



**RAAD VAN
DE EUROPESE UNIE**

**Brussel, 25 oktober 2001 (06.11)
(OR. en)**

13228/01

LIMITE

FISC 218

NOTA VAN HET VOORZITTERSCHAP

aan:	de Groep gedragscode (Belastingregeling voor ondernemingen)
d.d.:	8 november 2001
Betreft:	Gedragscode (Belastingregeling voor ondernemingen) - Ontwerp-verslag aan de Raad ECOFIN van 4 december 2001

Inleiding

1. De Raad en de vertegenwoordigers van de lidstaten, in het kader van de Raad bijeen, hebben op 1 december 1997 een resolutie betreffende een gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen aangenomen. Die resolutie voorziet in de instelling van een groep, in het kader van de Raad, die de belastingmaatregelen moet toetsen aan de gedragscode.
2. De Raad heeft vervolgens op 9 maart 1998 de instelling van de Groep gedragscode bevestigd.
3. De groep heeft regelmatig verslag over de onderzochte maatregelen uitgebracht, en die verslagen zijn ter bespreking aan de Raad toegezonden. Twee tussentijdse verslagen van de Groep gedragscode zijn op 1 december 1998, respectievelijk 25 mei 1999 aan de Raad ECOFIN voorgelegd (doc. 12530/98 FISC 164 and 8231/99 FISC 119), en vervolgens heeft de groep verslag uitgebracht aan de Raad ECOFIN van 29 november 1999 over de bevindingen van de groep ten aanzien van 271 belastingmaatregelen die zij aan de gedragscode had getoetst (SN 4901/99). 66 van die maatregelen werden door de groep schadelijk geacht.

4. In november 2000, heeft de Groep gedragscode een voortgangsverslag over haar werkzaamheden voorgelegd aan de Raad ECOFIN van 26-27 november 2000 (doc. 13563/00 FISC 193).
5. Op 5 juni 2001 heeft de Groep gedragscode een tweede voortgangsverslag over haar werkzaamheden onder het Zweedse voorzitterschap voorgelegd aan de Raad ECOFIN. De Raad heeft in zijn conclusies over het belastingpakket (doc. 9553/01 FISC 106), en met betrekking tot de gedragscode, nota genomen van het verslag en:

zijn goedkeuring gehecht aan het in bijlage I bij het verslag van de groep opgenomen werkprogramma betreffende transparantie en uitwisseling van informatie inzake verrekenprijzen, en de groep verzocht haar werkzaamheden met betrekking tot standstill en terugdraaiing voort te zetten en tegen het einde van het jaar aan de Raad verslag uit te brengen over de vooruitgang die is geboekt.

6. Zoals de Raad ECOFIN in zijn conclusies van 9 maart 1998 had verlangd, zijn in het groepsverslag aan de Raad ECOFIN van 29 november 1999 de eenstemmige mening van de leden van de groep, dan wel alle tijdens de besprekingen vertolkte standpunten weergegeven. Als in dat verslag sprake is van de "Groep", dan is, in gevallen waarin geen eenparig standpunt was bereikt, de ruime consensus weergegeven en zijn andersluidende opvattingen zo nodig in de voetnoten vermeld. Verwijzingen naar "de Groep" in het onderhavige verslag moeten in dezelfde zin worden begrepen als in dat verslag van de groep aan de Raad ECOFIN van 29 november 1999.

Stand van zaken

7. Sedert de Raadszitting van 5 juni 2001, hebben vier vergaderingen plaatsgevonden van de Groep gedragscode: op 28 juni onder het Zweedse voorzitterschap, en op 26 september, 17 oktober en 8 november onder het Belgische voorzitterschap.
8. Op 28 juni heeft de groep overeenstemming bereikt over haar vergaderrooster en over de kernelementen van haar toekomstig werkprogramma onder het Belgische voorzitterschap:
 - transparantie en uitwisseling van informatie inzake de overeengekomen elementen van verrekenprijzen;
 - verdere werkzaamheden met betrekking tot standstill;
 - terugdraaiing.

9. De groep is tevens overeengekomen om een bespreking te houden over de eventuele interactie tussen haar werkzaamheden inzake standstill en terugdraaiing met de procedures inzake staatssteun ten aanzien van 13 van de 66 maatregelen die waren opgesomd in het groepsverslag van 1999. Zij ging tevens akkoord met de indiening door de Commissie van een verslag over de Commissiewerkzaamheden betreffende belastingmaatregelen in de kandidaat-lidstaten die in de zin van de gedragscode potentieel schadelijk zijn.
10. Op 26 september werd de heer Hatry, persoonlijk vertegenwoordiger van de minister van Financiën van België, eresenator en voormalig minister van Financiën (B) en de heer Rodríguez-Ponga y Salamanca, staatssecretaris van het ministerie van Financiën (E) benoemd tot eerste en tweede vice-voorzitter voor de periode tot het einde van het Belgische voorzitterschap.
- A. Transparantie en uitwisseling van informatie inzake de overeengekomen elementen van verrekenprijzen**
11. Zoals vermeld in punt 5, heeft de Raad ECOFIN op 5 juni zijn goedkeuring gehecht aan het in bijlage I van het groepsverslag opgenomen werkprogramma betreffende transparantie en uitwisseling van informatie inzake de overeengekomen elementen van verrekenprijzen (doc. 9553/01 FISC 106).
12. Jaarlijkse uitwisseling van voor het publiek beschikbare informatie: zoals is uiteengezet in punt 14 van dat verslag, hoopte de groep om met betrekking tot voor het publiek beschikbare informatie in de loop van 2002 overeenstemming te kunnen bereiken met het oog op de invoering van een proces van jaarlijkse uitwisseling. Om de groep in staat te stellen de werkzaamheden op dit gebied voort te zetten, had zij de lidstaten in eerste instantie verzocht om informatie te verschaffen over de jaarlijkse uitwisseling van informatie. Meer in het bijzonder was aan elke lidstaat gevraagd een schriftelijk verslag in te dienen met de volgende elementen:
- de informatie die voor het publiek beschikbaar is in hun land met betrekking tot de overeengekomen elementen van verrekenprijzen als bedoeld in punt 17 van bijlage I bij het verslag aan de Raad ECOFIN van 26-27 november 2000 (doc. 13563/00 FISC 193);
 - de wijze waarop eventueel beschikbare soortgelijke informatie uit andere lidstaten zou worden gebruikt;
 - alle eventuele belemmeringen voor de uitwisseling van hun voor het publiek beschikbare informatie.
13. De groep besprak die verslagen en luisterde naar mondelinge verslagen van alle lidstaten. Daaruit bleek dat alle desbetreffende wetgeving, rondzendbrieven, bestuursrechtelijke bepalingen, richtsnoeren en beleidsregels die voor het publiek beschikbaar zijn, voor andere lidstaten beschikbaar kunnen worden gesteld.

14. Sommige groepsleden gaven te kennen twijfels te koesteren ten aanzien van het nut van jaarlijkse uitwisselingen van voor het publiek beschikbare informatie. Anderen merkten dan weer op dat dergelijke informatie kan bijdragen tot een beter begrip van de wetgeving en de praktijk in andere lidstaten. Tevens werd de vraag gesteld of de kosten voor vertalingen van uitvoerige voorschriften en richtsnoeren wel gerechtvaardigd zouden zijn, rekening houdend met het gebruik dat, in de praktijk, van de informatie wordt gemaakt.
15. Overeengekomen werd dat het doel moet zijn dat alle lidstaten volledig op de hoogte blijven zonder dat dit gepaard gaat met dure of overbodige uitwisselingen van informatie. De groep kwam in dit verband overeen dat toegang wordt verschaft tot alle relevante, in hun land voor het publiek beschikbare, informatie en dat vervolgens jaarlijks zal worden gemeld welke wijzigingen eventueel zijn opgetreden.
16. Uitwisseling van informatie in individuele gevallen: Nota nemend van het feit dat punt 17 van de leidraad van de groep voor terugdraaiing en standstill op het gebied van vaste inrichtingen voor financieringsactiviteiten, houdstermaatschappijen en hoofdkantoren (headquarter companies) (Bijlage I bij het verslag aan de ECOFIN-Raad van 26-27 november 2000 (doc. 13563/00 FISC 193)) voorziet in de uitwisseling van informatie in de vorm van overzichten (aantal en type gevallen) en van specifieke informatie in bepaalde gevallen, kwam de groep overeen dat informatie van de lidstaten nodig is met betrekking tot het tweede deel van het werkprogramma, namelijk de uitwisseling van informatie in individuele gevallen.
17. De groep nam er nota van dat uit een in een subgroep onder het Zweedse voorzitterschap gevoerde eerste bespreking van de factoren waarmee bij dergelijke uitwisselingen rekening dient te worden gehouden, was gebleken dat verscheidene complexe vraagstukken nog nader dienen te worden bestudeerd. Overeengekomen werd derhalve dat de lidstaten enige tijd nodig zouden hebben om hun antwoorden op te stellen. De lidstaten is dan ook verzocht om uiterlijk op 30 november 2001 een schriftelijk verslag met relevante informatie in te dienen.

B. Verdere werkzaamheden op het gebied van standstill

18. Zoals aangekondigd in punt 21 van het groepsverslag (doc. 8789/01 FISC 83), heeft de groep haar werkzaamheden voortgezet met betrekking tot de beoordeling van de regeling voor houdstermaatschappijen in Duitsland en van de maatregelen uit hoofde van het belastingkader voor de Nederlandse Antillen.

19. Duitsland - Houdstermaatschappijen: de groep ging akkoord met de beschrijving van de Duitse regeling voor houdstermaatschappijen (**Bijlage A**) en was van mening dat het verslag van de Duitse delegatie over het daadwerkelijke belastingniveau dat de maatregel oplevert, niet voldoende zekerheid verschaft dat de maatregel, ten minste in sommige omstandigheden, niet kan leiden tot een aanzienlijk lager daadwerkelijk belastingniveau. De groep was van mening dat de maatregel aan geen van de in de punten B1-B5 vermelde criteria voldoet. In het kader van een aanpak die spoort met de punten 29-67 van het groepsverslag aan de Raad ECOFIN van 29 november 1999 (doc. SN 4901/99), ging de groep na of de maatregel niet in aanzienlijke mate de locatie van economische activiteiten binnen de Gemeenschap beïnvloedt of kan beïnvloeden. Op basis van een algemene evaluatie besloot de groep dat de maatregel niet als positief kan worden beoordeeld. De groep merkte evenwel op dat de zaken niet zo eenvoudig liggen voor wat betreft de interacties met de wetgeving inzake de beheerste buitenlandse vennootschappen (CFC-wetgeving). De groep kwam ook overeen dat het niet nodig is de algemene werkzaamheden betreffende houdstermaatschappijen nog voort te zetten.
20. Nederland - Belastingkader voor de Nederlandse Antillen: de groep aanvaardde de beschrijving van de twee maatregelen die namens Nederland zijn uitgevaardigd uit hoofde van het Nederlands belastingkader (NBK) (**Bijlage B**):
- de fiscale behandeling van houdstermaatschappijen; en
 - de fiscale behandeling van vrijgestelde vennootschappen.
21. De groep besprak en bereikte overeenstemming over een door de Commissie voorgestelde beoordeling ten aanzien van de criteria 1 tot en met 5 van punt B van de code.
22. [De groep besprak een verslag van de Nederlandse delegatie over de effectieve belastingdruk van hun maatregelen.]

C. Terugdraaiing

23. De conclusies van de Raad ECOFIN van 10 juli (doc. 10768/01 FISC 130) omvatten de volgende verklaringen betreffende het tijdschema voor de werkzaamheden inzake het belastingpakket voor de zitting van de Raad ECOFIN in december 2001:

Wat de gedragscode betreft:

een bespreking te wijden aan het verslag van de Groep gedragscode aan de Raad over de vooruitgang met betrekking tot de standstill en de terugdraaiing, waarin onder meer:

- *een overzicht wordt geboden van de maatregelen die de lidstaten bereid zijn te nemen om hun toezeggingen in de conclusies van de Raad ECOFIN van november 2000 ten aanzien van nieuwkomers gestand te doen, en*
- *wordt nagegaan of de lidstaten hun voorbehouden als weergegeven in de voetnoten van het verslag van november 1999 in het licht van de latere groepsbesprekingen wensen te handhaven.*

24. Het werkprogramma inzake terugdraaiing onder het Belgische voorzitterschap, waarover de groep op 28 juni 2001 overeenstemming heeft bereikt, spoort met die formulering.
25. De groep verzocht derhalve de lidstaten bijgewerkte informatie te verschaffen over terugdraaiing, met inbegrip van informatie betreffende de toezeggingen van de lidstaten inzake nieuwkomers en nadere informatie over de vraag of de lidstaten met voetnoten in het verslag van november 1999 die voorbehouden wensen te handhaven in het licht van de latere werkzaamheden van de groep.
26. De door de lidstaten verschaftte samenvattingen staan in **Bijlage C**.
27. De groep nam er nota van dat verdere vooruitgang is geboekt voor wat betreft het aantal schadelijke maatregelen dat al is teruggedraaid of thans wordt teruggedraaid. De groep nam er tevens nota van dat er vooruitgang was geboekt met betrekking tot de toezeggingen betreffende nieuwkomers en dat een aantal voorbehouden bij het verslag van november 1999 is ingetrokken in het licht van de werkzaamheden van de groep sedert november 1999.

D. Eventuele interactie tussen de werkzaamheden van de Groep gedragscode en de procedures inzake staatssteun

28. [Moet nog worden toegevoegd]

E. Potentieel schadelijke maatregelen in de kandidaat-lidstaten

29. Naar aanleiding van de verspreiding, op 17 september, door de Commissie van haar verslag over de *Uitbreiding en directe belastingen* in werkgroep IV, luisterde de groep naar een mondeling verslag van de Commissie over haar werkzaamheden op het gebied van potentieel schadelijke maatregelen in de kandidaat-lidstaten.
30. De groep nam nota van het verslag van de Commissie, maar merkte op dat de door de Commissie voor deze opdracht gebruikte criteria niet verder moeten gaan dan de criteria van de gedragscode. In het bijzonder dient er rekening mee te worden gehouden dat het toepassingsgebied van de code beperkt blijft tot de beoordeling van de belastingmaatregelen voor ondernemingen en niet van belastingstelsels.

Verdere werkzaamheden

31. In de conclusies van de Raad ECOFIN van 10 juli (doc. 10768/01 FISC 130) staan onder andere de volgende verklaringen betreffende het tijdschema voor de werkzaamheden met betrekking tot het belastingpakket, voor de Raad ECOFIN in april en juni 2002:

April 2002: *De Raad ECOFIN:*

...

Wat de gedragscode betreft, nota te nemen van:

- *de vooruitgang in de besprekingen van de gedragscode wat betreft de lidstaten;*
- *de verslagen betreffende de vooruitgang in de besprekingen tussen de betrokken lidstaten en hun afhankelijke of geassocieerde gebieden.*

Juni 2002: *De Raad ECOFIN*

...

wat de gedragscode betreft, na te gaan of de overwogen wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen toereikend zijn om de schadelijke aspecten van de in het verslag van de Groep gedragscode (november 1999) vermelde maatregelen terug te draaien en de besprekingen over de standstill en over de mogelijke verlenging van de voordelen van bepaalde maatregelen tot na 2005 af te ronden .

32. De groep kwam derhalve overeen haar huidige werkzaamheden met betrekking tot standstill en terugdraaiing te voltooien en over de resultaten van een en ander in mei 2002 verslag uit te brengen aan de Raad ECOFIN. De groep kwam tevens overeen haar werkprogramma inzake transparantie en de uitwisseling van informatie (Bijlage I bij het groepsverslag aan de Raad ECOFIN van 5 juni 2001 (doc. 8789/01 FISC 83)) voort te zetten in de context van punt 17 van bijlage 1 bij het groepsverslag aan de Raad ECOFIN van 26-27 november 2000 (doc. 13563/00 FISC 193).
-

**BESCHRIJVING VAN DE DUITSE REGELING
INZAKE HOUDSTERMAATSCHAPPIJEN**

In het kader van de huidige belastinghervorming heeft Duitsland nieuwe voorschriften ingevoerd betreffende de fiscale behandeling van dividenden en vermogenswinst, waarbij in de eerste plaats het tot dusver toegepaste systeem van volledige toerekening is vervangen door de methode van vrijstelling voor dividenden van de ene vennootschap aan de andere, en voor vermogenswinst bij de vervreemding van aandelen in andere vennootschappen. De wet tot invoering van deze en veel andere wijzigingen is in 2000 aangenomen, en de nieuwe voorschriften zijn met bepaalde tijdelijke uitzonderingen op 1 januari 2001 van kracht geworden.

Daarnaast werden er ook wijzigingen aangebracht in de voorschriften uit hoofde waarvan de inkomsten van beheerste buitenlandse vennootschappen bij Duitse aandeelhouders aan "gewone" belasting onderworpen kunnen zijn. Andere voorschriften (of wijzigingen) die in het kader van de belastinghervorming zijn ingevoerd (en die relevant kunnen zijn voor de holdingstructuren) betreffen bijvoorbeeld de aftrekbaarheid van rentebetalingen aan aandeelhouders, waarbij de rentebetalingen in Duitsland niet belastbaar zijn, en de afschaffing van de mogelijkheid om een permanente waardevermindering van een participatie af te schrijven.

Voorwaarden

De nieuwe voorschriften betreffende de fiscale behandeling van dividenden van vennootschappen aan andere vennootschappen, alsmede van vermogenswinst, zijn van toepassing op Duitse vennootschappen, Duitse vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen en vennootschappen die via een in Duitsland gevestigde personenvennootschap in andere vennootschappen participeren. Voor participerende vennootschappen gelden voor de toepassing van de nieuwe voorschriften geen participatiedrempels.

De nieuwe voorschriften gelden ten aanzien van ontvangen dividenden gelijkelijk voor dividenden uit binnenlandse en uit buitenlandse bron. Buitenlandse en binnenlandse dividenden zijn, afgezien van de niet-aftrekbaarheid van kosten, aan dezelfde belastingregeling onderworpen. Ten aanzien van de vermogenswinst bij vervreemding van aandelen wordt geen onderscheid gemaakt tussen in Duitse en in buitenlandse vennootschappen gehouden aandelen. De vrijstelling voor vermogenswinst van participerende vennootschappen geldt algemeen en is niet aan participatiedrempels gebonden. De vrijstelling voor dividenden en vermogenswinst geldt ongeacht de aard van de activiteiten van de vennootschap die dividend uitkeert c.q. waarvan de aandelen worden vervreemd.

De voorschriften voor beheerste buitenlandse vennootschappen (CFC-voorschriften) gelden echter voor elke in Duitsland gevestigde aandeelhouder van een buitenlandse vennootschap die wordt beheerst door in Duitsland gevestigde aandeelhouders en bepaalde andere aandeelhouders, op voorwaarde dat de buitenlandse vennootschap aan lage belasting onderworpen is (zie bijlage). De CFC-voorschriften gelden ook voor elke in Duitsland gevestigde aandeelhouder met een belang van ten minste 10% van de aandelen van een buitenlandse vennootschap, wanneer de inkomsten van deze vennootschap uit beleggingen in aandelen voortvloeien. Een beheerste buitenlandse vennootschap wordt geacht aan zo'n laag belastingtarief te zijn onderworpen als ze aan vennootschapsbelasting onderworpen is tegen een effectief tarief van minder dan 25% (de belastinggrondslag wordt bepaald volgens de Duitse voorschriften betreffende de vennootschapsbelasting). De CFC-voorschriften worden toegepast voorzover de betrokken beheerste buitenlandse vennootschap laag belaste inkomsten heeft in de zin van § 8 van het "Außensteuergesetz", dat oneerlijke belastingpraktijken in het buitenland bestrijkt. In het algemeen wordt er uitgegaan van laag belaste inkomsten wanneer ze uitsluitend voortvloeien uit intragroepactiviteiten (transacties met verbonden partijen). Deze CFC-voorschriften worden thans nader onderzocht.

Belastingvoordelen

Dividenden van niet in Duitsland gevestigde vennootschappen aan andere vennootschappen zijn van belasting vrijgesteld ter voorkoming van dubbele belasting. Krachtens de nieuwe voorschriften vindt geen toerekening aan de ontvangen dividenden plaats; de op de uitgekeerde dividenden ingehouden kapitaalopbrengstbelasting van 20% wordt verrekend met de door de ontvanger verschuldigde vennootschapsbelasting. Die kapitaalopbrengstbelasting van 20% kan worden gerestitueerd indien de ontvangende vennootschap geen belastbare inkomsten in Duitsland heeft, of indien de toerekening hoger is dan de door de dividendenontvanger verschuldigde vennootschapsbelasting.

Van buitenlandse vennootschappen ontvangen dividenden zijn voor 95% belastingvrij (uit hoofde van de Richtlijn moedermaatschappijen en dochterondernemingen). De overige 5% worden als niet-aftrekbare kosten in verband met inkomsten van de houdstermaatschappij beschouwd en worden bijgevolg belast bij de ontvangende participerende vennootschap, die op haar beurt alle kosten voor de verwerving van zulke buitenlandse dividendinkomsten onbeperkt kan aftrekken. Ingeval de CFC-voorschriften op de betrokken buitenlandse vennootschap van toepassing zijn, worden de niet-uitgekeerde, laag belaste inkomsten van de participerende buitenlandse vennootschap belast.

In dat geval wordt de 95%-vrijstelling niet op de geraamde dividendinkomsten toegepast, maar enkel op de werkelijke, van de betrokken buitenlandse vennootschap ontvangen dividenden. Wat betreft de dividenden die door Duitse vennootschappen worden uitgekeerd, zijn alle belastingvrije kosten die rechtstreeks verband houden met het verwerven of houden van de aandelen in de dividenduitkerende vennootschap, niet-aftrekbaar. (§ 3 c van de Wet op de inkomstenbelasting).

Vermogenswinst die voortvloeit uit de vervreemding van aandelen in Duitse of buitenlandse vennootschappen is belastingvrij om dubbele belasting te voorkomen, en vermogensverlies tengevolge van zo'n vervreemding is niet-aftrekbaar. Krachtens de nieuwe voorschriften wordt de tot dusver bestaande mogelijkheid om een permanente waardevermindering van een aandeel af te schrijven, niet langer voor fiscale doeleinden aanvaard. Indien zo'n afschrijving echter al is geboekt (voor de inwerkingtreding van de nieuwe voorschriften), zal bij een latere stijging van de waarde van het aandeel, dan wel bij een vermogenswinst tengevolge van vervreemding ervan, weer belasting worden geheven.

De nieuwe voorschriften betreffende externe financiering (met name bij onderkapitalisatie) leggen strengere limieten op voor de aftrekbaarheid van rentebetalingen, voorzover het betalingen aan buitenlandse en Duitse aandeelhouders betreft. De volgende ratio's voor vreemd/eigen vermogen worden aanvaardbaar geacht:

- 3/1 voor vennootschappen waarvan de voornaamste activiteit bestaat in het houden van aandelen in vennootschappen en het financieren van dergelijke vennootschappen, of waarvan meer dan 75% van de activa uit participaties in vennootschappen bestaat; en
- 1,5/1 voor alle andere vennootschappen.

Wanneer het aandeel van schuldfinanciering te hoog wordt geacht, worden de betrokken rentebetalingen als verkapte dividenden aangemerkt.

I. Nadere informatie over de toepassing van de CFC-regelgeving

1. Welke inkomsten vallen onder de "*Hinzurechnungsbesteuerung*" (inkomsten van de buitenlandse vennootschap bovenop de belastinggrondslag in Duitsland)?

In artikel 8, lid 1, van de Wet op belasting in het buitenland (Außensteuergesetz - AStG) wordt bepaald dat het soort inkomsten dat niet onderworpen is aan de *Hinzurechnungsbesteuerung*, in hoofdlijnen inkomsten zijn die voortvloeien uit de actieve bedrijfswerkzaamheden van een buitenlandse vennootschap, d.w.z. uit deelname aan het algemene economische verkeer. De inkomsten bovenop de beoordelingsgrondslag in Duitsland behelzen derhalve alle inkomsten die niet voortvloeien uit actieve economische werkzaamheden in het buitenland, zoals dividenden, royalty's en rente. De scheidslijn tussen actieve en passieve inkomsten wordt uitsluitend door toetsing aan de specifieke situatie bepaald. De door de buitenlandse vennootschap vervulde functies waardoor de inkomsten worden gegenereerd, zijn in dat opzicht doorslaggevend. Voor een juiste indeling van de inkomsten van de buitenlandse vennootschap moeten deze worden geanalyseerd volgens de lijst van activiteiten van artikel 8, lid 1, van de Wet op belasting in het buitenland.

2. Verband tussen de *Hinzurechnungsbesteuerung* en de overeenkomsten inzake dubbele belasting

De *Hinzurechnungsbesteuerung* is niet van toepassing als de reële dividenduitkering belastingvrij is uit hoofde van een overeenkomst inzake dubbele belasting. Dividenden die door een buitenlandse vennootschap aan een in Duitsland gevestigde vennootschap worden uitgekeerd, kunnen uit hoofde van (gewoonlijk oude) overeenkomsten vrijgesteld zijn als de in Duitsland gevestigde vennootschap ten minste 10% van de aandelen van de uitkerende vennootschap bezit (toepassing van de methode van vrijstelling voor dividenden). Aan de belastingvrijstelling is de voorwaarde verbonden dat de buitenlandse vennootschap haar inkomsten uit actieve bedrijfswerkzaamheden genereert.

Overeenkomsten inzake dubbele belasting verlenen evenwel geen belastingvrijstelling voor inkomsten uit kapitaalbeleggingen (inkomsten die voortvloeien uit het houden, beheren, handhaven of verhogen van de waarde van betaalmiddelen, schuldvorderingen, effecten, participaties in andere activa of vergelijkbare activa). Deze beperking van bovengenoemde vrijstelling geldt wanneer de winst op basis van de inkomsten uit kapitaalbeleggingen meer bedraagt dan 10% van de opbrengsten van de buitenlandse vennootschap, als onderdeel van de totale tussentijdse inkomsten daarvan, of meer bedraagt dan DEM 120.000. Los van het bestaan van een overeenkomst inzake dubbele belasting, vallen inkomsten (rente-uitkeringen) uit financieringstransacties binnen het bij de belastinggrondslag op te tellen bedrag, tenzij ze voortvloeien uit een activiteit die bijdraagt tot een actieve economische activiteit (uitgezonderd financieringsactiviteiten) van de buitenlandse vennootschap. Er wordt echter slechts op 80% van de inkomsten die voortvloeien uit de financiering van tot een groep behorende vennootschappen, belasting geheven. Dat resulteert in een werkelijke belasting van circa 30%. Dit tarief komt grosso modo overeen met de belastingdruk die de drempel vormt voor de *Hinzurechnungsbesteuerung*.

