenadering biedt. De nexusbenadering zal het risico op schijnconstructies verkleinen: door aan te sluiten bij de economische nexus van de onderneming, wordt aangesloten bij de feiten en omstandigheden van het individuele geval. De voormalige substance-eisen waren door grote ondernemingen eenvoudig te omzeilen door een kantoor en enkele werknemers in Nederland te vestigen. Door aan te sluiten bij activiteiten die feitelijk in Nederland worden uitgevoerd, wordt dit tegengegaan.

Tevens kijkt de Belastingdienst sinds de herziening van het rulingbeleid kritischer naar het doel van de structuur waarvoor een ruling wordt afgegeven. Waar voorheen geen ruling werd verstrekt indien *Nederlandse* belastingbesparing het doorslaggevende doel was van een transactie, wordt met ingang van 1 juli 2019 tevens geen ruling meer verstrekt indien *internationale* belastingbesparing het doorslaggevende doel is.⁶⁹ Ook worden geen rulings meer gesloten omtrent transacties met

⁶⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, *Stcrt.* 2019, 35519, p. 2-3.

⁶⁵ *Stcrt.* 2014, 15956; *Stcrt.* 2014, 15957, p. 4.

⁶⁶ *Kamerstukken II* 2018/19, 25087, 223, p. 4.

⁶⁷ Muller 2019.

⁶⁸ Muller 2018.

⁶⁹ *Kamerstukken II* 2018/19, 25087, 223, p. 4.

ondernemingen die zijn gevestigd in landen die op de zwarte lijst staan van niet-coöperatieve landen⁷⁰ en landen met een laag statutair belastingtarief.⁷¹ Naar mijn mening gaat de staatssecretaris hierin wat te ver: wanneer belastingbesparing het doorslaggevende doel is, dient inderdaad geen ruling te worden afgegeven. Het enkele feit dat een onderneming is gevestigd in een laagbelastend land, is mijns inziens echter niet voldoende om te concluderen dat sprake is van misbruik. Een onderneming in een laagbelastend land die een materiële onderneming uitoefent in Nederland, zou mijns inziens een ruling moeten kunnen aanvragen.⁷²

Rulings zullen met ingang van 1 juli 2019 enkel worden gesloten in de vorm van een vaststellingsovereenkomst, waarbij alle rulings een vaste vorm kennen.⁷³ Ten slotte wordt de maximale looptijd van een ruling in principe gesteld op vijf jaar. Afhankelijk van de specifieke omstandigheden kan een uitzondering worden gemaakt en wordt de looptijd op maximaal tien jaar gesteld. Door de looptijd te beperken, zal een betere tussentijdse toetsing plaatsvinden of rulings nog voldoen aan veranderende wet- en regelgeving.

2.4 Deelconclusie

De Nederlandse rullingpraktijk is na de Tweede Wereldoorlog tot stand gekomen om investeringen van buitenlandse ondernemingen te stimuleren. Door het geven van zekerheid vooraf hebben belastingplichtigen een meer voorspelbare belastingpositie.

Aan het einde van de jaren 1990 publiceerde de Gedragscodegroep een kritisch rapport met een zwarte lijst van schadelijke belastingmaatregelen. Een groot aantal elementen van het Nederlandse rullingbeleid stond op deze lijst, waardoor Nederland grote kritiek te verduren had omtrent het faciliteren van belastingontwijking door multinationals. Deze kritiek leidde tot een grote herziening van de rullingpraktijk in 2001. Deze herziening betekende de start van de APA/ATR-praktijk, waarbij de focus lag op het bieden van maatwerk bij de afgifte van rulings.

Als gevolg van Kamervragen en een onderzoek naar het Nederlandse beleid werd geconcludeerd dat de rullingpraktijk niet volledig niet in lijn was met Europese wet- en regelgeving. In 2018 werden daarom opnieuw wijzigingen in het Nederlandse rullingbeleid aangekondigd. De herziening had betrekking op drie aspecten: de transparantie van afgegeven rulings, het proces van afgifte, en de inhoud van verstrekte rulings.

⁷⁰ *PbEU* 2018, C 359/3.

⁷¹ *Kamerstukken II* 2018/19, 25087, 223, p. 5.

⁷² Zie ook Muller 2018.

⁷³ *Kamerstukken II* 2018/19, 25087, 223.

Bovenstaande herzieningen van het rullingbeleid zijn veelal het gevolg van Europese ontwikkelingen. Om te beoordelen of het Nederlandse rullingbeleid met ingang van 1 juli 2019 in lijn is met Europese wet- en regelgeving, gaat hoofdstuk 3 in op recente ontwikkelingen op Europees niveau.

Hoofdstuk 3: Europese wet- en regelgeving omtrent rulings

In dit hoofdstuk wordt het Nederlandse rulingbeleid getoetst aan Europese wet- en regelgeving. Achtereenvolgens wordt ingegaan op BEPS actiepunt 5 van de OESO, het staatssteunverbod van artikel 107(1) VWEU, Richtlijn 2015/2376/EU voor de automatische gegevensuitwisseling omtrent rulings met een grensoverschrijdend karakter, en de richtsnoeren van de Gedragscodegroep van 6 december 2016. Omdat de reikwijdte van deze scriptie het niet toelaat om alle Europese ontwikkelingen uitvoerig te behandelen, worden in dit hoofdstuk enkel de belangrijkste internationale ontwikkelingen besproken.

3.1 Base Erosion and Profit Shifting project

Belastingontwijking door multinationals staat wereldwijd hoog op de agenda. Om te bewerkstelligen dat alle ondernemingen hun fair share aan belastingen betalen, heeft de OESO op verzoek van de G20-landen het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project opgezet. Het project is gericht op het verbeteren van de internationale coherentie van de vennootschapsbelasting en het bevorderen van transparantie.⁷⁴ Het BEPS-project bestaat uit vijftien actiepunten, elk gericht op een specifiek onderdeel van het tegengaan van agressieve tax planning. Actiepunt 5 is voor deze scriptie van bijzonder belang, omdat dit ingaat op de eisen voor de afgifte van rulings. Het uiteindelijke doel van het BEPS-project is het heffen van belastingen daar waar economische activiteiten plaatsvinden en daar waar waarde wordt gecreëerd.

Actiepunt 5 van het BEPS-project gaat in op twee aspecten: het verlenen van preferentiële belastingregelingen en de automatische gegevensuitwisseling van rulings. Allereerst stelt actiepunt 5 voorwaarden aan het verlenen van preferentiële belastingregelingen.⁷⁵ Actiepunt 5 is daarnaast gericht op het creëren van meer transparantie bij de afgifte van belastingrulings. In het rapport over actiepunt 5 worden maatregelen genoemd over de spontane informatie-uitwisseling over rulings. De uitwisselingsverplichting geldt voor vijf typen belastingrulings:

- Rulings omtrent preferentiële belastingregelingen;
- Unilaterale APA's;
- Rulings die de belastbare winst verlagen;
- Rulings omtrent vaste inrichtingen; en
- Rulings omtrent houdsterregelingen.⁷⁶

⁷⁴ OECD 2015.

⁷⁵ Omwille van de reikwijdte van deze scriptie verwijs ik u naar Heyvaert, Liebman & Oyen 2016 voor een verdere toelichting op de voorwaarden voor preferentiële belastingregelingen.

⁷⁶ In het BEPS-rapport worden deze aangeduid als 'related party conduit rulings'.

Daarnaast kan de OESO, wanneer zij oordeelt dat een ander type ruling mogelijk ook belastingontwijking en agressieve tax planning faciliteert, voor dit type ruling eveneens een uitwisselingsverplichting invoeren.

De vijf categorieën rulings waarbij reeds bepaald is dat informatie dient te worden uitgewisseld, betreffen transacties die zouden kunnen worden gebruikt voor het verplaatsen van winsten naar laagbelastende landen.⁷⁷ Om deze reden moeten bovenstaande rulings binnen drie maanden worden uitgewisseld met de betrokken lidstaten. Uitwisseling zal plaatsvinden door middel van een template waarin de belangrijkste informatie staat vermeld.⁷⁸ Wanneer een lidstaat vervolgens verzoekt om meer informatie, zal de Belastingdienst de overige relevante gegevens uitwisselen.⁷⁹

Met name de spontane gegevensuitwisseling is van invloed op het Nederlandse rulingbeleid. Het kabinet heeft in oktober 2015 in een kamerbrief aangegeven dat rulings met ingang van 1 april 2016 spontaan worden uitgewisseld met de betrokken lidstaten.⁸⁰ Door deze verhoogde transparantie kunnen lidstaten elkaars rulings toetsen aan Europese wet- en regelgeving. Daarnaast zorgt transparantie mogelijk voor meer uniformiteit in het rulingbeleid van individuele lidstaten. Ook wordt het eenvoudiger voor belastingdiensten om bij APA's de vastgestelde verrekenprijs van de andere lidstaat als uitgangspunt te nemen.

Hoewel het BEPS-project in beginsel soft law vormt en dus niet wettelijk afgedwongen kan worden, hecht de Nederlandse overheid veel waarde aan de rapporten van de OESO. Naar aanleiding van de publicatie van het definitieve BEPS-rapport heeft Nederland verschillende elementen van het project omgezet in nationale wet- en regelgeving.⁸¹ De spontane gegevensuitwisseling van BEPS actiepunten 5 is hier een voorbeeld van. Dit is onder andere te zien in paragraaf 3 BFB,⁸² waarin is vastgelegd dat de belastingplichtige een standaardformulier dient in te vullen bij het aanvragen van een ruling. Dit standaardformulier is gelijk aan de template die moet worden uitgewisseld met betrokken lidstaten. Daarnaast maken verschillende elementen van het BEPS-project deel uit van de Anti Tax-Avoidance Directive. Deze elementen zijn derhalve verplicht in de nationale wetgeving van alle Europese lidstaten geïmplementeerd.⁸³

⁷⁷ OECD 2015a, p. 46.

⁷⁸ OECD 2015a, p. 74-79.

⁷⁹ Zie Boer, Breuer & Douma 2016 voor een meer uitgebreide toelichting van BEPS actiepunten 5.

⁸⁰ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 5 oktober 2015, IZV/2015/657 M, p. 6.

⁸¹ *Kamerstukken II* 2015/16, 25087, 112.

⁸² Paragraaf 3 lid 3 Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

⁸³ Zie De Graaf & Visser 2017 voor een uiteenzetting over de Anti Tax-Avoidance Directive en de relatie met het BEPS-project van de OESO.

3.2 Europese staatssteunregels

De Europese Unie streeft naar het creëren van gelijke concurrentievoorwaarden voor alle ondernemingen binnen de interne markt van de Europese Unie. Om deze reden is het onwenselijk dat een lidstaat steun verleent aan individuele ondernemingen of aan een beperkte groep belastingplichtigen, omdat dit de concurrentieverhoudingen binnen de Europese Unie schaadt.⁸⁴ Het verbod op staatssteun is vastgelegd in artikelen 107, 108 en 109 VWEU.

Indien een lidstaat van plan is om een steunmaatregel in te voeren, dient deze eerst te worden aangemeld bij de Europese Commissie.⁸⁵ De EC beslist vervolgens of de maatregel verenigbaar is met de interne markt van de Europese Unie. In beginsel is sprake van staatssteun als wordt voldaan aan vier voorwaarden: er moet sprake zijn van een selectief voordeel bekostigd uit staatsmiddelen dat de mededinging vervalst en leidt tot een ongunstige beïnvloeding van handelsverkeer binnen de EU.⁸⁶ In artikel 107 lid 2 en 3 VWEU wordt staatssteun onder bepaalde strenge voorwaarden toegestaan. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om steun die wordt verleend om de schade van natuurrampen te herstellen en stimulerende maatregelen om extreem onderontwikkelde gebieden binnen de interne markt verder te ontwikkelen.⁸⁷ Indien de Europese Commissie aan de hand van de vier voorgaande eisen oordeelt dat sprake is van verboden staatssteun, kan zij de lidstaat eisen om de maatregel op te heffen.⁸⁸

De Europese Commissie heeft in juli 2016 een Mededeling betreffende het begrip ‘staatssteun’ gepubliceerd.⁸⁹ Hierin geeft de Europese Commissie haar interpretatie van de wettekst van artikel 107-109 VWEU en de jurisprudentie over het staatssteunverbod. Er wordt tevens specifiek ingegaan op staatssteun door middel van belastingrulings.⁹⁰ Er is volgens de Commissie sprake van een selectief voordeel wanneer de uitkomst van de ruling niet volgt uit een normale toepassing van de algemene belastingregeling, waardoor de te betalen belasting wordt verlaagd ten opzichte van ondernemingen in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie.⁹¹ Hoewel de Mededeling van grote waarde is voor de staatssteunprocedures, vormt deze geen bindend document voor lidstaten. Het bevat slechts uitleg over hoe de Commissie het staatssteunverbod interpreteert.⁹²

⁸⁴ Zie ook Luja 2016a; Schön 2000.

⁸⁵ Artikel 108 lid 3 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

⁸⁶ Artikel 107 lid 1 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

⁸⁷ *PbEU* 2006, C 54/08.

⁸⁸ Artikel 108 lid 2 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

⁸⁹ *PbEU* 2016, C 262/1; op 3 juni 2016 is door de Europese Commissie tevens een Working Paper gepubliceerd welke ingaat op de relatie tussen rulings en staatssteun.

⁹⁰ *PbEU* 2016, C 262/1, punt 169-174.

⁹¹ *PbEU* 2016, C 262/1, punt 170; zie ook Nicolaidis 2016 voor een uitgebreide beoordeling van de Mededeling van de Commissie van 2016.

⁹² Rossi-Maccanico 2015b, p. 378.

In paragraaf 3.2.1 wordt de definitie van het begrip staatssteun verder toegelicht, waarbij wordt gekeken naar arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie en de interpretatie van de Europese Commissie.

3.2.1 Eisen staatssteun van art. 107(1) VWEU

Als gevolg van artikel 107(1) VWEU moet aan vier criteria worden voldaan voordat sprake is van staatssteun. Om te concluderen dat sprake is van staatssteun, moet sprake zijn van een (i) voordeel dat (ii) selectief is, (iii) bekostigd uit staatsmiddelen, dat (iv) de mededinging vervalst en leidt tot een ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer binnen de Europese Unie.⁹³ De vier criteria worden hieronder afzonderlijk verder toegelicht.⁹⁴

Met staatsmiddelen bekostigd

Om te concluderen dat sprake is van staatssteun, moet het verleende voordeel zijn bekostigd met staatsmiddelen. Er moet daarom worden beoordeeld of er een voldoende directe band bestaat tussen het verkregen voordeel en een vermindering van de staatskas.⁹⁵ Hiervoor is niet vereist dat een lidstaat daadwerkelijk uitgaven heeft gedaan; ook het mislopen van inkomsten die de lidstaat normaliter wel zou hebben ontvangen, kan een indicatie zijn van staatssteun.

