

47. Inzicht in de ervaring met APA's volgens de herziene Nederlandse rullingpraktijk

DR. C.S.J. JIE-A-JOEN EN MR. M.I.E. VAN HERKSEN

Het jaarverslag 2020 van de Belastingdienst over rulings met een internationaal karakter dat gepubliceerd werd op 15 juni 2021,¹ geeft (een voorlopig) inzicht in ervaringen met advance pricing agreements (APA's), advance tax rulings (ATR's) en andere internationale fiscale rulings in het eerste volledige kalender jaar waarin de herziene Nederlandse rullingpraktijk (met aanscherping van de regels voor het afgeven van rulings met een internationaal karakter op inhoud, proces en transparantie per 1 juli 2019) is toegepast.

De staatssecretaris van Financiën reikt sinds 2018 een jaarverslag over de rullingpraktijk aan de Tweede Kamer aan. De jaarverslagen over 2017 en 2018 beschouwen de APA-/ATR-praktijk. Het jaarverslag 2020 en eveneens het jaarverslag 2019 bevatten informatie over verleende, afgewezen en ingetrokken APA's, ATR's, innovatiebox rulings en andere rulings met een internationaal karakter.

Dit artikel richt zich grotendeels op de APA's die zijn uitgegeven.

1. Het belang van APA's

Voor een multinationale onderneming is de zekerheid vooraf die APA's geven belangrijk, omdat transfer pricing één van de grootste fiscale risico's voor ondernemingen is. Zekerheid vooraf is ook relevant voor overige stakeholders van een onderneming, zoals bijvoorbeeld auditors en investeerders. Daarnaast zijn APA's van belang voor de Belastingdienst als toezichtinstrument.

2. Herziene Nederlandse rullingpraktijk

De herziene Nederlandse rullingpraktijk is op 1 juli 2019 in werking getreden en geldt voor rulings met een 'internationaal karakter'. Het beleid inzake de herziene rullingpraktijk is opgenomen in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter.² Rulings omvatten APA's die dienen om vooraf zekerheid te bieden over de vaststelling van een zakelijke vergoeding of een methode voor het bepalen van een zakelijke vergoeding voor internationale transacties tussen gelieerde lichamen en winstallocatie aan vaste inrichtingen van lichamen. Rulings omvatten ook

ATR's die bestaan uit een overeenkomst met de Belastingdienst over de heffingsrechten en -verplichtingen die voortvloeien uit de toepassing van Nederlandse belastingwetten en -voorschriften in een belastingspecifieke situatie.

De herziene Nederlandse rullingpraktijk introduceerde maatregelen op het gebied van transparantie, strengere eisen aan ondernemingen om in aanmerking te komen voor rulings en aanvullende toetsingen die zijn ingebed in het proces van het afgeven van rulings om ervoor te zorgen dat rulings alleen worden afgegeven in situaties die bestand zijn tegen parlementaire en internationale controle.

De herzieningen zijn met name gericht op het borgen en vergroten van de kwaliteit en robuustheid van de Nederlandse rullingpraktijk. Van elke toegekende rulling wordt een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd. Rulingverzoeken die uiteindelijk niet tot een rulling leiden, worden ook samengevat (waaronder een uitleg waarom een rulling niet gerealiseerd is) en gepubliceerd. Gestandaardiseerde templates met informatie over de rulings worden gedeeld met buitenlandse belastingdiensten in Europese en OESO-context.

Sinds de herziening is er een strengere 'substance'-norm voor belastingplichtigen die om een rulling met een internationaal karakter verzoeken dan voorheen. Een rulling wordt alleen verleend aan een belastingplichtige die deel uitmaakt van een multinationale ondernemingsgroep die bedrijfseconomische operationele activiteiten in Nederland verricht (dat wil zeggen economische nexus heeft). Daarnaast moeten de bedrijfseconomische operationele activiteiten worden verricht voor risico en rekening van de verzoekende belastingplichtige waarvoor op groepsniveau

¹ Bijlage 3 (Rulings met een internationaal karakter, Jaarverslag 2020) bij de brief van de staatssecretaris van Financiën d.d. 15 juni 2021 inzake 3^e Voortgangsrapportage Belastingdienst, Toeslagen & Douane, *Kamerstukken II* 2020/21, 31066, nr. 700.

² Het besluit van 19 juni 2019 genaamd 'Algemene wet inzake rijksbelastingen. Vennootschapsbelasting. Dividendbelasting. Zekerheid vooraf; Rulings met een internationaal karakter', nr. 2019/13003, *Stcrt.* 2019, 35519, gewijzigd per 19 augustus 2021 (zie het besluit van 9 augustus 2021, nr. 2021, 16465, *Stcrt.* 2021, 38442).

voldoende personeel beschikbaar is dat in Nederland actief is. De activiteiten moeten bovendien passen in het functionele profiel van de belastingplichtige binnen de groep.

Er wordt geen vooroverleg gevoerd voor het verkrijgen van een ruling als het enige of beslissende motief van de belastingplichtige het besparen van Nederlandse of buitenlandse belastingen is voor het verrichten van de rechtshandeling (en) of transacties. Rulings zullen ook niet beschikbaar zijn in het geval van transacties met entiteiten die zijn gevestigd in staten die fiscaal op de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden staan voor belastingdoel-einden.³ Dit betreft ook vaste inrichtingen die in deze staten zijn gevestigd.⁴

Alle rulingverzoeken worden twee keer beoordeeld: er is een College Internationale Fiscale Zekerheid van de Belastingdienst ('College IFZ') opgericht met de gecentraliseerde bevoegdheid om rulings te ondertekenen waarvoor een eis van twee handtekeningen geldt. Dit nieuwe proces dient om te helpen bij het waarborgen van rulings van betere kwaliteit en beleidsconsistentie.

