

NL

NL

NL



EUROPESE COMMISSIE

Brussel, 25.1.2011
COM(2011) 16 definitief

**MEDEDELING VAN DE COMMISSIE AAN HET EUROPEES PARLEMENT, DE
RAAD EN HET EUROPEES ECONOMISCH EN SOCIAAL COMITÉ**

**over de werkzaamheden van het Gezamenlijk EU-Forum voor verrekenprijzen van
april 2009 tot juni 2010 en de daarmee samenhangende voorstellen 1) Richtsnoeren voor
concerndiensten die marginaal waarde toevoegen en 2) Mogelijke wijzen van aanpak
van niet-EU-driehoekssituaties**

MEDEDELING VAN DE COMMISSIE AAN HET EUROPEES PARLEMENT, DE RAAD EN HET EUROPEES ECONOMISCH EN SOCIAAL COMITÉ

over de werkzaamheden van het Gezamenlijk EU-Forum voor verrekenprijzen van april 2009 tot juni 2010 en de daarmee samenhangende voorstellen 1) Richtsnoeren voor conerndiensten die marginaal waarde toevoegen en 2) Mogelijke wijzen van aanpak van niet-EU-driehoekssituaties

1. INLEIDING

Het is algemeen aanvaard dat de toegenomen mondialisering multinationale ondernemingen (MNO's) en belastingdiensten voor praktische problemen stelt wanneer zij de prijs van grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen voor belastingdoeleinden moeten vaststellen. De door lidstaten van de Europese Unie (EU) gehanteerde methode om de prijs van dergelijke transacties correct te beoordelen, is gebaseerd op het zakelijkheidsbeginsel (arm's length)¹. Het zakelijkheidsbeginsel berust op een vergelijking tussen de voorwaarden die zijn overeengekomen door gelieerde ondernemingen en de voorwaarden die zouden zijn overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen.

De uitlegging en de toepassing die aan het zakelijkheidsbeginsel worden gegeven, verschillen evenwel tussen de belastingdiensten onderling en tussen de belastingdiensten en de bedrijven. Dit kan leiden tot onzekerheid, hogere kosten en potentiële dubbele heffing of zelfs niet-heffing van belasting, hetgeen de goede werking van de interne markt belemmert.

Om dit te verhelpen, heeft de Commissie in oktober 2002² een deskundigengroep in het leven geroepen, namelijk het Gezamenlijk EU-Forum voor verrekenprijzen ("het Forum"), teneinde pragmatische oplossingen te zoeken voor problemen die voortvloeien uit de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel, met name binnen de EU.

In deze mededeling wordt verslag uitgebracht over de werkzaamheden van het Forum tussen april 2009 en juni 2010 en worden conclusies getrokken voor de toekomstige werkzaamheden van de deskundigengroep.

¹ Het zakelijkheidsbeginsel is neergelegd in artikel 9 van het modelbelastingverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO). De OESO heeft ook richtlijnen voor verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten vastgesteld.

² Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité: Naar een interne markt zonder belastingbelemmeringen - Een strategie voor het verschaffen van een geconsolideerde heffingsgrondslag aan ondernemingen voor de vennootschapsbelasting op hun activiteiten in de gehele EU (COM(2001) 582 definitief van 23.10.2001, blz. 21).

2. SAMENVATTING VAN DE WERKZAAMHEDEN VAN HET GEZAMENLIJK EU-FORUM VOOR VERREKENPRIJZEN

Tussen april 2009 en juni 2010 is het Forum viermaal bijeengekomen. Ten aanzien van twee onderwerpen, namelijk concerntransacties en geschillenbeslechting bij dubbele belasting wanneer een gelieerde onderneming van buiten de EU bij een transactie betrokken is (niet-EU-driehoekssituaties), werd het debat afgesloten en telkenmale een verslag opgesteld. De monitoring op de uitvoeringsvoortgang van eerdere initiatieven van het Forum werd eveneens voltooid. In deze periode zijn ook besprekingen aangevat, maar nog niet afgerond, over aangelegenheden die verband houden met midden- en kleinbedrijven en over een specifieke concernregeling die bekend staat als de kostenbijdrageregeling (cost contribution arrangement, kortweg CCA). Het Forum heeft zich ook over zijn toekomstige werkprogramma gebogen.

2.1. Conclusie van het Forum in verband met concerndiensten die marginaal waarde toevoegen

Kenmerkend voor de toegenomen mondialisering van MNO's is de groei van een veelheid aan concerndiensten. De toename van dit soort diensten noopte tot een grotere inzet van nalevingsmiddelen om de inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel te garanderen. Ook is duidelijk geworden dat het aantal gevallen van dubbele belasting in verband met zulke diensten in stijgende lijn ging.

Met name de toetsing van een specifieke groep van concerndiensten, hierna "concerndiensten die marginaal waarde toevoegen" genoemd, aan het zakelijkheidsbeginsel werd als problematisch ervaren. De kern van het probleem bestaat erin dat teveel middelen kunnen worden aangewend voor het documenteren en controleren van deze laagwaardige diensten en dat er een leemte bestaat in de huidige richtlijnen betreffende dit soort diensten. Daarom is onderzocht hoe er efficiënter te werk kan worden gegaan. In het in aanhangsel I opgenomen verslag van het Forum wordt een tweesporenbenadering gevolgd. Ten eerste worden de breedte en diepgang van eventueel vereiste toetsingen voor een bepaalde categorie van concerndiensten aangegeven. Ten tweede worden in het verslag nadere handvaten aangereikt voor de uitvoering van dergelijke toetsingen. De combinatie van beide levert een reeks richtsnoeren op voor concerndiensten die marginaal waarde toevoegen.

Gezien de veelheid aan concerndiensten die er bestaan, zijn in het verslag enkele parameters opgenomen in verband met het soort diensten waarvoor de in het verslag voorgestelde aanpak nuttig zou kunnen zijn.

In het verslag worden enkele basisbeginselen uiteengezet. Zo moeten alle relevante kosten aftrekbaar zijn, behoudens bepalingen van nationaal recht; degelijke en relevante informatie moet ter beschikking worden gesteld en bij de toetsing van concerndiensten die marginaal waarde toevoegen, moet flexibel te werk worden gegaan.

Vervolgens wordt in het verslag nader onderzocht hoe deze beginselen moeten worden toegepast en worden richtsnoeren gegeven voor aangelegenheden die vaak voor problemen zorgen. Voorbeelden hiervan zijn de analyse van een kostenpool, de definitie van aandeelhouderskosten en de evaluatie van de lasten en de documentatieverplichtingen die uit het zakelijkheidsbeginsel voortvloeien.

Een evaluatie volgens de richtsnoeren kan ook nuttig zijn op andere gerelateerde gebieden. Hierbij kan worden gedacht aan geschillenbeslechting in gevallen van dubbele belasting of het sanctiebeleid op het gebied van verrekenprijsdocumentatie.

In het verslag wordt geconcludeerd dat de voorgestelde richtsnoeren de toetsing van bepaalde conerndiensten zal vergemakkelijken. Voorts wordt opgemerkt dat een aantal voorstellen ook toepassing kan vinden bij de toetsing van andere categorieën van diensten. Tot slot wordt gesteld dat het een belangrijke toekomstige taak voor het Forum is om toe te zien op de gevolgen van de uitvoering van de richtsnoeren, mits de lidstaten hun steun eraan hebben gegeven.

2.2. Conclusies van het Forum in verband met niet-EU-driehoekssituaties

Bij driehoekssituaties gaat het om een verrekenprijstransactie tussen twee verbonden ondernemingen uit lidstaten, die bijzonder moeilijk op te lossen is omdat een andere verbonden onderneming, uit een derde land, een aanzienlijke invloed heeft gehad die heeft geresulteerd in een onzakelijke prijsstelling.

Er kunnen twee bijzondere vormen van driehoekssituaties onderscheiden worden: situaties waarbij uitsluitend verbonden ondernemingen uit lidstaten zijn betrokken, en situaties waarbij ook een verbonden onderneming van buiten de EU is betrokken. Het Forum heeft over de eerstgenoemde situaties al eerder een verslag uitgebracht, dat is opgenomen in de herziene gedragscode voor een efficiënte toepassing van het arbitrageverdrag³. Het verslag van het Forum in aanhangsel II heeft betrekking op de tweede vorm van driehoekssituaties, bekend als niet-EU-driehoekssituaties.

Om te beginnen wordt in het verslag een bruikbare definitie gegeven van de verschillende vormen van driehoekssituaties. Vervolgens worden enkele potentiële benaderingswijzen, die handig kunnen zijn bij de beslechting van geschillen in gevallen van dubbele belasting, onderzocht en voorgesteld.

De potentiële benaderingswijzen behelzen onder meer verbeteringen aan en uitbreiding van het netwerk van belastingverdragen, het met terugwerkende kracht toepassen van de resultaten van een voorafgaande prijsafspraken en een flexibele toepassing van bepaalde procedures die samenhangen met de onderling-overlegprocedure.

Dit verslag is om twee redenen belangrijk. Ten eerste reikt het pragmatische ideeën aan om het probleem aan te pakken, bij de huidige stand van zaken. Ten tweede legt het een degelijke basis waarop een toekomstig debat over dit thema kan voortbouwen in het licht van de ervaringen die zullen worden opgedaan.

2.3. Monitoring

Een vaste taak van het Forum bestaat erin de effectieve uitvoering van de verslagen die het heeft opgesteld, te volgen en te bewaken.

³ Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de werkzaamheden van het Gezamenlijk EU-forum over verrekenprijzen van maart 2007 tot maart 2009 en een daarmee samenhangend voorstel tot herziening van de gedragscode voor een efficiënte toepassing van het arbitrageverdrag (90/436/EEG) van 23 juli 1990 (COM(2009) 472 definitief, blz. 7 en 10).

Uit een evaluatie van het statistische verslag van openstaande zaken die in het kader van het arbitrageverdrag worden behandeld, is gebleken dat er nog talrijke zaken afgewikkeld moeten worden. Een grotere mate van detail, die toelaat om de redenen van de achterstand beter te onderkennen, zou van pas komen en daarom wordt de opmaak van het verslag herzien.

Er werd een specifieke evaluatie verricht om de gevolgen te meten van de tenuitvoerlegging van de gedragscode inzake verrekenprijstdocumentatie voor gelieerde ondernemingen in de EU (EU-TPD). Het Forum heeft gerapporteerd dat de code als een standaard of referentiepunt wordt erkend. Dit is ook het geval zelfs wanneer MNO's er niet officieel voor kiezen om de code, die voor hen immers facultatief is, te volgen.

Om de code te verbeteren, is onder meer voorgesteld om bij de opstelling van verslagen gebruik te maken van een gemeenschappelijke taal en om bij prijsstoetsingen in grotere mate pan-Europese vergelijkingsgrootheden te aanvaarden.

De algemene conclusie luidde evenwel dat er meer tijd nodig was om de code ingang te laten vinden voordat een herziening aan de orde kwam. Tussen de vaststelling van de code in 2006 en het zichtbaar worden van het effect dat zij heeft op controles, verloopt immers geruime tijd. Het Forum heeft zich voorgenomen om de kwestie opnieuw te bekijken over twee of drie jaar, wanneer een tweede monitoringronde plaatsvindt.

2.4. Stand van zaken van het huidige en toekomstige werkprogramma

Het werkprogramma waarop het huidige mandaat van het Forum is gebaseerd, werd goedgekeurd in september 2007. Daarin werd overeengekomen dat vijf onderwerpen zouden worden bestudeerd. Het eerste (monitoring) is een vast punt. Het tweede en het derde programmapunt werden behandeld in twee definitieve verslagen, het ene over verbeteringen aan het arbitrageverdrag en het andere over concerndiensten. De werkzaamheden betreffende het vierde en het vijfde punt, namelijk midden- en kleinbedrijven en kostenbijdrageregelingen (CCA's), zijn onlangs van start gegaan en zullen naar verwachting in 2011 worden voltooid.

