



oprecht  
de beste  
keuze

Sdu

**De weg naar volledige  
fiscale transparantie  
voor het internationale  
bedrijfsleven**  
De uitwisseling van rulings en  
andere fiscaal gevoelige informatie

NTRF FISCAL DOSSIER 2018

drs. S.B. Huibregtse  
dr. mr. L.A. Verdoner  
mr. M. van der Valk-Derksen  
mr. S. Pleijster

**De weg naar volledige fiscale  
transparantie voor het internationale  
bedrijfsleven**  
**De uitwisseling van ruilings en andere fiscaal  
gevoelige informatie**

**Steeff Huibregtse**  
**Louan Verdoner**  
**Margie van der Valk**  
**Sander Pleijsier**

**Sdu Uitgevers**  
**Den Haag**



Omslag ontwerp: Villa Y, Den Haag

ISBN: 9789012401852

© 2018, Sdu Uitgevers bv, Den Haag

Sdu Uitgevers

Postbus 20025, 2500 EA Den Haag, tel. (070) 378 99 11

Nadere informatie over de uitgaven van Sdu Uitgevers vindt u op [www.sdu.nl](http://www.sdu.nl).

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten ten aanzien van deze uitgave worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers bv.

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden vervoelvondigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voor zover het maken van reprografische vervoelvondingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16 h Auteurswet, dient men de daarvoor wettelijk verschuilde vergoedingen te voldoen aan de Stichting Reprorecht (postbus 3051, 2130 KB Hooftdorp, [www.reprorecht.nl](http://www.reprorecht.nl)). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet) dient men zich te wenden tot de Stichting PRO (Stichting Publicatie- en Reproductierechten Organisatie, postbus 3060, 2130 KB Hooftdorp, [www.stichting-pro.nl](http://www.stichting-pro.nl)). Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave ten behoeve van commerciële doeleinden dient men zich te wenden tot de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, kan voor de afwezigheid van eventuele (druk)fouten en onvolledigheden niet worden ingestaan en aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever deswege geen aansprakelijkheid voor de gevolgen van eventueel voorkomende fouten en onvolledigheden. Vanwege de aard van de uitgave, gaat Sdu uit van een zakeelijke overeenkomst; deze overeenkomst valt onder het algemene verbintenissenrecht.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.

While every effort has been made to ensure the reliability of the information presented in this publication, Sdu Uitgevers neither guarantees the accuracy of the data contained herein nor accepts responsibility for errors or omissions or their consequences.



1.	Inleiding / 9
2.	Fiscale transparantie – wat betekent dit? / 11
3.	Definities van 'ruling en andere fiscaal gevoelige informatie' volgens OESO, EU, UN en lokale fiscus / 13
3.1	OESO BEPS Action 5 – focus op ondernemingen / 13
3.2	Common Reporting Standard / 14
3.3	EU-Richtlijn automatische informatie-uitwisseling / 14
3.4	VN-definitie / 16
3.5	Regeling op lokaal niveau / 16
3.6	Bepalingen van de definities – balans met privacy/ wegblijven van fishing expeditions / 17
4.	Geografische dekking van overheidsinitiatieven (OESO, EU, VN, Diversen) / 19
4.1	De OESO / 19
4.1.1	TP Guidelijn / 19
4.1.2	BEPS Action reports / 19
4.1.3	'Fighting Tax Crime' / 20
4.1.4	Handbook on Tax Risk Assessment / 20
4.2	De Europese Unie / 21
4.2.1	ATAD I & II / 21
4.2.2	C(C)CTB / 21
4.2.3	EU staatssteunzaken / 21
4.2.4	Richtlijnen inzake uitwisseling van inlichtingen / 22
4.3	De Verenigde Naties / 22
4.3.1	UN Practical manual on transfer pricing / 22
4.3.2	UN Handbook 'Protecting the tax base of developing coun- tries' / 22
4.4	Diversen / 22
4.4.1	Lux Leaks / 22
4.4.2	Panama Leaks en Paradise Papers / 23
4.4.3	Football leaks / 23
4.4.4	NGO Tax Reports on MNE's 2 / 24

4.4.5	Rio Tinto's public 'CBCR-light' / 24
5.	Diversiteit aan rapportages / 25
5.1	Uitwisseling van gegevens ingevolge Richtlijn 2015/2376/EU / 25
5.2	Automatische uitwisseling ingevolge BEPS Action 13 (Country-By-Country Reporting) / 25
5.3	Uitwisseling inlichtingen op basis van belastingverdragen / 26
5.4	Openbare Country-By-Country Reporting (CBCR) / 26
5.5	Spontane en vrijwillige rapportages / 27
6.	Informatie-uitwisseling tussen autoriteiten: fiscaal gevoelige informatie raakt het publieke domein / 29
6.1	Het EU-Arbitrageverdrag / 29
6.2	EU-Staatssteun - casusposities / 29
6.2.1	Apple, / 30
6.2.2	Google / 30
6.2.3	Amazon / 31
6.2.4	Starbucks / 32
6.3	Het Amerikaanse 10-K formulier / 32
7.	UBO-register / 35
7.1	UBO-register / 35
7.2	Welke entiteiten moeten hun UBO's registreren? / 35
7.3	Wie is de UBO? / 35
7.4	Welke informatie? / 36
7.5	Implementatie / 36
7.6	Mogelijke aanpassingen na de implementatie / 36
8.	Uitwisseling van 'belasting gevoelige informatie' door het bedrijfsleven aan de fiscus / 39
8.1	Structuur/ operationeel model / 39
8.2	CRS wereldwijd en uitgebreid / 39
8.3	Voor personen en organisaties / 40
8.4	Country-By-Country Reporting / 40
8.5	Transfer pricing-documentatie voor grote multinationals / 41
8.6	Voorbeeld: Informatie inzake immateriële activa / 42
8.7	Voorbeeld: Informatie-uitwisseling tussen overheidslichamen / 43
9.	WOB-verzoeken / 45
9.1	Openbaarheid van documenten van de Europese Unie / 45
9.2	Uitzonderingsgronden Eutrowob / 46
9.3	Toetsing van het informatieverzoek / 46



Bijlage: De Nederlandse TIEA's / 59

10.	Transparantieregels voor intermediairs / 47
10.1	Welke fiscale planingsconstructies? / 47
10.2	Volgende stappen / 48
11.	Transparantieregels voor 'fiscale vertegenwoordigers' / 49
11.1	Banken: renseignering ontvangen/ betaalde bedragen / 49
11.2	Btw vertegenwoordigers / 49
11.3	Expediteurs douane / 49
11.4	De digitale economie / 50
12.	Voorbeelden / 51
12.1	Voorbeeld 1 – Infocap rulings / 51
12.2	Voorbeeld 2 – Cv/bv-structuur / 52
12.3	Voorbeeld 3 – Immateriële activa ondergebracht in buitenlandse groepsentiteit / 53
12.4	Voorbeeld 4 – Treasury gerelateerde interne verrekenprijsstructuren / 54
13.	Matrix van informatie-uitwisseling ('disclosure matrix') / 55
14.	Gevolgen voor de fiscale praktijk / 57

De internationale belastingadviespraktijk heeft de afgelopen paar jaar grote veranderingen doorgemaakt, waarbij een parallel kan worden getrokken met de veranderende maatschappij. Tegenwoordig vinden we het niet meer dan gebruikelijk dat grote bedrijven precies kunnen volgen waar we op klikken, wat we 'likken' of zelfs waar we ons op elk gegeven moment bevinden met onze telefoon.

'Ik heb toch niks te verborgen' luidt dan vaak de redenering en dit grijpt terug naar ons Calvinistische gedachtengoed, dat we klaarbijkeijk nog niet hebben afgeschud. Daar waar wij vroom 'de gordijnen openhouden', verwachten wij hetzelfde van onze overheid en van de bedrijven waar we onze spullen van kopen. Als het niet goedschiks kan, dan kwaadschiks.

'Wij', als (internationale) maatschappij, willen precies weten waar hoeveel belasting wordt afgedragen door grote bedrijven en hoogwaardigheidsbekleders. Gelden voor grote multinationals dezelfde regels en (belasting)wetten als voor iedereen, verwijzende naar de onderzussen beruchte ruilngpraktijk? De zucht naar transparantie is dusdanig groot dat de afgelopen paar jaar grote informatie-lekken hebben plaatsgevonden, die enkele weken het nieuws domineerden.

Dit heeft geleid tot meerdere initiatieven van intergouvernementele organisaties om fiscale transparantie af te dwingen. Dit beperkt zich niet alleen tot het vrij-geven van door de EU-landen afgegeven ruilngs. Ondertussen zijn er namelijk meerdere EU-Richtlijnen gepubliceerd omtrent fiscale transparantie, is Country-By-Country Reporting ('CBCR') bij OESO-landen geïntroduceerd en vindt ook zelfs bij enkele bedrijfsstakken spontane en vrijwillige rapportage plaats.

Dit dossier is een behandeling van de nieuwste ontwikkelingen op het gebied van fiscale transparantie, met daarin de meest vooraanstaande initiatieven, weten en richtlijnen die van belang kunnen zijn voor fiscale professionals met cliënten die internationaal opereren. Na een uitgebreide uiteenzetting van de verschillende initiatieven worden enkele casus geanalyseerd van de grootste multinationals die met hun geschillen met de fiscus de afgelopen paar jaar het nieuws hebben gedomineerd. Aan de hand van een viertal voorbeelden wordt daarna een illustratie gegeven van hoe fiscaal gevoelige informatie van het multinationale bedrijfsleven bij de fiscale autoriteiten belandt. Ten slotte wordt kort uiteengezet wat naar onze mening de gevolgen zouden kunnen zijn voor de fiscale praktijk.



## 2. Fiscale transparantie – wat betekent dit?

In de afgelopen jaren is de roep om inzicht in afspraken tussen burgers en Non-Gouvernementele Organisaties en andere belanghebbenden hebben de overheden op het gebied van directe belastingen sterk toegenomen. Actie vanuit tendens versterkt om openheid te eisen ten aanzien van detailregelingen zoals die in de rulingspraktijk van overheden door de jaren heen gestalte heeft gekregen. In het kader hiervan is binnen institutionele organisaties een instrumentele definitie van het begrip 'transparantie' ontwikkeld. Fiscale transparantie ziet in dit verband op de uitwisseling van afspraken in de vorm van rulings en dergelijke tussen overheden.

In het door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling ('OESO') en de G20 opgestarte BEPS'-initiatief, een gecoördineerde aanpak om internationale belastingontwijking tegen te gaan, is in actiepunt 5 een beslissende aanzet tot transparantie gegeven. Actiepunt 5 luidt als volgt:

'Kevamp of the work on harmful tax practices; framework for improving transparency in relation to rulings'.

Het gaat dus in het bijzonder om de mate van openheid tussen overheden. Parallel aan BEPS heeft ook de EU in 2015 een Richtlijn aangenomen die in het bijzonder de automatische uitwisseling van rulings en vertekenprijzafspraken tussen EU-lidstaten regelt. Nederland heeft gevolg gegeven aan deze richtlijn middels een wettelijke procedure die voorziet in de uitwisseling van gegevens met ingang van 1 januari 2017.

Het moge duidelijk zijn dat einddoel van een en ander is om belastingontwijking te onderkennen c.q. te voorkomen. Er zal dan ook een balans moeten komen tussen toegang tot de betrokken informatie enerzijds en het voorkomen van een te ruimhartig gebruik voor diverse doeleinden.

Voor de goede orde zij vermeld dat uitsluitend gegevens over rulings met grensoverschrijdende implicaties voor uitwisseling in aanmerking komen. Gegevens over rulings en vertekenprijzafspraken met uitsluitend nationale impact, i.e. zonder grensoverschrijdend effect, behoeven niet te worden uitgewisseld.

Het is onvermijdelijk dat het delen van inhoudelijke kennis op dit vlak verstrekkende betekenis zal hebben voor de wereldwijde belastingheffing over ondernemingen. Base Erosion and Profit Shifting, het uithollen van de belastinggrondslag en het (ongeeoorloofd) verschuiven van winsten om zo belasting te ontwijken.

miningswinst. Hoewel zekere waarborgen zijn opgenomen gericht tegen gebruik voor doeleinden die vallen buiten het kader van het overeengekomen raamwerk (bijvoorbeeld bij de bestrijding van staatssteun), zal implementatie van het transparantieramwerk aanleiding geven tot conflicten en mogelijk daaruit voortvloeiende jurisprudentie.

Tevens is recentelijk door de OESO een 500 pagina's tellend boekwerk gepubliceerd genaamd 'Fighting Tax Crime', waarin het een en ander als volgt in kaart wordt gebracht:

Anti-fraud measures	Combating and preventing fraud	Tax fraud (serious organised crime)
	Controls and sanctions	Tax evasion (shadow economy, income underreporting, illegal employment)
	Monitoring and cooperation	Tax avoidance (aggressive tax planning, avoidance models)
	Support and simplification	Tax compliance (voluntary disclosures, fulfilment of tax obligations)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tax investigation and audits</li> <li>• Prosecution and penalties</li> <li>• Elimination from legal financial circles</li> <li>• Cooperation with the judicial system/police</li> <li>• Controls, investigations</li> <li>• Tax audits (risk analysis)</li> <li>• Prosecution and penalties</li> <li>• Tax collection</li> <li>• Risk management</li> <li>• Office and field staff controls</li> <li>• Official first visits</li> <li>• Tax collection</li> <li>• Information and forms</li> <li>• Cooperation with interest groups</li> <li>• Horizontal monitoring</li> <li>• Advance rulings</li> </ul>		

Bron: OECD (2017), *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, OECD Publishing, Paris. <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>.

