



UNIVERSITEIT VAN AMSTERDAM

De nieuwe Europese pseudowetgeving voor belastingrulingpraktijken van EU-lidstaten en de gevolgen voor de huidige Nederlandse praktijk

**prof. dr. J.L. van de Streek
mr. M.F. Nouwen**

17 januari 2016



FACULTEIT DER RECHTSGELEERDHEID



De nieuwe Europese pseudowetgeving voor belastingrulingpraktijken van EU-lidstaten en de gevolgen voor de huidige Nederlandse praktijk

1. Inleiding

Tijdens de laatste Ecofin-vergadering van 2016 zijn de ministers van Financiën van de EU-lidstaten nieuw gecoördineerde Europese rulingbeleid overeengekomen.¹ Dit beleid heeft de status van “soft law” (pseudowetgeving) en bevat voorwaarden en regels voor het verstrekken belastingrulings door belastingadministraties van de EU-lidstaten. Deze voorwaarden en regels hebben géén betrekking op de materiële inhoud van belastingrulings, maar zien op een aantal administratieve aspecten van het rulingbeleid van de EU-lidstaten, waaronder (i) het proces rondom het verstrekken van belastingrulings, (ii) de looptijd van belastingrulings alsmede de controleprocedure en (iii) de publicatie van belastingrulings. De pseudowetgeving is ontwikkeld in de Europese Gedragscodegroep, die daarmee haar in belangrijkheid toenemende rol in de strijd tegen belastingontwijking onderstreept.

Zo bracht de Gedragscodegroep reeds in 1999 en 2009 pijnpunten in kaart van administratieve belastingpraktijken van EU-lidstaten.² Als gevolg van het eerste rapport werd Nederland gedwongen haar rulingpraktijk in 2001 om te vormen tot de huidige APA/ATR-praktijk. Vanaf 2009 verschoof de aandacht van de Gedragscodegroep naar het vinden van gemeenschappelijke oplossingen voor belastingrulingpraktijken, hetgeen in 2010 reeds resulteerde in de eerste pseudowetgeving over de transparantie van procedures voor het verstrekken van belastingrulings en de publicatie ervan.³ De onlangs overeengekomen pseudowetgeving is in feite een uitbreiding van deze eerdere pseudowetgeving. Bij de totstandkoming van de nieuwe pseudowetgeving heeft de door de Europese Commissie in 2015 opgestelde beleidsnotitie met “good practice suggestions” voor belastingrulingpraktijken, een belangrijke rol gespeeld.⁴ Ook in het kader van het OESO/BEPS-project zijn aanbevelingen gedaan voor de inrichting van belastingrulingpraktijken, die overigens op hun beurt weer waren gebaseerd op de suggesties van de Europese Commissie.⁵

In deze verkenning brengen wij de potentieel ingrijpende gevolgen van de nieuwe pseudowetgeving voor de Nederlandse belastingrulingpraktijk, waaronder de APA/ATR-praktijk, in kaart. Van groot belang is dat de nieuwe pseudowetgeving op veel meer belastingrulings ziet dan de alom bekende APA’s en ATR’s en alle overige belastingrulings waarover informatie met ingang van 1 januari 2017 automatisch moet worden uitgewisseld.

¹ Zie de Conclusies van de Raad (Ecofin) van 6 december 2016, doc. nr. 15206/16. De tekst van de nieuwe pseudowetgeving is niet in de conclusies opgenomen maar als bijlage aangehecht bij de voortgangsrapportage van de Gedragscodegroep van 28 november 2016, doc. nr. 14750/16.

² Zie het door Simons & Simmons in 1999 op verzoek van de Gedragscodegroep opgestelde rapport over belastingrulingpraktijken van EU-lidstaten (Simmons & Simmons, Administrative Practices in Taxation, augustus 1999) en de door de Europese Commissie in 2009 uitgevoerde aanvullende studie over hetzelfde onderwerp (Bijlage 1 en 2 bij room document #6 van de Gedragscodegroep van 20 mei 2010).

³ Zie voor deze pseudowetgeving de voortgangsrapportage van de Gedragscodegroep van 22 november 2010, doc. nr. 16766/10, par. 20.

⁴ Zie de beleidsnotitie van de Europese Commissie van 6 februari 2015 getiteld Working Party IV Discussion Paper; possible guidelines for cross-border tax rulings.

⁵ Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G201, oktober 2015. In room document #8 van de Gedragscodegroep van 12 april 2016, par. 10 merkt de Europese Commissie op dat de conclusies in het BEPS-rapport zijn gebaseerd op de “good practices suggestions” van de Europese Commissie.