Inkomsten van een in het buitenland gevestigde vennootschap waarin een Duitse vennootschap ten minste 10% van het kapitaal bezit, zijn geen "inkomsten uit kapitaalbeleggingen" indien de inkomsten tegen ten minste 25% zijn belast.

3. Hoe worden de intermediaire inkomsten bepaald?

De *Hinzurechnungsbesteuerung* wordt gebaseerd op het bedrag van de passieve inkomsten dat moeten worden opgeteld bij de belastinggrondslag in Duitsland ("Hinzurechnungsbetrag"). Het op te tellen bedrag is dat van de totale passieve inkomsten van de buitenlandse vennootschap na aftrekking van de belasting over die inkomsten. De totale inkomsten worden volgens de Duitse belastingwetgeving bepaald. Indien de buitenlandse vennootschap zowel actieve als passieve inkomsten heeft, dienen de inkomsten van actieve bedrijfsactiviteit van het totaalbedrag te worden afgetrokken. Indien de actieve bedrijfsactiviteit en de passieve inkomsten zo nauw met elkaar in verband staan dat de actieve inkomsten niet apart berekend kunnen worden, dienen de totale inkomsten te worden gedeeld naar de omzet, als er verder geen geschikter toewijzingscriterium beschikbaar is.

4. "Lage" belasting

De belasting wordt niet "laag" geacht, indien de volgens de Duitse belastingwetgeving bepaalde inkomsten van de buitenlandse vennootschap, ofwel in het land van de werkelijke leiding van de buitenlandse vennootschap, ofwel in het land waarin de buitenlandse vennootschap haar statutaire zetel heeft, onderworpen zijn aan een vennootschapsbelasting van ten minste 25%.

De belastingverlagingswet (*Steuersenkungsgesetz* - STSenkG) verduidelijkt artikel 8, lid 3, van de Wet op belasting in het buitenland, maar wijzigt deze inhoudelijk niet. Zij luidt thans als volgt:

"Er is sprake van lage belasting ..., indien de inkomsten in de staat van de werkelijke leiding, en in de staat waarin de buitenlandse vennootschap haar statutaire zetel heeft, respectievelijk onderworpen zijn aan een vennootschapsbelasting van minder dan 25%, ...".

Dat betekent dat indien een buitenlandse vennootschap haar statutaire zetel heeft (d.w.z. geregistreerd is in het handelsregister) in het ene land, en haar werkelijke leiding gevestigd is in het andere, - met andere woorden, indien het op twee plaatsen gevestigd is, hetgeen in de praktijk zelden voorkomt - en dezelfde inkomsten in beide derde landen belast worden, de *Hinzurechnungsbesteuerung* alleen mag plaatsvinden indien de belasting zowel in het land van de maatschappelijke zetel als in het land van de werkelijke leiding, "laag" is. Er is met andere woorden geen *Hinzurechnungsbesteuerung* als de betrokken inkomsten in ten minste één land "hoog" belast worden.

In de volgende tabel worden voorbeelden gegeven:

	Belasting op de inkomsten in het		Toepassing van de <i>Hinzurechnungs- besteuerung</i>
	land van de statutaire zetel, in %	land van de werkelijke leiding in %	
1	0	0	Ja
2	0	24	Ja
3	0	25	Neen
4	10	20	Ja
5	10	25	Neen
6	24,9	24,9	Ja

5. Belastingtarief

De belasting die geheven wordt op het op te tellen bedrag bedraagt 38%, en die wordt toegevoegd aan de gewone wettelijk voorgeschreven vennootschapsbelasting. Artikel 8, onder b), van de Wet op de vennootschapsbelasting (*Körperschaftsteuergesetz* - KStG), betreffende de vrijstelling van dividenden, is niet van toepassing op het opgetelde bedrag.

6. Verdere bepalingen ter bestrijding van misbruik (artikel 42 van de Algemene Belastingwet)

Indien de gekozen juridische structuur, vorm of regeling duidelijk kunstmatig is - bijvoorbeeld, indien er geen materiële niet-fiscale redenen zijn voor de betrokken structuur, vorm of regeling, en het economische nettoresultaat hetzelfde is als dat van de rechtstreeks belastbare feiten - komt de belastingschuld op dezelfde wijze tot stand als in een wettelijke structuur, vorm of regeling die bij de betrokken economische activiteiten hoort. In geval van misbruik door een onjuiste (kunstmatige) juridische structuur, vorm of regeling, wordt de belasting niet op de feitelijke situatie gebaseerd, maar op de fictieve adequater geachte wettelijke structuur, vorm of regeling.

II. Artikel 8, onder b), lid 5, van de Wet op de vennootschapsbelasting (5% van buitenlandse dividenden die als niet-aftrekbare bedrijfsuitgaven worden beschouwd)

Krachtens artikel 8, onder b), lid 5, van de Wet op de vennootschapsbelasting wordt een forfaitair tarief van 5% van de dividenden als niet-aftrekbare bedrijfsuitgaven beschouwd. Indien de bedrijfsuitgaven hoger zijn dan 5% van de dividenden, wordt de ontvangst van dividenden van buitenlandse dochterondernemingen gunstiger behandeld dan die van dividenden van Duitse dochterondernemingen; indien de bedrijfsuitgaven lager zijn, wordt daarentegen de ontvangst van dividenden van Duitse dochterondernemingen gunstiger behandeld dan die van dividenden van buitenlandse dochterondernemingen. Het valt onmogelijk te zeggen welke van de twee zodoende een gunstiger behandeling krijgt, Duitse of buitenlandse dochterondernemingen.

De toepassing van een forfaitair tarief voor aftrekbare bedrijfsuitgaven is een vereenvoudigingsmaatregel overeenkomstig artikel 4, lid 2, van de Richtlijn moedermaatschappijen en dochterondernemingen, waarin het forfaitaire tarief is vastgelegd van 5% van de door de dochteronderneming uitgekeerde winst.

**BESCHRIJVING VAN DE TWEE MAATREGELEN UIT HOOFDE VAN
HET NEDERLANDS BELASTINGKADER (NBK)**

Nederlandse Antillen - Fiscale behandeling van houdstermaatschappijen ingevolge het nieuwe belastingkader

Achtergrond

In december 1999 hebben de Nederlandse Antillen binnen een nieuw belastingkader een reeks belastingwijzigingen aangenomen waarbij de winstbelastingverordening werd aangepast en een nieuwe dividendbelastingverordening werd ingevoerd. De nieuwe belastingverordeningen, die de transparantie moeten verbeteren, zijn op 1 januari 2000 in werking getreden en moeten met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 2001 worden toegepast.

Bij de nieuwe dividendbelastingverordening is een bronbelasting op dividenden ingevoerd waarvan het tarief 10% van het brutodividend bedraagt. De bronbelasting op dividenden is echter nog niet van kracht ¹.

In december 2000 sloten Nederland en de Nederlandse Antillen een overeenkomst die onder andere voorziet in een belofte van de Nederlandse Antillen om zijn wetgeving in overeenstemming te brengen (en te houden) met de (internationale) belastingbeginselen van de EU en de OESO, zich te committeren aan het OESO-proces betreffende schadelijke belastingconcurrentie (de Nederlandse Antillen hebben zich daaraan in november 2000 gecommitteerd) en de belofte mee te werken aan het implementeren van de beginselen die ten grondslag liggen aan de spaargeldenrichtlijn. Voorts brengt de overeenkomst een wijziging in de belastingwetgeving van het Koninkrijk der Nederlanden met zich mee. Deze wijziging moet door het Nederlandse Parlement worden aanvaard. De wijziging is onlangs aan het Parlement toegezonden en verwacht wordt dat het Parlement haar vóór eind 2001 zal aanvaarden. De Nederlandse Antillen hebben aan de toepassing van het nieuwe belastingkader van begin af aan de voorwaarde verbonden dat de wijziging in de belastingwetgeving door het Parlement wordt aanvaard.

¹ De datum van inwerkingtreding van de dividendbelastingverordening hangt af van verscheidene aspecten, waaronder het verdragenbeleid van de Nederlandse Antillen.

1. De participatievrijstelling vereist noch dat de niet-ingezeten vennootschap onderworpen is aan winstbelasting, waaronder winstbelasting in het land waar zij ingezet is, noch dat de participatie moet worden gehouden gedurende een bepaalde periode voordat de inkomsten beschikbaar zijn.
2. Een verlaging van de bronbelasting op dividenden is mogelijk wanneer dividenden uit het buitenland via de Nederlandse Antillen naar de buitenlandse aandeelhouder vloeien, mits op de dividenden een buitenlandse bronbelasting is geheven van ten minste 5%.
3. **Een aantal dividenduitkeringen is vrijgesteld van de bronbelasting op dividenden, waaronder dividenden als gevolg van een liquidatie en dividenden die worden uitgekeerd door**
 - vennootschappen waarvan de aandelen aan een erkende aandelenbeurs zijn genoteerd
 - een vrijgestelde vennootschap
 - offshoremaatschappijen
 - vennootschappen die in aanmerking komen voor de scheepsregistratieruling.
4. Voorts worden vrijstellingen van de bronbelasting op dividenden uitgekeerd voor dividenduitkeringen door een op de Nederlandse Antillen gevestigde vennootschap aan een buitenlandse vennootschap die gedurende een onafgebroken periode van een jaar 25% of meer van de aandelen of van de stemrechten in de op de Nederlandse Antillen gevestigde vennootschap bezit.
5. De bronbelasting op dividenden is nog niet van kracht ¹, maar wanneer zij in werking treedt, zullen de belastingbetalers kunnen kiezen voor een "grandfather"-regeling voor 12 maanden.

¹ De datum van inwerkingtreding van de dividendbelastingverordening hangt af van verscheidene aspecten, waaronder het verdragenbeleid van de Nederlandse Antillen.

Op de Nederlandse Antillen gevestigde vennootschappen blijven vrijgesteld van winstbelasting op alle inkomsten (dividenden, vermogenswinst, winstuitkeringen, enz.) die verband houden met een adequate participatie in een ingezeten vennootschap en op 95% van de inkomsten uit een participatie in een niet-ingezeten vennootschap. Een participatie in een op de "Nederlandse Antillen vrijgestelde vennootschap" wordt behandeld als een belang in een niet-ingezeten vennootschap.

Verlaging en/of vrijstelling van de bronbelasting op dividenden (wettelijk tarief: 10% van het bruto-dividend) is mogelijk onder specifieke voorwaarden (in verband met, bijvoorbeeld, de oorsprong en de bestemming van het dividend, het type uitkerende vennootschap en de omvang van het aandelenpakket) zoals hierboven vermeld.

Achtergrond

In december 1999 hebben de Nederlandse Antillen binnen een nieuw belastingkader een reeks belastingwijzigingen aangenomen waarbij de winstbelastingverordening werd aangepast en een nieuwe dividendbelastingverordening werd ingevoerd. Het nieuwe belastingkader, dat de transparantie moet vergroten, is op 1 januari 2000 in werking getreden. De datum waarop de bepalingen van het nieuwe belastingkader daadwerkelijk zullen worden toegepast is met één jaar verschoven, van 1 januari 2000 tot 1 januari 2001. In dit verband zij opgemerkt dat de meeste bepalingen met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 2001 moeten worden toegepast ¹.

Bij de gewijzigde winstbelastingverordening wordt een nieuwe regeling ingevoerd betreffende "vrijgestelde vennootschappen van de Nederlandse Antillen" ("Netherlands Antilles Exempt Company"). De vrijgestelde vennootschap is niet bedoeld als vervanging van de bestaande offshore-regelingen F020 en F023. De bestaande offshorebelastingregelingen zijn niet met ingang van 1 januari 2000 afgeschaft. De offshore-regelingen zijn van kracht en van toepassing gebleven en zullen worden afgeschaft (behalve grandfather-regelingen) op het moment dat het nieuwe belastingkader in werking treedt en van toepassing wordt.

In december 2000 sloten Nederland en de Nederlandse Antillen een overeenkomst die onder andere voorziet in een belofte van de Nederlandse Antillen om zijn wetgeving in overeenstemming te brengen (en te houden) met de (internationale) belastingbeginselen van de EU en de OESO, zich te committeren aan het OESO-proces betreffende schadelijke belastingconcurrentie (de Nederlandse Antillen hebben zich daaraan in november 2000 gecommitteerd) en de belofte mee te werken aan het implementeren van de beginselen die ten grondslag liggen aan de spaargeldenrichtlijn. Voorts brengt de overeenkomst een wijziging in de belastingwetgeving van het Koninkrijk der Nederlanden met zich mee. Deze wijziging moet door het Nederlandse Parlement worden aanvaard. De wijziging is onlangs aan het Parlement toegezonden en verwacht wordt dat het Parlement haar vóór eind 2001 zal aanvaarden. De Nederlandse Antillen hebben aan de toepassing van het nieuwe belastingkader van begin af aan de voorwaarde verbonden dat de wijziging in de belastingwetgeving door het Parlement wordt aanvaard.

¹ De datum van inwerkingtreding van de dividendbelastingverordening hangt af van verscheidene aspecten, waaronder het verdragenbeleid van de Nederlandse Antillen.

Voorwaarden

1. De directie moet een register bijhouden met de namen en adressen van alle aandeelhouders die meer dan 5% van het gestort maatschappelijk kapitaal van de vennootschap bezitten.
2. Deelname aan het bestuur van een vrijgestelde vennootschap is voorbehouden aan ingezetenen (personen en officieel erkende administratiekantoren) van de Nederlandse Antillen. Onder bepaalde voorwaarden kunnen niet-ingezetenen aan het bestuur deelnemen.
3. De boekhouding dient te worden gecontroleerd door een onafhankelijk deskundige die een kritisch auditadvies moet uitbrengen.
4. De vennootschap mag niet een onder de supervisie van de Bank van De Nederlandse Antillen staande bank of andere financiële instelling zijn.
5. Het oogmerk van de vennootschap, zowel in de statuten als in de praktijk, dient uitsluitend, of bijna uitsluitend, te bestaan in
 - kredietverstrekking en beleggingen
 - financiële diensten verstrekken
 - de activiteiten verrichten die verband houden met haar verklaarde doelstellingen.
6. De vrijgestelde vennootschap staat zowel ingezetenen als niet-ingezetenen ter beschikking.

Belastingvoordelen

Een op de Nederlandse Antillen vrijgestelde vennootschap is onder de nieuwe regeling vrijgesteld van zowel de winstbelasting, waarvan het wettelijke forfaitaire tarief 30% bedraagt (34,5% wanneer de plaatselijke toeslag wordt meegerekend), als van de nieuwe bronbelasting op dividenden, waarvan het wettelijke tarief 10% bedraagt. Genoemde tarieven zijn van toepassing ingevolge het nieuwe belastingkader.

**BEKNOPT OVERZICHT VAN DE DOOR DE LIDSTATEN VERSTREKTE
BIJGEWERKTE INFORMATIE OVER TERUGDRAAIING,
MET INBEGRIIP VAN INFORMATIE BETREFFENDE LIDSTATEN**

OOSTENRIJK

Wij hebben de door Oostenrijk overwogen maatregelen reeds meegedeeld in onze brief d.d. 26 april 2001. Er is een aanvang gemaakt met de wijzingen in verband met artikel 10, punt 3, van de wet op de vennootschapsbelasting, zodat er na 31 december 2001 geen nieuwe gegadigden meer zullen zijn.

BELGIË

MINISTERIE VAN FINANCIËN



PAUL HATRY

Uw correspondent : Paul Hatry
Tel. : 02 660 00 67
Fax : 02 660 72 27

Brussel, oktober 2001

Colombialaan, 8
1000 Brussel

Mevrouw PRIMAROLO
Voorzitster van de Groep gedragscode
p.a. Sue Babiker
H.M. Treasury
Parliament Street
LONDON SW1P 3AG
United Kingdom

Mevrouw de voorzitter,

In antwoord op uw verzoek van 26 september 2001 gaat hierbij een beschrijving van de maatregelen die België bereid is te nemen om de tijdens de Raad ECOFIN van 26 en 27 november 2000 aangegane verbintenissen inzake terugdraaiing gestand te doen.

Opmerking vooraf

De Belgische regering heeft onlangs een omvangrijke herziening van de vennootschapsbelasting op stapel gezet. Deze herziening met als meest in het oog springende element een verlaging van het nominale tarief van 40,17% naar 33,99%, is begin oktober 2001 door de ministerraad goedgekeurd. Het wetsontwerp dat deze herziening omvat, zal onverwijld bij het Belgische Parlement worden ingediend. Twee van de hierna beschreven terugdraaiingsmaatregelen moeten bij wet worden ingesteld en kunnen dus hetzij worden opgenomen in het wetsontwerp tot herziening dat door de Belgische regering is ingediend, hetzij op initiatief van het Parlement worden ingediend als wetsvoorstel dat min of meer gelijkloopt met de herziening van de vennootschapsbelastingen.

Terugdraaiing

Volgens het verslag van de follow-up Groep gedragscode van 23 november 1999 (doc. SN 4901/99) worden 5 Belgische fiscale maatregelen schadelijk geacht, namelijk de maatregelen betreffende de coördinatiecentra, de distributiecentra, de dienstencentra, de rulings inzake buitenlandse verkoopscentra van in de VS opgerichte ondernemingen (Foreign Sales Corporations) en de rulings inzake informeel kapitaal.

Coördinatiecentra

Voor de terugdraaiing van de regeling van de coördinatiecentra moet een wet worden aangenomen. De Commissie heeft tegen België evenwel een aanklacht van staatssteun ingebracht, en dit maakt voor België iedere samenwerking in het kader van de follow-up Groep gedragscode onmogelijk. België moet immers met twee procedures rekening houden. De eerste, gerechtelijke procedure leidt waarschijnlijk naar het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, en de tweede, politieke procedure loopt in de follow-up Groep gedragscode. België kan zich niet op beide procedures tegelijk toelagen, aangezien de eventuele goedkeuring door België van terugdraaiingsmaatregelen op het stuk van de gedragscode in het nadeel van België kan werken bij de bespreking van nuttige maatregelen in het kader van de gerechtelijke procedure "staatssteun". Volgens België is het derhalve niet opportuun zich nu te buigen over de terugdraaiing van de regeling van de coördinatiecentra.

Distributiecentra en dienstencentra

De administratieve circulaire's waarbij deze regelingen zijn ingesteld, worden gewijzigd als volgt:

- de cost-plus zal per geval worden berekend naar gelang van de werkelijke of actuele situatie van de onderneming die om de toepassing van de regeling verzoekt;
- de berekeningsbasis voor de cost-plus zal alle uitgaven van het centrum omvatten.

Ruling inzake buitenlandse verkoopscentra van in de VS opgerichte ondernemingen (Foreign Sales Corporations)

Uit de recente ontwikkelingen op het niveau van de Wereldhandelsorganisatie blijkt dat de Verenigde Staten hun FSC-regeling zullen moeten aanpassen om aan de voorschriften van voornoemde organisatie te voldoen. Zodra de Wereldhandelsorganisatie een definitieve beslissing met betrekking tot de Amerikaanse FSC-regeling heeft genomen en de Verenigde Staten zich aan die beslissing zullen hebben geconformeerd, zal België de begeleidende belastingregeling opheffen.

Ruling inzake informeel kapitaal

Tijdens de procedure ter goedkeuring van het verslag van de Groep gedragscode van 23 november 1999 (doc. SN 4901/99) heeft België altijd ontkend dat deze regeling schadelijk zou zijn, omdat het beginsel van het informeel kapitaal op het punt staat om te worden aanvaard als IAS-standaard (International Accounting Standard - internationale standaard voor jaarrekeningen). België is evenwel voornemens om deze regeling een onomstreden rechtsgrondslag te geven. Een nieuwe wet (zie de opmerking vooraf) zal het besluit van de Regent van 1831 vervangen. De eigenlijke belastingregeling zal voortaan per geval worden toegepast, naar gelang van de werkelijke of actuele situatie van de onderneming, en de beslissing om de belastingregeling toe te passen zal worden meegedeeld aan de lidstaat waarin de moedermaatschappij gevestigd is.

DENEMARKEN

25 oktober 2001

AAM021 Houdstermaatschappijen

Bij Wet nr. 282 van 25 april 2001 is de regeling voor houdstermaatschappijen met ingang van 1 juli 2001 gewijzigd. De nieuwe regels bestrijken zowel "bestaande begunstigden" als "nieuwe gegadigden".

Krachtens de algemene bepalingen zijn de door een in Denemarken gevestigde vennootschap uitgekeerde dividenden onderworpen aan een bronbelasting van 28%. Het percentage kan worden verlaagd uit hoofde van een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting.

Dividenden zijn evenwel vrijgesteld van bronbelasting indien zij worden uitgekeerd aan een moedermaatschappij die gedurende een ononderbroken periode van minimaal een jaar ten minste 25% van het aandelenkapitaal van de uitkerende vennootschap in handen heeft en indien de dividenden in die periode zijn uitgekeerd.

Volgens de regels die tot 30 juni 2001 van kracht waren, gold de vrijstelling voor dividenden die aan een moedermaatschappij werden uitgekeerd, ongeacht of die moedermaatschappij in Denemarken of in het buitenland was gevestigd.

De wijziging maakt dat de vrijstelling uitsluitend geldt voor dividenden die aan een buitenlandse moedermaatschappij worden uitgekeerd indien Denemarken geen belasting heft of de belasting op de dividenden verlaagt overeenkomstig de EU-richtlijn inzake moeder- en dochterondernemingen of een Deense overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting.

Dividenden die door een Deense dochteronderneming aan haar buitenlandse moedermaatschappij worden uitgekeerd, zijn nu bijgevolg onderworpen aan een bronbelasting van 28% indien zij niet onder de EU-richtlijn inzake moeder- en dochterondernemingen of onder een Deense overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting vallen.

Denemarken heeft geen overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting met rechtsgebieden die belastingparadijzen vormen.

De nieuwe regels gelden voor dividenden die op of na 1 juli 2001 worden uitgekeerd, ongeacht wanneer de buitenlandse moedermaatschappij de aandelen in de Deense dochteronderneming heeft verworven.

Wet nr. 282 van 25 april 2001 heeft derhalve geen "grandfather-clause". De nieuwe regels gelden ook voor buitenlandse moedermaatschappijen die voordeel hebben gehaald uit de voorheen geldende regelgeving.

Denemarken wenst niet voetnoten 22 en 27 van het verslag van november 1999 te handhaven.

FINLAND

25 oktober 2001

GEDRAGSCODE - TERUGDRAAIING

De Groep gedragscode heeft de lidstaten verzocht om de groep informatie te verstrekken over de maatregelen die de lidstaten bereid zijn te nemen om hun toezeggingen in de conclusies van de Raad ECOFIN van november 2000 betreffende nieuwe gegadigden gestand te doen.

Hierna volgt het verslag van Finland ter zake.

Nieuwe gegadigden

Volgens Finland kan slechts één maatregel in het verslag van 1999 als potentieel schadelijk worden beschouwd (B008, Åland Eilanden – Captive verzekeringen). Volgens het provinciaal bestuur van de Åland Eilanden zijn er geen ondernemingen waarop de voordelen van de captive verzekeringswetgeving worden toegepast.

Zoals vroeger reeds gezegd, heeft het provinciaal bestuur medegedeeld dat het zich in de huidige situatie politiek niet gebonden acht tot wijziging van zijn captive verzekeringswetgeving. Ter rechtvaardiging van dit standpunt heeft het provinciaal bestuur opgemerkt dat de besprekingen over de Gedragscode niet voldoende open zijn geweest om het provinciaal bestuur in staat te stellen de inhoud van de werkzaamheden te beoordelen. Bovendien is het provinciaal bestuur van mening dat het in dit stadium genomen besluit slechts betrekking heeft op belastingmaatregelen die in potentie schadelijk zijn.

Niettemin heeft het provinciaal bestuur zich bereid verklaard tot verdere politieke besprekingen over de wijziging van zijn belastingstelsel. De Finse regering zal politieke besprekingen blijven voeren met het provinciaal bestuur, ook in verband met mogelijke (nieuwe) gegadigden na 31 december 2001.

FRANKRIJK

DE STAATSSECRETARIS VAN BEGROTING

Mevrouw de voorzitter,

Tijdens de vergadering van de follow-up Groep gedragscode van 26 september jongstleden is verzocht om informatie te verstrekken over de overwogen terugdraaiingsmaatregelen, zulks mede om de vergadering van 17 oktober en een volgend verslag aan de Raad ECOFIN voor te bereiden.

Frankrijk heeft reeds volledige toelichtingen verstrekt omtrent mogelijke wijzigingen ten einde te voldoen aan de verbintenissen op het stuk van de terugdraaiing van de schadelijk geachte maatregelen, onder voorbehoud van het standpunt van het parlement (zie de voorgaande mededelingen van 22 maart 2000, 19 oktober 2000 en 20 april 2001).

Met de terugdraaiing is in Frankrijk al een begin gemaakt, aangezien de wet op de financiën voor 2001 wijzigingen heeft aangebracht in de regeling inzake voorzieningen voor vernieuwing van wingebieden voor koolwaterstoffen; die wijzigingen nemen volgens ons het schadelijk karakter weg. In deze zin zou het wenselijk zijn dat de follow-up groep de door de lidstaten genomen of overwogen maatregelen voor de terugdraaiing van schadelijk geachte regelingen of kenmerken grondig zou kunnen onderzoeken.

De kwestie terugdraaiing en de kwestie nieuwe gegadigden hangen volgens ons nauw samen en zij zullen met ingang van 1 januari 2002 gelijktijdig worden behandeld. Wij zullen voor het einde van dat jaar de nodige maatregelen kunnen nemen. Het starten van de procedures voor de staatssteun kan dit tijdschema evenwel verstoren. Het ligt namelijk niet in onze bedoelingen om na verloop van enige tijd aan het Parlement wijzigingen van regelingen voor te leggen waarover het zich ter gelegenheid van de gedragscode reeds heeft uitgesproken.

De in het verslag van november 1999 opgenomen voetnoot met het Franse standpunt dat memoreerde aan het verband tussen de verschillende onderdelen van het belastingpakket, mag worden geschrapt.

Duitsland

4 oktober 2001

Betreft: Terugdraaiing: antwoord van de Duitse delegatie

Met betrekking tot de terugdraaiing van maatregel AAM019 (winsttoeslag voor controle- en coördinatiecentra van buitenlandse vennootschappen in de Bondsrepubliek Duitsland) zij gememoreerd dat Duitsland de regeling met ingang van 1 januari 2001 heeft afgeschaft (zie doc. 14430/00 FISC 219).