Dit criterium leidt voor de EC tot weinig problemen bij het beoordelen van mogelijke steunmaatregelen, omdat een belastingvoordeel over het algemeen altijd uit staatsmiddelen wordt bekostigd. Wanneer wordt voldaan aan het eerste criterium en met de ruling een voordeel wordt verleend, wordt bijna automatisch aangenomen dat dit voordeel met staatsmiddelen bekostigd is.

Beïnvloeding van het handelsverkeer en vervalsing van de mededinging

Wanneer de Europese Commissie heeft aangetoond dat sprake is van een selectief voordeel dat uit staatsmiddelen bekostigd is, wordt vrij snel aangenomen dat wordt voldaan aan de laatste eis. Deze eis houdt in dat het verstrekte voordeel de intracommunautaire handel beïnvloedt en de mededinging vervalst. Er hoeft hierbij niet worden bewezen dat het handelsverkeer daadwerkelijk wordt beïnvloed, het is voldoende dat daarvan sprake *kan* zijn.⁹⁶

⁹³ Artikel 107 lid 1 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

⁹⁴ Zie ook Schön 1999; raadpleeg Knook 2018 voor een meer uitgebreid handboek over de criteria voor staatssteun.

⁹⁵ HvJ EU 9 oktober 2014, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punt 46-49.

⁹⁶ HvJ EG 29 april 2004, C-372/97, ECLI:EU:C:2004:234 (Italië v. Commissie), punt 93; HvJ EG 15 juni 2006, gevoegde zaken C-393/04 en C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403 (Air Liquide), punt 34-35.

Voordeel

Onder een voordeel in de zin van artikel 107(1) VWEU wordt verstaan: een economisch voordeel dat een onderneming niet zou hebben kunnen verkrijgen zonder ingrijpen door de overheid.⁹⁷ Bij het beantwoorden van de vraag of een ruling staatssteun vormt, moet derhalve worden beoordeeld of de ruling onder normale marktvoorwaarden zou kunnen zijn verkregen. Wanneer een ruling afwijkt van de normale marktvoorwaarden, is volgens de Europese Commissie sprake van een voordeel voor de belastingplichtige.⁹⁸

In *Forum 187* heeft het Hof van Justitie bepaald dat aan de voordeeleis moet worden getoetst door de regeling te vergelijken met ‘de algemene regeling, die is gebaseerd op het verschil tussen lasten en baten van een onderneming die haar bedrijf uitoefent in een omgeving waarin vrije mededinging heerst’.⁹⁹ De Europese Commissie heeft deze uitspraak als handvat gebruikt voor de introductie van een Europees at arm’s length beginsel in de Mededeling van 2016.¹⁰⁰ In eerdere uitspraken vormden voor de Commissie de OESO Transfer Pricing Guidelines de basis voor het bepalen van een juiste verrekenprijs. Het at arm’s length beginsel dat de Europese Commissie hanteert in recente staatssteunprocedures, is niet gelijk aan het at arm’s length beginsel dat uit het OESO-Modelverdrag kan worden afgeleid:

*“Daarom zij hier, voor alle duidelijkheid, verklaard dat het zakelijkheidsbeginsel dat de Commissie bij haar staatssteunbeoordeling toepast, niet is afgeleid van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen, die niet-bindende instrumenten zijn, maar een algemeen beginsel vormt van gelijke behandeling op belastinggebied binnen de toepassing van artikel 107, lid 1, van het Verdrag, dat de lidstaten bindt en dat de nationale belastingregels niet van zijn werkingssfeer uitsluit”.*¹⁰¹

Waar de OESO belastingplichtigen de vrijheid geeft om een geschikte verrekenprijsmethode te hanteren, toetst de Europese Commissie zeer streng welke methode de juiste is.¹⁰² Bovendien is het at arm’s length beginsel van de Commissie niet uitgebreid genoeg toegelicht, waardoor het onduidelijk is hoe het beginsel in de praktijk moet worden toegepast.¹⁰³

Het doel van de staatssteunprocedures is enkel om fouten te herstellen welke de concurrentieverhoudingen binnen de Europese Unie verstoren. De Europese Commissie is immers niet bevoegd om door middel van het staatssteunverbod belastingen binnen de Europese Unie te

⁹⁷ HvJ EG 29 april 1999, C-342/96, ECLI:EU:C:1999:210 (*Spanje v. Commissie*).

⁹⁸ *PbEU* 2014 C 369/04, punt 54.

⁹⁹ HvJ EG 22 juni 2006, gevoegde zaken C-182/03 en C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416 (*België en Forum 187 VZW/Commissie*), punt 95.

¹⁰⁰ *PbEU* 2016, C 262/1, punt 171-172.

¹⁰¹ SA.37667, punt 150.

¹⁰² Douma 2014.

¹⁰³ Kyriazis 2016, p. 437-438.

harmoniseren.¹⁰⁴ Naar mijn mening gaat de Europese Commissie dan ook haar bevoegdheden te buiten door haar eigen definitie van het at arm's length beginsel te introduceren. Daarnaast ben ik van mening dat de Commissie te ver gaat in haar interpretatie van *Forum 187*. Het Hof van Justitie heeft in *Forum 187* immers niet vastgesteld hoe het begrip 'vrije mededinging' dient te worden geïnterpreteerd: de Commissie spreekt daarom voor haar beurt door dit arrest als basis voor haar Europese zakelijkheidsbeginsel te gebruiken. Ik sluit me aan bij onder andere Kyriazis¹⁰⁵ en Gormsen¹⁰⁶, die stellen dat het Hof van Justitie in *Forum 187*, als zij al refereerde naar een at arm's length beginsel, naar het at arm's length beginsel van de OESO verwees.

Gezien het at arm's length beginsel en de OESO Transfer Pricing Guidelines niet door alle lidstaten zijn overgenomen, is het naar mijn mening onjuist om het bestaan van een steunmaatregelen hieraan te toetsen.¹⁰⁷ De Europese Commissie dient aan te sluiten bij nationale wet- en regelgeving van de betrokken lidstaat, omdat nationale wet- en regelgeving het referentiekader vormt om te bepalen of een voordeel wordt verleend.¹⁰⁸

Selectiviteit

Het selectiviteitscriterium houdt in dat aan *specifieke* ondernemingen of producties een voordeel moet worden toegekend, waarop zij geen recht hadden bij de normale toepassing van het belastingstelsel. Om te oordelen dat er sprake is van selectiviteit moet een ruling niet alleen afwijken van het referentiekader, maar dient deze tevens een onderscheid te maken tussen vergelijkbare ondernemingen.¹⁰⁹

Het is vaak lastig om te bepalen of in een specifieke situatie sprake is van selectiviteit. Dit heeft te maken met twee factoren.¹¹⁰ Allereerst zijn veel rulings complex: elke onderneming is verschillend, maar ook is veel diversiteit te vinden in de verschillende verzoeken die worden gedaan. Ondernemingen kunnen bijvoorbeeld verzoeken om duidelijkheid omtrent de toepassing van de deelnemingsvrijstelling, de vraag of sprake is van een vaste inrichting, of het bepalen van een geschikte verrekenprijs. Door de diversiteit is het niet eenvoudig om een eenduidig antwoord te geven op de vraag of sprake is van selectiviteit. Naast de diversiteit in verzoeken, zit ook veel verschil in de belastingstelsels van individuele lidstaten. Elke lidstaat heeft zijn eigen wet- en regelgeving en jurisprudentie, waardoor het voor de Europese Commissie een uitdaging is om te beoordelen of een lidstaat middels een ruling een selectief voordeel heeft gegeven aan een belastingplichtige.

¹⁰⁴ Maas 2017, p. 1372.

¹⁰⁵ Kyriazis 2016, p. 435.

¹⁰⁶ Gormsen 2016, p. 380-381.

¹⁰⁷ Luja 2015, p. 870.

¹⁰⁸ Zie ook Gormsen 2016.

¹⁰⁹ Richard 2018, p. 18-19.

¹¹¹ *PbEU* 2016, C 262/1, punt 128.

Wanneer wordt getoetst of een algemene belastingmaatregel voldoet aan de selectiviteitseis, dient een stappenplan te worden gevolgd.¹¹¹ Allereerst wordt het referentiekader bepaald. Vervolgens moet worden beoordeeld of de belastingmaatregel afwijkt van dit referentiekader. Wanneer een belastingmaatregel afwijkt van het referentiekader en dit niet wordt gerechtvaardigd door de aard of opzet van het referentiekader, is er sprake van selectiviteit.¹¹²

Het Hof van Justitie heeft in *Commissie/MOL* een onderscheid gemaakt tussen algemene steunregelingen en individuele steun.¹¹³ Wanneer sprake is van een voordeel bij individuele steun, wordt vrij eenvoudig vermoed dat ook wordt voldaan aan de selectiviteitseis. Bij algemene steunregelingen daarentegen dient de Europese Commissie nog afzonderlijk vast te stellen dat dit voordeel selectief is.¹¹⁴

Naar mijn mening is het onterecht dat de Europese Commissie het Europese at arm's length beginsel aanhoudt om aan te tonen dat sprake is van een selectief voordeel.¹¹⁵ Gezien het feit dat dit beginsel niet in de Nederlandse wet- en regelgeving is opgenomen, kan geen selectief voordeel ontstaan op het moment dat een ruling niet voldoet aan het at arm's length beginsel van de Europese Commissie. Ik ben van mening dat het Nederlandse at arm's length beginsel¹¹⁶ als referentiekader dient te worden aangehouden. Wanneer de inhoud van alle rulings volgens het Nederlandse beleid aansluit bij Nederlandse wet- en regelgeving, kan derhalve mijns inziens geen sprake zijn van selectiviteit.¹¹⁷ Bij APA's houdt dit in dat het at arm's length beginsel van artikel 8b dient te worden aangehouden.¹¹⁸

3.2.2 Staatssteunprocedures door de Europese Commissie

Dit onderzoek is niet gericht op het vellen van een oordeel over belastingrulings van individuele ondernemingen, zoals de staatssteunprocedure tegen Starbucks¹¹⁹, maar legt de nadruk op een evaluatie van het Nederlandse rulingbeleid als geheel. Om deze reden wordt minder aandacht geschonken aan staatssteunprocedures van de EC die toezien op individuele ondernemingen, maar wordt gefocust op procedures die zich richten op een algemeen rulingbeleid van een lidstaat. Wanneer de Europese Commissie bij een dergelijke algemene fiscale ruling oordeelt dat sprake is van staatssteun, dienen de voordelen uit verboden staatssteun van alle betrokken ondernemingen te worden teruggevorderd.¹²⁰ Om een beeld te schetsen van de procedures die de Europese Commissie in het verleden heeft gevoerd,

¹¹¹ *PbEU* 2016, C 262/1, punt 128.

¹¹² *PbEU* 2016, C 262/1, punt 128.

¹¹³ HvJ EU 4 juni 2015, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, punt 60.

¹¹⁴ HvJ EU 4 juni 2015, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, punt 60.

¹¹⁵ Zie onder andere *PbEU* 2016, L 260/61, punt 154-158.

¹¹⁶ Artikel 8b Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

¹¹⁷ Zie ook Schön 1999, p. 924.

¹¹⁸ Artikel 8b Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

¹¹⁹ SA.38374.

¹²⁰ Artikel 108 lid 2 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

beschrijven de volgende paragrafen twee staatssteunprocedures waarin een algemeen rulingbeleid van achtereenvolgens Gibraltar en België ter discussie wordt gesteld.

3.2.2.1 Gibraltar

Op 16 oktober 2013 startte de Europese Commissie een onderzoek naar de nieuw ingevoerde Income Tax Act van Gibraltar.¹²¹ Bij de Income Tax Act wordt op Gibraltar enkel belasting geheven over passieve inkomsten wanneer zij kunnen worden ontleend aan, voortkomen uit of worden verkregen in Gibraltar. Het vermoeden bestond dat bepaalde ondernemingen een selectief voordeel hadden bij deze belastingregeling voor passieve inkomsten. Op 1 oktober 2014 kondigde de EC aan het onderzoek uit te breiden naar de rulingpraktijk: de Commissie had de indruk dat de Gibraltarese belastingdienst rulings aan multinationals verstrekke die niet in lijn waren met geldende wet- en regelgeving.¹²²

Na haar onderzoek concludeerde de Europese Commissie dat de regeling verboden staatssteun vormde.¹²³ Multinationale ondernemingen betaalden weliswaar vennootschapsbelasting over inkomsten die aan Gibraltar waren toe te rekenen, maar de Commissie oordeelde dat ontvangen renten en royalty's vaak zonder geldige reden werden uitgesloten van de Gibraltarese heffingsgrondslag. De afspraken over het uitsluiten van bepaalde renten en royalty's werden hierbij vastgelegd in rulings. Er was volgens de Commissie sprake van een selectief voordeel: multinationals betaalden door de regeling minder belasting dan enkel nationaal opererende ondernemingen, zonder dat hier een rechtvaardiging voor bestond.¹²⁴ Gibraltar had de regeling ingevoerd om multinationale ondernemingen aan te trekken, maar dit vormde geen rechtvaardiging voor de maatregel en was voor de Commissie juist een duidelijke indicatie dat de regeling de mededinging binnen de Europese Unie verstoorde.

Luja heeft kritiek op het oordeel van de Commissie.¹²⁵ De vrijstelling voor passief inkomen is naar zijn mening ruim genoeg, omdat deze voor alle ondernemingen geldt en derhalve ook lokale ondernemingen er voordeel van kunnen hebben. Een lidstaat mag zelfstandig beslissen hoe ruim een vrijstelling voor passief inkomen dient te zijn, als zij hierbij maar geen onderscheid maakt tussen vergelijkbare belastingplichtigen.¹²⁶ Om deze reden is er naar mijn mening geen sprake van selectiviteit. Het feit dat de Europese Commissie oordeelt dat er wel sprake is van selectiviteit, zou tot gevolg hebben dat ook generieke vrijstellingen of een verlaagd tarief onder het bereik kunnen vallen.¹²⁸ Het oordeel van het Hof van Justitie in deze zaak zal uitmaken hoe ruim de selectiviteitseis dient te worden uitgelegd.

¹²¹ *PbEU* 2019, L 119/151, punt 2.

¹²² Persbericht van de Europese Commissie van 16 oktober 2013, IP/13/955.

¹²³ *PbEU* 2019, L 119/151.

¹²⁴ *PbEU* 2016, L 260/61, punt 172.

¹²⁵ Luja 2019.

¹²⁶ Zie ook Luja 2019, p. 283-284.