Aangezien 51 landen aan dit rapport hebben meegewerkt, kan worden geconcludeerd dat dit rapport mede met de medewerking van niet-OESO-lidstaten is gerealiseerd.

Overigens dient te worden opgemerkt dat, volgens bovenstaande afbeelding, belastingontwikking volgens de OESO ook al aan anti-fraudemaatregelen zou moeten worden onderworpen. Dit is een duidelijke trendbreuk, aangezien ontwikkeling, in tegenstelling tot ontduiking, volledig binnen de wettelijk gestelde kaders plaatsvindt en dus niet strafbaar is.

In dit fiscaal dossier zal worden ingegaan op diverse detailspecten welke direct dan wel indirect verband houden met de nieuwe fiscale verhoudingen. De toekomst zal leren of en in welke mate het opengooien van in beginsel vertrouwelijke afspraken en toezeggingen het gedrag van belastingplichtigen en fiscale autoriteiten zal beïnvloeden.



### 3. Definities van 'ruling en andere fiscaal gevoelige informatie' volgens OESO, EU, UN en lokale fiscus

Bij de vraag wat precies onder 'rulings' en aanpalende afspraken dient te worden verstaan, treft men een uiteenlopende waaier van definities aan. Hierna worden achtereenvolgens de benadering van respectievelijk OESO, EU, UN en lokale aanpak beschreven.

#### 3.1 OESO BEPS ACTION 5 – FOCUS OP ONDERNEMINGEN

Hoofdstuk 5 van het OECD Action 5 rapport 'Countering Harmful Tax Practices more effectively taking into account Transparency and Certainty' behandelt 'Compulsory Spontaneous Exchange of Information' tussen belastingadministraties.

Het verzamelbegrip 'Rulings' wordt hierin als volgt gedefinieerd:

'Any advice, information or undertaking provided by a tax authority to a specific taxpayer or group of taxpayers concerning their tax situation and on which they are entitled to rely';

Rulings kunnen algemeen ('group of taxpayers') en specifiek ('individual taxpayer') van aard zijn. De regels met betrekking tot uitwisseling zijn uitsluitend van toepassing op specifieke rulingverzoeken. De omschrijving wordt vervolgens in een zestiende subcategorieën onderverdeeld, te weten:

1. taxpayer-specific rulings related to preferential regimes;
2. cross-border unilateral APAs and any other cross-border unilateral tax rulings (such as ATRs) covering transfer pricing or the application of transfer pricing principles;
3. cross-border rulings providing for a unilateral downward adjustment to the taxpayer's taxable profits that is not directly reflected in the taxpayer's financial/commercial accounts;
4. permanent establishment (PE) rulings, i.e. rulings concerning the existence or absence of, and/or the attribution of profits to, a permanent establishment by the country giving the ruling;
5. related party conduit rulings;
6. any other type of ruling that in the absence of spontaneous information exchange gives rise to BEPS concerns.

2. BEPS Action 5, hoofdstuk V, onderdeel IIA.

De Common Reporting Standard ('CRS') bevat de standaardprocedure met betrekking tot de uitwisseling van informatie over belastingplichtigen. Het betreft financiële gegevens alsmede persoonsgegevens van zowel natuurlijke personen als juridische entiteiten. De betreffende gegevens worden in de uitwisseling overgenomen alsmede de informatie over de belastingplichtigen. Meer gedetailleerde informatie over de Common Reporting Standard wordt in hoofdstuk 8 gegeven.

De CRS volgt qua uitwerking de regelgeving, uitgevaardigd onder de Amerikaanse Foreign Account Tax Compliance Act ('FATCA'). Verder is implementatie van de CRS gekoppeld aan Competent Authority Agreements ('CAA').

### 3.3 EU-RICHTLIJN AUTOMATISCHE INFORMATIE-UITWISSELING

De Richtlijn (EU) 2015/2376 van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU<sup>3</sup> wat betreft verplichte automatische uitwisseling van informatie op belastinggebied stelt onder overweging 6:

(6) Met het oog op de rechtszekerheid moet Richtlijn 2011/16/EU worden gewijzigd door middel van de toevoeging van een goede definitie van voorafgaande grensoverschrijdende rulling en voorafgaande verrekenprijfspraken. Deze definities moeten breed genoeg zijn om zeer uiteenlopende situaties te kunnen omvatten waaronder, maar niet beperkt tot, de onderstaande soorten voorafgaande grensoverschrijdende rullings en voorafgaande verrekenprijfspraken:

- unilaterale voorafgaande verrekenprijfspraken en/of verrekenprijfspraken;
- bilaterale of multilaterale voorafgaande verrekenprijfspraken en verrekenprijfspraken;
- afspraken of beslissingen op grond waarvan wordt bepaald of er al dan niet een vaste inrichting bestaat;
- afspraken of beslissingen op grond waarvan wordt bepaald of er feiten zijn met een mogelijke impact op de belastinggrondslag van een vaste inrichting; afspraken of beslissingen op grond waarvan de fiscale status in een lidstaat wordt bepaald van een hybride entiteit die gereguleerd is aan een ingezetene van een ander rechtsgebied, en
- afspraken of beslissingen inzake de grondslag voor de afschrijving van een actiefbestanddeel in één lidstaat, verworven van een concernonderneming in een ander rechtsgebied.

3. Publicatieblad van de Europese Unie van 18 december 2015.



Een en ander resulteert in de navolgende definities:

Voorafgaande grensoverschrijdende rulling:

'Een akkoord, een mededeling dan wel enig ander instrument of enige andere handeling met soortgelijk effect, ook indien afgegeven, gewijzigd of hernieuwd in het kader van een belastingcontrole mits aan de volgende voorwaarden is voldaan:

a) het of zij is afgegeven, gewijzigd of hernieuwd door of namens de regering of de belastingautoriteit van een lidstaat, of een territoriaal of staatkundig onderdeel van die lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, ongeacht of er effectief gebruik van wordt gemaakt;

b) het of zij is afgegeven, gewijzigd of hernieuwd, ten aanzien van een welbepaalde persoon of groep van personen, en deze persoon of groep personen kan zich erop beroepen;

c) het of zij de interpretatie of toepassing betreft van een wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling ter toepassing of handhaving van nationale belastingwetgeving van de lidstaat of de territoriale of staatkundige onderdelen daarvan, met inbegrip van de lokale overheden;

d) het of zij betrekking heeft op een grensoverschrijdende transactie of op de vraag of er op grond van de activiteiten van een persoon in een ander rechtsgebied al dan niet sprake is van een vaste inrichting, en

e) het of zij eerder is tot stand gekomen dan de transacties of activiteiten in een ander rechtsgebied op grond waarvan mogelijk sprake is van een vaste inrichting, of dan de indiening van een belastingaangifte voor het tijdvak waarin de transactie of reeks transacties dan wel de activiteiten hebben plaatsgevonden;

De grensoverschrijdende transactie kan betrekking hebben op, maar is niet beperkt tot, het doen van investeringen, het leveren van goederen, het verrichten van diensten, het financieren of het gebruiken van materiële of immateriële activa, waarbij de persoon die de voorafgaande grensoverschrijdende rulling heeft gekregen, niet rechtstreeks betrokken hoeft te zijn'.

Voorafgaande verrekenprijsafsprake:

'Een akkoord, een mededeling dan wel enig ander instrument of enige andere handeling met soortgelijk effect, ook indien gemaakt, gewijzigd of hernieuwd, in het kader van een belastingcontrole, mits aan de volgende voorwaarden is voldaan:

a) het of zij is gemaakt, gewijzigd of hernieuwd door of namens de regering of de belastingautoriteit van een of meer lidstaten, of een territoriaal of staatkundig onderdeel daarvan, met inbegrip van de lokale overheden, ongeacht of er effectief gebruik van wordt gemaakt;

b) het of zij is gemaakt, gewijzigd of hernieuwd, ten aanzien van een welbepaalde persoon of groep van personen, en deze persoon of groep personen kan zich erop beroepen; en

c) voordat grensoverschrijdende transacties tussen verbonden ondernemingen hebben plaatsgevonden, een passende reeks criteria om de verrekenprijzen voor die transacties te bepalen of de toerekening van winsten aan een vaste inrichting is vastgesteld'.

4. Richtlijn EU 2015/2376, art. 1.1b.

Een expliciete omschrijving van het ruliningsbegrip ontbreekt in de door de VN gepubliceerde documenten. Grosso modo wordt het door de EU geboden kader gevolgd. Het spreekt voor zich, dat de VN evenzeer als OESO en EU zijn gebonden aan de 'ISO/IEC 27000-series'-certificering, zoals in paragraaf 6.2 hierna uiteengezet en dus dient zorg te dragen voor een gedegegen vorm van informatiebewaking.

### 3.5 REGELING OP LOKAAL NIVEAU

Een eensluidende definitie van het ruliningsbegrip valt moeilijk te geven. In de Nederlandse fiscale praktijk wordt onder een ruling in het algemeen verstaan een voorafgaande afspraak met of toezegging door de belastingdienst aan een belastingplichtige inzake de uitleg van een bestaande of toekomstige fiscale positie. Aldus vallen APA's en AFR's alsmede standpuntbepalingen door of namens daartoe binnen de belastingdienst bevoegde personen in brede zin onder deze omschrijving. De essentie van een ruling bestaat in het verkrijgen van zekerheid vooraf.

In het kader van fiscale transparantie ter uitvoering van Richtlijn 2015/2376/EU van 8 december 2015 en de voorafgaande grensoverschrijdende ruliningspraktijk is in de wet tot wijziging van de 'Wet op de internationale bijstandverlening bij de heffing van belastingen', in werking per 1 januari 2017, de volgende definitie van het ruliningsbegrip opgenomen:

1. Voor de toepassing van dit artikel en van artikel 6d wordt verstaan onder een voorafgaande grensoverschrijdende ruling: een uitlating door of namens de inspecteur, dan wel Onze Minister, ongeacht of er effectief gebruik van wordt gemaakt, die:

- is gedaan ten aanzien van een persoon of groep van personen die zich daarop kan, onderscheidenlijk kunnen, beroepen;
- de interpretatie of toepassing betreft van een wettelijke bepaling ter uitvoering of handhaving van de nationale belastingwetgeving;
- betrekking heeft op een grensoverschrijdende transactie of op de mogelijke aanwezigheid van een vaste inrichting in Nederland of in een ander rechtsgebied; en
- eerder tot stand is gekomen dan:

- de grensoverschrijdende transactie;
- de activiteiten in Nederland of in een ander rechtsgebied op grond waarvan mogelijk het sprake is van een vaste inrichting; of
- de indeling van een belastingaangifte voor het tijdstip waarin de grensoverschrijdende transactie of de activiteiten in Nederland of in een ander rechtsgebied hebben plaatsgevonden.<sup>5</sup>

Soortgelijke uitvoeringsregels met verwante definities van het ruliningsbegrip zijn ingevoerd door andere EU-lidstaten.

5. Wet op de internationale bijstandverlening bij de heffing van belastingen in verband met de automatische uitwisseling van inlichtingen over grensoverschrijdende rulings en verrekenprijsofspraken (Wet d.d. 21 december 2016 inzake uitwisseling inlichtingen over rulings).



### 3.6 BEPERKINGEN VAN DE DEFINITIES – BALANS MET PRIVACY/ WEGBLIJVEN VAN FISHING EXPEDITIONS

Indien het recht op uitwisseling van inlichtingen ongelimiteerd plaatsvindt, kunnen prive- of zakelijke belangen worden geschonden. Met name zakelijke belangen kunnen worden geschaad indien balansgegevens, die met zekere privacy waarborgen zijn omgeven, integraal worden uitgewisseld.

Ook dient een grens te worden getrokken tussen gerechtvaardigde belangen van belastingadministraties enerzijds en zogeheten 'fishing expeditions' anderzijds, die worden ondernomen om mogelijke voor 'risk assessment' en 'audit' geschikte informatie op het spoor te komen.<sup>6</sup> In een recente uitspraak van het Europese Hof van Justitie is uitgemerkt dat de autoriteiten van de aangezochte staat moeten onderzoeken of de gewenste inlichtingen naar verwachting van belang zijn voor de belastingpositie van een specifieke belastingplichtige.<sup>7</sup>

De reikwijdte van het relevante 'equal arms'-beginsel zal nader dienen te worden afgebakend.

De rechten van de belastingplichtige<sup>8</sup> staan ook vermeld in de OESO-publicatie 'Fighting Tax Crime', te weten:

- Het recht op de presumptie van onschuld
- Het recht om op zijn / haar rechten gewezen te worden
- Het recht op de hoogte te worden gebracht van de bijzonderheden waar de belastingplichtige van wordt beschuldigd
- Het zwijgrecht
- Het recht op juridische bijstand
- Het recht op vertaling en vertolking
- Het recht op toegang tot de documenten met betrekking tot de zaak, het recht op volledige openbaarmaking van stukken
- Het recht op een vlot proces
- Het recht op bescherming tegen dubbele vervolging (ne bis in idem)

6. Zie hierover ook het OESO-commentaar op art. 26 OESO-Modelverdrag, par. 5.1 e.v. Arrest HvJ EU van 16 mei 2017, zaak C-682/15 inzake Berlioz Investment Fund SA. Overigens spreekt men in 'Fighting Tax Crime' over 'verdachten' in plaats van over 'belastingplichtigen'. Dit is in lijn met het eerste principe van het 'Fighting Tax Crime'-document, dat stelt dat fiscale overtreedelingen (direct) zouden moeten worden gecriminaliseerd.