GRIEKENLAND

betreft: terugdraaiing: follow-up van de vergadering van de Groep gedragscode van 26/9/2001

Artikel 7 van een ontwerp van wet dat onlangs ter bekrachtiging aan het Griekse Parlement is voorgelegd, voorziet in de opheffing van Wet 89/1967 (omschreven als maatregel B11 door de Groep gedragscode).

Artikel 7 bepaalt specifiek wat volgt:

- lid 1: uitzonderingen op het stuk van douane en belastingen, alsmede eventuele faciliteiten waarin werd voorzien bij Wet 89/1967 (PB 132A) zijn met ingang van 1 januari 2002 niet langer geldig voor buitenlandse industriële of commerciële ondernemingen die in Griekenland gevestigd zijn.
- lid 2: Voor de in het vorig lid bedoelde ondernemingen waarvoor Wet 89/1967 reeds gold, blijft de wet, wat de uitzonderingen op het stuk van douane en belastingen betreft, gelden tot 1 december 2005.

IERLAND

Gedragcode (belastingregeling voor ondernemingen)

- 1) Terugdraaiing en nieuwe gegadigden
- 2) Schraping van voetnoten in het verslag van november 1999

Op verzoek van het voorzitterschap gaan hierbij

- een verslag over de uitvoering door Ierland van de conclusies van de Raad ECOFIN van november 2000, vooral met betrekking tot terugdraaiing en nieuwe gegadigden;
- een notitie betreffende het huidige standpunt van Ierland met betrekking tot de voetnoten bij het verslag van november 1999 - Ierland stemt ermee in twee van zijn vier voorbehouden in te trekken in het licht van de latere besprekingen in de Groep.

Uitvoering van de verbintenis in de conclusies van de Raad ECOFIN van november 2000
met betrekking tot nieuwe gegadigden

In de Raad ECOFIN van november 2000 zijn de ministers ermee akkoord gegaan (punt 4 van de conclusies over de gedragscode):

"dat ondernemingen slechts tot 31 december 2001 een schadelijke regeling kan worden toegestaan, behalve indien voor die regelingen een bestaand besluit van de Commissie geldt waarbij in het kader van de overheidssteun in een langere duur is voorzien, en dat zij daar in elk geval slechts tot 31 december 2002 onder kunnen vallen".

De situatie met betrekking tot nieuwe gegadigden voor de vijf Ierse maatregelen die door een meerderheid in de Groep gedragscode als schadelijk is aangemerkt, is als volgt:

<u>B001</u> International Financial Services Centre (Dublin)	ECOFIN-conclusies van november 2000 betreffende nieuwe gegadigden uitgevoerd
<u>C024</u> 10%-tarief in de verwerkende industrie	ECOFIN-conclusies van november 2000 betreffende nieuwe gegadigden uitgevoerd
<u>C025</u> Belasting op aardoliemaatschappijen	Deze maatregel is niet langer als schadelijk te beschouwen, aangezien het zowel voor nieuwe gegadigden als voor bestaande vennootschappen geldende belastingtarief (25%) thans hoger is dan het algemeen geldende tarief (20%)
<u>D017</u> Shannon Airport Zone	ECOFIN-conclusies van november 2000 betreffende nieuwe gegadigden uitgevoerd
<u>E007</u> Buitenlandse inkomsten	ECOFIN-conclusies van november 2000 betreffende nieuwe gegadigden uitgevoerd

Schrapping van voetnoten in het verslag van november 1999

De situatie met betrekking tot de Ierse voetnoten in het verslag van november 1999 is als volgt:

Voetnoot 4	Ierland kan thans instemmen met schrapping van voetnoot 4
Voetnoot 21	Ierland heeft in voetnoot 21 een fundamenteel voorbehoud bij het verslag gemaakt, waaraan het wenst vast te houden. In de gedragscode is nergens bepaald dat de belastingdruk in een ander land een rol mag spelen bij de beoordeling van afzonderlijke maatregelen.
Voetnoot 28	Maatregel E007 is thans teruggedraaid, maar aangezien er nog enkele overgangsgevallen zijn, wenst Ierland voetnoot 28 vooralsnog te handhaven.
Voetnoot 38	Aangezien maatregel C024 volledig is teruggedraaid overeenkomstig de ECOFIN-conclusies van november 2000, kan Ierland thans instemmen met schrapping van voetnoot 38, uitgezonderd de laatste zin die louter een feitelijke mededeling over maatregel C025 behelst.

=====

ITALIË

Met een brief van 12 februari j.l. werd verzocht om, onder verwijzing naar de werkzaamheden van de Groep gedragscode, te laten weten welke initiatieven de Italiaanse regering voornemens is te nemen met betrekking tot de Italiaanse regeling.

Het is bekend dat in de lijst van maatregelen die in het verslag van de Groep gedragscode aan de Raad Ecofin van 29 november 1999 als schadelijk zijn aangemerkt, voor Italië alleen de regeling betreffende het *Centro di servizi finanziari e assicurativi di Trieste* (Centrum voor financiële dienstverlening en verzekeringen van Triëst) is opgenomen (artikel 3 van de wet van 19 januari 1999, par. 19).

Met betrekking tot deze regeling wordt bevestigd dat Italië zich ertoe heeft verbonden het centrum niet te implementeren. De desbetreffende mededeling is reeds in september vorig jaar formeel via de Permanente Vertegenwoordiging toegezonden aan de Commissie (DG Mededinging).

Italië zegt nogmaals zijn zeer ruime steun toe voor het goede verloop van de werkzaamheden van de Groep gedragscode en voor het fiscale pakket in zijn geheel.

LUXEMBURG

Gedragscode - Follow-up van de vergadering van 26 september 2001

Terugdraaiing

Antwoord van de Luxemburgse delegatie

Inleiding

In de nota van het voorzitterschap met het tijdschema en het toekomstig werkprogramma na de besprekingen van de Groep gedragscode van 28 juni 2001 (10302/1/01 REV 1 FISC 122) werd het volgende gesteld:

- "7. Om het werk van de Groep met betrekking tot rollback en de 66 maatregelen van de lijst in bijlage C van het verslag van de Groep aan de Raad ECOFIN van 29 november 1999 te kunnen voortzetten, wordt er voor de Raad ECOFIN een verslag opgesteld*
- over de maatregelen die de lidstaten bereid zijn te nemen om hun toezeggingen in de conclusies van de Raad ECOFIN van november 2000 nieuwkomers gestand te doen, en*
 - over de vraag of de lidstaten waarvan in de voetnoten van het verslag van november 1999 opmerkingen zijn opgenomen, die voorbehouden na de daarop volgende werkzaamheden van de Groep wensen te handhaven."*

Volgens dat werkprogramma was het de bedoeling de terugdraaiingsproblematiek te bespreken in de Groep gedragscode op 17 oktober 2001.

Het doet de Luxemburgse delegatie genoegen dat de besprekingen over terugdraaiing hervat worden; die zijn immers onmisbaar voor een evenwichtig belastingpakket. Niettemin wil zij erop wijzen dat die besprekingen niet alleen belemmerd worden door de voetnoten bij het verslag van november 1999, maar door tal van andere factoren, zoals:

- het feit dat de lijst van schadelijke maatregelen nog steeds niet formeel is goedgekeurd door de Raad ECOFIN,

- het recente initiatief van de Commissie inzake staatssteun,
- sommige van de in het kader van de conclusies van de Raad ECOFIN van 26-27 november 2000 afgelegde verklaringen,
- de verwarring die is ontstaan tussen criteria van de gedragscode / 'features' van het eindverslag / 'features' van de 'guidelines',
- de onzekerheid omtrent het gevolg dat aan de verzoeken om verlenging zal worden gegeven.

Meer bepaald kan het feit dat de Commissie tegen sommige lidstaten inbreukprocedures heeft ingeleid ten aanzien van bepaalde steunregelingen die op de lijst van 66 schadelijke belastingmaatregelen staan, de terugdraaiingsbesprekingen doorkruisen, in zoverre men geconfronteerd wordt met een juridische procedure waarvoor specifieke regels gelden. Bepaalde acties in of uit hoofde van de gedragscode zouden daardoor in botsing kunnen komen of zelfs onverenigbaar kunnen zijn met de ingeleide staatssteunprocedure.

Bovendien blijft er onzekerheid heersen ten aanzien van andere maatregelen. Zo heeft de Commissie in het kader van staatssteunprocedures inlichtingen gevraagd, maar nog steeds niet besloten of zij al dan niet een inbreukprocedure zal aanvangen. Die onzekerheid heeft diverse gevolgen die de gedragscodebesprekingen bemoeilijken. Wanneer een belastingregeling wordt teruggedraaid die als staatssteun wordt beschouwd, is het geenszins zeker dat die terugdraaiing dan in overeenstemming is met de staatssteunvereisten; bovendien kan een terugdraaiingsactie op zich een juridisch effect hebben op de beschikking van de Commissie in de staatssteunprodeure.

Men mag niet vergeten dat het voornaamste doel van paragraaf J van de gedragscode, waarin staat dat de staatssteunregels streng zullen worden toegepast, misschien wel was te vermijden dat regelingen die gelijkenis vertonen met de uit hoofde van de gedragscode schadelijk bevonden belastingmaatregelen, uit hoofde van de staatssteunregels toegestaan zouden worden of blijven.

Terugdraaiing / nieuwe gegadigden

In het kader van de ECOFIN-conclusies van november 2000 betreffende het belastingpakket hebben de lidstaten in beginsel toegezegd ervoor te zorgen dat ondernemingen slechts tot 31 december 2001 een schadelijke regeling kan worden toegestaan, en dat zij daar in elk geval slechts tot 31 december 2002 onder kunnen vallen.

Hierbij valt te constateren dat de verbintenis in kwestie betrekking heeft op "schadelijke belastingregelingen" en niet op de "maatregelen vermeld in bijlage C bij het op 29 november 1999 door de Groep gedragscode aan de Raad ECOFIN voorgelegde verslag", hetgeen veronderstelt dat tegen het einde van dit jaar een akkoord wordt bereikt over de lijst van schadelijke belastingmaatregelen. Toch is er in het door de Raad ECOFIN op 10 juli 2001 vastgestelde tijdschema voor het belastingpakket niets gezegd over het bereiken van een dergelijk akkoord in 2001.

Luxemburg is bereid het nodige te doen om tezamen met de andere lidstaten en hun afhankelijke of geassocieerde gebieden zijn verbintenissen dienaangaande in het algemeen, en aangaande nieuwe gegadigden in het bijzonder, binnen de gestelde termijnen gestand te doen.

Voor twee Luxemburgse maatregelen op de lijst van bijlage C bij het verslag van november 1999, namelijk voor coördinatiecentra en voor financieringsmaatschappijen, zijn er per definitie geen nieuwe gegadigden, aangezien de beide circulaires in kwestie ingetrokken zijn.

Wat betreft de overige drie Luxemburgse maatregelen op de lijst van bijlage C bij het verslag van november 1999 acht Luxemburg het absoluut noodzakelijk dat de lijst van schadelijke belastingmaatregelen wordt goedgekeurd alvorens op nationaal vlak de nodige wetgevingsprocedures in gang gezet kunnen worden.

Onverminderd deze algemene opmerkingen en onder verwijzing naar de hierboven uiteengezette opmerkingen betreffende de staatssteun, is de Luxemburgse delegatie bereid de volgende maatregelen te treffen om haar verbintenis inzake nieuwe gegadigden gestand te doen.

Wat betreft vrijgestelde 1929-holdings is Luxemburg bereid over te gaan tot wijziging van de wet van 31 juli 1929 betreffende de belastingregeling voor participatiemaatschappijen (holding companies).

Wat betreft voorzieningen voor schadequotefluctuaties herverzekering wordt eraan herinnerd dat Luxemburg de bevinding van de Groep niet deelt. Luxemburg is niettemin bereid over te gaan tot wijziging van de groothertogelijke verordening van 20 december 1991 tot uitvoering van de artikelen 95, 96, 98 en 99 van de wet van 6 december 1991 in de sector verzekeringen en meer bepaald herverzekeringen.

Wat betreft vaste inrichtingen voor financieringsactiviteiten is Luxemburg bereid om met Zwitserland te onderhandelen over een avenant bij de belastingovereenkomst tussen Zwitserland en Luxemburg om de vrijstellingsregeling te vervangen door een belastingkredietregeling, mocht dat nodig zijn om de regeling voor vaste inrichtingen op een lijn te brengen met soortgelijke regelingen van andere lidstaten die in de gedragscodebesprekingen buiten beschouwing zijn gelaten.

Voetnoten in het verslag van november 1999

De Luxemburgse delegatie heeft in het verslag van november 1999 drie voetnoten doen opnemen.

In de eerste voetnoot herinnert de Luxemburgse delegatie eraan dat de gedragscode betrekking heeft op belastingregelingen voor ondernemingen en maatregelen betreft die van doorslaggevende invloed zijn, of kunnen zijn, op de lokalisatie van de economische bedrijvigheid in de Gemeenschap. Ook geeft zij te kennen zich moeilijk te kunnen vinden in de gekozen asymmetrische aanpak waarbij vooral maatregelen inzake intragroepdiensten, financiële diensten en offshore-vennootschappen positief zijn bevonden.

De tweede door de Luxemburgse delegatie geformuleerde voetnoot betreft de beoordeling van maatregel B7 "voorzieningen voor schadequotefluctuaties". In het kader van deze voetnoot herhaalt Luxemburg bovendien zijn in document 14321/98 ADD 1 FISC 211 uiteengezette standpunt betreffende de toetsing aan de criteria B1 en B2 en haar standpunt betreffende de niet-toepassing van punt G, eerste alinea van de gedragscode (vergelijking tussen de lidstaten).

De Luxemburgse delegatie wenst beide voetnoten te handhaven. Zij is namelijk van mening dat bij de latere besprekingen in de Groep met betrekking tot meer bepaald de problemen in verband met de werkingssfeer van de gedragscode, de uitlegging van sommige criteria en het niet-toepassen van een vergelijking tussen de lidstaten, geen blijk is gegeven van een meer evenwichtige visie dan die welke ten grondslag ligt aan het verslag van november 1999. Bovendien is de verontrusting van Luxemburg nog toegenomen nu de uitbreiding van de Unie nadert en een herziening van de gedragscode achterwege blijft.

In de derde voetnoot, betreffende de beoordeling van met de term "deelnemingsvrijstellingen" aangeduide maatregelen, formuleert Luxemburg een soort voorbehoud voor nadere bestudering wegens de vage verwijzing naar de weerslag van het bestaan van wetgeving over buitenlandse dochterondernemingen, op het positief, respectievelijk negatief bevinden van maatregelen inzake deelnemingsvrijstellingen. Luxemburg is bereid deze voetnoot te doen schrappen.

NEDERLAND

betreft: terugdraaiing van maatregelen en voetnoten

In antwoord op het verzoek om informatie kan Nederland als volgt berichten over de terugdraaiing van maatregelen en over de eventuele handhaving van zijn voorbehouden bij het verslag van november 1999.

Per 1 april 2001 heeft Nederland zijn benadering van afspraken vooraf gewijzigd en werd de ruling-praktijk vervangen door een APA/ATR-praktijk. De voorwaarden voor het verkrijgen van een advance pricing arrangement (APA) stroken volledig met de in 1999 gepubliceerde richtsnoeren ter zake, vervat in de OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen. Dit betekent dat per geval zal worden beoordeeld of de juiste verrekenprijsmethode en benchmarks worden toegepast. Voor geen enkele activiteit worden nog vaste marges gebruikt. De marges zullen regelmatig worden getoetst aan normale commerciële criteria. De besluiten houdende instelling van de APA/ATR-praktijk zijn voor het publiek vrijgegeven. Voorts zal het beleid dat ten grondslag ligt aan het toekennen of weigeren van een APA/ATR gepubliceerd worden, tenzij het betrokken beleid reeds eerder is gepubliceerd. Dit betekent dat volledige transparantie is gewaarborgd. Alle vertaalde besluiten betreffende de APA/ATR-praktijk gaan als bijlage. Deze besluiten kunnen ook worden gevonden op de website van het Nederlandse ministerie van Financiën.

Voorts is bij het Nederlandse Parlement een wetsontwerp voor de integratie van het arm's length principe in de wetgeving ingediend. Dankzij die integratie zal het arm's length principe als vermeld in artikel 9 van de OESO-modelbelastingovereenkomst van toepassing zijn in Nederland. De wet zal volgend jaar worden toegepast.

Door de introductie van de APA-praktijk worden de volgende afspraken met ingang van 1 april 2001 aangepast, waardoor volledig tegemoet wordt gekomen aan de Europese kritiek:

- de cost-plusruling;
- de resale-minusruling;
- de ruling financieringsactiviteiten binnen groepen van ondernemingen;
- de vaste inrichtingfinancieringsruling;
- de royalty's-ruling;
- de niet-standaardruling;
- de US foreign sales corporations ruling (buitenlandse verkoopcentra van in de VS opgerichte ondernemingen).

Inzake informeel kapitaal, wordt geen specifieke maatregel genomen; het gaat om een algemeen beginsel dat voortvloeit uit het Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting. Het beginsel maakt dat de belasting op basis van het arm's length principe wordt geheven. Alle aspecten van afspraken inzake informeel kapitaal zullen derhalve worden getoetst aan de OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen, als onderdeel van de APA-praktijk.

Op de Raad ECOFIN van 26 en 27 november 2000 hebben de lidstaten overeenstemming bereikt over de richtsnoeren inzake terugdraaiing en standstill voor onder meer houdstermaatschappijen. Volgens Nederland is, zoals op de Raad ECOFIN van november 2000 is verklaard, de deelnemingsvrijstelling volledig in lijn met de eerdergenoemde richtsnoeren.

Hoewel de Commissie een procedure inzake inbreuk op de staatssteunregels heeft ingeleid tegen de maatregel internationale financieringsactiviteiten, wil Nederland zich ertoe verbinden het door de Groep gedragscode aangevatte proces voort te zetten. Nederland is evenwel van oordeel dat het ontbreken van gelijke spelregels betreffende de belasting van financieringen en andere mobiele activiteiten in de EU moet worden besproken.

In het kader van de gedragscode heeft Nederland de verbintenis aangegaan de toepassing van de beginselen van de gedragscode in de afhankelijke of geassocieerde gebieden zo goed mogelijk te bevorderen. Nederland streeft ernaar te waarborgen dat Aruba en de Nederlandse Antillen aan de beginselen van de gedragscode zullen voldoen.

Het overleg met deze autonome gebieden van het Koninkrijk Nederland heeft reeds tot resultaten geleid. De regeringen van de Nederlandse Antillen en van Aruba hebben zich ertoe verbonden mee te werken aan het OESO-proces inzake schadelijke belastingconcurrentie en zij hebben een overeenkomst met Nederland gesloten, waarin zij beloven ervoor te zorgen dat hun belastingwetgeving wordt aangepast aan, respectievelijk blijft voldoen aan de normen van de OESO en de EU betreffende internationale aanvaardbaarheid.

Tot slot wenst Nederland zijn voorbehouden bij het verslag van november 1999 te handhaven.

Zekerheid vooraf; goede trouw jegens de verdragspartner ¹

Directie Bestuursondersteuning Belastingdienst

Besluit van 30 maart 2001, nr. BOB2001/698M

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

In het Besluit Fiscaal uitvoeringsbeleid, standpuntbepalingen en cassatiebeleid (Besluit van 21 juli 1995, nr. AFZ94/4519M, zoals gewijzigd bij Besluit van 26 januari 1997, nr. AFZ94/4609M) zijn de spelregels vastgelegd voor het geven van zekerheid vooraf door de Belastingdienst. In het onderhavige besluit wordt een nadere uitwerking gegeven van situaties waarin geen zekerheid vooraf kan worden verstrekt.

1. Inleiding

In zijn brief aan de kamer van 17 februari 1995, nr. DB96/716M heeft de staatssecretaris het volgende opgemerkt ten aanzien van de in acht te nemen kaders bij het verstrekken van zekerheid vooraf: “Geen rulings kunnen worden afgegeven indien sprake is van *fraus legis* dan wel sprake zou zijn van een handelen dat in strijd komt met de goede trouw die verdragspartners jegens elkaar verschuldigd zijn”. In het Besluit Verrekenprijzen, toepassing van het *arm's-length* beginsel en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen) van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/295M wordt het beleid zoals dat is gepubliceerd in de hiervoor genoemde brief ingetrokken. In het onderhavige besluit wordt aangegeven dat ook in de toekomst de lijn zal worden voortgezet dat geen zekerheid vooraf wordt verstrekt indien dit in strijd komt met de goede trouw die jegens verdragspartners en/of in internationaal verband verschuldigd is.

¹ Alleen aan de oorspronkelijke in het Nederlands gestelde tekst van het besluit kunnen rechten worden ontleend.

2. Goede trouw

Geen zekerheid vooraf wordt verstrekt indien dit in strijd komt met de goede trouw die jegens verdragspartners en/of in internationaal verband verschuldigd is.

Dit betekent onder meer dat de gevraagde zekerheid vooraf niet wordt gegeven als de inspecteur vermoedt dat het belang van een verdragspartner of een ander internationaal belang daardoor zou worden geschaad.

Een sterke indicatie dat in strijd wordt gekomen met de goede trouw die jegens de verdragspartners verschuldigd is, ontstaat als in de voorgelegde structuur en/of in het totaal van de met het verzoek om zekerheid vooraf samenhangende transacties één of meer elementen zijn te onderkennen die zouden worden bestreden als zij zich in Nederland zouden voordoen (fiscale grensverkenning). Deze sterke indicatie dat met het geven van zekerheid vooraf in strijd wordt gekomen met de goede trouw die jegens de verdragspartners verschuldigd is, kan worden weggenomen door het stellen van aanvullende voorwaarden aan het verstrekken van de zekerheid vooraf. In dit kader kan aan verzoeker worden gevraagd aan te tonen dat het (de) verdragsland(en) die met de onderkende elementen worden geconfronteerd, bekend is (zijn) met de totale structuur en het totaal van de samenhangende transacties waarvoor in Nederland zekerheid vooraf is gevraagd. Een voorbeeld van een situatie waarin op deze wijze de indicatie kan worden weggenomen of in strijd wordt gekomen met de goede trouw die jegens verdragspartners verschuldigd is, is de situatie waarin een buiten Nederland woonachtige professionele sporter een verzoek indient om zekerheid vooraf te verkrijgen over de fiscale gevolgen van een aantal samenhangende transacties als gevolg waarvan het (juridische en/of economische) belang bij de naams- en imagorechten van deze sporter komt te liggen bij een lichaam dat belast wordt naar een tarief dat naar Nederlandse maatstaven niet als redelijk kan worden beschouwd. In deze situatie bestaat het wezenlijke risico dat de belastinggrondslag wordt geërodeerd van het land waarin de naams- en imagorechten zijn opgebouwd, dan wel van het land van inwonerschap van de sporter. Daarom zal in deze gevallen alleen zekerheid vooraf worden verstrekt indien de verzoeker aantoont dat het totaal van de samenhangende transacties bekend is bij de belastingadministratie van het land waarin de naams- en imagorechten zijn opgebouwd en/of van het land van inwonerschap.

Andere voorbeelden van situaties waarin het belang van een verdragspartner zou worden geschaad heb ik onder meer opgenomen in het Besluit Financiële-dienstverleningslichamen binnen concernverband zonder reële economische aanwezigheid in Nederland (Besluit van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/294M, onderdeel 2).

Een voorbeeld van een situatie waarbij strijd bestaat met een algemeen internationaal belang is het factureren met het doel de herkomst van goederen te versluieren in verband met een internationale boycot.

Tenslotte wordt uiteraard geen zekerheid vooraf verstrekt indien de inspecteur vermoedt dat aan het buitenland informatie onjuist of anders wordt gepresenteerd.

Procedure voor een behandeling van verzoeken om zekerheid vooraf ten aanzien van in grensoverschrijdende transacties te hanteren verrekenprijzen (advance pricing agreements) ¹

Directie Internationale Fiscale Zaken, afdeling multilaterale zaken

Besluit van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/292M

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Een advance pricing agreement (APA) geeft goedkeuring vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning (een arm's-lengthbeloning) of een methode voor de vaststelling van een dergelijke beloning voor grensoverschrijdende transacties (goederen en dienstverlening) tussen gelieerde lichamen en tussen onderdelen van eenzelfde lichaam. De Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations die in 1995 door de OESO zijn gepubliceerd (OESO-richtlijnen) vormen een uitwerking van het arm's-lengthbeginsel zoals dat is opgenomen in artikel 9 van het OESO-modelverdrag.

In een toenemend aantal landen wordt de mogelijkheid tot verkrijgen van een APA in de nationale regelgeving opgenomen. In oktober 1999 heeft het Comité voor Fiscale Zaken van de OESO nadere procedurele richtlijnen (de APA-richtlijnen) voor het geven van een dergelijke vorm van zekerheid vooraf gepubliceerd. De APA-richtlijnen vormen een uitwerking van de paragrafen 4.124 tot en met 4.166 van de OESO-richtlijnen en zijn opgenomen in een bijlage bij deze OESO-richtlijnen ². In dit besluit wordt de uitwerking gegeven van deze APA-richtlijnen voor de Nederlandse uitvoeringspraktijk.

¹ Alleen aan de oorspronkelijke in het Nederlands gestelde tekst van het besluit kunnen rechten worden ontleend.

² De Nederlandse vertaling van de OESO-richtlijnen is opgenomen in het boekwerk Internationale Fiscale Zaken (band A), onderdeel 750.00.00.

Dit besluit beoogt geen inbreuk te maken op de in de Algemene wet inzake rijksbelastingen neergelegde rechten en verplichtingen. Het door de Belastingdienst verstrekken van zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen van voorgelegde situaties valt binnen de algemene kaders zoals die zijn neergelegd in het Besluit Fiscaal uitvoeringsbeleid, standpuntbepalingen en cassatiebeleid (zie Besluit van 21 juli 1995, nr. AFZ94/4519M, zoals laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 26 januari 1998, nr. AFZ97/4609M en zoals nader ingevuld bij Besluit Zekerheid vooraf; goede trouw jegens de verdragspartners van 30 maart 2001, nr. BOB2001/698M).

Omdat door middel van een APA goedkeuring vooraf wordt gegeven over de vaststelling van verrekenprijzen in internationaal verband, zullen de gevolgen van deze goedkeuring zich meestal niet beperken tot de Nederlandse belastinggrondslag. Daarmee onderscheidt een APA zich van het geven van goedkeuring vooraf in nationaal verband.