3. Ontwikkelingen rulingpraktijk in 2019

Zoals reeds werd verwacht, leidde de herziene Nederlandse rulingpraktijk tot een aanzienlijke daling van het aantal rulingverzoeken (dat wil zeggen APA's, ATR's, innovatiebox rulings en overige rulings) van 619 in de eerste helft van 2019 (dat wil zeggen 1 januari 2019-30 juni 2019) naar 298 in de tweede helft van 2019 (dat wil zeggen 1 juli 2019-31 december 2019). In de eerste helft en tweede helft van 2019 waren er respectievelijk 682 en 116 toegekende rulings.

De aanzienlijke daling van het aantal rulingverzoeken in de tweede helft kan het gevolg zijn geweest van de toepassing van de herziene rulingpraktijk per 1 juli 2019. Verzoeken om fiscale rulings zijn wellicht vervroegd of in ieder

geval vóór juli 2019, de datum van ingang van de strengere behandelingsregels, ingediend. Daarnaast hebben de open normen van het nieuwe rulingregime, zoals de term 'economic nexus' en 'belastingbesparing', gezorgd voor onzekerheid over de vraag of een ruling in bepaalde gevallen verkregen kan worden vanaf 1 juli 2019. Andere redenen voor de daling kunnen gelegen zijn in het publiceren van de samenvattingen van de rulings (weliswaar op anonieme basis) en de strengere eisen aan ondernemingen.

Naar het voorbeeld van eerdere onderzoeken over 2017⁵ en 2018,⁶ heeft een onafhankelijke rulingcommissie ook kwalitatief onderzoek verricht naar rulings met een internationaal karakter (Rulingcommissie) die in 2019 zijn afgegeven door de Belastingdienst.⁷ De Rulingcommissie bestaat uit twee externe leden en vier leden van het ministerie van Financiën/de Belastingdienst. De Rulingcommissie concludeert dat er geen aanwijzingen zijn dat er onjuiste rulings zijn afgegeven in 2019 die botsen met de wet, het beleid of de jurisprudentie. Bovendien zijn de onderzochte rulings op de juiste procedurele manier afgehandeld. Verder behelzen de anonieme samenvattingen van de in de tweede helft van 2019 afgegeven rulings een adequate weergave van wat er daadwerkelijk is overeengekomen, alhoewel de samenvattingen wat summier en globaal zijn. De Rulingcommissie beveelt ook aan om de wijze waarop de samenvattingen worden gepubliceerd te verbeteren om deze toegankelijker te maken.⁸ De vastlegging in het behandeldossier van de (juridische) onderbouwing van de afgegeven ruling alsook hoe aan procedurele eisen wordt voldoen, is over het algemeen verbeterd. Dit geldt niet voor alle onderzochte rulings waardoor verdere verbeteringen mogelijk zijn. Niettegenstaande dat de publicatie van de anonieme samenvattingen de transparantie vergroten, is de Rulingcommissie van mening dat meer inzicht gegeven kan worden over de inhoudelijke afwegingen van de afgegeven rulings bijvoorbeeld via beleidspublicaties of vraag en antwoorden.

3 Regeling van 31 december 2018, nr. DB 2018/216528, *Stcrt.* 2018, 72064.

4 Dit werd medegedeeld tijdens de presentatie op 30 juni 2021 door het Behandelteam IFZ en APBI (i.e. aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders) inzake rulings met een internationaal karakter.

5 Bijlage III (Rapportage onafhankelijke onderzoekscommissie APA's en ATR's 2017 – vastgesteld op 10 april 2018) bij de 21^e halfjaarsrapportage van de Belastingdienst, *Kamerstukken II* 2017/18, 31066, nr. 401.

6 Bijlage (Rapportage onafhankelijke onderzoekscommissie rulings met een internationaal karakter 2018 – vastgesteld op 26 februari 2020) bij de 3^e voortgangsrapportage op het Jaarplan 2019 van de Belastingdienst, *Kamerstukken II* 2019/20, 31066, nr. 674.

7 Bijlage 4 (Rapportage onafhankelijke onderzoekscommissie rulings met een internationaal karakter 2019 – vastgesteld op 4 juni 2021) bij de brief van de staatssecretaris van Financiën d.d. 15 juni 2021 inzake 3^e Voortgangsrapportage Belastingdienst, Toeslagen & Douane, *Kamerstukken II* 2020/21, 31066, nr. 700.

8 Er kan op de website van de Belastingdienst waarin de anonieme samenvattingen gepubliceerd zijn niet gezocht worden op onderwerp of trefwoord waardoor de informatie in de samenvattingen moeilijk toegankelijk is. Wel is het positief dat het jaarverslag 2019 'Rulings met een internationaal karakter' een aantal beleidspunten beschrijft.

4. Kerncijfers uit het jaarverslag 2020

Tabel 1 geeft de kerncijfers weer voor 2020.

Tabel 1: Kerncijfers jaarverslag 2020

	ATR	APA	Innovatiebox	Andere rulings	Totaal
Beginvoorraad	135	173	410	22	740
Aantal ontvangen verzoeken	240	143	214	45	642
Aantal afgedane verzoeken, waarvan:	234	119	218	29	600
– (Deels) toegekend	156	72	145	14	387
– Afgewezen	6	6	1	2	15
– Ingetrokken	50	24	18	7	99
– Buiten behandeling	11	11	3	4	29
– Geen ruling internationaal karakter	11	6	51	2	70
Eindvoorraad	141	197	406	38	782

In de ‘Innovatiebox’-rulings wordt ingegaan op verzoeken om toepassing van een fiscale stimuleringsregeling die in 2007 is ingevoerd en waarmee bedrijven in Nederland winst uit (kwalificerende) intellectuele eigendom kunnen laten belasten tegen een effectief tarief van 9%, in plaats van het reguliere vennootschapsbelastingtarief van 16,5% (belastbaar bedrag t/m € 200.000) -25% (belastbaar bedrag meer dan € 200.000) in 2020.