#### 4. Geografische dekking van overheidsinitiatieven (OESO, EU, VN, Diversen)

Het volgende schema geeft een globaal overzicht omtrent de diverse initiatieven die overheden, maar ook diverse consortia van journalisten hebben genomen om te sturen naar een (bijna) volledige transparantie van fiscaal gevoelige informatie.

Bron: Transfer Pricing Associates B.V., 2017

OESO	EU	VN	Diversen
<ul style="list-style-type: none"> <li>• TP Guidelines</li> <li>• BEPS Action Reports:</li> <li>• CCRB</li> <li>• Master file</li> <li>• Principle Purpose Test</li> <li>• Exchange of information packages</li> <li>• Fighting Tax Crime</li> <li>• Handbook on Tax Risk Assessment</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ATAD I &amp; II</li> <li>• CCTB</li> <li>• EU State Aid cases</li> <li>• Exchange of information directives</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• UN Practical manual on transfer pricing</li> <li>• UN Handbook 'protecting the tax base of developing countries'</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lux leaks</li> <li>• Panama leaks en Paradise Papers</li> <li>• Football Leaks</li> <li>• NGO tax reports on MNE's</li> <li>• Rio Tinto's public 'CBCR-lijst'</li> </ul>

#### 4.1 DE OESO

De OESO heeft na publicatie van de BEPS-rapporten in september 2015 diverse uitlatingen gedaan om de agenda van BEPS, namelijk 'volledige transparantie' door MNE's en andere belastingplichtigen kracht bij te zetten.

#### 4.1.1 TP Guidelines

De OESO-initiatieven omvatten de publicatie in 2017 van een update van de OESO-Richtlijnen inzake interne verrekenningsvoorwaarden voor multinationale ondernemingen.

#### 4.1.2 BEPS Action reports

De BEPS-rapporten eind 2015 omvatten diverse maatregelen om fiscaal gevoelige informatie zo snel mogelijk in beeld te krijgen en daar waar nodig de belastingdienst instrumenten aan te reiken om 'fiscaal ongewenste structuren' aan te pakken.



#### 4.1.3 'Fighting Tax Crime'

Door zwaar in te zetten dat door oneigenlijk gebruik van belastingconstructies, overheden elk jaar meer dan enkele miljarden aan belastingopbrengsten mislopen, geeft de OESO in haar 'Fighting Tax Crime'-publicatie een tiental principes aan, welke overheden dienen in te zetten.

Dit is de officiële aankondiging van een 'war on tax', zeker als je de volgende principes leest uit de 'Fighting Tax Crime' publicatie:

- Principle 1. Ensure Tax Offences are Criminalised
- Principle 7. Make Tax Crimes a Predicate Offence for Money Laundering
- Principle 9. Ensure International Co-operation Mechanisms are Available
- Principle 10. Protect Suspects' Rights

#### 4.1.4 Handbook on Tax Risk Assessment

Eén van de initiatieven van intergouvernementele organisaties om fiscale transparantie af te dwingen is de zogeheten Country-By-Country-Reporting. Verbeterd inzicht zorgt ervoor dat lidstaten sneller en efficiënter zullen kunnen bepalen welke ondernemingen nader moeten worden onderzocht. In het Handboek on Tax Risk Assessment is uit de doeken gedaan welke 'tax risk indicators' hiervoor interessant zullen zijn voor lokale belastingdiensten:

1. The footprint of a group in a particular jurisdiction
2. A group's activities in a jurisdiction are limited to those that pose less risk
3. There is a high value or high proportion of related party revenues in a particular jurisdiction
4. The results in a jurisdiction deviate from potential comparables
5. The results in a jurisdiction do not reflect market trends
6. There are jurisdictions with significant profits but little substantial activity
7. There are jurisdictions with significant profits but low levels of tax accrued
8. There are jurisdictions with significant activities but low levels of profit (or losses)
9. A group has activities in jurisdictions which pose a BEPS risk
10. A group has mobile activities located in jurisdictions where the group pays a lower rate or level of tax
11. There have been changes in a group's structure, including the location of assets
12. Intellectual property (IP) is separated from related activities within a group
13. A group has marketing entities located in jurisdictions outside its key markets
14. A group has procurement entities located in jurisdictions outside its key manufacturing locations
15. Income tax paid is consistently lower than income tax accrued
16. A group includes dual resident entities
17. A group includes entities with no tax residence
18. A group discloses stateless revenues in Table 1

9. OECD (2017), *Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment*, OECD, Parijs. [www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf)

Deze zeer gestructureerde aanpak van de belastingdiensten zal leiden tot 'best practices' hoe men met behulp van 'data-analyses' de lekken in een belastingssysteem van een onderneming kan opsporen.

## 4.2 DE EUROPESE UNIE

### 4.2.1 ATAD I & II

De EU heeft in vervolg op de aanbevelingen uit de OESO BEPS-rapporten bij de EU-lidstaten aangedrongen op een coherente implementatie van BEPS en die vervolgens in richtlijnen vorm te geven, op grond waarvan de recente 'Anti Tax Avoidance Directive I & II' is uitgebracht, waarin naast de vertaling van BEPS-rapporten naar de EU-lidstaten enkele EU-specifieke beleidsvoorstellen zijn gelanceerd, te weten het introduceren van een General Anti-Abuse Rule ('GAAR') en een uniforme regeling inzake zogeheten 'Exit Taxation'.

### 4.2.2 C(C)CTB

Op aandringen van Duitsland en Frankrijk is in 2011 een 'Common Consolidated Corporate Tax Base' voorgesteld. Op 25 oktober 2016 echter heeft de Europese Commissie twee nieuwe voorstellen gepubliceerd om de vennootschapsbelastingstelsels in de EU vergaand te harmoniseren en heeft zij het C(C)CTB-voorstel uit 2011 opgeknippt in twee voorstellen. Het eerste voorstel, dat zou moeten ingaan op 1 januari 2019, beoogt de heffingsgrondbelastingen van de VPB-stelsels in de EU vergaand te harmoniseren (CCTB). Op grond van het tweede voorstel (C(C)CTB) wordt de Europese winst van een groep vastgesteld op geconsolideerde basis en vervolgens aan de afzonderlijke vennootschappen toegerekend via een verdeel-sleutel. Dit voorstel zou twee jaar later in moeten gaan, te weten op 1 januari 2021.

### 4.2.3 EU staatssteunzaken

In de gevallen waarin een EU-lidstaat onterecht een voor één multinational wel erg voordelig fiscaal regime heeft afgesproken – zonder dat andere belastingplichtigen hiervoor in aanmerking zouden komen – eist de Europese Commissie het geschatte belastingvoordeel terug van de EU-lidstaat. De betrokken EU-lidstaat is vervolgens verplicht dit deel, zijnde 'staatssteun', zelf terug te vorderen van de desbetreffende onderneming.

Voorbeelden zijn onder meer:

- Fiat, die een voordelige ruiling ontving van de Luxemburgse overheid ten aanzien van een financieringsactiviteit;
- Apple, die met een cost-plus ruiling, onderhandeld en afgesloten met de Ierse belastingdienst, een aanzienlijk deel van haar opbrengsten ten aanzien van



Een ontevreden medewerker van een Big 4 – accountantskantoor heeft alle rulings die in een bepaalde periode door dit kantoor waren afgesloten, gedeeld

#### 4.4.1 Lux Leaks

### 4.4 DIVERSEN

Het VN-handboek 'Protecting the tax base of developing countries' geeft aan waar de 'developing countries' hun aandacht op vestigen. Enkele onderwerpen die hier op de voorgrond treden zijn 'Automatic Exchange of Information',<sup>10</sup> 'Transparency and Disclosure' en 'Common Reporting Standard'.<sup>11</sup>

#### 4.3.2 UN Handbook 'Protecting the tax base of developing countries'

De VN heeft een zeer actieve fiscale commissie, op grond waarvan een herziene 'Manual on transfer pricing' in 2013 is gepubliceerd. De Manual bevat echter geen specifieke definitie van het rullingbegrip.

#### 4.3.1 UN Practical manual on transfer pricing

### 4.3 DE VERENIGDE NATIES

Tevens heeft de EU de uitwisseling van fiscale informatie verder geïntensiveerd, waarvoor wordt verwezen naar hoofdstuk 4.3.

#### 4.2.4 Richtlijnen inzake uitwisseling van inlichtingen

- door de Europese Commissie voor nader onderzoek.
- andere individuele Nederlandse belastingrulings (kunnen) worden opgevraagd rulling met de Nederlandse fiscus onderzoeken; en
- Nederland haar fiat gegeven middels een rulling. De commissie gaat deze stein, kunstmatige winstverschuiving heeft gerealiseerd. Hiervoor heeft meerdere vennootschappen gevestigd in Nederland, Luxemburg en Liechtenmededinging, Margrethe Vestager, beschuldigt IEKA ervan dat deze, via IEKA kunnen niet ontsnappen aan deze ontwikkeling. De commissaris voor IEKA, niet alleen de grote techgiganten, maar ook productiebedrijven zoals gevestigd, een zogenaamde 'stateless entity';
- richte partnership, die overigens voor fiscale doeleinden nergens was grond hiervan werd elke 'restwinst' gealloceerd aan een in Engeland opgekomen – werd gezien als een routinematige 'cost-plus onderneming'. Op onderneming – die groene bonen brandt waaruit de bruine koffiebonen – Starbucks, die in Nederland een APA had gesloten waarbij een 'roasting'
- haar niet-Amerikaanse activiteiten op een bankrekening in Bermuda liet landen;

met een consortium van journalisten die op hun beurt deze zogenaamde 'Lux Leaks'-publicatie hebben gefaciliteerd.

#### 4.4.2 Panama Leaks en Paradise Papers

Doordat een tweetal trustkantoren onzorgvuldig met hun cliëntendossiers zijn omgegaan, zijn grote dossiers met veel fiscaal gevoelige informatie op straat komen te liggen. Alhoewel het voornamelijk informatie betrof van natuurlijke personen en minder structuren van multinationals, is er toch een tendens in het publieke domein om het aanhouden van deze structuren te veroordelen. De lijn tussen een 'met argumenten te verdedigen structuur' versus 'een exotische locatie is altijd verdacht' is aan het vervagen, wat voor multinationals aanleiding moet zijn om de houdbaarheid van bepaalde fiscale structuren te herijken.

De voorgenomen rapporten roepen de vraag op naar de grens tussen belastingontwikking enerzijds en belastingontduiking anderzijds.

Bij belastingontwikking worden de grenzen c.q. tekortkomingen van de wettelijke structuur benut om belastingbesparing te realiseren.

Belastingontduiking vindt daarentegen plaats indien hetzij door valse aangiften dan wel anderszins belasting in strijd met de wet niet wordt betaald. Het woord 'anderszins' ziet waarschijnlijk op situaties waarbij feiten en omstandigheden welbewust verkeerd worden weergegeven.

De vraag dringt zich op hoe fiscaal ethisch gedrag zich verhoudt tot het aldus gedefinieerde onderscheid. Voorop kan worden gesteld dat handelen in strijd met de lange democratische weg tot stand gekomen wet zedelijk verwerpelijk is. De vraagstelling concentreert zich derhalve op het fenomeen belastingvermijding en in het bijzonder belastingvermijding door grensoverschrijdende ondernemingen. Het BBPS-project trekt in dit verband een imaginaire grens door het begrip 'fair share' te introduceren. Aan de andere kant ziet het grotere bedrijfsleven belasting betalen als een belangrijke kostenpost welks ethisch gehalte dient te worden afgewogen tegen de eveneens in de interne 'Codes of Conduct' opgenomen doelstellingen om werkgelegenheid te scheppen en kwalitatief hoogwaardige producten aan de wereld af te leveren. Zo is fiscale ethiek niet eenduidig te definiëren. Of grenzen worden overschreden zal van geval tot geval moeten worden vastgesteld zij het dat extremiteiten, zoals in de Panama en Paradise papers aan de kaak zijn gesteld, moreel ontoelaatbaar dienen te worden verklaard.

#### 4.4.3 Football Leaks

Dit is een internetplatform waaraan zestig journalisten uit twaalf belangrijke Europese voetballanden bijdragen leveren. Ze doen onthullingen over contracten en allerlei financiële aspecten van het topvoetbal. Bij dit lek, de grootste uit de voetbalgeschiedenis, zijn ruim 18,6 miljoen documenten openbaar gemaakt. Op



basis van de bevindingen uit deze documenten zijn de topvoetballer Cristiano Ronaldo en trainer José Mourinho in opspraak geraakt wegens vermeende belastingontwikking. Naar verluid zouden ze beide miljoenen euro's naar de Britse Maagdeneilanden hebben gesluisd.

#### 4.4.4 NGO Tax Reports on MNE's 2

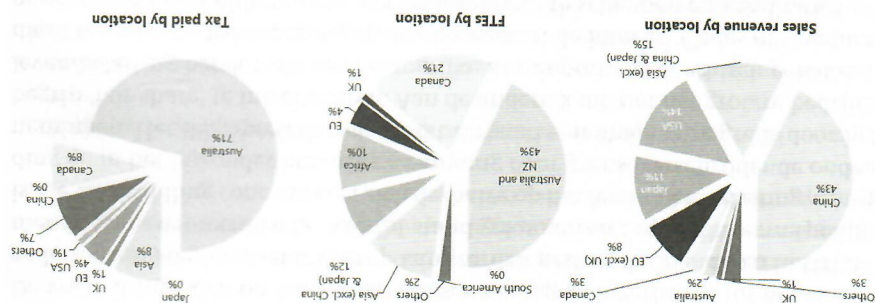
Ben aantal NGO's heeft publicaties opgesteld waar het handelen van een bepaalde multinational aan de kaak wordt gesteld. Voorbeelden zijn:

- Het IEBA rapport 'Taaks Avoyd', uit 2016<sup>12</sup>, waarin specifieke belastingbesparingen tot € 1 miljard per jaar worden uitgelegd.
- Het Glencore rapport<sup>13</sup> uit 2011, waar het optreden van Glencore in Afrika wordt geanalyseerd, met name de 'tax ruling' die tussen Glencore en de overheid van Zambia is afgesloten.

