

AAN Internetconsultatie herziening rulingpraktijk
VAN mr. N. Gorter-Vasilkova, mr. G.J. Hop, drs. P.T.F. Schrievers, mr. J.M.J. Francissen
DATUM 20 september 2018

BETREFT Internetconsultatie rulings

Geachte dames en heren,

Met belangstelling hebben wij kennis genomen van de consultatienota en het werkdocument *Herziening rulingpraktijk*. Wij maken graag gebruik van de mogelijkheid om te reageren op een aantal discussiepunten zoals geschetst in het consultatiedocument. De weergave van onze inbreng volgt de volgorde van het werkdocument.

In dit kader merken wij op dat wij vanaf vraag 2 specifiek ingaan op de bestaande rulingpraktijk die ziet op verrekenprijzen en op innovatieboxafspraken. Bij vraag 1 hebben wij meer algemenere punten toegelicht aan de hand van het werkdocument. Aan het einde van deze brief (p. 8 - 9) hebben wij onze belangrijkste punten samengevat.

Vraag 1 Aan welke eisen moeten een belastingplichtige voldoen om zekerheid vooraf te krijgen?

Wij missen in de geschetste opties 1 tot en met 4 de beleving van het buitenland ten aanzien van het Nederlandse rulingbeleid. Weliswaar is in het werkdocument in de toelichting bij optie 4 opgemerkt dat het maatschappelijk en politiek wenselijk kan zijn om meer vennootschappen aan te merken als te weinig substance-vol om in aanmerking te komen voor zekerheid vooraf. Dit biedt echter geen waarborg dat het buitenland de substance van bijvoorbeeld dienstverleningslichamen en internationale tussenhoudsters die wel onder de verbrede substance-eisen (bedoeld in optie 4) vallen als voldoende veronderstelt.

Gelet op het voorgaande kunnen discussies met buitenlandse belastingdiensten verwacht worden als de verbrede substance-eisen te kwantitatief worden aangevlogen. Dit zal met name gelden als er een kwantitatieve lijst komt waaraan voldaan moet worden waarin bijvoorbeeld wordt uitgegaan van (i) een x aantal fte, (ii) een vooraf gedefinieerde minimale loonsom of (iii) een bepaald percentage Nederlandse bestuurders (al dan niet aangevuld met een mogelijkheid van tegenbewijs van zakelijk handelen als niet voldaan wordt aan dergelijke eisen). Gelet op de internationale dynamiek hebben wij de voorkeur voor kwalitatieve voorwaarden. Deze bieden meer waarborgen aan belastingplichtigen om te anticiperen op mogelijke discussies met andere landen. Het is immers voorstelbaar dat gelet op de spontane informatie-uitwisseling Nederlandse rulings tot vragen kunnen leiden.

In aanvulling op het voorgaande merken wij op dat internationale rulings niet altijd gangbaar zijn. In veel andere landen is de Belastingdienst namelijk geen instantie waar belastingplichtigen naartoe gaan om voorafgaand om zekerheid te verzoeken. Aanvullend is het voorstelbaar dat de term 'ruling' inmiddels een negatieve connotatie oproept in het internationale speelveld. Juist de aanwezigheid van een ruling kan daarbij al afleiden voor buitenlandse belastingdiensten en tot vragen leiden. In dit licht vinden wij het raadzaam om aan te sluiten bij optie 5 (reële economische nexus). Deze optie biedt meer waarborgen om in te spelen op de internationale ontwikkelingen.

Bedoelde optie 5 behelst dat teneinde voorafgaande zekerheid te verkrijgen belastingplichtigen reële economische nexus moeten bezitten in Nederland. Wij begrijpen uit het werkdocument dat er voldoende economische nexus is als er in Nederland bedrijfseconomische operationele activiteiten worden uitgevoerd. Dit begrip kan verder worden ingevuld in een beleidsbesluit. Naar onze mening vormen de voorbeelden zoals genoemd in bijlage 7 van het werkdocument een toepasbare lijst om mee aan te vangen. In dit verband zijn wij een voorstander van het continu aanvullen van deze lijst met praktijkvoorbeelden. Idealiter kan deze worden gepubliceerd als indicatieve lijst op de site van de Belastingdienst (vgl. de classificatie van samenwerkingsverbanden). Aan de hand van deze voorbeelden kunnen bedrijven de afweging maken of het zinvol is om wel / niet in vooroverleg te treden.