Uit de tabel blijkt dat er in heel 2020 642 rulingverzoeken zijn ontvangen, wat proportioneel een toename is van het aantal rulingverzoeken ten opzichte van de tweede helft van 2019 (d.w.z. 298), maar een proportionele daling ten opzichte van de eerste helft van 2019 (d.w.z. 619).

Uit de statistieken blijkt dat een aanzienlijk aantal van de verzoeken niet tot een ruling heeft geleid (d.w.z. 143 rulingverzoeken werden afgewezen, ingetrokken of buiten behandeling gesteld). Een mogelijke reden hiervoor is dat in 2020 nog steeds ervaring werd opgedaan met de interpretatie van de open normen van de herziene rulingpraktijk, waaronder aspecten als ‘economische nexus’ en ‘belastingbesparing’. Tabel 2 richt zich op APA's en presenteert het aantal ontvangen en toegekende APA-aanvragen in 2018, 2019 en 2020.

Tabel 2: Het aantal ontvangen en toegekende APA-verzoeken in 2018, 2019 en 2020

	2018 ¹	2019 ²	2020
Ontvangen APA-verzoeken	148	Eerste helft 2019: 93 Tweede helft 2019: 67 Totaal: 160	143
Toegekende APA-verzoeken	118	Eerste helft: 129 Tweede helft: 15 Totaal: 144	72

1 Bron: Jaarverslag APA/ATR-team 2018.

2 Bron: Rulings met een internationaal karakter, Jaarverslag 2019.

Alhoewel het aantal APA-verzoeken in 2020 iets lager lijkt te zijn vergeleken met 2019 en 2018, is het aantal toegekende APA's in 2020 aanzienlijk gedaald ten opzichte van de voorgaande jaren.

Het jaarverslag 2020 geeft aan dat het nog te vroeg is om te zeggen of deze statistieken als illustratief of indicatief voor de toekomst kunnen worden beschouwd. Het jaar 2020 was voor veel bedrijven een zeer apart jaar vanwege de COVID-19-pandemie. Hoewel de pandemie tot logistieke uitdagingen leidde (rulinggerelateerde raadplegingen

vonden bijvoorbeeld meestal online plaats), zorgde het er ook voor dat belastingbetalers heroverwogen om zichzelf in zekerheid vooraf te vergrendelen, omdat de toekomst zo onvoorspelbaar was.

In meer dan 95% van de gevallen werden geanonimiseerde samenvattingen van de verleende rulings gepubliceerd op de website van de Nederlandse Belastingdienst⁹ binnen drie weken na de toekenning van de rulings, wat gezorgd heeft voor aanzienlijke transparantie.

Het jaarverslag bevestigt dat in 2020 op template gebaseerde informatie over grensoverschrijdende rulings (en APA's) is uitgewisseld met buitenlandse belastingautoriteiten in Europees- en OESO-verband, in overeenstemming met de transparantieprocedures die respectievelijk in 2017 en 2016 van kracht zijn geworden als gevolg van de EU-richtlijn inzake administratieve samenwerking op het gebied van belastingen 2011/16/EU en BEPS-actiepunt 5 van de OESO. Hierbij kan opgemerkt worden dat afwijzingen van rulings ook worden uitgewisseld.

5. Bruto doorlooptijden 2020 (aangegeven in maanden)

Tabel 3 geeft de doorlooptijden weer van de verschillende soorten rulings in 2020 aangegeven in maanden (inclusief wachttijd) die in het jaarverslag wordt aangeduid als 'bruto doorlooptijd'. In verslagen van vóór 2018 werd de netto doorlooptijd (exclusief wachttijden) aangegeven uitgaande van het zogenoemde 'schaakklok'-principe.

Tabel 3: Bruto doorlooptijden in maanden 2020

	ATR	APA	Innovatiebox	Overige rulings
Verzoeken				
toegekend	5,78	15,46	16,95	4,65
afgewezen	5,8	13,43	11,16	2,96
ingetrokken	7,82	19,34	16,45	8,01
buiten behandeling	5,38	20,4	21,99	6,91

Uit de gerapporteerde informatie blijkt dat de bruto doorlooptijden in 2020 van toegekende rulings langer waren dan in de tweede helft van 2019, met uitzondering van ATR's.

6. Soorten APA's toegekend in 2020

Tabel 4 geeft een overzicht van de soorten APA's die in 2020 zijn toegekend. Veruit de meeste APA's werden toegekend voor verkoopactiviteiten en verkoopondersteuningsactiviteiten. In 2020 werden geen APA's toegekend voor financiële dienstverleningsactiviteiten binnen concernverband (i.e. intermediaire financierings- en royaltyactiviteiten en cash-poolactiviteiten). De desbetreffende APA-verzoeken werden afgewezen, omdat de Belastingdienst van mening was dat het dienstverleningslichaam geen relevante functionaliteit had om de risico's die corresponderen aan financiële dienstverleningsactiviteiten te controleren¹⁰ waardoor niet aan de voorwaarde economische nexus werd voldaan.¹¹

Hoewel de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzaspecten van financiële transacties (Hoofdstuk X) in februari 2020 formeel werden gepubliceerd,¹² zijn in 2020 geen APA's gesloten voor financiële transacties binnen de groep (bijvoorbeeld leningen, cash pooling, financiële garanties en captive-verzekeringen). Eén gepubliceerde samenvatting 'Advance Pricing Agreement 20201222 APA 000007' geeft aan dat de Belastingdienst op dat moment nog geen unilaterale zekerheid verstrekke voor de vaststelling van een zakelijke rentevergoeding.