1. Organisatie

Het verzoek dient te worden gericht aan de competente inspecteur. In alle gevallen legt de inspecteur het verzoek voor aan het APA-/ATR-team van de Belastingdienst/Grote ondernemingen te Rotterdam voor een bindend advies. Het APA-/ATR-team van de Belastingdienst/Grote ondernemingen te Rotterdam stemt de mogelijke beleidsmatige aspecten die samenhangen met het verzoek en die nog niet eerder als beleid zijn gepubliceerd af met de Coördinatiegroep Verrekenprijzen teneinde de eenheid van beleid en uitvoering te waarborgen. Eén van de medewerkers van het APA-/ATR-team van de Belastingdienst/Grote ondernemingen te Rotterdam, is tevens lid van de Coördinatiegroep Verrekenprijzen.

Indien een verzoek is gedaan tot het sluiten van een bilaterale APA doet de het APA-/ATR-team van de Belastingdienst/Grote ondernemingen Rotterdam onverwijld een kopie van het verzoek toekomen aan de Coördinatiegroep Verrekenprijzen en aan de directie Internationale Fiscale Zaken van het Ministerie van Financiën. De directie Internationale Fiscale Zaken zal, als bevoegde autoriteit van Nederland, de bevoegde autoriteit van de andere betrokken Staat in kennis stellen van het verzoek, teneinde de bilaterale procedure in gang te zetten.

Teneinde de doorlooptijd bij bi- en multilaterale APA's te bespoedigen, wordt aan gelieerde lichamen die bij een dergelijk APA-verzoek betrokken zijn geadviseerd het verzoek gelijktijdig in te dienen bij de bevoegde autoriteit van alle andere betrokken Staten. Deze handelwijze leidt ertoe dat de Staten gelijktijdig kunnen starten met de beoordeling van het verzoek, in plaats van volgtijdig.

2. Unilateraal of bilateraal

De inspanning van de Belastingdienst zal in beginsel zijn gericht op het afsluiten van een bilaterale APA. Het overleggen met de bevoegde autoriteiten van verdragslanden over en het sluiten van bilaterale APA's is gebaseerd op artikel 25 van het OESO-modelverdrag. Hoewel een bilaterale APA zekerheid biedt aan beide zijden van de grens, kan de Belastingdienst dit echter niet aan belastingplichtigen voorschrijven. Bovendien is vereist dat Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten waarin een met artikel 25 van het OESO-modelverdrag vergelijkbare bepaling is opgenomen met de Staat waarin de onderneming is gevestigd die betrokken is bij de transacties waarop het verzoek ziet. Daarnaast dient de andere Staat bereid te zijn tot het voeren van een dergelijk overleg vooraf. Onder omstandigheden kunnen dit beletsels zijn tot het maken van een bilaterale afspraak. In minder complexe gevallen, bijvoorbeeld indien beperkte functies worden uitgeoefend waaraan een gering risico is verbonden, of in gevallen waarin vergelijkbare grootheden in voldoende mate voorhanden zijn, zal een unilaterale APA wellicht zelfs de voorkeur verdienen.

Onder omstandigheden is het denkbaar dat belastingplichtige goedkeuring wenst in meer dan twee landen en verzoekt om een multilaterale APA. De Belastingdienst zal aan een dergelijk verzoek in beginsel medewerking verlenen. Mocht dit op bezwaren stuiten bij één of meer van de andere Staten, dan zal het verzoek worden opgevat als een verzoek tot het sluiten van meerdere bilaterale APA's. Verzoeker wordt door het APA-/ATR-team van de Belastingdienst/Grote ondernemingen te Rotterdam op de hoogte gesteld van de splitsing van het verzoek in meerdere verzoeken tot bilaterale APA's.

3. Reikwijdte van de APA

Een APA kan alle verrekenprijskwesties van een belastingplichtige omvatten. Belastingplichtige heeft echter een zekere mate van flexibiliteit om het verzoek te beperken tot gespecificeerde verbonden lichamen dan wel tot gespecificeerde transacties. Verwezen wordt naar paragraaf 4.137 van de OESO-richtlijnen. Het hiervoor gestelde betekent overigens niet dat een APA-verzoek geïsoleerd zal worden beoordeeld. De Belastingdienst zal bij haar beoordeling van het verzoek rekening houden met alle relevante feiten en omstandigheden die samenhangen met de transactie(s) waarvoor zekerheid vooraf wordt gevraagd, zoals bijvoorbeeld de wijze waarop de juridische structuur is vormgegeven.

4. Duur

Een APA heeft de geldigheidsduur die in de overeenkomst is vastgelegd. Aan de ene kant is het wenselijk de goedkeuring voor een zo lang mogelijke periode te verstrekken ten einde de fiscale gevolgen van een ondernemingsbeslissing zo goed mogelijk vooraf in te kunnen schatten. Aan de andere kant maakt een lange looptijd de voorspellingen over toekomstige omstandigheden waarop het verzoek is gebaseerd minder accuraat, waardoor er twijfel kan ontstaan over de betrouwbaarheid van de in het verzoek gehanteerde methodiek. Van verzoeker wordt verlangd dat hij bij indiening van het verzoek aangeeft voor welke termijn hij zekerheid vooraf wenst te verkrijgen, met daarbij een onderbouwing van de redelijkheid van het hanteren van deze termijn. De redelijkheid van de termijn zal met name afhangen van de aard de activiteiten en de termijn waarbinnen de feiten en omstandigheden die van invloed zijn op de vaststelling van de verrekenprijzen aannemelijk worden geacht hun relevantie te behouden. Hierbij wordt in beginsel gedacht aan een periode van vier tot vijf jaren. Uitzonderingen zijn bijvoorbeeld denkbaar bij langlopende contracten.

Na afloop van de overeengekomen termijn zal op verzoek van belastingplichtige opnieuw worden bezien of onder dezelfde voorwaarden een nieuwe APA kan worden afgesloten.

5. Terugwerkende kracht

Alhoewel een APA normaal gesproken geldig is voor toekomstige transacties, is het mogelijk dat een (deel van de) transactie(s) waarop het verzoek ziet reeds tot stand is gekomen voordat overeenstemming over het APA-verzoek is bereikt. In dat geval zal de APA in bepaalde gevallen toch van toepassing kunnen zijn op de reeds tot stand gekomen transactie(s), mits belastingplichtige om deze terugwerkende kracht verzoekt.

In principe is hierbij vereist dat de relevante feiten en omstandigheden in de reeds verstreken boekjaren vergelijkbaar zijn met de feiten en omstandigheden die ten grondslag liggen aan het APA verzoek. Ook indien er verschillen in de relevante feiten en omstandigheden zijn te onderkennen, kan een dergelijk verzoek echter in behandeling worden genomen als verzoeker aannemelijk maakt dat voor die verschillen accurate aanpassingen kunnen worden aangebracht waarmee de materiële gevolgen van de aanpassingen worden weggenomen. Indien verzocht wordt om een unilaterale APA zal de Belastingdienst het verzoek slechts in behandeling nemen als vast komt te staan dat de terugwerkende kracht niet leidt tot een verlaging van de over de nog openstaande jaren aangegeven belastbare winst, waardoor mogelijk een gedeelte van de winst uiteindelijk niet wordt belast.

6. Het APA-verzoek

Afhankelijk van de feiten en omstandigheden zal door belastingplichtige de volgende informatie verstrekt dienen te worden aan de Belastingdienst.

- a) informatie over de transacties, producten, zaken of overeenkomsten waar het voorstel voor geldt (indien van toepassing met inbegrip van een korte uitleg waarom niet alle transacties, producten, zaken en overeenkomsten van de bij het verzoek betrokken zijnde belastingplichtige(n) zijn vermeld);
- b) informatie over de ondernemingen en vaste inrichtingen die betrokken zijn bij deze transacties of overeenkomsten;
- c) de andere Staat of de andere Staten waarop het verzoek betrekking heeft;
- d) informatie met betrekking tot de wereldwijde organisatiestructuur (waaronder informatie over de uiteindelijke gerechtigden tot het vermogen van verzoeker), de geschiedenis, financiële gegevens, de producten en de uitgeoefende functies inclusief de bij de uitoefening van deze functies gebruikte activa (materieel en immaterieel) en gelopen risico's van de betrokken gelieerde ondernemingen;
- e) een beschrijving van de voorgestelde verrekenprijsmethode, inclusief vergelijkbaarheidsanalyse (waaronder vergelijkbare cijfers van onafhankelijke marktpartijen en eventueel aangebrachte correcties);
- f) de veronderstellingen die het voorstel onderbouwen en een uiteenzetting over het effect van veranderingen in die veronderstellingen of andere gebeurtenissen, zoals onverwachte resultaten die invloed kunnen hebben op de geldigheidsduur van het voorstel;
- g) de boekjaren waarvoor het voorstel geldt;
- h) algemene beschrijving van de marktomstandigheden (bijv.: industriële trends en concurrentie);

Ad e. De verrekenprijsmethode

De Belastingdienst zal haar beoordeling van het verzoek conform paragraaf 4.9 van de OESO-richtlijnen starten vanuit het perspectief van de methode die de belastingplichtige voorstelt. Hieruit volgt dat belastingplichtige in principe vrij is in de keuze van een verrekenprijsmethode, mits de gekozen methode leidt tot een arm's-lengthvergoeding voor de specifieke transactie waarvoor zekerheid vooraf wordt verzocht. Belastingplichtige dient de keuze voor een bepaalde methode te onderbouwen.

Ad f. Kritische veronderstellingen

Een APA heeft betrekking op de beloning voor transacties die nog niet hebben plaatsgevonden. Daarom is het nodig om in de te sluiten vaststellingsovereenkomst kritische veronderstellingen op te nemen over onder andere de operationele en economische omstandigheden die invloed kunnen hebben op de beloning voor die transacties wanneer ze plaatsvinden. De belastingplichtige dient in zijn verzoek de veronderstellingen te beschrijven. Kritische veronderstellingen beogen zowel aan de belastingplichtigen als aan de Belastingdienst bescherming te bieden tegen het risico dat de overeenkomst leidt tot uitkomsten die niet meer in overeenstemming zijn met het arm's-lengthbeginsel. De veronderstellingen kunnen zodanig worden geformuleerd dat de zekerheid blijft bestaan als de elementen die gedekt worden door de kritische veronderstellingen zich binnen bepaalde grenzen blijven bevinden. Hierdoor wordt voorkomen dat bij iedere afwijking ten opzichte van de startsituatie een herformulering en of heroverweging van de APA dient plaats te vinden. Hiermee wordt de flexibiliteit gewaarborgd. Indien het marktaandeel van een bepaalde product mede van invloed is op de vaststelling van een arm's-lengthprijs, zou bijvoorbeeld kunnen worden gedacht aan het vastleggen van een bandbreedte ten aanzien van dat marktaandeel. Binnen de bandbreedte wordt dan verondersteld dat een wijziging in het marktaandeel geen invloed op de prijs zal hebben. Indien een veronderstelling niet meer geldig is, is herziening van (een deel van) de overeenkomst in beginsel geboden.

Hierna volgt een overzicht van mogelijke kritische veronderstellingen. Dit overzicht is niet uitputtend en dient slechts als voorbeeld.

- a) veronderstellingen waaruit blijkt wat de gevolgen zijn voor de APA van relevante wijzigingen in de wet, in het gepubliceerde beleid of in de jurisprudentie;
- b) veronderstellingen inzake tarieven, accijnzen, invoerbepalingen en overheidsmaatregelen;
- c) veronderstellingen inzake economische omstandigheden, marktaandeel, marktomstandigheden, eindverkoopprijzen en verkoophoeveelheid;

- d) de in het verzoek gegeven beschrijving van de uitgeoefende functies, rekening houdend met de gebruikte activa en de gelopen risico's door ondernemingen die bij transacties betrokken zijn; en
- e) veronderstellingen inzake wisselkoersen, rentetarieven, kredietrapporten en kapitaalstructuur.

7. Beoordeling verzoek

De in het verzoek gepresenteerde feiten zullen in beginsel en voorzover dit mogelijk is door de Belastingdienst worden getoetst. De mate van diepgang van deze toets hangt af van de feiten en omstandigheden van het geval. Waar nodig zal om extra toelichting en informatie worden gevraagd.

8. Verstrekken van inlichtingen

Onderdeel van de vaststellingsovereenkomst vormt de verklaring van belastingplichtige dat de in de vaststellingsovereenkomst opgenomen informatie niet onder één van de uitzonderingsclausules valt van artikel 13, derde lid van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (commercieel-, industrieel- of beroepsgeheim). Hierdoor worden mogelijke geschillen op dit punt tussen de Belastingdienst en verzoeker voorkomen.

9. Sluiten vaststellingsovereenkomst

Ingeval van een bilaterale APA zal de uiteindelijke overeenstemming tussen de betrokken Staten worden vastgelegd in een overeenkomst tussen de betrokken Staten. Om deze bilaterale overeenkomst in Nederland te implementeren zal de Belastingdienst een vaststellingsovereenkomst met een gelijke inhoud sluiten met de in Nederland gevestigde verbonden lichamen die zijn betrokken bij het verzoek. Ingeval van een unilaterale APA wordt slechts de laatstgenoemde vaststellingsovereenkomst gesloten. De Belastingdienst neemt daarbij de kaders voor het vaststellingsovereenkomsten in acht, zoals opgenomen in het Besluit van 1 december 1997, nr. AFZ97/2412.

In het hiervoor genoemde besluit is een procedure opgenomen met betrekking tot de verslaglegging van een negatieve beslissing op een verzoek om een vaststellingsovereenkomst. In dit kader wordt het volgende opgemerkt. In de oriënterende fase kan nog niet worden gesproken van overleg zoals bedoeld in het hiervoor genoemde besluit.

Er is eerst sprake van een overleg waarvan een verslag moet worden opgemaakt als het voorliggende verzoek vrijwel past binnen de kaders van de APA's die op grond van het bestaande beleid worden overeengekomen. De beslissing van de inspecteur om in dat specifieke geval geen vaststellingsovereenkomst te sluiten wordt schriftelijk meegedeeld aan belanghebbende. In die gevallen wordt een verslag opgesteld, zoals bedoeld in het Besluit 1 december 1997, nr. AFZ97/2412.

De vaststellingsovereenkomst zal in ieder geval de volgende elementen bevatten:

- a) de namen en adressen van de ondernemingen waarvoor de overeenkomst geldt;
- b) de transacties, overeenkomsten of afspraken, jaren of boekjaren waarvoor de overeenkomst geldt;
- c) een beschrijving van de overeengekomen methode en aanverwante zaken zoals overeengekomen vergelijkbare grootheden of een bereik van verwachte resultaten;
- d) een definitie van de relevante voorwaarden die de basis vormen voor het toepassen en berekenen van de methode (bijv. verkoopcijfers, verkoopkosten, brutowinst, etc.);
- e) kritische veronderstellingen waarop de methode of prijs gebaseerd is;
- f) overeengekomen procedures als antwoord op veranderingen in feitelijke omstandigheden die zich gedurende de loop van de vaststellingsovereenkomst voor zouden kunnen doen, zodat de effecten die voortvloeien uit relatief geringe wijzigingen van de feiten en omstandigheden zijn neergelegd in de vaststellingsovereenkomst (met de vastlegging van dit aanpassingsmechanisme wordt voorkomen dat iedere wijziging van de feiten en omstandigheden ertoe leidt dat de vaststellingsovereenkomst haar geldigheid verliest);
- g) indien van toepassing, de overeengekomen behandeling van aanverwante belastingzaken;
- h) de voorwaarden waar de belastingplichtige aan dient te voldoen zodat de onderlinge overeenkomst geldig blijft tezamen met procedures die er voor zorgen dat de belastingplichtige aan die voorwaarden voldoet;

- i) de bepaling dat de vaststellingsovereenkomst direct zijn geldigheid verliest als zich een relevante wetswijziging voordoet (indien een overgangsregeling is getroffen op grond waarvan de vaststellingsovereenkomst voor een deel of het geheel van de resterende looptijd in stand zou kunnen blijven, vervalt de geldigheid van de vaststellingsovereenkomst na afloop van de termijn die in de overgangsregeling is overeengekomen, dan wel aan het einde van de looptijd van de vaststellingsovereenkomst);
- j) de verklaring van verzoeker dat de in de vaststellingsovereenkomst begrepen informatie niet onder één van de uitzonderingsclausules valt van artikel 13, derde lid van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen.
- k) de bepaling dat de vaststellingsovereenkomst zijn geldigheid verliest indien de overeengekomen prijsstelling of methode niet daadwerkelijk in de tussen de verzoeker en de betrokken gelieerde onderneming gesloten overeenkomsten wordt vastgelegd dan wel niet daadwerkelijk wordt betaald en/of ontvangen, tenzij anders is overeengekomen.

10. Boekenonderzoeken

Tijdens de periodieke boekenonderzoeken zoals die door de competente inspecteur kunnen worden ingesteld bij alle belastingplichtigen, dus ook bij belastingplichtigen waarmee een APA is afgesloten, zal nagegaan worden of de verrekenprijzen worden bepaald zoals in de vaststellingsovereenkomst is opgenomen. Hierbij zal ondermeer worden nagegaan of (nog) voldaan wordt aan de kritische veronderstellingen die in de vaststellingsovereenkomst zijn opgenomen, en zo niet of de vaststellingsovereenkomst aanpassing behoeft dan wel zijn geldigheid heeft verloren.

11. Uitsluitingen

In het Besluit van 21 juli 1995, nr. AFZ94/4519M, zoals laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 26 januari 1998, nr. AFZ97/4609M en zoals nader ingevuld bij Besluit van 30 maart 2001, nr. BOB2001/698M, zijn de algemene kaders aangegeven waarbinnen de Belastingdienst kan weigeren zekerheid vooraf te verstrekken. Daarnaast worden in het Besluit Lichamen met financiële dienstverleningsactiviteiten binnen concernverband zonder reële economische aanwezigheid in Nederland; geen zekerheid vooraf, verstrekken van inlichtingen en beperking verrekening bronheffing van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/294M specifieke situaties weergegeven waarin geen zekerheid vooraf wordt verstrekt. De betreffende besluiten zijn onverkort van toepassing bij het afsluiten van APA's.

12. Publicatie APA

Met inachtneming van het Besluit van 21 juli 1995, nr. AFZ94/4519M, zoals laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 26 januari 1998, nr. AFZ1997/4609M, zal het beleid dat ten grondslag is gelegd aan de afgesloten dan wel - onder omstandigheden - niet totstandgekomen APA's worden gepubliceerd, tenzij sprake is van reeds eerder gepubliceerd beleid. De publicatie zal bestaan uit het publiceren van de APA in geanonimiseerde vorm, dan wel - daar waar het prijsgeven van de identiteit van de belanghebbende ook met anonimisering niet is te voorkomen en mogelijk in strijd kan worden gekomen met de geheimhoudingsplicht van artikel 67 Algemene wet inzake rijksbelastingen - in de vorm van een samenvatting. In het laatste geval zal de samenvatting alle elementen dienen te bevatten die bepalend zijn voor het gevoerde beleid.

13. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 april 2001.

14. Intrekking oude besluiten

Dit besluit vervangt het besluit van 19 oktober 1994, nr. IFZ94/855.

Procedure voor de behandeling van verzoeken om zekerheid vooraf in de vorm van een advance tax ruling (ATR) ¹

Directie Internationale Fiscale Zaken, afdeling multilaterale zaken

Besluit van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/293M

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

1. Inleiding

In dit besluit worden de procedures beschreven die dienen te worden gevolgd teneinde een advance tax ruling (hierna ATR) te kunnen afgeven. Een ATR geeft zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen van een voorgenomen transactie of samenstel van transacties. De term ATR is gereserveerd voor het geven van zekerheid vooraf voor de onder 3 van dit besluit genoemde situaties.

2. Organisatie

Het verzoek tot afgifte van een ATR dient te worden gericht aan de competente inspecteur. Om de coördinatie van de uitvoering te waarborgen legt de inspecteur in de hierna genoemde situaties het verzoek om zekerheid vooraf voor aan het APA-/ATR-team van de Belastingdienst/Grote ondernemingen te Rotterdam voor een bindend advies. Waar nodig stemt de het APA-/ATR-team van de Belastingdienst/Grote ondernemingen te Rotterdam het verzoek af met de relevante kennisgroepen om de eenheid van beleid en uitvoering te waarborgen.

Doordat het APA-/ATR-team van de Belastingdienst/Grote ondernemingen te Rotterdam vertegenwoordigd is in alle relevante kennisgroepen, kan deze afstemming reeds gedurende het proces plaatsvinden, zodat een snelle en efficiënte afhandeling van het verzoek is gewaarborgd.

¹ Alleen aan de oorspronkelijke in het Nederlands gestelde tekst van het besluit kunnen rechten worden ontleend.

3. Bindend advies

De eenheden dienen de volgende verzoeken tot zekerheid voor bindend advies voor te leggen:

- i) verzoeken om zekerheid vooraf over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling voor tussenhoudsters in internationale verhoudingen en voor tophoudsters voor zover geen van de dochtermaatschappijen van de betreffende tophoudster ondernemingsactiviteiten in Nederland uitoefent;
- ii) verzoeken om zekerheid vooraf ten aanzien van internationale structuren waarbij hybride financieringsvormen en of hybride rechtsvormen betrokken zijn. Bij de beoordeling van deze verzoeken wordt het Besluit 30 maart 2001, nr. RTB2001/1379M¹ in aanmerking genomen, en
- iii) verzoeken om zekerheid vooraf over het antwoord op de vraag of er al dan niet sprake is van een vaste inrichting in Nederland van een in het buitenland gevestigde vennootschap.

4. Het verzoek

Afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concrete geval zal door de (mogelijke) belastingplichtige in ieder geval de volgende informatie verstrekt dienen te worden aan de Belastingdienst.

- a) een gedetailleerde beschrijving van de feiten en van de voorgenomen rechtshandelingen waarvoor het voorstel geldt;
- b) de lichamen en de vaste inrichtingen die hierbij betrokken zijn;
- c) de andere Staat of de andere Staten landen waarop het verzoek betrekking heeft;
- d) informatie met betrekking tot de wereldwijde organisatiestructuur en geschiedenis van het concern (waaronder informatie over de uiteindelijke gerechtigdheid tot het vermogen van verzoeker);
- e) de boekjaren waarvoor het voorstel geldt.

¹ Dit besluit geeft aan wanneer wel en geen zekerheid vooraf gegeven kan worden over de fiscale gevolgen van het gebruik van hybride financieringsvormen en hybride rechtsvormen (herziene besluit van 26 april 2000, DB99/3582M).

5. Duur

De verzoeker zal in eerste instantie aan dienen te geven voor welke termijn het redelijk is goedkeuring vooraf te geven. Hierbij kan in beginsel worden gedacht aan een periode van vier jaren.

Na afloop van de overeengekomen periode zal op verzoek van belastingplichtige opnieuw worden gezien of onder dezelfde voorwaarden een nieuwe ATR kan worden overeengekomen.

6. Beoordeling van het verzoek

De Belastingdienst zal bij haar beoordeling van het verzoek rekening houden met alle relevante feiten en omstandigheden die samenhangen met de transactie(s) waarvoor zekerheid vooraf wordt gevraagd.

7. Verstrekken van inlichtingen

Onderdeel van de vaststellingsovereenkomst vormt de verklaring van belastingplichtige dat de in de vaststellingsovereenkomst opgenomen informatie niet onder één van de uitzonderingsclausules valt van artikel 13, derde lid van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (commercieel-, industrieel- of beroepsgeheim). Hierdoor worden mogelijke geschillen op dit punt tussen de Belastingdienst en verzoeker voorkomen.

8. Vaststellingsovereenkomst

Om de gevolgen van de ATR vast te leggen zal de Belastingdienst een vaststellingsovereenkomst sluiten met het verzoekende lichaam. De Belastingdienst dient daarbij de kaders voor vaststellingsovereenkomsten, zoals opgenomen in het Besluit van 1 december 1997, nr. AFZ97/2412 in acht te nemen. In het hiervoor genoemde besluit is een procedure opgenomen met betrekking tot de verslaglegging van een negatieve beslissing op een verzoek om een vaststellingsovereenkomst. In dit kader wordt het volgende opgemerkt. In de oriënterende fase kan nog niet worden gesproken van overleg zoals bedoeld in het hiervoor genoemde besluit. Er is eerst sprake van een overleg waarvan een verslag moet worden opgemaakt als het voorliggende verzoek vrijwel past binnen de kaders van de ATR's die in het bestaande beleid worden overeengekomen. De beslissing van de inspecteur om in dat specifieke geval geen vaststellingsovereenkomst te sluiten wordt schriftelijk meegedeeld aan belanghebbende. In die gevallen wordt een verslag opgesteld, zoals bedoeld in het hiervoor genoemde besluit.

De vaststellingsovereenkomst zal in ieder geval de volgende elementen bevatten:

1. de namen en adressen van de (mogelijke) lichamen voor welke de overeenkomst geldt;
2. de feiten, rechtshandelingen en boekjaren voor welke de overeenkomst geldt;
3. een beschrijving van de fiscale gevolgen;
4. een vastlegging van de relevante voorwaarden die de basis vormen voor het toepassen van de fiscale gevolgen;
5. overeengekomen procedures als antwoord op veranderingen in feitelijke omstandigheden;
6. indien van toepassing, de overeengekomen behandeling van aanverwante belastingzaken;
7. de voorwaarden waaraan het lichaam dient te voldoen zodat de onderlinge overeenkomst geldig blijft tezamen met procedures die er voor zorgen dat het lichaam aan die voorwaarden voldoet;

8. de bepaling dat de vaststellingsovereenkomst direct zijn geldigheid verliest als zich een relevante wetswijziging voordoet (indien een overgangsregeling is getroffen op grond waarvan de vaststellingsovereenkomst voor een deel of het geheel van de resterende looptijd in stand zou kunnen blijven, vervalt de geldigheid van de vaststellingsovereenkomst na afloop van de termijn die in de overgangsregeling is overeengekomen, dan wel aan het einde van de looptijd van de vaststellingsovereenkomst);
9. de verklaring van verzoeker dat de in de vaststellingsovereenkomst begrepen informatie niet onder één van de uitzonderingsclausules valt van artikel 13, derde lid van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen, en
10. indien sprake is van verzoeken die betrekking hebben op de toepassing van de deelnemingsvrijstelling: de bepaling dat verzoeker de kostprijs van de deelnemingen waarvoor een ATR wordt gevraagd met tenminste 15% eigen vermogen zal financieren.

9. Uitsluitingen

In het Besluit van 21 juli 1995, nr. AFZ94/4519M, zoals laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 26 januari 1998, nr. AFZ97/4609M en zoals nader ingevuld bij Besluit van 30 maart 2001, nr. BOB2001/698M (goede trouw) zijn de algemene kaders aangegeven waarbinnen de Belastingdienst kan weigeren zekerheid vooraf te verstrekken. Daarnaast worden in het Besluit Lichamen met financiële dienstverleningsactiviteiten binnen concernverband zonder reële economische aanwezigheid in Nederland; geen zekerheid vooraf, verstrekken van inlichtingen en beperking van verrekening bronbelasting van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/294M specifieke situaties weergegeven waarin geen zekerheid vooraf wordt verstrekt. De betreffende besluiten zijn onverkort van toepassing bij het afsluiten van ATR's.