#### 4.4.5 Rio Tinto's public 'CBCR-light'

Ben toegenomen aantal ondernemingen publiceert jaarlijks een rapport waarin vermeld staat hoeveel belastingen (vennootschapsbelasting, loonbelasting etc.) er per land zijn betaald. Dit om transparant te zijn en tevens aan te geven welke bijdrage aan een lokale economie plaatsvindt.

Rio Tinto, zie voorbeeld hieronder, is één van deze ondernemingen. Het betreft hier de gegevens uit de rapportage van 2016 en haar publieke jaarverslag van 2016:



Wanneer men deze drie taartgraffieken naast elkaar beziet, is er een duidelijke discrepantie te zien in de verdelingen tussen de landen waar omzet wordt gegenereerd, de landen waar het personeel zich bevindt en de landen waar uiteindelijk de winstbelasting wordt betaald.

12. <https://www.greens-efa.eu/en/article/corporate-tax-avoidance-5963/>
13. Specific Instance regarding Glencore International AG and First Quantum Minerals Ltd. and their alleged violations of the OECD guidelines for multinational enterprises via the activities of Mopani Copper Mines Plc. in Zambia. [https://mining-watch.ca/sites/default/files/Mopani\\_press\\_dossier.pdf](https://mining-watch.ca/sites/default/files/Mopani_press_dossier.pdf).

## 5. Diversiteit aan rapportages

Fiscale transparantie openbaart zich in meerdere verscheningsvormen. In willekeurige volgorde kunnen door overheden de navolgende instrumenten worden gebruikt:

### 5.1 UITWISSELING VAN GEGEVENS INGEVOLGE RICHTLIJN 2015/2376/EU

Deze automatische uitwisseling is hiervoor in paragraaf 4.3 voldoende besproken.

### 5.2 AUTOMATISCHE UITWISSELING INGEVOLGE BEPS ACTION 13 (COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING)

Deze globale en inmiddels door vele landen uitgewerkte informatieplicht is het derde onderdeel van een driedelige documentatie, welke bestaat uit het

groepsdossier ('master file') het lokale dossier ('local file') en het landenrapport ('Country-By-Country Reporting'). Landenrapporten dienen, mits de groepsomzet meer dan € 750 miljoen bedraagt, in beginsel aan de uiteindelijke moedermaatschappij te worden opgestuurd. De belastingdienst van het land waar de moedermaatschappij is gevestigd dient vervolgens zorg te dragen voor doorzending aan de betrokken lokale belastingdiensten. De inhoud van de informatieplicht betreft de navolgende elementen (zie bijlage Tabel I):

- Inkomsten
- Winst voor belasting
- Betaalde winstbelasting
- De statutair verantwoorde winstbelasting
- Gestort kapitaal
- De cumulatieve winst
- Omvang personeel
- Materieel activa behoudens kas- en kasequivalenten
- Kenmerken van lokale entiteit(en) met specificatie van vestiging en aard van de bedrijfsmatige activiteit.

Ingevolge het 'Country-By-Country Reporting Implementation Package'-rapport van de OESO, gepubliceerd in 2015, is de belastingadministratie van de ontvangende jurisdictie gebonden aan de voorschriften van de 'Confidentiality and Data safeguards Questionnaire', dat als bijlage is gevoegd bij het model 'Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports'. Het rapport verwijst in dit verband uitdrukkelijk naar de 'ISO/IEC 27000-series standards', welke een gedetailleerde procedure voorschrijft voor periodieke controle op medewerkers, computersystemen en hoe met data wordt omgegaan.



## 5.3 UITWISSELING INLICHTINGEN OP BASIS VAN BELASTINGVERDRAGEN

In dit verband kan worden verwezen naar art. 26 OESO-Modelverdrag. Alle vormen van informatie-uitwisseling worden in beginsel door deze bepaling gedekt. De verstrekking van inlichtingen, in het bijzonder verstrekking op verzoek, is met zekere waarborgen omkleed.

Indien geen OESO-conform belastingverdrag is gesloten kan informatie-uitwisseling plaatsvinden op basis van Tax Information Exchange Agreements ('TIEA'). Dergelijke bilaterale verdragen worden overeengekomen met landen die een belastingvriendelijk klimaat vertegenwoordigen. In beginsel is de reikwijdte van TIEA's beperkt tot uitwisseling op verzoek. Onder omstandigheden kan uitbreiding tot automatische en spontane uitwisseling plaatsvinden. Een lijst van tussen Nederland en andere landen in aanmerking komende wederpartijen is als bijlage toegevoegd.

## 5.4 OPENBARE COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING (CBCR)

Het EU parlement heeft voorgesteld om een beperkte versie van de onder paragraaf 6.2. hierboven genoemde CBCR ook in het publieke domein te laten landen. Bijvoorbeeld door deze verplicht op de website van de desbetreffende MNO te plaatsen. Hierbij zou een ondergrens van € 40 miljoen als maatstaf worden gehanteerd. Dit voorstel is echter nog niet aangenomen door de lidstaten.

Art. 89 Richtlijn 2013/36/EU<sup>14</sup> verplicht bankinstellingen om jaarlijks gespecificeerde informatie op geconsolideerde basis vrij te geven.

Een ander voorbeeld is het Noorse Staatsfonds, waarin olieopbrengsten worden belegd. Het fonds bereikte half 2017 een beurswaarde van \$1 biljoen. Het fonds is van overheidsweg verplicht om een aantal kerngegevens te publiceren.

Het Noorse Ministerie van Financiën draagt de overkoepelende verantwoordelijkheid over het beheer van het Government Pension Fund. Dit fonds bestaat uit twee onderdelen, te weten het Government Pension Fund Global (GPGF) en het Government Pension Fund Norway (GPFN). Deze onderdelen worden beheerd door Norges Bank (GPGF) en Folketrygdfondet (GPFN).<sup>15</sup>

De gegevens die met het Noorse Ministerie van Financiën worden uitgewisseld bestaan uit kwartaalrapporten en jaartukken. Het gaat hier expliciet niet om informatie die als marktgevoelig kunnen worden aangemerkt.<sup>16</sup>

14. D.d. 26 juni 2013 Pb. 176/338 d.d. 27 juni 2013.

15. <https://www.regjeringen.no/en/topics/the-economy/the-government-pension-fund/governance-model-for-the-government-pens/id699573/>.

16. <https://www.nbim.no/en/transparency/>.

In bijzondere gevallen wordt al dan niet verplicht een aantal gegevens door bedrijven openbaar gemaakt. Een voorbeeld van spontane vrijwillige openbaarmaking is de periodieke jaarrekening van 'mining company' Rio Tinto. De pro-jecties van deze onderneming kunnen worden vertaald in de bij een waardeketenanalyse ('Value Chain Analysis') gebruikte 'Pie-Chart'-methode, met behulp waarvan de correlatie tussen omzet, FTEs en belastingpositie zichtbaar wordt gemaakt<sup>17</sup>. Op deze wijze wordt niet uitsluitend tegenover overheden, maar ook tegenover het publieke domein inzicht verstrekt in de consequenties van het gehanteerde bedrijfsmodel.

17. Zie de 'Pie Charts' van Rio Tinto in hoofdstuk 3, onder 'other', Ad 4 – Rio Tinto's openbare 'CBCR-Ighe'.



## 6. Informatie-uitwisseling tussen autoriteiten: fiscaal gevoelige informatie raakt het publieke domein

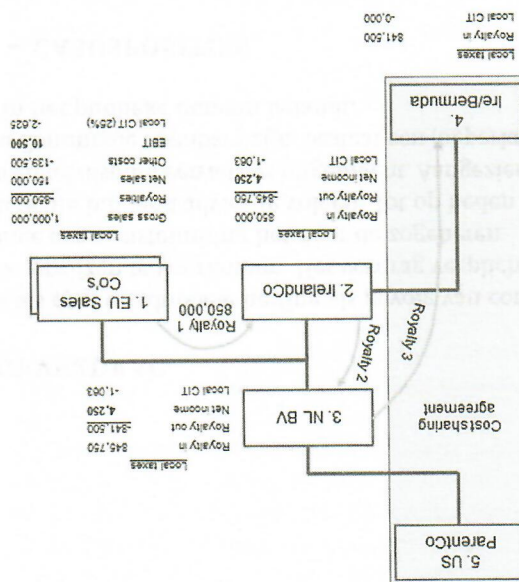
### 6.1 HET EU-ARBITRAGEVERDRAG

Het EU-Arbitrageverdrag<sup>18</sup> heeft als doel om dubbele heffing als gevolg van correcties op het terrein van vertrekkenprijzen te voorkomen. Het verdrag verplicht de lidstaten behoudens onderlinge overeenstemming het door de zogeheten Raadgevende Commissie uitgebrachte bindend advies te volgen. Tot op heden is slechts met betrekking tot één enkel dispuut een advies uitgebracht. Aangezien de adviezen van de Raadgevende Commissie openbaar zijn, bestaat een (beperkt) risico dat gevoelige informatie in het publieke domein belandt.

### 6.2 EU-STAATSTEUN - CASUSPOSITIES

De Europese commissie heeft op grond van haar regels omtrent staatssteun een aantal EU-lidstaten aangesproken over het verlenen van gunstige belastingafspraken met met individuele ondernemingen. Enkele voorbeelden worden hieronder toegelicht. Hierbij valt op te merken dat deze zaken allemaal zien op grote (internat)bedrijven waar het grote publiek dagelijks producten van gebruikt (of afneemt). Door de merkbekendheid van deze bedrijven zijn deze fiscale zaken onder de publieke aandacht gekomen. Het vervolgen van dit soort bedrijven levert immers publieke en publieke discussie op.

18. Verdrag 90/436 EEG tot afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen d.d. 1 januari 1995 Pb. L225 d.d. 20 augustus 1990.



Deze structuur laat (met fictieve cijfers) zien hoe Apple weinig belasting afdraagt op grond van haar fysieke aanwezigheid buiten Amerika. Apple geeft aan dat de betaling van een 'managed and controlled' entiteit op Bermuda ziet op de betaling voor 'intellectuele rechten' die in het bezit zijn van Apple Inc. (VS).

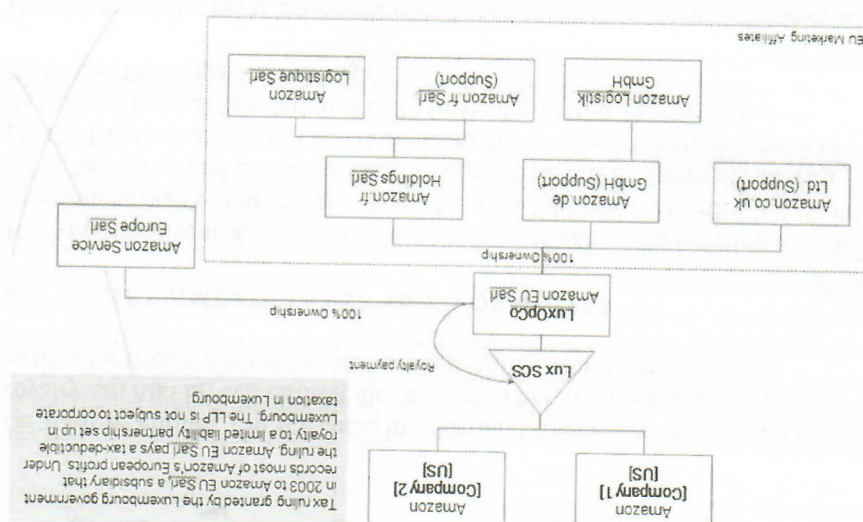
## 6.2.2 Google<sup>21</sup>

Google heeft een vergelijkbare structuur waarbij van Ierland betalingen plaatsvinden aan Bermuda, welke pas na repatriatie van deze fondsen naar de Amerikaanse tophoudstermaatschappij, aldaar in de heffing zullen worden betrokken.

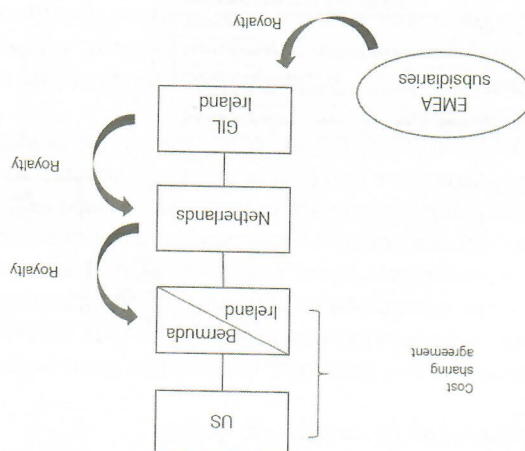
19. Europese Commissie – Persbericht: 'Staatssteun: Ierland kende Apple tot € 13 miljard verboden belastingvoordelen toe', [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_nl.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_nl.htm).
20. Huijbregtse, S. & Sood, A. (2016). *Digital Economy Handbook* 2016. Transfer Pricing Technologies B.V.
21. Ibid.