Aangezien niet is voorzien in een implementatietermijn, lijkt de pseudowetgeving van toepassing vanaf het moment waarop in de Ecofin-vergadering overeenstemming is bereikt. Wij verwachten dat Nederland niet lichtzinnig kan omgaan met de nieuwe pseudowetgeving. Zo verwachten wij dat de Gedragscodegroep vanaf 2018 de belastingrulingpraktijken zal toetsen aan de nieuwe pseudowetgeving (“monitoring”). Ook van het Europees Parlement kan – onder andere gelet op haar eerdere TAXE-commissies – een bijzondere belangstelling worden verwacht voor de implementatie. Als de implementatie een teleurstellend resultaat oplevert, bestaat bovendien de kans dat de pseudowetgeving wordt omgezet in juridisch bindende Europese wetgeving (“hard law”).⁶

2. Reikwijdte van de pseudowetgeving voor belastingrulingpraktijken

2.1 Het belastingrulingbegrip

De nieuwe pseudowetgeving is in beginsel van toepassing op elke belastingruling die door een belastingadministratie van een EU-lidstaat wordt verstrekt. Alléén voor bepaalde nationale belastingrulings (“domestic rulings”) die worden afgegeven aan mkb-ondernemingen, geldt een uitzondering (zie par. 2.2). Aan de pseudowetgeving ligt een ruim belastingrulingbegrip ten grondslag, dat als volgt luidt: *“For the purposes of these guidelines a ruling is any advice, information or undertaking provided by, or on behalf of, the government or the tax authority of a Member State, or any territorial or administrative subdivisions thereof, to a taxpayer or group of taxpayers concerning their tax situation and on which they are entitled to rely.”* Deze omschrijving komt erop neer dat onder een belastingruling wordt begrepen elke uitlating van het Ministerie van Financiën of de Belastingdienst waarop een belastingplichtige zich met betrekking tot zijn belastingpositie kan beroepen. Als voorbeelden van belastingrulings kunnen worden genoemd standpuntbepalingen, toezeggingen en vaststellingsovereenkomsten.

Een vergelijking dringt zich op met het ruime belastingrulingbegrip dat geldt voor de automatische uitwisseling van informatie over grensoverschrijdende belastingrulings in EU-verband.⁷ Wij wijzen erop dat de pseudowetgeving evenwel een nog ruimer toepassingsbereik heeft. Anders dan de belastingrulings die onder de uitwisselingsverplichting vallen, is de pseudowetgeving niet beperkt tot belastingrulings met een grensoverschrijdend effect (“cross-border rulings”). Ook nationale belastingrulings (“domestic rulings”) vallen onder de nieuwe pseudowetgeving, tenzij de mkb-uitzondering van toepassing is. Bovendien lijken zelfs uitlatingen waarop een belastingplichtige zich kan beroepen en die betrekking hebben op het verleden, te vallen onder het belastingrulingbegrip. Een aanknopingspunt hiervoor is dat de pseudowetgeving voorschrijft dat de inhoud van een belastingruling zich dient te beperken tot een antwoord op de vraag op welke wijze het nationale belastingrecht moet worden toegepast op door de belastingplichtige voorgenomen, geplande óf ondernomen (!) activiteiten.⁸

2.2 De uitzondering voor nationale belastingrulings verstrekt aan het mkb

⁶ Zo is de pseudowetgeving uit de Gedragscodegroep op het gebied van uitwisseling van informatie over belastingrulings recentelijk omgezet in juridisch bindende Europese wetgeving.

⁷ Op grond van art. 3, lid 14 van Richtlijn 2011/16/EU wordt onder een ruling verstaan *“any agreement, communication or any other instrument of action with similar effects which (...) is issued to a particular person or group of persons, and upon which that person or group of persons is entitled to rely.”*

⁸ Zie paragraaf A, onderdeel b.

Voor belastingrulings die worden verstrekt aan het mkb voorziet de pseudowetgeving in een uitzondering. Anders dan de mkb-uitzondering die geldt voor de automatische uitwisseling van informatie over grensoverschrijdende belastingrulings, heeft de mkb-uitzondering in de pseudowetgeving een permanent karakter. De mkb-uitzondering houdt in dat de pseudowetgeving niet van toepassing is op belastingrulings die voldoen aan de volgende voorwaarden (cumulatief):

- De belastingruling heeft betrekking op een nationale aangelegenheid;
- De belastingruling is afgegeven aan een specifiek persoon of groep van personen met een netto groepsomzet van minder dan EUR 40 miljoen⁹ in de zin van art. 2, lid 5 van Richtlijn 2013/34/EU (jaarverslaggeving); en
- De specifieke (groep van) perso(o)n(en) waaraan de belastingruling is afgegeven, verricht niet hoofdzakelijk financiële of beleggingsactiviteiten (“financial or investment activities”).