¹²⁸ Luja 2019, p. 284.

3.2.2.2 Belgische excess profit vrijstelling

Bij de procedure tegen de Belgische belastingregeling voor overwinst wordt niet de ruling van een enkele onderneming getoetst aan het staatssteunverbod van artikel 107(1) VWEU, maar wordt de gehele procedure getoetst. De Belgische excess profit regeling is gebaseerd op de gedachte dat multinationals te maken hebben met synergie-effecten. De synergie-effecten zijn toe te rekenen aan meerdere landen, waardoor het niet redelijk is om alle winsten voorkomend uit de synergie in België te belasten. De overwinst die ontstaat als gevolg van buitenlandse synergie-effecten wordt derhalve in mindering gebracht op de daadwerkelijk behaalde winst in België. Het percentage van de overwinst dat toe te rekenen is aan België, is door belastingplichtigen en de Belastingdienst vastgelegd in rulings.

De Europese Commissie is van mening dat de percentages van dergelijke rulings niet voldoende op case-by-case basis zijn vastgesteld, waardoor de synergie-effecten voor bepaalde ondernemingen mogelijk te hoog zijn ingeschat en zij hier voordeel van hebben gehad.¹²⁹ Het probleem van de excess profit regeling in grensoverschrijdende situaties is volgens de Commissie daarnaast dat belastingplichtigen niet hoeven te bewijzen dat de overwinsten in de andere betrokken lidstaten wordt belast. Hierdoor bestaat het risico op dubbele niet-heffing. De Europese Commissie oordeelt daarom dat multinationals voordeel hebben van de excess profit vrijstelling.¹³⁰ Ook is sprake van selectiviteit: enkel multinationals kunnen dit voordeel verkrijgen.¹³¹ Voor de selectiviteitseis houdt de Commissie het Belgische vennootschapsbelastingstelsel aan als referentiekader.¹³² Alle vennootschappen die in België aan vennootschapsbelasting zijn onderworpen, zijn derhalve volgens de Commissie vergelijkbaar.¹³³ Omdat aan de voordeel- en selectiviteitseis is voldaan en het voordeel uit staatsmiddelen wordt bekostigd, neemt de Commissie vrij gemakkelijk aan dat de steun het handelsverkeer binnen de EU beïnvloedt.

Luja heeft met name commentaar op het feit dat de Commissie oordeelt dat een voordeel wordt gegeven omdat overwinsten niet in andere lidstaten worden belast.¹³⁴ De Europese Commissie oordeelt dat de excess profit vrijstelling niet kan worden gerechtvaardigd op basis van het voorkomen van dubbele belasting, gezien het feit dat fiscale aftrek in België niet wordt gecompenseerd door belastingheffing in een andere lidstaat.¹³⁵ Dit oordeel van de Europese Commissie is mijns inziens echter onjuist: lidstaten hanteren ieder een eigen definitie van het at arm's length beginsel en de zakelijke verrekenprijs is derhalve afhankelijk van nationale wet- en regelgeving.¹³⁶ Daarnaast is het niet mogelijk om slechts één juiste verrekenprijs vast te stellen. Onder andere de OESO Transfer Pricing Guidelines erkennen dit:

¹²⁹ PbEU 2016, L 260/61, punt, 135-138; zie ook Luja 2016c, p. 124.

¹³⁰ PbEU 2016, L 260/61, punt 130-134.

¹³¹ PbEU 2016, L 260/61, punt 136-141.

¹³² PbEU 2016, L 260/61, punt 121.

¹³³ PbEU 2016, L 260/61, punt 136.

¹³⁴ Luja 2016c, p. 124.

¹³⁵ PbEU 2016, L 260/61, punt 172.

¹³⁶ Zie ook Luja 2016c, p. 124.

bij een transactie is niet slechts één correcte prijs vast te stellen, maar er is meestal sprake van een range waarbinnen de juiste verrekenprijs zich bevindt.¹³⁷ Het feit dat een discrepantie bestaat tussen de vastgestelde at arm's length verrekenprijzen van verschillende lidstaten, betekent derhalve niet automatisch dat met de excess profit vrijstelling een voordeel wordt verleend.¹³⁸

België ging in beroep tegen de uitspraak van de Commissie, met als gevolg dat het Gerecht op 14 februari 2019 het besluit van de Commissie vernietigt omdat ze oordeelt dat niet voldoende is aangetoond dat sprake is van staatssteun.¹³⁹ Het Gerecht oordeelt dat uit de excess profit vrijstelling niet noodzakelijk een voordeel voortvloeit. De vrijstelling als geheel mag daarom niet zonder meer als staatssteun worden aangemerkt. Wel kan worden geoordeeld dat de vrijstelling in specifieke gevallen tot een voordeel leidt, maar de steekproef die de Europese Commissie heeft gehanteerd is niet geschikt om tot een dergelijke conclusie te komen.¹⁴⁰ Derhalve kan niet worden geconcludeerd dat België een systematisch voordeel verleent met haar excess profit vrijstelling.¹⁴¹ Doordat de Belgische Belastingdienst meer dan slechts formele bevoegdheden heeft, is geen sprake van algemene steunmaatregel maar van 'individuele, discretionaire implementatiemaatregel'.¹⁴² De Commissie heeft volgens het Gerecht echter niet voldoende bewezen dat sprake is van een algemene steunmaatregel.¹⁴³

3.3 Richtlijn 2015/2376/EU

Na de publicatie van het definitieve BEPS-rapport heeft de Europese Unie door middel van Richtlijn 2015/2376/EU nogmaals aanvullende maatregelen getroffen om belastingontwijking door multinationals tegen te gaan. De richtlijn verplicht de automatische uitwisseling van informatie omtrent rulings met een grensoverschrijdend karakter. Door de automatische gegevensuitwisseling kunnen lidstaten situaties van dubbele non-heffing sneller signaleren, waardoor belastingontwijking kan worden voorkomen. Richtlijn 2015/2376/EU vormt een uitbreiding van de instrumenten van Richtlijn 2011/16/EU.¹⁴⁴ Waar Richtlijn 2011/16/EU enkel voorzag in gegevensuitwisseling met *betrokken* lidstaten van een specifieke ruling, gaat Richtlijn 2015/2376/EU verder en moeten rulings automatisch met *alle* lidstaten van de Europese Unie worden uitgewisseld.¹⁴⁵

¹³⁷ OECD 2017, p. 163-165.

¹³⁸ Zie ook Luja 2015.

¹³⁹ Gerecht EU 14 februari 2019, gevoegde zaken T-131/16 (Belgium v. Commission) en T-263/16 (Magnetrol International v. Commission).

¹⁴⁰ Gerecht EU 14 februari 2019, gevoegde zaken T-131/16 (Belgium v. Commission) en T-263/16 (Magnetrol International v. Commission), ECLI:EU:T:2019:91, punt 125-127.

¹⁴¹ Gerecht EU 14 februari 2019, gevoegde zaken T-131/16 en T-263/16, ECLI:EU:T:2019:91, punt 121-134.

¹⁴² Gerecht EU 14 februari 2019, gevoegde zaken T-131/16 en T-263/16, ECLI:EU:T:2019:91, punt 107; zie ook Luja 2019, p. 286-287.

¹⁴³ Gerecht EU 14 februari 2019, gevoegde zaken T-131/16 en T-263/16, ECLI:EU:T:2019:91, punt 127-134.

¹⁴⁴ *PbEU* 2011, L 64/1.

¹⁴⁵ Richtlijn 2015/2376/EU, punt 1.

De automatische gegevensuitwisseling vindt plaats door middel van een standaardformulier.¹⁴⁶ Het standaardformulier bevat onder andere de naam van de betrokken belastingplichtige, de geldigheidsduur en het aanvangstijdstip van de ruling, en een samenvatting van de inhoud van de ruling. Aanvankelijk wordt dit standaardformulier door middel van automatische gegevensuitwisseling toegankelijk gemaakt voor alle lidstaten. Wanneer een lidstaat vervolgens verzoekt om meer informatie omtrent een specifieke ruling, stelt de lidstaat die de ruling heeft verstrekt deze informatie beschikbaar.¹⁴⁷

De automatische gegevensuitwisseling van de richtlijn en de gegevensuitwisseling van BEPS-actiepunt 5 vertonen in vele aspecten overeenkomsten. De richtlijn verschilt echter van actiepunt 5 in de zin dat de richtlijn voorschrijft dat gegevens niet alleen moeten worden uitgewisseld met lidstaten maar tevens met de Europese Commissie,¹⁴⁸ wat in actiepunt 5 niet wordt voorgeschreven. Ook regelt actiepunt 5 slechts de uitwisseling van rulings met *betrokken* lidstaten, waar Richtlijn 2015/2376/EU voorschrijft dat rulings met *alle* lidstaten moeten worden uitgewisseld.¹⁴⁹ De richtlijn hanteert ten slotte een ruimere definitie van het begrip ‘ruling’: waar actiepunt 5 expliciet vijf typen belastingrulings aanmerkt voor verplichte gegevensuitwisseling, vallen in beginsel alle typen belastingrulings onder het bereik van de richtlijn.¹⁵⁰ Alleen niet-grensoverschrijdende rulings hoeven niet te worden uitgewisseld met andere lidstaten. Door deze ruime definitie wordt effectieve gegevensuitwisseling gewaarborgd.

Lidstaten waren verplicht om de richtlijn per 1 januari 2017 in de nationale wet te implementeren. In de Nederlandse wet is de implementatie vastgelegd in de Wet uitwisseling inlichtingen over rulings.¹⁵¹ Het is duidelijk dat Richtlijn 2011/16/EU en 2015/2376/EU vergaande gevolgen hebben voor de uitwisseling van gegevens omtrent belastingrulings. Waar BEPS actiepunt 5 slechts soft law was en in de praktijk weinig gevolgen had omdat lidstaten de maatregelen nauwelijks naleefden, bestond de richtlijn uit harde eisen die lidstaten verplichtten om de transparantie omtrent belastingrulings te vergroten. De informatie-uitwisseling omtrent rulings leidt tot zorgen omtrent de rechtsbescherming en het recht op privacy van belastingplichtigen. Hierover wordt in paragraaf 5.2.2 verder uitgeweid.

3.4 Europese richtsnoeren van 6 december 2016

De Europese richtsnoeren van december 2016 zijn het resultaat van een verslag van de Gedragscodegroep. De Gedragscodegroep is op 9 maart 1998 opgericht door de ECOFIN-raad¹⁵², met als doel om schadelijke belastingconcurrentie tegen te gaan.¹⁵³ De richtsnoeren vormen een politieke

¹⁴⁶ Richtlijn 2015/2376/EU, punt 12.

¹⁴⁷ Richtlijn 2015/2376/EU, punt 16.

¹⁴⁸ Richtlijn 2015/2376/EU, punt 14.

¹⁴⁹ Richtlijn 2015/2376/EU, punt 4.

¹⁵⁰ Richtlijn 2015/2376/EU, punt 5.

¹⁵¹ *Stb.* 2016, 543.

¹⁵² De ECOFIN-raad bestaat uit de ministers van Economische Zaken en Financiën van de lidstaten van de Europese Unie.

¹⁵³ *PbEG* 1998, C 99/01.

afpraak tussen de lidstaten om bestaande schadelijke belastingmaatregelen te wijzigen en kritisch te kijken naar nieuw in te voeren belastingmaatregelen.¹⁵⁴ De Europese richtsnoeren vormen slechts soft law, waardoor lidstaten niet verplicht zijn om de maatregelen te implementeren in nationale wet- en regelgeving.

De richtsnoeren van 2016 zijn als bijlage toegevoegd aan het halfjaarlijkse verslag van de Gedragscodegroep aan de ECOFIN-raad.¹⁵⁵ De ECOFIN-raad heeft de maatregelen van de Gedragscodegroep goedgekeurd op 6 december 2016.¹⁵⁶ De richtsnoeren van 6 december 2016 bestaan uit vier elementen: het proces van de afgifte van rulings, de looptijd en tussentijdse controle, gegevensuitwisseling tussen belastingdiensten, en openbare publicatie van rulings ten behoeve van andere belastingplichtigen.

Het rulingbegrip wordt in de richtsnoeren ruim uitgelegd: elke uitlating van het ministerie van Financiën of de Belastingdienst waarop belastingplichtigen een beroep kunnen doen, wordt gezien als ruling.¹⁵⁷ Ook toezeggingen, vaststellingsovereenkomsten en standpuntbepalingen zonder grensoverschrijdend effect vallen hieronder. De inhoud van de richtsnoeren is vrij algemeen: APA's moeten bijvoorbeeld een bepaalde looptijd bevatten, bij de afgifte van rulings moet rekening worden gehouden met internationale en nationale wet- en regelgeving, en onder elke ruling moet een tweede handtekening worden gezet. Het feit dat de inhoud van de richtsnoeren vrij abstract blijft, is te verklaren door het feit dat ze slechts een politieke afspraak vormen: de richtlijnen zijn geen hard law, maar moeten worden gezien als verklaring van lidstaten dat ze zich bewust zijn van de noodzaak van maatregelen die belastingontwijking tegengaan.

Om administratieve lasten voor belastingplichtigen en belastingdiensten te beperken, hebben de richtsnoeren onder bepaalde voorwaarden geen betrekking op belastingplichtigen met een netto groepsomzet van minder dan €4 miljoen, mits zij niet voornamelijk financierings- of investeringsactiviteiten uitoefenen.¹⁵⁸

De activiteiten van de Gedragscodegroep sluiten in veel opzichten aan bij de recente activiteiten van de Europese Commissie en de OESO. Om deze reden bestaat veel overlap tussen de richtsnoeren en bijvoorbeeld Richtlijn 2015/2376/EU omtrent automatische gegevensuitwisseling, waar paragraaf 3.3 over uitweidt. De inhoud van de besprekingen van de Groep is vertrouwelijk, waardoor weinig bekend is over de definitie van 'schadelijke belastingmaatregelen' en de manier waarop de richtsnoeren tot stand zijn gekomen. Merkwaardig is het feit dat de Gedragscodegroep pleit voor meer transparantie omtrent de aanpak van belastingontwijking, maar zelf een vrij ondoorzichtig besluitvormingsproces

¹⁵⁴ Zie ook Radaelli 2003.

¹⁵⁵ Voortgangsrapportage van de Gedragscodegroep van 28 november 2016, 14750/16.

¹⁵⁶ Conclusies van de Raad (Ecofin) van 6 december 2016, 15206/16, p. 19.

¹⁵⁷ Nouwen & Van de Streek 2016.

