

34. Transfer pricing en het conceptwetsvoorstel 'Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel'

MR. M.I.E. VAN HERKSEN, DR. C.S.J. JIE-A-JOEN EN MR. DRS. B. BROEN

Op 4 maart 2021 werd het conceptwetsvoorstel 'Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel' (hierna: het conceptwetsvoorstel) ter consultatie aangeboden. Publiek commentaar was mogelijk tot 2 april 2021. Staatssecretaris Vijlbrief heeft in een brief van 5 juli 2021 aangegeven dat het conceptwetsvoorstel naar verwachting deze zomer wordt ingediend bij de Tweede Kamer, naast het pakket Belastingplan 2022. De beoogde ingangsdatum van het conceptwetsvoorstel is 1 januari 2022. De algemene reacties die tot dusverre publiekelijk beschikbaar zijn op <https://www.internetconsultatie.nl/verrekenprijsverschillen> zijn fors kritisch op het conceptwetsvoorstel. Op basis daarvan leek het voorsnog onzeker dat het conceptwetsvoorstel in haar huidige vorm gestand blijft. Op 1 september 2021 heeft de Afdeling Advisering van de Raad van State een advies vastgesteld en naar de Tweede Kamer gestuurd, dat later deze maand aan de orde komt. Hierna bespreken wij het conceptwetsvoorstel en kijken we met name naar de betekenis ervan voor de verrekenpraktijk. We sluiten af met een aantal aanbevelingen.

1. Het conceptwetsvoorstel en nadere achtergronden

Het conceptwetsvoorstel¹ betreft een unilaterale maatregel: een eenzijdige verrekenprijsaanpassing van een transactie tussen gelieerde ondernemingen waardoor de Nederlandse winst wordt verlaagd zal niet altijd mogelijk zijn na invoering van de nieuwe voorgestelde regels. Het gaat om twee situaties: (1) het geval waar een neerwaartse aanpassing van de (Nederlandse) fiscale winst plaatsvindt op basis van het zakelijkheidsbeginsel zoals neergelegd in art. 8b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en (2) het geval waar een vermogensbestanddeel overgedragen wordt tussen gelieerde ondernemingen en de boekwaarde van het vermogensbestanddeel vervolgens wordt verhoogd op basis van het zakelijkheidsbeginsel zoals neergelegd in art. 8b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969). De maatregel houdt in dat in deze twee gevallen de (Nederlandse) belastingplichtige geen verlaging van de Nederlandse winst of verhoging van de boekwaarde van het vermogensbestanddeel (en vervolgens verhoogde afschrijving) mag toepassen indien niet ook aannemelijk gemaakt wordt dat een corresponderende opwaartse aanpassing in de belastinggrondslag wordt gemaakt bij het andere bij de transactie betrokken lichaam. Het doel van de beoogde regel is om een mismatch in de belastingheffing over de waarde van een transactie tussen de gelieerde

ondernemingen (en op die wijze ontwijken van belasting) tegen te gaan.

Het conceptwetsvoorstel is expliciet gekoppeld aan het zakelijkheidsbeginsel neergelegd in art. 8b Wet Vpb 1969 en ziet uitsluitend op transacties tussen gelieerde ondernemingen. Ook indien de in Nederland bepaalde neerwaartse aanpassing van de winst het gevolg is van een zakelijk correcte (*at arm's length*) en dus volledig verdedigbare prijsstelling, zal deze fiscaal niet in aanmerking kunnen worden genomen zolang niet aannemelijk kan worden gemaakt dat een corresponderende verhoging van de belastinggrondslag bij de andere gelieerde onderneming plaatsvindt. Dit is ook het geval ten aanzien van een opwaartse aanpassing van de boekwaarde van een vermogensbestanddeel in Nederland dat is overgedragen tussen gelieerde ondernemingen.

De strekking van de conceptwetgeving is niet echt een verrassing. De aankondiging van de vernieuwde rullingpraktijk in 2018² gaf reeds een sterke indicatie dat het Nederlandse fiscale beleid kritisch wordt ten aanzien van eenzijdige verlagingen van de (Nederlandse) belastinggrondslag op basis van het zakelijkheidsprincipe.

Het beleid inzake de rullingpraktijk is opgenomen in het Besluit Vooroverleg rulings met een internationaal karakter.

¹ De bedoeling is dat art. 8ba en art. 35 worden ingevoegd na art. 8b en art. 34i van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

² Brief van de staatssecretaris van Financiën van 22 november 2018, *Kamerstukken II* 2018/19, 25087, nr. 223.

ter³, welk besluit aanzienlijk is herzien per 1 juli 2019. Onderdeel 3 van dit besluit beperkt reeds de mogelijkheid voor zekerheid vooraf indien ‘het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting de enige dan wel doorslaggevende beweegredenen voor het verrichten van de (rechts) handeling(en) of transacties is’.

In de bijlagen bij de brief van de staatssecretaris van Financiën van 23 april 2019 over de vernieuwde rullingpraktijk wordt dit verder uitgewerkt. Zo blijkt uit voorbeeld 1 behorende bij die brief dat zekerheid vooraf in informeel kapitaalsituaties niet meer zonder meer mogelijk is:

‘Voorbeeld 1 Een Nederlandse vennootschap leent renteloos een fors bedrag van een gelieerde partij gevestigd in het buitenland om op die manier belasting te besparen. De Nederlandse vennootschap wil, ondanks het feit dat er geen rente wordt betaald, een zakelijke rente ten laste van haar resultaat brengen (informeel kapitaal-leer). Vaststaat dat in het andere land geen belastingheffing zal plaatsvinden over de rentebate. Over deze financieringsstructuur zal geen rulling worden gegeven omdat het enige dan wel doorslaggevende motief voor de renteloze vormgeving internationale belastingbesparing is.’

Ook de beantwoording van de Kamervragen van het lid Van Raan (PvdD) over de behandeling van informeel kapitaalstructuren in het vernieuwde rullingbeleid laat hetzelfde beeld zien: vanaf 1 juli 2019 wordt geen zekerheid vooraf meer gegeven voor informeel kapitaalstructuren indien de enige dan wel doorslaggevende beweegreden gericht zal zijn op internationale belastingbesparing.

Alhoewel sinds 1 juli 2019 dus al geen zekerheid vooraf kan worden verkregen voor informeel kapitaalsituaties, is het vooralsnog wel mogelijk dat in Nederland een – overigens zakelijke – correctie wordt uitgevoerd ten aanzien van de waarde/prijs die bepaald is tussen gelieerde ondernemingen waardoor de Nederlandse fiscale winst in een jaar verlaagd wordt zonder dat bij de (andere) gelieerde onderneming een corresponderende winstverhogende correctie plaatsvindt.