10. Publicatie ATR

Met inachtneming van het Besluit van 21 juli 1995, nr. AFZ94/4519M, zoals laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 26 januari 1998, nr. AFZ1997/4609M zal het beleid dat ten grondslag is gelegd aan de afgesloten dan wel - onder omstandigheden - niet totstandgekomen ATR's worden gepubliceerd indien dit afwijkt van reeds eerder gepubliceerd beleid. De ATR zal worden gepubliceerd in geanonimiseerde vorm, dan wel - daar waar het prijsgeven van de identiteit van de belanghebbende ook met anonimisering niet is te voorkomen en mogelijk in strijd kan worden gekomen met de geheimhoudingsplicht van artikel 67 Algemene wet inzake rijksbelastingen - in de vorm van een samenvatting. In het laatste geval zal de samenvatting alle elementen dienen te bevatten die bepalend zijn voor het gevoerde beleid.

11. Competentie ATR

Voor de competentie ten aanzien van belastingplichtigen die om een ATR verzoeken wordt verwezen naar het Besluit Advance Pricing Agreements (APA's); Advance Tax Rulings (ATR's); Financiële dienstverleningsactiviteiten; Tussenhoudsters; Aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders (APBI) en Rulings. Organisatie en competentieregeling van 30 maart 2001, nr. RTB2001/1195M.

12. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 april 2001.

Lichamen met financiële dienstverleningsactiviteiten binnen concernverband zonder reële economische aanwezigheid in Nederland; geen zekerheid vooraf, verstrekken van inlichtingen en beperking verrekening bronheffing ¹

Directie Internationale Fiscale zaken, afdeling multilaterale zaken

Besluit van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/294M

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

1. Lichamen met financiële dienstverleningsactiviteiten binnen concernverband

Onder lichamen met financiële dienstverleningsactiviteiten binnen concernverband (hierna: dienstverleningslichamen) worden voor de toepassing van dit besluit verstaan: lichamen waarvan de werkzaamheden hoofdzakelijk bestaan uit het op basis van samenhangende transacties rechtens, dan wel in feite direct of indirect binnen concernverband ontvangen en (door)betalen van rente en/of royalty's, onder welke naam en in welke vorm dan ook. Bij het beoordelen van de vraag of de werkzaamheden van een lichaam hoofdzakelijk bestaan uit de in de vorige zin genoemde werkzaamheden, blijven werkzaamheden die samenhangen met het houden van deelnemingen buiten beschouwing.

Onder een concern wordt verstaan: de belastingplichtige tezamen met de met hem verbonden lichamen, bedoeld in artikel 10a, vierde lid van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, en de met hem verbonden natuurlijke personen, bedoeld in artikel 10a, vijfde lid van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Transacties hangen met elkaar samen indien deze als een geheel zijn afgesloten, indien de uitkomsten ervan van elkaar afhankelijk zijn, of indien anderszins een koppeling tussen de transacties bestaat.

2. Geen zekerheid vooraf

Aan een dienstverleningslichaam wordt geen zekerheid vooraf verstrekt over de fiscale gevolgen van alle door het dienstverleningslichaam voorgenomen met elkaar samenhangende transacties zoals omschreven bij punt 1 hiervoor, indien:

¹ Alleen aan de oorspronkelijke in het Nederlands gestelde tekst van het besluit kunnen rechten worden ontleend.

- a) het dienstverleningslichaam niet voldoet aan één of meer van de in de bijlage opgenomen vereisten op het gebied van de reële aanwezigheid (substance) in Nederland.

Aan een dienstverleningslichaam wordt geen zekerheid vooraf verstrekt over de fiscale gevolgen van met elkaar samenhangende transacties zoals omschreven bij punt 1, indien:

- b) de door het dienstverleningslichaam uitgeoefende functies die verband houden met deze samenhangende transacties per saldo geen reële risico's met zich meebrengen (zie punt 6 hierna).

Indien een dienstverleningslichaam niet voldoet aan de onder a genoemde vereisten ten aanzien van de reële aanwezigheid zal derhalve geen zekerheid vooraf worden verstrekt ten aanzien van het totaal van de door het dienstverleningslichaam voorgenomen transacties zoals omschreven bij punt 1 hiervoor, ongeacht of met de betreffende transacties reële risico's worden gelopen zoals omschreven bij punt b en ongeacht of belastingplichtige akkoord gaat met spontane verstrekking van inlichtingen aan het bronland ten aanzien van de betreffende transacties.

Indien een dienstverleningslichaam wel voldoet aan de onder a genoemde vereisten ten aanzien van de reële aanwezigheid, maar niet voldoet aan de vereiste zoals genoemd onder b, zal aan het dienstverleningslichaam geen zekerheid vooraf worden verstrekt ten aanzien van de specifieke met elkaar samenhangende transacties waarvoor niet aan de voorwaarde onder b wordt voldaan. In afwijking van het gestelde onder b zal in deze situaties toch zekerheid vooraf kunnen worden verstrekt als belastingplichtige zich in de vaststellingsovereenkomst waarin de zekerheid vooraf wordt neergelegd akkoord verklaart met de spontane verstrekking van inlichtingen aan het bronland.

Voor de toepassing van onderdeel b worden risico's die bij derden, niet verbonden lichamen, zijn ondergebracht aangemerkt als risico's van het dienstverleningslichaam. Dit zal er over het algemeen toe leiden dat concerns die hun treasuryactiviteiten bij één of meerdere afdelingen hebben gecentraliseerd geacht worden ten aanzien van het totaal van de tot de verantwoordelijkheid van deze treasuryafdelingen behorende financiële transacties reële risico's te lopen, omdat één van de wezenlijke taken van deze afdelingen bestaat uit het bij derden onderbrengen van de per saldo door het concern gelopen risico's ten aanzien van het totaal van de financiële transacties waarvoor de betreffende afdeling verantwoordelijk is. De verantwoordelijkheid van de gecentraliseerde treasuryafdeling zal over het algemeen bestaan uit het zelfstandig managen van de risico's die samenhangen met het totaal van de financiële transacties die door (een zelfstandige tak van) het concern worden aangegaan. Voorzover de verantwoordelijkheid van een dienstverleningslichaam beperkter is dan het zelfstandig managen van risico's zoals hiervoor is genoemd, bestaat een indicatie dat geen sprake is van een actieve treasuryactiviteit. In die situaties zal nader moeten worden beoordeeld of ten aanzien van de met elkaar samenhangende transacties zoals gedefinieerd onder punt 1 reële risico's worden gelopen.

3. Verstrekken van inlichtingen

Bij punt 2, onderdeel b wordt aangegeven dat geen zekerheid vooraf wordt gegeven ten aanzien van de daar omschreven samenhangende transacties, tenzij verzoeker zich in de vaststellingsovereenkomst akkoord verklaart met spontane verstrekking van inlichtingen aan het bronland. Deze akkoordverklaring houdt mede in dat verzoeker bevestigt dat de in de vaststellingsovereenkomst beschreven informatie die voor verstrekking in aanmerking komt niet onder één van de uitzonderingsclausules valt van artikel 13, derde lid van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: WIB). Nadat verzoeker zich in de vaststellingsovereenkomst aan dit standpunt heeft verbonden, vervalt de grond om op basis van dit artikellid bezwaar en beroep aan te tekenen tegen de kennisgeving waarbij de verstrekking van deze inlichtingen wordt aangekondigd.

Het feit dat in de situaties zoals beschreven onder punt 2, onderdeel a of b, geen zekerheid vooraf wordt gegeven, beperkt belastingplichtigen niet in hun mogelijkheden om de aldaar beschreven financieringstransacties zonder zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen uit te voeren. Ook in die gevallen vindt spontane verstrekking van informatie plaats aan het betrokken land of de betrokken landen. In situaties waarin niet is voldaan aan de eisen ten aanzien van reële aanwezigheid in Nederland (punt 2, onderdeel a zal aan andere landen waarvoor dit van belang kan zijn informatie worden verstrekt over de feitelijke omstandigheden zoals deze zich bij belastingplichtige voordoen ten aanzien van de eisen zoals deze zijn omschreven in de bijlage. In situaties waarin structuren worden geïmplementeerd zoals omschreven onder punt 2 onderdeel b ziet de te verstrekken informatie op de aard van het lichaam en op de verrichte of de te verrichten transacties.

Het verstrekken van inlichtingen vindt plaats in aansluiting op een verzoek om afgifte van een woonplaatsverklaring, of zodra bij de aanslagregeling het vermoeden opkomt dat een ander land belang kan hebben bij de informatie doch uiterlijk bij de vaststelling van de aanslag vennootschapsbelasting. De inspecteur stuurt daartoe de benodigde informatie, vergezeld van een vermelding van het betrokken land of de betrokken landen, toe aan de FIOD Haarlem Internationaal. De FIOD Haarlem Internationaal beoordeelt of het verstrekken van de inlichtingen in overeenstemming is met de relevante wettelijke en verdragsrechtelijke bepalingen dienaangaande, zoals of met het verstrekken van de inlichtingen in strijd wordt gekomen met artikel 13, eerste en tweede lid van de WIB.

4. Verrekening buitenlandse bronbelasting

Bij transacties als bedoeld in punt 2, onderdeel b, wordt geen verrekening van buitenlandse bronbelasting verleend aangezien het financiële dienstverleningslichaam in feite optreedt als intermediair en de ontvangen geldstromen als gevolg daarvan niet tot de Nederlandse belastinggrondslag van dat lichaam behoren.

Met het oog op de (internationale) transparantie van de behandeling van deze lichamen in Nederland wordt overwogen het bovenstaande wettelijk vorm te geven.

5. De goede trouw die jegens verdragspartners verschuldigd is

In de onder punt 2, onderdelen a en b beschreven gevallen wordt geen zekerheid vooraf verstrekt omdat de daar benoemde elementen een indicatie vormen dat door het verstrekken van zekerheid vooraf in strijd wordt getreden met de goede trouw die jegens verdragspartners verschuldigd is. Naast de elementen die onder de punten a en b specifiek zijn beschreven, dienen de verzoeken tot het verstrekken van zekerheid vooraf meer in het algemeen te worden beoordeeld aan de hand van het Besluit fiscaal uitvoeringsbeleid, standpuntbepalingen en cassatiebeleid (van 21 juli 1995, nr. AFZ94/4519M, zoals gewijzigd bij Besluit van 26 januari 1997, nr. AFZ94/4609M en zoals nader uitgewerkt in Besluit Zekerheid vooraf; goede trouw jegens de verdragspartner van 30 maart 2001, nr. BOB2001/698M).

6. Geen reële risico's lopen

Indien de door het dienstverleningslichaam uitgeoefende functies die verband houden met de bij punt 1 omschreven samenhangende transacties per saldo geen reële risico's met zich meebrengen, zal slechts zekerheid vooraf kunnen worden verstrekt indien belastingplichtige zich in de vaststellingsovereenkomst waarin de zekerheid vooraf wordt neergelegd akkoord verklaart met de spontane verstrekking van inlichtingen aan de verdragspartner. Het is derhalve van belang om te bepalen in welke mate door het dienstverleningslichaam risico's worden gelopen ten aanzien van deze met elkaar samenhangende transacties.

De risico's die kunnen samenhangen met de bij punt 1 omschreven transacties, bestaan met name uit kredietrisico's (debiteuren- en valutarisico's), marktrisico's en operationele risico's. Het uitsluitend lopen van operationele risico's zal over het algemeen niet leiden tot de aanwezigheid van reële risico's zoals bedoeld in dit besluit. De mate waarin door dienstverleningslichamen risico's worden gelopen, vertaalt zich met name in de mogelijkheid dat het door het dienstverleningslichaam tegenover haar activa aangehouden eigen vermogen wordt aangetast. Doorslaggevend voor de vraag of en in hoeverre door een dienstverleningslichaam reële risico's worden gelopen is derhalve de vraag of en in hoeverre door het dienstverleningslichaam één of meer van de hiervoor genoemde risico's wordt gelopen en of door het dienstverleningslichaam tegenover deze risico's voldoende eigen vermogen wordt aangehouden om deze risico's te kunnen dragen.

Een dienstverleningslichaam waarvan de activiteiten bestaan uit het verstrekken van geldleningen wordt geacht reële risico's te lopen indien het eigen vermogen dat noodzakelijk is om de gelopen risico's te kunnen dragen minimaal gelijk is aan 1% van het bedrag van de geldlening, dan wel een bedrag van EUR 2.000.000 (fl. 4.407.420). Indien derhalve door een dienstverleningslichaam in verband met het verstrekken van geldleningen minimaal een eigen vermogen wordt aangehouden dat gelijk is aan het laagste bedrag van 1% van het bedrag van de geldlening dan wel EUR 2.000.000, wordt het dienstverleningslichaam geacht reële risico's te lopen, mits door verzoeker aannemelijk wordt gemaakt dat de realistische mogelijkheid bestaat dat dit eigen vermogen wordt aangetast als de in verband met de samenhangende transacties gelopen risico's zich manifesteren.

Voorbeeld 1

De enige activiteit van een dienstverleningslichaam (DVL) bestaat uit het verstrekken van een geldlening van EUR 100 miljoen aan verbonden lichaam X. Het eigen vermogen van DVL bedraagt EUR 1,5 miljoen. Daarnaast leent DVL ter financiering van de te verstrekken geldlening een bedrag van EUR 98,5 miljoen van verbonden lichaam Y. De moedermaatschappij van DVL (M) heeft ten aanzien van Y de garantie afgegeven dat de gehele lening door haar zal worden terugbetaald als DVL niet aan haar betalingsverplichtingen kan voldoen. Als het kredietrisico (debiteurenrisico) dat DVL loopt zich manifesteert (X kan niet aan haar betalingsverplichtingen voldoen), zal allereerst het eigen vermogen van DVL worden aangetast. Slechts voorzover het eigen vermogen van DVL niet toereikend is om aan de betalingsverplichtingen te kunnen voldoen, zal de door M afgegeven garantie intreden. Daar DVL tegenover de geldlening een eigen vermogen aanhoudt dat hoger is dan 1% van het bedrag van de geldlening en daarnaast ook de realistische mogelijkheid aanwezig is dat dit eigen vermogen wordt aangetast bij manifestatie van de gelopen risico's (in casu het debiteurenrisico), worden door DVL reële risico's gelopen.

Voorbeeld 2

De enige activiteit van een dienstverleningslichaam (DVL) bestaat uit het verstrekken van een geldlening van EUR 400 miljoen aan verbonden lichaam X. Het eigen vermogen van DVL bedraagt EUR 3 miljoen. Daarnaast leent DVL ter financiering van de te verstrekken geldlening een bedrag van EUR 397 miljoen van verbonden lichaam Y. De moedermaatschappij van DVL (M) heeft ten aanzien van DVL de garantie afgegeven dat de gehele lening aan X door haar zal worden terugbetaald als X niet aan haar betalingsverplichtingen kan voldoen. Als het debiteurenrisico dat DVL loopt ten aanzien van X zich manifesteert (X kan niet aan haar betalingsverplichtingen voldoen), zal DVL een beroep op M kunnen doen voor de terugbetaling van de lening. Hoewel DVL een eigen vermogen heeft van meer dan EUR 2 miljoen, is geen realistische mogelijkheid aanwezig dat dit eigen vermogen wordt aangetast als X niet aan haar betalingsverplichting kan voldoen. Door DVL worden derhalve geen reële risico's gelopen.

Voor het bepalen van een arm's-lengthvergoeding voor lichamen met financiële dienstverleningsactiviteiten binnen concernverband wordt verwezen naar het Verrekenprijsbesluit van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/295M.

7. Competentie

Voor de competentie ten aanzien van dienstverleningslichamen zoals bedoeld in het onderhavige besluit wordt verwezen naar het Besluit Advance Pricing Agreements (APA's); Advance Tax Rulings (ATR's); Financiële dienstverleningsactiviteiten; Tussenhoudsters; Aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders (APBI) en Rulings. Organisatie en competentieregeling van 30 maart 2001, nr. RTB2001/1195M.

8. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 april 2001.

BIJLAGE

Lijst minimum vereisten

- Ten minste de helft van het totaal aantal statutaire en beslissingsbevoegde bestuursleden woont of is feitelijk gevestigd in Nederland.
- De in Nederland wonende of gevestigde bestuursleden beschikken over de benodigde professionele kennis om hun taken naar behoren uit te voeren. Tot de taken van het (gezamenlijke) bestuur behoren minimaal de besluitvorming - op basis van de eigen verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en binnen het kader van normale concern-bemoeienis - over door de rechtspersoon te sluiten transacties, alsmede het zorgdragen voor een goede afhandeling van de afgesloten transacties. De rechtspersoon beschikt over gekwalificeerd personeel (eigen dan wel van derden) ter adequate uitvoering en registratie van de door de rechtspersoon af te sluiten transacties.
- De (belangrijke) bestuursbesluiten dienen in Nederland te worden genomen.
- De (hoofd)bankrekening van de rechtspersoon wordt in Nederland aangehouden.
- De boekhouding wordt in Nederland gevoerd.
- De rechtspersoon heeft - in elk geval tot het toetsmoment - op correcte wijze aan al zijn aangifteverplichtingen voldaan. Dit kan gaan om Vpb, LB, OB, etc.
- Het vestigingsadres van de rechtspersoon is in Nederland. De rechtspersoon wordt, naar beste weten van de vennootschap, niet (tevens) in een ander land als fiscaal inwoner beschouwd.

- De rechtspersoon heeft minimaal een bij de door de rechtspersoon verrichte functies (waarbij rekening wordt gehouden met de gebruikte activa en de gelopen risico's) passend eigen vermogen.

Verrekenprijzen, toepassing van het arm's-lengthbeginsel en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen) ¹

1. Het arm's-lengthbeginsel (Hoofdstuk I)

- 1.1. Aggregatie van transacties (*paragraaf 1.42- 1.44*)
- 1.2. Het gebruik van een range (*paragraaf 1.45 - 1.48*)
- 1.3. Gebruik van meerjarengegevens (*paragraaf 1.49 - 1.51*)
- 1.4. Het effect van overheidsbeleid (*paragraaf 1.55 - 1.59*)
- 1.5. Verzoeken om verlaging van een verrekenprijscorrectie (*paragraaf 1.60 - 1.64*)

2. Verrekenprijsmethoden (Hoofdstuk II en III)

- 2.1. Comparable-uncontrolled-pricemethode (*paragraaf 2.6 – 2.13*)
- 2.2. Resale-pricemethode (*paragraaf 2.14 – 2.31*)
- 2.3. Cost-plusmethode (*paragraaf 2.32 – 2.48*)
- 2.4. Profit-splitmethode (*paragraaf 3.5 – 3.25*)
- 2.5. Transactional-net-marginmethode (TNMM) (*paragraaf 3.26 - 3.48*)
 - 2.5.1. TNMM versus resale-pricemethode
 - 2.5.2. TNMM versus cost-plusmethode

3. Administratieve benaderingen voor het vermijden en oplossen van geschillen over verrekenprijzen (Hoofdstuk IV)

- 3.1. Onderling overlegprocedures (*paragraaf 4.61*)
 - 3.1.1. Algemeen
 - 3.1.2. Adressering van het verzoek
 - 3.1.3. Termijn voor indiening van het verzoek
 - 3.1.4. Samenloop van de bezwaar- en beroepsprocedure en de overlegprocedure
 - 3.1.5. Ingangsdatum van de tweejaarstermijn van artikel 7 van het Arbitrageverdrag
 - 3.1.6. Mondelinge toelichting door belastingplichtige
 - 3.1.7. Termijn voor het aanbrengen van een corresponderende correctie door middel van een ambtshalve vermindering van de aanslag
 - 3.1.8. Verrekenprijscorrecties en heffings-/invorderingsrente (*paragraaf 4.64 - 4.66*)

¹ Alleen aan de oorspronkelijke in het Nederlands gestelde tekst van het besluit kunnen rechten worden ontleend.

4. **Secondary adjustments (paragraaf 4.67 - 4.77)**
5. **Arm's-lengthprijsbepaling wanneer de waardering op het tijdstip van de transactie hoogst onzeker is (paragraaf 6.28 - 6.35)**
6. **Dienstverlening in concernverband (Hoofdstuk VII)**
7. **Bijdragen aan een CCA (Cost contribution arrangement) met winstopslag (hoofdstuk VIII)**
8. **Arm's-lengthvergoeding bij financiële dienstverlening**
9. **Subsidies, fiscale stimuleringsmaatregelen en beperkt aftrekbare kosten**
10. **Winsttoerekening aan hoofdhuis en vaste inrichting**
11. **Inwerkingtreding**
12. **Toepassing huidige beleid**

Verrekenprijzen, toepassing van het arm's-lengthbeginsel en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen)

Directie Internationale Fiscale Zaken, afdeling multilaterale zaken

Besluit van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/295M

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Ten aanzien van grensoverschrijdende transacties bestaat binnen de OESO-lidstaten overeenstemming omtrent het zogenoemde arm's-lengthbeginsel, zoals dat is opgenomen in artikel 9 van het OESO-modelverdrag. In het OESO-commentaar op artikel 9 van het OESO-modelverdrag en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen)¹ wordt het arm's-lengthbeginsel van een nadere invulling voorzien. Het uitgangspunt van het Nederlands beleid op het terrein van internationaal fiscaal recht ten aanzien van het arm's-lengthbeginsel is dat dit beginsel deel uitmaakt van de Nederlandse fiscale rechtsorde via het ruime inkomensbegrip van artikel 3.8 Wet IB 2001. In beginsel zijn de OESO-richtlijnen daarmee direct toepasbaar in Nederland op grond van artikel 3.8 Wet IB 2001. Op een aantal punten laten de OESO-richtlijnen ruimte voor een eigen invulling. Op een aantal andere punten vraagt de praktijk om een verduidelijking van de OESO-richtlijnen. Dit besluit geeft op deze punten inzicht in de Nederlandse standpunten en heft waar mogelijk bestaande onduidelijkheden op. De OESO-richtlijnen zijn nog volop in ontwikkeling en worden regelmatig uitgebreid en aangepast. Indien nodig zal ook het onderhavige besluit aan nieuwe ontwikkelingen worden aangepast.

In dit besluit wordt ter verduidelijking tussen haken verwezen naar corresponderende paragrafen in de OESO-richtlijnen waarop de besluittekst betrekking heeft.

¹ De Nederlandse vertaling van de OESO-richtlijnen is gepubliceerd in het boekwerk IFZ onder nummer 750.00.00.

Bij het beoordelen van verrekenprijzen dient in ogenschouw te worden genomen, zoals ook in de OESO-richtlijnen wordt vermeld, dat het bepalen van verrekenprijzen geen exacte wetenschap is. Op grond daarvan wordt voorts aangegeven dat belastingdiensten worden aangespoord bij hun aanpak flexibel te zijn en niet te eisen dat de belastingplichtige zijn verrekenprijzen vast stelt met een nauwkeurigheid die, gezien alle feiten en omstandigheden, onrealistisch is. Ook de Nederlandse belastingdienst dient deze uitgangspunten in acht te nemen.

Ter bevordering van de overzichtelijkheid is besloten om een aantal bestaande besluiten in het onderhavige besluit te integreren. Hierdoor komen de in paragraaf 12 genoemde besluiten te vervallen.

1. Het arm's-lengthbeginsel (*Hoofdstuk I*)

Toepassing van het arm's-lengthbeginsel is over het algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden van een transactie tussen gelieerde ondernemingen met de voorwaarden van een transactie tussen onafhankelijke ondernemingen. Van belastingplichtige mag worden verwacht dat hij aannemelijk maakt dat de door hem gehanteerde verrekenprijzen in overeenstemming zijn met het arm's-lengthbeginsel. Uitgangspunt moet hierbij zijn dat elk van de betrokken ondernemingen een vergoeding ontvangt die een weerspiegeling is van de uitgeoefende functies, rekening houdend met de gebruikte activa en de gelopen risico's (paragraaf 1.20).

Voorzover hierna de terminologie functie(s) wordt gebruikt, zal hiermee worden bedoeld: functie(s), rekening houdend met de gebruikte activa en de gelopen risico's.

1.1. Aggregatie van transacties (*paragraaf 1.42- 1.44*)

Op basis van de OESO-richtlijnen dient de arm's-lengthvergoeding in principe op transactiebasis te worden bepaald. Een dergelijke bepaling op transactiebasis kan in de praktijk problemen met zich meebrengen. Indien een beoordeling per transactie niet goed mogelijk is, bijvoorbeeld omdat sprake is van een groot aantal vergelijkbare transacties, kunnen voor de bepaling van het arm's-lengthkarakter de transacties gezamenlijk worden beoordeeld. Van belastingplichtige wordt in die situatie verwacht dat hij kan onderbouwen dat de in aanmerking genomen verrekenprijs ten aanzien van de geaggregeerde transacties als geheel voldoet aan het arm's-lengthbeginsel.

1.2. Het gebruik van een range (paragraaf 1.45 - 1.48)

In sommige gevallen kan een eenduidige verrekenprijs worden bepaald. Daar de bepaling van verrekenprijzen niet als een exacte wetenschap is aan te merken, zal de toepassing van de gehanteerde verrekenprijsmethode echter veelal leiden tot een range van waarden waarbinnen de te hanteren verrekenprijs zich kan bevinden. De range wordt bepaald door de grootste en de kleinste waarde die is gevonden. Bij het gebruik van een arm's-lengthrange rijst, na het vaststellen van de range, de vraag met welke waarnemingen in de range vergeleken kan worden en tot welke waarneming gecorrigeerd kan worden. De OESO-richtlijnen laten dit open.

Bij het vaststellen van de range dient onderscheid te worden gemaakt tussen situaties waarbij het vergelijkingsmateriaal bestaat uit goed vergelijkbare grootheden en de situatie waarbij gebruik wordt gemaakt van minder nauwkeurig vergelijkingsmateriaal. Wanneer het vergelijkingsmateriaal bestaat uit goed vergelijkbare grootheden, dan wordt de range samengesteld uit al deze grootheden. Wanneer gebruik wordt gemaakt van minder nauwkeurig vergelijkingsmateriaal, dan kan de noodzaak bestaan de betrouwbaarheid van het vergelijkingsmateriaal te vergroten aan de hand van statistische methoden. Een voorbeeld is de "interquartile range" benadering (interquartiële deviatie). Door dergelijke statistische methoden wordt de range verkleind, zodat een relevante range resteert die bestaat uit zuiverder vergelijkingsmateriaal.