Wij begrijpen overigens dat bedoelde bijlage 7 een koppeling legt tussen de benodigde substance en het type activiteiten. Dit lijkt ons verstandig. Een groepsfinanciering staat immers los van een distributiekantoor of startende verkoopactiviteiten. Wij missen echter voorbeelden die zien op de benodigde substance voor aandelenbelangen. Juist dit is momenteel één van de belangrijkste internationale thema's. Wij stellen voor het volgende voorbeeld aan bijlage 7 toe te voegen:

'Een Nederlandse vennootschap heeft geen operationele activiteiten in Nederland. Wel heeft zij een aantal managers die inwoner zijn van Nederland en vanuit Nederland buitenlandse groepsmaatschappijen aansturen. Indicatief voor de aanwezige substance zijn substantiële salariskosten, kwalitatief sterke Nederlandse bestuurders, de eventuele betrokkenheid van gespecialiseerde recruiteringskantoren bij de werving van personeel, de terugkoppeling aan aandeelhouders van Nederlandse bestuurders (aanwezigheid bij aandeelhoudersoverleg e.d.), het op regelmatige basis aanwezig zijn van Nederlands personeel bij buitenlandse vennootschappen (o.a. uitvoering van toezicht op het financiële beleid van dochtervennootschappen e.d.) en de afwezigheid van trustkantoren en corresponderend trustmanagement.'

Volledigheidshalve merken wij op dat rulings opgevat kunnen worden als een indirect voordeel van multinationals. Het is immers minder snel voorstelbaar dat kleine bedrijven een ruling aanvragen. Wij kunnen ons daarbij voorstellen dat multinationals een voorkeur hebben de substance regels zodanig in te richten dat er net wordt voldaan aan de eisen (minimum regels). Ook in dat opzicht zijn meer kwalitatieve eisen te prefereren.

Wellicht ten overvloede merken wij op dat met ingang van 1 januari 2018 de Nederlandse substance voorwaarden t.a.v. artikel 17(3)(b) Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en art. 4(3)(c) van de Wet op de dividendbelasting 1965 zijn aangepast. De thans geldende tekst eist ‘geldige zakelijke redenen’. Deze worden opgesomd in art. 2d Uitvoeringsbeschikking Vpb 1971. In de parlementaire stukken t.a.v. de Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling¹ is toegelicht dat voor de aanwezigheid van de geldige zakelijke redenen (aangevuld met de term ‘relevante substance’) er in ieder geval dient te worden voldaan aan een tweetal aanvullende nieuwe criteria: het loonkostencriterium van € 100.000 en het vereiste van een eigen kantoorruimte. Bedoelde criteria zijn zonder tegenbewijs van desondanks zakelijk handelen naar onze mening strijdig met EU-recht. Gelet op o.a. Deister en Juhler valt immers te vrezen dat het HvJ EU niet zal inzien dat een loonsom lager dan € 100.000 per jaar steeds misbruik bewijst en dat tegenbewijs niet toegestaan zou hoeven te worden.²

Vraag 2 Over welke structuren moet de Belastingdienst zekerheid vooraf geven (en in welke situaties niet)?

Wij hebben geen uitgesproken voorkeur voor één van de genoemde alternatieven uit het werkdocument. Wel vragen wij ons af of gelet op de gewijzigde wetgeving belastingplichtigen in een aantal gevallen waar dat voorheen nog zinvol was (nog steeds) zekerheid vooraf wensen. Dit geldt in het bijzonder voor rulingverzoeken die zien op verrekenprijzen of de innovatiebox. Dergelijke verzoeken dienen immers volgend op de OESO Actieplannen 5, 8, 9, 10 en 13 aan te sluiten bij de gewijzigde Nederlandse wetgeving.