Deze lacune is signaleerd en wordt aangekaart door de Adviescommissie belastingheffing van multinationals onder voorzitterschap van Ter Haar in haar rapport ‘Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting’ van 15 april 2020 (ook wel Commissie-Ter Haar genoemd in de gepubliceerde reacties) waarin ingegaan is op de vraag: ‘Hoe kunnen multinationals in Nederland eerlijker belasting

gaan betalen?’⁴ Een van de maatregelen (A6) in de basisvariant die genoemd wordt in het rapport van de Commissie-Ter Haar is het niet-toepassen van het zakelijkheidsbeginsel indien dit beginsel leidt tot een verlaging van de belastbare winst in Nederland, voor zover het andere land dat bij de transactie betrokken is de correctie niet in zijn grondslag betreft (informeel kapitaal). De reden voor deze aanpassing zou mede zijn gelegen in het feit dat Nederland een van de weinige landen is (tezamen met Luxemburg) die voor een eenzijdige neerwaartse correctie in de kostensfeer, de aftrek van rente op een renteloze lening toestaat zonder nadere eisen te stellen voor een corresponderende opwaartse correctie van de rentebate. Een andere maatregel (A7) ziet op het beperken van de afschrijving op vermogensbestanddelen die binnen concern zijn overgedragen en in aftrek wordt gebracht voor zover de afschrijving ziet op de stille reserves in het vermogensbestanddeel die bij de overdracht niet voldoende belast zijn geweest. In het rapport van de Commissie-Ter Haar wordt bij de aanvullende maatregelen onder andere verwezen naar (B4) het beperken van de aftrekbaarheid van alle soorten betalingen binnen concern die in het ontvangende land onvoldoende belast zijn (dit betreft tariefmismatches). Het conceptwetsvoorstel lijkt derhalve in lijn met het rapport en de aanbevelingen van de Commissie-Ter Haar. En al is het conceptwetsvoorstel bijna een jaar na het verschijnen van het rapport gepubliceerd, het sluit naadloos aan bij de strekking van de aanbevelingen van de Commissie-Ter Haar.

Op het eerste gezicht lijkt de basisgedachte achter het conceptwetsvoorstel consistent met internationale initiatieven van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) betreffende Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). De raakvlakken met BEPS Actie 2 betreffen het ongedaan maken van het effect van dispariteiten door middel van hybride structuren, alhoewel het daar veelal specifiek om kwalificatieverschillen tussen entiteiten gaat en in het conceptwetsvoorstel gaat het juist om een discrepantie in waardering/prijsstelling tussen gelieerde ondernemingen die niet ‘volledig’ of ‘tweezijdig’ in de heffingsgrondslag bij de belastingplichtige en het lichaam waarmee een onderlinge rechtsverhouding bestaat wordt verwerkt. De Europese Commissie bouwde voort op de aanbevelingen van BEPS Actie 2 door middel van Richtlijn 2017/952 van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn 2016/164 betreffende mismatches met derde landen, maar ook daar zien de aanpassingen met name op kwalificatieverschillen tussen de entiteiten, en niet zozeer op de belastinggrondslag. Het conceptwetsvoorstel gaat verder en is

3 Het besluit van 19 juni 2019 genaamd ‘Algemene Wet inzake rijksbelastingen. Vennootschapsbelasting. Dividendbelasting. Zekerheid vooraf; Rulings met een internationaal karakter’, nr. 2019/13003, *Stcrt.* 2019, 35519, gewijzigd per 19 augustus 2021 (zie het besluit van 9 augustus 2021, nr. 2021, 16465, *Stcrt.* 2021, 38442).

4 De Commissie-Ter Haar is ingesteld op verzoek van de Tweede Kamer. De analyses en aanbevelingen van de commissie verwijzen naar twee doelstellingen, waarvan voor zover relevant, één het elimineren van verschillen (‘mismatches’) met het buitenland (Elimineer mismatches) betreft. Deze doelstelling sluit aan bij het verkleinen van de in de (door de Commissie-Ter Haar verrichte) analyse geconstateerde onevenwichtigheden in het Nederlandse stelsel ten opzichte van andere landen. Het gaat dan bijvoorbeeld om verschillen in de toepassing van verrekenprijzeregels (maar ook om verschillen in belastingtarieven).

meer direct, in de zin dat het ziet op transacties tussen gelieerde ondernemingen, onafhankelijk is van de juridische vorm van de gelieerde ondernemingen en uitsluitend kijkt naar of er een match is tussen de belastinggrondslagverlaging aan de ene kant en een corresponderende opname in de belastinggrondslag van de gelieerde onderneming aan de andere kant.

Alhoewel niet expliciet gesteld wordt dat de gevallen die door het conceptwetsvoorstel worden bestreden schering en inslag zijn in de Nederlandse fiscale praktijk, zeker na de vergelijkbare aanpassing van de rullingpraktijk, wordt in de antwoorden op de vragen uit het integraal afwegingskader voor beleid en regelgeving aangegeven dat het conceptwetsvoorstel naar verwachting zal leiden tot een hogere structurele budgettaire opbrengst (te weten € 173 miljoen structureel) van vennootschapsbelasting, zonder vermelding van de tijdsperiode die daarvoor in aanmerking is genomen. Ofschoon de verwachte budgettaire opbrengst geen wezenlijk onderdeel uitmaakt van de structurele opbrengst van de vennootschapsbelasting, is het wel een wezenlijk bedrag. Daarnaast zal de regel dienen om een belangrijk fiscaal politiek signaal af te geven: het is niet de bedoeling dat Nederlandse structuren bijdragen aan dubbele belastingvrijstelling. Het conceptwetsvoorstel – en met name de verzwaarde administratieve verplichting om aannemelijk te maken dat een inkomensbestanddeel elders belast wordt – kan echter ook als een negatief signaal worden opgevat ten aanzien van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat, hetgeen (ongetwijfeld) niet is meegenomen in de berekening van de budgettaire opbrengst.

2. De artikelsgewijze toelichting

De artikelsgewijze toelichting bij het conceptwetsvoorstel verstrekt een aantal illustraties van de beoogde werking ervan.

