



## de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Vaste Kamercommissie voor Financiën van de  
Tweede Kamer der Staten-Generaal  
T.a.v. mevrouw mr. E.C. Janssen  
Postbus 20018  
2500 EA Den Haag

**Betreft: NOB commentaar op nieuwe kader voor de rullingpraktijk zoals gepubliceerd op 30 maart 2001 in de besluiten IFZ 2001/292 tot en met 295m**

15 mei 2001

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs heeft met belangstelling kennisgenomen van een aantal besluiten die het nieuwe kader scheppen voor het Nederlandse rulling beleid. De Orde ziet met name in de besluiten over verrekenprijzen (IFZ 2001/292M en 2001/295M) en de dienstverleningsactiviteiten (IFZ 2001/294M) aanleiding nader te reageren en vraagt gaarne uw aandacht voor het volgende.

### **1. Verrekenprijzenbesluit (nr. IFZ2001/295M)**

#### **1.1 Codificatie arm's length beginsel**

De Orde heeft met instemming kennis genomen van de bevestiging van het Nederlands beleid dat het arm's length beginsel deel uitmaakt van de Nederlandse fiscale rechtsorde via het ruime inkomensbegrip van artikel 3.8 Wet IB 2001 en dat in beginsel de OESO-richtlijnen daarmee in Nederland direct toepasbaar zijn op grond van artikel 3.8 Wet IB 2001.

De Orde is van mening dat het de rechtszekerheid ten goede zou komen indien zowel dit beginsel als de OESO-richtlijnen zelf wettelijk verankerd zouden zijn in het Nederlandse rechtstelsel. Naar de Orde begrijpt, bestaat nog steeds het in de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 20 november 2000 (nr. G 2000/454) geuite voornemen het arm's length beginsel in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 op te nemen. De Orde vraagt zich af of hiermee tevens de OESO-richtlijnen (eventueel aangepast op basis van de in dit besluit weergegeven standpunten) worden bedoeld, en op welke termijn dit expliciet in de Nederlandse rechtsorde opgenomen zal worden.

De Orde vraagt zich voorts af welke zekerheden in de tussentijd kunnen worden gegeven voor het geval verrekenprijzen gehanteerd worden, die in overeenstemming zijn met de OESO-richtlijnen, maar die naderhand niet conform het huidige Nederlands fiscaal recht blijken te zijn geweest.

De Orde constateert voorts dat het besluit verwijst naar artikel 9 van het OESO-modelverdrag. Hierbij gaat de Orde ervan uit dat het toepassen van het arm's length beginsel zal plaatsvinden met betrekking tot transacties tussen gelieerde ondernemingen zoals gedefinieerd onder dat artikel.

## 1.2 Bewijslast

De Orde constateert dat de belastingplichtige aannemelijk zal moeten maken dat de door hem gehanteerde verrekenprijzen in overeenstemming zijn met het arm's length beginsel. De Orde meent dat zulks in strijd is met recente jurisprudentie, waarin is bevestigd dat de bewijslast dat een gehanteerde verrekenprijs niet in overeenstemming is met het arm's length beginsel berust op de inspecteur (zie Hof Den Bosch, 20 juni 2000, VN 2000/41.1.6). De Orde mist dan ook een steekhoudende motivering voor dit nieuwe standpunt. De Orde is van mening dat de bewijslast dat sprake is van een onjuiste verrekenprijs berust bij de inspecteur en dat alleen een wijziging van de wet daarin verandering kan brengen. De Orde vraagt of deze visie kan worden bevestigd.

Mocht de wet op dit punt worden gewijzigd, dan verwacht de Orde dat zulks een verzwaring van de administratieve lasten van het bedrijfsleven tot het gevolg zal hebben. De Orde betreurt het dan ook dat er geen concrete aanwijzingen worden gegeven hoe in de praktijk aan deze bewijslast voldaan zou kunnen worden, met name wat betreft de documentatieverplichtingen. De Orde vraagt zich in dit kader af in hoeverre de omvang van de bewijslast onder dit besluit verschilt van de omvang van de informatievereisten onder het besluit IFZ 2001/292M, het APA besluit. De Orde is tevens bezorgd dat er geen standpunt wordt ingenomen ten aanzien van het beleid omtrent het gebruik door de belastingdienst van zogenoemde "secret comparables". Naar de Orde meent af te leiden, zal de belastingdienst gebruik maken van dergelijke voor belastingplichtigen geheime gegevens. Aangezien de belastingplichtige niet over dergelijke gegevens beschikt en gezien de beoogde bewijslastverdeling, komt de belastingplichtige in zeer nadelige positie als de belastingdienst zich richting belastingplichtige op deze secret comparables zou kunnen beroepen, zonder toetsing toe te staan in verband met haar geheimhoudingsverplichting. Om die reden acht de Orde het gebruik maken van secret comparables in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel. Het expliciet afwijzen van het externe gebruik door de belastingdienst van dergelijke informatie zou naar de mening van de Orde het vertrouwen in het nieuwe systeem ten goede komen.

De Orde verwijst op deze plaats verder naar de slotopmerkingen omtrent "safe harbors" die hierna in par. 2.2 worden gemaakt.

## 1.3 Evenwichtige behandeling van onderwerpen onder het besluit

De Orde is enerzijds verheugd te constateren dat een aantal onderwerpen uitvoerig wordt toegelicht doch anderzijds teleurgesteld dat relatief weinig aandacht wordt besteed aan andere belangrijke onderwerpen. Dit wekt een "ad hoc" indruk en schept wellicht een verkeerd beeld van het relatieve belang van de betreffende onderwerpen. Men kan hierbij bijvoorbeeld denken aan: de uitvoerige toelichting op de cost-plus methode en het gebruik van "ranges" in vergelijking met relatief weinig aandacht voor de andere methoden en voor de hoeksteen van elke verrekenprijsstudie, de functionele analyse. De Orde spreekt de hoop uit dat deze onderwerpen alsnog nader worden uitgewerkt.