Gelet op OESO Actieplan 5 is met ingang van 1 januari 2017 (materieel reeds vanaf 1 juli 2016) de innovatiebox gewijzigd (zie in dit verband de artikelen 12b t/m 12bg en 34d Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Daarnaast gelden per 1 januari 2016 additionele documentatieverplichtingen (art. 29b t/m 29h Wet op de vennootschapsbelasting 1969) die zien op de onderbouwing van verrekenprijzen én zijn medio 2017 de nieuwe OECD Transfer Pricing Guidelines gepubliceerd met substantiële wijzigingen.

Belastingplichtigen dienen te voldoen aan deze wetgeving, die met name³ ten aanzien van de innovatiebox, een (veel) gedetailleerdere toerekening vergt van de innovatieve voordelen. Momenteel bestaat echter een rulingplicht ten aanzien van de innovatiebox. Formeel is deze eis overigens niet opgenomen in het oude artikel 12b of de nieuwe artikelen 12b t/m 12bg en 34d Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Vanuit het oogpunt van handhaving en de relatief open normen van het oude artikel 12b Wet op de vennootschapsbelasting 1969 konden wij ons dat (lees: een informele rulingplicht) voorstellen.

¹ Kamerstukken II 2017/18, 34 788 (Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling), nr. 3, p. 6-7 en 12.

² HvJ EU 20 december 2017, C-504/16 en C-613/16, Deister Holding AG en Juhler Holding A/S v. Bundeszentralamt für Steuern.

³ Volledigheidshalve merken wij op dat een groot deel van de wijzigingen van de OECD TP Guidelines reeds aansloot met het Nederlandse verrekenprijzenbesluit.

Het is echter de vraag of belastingplichtigen als gevolg van de nieuwe artikelen 12b t/m 12bg en 34d Wet op de vennootschapsbelasting 1969 nog veel onzekerheid percipiëren. De wetgever dwingt belastingplichtigen immers om een gedegen onderbouwing op te stellen van hun innovatieve voordelen in relatie tot de kwalificerende immateriële activa. In zoverre heeft de wetgever een deel van de handhavingsfunctie verdisconteerd in de wetgeving. Daarnaast vragen wij ons af of de wens tot handhaving nog in verhouding staat tot de kosten die een rulingverzoek met zich brengt en de mogelijke onzekerheid volgend op informatie-uitwisseling.

Ons voorstel is de handhaving (t.a.v. de innovatiebox) op eenzelfde wijze in te vullen als bijvoorbeeld de huidige documentatieverplichtingen van art. 29b Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Op verzoek kan de onderbouwing van het innovatieve voordeel (artikel 12bg Wet op de vennootschapsbelasting 1969) daarbij beschikbaar gesteld worden aan de Belastingdienst. Met andere woorden: een informatieplicht in plaats van een rulingplicht.

Wellicht ten overvloede verwachten wij dat een informatieplicht t.a.v. innovatieboxafspraken, of althans belastingplichtigen deze optie te bieden, beter aansluit bij het huidige internationale speelveld. Als gevolg van de informatie-uitwisseling hebben rulings een multilaterale werking. In zoverre kan een afspraak over de toepassing van de innovatiebox resulteren in tijdrovende en kostbare TP discussies met belastingdiensten van andere landen. De Nederlandse zekerheid vooraf kan derhalve leiden tot (internationale) onzekerheid achteraf.⁴ Daarnaast kunnen wij ons voorstellen dat de angst voor een discussie met het buitenland leidt tot een dempende werking op de toerekening van voordelen door inspecteurs die in beginsel losstaat van de interpretatie van de feiten.

Vraag 3 Hoe kan het proces van afgifte van rulings het best worden ingericht?

Wij hebben de vraag begrepen maar wensen deze op een andere wijze (zoals voorgesteld in het werkdocument) te beantwoorden. Allereerst merken wij op dat, zoals verwoord bij ons antwoord op vraag 2, wij ons kunnen voorstellen dat de wetgever als gevolg het stellen van aanvullende voorwaarden de noodzaak voor het verkrijgen van zekerheid vooraf verminderd heeft. Illustratief is de gewijzigde innovatieboxwetgeving met de nadruk op een verbeterde onderbouwing.