Naast de goedgekeurde programmapunten werden twee reservepunten vastgesteld: alternatieve geschillenbeslechting en risicobeoordeling. In een mededeling over de efficiënte toepassing van het arbitrageverdrag⁴ heeft de Commissie opgemerkt dat twee aangelegenheden verdere bespreking behoeven: de oprichting van een vast onafhankelijk secretariaat voor het arbitrageverdrag en de wisselwerking tussen het arbitrageverdrag en artikel 25, lid 5, van het OESO-modelbelastingverdrag. Deze aangelegenheden behoeven nog altijd verdere bespreking.

Het Forum heeft ondertussen nog drie andere punten in kaart gebracht die als toekomstige aandachtspunten in aanmerking kunnen worden genomen, namelijk de

⁴ Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de werkzaamheden van het Gezamenlijk EU-forum over verrekenprijzen van maart 2007 tot maart 2009 en een daarmee samenhangend voorstel tot herziening van de gedragscode voor een efficiënte toepassing van het arbitrageverdrag (90/436/EEG) van 23 juli 1990 (COM(2009) 472 definitief, blz. 9).

gevolgen van de recente herzieningen van artikel 7 van het OESO-modelbelastingverdrag, compenserende correcties en secundaire correcties.

Tot slot heeft de Commissie in mei en juni 2010 een openbare raadpleging gehouden over "Dubbelbelastingverdragen en de interne markt: praktische voorbeelden van dubbelbelastinggevallen". Uit een eerste evaluatie van de antwoorden komt naar voren dat verrekenprijskwesties een belangrijk punt van zorg op het gebied van dubbele belasting blijven. De antwoorden zullen nader worden geanalyseerd en er is mogelijkwerwijs een rol weggelegd voor het Forum bij het aanpakken van de naar voren gebrachte punten van zorg.

3. CONCLUSIES VAN DE COMMISSIE

Voor de Commissie blijft het Forum een waardevolle deskundigengroep waarop zij een beroep kan doen om verrekenprijsproblemen aan te pakken en pragmatische oplossingen aan te reiken voor een veelheid aan verrekenprijsproblemen.

De Commissie merkt met name op dat het verslag over concerndiensten die marginaal waarde toevoegen, rechtstreeks invulling geeft aan een van de hoofdtaken die zij bij de oprichting van het Forum heeft vastgelegd, namelijk een grotere uniformiteit bewerkstelligen bij de toepassing van verrekenprijzregels binnen de Europese Unie.

De Commissie sluit zich volledig aan bij de in bijgaande richtsnoeren opgenomen conclusies en voorstellen van het Forum met betrekking tot concerndiensten die marginaal waarde toevoegen. Zij beschouwt deze richtsnoeren als een goede routekaart ten behoeve van een doelmatiger toetsing van de omschreven categorieën van diensten.

De Commissie verzoekt de Raad zijn goedkeuring te hechten aan de voorgestelde richtsnoeren voor concerndiensten die marginaal waarde toevoegen, en verzoekt de lidstaten de daarin vervatte aanbevelingen met spoed in hun nationale wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen ten uitvoer te leggen.

De Commissie sluit zich ook volledig aan bij de conclusies en de voorstellen van het Forum met betrekking tot niet-EU-driehoekssituaties. In dit verband verheugt zij zich erover dat het Forum deze actuele problematiek aan de orde heeft gesteld en heeft onderzocht hoe deze zich heeft ontwikkeld. Zij is van mening dat niet-EU-driehoekssituaties mede kunnen worden geregeld door, telkens wanneer dat mogelijk is, gebruik te maken van de in het verslag voorgestelde benaderingen en procedurele beschouwingen.

De Commissie verzoekt de Raad zijn goedkeuring te hechten aan het voorgelegde verslag over niet-EU-driehoekssituaties en verzoekt de lidstaten praktijken die in overeenstemming zijn met in dat verslag beschreven benaderingen en procedurele beschouwingen, in hun nationale wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen ten uitvoer te leggen.

De lidstaten wordt verzocht jaarlijks verslag uit te brengen bij de Commissie over alle maatregelen die zij naar aanleiding van deze richtsnoeren hebben genomen en de

wijze waarop deze in de praktijk functioneren. Aan de hand van deze verslagen zal de Commissie deze richtsnoeren op gezette tijden evalueren.

In dit verband neemt de Commissie kennis van de conclusies van de monitoring-activiteiten en zij kijkt uit naar de resultaten van de lopende werkzaamheden van het Forum in verband met de programmapunten betreffende midden- en kleinbedrijven en kostenbijdrageregelingen (CCA's).

De Commissie is tevens van mening dat het mandaat van het Forum moet worden verlengd wanneer het huidige mandaat in maart 2011 ten einde loopt.

Aanhangsel I

RICHTSNOEREN VOOR CONCERNDIENSTEN DIE MARGINAAL WAARDE TOEVOEGEN

I. INLEIDING

1. In hoofdstuk VII van de door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling opgestelde richtlijnen voor verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen (MNO's) en belastingdiensten (de "OESO-richtlijnen") worden "kwesties besproken die zich voordoen bij het in het kader van verrekenprijzen bepalen of er diensten door één onderdeel van een MNO-groep aan andere onderdelen van die groep verleend zijn en, als dat zo is, kwesties die zich voordoen bij het vaststellen van een arm's length vergoeding voor die concerndiensten". In zijn algemeenheid wordt vervolgens nagegaan hoe er moet worden bepaald of er diensten zijn verleend en hoe hoog de interne vergoeding voor fiscale doeleinden moet worden vastgesteld om in overeenstemming te zijn met het zakelijkheidsbeginsel.
2. De OESO-richtlijnen onderkennen de veelheid aan diensten die kunnen worden verleend alsook de veelheid aan (verwachte) voordelen die daaruit (kunnen) ontstaan. Het Gezamenlijke Forum voor verrekenprijzen achtte het nuttig de in de OESO-richtlijnen opgenomen lijst van diensten aan te vullen. In bijlage 1 gaat een lijst van courante concerndiensten die mogelijkterwijs binnen de reikwijdte van dit document vallen.
3. Het Forum heeft een aantal kwesties verzameld die van belang zijn voor een beoordelaar (de term "beoordelaar" is van toepassing op de beoordelingsfunctie die wordt uitgeoefend door de belastingplichtige dan wel de belastingdienst) wanneer hij de richtlijnen toepast op concerndiensten. Het betreft hier onder meer de toenemende mondialisering en de daarmee samenhangende centrale dienstverlening, de toenemende druk op de middelen, de mogelijkheid dat kosten niet verdisconteerd kunnen worden omdat zij door geen enkele belastingdienst worden aanvaard, en de vaststelling dat sommige vormen van dienstverlening minder risico inhouden dan andere, ofschoon dat kennelijk geen invloed heeft bij de praktische toepassing van de OESO-richtlijnen door een beoordelaar.
4. In dit document wordt uiteengezet hoe het beste met deze kwesties kan worden omgegaan. Het is niet de bedoeling beperkingen op te leggen aan het recht van een belastingdienst om controles te verrichten noch het recht van een MNO om haar specifieke geval te beargumenteren op basis van feiten en omstandigheden en uit te leggen waarom een bepaalde dienst wel of juist niet is uitgesloten. Niettemin wordt verwacht dat er minder volledige controles zullen moeten worden verricht op concerndiensten die binnen de reikwijdte van dit document vallen.

II. OVERZICHT

5. In dit document is uitgegaan van de veronderstelling dat MNO's en belastingdiensten te goeder trouw handelen en dat de toepassing van de OESO-richtlijnen bij de toetsing van concerndiensten buiten discussie staat. Daarom ligt de nadruk op de

wijze waarop een beoordelaar zo doelmatig en efficiënt mogelijk kan vaststellen of bij de verlening van bepaalde concerndiensten aan het zakelijkheidsbeginsel is voldaan.

6. Het is zaak dat de voorstellen in dit document cumulatief worden toegepast, omdat vragen die mogelijk relevant zijn aan het begin van het proces, afdoende beantwoord kunnen worden in het verdere verloop van het proces nadat bepaalde gegevens zijn verstrekt. Zo kan er een legitieme bezorgdheid bestaan in verband met de verlening van een dienst, die vervolgens wordt weggenomen door informatie die in het beschrijvende gedeelte wordt verstrekt (zie deel VI).
7. De basiselementen of beginselen waarop de in dit document ontwikkelde aanpak berust, zijn de volgende:
 - i) alle kosten zijn toerekenbaar, maar het nationale recht staat niet noodzakelijk een volledige aftrek van deze kosten toe;
 - ii) bij de vaststelling van een gemeenschappelijk startpunt voor een toetsing wordt van enkele belangrijke kritische veronderstellingen uitgegaan;
 - iii) er wordt beknopte en concrete informatie verstrekt om een inzicht te verschaffen in het soort dienst dat werd verleend en de structuur waarlangs deze werd verleend;
 - iv) er bestaat speelruimte ten aanzien van de breedte en diepgang van de evaluatie die moet worden verricht om de dienstverlening aan het zakelijkheidsbeginsel te toetsen.

III. REIKWIJDTE VAN HET DOCUMENT

8. Het is mogelijk noch wenselijk om een limitatieve definitie te geven van de diensten waarop dit document van toepassing is, zowel vanwege de veelheid aan diensten die binnen een concern worden verleend als de uiteenlopende commerciële impact die zij kunnen hebben binnen het kader van een specifieke commerciële activiteit. Tevens zou elke poging om duidelijk afgebakende omschrijvingen te geven, de flexibiliteit bij de toepassing van de in dit document vervatte voorstellen beperken.
9. Het is echter wel mogelijk om enkele parameters vast te stellen voor het soort concerndiensten dat hier wordt bedoeld, met name door aan te sluiten bij het algemene karakter van de diensten in kwestie en het soort structuur waarlangs zij worden toegerekend en in rekening worden gebracht.
10. Ofschoon bepaalde elementen van dit document zonder meer toepasbaar zijn op het volledige scala aan concerndiensten, zijn zij toch eerder gericht op sommige soorten dienstverlening dan op andere.
11. Het soort diensten waarop dit document ziet, is het soort diensten dat onder andere is beschreven als "het bindmiddel dat de bedrijfsstructuur samenhoudt ter ondersteuning van de hoofdactiviteiten" of "van administratieve aard, bijkomstig aan de bedrijvigheid van de ontvanger" of ook nog "courant beschikbaar of vlot verkrijgbaar". Een wezenlijk kenmerk van deze diensten is dat zij, ofschoon ze

onontbeerlijk zijn, toch een routinekarakter hebben en noch voor de verlener noch voor de ontvanger een hoge toegevoegde waarde inhouden. In dit document wordt een onderscheid gemaakt tussen diensten die, ofschoon zij slechts marginaal waarde toevoegen, toch een hoge omzet kunnen genereren en onder de besproken aanpak kunnen vallen, en diensten die een hoge waarde toevoegen, ook zonder dat zij daarbij noodzakelijkerwijs een hoge omzet genereren, en buiten de reikwijdte van dit document vallen.