¹⁵⁸ Voortgangsrapportage van de Gedragscodegroep van 28 november 2016, 14750/16, p. 15.

kent. In de literatuur is daarom veel kritiek op de geslotenheid van de Gedragscodegroep.¹⁵⁹ Ook de staatssecretaris heeft de Gedragscodegroep verzocht om meer transparantie omtrent haar werkwijze.¹⁶⁰ Mijns inziens zou meer transparantie bevorderlijk zijn voor het beslissingsproces van de Gedragscodegroep. Wanneer de Tweede Kamer hierbij actief betrokken wordt, vergroot dit de democratische legitimatie van de Gedragscodegroep, wat het vertrouwen in haar activiteiten ten goede komt.¹⁶¹

Zoals eerder genoemd zijn, naast het BEPS-rapport van de OESO, ook de Europese richtsnoeren soft law. Lidstaten zijn derhalve niet verplicht om de richtsnoeren te implementeren in nationale wet- en regelgeving. De impact van de maatregelen van de Gedragscodegroep mag echter niet worden onderschat. Wanneer lidstaten zich niet houden aan de eisen die de richtsnoeren stellen, bestaat de kans dat de maatregelen worden omgezet in hard law. Lidstaten spannen zich derhalve sterk in om te voldoen aan de maatregelen, waardoor de richtsnoeren een waardevol middel vormen bij het tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie en belastingontwijking.

Ook de Nederlandse overheid hecht veel waarde aan de uitkomsten van de richtsnoeren. De herziening van de Nederlandse rullingpraktijk in 2001 is mede gebaseerd op een rapport van de Gedragscodegroep.¹⁶² Daarnaast geeft de staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 18 februari 2018 aan dat de belastingherziening van 1 juli 2019 onder andere het gevolg is van een onderzoek naar de naleving van de Europese richtsnoeren.¹⁶³

3.5 Deelconclusie

De afgelopen jaren zijn diverse maatregelen getroffen in de strijd tegen belastingontwijking door multinationals. In dit hoofdstuk zijn het BEPS-project van de OESO, het staatssteunverbod, Richtlijn 2015/2376 van de Europese Unie en de richtsnoeren van de Gedragscodegroep aan de orde gekomen. Het volgende hoofdstuk toetst of het Nederlandse rullingbeleid voldoet aan de meest recente Europese wet- en regelgeving.

¹⁵⁹ Nouwen 2016; Moutarlier 2016.

¹⁶⁰ Bijlage bij *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 188.

¹⁶¹ Zie ook Nouwen 2016.

¹⁶² Rapport Gedragscodegroep van 23 november 1999, SN 4901/99.

¹⁶³ *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 187, p. 1. De uitkomsten van het onderzoek zijn hier als bijlage aan toegevoegd.

Hoofdstuk 4: Toetsing van het Nederlandse rulingbeleid aan Europese wet- en regelgeving

In hoofdstuk 2 en 3 zijn achtereenvolgens het Nederlandse rulingbeleid en recente ontwikkelingen omtrent Europese wet- en regelgeving uiteengezet. Deze uiteenzetting vormt de basis voor een toetsing van het Nederlandse rulingbeleid aan enkele recente ontwikkelingen op Europees niveau: in dit hoofdstuk wordt het Nederlandse beleid getoetst aan de voorschriften van BEPS actiepunt 5, het staatssteunverbod van artikel 107(1) VWEU, Richtlijn 2015/2376/EU en de richtsnoeren van de Gedragscodegroep.

4.1 Actiepunt 5 van het BEPS-project

Na publicatie van het definitieve BEPS-rapport zijn jaarlijks *peer reviews* gepubliceerd over specifieke elementen van het project. Het doel van de peer reviews is om te controleren of deelnemende landen de verplichtingen die voortkomen uit het BEPS-project naleven, waardoor belastingconcurrentie tussen landen wordt tegengegaan.¹⁶⁴

In de bekendmaking van de peer review over 2016 gaf de staatssecretaris aan dat Nederland er nog niet volledig in was geslaagd om aan de gestelde eisen omtrent de informatie-uitwisseling over rulings te voldoen.¹⁶⁵ Bestaande rulings waren niet centraal geregistreerd, waardoor het voor inspecteurs een zware administratieve last was om de benodigde gegevens te verzamelen binnen de vastgestelde termijn.¹⁶⁶ In 2017 zijn aanvullende maatregelen getroffen, waardoor vanaf eind 2017 aan de voorwaarden wordt voldaan.¹⁶⁷ Zeker nu in Europees verband automatische gegevensuitwisseling plaatsvindt, is de infrastructuur van de Belastingdienst zodanig ingericht dat het mogelijk is om de benodigde informatie binnen drie maanden uit te wisselen. Hiermee voldoet Nederland naar mijn mening aan alle eisen van actiepunt 5 omtrent spontane gegevensuitwisseling.

4.2 Staatssteunverbod van art. 107(1) VWEU

Ondanks het feit dat de Europese Commissie een onderzoek is begonnen naar enkele Nederlandse APA's, is de Commissie over het algemeen positief over het Nederlandse rulingbeleid.¹⁶⁸ De Europese Commissie ziet het bieden van rechtszekerheid en voorspelbaarheid aan belastingplichtigen als voordeel bij de afgifte van rulings.¹⁶⁹ De kritiek van de Commissie ziet dan ook op specifieke rulings

¹⁶⁴ *Kamerstukken* 2017/18, 25087, 181, p. 1.

¹⁶⁵ *Kamerstukken II* 2016/17, 31066, 326.

¹⁶⁶ *Kamerstukken II* 2016/17, 31066, 326, p. 3.

¹⁶⁷ *Kamerstukken* 2017/18, 25087, 181.

¹⁶⁸ Persbericht van de Europese Commissie van 11 juni 2014, IP/14/663, p. 3.

¹⁶⁹ *PbEU* 2016, C 262/1, punt 169.

die door Nederland zijn verstrekt aan individuele belastingplichtigen. In deze scriptie ga ik niet in op rulings die aan individuele ondernemingen zijn verstrekt.

Om te oordelen dat er sprake is van staatssteun, moet sprake zijn van een (i) voordeel dat (ii) selectief is, (iii) bekostigd uit staatsmiddelen, dat (iv) de mededinging vervalst en leidt tot een ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer binnen de Europese Unie.¹⁷⁰ De voorwaarden voor staatssteun zijn reeds besproken in paragraaf 3.2.1.

Zoals in paragraaf 3.2 is geconcludeerd, dient de voordeeleis naar mijn mening te worden getoetst aan nationale wet- en regelgeving. Om te beoordelen of Nederland een voordeel verleent middels een ruling, dient de ruling te worden vergeleken met geldende wet- en regelgeving die Nederland hanteert. Gezien het feit dat rulings volgens het beleid in Nederland enkel worden verstrekt in lijn met Nederlandse wet- en regelgeving, zal, wanneer het rulingbeleid wordt gevolgd, het verstrekken van een ruling niet leiden tot verboden staatssteun.¹⁷¹

In de staatssteunprocedure omtrent de Belgische excess profit vrijstelling¹⁷² was volgens de Europese Commissie sprake van staatssteun, omdat volgens de Commissie niet voldoende op case-by-case basis was vastgesteld hoe groot de feitelijke synergie-effecten van afzonderlijke ondernemingen waren.¹⁷³ In de Nederlandse rullingpraktijk bestaat dit risico mijns inziens niet. Waar België een forfaitair percentage hanteert bij het bepalen van de overwinst, kijkt Nederland sinds het rullingbeleid van 2001 naar de feitelijke situatie van individuele belastingplichtigen.¹⁷⁴ Het Nederlandse at arm's length beginsel¹⁷⁵ vormt volgens het rullingbeleid de basis voor alle APA's en in Nederland wordt per individueel geval beoordeeld wat de geschikte verrekenprijs van een transactie is. In Nederland wordt veel aandacht geschonken aan het waarborgen dat de inhoud en wijze van afgifte in overeenstemming is met het Nederlandse rullingbeleid, waardoor het risico op het verlenen van staatssteun mijns inziens minimaal is.

Het Nederlandse rullingbeleid als geheel is daarom niet in strijd met het staatssteunverbod van art. 107 VWEU. In de huidige staatssteunprocedures zal het uiteindelijke oordeel van het Hof van Justitie waarschijnlijk in hoge mate bepalen welke richting de EC met toekomstige staatssteunprocedures om zal gaan. Een ding is duidelijk: door af te wijken van het algemeen geaccepteerde standaarden voor het at arm's length beginsel van de OESO, heeft de Europese Commissie veel onduidelijkheid gecreëerd.¹⁷⁶

¹⁷⁰ Artikel 107 lid 1 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

¹⁷¹ Bijlage bij Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 mei 2017, 2017-0000100477.

¹⁷² *PbEU* 2016, L 260/61.

¹⁷³ *PbEU* 2016, L 260/61, punt 135-138.

¹⁷⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, IFZ2001/295M, BNB 2001/286.

¹⁷⁵ Artikel 8b Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

¹⁷⁶ Luja 2016b.

Dit gaat ten koste van de rechtszekerheid van belastingplichtigen en is derhalve niet de juiste weg om te bewandelen.¹⁷⁷

Ondanks dat het Nederlandse rulingbeleid niet in strijd is met het verbod op staatssteun van artikel 107(1) VWEU, bestaat het beeld dat ondernemingen voordeel ontvangen door middel van rulings. Om deze reden is het wenselijk om openheid te verschaffen over de inhoud van verstrekte rulings. Paragraaf 5.2 gaat hier nader op in.

4.3 Richtlijn 2015/2376/EU

Waar Richtlijn 2011/16/EU enkel spontane gegevensuitwisseling met betrokken lidstaten voorschreef, verplicht Richtlijn 2015/2376/EU automatische uitwisseling met alle lidstaten.¹⁷⁸ Naar mijn mening is met de overstap van spontane naar automatische gegevensuitwisseling een zeer positieve ontwikkeling. Voorheen hadden lidstaten de mogelijkheid om zelf te beslissen of bepaalde informatie van belang zou kunnen zijn voor een andere lidstaat waardoor informatie moest worden uitgewisseld, wat ertoe leidde dat in de praktijk nauwelijks informatie werd uitgewisseld.¹⁷⁹ Richtlijn 2015/2376/EU erkent dit probleem: “Er doen zich evenwel verschillende belangrijke praktische moeilijkheden voor (...), zoals het feit dat de lidstaat die de ruling afgeeft, zelf mag beslissen welke andere lidstaten op de hoogte moeten worden gebracht”.¹⁸⁰ Automatische gegevensuitwisseling kent dit probleem niet, waardoor de transparantie omtrent rulings naar mijn mening beter gewaarborgd wordt.

Nederland heeft Richtlijn 2015/2376/EU geïmplementeerd via de Wet uitwisseling inlichtingen over rulings.¹⁸¹ De automatische gegevensuitwisseling voor rulings die vanaf 1 januari 2017 tot stand waren gekomen, moest binnen drie maanden na afloop van de halfjaarsperiode plaatsvinden. De eerste uitwisseling diende derhalve voor 1 oktober 2017 plaats te vinden. Rulings van vóór 1 januari 2017 moesten per 1 januari 2018 zijn uitgewisseld.¹⁸²

De deadline van 1 oktober 2017 voor nieuwe rulings is niet gehaald. Sinds begin 2018 werd wél alle benodigde informatie uitgewisseld door de Nederlandse Belastingdienst.¹⁸³ Hiermee werd door Nederland aan de eisen van Richtlijn 2015/2376/EU voldaan.

¹⁷⁷ Smit 2016, p. 1053; zie ook Rossi-Maccanico 2015a.

¹⁷⁸ Richtlijn 2015/2376/EU, overweging punt 4.

¹⁷⁹ Boer, Breuer & Douma 2016, p. 337-338; zie ook Kolste 2017.

¹⁸⁰ Richtlijn 2015/2376/EU, overweging punt 4.

¹⁸¹ *Stb.* 2016, 543.

¹⁸² Richtlijn 2015/2376/EU.

¹⁸³ Bijlage IV bij *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 187.

4.4 Europese richtsnoeren

Hoewel de richtsnoeren van de Gedragscodegroep van 6 december 2016¹⁸⁴ geen hard law vormen, hecht Nederland veel waarde aan de maatregelen die in de richtsnoeren zijn getroffen.¹⁸⁵ Ik ben van mening dat Nederland hier goed aan doet, aangezien de richtsnoeren een waardevol middel zijn om schadelijke belastingconcurrentie en belastingontwijking tegen te gaan. Ten tijde van publicatie van de richtsnoeren bestonden reeds weinig discrepanties tussen het Nederlandse rullingbeleid en de voorschriften van de Gedragscodegroep. Dit is onder andere te verklaren door het feit dat de Nederlandse rullingpraktijk als inspiratiebron heeft gefunctioneerd bij de totstandkoming van de richtsnoeren van 6 december 2016.¹⁸⁶

Op de meeste punten voldoet de Nederlandse rullingpraktijk aan de voorschriften van de Gedragscodegroep omtrent het proces van afgifte van rulings. Een punt van kritiek bij het onderzoek naar de naleving van het rullingbeleid was het feit dat zes van de 3.101 gecontroleerde APA's en ATR's door slechts één inspecteur waren ondertekend.¹⁸⁷ Met ingang van 1 juli 2019 dienen onder iedere verstrekte rulling twee handtekeningen te worden gezet, om eenheid tussen de verstrekte rulings te waarborgen. Hiermee wordt voldaan aan de aanbeveling van de Gedragscodegroep.¹⁸⁸

De richtsnoeren van de Gedragscodegroep schrijven tevens een precedentcontrole voor. Centrale coördinatie van de afgifte van rulings is de meest effectieve manier om uniformiteit te bereiken.¹⁸⁹ Overige rulings met een grensoverschrijdend karakter waren tot 1 juli 2019 niet gecoördineerd via een centraal team.¹⁹⁰ Vanaf 1 juli 2019 voldoen ook alle rulings met een grensoverschrijdend karakter die niet tot APA/ATR-praktijk behoren, aan de voorwaarden van de richtsnoeren.¹⁹¹ Vanaf 1 juli 2019 worden alle rulings met een grensoverschrijdend karakter immers centraal gecoördineerd via het College Internationale Fiscale Zekerheid. Hieronder vallen ook rulings die niet door het APA/ATR-team worden afgegeven.¹⁹²

Voor gegevensuitwisseling tussen lidstaten verwijst de Gedragscodegroep in de richtsnoeren naar Richtlijn 2011/16/EU, welke is aangepast via Richtlijn 2015/2376/EU.¹⁹³ De Richtlijn verplicht lidstaten reeds tot automatische gegevensuitwisseling met belastingdiensten van andere lidstaten,¹⁹⁴ waardoor de aanbeveling in de richtsnoeren overbodig is.¹⁹⁵ Het vastleggen van informatie-uitwisseling

¹⁸⁴ Conclusies van de Raad (Ecofin) van 6 december 2016, 15206/16.