In het verlengde daarvan valt op dat het proces van de afgifte van rulings bij innovatieboxafspraken afwijkt van reguliere APAs, waarbij ogenschijnlijk de werkzaamheden van belastingplichtigen identiek zijn. Dit valt in het bijzonder op bij de onderbouwing van ondersteunende beloningen van verkoop-, distributie-, assemblage- of productiewerkzaamheden. In de praktijk wordt de beloning voor dergelijke werkzaamheden bij het aanvragen van innovatieboxafspraken zelden onderbouwd door middel van benchmarkstudies vergezeld van een functionele analyse.

⁴ In dit verband merken wij op dat de innovatiebox doorgaans goed onderbouwd is. Dit ziet echter niet altijd op de onderbouwing van de ondersteunende vergoedingen (verkoop, distributie, productie e.d.) in innovatieboxafspraken. Aangezien dergelijke werkzaamheden veelal ook in het buitenland worden uitgevoerd door bedrijven die de innovatiebox toepassen kunnen wij ons voorstellen dat dit tot discussies leidt.

Conceptueel worden voor dit type (ondersteunende) werkzaamheden in het merendeel van de gevallen (waarbij geen sprake is van een innovatiebox) geen rulings aangevraagd. Belastingplichtigen volstaan dan met een afdoende onderbouwing. Voor zover wel een ruling benodigd is dan dient deze bij het APA team te worden aangevraagd waarbij in de praktijk (onder andere) kritisch gekeken wordt naar benchmarkstudies en de keuze van vergelijkbare bedrijven evenals de kostengrondslag (vgl. ook het recente verrekenprijsbesluit).⁵ Dergelijke eisen worden niet gesteld bij de onderbouwing van ondersteunende werkzaamheden in innovatieboxafspraken.

Gelet op de spontane informatie-uitwisseling zijn wij een voorstander van het gedegen en identiek onderbouwen van de beloning van ondersteunende werkzaamheden in innovatieboxafspraken in vergelijking tot reguliere APA-verzoeken die (slechts) zien op de beloning van ondersteunende werkzaamheden. Wij zien niet in waarom de toegepaste werkwijze dient te verschillen.

Vraag 4 Hoe kan de transparantie van de rulingpraktijk worden vormgegeven?

Allereerst merken wij op dat de procedures voor het verkrijgen van zekerheid vooraf niet altijd helder zijn. Om dit te voorkomen zou de Belastingdienst één overkoepelend beleidsbesluit kunnen publiceren. Daarin moet worden gestreefd naar het helder vastleggen van de procedures en taakverdelingen binnen de Belastingdienst. De Belastingdienst zou aanvullend bepaalde inhoudelijke kaders in een ‘dynamisch’ beleidsbesluit kunnen opnemen waarin met name open normen of kwalitatieve vereisten worden toegelicht aan de hand van praktijkvoorbeelden. Hierbij kan gedacht worden aan een indicatieve ervaringslijst die continu aangepast wordt. Illustratief is de classificatielijst om buitenlandse samenwerkingsverbanden te classificeren op de site van de Belastingdienst.

Aanvullend kan gedacht worden aan een vraag-en-antwoord besluit dat regelmatig wordt geüpdatet en / of het publiceren van interpretaties in specifieke casusposities, die van belang kunnen zijn voor andere belastingplichtigen, op de website van de Belastingdienst (zoals bijv. in Centraal Aanspreekpunt Pensioenen van de Belastingdienst).

Optie 5 Jaarverslag over alle rulings met internationaal karakter

Wij begrijpen dat geheimhouding belangrijk is. De transparantie richting belastingplichtigen en de maatschappij vergt naar onze mening echter meer aandacht. Dit ziet met name op de vraag welke beleidsmatige kaders gehanteerd worden door de Belastingdienst.

Om een voorbeeld te geven: regelmatig horen wij in discussies met inspecteurs over de toepassing van de innovatiebox opmerkingen dat bij vergelijkbare bedrijven bepaalde bandbreedtes worden toegepast en dat het wenselijk is daar binnen te blijven. Wij evenals onze klanten krijgen echter geen inzage in de als vergelijkbaar veronderstelde bedrijven en worden niet in de gelegenheid gesteld om te beoordelen of de als vergelijkbaar veronderstelde bedrijven wel of niet vergelijkbaar zijn.