De uitdaging die in de praktijk wordt ondervonden bij het verkrijgen van een APA inzake een intragroepslening is dat de schuld-eigenvermogenverhouding van de belastingplichtige ook moet worden beoordeeld (naast de hoogte van de rente) op basis van het zakelijke beginsel voordat de lening wordt geprijsd. Nederland heeft echter een geschiedenis van Hoge Raad-jurisprudentie met betrekking tot onzakelijke leningen die het arm's length-beginsel niet toepassen. Gezien deze jurisprudentie is het onduidelijk of de schuld/eigenvermogenverhouding getoetst mag worden op basis van het arm's length-beginsel. Deze praktijk vermindert grotendeels de belangstelling van belastingplichtigen voor het verkrijgen van een APA voor financiële transacties en maakt het voor de belastingdienst complexer om aan te dringen op toepassing van het arm's length-beginsel. Rekening houdend met het internationale belang van intragroepsleningen en het nieuwe Hoofdstuk X van de OESO-richtlijnen wordt het echter tijd om zekerheid te verstrekken over de zakelijkheid van intragroepsleningen binnen de grenzen van de (verrekenprijz)wetgeving.

⁹ https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/privé/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/ruling/.

¹⁰ Indien het dienstverleningslichaam werknemers in dienst heeft, acht de Belastingdienst dat deze werknemers enkel ondersteunende werkzaamheden verrichten.

¹¹ Zie bijvoorbeeld 'Advance Pricing Agreement 20201103 APA 000004'.

¹² Een actualisering van het Nederlandse verrekenprijzbesluit ('Internationaal Belastingrecht. Verrekenprijzen, toepassing van het arm's length-beginsel en de OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen)' van 22 april 2018 (nr. 2018-6865) gepubliceerd in de *Staatscourant* (nr. 26874) van 11 mei 2018) wordt verwacht om rekening te houden met Hoofdstuk X OESO-richtlijnen.

Tabel 4: Soorten APA's

Reguliere APA's	53
Verkoop	17
Verkoopondersteuning	8
Productie	7
Inkoop	2
Research & Development	2
Logistiek	5
Hoofdkantoor	3
Profit split	2
Administratieve dienstverlening	4
IT-dienstverlening	1
Waardering	2
Principaalstructuren (EMEA hoofdkantoor)	4
Informeel kapitaal/verkapt dividend	0
Financierings- en royaltyactiviteiten	0
Hoofdhuis-vaste inrichting winsttoerekening	3
Bilaterale en multilaterale APA's	12
Totaal	72

Het is geen verrassing dat er geen informeel kapitaal rulings zijn toegekend in 2020 (en ook niet in de tweede helft van 2019) sinds de introductie van de herziene rulingpraktijk. In een brief van de staatssecretaris van Financiën van 23 april 2019 over het beleid inzake de herziene rulingpraktijk werden reeds signalen afgegeven dat de Nederlandse overheid een kritischere houding ging aannemen ten aanzien van eenzijdige verlagingen van de (Nederlandse) belastinggrondslag op basis van het arm's length-beginsel. Voorbeeld 1 behorende bij deze brief ziet op zekerheid vooraf over informeel kapitaalsituaties.¹³ Hieruit blijkt dat de Belastingdienst niet langer bereid is voor dergelijke situaties zekerheid vooraf te geven, omdat in zulke situaties het uitgangspunt is dat de enige dan wel doorslaggevende beweegreden gericht zal zijn op internationale belastingbesparing.¹⁴

Tabel 5 presenteert het aantal bilaterale en multilaterale APA's afgegeven voor de periode 2017-2020. In 2020 zijn twaalf bilaterale en multilaterale APA's afgesloten op een totaal van 72 afgegeven APA's. Het merendeel van de

APA's betreft dus unilaterale APA's (die zeker extra waarde kunnen hebben boven het niet verzoeken van zekerheid vooraf). Een unilaterale APA kan echter tot internationale mismatches leiden indien de andere betreffende jurisprudentie niet dezelfde verrekenprijsanalyse of verrekenprijsmethode gebruikt of de feiten anders interpreteert. Voor wat betreft de toekomst is het de vraag of er meer bilaterale en multilaterale APA's zullen worden afgegeven die zekerheid bieden aan meer dan één kant van de transactie. Dergelijke APA's kunnen veel tijd in beslag nemen en ingewikkeld zijn. De Rulingcommissie heeft in haar onderzoek van de in 2019 afgegeven rulings ook geconstateerd dat bilaterale APA's maar beperkt tot stand komen en aanbevolen te bekijken of met gelijkgestemde landen op beleidsmatig of uitvoeringsniveau tot betere kaders en randvoorwaarden gekomen kan worden die het aangaan van bilaterale of multilaterale APA's eenvoudiger maken. De Rulingcommissie maakt ook de opmerking dat het conceptwetsvoorstel tegengaan mismatches bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel (opgenomen in een consultatiedocument van 4 maart 2021)¹⁵ tot meer bilaterale of multilaterale APA's zou kunnen leiden.