Voorbeeld 1 betreft een lening van een buitenlandse moedermaatschappij aan haar in Nederland gevestigde dochtervennootschap, waarbij de in rekening gebrachte rente 0%, onzakelijk en te laag is. Als nu, op basis van het zakelijkheidsbeginsel, de door de Nederlandse dochtervennootschap te betalen rente verhoogd wordt naar een zakelijk bedrag van (bijvoorbeeld) 5% en dat gewijzigde bedrag vervolgens ten laste van het Nederlandse resultaat wordt gebracht, maar bij de buitenlandse moedermaatschappij geen corresponderende opwaartse aanpassing in de belastinggrondslag wordt betrokken, dan is er sprake van een bedrag aan rente wat geheel onbelast blijft. Dat is ongewenst en de Nederlandse belastingplichtige dient daarom aannemelijk te maken dat een corresponderende opwaartse aanpassing van de rente plaatsvindt bij de buitenlandse moedermaatschappij en dat de corresponderende opwaartse aanpassing ook wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting aldaar, dat wil zeggen dat deze in de belastinggrondslag van de buitenlandse moedermaatschappij wordt meegenomen.

De volgende illustratie, voorbeeld 2, betreft eveneens een lening tussen gelieerde ondernemingen, maar nu een van een in Nederland gevestigde moedermaatschappij aan haar buitenlandse dochtervennootschap waarbij de in rekening gebrachte rente 8% is, en onzakelijk en te hoog is. Laten we gemakshalve veronderstellen dat het een lening van 100 betreft. Als nu wordt geconcludeerd dat een zakelijke rente voor deze lening 4 is (i.e. 4% van 100) en dat gewijzigde lagere bedrag vervolgens in de Nederlandse winst van de moedermaatschappij wordt verwerkt (ofwel de belastinggrondslag wordt verlaagd ten opzichte van de commerciële winst), terwijl bij de buitenlandse dochtervennootschap geen corresponderende wijziging plaatsvindt en het oude (te hoge) bedrag ten laste van de belastinggrondslag is gebracht, dan is sprake van een bedrag aan rente wat geheel onbelast blijft. Dat is ongewenst en de Nederlandse belastingplichtige dient daarom aannemelijk te maken dat er een corresponderende neerwaartse aanpassing van de betaalde rente plaatsvindt bij de buitenlandse dochtervennootschap (en derhalve een corresponderende opwaartse aanpassing van de winst op het niveau van de buitenlandse dochtervennootschap). Indien dit niet aannemelijk wordt gemaakt, wordt bij de Nederlandse belastingplichtige een bedrag van 8 in de heffing betrokken, bestaande uit zakelijke rentebaten van 4 op grond van het zakelijkheidsbeginsel en onzakelijke rentebaten van 4 op grond van het wetsvoorstel.

Bij voorbeeld 2 wordt in de artikelsgewijze toelichting volledigheidshalve vermeld dat de vaststelling van de corresponderende bedragen uitsluitend ziet op de aanpassing die leidt tot het in aanmerking nemen van zakelijke lasten of baten met betrekking tot de onderlinge rechtsverhouding. Op zich zou in voorbeeld 2 gesteld kunnen worden dat de in Nederland gevestigde moedermaatschappij een zakelijke rente van 4% heeft ontvangen en dat het restant van de betaling een verkapt dividend is van 4% van de buitenlandse dochtervennootschap die opkomt uit deelneming en zo verantwoord wordt in de fiscale winst (al dan niet met toepassing van de deelnemingsvrijstelling). Het conceptwetsvoorstel en art. 8ba nemen deze secundaire transactie echter niet mee in overweging hetgeen wordt toegelicht in voorbeeld 3 (wat vergelijkbaar is aan voorbeeld 2).

Verder wordt duidelijk gemaakt in de toelichting dat in geval de overdracht van een vermogensbestanddeel aan een gelieerd lichaam plaatsvindt tegen een onzakelijke (in dit geval te hoge) prijs, en deze prijs vervolgens aangepast (verlaagd) wordt voor fiscale doeleinden, de beoordeling of een corresponderende aanpassing in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken bij de gelieerde onderneming die het vermogensbestanddeel kocht (een lagere prijs betekent immers lagere afschrijvingen) het jaar van de overdracht zelf betreft. Administratief gezien kan dit vereiste best een uitdaging vormen. Overigens is de toelichting in dezen niet consistent, later in het stuk wordt opgemerkt dat voor de compenserende heffing moet worden beoordeeld of 'de corresponderende opwaartse aanpassing

op enig moment in de grondslag van een naar de winst geheven belasting wordt betrokken’.

Voorbeeld 4 betreft een situatie waar een belastingplichtige in Nederland en haar buitenlandse gelieerde onderneming ter zake van een onderlinge rechtsverhouding dezelfde lasten in aanmerking nemen en in aftrek brengen van het fiscale resultaat. Een typisch geval van dubbele aftrek ten laste van het fiscale resultaat. In dit voorbeeld verkoopt een Nederlandse moedermaatschappij auto’s aan een in het buitenland gevestigde dochtervennootschap die aldaar als lokale importeur functioneert. In het voorbeeld is er sprake van een terugroepactie op basis van een fabricagefout van de auto’s. Terwijl de functie van de Nederlandse moedermaatschappij expliciet dient om het risico van terugroepacties te beheersen, is in onderlinge verhouding en in de contractuele afspraken vastgelegd dat de buitenlandse dochtervennootschap en de auto-importeur opdraaien voor de kosten van een terugroepactie in haar land. Dit voorbeeld gaat ervan uit dat de Nederlandse moedermaatschappij controle uitoefent over het risico van terugroepacties en de financiële capaciteit heeft om de mogelijke gevolgen van dit risico te dragen. Zodoende zou op basis van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel volgens de OESO Verrekenprijrichtlijnen⁵ en het Nederlandse Verrekenprijbesluit⁶ het risico van terugroepacties toegerekend moeten worden aan de Nederlandse moedermaatschappij en zou deze derhalve de kosten moeten dragen als dit risico zich voordoet. De contractuele voorwaarden dat de dochtervennootschap de kosten draagt, zijn vanuit dat opzicht onzakelijk. In het voorbeeld doet zich dus een terugroepactie voor en brengen zowel de buitenlandse gelieerde onderneming als de Nederlandse moedermaatschappij de kosten van de terugroepactie ten laste van hun eigen resultaat. De dochtervennootschap brengt deze kosten niet aanvullend in rekening aan haar Nederlandse moedermaatschappij. Toch brengt de Nederlandse moedermaatschappij de kosten van de terugroepactie (geheel) ten laste van haar eigen fiscale resultaat, wellicht gezien haar (expliciete) groepsfunctie. Het gevolg is een dubbele aftrek van kosten. Art. 8ba Wet Vpb 1969 heeft tot gevolg dat de aftrek bij de Nederlandse moedermaatschappij alleen zal worden toegestaan indien het aannemelijk wordt gemaakt dat er ook een opwaartse aanpassing van de belastinggrondslag bij de buitenlandse dochtervennootschap in aanmerking wordt genomen.