De omzetgrens van EUR 40 miljoen komt overeen met de omzetgrens die in het Europese jaarrekeningenrecht een rol speelt voor de kwalificatie als “middelgrote onderneming”.¹⁰ Anders dan in het jaarrekeningenrecht, wordt voor de toepassing van de richtsnoeren de grootte van een onderneming enkel en alleen aan dit omzetcriterium afgemeten.¹¹

De voorwaarde die erop neerkomt dat een nationale belastingruling die is afgegeven aan een mkb-onderneming, (alsnog) onder de pseudowetgeving valt indien die mkb-onderneming hoofdzakelijk financiële of beleggingsactiviteiten verricht, lijkt verband te houden met het tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie. Waarschijnlijk is de achterliggende gedachte van de Gedragscodegroep dat vanwege het mobiele karakter van financiële en beleggingsactiviteiten, zelfs een zuiver nationale belastingruling van een EU-lidstaat schadelijke economische effecten kan hebben voor andere EU-lidstaten.

3. Voorschriften voor het verstrekken van belastingrulings

3.1 De belangrijkste voorschriften

Van de in totaal elf voorschriften die betrekking hebben op het afgeven van belastingrulings, zijn voor de Nederlandse praktijk met name de volgende drie voorschriften van belang:

- Aanbevolen wordt dat ten minste twee belastingambtenaren betrokken zijn bij de beslissing om een belastingruling te verstrekken dan wel dat de beslissing onderhevig is aan een (her)beoordeling op een tweede niveau (*twee-paar-ogen-vereiste*);¹²
- Voordat de betrokken belastingambtenaren een beslissing nemen, moet worden gecontroleerd of de uitkomst van de belastingruling consistent is met eerder afgegeven belastingrulings die betrekking hebben op vergelijkbare kwesties (*precedentcontrolevereiste*);¹³

⁹ Dan wel het equivalent in een andere valuta.

¹⁰ Zie art. 3, lid 3 van Richtlijn 2013/34/EU.

¹¹ Andere criteria, zoals personeelsbestand en balanstotaal, spelen derhalve geen rol. De Europese Commissie had overigens graag gezien dat voor de afbakening van het mkb zou zijn aangesloten bij de in haar eigen aanbeveling (van 6 mei 2013) neergelegde mkb-definitie (2003/361/EC): zie room document #8 van de Gedragscodegroep van 20 juli 2016, par. 5.

¹² Zie paragraaf A, onderdeel f. Dit geldt in het bijzonder als de wet- en regelgeving expliciet aan een belastingambtenaar een discretionaire beoordelingsruimte toekent.

¹³ Zie paragraaf A, onderdeel j, tweede volzin.

- De belastingadministratie dient een bestand aan te leggen dat de belastingruling ondersteunt (*documentatievereiste*). Deze zogenoemde “ruling file” dient onder andere te bevatten: (i) een door de belastingplichtige aan de belastingadministratie verstrekte beschrijving van de onderliggende activiteiten en/of transacties waarop de belastingruling betrekking heeft en (ii) informatie over de methoden en de omstandigheden die essentieel zijn voor de oordeelsvorming van de belastingadministratie.¹⁴ Alle additionele informatie of relevante feiten die onder de aandacht van de belastingadministratie zijn gebracht (bijvoorbeeld in bijeenkomsten of tijdens mondelinge presentaties) dienen schriftelijk te worden vastgelegd en eveneens te worden opgenomen in de “ruling file”.¹⁵

In de volgende onderdelen gaan wij afzonderlijk in op deze voorschriften.

3.2 *Twee-paar-ogen-vereiste*

De bedoeling van de betrokkenheid van een “tweede paar ogen” lijkt om vergaand solistisch optreden door een belastinginspecteur de pas af te snijden. Een (extreem) voorbeeld van een dergelijk optreden was aan de orde in de zogenoemde LuxLeaks-affaire, waarin het overigens het solo-optreden van een Luxemburgse belastinginspecteur betrof.¹⁶ Op grond van het *twee-paar-ogen-vereiste* is het een individuele belastinginspecteur niet toegestaan om op eigen houtje een standpunt te bepalen, een toezegging te doen of een vaststellingsovereenkomst te sluiten. De portée lijkt te zijn dat een handtekening van ten minste twee belastingambtenaren nodig is onder een belastingruling. Er is geen twijfel over mogelijk dat de huidige APA/ATR-praktijk voldoet aan het *twee-paar-ogen-vereiste*. Zo dient een belastinginspecteur het verzoek om APA’s en ATR’s op dit moment al voor bindend advies voor te leggen aan het APA/ATR-team.¹⁷ Voorts is de aanwezigheid van een tweede paar ogen reeds geïncorporeerd via het systeem van kennisgroepen op het gebied van rechtstoepassing van de Belastingdienst. Een belastinginspecteur die wordt geconfronteerd met een rechtsvraag, dient deze vraag namelijk voor te leggen aan een kennisgroep.¹⁸ Belastingrulings die niet zijn aan te merken als een APA/ATR en bovendien geen antwoord bevatten op een rechtsvraag, kan een belastinginspecteur in principe zelfstandig verstrekken. Het betreft doorgaans belastingrulings in de vorm van standpuntbepalingen, toezeggingen of vaststellingsovereenkomsten over de toepassing van het belastingrecht op de feiten. Het verdient naar onze mening aanbeveling om ook voor deze belastingrulings te voorzien in een interne procedure die recht doet aan het *twee-paar-ogen-vereiste*. Het lijkt ons sterk dat in de ogen van Gedragscodegroep reeds aan het *twee-paar-ogen-vereiste* is voldaan in geval van collegiaal overleg of in geval een belastinginspecteur de beslissing informeel afstemt met een teamleider of een vaktechnisch coördinator (vaco).

