



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

VERSLAG BESPREKING RULINGBELEID D.D. 9 JULI 2001

Aanwezig: namens het Ministerie van Financiën:

De heren R.H.A.M. Smeele, M.W.B.G. Heutinck, E. Visser en mevrouw M.A. de Ruiter
(het Ministerie)

Namens de Orde:

M.J. van Dieren, B. Larking, S.B. Huibregtse en M. Jakobsen **(de Orde)**

1. Opening

Nadat de Orde zijn waardering heeft uitgesproken voor de uitnodiging van het Ministerie voor gesprek en een korte voorstelronde heeft plaatsgevonden, wordt door de Orde gesteld dat het wenselijk is dat de uitkomsten van de bespreking worden gecommuniceerd aan de leden. Een officieel door het Ministerie goedgekeurd besprekingsverslag is zeer ongebruikelijk en kan geen officiële status krijgen. Wel staat het de Orde vrij van deze bespreking een verslag op te stellen en binnen haar gelederen te verspreiden.

Het Ministerie overweegt op korte termijn een vragen- en antwoordenbesluit te publiceren waarin ook de meeste vragen van de Orde aan bod zullen komen.

2. Kader voor rulingbeleid

De Orde hecht aan een rullingpraktijk aangezien dit gezien kan worden als een vorm van risk management, het is goed voor het fiscale vestigingsklimaat, het voorkomt discussies achteraf (hetgeen werk, tijd en kosten bespaart) en het komt de rechtszekerheid ten goede. Naar de mening van de Orde zouden de uitgangspunten voor een rulling beleid het volgende moeten omvatten: (i) snelheid van handelen, (ii) antwoorden inzichtelijk en voorspelbaar, (iii) transparant en communicatief naar de markt, (iv) gelijkheid en (v) geen onnodige administratieve lasten.

Het Ministerie kan zich vinden in een dergelijk kader. Ook het nieuwe beleid zou aan deze randvoorwaarden moeten (gaan) voldoen.

3. Bespreking commentaar Orde van 15 mei jl.

In het navolgende zal dezelfde nummering worden gehanteerd als in het commentaar van 15 mei jl..

1. Verrekenprijzen besluit (nummer IFZ2001/295M)

Voor wat betreft het overgangsbeleid dat geldt tot 31 december 2005 wordt voor *gebroken boekjaren* opgemerkt dat deze termijn strikt gehanteerd moet worden. Met andere woorden: het overgangsbeleid kan bijvoorbeeld door een gebroken boekjaar niet verlengd worden tot na 31 december 2005.

Het nieuwe verrekenprijzenbesluit zal ook worden toegepast op openstaande (oude) jaren. Als reden daarvoor wordt gegeven dat er sprake is van het vastleggen van het huidige beleidskader. Enige substantiële wijziging in het besluit, is het neerleggen van een expliciete bewijslast voor de belastingplichtige ter onderbouwing van de gehanteerde verrekenprijzen.

1.1. Codificatie arm's-length-beginsel

Op dit moment ligt het wetsvoorstel bij de Raad van State en verwacht wordt dat na het zomerreces het wetsvoorstel wordt aangeboden aan de Tweede Kamer. Eerst dan wordt het voorstel openbaar en kan het bediscussieerd worden. Op dit moment kan dan ook over de inhoud nog niets losgelaten worden.

1.2. Bewijslast

De bewijslast voor belastingplichtigen om de juistheid van de verrekenprijzen aannemelijk te maken, zal expliciet in de wet worden neergelegd. Op de documentatieplicht kan op dit moment inhoudelijk niet nader worden ingegaan, aangezien het wetsvoorstel nog niet openbaar is.