#### 1.4 Het gebruik van een range

De Orde constateert dat verschuivingen binnen een range door gewijzigde omstandigheden moeten worden gerechtvaardigd conform de herijkingvariabelen zoals omschreven in het APA besluit, dit om fiscaal geïndiceerde verrekenprijzen te voorkomen. Tegelijkertijd constateert de Orde dat een aanvankelijke prijsstelling binnen een range niet wordt gecorrigeerd (en dus niet verder gerechtvaardigd hoeft te worden) maar een latere prijsaanpassing, terwijl men nog steeds binnen de range blijft, alleen bij gewijzigde omstandigheden gerechtvaardigd is. De Orde heeft moeite met dit standpunt en vraagt om een nadere omschrijving daarvan ter verduidelijking van wat onder het begrip "gewijzigde omstandigheden" dient te worden verstaan.

#### 1.5 Het gebruik van meerjareengegevens

De Orde heeft met instemming kennis genomen van de opmerking dat door de belastingdienst - conform de OESO-richtlijnen - geen gebruik mag worden gemaakt van achteraf ontwikkelde inzichten. De Orde is het evenwel niet met de conclusie eens dat bij het gebruik van meerjarencijfers alleen gegevens over het betreffende jaar en eerdere jaren worden gehanteerd. Dit lijkt geen rekening te houden met de situaties die genoemd worden in par. 1.51 van de OESO-richtlijnen waarbij gebruik van gegevens uit latere jaren gerechtvaardigd zou kunnen zijn (genoemd wordt het voorbeeld van een vergelijking van "product lifecycles"). Daarnaast zet de Orde vraagtekens bij het gebruik van zogenoemde "jaarranges" die in de praktijk zelden beschikbaar zijn.

#### 1.6 Verzoeken om verlaging van een verrekenprijscorrectie

De Orde vraagt zich af of het in de OESO-richtlijnen ingenomen standpunt ter zake van zogenoemde "set-offs" niet wordt miskent. In het besluit wordt een verschil weergegeven tussen twee soorten van "bewuste compensatie" waarbij het verschil zit in het tijdstip waarop de compensatie door de belastingplichtige wordt gesteld. De Orde heeft met instemming kennis genomen van de constatering dat een dergelijk onderscheid niet relevant is. Echter, anders dan impliciet wordt aangegeven, is dit standpunt grotendeels in overeenstemming met de OESO-richtlijnen. Deze geven slechts aan dat *"it would be helpful for taxpayers to disclose the existence of [intentional] set-offs (...) at the time of filing the tax return"* (zie par. 1.62). Daarnaast wordt in de OESO-richtlijnen - maar niet in het besluit - een onderscheid gemaakt ten aanzien van onbewuste compensaties, welke volgens de OESO-richtlijnen slechts discretionair gehonoreerd behoeven te worden. De Orde zou willen pleiten voor een flexibel beleid ten aanzien van dergelijke compensaties. De Orde meent dat dit ten goede zou komen aan de aantrekkelijkheid van het Nederlandse investeringsklimaat, conform de toezeggingen in de beleidspublicatie van 20 november 2000 (nr. 2000/454).

#### 1.7 Hiërarchie van verrekenprijsmethoden

De Orde heeft met instemming kennis genomen van het afwijzen van de "best method rule" en van het voorgenomen standpunt dat de door belastingplichtige gehanteerde methode in beginsel altijd als uitgangspunt dient te worden genomen.

De Orde vraagt zich evenwel af wat de praktische waarde hiervan is gezien de talrijke kanttekeningen die hierbij zijn gemaakt, zoals bijvoorbeeld de opmerking dat "*indien een vergelijkbare marktprijs beschikbaar is, zal de (...) CUP-methode (...) te prefereren [zijn] boven de andere methoden*". Hieruit blijkt dat bovengenoemde toezegging beperkt is tot situaties waarin geen CUP aanwezig is. De Orde verwijst in dit verband tevens naar de opmerkingen die al geplaatst zijn omtrent de evenwichtigheid van de behandeling van onderwerpen, waaronder ook de verrekenprijsmethoden.

De Orde constateert dat hoewel dit besluit niet ingaat op het onderscheid tussen een "interne vergelijking" en een "externe vergelijking", de bovengenoemde brief van 26 maart 2001 (zie §1.2) de voorkeur lijkt te geven aan een interne vergelijking. In de OESO-richtlijnen daarentegen wordt geen expliciete keuze gemaakt tussen de twee alternatieven (voor een aantal voorbeelden wordt verwezen naar par. 2.11 en 2.13). Conform het standpunt in de voornoemde brief pleit de Orde derhalve voor een expliciete bevestiging van de gelijkwaardigheid van deze methoden.

### 1.8 Cost-plusmethode

De Orde constateert dat kosten met een "vershot" karakter terecht buiten de kostengrondslag kunnen blijven. Gezien de huidige ervaring hieromtrent onder het tot 1 april 2001 gevoerde beleid pleit de Orde voor duidelijke richtlijnen. Bijvoorbeeld ten aanzien van de relevantie van het wel of niet voorkomen van bedragen in de winst en verliesrekening, de vraag onder welke omstandigheden grondstoffen tot de kosten van een loonproducent gerekend moeten worden, en bevestiging dat ook buiten de cost-plus grondslag dienen te blijven de kosten van externe dienstverleners, die immers voor deze diensten reeds een arm's length winstmarge in hun tarieven inbouwen. Hetzelfde geldt bijvoorbeeld voor advertentiekosten.

De Orde constateert voorts dat bij toepassing van deze methode de overheadkosten door de gehanteerde opslag gedekt dienen te worden. De Orde merkt daarbij op dat in de praktijk het verschil tussen indirecte kosten (dus opname in de kostengrondslag) en overheadkosten (dus opname in de "plus") soms moeilijk aan te geven is. Enige nadere toelichting hierop is dan ook wenselijk.

De Orde is verheugd te constateren dat financieringskosten "*in het algemeen tot de overheadkosten [worden] gerekend*" en dus blijkbaar niet (meer) automatisch tot de grondslag hoeven te worden gerekend (maar betaald dienen te worden uit de "plus"). De Orde meent evenwel dat problemen in de uitvoering slechts vermeden kunnen worden indien een duidelijke richtlijn wordt gegeven wanneer uitzonderingen op deze regel gemaakt kunnen worden, dus onder welke omstandigheden financieringskosten direct toerekenbaar zijn. De Orde gaat er hierbij vanuit dat, indien de financieringskosten niet als directe kosten worden beschouwd, bij meerdere activiteiten de toerekening naar evenredigheid aan de activiteiten kan plaatsvinden (pro rata, indirect). In deze context vraagt de Orde zich voorts af of haar interpretatie dat geen "fictief" rendement op het gebonden eigen vermogen in aanmerking hoeft te worden genomen, maar dat het rendement op het eigen vermogen uit de plus moet komen, juist is.