¹⁸⁵ Bijlage bij *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 188, p. 21; zie hiervoor ook paragraaf 3.4.

¹⁸⁶ *Aanhangsel Handelingen II* 2017/18, 293, p. 2.

¹⁸⁷ Bijlage I bij *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 187, p. 2.

¹⁸⁸ Conclusies van de Raad (Ecofin) van 6 december 2016, 15206/16, p. 16.

¹⁸⁹ Bijlage II bij *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 187.

¹⁹⁰ Conclusies van de Raad (Ecofin) van 6 december 2016, 15206/16, p. 17.

¹⁹¹ *Kamerstukken II* 2018/19, 25087, 223, p. 3.

¹⁹² *Kamerstukken II* 2018/19, 25087, 223, p. 3-4.

¹⁹³ Conclusies van de Raad (Ecofin) van 6 december 2016, 15206/16, p. 18.

¹⁹⁴ Richtlijn 2015/2376/EU.

¹⁹⁵ Zie ook Nouwen 2012.

in de richtsnoeren is mijns inziens puur een politiek signaal en geen concreet actiepoint, aangezien zo iets ingrijpends als gegevensuitwisseling bij uitstek dient te worden vastgelegd in een bindende richtlijn.

In beginsel moeten verstrekte rulings openbaar worden gemaakt voor andere belastingplichtigen. De Gedragscodegroep maakt hierbij een uitzondering voor lidstaten die maatregelen hebben getroffen omtrent de geheimhoudingsplicht van een belastingdienst. Omdat rulings onderdeel uitmaken van de geheimhoudingsplicht van artikel 67,¹⁹⁶ is het voor Nederland enkel noodzakelijk om de relevante conclusies van rulings beschikbaar te maken voor andere belastingplichtigen. Desondanks gaat Nederland met ingang van 1 juli 2019 verder dan het voorschrift van de Gedragscodegroep door geanonimiseerde samenvattingen van alle rulings te publiceren.

Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht schrijft voor dat een ruling enkel geldt onder voorbehoud van de juistheid en volledigheid van het verzoek.¹⁹⁷ Volgens de richtsnoeren zouden lidstaten echter daarbovenop mogelijke sanctiebepalingen moeten bekendmaken indien onvolledige of onjuiste informatie wordt verstrekt door de belastingplichtige.¹⁹⁸ Het huidige rulingbesluit beschrijft niet wat de sancties zijn.¹⁹⁹ Hier ligt derhalve nog een aandachtspunt voor het kabinet.

4.5 Deelconclusie

Kijkend naar de recente Europese en internationale ontwikkelingen, kan worden geconcludeerd dat de Nederlandse rulingpraktijk op de meeste vlakken voldoet aan de gestelde eisen. Het enige aandachtspunt is de sanctiebepaling die de richtsnoeren van de Gedragscodegroep voorschrijven wanneer belastingplichtigen onvolledige of onjuiste informatie verstrekken.

¹⁹⁶ Artikel 67 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

¹⁹⁷ Paragraaf 3 lid 2 Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

¹⁹⁸ Conclusies van de Raad (Ecofin) van 6 december 2016, 15206/16, p. 15.

¹⁹⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, *Stcrt.* 2019, 35519.

Hoofdstuk 5: Verdere harmonisatie binnen de Europese Unie

Nadat in hoofdstuk 4 het Nederlandse rulingbeleid is getoetst aan de huidige Europese wet- en regelgeving, is het wenselijk om vanuit de huidige stand van zaken te kijken naar de toekomst. Ondanks dat het Nederlandse rulingbeleid grotendeels aan de huidige Europese wet- en regelgeving voldoet, bestaan voor de Nederlandse rulingpraktijk mogelijk verbeterpunten. Dit hoofdstuk onderzoekt daarom de wenselijkheid van nog verdere harmonisatie van het rulingbeleid binnen de Europese Unie.

5.1 Toetsingscriteria van harmonisatie van het rulingbeleid

Het beoogde doel van harmonisatie van het rulingbeleid is het bevorderen van het goed functioneren van de interne markt van de Europese Unie.²⁰⁰ Allereerst ziet het doel van harmonisatie op het tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie tussen lidstaten. Wanneer lidstaten rulings met gunstige voorwaarden verstrekken aan belastingplichtigen enkel om arbeid en kapitaal van ondernemingen aan te trekken, beïnvloedt dit het evenwicht binnen de Europese Unie waardoor de productiefactoren arbeid en kapitaal niet optimaal gealloceerd worden.²⁰¹ Daarnaast worden verstoringen in de interne markt tegengegaan door het bestrijden van belastingontwijking door belastingplichtigen.

De elementen transparantie, proces en inhoud vormen de verschillende onderdelen van de herziening van het rulingbeleid per 1 juli 2019.²⁰² Bij het beoordelen van de wenselijkheid van verdere harmonisatie binnen de Europese Unie wordt daarom aangesloten bij deze drie elementen. In paragraaf 5.2, 5.3 en 5.4 zullen respectievelijk de transparantie van verstrekte rulings, het proces van afgifte, en de inhoud van verstrekte rulings aan bod komen. Per element wordt beoordeeld of verdere harmonisatie bijdraagt aan het goed functioneren van de interne markt.

Bij het verdelen van bevoegdheden tussen de lidstaten en de Europese Unie moet worden aangesloten bij het subsidiariteitsbeginsel.²⁰³ Dit beginsel houdt in dat de Europese Unie enkel bevoegd is om op te treden voor zover maatregelen niet op centraal, regionaal of lokaal niveau kunnen worden gerealiseerd.²⁰⁴ Het feit dat de Europese Unie in staat is om op te treden, betekent immers niet automatisch dat optreden door de EU altijd tot de beste uitkomst leidt. Het doel van het subsidiariteitsbeginsel is het beschermen van de beslissingsbevoegdheid van lidstaten: wanneer lidstaten zelf voldoende in staat zijn om maatregelen te treffen, dient de Europese Unie niet in te grijpen.²⁰⁵

²⁰⁰ Richtlijn 2015/2376/EU, overweging punt 23. De bevoegdheid van de Europese Unie tot het bevorderen van de interne markt is vastgelegd in artikel 3 lid 1 sub g Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap.

²⁰¹ Kiekebeld 2004, p. 12-13.

²⁰² Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, *Stcrt.* 2019, 35519.

²⁰³ Artikel 5 Verdrag betreffende de Europese Unie.

²⁰⁴ Artikel 5 lid 3 Verdrag betreffende de Europese Unie.

²⁰⁵ Zie ook Van Ooik 2013.

Het subsidiariteitsbeginsel vormt in deze scriptie het toetsingskader voor het beoordelen van verdere harmonisatie binnen de Europese Unie. Per element wordt de wenselijkheid van verdere harmonisatie daarom beoordeeld aan de hand van het subsidiariteitsbeginsel.

5.2 Harmonisatie van het transparantiebeleid

Recente harmonisatie binnen de Europese Unie op het gebied van transparantie heeft plaatsgevonden middels BEPS actiepunt 5 en Richtlijn 2015/2376/EU omtrent automatische gegevensuitwisseling. In hoofdstuk 4 is geconcludeerd dat Nederland hieraan voldoet.

Het kabinet is een groot voorstander van informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten. Lidstaten krijgen middels ruimere informatie-uitwisseling een betere informatiepositie waardoor een meer volledig beeld van situaties ontstaat. Dit draagt bij aan het tegengaan van belastingontwijking.²⁰⁶ Bij de herziening van 1 juli 2019 heeft het kabinet daarnaast stappen gezet ten aanzien van het publiceren van belastingrulings voor het grote publiek. Vanaf 1 juli 2019 wordt een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd van zowel goedgekeurde als afgewezen rulingaanvragen.²⁰⁷

Europese harmonisatie op het gebied van transparantie biedt een groot aantal voordelen, welke in paragraaf 5.2.1 puntsgewijs worden toegelicht. In paragraaf 5.2.2 worden aandachtspunten van harmonisatie van het transparantiebeleid uiteengezet.

5.2.1 Voordelen van geharmoniseerd transparantiebeleid

Allereerst resulteert een geharmoniseerd transparantiebeleid, waarbij lidstaten op identieke wijze informatie met elkaar uitwisselen, in meer uniformiteit in de toepassing van het belastingrecht. Doordat lidstaten zicht hebben op de manier waarop andere lidstaten specifieke belastingmaatregelen invullen, kunnen lidstaten hun rulingpraktijken beter op elkaar afstemmen.²⁰⁸ Daarnaast leidt geanonimiseerde publicatie van belastingrulings ertoe dat belastingplichtigen inzicht hebben in rulings van andere belastingplichtigen met betrekking tot vergelijkbare situaties, wat tot meer duidelijkheid leidt over hun eigen belastingpositie. Harmonisatie van het transparantiebeleid leidt hiermee tot een meer gelijke behandeling van vergelijkbare gevallen, waardoor meer recht wordt gedaan aan het gelijkheidsbeginsel.²⁰⁹

Daarnaast kan transparantie over belastingrulings bijdragen aan het tegengaan van belastingontwijking. Wanneer alle lidstaten van de Europese Unie dezelfde hoge standaarden hanteren omtrent transparantie, is bij de lidstaten voldoende informatie aanwezig over de toepassing van het belastingrecht in het buitenland en de onderneming zelf. De betere informatiepositie maakt het mogelijk om een betere

²⁰⁶ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 5 oktober 2015, IZV/2015/657 M, p. 20-21.

²⁰⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, *Stcrt.* 2019, 35519, p. 4.

²⁰⁸ Romano 2002, p. 428-429.

²⁰⁹ Romano 2002, p. 441-443.

inschatting te maken van de situatie, waardoor misbruiksituaties kunnen worden gefilterd en belastingontwijking wordt tegengegaan.²¹⁰ Ook het kabinet erkent het belang van transparantie bij het tegengaan van belastingontwijking.²¹¹

Ten slotte kan het harmoniseren van het transparantiebeleid binnen de Europese Unie bijdragen aan een verbeterd imago van de rullingpraktijk. Hoewel deze scriptie het Nederlandse rullingbeleid voornamelijk benadert vanuit een fiscaaltechnische invalshoek, kan het imago van rulings niet worden genegeerd: de recente herziening van het rullingbeleid is onder andere ontstaan vanuit maatschappelijke druk.²¹² Op dit moment heeft de rullingpraktijk een slecht imago: binnen de samenleving bestaat het beeld dat via belastingrulings schimmige belastingconstructies worden goedgekeurd. Feitelijk vindt echter niets meer plaats dan het bevestigen van de toepassing van wet- en regelgeving. Ik pleit daarom ook voor openbaarmaking van verstrekte rulings. Het bieden van meer transparantie kan bijdragen aan het herstellen van het vertrouwen in de Nederlandse rullingpraktijk, wat weer bijdraagt aan meer vertrouwen in het Nederlandse belastingrecht.²¹³

Harmonisatie van het transparantiebeleid binnen de Europese Unie is gerechtvaardigd op basis van het subsidiariteitsbeginsel. Nationale maatregelen omtrent de informatie-uitwisseling van belastingrulings bereiken niet het gewenste resultaat, omdat niet alle lidstaten dergelijke maatregelen kennen en Nederland derhalve geen informatie van alle lidstaten ontvangt. Ook bestaat voor ondernemingen bij een nationaal beleid rondom informatie-uitwisseling de mogelijkheid om eenvoudigweg een ruling aan te vragen in andere EU-landen, welke geen informatie-uitwisseling kennen. Om deze redenen leiden nationale maatregelen niet tot het tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie en belastingontwijking. Vanwege de gewenste uniformiteit van het transparantiebeleid binnen de Europese Unie is het noodzakelijk dat maatregelen op Europees niveau worden getroffen.²¹⁶ Ingrijpen door de Europese Unie is derhalve op grond van het subsidiariteitsbeginsel gerechtvaardigd.

5.2.2 Aandachtspunten

Een belangrijk aandachtspunt bij harmonisatie op het gebied van transparantie, is het recht op privacy van belastingplichtigen. De publicatie van rulings is een afweging tussen het algemeen belang en het belang van individuele belastingplichtigen: er moet worden beoordeeld of met de publicatie van rulings het recht op privacy van individuele belastingplichtigen niet wordt geschaad.²¹⁷ Naar mijn mening is Nederland met de huidige werkwijze voldoende waakzaam op het recht op privacy van

²¹⁰ Booij 2017.

²¹¹ Zie onder andere Bijlage IV bij *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 187.

²¹² Werkdocument herziening van de rullingpraktijk 2018, p. 5.

²¹³ Zie ook Stevens 2019; Nouwen 2017; Gunn 2015.

²¹⁶ In Richtlijn 2015/2376/EU, overweging punt 23, wordt ook toegelicht dat de bevoegdheid tot het maken van regelgeving op grond van subsidiariteitsbeginsel toekomt aan de Europese Unie.

²¹⁷ Zie ook Gunn 2015, p. 2.

belastingplichtigen en de geheimhoudingsplicht die de Belastingdienst kent bij de afgifte van rulings.²¹⁸ Bij publicatie van enkel een anonieme samenvatting, zoals het beleid is per 1 juli 2019,²¹⁹ is het moeilijk om informatie te herleiden naar individuele belastingplichtigen. Het risico op het uitlekken van privacygevoelige informatie of bedrijfsgeheimen is mijns inziens daarmee voldoende afgedekt. Tevens benadrukt Gunn dat de geanonimiseerde publicatie van rechterlijke uitspraken niet op weerstand stuit, terwijl hier vergelijkbare privacykwesies spelen.²²⁰ Naar mijn idee wordt met de publicatie van geanonimiseerde rulings geen aanvullende informatie prijsgegeven ten opzichte van een rechterlijke uitspraak, waardoor publicatie van rulings geen extra inbreuk op de privacy zal vormen voor belastingplichtigen.

Wel dient voldoende aandacht te worden geschonken aan de fiscale rechtsbescherming van belastingplichtigen. Tot op heden heeft dit mijns inziens onvoldoende plaatsgevonden.²²¹ Onder andere acht ik het problematisch dat belastingplichtigen niet worden geïnformeerd over de inhoud van uitgewisselde informatie.²²² Door het ontbreken van deze communicatie hebben belastingplichtigen niet de mogelijkheid om te controleren of de uitgewisselde informatie correct is.²²³ Ik pleit voor de introductie van een dossier, waarin de uitgewisselde informatie is in te zien door de betreffende belastingplichtige.²²⁴ Naar mijn mening zou dit de rechtsbescherming van belastingplichtigen beter waarborgen, wat de extra kosten en tijd die een dergelijk dossier met zich meebrengt, rechtvaardigt. Verder zouden belastingplichtigen de mogelijkheid moeten hebben om fouten in de informatie-uitwisseling te herstellen. Mijns inziens kan een dergelijk dossier het beste in nationaal verband worden gerealiseerd. Een nationaal dossier geeft Nederland de vrijheid om toegang tot het dossier op de gewenste manier in te richten. Daarnaast is het voor belastingplichtigen relatief eenvoudig om toegang te krijgen tot een Nederlandse rechter indien zij menen dat bepaalde informatie ten onrechte wordt uitgewisseld.