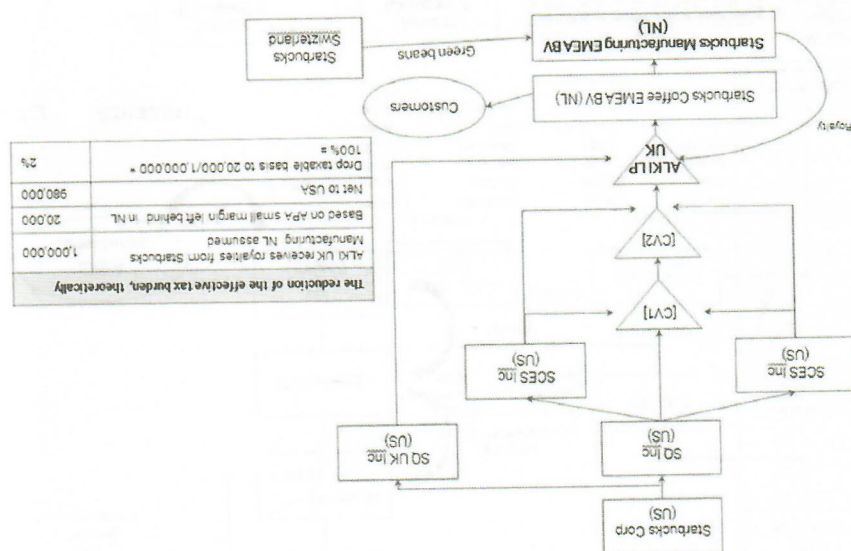


Het overhevelen van haar Europese activiteiten naar Luxemburg heeft Amazon veel aandacht van de Europese Commissie opgeleverd. De Engelse en Amerikaanse fiscus hebben zich inmiddels ook gemeld, met de mededeling dat Amazon in beide landen onvoldoende winst heeft getrapporteerd, op grond van een onjuiste interne verrekenningspraktijk.



## 6.2.3 Amazon 22





De 'roasting entiteit' van Starbucks in Nederland voldoet een winstafhankelijke royalty aan Alki LP, een entiteit die, hoewel in het Verenigd Koninkrijk opgericht, voor fiscale doeleinden als 'stateless entity' wordt gerapporteerd.

### 6.3 HET AMERIKAANSE 10-K FORMULIER

Het Amerikaanse 10-K formulier is een veelomvattende samenvatting van het functioneren van een Amerikaans bedrijf, dat jaarlijks dient te worden ingediend bij de Securities and Exchange Commission of the United States of America ('SEC'). Het formulier komt aan deze naam doordat deze is toegewezen door de Code of Federal Regulations ('CFR') ingevolge secties 13 en 15(d) van de Securities Exchange Act van 1934.

Het 10-K formulier bevat informatie over de bedrijfshistorie, de organisatiestructuur, bestuurderssalariissen, eigen vermogen, deelnemingen, geaudite jaarverslagen etc.

Bedrijven met meer dan US \$10 miljoen in activa en een klasse aandelen die door meer dan 2000 eigenaren wordt gehouden is verplicht om jaarlijks en andere periodieke rapportages op te stellen, ongeacht of de aandelen publiek of privaat worden verhandeld. Als een aandeelhouder een 10-K formulier opvraagt van het bedrijf, dan dient laatstgenoemde deze informatie te verstrekken. Daarnaast moeten grote bedrijven op het 10-K formulier aangeven of ze hun periodieke en huidige rapporten gratis beschikbaar stellen op hun website.

23. Huijbregeise, S. & Sood, A. (2016). *Digital Economy Handbook 2016*. Transfer Pricing Technologies B.V.



Formulier 10-K en andere documenten mogen opgevraagd worden uit de EDGAR database op de website van de SEC.

Naast het 10-K formulier, dat jaarlijks dient te worden ingediend, is een bedrijf ook verplicht om kwartaalrapporten in te dienen middels het 10-Q formulier. Daarbij dient opgemerkt te worden dat informatie over het laatste kwartaal van een fiscaal jaar van een onderneming is opgenomen in het jaarlijkse 10-K formulier. Dit betekent dat elk fiscaal jaar maar drie 10-Q formulieren moeten worden ingediend. Tussen deze periodes en in geval van een bijzondere situatie (zoals het vertrek van een CEO of een faillissement), moet een 8-K formulier worden ingediend om de meest actuele informatie te verzorgen.

Alle bedrijven die opereren onder US GAAP zijn ook verplicht om in de 10-K en 10-Q formulieren vrij te geven of ze fiscale reserves hebben opgenomen voor hun zogeheten 'uncertain tax positions'. Ze zijn zelfs verplicht om aan te geven of deze reserves hun grondslag hebben in belasting gerelateerde risico's. Dit is verplicht op basis van ASC 740-10, beter bekend als FIN 48. Tot 2007 dienden alleen beursgenoteerde Amerikaanse vennootschappen deze risico's te analyseren en vrij te geven, maar tegenwoordig geldt dat voor elke vennootschap die opereert onder US GAAP.

Aangezien het opnemen van een fiscale reserve bedrijfseconomisch gezien van (grote) invloed kan zijn op de algehele waardering van het gehele bedrijf (en de daarop volgende prijs van een aandeel), zijn bedrijven terughoudend in het opnemen van dergelijke reserves. Hierdoor kan het voorkomen bij bedrijven dat zich feiten voordoen waaruit blijkt dat de opgenomen reserve (indien uberhaupst opgenomen) te laag blijkt te zijn. Het analyseren en reserveren van fiscale risico's valt direct onder de verantwoordelijkheid van de *Chief Financial Officer* ('CFO') van een bedrijf en indien het niet-opnemen of het te laag inschatten van deze reserve te wijten is aan nalatigheid van de CFO, dan kan dit zelfs strafrechtelijke gevolgen hebben voor deze CFO.

De vrijgegeven *disclosures* onder de 10-K, 10-Q en 8-K formulieren worden periodiek gepubliceerd in de Amerikaanse fiscale nieuwskanalen.

Hieronder ter illustratie een schematisch overzicht van de SEC Roundup in de BNA reports, gericht op voor transfer pricing relevante gevallen:

24. Een valuation allowance is een techniek in accountancy waarbij een reserve wordt aangemaakt voor een belastingvoordeel (een 'tax asset') die wellicht niet volledig zal kunnen worden benut. Dit komt bijvoorbeeld voor indien een bedrijf verrekenbare verliezen heeft die tot tien jaar mogen worden verrekend, maar er gezien de huidige stand van zaken niet op durft te rekenen dat zij binnen die tijd volledig gebruik zal kunnen maken van dit belastingvoordeel. Dit betekent dat het beoogde belastingvoordeel niet voor de volledige (nominale) waarde in de boeken mag staan.

Bron: Transfer Pricing Report: News Archive > 2017 > 10/19/2017 > Americas > United States: SEC Roundup: 'Dell Reports IRS Transfer Pricing Adjustments', BNA Reports 10/27/2017, 26 Transfer Pricing Report 541.

Bedrijf	Gebeurtenis
Analogic Corp	Schikking TP audit \$1,8 miljoen rente-inkomsten wegens verlopen verjaringstermijn, het herberekenen van onzekere fiscale voordelen en het schikken van een audit in Denemarken.
Brocade Communications Systems Inc.	Rapporteert verlies. Rapporteert een net discrete benefit wegens vrijvallen van reserves wegens schikking van een transfer pricing-geschied.
CH2M Hill Companies Ltd.	Ontving in 2016 een belastingvoordeel van 280,8% wegens het vrijvallen van een valuation allowance <sup>24</sup> voor buitenlandse verliezen wegens een verandering in hun transfer pricing-strategie.
Cisco Systems Inc.	Unrecognized tax benefits kunnen de komende 12 maanden met \$100 miljoen verminderen als de transfer pricing-geschieden zijn opgelost.
Cooper Companies Inc.	Britse fiscus heeft onderzoek of Diverted Profits Tax kan worden geheven en de transfer pricing van 2015 geanalyseerd.
Dell Technologies Inc.	IRS Office of Appeals onderzoekt de federale income tax returns van 2007 t/m 2009. De IRS heeft verslag hiervoer uitgebracht en aanpassingen (adjustments) in de transfer pricing voorgesteld.
Harris Corp	Rapporteert dat ze \$1,23 miljoen aan advieskosten hebben betaald gerelateerd aan compliance en transfer pricing-studies. Daarnaast is \$2,38 miljoen uitgegeven aan tax planning en advisering.
Keysight Technologies Inc.	Verkleinde haar uitgestelde belastingverplichtingen met \$9 miljoen in Q3 2017 om te voldoen aan haar interne transfer pricing-beleid.
Nutanix Inc.	Naar boven gerichte transfer pricing-bijstelling (adjustment) van \$11,8 miljoen voor het fiscale jaar dat op 31 juli 2017 eindigde.



UBO is de afkorting van 'Ultimate Beneficial Owner', of in het Nederlands 'uiteindelijk gerechtigde' of 'uiteindelijk begunstigde'. Begin 2017 is het eerste wetsvoorstel gepubliceerd, op basis waarvan in Nederland een UBO-register zal worden ingesteld. De basis van dit wetsvoorstel is de Europese 'vierde anti-wasrichtlijn'<sup>25</sup> die als doel heeft het bereiken van meer transparantie en het tegengaan van misbruik van juridische entiteiten.

De Europese lidstaten moeten ervoor zorgen dat de informatie over de uiteindelijk begunstigten, in volledige overeenstemming met het Europese Unierecht, wordt bewaard in een centraal register of 'UBO-register' dat zich buiten de desbetreffende vennootschap bevindt.

#### 7.1 UBO-REGISTER

Het UBO-register is een centraal register dat informatie bevat over de uiteindelijk gerechtigden van in Nederland opgerichte vennootschappen en andere juridische personen en zal deel gaan uitmaken van het Nederlandse handelsregister. Een groot deel van deze UBO-informatie zal publiekelijk toegankelijk worden. Het Nederlandse UBO-register zal worden ondergebracht bij en worden beheerd door de Nederlandse Kamer van Koophandel.

#### 7.2 WELKE ENTITEITEN MOETEN HUN UBO'S REGISTREREN?

Volgens het wetsvoorstel moet het register gegevens bevatten van de UBO's van:

1. ondernemingen in Nederland en
2. juridische personen met statutaire zetel in Nederland.

De UBO's van buitenlandse entiteiten waarvan de feitelijke leiding zich in Nederland bevindt, filialen of vaste inrichtingen van buitenlandse entiteiten in Nederland hoeven zich niet te registreren in het Nederlandse UBO-register.

#### 7.3 WIE IS DE UBO?

Op basis van het huidige wetsvoorstel is de UBO 'een natuurlijk persoon die de uiteindelijk eigenaar is van of zeggenschap heeft over een juridische entiteit via het rechtstreeks of onrechtstreeks houden van een toereikend percentage van de aandelen of de stemrechten of van het eigendomsbelang in die entiteit; 'Toereikend' wordt vervolgens gedefinieerd als het (indirect) hebben van een

25. Richtlijn (EU) 2015/849 van 20 mei 2015.

26. <https://www.fnu-nederland.nl/>

Zoals gemeld is de invoering van het UBO-register gebaseerd op de Europese 'vierde anti-witwasrichtlijn'. Momenteel wordt er door de EU-lidstaten onderhandeld over aanpassingen van deze richtlijn en het daaruit voortvloeiende

## 7.6 MOGELIJKE AANPASSINGEN NA DE IMPLEMENTATIE

correcte persoonsgegevens aan te leveren voor het UBO-register. treding achten maanden de tijd om te voldoen aan de registratieplicht en de onbekend. Ondernemingen met een registratieplicht hebben na de inwerking-moment van het schrijven van dit dossier is de invoeringsdatum dus nog gimplimenteerde moeten worden door de Kamer van Koophandel. Op het inachtneming van de reacties op de consultatie, zal het UBO-register nog het wetgevingproces in de Eerste Kamer en Tweede Kamer is afgerond, met 'begin 2018' als concept wetsvoorstel ingediend bij de Tweede Kamer. Zodra bepalingen die specifiek gelden voor het UBO-register worden naar verwachting anti-witwasrichtlijn is in oktober 2017 ingediend bij de Tweede Kamer. De aan- en opmerkingen konden uiteten. Het wetsvoorstel Implementatiewet vierde interneconsultatieperiode gehouden waardoor belanghebbende partijen hun Nederland en vele andere lidstaten hebben deze deadline gemist. Er is een de EU-lidstaten de wetgeving uiterlijk 26 juni 2017 moeten invoeren. Maar Het plan was het UBO-register zo snel mogelijk in te voeren. In beginsel hadden

## 7.5 IMPLEMENTATIE

van de desbetreffende UBO. adresgegevens en documentatie met betrekking tot het 'beneficial ownership' of BSN, een kopie van de identiteitskaart of paspoort, geboorteplaats en Unit<sup>26</sup>. Aanvullende informatie omvat, onder andere, het burgerlijknummer instanties waaronder in Nederland de zogenaamde 'Financial Intelligence Aanvullende informatie zal slechts beschikbaar zijn voor bepaalde bevoegde

100%. stemrechten of eigendom: in de categorieën: 25 tot 50%, 50 tot 75% of 75 tot 100%. 5. De aard en grootte van het gehouden belang (door middel van aandelen, 4. Woonland 3. Nationaliteit 2. Geboortedatum 1. Naam informatie worden opgenomen: In het publiekelijk toegankelijke deel van het UBO-register moet de volgende

## 7.4 WELKE INFORMATIE?

aanvullende regelgeving nog nader zal worden uitgewerkt. Het Ministerie van Financiën heeft aangekondigd dat de definitie van UBO in aandelenpositie van 25% plus één aandeel in de desbetreffende vennootschap.