12. Dit document ziet niet op diensten die rechtstreeks in rekening worden gebracht, omdat de feiten en omstandigheden daarvan in het algemeen voor de hand liggen. Het ziet ook niet op diensten die intrinsiek een hoge waarde toevoegen. Wat onder het toevoegen van hoge waarde moet worden verstaan, hangt af van de dienst, de verlener en de ontvanger. Het zou evenwel bevreemden als de in dit document beschreven aanpak zou voldoen aan de behoeften van een beoordelaar bij de toetsing van diensten op het gebied van innoverende O&O, intellectuele eigendom, financiële transacties of andere diensten die een grote drijfkracht vormen achter commerciële activiteiten. Ook activiteiten die intrinsiek afhankelijk zijn van het potentieel om, in combinatie met blootstelling aan een hoog risico, een hoge beloning op te leveren, vallen in de regel buiten de beoogde parameters. Meer in het bijzonder blijven kostenbijdragereregelingen (CCA's) buiten de reikwijdte van dit document.
13. Het is tevens zaak de aandacht te vestigen op het onderscheid tussen mechanismen voor het direct in rekening brengen en verlenen van diensten en complexere regelingen. Het is immers niet voorstelbaar dat één enkele, marginaal waarde toevoegende dienst die centraal wordt verleend en volgens een duidelijke verdeelsleutel bij verschillende verbonden partijen in rekening wordt gebracht, voor problemen kan zorgen. Daarom is dit document gericht op meervoudige, marginaal waarde toevoegende diensten die vaak worden verleend via één enkele overeenkomst waarbij gewoonlijk sprake is van een kostenpool en verdeelsleutels.

IV. CONTROLES EN CENTRAAL VERLEENDE CONGERNDIENSTEN

14. Het ligt volledig in de rede dat een beoordelaar zekerheid wil verkrijgen dat de verlening van een dienst in overeenstemming is met de OESO-richtlijnen, alle passende kosten zijn inbegrepen, ongepaste kosten zijn uitgesloten en een op zakelijke grondslag gebaseerde prijs is toegepast. De mate van zekerheid die moet worden verkregen, en de wijze waarop dat gebeurt, kan op verschillende manieren worden bereikt afhankelijk van de specifieke omstandigheden van het geval en de algemene praktijk van een belastingdienst om verrekenprijscntroles uit te voeren.
15. Om hieraan tegemoet te komen, worden in dit document alternatieve benaderingen voorgesteld om een passend niveau van zekerheid over de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel te bereiken. Tevens wordt naar een evenwicht gestreefd tussen de beschikbare middelen, de nalevingslast en de eventuele omvang van correctie.
16. Met een volledige controle van een specifiek geval zal uiteraard aan de behoeften van iedere beoordelaar worden voldaan, maar de in dit document ontwikkelde benadering streeft ernaar om datzelfde doel op doelmatiger wijze te bereiken in de overgrote meerderheid van de courante gevallen die binnen de reikwijdte van dit document vallen.

17. Aan de andere zijde van het spectrum hebben sommige belastingdiensten ervoor gekozen om, in plaats van volledige controles uit te voeren, een relatie te ontwikkelen met MNO's. Daarmee willen zij een beter inzicht in elkaars standpunten bereiken en vertrouwen kweken. Doel is te komen tot een niet door controles gestuurde permanente open dialoog tussen belastingdiensten en MNO's. In verband met centraal verleende concerndiensten zal een belastingdienst bijvoorbeeld een MNO om een toelichting vragen (buiten het kader van een controlescenario) op de door haar gebruikte systematiek. De MNO zal een open dialoog voeren met de belastingdienst om een volledig inzicht te verschaffen in haar systematiek, en zal dit zo nodig onderbouwen met actuele informatie. Het verdient ook aanbeveling regelmatig bijeen te komen om de informatie te actualiseren. Dit kan ertoe leiden dat de belastingdienst specifieke aspecten van de activiteiten van de MNO aanmerkt als conform en derhalve als een laag risico. Als het nadien evenwel passend wordt geacht om een controle uit te voeren, zal deze beter kunnen worden afgestemd op de gebieden die aandacht vereisen. Voorts kan een toetsing van bepaalde fundamentele kwesties (zoals de vraag of er sprake is van een dienst) achterwege blijven, behalve dan dat er een bevestiging wordt gevraagd, op basis van het niveau van vertrouwen en zekerheid dat is opgebouwd in de relatie tussen de belastingdienst en de MNO.
18. Omdat evenwel wordt erkend dat de hierboven beschreven aanpak nog niet algemeen ingang heeft gevonden in Europa en dat een benadering op basis van een volledige controle geen verbetering betekent ten opzichte van de huidige situatie, verdient het aanbeveling onderstaande leidraad te volgen wanneer centraal verleende concerndiensten nader moeten worden onderzocht.

V. KRITISCHE VERONDERSTELLINGEN

19. Deze luiden als volgt:
- (a) de diensten in kwestie zijn zakelijke transacties met weinig risico die marginaal waarde toevoegen;
 - (b) een verleende dienst voldoet aan de OESO-zakelijkheidsnorm, dat wil met name zeggen dat er een prestatie is verricht die aan de ontvanger economische of commerciële waarde toevoegt;
 - (c) een MNO beschikt over een eigen beheersingssysteem en controleprocedures en alle verleende diensten worden aan dat beheersingsproces onderworpen;
 - (d) deugdelijke informatie wordt op verzoek verstrekt.
20. Het is aanvaard dat sommige of alle van deze kritische veronderstellingen in de loop van het proces kunnen worden getoetst.

VI. BESCHRIJVING

21. Beoordelaars kunnen, in het licht van de feiten en omstandigheden van een geval alsook hun ervaring met en kennis van een bepaalde MNO, verschillende benaderingen volgen wanneer zij verzoeken om onderbouwende informatie die zij toereikend achten als bevestiging dat een verleende dienst aan het

zakelijkheidsbeginsel voldoet. Voor een gefundeerde oordeelsvorming is toegang tot toereikende en deugdelijke informatie van wezenlijk belang. In dit document wordt voorgesteld om met de opstelling van een beschrijving grotendeels invulling te geven aan die informatievereiste.

22. Gelet op het routinekarakter en de marginale waardetoevoeging van de diensten zou de beoordelaar met de beschrijving voldoende zekerheid moeten krijgen over het feit dat er, vanuit het oogpunt van de dienstverlener, een dienst is verricht die, vanuit het oogpunt van de ontvanger, economische of commerciële waarde toevoegt en waarvoor de ontvanger - als hij een onafhankelijke partij was geweest - zou hebben betaald of die hij anders zelf had verricht. Er zou dus geen discussie mogen bestaan over de vraag of er al dan niet een dienst is verricht.
23. De precieze inhoud en omvang van een beschrijving kan variëren, maar het is de bedoeling dat een volledige omschrijving relatief beknopt blijft. Het is met name zaak om een evenwicht te behouden tussen het niveau van de vereiste informatie, het laagrisicokarakter van de diensten in kwestie en de potentiële nalevingslast. Naargelang het geval zullen alle of sommige punten uit onderstaande niet-limitatieve lijst aan bod komen:
 - (a) als onderdeel van een gezondheidstoets die tot doel heeft de dienstverlening in een context te plaatsen, kunnen enkele indicatieve verhoudingscijfers worden gevraagd (bijvoorbeeld gemaakte kosten voor conerndiensten in verhouding tot totale bedrijfskosten, of het niveau van de omzet van de conerndiensten in verhouding tot de totale omzet). Dergelijke verhoudingscijfers moeten steeds worden geïnterpreteerd in het licht van het soort activiteiten dat de gelieerde partij verricht;
 - (b) situering van de dienst binnen het algemene kader van de activiteiten van de MNO ter verduidelijking van de achterliggende redenen voor de verlener en de ontvanger van de dienst. Wegens schaalvoordelen kan het bijvoorbeeld efficiënter zijn voor een dochteronderneming om loonlijst- of personeelsdiensten centraal te betrekken. Volgens de economische logica kan het dan weer zinvoller zijn om "op afroep" toegang te hebben tot IT-diensten;
 - (c) een toelichting op de wijze hoe het algemene verrekenprijsbeleid van de MNO aansluit bij de diensten die daadwerkelijk centraal worden verleend;
 - (d) een overzicht van het soort diensten dat wordt verleend en aan wie zij worden verleend;
 - (e) nadere informatie over het voordeel of verwachte voordeel voor de ontvangers. Het voordeel dat aan sommige diensten wordt ontleend, zal voor de hand liggen (bijvoorbeeld loonlijstdiensten). Andere diensten daarentegen, waar het voordeel niet onmiddellijk duidelijk is, zullen verdere toelichting behoeven. Als er bijvoorbeeld wereldwijde promotieactiviteiten worden verricht, is de vraag hoe die prestatie ten goede komt van een individuele dochteronderneming;
 - (f) een toelichting op de structuur waarlangs diensten worden verleend. Er kan sprake zijn van één entiteit die de centrale dienstverlening verzorgt of van verschillende dochterondernemingen die specifieke diensten verlenen binnen

de groep. Beide systemen kunnen ook worden gecombineerd en de wisselwerking tussen die systemen moet inzichtelijk worden gemaakt;

- (g) een omschrijving van de normen die de groep hanteert met betrekking tot zijn controleaanpak en zoals die worden toegepast op diensten. Zo kan er een definitie worden gegeven van directe en indirecte kosten die in de kostenpool worden meegenomen, of van garanties die zijn ingebouwd om te garanderen dat een verdeelsleutel voor een bepaalde dienst steeds op dezelfde wijze wordt toegepast of dat diensten niet worden gedupliceerd;
- (h) een beschrijving van de wijze waarop een kostenpool is opgezet;
- (i) een beschrijving van de verdeelsleutel(s);
- (j) een op zakelijke grondslag gebaseerde rechtvaardiging van de hoogte van de toegepaste opslag dan wel waarom geen toeslag is toegepast;
- (k) een overzicht van de verslaglegging van diensten, daaronder begrepen het factureringssysteem, vereffeningsdatums, betalingswijzen en correcties tussen gebudgetteerde en werkelijke kosten;
- (l) een beschrijving van de wijze waarop fusies of overnames worden ingebed in het dienstverleningssysteem;
- (m) inzicht verschaffen in de wijze waarop nieuwe diensten in het systeem worden geïntegreerd en hoe een dienst wordt beëindigd;
- (n) de behandeling van diensten op afroep;
- (o) een beschrijving van de wijze waarop het dienstverleningssysteem functioneert en wordt geactualiseerd;
- (p) documentatie die kan worden verstrekt.

24. De hierboven beschreven informatie kan op diverse manieren ter beschikking worden gesteld en worden meegedeeld. Er kan uiteraard een specifieke schriftelijke beschrijving worden verstrekt. In voorkomend geval kunnen sommige gegevens mondeling worden verstrekt. Het kan ook voorkomen dat de bestudering van schriftelijke contracten inzicht verschaft in de bredere context en de meeste informatie levert die in een beschrijvend gedeelte wordt opgenomen. Al deze benaderingen of een combinatie ervan zijn geldig. Zaak is dat een en ander resulteert in een begrip van de wijze waarop een dienstverleningssysteem functioneert.

25. Wanneer een beschrijving ter beschikking is gesteld, bestaat de volgende fase erin om na te gaan of er een nadere toelichting is vereist en hoe deze in voorkomend geval moet worden verstrekt.

VII. SPECIFIEKE GEBIEDEN

26. Het beschrijvende gedeelte schetst het algemene kader en geeft ook enkele nadere bijzonderheden. Sommige gebieden zijn belangrijker dan andere om tot een degelijk

onderbouwd oordeel te komen. Hieronder volgen in dat verband enkele verdere richtsnoeren.

VII.1. Is er sprake van een dienst?