Voorbeeld 5 betreft de overdracht van een vermogensbestanddeel tussen gelieerde ondernemingen. Een buitenlandse moedervennootschap draagt een activum over aan haar Nederlandse dochtervennootschap tegen een te lage (onzakelijke) overeengekomen prijs. De afschrijvingstermijn voor het overgedragen vermogensbestanddeel is vijf jaar

met een restwaarde die nihil is, plus dat er geen aanschafkosten zijn. De moedervennootschap neemt de ontvangen (maar onzakelijke en te lage) overdrachtprijs mee in de naar de winst geheven belasting. De Nederlandse dochtermaatschappij activeert het vermogensbestanddeel op haar fiscale balans tegen de werkelijke (zakelijke en hoger dan betaalde) waarde. Het gevolg is dat de volgende vijf jaren een hogere waarde door afschrijving ten laste van het fiscale resultaat van de Nederlandse dochtervennootschap wordt gebracht terwijl slechts een lagere overdrachtprijs wordt meegenomen in de naar de winst geheven belasting bij de buitenlandse moedervennootschap. Conceptartikel 8ba lid 3 Wet Vpb 1969 voorkomt dit door te stellen dat de fiscale boekwaarde niet mag worden verhoogd en zodoende enkel over de (lagere) boekwaarde kan worden afgeschreven, voor zover de belastingplichtige niet aannemelijk maakt dat een corresponderende verhoging van de overdrachtprijs is betrokken in een naar de winst geheven belasting bij de buitenlandse moedermaatschappij.

Het conceptartikel zou – indien aangenomen – van toepassing worden op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. Er is echter een zekere materiële terugwerkende kracht, omdat middels invoeging van art. 35 van de Wet Vpb 1969 de afschrijvingsbeperking ‘terugwerkt’ en leidt tot een correctie van de afschrijving tot maximaal vijf jaar na de initiële aanschaf van het bedrijfsmiddel, voor zover die aanschaf voor 1 januari 2022 was, ofwel de fiscale boekwaarde wordt op basis van dit artikel met terugwerkende kracht aangepast.

3. Relevante termen en voorwaarden

De term ‘in aanmerking nemen’ of ‘betrekken’ in een naar de winst geheven belasting houdt volgens het conceptvoorstel in dat de corresponderende opwaartse aanpassing (1) meegenomen wordt in de belastinggrondslag op het niveau van het aan de belastingplichtige gelieerde lichaam met wie de onderlinge rechtsverhouding is aangegaan en dat (2) de belastinggrondslag onderworpen is aan een winstbelasting, ook al is het tarief 0%, of is een objectieve vrijstelling van toepassing. Dat er vanwege verrekenbare verliezen of zogenoemde ‘group relief’ geen daadwerkelijke heffing volgt, wordt verder niet relevant geacht. Daarbij kan geen sprake zijn van corresponderende heffing op basis van CFC-regels (en daarmee waarschijnlijk straks Pillar 2). Voorts is de toelichting niet echt eenduidig over de vraag of deze corresponderende belastingheffing plaats moet vinden in hetzelfde jaar waarin de neerwaartse (Nederlandse) aanpassing wordt opgevoerd, zoals hiervoor reeds geconcludeerd. In de praktijk zal dat niet altijd het geval zijn, bijvoorbeeld indien de gelieerde ondernemingen niet hetzelfde boekjaar hebben (i.e. kalenderjaar of een ander boekjaar).

Welke informatie nodig is om de corresponderende belastingheffing ‘aannemelijk te maken’, is niet duidelijk. Volgens de artikelsgewijze toelichting is de bewijsvoering vormvrij, en daar het een art. 8b Wet Vpb 1969-transactie betreft is

⁵ OESO (2017), OECD ‘Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations’ 2017, OECD Publishing, Parijs.

⁶ Het Besluit ‘Internationaal Belastingrecht. Verrekenprijzen, toepassing van het arm’s length-beginsel en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen)’ van 22 april 2018 (nr. 2018-6865) gepubliceerd in *Stcr.* 2018, 26874 van 11 mei 2018.

de verwachting dat er verrekenprijsdocumentatie beschikbaar zal zijn net als overige bewijslastelementen.

4. Open vragen

De gepubliceerde reacties volgend op de internetconsultatie wijzen er met name op dat het conceptvoorstel indruist tegen de Nederlandse totaalwinstgedachte. Verkapte uitkeringen en informele kapitaalstortingen maken immers geen onderdeel uit van de fiscale winst. Dit aspect van het Nederlandse wetstelsysteem is reeds door de Hoge Raad verzegeld in het zogenoemde Zweedse grootmoeder-arrest.⁷ Zeker in het geval van leningen tussen gelieerde ondernemingen, is er een grote hoeveelheid en variëteit in jurisprudentie op dit gebied. Zo worden al jarenlang de deelnemerschapslening, de bodemloze-putlening en de schijnlening van elkaar onderscheiden op grond van HR 27 januari 1988, nr. 23.919, ECLI:NL:HR:1988:ZC3744, *BNB* 1988/217, waarbij de onzakelijke lening (of deel daarvan) en onzakelijke rentebetalingen gekarakteriseerd worden als informeel kapitaal of als verkapt dividend. Er bestaat een onderscheid tussen gevallen waar de lening een onzakelijke prijs heeft (de rente is te laag) c.q. een lening met onzakelijke voorwaarden en de lening een onzakelijke hoofdsom heeft c.q. een lening op onzakelijke grond (het debiteurenrisico is zo hoog dat de rente aanpassen niet haalbaar is of als dat al gedaan zou worden, die onrealistisch hoog zou zijn of een winstdelende/deelnemerschapslening zou worden). Overigens is het opmerkelijk dat de discussie over onzakelijke leningen in de Nederlandse jurisprudentie beslecht wordt middels een combinatie van de kapitaalsfeer en de winstsfeer / het zakelijkheidsbeginsel (immers, hetgeen onzakelijk is wordt vervolgens een informele kapitaalstorting of informele uitdeling geacht te zijn). Dat is niet in alle landen het geval. Dat nu slechts in bepaalde gevallen, te weten alleen wanneer het leidt tot verlaging van (Nederlandse) belastingheffing, hiervan afgeweken kan worden en een onzakelijk deel vervolgens in de winstsfeer wordt meege-
nomen en belast, is niet in lijn met de totaalwinstgedachte.