¹⁴ In een conceptversie van de pseudowetgeving werden als voorbeelden genoemd: verrekenprijzen, opslagen, rentevoeten en winstmarges. Zie de bijlage 1 bij room document #8 van de Gedragscodegroep van 12 april 2016.

¹⁵ Zie paragraaf A, onderdeel h.

¹⁶ Zie bijvoorbeeld <http://www.trouw.nl/tr/nl/33101/Luxleaks/article/detail/3785768/2014/11/08/Binnen-24-uur-kwam-er-vaak-al-een-akkoord-van-Mr-Ruling.dhtml>.

¹⁷ Zie het APA-Besluit van 12 juni 2014, DGB 2014/3098, par. 1 en het ATR-Besluit van 12 juni 2014, DGB 2014/3099, par. 2 en 3.

¹⁸ Zie het Besluit van 15 februari 2016, nr. BLKB 2016/19, par. 2, onderdeel a. Een rechtsvraag wordt in dit verband omschreven als een vraag waarop in de wet, jurisprudentie en eerder vastgesteld uitvoeringsbeleid geen duidelijk en eenduidig antwoord is te vinden.

Het valt overigens op dat het *twee-paar-ogen-vereiste* in de vorm van een aanbeveling is gegoten.¹⁹ Uit een beleidsnotitie blijkt dat de Europese Commissie eerder heeft voorgesteld dit voorschrift een dwingend karakter te geven.²⁰ De vraag rijst of het EU-lidstaten vrijstaat om het *twee-ogen-vereiste* niet te implementeren. Wij vermoeden dat de Gedragscodegroep daar pas een standpunt over inneemt in de monitoringsfase. Wij kunnen ons voorstellen dat de keuze voor het wel of niet implementeren van het *twee-paar-ogen-vereiste*, zal meewegen bij de eindbeoordeling (“overall assessment”) door de Gedragscodegroep van de belastingrulingpraktijken van de EU-lidstaten.

3.3 *Precedentcontrolevereiste*

Het *precedentcontrolevereiste* houdt in dat vóórafgaand aan het verstrekken van een belastingruling moet worden gecontroleerd of die consistent is met eerdere uitlatingen van de Belastingdienst in andere vergelijkbare gevallen. Dit vereiste beoogt de zogenoemde “horizontale toepassing” van belastingrulings te bevorderen (het publicatievereiste beoogt dit eveneens, zie par. 5). Het ligt voor de hand dat dergelijke precedentcontroles ook thans nauwgezet en zonder uitzondering worden uitgevoerd door het APA/ATR-team. Dit kan ook eenvoudig, omdat deze belastingrulings centraal worden geregistreerd. Wat betreft de belastingrulings die betrekking hebben op een rechtsvraag, zit de precedentcontrole ingebakken in het systeem van de kennisgroepen. Een precedentcontrolemechanisme lijkt thans niet aanwezig voor belastingrulings die niet zijn aan te merken als een APA/ATR en bovendien geen antwoord bevatten op een rechtsvraag. Het gaat hierbij om de veelvuldig in de praktijk door de Belastingdienst verstrekte zekerheid in de vorm van standpuntbepalingen, toezeggingen of vaststellingsovereenkomsten over de toepassing van het belastingrecht op de feiten. Wij verwachten niet dat simpelweg aan het *precedentcontrolevereiste* is voldaan door een bespreking van belastingrulings tijdens (periodieke) vaktechnische overlegsessies van een team van belastingambtenaren.