27. Het is zaak dat ten genoeg van de beoordelaar wordt aangetoond dat er, vanuit het oogpunt van de dienstverlener, een dienst is verricht die, vanuit het oogpunt van de ontvanger, economische of commerciële waarde toevoegt ter verbetering van zijn commerciële positie en waarvoor de ontvanger zou hebben betaald of die hij anders zelf zou hebben verricht.
28. Het is niet altijd mogelijk om een onomstotelijk bewijs te leveren dat een bepaalde gelieerde partij koppelt aan het voordeel dat aan een bepaalde dienst wordt ontleend. Het beschikbare bewijs moet, mede rekening houdende met eventuele opmerkingen die een MNO maakt, op redelijke wijze worden geïnterpreteerd. Het beginsel dat alle kosten toerekenbaar zijn, moet in gedachten worden gehouden en daarom moeten de kosten voor een dienst, wanneer zij worden geacht niet toewijsbaar te zijn aan een bepaalde gelieerde partij, aan een andere gelieerde partij worden toegerekend, behoudens de respectieve nationale wetgeving die mogelijkterwijs een volledige verrekening van deze kosten niet toestaat.
29. Zoals hierboven reeds werd vermeld, verschilt de mate van zekerheid die een beoordelaar vereist voordat hij aanvaardt dat een dienst is verleend volgens de norm van het zakelijkheidsbeginsel, van geval tot geval. Gelet op het routinekarakter, de courante verrichting en de marginale waardetoevoeging van de diensten, die in een beschrijvende toelichting worden onderbouwd, zou er geen betwisting mogen ontstaan bij de toetsing of er een soort dienst waarop de richtsnoeren in dit document betrekking hebben, werd verleend.

VII.2. Kostenpools

30. Een kwestie die vaak aanleiding tot bezorgdheid geeft, is de kwantitatieve en kwalitatieve inhoud van een kostenpool.
31. Een beoordelaar zal een mate van zekerheid willen verkrijgen, die zal verschillen naargelang de specifieke omstandigheden van het geval, dat alle passende kosten in de pool zijn begrepen en dat ongepaste kosten ervan zijn uitgesloten. Voordat wordt gekeken naar opslag en allocatie, moet eerst zeker worden gesteld dat aandeelhouderskosten en kosten voor diensten die rechtstreeks in rekening zijn gebracht, zijn uitgesloten (d.w.z. totale kosten minus aandeelhouderskosten minus rechtstreeks in rekening gebrachte kosten is gelijk aan te verdelen kosten). Het is eveneens zaak inzicht te hebben in de aard van de kosten die in de pool aanwezig blijven. Deze kunnen zowel directe als indirecte kosten omvatten alsook alle passende operationele kosten van de onderneming als geheel (d.w.z. toezichts-, algemene en administratieve kosten), voor zover deze nog niet zijn opgenomen in de kostencategorieën.
32. In dit deel van de richtsnoeren worden benaderingen voorgesteld, de ene al gedetailleerder dan de andere, om een kostenpool te controleren. Vervolgens wordt nader ingegaan op bepaalde specifieke aspecten die aan bod komen bij de controle van een kostenpool.

33. Deze benaderingen zijn erop gericht een evenwicht te vinden tussen een passend niveau van zekerheid en het vereiste niveau van detail. De beschreven benaderingen kunnen op zichzelf of in combinatie met elkaar worden toegepast en uiteraard kunnen er ook andere benaderingen worden gehanteerd die evenzeer valabel zijn om overeenstemming te bereiken over de samenstelling van een kostenpool.
34. Een beoordelaar kan ervoor kiezen om een grondige evaluatie van een kostenpool te verrichten door de integriteit van de verslaggevings- en controlesystemen te beoordelen. Een dergelijke benadering vereist een goed begrip van de systemen waarvan de MNO gebruik maakt om de integriteit van haar kostenpool te controleren. Er zullen toelichtingen moeten worden gegeven op de controlecriteria, de normen voor de toepassing van die criteria en de beweegredenen achter toegepaste niveaus van opslag en gehanteerde verdeelsleutels. Deze benadering houdt duidelijk verband met de hierboven beschreven permanente dialoog met MNO's.
35. Een andere beoordelaar kan, om het vereiste niveau van zekerheid te bereiken, ervoor kiezen om enkele aanvullende selectieve/willekeurige kostenonderzoeken uit te voeren. Deze benadering ligt in het verlengde van de eerste in de zin dat een algemeen begrip van de procedures voor het creëren van de kostenpool noodzakelijk blijft, waarbij evenwel een verder beperkt onderzoek passend wordt geacht.
36. Nog een andere beoordelaar kan het passend achten om een enigszins grotere mate van detail te hebben dan in de twee voorgaande benaderingen. In dat geval zal in nader detail moeten worden beschreven hoe de kostenpool functioneert. In de context van dit document zou het evenwel bevreemden als een volledige controle van de kostenpool werd verricht. Niettemin kan niet alleen worden gevraagd om een algemeen inzicht te verstrekken, maar ook om nadere informatie te verschaffen op sommige relevante gebieden.
37. Afhankelijk van welke van bovenstaande benaderingen het beste aansluit bij de feiten en omstandigheden van het geval, zou een deel van, dan wel alle onderstaande informatie over een kostenpool kunnen worden gevraagd voor zover deze nog niet in het beschrijvende gedeelte werd verstrekt:
 - (a) de controlenorm van de onderneming/groep die op de pool wordt toegepast, bijvoorbeeld materialiteitsgrenzen; bewijsnorm;
 - (b) een toelichting op de kostentoerekeningsmethode die wordt gebruikt voor de toewijzing van directe en indirecte kosten aan de pool. Wanneer er sprake is van centra die meerdere diensten verlenen, zal een beschrijving moeten worden gegeven van de wijze waarop de kosten worden behandeld;
 - (c) de basis waarop als aandeelhouderskosten aangemerkte kosten specifiek van de pool zijn uitgesloten. Het kan voorkomen dat een afzonderlijke analyse van deze kosten omwille van de volledigheid wordt voorgelegd;
 - (d) een beschrijving en analyse van de kostencategorieën van de pool (bijvoorbeeld IT, boekhouding, human resources);
 - (e) de oorsprong van elke toegepaste opslag en een inventarisatie van kosten die worden verdeeld zonder opslag;

- (f) een beschrijving en analyse van toegerekende kosten. Bijzonderheden zullen met name vereist zijn wanneer kosten voor wereldwijde diensten aan individuele gelieerde partijen worden toegerekend;
- (g) een vergelijking tussen de totale kosten van de pool en de totale toegerekende kosten om te garanderen dat de toegerekende kosten niet hoger zijn dan de totale kosten.

VII.3. Facturering

- 38. De aandacht wordt ook gevestigd op wat kan worden omschreven als legitieme verwachtingen wanneer een kostenpool aan een kritische analyse wordt onderworpen.
- 39. Er zijn vaak geen facturen beschikbaar wanneer het bij de toegerekende kosten om intern omgeslagen directe of indirecte kosten gaat. In die omstandigheden zal een toelichting moeten worden gegeven op de logica en de procedures die zijn toegepast om tot de toegerekende kosten te komen. Als er geen absoluut cijfer beschikbaar is, moet worden beoordeeld of het passend is om specifieke kosten in de kostenpool op te nemen en of het bedrag een billijke weergave van de gemaakte kosten is.
- 40. Als er wel facturen voorhanden zijn, zijn zij vaak een combinatie van derdenkosten en interne kosten die zijn samengebracht op een definitieve factuur. Het is correct om definitieve kosten op één definitieve factuur weer te geven, ook al is die een verzameling van eerder gefactureerde kosten die zijn gemaakt door verschillende entiteiten die hebben bijgedragen aan de uiteindelijk verleende dienst. Gelieerde partij A kan bijvoorbeeld, wanneer zij routineondersteuning op IT-gebied verleent, aspecten van die ondersteuning uitbesteden aan gelieerde partij B. Gelieerde partij B kan op haar buurt uitbesteden aan onafhankelijke partij C. De factuur die in de kostenpool van A wordt opgenomen, zal de door gelieerde partij B afgegeven factuur zijn. Ofschoon redelijkerwijs kan worden verlangd dat een factuur wordt voorgelegd en de oorsprong ervan duidelijk is, zou het in dit soort scenario onredelijk zijn om een definitieve opsplitsing te verwachten van de samenstellende elementen van een factuur van B aan C en mogelijk verder in de keten. Dit is met name het geval omdat een factuur van de ene onafhankelijke onderneming aan de andere gewoonlijk geen opsplitsing bevat naar oorsprong en samenstellende elementen van die factuur (of de mogelijkheid daartoe inhoudt).

VII.4. Aandeelhouderskosten

- 41. In de nationale wetgeving, administratieve procedures en jurisprudentie zijn er nauwelijks definities of andere gegevens voorhanden over activiteiten die aandeelhouderskosten vormen.
- 42. De OESO-richtlijnen verwijzen naar bepaalde activiteiten die aandeelhoudersactiviteiten vormen. In bijlage 2 is een niet-limitatieve lijst opgenomen die zowel bestaande elementen uit de OESO-richtlijnen omvat als extra diensten die het Forum heeft geëvalueerd en erkend als prestaties die regelmatig als aandeelhouderskosten worden aangemerkt. De indeling is altijd afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden.

43. Er bestaat evenwel een fundamentele benchmarktoets die kan worden verricht om te bepalen of kosten al dan niet aandeelhouderskosten zijn.
44. Dit uittreksel uit punt 7.9 van de OESO-richtlijnen werpt een duidelijk licht op deze kwestie: *"Bij een gering aantal van dergelijke gevallen kan een interne groepsactiviteit verricht worden met betrekking tot concernonderdelen, ook al hebben die concernonderdelen geen behoefte aan de activiteit (en zouden ze niet bereid zijn ervoor te betalen, indien ze onafhankelijke ondernemingen waren). Een dergelijke activiteit zou een activiteit kunnen zijn die een concernonderdeel (meestal de moedermaatschappij of een regionale houdstermaatschappij) alleen verricht vanwege haar eigendomsbelang in één of meer andere concernonderdelen, d.w.z. in haar hoedanigheid als aandeelhouder. Dit soort activiteit rechtvaardigt niet het in rekening brengen ervan aan de ontvangende ondernemingen."*
45. Oordeelsvorming is vereist wanneer een activiteit niet alleen de vervulling van een aandeelhouderstaak behelst, maar ook extra voordeel oplevert. Een bestuurder van een moedermaatschappij kan taken vervullen die verband houden met het eigendomsbelang van die maatschappij in andere concernonderdelen. Een dergelijke activiteit wordt gewoonlijk als aandeelhouderskosten aangemerkt. Het is ongepast om als zodanig aangemerkte kosten rechtstreeks dan wel via een kostenpool in rekening te brengen.
46. Het kan evenwel voorkomen dat een bestuurder deze, in eerste instantie in zijn hoedanigheid van aandeelhouder verrichte taken op zodanige wijze vervult dat een extra dienst wordt verleend en een voordeel wordt ontvangen dat het eigendomsbelang van de moedermaatschappij te boven gaat.
47. In dat geval rijst de vraag of er in feite een extra dienst is verleend. Om deze vraag te beantwoorden, moet het volgende in overweging worden genomen: heeft de volledige groep er baat bij of is het voordeel toerekenbaar aan een bepaalde dochteronderneming? Hoe moeten de kosten worden omgeslagen en is een correcte zakelijke prijs toegepast? Het antwoord ligt in de opsplitsing van de kosten over de moedermaatschappij en de dochterondernemingen. Die opsplitsing zal afhankelijk zijn van de bedrijfstak, het soort onderneming en de verleende dienst, hetgeen tot de conclusie leidt dat de enige haalbare aanpak erin bestaat om ieder geval apart te beoordelen.