Voorts wordt de eenzijdigheid (het unilaterale karakter) van het conceptvoorstel in de tot nog toe gepubliceerde reacties bekritiseerd, net als de strijdigheid met belastingverdragen en met de goede trouw die geldt bij het toepassen van verdragen, de strijdigheid met EU-recht, de materiële terugwerkende kracht⁸ middels conceptartikel 35 Wet Vpb 1969 en zijn er opmerkingen over het risico van dubbele belasting. Ook wordt opgemerkt dat transacties of de over-

dacht van een vermogensbestanddeel aan een vaste inrichting niet meegenomen lijken te zijn.⁹

Alhoewel de vijf voorbeelden zoals beschreven in de artikelsgewijze toelichting bij het conceptwetsvoorstel zien op 'misbruiksituaties' (willens en wetens nastreven van dubbele niet-belasting en dubbele aftrek), lijkt conceptwetsartikel 8ba Wet Vpb 1969 altijd in gang te worden gezet wanneer de Nederlandse belastingplichtige haar fiscale winst neerwaarts aanpast (op basis van art. 8b Wet Vpb 1969) in gevallen van een transactie tussen gelieerde lichamen of een vermogensbestanddeel wat overgedragen is tussen gelieerde lichamen. De Nederlandse belastingplichtige dient dan dus ook altijd aannemelijk te maken dat er een corresponderende opwaartse aanpassing plaatsvindt in de belastinggrondslag bij het andere bij de transactie of overdracht betrokken gelieerde lichaam. Dit is een verzwa-
ring van de bewijslast voor alle onder de regel vallende belastingplichtigen.

Indien de reikwijdte van conceptwetsartikel 8ba Wet Vpb 1969 niet beperkt wordt tot misbruiksituaties, zoals de vernieuwde rulingpraktijk, kan het dus voorkomen dat Nederlandse belastingplichtigen die hun fiscale winst neerwaarts aanpassen, juist om aan het zakelijkheidsbeginsel te voldoen en zonder het motief van belastingbesparing te hebben, aan de bewijslast moeten voldoen dat er een corresponderende verhoging van de belastinggrondslag plaatsvindt bij een gelieerd lichaam. Dit kan leiden tot boekhoudkundige uitdagingen. Het is bijvoorbeeld goed mogelijk dat uit de verrekenprijsdocumentatie van een Nederlandse distributeur voor gelieerde transacties die plaatsvinden in het financieel jaar 2020, blijkt dat de jaarlijkse vergoeding resulterende uit een nieuwe en bijgewerkte vergelijkbaarheidsanalyse (benchmark) verricht in het jaar 2021 een lagere winstmarge aangeeft dan de benchmark die voorgaande jaren betrof. Sommige landen staan zo'n 'arm's length outcome-testing'-benadering toe waarbij belastingplichtigen hun werkelijke resultaten ten aanzien van gelieerde transacties achteraf ('ex post') kunnen toetsen of voldaan wordt aan het zakelijkheidsbeginsel.¹⁰ Bij een 'outcome-testing'-benadering kan dus informatie die beschikbaar komt na het einde van het belastbare jaar meegenomen worden om de uitkomst (van verrekenprijzen) te testen en resultaten te rapporteren in de belastingaangifte. De Nederlandse Belastingdienst neemt genoeg met een 'outcome-testing'-benadering. Sommige landen staan een 'price-setting'-benadering toe (een ex-ante benadering), waarbij de prijs wordt bepaald op het moment van het aangaan van de gelieerde transactie op basis van informatie die redelijkerwijs beschikbaar was op dat moment. De rationale voor een 'price-setting'-benadering is dat onafhanke-

7 HR 31 mei 1978, nr. 18.230, *BNB* 1978/252.

8 Het NOB vraagt de wetgever ter overweging om de materiële terugwerkende kracht te beperken tot de periode die aanvangt op publicatiedatum van het wetsvoorstel op 4 maart 2021 in plaats van de periode van vijf boekjaren voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022. De wetswijziging was voorzienbaar en kenbaar op desbetreffende datum.

9 Overigens merkt de toelichting op het wetsvoorstel op dat de toets of er sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing plaatsvindt op het niveau van de vaste inrichting indien de onderlinge rechtsverhouding toerekenbaar is aan een vaste inrichting van een gelieerd lichaam.

10 Zie paragraaf 3.70 van de OESO Verrekenprijrichtlijnen.

lijke partijen bij het vaststellen van prijzen bij markttransacties ook gebruikmaken van alle relevante beschikbare feiten en omstandigheden op het moment van de transactie. Een correctie achteraf is dan niet nodig.

De ‘outcome-testing’-benadering maakt dus gebruik van actuele informatie en kan leiden tot een zogenoemde zelfgeïnitieerde ‘compensating adjustment’ door de belastingplichtige indien het resultaat van eerdere jaren zonder deze correcties niet zakelijk is. Er bestaan verschillende typen ‘compensating adjustments’. Voor wat betreft ‘self-initiated adjustments’ door de belastingplichtige kan er sprake zijn van een ‘compensating adjustment’ waarbij de aanpassing ook daadwerkelijk in de commerciële boekhouding wordt verwerkt van de belastingplichtige. De werkelijke prijs wordt dan dus aangepast.¹¹ Er kan ook sprake zijn van ‘compensating adjustments’ waarbij de belastingplichtige een zakelijke verrekenprijs rapporteert voor belastingdoeleinden die verschilt van de werkelijke prijs die in rekening is gebracht. Het conceptwetsartikel 8ba Wet Vpb 1969 ziet op het laatste geval, waarbij de ‘compensating adjustment’ alleen voor belastingdoeleinden wordt verricht.

Bij een ‘compensating adjustment’ waarbij de aanpassing daadwerkelijk in de commerciële boekhouding wordt verwerkt van de belastingplichtige wordt conceptwetsartikel 8ba Wet Vpb 1969 naar de letterlijke tekst ook in gang gezet doordat sprake kan zijn van een neerwaartse aanpassing van de fiscale winst van de Nederlandse belastingplichtige, indien de aanpassing een jaar eerder in de fiscale winst wordt verantwoord dan in het commerciële resultaat (bijvoorbeeld als financieel het jaar reeds is afgesloten). De Nederlandse belastingplichtige zou in dat geval (menen wij) niet aannemelijk hoeven te maken dat er een corresponderende opwaartse aanpassing plaatsvindt in de belastinggrondslag bij het bij de transactie of overdracht betrokken