Tabel 5: Aantal bilaterale en multilaterale APA's

2017 ¹	2018	2019	2020
4	16	11	12

1 Bron: Jaarverslag APA/ATR-team 2017.

Er wordt ook regelmatig APA's afgegeven voor de hoofdhuis-vaste inrichting winsttoerekening. Tabel 6 presenteert het aantal afgegeven APA's inzake hoofdhuis-vaste inrichting winsttoerekening voor de periode 2017-2020.

Tabel 6: Aantal APA's inzake Hoofdhuis-vaste Inrichting winsttoerekening

2017	2018	2019	2020
3	6	10	3

7. Redenen voor afwijzing APA-verzoeken

Tabel 7 geeft de verschillende redenen weer op basis waarvan in 2020 47 rulingverzoeken werden afgewezen, ingetrokken, buiten behandeling genomen of geacht niet een internationaal karakter te hebben. Drie belangrijke redenen voor het niet tot stand komen van een APA-ruling waren: (i) dat de vaststellingsovereenkomst uiteindelijk niet tot stand is gekomen (het APA-verzoek werd ingetrokken of buiten behandeling genomen); (ii) de verstreekte informatie was ontoereikend om tot een standpunt te komen; en (iii) het niet voldoen aan de economic nexus voorwaarde (dit gold in het bijzonder bij financiële dienstverleningsactiviteiten).

13 Voorbeeld 1 behorende bij brief van de staatssecretaris van Financiën van 23 april 2019: 'Een Nederlandse vennootschap leent renteloos een fors bedrag van een gelieerde partij gevestigd in het buitenland om op die manier belasting te besparen. De Nederlandse vennootschap wil, ondanks het feit dat er geen rente wordt betaald, een zakelijke rente ten laste van haar resultaat brengen (informeel kapitaal-leer). Vast staat dat in het andere land geen belastingheffing zal plaatsvinden over de rentebate. Over deze financieringsstructuur zal geen ruling worden gegeven omdat het enige dan wel doorslaggevende motief voor de renteloze vormgeving internationale belastingbesparing is.'

14 Op 21 september 2021 is het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van enkele mismatches die ontstaan bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in de vennootschapsbelasting gepubliceerd (de beoogde ingangsdatum van het wetsvoorstel is 1 januari 2022).

15 www.internetconsultatie.nl/verrekenprijsverschillen. Op 21 september 2021 is het wetsvoorstel gepubliceerd. Zie <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2021/09/21/wetsvoorstel-wet-tegengaan-mismatches-bij-toepassing-zakelijkheidsbeginsel>.

Tabel 7: Redenen voor afwijzing APA-verzoeken

	Totaal
Past niet binnen wet, regelgeving, jurisprudentie en beleid	2
Betreft geen ATR- of APA-verzoek	5
Verzoek dubbel ingeboekt	1
Vaststellingsovereenkomst niet tot stand gekomen	11
Voldoet niet aan voorwaarden 'economic nexus'	7
Voldoet niet aan voorwaarden belastingbesparing	4
Voldoet niet aan voorwaarden van laagbelastende jurisdictie	0
De verstrekte informatie is onvoldoende om tot een standpunt te komen	13
De transactie is niet doorgegaan	0
Rechtspersoon/bestuurder-rechtspersoon komt voor op de EU-sanctielijst	4

8. Geanonimiseerde samenvattingen van APA-verzoeken die in 2020 werden behandeld

In het kader van de herziene Nederlandse rullingpraktijk moet van elk rullingverzoek een geanonimiseerde samenvatting worden gepubliceerd, ongeacht of dit verzoek tot een uitspraak zal leiden. In 2020 werd een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd voor 113 van de 119 APA-verzoeken. De andere zes APA-verzoeken werden geacht geen rullingverzoeken met een internationaal karakter te zijn en werden daarom niet geacht onderworpen te zijn aan de anonieme samenvatting eis.

Een geanonimiseerde samenvatting is als volgt gestructureerd:¹⁶

- aanleiding van het rullingverzoek: bijvoorbeeld, X heeft een (bilateraal) verzoek ingediend om zekerheid vooraf te krijgen over verrekenprijzen;
- feiten: bevat in het algemeen een samenvatting van de functies van de gelieerde lichamen en/of vaste inrichtingen alsook welke partij gelimiteerde risico's loopt;
- rechtskader: het rechtskader begint met een uiteenzetting van waar het rullingverzoek op ziet (bijvoorbeeld het verzoek van X ziet op het verkrijgen van zekerheid vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning) en beschrijft welk rechtskader relevant is bij het rullingverzoek (bijvoorbeeld het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter, art. 8b Wet op de vennootschapsbelasting 1969, art. 9 OESO-modelverdrag, de OESO-richtlijnen en het Nederlandse verrekenprijzbesluit¹⁷);

16 De Rulingcommissie beveelt aan om vast te houden aan deze structurele indeling van de samenvatting.

17 Het besluit 'Internationaal Belastingrecht. Verrekenprijzen, toepassing van het arm's length-beginsel en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen)' van 22 april 2018 (nr. 2018-6865) gepubliceerd in de *Staatscourant* (nr. 26874) van 11 mei 2018.

- overwegingen: vaak wordt beschreven of de Nederlandse belastingplichtige aan de economische nexus voorwaarde voldoet en welke verrekenprijsmethode tot een betrouwbare uitkomst leidt. Er wordt ook aangegeven of de verrichte benchmarkstudies passend zijn bevonden; en
- een conclusie of er wel of niet zekerheid wordt gegeven gelet op de overwegingen.