VII.5. Verdeelsleutels

48. Over verdeelsleutels zijn er in de OESO-richtlijnen twee commentaren opgenomen die van groot belang zijn:

"Elke indirecte methode dient ontvankelijk te zijn voor de commerciële kenmerken van elk afzonderlijk geval (bijv. de allocatiesleutel snijdt houdt, gezien de omstandigheden), dient een beveiliging te bevatten tegen manipulatie, voldoet aan deugdelijke accounting principes, en dient in staat te zijn prijzen of kostenallocaties te produceren die evenredig zijn met de daadwerkelijke of redelijkerwijs te verwachten voordelen voor de ontvanger van de dienst." (OESO 7.23)

"Om aan het arm's length principe te kunnen voldoen, dient de gekozen allocatiemethode te leiden tot een resultaat dat overeenkomt met wat

vergelijkbare onafhankelijke ondernemingen bereid geweest zouden zijn te accepteren." (OESO 7.24)

49. Wanneer een voor de hand liggende verdeelsleutel wordt toegepast voor het verlenen van een enkele dienst, mag dit voor de beoordelaar geen probleem vormen (bijvoorbeeld een loonlijstdienst die wordt toegerekend volgens het personeelsbestand).
50. Wanneer meer dan een dienst wordt verleend in het kader van één contract, kan het zijn dat meerdere verschillende verdeelsleutels moeten worden toegepast. Bij de keuze van een verdeelsleutel zullen verschillende factoren een rol spelen, afhankelijk van de specifieke omstandigheden. Het zou evenwel onlogisch zijn om een verschillende verdeelsleutel toe te passen op verschillende ontvangers van dezelfde diensten.
51. Van belang is dat iedere verdeelsleutel kan worden verantwoord en consistent wordt toegepast (en op regelmatige basis wordt geëvalueerd). Er moet een evenwicht zijn tussen de nauwkeurigheid van de sleutel en de lasten die zouden worden veroorzaakt door de keuze van een complexe sleutel die slechts een geringe verbetering oplevert ten opzichte van een sleutel die in de praktijk gemakkelijker kan worden toegepast.
52. De hierboven beschreven pragmatische aanpak komt erop neer dat elke verdeelsleutel, ongeacht de keuze die wordt gemaakt, verantwoord en consistent toegepast moet kunnen worden.
53. Ofschoon de toepassing van een specifieke verdeelsleutel zal afhangen van de feiten en omstandigheden van een specifiek geval, zijn de volgende sleutels gangbaar:
 - (a) IT: aantal pc's
 - (b) Bedrijfsbeheerssoftware (bv. SAP): aantal licenties
 - (c) Human resources: aantal personeelsleden
 - (d) Gezondheid en veiligheid: aantal personeelsleden
 - (e) Managementontwikkeling: aantal personeelsleden
 - (f) Fiscaliteit, boekhouding, enz.: omzet of omvang van de balans
 - (g) Marketingdiensten: omzet
 - (h) Wagenparkbeheer: aantal voertuigen
54. Er zij op gewezen dat er ook complexere verdeelsleutels kunnen worden gebruikt.
55. Het kan voorkomen dat in het verleden al een verdeelsleutel is overeengekomen die in overeenstemming is met het zakelijkheidsvereiste en tot een overeenkomstige prijs leidt. Het is niet de bedoeling dat deze richtsnoeren automatisch tot een herziening nopen van wat reeds bestaat.

VII.6. Diensten "op afroep" (OESO 7.16-7.17)

56. Een ander punt dat enige verdere aandacht kan vereisen, is de behandeling van zogenoemde "afroepcontracten", "oproepcontracten" of "stand-bycontracten". In derdenverhoudingen is het gebruikelijk dat er afspraken worden gemaakt om een beroep te kunnen doen op diensten wanneer dat nodig is. De implicaties hiervan zijn drieledig: moet een vergoeding in rekening worden gebracht uitsluitend voor de mogelijke toegang tot een dienst, welke extra vergoeding moet in voorkomend geval in rekening worden gebracht als daadwerkelijk een beroep wordt gedaan op de dienst, en wat zijn de gevolgen als in een bepaald jaar geen gebruik wordt gemaakt van de dienst?
57. Ten eerste moet er een infrastructuur voorhanden zijn om diensten te kunnen aanbieden en aan de verplichtingen van de afroepregeling te kunnen voldoen. In sommige gevallen kan het redelijk zijn dat een vergoeding wordt aangerekend om de infrastructuurkosten en een opslag te dekken. Evenzo kan het in andere gevallen redelijk zijn dat een gebruiker een vergoeding betaalt voor de mogelijke toegang tot die infrastructuur, maar geen extra vergoeding wanneer daadwerkelijk een beroep wordt gedaan op de overeengekomen afroepregeling. Anders is de situatie waarin om een specifieke dienst wordt verzocht die buiten de reikwijdte van de normale afroepdienst valt. In dat geval is een aparte extra vergoeding passend en worden rechtstreeks kosten aangerekend.
58. Het kan voorkomen dat een concernonderdeel in een bepaald jaar geen beroep moet doen op een afroepdienst, maar dat hoeft niet te betekenen dat het de dienst het daaropvolgende jaar niet contracteert. Het hoeft ook niet te betekenen dat het concernonderdeel aanspraak kan maken op een vermindering van de jaarlijkse vergoeding omdat het in een jaar geen beroep op de dienst heeft gedaan. De vergoeding zal veeleer afhangen van de risico-inschatting van de dienstverlener en de risicobereidheid van de gebruiker op jaarbasis.

VII.7. Een zakelijke vergoeding

59. Zoals zo vaak gezegd is de vaststelling van verrekenprijzen veeleer een kunst dan een exacte wetenschap en er moet derhalve een zekere mate van oordeelsvorming mogelijk zijn in verband met het bewijsmateriaal dat moet worden voorgelegd om een verrekenprijs te kunnen beoordelen en te kunnen nagaan of een bepaalde methode tot een redelijke schatting van een zakelijke prijs leidt (OESO 1.12-1.13 en 1.68-1.69).

VII.8. Methodologie

60. Het kan voorkomen dat in het verleden al een andere dan in de OESO-richtlijnen beschreven methoden is overeengekomen die in overeenstemming is met het zakelijkheidsvereiste en tot een overeenkomstige prijs leidt (OESO 1.68). Het is niet de bedoeling dat deze richtsnoeren een dergelijke methode vervangen.
61. Als voor een bepaalde dienst gemakkelijk een geschikte CUP (vergelijkbare prijs in een vrije markttransactie) kan worden gevonden, is dat de meest doelmatige weg om een geschil op te lossen. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer de beoordeelde dienst aan onafhankelijke derden werd geleverd of een vergelijkbare dienst van derden werd betrokken.

62. Bij conerndiensten is het evenwel vaker het geval dat geen geschikte CUP's kunnen worden gevonden. Ofschoon dan gewoonlijk een van de andere OESO-methoden relevant kan zijn om een dienst aan het zakelijkheidsbeginsel te toetsen, wordt opgemerkt dat een op kosten gebaseerde methode in dat geval de meest gebruikelijke methode blijkt te zijn (OESO 7.31).

VII.9. Beschouwingen met betrekking tot opslag

63. Aangezien de marginaal waarde toevoegende diensten waarop dit document betrekking heeft, in de regel slechts een bescheiden opslag vereisen, is de vaststelling van een passende kostengrondslag relatief van groter belang.
64. Zodra de kostengrondslag van een bepaalde dienst is vastgesteld, is het passend om na te gaan welke opslag, in voorkomend geval, aan deze kosten moet worden toegevoegd. In de OESO-richtlijnen wordt erkend dat niet altijd een opslag moet worden toegevoegd (OESO 7.33 en 7.36). Vervolgens staat in de richtlijnen dat, ofschoon een opslag in principe passend kan zijn, een kosten-batenanalyse kan aangeven dat een belastingdienst genoeg kan nemen met het alloceren van de kosten (OESO 7.37).
65. Wanneer het passend is om een opslag toe te voegen, zal deze gewoonlijk bescheiden zijn en de ervaring leert dat een opslag zich in de regel binnen een bandbreedte van 3 tot 10 % beweegt en vaak circa 5 % bedraagt. Deze vaststelling is evenwel afhankelijk van de feiten en omstandigheden die een andere opslag kunnen rechtvaardigen.
66. Het karakter van de diensten waarop deze richtsnoeren betrekking hebben, doet vermoeden dat een grondige analyse van de vijf vergelijkbaarheidsfactoren, waaronder de functie-analyse, tezamen met een geschikte benchmark waarin een kwantitatieve en kwalitatieve toetsing van de potentiële vergelijkbare grootheden wordt verricht om een passende opslag vast te stellen, een werkwijze is die teveel middelen vereist. Daarom zou een beoordelaar genoeg kunnen nemen met een minder omstandige gegevensverzameling om de voorgestelde opslag te evalueren. Deze minder omstandige gegevensverzameling moet uiteraard de zakelijkheidstoets doorstaan. Een beoordelaar kan in min of meerdere mate rekening houden met onderstaande niet-limitatieve lijst om tot een eindoordeel te komen:
- (a) de onderliggende reden en het bewijs waarop de dienstverlener zich heeft gebaseerd om de opslag vast te stellen;
 - (b) de ervaring en de kennis die de beoordelaar heeft in verband met de opslag die in de regel wordt vastgesteld voor het soort diensten waarop deze richtsnoeren betrekking hebben;
 - (c) het ruimere bewijsmateriaal dat uit statistisch onderzoek beschikbaar is;
 - (d) gepubliceerde praktijken/ervaringen, bijvoorbeeld van sommige belasting-diensten.
67. Het kan voorkomen dat dezelfde opslag wordt toegepast op een verscheidenheid van diensten die in het kader van één contract worden verleend. Dit kan een aanvaardbare

werkwijze zijn als uit een evaluatie blijkt dat de diensten in kwestie een vergelijkbare opslag zouden krijgen en de verwachte afwijkingen minimaal zullen blijven.

VIII. DOCUMENTATIE

68. In de OESO-richtlijnen (punt 5.4) wordt verwezen naar principes van goed koopmanschap om na te gaan of een verrekenprijs geschikt is voor fiscale doeleinden en te bepalen welke bewijsstukken vereist zijn ter onderbouwing van de gehanteerde verrekenprijs.
69. Dit punt wordt herhaald in paragraaf 2.3.1 van het verslag van het Forum over EU-TPD, dat als volgt luidt:
- "Het principe van goed koopmanschap, dat gebaseerd is op economische beginselen, brengt met zich mee dat het soort bewijsmateriaal dat passend zou zijn voor een transactie van hoge waarde, zeer verschillend kan zijn van het soort bewijsmateriaal dat passend zou zijn voor een transactie waarvan de totale waarde aanzienlijk kleiner is."
70. Wanneer dit principe wordt toegepast op de diensten waarop deze richtlijnen betrekking hebben, is het mogelijk dat er geen documentatie, daaronder begrepen schriftelijke overeenkomsten, beschikbaar is. Het ontbreken van schriftelijke documentatie mag evenwel niet de doorslaggevende factor zijn om de feitelijke verlening of het voordeel van een dienst te betwisten, maar moet een van de elementen zijn in een algemeen feitenpatroon waarop een beslissing wordt gebaseerd (OESO 7.18).
71. Rekening houdende met de cumulatieve aard van deze benadering - behandeling van routinediensten, aanvaarding van bepaalde kritische veronderstellingen, opstelling van een beschrijving en toelichtingen op kostenpools - ligt het voor de hand dat aan het doel van het vragen om ondersteunende documentatie al is voldaan.
72. Het kan evenwel dienstig zijn om te herhalen wat een bruikbaar en proportioneel documentatiepakket kan omvatten:
- (a) een beschrijvend gedeelte zoals hierboven uiteengezet;
 - (b) schriftelijke overeenkomsten;
 - (c) informatie over een kostenpool zoals hierboven uiteengezet;
 - (d) verantwoording van de toegepaste OESO-methode;
 - (e) controle op de toegepaste zakelijke prijs;
 - (f) factureringssysteem en facturen – zie beschrijvend gedeelte.
73. Er zij op gewezen dat informatie uit een bron (bijvoorbeeld een schriftelijke overeenkomst) de gegevens kan leveren die in een andere bron moeten worden vermeld (bijvoorbeeld een beschrijvend gedeelte). Het omstandige gebruik van geautomatiseerde systemen biedt ook de mogelijkheid om summiere informatie te

bekijken waardoor mogelijkwerwijs geen behoefte meer bestaat aan uitgebreidere basisdocumentatie.