Nadat de range is vastgesteld, dient beoordeeld te worden of de vergoeding van de te beoordelen transactie binnen deze range valt. In het geval de vergoeding binnen de range valt, wordt geen correctie aangebracht. Slechts in het geval de vergoeding buiten de range valt en belastingplichtige de afwijking niet gemotiveerd kan verklaren, wordt een correctie aangebracht. De OESO-richtlijnen schrijven voor dat in zo'n geval de correctie plaatsvindt tot het punt binnen de range dat zo goed mogelijk aansluit bij de feiten en omstandigheden van de betreffende concerntransactie. Als aannemelijk is dat één specifiek punt binnen de range het beste aansluit bij de voorwaarden van de concerntransactie, kan worden gecorrigeerd tot dit punt. Als een dergelijk specifiek punt niet is aan te wijzen, neemt Nederland het standpunt in dat wordt gecorrigeerd tot op de mediaan (middelste waarneming binnen de range). Daar de visie van de OESO op dit punt nog niet is uitgekristalliseerd, is het mogelijk dat de betrokken Staat waarin de gelieerde onderneming is gevestigd de correctie tot de middelste waarneming binnen de range niet accepteert. In die situaties zal de bevoegde autoriteit van Nederland op verzoek van belastingplichtige in overleg treden met de andere betrokken Staat teneinde overeenstemming te bereiken over een punt binnen de range dat voor beide Staten acceptabel is.

Soms is sprake van een verschuiving binnen de range doordat de aanvankelijk vastgestelde verrekenprijs naar beneden of boven wordt aangepast. In die situatie dient de belastingplichtige de gewijzigde omstandigheden aannemelijk te kunnen maken op grond waarvan een aanpassing van de verrekenprijs gerechtvaardigd is. Indien geen gewijzigde omstandigheden zijn aan te wijzen waardoor een aanpassing van de verrekenprijs kan worden gerechtvaardigd, zal de wijziging van de verrekenprijs over het algemeen fiscaal zijn geïndiceerd. In die situaties zal de Belastingdienst niet akkoord gaan met de wijziging van de verrekenprijs. Voorwaarde voor het accepteren van een dergelijke verschuiving binnen de range is bovendien dat de gewijzigde prijsstelling daadwerkelijk in de tussen partijen gesloten overeenkomsten wordt vastgelegd en daadwerkelijk in rekening wordt gebracht.

1.3. Gebruik van meerjarengegevens (*paragraaf 1.49 - 1.51*)

Bij de beoordeling van een transactie kan het nuttig zijn gegevens over meerdere jaren te bezien. Door het gebruik van meerjarengegevens kan worden voorkomen dat in een bepaald jaar correcties worden aangebracht, terwijl het concern over een aantal jaren bezien een vergoeding ontvangt die in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel. Het toepassen van meerjarengegevens kan er echter ook toe leiden dat achteraf ontwikkelde inzichten worden gebruikt om een situatie te beoordelen die zich eerder heeft voorgedaan (hindsight). De OESO-richtlijnen geven aan dat door belastingdiensten geen gebruik mag worden gemaakt van dergelijke achteraf ontwikkelde inzichten. Daarom kunnen bij het gebruik van meerjarencijfers alleen gegevens over het betreffende jaar en eerdere jaren worden gehanteerd. Een uitwerking hiervan is het werken met een voortschrijdend gemiddelde. Dit leidt tot de volgende systematiek:

- Allereerst wordt getoetst of de vergoeding voor de te beoordelen transactie binnen de arm's-length-range valt die voor het betreffende jaar is vastgesteld. Indien de vergoeding binnen de jaarrange valt, wordt geen correctie aangebracht.
- Indien de vergoeding buiten de jaarrange valt, wordt vervolgens een dergelijke toets herhaald op basis van (voortschrijdende) gemiddelden over een aantal jaren. De lengte van de periode die wordt meegenomen zal mede afhankelijk zijn van de lengte van de levenscyclus van het product. Valt de gemiddelde vergoeding voor de te beoordelen transactie binnen de meerjarenrange, dan wordt geen correctie aangebracht.
- Indien de te beoordelen vergoeding zowel buiten de arm's-lengthjaarrange valt, als buiten de arm's-lengthmeerjarenrange, dan wordt een correctie aangebracht conform hetgeen bij punt 1.2 is beschreven.

1.4. Het effect van overheidsbeleid (*paragraaf 1.55 - 1.59*)

Sommige overheidsinterventies kunnen worden beschouwd als marktfactoren in het desbetreffende land en moeten als zodanig worden verdisconteerd in de verrekenprijs.

In paragraaf 1.59 van de OESO-richtlijnen worden twee mogelijke benaderingen beschreven voor de situatie dat een land bijvoorbeeld de betaling van een geldbedrag verhindert of blokkeert.

Volgens Nederlands fiscaal recht zal de vergoeding die gerelateerd is aan de geleverde prestatie in het resultaat moeten worden verantwoord, maar kan het in overeenstemming met goedkoopmansgebruik zijn om een vordering die naar aanleiding van het leveren van prestaties is ontstaan (gedeeltelijk) af te waarderen. De met de transactie samenhangende kosten kunnen daarbij in aanmerking worden genomen. Uiteraard dient bij het ontstaan van de vordering te worden beoordeeld of er omstandigheden zijn te onderkennen die tot de conclusie zouden moeten leiden dat geen sprake is van een vordering, maar van het verstrekken van kapitaal (Hoge Raad 27 januari 1988, BNB1988/217). Daarnaast geldt uiteraard dat de belastingplichtige een afwaardering aannemelijk moet kunnen maken.

1.5. Verzoeken om verlaging van een verrekenprijscorrectie (*paragraaf 1.60 - 1.64*)

Een belastingplichtige kan bij een boekenonderzoek van de Belastingdienst een verzoek indienen tot een verlaging van een voorgestelde correctie van een verrekenprijs indien hij van mening is dat bij de door de Belastingdienst voorgestelde correctie geen rekening is gehouden met compenserende transacties. Volgens de OESO-richtlijnen hebben belastingdiensten in dat geval discretionaire bevoegdheid dit verzoek al dan niet te honoreren. Het onderscheid, zoals dit in de OESO-richtlijnen wordt gemaakt, tussen het aannemelijk maken van een bewuste compensatie bij het indienen van de aangifte en het stellen (en aannemelijk maken) van een bewuste compensatie op het moment dat naar aanleiding van een boekenonderzoek door een belastingdienst correcties worden voorgesteld, is voor de Nederlandse praktijk niet relevant. In beide gevallen behoudt de belastingplichtige zijn wettelijke bezwaar- en beroepsmogelijkheden.

2. Verrekenprijsmethoden (*Hoofdstuk II en III*)

In hoofdstuk II van de OESO-richtlijnen worden als nadere uitwerking van de paragrafen 1.68 - 1.70 de drie zogenoemde traditionele transactiemethoden besproken (comparable-uncontrolled-pricemethode, resale-pricemethode en de cost-plusmethode) en in hoofdstuk III de zogenoemde transactional-profitmethoden (de profit-splitmethode en de transactional-net-marginmethode ofwel TNMM). Afhankelijk van de omstandigheden dient een keuze uit één van deze vijf acceptabele methoden te worden gemaakt. De methoden kunnen elkaar aanvullen. De OESO-richtlijnen gaan uit van een zekere hiërarchie onder de methoden waarbij de voorkeur uitgaat naar de traditionele transactiemethoden. Enerzijds worden transactional-profitmethoden meer als laatste mogelijkheid aangemerkt. Aan de andere kant zeggen de OESO-richtlijnen dat belastingdiensten een verrekenprijsonderzoek dienen te starten vanuit het perspectief van de door de belastingplichtige gekozen methode (paragraaf 4.9 van de OESO-richtlijnen).

De Nederlandse belastingdienst dient haar onderzoek van de verrekenprijzen conform paragraaf 4.9 van de OESO-richtlijnen altijd te starten vanuit het perspectief van de door belastingplichtige gehanteerde methode ten tijde van de transactie. Dit is in overeenstemming met paragraaf 1.68 van de OESO-richtlijnen. Hieruit volgt dat belastingplichtige in principe vrij is in de keuze van een verrekenprijsmethode, mits de gekozen methode leidt tot een arm's-lengthuitkomst voor de specifieke transactie. Voor bepaalde situaties zal de ene methode echter tot betere uitkomsten leiden dan een andere. Hoewel van belastingplichtige kan worden verwacht dat hij bij zijn keuze van een verrekenprijsmethode rekening houdt met de betrouwbaarheid van de methode voor de betreffende situatie, is het uitdrukkelijk niet de bedoeling dat belastingplichtige alle methoden beoordeelt en vervolgens onderbouwt waarom de door hem gekozen methode onder de gegeven omstandigheden tot de beste uitkomst leidt (best method rule). In sommige situaties kan ook een combinatie van methoden worden gebruikt. Belastingplichtige is echter niet verplicht om meerdere methoden te hanteren. Wel zal de belastingplichtige zijn keuze aannemelijk moeten maken.

Hierna worden een aantal voorbeelden gegeven van de diverse verrekenprijsmethoden. Doel van deze voorbeelden is de werking van de betreffende methode te illustreren. Het is uitdrukkelijk niet de bedoeling om de problematiek die zich in concrete situaties kan voordoen ten aanzien van de afzonderlijke methoden extensief te behandelen.

2.1. Comparable-uncontrolled-pricemethode (paragraaf 2.6 – 2.13)

Bij deze methode vergelijkt men de prijs die wordt berekend voor goederen die worden overgedragen en diensten die worden verricht in een transactie met een gelieerde partij met de prijs die wordt berekend voor soortgelijke goederen die worden overgedragen en diensten die worden verricht in een vrije markttransactie onder vergelijkbare omstandigheden. Indien een vergelijkbare marktprijs beschikbaar is zal de comparable-uncontrolled-pricemethode (hierna: CUP-methode) over het algemeen de meest directe en de meest betrouwbare manier zijn om de verrekenprijs te bepalen, zodat deze methode te prefereren is boven de andere methoden. Er moet rekening mee worden gehouden dat de betrouwbaarheid van de CUP-methode wordt beïnvloed door de mate van nauwkeurigheid waarmee aanpassingen kunnen worden aangebracht om de vergelijkbaarheid mogelijk te maken.

Voorbeeld

Een producent in land X verkoopt wijn aan een gelieerde Nederlandse groothandel. Dezelfde producent in land X verkoopt dezelfde wijn ook aan een onafhankelijke Nederlandse groothandel voor EUR 5 per doos. In de overeenkomst met de onafhankelijke groothandel is bepaald dat de externe transportkosten voor rekening van de producent komen. In de verhouding met de gelieerde groothandel is bepaald dat de externe transportkosten ten bedrage van EUR 1,50 per fles niet ten laste van de producent komen, maar ten laste van de groothandel. De overige omstandigheden zijn gelijk voor de gelieerde en de onafhankelijke groothandel. De verkoopprijs van de flessen is EUR 12,50.

Naar aanleiding van het verschil in contractuele voorwaarden dient een aanpassing te worden aangebracht op de derdenprijs conform de paragrafen 2.8 en 2.9 van de OESO-richtlijnen. Op basis van de CUP-methode kan als volgt de vergelijkbare derdenprijs (de CUP) worden berekend.

inkoopprijs onafhankelijke groothandel	5,00
correctie verschil externe transportkosten gelieerd-onafhankelijk	1,50
CUP voor de gelieerde groothandel	3,50

2.2. Resale-primethode (paragraaf 2.14 – 2.31)

Als tweede traditionele transactiemethode wordt de resale-primethode genoemd. Deze methode heeft als uitgangspunt de marktprijs die ten aanzien van de levering van een product met derden is overeengekomen. Het betreffende product is door de verkopende onderneming van een gelieerde onderneming ingekocht. Ter bepaling van de arm's-lengthvergoeding voor de door de verkopende onderneming uitgeoefende functies wordt de marktprijs van het product verminderd met een brutomarge. De brutomarge bestaat uit verkoop- en overige kosten welke voortkomen uit de uitgeoefende functies vermeerderd met een passende winstmarge. Na aftrek van andere aan de verkoop gerelateerde kosten, zoals invoerrechten, resteert een arm's-lengthprijs.

Voorbeeld

Voor de elementen van de casus wordt verwezen naar het voorbeeld dat hiervoor is gegeven bij de CUP-methode. Uitgangspunt is de brutowinst die de onafhankelijke groothandel behaalt. Deze kan als volgt worden bepaald:

verkoopprijs	12,50	100%
inkoopprijs van de onafhankelijke groothandel	5,00	40%
brutowinstmarge van de onafhankelijke groothandel	7,50	60%

De onafhankelijke groothandel verricht vergelijkbare functies als de gelieerde groothandel, met als enig verschil dat de gelieerde groothandel de externe transportkosten voor haar rekening neemt en de onafhankelijke groothandel niet. De gelieerde groothandel zal als beloning voor de door haar uitgeoefende functies derhalve een vergoeding dienen te ontvangen die gelijk is aan de door de onafhankelijke groothandel ontvangen vergoeding, verhoogd met een extra vergoeding voor haar externe transportkosten. De externe transportkosten bedragen 12% van de verkoopprijs (EUR 1,50 per fles met een verkoopprijs van EUR 12,50). Een zakelijke bruto marge voor de gelieerde groothandel kan derhalve worden vastgesteld op 72% (60% + 12%). De te hanteren verrekenprijs voor de gelieerde groothandel kan gegeven dit uitgangspunt op basis van de resale-primethode als volgt worden bepaald:

verkoopprijs	12,50	100%
vereiste brutowinstmarge	9,00	72%
vastgestelde arm's-lengthverrekenprijs	3,50	28%

Uit het voorbeeld volgt dat de inkoopprijs inclusief externe transportkosten voor de gelieerde en de onafhankelijke groothandel hetzelfde zijn ($3,50 + 1,50 = 5$)

2.3. Cost-plusmethode (paragraaf 2.32 – 2.48)

Als derde traditionele transactiemethode wordt de cost-plusmethode genoemd. Bij de cost-plusmethode worden de kosten van de onderneming onderscheiden in de directe en indirecte kosten die aan de afzonderlijke transacties met (gelieerde) partijen zijn toe te rekenen (hierna: de directe en indirecte kosten) en de overige kosten van de onderneming die niet op een dergelijke wijze aan transacties kunnen worden toegerekend (hierna: de overheadkosten). Aan de directe en indirecte kosten die aan een afzonderlijke transactie met een gelieerde partij zijn toe te rekenen (de kostengrondslag) wordt een passende opslag toegevoegd welke nodig is om winst te realiseren in overeenstemming met de te vervullen functies. Tevens dient de opslag ter dekking van de overheadkosten. De methode gaat derhalve uit van een brutowinstmarge. De cost-plusmethode verschilt hierin met een transactional-net-marginmethode waarbij de winst onder andere kan worden vastgesteld als percentage van de totale kosten, dus inclusief de overheadkosten van de onderneming, dan wel als percentage van de omzet.

Budgettering versus werkelijke kosten

Over het algemeen zullen prijzen vooraf worden vastgesteld op basis van de gebudgetteerde kosten. Indien de daadwerkelijke uitgaven die samenhangen met de transacties hoger uitvallen dan deze gebudgetteerde kosten, is het afhankelijk van de oorzaak of dit verschil zal leiden tot een prijsaanpassing. In het algemeen kan ervan uit worden gegaan dat hogere uitgaven als gevolg van inefficiëntie voor rekening van de contractpartij komen die de prestaties verricht. Dit is immers de contractpartij die deze uitgaven kan beïnvloeden. Een onafhankelijke afnemer zal in deze situatie een prijsaanpassing niet accepteren.

Voorwaarde voor een juiste vaststelling van de verrekenprijzen op basis van budgetten is dat deze budgetten op een bedrijfseconomisch juiste wijze worden vastgesteld.

Onderbezettingsresultaten

Een bijzondere situatie doet zich voor bij de zogenoemde loonproducent. Kenmerkend voor een loonproducent is dat deze bepaalde productiewerkzaamheden verricht aan goederen van de opdrachtgever tegen een vooraf afgesproken vergoeding. Doordat de te bewerken goederen eigendom van de opdrachtgever zijn, blijven de risico's met betrekking tot de goederen voor de loonproducent beperkt. In gelieerde verhoudingen komt het regelmatig voor dat de productie wordt uitbesteed aan een loonproducent die uitsluitend voor een gelieerde onderneming produceert. Bij het bepalen van een verrekenprijsmethode wordt dan vaak gekozen voor de cost-plusmethode of de TNMM. Het bepalen van de hoogte van de opslag dient ook in deze situatie een weerspiegeling te zijn van de uitgeoefende functies. Belangrijk element bij de bepaling van de hoogte van de opslag van de loonproducent is de vraag voor wiens rekening onderbezettingsverliezen komen. Indien deze voor rekening van de opdrachtgever komen, kan met een lage(re) opslag worden volstaan.

Verschotten

Kosten met een "verschot" karakter kunnen buiten de kostengrondslag blijven. Hiertoe worden die kosten gerekend die in eerste instantie betaald zijn door de uitvoerende contractspartij maar in het algemeen afzonderlijk in rekening gebracht plegen te worden aan de opdrachtgever, zoals leges, griffiekosten en kosten van dienstverlening door derden. Deze externe kosten zijn weliswaar gerelateerd aan door de uitvoerende contractspartij uitgeoefende functies, maar rechtvaardigen naast de doorbelasting van de kosten geen afzonderlijke vergoeding aangezien door de uitvoerende contractspartij geen waarde wordt toegevoegd.

Financieringskosten

Zoals reeds eerder is aangegeven vallen ook de overheadkosten buiten de kostengrondslag. Een dekking voor deze kosten is verdisconteerd in de opslag. De kosten van het voor de financiering van de activiteiten aangewende eigen en vreemd vermogen worden in het algemeen tot de overheadkosten gerekend. Indien echter de financieringskosten in de vergelijkbare situatie wel tot de directe kosten worden gerekend, behoren deze wel tot de kostengrondslag.

Situaties waarin de cost-plusmethode toepassing kan vinden

De OESO-richtlijnen geven voorbeelden van situaties waarin de cost-plusmethode toepassing kan vinden. Deze methode is waarschijnlijk zeer bruikbaar wanneer halffabrikaten worden verhandeld tussen gelieerde partijen, wanneer gelieerde partijen overeenkomsten hebben gesloten over het gezamenlijke gebruik van productiemiddelen/faciliteiten met de verplichting om de producten daarvan te betrekken of lange termijn leveringscontracten hebben afgesloten of wanneer de concerntransactie de levering van diensten betreft (paragraaf 2.32). In de paragrafen 2.46 tot en met 2.48 van de OESO-richtlijnen worden voorbeelden gegeven van mogelijke toepassing van de cost-plusmethode. Uit deze voorbeelden blijkt dat de cost-plusmethode de meest betrouwbare resultaten geeft in situaties waarin de verrichtte functies minder complex zijn en de bijdragen van de betrokken partij weinig toegevoegde waarde hebben of minder complex zijn.

Aanloopsituaties

Gezien het feit dat de cost-plusmethode over het algemeen zal worden toegepast in minder risicovolle en minder complexe situaties, zal een zakelijk handelende partij er niet mee instemmen dat in de aanlooperperiode geen opslag in rekening wordt gebracht. Wel is het mogelijk dat er voor belastingplichtige een verlies ontstaat doordat hij minder efficiënt werkt en daardoor meer kosten maakt dan de niet gelieerde derde(n) die bij de bepaling van de hoogte van de opslag als vergelijkbaar is aangemerkt (zie paragraaf hiervoor inzake budgettering).

Voorbeeld

Een Nederlands bedrijf (A) houdt zich bezig met assembleren van computers voor de Europese markt voor een onafhankelijk computerbedrijf uit land X. De assemblagewerkzaamheden vinden plaats aan de hand van een standaardinstructie die is opgesteld door het computerbedrijf uit land X. De onderdelen die worden gebruikt en de geassembleerde computers zijn en blijven eigendom van het computerbedrijf uit land X. De vergoeding die A is overeengekomen met het computerbedrijf, is als volgt bepaald:

gebudgetteerde kostengrondslag (directe en indirecte kosten assemblage)	100
gebudgetteerde opslag ter dekking overheadkosten plus winstopslag (60%)	60
vastgestelde prijs	160

Een computerbedrijf uit land Y besluit voor het assembleren van computers voor de Europese markt een dochteronderneming op te richten in Nederland (B). De door A en B te assembleren computers zijn niet helemaal soortgelijk. De assemblagewerkzaamheden van B zijn echter wel vergelijkbaar met de hiervoor beschreven assemblagewerkzaamheden van A. Daarnaast zijn ook de risico's die door de bedrijven worden gedragen vergelijkbaar (ook het computerbedrijf uit land Y is en blijft eigenaar van de gebruikte onderdelen en de geassembleerde computers). A en B oefenen derhalve vergelijkbare functies uit. De directe en indirecte kosten die voor B samenhangen met de assemblageactiviteiten zijn EUR 110.

Op basis van de cost-plusmethode kan de arm's-lengthprijs als volgt worden bepaald.

gebudgetteerde kostengrondslag (directe en indirecte kosten assemblage)	110
gebudgetteerde opslag ter dekking overheadkosten plus winstopslag (60%)	66
vastgestelde arm's-lengthverrekenprijs	176

2.4. Profit-splitmethode (*paragraaf 3.5 – 3.25*)

Als transactional-profitmethode wordt de profit-splitmethode genoemd. Indien transacties sterk met elkaar verweven zijn, kunnen zij vaak niet los van elkaar worden beoordeeld. Bij de profit-splitmethode wordt eerst de totale winst van de gelieerde ondernemingen bepaald van de door hen gesloten concerntransacties. Vervolgens wordt deze winst verdeeld tussen deze ondernemingen op een wijze die een winstverdeling in een arm's-lengthsituatie zoveel mogelijk benadert.

2.5. Transactional-net-marginmethode (TNMM) (*paragraaf 3.26 - 3.48*)

De TNMM is eveneens een transactional-profitmethode. Hierbij wordt de operationele nettowinstmarge (dit is de winst voor belastingen, interest en buitengewone baten en lasten) in relatie tot een geschikte basis (bijvoorbeeld kosten, omzet of activa) welke men realiseert bij een concerntransactie vergeleken met de nettowinstmarge die een derde, die onder vergelijkbare omstandigheden opereert en die vergelijkbare functies uitoefent, behaalt op vergelijkbare transacties. In paragraaf 3.26 tot en met 3.48 van de OESO-richtlijnen wordt deze methode nader toegelicht.

Hierna zal het verschil tussen de TNMM en resale-pricemethode respectievelijk de cost-plusmethode worden geïllustreerd aan de hand van een tweetal voorbeelden.

2.5.1. TNMM versus resale-pricemethode

Het hierna gebruikte voorbeeld komt overeen met het voorbeeld bij de resale-pricemethode, echter met een aanvulling ten aanzien van de samenstelling van de totale kosten.

Een producent in land X verkoopt wijn aan een gelieerde Nederlandse groothandel. Dezelfde producent in land X verkoopt dezelfde wijn aan een onafhankelijke Nederlandse groothandel voor EUR 5 per fles. In de overeenkomst met de onafhankelijke groothandel is bepaald dat de externe transportkosten voor rekening van de producent komen. In de verhouding met de gelieerde groothandel is bepaald dat de externe transportkosten ten bedrage van EUR 1,50 per fles niet ten laste van de producent komen, maar ten laste van de groothandel. De overige omstandigheden zijn gelijk voor de gelieerde en de onafhankelijke groothandel. De verkoopprijs van de flessen bedraagt EUR 12,50.

Aanvulling: naast de inkoopkosten van de wijn, worden de overige kosten van de onafhankelijke groothandel begroot op EUR 6,25 per fles.

De nettowinstmarge van de onafhankelijke groothandel is als volgt te bepalen:

verkoopprijs	12,50	100%
inkoopprijs van de onafhankelijke groothandel	<u>5,00</u>	<u>40%</u>
brutowinstmarge van de onafhankelijke groothandel	7,50	60%
overige kosten	<u>6,25</u>	<u>50%</u>
nettowinstmarge van de onafhankelijke groothandel	1,25	10%

De gelieerde groothandel oefent dezelfde functies uit als de onafhankelijke groothandel. De gelieerde groothandel neemt echter wel kosten voor haar rekening (de externe transportkosten van EUR 1,50) die de onafhankelijke groothandel niet voor haar rekening neemt. Een dergelijk verschil in verdeling van de kosten tussen producent en de groothandel zal, mits er geen wijziging optreedt in de uitgeoefende functies, geen verschil opleveren in de nettowinstmarge die zal worden bedongen. De gelieerde groothandel zal derhalve een gelijke netto winstmarge dienen te behalen als de onafhankelijke groothandel. De inkoopprijs van de gelieerde groothandel kan dan als volgt worden bepaald:

	Derde	Gelieerde
Verkoopprijs	12,50	12,50
Inkoopprijs	5,00	?
Externe transportkosten	0	1,50
Overige kosten	6,25	6,25
Winst	1,25	1,25

De winstmarge van de gelieerde groothandel moet gelijk zijn aan die van derde, daaruit volgt een inkoopprijs van 3,50.

De verkoopprijs van de gelieerde groothandel is als volgt te analyseren:

inkoopprijs van de gelieerde groothandel	3,50	28%
overige kosten	7,75	62%
netto winstmarge van de gelieerde groothandel	1,25	10%
verkoopprijs	12,50	100%

2.5.2. TNMM versus cost-plusmethode

Het hierna gebruikte voorbeeld is gelijk aan het voorbeeld bij de cost-plusmethode, met een aanvulling ten aanzien van de samenstelling van de totale kosten.

Een Nederlands bedrijf (A) houdt zich bezig assembleren van computers voor de Europese markt voor een onafhankelijk computerbedrijf uit land X. De assemblagewerkzaamheden vinden plaats aan de hand van een standaardinstructie die is opgesteld door het computerbedrijf uit land X. De onderdelen die worden gebruikt en de geassembleerde computers zijn en blijven eigendom van het computerbedrijf uit land X.

Aanvulling: De vergoeding die A is overeengekomen met het computerbedrijf, is als volgt bepaald:

indirecte en directe kosten assemblage + overheadkosten	145	(100%)
netto winstonslag	15	(10,3%)
vastgestelde prijs	160	(110,3%)

Een computerbedrijf uit land Y besluit voor het assembleren van computers voor de Europese markt een dochteronderneming op te richten in Nederland (B). De door A en B te assembleren computers zijn niet helemaal soortgelijk. De assemblagewerkzaamheden van B zijn echter wel vergelijkbaar met de hiervoor beschreven assemblagewerkzaamheden van A. Daarnaast zijn ook de risico's die door de bedrijven worden gedragen vergelijkbaar (ook het computerbedrijf uit land Y is en blijft eigenaar van de gebruikte onderdelen en de geassembleerde computers). A en B oefenen derhalve vergelijkbare functies uit. De totale kosten van B worden begroot op 160.