gelieerd lichaam. Wij verwachten dat in de praktijk bij het aannemelijk maken diverse praktische uitdagingen naar voren kunnen komen. Stel bijvoorbeeld dat de Nederlandse distributeur in voorgaand voorbeeld haar belastingaangifte neerwaarts aanpast voor het jaar 2020. De commerciële boeken voor het jaar 2020 zijn op dat moment al gesloten. De aanpassing vindt wel plaats in de commerciële boeken van de Nederlandse belastingplichtige in 2021. Gezien het tijdstip waarop de Nederlandse distributeur de correctie (in de belastingaangifte) verwerkt, zal de opwaartse aanpassing in de belastinggrondslag bij het bij de gelieerde transactie betrokken gelieerd lichaam hoogstwaarschijnlijk in de praktijk niet plaatsvinden in het hetzelfde jaar. Alhoewel de artikelsgewijze toelichting bij het conceptwetsvoorstel aangeeft dat dit zou moeten gebeuren op ‘enig moment’ of ‘in een toekomstig belastingtijdvak’ kan deze bewijslast in de praktijk problematisch zijn indien de neerwaartse aanpassing nog niet (volledig) is verwerkt in de aangifte van het gelieerde lichaam (bijvoorbeeld indien in voorgaand voorbeeld ten tijde van de discussie met de inspecteur over jaar 2020, het jaar 2021 financieel nog niet is afgesloten of de aangifte 2021 nog niet is ingediend) of indien de aanslag 2021 nog niet definitief is vastgesteld. Dat kan nog uitdagender zijn bij lange afschrijvingstermijnen in het buitenland van overgedragen vermogensbestanddelen, zeker indien een inspecteur de verwachting heeft dat de opwaartse aanpassing in hetzelfde jaar wordt opgevoerd of in ieder geval binnen zeven jaar (gezien de termijn van de bewaarplicht). Daarnaast hebben we het onderwerp bewijsvoering en de complexiteit daarvan (nog) niet besproken.

Naast de timingaspecten inzake de neerwaartse en corresponderende opwaartse aanpassingen kunnen bij het aannemelijk maken ook praktische problemen van in het bijzonder verrekenprijs technische aard naar voren komen. Een probleem genoemd in de internetconsultatie heeft betrekking op dat de corresponderende opwaartse aanpassing en betrekking in de naar winst geheven belasting moeten plaatsvinden bij het lichaam met welk de Nederlandse belastingplichtige een onderlinge rechtsverhouding heeft. De vraag is op welk niveau dit getoetst moet worden.¹² Er is bijvoorbeeld een risico dat de bepaling in het geval van hybride entiteiten zoals een Amerikaanse Limited Liability Company (LLC) tot problemen zal leiden, omdat die voor Amerikaanse doeleinden fiscaal transparant zijn. In dit geval zou voor de toets betrekking het aannemelijk maken dat de verlaging van het (belastbare) resultaat in Nederland een corresponderende verhoging bij de andere gelieerde onderneming inhoudt, gekeken moeten worden naar de achterliggende gelieerde onderneming. Toegevoegd kan worden dat dit zich vaker voor zal doen dan alleen bij LLCs. Immers, in transacties tussen een Nederlands lichaam en een gelieerd lichaam X kan het zijn dat een ander gelieerd lichaam Y die geen contractspartij is met het Nederlandse lichaam de ‘controle’-functies uitoefent inzake de risico’s. Bijvoor-

11 Hierbij is het aan te raden dat ondernemingen in hun (interne) overeenkomsten een clause opnemen die zulk een aanpassing expliciet toelaat, mits dit maar geschiedt op basis van de (onderbouwde) conclusie dat de eerder gehanteerde prijs niet zakelijk was, of gezien de gewijzigde omstandigheden niet zakelijk meer is. Zonder zo'n clause is het veelal niet mogelijk om een zogenaamde ‘compensating adjustment’ uit te voeren bij een gelieerde onderneming, of kunnen zogenaamde ‘year-end adjustments’ geweigerd worden door de fiscus in het land van een gelieerde onderneming. Waar de ‘compensating adjustments’ doorgaans nog voor het einde van het belasting jaar worden uitgevoerd, worden ‘year-end adjustments’ doorgaans na het einde van het jaar uitgevoerd, ter correctie van het voorafgaande jaar. De onderbouwing dient voorts om aan te kunnen tonen (bewijzen) dat de correctie juist dient om (tweezijdig) te voldoen aan het zakelijkheidsbeginsel. Het Nederlandse Verrekenprijbesluit van 22 april 2018 (nr. 2018-6865) onderschrijft dit in zoverre dat paragraaf 2.4 betreffende het gebruik van een range (van resultaten van vergelijkbare transacties) aangeeft dat verschuivingen binnen de range alleen geaccepteerd worden indien die mogelijkheid is vastgelegd in de tussen partijen gesloten overeenkomsten en de gewijzigde prijs ook daadwerkelijk in rekening wordt gebracht. Het Verrekenprijbesluit vermeldt voorts dat indien er geen gewijzigde omstandigheden zijn aan te wijzen ter rechtvaardiging van een gewijzigde verrekenprijs deze over het algemeen verondersteld wordt fiscaal geïndiceerd te zijn, en dat de Belastingdienst niet akkoord zal gaan met de wijziging van de verrekenprijs in die situaties.

12 Bijvoorbeeld, het NOB stelt met vraag 14 en vraag 15 deze problematiek aan de orde.

beeld, een Nederlandse belastingplichtige betaalt in 2020 een rente van 4% aan groepsvennootschap X voor een lening verleend door groepsvennootschap X die de risico's van de lening niet kan beheersen en geen financiële capaciteit heeft om de risico's te dragen. Groepsvennootschap X krijgt daarom een zakelijke risicovrije rente van 0,5% als vergoeding. De risico's van de lening worden beheerst door groepsvennootschap Y¹³ die als risicovergoeding 3,5% krijgt. Stel dat de rente die de Nederlandse belastingplichtige moet betalen, wordt aangepast naar een overigens zakelijke rente van 6%. Er vindt nu een opwaartse aanpassing plaats bij groepsvennootschap Y zodat die een zakelijke risicovergoeding van 5,5% verantwoordt in haar winst. In dit voorbeeld vindt de aanpassing niet plaats op het niveau van groepsvennootschap X, de contractspartij die formeel rechtelijk de lening verschafft, maar op het niveau van groepsvennootschap Y die controle uitoefent over de risico's. Naar de mening van de auteurs zou het conceptartikel 8ba niet van toepassing moeten zijn in deze situatie, veronderstellend dat de renteallocatie tussen de betrokken partijen voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. Op basis van de volgende tekst bij de toelichting op wetsvoorstel lijkt ons dit inderdaad het geval:

'Of sprake is van betrekking in een naar de winst geheven belasting dient getoetst te worden op het niveau van het aan de belastingplichtige gelieerde lichaam met wie de onderlinge rechtsverhouding is aangegaan. Om te bepalen met welk lichaam de onderlinge rechtsverhouding is aangegaan wordt aangesloten bij het lichaam aan wie de onderlinge rechtsverhouding toerekenbaar is op basis van art. 8b Wet Vpb 1969, het Verrekenprijbsbesluit en de OESO Transfer Pricing Guidelines. Op het niveau van het andere lichaam waaraan op basis van art. 8b Wet Vpb 1969 de onderlinge rechtsverhouding toerekenbaar is, dient eveneens de corresponderende opwaartse aanpassing plaats te vinden.'