IX. OVERWEGINGEN VOLGENDE OP DE TOETSING

74. Met het oog op latere raadpleging verdient het aanbeveling om het beschrijvende gedeelte aan het eind van de procedure aan het dossier toe te voegen en voorzieningen te treffen om het regelmatig bij te werken.
75. Er kan immers bezwaarlijk worden gesproken van een efficiënte aanwending van middelen als geen rekening wordt gehouden met vaststellingen van eerdere toetsingen. Er kan een procedure voor de rapportage van uitzonderingen worden overeengekomen wanneer de situatie gelijk is gebleven, eventueel met de veronderstelling dat passende prijsaanpassingen zijn doorgevoerd, tenzij aan de belastingdienst anderszins is meegedeeld.
76. Een belastingdienst moet zich de vraag stellen of een uitwisseling van inlichtingen passend is en een MNO zou een deel van haar documentatie in het kader van haar eventuele EU-TPD-beleid op dit specifieke gebied kunnen richten.
77. In overeenstemming met de EU-TPD-gedragscode mogen de lidstaten geen sanctie wegens niet-naleving van documentatieverplichtingen opleggen wanneer belastingplichtigen de hierboven beschreven informatie te goeder trouw, op redelijke wijze en binnen een redelijke termijn verstrekken.
78. Een toetsing kan aanleiding geven tot een correctie. Als de correctie het gevolg is van de afwijzing van bepaalde kosten, moet dit worden gemotiveerd zodat de kosten elders kunnen worden toegerekend en het beginsel dat alle kosten toerekenbaar zijn, kan worden gehandhaafd.
79. Een correctie kan dan de basis vormen van een onderlingoverlegprocedure in het kader van een dubbelbelastingverdrag en/of het arbitrageverdrag. In dat geval zou het passend zijn om de bevoegde autoriteiten te wijzen op het feit dat de richtsnoeren zijn toegepast. Bij ontstentenis van nieuwe elementen kan het gerechtvaardigd zijn de correctie zonder verder onderzoek te aanvaarden.

X. CONCLUSIES

80. Het Forum concludeert dat deze richtsnoeren het in het merendeel van de gevallen die onder het toepassingsgebied ervan vallen, gemakkelijker zullen maken om te toetsen of en ermee in te stemmen dat het zakelijkheidsbeginsel werd toegepast.
81. Het Forum erkent dat dit verslag specifiek is gewijd aan diensten die marginaal waarde toevoegen, maar is van oordeel dat sommige kritische veronderstellingen en elementen ook kunnen gelden voor complexere diensten die een hoge waarde toevoegen.
82. Het Forum zal het effect van deze richtsnoeren regelmatig monitoren en met name erop toezien dat de toegevoegde opslagen relevant blijven.

BIJLAGE 1: Lijst van courante concerndiensten die mogelijkwijs binnen de reikwijdte van dit document vallen

A. Informatietechnologiediensten, zoals:

- A.1. bouw, ontwikkeling en beheer van het informatiesysteem;
- A.2. onderzoek, ontwikkeling, installatie en periodiek/buitengewoon onderhoud van software;
- A.3. onderzoek, ontwikkeling, installatie en periodiek/buitengewoon onderhoud van hardware;
- A.4. aanlevering en verzending van data; en
- A.5. back-updiensten.

B. Humanresourcesdiensten, zoals:

- B.1. activiteiten op het gebied van wetgeving, contracten, administratie, sociale zekerheid en belastingen, die verband houden met gewoon en buitengewoon beheer van personeel;
- B.2. selectie en werving van personeel;
- B.3. ondersteuning bij carrièreplanning;
- B.4. ondersteuning bij de vaststelling van vergoedings- en beloningsstelsels (inclusief aandelenoptieplannen);
- B.5. vaststelling van de personeelsbeoordelingsprocedure;
- B.6. opleiding van personeel;
- B.7. uitlening van personeel gedurende een beperkte periode;
- B.8. coördinatie van de uitwisseling van personeel op tijdelijke of permanente basis; en beheer van ontslagen.

C. Marketingdiensten, zoals:

- C.1. onderzoek, ontwikkeling en coördinatie van marketingactiviteiten;
- C.2. onderzoek, ontwikkeling en coördinatie van promotieactiviteiten;
- C.3. onderzoek, ontwikkeling en coördinatie van reclamecampagnes;
- C.4. marktonderzoek;
- C.5. ontwikkeling en beheer van internetwebsites;
- C.6. publicatie van tijdschriften voor klanten van de dochteronderneming (ook als zij betrekking hebben op de volledige groep).

D. Juridische diensten, zoals:

- D.1. bijstand bij de opstelling en beoordeling van contracten en overeenkomsten;
- D.2. doorlopend juridisch advies;
- D.3. opstelling van en opdrachtgeving tot juridische en fiscale adviezen;
- D.4. bijstand bij het nakomen van wettelijke verplichtingen;
- D.5. bijstand in rechtszaken;
- D.6. gecentraliseerd beheer van de relaties met verzekeringsmaatschappijen en -makelaars;
- D.7. belastingadvies;
- D.8. verrekenprijsstudies; en
- D.9. bescherming van immateriële zaken.

E. Boekhoud- en administratiediensten, zoals:

- E.1. bijstand bij de opstelling van het budget en de bedrijfsplannen; bijhouden van de verplichte boeken en rekeningen;
- E.2. bijstand bij de opstelling van periodieke financiële staten, jaar- en buitengewone balansen of rekeningoverzichten (andere dan de geconsolideerde jaarrekening);
- E.3. bijstand met het oog de naleving van fiscale verplichtingen, zoals indiening van belastingaangiften, berekening en betaling van belastingen, enz.; gegevensverwerking;
- E.4. controle van de rekeningen van de dochteronderneming en beheer van het factureringsproces.

F. Technische diensten, zoals:

- F.1. bijstand in verband met bedrijfsruimten, machinepark, outillage, processen enz.;
- F.2. planning en uitvoering van gewone en buitengewone onderhoudswerkzaamheden aan bedrijfsruimten en voorzieningen;
- F.3. planning en uitvoering van gewone en buitengewone herstructureringen met betrekking tot bedrijfsruimten en voorzieningen;
- F.4. overdracht van technische knowhow;
- F.5. het geven van richtsnoeren voor productinnovatie;

- F.6. productieplanning om overcapaciteit zoveel mogelijk te beperken en efficiënt aan de vraag te voldoen;
- F.7. bijstand bij het plannen en verrichten van kapitaaluitgaven;
- F.8. efficiencybewaking; en
- F.9. engineeringdiensten.

G. Kwaliteitsborgingsdiensten, zoals:

- G.1. zorgen voor kwaliteitsbeleid en kwaliteitsnormen inzake productie en verlening van diensten;
- G.2. bijstand bij het behalen van kwaliteitscertificaten (bv. ISO 9000); en
- G.3. ontwikkeling en uitvoering van klanttevredenheidsprogramma's.

H. Overige diensten:

- H.1. diensten op het gebied van strategie- en bedrijfsontwikkeling indien er een verband is met een bestaande of op te richten dochteronderneming;
- H.2. bedrijfsveiligheid;
- H.3. onderzoek en ontwikkeling;
- H.4. gebouwen- en faciliteitenbeheer;
- H.5. logistieke diensten;
- H.6. voorraadbeheer;
- H.7. advies inzake vervoers- en distributiestrategie;
- H.8. opslag;
- H.9. inkoop van diensten en grondstoffen;
- H.10. kostenbewaking;
- H.11. verpakkingsdiensten.

BIJLAGE 2: Niet-limitatieve en niet-normatieve lijst van aandeelhouderskosten
(cursieve tekst is overgenomen uit de OESO-richtlijnen)

Op basis van de discussie tijdens de vergadering van het Forum van maart 2009 kan de conclusie worden getrokken dat de in deze tabel opgenomen kosten gewoonlijk kunnen worden aangemerkt als kosten die zijn gemaakt ten behoeve van de moedermaatschappij. Het Forum concludeerde echter dat bij de analyse steeds de volgende vragen zullen moeten worden beantwoord voor elk van de vermelde kosten: komen zij ten voordele van de volledige groep of alleen ten voordele van de moedermaatschappij, moeten zij aan de dochterondernemingen worden toegerekend of worden geacht ten voordele van een bepaalde dochteronderneming te komen? Daarom zal steeds ieder geval op zich moeten worden beoordeeld.

	Omschrijving van kosten die als aandeelhouderskosten zijn aan te merken	Opmerkingen
a.	<i>Kosten van activiteiten die samenhangen met de wettelijke structuur van de moedermaatschappij zelf (zie punt 7.10a van de OESO-richtlijnen)</i>	Gewoonlijk aandeelhouderskosten, maar zie hieronder
a.1.	<i>Kosten van aandeelhoudersvergaderingen van de moedermaatschappij, inclusief kosten voor de aankondiging ervan</i>	Aandeelhouderskosten
a.2.	<i>Kosten van uitgifte van aandelen in de moedermaatschappij</i>	Aandeelhouderskosten
a.3.	Kosten van de raad van bestuur van de moedermaatschappij die samenhangen met de wettelijke taken van een bestuurder als lid van de raad van bestuur	In het OESO-verslag van 1984 wordt erkend dat bestuurders activiteiten kunnen verrichten die ten voordele van de dochterondernemingen komen, zodat alleen het gedeelte van de kosten dat betrekking heeft op de raad van bestuur, als aandeelhouderskosten kan worden aangemerkt. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een of meer bestuurders kwalificaties en vaardigheden hebben die verder reiken dan de enkele holdingfunctie en kennis en vaardigheden behelzen die relevant zijn voor de activiteiten van de dochterondernemingen. <u>Conclusies van het Forum:</u> Een beoordeling per geval is altijd passend omdat een bestuurder