Nederland hecht veel waarde aan de geheimhoudingsplicht.²²⁵ Deze geheimhoudingsplicht verplicht de Belastingdienst tot geheimhouding van alle gegevens die door belastingplichtigen worden verstrekt, waarbij bekendmaking enkel toegestaan is wanneer dat noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet of de invordering van belastingschulden.²²⁶ Harmonisatie op het gebied van transparantie binnen de Europese Unie heeft tot gevolg dat lidstaten niet langer kunnen kiezen met welke landen zij informatie uitwisselen, omdat Europese maatregelen verplichten tot het uitwisselen van informatie met

²¹⁸ Artikel 67 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

²¹⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, *Stcrt.* 2019, 35519, p. 4.

²²⁰ Gunn 2015, p. 2.

²²¹ Zie ook Kolste 2017.

²²² *Kamerstukken II* 2016/17, 34527, 5, p. 14.

²²³ Kolste 2017, p. 219.

²²⁴ Zie ook Boer, Breuer & Douma 2016, p. 340-341.

²²⁵ Artikel 67 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

²²⁶ Artikel 67 lid 1 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

alle lidstaten van de Europese Unie. Lidstaten lopen hiermee wel het risico dat informatie wordt uitgewisseld met een lidstaat die minder strenge eisen hanteert op het gebied van geheimhouding en privacy voor belastingplichtigen. Dit kan ertoe leiden dat bedrijfsgevoelige informatie, die naar Nederlandse maatstaven onder de geheimhoudingsplicht valt, door andere lidstaten wél wordt gepubliceerd.

In zowel BEPS actiepunt 5 als Richtlijn 2015/2376/EU worden eisen gesteld aan de geheimhoudingsplicht van lidstaten. De ontvangende lidstaat moet over een juridisch kader beschikken om de uitgewisselde informatie te beschermen. Lidstaten hoeven enkel informatie te verstrekken aan andere lidstaten voor zover de privacy van belastingplichtigen in die lidstaat gewaarborgd blijft. Daarnaast mag de uitgewisselde informatie enkel worden gebruikt voor belastingdoeleinden. De precieze voorwaarden die worden gesteld aan de bescherming van privacygevoelige informatie zijn mijns inziens echter onvoldoende uitgewerkt. Er bestaan discrepanties tussen lidstaten omtrent het recht op privacy van belastingplichtigen, waardoor belastingplichtigen het risico lopen dat bedrijfsgeheimen uitlekken door toedoen van andere lidstaten. Een Europese richtlijn, met uniforme regelgeving omtrent de geheimhoudingsplicht van belastingdiensten, biedt een uitkomst doordat gedetailleerde eisen kunnen worden gesteld aan de geheimhoudingsplicht van lidstaten.²²⁷

5.3 Harmonisatie op het gebied van proces

Binnen de Europese Unie is het proces van de afgifte van rulings gecoördineerd door middel van de richtsnoeren van de Gedragscodegroep.²²⁸ Zoals in voorgaande hoofdstukken is gebleken, zijn er diverse initiatieven van de Europese Unie en de OESO om de transparantie en inhoud van verstrekte rulings te harmoniseren.²²⁹ Binnen de Europese Unie en door de OESO is hierbij minder aandacht besteed aan harmonisatie van het proces van de afgifte van rulings. Hierdoor bestaan omtrent het proces van de afgifte enkel niet-bindende richtsnoeren en is geen hard law ingevoerd in de vorm van een richtlijn. Een verklaring hiervoor ligt in het feit dat lidstaten zelf in staat zijn om hun afgifteproces effectief in te richten, waardoor de bevoegdheid tot het creëren van beleid op grond van het subsidiariteitsbeginsel aan de individuele lidstaten toekomt. Het uiteindelijke doel is het bereiken van uniformiteit tussen afgegeven rulings, maar dit kan ook op nationaal niveau worden vormgegeven.

Per 1 juli 2019 is het proces van afgifte verder gecentraliseerd middels de invoering van het College Internationale Fiscale Zekerheid. Gezien de hoge mate van centralisatie die Nederland hanteert bij het proces van de afgifte van rulings, is naar mijn mening de uniformiteit tussen verstrekte rulings voldoende gewaarborgd.

²²⁷ Zie ook Debelva & Mosquera 2017.

²²⁸ Conclusies van de Raad (Ecofin) van 6 december 2016, 15206/16.

²²⁹ Richtlijn 2015/2376/EU; OESO 2015a.

Daarnaast verschilt de inrichting van de nationale rulingpraktijk per lidstaat. De inrichting van de rulingpraktijk is onder andere afhankelijk van de inrichting van de organisatie van de Belastingdienst als geheel en hangt samen met de manier waarop de Belastingdienst communiceert met belastingplichtigen. De Nederlandse Belastingdienst hecht bijvoorbeeld veel waarde aan persoonlijk contact met belastingplichtigen,²³⁰ wat verklaart waarom de inspecteur in de meeste gevallen het eerste aanspreekpunt blijft bij de aanvraag van een ruling.²³¹ Omdat er goede redenen zijn voor de verschillen tussen de inrichting van de rulingpraktijk per lidstaat, is het ongewenst om de organisatie van de nationale rulingpraktijken in zijn geheel te herzien.

Wel is het van belang dat de inrichting van nationale rulingpraktijken aan een aantal minimumstandaarden voldoet, om te waarborgen dat een zekere mate van eenheid tussen verstrekte rulings wordt bereikt. De richtsnoeren van de Gedragscodegroep geven aanbevelingen omtrent het proces van afgifte waaraan nationale rulingpraktijken zouden moeten voldoen.²³²

Om *verplichte* naleving van de richtsnoeren te bereiken, zouden de richtsnoeren moeten worden omgezet in hard law. Echter wordt door Nederland veel waarde gehecht aan de richtsnoeren, waardoor Nederland zich reeds voldoende inspant om de voorschriften na te leven. Het niet-verplichte karakter van de richtsnoeren biedt lidstaten hierbij nog voldoende vrijheid om de nationale rulingpraktijk op de gewenste manier in te richten. Hard law zou Nederland daarentegen onnodig beperken in de wijze van inrichting en is derhalve mijns inziens niet gewenst. Het subsidiariteitsbeginsel wijst de beslissingsbevoegdheid mijns inziens toe aan de individuele lidstaten: ik ben van mening dat Nederland eigenhandig in staat is om het proces van de afgifte van rulings naar behoren in te richten.

5.4 Harmonisatie op het gebied van inhoud

Het proces van afgifte is bij APA's en ATR's gelijk en de belangen van transparantie zijn bij beide vergelijkbaar. De gemaakte afspraken in APA's verschillen echter dermate van de inhoud van een ATR, dat het gewenst is om op het gebied van inhoud een onderscheid te maken tussen APA's en ATR's. Waar APA's zekerheid vooraf verlenen over de zakelijke beloning tussen gelieerde lichamen,²³³ is de functie van een ATR het geven van zekerheid vooraf aan de belastingplichtige over de fiscale gevolgen van een voorgenomen transactie of samenstel van transacties.²³⁴

Omwille van de reikwijdte van deze scriptie wordt niet ingegaan op de harmonisatie van de inhoud van ATR's. Het rulingbeleid schrijft voor dat de inhoud van ATR's altijd in lijn dient te zijn met geldende

²³⁰ Gribnau & Van Steenberghe 2014.

²³¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, *Stcrt.* 2019, 35519, p. 2.

²³² Conclusies van de Raad (Ecofin) van 6 december 2016, 15206/16, p. 15.

²³³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, IFZ2001/292M, BNB 2001/283.

²³⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, IFZ2001/293M, BNB 2001/284.

nationale wet- en regelgeving.²³⁷ Het feit dat de inhoud van ATR's per lidstaat verschillend is, hangt derhalve samen met het feit dat nationale vennootschapsbelastingstelsels niet zijn geharmoniseerd. Waar APA's in veel lidstaten en in de meeste verdragen zijn gebaseerd op het at arm's length beginsel, kennen lidstaten geen geharmoniseerd vennootschapsbelastingrecht. De vraag of de inhoud van ATR's dient te worden geharmoniseerd, hangt daardoor in feite samen met de Europese harmonisatie van nationale vennootschapsbelastingstelsels als geheel.²³⁸

De vraag of vennootschapsbelastingstelsels als geheel moeten worden geharmoniseerd binnen de Europese Unie, gaat de reikwijdte van deze scriptie te boven. Deze scriptie gaat daarom enkel in op de harmonisatie van de inhoud van APA's.

5.4.1 Harmonisatie op het gebied van inhoud bij APA's

De inhoud van afspraken die worden vastgelegd in APA's is reeds in hoge mate geharmoniseerd binnen de Europese Unie. Bij Nederlandse APA's wordt aangesloten bij het at arm's length beginsel, dat ook wettelijk is vastgelegd in het nationale belastingrecht.²³⁹ Daarnaast biedt Nederland een verdere verduidelijking van de toepassing van het at arm's length beginsel in het Verrekenprijzenbesluit.²⁴⁰ In het Verrekenprijzenbesluit worden aspecten waarin ruimte voor eigen invulling bestaat en onduidelijkheden in de OESO Transfer Pricing Guidelines verduidelijkt, waarmee het at arm's length beginsel verder wordt afgebakend.²⁴¹ Het at arm's length beginsel is tevens vastgelegd in artikel 9 van het OESO-Modelverdrag.²⁴²

Er kan onderscheid worden gemaakt tussen unilaterale en bilaterale APA's. Bij een unilaterale APA verleent de Belastingdienst zekerheid vooraf over een transactie zonder daarover met de andere betrokken lidstaat te overleggen. Het risico bij unilaterale APA's is daardoor dat de twee betrokken lidstaten verschillende verrekenprijzen hanteren, waardoor dubbele (non-)heffing optreedt. Bij bilaterale APA's treden de twee betrokken lidstaten in overleg over de te accepteren verrekenprijs. Wanneer twee lidstaten een akkoord bereiken over de at arm's length verrekenprijs, heeft dit als voordeel dat geen risico op dubbele (non-)heffing bestaat.

Het kabinet geeft bij de afgifte van een APA de voorkeur aan het afsluiten van een bilaterale overeenkomst door middel van een onderling overlegprocedure.²⁴³ Bij het afsluiten van een bilaterale

²³⁷ Bijlage bij Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 mei 2017, 2017-0000100477.

²³⁸ De invoering van de Common Consolidated Corporate Tax Base binnen de Europese Unie vormt een groot onderdeel van deze discussie. Zie Bijleveld 2019 voor een uiteenzetting over de uitwerking van de CCCTB.

²³⁹ Artikel 8b Wet op de vennootschapsbelasting 1969; Een toelichting van de toepassing van het at arm's length beginsel in de Nederlandse rullingpraktijk is gegeven in paragraaf 2.2.1.

²⁴⁰ Stcrt. 2018, 26874.

²⁴¹ Stcrt. 2018, 26874; zie ook de beschouwing van C.A.T. Peters en A.J.A. Stevens in NTFR Beschouwingen 2018/44 over het nieuwe Verrekenprijzenbesluit 2018.

²⁴² Artikel 9 OESO-Modelverdrag 1992.

²⁴³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, *Stcrt.* 2019, 35519, p. 7; zie Elshof & Van der Klok 2009 voor een toelichting op de onderling overlegprocedure.

APA is het noodzakelijk dat de betrokken lidstaten overeenstemming bereiken over de te hanteren verrekenprijs. Het is daarom wenselijk dat lidstaten het at arm's length beginsel op vergelijkbare wijze interpreteren.

De afgelopen decennia is het at arm's length beginsel door de OESO gedefinieerd.²⁴⁴ De invulling van het at arm's length beginsel in de OECD Transfer Pricing Guidelines is door 23 van de 28 EU-lidstaten algemeen geaccepteerd en door sommige lidstaten tevens in de nationale wet- en regelgeving overgenomen, zoals in Nederland via het Verrekenprijzenbesluit.²⁴⁵ De harmonisatie van de inhoud van APA's door de OESO is mijns inziens een gewenste ontwikkeling. Wanneer het at arm's length beginsel op meer uniforme wijze wordt geïnterpreteerd, is het risico op dubbele (non-)heffing immers kleiner.

Doordat het at arm's length beginsel van de OESO in de meeste belastingverdragen is opgenomen, vormen de OESO Transfer Pricing Guidelines in de meeste grensoverschrijdende situaties reeds een zeer belangrijk uitgangspunt. Doordat het OESO-Modelverdrag de basis vormt voor veel bilaterale belastingverdragen, vormt het at arm's length beginsel een veelgebruikte maatstaf voor het bepalen van verrekenprijzen in grensoverschrijdende situaties binnen de Europese Unie. Ook wordt het at arm's length beginsel genoemd in de Anti Tax-Avoidance Directive.²⁴⁶ In artikel 5 van de richtlijn wordt het begrip 'marktwaarde' gedefinieerd, waarmee wordt voorgeschreven hoe een at arm's length prijs tussen gelieerde partijen moet worden vastgesteld.²⁴⁷ Uit bovenstaande blijkt dat de inhoud van verstrekte APA's binnen de Europese Unie vrij uniform is. De toepassing van het at arm's length beginsel is echter niet geheel uitgekristalliseerd.²⁴⁸

Ook op het gebied van de inhoud van belastingrulings dient te worden aangesloten bij het subsidiariteitsbeginsel.²⁴⁹ Derhalve dient de inhoud van APA's enkel op Europees niveau geharmoniseerd te worden indien dit niet op centraal, regionaal of lokaal niveau kan worden gerealiseerd.²⁵⁰ Ik ben van mening dat het wenselijk is om de invulling van het at arm's length beginsel verder te harmoniseren binnen de Europese Unie. Hoewel lidstaten de wens hebben om nog een zekere mate van autonomie te behouden over hun nationale at arm's length beginsel, draagt dit niet bij aan het tegengaan van dubbele (non-)heffing. Om het risico om dubbele (non-)heffing te verkleinen, is het immers van belang dat lidstaten het at arm's length beginsel op gelijke wijze invullen. In ATAD 1 is het at arm's length beginsel echter onvoldoende uitgewerkt. Ik pleit daarom voor een verdere concrete verduidelijking van het Europese at arm's length beginsel middels een EU-richtlijn. ATAD 1 heeft

²⁴⁴ Zie OECD 1979 voor het eerste verslag van de OESO over de toepassing van het at arm's length beginsel.