De uitvoering van het *precedentcontrolevereiste* vergt, zo dunkt ons, de aanwezigheid van een centrale belastingrulingadministratie bij de Belastingdienst. Het alternatief waarbij een belastinginspecteur voorafgaand aan het verstrekken van een belastingruling steeds handmatig alle (digitale) klantdossiers moet aflopen, is immers onuitvoerbaar. Op dit moment is de Belastingdienst bezig met het opzetten van een centrale database ten behoeve van de automatische uitwisseling van (informatie over) grensoverschrijdende belastingrulings.²¹ Om aan de nieuwe pseudowetgeving te voldoen verdient het naar onze mening aanbeveling om deze database uit te breiden tot alle belastingrulings die onder de nieuwe pseudowetgeving vallen. Een centrale belastingrulingadministratie kan naar onze mening ook worden gebruikt voor de publieke ontsluiting van (de conclusies van) belastingrulings (zie par. 5).

3.4 *Documentatievereiste*

Wat betreft het *documentatievereiste*, valt ons met name de restcategorie op van informatie die de “ruling file” dient te bevatten. Deze restcategorie bestaat uit alle additionele informatie

¹⁹ De tekst van de nieuwe pseudowetgeving luidt namelijk “It is recommended that at least two officials are involved in the decision to grant a ruling (...)”.

²⁰ Zie de beleidsnotitie van de Europese Commissie van 6 februari 2015 getiteld Working Party IV Discussion Paper; possible guidelines for cross-border tax rulings. De Europese Commissie stelde hierin het volgende voorschrift voor: “It should be obligatory that at least two officials (either internally or externally shown) give their approval of decisions on rulings or confirm applications for rulings.”

²¹ Zie Kamerstukken II, 2016-2017, 34 552, nr. 70, blz. 114.

en relevante feiten die door de belastingplichtige en/of zijn adviseur(s) mondeling onder de aandacht van de Belastingdienst zijn gebracht, bijvoorbeeld tijdens een bijeenkomst of – zo voegen wij toe – in een telefoongesprek. Het documentatievereiste verlangt dat hiervan een gespreksverslag wordt opgesteld dat vervolgens in de “ruling file” wordt opgenomen.²² Als het gaat om een grensoverschrijdende belastingruling, lijken deze gespreksverslagen – evenals andere informatie uit de “ruling file” – vatbaar voor uitwisseling met EU-lidstaten. Met het *documentatievereiste* lijkt de Gedragscodegroep informele werkwijzen aan banden te willen leggen. Daarmee borduurt het vereiste voort op het voorschrift dat belastingrulings alleen schriftelijk mogen worden verstrekt.²³

De huidige praktijk lijkt niet te werken met een zo vergaande verslaglegging bij het verstrekken van alle typen belastingrulings. Thans is een belastinginspecteur gehouden om van ieder overleg over een te afsluiten vaststellingsovereenkomst een intern verslag te maken, waarbij overigens geldt dat pas sprake is van een “overleg” als de oriënterende fase voorbij is.²⁴ Een verplichting tot het opstellen van gespreksverslagen ontbreekt voor situaties waarin het overleg (enkel) leidt tot een standpuntbepaling of een toezegging. Het moet ons overigens van het hart dat de Gedragscodegroep met het *documentatievereiste* wat lijkt door te schieten. Niet alleen vanwege de administratieve lasten die het *documentatievereiste* veroorzaakt bij de Belastingdienst, maar ook omdat met een (te) ver doorgevoerd *documentatievereiste* de toegankelijkheid van de Belastingdienst ongetwijfeld in het gedrang komt.

4. Voorschriften voor de looptijd van belastingrulings en de controleprocedure

4.1 Vaste looptijd

De nieuwe pseudowetgeving schrijft specifiek een vaste looptijd voor van APA's, zonder daarbij overigens aan te geven hoe lang die looptijd mag of moet zijn. Voor overige belastingrulings, waaronder ATR's, ontbreekt een dergelijk voorschrift. De Europese Commissie heeft geprobeerd de Gedragscodegroep te bewegen om een vaste looptijd te verbinden aan alle belastingrulings waarvan toekomstige gebeurtenissen van invloed zijn op hun geldigheid.²⁵ De Europese Commissie denkt daarbij vooral belastingrulings waaraan economische veronderstellingen ten grondslag liggen die snel kunnen veranderen.²⁶ Een aantal EU-lidstaten bleek echter bezwaren te hebben tegen een algeheel verbod op belastingrulings met een onbepaalde looptijd.²⁷

De door het APA/ATR-team verstrekte belastingrulings hebben in beginsel een looptijd van vier tot vijf jaar.²⁸ In uitzonderingssituaties, denk daarbij aan langlopende contracten, is een langere looptijd mogelijk. Zeer recent informeerde de staatssecretaris van Financiën de Tweede Kamer dat in circa 2% van de APA's/ATR's een looptijd van 10 jaar of langer is overeengekomen.²⁹ Hoewel de nieuwe pseudowetgeving daartoe niet noopt, zou kunnen

²² Overigens is niet aangegeven hoe gedetailleerd de gespreksverslagen moeten zijn.