1.3. Evenwichtige behandeling

OESO-rapport is leidraad

Het Ministerie erkent dat de functionele analyse onderbelicht blijft in het verrekenprijzenbesluit. Echter, de functionele analyse blijft als basis (c.q. hoeksteen) gelden voor de verrekenprijsanalyse. Verwezen wordt naar hetgeen is opgemerkt in het OESO-rapport over verrekenprijzen. De reden dat de functionele analyse enigszins onderbelicht blijft is gelegen in het feit dat het Ministerie vanuit Nederlandse optiek op dit onderwerpen geen nader invulling of aanvullingen beoogd te maken op hetgeen is aangetekend in het OESO-rapport.

Het Ministerie heeft er in meer algemene zin voor gekozen om het OESO-rapport niet te veel uit te leggen zodat de tekst van het OESO- commentaar zo veel mogelijk in stand blijft en teneinde afwijking daarvan waar mogelijk te voorkomen.

Secret comparables

Voor wat betreft de toepassing en het gebruik door de Belastingdienst van secret comparables wordt opgemerkt dat daarop de Awb van toepassing is (art. 8:29 AWB). Met andere woorden: secret comparables zullen niet worden gebruikt tenzij sprake is van een omkering van de bewijslast. In het extreme geval dat bijvoorbeeld de boekhouding wordt verworpen waardoor sprake is van een omkering van bewijslast, kan de Belastingdienst putten uit gegevens uit de secret comparables (als een soort last resort). Wel gebruikt de belastingdienst secret comparables voor zogenaamde "case selectie".

1.4. Gebruik van de range

toepassing range

Het gebruik van de range is een nieuw element en is voor de praktijk nogal onduidelijk. Het Ministerie merkt op dat geen cultuurverandering is beoogd. Het is louter een verwijzing naar het OESO-rapport en de range hoeft niet verplicht te worden gebruikt. Met andere woorden: de rangetoepassing moet niet gezien worden als een rigide

instrument, doch dient te worden toegepast op grond van de beschikbare interne comparables danwel op grond van een database analyse. In een aantal gevallen zal het onmogelijk zijn om te komen tot een range-analyse, bijvoorbeeld als één interne comparable voldoende betrouwbaar referentiemateriaal oplevert ter kwantitatieve onderbouwing van de intra-groep transactie.

Wijziging binnen de range

Over het gebruik van de range werd voorts opgemerkt dat indien de verrekenprijs binnen de range valt, er geen correctie door de Belastingdienst zal plaatsvinden. Mocht de belastingplichtige binnen de range zijn verrekenprijzen willen wijzigen, dan dient deze wijziging nader te worden onderbouwd. Dit lijkt wat merkwaardig aangezien bij de eerste vaststelling geen onderbouwing noodzakelijk is (mits de verrekenprijs binnen de range valt) en bij een latere wijziging binnen de range wel een nadere onderbouwing noodzakelijk is. Het Ministerie beoogt met het standpunt te voorkomen dat verschuivingen binnen de range zou kunnen leiden tot wijzigingen in de intra-groep prijzen zonder bedrijfseconomische aanleiding. De Orde benadrukt dat dit een overkill betreft ten opzichte van de andere OESO lidstaten en tot een onjuiste interpretatie van het statistische hulpmiddel "interquartile range" zal leiden.

Wat betreft het hanteren van een range wordt van de zijde van de Orde opgemerkt dat bijvoorbeeld in Amerika wijzigingen binnen de range zonder onderbouwing toelaatbaar zijn. Voorts is het in Amerika gebruikelijk dat het middenpunt van de range doorgaans elk jaar opnieuw wordt vastgesteld, zonder de noodzaak dat de economische omstandigheden daarvoor wijzigen. Het Ministerie handhaaft evenwel haar uitgangspunt en merkt op dat er niet sprake kan zijn van willekeurige aanpassingen.

Databankgebruik

Op dit moment heeft de fiscus één jaar ervaring met de databank *Amadeus*. Over de vraag of deze databank aan de wensen voldoet heersen gemengde gevoelens.