Op basis van de TNMM methode wordt de verrekenprijs:

indirecte en directe kosten assemblage + overheadkosten	160	(100%)
netto winstonslag	16	(10,3%)
vastgestelde prijs	176	(110,3%)

3. Administratieve benaderingen voor het vermijden en oplossen van geschillen over verrekenprijzen (*Hoofdstuk IV*)

3.1. Onderling overlegprocedures (paragraaf 4.61)

3.1.1. Algemeen

Als gevolg van de sterk voortschrijdende internationalisering van de economie en de toenemende aandacht van belastingadministraties voor de verrekenprijsproblematiek, neemt het aantal overlegprocedures met verdragslanden toe. Inzicht in de uitgangspunten en procedures die de Nederlandse overheid hanteert bij het voeren van dergelijke overleg- en arbitrageprocedures is dan ook van toenemend belang voor het bedrijfsleven. Nederland zet zich in voor het zo snel mogelijk oplossen van de internationale dubbele belasting die is ontstaan als gevolg van een verrekenprijs-correctie en het zoveel mogelijk beperken van de daarmee gepaard gaande (administratieve) lasten voor het bedrijfsleven.

Alle belastingverdragen die Nederland heeft gesloten bevatten een met artikel 25 van het OESO-modelverdrag vergelijkbare bepaling. Voor de lidstaten van de Europese Unie is daarnaast sinds 1 januari 1995 het verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (hierna het Arbitrageverdrag (90/436/EEG)) van toepassing. Anders dan de overlegprocedures verplicht het Arbitrageverdrag partijen om de dubbele belastingheffing weg te nemen.

Indien een belastingplichtige van oordeel is dat een winstcorrectie niet terecht is, kan hij de bezwaar- of beroepsprocedure starten. Daarnaast kan een verzoek worden ingediend tot het opstarten van een overleg- of arbitrageprocedure bij de bevoegde autoriteit van één van de of beide betrokken Staten indien de winstcorrectie tot internationale dubbele belasting leidt.

3.1.2. Adressering van het verzoek

Een beroep op het overlegartikel van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, dan wel een beroep op het Arbitrageverdrag dient te worden gericht aan de bevoegde autoriteit:

Ministerie van Financiën
T.a.v. de directeur Internationale Fiscale Zaken
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
Nederland

Ook verzoeken om een vermindering van reeds opgelegde belastingaanslagen die het gevolg zijn van door buitenlandse belastingadministraties aangebrachte, dan wel vermoedelijk aan te brengen, verrekenprijscorrecties (verzoeken tot corresponderende correcties) dienen te worden gericht aan het Ministerie van Financiën, ter attentie van de directeur Internationale Fiscale Zaken (IFZ). De bevoegde autoriteit stuurt alle verzoeken door aan de Coördinatiegroep verrekenprijzen (CGVP) voor advies. De CGVP is ingesteld in maart 1998 (zie Besluit van 30 maart 2001, nr. RTB/1365M). In alle gevallen vindt afstemming plaats tussen de CGVP en de directie IFZ over de definitieve standpuntbepaling.

Voorzover verzoeken tot aanbrengen van corresponderende correcties ten aanzien van reeds opgelegde belastingaanslagen, dan wel nog op te leggen belastingaanslagen, worden ontvangen door de competente inspecteur, dient de inspecteur dit verzoek voor te leggen aan de Coördinatiegroep verrekenprijzen. De Coördinatiegroep verrekenprijzen draagt zorg voor de afstemming met de directie IFZ en adviseert vervolgens de inspecteur bindend ten aanzien van de wijze van afhandeling.

3.1.3. Termijn voor indiening van het verzoek

Artikel 25 van het OESO-modelverdrag bepaalt dat een verzoek moet zijn ingediend binnen drie jaar na eerste kennisgeving waaruit de mogelijke dubbele belasting blijkt. Het Arbitrageverdrag bevat in artikel 6 een vergelijkbare bepaling.

Over de wijze waarop het begrip "eerste kennisgeving" moet worden uitgelegd, wordt in de (toelichting op) de verdragen geen duidelijkheid gegeven. Door Nederland wordt het standpunt ingenomen dat het verzoek van belastingplichtige tijdig is ingediend als dit verzoek is ontvangen binnen drie jaar na de datum van dagtekening van de aanslag waarin de correctie is verwerkt, dan wel het moment dat de correctie wordt gemotiveerd, indien dat later is. Daar bij overleg- en arbitrageprocedures meerdere Staten betrokken zijn, dient de belastingplichtige zich te vergewissen van het standpunt van de andere betrokken Staat ten aanzien van de start van de driejaarstermijn. Een afwijkend standpunt van de andere Staat kan leiden tot een aanvangstijdstip van de driejaarstermijn dat ligt voor het tijdstip dat uit de Nederlandse standpuntbepaling volgt.

Voorzover de termijn in het overlegartikel in specifieke verdragen ter voorkoming van dubbele belasting afwijkt van de hiervoor geschetste driejaarstermijn, wordt verwezen naar de tekst van het overlegartikel en het commentaar op dit artikel betreffende dit specifieke verdrag. Voor zover niet in strijd wordt getreden met het (commentaar op) het betreffende verdrag, wordt het in de vorige alinea gestelde naar analogie toegepast.

3.1.4. Samenloop van de bezwaar- en beroepsprocedure en de overlegprocedure

Zolang ten aanzien van de aangebrachte correcties, dan wel ten aanzien van de niet gehonoreerde verzoeken tot corresponderende correcties, binnen het Nederlandse rechtstelsel mogelijkheden openstaan om de opgelegde aanslagen te bestrijden (bezwaar, beroep, cassatie), zal de bevoegde autoriteit in Nederland in beginsel niet in overleg treden met de bevoegde autoriteit van de andere betrokken Staat. Wel zal de bevoegde autoriteit van de andere betrokken Staat worden geïnformeerd dat een verzoek tot overleg is ontvangen. Gedurende de lopende nationale procedures is immers nog niet bekend of en in hoeverre daadwerkelijk internationale dubbele belasting zal ontstaan.

In sommige situaties kan het zeer inefficiënt zijn om eerst de nationale procedures te doorlopen, voordat door de bevoegde autoriteit daadwerkelijk tot overleg wordt overgegaan. Daarom wordt aan belastingplichtige de mogelijkheid geboden om de bevoegde autoriteit te verzoeken om over te gaan tot het opstarten van overleg met de bevoegde autoriteit van de andere betrokken Staat, ondanks het feit dat de nationale procedures nog niet zijn doorlopen. Een dergelijk verzoek zal alleen worden gehonoreerd als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- Het verzoek tot het "vroegtijdig" opstarten van overleg wordt ingediend bij de bevoegde autoriteit binnen 6 weken na de dagtekening van de uitspraak op bezwaar. Bij het verzoek is een kopie gevoegd van het (pro forma) beroepschrift zoals dat is ingediend bij het Gerechtshof.

- De bevoegde autoriteit zal eerst starten met het overleg nadat het Gerechtshof zich akkoord heeft verklaard met een opschorting van de gerechtelijke procedure gedurende de loop van de overleg- of arbitrageprocedure. Teneinde dit te bereiken, dient belastingplichtige in een schriftelijke verklaring aan te geven dat hij gedurende een periode van twee jaar haar volledige medewerking zal verlenen aan het verkrijgen van (een) akkoordverklaring(en) van het Gerechtshof met (het verlengen van) de opschorting van de gerechtelijke procedure. Na deze periode van twee jaar is belastingplichtige vrij om het Gerechtshof te verzoeken de gerechtelijke procedure weer in gang te zetten.
- Tussen de Belastingdienst en belastingplichtige wordt een vaststellingsovereenkomst gesloten, waarbij belastingplichtige verklaart de opgestarte gerechtelijke procedure te zullen intrekken zodra de overleg- of arbitrageprocedure leidt tot het opheffen van de internationale dubbele belasting conform het in het relevante verdrag neergelegde overlegartikel.
- De bevoegde autoriteit kan het verzoek tot het "vroegtijdig" opstarten van overleg weigeren als uit een gemotiveerde standpuntbepaling van de inspecteur blijkt dat belastingplichtige niet voldaan heeft aan haar administratieve verplichtingen, waardoor de bewijslast ten aanzien van de correctie waarop het verzoek ziet bij belastingplichtige is komen te liggen.

Het is mogelijk dat de andere betrokken bevoegde autoriteit niet bereid is om mee te werken aan het "vroegtijdig" opstarten van de overlegprocedure, bijvoorbeeld omdat deze autoriteit zich op het standpunt stelt dat er het bestaan van internationale dubbele belasting (nog) niet met voldoende zekerheid vaststaat. Indien deze situatie zich voordoet, meldt de Nederlandse bevoegde autoriteit dit onverwijld aan de betrokken belastingplichtige en de competente inspecteur. Belastingplichtige en/of de inspecteur kunnen na de ontvangst van deze melding het Gerechtshof verzoeken de gerechtelijke procedure weer in gang te zetten.

3.1.5. Ingangsdatum van de tweejaarstermijn van artikel 7 van het Arbitrageverdrag

Het Besluit van 13 oktober 1997, nr. IFZ97/1113M en de brieven van de Staatssecretaris van Financiën aan de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer van 19 december 1997, nr. IFZ97/1515 en van 15 april 1998, nr. IFZ98/266U bevatten standpuntbepalingen ten aanzien van de werking van het Arbitrageverdrag. In het Besluit van 13 oktober 1997, nr. IFZ97/1113M wordt een standpunt ingenomen ten aanzien van de start van de 2-jaarstermijn van artikel 7 van het Arbitrageverdrag. In dit besluit wordt onder andere aangegeven dat Nederland ervan uitgaat dat de tweejaarstermijn pas aanvangt nadat de bevoegde autoriteiten van de andere staat te kennen hebben gegeven dat zij in de eerste staat aangebrachte correcties niet aanvaarden en de aanslag waarin de correcties zijn begrepen onherroepelijk vaststaat. Ontwikkelingen in omringende landen hebben geleid tot een bijstelling van de standpuntbepaling ten aanzien van de tweejaarstermijn. De termijn vangt aan op het laatste van de volgende twee tijdstippen:

- het moment waarop de aanslag waarin de winstcorrecties zijn begrepen onherroepelijk vaststaat en;
- het moment waarop het verzoek door de bevoegde autoriteit wordt ontvangen.

In beginsel is het dan ook aan de belastingplichtige om een keuze te maken tussen een rechtstreeks beroep op het Arbitrageverdrag dan wel het allereerst benutten van nationale rechtsmiddelen. Ook voor het overige behouden de hiervoor genoemde besluiten hun geldigheid.

Ook situaties waarin door de bevoegde autoriteit "vroegtijdig" overleg is gevoerd zoals is omschreven onder punt 3.1.4, leidt de interpretatie van artikel 7, eerste lid, tweede volzin van het Arbitrageverdrag ertoe dat de tweejaarstermijn eerst begint te lopen nadat de aanslag waarin de winstcorrecties zijn begrepen onherroepelijk is komen vast te staan. Op basis van artikel 7, vierde lid van het Arbitrageverdrag kan echter van deze termijn worden afgeweken als zowel de bevoegde autoriteiten als de betrokken verbonden ondernemingen hiermee instemmen. Op basis van dit artikel zal de Nederlandse bevoegde autoriteit op verzoek van de verbonden ondernemingen aan de bevoegde autoriteit van de andere betrokken Staat voorstellen de 2-jaarstermijn te beperken tot maximaal 12 maanden nadat de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan.

Het verzoek van de verbonden ondernemingen dient binnen 6 weken na het onherroepelijk worden van de aanslag te zijn ontvangen door de Nederlandse bevoegde autoriteit. Gelijktijdig met de verzending van het voorstel tot verkorting van de termijn aan de andere bevoegde autoriteit, wordt een kopie van dit voorstel toegezonden aan belastingplichtige. Zodra de Nederlandse bevoegde autoriteit een antwoord op haar voorstel heeft ontvangen, wordt belastingplichtige hiervan onverwijld in kennis gesteld.

3.1.6. Mondelinge toelichting door belastingplichtige

Bij het aanbrengen en onderbouwen van verrekenprijscorrecties zijn meer dan in andere gevallen de onderliggende feiten en omstandigheden van belang. De benodigde feiten en omstandigheden zijn over het algemeen complex en omvangrijk. Het is gebleken dat belastingplichtigen die betrokken zijn bij overleg- en arbitrageprocedures in het kader van aangebrachte verrekenprijscorrecties behoefte hebben hun standpunt mondeling te mogen toelichten aan de bevoegde autoriteit. Gezien de gebleken behoefte zal op verzoek de belastingplichtige in de gelegenheid worden gesteld tot het geven van een dergelijke mondelinge toelichting. Bij de indiening van het verzoek tot het opstarten van een onderling overleg of arbitrageprocedure kan door belastingplichtige worden aangegeven dat hij van deze mogelijkheid gebruik wenst te maken.

3.1.7. Termijn voor het aanbrengen van een corresponderende correctie door middel van een ambtshalve vermindering van de aanslag

Het komt regelmatig voor dat op het moment dat door een andere Staat een verrekenprijscorrectie wordt aangebracht de corresponderende aanslagen in Nederland al onherroepelijk vaststaan. In dat geval zal, indien daartoe aanleiding bestaat, het aanbrengen van een corresponderende correctie geschieden door een ambtshalve vermindering van de aanslag. Het Besluit inzake ambtshalve verminderingen van definitief vaststaande aanslagen (Besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735) gaat uit van een termijn van vijf jaar (verlengd met het verleende uitstel) waar binnen een verzoek om ambtshalve vermindering kan worden gehonoreerd. In gevallen waarin sprake is van een redelijkerwijze kenbare vergissing wordt deze termijn verlengd met nog eens vijf jaren. Bij de onderlinge overlegprocedure als gevolg van verrekenprijscorrecties blijkt in sommige gevallen de termijn van vijf jaar te kort, ondanks het feit dat wel voldaan wordt aan de termijnen die in het betreffende Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of het Arbitrageverdrag zijn gesteld voor de indiening van het verzoek.

Voor die gevallen sta ik toe dat de termijn van vijf jaar wordt verlengd. Voorwaarde is uiteraard wel dat voldoende gegevens beschikbaar die de aanwezigheid van internationale dubbele belasting-heffing aannemelijk maken.

3.1.8. Verrekenprijscorrecties en heffings-/invorderingsrente (*paragraaf 4.64 - 4.66*)

Naast de daadwerkelijke verrekenprijscorrectie die in de overleg- of arbitrageprocedure wordt besproken, kunnen ook afwijkingen tussen de betrokken Staten met betrekking tot de regelingen inzake de heffings- en invorderingsrente internationale dubbele belasting veroorzaken. In sommige gevallen kan de rente het bedrag van de belasting zelfs overschrijden. Daarom is in artikel 30k Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 31a Invorderingswet 1990 de mogelijkheid geopend de rente onderdeel te laten zijn van een compromis in een overlegprocedure. Nederland zal bij het voeren van de overleg- en arbitrageprocedures er naar streven om de heffings- en invorderingsrente die in de ene Staat in rekening wordt gebracht en in de andere Staat wordt vergoed te laten aansluiten.

Voor gevallen waarin Nederland de Staat is die de correctie aanbrengt, zal op verzoek uitstel van betaling worden verleend voor het deel van de verschuldigde belasting dat verband houdt met de correctie. Het uitstel zal in beginsel worden verleend tot het tijdstip waarop de nationale én internationale procedures ter oplossing van het geschil zijn afgerond. Voor het in dit verband te voeren uitstelbeleid zal aansluiting worden gezocht bij het beleid dat geldt bij bezwaar tegen de belastingaanslag (artikel 25, paragraaf 2, Leidraad Invordering 1990). De leidraad zal op dit punt worden aangepast. Dit betekent dat zich bij de betrokken bedrijven, afgezien van verschuldigde heffings- en invorderingsrente, geen andere vormen van rentederving zullen voordoen. Hiermede wordt een oplossing geboden voor zowel rente- als financieringsproblemen die zich als gevolg van het voeren van overleg- en arbitrageprocedures kunnen voordoen.

4. Secondary adjustments (*paragraaf 4.67 - 4.77*)

Paragrafen 4.67- 4.77 van de OESO-richtlijnen behandelen de gevolgen van secondary transactions. In de meeste landen blijft het aanbrengen van een verrekenprijscorrectie niet beperkt tot een correctie op de winst maar is tevens vereist dat door het aanbrengen van een secondary transaction uit de administratie blijkt hoe de correctie in de winst- en verliesrekening en de balans van belastingplichtige is verwerkt. Een secondary transaction kan bijvoorbeeld een verrekening in rekening courant zijn, een uitdeling van winst zijn, of een informele kapitaalstorting. Vanuit Nederlandse optiek is verwerking van de verrekenprijscorrectie door middel van een secondary transaction altijd noodzakelijk. Uit een secondary transaction kan een secondary adjustment voortvloeien, bijvoorbeeld het in aanmerking nemen van rente over de rekeningcourant, het naheffen van dividendbelasting over een uitdeling van de winst, of de heffing van kapitaalsbelasting over een informele kapitaalstorting. Niet alle landen gaan van een zelfde systeem uit. Dit kan er toe leiden dat de andere betrokken Staat niet bereid is om bijvoorbeeld de als secondary adjustment nageheven dividendbelasting te verrekenen omdat de fictieve dividenduitkering niet wordt erkend. Indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat - gezien het verschil in belastingssystemen tussen de betrokken Staten - de dividendbelasting niet kan worden verrekend en er geen sprake is van misbruik dat is gericht op het ontgaan van dividendbelasting, wordt de secondary adjustment achterwege gelaten.

5. Arm's-lengthprijsbepaling wanneer de waardering op het tijdstip van de transactie hoogst onzeker is (*paragraaf 6.28 - 6.35*)

Bij de overdracht van immateriële activa zoals bijvoorbeeld octrooien, kan het moeilijk zijn om op het moment van de overdracht de waarde daarvan vast te stellen omdat onvoldoende inzicht bestaat in de toekomstige voordelen en risico's. In paragraaf 6.34 wordt voor die gevallen opgemerkt dat indien onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare omstandigheden een prijsaanpassings-clausule zouden hebben geëist een belastingdienst moet worden toegestaan de prijsstelling op basis van een dergelijke clausule te bepalen. Gedoeld wordt op een regeling waarbij de vergoeding in de pas loopt met de voordelen die het immateriële activum in de toekomst genereert.

Het overeenkomen van een voordeelafhankelijke vergoeding draagt er toe bij dat de belastingheffing meer aansluit bij de werkelijk behaalde voordelen. Ook de Nederlandse belastingdienst zal onder omstandigheden het standpunt innemen dat het onzakelijk is een vaste prijs overeen te komen wanneer de waardering op het tijdstip van de transactie hoogst onzeker is, daar onafhankelijke derden in een soortgelijke situaties geen vaste prijs zouden zijn overeengekomen.

In dergelijke gevallen dient een aanpassingsclausule te worden opgenomen in de overeenkomst tussen de gelieerde partijen waarbij de prijs mede afhankelijk is van de latere inkomsten. Een voorbeeld hiervan is de situatie waarin een nieuw immaterieel activum is ontwikkeld dat aan een gelieerde onderneming wordt overgedragen op een moment dat het succes daarvan nog onvoldoende zichtbaar is, bijvoorbeeld omdat het immateriële activum nog geen opbrengsten heeft gegenereerd en aan het inschatten van de toekomstige opbrengsten belangrijke onzekerheden zijn verbonden. In die situatie is de waardering op het tijdstip van de transactie hoogst onzeker en ligt het opnemen van een prijsaanpassingsclausule in de rede. (zie bijvoorbeeld ook Hoge Raad 17 augustus 1998, nr. 32.997, BNB1998/385).

6. Dienstverlening in concernverband (*Hoofdstuk VII*)

Volgens het arm's-lengthbeginsel is sprake van een concerndienst als ten behoeve van een concernonderdeel een activiteit wordt verricht die daaraan economische of commerciële waarde toevoegt en waarvoor dat concernonderdeel normaliter bereid zou zijn te betalen. Het gaat daarbij niet om activiteiten die in de hoedanigheid van aandeelhouder worden verricht. Bij de te hanteren methode voor het bepalen van de verrekenprijs kan een keus worden gemaakt uit een van de hierboven besproken methoden. Hierbij zal in beginsel slechts sprake kunnen zijn van een arm's-lengthvergoeding als bij het bepalen van de vergoeding rekening is gehouden met een passende winstopslag. Alleen in de situatie beschreven in paragraaf 7.33 van de OESO-richtlijnen mag daarvan worden afgezien.

Met betrekking tot het doorbelasten van concerndiensten wordt in de OESO-richtlijnen een duidelijke voorkeur uitgesproken voor een directe methode (paragraaf 7.20). In de praktijk blijkt echter ook veel gebruik te worden gemaakt van een indirecte methode, omdat het toepassen van de directe methode tot belangrijke praktische problemen leidt.

Nederland zal bij het bestaan van dergelijke praktische problemen aansluiten bij de door belastingplichtige gekozen indirecte methode. Uiteraard geldt ook hier dat de methode wel tot een betrouwbaar resultaat moet leiden waarbij de uitkomsten in overeenstemming zijn met het arm's-lengthbeginsel. Als verdeelsleutel zou relevant kunnen zijn de verhouding tussen bijvoorbeeld omzet, het aantal personeelsleden of de personeelskosten. Een verdeelsleutel waarbij in rekening te brengen vergoeding afhankelijk is van de winst, wordt niet geacht te leiden tot een uitkomst die in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel.

7. Bijdragen aan een CCA (Cost contribution arrangement) met winstopslag **(hoofdstuk VIII)**

Paragraaf 8.15 van de OESO-richtlijnen laat voor de lidstaten de mogelijkheid open om zowel marktprijzen (met winstopslag) als kostprijzen (zonder winstopslag) te hanteren voor de berekening van de bijdrage aan een CCA.

Sommige landen geven een nauwkeurige omschrijving van de transacties tussen gelieerde partijen die als een CCA kunnen worden aangemerkt (zonder winstopslag) en transacties die worden aangemerkt als dienstverlening (wel een winstopslag). Hierbij is een CCA gedefinieerd als een overeenkomst tussen gelieerde partijen waarbij ieder van de participerende partijen relatief vergelijkbare prestaties levert en relatief vergelijkbare voordelen ontvangt en deze bijdragen en voordelen in een continu evenwicht zijn. Nederland geeft geen specifieke omschrijving van wat als een CCA wordt aangemerkt. In beginsel kan een winstopslag achterwege blijven in de situatie waarin ieder van de partijen vergelijkbare prestaties levert en daarbij relatief vergelijkbare voordelen ontvangt waardoor de onderlinge verhouding in een relatief evenwicht is. Of in de praktijk van een dergelijk evenwicht sprake zal zijn, moet per geval worden beoordeeld. Een probleem is om bij het aangaan van de CCA een juiste inschatting te maken van de voor de afzonderlijke deelnemers te verwachten kosten en voordelen. Het Nederlandse uitgangspunt is dat bij onderlinge transacties in beginsel altijd een winstopslag is vereist. Indien belanghebbenden toch kiezen voor het achterwege laten van een winstopslag zal hiervoor een goede onderbouwing nodig zijn. In dit kader wordt verwezen naar de aanbevelingen voor het vormgeven van documentatie in paragraaf 8.40 van de OESO-richtlijnen.

Het kan voorkomen dat in sommige landen het in rekening brengen van een winststopslag niet wordt aanvaard. In die gevallen wordt soms door die landen wel geaccepteerd dat een vergoeding voor het met de activiteiten gemoeide vermogen in rekening wordt gebracht. Beide methoden kunnen tot dezelfde uitkomst leiden. De keuze voor een bepaalde handelwijze met het oog op de aanvaardbaarheid van de in rekening gebrachte bedragen in bepaalde landen kan voor de Nederlandse belastingheffing worden gevolgd, mits het resultaat in overeenstemming is met de OESO-richtlijnen.

8. Arm's-lengthvergoeding bij financiële dienstverlening

Financiële dienstverlening kent een enorme diversiteit aan verschijningsvormen. Ook bij financiële dienstverlening dient op basis van uitgeoefende functie's, na vergelijking met derdentransacties, van geval tot geval een arm's-lengthbeloning te worden vastgesteld. Als de functies van een financieel dienstverleningslichaam met name bestaan uit het verstrekken van kredieten, dan zijn de door dit lichaam uitgeoefende functies in beginsel vergelijkbaar met de uitgeoefende functies door onafhankelijke, onder toezicht van De Nederlandsche Bank staande, financiële instellingen. Toepassing van het arm's-lengthbeginsel brengt met zich mee dat de bepaling van een arm's-lengthvergoeding voor de uitgeoefende functies dient te worden gebaseerd op de vergoedingen die deze instellingen voor vergelijkbare dienstverlening in rekening brengen.

Financiële instellingen waarvan de uitgeoefende functies bestaan uit het verstrekken van kredieten onderkennen in het algemeen vier elementen bij de besluitvorming of, onder welke voorwaarden en tegen welke vergoeding een krediet zal worden verstrekt.

- *Financieel risico.* Ter bepaling van het financiële risico dat door de kredietverstrekker wordt gelopen, wordt de financiële positie van de inlener beoordeeld aan de hand van de balans en de winst- en verliesrekening.
- *Debiteuren risico.* Ter bepaling van het debiteurenrisico worden een drietal elementen in de beoordeling begrepen, namelijk de aanwezigheid van zekerheden, het doel van de lening en de looptijd van de lening.
- *Ondernemingsrisico/Classificering van de kwaliteit van de lening.* Bij de bepaling van dit risico komt de visie van de uitlener op de sector waarbinnen de inlener zijn bedrijfsactiviteiten uitoefent tot uitdrukking.
- *Structureel risico.* Bij de bepaling van dit risico worden de kwalificaties (ratings) van externe bedrijven die zich bezig houden met de beoordeling van de kredietwaardigheid (rating agencies) in de beoordeling betrokken.

In beginsel dienen deze elementen in aanmerking te worden genomen bij het bepalen van de arm's-lengthvergoeding die een gelieerde kredietverstrekker in rekening dient te brengen.

Onafhankelijke financiële dienstverleners bepalen de beloning voor het verstrekken van kredieten door de fundingkosten van de transactie te verhogen met opslagen voor het solvabiliteitsbeslag, het kredietrisico, de handlingkosten en een eventueel valutarisico. De vaststelling van de kredietrisico dient te geschieden aan de hand van de contractuele voorwaarden en de hiervoor beschreven risicoanalyse. De contractuele voorwaarden zijn tevens van belang voor de vaststelling van het valutarisico. De beloning wordt door onafhankelijke financiële dienstverleners te allen tijde gerelateerd aan de hoogte van de ingeleende gelden of (de marktwaarde van) het beheerde vermogen.