²⁴⁵ Stcrt. 2018, 26874.

²⁴⁶ Richtlijn 2016/1164/EU.

²⁴⁷ Artikel 5 lid 6 Richtlijn 2016/1164/EU.

²⁴⁸ Zie ook Smit 2016.

²⁴⁹ Artikel 5 Verdrag betreffende de Europese Unie.

²⁵⁰ Artikel 5 lid 3 Verdrag betreffende de Europese Unie.

slechts een eerste aanzet tot een Europees at arm's length beginsel gegeven, nu is het mijns inziens wenselijk om dit beginsel verdere praktische invulling te geven.

Naar mijn mening zijn de staatssteunprocedures bij de Europese Commissie niet de juiste insteek om meer harmonisatie op het vlak van de inhoud van APA's te bereiken. Zoals in paragraaf 3.2.1 is geconstateerd, bestaan mogelijk verschillen tussen het at arm's length beginsel dat de Europese Commissie tracht te creëren via de staatssteunprocedures, en de invulling van het beginsel door de OESO. Doordat het at arm's length beginsel in de staatssteunprocedures nauwelijks is toegelicht, is niet duidelijk hoe het in de praktijk dient te worden toegepast.²⁵¹ De introductie van het at arm's length beginsel in de staatssteunprocedures leidt daarom tot veel onzekerheid voor belastingplichtigen.²⁵² Het is voor ondernemingen niet langer duidelijk of afspraken die met hen zijn vastgelegd in een ruling, mogelijk kunnen worden aangemerkt als verboden staatssteun.

5.5 Deelconclusie

Harmonisatie van het transparantiebeleid binnen de Europese Unie biedt meer handvatten om belastingontwijking tegen te gaan. Daarnaast doet het recht aan gelijkheidsbeginsel en verbetert het mogelijk het imago van de rullingpraktijk. Ik pleit daarom om het transparantiebeleid binnen de Europese Unie verder te harmoniseren. Wel dient voldoende aandacht te worden geschonken aan de rechtsbescherming van belastingplichtigen.

Op het gebied van het proces van afgifte is verdere harmonisatie binnen de Europese Unie niet noodzakelijk. Lidstaten hechten veel waarde aan de richtsnoeren van de Gedragscodegroep en zetten zich in om eenheid tussen verstrekte rulings te bereiken, waardoor ik op dit moment niet de noodzaak zie om het proces van de afgifte van rulings verder te harmoniseren.

Om tot overeenstemming te komen tussen lidstaten over de te hanteren verrekenprijs, is het wenselijk dat het at arm's length beginsel door lidstaten op gelijke wijze wordt geïnterpreteerd. Daarom acht ik Europese harmonisatie in de vorm van een richtlijn wenselijk. Het is daarbij van belang dat het at arm's length beginsel dat ter sprake komt in de Anti Tax-Avoidance Directive, verder wordt verduidelijkt.

²⁵¹ Kyriazis 2016, p. 437-438.

²⁵² Smit 2016, p. 1052-1053.

Hoofdstuk 6: Samenvatting en conclusies

6.1 Beantwoording centrale onderzoeksvraag

Rulings vormen van oudsher een belangrijk onderdeel van het Nederlandse belastingstelsel. Het geven van zekerheid vooraf over specifieke situaties bevordert de rechtszekerheid van belastingplichtigen, doordat zij van tevoren duidelijkheid hebben over hun fiscale positie. Bovendien is het afgeven van rulings bevorderlijk voor het aantrekken van buitenlandse ondernemingen, omdat zij zonder ruling vaak onvoldoende kennis hebben over de toepassing van Nederlandse wet- en regelgeving. Per 1 juli 2019 is het Nederlandse rulingbeleid ingrijpend herzien op drie elementen: de transparantie van verstrekte rulings, het proces van afgifte, en de inhoud van verstrekte rulings. In deze scriptie is het Nederlandse rulingbeleid getoetst aan Europese wet- en regelgeving. Tevens is beoordeeld of het wenselijk is om het rulingbeleid binnen de Europese Unie verder te harmoniseren.

In 2018 is onderzocht of bestaande rulings met een internationaal karakter in lijn waren met de geldende Nederlandse wet- en regelgeving. Uit dit onderzoek bleek dat met de afgegeven belastingrulings in 98 procent van de gevallen inhoudelijk niets mis was. Wel bevatten enkele rulings procedurele fouten, waardoor is besloten de rulingpraktijk te herzien.

Kijkend naar de recente Europese en internationale ontwikkelingen, voldoet de Nederlandse rulingpraktijk op veruit de meeste vlakken aan de gestelde voorwaarden. Vanaf eind 2017 voldoet Nederland aan de eisen van BEPS actiepoint 5, aangezien alle relevante rulings binnen drie maanden worden uitgewisseld met alle betrokken Europese lidstaten.

Mijns inziens is het Nederlandse rulingbeleid in lijn met het staatssteunverbod van artikel 107(1) VWEU. Gezien het feit dat rulings volgens het beleid in lijn dienen te zijn met geldende Nederlandse wet- en regelgeving, wordt geen selectief voordeel verleend zoals de Europese Commissie dat in haar staatssteunprocedures omschrijft. Wanneer Nederlandse wet- en regelgeving wordt gevolgd, kan voor een onderneming geen sprake zijn van een belastingverlaging ten opzichte van ondernemingen in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie.

Richtlijn 2015/2376/EU verplicht automatische gegevensuitwisseling omtrent rulings met alle Europese lidstaten. Met ingang van 2018 wordt aan de eisen voor zowel bestaande als nieuw afgegeven rulings voldaan.

Omtrent de richtsnoeren van de Gedragscodegroep bestaat mogelijk nog een aandachtspunt. Waar de richtsnoeren voorschrijven dat lidstaten mogelijke sanctiebepalingen bekendmaken indien onvolledige of onjuiste informatie wordt verstrekt door de belastingplichtige, kent Nederland dergelijke sanctiebepalingen niet. Ik adviseer de Nederlandse wetgever derhalve om in de nationale regelgeving

sanctiebepalingen op te nemen voor het verstrekken van onjuiste of onvolledige informatie. Na de implementatie van sanctiebepalingen zal aan alle voorschriften van de Gedragscodegroep zijn voldaan.

In hoofdstuk 5 is de wenselijkheid van een meer geharmoniseerd rulingbeleid binnen de Europese Unie beoordeeld. De harmonisatie is hierbij ingedeeld in drie elementen: de transparantie van verstrekte rulings, het proces van afgifte, en de inhoud van verstrekte rulings.

Verdere harmonisatie van het transparantiebeleid draagt mijns inziens bij aan het tegengaan van belastingontwijking, doordat lidstaten hun nationale rullingpraktijken door middel van informatie-uitwisseling beter op elkaar af kunnen stemmen. Tevens bevordert het de rechtsgelijkheid doordat belastingplichtigen inzicht hebben in gepubliceerde rulings en hun belastingpositie zo beter kunnen inschatten. Ten slotte ben ik van mening dat openbare publicatie van geanonimiseerde rulings kan bijdragen aan het verbeteren van het imago ten opzichte van de Nederlandse rullingpraktijk en het belastingrecht in het algemeen. Wel dient meer aandacht te worden geschonken aan de rechtsbescherming van belastingplichtigen. Ik pleit dan ook voor de introductie van een dossier dat belastingplichtigen kunnen inzien om te controleren of de verstrekte informatie juist en volledig is. Een dergelijk dossier kan het beste in nationaal verband, door de Nederlandse wetgever, wordt geïntroduceerd, omdat dit de rechtsbescherming van belastingplichtigen het beste zal waarborgen.

Verdere harmonisatie van het proces van de afgifte van rulings is mijns inziens niet noodzakelijk. Lidstaten hechten veel waarde aan de richtsnoeren van de Gedragscodegroep en streven ernaar de voorschriften na te leven. Door geen gebruik te maken van hard law, behouden lidstaten enige mate van autonomie om de nationale rullingpraktijk op de gewenste manier in te richten. De bevoegdheid dient mijns inziens dan ook op basis van het subsidiariteitsbeginsel te worden toegewezen aan de individuele lidstaten.

Bij harmonisatie op het gebied van inhoud dient een onderscheid te worden gemaakt tussen APA's en ATR's. Omwille van de reikwijdte van deze scriptie ben ik niet ingegaan op de wenselijkheid van verdere harmonisatie van de inhoud van ATR's.

APA's worden over het algemeen op bilaterale basis afgesloten, waardoor het van belang is dat lidstaten overeenstemming bereiken over de te hanteren verrekenprijs. Bij APA's wordt door veel lidstaten aangesloten bij het at arm's length beginsel van de OESO, waardoor de inhoud reeds in hoge mate geharmoniseerd is. In ATAD 1 is een eerste aanzet gegeven tot een Europees at arm's length beginsel. Om de onzekerheid voor belastingplichtigen te verminderen, beveel ik de Europese lidstaten aan om dit at arm's length beginsel verdere concrete invulling te geven.

6.2 Aanbevelingen voor toekomstig onderzoek

Gezien de beperkte reikwijdte van deze scriptie is het niet mogelijk om alle aspecten van het Nederlandse rulingbeleid tot in detail te belichten. Om deze reden worden in deze paragraaf diverse aanbevelingen voor toekomstig onderzoek gedaan, welke meer inzicht kunnen bieden in het rulingbeleid en eventuele verdere harmonisatie van het rulingbeleid binnen de Europese Unie.

Het is interessant om te kijken hoe de maatregelen van 1 juli 2019 in de praktijk worden ingevuld. Aan de hand van deze praktische invulling kan worden beoordeeld of de feitelijke uitvoering van het Nederlandse rulingbeleid na de wijzigingen voldoet aan de Europese voorschriften. Na publicatie van de eerste samenvattingen van rulings zal bijvoorbeeld blijken of publicatie van samenvattingen voldoende is, of dat het toch noodzakelijk is om de volledige ruling (geanonimiseerd) te publiceren.

Ook is het van belang om steeds opnieuw het gewenste niveau van harmonisatie te beoordelen op basis van nieuwe ontwikkelingen binnen de Europese Unie. De harmonisatie van het rulingbeleid is immers een onderdeel van fiscale harmonisatie als geheel: de belastingstelsels van lidstaten worden in toenemende mate op elkaar afgestemd, waardoor verdere harmonisatie van het rulingbeleid een logische volgende stap is. De harmonisatie van belastingstelsels is onder andere te vinden in het BEPS-project, de huidige implementatie van de Anti Tax-Avoidance Directive, en de invoering van de Common Consolidated Corporate Tax Base. Op dit moment is het niet duidelijk of de CCCTB in de nabije toekomst concrete invulling zal krijgen in de Europese Unie. Met de toenemende globalisering van de economie zal het hanteren van een uniforme belastinggrondslag bijdragen aan het terugdringen van het aantal situaties van dubbele (non-)heffing. Met de uniforme belastinggrondslag van de CCCTB zal het wellicht wenselijk zijn om het rulingbeleid niet alleen qua transparantie en proces, maar ook qua inhoud te harmoniseren. Toekomstig onderzoek kan derhalve nader ingaan op de vraag of harmonisatie van het rulingbeleid gewenst is wanneer binnen de Europese Unie wordt overgestapt op de CCCTB.

Daarnaast is het interessant om onderzoek te doen naar het maatschappelijke imago van de rulingpraktijk. Deze scriptie is met name ingegaan op de fiscaaltechnische gevolgen van harmonisatie van het rulingbeleid binnen de Europese Unie. Het rulingbeleid heeft de laatste jaren echter steeds meer maatschappelijke aandacht gekregen, waardoor het imago van het rulingbeleid een steeds grotere rol speelt in beleidsbeslissingen van de overheid. Het imago van Nederland als belastingparadijs of doorsluisland is mogelijk schadelijk voor de positie van Nederland als vestigingsland en mag daarom niet genegeerd worden. Het maatschappelijke imago kan in sommige gevallen echter afwijken van de daadwerkelijke situatie: een wijziging in het Nederlandse rulingbeleid heeft niet altijd directe gevolgen voor het imago van Nederland als belastingparadijs. Om het imago van het Nederlandse rulingbeleid te verbeteren, is het derhalve van belang om duidelijk te hebben welke factoren hierop invloed uitoefenen.

Literatuurlijst

Bijleveld 2019

M.C.A. Bijleveld, 'De CCCTB – een Europees voorstel met vergaande gevolgen voor Nederland', WFR 2019/9, p. 49-53.

Boer, Breuer & Douma 2016

J.P. Boer, A.C. Breuer & S.C.W. Douma, 'Uitwisseling van tax rulings', WFR 2016/50, p. 334-341.

Booij 2017

J.A. Booij, 'De rullingpraktijk: effecten uitwisseling van rulings', TFB 2017/03-03, p. 13-19.

De Graaf & Visser 2017

A.C.G.A.C. de Graaf & K.J. Visser, 'BEPS: het einde van belastingplanning?', MBB 2017/4, p. 111-124.

Debelva & Mosquera 2017

F. Debelva & I. Mosquera, 'Privacy and confidentiality in exchange of information procedures: some uncertainties, many issues, but few solutions', Intertax 2017/5, p. 362-381.

Douma 2014

S.C.W. Douma, 'Houdt het dan nooit op? Worstelingen met selectiviteit', NTFR 2014/2653.

Elshof & Van der Klok 2009

T. Elshof & B. van der Klok, 'Transfer pricing and Mutual Agreement Procedures', International Transfer Pricing Journal 2009/2, p. 129-134.

Gormsen 2016

L.L. Gormsen, 'EU state aid law and transfer pricing: a critical introduction to a new saga', Journal of European Competition Law & Practice 2016, vol. 7(6), p. 369-382.

Gribnau & Van Steenbergen 2014

J.L.M. Gribnau & A.K.J.M. van Steenbergen, 'Prettig contact met de Belastingdienst', in: B. Marseille & L. van der Velden (red.), *Vertrouwen verdient: visies op geschillenbeslechting door de overheid*, Den Haag: Ministerie van Buitenlandse Zaken, p. 86-100.

Gunn 2015

A.F. Gunn, 'Tax rulings openbaar? Ja, graag!', NTFR 2015/1631.

Heyvaert, Liebman & Oyen 2016

W.E.C. Heyvaert, H.M. Liebman & V. Oyen, 'Countering harmful tax practices: BEPS action 5 and EU initiatives – past progress, current status and prospects', International Bureau of Fiscal Documentation 2016, vol. 56(2-3), p. 102-105.

Kiegebeld 2004

B.J. Kiegebeld, *Harmful tax competition in the European Union: Code of Conduct, countermeasures and EU law*, Alphen aan den Rijn: Kluwer 2004.