De Orde heeft enige moeite met de opmerking dat deze methode over het algemeen zal worden toegepast in minder risicovolle en minder complexe situaties. Onder de situaties waarvoor deze methode geschikt is vallen ook activiteiten met een hoge mate van risico. Genoemd kan worden "contract manufacturers" in bepaalde industrieën waar, vanwege de concurrentie, met zeer kleine marges wordt gewerkt. De Orde neemt evenwel aan dat in geval van beperkte risico's het voorcalculatorische winstopslagpercentage ook beperkt blijft. De Orde meent dat in dergelijke situaties een meer flexibel en realistisch standpunt ingenomen dient te worden.

#### 1.9 Profit-splitmethode

De Orde acht de definitie van de profit-splitmethode te summier en pleit voor een nadere uitwerking. Bijvoorbeeld onder welke omstandigheden en op welke wijze in de praktijk uitvoering aan een dergelijke methode dient te worden gegeven.

#### 1.10 Arm's-lengthprijsbepaling wanneer de waardering op het tijdstip van de transactie hoogst onzeker is

De Orde vraagt zich af of een impliciete verwijzing wordt gemaakt naar het in Amerika gehanteerde principe van "commensurate with income". De Orde heeft grote moeite met het hanteren van dit principe bij het bepalen van de interne verrekenprijs ten aanzien van immateriële activa, aangezien derden hoofdzakelijk tot vaste prijsafspraken komen. De Orde meent dat een nadere toelichting onder welke "speciale" omstandigheden de belastingdienst zich hierop zou kunnen beroepen van belang is voor de praktijk.

#### 1.11 Dienstverlening in concernverband

De Orde heeft met instemming kennis genomen van het feit dat de kosten inzake centrale dienstverleningsactiviteiten onder bepaalde omstandigheden zonder winstopslag doorbelast kunnen worden. De Orde merkt daarbij wel op dat in de tot 1 april 2001 gevoerde praktijk verschillen van mening (bijvoorbeeld voor wat betreft het "benefit" beginsel met betrekking tot hoofdkantoorkosten) met de belastingdienst tot problemen hebben geleid. De Orde pleit derhalve voor het vastleggen van duidelijker regels hieromtrent dan wel voorbeelden van activiteiten die bij (beursgenoteerde) maatschappijen in ieder geval niet als – door te belasten – concerndienst gelden (bijvoorbeeld het opmaken van een statutaire jaarrekening, rapportage van kwartaalcijfers aan de beurs, Raad van commissarissen etc).

#### 1.12 Bijdragen aan een CCA (Cost Contribution Agreement)

De Orde heeft met instemming kennis genomen van de flexibele benadering ten opzichte van de omschrijving van een CCA, maar voorziet dat het ontbreken van een concrete definitie juist tot onduidelijkheid en problemen in de uitvoering zal leiden. De Orde merkt daarbij op dat wel een soort omschrijving wordt gegeven (waarbij ieder van de partijen vergelijkbare prestaties levert en daarbij relatief vergelijkbare voordelen geniet waardoor de onderlinge verhouding relatief in een evenwicht is). De Orde heeft enige moeite met deze omschrijving omdat het een vaak voorkomende vorm van CCA lijkt uit te sluiten, nl. een gezamenlijke research & development (R&D) CCA waarbij de prestaties kunnen bestaan uit zuivere R&D activiteiten en bijvoorbeeld R&D coördinerende activiteiten (dus niet vergelijkbare prestaties).

De Orde constateert voorts dat het ingenomen standpunt omtrent winstopslagen onduidelijk is. Enerzijds wordt gezegd dat "*in beginsel een winstopslag achterwege kan blijven*" in de bovengenoemde situatie. Anderzijds wordt gezegd dat "*het Nederlandse uitgangspunt is dat bij onderlinge transacties in beginsel altijd een winstopslag is vereist*". De Orde pleit voor een duidelijk standpunt hieromtrent.

### 1.13 Voorkoming dubbele belasting

De Orde is verheugd over het aangekondigde standpunt dat Nederland zich inzet voor het zo snel mogelijk oplossen van de internationale dubbele belasting die kan ontstaan als gevolg van een verrekenprijs correctie. Deze inzet zal ook nodig zijn, aangezien betwijfeld mag worden of de bestaande internationale procedures in voorkomende gevallen afdoende rechtsbescherming zullen bieden.

De in de diverse bilaterale belastingverdragen neergelegde 'Regeling voor onderling overleg' voorziet immers noch in een duidelijk tijdpad, noch biedt zij de garantie dat de internationale dubbele belasting uiteindelijk ongedaan zal worden gemaakt. Deze procedure legt de betrokken autoriteiten slechts een - tamelijk vrijblijvende - inspanningsverplichting op.

Het multilaterale EU Arbitrageverdrag voorziet daarentegen wel in een resultaatverplichting voor de betrokken lidstaten. Het vervult de Orde met zorg te moeten constateren dat het Arbitrageverdrag (dat eerder reeds vijf jaren van kracht was) hangende de ratificatie van het Protocol ter verlenging (met nog eens vijf jaren) sinds 1 januari 2000 buiten werking is. Immers, naar de Orde heeft gegrepen, zijn niet *alle* betrokken landen tot ratificering van het Protocol overgegaan, doch slechts enkele van de betrokken landen.

Graag verneemt de Orde of van Nederland actie verwacht kan worden teneinde alle lidstaten tot spoedige ratificatie te bewegen dan wel dat formeel kan worden bevestigd dat de verschillende lidstaten - hangende de ratificatie van het Protocol ter verlenging - bereid zijn de in het arbitrageverdrag neergelegde procedures onverkort toe te passen.