²³ Dit voorschrift is opgenomen in paragraaf A, onderdeel d.

²⁴ Zie het Besluit van 15 februari 2016, nr. BLKB 2016/19, par. 25, onderdeel 4. Zie over de oriënterende fase het Besluit van 12 juni 2014, DGB 2014/3099, par. 7.

²⁵ Zie room document #8 van de Gedragscodegroep van 12 april 2016, par. 20.

²⁶ Zie room document #8 van de Gedragscodegroep van 12 april 2016, par. 17.

²⁷ Zie room document #8 van de Gedragscodegroep van 20 juli 2016, par. 6.

²⁸ Zie het APA-Besluit van 12 juni 2014, nr. DGB 2014/3098, par. 4 en het ATR-Besluit van 12 juni 2014, nr. DBG 2014/3099, par. 5.

²⁹ Het gaat om 80 van de circa 3800 rulings in de periode 2010-2015: zie Kamerstukken II, 2016-2017, 34 527, nr. 5, blz. 17.

worden overwogen om een maximale looptijd te verbinden aan alle door de Belastingdienst te verstrekken belastingrulings die betrekking hebben op de toekomst. Op deze wijze wordt een natuurlijk controlemoment ingebouwd (zie ook par. 4.2 hierna). Een dergelijke beleidsregel bestaat thans niet.³⁰ Vanwege het ontbreken van een centrale belastingrulingadministratie is thans ook geen zicht op hoe vaak andere belastingrulings dan APA's/ATR's, worden verstrekt met een (zeer) lange of zonder vaste looptijd.

4.2 Controleprocedures

De aanwezigheid van effectieve administratieve controleprocedures is een belangrijke pijler van de nieuwe pseudowetgeving. De Gedragscodegroep verlangt dat een belastingadministratie tijdens de looptijd van een belastingruling periodiek verifieert of de feiten en veronderstellingen waarvan bij het afsluiten ervan is uitgegaan, nog steeds van toepassing zijn.³¹ Een dergelijke periodieke controle zou volgens de Gedragscodegroep in het bijzonder noodzakelijk zijn in het geval van APA's waarbij de onderliggende veronderstellingen en beslissingen kunnen worden beïnvloed door verandering van economische omstandigheden.

Wij vragen ons af hoe de door de Gedragscodegroep gewenste periodieke controle zich verhoudt tot de bestaande risicogerichte controlestrategie van de Belastingdienst.³² Recent werd aan de staatssecretaris van Financiën gevraagd hoeveel kans een onderneming loopt dat de feiten en omstandigheden, die ten grondslag liggen aan een aan haar afgegeven belastingruling, ook daadwerkelijk worden gecontroleerd.³³ De bewindsman antwoordde: *“Het is niet aan te geven hoe groot de kans is dat een onderneming wordt gecontroleerd, omdat de Belastingdienst risicogericht toezicht houdt. De Belastingdienst heeft daarbij een heel palet aan toezichtactiviteiten. Naast specifieke controles door het APA/ATR-team, wordt de ruling getoetst in de klantbehandeling door de inspecteur. De Belastingdienst werkt met risicogericht toezicht.”*³⁴

Wij begrijpen dat thans in elk geval (ten minste) één controle plaatsvindt van APA's/ATR's met een langere looptijd dan de standaardlooptijd van vier tot vijf jaar.³⁵ Bij ons rijst het beeld dat de Gedragscodegroep toch een beetje wil afsnoepen van de vergaande discretionaire bevoegdheid van de staatssecretaris van Financiën en de Belastingdienst om het fiscale uitvoeringsproces, en in het bijzonder de toezichthoudende taak, in te richten. Ook de invulling van het fiscale uitvoeringsproces via horizontaal toezicht, waarbij in beginsel geen controles plaatsvinden, lijkt op gespannen voet te staan met het controlevoorschrift van de Gedragscodegroep.

Voor de goede orde wijzen wij erop dat het controlevoorschrift losstaat van de door de EU-lidstaten aan belastingplichtigen op te leggen notificatieverplichting. Op grond hiervan dient een belastingplichtige de belastingadministratie te informeren zodra een wijziging zich voordoet van de feiten en/of omstandigheden waarop de belastingruling is gebaseerd.³⁶ Deze

³⁰ Het Besluit fiscaal bestuursrecht bepaalt overigens wel dat een vaststellingsovereenkomst in ieder geval de periode bevat waarvoor de overeenkomst geldt. Zie Besluit van 15 februari 2016, nr. BLKB 2016/19, par. 25, onderdeel 16, onderdeel e.

³¹ Zie paragraaf B, onderdeel c.

³² Zie voor een recent exposé over deze controlestrategie: Kamerstukken II, 2016-2017, 34 550 IX, nr. 2, blz. 56.