		activiteiten kan verrichten die (ten dele of geheel) specifiek ten voordele komen van (een) dochtermaatschappij(en) en waarvoor dus mogelijkterwijs een toerekening moet gebeuren.
a.4.	Kosten voor de naleving van de belastingwetgeving door de moedermaatschappij (belastingaangiften, boekhouding enz.)	Aandeelhouderskosten
b.	<i>Kosten die samenhangen met verslagleggingseisen van de moedermaatschappij, waaronder de consolidatie van rapporten (zie punt 7.10b van de OESO-richtlijnen)</i>	Aandeelhouderskosten
b.1.	Kosten voor het geconsolideerde financieel rapport van de moedermaatschappij	Aandeelhouderskosten
b.2.	Kosten voor de geconsolideerde jaarrekening van de groep	<p><u>Conclusies van het Forum:</u></p> <p>Bedoelde kosten: alle kosten die voor consolidatie op enig niveau noodzakelijk zijn.</p> <p>De kosten kunnen de moedermaatschappij of de dochteronderneming betreffen en dan rijst de vraag aan wie zij ten goede komen. Er kan een vergelijkbaar voordeel zijn voor de dochterondernemingen, maar consolidatie is een activiteit van de groep als zodanig. Enkele leden hebben verklaard dat lokale kosten van de dochterondernemingen in de praktijk niet worden doorberekend aan de moedermaatschappij, omdat het te duur zou zijn om deze kosten te identificeren en apart te behandelen.</p>
b.3.	Kosten in verband met de uitvoering en de naleving van grensoverschrijdende consolidatie voor belastingdoeleinden. De belastingwetgeving van sommige lidstaten voorziet in grensoverschrijdende fiscale consolidatie waarbij de moedermaatschappij de verplichting	<p>Aandeelhouderskosten</p> <p>De dochteronderneming kan evenwel in uitzonderlijke gevallen een voordeel behalen uit de consolidatie, zoals het ongedaan maken van bronbelasting die anderszins zou zijn geheven in het land van de moedermaatschappij op</p>

	heeft om informatie te verzamelen bij haar dochterondernemingen en formele vereisten in acht te nemen, zoals het aanbrengen van correcties voor fiscale doeleinden in de rekeningen van haar buitenlandse dochterondernemingen met het oog op de berekening van de geconsolideerde inkomsten voor de vennootschapsbelasting. Deze kosten worden uitsluitend ten behoeve van de moedermaatschappij gemaakt.	uitkeringen van die maatschappij
b.4.	Kosten in verband met de controle van de moedermaatschappij	Aandeelhouderskosten
c.	<i>Kosten van bijeenbrengen van gelden voor de aankoop van haar [= de moedermaatschappij] deelnemingen (zie punt 7.10c van de OESO-richtlijnen)</i>	Aandeelhouderskosten
d.	<i>Kosten van management en toezichthoudende activiteiten (monitoring) met betrekking tot het management en de bescherming van de investering als zodanig in deelnemingen, tenzij een onafhankelijke partij bereid zou zijn geweest deze dienst te betalen of zelf te verrichten:</i>	Gewoonlijk aan te merken als aandeelhouderskosten
d.1.	Kosten voor de controle van de rekeningen van de dochteronderneming door de moedermaatschappij wanneer deze uitsluitend ten behoeve van de moedermaatschappij wordt verricht	Aandeelhouderskosten Als de controle echter ook in het belang van de dochteronderneming is, is de activiteit ten dele een conserndienst: dit is het geval wanneer de controle verplicht is volgens de wetgeving van het land van oprichting van de dochteronderneming, wanneer het controleverslag wordt gepubliceerd met de jaarrekening van de dochteronderneming of op haar website of, in het algemeen, door de dochteronderneming wordt gebruikt (bv. aan een bank wordt voorgelegd wanneer zij een lening aanvraagt of door het management van de dochteronderneming zelf wordt gebruikt).
d.2.	Kosten voor de opstelling en de controle van de jaarrekening van de	Aandeelhouderskosten, tenzij deze activiteit een positief effect heeft op de

	dochteronderneming in overeenstemming met de verslagleggingsbeginselen van de landen van de moedermaatschappij (bv. US GAAP)	activiteiten van de dochteronderneming als zodanig en niet alleen omdat zij deel uitmaakt van de groep. Dit kan het geval zijn wanneer de jaarrekening die is opgesteld volgens de verslagleggingsbeginselen van de moedermaatschappij, door de moedermaatschappij zelf wordt gebruikt voor diensten aan de dochteronderneming, zoals marktanalyse, budgettering, enz.
d.3.	Kosten van informatietechnologie	<p><u>Conclusies van het Forum:</u></p> <p>Deze kosten worden zelden uitsluitend ten behoeve van de moedermaatschappij gemaakt. Een beoordeling per geval is derhalve noodzakelijk.</p>
d.4.	Kosten voor de algemene evaluatie van de prestaties van de concernonderdelen, indien deze niet samenhangen met de adviesverlening aan de dochterondernemingen	<p><u>Conclusie van het Forum:</u></p> <p>Deze kosten kunnen uitsluitend ten behoeve van de moedermaatschappij worden gemaakt en zijn in dat geval uitsluitend aandeelhouderskosten; in vele gevallen kunnen zij echter ook het beheer van de dochteronderneming helpen te verbeteren en moeten zij dus toegerekend worden.</p>
e.	Kosten om het concern te reorganiseren, nieuwe onderdelen aan te kopen of een divisie op te heffen	<p><u>Conclusies van het Forum:</u></p> <p>De OESO buigt zich momenteel over bedrijfsreorganisaties en toekomstige OESO-conclusies zouden nuttig kunnen zijn.</p> <p>Er is voorgesteld om ieder geval apart te beoordelen omdat er ook directe voordelen voor de gereorganiseerde entiteit kunnen zijn.</p> <p>OESO-opmerkingen: De OESO wijst erop dat in punt 7.12 van haar verrekenprijnsrichtlijnen sprake is van "de analysering van de vraag of het concern gereorganiseerd dient te worden, of er nieuwe concernonderdelen aangekocht dienen te worden of dat een divisie opgeheven</p>

		<p>dient te worden", hetgeen veel beperkter is qua toepassingsgebied. Volgens de OESO dienen reorganisatiekosten zoals de afschrijving van activa, beëindiging van dienstbetrekkingen enz. niet als aandeelhouderskosten of een dienst te worden aangemerkt, maar moet per geval worden beoordeeld welke entiteit deze kosten moet dragen, met name afhankelijk van de rechten en andere activa van de partijen.</p> <p>In het ontwerp van de OESO-discussienota over verrekenprijzaspecten van bedrijfsreorganisaties is nog niet eenduidig bepaald welk onderdeel binnen een MNO-groep de reorganisatiekosten moet dragen, en de OESO concludeert voorlopig dat dit, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval, het gereorganiseerde onderdeel, een andere groepsmaatschappij die profijt haalt uit de verplaatsing van een activiteit, de moedermaatschappij, verschillende concernonderdelen enz. kan (kunnen) zijn.</p>
f.	Kosten voor de eerste notering van de moedermaatschappij aan een beurs en kosten voor de activiteiten die samenhangen met de beursnotering van de moedermaatschappij, in de jaren volgende op de eerste notering (bijvoorbeeld opstelling van documenten die door de beurstoezichthouder worden gevraagd)	Aandeelhouderskosten
g.	Kosten van de moedermaatschappij voor de betrekkingen met beleggers	Aandeelhouderskosten
g.1.	Kosten van persconferenties en overige communicatiekosten met i) aandeelhouders van de moedermaatschappij, ii) financieel analisten, iii) fondsen en iv) andere belanghebbenden van de moedermaatschappij	
h.	Onderzoek naar en tenuitvoerlegging van de financieringsstructuur van de dochterondernemingen	Beoordeling per geval

i.	Kosten voor de verhoging van het aandelenkapitaal van de dochteronderneming	Beoordeling per geval
j.	<p>Andere activiteiten die als aandeelhoudersactiviteiten worden aangemerkt:</p> <p>Activiteiten die samenhangen met de invoering van en voldoening aan wettelijke regels en gedragsregels inzake "corporate governance" bij de moedermaatschappij zelf of de groep als geheel</p>	Aandeelhouderskosten

Aanhangsel II

VERSLAG OVER NIET-EU-DRIEHOEKSSITUATIES

1. INLEIDING

1. In overeenstemming met de besprekingen die hebben plaatsgevonden tijdens de vergaderingen van het Gezamenlijk Forum voor verrekenprijzen op 23 oktober 2007 en 21 februari 2008, werd een subgroep belast met de verdere studie van verrekenprijsgevallen in driehoekssituaties. De subgroep is bijeengekomen in Brussel op 15 januari 2008, 29 april 2008, 8 juli 2008 en 23 januari 2009.
2. Dit verslag is gebaseerd op de werkzaamheden van de subgroep zoals gepresenteerd in maart 2009 op de plenaire vergadering.
3. Dit verslag reikt enkele niet-normatieve benaderingen aan voor de beslechting van verrekenprijsgeschillen in niet-EU-driehoekssituaties, zoals hierna omschreven, onverminderd de mogelijkheid dat het EU-arbitrageverdrag ten dele of volledig toepassing kan vinden op dergelijke gevallen.
4. Er wordt niet beoogd dat het optreden van de bevoegde autoriteiten in niet-EU-driehoekssituaties grotere zekerheid zou opleveren dan in EU-driehoekssituaties, noch dat de definitie van niet-EU-situaties de toegang tot het arbitrageverdrag zou blokkeren louter omdat er een niet-EU-land bij betrokken is.

2. DEFINITIE VAN DRIEHOEKSSITUATIES (IN HET KADER VAN ONDERLINGOVERLEGPROCEDURES)

5. Om de beraadslagingen van het Forum te structureren, is voorgesteld om een definitie van driehoekssituaties vast te stellen die niet te breed maar ook niet te eng is. De vastgestelde definitie komt overeen met die in het verslag over EU-driehoekssituaties.
6. In het kader van dit document wordt als driehoekssituatie aangemerkt een situatie waarbij twee landen in een onderlingoverlegprocedure dubbele belastingheffing in een verrekenprijskwesitie niet volledig kunnen wegnemen met toepassing van het zakelijkheidsbeginsel, omdat een verbonden onderneming [als omschreven in het arbitrageverdrag] die in een derde land is gelegen en door de bevoegde autoriteiten van beide EU-lidstaten is geïdentificeerd (op basis van de vergelijkbaarheidsanalyse inclusief een functie-analyse en andere feitelijke elementen), in een keten van relevante transacties of handels-/financiële betrekkingen een aanzienlijke rol heeft gespeeld bij de totstandkoming van een niet-zakelijk resultaat, hetgeen als zodanig wordt erkend door de belastingplichtige op wie de dubbele belasting drukt en die om de onderlingoverlegprocedure heeft verzocht.
7. Twee soorten situaties kunnen worden onderscheiden:
 - situaties waarbij alle betrokken verbonden ondernemingen in de EU zijn gelegen (hierna "EU-driehoekssituaties" genoemd);

- situaties waarbij de verbonden onderneming die is geïdentificeerd als de bron van het niet-zakelijke resultaat in een keten van relevante transacties of handels-/financiële betrekkingen, buiten de EU is gelegen (hierna "niet-EU-driehoekssituaties" genoemd).

3. MOGELIJKE WIJZEN VAN AANPAK VAN NIET-EU-DRIEHOEKSSITUATIES

3.1. Verdragenetwerk

3.1.1. Verbetering en uitbreiding van het verdragenetwerk

8. Wanneer er geen dubbelbelastingverdrag bestaat of er in een dergelijk verdrag geen bepaling over een onderlingoverlegprocedure is opgenomen, is er geen duidelijke procedure om de opheffing van dubbele belasting te faciliteren. Om dit te verhelpen, wordt een uitgebreid netwerk van verdragen tussen zowel EU-lidstaten als niet-EU-lidstaten, waarin een bepaling over een doeltreffende onderlingoverlegprocedure is opgenomen, van wezenlijk belang geacht.