UBO-register. Deze aanpassingen kunnen mogelijk tot gevolg hebben dat de drempel om als UBO te worden gekwalificeerd wordt verlaagd. Een andere mogelijkheid is de introductie van een UBO-register voor in Nederland bestuude en beheerde 'trusts'. Daarnaast wordt gesproken over een mogelijke koppeling van alle UBO-registers binnen de Europese Unie.

## 8. Uitwisseling van 'belasting gevoelige informatie' door het bedrijfsleven aan de fiscus

### 8.1 STRUCTUUR/ OPERATIONEEL MODEL

Vanaf 1 januari 2016 stellen financiële instellingen het fiscale woon- of vestigingsland van hun klanten vast. Dat doen die instellingen volgens wettelijke identificatievoorschriften. Dit is een voorbereiding op de uitwisseling van financiële gegevens door belastingdiensten vanaf 2017.

Ruim 95 landen hebben afspraken gemaakt over de automatische uitwisseling van financiële gegevens van personen en organisaties volgens de zogenaamde Common Reporting Standard ('CRS'). In alle lidstaten van de Europese Unie zijn de financiële instellingen begonnen met het vaststellen van het fiscale woon- of vestigingsland van hun klanten. De andere landen volgen later.<sup>27</sup>

In Nederland is vanaf 1 januari 2016 de Wet uitvoering Common Reporting Standard van kracht. Die wet verplicht financiële instellingen gegevens aan de Nederlandse belastingdienst te geven over rekeningen van personen en organisaties die in het buitenland belastingplichtig zijn. De Nederlandse belastingdienst geeft de gegevens over 2016 vanaf september 2017 door aan de belastingdiensten van die andere landen. Die buitenlandse belastingdiensten gaan zelf de gegevens controleren. De Nederlandse belastingdienst is daar niet bij betrokken.

Omgekeerd krijgt de Nederlandse belastingdienst informatie over buitenlandse financiële rekeningen van personen en organisaties die Nederland als fiscaal woon- of vestigingsland hebben. Dit betekent niet automatisch dat hierover in Nederland belasting moet worden betaald: de Nederlandse belastingdienst controleert de gegevens eerst.

### 8.2 CRS WERELDWIJD EN UITGEBREID

De OESO heeft de CRS ontwikkeld en de Europese Commissie heeft de CRS overgenomen in een EU-richtlijn. Deze richtlijn vervangt de Europese Spaarrentenrichtlijn. Die spaarrentenrichtlijn regelt het uitwisselen van informatie over rente op spaarregoeden in de EU-lidstaten. Door de CRS is daarnaast ook het uitwisselen van informatie over bijvoorbeeld rekeningssaldi, dividendinkomsten en de opbrengsten van de verkoop van effecten geregeld. Bovendien geldt de CRS wereldwijd.

27. [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/internationaal/vermogen/common\\_reporting\\_standard/](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/internationaal/vermogen/common_reporting_standard/)



Het verdrag met de Verenigde Staten in verband met de Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), blijft bestaan. Dit verdrag regelt de uitwisseling van gegevens met de Verenigde Staten.

### 8.3 VOOR PERSONEN EN ORGANISATIES

De gegevens die de CRS-landen gaan uitwisselen, zijn gegevens van natuurlijke personen en organisaties, zoals besloten vennootschappen, naamloze vennootschappen en vennootschappen onder firma, met een financiële rekening in een van de CRS-landen. Soms gaat het ook om gegevens van de uiteindelijk belanghebbenden van organisaties met zo'n rekening.

### 8.4 COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING

Vanaf 1 januari 2016 geldt voor multinationale ondernemingen met een omzet vanaf € 750 miljoen een nieuwe gestandaardiseerde documentatieverplichting: Country-By-Country Reporting (CBCR). CBCR is de implementatie van actiepunten 13 van het OESO Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-project.

Volgens CBCR moet de rapporterende entiteit van de multinationale onderneming jaarlijks een landenrapport aanleveren bij de belastingdienst in het land waarvan deze entiteit fiscaal inwoner is. De rapporterende entiteit is de uiteindelijk moederentiteit, de suutrogaat-moederentiteit, of een andere groepsentiteit. Het eerste landenrapport ziet op het boekjaar dat begint op of na 1 januari 2016.

Het landenrapport bevat informatie over:

- de winsten die in de verschillende belastingjurisdicties zijn behaald;
- de omzet van gelieerde en niet-gelieerde transacties;
- betaalde en latente belastingen;
- het aantal medewerkers;
- de waarde van de vaste activa;
- een beschrijving van de lokale activiteiten.

Voor het landenrapport heeft de OESO een sjabloon ontwikkeld dat Nederland ook zal gebruiken. Het landenrapport wordt vervolgens automatisch uitgewisseld tussen de belastingdiensten van de verschillende landen.

In Nederland gevestigde entiteiten van de multinationale onderneming moeten de belastingdienst melden welke entiteit binnen de multinationale onderneming het landenrapport zal indienen en in welk land. Deze notificatie moet uiterlijk op de laatste dag van elk verslagjaar door de belastingdienst zijn ontvangen via het daarvoor bestemde online notificatieportaal. Voor de eerste notificatie geldt een uitsluiting, waardoor deze uiterlijk vóór 1 september 2017 moet zijn ontvangen, tenzij de laatste dag van het verslagjaar van de multinationale onderneming valt na 31 augustus 2017.

## 8.5 TRANSFER PRICING-DOCUMENTATIE VOOR GROTE MULTINATIONALS

Per 1 januari 2016 zijn tevens additionele documentatieverplichtingen opgenomen in de Nederlandse vennootschapsbelasting. Met deze nieuwe documentatieverplichtingen implementeert Nederland voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016 de uitkomst van actiepunten 13 van het OBSO-project Base Erosion and Profit Shifting (BEPS-project) in opdracht van de G20. Als gevolg van deze implementatie zullen multinationale ondernemingen te maken krijgen met nieuwe, gestandaardiseerde, documentatieverplichtingen. De nieuwe documentatieverplichtingen betreffen een groepsdossier ('master file'), lokaal dossier ('local file') en het reeds genoemde landentrapport ('CbCR') indien van toepassing. Niet-nakoming van deze verplichtingen leidt tot wettelijke sancties.

Nederlandse groepsvennootschappen van een multinationale groep (met een geconsolideerde omzet van ten minste € 50 miljoen) krijgen te maken met specifieke eisen waaraan hun (verplichte) transfer pricing-documentatie moet voldoen. Deze groepsentiteiten moeten een groepsdossier en een lokaal dossier in hun administratie opnemen. Dit dient te gebeuren binnen de termijn gesteld voor het indienen van haar aangifte vennootschapsbelasting inzake het jaar waarop de aangifte betrekking heeft.

Bij ministeriële regeling zijn nadere regels gesteld over de vorm en de inhoud van het groepsdossier en het lokale dossier. Het groepsdossier (master file) geeft een overzicht van de multinationale groep, welke onder andere de volgende aspecten moet bevatten:

- aard van de bedrijfsactiviteiten;
- een beschrijving van de toeleveringsketen voor de vijf grootste producten en/of aangeboden diensten van de groep op basis van omzet plus andere producten en/of diensten die meer dan 5% bedragen van de groepsomzet;
- algehele verrekkenprijsgedragingen;
- wereldwijde allocatie van inkomen en economische activiteiten;
- organisatiestructuur;
- beknopte functionele analyse met betrekking tot de belangrijkste bijdragen aan de waardecreatie binnen de groep;
- immateriële activa;
- financieringsactiviteiten binnen de groep; en
- financiële en fiscale positie van de groep (bijvoorbeeld details met betrekking tot bestaande Advance Pricing Agreements (APA's) en andere fiscale afspraken ('rulings') ten aanzien van de verdeling van het inkomen tussen de verschillende jurisdicties).

Het lokale dossier (local file) bevat informatie die relevant is voor de intercompany transacties waarbij de Nederlandse belastingplichtige is betrokken en dient onder andere een verrekkenprijsanalyse te bevatten. Onder de voorgestelde documentatieverplichting moet in de local file tevens de winstallocatie van een vaste inrichting worden opgenomen. Daarnaast moet de local file volgens de ministeriële regeling onder andere de volgende informatie bevatten:



*Stalling immateriële activa in belastingparadijzen*

Een Nederlandse aandeelhouder met één of meerdere Nederlandse vennootschappen brengt het intellectueel eigendom ('IP') onder in een belastingparadijs Om als groepsmaatschappij van het intellectueel eigendom gebruik te mogen maken worden door de IP-eigenaar licenties uitgegeven. Vanuit de Nederlandse vennootschap wordt daarom een royaltyvergoeding betaald aan de IP-eigenaar om zo in Nederland hogere kosten te kunnen rapporteren en de belastinggrondslag te eroderen.

Een steeds kleiner deel van de waarde van een onderneming wordt bepaald door haar tastbare activa. Juist b ondernemingen waar innovatie de dr vende kracht is voor de toekomst en de waarde van de onderneming, wordt de waarde vooral bepaald door de immateriële activa. De huidige verslaggevingsregels zorgen voor een relatief beperkte opname van immateriële activa in de jaarrekening en de vraag is op welke w ze innovatieve ondernemingen de waarde van datgene wat z ontwikkelen beter tot uitdrukking kunnen brengen in de jaarverslaggeving.

## 8.6 VOORBEELD: INFORMATIE INZAKE IMMATERIËLE ACTIVA

De master file en local file worden beschouwd als een deel van de administratie van de belastingplichtige. Nederland heeft een eigen sanctieregeling met betrekking tot het niet voldoen aan de eisen met betrekking tot het houden van een goede administratie in het leven geroepen. Derhalve zijn bestaande wettelijke sancties eveneens van toepassing op de master file en de local file (een boete voor het niet hebben van de documentatie, evenals een additionele boete van maximaal 100% van een eventuele verrekenningscorrectie). Het niet hebben van documentatie kan tevens dubbele belasting en omkering van de bewijslast tot gevolg hebben. Alle multinationale ondernemingen die niet aan de omzet van € 50 miljoen voldoen blijven vallen onder de reeds bestaande documentatieverplichtingen. Aanvullende documentatieverplichtingen spelen in beginsel enkel een rol als aan bovenstaande omzeveristen wordt voldaan. Dit kan echter anders zijn indien een ander land waar de groep tevens is gevestigd deze minimumeis niet stelt en daardoor er voor de in Nederland gevestigde onderneming alsnog een uitgebred(re) vorm van verrekenningsdocumentatie aanwezig dient te zijn.

- omschrijving van de management structuur;
- omschrijving en volumens van de relevante intercompany transacties;
- het bepalen van een geschikte verrekenningsmethode en onderbouwing voor deze keuze;
- relevante financiële informatie omtrent de entiteit, onderlinge transacties en de vergelijkbaarsanalyse;
- gedetailleerde functionele analyse en vergelijkbaarsanalyse; en
- details met betrekking tot APA's en andere rulings inzake de transacties van de desbetreffende entiteit.

De feitelijke activiteiten vinden echter in Nederland plaats en in Nederland berust ook de feitelijke leiding. De Nederlandse belastingdienst bestrijdt dit soort structuren door middel van een vestigingsplaatsonderzoek aangaande de in het belastingparadijs – vermeend – gevestigde IP-vennootschap.

## 8.7 VOORBEELD: INFORMATIE-UITWISSELING TUSSEN

### OVERHEIDSLICHAMEN

In de OESO-publicatie 'Fighting Tax Crime' (2017) is een lijst van partijen opgenomen die door multi-disciplinair te werken, gebruik kunnen maken van elkaars informatiesystemen, te weten:

1. De Belastingdienst
2. De Douane
3. Politie of Openbaar Ministerie
4. Financiële autoriteiten
5. Anti-corruptieteams
6. Financiële toezichthouders

In het voorgaande hoofdstuk is een overzicht gegeven van de verschillende informatiesystemen waar gebruik van zou kunnen worden gemaakt.



Uitgangspunt van de Wet Openbaarheid van Bestuur, hierna 'WOB', is dat, in het algemene belang van een goede en democratische bestuursvoering, overheidsdocumenten op verzoek openbaar worden gemaakt. Dit uitgangspunt geldt niet als een specifieke geheimhoudingsplicht zich ertegen verzet of als één of meer uitzonderingsgronden van de WOB van toepassing zijn. In beginsel is alle 'bestuursinformatie' dus openbaar, tenzij er redenen zijn hiervan af te wijken. Als specifieke geheimhoudingsplicht geldt de fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 Algemene wet inzake rijksbelastingen; één van de meest stringente geheimhoudingsbepalingen in de Nederlandse wetgeving. De fiscale geheimhoudingsbepalingen zijn ten opzichte van de WOB een *lex specialis* en gaan dus boven de WOB.

Een (WOB) informatieverzoek van een derde over aangegane belastingdiensten (totstandkoming van) belasting- of uitvoeringsregels met betrekking tot de toepassing van (belasting)wetten, in de hoop hierin een gunstige toepassing of om bijvoorbeeld een vorm van onterechte discriminatie aan te tonen.

Een WOB-verzoek tot openbaarmaking van fiscaal beleid zal daarentegen doorgaans succesvol zijn. Recent zijn door middel van WOB-verzoeken, belangrijke delen van het Nederlandse beleid op het gebied van ruilings openbaar gemaakt.<sup>28</sup> Een WOB-verzoek zal daarom slechts succesvol zijn indien het uitsluitend ziet op (totstandkoming van) beleid en/of rechtstoepassing. WOB-verzoeken die zien op individuele belastingplichtigen, of die kunnen worden herleid tot een (beperkte) groep van belastingplichtigen worden daarom niet gehonoreerd.