De Orde vraagt tevens om de bevestiging dat Nederland eenzijdige actie zal ondernemen om dubbele belasting zoveel mogelijk ongedaan te maken indien een regeling voor onderling overleg of arbitrage niet (of althans niet op afzienbare termijn) tot een oplossing leidt. In deze context zouden specifiek genoemd kunnen worden verrekenprijsverschillen als gevolg van het wel of niet doorbelasten van kosten met een winstopslag.

### 1.14 Flexibele karakter Verrekenprijzenbesluit

De Orde is verheugd te constateren dat een flexibele en dynamische aanpak wordt voorgestaan, waardoor mogelijke uitvoerings- cq. interpretatiegeschillen op een praktische manier voorkomen kunnen worden, bijvoorbeeld door regelmatig het Verrekenprijzenbesluit aan te passen.

## **2. APA (procedure) Besluit (IFZ2001/292M)**

### 2.1 Internationaal aanvaarde procedure

De Orde is verheugd te constateren dat Nederland zich aansluit bij de internationaal aanvaarde procedure van duidelijkheid vooraf omtrent de fiscale positie inzake verrekenprijzen in internationaal verband. De Orde heeft met instemming kennis genomen van de reikwijdte en flexibiliteit van deze regeling (bijvoorbeeld wat betreft de termijn, met als eerste insteek 4/5 jaar, de mogelijkheid van terugwerkende kracht op verzoek). Voorts is de Orde van mening dat de transparantie van de regeling door middel van publicatie van afgesloten APA's - met volledige inachtneming van de geheimhoudingsplicht jegens de belastingplichtige - de rechtszekerheid ten goede zal komen.

### 2.2 Safe harbors

De Orde heeft begrip voor hetgeen wordt gezegd in de reeds aangehaalde brief van de Staatssecretaris van 26 maart 2001 omtrent de redenen voor het vervallen van standaardrulings (lees "safe harbor") en het vervangen daarvan door APA's. De Orde betreurt evenwel dat er geen mogelijkheid wordt geboden om de percentages uit de standaardrulings te blijven hanteren, bijvoorbeeld gedurende een overgangperiode tot dat "belastingplichtigen en belastingadviseurs meer ervaring opdoen met de invulling van vergelijkbaarheidsanalyses" (zie de voornoemde brief van 26 maart).

Gezien het gebrek aan "safe harbors" stelt de Orde voor om op korte termijn een overleg te organiseren tussen de Coördinatiegroep Verrekenprijzen en een aantal deskundigen teneinde te inventariseren welke acceptabele databases beschikbaar - en voor belastingplichtigen bruikbaar - zijn, teneinde disputen over de keuze van het vergelijkingsmateriaal zo veel mogelijk op voorhand uit te sluiten. Gaarne verneemt de Orde uw mening over een dergelijk initiatief.

### 2.3 Specificatie van de te verstrekken informatie

De Orde constateert dat de te verstrekken informatie zeer globaal wordt omschreven met nagenoeg geen indicatie van de mate van detail. Alhoewel blijkt uit de brief van de Staatssecretaris van 26 maart 2001 dat hiervoor bewust is gekozen om onnodige administratieve lasten voor belastingplichtigen te voorkomen, is de Orde bevreesd dat het gebrek aan specificatie juist tot een toeneming van administratieve lasten zou kunnen leiden doordat zeer uitgebreide vragen zullen worden gesteld die alsnog tot grote mate van detail zullen leiden hetgeen de uitvoering van dit nieuwe APA kader zal schaden. De Orde meent dat een redelijke verdeling van de bewijslast inhoudt dat een gerichte omschrijving wordt gegeven van de te verstrekken informatie en spreekt de hoop uit dat zulks alsnog gebeurt.

### 2.4 De praktische zekerheid die door een APA wordt geboden

De Orde meent dat de hoeveelheid van variabelen en herijkingpunten die in een APA ingebouwd moet worden (met name wat betreft de kritische veronderstellingen en procedures omtrent veranderde feitelijke omstandigheden) niet in overeenstemming is met de economische realiteit en pleit derhalve voor een meer flexibel beleid hieromtrent.

De Orde stelt voor gedurende de periode van "4 à 5 jaar"- die internationaal voor dit type zekerheden door fiscale autoriteiten als gangbaar wordt geacht (zie ook onder het onderwerp 'Duur' in het APA besluit) - slechts onder bijzondere omstandigheden verplicht kan worden afgeweken van de vaststellingsovereenkomst.

## 2.5 Snelle afwikkeling APA's

De Orde heeft met grote instemming kennisgenomen van de in punt 10 van het Competentie Besluit (RTB2001/1195M) genoemde periode voor het afwickelen van APA-/ATR-verzoeken van in beginsel 8 weken. De Orde is evenwel bevreesd dat dit weinig praktisch zal zijn in geval van een bi- of multilaterale APA. De Orde pleit derhalve, gezien de ervaringen omtrent het afwickelen van procedures voor onderling overleg, voor een duidelijk maar realistisch standpunt omtrent de periode waarbinnen gestreefd zal worden om een bi- of multilaterale APA af te wikkelen. In deze context vreest de Orde dat het verplicht moeten doorsturen van APA-/ATR-verzoeken naar het APA-/ATR-team in de praktijk tot onzekerheden en vertragingen zal leiden (dit ondanks de streefperiode van 8 weken). In dit verband wordt verwezen naar onderdeel 2.3 van deze brief waar, zolang geen duidelijkheid wordt geboden over het detailniveau van de te verstrekken informatie, ook niet een reële inschatting kan worden gegeven van de looptijd van het APA-/ATR-verzoek.

De Orde tekent hierbij voorts aan dat de termijn van 8 weken niet gebruikt moet worden om 'uitstel' te verkrijgen door nadere vragen te stellen tegen het einde van die termijn. De Orde pleit ervoor, net als bijvoorbeeld het Ministerie van Justitie dat doet bij 'spoedoprichtingen', in zaken die zich daarvoor inhoudelijk lenen, bij een aantoonbaar groot financieel belang alsmede een aantoonbaar spoedeisend karakter, op zeer korte termijn te beslissen.