Een samenvatting is meestal ongeveer één tot drie pagina's lang. Een overzicht van de geanonimiseerde samenvattingen geeft meer inzicht in de werking van de herziene rullingpraktijk en de redenen waarom bepaalde verzoeken al dan niet zijn ingetrokken. In het grootste deel van de toegekende APA's was de transactionele nettomargemethode (i.e. 'transactional net margin method') de verrekenprijsmethode die werd gebruikt om een zakelijke beloning vast te stellen. De samenvattingen van de APA's van 2020 geven inzicht in de 'interquartile range' (i.e. interkwartielbereik) van de resultaten van de 'comparables' die geïdentificeerd werden door middel van de benchmarkingstudie(s) die werden verricht om de transactionele nettomargemethode toe te passen. In de praktijk is de mediaan van de resultaten (of een punt dicht bij de mediaan) de marge die het vaakst wordt toegepast in de uiteindelijke APA-vaststellingsovereenkomst. De onderzochte samenvattingen geven niet de werkelijk overeengekomen (mediaan) marge vrij, maar presenteren enkel het onderste kwartiel (i.e. 'lower quartile') en bovenste kwartiel ('upper quartile').¹⁸

Voor een afwijking van de mediaan moet er een goede reden bestaan. Bij een aantal APA's is een percentage overeengekomen die boven de mediaan ligt (wel binnen de interquartile range) gezien de specifieke functionaliteit¹⁹ of een percentage die onder de mediaan ligt (wel binnen de interquartile range) gezien de beperkte functionaliteit.²⁰ Bij één APA is de mediaan gehanteerd als beloning met een afwijking van 10% naar boven of beneden met betrekking tot de mediaan.

In verschillende samenvattingen van de APA wordt de transactionele nettomargemethode als de meest geschikte methode gestaafd door (met een consistente tekst) te verklaren dat een analyse van de operationele marges een betrouwbaar resultaat oplevert in vergelijking met een methode op basis van brutomarges, aangezien deze laatste afhankelijk is van kostenclassificatie, welke informatie niet beschikbaar is voor de onafhankelijke vergelijkbare

18 Het publiceren van de mediaan zou de transparantie richting andere belastingplichtigen en buitenlandse belastingdiensten aanzienlijk verbeteren. Echter, de Belastingdienst wil voorkomen dat belastingplichtigen (anders dan de verzoekende partij) vertrouwen kunnen ontleenen aan de overeengekomen beloning. Publicatie van de mediaan zou een precedentwerking kunnen hebben in de zin dat belastingplichtigen (anders dan de verzoekende partij) die menen een vergelijkbare transactie te verrichten met een vergelijkbaar feitenpatroon die mediaan ook gaan toepassen. Daarnaast dient de Belastingdienst ervoor te zorgen dat de samenvattingen niet herleidbaar zijn tot de belastingplichtigen in kwestie.

19 Zie bijvoorbeeld 'Advance Pricing Agreement 20200825 APA 000005'.

20 Zie bijvoorbeeld 'Advance Pricing Agreement 20200818 APA 000005'.

partijen. Bovendien kon geen vergelijkbare ongecontroleerde prijs (i.e. 'comparable uncontrolled price'-methode) worden vastgesteld. Voorts wordt uitgelegd dat een van de partijen bij de gelieerde transactie wordt beschouwd als de geteste partij omdat zij de minst complexe partij is.

Uit 'Advance Pricing Agreement 20200421 APA 000010' blijkt dat de Belastingdienst de verrichte benchmarkstudies op basis van toepassing van de transactionele nettomargemethode aandachtig analyseert. In deze APA werd overeenstemming bereikt over het beloningspercentage voor de gelieerde verkoopmaatschappijen op basis van de mediaan van de winstmarge (uitgedrukt in een percentage van de omzet) die verdiend is door ongelieerde vergelijkbare verkoopondernemingen. Er is echter geen zekerheid verschaft over het beloningspercentage voor de gelieerde productiemaatschappijen (winstmarge uitgedrukt in een percentage van de kosten), omdat de bij het APA-verzoek bijgevoegde benchmark studie als niet adequaat werd beoordeeld.

Voor twee van de 53 toegekende reguliere APA's werd de 'profit split'-methode toegepast.

Twee toegekende APA's hebben betrekking op een waardering waarvoor de discounted cash flow-methode werd toegepast. Een van deze APA's betreft de overdracht van Europese merken waarin de partijen een prijsaanpassingsclausule zijn overeengekomen waarbij de waarde van de merkrechten wordt aangepast indien de werkelijke royaltiyinkomsten in grote mate afwijken van de prognoses. De andere APA ziet op de overdracht van de ondernemingsactiviteiten gerelateerd aan een zogenoemde 'B-applicatie' door een Nederlandse onderneming.

Bij een aantal APA's ziet de gevraagde zekerheid op meer dan één gelieerde transactie.²¹

9. Economische nexus

Uitspraken met een internationaal karakter worden alleen verleend als belastingplichtigen (voldoende) economische nexus met Nederland hebben. Omdat dit een open norm is, is het niet duidelijk wat 'economische nexus' precies betekent. Het volgende voorbeeld heeft de staatssecretaris van Financiën in een brief aan de Tweede Kamer (d.d. 23 april 2019) gegeven ter illustratie van (het ontbreken van voldoende) 'economische nexus':

'Een groot internationaal opererend concern met een financiële afdeling in het buitenland met 75 fte heeft ook een deel van zijn financiële functie in Nederland bestaande uit 2 fte. Alle financiële stromen lopen over Nederland waardoor buitenlandse bronbelasting wordt gereduceerd. De verhouding van het aantal werknemers in het buitenland ten opzichte van Nederland in combinatie met het feit dat alle financiële stromen over Nederland lopen maakt dat er onvoldoende "economische nexus" is voor een ruling. Daarnaast is het aannemelijk (vanwege de geringe nexus)

dat de financiële stromen in de Nederlandse boekhouding zijn opgenomen om buitenlandse bronbelasting te ontwijken.'