⁵ Besluit van 22 april 2018, nr. 2018-6865.

Als de Belastingdienst kennis van andere afspraken mag gebruiken dan moet daarin transparant geopereerd worden en moet zo veel mogelijk informatie openbaar worden gemaakt. In het concrete voorbeeld impliceert dit bijvoorbeeld dat als bedrijf X vergeleken wordt met andere bedrijven dat zij (bedrijf X) in de gelegenheid wordt gesteld de overwegingen van de Belastingdienst te beoordelen. In dit verband hebben wij de volgende aanbevelingen:

- A. Wij kunnen ons voorstellen dat elementaire criteria van innovatieboxafspraken worden gepubliceerd. Wij denken hierbij aan de sector, aantal fte, aantal fte R&D, R&D kosten in verhouding tot de OPEX, patenten ja / nee, programmatuur ja / nee e.d.
- B. Aanvullend zijn wij van mening dat de onderbouwing van de ondersteunende vergoeding in zijn geheel (en geanonimiseerd) dient te worden gepubliceerd. Dit geldt voor reguliere APA's evenals innovatieboxafspraken waar ondersteunende werkzaamheden verantwoord worden.

Ten aanzien van onderwerp B merken wij op dat een beroep op geheimhouding lastig te onderbouwen is, uitzonderingen daargelaten, in geval van routinematige en ondersteunende beloningen. In beginsel kunnen dergelijke werkzaamheden vergeleken worden met andere bedrijven die vergelijkbare activiteiten ontplooiën. Dit is gebruikelijk in benchmarkanalyse t.a.v. dit type werkzaamheden.

Volledigheidshalve merken wij nog de volgende punten, die meer specifiek zien op het werkdocument, op:

- Het ligt voor de hand 'general rulings', zijnde beleidsmatige uitgangspunten die op meerdere belastingplichtigen betrekking hebben, publiek toegankelijk te maken.
- Wij zijn een voorstander van het publiekelijk inzicht bieden in horizontale transparantie (vis-à-vis belastingplichtigen die in vergelijkbare posities zitten) of althans de (praktische) invulling van open normen. Indien bij de afgifte van een (individuele) ruling een fiscale positie ingenomen wordt die relevant kan zijn voor belastingplichtigen in een vergelijkbare situatie dan dient over te worden gegaan tot publicatie.
- In beleidsbesluiten wordt in de regel beperkt informatie gepubliceerd over praktische invulling van open normen en feitelijke toepassing van het belastingrecht in de praktijk. Ook duurt het soms lang dat dergelijke beleidsbesluiten worden geactualiseerd. Wij zijn een voorstander van meer dynamische besluiten of indicatieve lijsten.

Resumerend

Wij stellen het volgende voor waarbij wij een onderscheid maken tussen de opmerkingen die algemeen van aard zijn en de opmerkingen die gericht zijn op het rulingproces in relatie tot de innovatiebox:

Algemene opmerkingen

- A. Wij zijn een voorstander om bij vraag 1 aan te sluiten bij optie 5 (reële economische nexus) om te onderbouwen of belastingplichtigen zekerheid vooraf kunnen krijgen. Deze optie biedt meer waarborgen om in te spelen op de internationale ontwikkelingen.
- B. Wij stellen in aanvulling op onderdeel A voor het volgende voorbeeld aan bijlage 7 toe te voegen:

'Een Nederlandse vennootschap heeft geen operationele activiteiten in Nederland. Wel heeft zij een aantal managers die inwoner zijn van Nederland en vanuit Nederland buitenlandse groepsmaatschappijen aansturen. Indicatief voor de aanwezige substance zijn substantiële salariskosten, kwalitatief sterke Nederlandse bestuurders, de eventuele betrokkenheid van gespecialiseerde recruiteringskantoren bij de werving van personeel, de terugkoppeling aan aandeelhouders van Nederlandse bestuurders (aanwezigheid bij aandeelhoudersoverleg e.d.), het op regelmatige basis aanwezig zijn van Nederlands personeel bij buitenlandse vennootschappen (o.a. uitvoering van toezicht op het financiële beleid van dochtervennootschappen e.d.) en de afwezigheid van trustkantoren en corresponderend trustmanagement.