Daarnaast heeft de Orde met instemming kennis genomen van het uitgangspunt om zoveel mogelijk in overeenstemming met de Algemene Wet Bestuursrecht te werken, maar heeft moeite met de constatering dat er kennelijk bij overschrijding van de termijn van 8 weken de in deze Wet neergelegde gevolgen niet integraal van toepassing zullen zijn. De Orde pleit er dan ook voor dat de formele voorschriften van deze Wet – zoals de mogelijkheid van bezwaar en beroep – op de APA's (en ATR's) van toepassing worden verklaard.

## 2.6 Infokap rulings

De Orde vraagt zich af in hoeverre "infokap rulings" nog mogelijk zijn – al dan niet in de vorm van een APA - met inachtneming van de bestaande jurisprudentie hieromtrent.

## 2.7 Overgangssituaties

Naar de Orde begrijpt kan één belastingplichtige in voorkomende gevallen met beide systemen te maken hebben. Wordt vanaf 1 april 2001 een nieuwe activiteit opgestart, naast een op 31 maart 2001 al bestaande rulingactiviteit, dan kan voor de nieuwe activiteit – naast de rulingactiviteit – een ATR/APA worden overeengekomen. De Orde is bevreesd dat het niet altijd duidelijk zal zijn of sprake is van een nieuwe activiteit die onder een bestaande ruling valt dan wel van nieuwe activiteiten waarvoor een ATR/APA moet worden aangevraagd (bijvoorbeeld van een concernmaatschappij overgenomen nieuwe assemblageactiviteiten). De Orde pleit voor een flexibel beleid hieromtrent om zoveel mogelijk te voorkomen dat voor hetzelfde lichaam (of fiscale eenheid) ten aanzien van soortgelijke activiteiten verschillende belastingconsequenties gelden.



## 2.8 Terugwerkende kracht

De Orde vraagt te bevestigen dat indien de interne verrekenprijs een afspiegeling dient te zijn van de economische realiteit, er naast een terugwerkende kracht die leidt tot een verhoging van de over de openstaande jaren aangegeven belastbare winst, deze ook tot gevolg heeft dat een verlaging van de belastbare winst uit nog openstaande jaren kan plaatsvinden.

## **3. Lichamen met financiële dienstverleningsactiviteiten binnen concernverband (nr. IFZ 2001/294M)**

### 3.1 Algemeen

Dit besluit ziet op lichamen met hoofdzakelijk activiteiten op het gebied van het binnen een groep van vennootschappen inlenen en uitlenen van gelden en het in licentie nemen en geven van immateriële rechten. In de wandeling wordt dan wel van doorstroom activiteiten gesproken. Reeds decennia lang vinden dit soort werkzaamheden plaats in Nederland en in het algemeen was sprake van fiscale begeleiding hiervan in de vorm van "rulings".

Niet om Nederlandse fiscale of economische doeleinden te dienen wordt in dit besluit een ander kader aangegeven waarbinnen doorstroomactiviteiten voortaan plaats moeten vinden, maar juist om tegemoet te komen aan de druk van (sommige) EU partners die kritiek hebben op de Nederlandse rullingpraktijk zoals die tot voor kort vigeerde. De Orde meent dat deze kritiek van een zeker onbegrip van die rullingpraktijk getuigt terwijl het enkele feit dat er nu substantiële wijzigingen worden voorgesteld de indruk zou kunnen doen post vatten dat er alle reden bestond om die rullingpraktijk aan te pakken. Doorstroomrulings zoals die tot voor kort werden afgegeven waren wijd en zijd bekend. Niet alleen bij belanghebbenden maar ook bij buitenlandse belastingadministraties. De transparantie die deze praktijk kenmerkte en de standaardisatie ervan weerleggen elke suggestie van heimelijkheid en speciale afspraken contra legem. Met vrijwel alle belangrijke landen bestonden en bestaan afspraken over het uitwisselen van informatie.

Voorzover er landen bezwaren tegen deze doorstroomactiviteiten hadden dan is er alle gelegenheid geweest voor die landen om door interne wetgeving of door verdragwijziging hier tegen op te treden. De Verenigde Staten hebben dit bijvoorbeeld ook gedaan bij de herziening van het belastingverdrag met Nederland. Los hiervan merkt de Orde op dat met dienstverleningsactiviteiten fiscale doeleinden kunnen zijn gediend, zoals het verminderen van bronbelasting, maar dat evenzeer een economische activiteit als "netting" van intercompany standen een doorstroomactiviteit kan zijn. Het zou dan ook een onjuiste gedachte zijn dat dit besluit slechts de deur dicht gooit voor "treaty shoppers" en dat hier geen daadwerkelijke economische belangen van Nederland mee gemoeid zijn.

Uiteraard onthoudt de Orde zich van een oordeel over het antwoord op de vraag of gegeven de bovengenoemde politieke druk van m.n. enkele EU partners het daadwerkelijk noodzakelijk is geworden het voorheen vigerende fiscale beleid aan te passen. Wel merkt de Orde op dat het niet duidelijk is of deze wijziging het gevolg zal hebben dat de kritiek op de rullingpraktijk weerlegd is en dat het nu voorgelegde kader volledig acceptabel zal zijn voor (de) EU partners. De berichten daaromtrent zijn niet eenduidig. De Orde zou het op prijs stellen indien de Staatssecretaris deze zekerheid zou kunnen geven.

De Orde wijst er op dat met dit besluit wel een gevestigd en gekend patroon dat op zichzelf niet in strijd was met de Nederlandse fiscale wetgeving feitelijk ongedaan wordt gemaakt en dat een aantal financiële diensten waarvan de baten normaliter in Nederland neersloegen wegvallen. Immers, zoals uit de praktijk al duidelijk naar voren is gekomen, is de aantrekkelijkheid van andere EU landen door dit besluit aanzienlijk toegenomen. Om welke bedragen het hier gaat is de Orde niet bekend en dat zal ook moeilijk zijn vast te stellen omdat de uitstralingseffecten niet goed meetbaar zijn. De Orde hoopt daarom dat dit “offer” van Nederlandse kant niet vergeefs wordt gebracht.