Voor de vergelijkbaarheidsanalyses die het besluit voorschrijft is de praktijk gebaat bij meer zekerheid over de databases die gebruikt kunnen worden bij dergelijke analyses en die voor de belastingdienst acceptabel zijn. Voorgesteld wordt om een nieuw overleg te initiëren tussen vertegenwoordigers van de Orde en vertegenwoordigers van de Belastingdienst c.q. het Ministerie en te trachten een soort protocol op te stellen waarin wordt vastgelegd welke databanken bruikbaar zijn, welke stukken in het dossier moeten worden opgenomen, welke niet, etc.

1.5. Meerjaren gegevens

Het Ministerie bevestigt de zienswijze van de Orde voor wat betreft de opmerkingen in het commentaar over "product lifecycles".

1.6. Verzoeken om verlaging van een verrekenprijscorrectie.

Het verrekenprijzenbesluit verwijst op dit punt impliciet naar 1.64 van het OESO-commentaar (unintentional set-off). Opgemerkt wordt dat de Belastingdienst uitdrukkelijk geen discretionaire bevoegdheid heeft, ook niet voor unintentional set-offs. Immers, belanghebbende heeft de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen de aanslag. Voorts wordt opgemerkt dat de leer van de interne compensatie voortvloeit uit ons wettelijk systeem en niets te maken heeft met een discretionaire bevoegdheid.

1.7. Hiërarchie

De CUP methode verdient de voorkeur, waarbij voorts werd opgemerkt dat de meest eenvoudige methode (c.q. the most suitable/appropriate method) de voorkeur verdient.

1.8. Cost plus methode

In beginsel is met de opmerkingen omtrent de cost plus methode geen wijziging van beleid beoogd.

Het Ministerie bevestigt dat financieringskosten niet tot de grondslag hoeven te worden gerekend. Hieruit volgt dat ook geen fictief rendement op eigen vermogen in de grondslag hoeft te worden betrokken.

1.9. Profit split methode

Een nadere uitwerking van de profit split methode acht het Ministerie niet opportuun, aangezien op dit moment nog te weinig ervaring met deze methode is opgedaan. Voorts werd opgemerkt dat toepassing van een *transactional* profit split methode wordt beoogd.

1.10. Commensurate with income

Bevestigd is dat het Ministerie niet beoogt een aan de Verenigde Staten vergelijkbare "commensurate with income"-leer te introduceren. Men heeft in het besluit louter de inhoud van het OESO-rapport gevolgd. Indien prijsaanpassingclausules tussen derden minder voor de hand liggen dan hoeft een dergelijke clause niet te worden toegepast. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan kortlopende contracten, waarbij een prijsaanpassing niet voor de hand ligt. Anderzijds, bijvoorbeeld bij langlopende contracten zou een prijsaanpassing mogelijk wel voor de hand liggen. Benadrukt wordt de frase uit het OESO-commentaar (6.34) dat prijsaanpassing "*kan* worden toegepast". Het is geen verplichting. De echte toetssteen is of het tussen derden gebruikelijk zou zijn/is.

1.11. Dienstverlening in concernverbond

De belastingdienst maakt op dit moment een inventarisatie welke diensten in Nederland binnen concern gebruikelijk zijn. Voorts wordt een inventarisatie van doorberekening van hoofdkantoorkosten gemaakt. Dit ter voorbereiding op een beleidsuiting terzake (met name op het gebied van hoofdkantoorkosten).

1.12. CCA's

Het Ministerie is het eens met de kritiek en het commentaar van de Orde op dit punt. De opgeworpen vragen zullen intern nader worden onderzocht en op termijn zal het besluit op dit punt worden aangepast.