Deze passage lijkt als doel te hebben dat juist wel naar groepsvennootschap Y moet worden gekeken. Dit voorbeeld is een specifiek voorbeeld geïnspireerd door paragraaf 10.25 van Hoofdstuk X van de OESO Verrekenprijbsrichtlijnen.¹⁴ Hoofdstuk X geeft echter niet aan hoe de risicovergoeding bij groepsvennootschap Y terecht komt. Normaliter wordt de contractuele werkelijkheid als startpunt van de verrekenprijsanalyse genomen. In de praktijk zal de leningstransactie aan groepsvennootschap X worden toegerekend, waarbij tussen groepsvennootschap X en groepsvennootschap Y een transactie ontstaat (bijvoorbeeld groepsvennootschap Y verschafft een garantie) waarmee de risicovergoeding aan groepsvennootschap Y toekomt. Daarmee wordt de rechtsverhouding met de Nederlandse groepsvennootschap dus niet toegerekend aan de achterlig-

gende partij (Y); er ontstaat een nieuwe rechtsverhouding en zodoende lijkt geen sprake te zijn van corresponderende heffing. Dat kan niet de bedoeling zijn.

Het niveau waarop de corresponderende opwaartse aanpassing en betrekking in de naar winst geheven belasting plaatsvindt, hoeft bij verrekenprijzaken niet de directe contractspartij te betreffen. Dit kan ook een ander buitenlands lichaam betreffen die de controlefuncties uitoefent. Indien de contractspartij die de risico's contractueel draagt op basis van het contract immers geen controle uitoefent op de risico's of niet de financiële capaciteit heeft om de risico's te dragen, dan zullen de risico's toegerekend moeten worden aan het lichaam dat wel controle uitoefent en/of wel de financiële capaciteit heeft om de risico's te dragen bij het toepassen van het zakelijkheidsbeginsel.¹⁵ Indien meerdere lichamen controle uitoefenen en de financiële capaciteit hebben om de risico's te dragen, dan zal het risico toegerekend worden aan het lichaam dat de meeste 'controle' uitoefent. De andere lichamen die ook 'controle' uitoefenen, dienen daarvoor een zakelijke vergoeding te ontvangen.¹⁶

Een soortgelijk voorbeeld kan zich voordoen bij een transactie met immateriële activa: een Nederlandse belastingplichtige betaalt een onzakelijk lage royalty voor het in licentie krijgen van immateriële activa van groepsvennootschap A, de juridische eigenaar van de immateriële activa. Groepsvennootschap B heeft de DEMPE-functies¹⁷ verricht ten aanzien van deze immateriële activa. Groepsvennootschap A krijgt een cost-plusvergoeding voor haar functies, terwijl groepsvennootschap B voor haar DEMPE-functies gerechtigd is tot de royaltyopbrengsten na aftrek van deze cost-plusvergoeding. Stel er vindt een neerwaartse aanpassing plaats van de winst van de Nederlandse belastingplichtige (door een hogere maar zakelijke royalty), terwijl een corresponderende opwaartse aanpassing plaatsvindt in de winst van groepsvennootschap B (om een zakelijke opbrengst te verantwoorden in haar belaste winst). Alhoewel de opwaartse aanpassing niet plaatsvindt op het niveau van groepsvennootschap A, de contractspartij tot de licentieovereenkomst, lijkt ons dat conceptartikel 8ba hier niet van toepassing zou moeten zijn, aangezien de aanpassing plaatsvindt op het niveau van een ander lichaam (i.e. groepsvennootschap B) die verrekenprijs-technisch gerechtigd is tot de royaltyopbrengsten.

Nederlandse belastingplichtigen die bonafide neerwaartse aanpassingen verrichten van hun fiscale winst zullen dus te maken krijgen met (het concept)wetsartikel 8ba Wet Vpb 1969. Hierbij zullen zij bij het aannemelijk maken dat er een corresponderende opwaartse aanpassing plaatsvindt

13 Groepsvennootschap Y heeft ook de financiële capaciteit om de risico's te dragen.

14 OECD (2020), 'Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4, 8-10', OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm.

15 Paragraaf 1.98 van de OESO Verrekenprijbsrichtlijnen.

16 Paragraaf 1.98 van de OESO Verrekenprijbsrichtlijnen.

17 DEMPE staat voor 'development, enhancement, maintenance, protection en exploitation'. Bij een verrekenprijsanalyse inzake een transactie van immateriële activa is het belangrijk om vast te stellen welke groepsentiteiten deze functies verrichten en er controle op uit te oefenen. Zie ook paragraaf 6.48 en paragraaf 6.50 van de OESO Verrekenprijbsrichtlijnen.

in de belastinggrondslag bij het bij de transactie betrokken gelieerd lichaam wellicht verrekenprijsdocumentatie dienen aan te leveren om aan te tonen dat de opwaartse aanpassing plaatsvindt bij het juiste lichaam of bij de juiste lichamen (die niet de directe contractspartij hoeven te zijn) indien het zakelijkheidsbeginsel wordt toegepast. Een aantal andere verrekenprijvoorbeelden volgen ter verdere illustratie.