De Orde stelt op prijs dat de Staatssecretaris niet elke betrokkenheid bij de rullingpraktijk rond het doorstromen van gelden binnen internationale concerns heeft opgegeven maar in het voorliggende besluit een nieuw kader heeft aangereikt waarbinnen geopereerd kan worden. Naar de Orde aanneemt is er naar een methodiek gezocht om inhoudsvolle financiële diensten voor Nederland te behouden en is het de bedoeling van het besluit met name de meest simpele vormen van doorstromen zonder waardetoevoeging in Nederland van fiscale begeleiding uit te sluiten.

Vanuit dat gezichtspunt begrijpt de Orde het onderscheid tussen transacties die zich geheel binnen concernverband afspelen en transacties die slechts aan een kant afgesloten worden binnen het concern maar waarvan het andere samenhangende deel op de markt wordt gesloten. Onderhandelen met derden om de beste prijs is immers een vorm van waarde toevoegen. Uit de definitie van lichamen met dienstverleningsactiviteiten begrijpt de Orde dat dit onderscheid gemaakt moet worden en dat waar er geen sprake is van in- en uitlenen dan wel doorlicentiëren van immateriële vaste activa aan beide kanten van de transactie binnen concernverband het besluit niet van toepassing is althans als er niet overigens sprake is van een dienstverleningslichaam. Zo zou de uitgifte van (al dan niet gegarandeerde) Eurobonds op de markt door een Nederlandse vennootschap die de aldus verworven gelden doorleent binnen de groep naar de mening van de Orde niet bestreken mogen worden door het besluit. De Orde zou een bevestiging van deze lezing door de Staatssecretaris op prijs stellen. Met name zou de Orde prijsstellen op een nadere uitleg van de frase “rechtens of in feite, direct of indirect”, welke lijkt te refereren aan de tekst van artikel 10a Wet Vpb. Aangezien de uitleg en voorbeelden van artikel 10a in een andere context staan dan dit besluit, is een nadere toelichting met voorbeelden zeer wenselijk.

### 3.2 Waarde toevoegen

Minder helder vindt de Orde het begrip “samenhangende transactie” dat onderdeel uitmaakt van de definitie lichamen met financiële dienstverleningsactiviteiten. Daarvan zou sprake zijn als twee transacties aan elkaar gekoppeld zijn, als een geheel zijn afgesloten of als de uitkomsten ervan van elkaar afhankelijk zijn. Als evenwel bedoeld is kale doorstroomactiviteiten van fiscale begeleiding uit te sluiten dan is deze definitie te breed. Naar de letter van de definitie vallen er immers ook activiteiten onder waarbij wel een reële waardetoevoeging in Nederland plaatsvindt. Een voorbeeld kan deze stelling toelichten. Stel een Nederlandse vennootschap verkrijgt binnen concernverband een licentie voor een immaterieel actief. Dit wordt binnen de groep doorgelicenseerd met een marge van 10% waarbij tevens een “call service” wordt aangeboden (zonder tegenprestatie) vanuit Nederland zodat licentienemers binnen de eigen tijdszone eventuele problemen met het gebruik van dit actief direct kunnen bespreken. De uitkomsten van de licentieringsactiviteit zijn gekoppeld, er is zeker een band tussen de betalingen aan de licentiegever en de opbrengsten maar er is ook een echte samenhangende economische activiteit.

Het komt de Orde voor dat de term financiële dienstverleningsactiviteit niet alleen het element van koppeling zou moeten kennen maar ook dat bij die activiteiten geen werkelijke waardetoevoeging in Nederland plaatsvindt. De Orde vermoedt dat dit ook de bedoeling van de Staatssecretaris. Alsdan is het ter vermijding van discussies hierover in de praktijk wenselijk dat dit helder tot uitdrukking wordt gebracht. Zo zou de Staatssecretaris kunnen uitspreken dat activiteiten in Nederland gericht op waardetoevoeging aan de doorstromende rechten niet als dienstverleningsactiviteiten zijn aan te merken.

### 3.3 Activiteiten toets

Voor het antwoord op de vraag of er sprake is van een financieel dienstverleningslichaam moeten activiteiten worden gemeten. Daarbij blijven activiteiten in verband met het houden van deelnemingen buiten beschouwing. Een grote holding met een echte hoofdkantoorfunctie die een besmette transactie doet kan dusdoende tot financieel dienstverleningslichaam worden bestempeld. De Orde vraagt zich af of dat daadwerkelijk de bedoeling is van dit besluit.

Belangrijk in de praktijk is voorts de vraag hoe de activiteiten gemeten moeten worden. Ten dele zullen er activiteiten zijn die samenhangen met het bestaan van de vennootschap als zodanig. Te denken is aan de boekhouding, controle, aangiftes e.d. Dat zijn immers plichten die de vennootschap heeft te vervullen alleen al omdat zij bestaat. Bij een enkele kale doorstroomtransactie kunnen deze plichten al meer tijdsbeslag vergen dan het aangaan en uitvoeren van die ene lening. De Orde neemt aan dat dit tot een uitkomst leidt die niet beoogd is met dit besluit. Is het derhalve de bedoeling deze orgaanactiviteiten te verdelen over de overige activiteiten voor de bepaling of hoofdzakelijk sprake is van financiële dienstverlening?

Verder meent de Orde dat de term activiteiten ook daadwerkelijk fysieke gebeurtenissen veronderstelt en dat voor de test derhalve relevant is welke tijd waaraan besteed wordt en niet zozeer de kosten van verschillende activiteiten. Graag verneemt de Orde of de Staatssecretaris deze interpretatie deelt. Of is een integrale aanpak vereist, zoals die ook werd aangegeven in de parlementaire toelichting op passieve concernfinancieringsmaatschappijen, waarbij tevens rekening gehouden dient te worden met andere factoren, zoals omzet en vermogensbestanddelen?

Ten slotte vraagt de Orde in dit kader te bevestigen dat met "hoofdzakelijk" 70% of meer wordt bedoeld.

### 3.4 Substance eisen

In letter a van het besluit wordt fiscale begeleiding onthouden aan dienstverleningslichamen die niet voldoen aan de "substance" vereisten. Gesproken wordt van reële aanwezigheid. De Orde vraagt zich af of de Staatssecretaris hiermee heeft beoogd een invulling te geven aan het vestigingsplaatsbegrip van artikel 4 A.W.R. of dat het begrip reële aanwezigheid zoals hier gebezigd onderscheiden moet worden van de vestigingsplaats. Naar de Orde aanneemt moet in de visie van de Staatssecretaris dit onderscheid gemaakt worden al was het maar omdat in geval deze begrippen identiek zouden zijn, tal van vennootschappen zich in Nederland zouden kunnen gaan vestigen en niet belastingplichtig zouden kunnen zijn door aan een van de genoemde criteria niet te voldoen.