## 9.1 OPENBAARHEID VAN DOCUMENTEN VAN DE EUROPESE UNIE

Als een burger informatie wil verkrijgen over een bestuurlijke zaak van de haar verzoek om informatie kan ook de Europese WOB van toepassing zijn, de zogenaamde *Eurowob*.<sup>29</sup>

28. 27 maart 2017, Besluit WOB verzoek 6 februari 2017 met betrekking tot de notitie APA-ARTR-praktijk; notitie over de meest voorkomende verschijningsvormen.
29. Verordening 1049/2001.

' van de Europese Unie (EU) regelt in de eerste  
instellingen die in het bezit van de Europese instellin-  
genstief documentenverkeer bestaat tussen de  
wuwob ook voor de Europese documenten die  
ndse overheid.

## RONDEN EUROWOB

llende manieren de openbaarheid van de  
nstellingen. Absolute uitzonderingsgronden  
heids- en defensiebelang van de Unie en haar  
n extra 'gevoelig' als ze met het etiket 'geheim'  
erd. Bij dit soort documenten wordt het open-  
n tegen het 'absolute' belang van de staatsveilig-  
ngen vormen daarentegen een 'relatief' belang,  
nterne besluitvorming en inspecties.  
elang' reden tot openbaarmaking zijn (art. 4

## ET INFORMATIEVERZOEK

it Europese documenten die bij de Nederlandse  
B-functionaris het verzoek toetsen aan de  
en de voorgeschreven procedure voor  
eslissing gemakkelijk is of juist moeilijk, is er  
de WOB-ambtenaar neemt het besluit. Alleen  
onaris twijfelt over het vrijgeven van het docu-  
se instelling waar het document vandaan komt.  
aris kan het verzoek ook doortuilen naar de  
is van belang dat de voorschriften van ISO certi-  
worden nageleefd.



De 'Openbaarheidsverordening' van de Europese Unie (EU) regelt in de eerste plaats de toegang tot de documenten die in het bezit van de Europese instellingen zijn. Maar omdat er een intensief documentenverkeer bestaat tussen de EU en de lidstaten, berusten er vele Europese documenten bij de overheid van de lidstaten. Daarom geldt de Eurowob ook voor de Europese documenten die in het bezit zijn van de Nederlandse overheid.

## 9.2 UITZONDERINGSGRONDEN EUROWOB

De Eurowob beperkt op verschillende manieren de openbaarheid van de documenten van de Europese instellingen. Absolute uitzonderingsgronden vormen (onder meer) het veiligheids- en defensiebelang van de Unie en haar lidstaten. Deze documenten zijn extra 'gevoelig' als ze met het etiket 'geheim' of 'vertrouwelijk' zijn getrukt. Bij dit soort documenten wordt het openbaarheidsbelang niet afgewogen tegen het 'absolute' belang van de staatsveiligheid en dergelijke. Andere belangen vormen daarentegen een 'relatief' belang, zoals commerciële belangen, interne besluitvorming en inspecties. Hier kan 'een hoger openbaar belang' reden tot openbaarmaking zijn (art. 4 Eurowob).

## 9.3 TOETSING VAN HET INFORMATIEVERZOEK

Bij een verzoek om informatie uit Europese documenten die bij de Nederlandse overheid berusten, moet de WOB-functionaris het verzoek toetsen aan de genoemde uitzonderingsgronden en de voorgeschreven procedure voor gevoelige documenten. Als de beslissing gemakkelijk is of juist moeilijk, is er niets aan de hand: de Nederlandse WOB-ambtenaar neemt het besluit. Alleen als de Nederlandse WOB-functionaris twijfelt over het vrijgeven van het document, raadpleegt hij de Europese instelling waar het document vandaan komt. De Nederlandse WOB-functionaris kan het verzoek ook doorsturen naar de betrokken instelling. Ook hier is van belang dat de voorschriften van ISO certification, hiervoor uiteengezet, worden nageleefd.

In juni 2017 heeft de Europese Commissie nieuwe strenge transparantieregels voorgesteld voor intermediairs zoals belastingadviseurs, accountants, banken en advocaten die voor hun cliënten fiscale planningconstructies opzetten en promoten<sup>30</sup>. Het voorstel is opgesteld als een wijziging van de richtlijn betreffende administratieve samenwerking<sup>31</sup>.

Dit initiatief moet ervoor zorgen dat de nationale belastingdiensten tijdig worden geïnformeerd over de vorm en het gebruik van mogelijk agressieve fiscale planningconstructies met een grensoverschrijdend element. Het is de bedoeling dat de autoriteiten van deze vroegrijdige informatieverstrekking profiteren om snel maatregelen te nemen en de implementatie van constructies die als belastingontwijking zouden kwalificeren, in de kiem te smoren, bijvoorbeeld door belastingwetgeving op nationaal niveau te wijzigen of specifieke belastingcontroles te verrichten.

De regels zijn grotendeels gebaseerd op de concepten en ervaringen zoals beschreven in het OECD BEPS Project Action 12, final report: Mandatory Disclosure Rules<sup>32</sup>.

#### 10.1 WELKE FISCALE PLANNINGSCONSTRUCTIES?

De verplichting om een grensoverschrijdende regeling die een of meer van deze wezenskenmerken vertoont, te melden, komt te liggen bij:

1. de intermediair die de grensoverschrijdende regeling aan een onderneming of particulier heeft aangeboden om deze te implementeren en te gebruiken;
2. de onderneming of particulier aan wie het advies is verstrekt, wanneer de intermediair die de grensoverschrijdende regeling aanbiedt niet in de EU is gebaseerd, of wanneer hij door beroeps- of geheimhoudingsregels is gebonden;
3. de onderneming of particulier die de grensoverschrijdende regeling implementeert wanneer deze door eigen belastingadviseurs of advocaten is opgezet.

De lidstaten zullen de inlichtingen die zij over fiscale planningconstructies ontvangen automatisch uitwisselen via een centraal gegevensbestand, waardoor zij snel op de hoogte zullen zijn van nieuwe risico's van belastingontwijking en maatregelen zullen kunnen nemen om schadelijke constructies te blokkeren. De verplichting om een regeling te melden, betekent niet automatisch dat deze schadelijk is, maar alleen dat de belastingautoriteiten ze nader moeten bekijken.

30. Brussel, 21 juni 2017, COM(2017) 335 Final.  
31. Richtlijn 2011/16/EU.

32. OECD BEPS Project Action 12, final report: Mandatory Disclosure Rules.



Nadere informatie over elke fiscale regeling die een of meer wezenskenmerken vertoont, zal aan de belastingautoriteit van het thuisland van de intermediair moeten worden gemeld binnen vijf dagen nadat de regeling aan een cliënt ter beschikking werd gesteld.

## 10.2 VOLGENDE STAPPEN

Het is de bedoeling dat de nieuwe openbaarmakingsvereisten in werking zullen treden op 1 januari 2019 en dat de EU-lidstaten nadien elk kwartaal inlichtingen moeten uitwisselen.

## 11. Transparantieregels voor 'fiscale vertegenwoordigers'

Transparantie komt niet alleen op bij belastingplichtigen zelf, maar ook bij bijvoorbeeld:

### 11.1 BANKEN: RENSEIGNERING ONTVANGEN/ BETALDE BEDRAGEN

Banken worden verplicht om gegevens over bankrekeningen en de houders van deze bankrekeningen door te geven aan de belastingdienst. Dit heeft tot doel om de belastingdienst, specifiek op het gebied van de toeslagen, te ondersteunen bij de handhaving van de verplichting dat de bankrekening waarnaar de uitgekeerde toeslag wordt overgemaakt, op naam van de rechthebbende dient te staan.

De belastingdienst verifieert alle bankrekeningen die door de rechthebbende worden aangegeven voor het uitbetalen van een toeslag (de 'naam/nummercontrole'). Deze verplichting zorgt voor een efficiënter verificatieproces.

### 11.2 BTW VERTEGENWOORDIGERS

Een buitenlandse ondernemer kan een fiscaal vertegenwoordiger aanstellen om aan zijn administratieve verplichtingen voor de Nederlandse btw te voldoen. De fiscaal vertegenwoordiger dient de btw-aangiften en ICP-aangiften in.

Indien er intracommunautair meer dan € 1,2 miljoen wordt geleverd of meer dan € 1 miljoen wordt verworven uit andere EU-landen, dan is de fiscaal vertegenwoordiger verplicht om maandelijks een statistiekopgave te doen aan het CBS.

### 11.3 EXPEDITEURS DOUANE

Een douane-expediteur is een partij die zorgdraagt voor de efficiënte en vlotte administratieve afhandeling van exportdocumentatie van voertuigen en/of goederen. Zo kan een douane-expediteur een algemene of een beperkte vergunning krijgen om zelf certificaten te verstrekken.

Iedereen die direct of indirect is betrokken bij de transactie van goederen of inzake het goedereverkeer, moet alle nodige beschikbare inlichtingen op verzoek verstrekken. Het begrip 'iedereen' moet zeer ruim worden genomen, want de expediteur en de vervoerder vallen hier ook onder (art. 14 CDW).

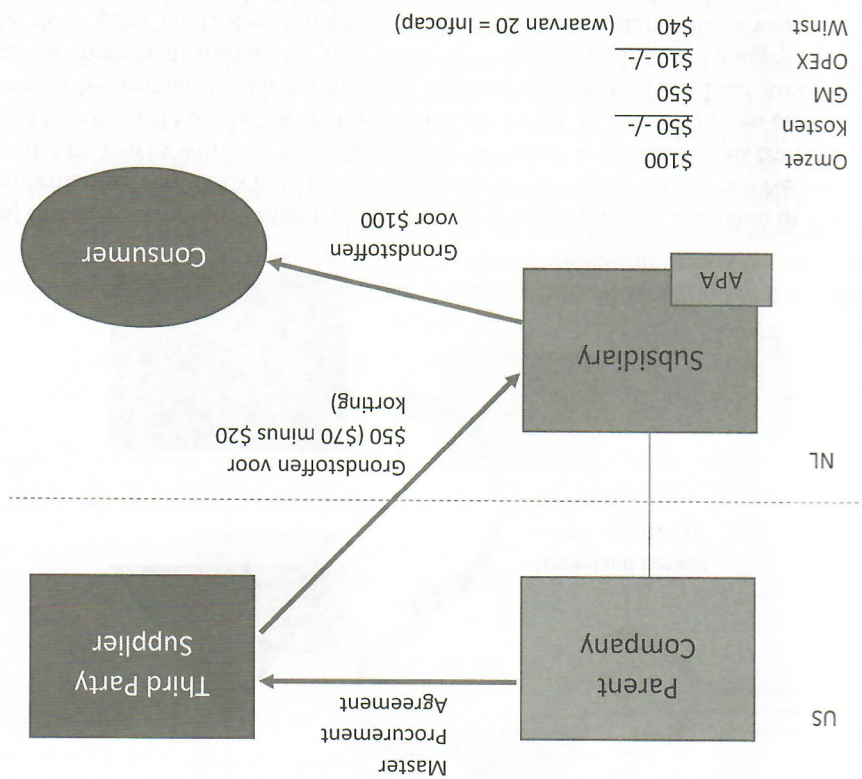


#### 11.4 DE DIGITALE ECONOMIE

In de huidige digitale economie wordt steeds meer informatie (alleen) digitaal opgeslagen en verstuurd. Aangezien alle internetcommunicatie verloopt via centrale servers, beheerd door de 'Internet Service Providers' ('ISP's'), is het zeer aantrekkelijk voor informatie behoevende instanties om deze centrale punten aan te spreken om toegang te verstrekken tot de data die een doelwit uitzendt/ontvangt.

Aan de hand van een viertal voorbeelden wordt een illustratie gegeven van hoe fiscaal gevoelige informatie van het multinationale bedrijfsleven bij de fiscale autoriteiten belandt.

### 12.1 VOORBEELD 1 – INFOCAP RULINGS

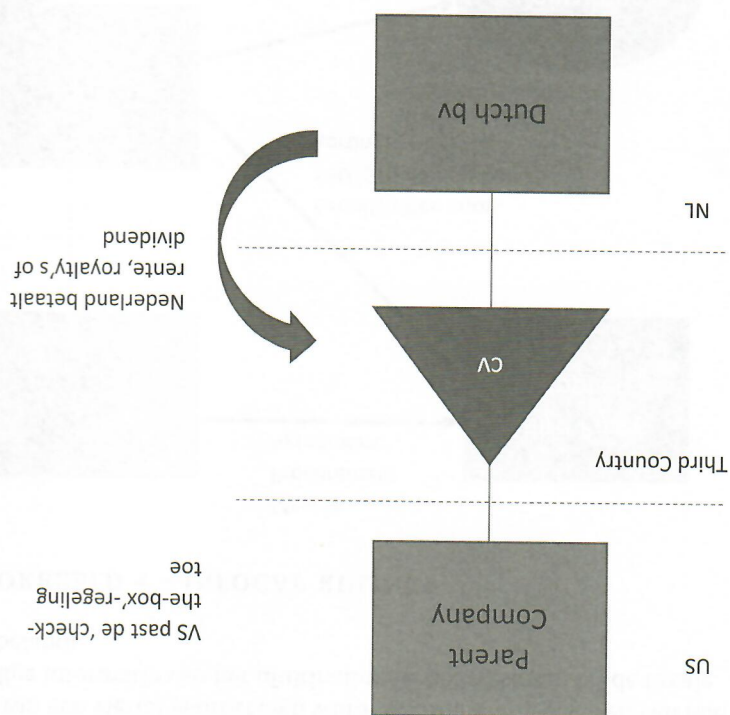


De moedermaatschappij, gevestigd in de Verenigde Staten, onderhandelt een 'procurement agreement' met derde partijen, waardoor de Nederlandse dochter de grondstoffen voor \$50 kan aanschaffen in plaats van tegen de geldende marktprijs van \$70. De grondstoffen worden vervolgens doorverkocht aan consumenten voor \$100. Dit betekent dat de moedermaatschappij in principe inkoopdiensten aan de Nederlandse dochter verleent, waarvoor zij een tegenprestatie zou moeten ontvangen. Op het moment dat de moedermaatschappij geen beloning ontvangt, wordt er een voordeel aan de Nederlandse dochter



gegeven, dat als informeel kapitaal kan worden aangemerkt. Om zekerheid vooraf te kunnen krijgen, wordt er een afspraak met de belastingdienst gemaakt om een zogenaamde Advance Pricing Agreement ('APA') te krijgen. Hierdoor ontstaat een aftrekbare post van \$20 die niet in de heffingsgrondslag van de Verenigde Staten wordt betrokken (Infocap).