³³ Zie Kamerstukken II, 2016-2017, 34 527, nr. 5, blz. 16.

³⁴ Zie Kamerstukken II, 2016-2017, 34 527, nr. 5, blz. 16.

³⁵ Zie Kamerstukken II, 2016-2017, 34 527, nr. 5, blz. 16.

³⁶ De notificatieverplichting is opgenomen in paragraaf B, onderdeel b.

notificatieverplichting ontslaat een EU-lidstaat evenwel niet om periodiek controles uit te voeren.

5. Voorschriften voor de publicatie van belastingrulings

Een cruciaal onderdeel van de nieuwe pseudowetgeving is de publicatie van belastingrulings. De hoofdregel luidt dat een belastingruling die voor toepassing op andere belastingplichtige in vergelijkbare omstandigheden in aanmerking komt (horizontale toepassing), moet worden gepubliceerd en op een eenvoudige wijze beschikbaar moet worden gemaakt voor andere belastingplichtigen en belastingadministraties.³⁷ Deze hoofdregel lijkt zowel betrekking te hebben op de inhoud van een belastingruling als de naam van de belastingplichtige. De aangewezen plaats voor publicatie is volgens de Gedragscodegroep de website van de belastingadministratie. Op deze website dient binnen zes maanden na het afgeven van een belastingruling (een link naar) de volledige belastingruling te worden opgenomen. Dit publicatievereiste noopt tot het opzetten van een “online” belastingrulingregister dat voor elke belastingplichtige raadpleegbaar is op of via website van de belastingadministratie.

De soep wordt niet zo heet gegeten als die wordt opgediend want de Gedragscodegroep erkent dat EU-lidstaten ervan kunnen worden weerhouden om belastingrulings te publiceren vanwege een op een belastingadministratie rustende geheimhoudingsplicht. Om die reden voorziet de pseudowetgeving in een aantal afgezwakte publicatievarianten.³⁸ De ondergrens is dat de conclusies van een belastingruling dienen te worden gepubliceerd op de website van de belastingadministratie. Hierbij kan de vermelding van de naam van de belastingplichtige achterwege kan blijven. Aan de ondergrens kan worden voldaan via bijgewerkte richtsnoeren (“updated guidance”) of via meer algemene conclusies (“general conclusions”).

De staatssecretaris van Financiën heeft zeer recent laten weten niets te voelen voor een openbaar belastingrulingregister.³⁹ De inhoud van belastingrulings is volgens de bewindsman vertrouwelijk en valt onder de geheimhoudingsplicht van de Belastingdienst. De opmerking van de staatssecretaris had betrekking op één van de “good practice suggestions” van de Europese Commissie uit 2015, welke suggesties kunnen worden beschouwd als het fundament van de nieuwe pseudowetgeving voor belastingrulingspraktijken. De desbetreffende suggestie van de Europese Commissie hield in dat in een openbaar register melding dient te worden gemaakt van (i) het feit dat een belastingruling aan een vennootschap is verstrekt en (ii) de kernpunten en de looptijd van de belastingruling.⁴⁰ De vraag rijst of Nederland thans voldoet aan de ondergrens die de nieuwe pseudowetgeving stelt aan de openbaarmaking van belastingrulings. In het algemeen luidt het antwoord bevestigend voor de zogenoemde “rechtsvragen” die door de molen van het kennisgroepensysteem gaan en

³⁷ Zie paragraaf D, onderdeel a. Voor de volledigheid zij opgemerkt dat paragraaf D, onderdeel a, eerste volzin van de pseudowetgeving opmerkelijk genoeg aangeeft dat belastingrulings die voor horizontale toepassing in aanmerking komen, zouden worden aangeduid als “general rulings” in OESO/BEPS-actiepunten 5. Dat moet een “slip of the pen” zijn omdat de nieuwe Europese pseudowetgeving een eigen ruim belastingrulingbegrip hanteert dat uitdrukkelijk ziet op een specifieke aan een individuele belastingplichtige verstrekte belastingruling. Een andere interpretatie zou bovendien haaks staan op de pseudowetgeving uit 2010 (zie hiervoor de voortgangsrapportage van de Gedragscodegroep van 22 november 2010, doc. nr. 16766/10, par. 20)..

³⁸ Zie paragraaf D, onderdeel b.

³⁹ Zie Kamerstukken II, 2014-2015, 28 087, nr. 111, blz. 8.