Het jaarverslag 2020 geeft aan dat bij de beoordeling of er sprake is van voldoende economische nexus, onder meer rekening kan worden gehouden met de relatie tussen de in Nederland verrichte functies, activa in Nederland of in Nederland verrichte activiteiten ten opzichte van vergelijkbare factoren voor de groep in het buitenland.

In dit verband zal worden onderzocht of een relevante afspiegeling van de activiteiten wordt geboden, zowel kwantitatief als vooral kwalitatief. Als een Nederlandse entiteit bijvoorbeeld activa beheert, kan worden bekeken hoeveel van dergelijke activa de multinationale groep buiten Nederland beheert en of de functionaliteit in Nederland redelijkerwijs in verhouding staat tot vergelijkbare functionaliteit die buiten Nederland wordt uitgevoerd.

Voorbeeld 7 van het document 'Voorbeelden van toegang/geen toegang tot uitspraak van internationale aard' maakt duidelijk dat bij de beoordeling of er sprake is van een economische nexus rekening kan worden gehouden met de aanwerving van personeel van binnen of buiten de groep, mits dat personeel zijn werkzaamheden in Nederland verricht.

De vraag is gerezen of het inhuren van personeel ook de uitbesteding van werk aan in Nederland gevestigde (niet-gelieerde) dienstverleners omvat. Het antwoord daarop is dat de uitbesteding van diensten alleen in aanmerking kan worden genomen voor zover er controle is over de personen die bij de belastingplichtige entiteit in Nederland aanwezig zijn. Het hangt af van de specifieke omstandigheden waarin dit het geval is en in hoeverre dit het geval is.

Met betrekking tot de financieringsactiviteiten van ondernemingen waarvan de financiële stromen in de Nederlandse jaarrekening zijn opgenomen, wordt in het jaarverslag vermeld dat er voldoende economische nexus is als er in Nederland relevante functies zijn om de financieringsrisico's te beheersen. Gezamenlijke controle, zoals beschreven in de OESO-richtlijnen, zal ook leiden tot voldoende economische nexus. Als de functionaliteit in Nederland niet voldoende is, worden deze functies beschouwd als louter ondersteunende functies. In dat geval is er onvoldoende economische nexus met betrekking tot de financieringsactiviteiten en kan daarover geen zekerheid vooraf worden geboden.

10. Overdracht van immateriële activa

Hoewel overdrachten van immateriële activa het ultieme gebied lijken waarvoor voorafgaande zekerheid gunstig kan zijn, is het belangrijk op te merken dat er geen APA beschikbaar zal zijn in gevallen van overdrachten van immateriële activa uit een jurisdictie waar de waardestelling van het immateriële goed niet wordt belast op het moment van de overdracht of als er geen relevante functies worden verricht met betrekking tot de immateriële activa

21 Zie bijvoorbeeld 'Advance Pricing Agreement 20200908 APA 000010' en 'Advance Pricing Agreement 20200707 APA 000006'.

op die locatie.²² Dit komt omdat er geen fiscale zekerheid zal worden geboden in gevallen waarin zich mismatches in de belastingheffing voordoen. De Belastingdienst werkt niet mee aan (het opruimen van) belastingconstructies.

Een APA is ook niet beschikbaar wanneer immateriële activa vanuit een cv-bv-structuur naar Nederland worden overgedragen. Het verkrijgen van een APA is echter wel mogelijk als het gaat om (de hoogte van) de vergoeding voor in Nederland verrichte activiteiten met betrekking tot immateriële activa die worden overgedragen van een cv-bv-structuur naar een buitenlandse jurisdictie.

11. Impact van COVID-19-pandemie op reeds bestaande en nieuwe APA's

Zoals eerder aangegeven, was 2020 een bijzonder jaar in verband met de COVID-19-pandemie. De OESO publiceerde op 18 december 2020 richtlijnen inzake de verrekenprijsimplicaties van de COVID-19-pandemie (COVID-19-richtlijn).²³ De COVID-19-richtlijn gaat ook in op de impact van de COVID-19-pandemie (en de resulterende veranderingen in economische omstandigheden) op reeds bestaande APA's en APA's die nog in onderhandeling zijn. Dit aspect werd met name door het bedrijfsleven als problematisch genoemd.²⁴

Een APA kan beëindigd, gewijzigd of ingetrokken (indien nog in de onderhandelingsfase APA-verzoek) worden indien niet voldaan wordt aan de daarin genoemde kritische veronderstellingen. Een APA kan een kritische veronderstelling bevatten over de economische omstandigheden die van invloed zijn op de gelieerde transacties. De COVID-19-pandemie en de daaruit voortvloeiende invloed op de economische omstandigheden kunnen mogelijk anderszins als een schending van de kritische veronderstellingen worden beschouwd. Dit moet echter van geval tot geval bekeken worden. De COVID-19-richtlijn geeft aan dat Belastingplichtigen de relevante belastingdienst(en) dienen te benaderen indien zij zorgen hebben over het niet voldoen aan een kritische veronderstelling als gevolg van de negatieve economische effecten van de COVID-19-pandemie. Men wordt aangeraden om niet unilateraal te handelen.