Een opslag voor het solvabiliteitsbeslag kan zien op het solvabiliteitsbeslag van de crediteur zelf of het solvabiliteitsbeslag van een gelieerde vennootschap die zich garant stelt, haar vermogen is "at risk". In het eerste geval zal de opslag voor het solvabiliteitsbeslag bestaan uit een redelijke vergoeding voor het eigen vermogen dat de crediteur in verband met de transactie dient aan te houden. In het laatste geval zal de vennootschap die haar vermogen "at risk" stelt daarvoor in beginsel een vergoeding moeten ontvangen. De opslag voor het solvabiliteitsbeslag die de crediteur in rekening brengt zal dan minimaal bestaan uit de aan haar in rekening gebrachte kosten voor de afgegeven garantie.

Indien de inkomende of uitgaande rentestromen onderworpen zijn aan een bronheffing zal tussen onafhankelijke derden in het algemeen het antwoord op de vraag voor wiens rekening deze bronheffing per saldo komt, onderdeel uitmaken van de prijsbepaling.

9. Subsidies, fiscale stimuleringsmaatregelen en beperkt aftrekbare kosten

Uit de praktijk blijkt dat met name in situaties waarin voor het vaststellen van de arm's-lengthprijs gebruik wordt gemaakt van de cost-plusmethode regelmatig de vraag wordt gesteld of ontvangen subsidies en belastingvoordelen in mindering komen op de kostengrondslag. Voor de Nederlandse situatie kan als uitgangspunt worden genomen dat subsidies in mindering komen op de kostengrondslag indien een direct verband bestaat tussen de subsidie en de levering van het product of dienst en de desbetreffende tegemoetkoming in de vorm van een korting op of een tegemoetkoming in de kosten wordt toegekend.

Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een subsidie op het gebruik van duurdere maar milieuvriendelijker grondstoffen, een premie op de aanschaf van een energiezuinig bedrijfsmiddel maar ook aan een bijdrage op grond van de investeringspremieregeling (IPR). In de tegenovergestelde situatie zullen extra heffingen, bijvoorbeeld in verband met het gebruik van milieu-belastende grondstoffen, leiden tot een verhoging van de gehanteerde kostengrondslag. Afdrachtverminderingen genoemd in artikel 3 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen verminderen de loonkosten en hebben tot gevolg dat de kostengrondslag waarover de cost-plus wordt berekend lager wordt.

Subsidies en belastingvoordelen welke aan het lichaam als zodanig worden toegekend en geen causaal verband houden met de cost-plusactiviteit komen niet in mindering op de gehanteerde grondslag. Voorzover deze tot de fiscale winst behoren komen deze afzonderlijk ten gunste van de winst- en verliesrekening.

Indien de fiscale tegemoetkomingen worden toegekend in de vorm van een aftrek op de belastbare winst, zoals bijvoorbeeld de scholingsaftrek en de investeringsaftrek, komen deze niet in mindering op de voor gehanteerde grondslag. Hiervoor geldt dat eerst de winst op basis van de cost-plusmethode wordt berekend waarna vervolgens separaat de tegemoetkoming in mindering wordt gebracht op de belastbare winst.

Voor bepaalde kostencategorieën geldt dat deze op grond van de Nederlandse belastingwet slechts beperkt aftrekbaar zijn, bijvoorbeeld de kosten ex artikel 3.14 Wet inkomstenbelasting 2001. Deze kosten behoren wel tot de grondslag waarover de cost-plusopslag wordt berekend. De beperking in de aftrek van deze kosten wordt geëffectueerd door bij de vaststelling van de belastbare winst het niet aftrekbaar gedeelte van de kosten bij de winst te tellen.

10. Winsttoerekening aan hoofdhuis en vaste inrichting

Het arm's-lengthbeginsel is van overeenkomstige toepassing op het voorwerp van belasting bij buitenlandse belastingplichtigen.

Dit is in overeenstemming met reeds bestaande praktijk waarbij de winsttoerekening aan een vaste inrichting van een buitenlandse belastingplichtige plaats vindt overeenkomstig artikel 7 van het OESO-modelverdrag. Het land waar de vaste inrichting is gelegen mag de voordelen belasten voorzover deze aan de vaste inrichting kunnen worden toegerekend. De opbrengsten en kosten worden verdeeld tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting afhankelijk van de verrichte functies. Daarbij dient te worden gehandeld alsof sprake is van ongelieerde ondernemingen. Bij interne leveringen en dienstverlening wordt derhalve een arm's-lengthprijs gehanteerd behoudens voorzover het commentaar bij artikel 7 van het OESO-modelverdrag, het Besluit voorkoming dubbele Belasting 2001 en/of de Nederlandse jurisprudentie hier een beperking op aanbrengt.

Bedrijfsmiddelen, waaronder dus ook immateriële activa, welke door het buitenlandse hoofdhuis worden overgebracht naar de Nederlandse vaste inrichting worden geactiveerd voor de waarde in het economische verkeer. Dit geldt evenzeer voor goodwill. Voor de berekening van de winst uit binnenlandse onderneming wordt vervolgens rekening gehouden met een afschrijving over de waarde in het economische verkeer van de ingebrachte goodwill en vaste activa.

Voorts dient, teneinde te voorkomen dat (een gedeelte van) het geactiveerde bedrag in het buitenland niet in de heffing wordt betrokken, de verdragspartner op de hoogte te zijn of te worden gesteld van het bedrag van de activering.

Het bovenstaande geldt in gevolge het bepaalde in artikel 9 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 ook voor de spiegelbeeldsituatie voor het bepalen van de winst van de buitenlandse vaste inrichting. (zie ook het Besluit van 22 januari 1996, nr. DGO96/06916)

Artikel 7, derde lid van het OESO-modelverdrag geeft regels voor op de voordelen van de vaste inrichting in aftrek toegelaten kosten. Kosten van leiding en algemene beheerskosten behoren tot de in aftrek toegelaten kosten ongeacht waar deze kosten gemaakt worden. Het derde lid van artikel 7 moet in dit verband niet worden gezien als een beperking van artikel 7, tweede lid, maar als een verduidelijking.

11. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 april 2001.

12. Toepassing huidige beleid

De hierna onder de punten 1 tot en met 11 genoemde publicaties zijn uitsluitend nog van toepassing op rulings (inclusief zogenoemde "rulingachtigen") die op grond van de overgangsregeling uit het Besluit van 21 december 2000, RTB2000/3227M een looptijd hebben die eindigt na 31 maart 2001. Voor de volledigheid merk ik op dat voor nog lopende rulings die sporen met het beleid zoals dat per 31 maart 2001 geldt en een looptijd hebben die eindigt vóór 31 december 2005, deze looptijd wordt vervangen door een looptijd die eindigt op 31 december 2005, tenzij belastingplichtige wenst vast te houden aan de (eerdere) in de ruling genoemde einddatum. Verlenging van de ruling na 31 december 2005 is uiteraard niet meer mogelijk.

De gepubliceerde afwijkende rulings zoals genoemd onder punt 12 hierna behouden conform hetgeen in de eerste alinea is gesteld hun toepassing voor rulings en "rulingachtigen". Daarnaast behouden deze publicaties hun toepassing voor zover het in de betreffende publicaties neergelegde beleid niet samenhangt met het in te trekken beleid zoals dat is genoemd in de punten 1 tot en met 11 zoals hierna omschreven, mits niet in strijd wordt gekomen met hetgeen in het onderhavige besluit is gesteld. Ten aanzien van (het verkrijgen van zekerheid vooraf over) de deelnemingsvrijstelling heeft geen wijziging ten opzichte van het bestaande beleid plaatsgevonden.

1. Besluit van 25 april 1985, nr. 084-2737; Fiscale behandeling van bepaalde activiteiten in concernverband (BNB1985/196).
2. Mededeling van de staatssecretaris van Financiën van 7 mei 1985, nr. 285-6549 gepubliceerd in Infobulletin 1985/253 inzake de behandeling van Foreign Sales Corporations. Deze publicatie bevat de brief van de staatssecretaris van Financiën van 3 december 1984, nr. 284-17129 en de brief van de staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1985, nr. 285-4056.
3. Brief van de staatssecretaris aan de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 15 oktober 1985 en aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 24 december 1986, Kamerstukken II, 19700, Hoofdstuk IXB. Nummers 25 respectievelijk 36.
4. Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 6 juni 1989, Beleid ten aanzien van verlenging en beëindiging van fiscale rulings, Staatscourant 107.

5. Mededeling van de staatssecretaris van Financiën d.d. 8 augustus 1989, Winstvaststellingsafpraak eeuwigdurende leningen, nr. DB89/3695, gepubliceerd in Infobulletin 1989/504.
6. Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 26 april 1990 (nr. CA90/3), Toelichting op de concentratie van de behandeling van rulings alsmede de herdruk van 15 september 1997.
7. Mededeling van de staatssecretaris van Financiën d.d. 4 februari 1993, nr. DB93/228. Spreads voor financieringsrulings/beloning arm's length bij financieringsmij., gepubliceerd in V-N1993/496 punt 19 alsmede de herziening gepubliceerd in V-N1993/606 punt 20.
8. Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 5 maart 1993, Ruling, gemengde kosten volgens Oort wetgeving en cost- plusrulings, nr. DB93/881, 2de herdruk d.d. 15 september 1997.
9. Modellenboek rulings, Rulingteam Belastingdienst/Grote ondernemingen Rotterdam, september 1993.
10. Mededeling Belastingdienst/Grote ondernemingen Rotterdam, ongenummerd en ongedateerd, richtlijnen rulingvennootschappen, V-N1994/173, punt 28.
11. Brochure hoofdlijnen van het Rulingbeleid, Financiënreeks 95-3, d.d. 17 februari 1995, DB95/761M.
12. Publicatie afwijkende rulings:
 - Brief van de staatssecretaris van 15 maart 1990 DB 90/1475;
 - Brief van de staatssecretaris van 20 februari 1992 DB92/831;
 - Brief van de staatssecretaris van 7 januari 1993, DB92/6363;
 - Besluit van de staatssecretaris van 16 september 1994, VN1994, blz. 3018
 - Brief van het Ministerie van Financiën van 11 oktober 1994;
 - Brief van de staatssecretaris van 14 december 1994, nr. DB94/4108M;
 - Beschikking van de staatssecretaris van 18 juni 1999, nr. WJB99/534, VN1999/31.27;

- Overzicht van de niet-standaardrulings over de jaren 1995 tot en met 1998 zoals o.a. gepubliceerd in het blad Fiscaal up to Date van 7 december 1999, nr. 1999-1854, pagina 5 e.v.
- Overzicht van de niet-standaardrulings over de periode 1999 tot en met medio september 2000 zoals opgenomen in bijlage 4 bij de brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 20 november 2000 met kenmerk G2000-00454.

Het besluit van 18 december 2000, nr. IFZ2000/1327M (inbreng van goodwill in een Nederlandse vaste inrichting) vervalt per 1 april 2001, aangezien de inhoud van dit besluit in het onderhavig besluit is opgenomen.

PORTUGAL

DOOR DE PORTUGEESE REPUBLIEK VOORGELEGD VERSLAG

Gezien het werkprogramma van de Groep gedragscode (belastingregeling voor ondernemingen) en meer bepaald de voorlegging van een verslag tegen 10 oktober 2001,

Overwegende hetgeen volgt:

De enige als schadelijk aangemerkte Portugese belastingmaatregel in het verslag Primarolo was maatregel B6 betreffende de financiële activiteiten van de vrijhandelszone van Madeira.

Het betreft een speciale regeling met specifieke kenmerken, die derhalve door de Groep gedragscode naar behoren moet worden beoordeeld daar zij te beschouwen is als een belastingmaatregel vallende binnen de werkingssfeer van de bepalingen inzake staatssteun. De regeling is onderdeel van een samenhangend en consequent beleid tot ontwikkeling van een klein, ultraperifeer eiland met ernstige beperkingen en structurele zwakheden, in zowel economisch als maatschappelijk opzicht.

De Commissie heeft herhaaldelijk haar goedkeuring gehecht aan deze regeling die een regeling inzake staatssteun is met gevolgen tot 31.12.2011. De laatste vergunning gold tot en met 31.12.2000.

Krachtens paragraaf G van de gedragscode had de Groep gedragscode de bedoelde regeling zorgvuldig moeten bestuderen, in het bijzonder de voorgelegde verslagen waarin wordt aangetoond dat de regeling in verhouding staat tot het beoogde economische doel.

In tegenstelling tot de met betrekking tot de overige lidstaten gevolgde methode is het tweede Portugese verslag uit hoofde van paragraaf G van de gedragscode nooit in de Groep besproken.

Portugal is het niet eens met het over maatregel B6 gevelde oordeel en heeft dat standpunt duidelijk onderstreept in voetnoot 8 bij het verslag Primarolo.

De Commissie heeft de regeling met betrekking tot het jaar 2000 in het kader van haar onderzoek naar staatssteun van regionale aard getoetst aan haar nieuwe richtsnoeren voor dergelijke vormen van staatssteun.

In de belastingregeling betreffende de financiële activiteiten van de vrijhandelszone, geldend voor de periode van 1 januari 2001 tot en met 31 december 2006, werden belangrijke wijzigingen aan gebracht. Meer bepaald ging het om de invoering van een geleidelijke verhoging van de vennootschapsbelastingtarieven. Over die wijzigingen wordt thans met de Commissie onderhandeld in het kader van de regeling voor staatssteun van regionale aard;

legt de Regering van de Portugese Republiek de volgende verklaring af:

1. De in het verleden door Portugal geuite bezwaren met betrekking tot de procedure die gevolgd is bij de beoordeling van maatregel B6 betreffende de financiële activiteiten van de vrijhandelszone van Madeira, gelden nog steeds.

Portugal houdt staande dat de regeling nooit naar behoren is getoetst aan de eis van proportionaliteit ten opzichte van het beoogde economische doel, zoals paragraaf G van de gedragscode voorschrijft. Portugal handhaaft de in voetnoot 8 bij het verslag Primarolo uiteengezette bezwaren en blijft het geheel oneens met de indeling van de regeling onder de schadelijke belastingmaatregelen en met de toepassing van de bijbehorende procedure.

2. Wat betreft de vergunningverlening aan nieuwe gegadigden voor de regeling moet worden opgemerkt dat de Commissie een onderzoek heeft ingesteld met betrekking tot het jaar 2000 en dat er over wijzigingen in de belastingregeling wordt onderhandeld. Deze wijzigingen zullen met ingang van 1 januari 2001 van toepassing zijn en daarom is er sinds 1 januari 2000 geen vergunning verleend aan nieuwe gegadigden.

3. Van terugdraaiing van een regeling kan ons inziens geen sprake zijn wanneer de indeling onder de schadelijke belastingmaatregelen niet op grond van een behoorlijke toetsing heeft plaatsgevonden.

Voorts wijst Portugal erop dat het verslag Primarolo nooit de formele goedkeuring van de Raad ECOFIN heeft gekregen.

Niettemin heeft Portugal zoals gezegd reeds belangrijke wijzigingen aangebracht in de

belastingregeling die in het kader van staatssteun van regionale aard zou moeten gelden voor de periode van 1 januari 2001 tot en met 31 december 2006. Tot die wijzigingen behoort de geleidelijke verhoging van de vennootschapsbelastingtarieven. Over die wijzigingen wordt onderhandeld met de Commissie, in het kader van de aanmelding van staatssteun van regionale aard.

SPANJE

TERUGDRAAIING - INFORMATIE OVER DE SPAANSE MAATREGELEN

Overeenkomstig de in de Groep gedragscode van 28 juni 2001 gemaakte afspraken informeert de Spaanse delegatie over de stand van de administratieve en wetgevingsprocedures met het afbouwen van de in het kader van de gedragscode positief bevonden Spaanse belastingmaatregelen, met name waar het gaat om nieuwe gegadigden.

- **A4 Coördinatiecentra in Baskenland**

Zoals reeds eerder aan de Europese Commissie is meegedeeld, is in de *Comisión Mixta del Cupo Estado-País Vasco* (gemengde commissie voor de afdracht van belastingen van het autonome gebied Baskenland aan de centrale overheid) nr. 1/2000 van 18 januari 2000 van de Autonome Gebieden Álava, Vizcaya en Guipúzcoa de toezegging verkregen dat zij de in hun respectieve regelgeving opgenomen coördinatiecentra zullen afschaffen.

Alleen de desbetreffende regeling voor Vizcaya moet nog worden afgeschaft. Gehoopt wordt dat die afschaffing voor 31 december 2001 zal plaatsvinden of dat in elk geval wordt toegezegd dat geen nieuwe vergunningen zullen worden verleend.

- **A5 Coördinatiecentra in Navarra**

Ten gevolge van het Eerste Akkoord van de Samenwerkingsraad Staat- Forale Gemeenschap Navarra van 16 januari 2001, zijn bij forale wet 8/2001 de in de belastingwetgeving voorziene coördinatiecentra afgeschaft.

- **C25 Onderzoek en exploitatie van koolwaterstoffen**

Met betrekking tot de belastingregeling voor onderzoek en exploitatie van koolwaterstoffen, vervat in hoofdstuk X van Wet 43/1995 van 27 december op de vennootschapsbelasting, is het de wens van de Spaanse regering de gestelde termijnen te eerbiedigen: zij zal dit doen bij gelegenheid van de algehele hervorming van die belasting waaraan momenteel gewerkt wordt.

De regeling functioneert niet via administratieve vergunningen maar wordt automatisch toegepast. Zolang zij niet is afgeschaft kunnen er derhalve geen juridische maatregelen worden getroffen om nieuwe gegadigden te beletten van de regeling gebruik te maken.

Daarentegen kan pas van de belastingregeling gebruik worden gemaakt wanneer men via de geijkte administratieve kanalen in het bezit is geraakt van een toelating, machtiging of administratieve licentie tot het verrichten van koolwaterstoffenprospectie, -onderzoek en -exploitatie. Het lijkt dus onwaarschijnlijk dat nieuwe gegadigden van de belastingregeling gebruik zullen maken.

Tot slot is Spanje bereid om in de Groep gedragscode na te gaan of de in de voetnoten bij het verslag Primarolo vervatte voorbehouden ingetrokken kunnen worden, mits de gedachten van de andere lidstaten eveneens in die richting gaan.

VERENIGD KONINKRIJK

TERUGDRAAIING VAN SCHADELIJKE MAATREGELEN

NOTA VAN HET VERENIGD KONINKRIJK

In het verslag dat de Groep gedragscode in november 1999 heeft voorgelegd aan de Raad ECOFIN (SN 4901/99), werd gesteld dat drie maatregelen in Gibraltar en zestien maatregelen in vier afhankelijke gebieden van het Verenigd Koninkrijk schadelijke kenmerken vertoonden.

Het Verenigd Koninkrijk heeft zowel in de Groep gedragscode als in de Raad ECOFIN toegezegd dat het zal streven naar terugdraaiing van de in het verslag van de Groep schadelijk bevonden maatregelen, als onderdeel van een evenwichtig terugdraaiingsprogramma.

Krachtens paragraaf M van de gedragscode is het Verenigd Koninkrijk ertoe gehouden ervoor te zorgen dat de beginselen van de gedragscode in zijn afhankelijke gebieden worden toegepast "binnen het kader van de grondwettelijke voorschriften". Die grondwettelijke voorschriften zijn in het in november 1998 door het Verenigd Koninkrijk aan de Groep voorgelegde verslag toegelicht (zie 13193/98 FISC 179). Belastingwetten worden vastgesteld door de rechtstreeks verkozen wetgevende vergaderingen van de direct van de Kroon afhankelijke en overzeese gebieden. Omdat het Verenigd Koninkrijk zich aan de gedragscode gecommitteerd heeft, heeft het actieve bemoeienis met het terugdraaiingsproces. Er vinden uitvoerige besprekingen plaats met de regeringen van Gibraltar en de andere afhankelijke gebieden in kwestie en het Verenigd Koninkrijk heeft zijn standpunt bij herhaling kenbaar gemaakt.

Naar de overtuiging van het Verenigd Koninkrijk zal het zijn verbintenis uit hoofde van paragraaf M van de gedragscode (nieuwe gegadigden en het terugdraaiingsproces daaronder begrepen), die het hierbij nogmaals onderschrijft, het effectiefst gestand kunnen doen wanneer duidelijk blijkt dat alle lidstaten even vastberaden zijn de bevindingen van de Groep even rigoureuus op zichzelf toe te passen als op de afhankelijke en geassocieerde gebieden.

Gibraltar

Als Europees grondgebied welker buitenlandse betrekkingen door het Verenigd Koninkrijk worden behartigd, behoort Gibraltar uit hoofde van artikel 299, lid 4, van het Verdrag van Rome als onderdeel van het lidmaatschap van het Verenigd Koninkrijk tot de Europese Unie.

In het in november 1999 door de Groep voorgelegde verslag werd gesteld dat de volgende maatregelen schadelijke kenmerken hadden:

A017 Gibraltar 1992-vennootschappen

B012 Vrijgestelde (offshore) vennootschappen en "captive"-verzekeringsmaatschappijen

B013 In aanmerking komende offshore vennootschappen en captive-verzekeringsmaatschappijen

Overzeese en direct van de Kroon afhankelijke gebieden

In het in november 1999 door de Groep voorgelegde verslag werd gesteld dat de volgende maatregelen schadelijke kenmerken hadden:

Britse Maagdeneilanden	F056 Internationale zakenondernemingen
Guernsey (incl. Alderney)	F037 Vrijgestelde ondernemingen
Guernsey (incl. Alderney)	F038 Internationale kredieten
Guernsey (incl. Alderney)	F040 Internationale lichamen
Guernsey (incl. Alderney)	F042 Offshoreverzekeringsmaatschappijen
Guernsey (incl. Alderney)	F043 Verzekeringsmaatschappijen
Eiland Man	F061 Internationale zakenondernemingen (IBC's)
Eiland Man	F062 Vrijstelling voor buitenlandse ondernemingen
Eiland Man	F063 Vrijgestelde verzekeringsmaatschappijen
Eiland Man	F065 Internationale kredieten
Eiland Man	F066 Offshorebanken
Eiland Man	F067 Fondsbeheer
Jersey	F045 Vrijgestelde ondernemingen
Jersey	F046 Internationale liquiditeitentransacties
Jersey	F047 Internationale zakenondernemingen
Jersey.	F048 "Captive" verzekeringsmaatschappijen

Intensieve besprekingen tussen het Verenigd Koninkrijk en zijn afhankelijke gebieden

2001

- 29 oktober** *Besprekingen op ambtenarenniveau belegd met Guernsey*
- 23-26 oktober** *Bilaterale en multilaterale besprekingen op ministerieel niveau belegd met alle afhankelijke gebieden in het Caribisch gebied*
- 17 oktober** *Besprekingen op ambtenarenniveau belegd met Jersey*
- 12 oktober** **Besprekingen op ambtenarenniveau met eiland Man**
- 9 oktober** **Ontmoeting tussen ministers van de Schatkist en van Justitie met regering en ambtenaren van Guernsey**
- sept/okt** **Herhaaldelijk besprekingen tussen minister van Buitenlandse Zaken en eerste minister van Gibraltar**
- 25 september** **Jaarlijkse bijeenkomst raadgevende vergadering overzeese gebiedsdelen. Ministers van Buitenlandse Zaken en van de Schatkist bespreken alle aspecten van internationale belastinginitiatieven. Bijgewoond door Caymaneilanden, Britse Maagdeneilanden, Turks and Caicos-eilanden, Montserrat en Bermuda**
- 12 september** **Ontmoeting tussen ministers van de Schatkist en van Justitie met regering en ambtenaren van Jersey**
- 29 augustus** **Besprekingen op ambtenarenniveau met eiland Man**

3 augustus	Halfjaarlijkse vergadering over gevolgen van internationale aangelegenheden voor de direct van de Kroon afhankelijke gebieden in het ministerie van Justitie - bespreking van alle aspecten op ambtenaren- en politiek niveau
31 juli	Eerste minister van Gibraltar bespreekt gedragscode met ambtenaren
24 juli	Bezoek minister van Justitie aan Jersey
4 juli	Bezoek minister van de Schatkist aan eiland Man
26 juni	Bezoek Britse ambtenaren aan eiland Man
28 april-2 mei	Bezoek Britse ambtenaren aan afhankelijke gebieden in het Caribisch gebied
11 april	Britse ambtenaren naar Jersey voor vergadering op ambtenarenniveau
6 april	vergadering met Jersey op ambtenarenniveau met speciale adviseurs van het ministerie van Justitie in Londen
16 februari	Bezoek minister van Binnenlandse Zaken aan Jersey
februari	Vergadering over ministerieel schrijven over gedragscode aan direct van de Kroon afhankelijke gebieden, Gibraltar en de Britse Maagdeneilanden.
12 januari	Halfjaarlijkse vergadering over gevolgen van internationale aangelegenheden voor de direct van de Kroon afhankelijke gebieden in het ministerie van Justitie - bespreking van alle aspecten op ambtenarenniveau

2000

23 november	Bilaterale vergadering minister van de Schatkist met Jersey
23 november	Bilaterale vergadering minister van de Schatkist met Guernsey

22 november	Bilaterale vergadering minister van de Schatkist met eiland Man
10 november	Bezoek minister van Binnenlandse Zaken aan eiland Man. Raad van Ministers bespreekt richtlijn spaargelden
3-5 oktober	Jaarlijkse bijeenkomst raadgevende vergadering overzeese gebiedsdelen met aansluitend studiebijeenkomst over belastingen (alle aspecten van internationale belastinginitiatieven). Bijgewoond door Caymaneilanden, Britse Maagdeneilanden, Turks and Caicos-eilanden, Montserrat en Bermuda
19-21 september	Bijeenkomst Gemeenebestministers van Financiën in Malta - bespreking van schadelijke belastingconcurrentie/OESO-initiatieven
26 juni	Halfjaarlijkse briefing op ministerie van Binnenlandse Zaken, met vertegenwoordigers van de direct van de Kroon afhankelijke gebieden over Europese en internationale ontwikkelingen. Bespreking van alle aspecten van het belastingpakket
<u>1999</u>	
17 december	Halfjaarlijkse briefing op ministerie van Binnenlandse Zaken, met vertegenwoordigers van de direct van de Kroon afhankelijke gebieden over Europese en internationale ontwikkelingen. Bespreking van alle aspecten van het belastingpakket
19-20 oktober	Bijeenkomst raadgevende vergadering overzeese gebiedsdelen. Brede discussie over internationale initiatieven