⁴⁰ De “good practice suggestion” luidt als volgt: “The fact that a tax ruling has been issued to a company should be made public in a registry which should also state the key issues contained in the ruling and its duration”. Zie de beleidsnotitie van de Europese Commissie van 6 februari 2015 getiteld Working Party IV Discussion Paper; possible guidelines for cross-border tax rulings, par 15.

daardoor – althans dat is de bedoeling - uiteindelijk belanden in een fiscaal beleidsbesluit.⁴¹ Dit geldt ook voor rechtsvragen die opkomen in de APA/ATR-praktijk.⁴² Voor belastingrulings die géén betrekking hebben op een rechtsvraag maar (louter) bestaan uit een toepassing van fiscale wet- en regelgeving op de feiten, lijkt sprake te zijn van een blinde vlek. Wij verwachten dat Nederland van de Gedragscodegroep op dit punt nog een slag zal moeten maken. Uit praktische oogpunt zou naar onze mening overwogen kunnen worden om te beginnen met de publicatie van richtsnoeren en/of algemene conclusies naar aanleiding van in de APA/ATR-praktijk verstrekte belastingrulings.⁴³ Naar aanleiding van de ervaring die hiermee wordt opgedaan, zou publicatie van de overige belastingrulings via richtsnoeren en/of algemene conclusies (snel) moeten kunnen volgen.

6. Conclusies

De nieuwe pseudowetgeving voor belastingrulingpraktijken heeft voor de Nederlandse belastingrulingpraktijk potentieel ingrijpende consequenties. Die consequenties gelden niet alleen voor de alom bekende APA's en ATR's maar voor alle belastingrulings die door de Belastingdienst worden verstrekt, waarbij het niet van belang is of zij een grensoverschrijdend effect hebben. Vanwege het ruime belastingrulingbegrip moet onder meer worden gedacht aan standpuntbepalingen, toezeggingen en vaststellingsovereenkomsten. Hoewel Nederland een voorstellersrol beoogt de vervullen op het gebied van transparantie,⁴⁴ vragen wij ons af of de consequenties van de nieuwe pseudowetgeving voor de Nederlandse praktijk onder ogen zijn gezien en voldoende zijn doordacht. De nieuwe pseudowetgeving is in elk geval géén voorwerp geweest van een parlementair debat. Ook het door de minister van Financiën opgestelde verslag van de Ecofin-vergadering van afgelopen december besteedt geen aandacht aan de in die vergadering overeengekomen pseudowetgeving.⁴⁵ Daarmee rijst toch het beeld dat de nieuwe pseudowetgeving niet op het netvlies heeft gestaan van de politiek.⁴⁶

Het is vooral de Belastingdienst waar de potentieel ingrijpende gevolgen zich voordoen. Het zou ons niet verbazen als de uitvoering van de nieuwe pseudowetgeving niet binnen de huidige bezetting kan plaatsvinden. Wij pleiten voor een uitvoeringstoets om de benodigde capaciteit te kunnen beoordelen. De toename van de administratieve lasten voor de Belastingdienst doet zich met name voor bij het verstrekken van andere belastingrulings dan APA's/ATR's, waaronder “nationale” standpuntbepalingen, toezeggingen en vaststellingsovereenkomsten. Hoewel voor rechtsvragen het bestaande kennisgroepsysteem een oplossing biedt, zijn voor belastingrulings die betrekking hebben op de toepassing van fiscale wet- en regelgeving op de feiten, aanpassingen van werkprocessen onontkoombaar. De spil is een op te zetten centrale belastingrulingadministratie aan de hand waarvan steeds een precedentcontrole kan worden gedaan voorafgaand het verstrekken van een belastingruling.

⁴¹ Zie par. 2, onderdeel a van het Besluit fiscaal bestuursrecht (Besluit van 15 februari 2016, nr. BLKB 2016/19).

⁴² Zo verwijzen de APA/ATR-besluiten voor wat betreft de publicatie naar het Besluit fiscaal bestuursrecht. Zie APA-Besluit van 12 juni 2014, nr. DGB 2014/3098, par. 12 en het ATR-Besluit van 12 juni 2014, nr. DBG 2014/3099, par. 9.

⁴³ Wij denken dat dit mogelijk zou moeten zijn zonder door te slaan naar publicaties met een spoorboekachtige status als het rullingbeleid van vóór 2001.

⁴⁴ Deze voortrekkersrol draagt Nederland bijvoorbeeld uit in het kader van de uitwisseling van informatie over belastingrulings en country-by-country-reporting.

⁴⁵ Zie het verslag van de Eurogroep en Ecofin van 5 en 6 december 2016 te Brussel, kenmerk 2016-0000225739.

⁴⁶ Voor een betoog over de noodzaak van meer openheid en transparantie op het gebied van pseudowetgeving van de Gedragscodegroep zie M.F. Nouwen, De Europese Gedragscodegroep wordt steeds belangrijker in de strijd tegen belastingontwijking: meer openheid en transparantie is geboden, WFR 2016/221.

Voorts dwingt de pseudowetgeving tot een intensivering van de controles en publicatie van de conclusies van belastingrulings. Dit laatste geldt ook voor APA's/ATR's.