Indien deze constatering juist is dan rijst de vraag op grond waarvan onderscheid gemaakt kan worden in fiscale behandeling tussen twee in Nederland gevestigde vennootschappen waarvan er één niet voldoet aan alle “substance” criteria en geen aanspraak kan maken op fiscale zekerheid. Is bijvoorbeeld het feit dat de ene vennootschap een bestuur heeft dat bestaat uit twee inwoners van Nederland en drie bestuurders uit drie andere landen en de andere een bestuur heeft met een inwoner uit Nederland en een inwoner uit een ander land nu een dragende reden om de één per se niet en de ander eventueel wel fiscale begeleiding te geven? Die vraag zou te meer klemmen als een vennootschap op één punt na ruimschoots voldoet aan de “substance” criteria en de ander net het minimum haalt op alle punten. De Orde is er vooralsnog niet van overtuigd dat dit onderscheid stand zal houden wanneer een lichaam zich beroept op het gelijkheidsbeginsel.

Zowel in de lijst met “substance” vereisten als in het besluit zelf (wanneer het lichaam dan kwalificeert voor fiscale begeleiding) komt het element risico voor. Bij de “substance” vereisten is de inhoud van dit begrip niet apart uitgewerkt. Dit in tegenstelling tot het begrip risico in het besluit zelf. Bij de “substance” vereisten moet kennelijk gelet worden op alle functies - niet alleen de doorstroomactiviteiten maar bijvoorbeeld ook de holdingactiviteiten - en bij gebreke aan een nadere toelichting wat op deze plaats bedoeld wordt met “*een minimaal bij de rechtspersoon verrichte functies (...) passend vermogen*” wordt een soort “thin capitalisation” regel ingevoerd waarvan de reikwijdte en betekenis niet helder is. De Orde meent dat de Staatssecretaris de praktijk een dienst kan bewijzen door in te gaan op de betekenis van dit “substance” vereiste en met name op de vraag of dit vereiste aldaar een andere betekenis heeft dan is weergegeven bij de toelichting onder het kopje: Geen reële risico’s lopen.

### 3.5 Risico toets

De Orde heeft met instemming kennis genomen dat het onderbrengen van risico’s bij derden aangemerkt wordt als het nemen van risico. Dat lijkt de Orde juist omdat aldus de gedachte dat toegevoegde waarde tot uitdrukking komt door onderhandelingen met derden te voeren gehonoreerd wordt. De eis dat overigens 1% eigen vermogen moet worden aangehouden met een maximum van EUR 2.000.000 is naar de inschatting van de Orde ook geen al te zware belemmering voor financiële activiteiten met een zekere zelfstandigheid en omvang.

Vereist is dat *in verband met* het verstrekken van geldleningen een eigen vermogen van minimaal 1% wordt aangehouden. De Orde meent dat binnen een vennootschap eigen vermogen altijd beschikbaar is voor het afdekken van risico’s en dat aan de woorden “in verband met” geen zelfstandige betekenis toekomt en zou deze visie gaarne bevestigd zien.

Als een lichaam doorstroomactiviteiten verricht en daarnaast deelnemingen aanhoudt die met eigen vermogen zijn gefinancierd dan zal, wanneer zich een kredietrisico aandient, dat eigen vermogen worden aangesproken onafhankelijk van de vraag of dat eigen vermogen nu verband hield met de financierings- of de houdsteractiviteit of daarvoor wordt aangehouden. Eigen vermogen dient per definitie voor dekking van welke risico’s dan ook binnen een vennootschap. Derhalve meent de Orde dat in het volgende geval voldaan zou moeten zijn aan de in het besluit gestelde eis aan het eigen vermogen:

X NV heeft een deelneming verworven van NLG 100.000.000 tegen uitgifte van aandelen. Vervolgens heeft X NV een doorstroomlening afgesloten en weer doorgegeven aan een groepsvennootschap van eveneens NLG 100.000.000.

In verband met deze transactie is er niet een separaat eigen vermogen te onderkennen. Als echter een verlies op de uitstaande lening optreedt dan kan dit uit andere hoofde gedekt worden. Alsdan zou er volgens de Orde voldaan moeten zijn aan de eis dat de vennootschap een risico loopt met de doorstroomactiviteiten en ter dekking (daarvan) eigen vermogen heeft. Dat strookt ook met de realiteit waar iedere derde geldschieder aan X NV er rekening mee zal houden dat deze vennootschap een waardevolle volledig met eigen vermogen gefinancierde deelneming bezit waardoor zijn kredietrisico op X NV verkleind wordt. Graag zou de Orde vernemen of deze interpretatie juist is.

Voorts valt het de Orde op dat er geen indicatie wordt gegeven van soortgelijke maatstaven voor doorstroomactiviteiten die bestaan uit het doorlicentiëren van immateriële activa. De Orde ziet geen principieel verschil tussen de twee soorten activiteiten en vraagt derhalve om een dergelijke richtlijn, die tevens ten goede zou komen aan de praktische uitvoerbaarheid van deze regeling.

### 3.6 Uitwisseling van inlichtingen

De Orde wijst erop dat de voorgestelde procedure met zich mee brengt dat de FIOD beoordeelt of de uitwisseling van inlichtingen aan alle eisen van de W.I.B. voldoet en het toch bepaald vreemd is dat een bestuursorgaan alsdan kan beslissen zonder rechterlijke toetsing.