1.13. Voorkomen dubbele belasting

Het Ministerie bevestigt dat het Arbitrage verdrag door een aantal landen nog steeds niet geratificeerd is. Aangegeven werd dat men het minder zinnig acht om een inspanning te gaan ondernemen om alle landen te bewegen dit verdrag te ratificeren, aangezien dit een zeer tijdrovend traject zou zijn. Men vindt het belangrijker om met de omringende landen bilaterale afspraken te maken die er op neerkomen dat de landen onderling afspreken tot een snelle "competent authority" oplossing te komen. Daarbij wordt met name gedacht aan landen als Duitsland, België, Engeland en Frankrijk.

2. APA Besluit

2.2. Safe harbours

Bewust is met het besluit de weg ingeslagen geen safe harbours meer te bieden. Standaard percentages en sjablonen worden dan ook niet meer gebruikt. Voor wat betreft databank research voor vergelijkbaarheidsanalyses wordt afgesproken in een aparte subgroep de praktijkproblemen nader te inventariseren en nadere werkafspraken overeen te komen en vast te leggen.

2.3 Specificatie ter verstrekking informatie

De informatieverstrekking zal per situatie anders zijn. Het heeft dan ook geen zin een uitgebreide lijst op te stellen waarin wordt aangegeven welke informatie moet worden verstrekt (en bijvoorbeeld welke informatie in dossiers al dan niet zou moeten worden bewaard). Door geen specifieke lijsten op te stellen kan meer flexibiliteit in de praktijk worden betracht.

Voorts zal de fiscus met de nieuwe APA-praktijk wat nadere ervaring moeten opdoen (APA verzoeken zijn dus van harte welkom!). Om die reden is op dit moment ook de doorlooptijd van de APA verzoeken langer dan wenselijk. Met name zullen verzoeken waarin hoofdkantoorkosten een rol spelen rekening moeten houden met een langere behandeltermijn (als gevolg van de inventarisatie van deze problematiek bij de diverse inspecties).

2.4. Praktische zekerheid die door APA wordt geboden

De hoeveelheid variabele en herijkingpunten die in een APA ingebouwd moeten worden beogen juist een flexibele vaststellingsovereenkomst te bereiken. Geenszins is het de bedoeling een rigide systeem te hanteren. De marges in de vaststellingsovereenkomst dienen juist om voortijdige beëindiging van de vaststellingsovereenkomst te voorkomen. Met andere woorden: de maximale looptijd van de APA (in beginsel 4 a 5 jaar) dient te worden gerealiseerd door het opnemen in het APA verzoek van realistische herijkingvariabelen, hetgeen niet bij elke minieme wijziging van het feitenmateriaal tot een hernieuwd APA verzoek dient te leiden.

2.5. Snelheid afwikkeling APA's

De acht weken toezegging ziet op de interne behandeling van het stuk. Uiteraard is het een utopie om ervan uit te gaan dat bilaterale APA's binnen acht weken afgehandeld kunnen worden.

2.6. Infokap rulings

Infokap-rulings blijven uitdrukkelijk mogelijk. Wel geldt de voorwaarde dat "de prijzen daadwerkelijk overeengekomen zijn". De infokap is dan ook in kwantitatieve zin een onderdeel van de APA.

2.8. Terugwerkende kracht

Een verlaging van de belastbare winst uit nog openstaande jaren kan inderdaad met terugwerkende kracht plaatsvinden mits het andere land op de hoogte is van deze verlaging.

3. Dienstverleningslichamen besluit

3.1. Algemeen

Het dienstverleningsbesluit is door de omringende EU landen goed ontvangen. Uiteraard kan geen zekerheid worden gegeven of hiermee tot in detail aan de politieke kritiek van de EU partners tegemoet is gekomen.

Naar de mening van het Ministerie is het overgangsregime zeer ruimhartig. Met andere woorden uitbreiding van bestaande rulling activiteiten (of rullingachtige activiteiten) kan de komende jaren nog zonder meer plaatsvinden zonder door het besluit geraakt te worden (i.e. onder het overgangsbeleid).