Op 15 april 2020 heeft de Nederlandse Belastingdienst overlegd met de sectie Transfer Pricing van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs inzake de mogelijke impact van de COVID-19-pandemie op bestaande transfer pricing modellen. Ook de impact op bestaande en nieuwe APA's werd besproken. De Belastingdienst heeft te kennen gegeven dat in principe aan bestaande APA's wordt vastgehouden. In gevallen waarbij de ten grondslag liggende feiten

niet van toepassing zijn (althoewel de economische situatie is gewijzigd), wordt met enige terughoudendheid per individueel geval bekeken in welke mate maatwerk mogelijk is binnen de kaders van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter. De kernvraag is in welke mate onafhankelijke partijen een gewijzigde beloning overeen zouden zijn gekomen.

De Belastingdienst is dus terughoudend met het beëindigen of wijzigen van bestaande APA's. Het jaarverslag 2020 geeft aan dat bij één APA die afgesloten werd vóór 1 juli 2019 overeenstemming is bereikt om de jaarlijkse beloning te wijzigen in een gemiddelde beloning voor de gehele looptijd van de APA (een zgn. 'term test'). Uit de geanonimiseerde samenvattingen blijkt voorts dat één APA-verzoek werd ingetrokken op verzoek van de belastingplichtige vanwege onzekerheid betreffende de impact van de COVID-19-pandemie.²⁵

Tijdens een presentatie op 30 juni 2021 door het Behandelteam IFZ en APBI (i.e. aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders) inzake rulings met een internationaal karakter werd aangegeven dat er recent een APA werd afgesloten met een onderneming waar COVID-19 een significante impact had. De 'lower quartile' wordt gehanteerd voor de eerste twee jaren van deze APA en de mediaan voor de drie jaren erna.

12. Rulingspraktijk in relatie tot het ondernemingsklimaat

Het jaarverslag 2020 vermeldt dat APBI heeft aangegeven dat belastingheffing een minder doorslaggevende rol lijkt te spelen bij de keuze om bedrijfsactiviteiten in Nederland te vestigen dan in het verleden. Dit zal ongetwijfeld welkom nieuws zijn voor de Nederlandse staatssecretaris van Financiën, gezien het feit dat Nederland bekritiseerd wordt voor het zijn van een belastingparadijs en hard probeert dat imago af te schudden.

Het verkrijgen van zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen van legitieme investeringen wordt echter gezien als een belangrijk (en aantrekkelijk) onderdeel van het Nederlandse ondernemingsklimaat gezien de relevante (inter)nationale ontwikkelingen en onzekerheid op dit gebied. Een toegankelijke (Nederlandse) belastingdienst die duidelijke handvatten en zekerheid biedt over de fiscale gevolgen van investeringen in Nederland wordt door buitenlandse investeerders als bijzonder positief ervaren.

13. Slotopmerkingen

Het jaarverslag 2020 geeft inzicht in de eerste ervaringen met APA's volgens de herziene Nederlandse rulingspraktijk. In de afgelopen jaren kan een daling van rulingsverzoeken worden waargenomen – getuige de volgende tabel over ontvangen ATR- en APA-verzoeken.

²² Zie bijvoorbeeld 'Advance Pricing Agreement 20201103 APA 000001'.

²³ OECD (18 december 2020), 'Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic', OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-covid-19-pandemic.htm>.

²⁴ Voor een uiteenzetting van de COVID-19-richtlijn zie C.S.J. Jie-A-Joen & M.I.E. van Herksen, 'De COVID-19-pandemie maakt transfer pricing meer complex: nieuwe OESO-richtlijnen voor verrekenprijsimplicaties van de COVID-19-pandemie', *MBB* 2021/3-7.

²⁵ Zie 'Advance Pricing Agreement 20200526 APA 000001'.

Tabel 8: Ontvangen ATR- en APA-verzoeken

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
ATR	505	570	489	488	338	606	453	240
APA	323	272	261	220	176	148	160	143

De verplichte uitwisseling van rulings naar EU-lidstaten en de op dit moment ongunstige indruk die rulings in de publieke opinie hebben, zullen zeker ook hebben bijgedragen aan de verminderde rulingverzoeken.

Indien de Nederlandse staatssecretaris van Financiën vooraf zekerheid wil blijven bieden – terwijl hij er tegelijkertijd voor zorgt dat aan de herziene regels en strikte drempels wordt voldaan en dat de kwaliteit van rulings die worden uitgevaardigd voldoet aan de huidige normen van transparantie en toetsing in de wereldwijde belastingwereld – zal verdere investering in tijd en middelen op het niveau van de ATR- en APA-teams onvermijdelijk en noodzakelijk zijn. Wij gaan er vanuit dat de Nederlandse fiscus belastingplichtigen fiscale zekerheid zal blijven bieden en het Nederlandse investeringsklimaat zal ondersteunen, mits er voldoende economische nexus is met Nederland met betrekking tot de activiteiten of structuur waarvoor zekerheid vooraf wordt gevraagd. Structuren die vooral dienen om (Nederlandse

of buitenlandse) belastingen te vermijden of te verlagen, komen niet in aanmerking voor voorafgaande fiscale zekerheid.

Over de auteurs

Dr. C.S.J. Jie-A-Joen

Clive Jie-A-Joen is Counsel bij Simmons & Simmons LLP. De focus van zijn praktijk ziet op transfer pricing en geschillenbeslechting. Clive is daarnaast universitair docent op de Erasmus School of Law. De auteur is als volgt te bereiken voor commentaar: clive.jie-a-joen@simmons-simmons.com.

Mr. M.I.E. van Herksen

Monique van Herksen LL.M. is partner bij Simmons & Simmons. De focus van haar praktijk ziet op transfer pricing en geschillenbeslechting. De auteur is als volgt te bereiken voor commentaar: monique.vanherksen@simmons-simmons.com.