Het spontaan verstrekken van inlichtingen is in strijd met de geheimhoudingsplicht van de fiscus. Daarom is er ook een wettelijke grondslag vereist om hiertoe over te gaan die wordt gevonden in artikel 7 W.I.B. Grosso modo komt dit artikel erop neer dat de Minister tot het spontaan verstrekken van inlichtingen over gaat als er reden is om te vermoeden dat er ten onrechte vrijstellingen zijn verstrekt in een andere land (in casu de bronstaat), de belastingheffing aldaar onmogelijk wordt gemaakt of een in Nederland verleende vrijstelling effect heeft op de belastingheffing in de andere Staat. Verder kan de Minister spontaan gegevens uitwisselen wanneer hij dit geboden acht. Al deze gevallen hebben een achtergrond van misbruik van wetten of verdragen. Wanneer daarvan nu in het geheel geen sprake is moeten belanghebbenden onder omstandigheden toch bij voorbaat akkoord gaan met spontane uitwisseling van inlichtingen als zij fiscale begeleiding wensen. Zij nemen daarmee het bepaald niet denkbeeldige risico dat het bronland wetende van de achtergrond van voornoemd artikel 7 W.I.B. haast wel moet aannemen dat er alle reden is voor een ernstig en diepgaand onderzoek. De spontane uitwisseling van inlichtingen plaatst hen bij voorbaat in een verdachtenbankje.

Wanneer de regeling zoals die nu voorligt zou worden uitgevoerd zouden er voorts spontaan inlichtingen worden verstrekt in situaties waarin dat zinloos is. Als rente wordt ontvangen uit een bronland dat geen bronbelasting kent op zulke betalingen is doorgaans bepaald onhelder wat nog het nut is van de uitwisseling van inlichtingen. De Orde ziet niet in waarom het wettelijke kader waarbinnen normaliter spontaan gegevens worden uitgewisseld hierdoor opgerekt wordt. Het lijkt toch een logische regel dat alleen spontaan gegevens worden uitgewisseld indien daartoe aanleiding bestaat. Deze regel is thans vastgelegd in de wet. Dit lijkt de Orde dan ook tegenstrijdig. Of het besluit beoogt een uitbreiding van de spontane gegevens uitwisseling en dan is niet inzichtelijk wat daarmee gewonnen wordt of het besluit beoogt dat niet en dan is niet helder waarom er aandacht wordt besteed aan dit onderwerp in het besluit. Voorts wijst de Orde in dit kader op art 13 lid 1 letter d W.I.B.

### 3.7 Hoogte at arm's length beloning

Dit besluit bevat geen richtinggevende gedachtes over de hoogte van de aan te geven winsten behaald met dienstverleningsactiviteiten (behalve dan dat opgemaakt kan worden dat met betrekking tot bepaalde transacties namelijk die waarmee geen reëel risico wordt gelopen in de zin van dit besluit in het geheel geen winst of verlies zou moeten worden aangegeven). Wel wordt voor het bepalen van de arm's length vergoeding verwezen naar het Verrekenprijzenbesluit IFZ 2001/295M. De Orde neemt aan dat de Staatssecretaris ook in die gevallen waarbij geen reële risico's worden gelopen voorziet dat een zekere - conform het Verrekenprijzenbesluit - vergoeding voor de daarmee samenhangende activiteit in de rede ligt. Naar de Orde meent is het dan ook logisch dat ook voor dergelijke gevallen een APA mogelijk moet zijn. Graag zou de Orde dit bevestigd willen zien.

Daarmee wordt afstand gedaan van de jarenlange praktijk waarin met bepaalde minimum marges gewerkt werd. De kenbaarheid en voorspelbaarheid van die marges maakte dat het aanvragen en afgeven van "rulings" ter zake snel kon verlopen. Nu wordt verwezen naar het Verrekenprijzenbesluit IFZ 2001/295M. De Orde veronderstelt dat de Staatssecretaris van mening is dat voortaan brutomarges moeten worden overeengekomen met de competente inspecteurs ter zake van financieringstransacties met een doorstroomkarakter. Welke kosten hiervan aftrekbaar zijn zal langs de normale maatstaven van winstbepaling beoordeeld moeten worden. De Orde zou het waarderen indien de Staatssecretaris deze lezing zou kunnen bevestigen.

Of aldus een praktijk waarin op redelijk korte termijn tot afspraken kan worden gekomen ook tot stand komt zal afhangen van de opstelling van de rulinginspecteurs en met name van de diepte van de documentatie en analyse die zij zullen eisen alvorens een "ruling" wordt afgegeven. De aan te geven brutomarge is namelijk afhankelijk van met name het kredietrisico dat is gelegen in uitstaande en ontvangen leningen. Zoals hiervoor reeds is opgemerkt zou een nadere toelichting op de diepgang en mate van documentatie op prijs worden gesteld.

Voorts ziet de Orde nog het volgende knelpunt. Nu beoogd wordt OESO conform te werken en "rulings" per transactie worden afgegeven ontstaan praktische problemen voor de actieve dienstverleningslichamen die een veelheid aan transacties sluiten. Het zal voor deze activiteiten een onevenredige administratieve last oproepen om iedere transactie te laten toetsen. De Orde geeft daarom in overweging tot een indicatie van formules of regels te komen op basis waarvan de vereiste marges bepaalbaar zijn.

### 3.8 Overgangsbeleid

De Orde verwijst naar het besluit van 21 december 2000, nr. RTB2000/3227M en het daarin aangekondigde overgangsrecht. Hierin wordt een overgangsregeling getroffen, o.a. voor rulingverzoeken die vóór 1 april 2001 zijn ingediend. De Orde constateert dat in de uitvoering deze regeling beperkt wordt uitgelegd, waardoor vóór 1 april 2001 gedagtekende rulingverzoeken die na 31 maart 2001 door de Belastingdienst worden ontvangen niet meer in aanmerking komen voor toepassing van het oude rulingbeleid. Omdat de Orde meent dat het redelijk zou zijn om bij de uitvoering van dit beleid dezelfde maatstaven toe te passen - waaronder de verzendtheorie - als voor formele zaken die onder de AWB vallen, vraagt de Orde naar de rechtvaardiging van dit beleid.

De Orde zou het zeer op prijs stellen als u bij uw afwegingen en discussie met de  
Staatssecretaris van Financiën bovenstaande opmerkingen van de Orde in die discussie wilt  
betrekken.

Een kopie van deze fax heeft de Orde heden gezonden aan de Staatssecretaris van Financiën.  
Graag is de Orde bereid de bovenstaande vragen en opmerkingen mondeling toe te lichten.

Hoogachtend,  
De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

mr. M.V. Lambooj