Bij het besluit wordt beoogd de echte back-to-back structuren niet (meer) naar Nederland te halen. Het Ministerie onderkent met de Orde dat door de frase "rehtens dan wel in feite, direct of indirect" ook bijvoorbeeld gegarandeerde Eurobond emissies door het besluit kunnen worden geraakt. Met name voor de specifieke Eurobond problematiek wordt het wenselijk geacht in een aparte subgroep nader van gedachten te wisselen.

3.3 Activiteitentoets

Het Ministerie erkent dat een aantal van de gekozen formuleringen zeer ruim uit te leggen zijn of voor meerdere uitleg vatbaar. Dit geldt bijvoorbeeld voor het begrip "samenhangende transacties" en "hoofdzakelijke activiteiten".

Het "hoofdzakelijk" criterium moet inderdaad uitgelegd worden als 70% of meer. Beoogt wordt een uitleg te hanteren in overeenstemming met artikel 13 lid 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting. Hoofdzakelijk dient derhalve in beginsel gezien te worden als een "balanstoets" en niet als een gespendeerde "tijdstoets". Indien de doorstroomactiviteiten bijvoorbeeld slechts een fractie van de bestede tijd uitmaakt doch substantieel balans beslag kent dan is er sprake van het voldoen aan het hoofdzakelijk criterium.

Het Ministerie erkende dat deze toets mogelijk toch niet altijd het beoogde effect heeft. Men onderkent dat enerzijds activiteiten kapitaalintensief kunnen zijn en anderzijds activiteiten arbeidsintensief kunnen zijn. Derhalve is het denkbaar dat van geval tot geval bezien moet worden of het hoofdzakelijkheids criterium afhankelijk is van het kapitaalsbeslag en in een ander geval naar de arbeidsintensiviteit.

Het Ministerie erkent dat niet is beoogd om Nederlandse activiteiten die zijn gericht op waarde toe te voegen aan doorstromende rechten als dienstverleningsactiviteiten aan te merken. Nagedacht zal worden of dit element in het besluit tot uitdrukking gebracht zou kunnen worden.

Overigens wordt van beide zijden erkend dat de toegevoegde waarde van de Nederlandse activiteiten van geval tot geval bezien moet worden. Zo zal mogelijk het louter hebben van een call-centre (bijv. als helpdesk) onvoldoende zijn om waarde toe te voegen. Anderzijds zouden actieve treasury activiteiten of actieve inbreukbeperkende maatregelen (bescherming van intellectuele eigendomsrechten) wel voldoende kunnen zijn. Desondanks, zal de risicotoets en substance toets mogelijk toch voor dergelijke gevallen nadelig uit kunnen pakken.

Het Ministerie voelt er voor om te onderzoeken of het criterium "waardetoevoeging" niet beter aansluit bij de bedoelingen van het besluit.

De 70%-toets dient per belastingplichtige te worden toegepast. Met andere woorden vennootschappen die behoren tot een fiscale eenheid worden gezien als één belastingplichtige.

3.4 Substance eisen

De opgestelde lijst met substance eisen is zeer ruim en dient los te worden gezien van artikel 4 AWR. De lijst bevat cumulatieve eisen.

Het verschil tussen de risicotest in algemene zin (1% eis) en het lopen van risico dat meer in het bijzonder volgt uit de lijst met substance eisen (i.e. passend eigen vermogen), zal nader worden besproken in de subwerkgroep.

Als er bijvoorbeeld meer risico wordt gelopen dan in de voorbeelden is genoemd met doorstroomactiviteiten dan volgt uit de substance eisen dat meer eigen vermogen nodig kan zijn.

Met betrekking tot royalty activiteiten is nog geen eenduidige maatstaf geformuleerd. Welke definitie van het begrip royalty moet worden gebruikt (OESO conform?) is nog niet beoordeeld. Ook dit zal onderwerp zijn van nadere discussie in de sub-werkgroep.

Marcel Jakobsen.
Amsterdam, 14 juli 2001