3.1.2. Opname van artikel 25, lid 5, van het OESO-modelbelastingverdrag in dubbelbelastingverdragen

9. De onderlingoverlegprocedure in de meeste bestaande dubbelbelastingverdragen *verplicht* de bevoegde autoriteiten niet om tot een akkoord te komen die de dubbele belasting ongedaan maakt, maar vereist slechts dat zij de zaak naar best vermogen *trachten* op te lossen. Wanneer de bevoegde autoriteiten ondanks hun inspanningen niet tot een akkoord zijn gekomen, kan het voorkomen dat de dubbele belasting niet wordt gematigd of dat belasting optreedt die niet in overeenstemming is met het verdrag. Dit is een grote bron van zorg voor de belastingplichtigen en de bevoegde autoriteiten. Recente ontwikkelingen in de werkzaamheden van de OESO met betrekking tot artikel 25, lid 5, van het modelbelastingverdrag, bieden de mogelijkheid van verplichte arbitrage.
10. Overeenkomstig paragraaf 64 van het OESO-commentaar op deze bepaling vormt artikel 25, lid 5, *[derhalve] een uitbreiding van de onderlingoverlegprocedure die ertoe strekt die procedure effectiever te maken door te garanderen dat wanneer de bevoegde autoriteiten geen overeenstemming kunnen bereiken over een of meer kwesties die een oplossing van een zaak in de weg staan, een oplossing nog altijd mogelijk is door die kwesties ter arbitrage voor te leggen.*
11. Voor zover er dus in dubbelbelastingverdragen een dergelijke bepaling is opgenomen, zal de onderlingoverlegprocedure effectiever functioneren.
12. Het zou eveneens nuttig zijn als EU-lidstaten kunnen aangeven of zij voornemens zijn, wanneer zij onderhandelen over belastingverdragen of deze herzien, om artikel 25, lid 5, van het OESO-modelbelastingverdrag erin op te nemen.
13. Er zijn ook enkele praktische aspecten in verband met de opname van artikel 25, lid 5, aan de orde gesteld. Er werd op gewezen dat de toepassing van artikel 25, lid 5, van het OESO-modelbelastingverdrag in bilaterale belastingverdragen de bevoegde autoriteiten voor uitvoeringsproblemen kon stellen bij afwezigheid van duidelijke regels (bijvoorbeeld over de oprichting van een raadgevend comité, de keuze van de

leden, de verdeling van de kosten, de te gebruiken taal, de keuze van een punt in de *range* enz.). Dit kan leiden tot zeer lange procedures, met ook het risico dat partijen uiteindelijk uit het arbitrageproces van artikel 25, lid 5, stappen. Het toepassingsmodel (model van onderlinge overeenstemming inzake arbitrage), dat als bijlage is opgenomen bij de OESO-actualisering van het commentaar op artikel 25, kan in dit verband evenwel van pas komen.

3.2. Oplossing op basis van beoordeling per geval

14. De volgende oplossingstrajecten worden voorgesteld, maar er wordt benadrukt dat de feiten en omstandigheden van een specifiek geval uiteindelijk doorslaggevend zijn om te bepalen of een voorgestelde oplossing passend is.

3.2.1. Oplossing van de kwestie voordat deze zich voordoet: voorafgaande prijsafspraken (APA's - Advance Pricing Agreements)

15. Een van de mogelijkheden bestaat erin een APA op te stellen in verband met de transacties om te voorkomen dat de kwestie zich in de jaren nadien voordoet. Wanneer zij een APA sluiten, kunnen de bevoegde autoriteiten bovendien ook overeenkomen dat zij het resultaat van de APA toepassen op voorgaande jaren die onder de lopende onderlingoverlegprocedures vallen, door middel van een officiële of informele afspraak waarbij rekening wordt gehouden met de door de nationale wetgeving geboden mogelijkheden.

16. Ten aanzien van de eventuele terugwerkende kracht van een APA verwees de subgroep naar punt 8.3 van de Gids voor APA's in de Europese Unie, die als bijlage is opgenomen bij de mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de werkzaamheden van het Gemeenschappelijk EU-forum Verrekenprijzen op het gebied van procedures om geschillen te voorkomen en te beslechten en op het gebied van voorafgaande afspraken over prijzen (advance pricing agreements of APA's) binnen de EU (COM(2007) 71 definitief van 26 februari 2007):

"8.3. Terugwerkende kracht

58. Terugwerkende kracht kan - wanneer de nationale wetgeving dit toestaat - in overweging worden genomen wanneer dit geschillen kan oplossen of de mogelijkheid van geschillen over eerdere periodes kan wegnemen.

Terugwerkende kracht mag slechts een bijkomstig resultaat zijn van een APA en slechts worden toegepast wanneer dit gepast is, gelet op de feiten in een bepaald geval. Voor de toepassing van terugwerkende kracht moeten in de vorige perioden dezelfde feiten en omstandigheden aanwezig zijn geweest als die waarop de APA betrekking heeft.

De APA kan slechts met toestemming van de belastingplichtige met terugwerkende kracht worden toegepast.

Een belastingadministratie maakt gebruik van de gewone nationale maatregelen indien zij, als onderdeel van de APA-procedure, feiten ontdekt die van invloed zijn op de belastingheffing in vroegere periodes. Maar de belastingadministraties dienen de belastingplichtige van een voorgenomen

actie in kennis te stellen zodat deze eventueel een verklaring kan geven van de feiten voordat zij tot een navordering overgaan."

Voor nadere informatie wordt verwezen naar punt 77 van het APA-verslag.

3.2.2. *Artikel 25, lid 3, van het OESO-modelbelastingverdrag*

17. Artikel 25, lid 3, van het OESO-modelbelastingverdrag kan, wanneer het is opgenomen in de relevante verdragen tussen de partijen, worden uitgelegd als dat het de reikwijdte van artikel 25 uitbreidt tot de oplossing van geschillen over verrekenprijscorrecties in niet-EU-driehoekssituaties en dat het voorziet in de mogelijkheid van een trilaterale benadering om dubbele belasting ongedaan te maken. Niet alle dubbelbelastingverdragen volgen evenwel de formulering van het modelbelastingverdrag die deze interpretatie toestaat.
18. In die gevallen kan worden overwogen om een afzonderlijk en specifiek (bilateraal/multilateraal) protocol / (aanvullend) verdrag te sluiten om dergelijke gevallen op te lossen. De goedkeuring van dit protocol / (aanvullend) verdrag kan evenwel de instemming van de wetgevende kamers vereisen - hetgeen aanzienlijk veel tijd in beslag kan nemen.

3.2.3. *Uitbreiding van het arbitrageverdrag tot een derde land*

19. Het kan de moeite lonen om per geval na te gaan of de bepalingen van het arbitrageverdrag tot een derde land kunnen worden uitgebreid, op basis van de artikelen 35 en 36 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht, die uitgaan van de instemming van het derde land met de desbetreffende rechten en verplichtingen. De bevoegde autoriteiten kunnen ook overwegen dit instrument te gebruiken om het derde land bij de procedure te betrekken. Deze uitbreiding zou slechts bindend zijn voor de bevoegde autoriteiten die bij het specifieke geval betrokken zijn.
20. De artikelen 35 en 36 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht luiden als volgt:

"Artikel 35: Verdragen die voorzien in verplichtingen voor derde Staten

Voor een derde Staat ontstaat ten gevolge van een bepaling van een verdrag een verplichting, indien de partijen bij het verdrag door middel van deze bepaling de verplichting beogen te scheppen en indien de derde Staat deze verplichting uitdrukkelijk schriftelijk aanvaardt.

Artikel 36: Verdragen die voorzien in rechten voor derde Staten

Voor een derde Staat ontstaat ten gevolge van een bepaling van een verdrag een recht, indien de partijen bij het verdrag door deze bepaling dit recht willen verlenen aan de derde Staat of aan een groep Staten waartoe hij behoort, of aan alle Staten, en indien de derde Staat daarmee instemt. De instemming wordt geacht te zijn gegeven zolang er geen aanwijzing van het tegendeel bestaat, tenzij het verdrag anders bepaalt.

Een Staat die van een recht, overeenkomstig het eerste lid, gebruik maakt, is voor de uitoefening van dat recht gehouden, de voorwaarden, voorzien in het verdrag of overeenkomstig zijn bepalingen vastgesteld, te eerbiedigen."

3.3. Procedurele beschouwingen

3.3.1. Rol van de belastingplichtige

21. Het Forum erkent de sleutelrol die de belastingplichtige speelt in niet-EU-driehoekssituaties.
22. Ofschoon de onderlingoverlegprocedure in wezen een procedure tussen belastingdiensten onderling is, kan - gelet op het specifieke karakter van driehoekssituaties - worden overwogen om belastingplichtigen sterker bij de procedure te betrekken, bijvoorbeeld door hen aanvullende informatie of feitelijke verduidelijkingen te laten verstrekken.
23. In dit verband moet ook worden vermeld dat het primair de verantwoordelijkheid van de belastingplichtige is om een duidelijk inzicht te verschaffen in de handels-/financiële betrekkingen die tot dubbele belasting leiden. Hij moet een omstandige analyse van alle relevante feiten geven en onderbouwde argumenten aanvoeren op basis waarvan de verdragsluitende landen de passende procedure dienen in te leiden. Aanvaarding van de concepten in de gedragscode inzake verrekenprijsdocumentatie voor gelieerde ondernemingen in de EU (EU-TPD) zou hierbij zeer van pas kunnen komen.
24. Een belastingplichtige moet de bevoegde autoriteiten zo spoedig mogelijk meedelen dat een of meer andere partijen uit een of meer derde landen (niet-EU-lidstaten) bij een transactie zijn betrokken. Gezien de uiteenlopende termijnen zou het zonder die informatie immers onmogelijk kunnen zijn om de kwestie op te lossen. Een coöperatieve houding is zowel in het belang van de belastingdiensten als van de belastingplichtige(n) om tot een snelle oplossing te komen. Dit houdt ook in dat alle belanghebbenden (inclusief belastingdiensten) tijdig inlichtingen uitwisselen en documentatie verstrekken.

3.3.2. Gecoördineerd optreden van de bevoegde autoriteiten van EU-lidstaten

25. In een als niet-EU-driehoekssituatie aangemerkt geval is de participatie van de bevoegde autoriteiten van het niet-EU-land van wezenlijk belang om dubbele belasting ongedaan te maken. De bevoegde autoriteiten van de EU-lidstaten moeten overeenkomen hoe de zaak wordt aangepakt en wie het beste geplaatst is om het eerste contact te leggen met de relevante bevoegde autoriteit van het niet-EU-land om een procedure in te leiden ten behoeve van een efficiënt onderling overleg.

3.3.3. Verlenging van de tweejaarstermijn

26. Om de betrokken bevoegde autoriteiten genoeg tijd te geven om een adequate en aanvaardbare oplossing te bereiken, kan in voorkomend geval worden overwogen een beroep te doen op artikel 7, lid 4, uit hoofde waarvan in onderlinge overeenkomst en met instemming van de betrokken verbonden ondernemingen de tweejaarstermijnen van artikel 7, lid 1, kunnen worden verlengd. Als wordt gekozen voor deze mogelijkheid/oplossing, is het ten zeerste aanbevolen dat de partijen ook

de duur van de verlenging van de tweejaarstermijn van tevoren vastleggen en niet een onbepaalde duur afspreken. Op die manier worden de rechten van de belastingplichtige gevrijwaard en kunnen de belastingdiensten een evenwichtige oplossing nastreven, ook wanneer deze meer tijd vergt dan gebruikelijk is in het kader van artikel 7 van het arbitrageverdrag.

4. CONCLUSIE

27. Het Forum is van mening dat het dit thema, gelet op de tot dusver opgedane praktische ervaringen, zo uitputtend mogelijk heeft behandeld. Het is evenwel niet ondenkbaar dat het door toekomstige ontwikkelingen, naarmate landen en bedrijven meer ervaring op dit gebied opdoen, opnieuw op het werkprogramma van het Forum terecht komt.

28.