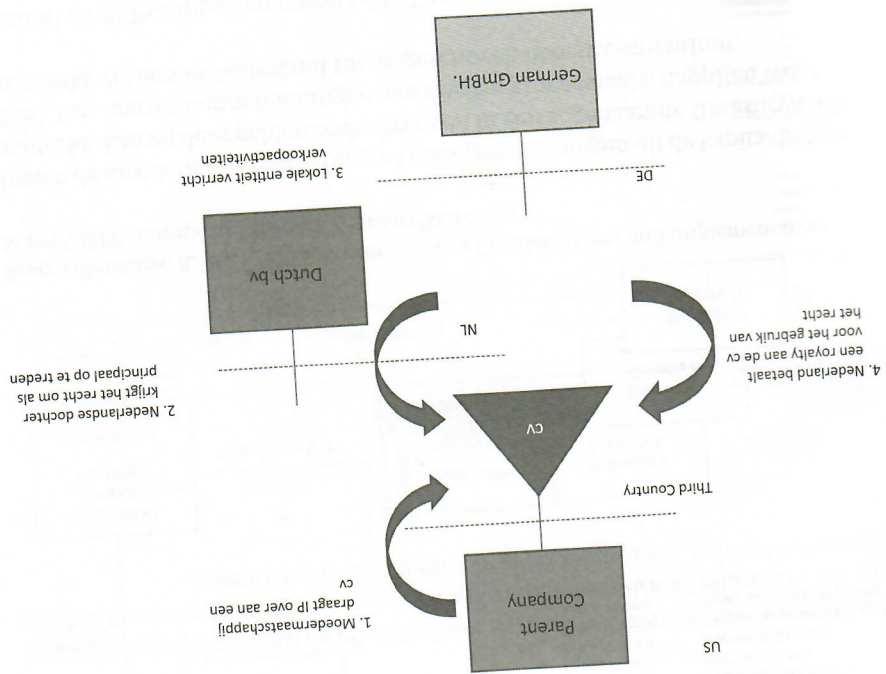
## 12.2 VOORBEELD 2 - CV/BV-STRUCTUUR



Bij een cv/bv-structuur houden Amerikaanse groepsen aandelen in een buitenlandse vennootschap, bijvoorbeeld een Nederlandse bv, via een Nederlandse cv. Een cv wordt in Nederland onder bepaalde voorwaarden als transparent beschouwd voor belastingdoeleinden. Dit houdt in dat betalingen aan de cv naar Nederlandse maatschappijen worden toegerekend aan haar Amerikaanse moedermaatschappij. Indien van Amerikaanse zijde wordt aangegeven dat de cv geen 'controlled foreign corporation' ('CFC') is, dan is de cv voor Amerikaanse belastingdoeleinden niet-transparant, waardoor betalingen, vanuit Amerikaans fiscaal perspectief, niet in de VS aankomen, maar achterblijven in de cv. Deze mismatch werd veroorzaakt door de zogenaamde 'check-the-box'-faciliteit in het Amerikaanse belastingstelsel, ook wel bekend als 'Subpart F'.

### 12.3 VOORBEELD 3 – IMMATERIELE ACTIVA ONDERGEBRACHT IN BUITENLANDSE GROEPSENTITEIT

Overigens zal een dergelijke fiscale structuur niet meer mogelijk zijn wanneer Nederland de EU-Richtlijn 'ATAD-2' per 1 januari 2020 dient te hebben geïmplementeerd.

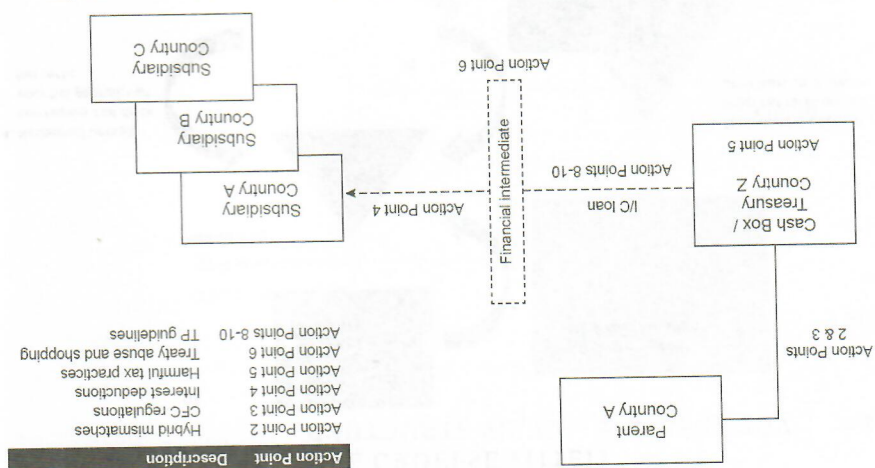


Hierbij heeft de Amerikaanse moedermaatschappij een deel van haar verkoop-rechten en andere immateriële activa (IP) ondergebracht in een hybride cv. De cv verleent aan de Nederlandse dochter het recht om als principaal op te treden in een bepaald geografisch gebied. De Nederlandse dochter koopt de producten binnen een concern in en verkoopt deze vervolgens aan lokale verkoopentiteiten. De lokale entiteiten ontvangen een zakelijke vergoeding voor hun activiteiten. Indien de Nederlandse dochter een hoger inkomen (omzet minus vergoeding aan lokale entiteiten) ontvangt dan de afgesproken zakelijke vergoeding voor haar functies, wordt het meerdere als een winstafhankelijke royalty aan de cv betaald ter compensatie van de door haar aan Nederland ter beschikking gestelde rechten. Overigens zal ook een dergelijke fiscale structuur niet meer mogelijk zijn wanneer Nederland de EU-Richtlijn 'ATAD-2' per 1 januari 2020 dient te hebben geïmplementeerd.



## 12.4 VOORBEELD 4 – TREASURY GERELATEERDE INTERNE VERREKENINGSTRUCTUREN

De interactie tussen BEPS-actiepunten



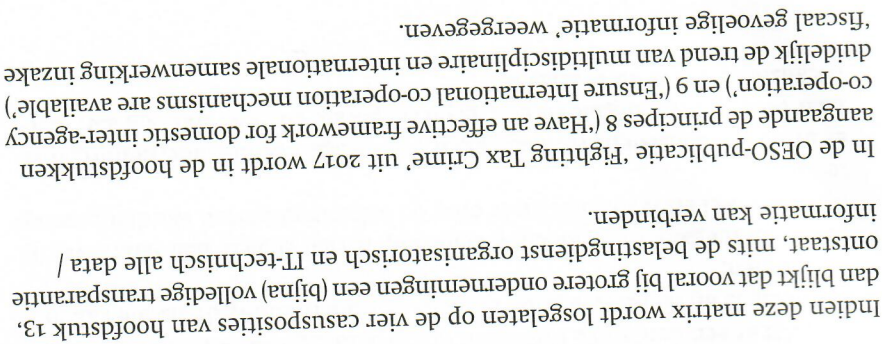
Bron: Offermans, R. (e.a.): 'BEPS Action 4: Policy Considerations and Implementation Status', IBFD, European Taxation, February/March 2017.

Indien de moedermaatschappij eigen vermogen of leningen uit de kapitaalmarkt aantrekt, kan zij deze gelden onderbrengen in een zogenaamde "Treasury/Cash Box". Van hieruit kunnen leningen aan diverse groepsmaatschappijen worden verstrekt via een in Nederland tussengeschoven doorstroomeenheden.

Vanuit de BEPS-rapporten creëert dit allerlei aanknopingspunten, zoals:

- Een hybride lening vanuit de moedermaatschappij naar de Treasury / Cash Box (BEPS-actiepunt 2);
- Indien er geen persoon op de loonlijst staat van de Treasury/Cash Box, dan kan CFC-wetgeving van toepassing zijn (BEPS-actiepunt 3);
- Zodra er op het niveau van de groepsmaatschappijen een hoog (buitensporig) vreemd vermogen ontstaat, zal er een aftrekbeperking van de betaalde rente op de leningen ontstaan, waarbij bijvoorbeeld maximaal 30% renteaftrek van de operationele winst is toegestaan (BEPS-actiepunt 4);
- De bv acteert als doorstroomeenheden, ook wel een dienstverleningslichaam ('dvl') genoemd, op grond waarvan de fiscale autoriteiten in de landen van de groepsmaatschappijen een verlaagde bronheffing onder het verdrag met Nederland kunnen weigeren, aangezien de bv alleen bestaat om gebruik te maken van het Nederlandse verdragen netwerk (BEPS-actiepunt 6).

De onderstaande matrix bevat aan de ene kant allerlei fiscale gevoelige informatie, die via de OESO, EU en andere initiatieven worden prijsgegeven aan diverse belanghebbenden, waaronder de Nederlandse belastingdienst.



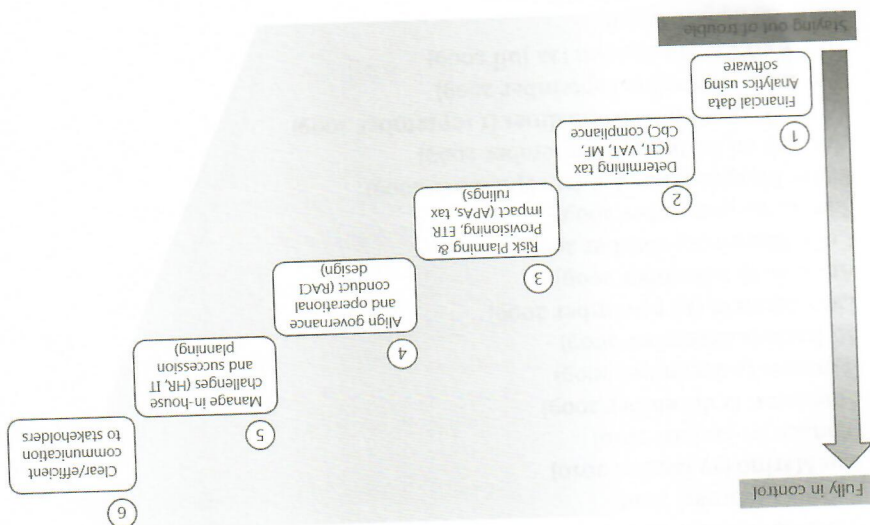
55



Deze inhaalslag door belastingautoriteiten betekent tevens dat er niet of slechts zeer beperkt wordt omgekeken naar de rechten van de belastingplichtige in dit spelveld.

## 14. Gevolgen voor de fiscale praktijk

Het onderstaande schema laat zien dat veel belastingbetalers een reactieve houding aannemen, daar waar het om belastingposities gaat. Echter, de tijdgeest na BEPS vergt een zeer proactieve houding, mede gezien de (bijna) volledige transparantie van fiscaal gevoelige informatie jegens de belastingdienst.



Concrete stappen die ondernemingen en haar adviseurs zouden moeten nemen, omvatten:

- beoordeel de financiële en fiscale data tezamen;
- zet bij het doen van een fiscale rapportage een centrale groep op die de consistentie van alles beoordeelt;
- zorg dat er een duidelijke rolverdeling (corporate governance in tax matters) aanwezig is bij de personen die namens de onderneming de fiscale zaken afhandelen;
- zorg voor toegang tot voldoende kennis op fiscaal gebied, met name wat na BEPS nog wel en zeker niet meer door de belastingdiensten worden geaccepteerd;
- er moet een consistent verhaal liggen wat uitlegt hoe de onderneming met haar belastingen omgaat als een 'goed corporate citizen', wat ook aan niet-fiscalisten goed is uit te leggen.



## Bijlage: De Nederlandse TIEA's

De Nederlandse Staat heeft Tax Information Exchange Agreements ('TIEA')<sup>33</sup> gesloten met de volgende landen:

Liberia (27 mei 2010)  
Gibraltar (23 april 2010)  
Granada (18 februari 2010)  
Belize (4 februari 2010)  
San Marino (27 januari 2010)  
Monaco (11 januari 2010)  
Monserat (2 december 2009)  
Bahamas (4 december 2009)  
St. Lucia (2 december 2009)  
Liechtenstein (10 november 2009)  
Andorra (6 november 2009)  
Cook Islands (23 oktober 2009)  
Samoa (14 september 2009)  
Britse Maagdeneilanden (11 september 2009)  
Antigua en Barbuda (2 september 2009)  
Saint Vincent en de Grenadines (1 september 2009)  
Sint Kitts en Nevis (1 september 2009)  
Turks- en Caicos-eilanden (22 juli 2009)  
Anquilla (22 juli 2009)  
De Kaaimaneilanden (8 juli 2009)  
Bermuda (8 juni 2009)  
Guernsey (25 april 2008)  
Jersey (20 juni 2007)  
Isle of Man (12 oktober 2005)

33. Bron: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreement-sites.htm>.