- C. De beide aanvullende substance criteria: het loonkostencriterium van € 100.000 en het vereiste van een eigen kantoorruimte zijn zonder tegenbewijs van zakelijk handelen naar onze mening strijdig met EU-recht. Gelet op o.a. Deister en Juhler valt immers te vrezen dat het HvJ EU niet zal inzien dat een loonsom lager dan € 100.000 per jaar steeds misbruik bewijst en dat tegenbewijs niet toegestaan zou hoeven te worden. Het voorstel is deze voorwaarden niet als zodanig zonder tegenbewijs toe te passen.

Opmerkingen die zien op de innovatiebox

- D. Het is de vraag of belastingplichtigen als gevolg van de nieuwe artikelen 12b t/m 12bg en 34d Wet op de vennootschapsbelasting 1969 nog veel onzekerheid percipiëren. De wetgever dwingt belastingplichtigen om een gedegen onderbouwing op te stellen van hun innovatieve voordelen in relatie tot de kwalificerende immateriële activa. In zoverre heeft de wetgever een deel van de handhavingsfunctie (die werd ingevuld via de rulingaanvragen) verdisconteerd in de wetgeving. Daarnaast vragen wij ons af of de wens tot handhaving nog in verhouding staat tot de kosten die een rulingverzoek met zich brengt en de mogelijke onzekerheid volgend op informatie-uitwisseling. Ons voorstel is de handhaving op eenzelfde wijze in te vullen als bijvoorbeeld de huidige documentatieverplichtingen van art. 29b Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Op verzoek kan de onderbouwing van het innovatieve voordeel (artikel 12bg Wet op de vennootschapsbelasting 1969) daarbij beschikbaar gesteld worden aan de Belastingdienst.

- E. Wellicht ten overvloede verwachten wij dat een informatieplicht t.a.v. innovatieboxafspraken, of althans belastingplichtigen deze optie te bieden, beter aansluit bij het huidige internationale speelveld. Als gevolg van de informatie-uitwisseling hebben rulings een multilaterale werking. In zoverre kan een afspraak over de toepassing van de innovatiebox resulteren in tijdrovende en kostbare TP discussies met belastingdiensten van andere landen. De Nederlandse zekerheid vooraf kan derhalve leiden tot (internationale) onzekerheid achteraf. Daarnaast kunnen wij ons voorstellen dat de angst voor een discussie met het buitenland leidt tot een dempende werking op de toerekening van voordelen door inspecteurs die in beginsel losstaat van de interpretatie van de feiten.
- F. Gelet op de spontane informatie-uitwisseling zijn wij een voorstander van het gedegen en identiek onderbouwen van de beloning van ondersteunende werkzaamheden in innovatieboxafspraken in vergelijking tot reguliere APA-verzoeken die (slechts) zien op de beloning van ondersteunende werkzaamheden. Wij zien niet in waarom de toegepaste werkwijze dient te verschillen. Daarnaast kan een beperkte onderbouwing leiden tot tijdrovende en kostbare procedures volgend op de informatie-uitwisseling van rulings.
- G. Wij kunnen ons voorstellen dat elementaire criteria van innovatieboxafspraken worden gepubliceerd. Wij denken hierbij aan de sector, aantal fte, aantal fte R&D, R&D kosten in verhouding tot de OPEX, patenten ja / nee, programmatuur ja / nee e.d. Aanvullend zijn wij van mening dat de onderbouwing van de ondersteunende vergoeding in zijn geheel (en uiteraard wel geanonimiseerd) dient te worden gepubliceerd. Een beroep op geheimhouding is lastig te onderbouwen, uitzonderingen daargelaten, in geval van routinematige en ondersteunende beloningen (waar van nature relatief veel vergelijkbare bedrijven onderkend kunnen worden).

Met vriendelijke groeten,
Namens NovioTax