Knook 2018

A.D.L. Knook, *Staatssteun: handboek voor de praktijk*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Kolste 2017

N. Kolste, 'De Wet uitwisseling inlichtingen over rulings', MBB 2017/5, p. 212-220.

Kooiman 2017

J. Kooiman, 'Belastingparadijs, maar hoe lang nog?', NRC 7 november 2017, geraadpleegd op 13 februari 2018, <https://www.nrc.nl/nieuws/2017/11/07/wat-zijn-de-paradise-papers-13883073-a1580185>.

Kruidenier 1999

E. Kruidenier, 'National Reports – The Netherlands', in: International Fiscal Association, *Cahiers de Droit Fiscal International, Studies on International Fiscal Law, Volume LXXXIVb: Advance Rulings*, Den Haag: Kluwer Law International 1999, p. 505-533.

Kyriazis 2016

D.A. Kyriazis, 'From soft law to soft law through hard law: The Commission's approach to the state aid assessment of tax rulings', European State Aid Law Quarterly 2016/3, p. 428-439.

Luja 2015

R.H.C. Luja, 'Fiscale rulings en staatssteun. Tussen rechtszekerheid en belastingontwijking', NJB 2015/678, afl. 14.

Luja 2016a

R.H.C. Luja, 'Do state aid rules still allow European Union member states to claim fiscal sovereignty?', *EC Tax Review* 2015/5-6, p. 312-324.

Luja 2016b

R.H.C. Luja, 'Just a notion of aid: how (not) to create a fiscal state aid doctrine', *Intertax* 2016/11, p. 788-790.

Luja 2016c

R.H.C. Luja, 'State aid benchmarking and tax rulings: can we keep it simple?', in: I. Richelle, W. Schön & E. Traversa (red.), *State aid law and business taxation*, Berlijn: Springer 2016, p. 111-131.

Luja 2019

R.H.C. Luja, 'Rulings, royalty's en staatssteun: een eerste tussenstand', *WFR* 2019/49, p. 283-288.

Maas 2017

C. Maas, 'Staatssteun en fiscaliteit', *WFR* 2017/219, p. 1370-1376.

Micheau 2015

C. Micheau, 'Tax selectivity in European law of state aid: legal assessment and alternative approaches', *European Law Review* 2015/40(3), p. 323-348.

Moutarlier 2016

V. Moutarlier, 'Reforming the Code of Conduct for business taxation in the new tax competition environment', in: I. Richelle, W. Schön & E. Traversa (red.), *State aid law and business taxation*, Berlijn: Springer 2016, p. 75-84.

Muller 2018

M. Muller, 'Vernieuwde rulingpraktijk: mag het iets minder?', *Taxlive* 29 november 2018.

Muller 2019

M. Muller, 'Meer onduidelijkheid en onzekerheid door nieuw rulingbeleid', *Taxlive* 2 mei 2019.

Nicolaides 2016

P. Nicolaides, 'Legal developments; a critical review of the Commission Notice on the notion of state aid', MJ 2016(4), p. 842-864.

Van Norden 2014

G.J. van Norden, 'Beleidsregels, rechtszekerheid en kenbaarheid', NTFR 2014/2566.

NOS 2016

NOS, 'Wat je moet weten over de Panama Papers', geraadpleegd op 13 februari 2019, <https://nos.nl/op3/artikel/2097052-wat-je-moet-weten-over-de-panama-papers.html>.

Nouwen 2012

M.F. Nouwen, 'De strijd tegen schadelijke belastingconcurrentie in de Europese Unie is weer losgebarsten: een tussenbalans', WFR 2012/1296.

Nouwen 2016

M.F. Nouwen, 'De Europese Gedragscodegroep wordt steeds belangrijker in de strijd tegen belastingontwijking', WFR 2016/221, p. 1407-1418.

Nouwen & Van de Streek 2016

M.F. Nouwen & J.L. van de Streek, 'De nieuwe Europese pseudowetgeving voor belastingrulingpraktijken van EU-lidstaten en de gevolgen voor de huidige Nederlandse praktijk', Universiteit van Amsterdam, Faculteit der Rechtsgeleerdheid 2016.

Nouwen 2017

M.F. Nouwen, 'Nederlandse belastingrulingpraktijk fungeert als voorbeeld voor Europa' *Het Financieele Dagblad* 23 mei 2017, FD.nl.

OECD 1979

OECD (1979), 'Transfer Pricing and multinational enterprises: report of the OECD Committee on Fiscal Affairs', OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD Publishing, Paris.

OECD 2015

OECD (2015), 'BEPS Project explanatory statement: 2015 final reports', OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. doi: 10.1787/9789264263437-en.

OECD 2015a

OECD (2015a), 'Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, Action 5 - 2015 final report', OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. doi: 10.1787/9789264241190-en.

OECD 2017

OECD (2017), 'Transfer Pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations 2017', OECD Publishing, Paris. doi: 10.1787/tpg-2017-en.

Okma & Spreen Brouwer 2011

S. Okma & H.J.F. Spreen Brouwer, 'Een man een man, een woord een woord: over het terugkomen door de inspecteur op een ingenomen standpunt', TFB 2011/05-02, p. 4-10.

Van Ooik 2013

R.H. Van Ooik, 'Evenredigheid in het EU-recht', *Regelmaat: Kwartaalblad voor Wetgevingsvraagstukken* 2013/3, p. 166-182.

Peters & Stevens 2018

C.A.T. Peters & A.J.A. Stevens, 'Het nieuwe verrekenprijzenbesluit', *NTRF Beschouwingen* 2018/44.

Radaelli 2003

C.M. Radaelli, 'The Code of Conduct against harmful tax competition: open method of coordination in disguise?', *Public Administration* 81(3), 2003, p. 513-531.

Richard 2018

K. Richard, 'Are all tax rulings state aid: examining the European Commission's recent state aid decisions', *Houston Business & Tax Law Journal* 2018, p. 1-55.

Romano 2002

C. Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System?* Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation 2002.

Rossi-Maccanico 2015a

P. Rossi-Maccanico, 'Fiscal state aids, tax base erosion and profit shifting', *EC Tax Review* 2015/2, p. 63-77.

Rossi-Maccanico 2015b

P. Rossi-Maccanico, 'A new framework for state aid review of tax rulings', *European State Aid Law Quarterly* 2015/3, p. 371-381.

Schön 1999

W. Schön, 'Taxation and state aid law in the European Union', *Common Market Law Review* 1999, p. 911-936.

Schön 2000

W. Schön, 'Tax competition in Europe – the legal perspective', *EC Tax Review* 2000/2, p. 90-105.

Schön 2016

W. Schön, 'Tax legislation and the notion of fiscal aid: a review of 5 years of European jurisprudence', in: I. Richelle, W. Schön & E. Traversa (red.), *State aid law and business taxation*, Berlijn: Springer 2016, p. 3-26.

Smit 2016

D.S. Smit, 'BEPS en het Europese arm's-lengthbeginsel', *WFR* 2016/162, p. 1048-1053.

Stevens 2019

L.G.M. Stevens, 'Rulings zijn de kruipolie van de fiscale rechtstoepassing, nationaal en internationaal', *Het Financieele Dagblad* 16 april 2019, FD.nl.

Wetgeving en kamerstukken

Kamerstukken

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 7 januari 1993, DB92/6363, V-N 1993/246, 8.

Mededeling van de Staatssecretaris van Financiën van 4 februari 1993, DB93/228, V-N 1993/496, 19.

Kamerstukken II 1994/95, 24086, 1 (Kamerbrief minister over hoofdlijnen rulingsbeleid).

Kamerstukken II 1994/95, 24086, 2 (Rulingsbeleid; Verslag algemeen overleg).

Kamerstukken II 2002/03, 27505, 5 (Brief staatssecretaris met een reactie op de brief van Norton Rose over het fiscale vestigingsklimaat in Nederland).

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 5 oktober 2015, IZV/2015/657 M.

Kamerstukken II 2016/17, 31066, 326 (Update stand van zaken uitwisseling van informatie over rulings).

Kamerstukken II 2016/17, 34527, 5 (Wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen in verband met de automatische uitwisseling van inlichtingen over grensoverschrijdende rulings en verrekenprijzafspraken (Wet uitwisseling inlichtingen over rulings); nota naar aanleiding van het verslag).

De APA-/ATR-praktijk – Notitie over de meest voorkomende verschijningsvormen, bijlage bij Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 23 mei 2017, 2017-0000100477.

Aanhangsel Handelingen II 2017/18, 293 (Antwoord op vragen van het lid Leijten over de nieuwe Europese pseudowetgeving voor belastingrulingpraktijken van EU-lidstaten en de gevolgen voor de huidige Nederlandse praktijk).

Aanhangsel Handelingen II 2017/18, 3041 (Antwoord op vragen van het lid Leijten over vaststellingsovereenkomsten tussen de belastingdienst en multinationals).

Kamerstukken II 2017/18, 25087, 180 (Kamerbrief reactie op de verzoeken van de leden Van der Lee, Leijten en Omtzigt, gedaan tijdens de Regeling van Werkzaamheden van 7 november 2017, over de Paradise Papers en de aanpak van belastingontwijking, over de rulingpraktijk en over de stand van zaken ten aanzien van het register van rulings).

Kamerstukken II 2017/18, 25087, 181 (Kamerbrief OESO peer review uitwisseling van informatie over rulings).

Kamerstukken II 2017/18, 25087, 187 (Kamerbrief onderzoek rulings met internationaal karakter).

Samenvatting rapportage onderzoek rulings, bijlage I bij *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 187 (Kamerbrief onderzoek rulings met internationaal karakter).

Uitkomsten onderzoek richtsnoeren, bijlage II bij *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 187 (Kamerbrief onderzoek rulings met internationaal karakter).

Gegevens uitwisseling van informatie over rulings met een internationaal karakter, bijlage IV bij *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 187 (Kamerbrief onderzoek rulings met internationaal karakter).

Aanpak belastingontwijking en belastingontduiking, bijlage bij *Kamerstukken II* 2017/18, 25087, 188 (Brief Aanpak belastingontwijking en ontduiking van de Staatssecretaris van Financiën van 23 februari 2018).

Werkdocument herziening van de rullingpraktijk (Interne werkgroep ministerie van Financiën/Belastingdienst voor de herziening van de rullingpraktijk), bijlage bij consultatie Herziening rullingpraktijk van 30 augustus 2018.

Kamerstukken II 2018/19, 25087, 223 (Kamerbrief vernieuwde rullingpraktijk).

Kamerstukken II 2018/19, 35028, 3 (Memorie van toelichting Wet bronbelasting 2020).

Kamerstukken II 2018/19, 25087, 237 (Kamerbrief beleid vernieuwde rullingpraktijk).

Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1582 (Kamervragen Nederland als fiscaal doorsluisland en het nieuwe rullingbeleid).

Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725 (Antwoord op vragen van het lid Snels over Nederland als fiscaal doorsluisland en het nieuwe rullingbeleid).

Publicaties staatssecretaris van Financiën

Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 26 april 1990, CA 90/3, V-N 1990/1399, 9.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, IFZ2001/292M, BNB 2001/283.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, IFZ2001/293M, BNB 2001/284.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, IFZ2001/294M, BNB 2001/285.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, IFZ2001/295M, BNB 2001/286.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, BOB2001/698M, BNB 2001/287.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, RTB2001/1195M, BNB 2001/288.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, RTB2001/1366M, BNB 2001/289.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, RTB2001/1379M, BNB 2001/290.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 augustus 2004, IFZ2004/126M, V-N 2004/43.5.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 12 juni 2014, *Stcrt.* 2014, 15955.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 12 juni 2014, *Stcrt.* 2014, 15956.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 12 juni 2014, *Stcrt.* 2014, 15957.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 augustus 2014, DGB2014/3099.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, *Stcrt.* 2019, 35519.

Publicaties Europese Unie

Conclusies van de Raad (Ecofin) van 9 maart 1998 betreffende oprichting van de Groep (*PbEG* 1998, C 99/01).

Rapport Gedragscodegroep van 23 november 1999, SN 4901/99.

Beschikking van de Commissie van 8 juli 2009 betreffende de regeling inzake de groepsrentebox C 4/07 (ex N 465/06) die Nederland voornemens is ten uitvoer te leggen (*PbEU* 2009, L 288/26).

Verordening (EU) 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun (*PbEU* 2013, L 352/1).

Persbericht van de Europese Commissie van 16 maart 2011, IP/11/319.

Persbericht van de Europese Commissie van 16 oktober 2013, IP/13/955.

Persbericht van de Europese Commissie van 11 juni 2014, IP/14/663.

Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van den Europese Unie (*PbEU* 2015, L 248/9).

Besluit van de Commissie van 21 oktober 2015 betreffende steunmaatregel SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd (*PbEU* 2017, L 83/38).

Richtlijn (EU) 2015/2376 van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (*PbEU* 2015, L 332/6).

Besluit van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd.

Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (*PbEU* 2016, C 262/1).

Persbericht van de Europese Commissie van 25 oktober 2016, IP/16/3471.

Voortgangsrapportage van de Gedragscodegroep van 28 november 2016, 14750/16.

Conclusies van de Raad (Ecofin) van 6 december 2016, 15206/16.

De EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden – Verslag van de Groep gedragscode (belastingregeling ondernemingen) met het voorstel om de bijlagen bij de conclusies van de Raad van 5 december 2017 te wijzigen, met inbegrip van het verwijderen van de lijst van één rechtsgebied (*PbEU* 2018, C 359/3).

Besluit van de Commissie van 19 december 2018 betreffende steunmaatregel SA.34914 (2013/C) – Vennootschapsbelastingstelsel in Gibraltar (*PbEU* 2019, L 119/151).

Jurisprudentie

Hof van Justitie

HvJ EG 29 april 1999, C-342/96, ECLI:EU:C:1999:210 (Spanje v. Commissie).

HvJ EG 29 april 2004, C-372/97, ECLI:EU:C:2004:234 (Italië v. Commissie).

HvJ EG 15 juni 2006, gevoegde zaken C-393/04 en C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403 (Air Liquide).

HvJ EG 22 juni 2006, gevoegde zaken C-182/03 en C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416 (België en Forum 187 VZW/Commissie).

HvJ EU 9 oktober 2014, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262.

HvJ EU 4 juni 2015, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362.

Gerecht EU 14 februari 2019, gevoegde zaken T-131/16 (Belgium v. Commission) en T-263/16 (Magnetrol International v. Commission), ECLI:EU:T:2019:91.

Hoge Raad

HR 26 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4918 (*Autokosten*).

HR 18 april 1984, ECLI:NL:HR:1984:AM7708 (*Tikfout*).

HR 4 juni 1986, ECLI:NL:PHR:1986:AW8004.

HR 9 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU7728.