- Een Duitse groepsvennootschap heeft contracten afgesloten met derde partij-klanten. Diverse groepsvennootschappen gelieerd aan de Duitse groepsvennootschap leveren diensten die hierop betrekking hebben. De (residual) profit split methode wordt toegepast om de winst toe te rekenen aan de groepsvennootschappen (inclusief een Nederlandse groepsvennootschap) waarbij de Duitse groepsvennootschap vervolgens de ontvangen opbrengsten uitbetaalt aan de respectievelijke groepsvennootschappen. De Nederlandse groepsvennootschap kan aantonen, bijvoorbeeld middels een comparable uncontrolled price methode, dat haar vergoeding en dus winst te hoog is.¹⁸ Volgens het conceptwetsvoorstel moet nu aannemelijk gemaakt worden dat bij de vennootschap met wie de rechtsverhouding bestaat feitelijk een (opwaartse) aanpassing plaatsvindt van de belastinggrondslag en winst. Echter, door toepassing van de residual profit split methode zal die opwaartse aanpassing worden verdeeld tussen de groepsvennootschappen die onderdeel uitmaken van die winstsplitsing. In dit voorbeeld gaat het zoeken naar één specifieke onderliggende rechtsverhouding mank.
- Een ander voorbeeld betreft een transactie met immateriële activa: een Nederlandse belastingplichtige betaalt een onzakelijk lage royalty voor het in licentie krijgen van immateriële activa van groepsvennootschap A, de juridische eigenaar van de immateriële activa. Zowel groepsvennootschap A als groepsvennootschap B verricht DEMPE-functies ten aanzien van deze immateriële activa waarvoor de profit split methode wordt toegepast. Er vindt een neerwaartse aanpassing van de winst van de Nederlandse belastingplichtige plaats (door het ten laste brengen van een hogere zakelijke royalty), terwijl er een corresponderende opwaartse aanpassing plaatsvindt in de belastinggrondslag van zowel groepsvennootschap A als groepsvennootschap B (om een zakelijke opbrengst te verantwoorden in hun belaste winst). Alhoewel de opwaartse aanpassing niet alleen plaatsvindt op het niveau van groepsvennootschap A, de contractspartij tot de licentieovereenkomst, lijkt ons dat conceptwetsartikel 8ba Wet Vpb 1969 geen toepassing heeft, aangezien de aanpassing plaatsvindt op het niveau van beide groepsvennootschappen die verrekenprijstechnisch gerechtigd zijn tot de royaltyopbrengsten.
- Weer een ander voorbeeld betreft een fysieke ‘cash pool’ waarbij de positieve saldi die ‘cash pool’-deelnemers op

hun bankrekening hebben op regelmatige basis (vaak dagelijks) daadwerkelijk fysiek worden overgeboekt (totdat de bankrekening een vooraf bepaald bedrag bereikt) naar de hoofdrekening van de ‘cash pool leader’ (‘CPL’). Bij ‘cash pool’-deelnemers met negatieve saldi worden de individuele bankrekeningen aangevuld tot een vooraf bepaald bedrag via de hoofdrekening van de CPL. De ‘cash pool’-deelnemers krijgen op die manier een rekening-courantvordering of schuld met de CPL. De CPL verdient een routinevergoeding voor het verrichten van routineactiviteiten. Een Nederlandse deelnemer aan de ‘cash pool’ heeft structureel een negatief saldo en moet dus een debetrente betalen. Uit een verrekenprijsanalyse blijkt dat deze debetrente te laag is en dat de ‘cash pool’-deelnemers een hogere creditrente dienen te ontvangen. Er vindt een neerwaartse aanpassing plaats in de winst van de Nederlandse ‘cash pool’-deelnemer. De CPL blijft de routinevergoeding ontvangen. In dit voorbeeld staat de vraag centraal op welk niveau de opwaartse aanpassing getoetst dient te worden en hoe de Nederlandse ‘cash pool’-deelnemer de opwaartse aanpassing aannemelijk kan maken.

- Tot slot een voorbeeld dat de vergoeding van concerndiensten betreft: een Duits hoofdkantoor verricht concerndiensten aan haar Europese dochterondernemingen inclusief een Nederlandse dochteronderneming. De kosten voor de diensten werden toegerekend op basis van een indirecte methode (i.e. een verdeelsleutel zoals bijvoorbeeld omzet) voor het jaar 2020. Op basis van een ex post verrekenprijsanalyse verricht in 2021 wordt besloten om de verdeelsleutels voor de diverse typen concerndiensten te veranderen. Hierdoor wordt de fiscale winst van de Nederlandse dochteronderneming in 2020 naar beneden aangepast, omdat zij meer concerndiensten krijgt doorbelast, terwijl de aanpassing commercieel pas in 2021 wordt verwerkt. Andere Europese dochterondernemingen dienen minder te betalen voor de concerndiensten op basis van de nieuwe verdeelsleutels. Ook hier vindt de corresponderende heffing niet plaats bij de partij aan wie de rechtsverhouding kan worden toegerekend (het Duitse hoofdkantoor), nu op basis van de nieuwe verdeelsleutel de opwaartse aanpassing plaats zal vinden bij de andere groepsmaatschappijen.

Alhoewel de hiervoor genoemde voorbeelden allesbehalve op misbruik zijn gericht, lijkt de toetsing van de opwaartse aanpassing zoals neergelegd in het conceptwetsvoorstel vooralsnog eenzijdig van toepassing, waardoor in dergelijke situaties de mogelijkheid tot tegenbewijs niet evident is. Voorts is er ook nog een zekere complexiteit aanwezig ten aanzien van de bewijsvoering indien meerdere (gelieerde) partijen bij een transactie betrokken zijn.

5. Observaties en aanbevelingen

Aanpassing van verrekenprijzen tussen gelieerde ondernemingen op basis van het zakelijkheidsbeginsel komt regelmatig voor. Omstandigheden wijzigen continu en bedrijven

¹⁸ Het kan ook voorkomen dat een functionele en economische analyse aantoont dat de relatieve contributie van de Nederlandse belastingplichtige minder is dan verondersteld in de toegepaste profit split percentages.

dienen daar mee om te (kunnen) gaan. Het conceptwetsartikel 8ba Wet Vpb 1969 ziet in het bijzonder op situaties waarbij de Nederlandse belastingplichtige een correctie van de verrekenprijs rapporteert voor belastingdoeleinden die tot (Nederlandse) belastinggrondslagverlaging leidt die verschilt van de werkelijke prijs die in rekening is gebracht. Bij het aannemelijk maken dat er een corresponderende opwaartse aanpassing plaatsvindt in de belastinggrondslag van het andere lichaam zal de Nederlandse belastingplichtige op een aantal praktische uitdagingen stuiten, zoals timingverschillen tussen de neerwaartse aanpassing en corresponderende opwaartse aanpassing en de situatie dat er meerdere partijen betrokken zijn bij de transactie. Gezien de verschillende bonafide neerwaartse aanpassingen van de fiscale winst die mogelijk zijn op basis van het zakelijkheidsbeginsel is aan te bevelen dat de wetgever een bredere tegenbewijsregeling introduceert in art. 8ba Wet Vpb 1969 conform de vernieuwde rullingpraktijk. Ofwel dat art. 8ba Wet Vpb 1969 niet van toepassing is indien het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting niet de enige dan wel doorslaggevend bewegegeden voor het verrichten van de (rechts)handeling(en) of transacties is. Mocht dat niet wenselijk zijn, dan blijkt wel uit de voorbeelden beschreven in paragraaf 3 van dit artikel dat het wenselijk is dat de wetgever toelicht op welk niveau de toetsing van de opwaartse aanpassing plaats dient te vinden, daar verrekenprijzen veelal transacties met meerdere gelieerde lichamen betreffen en het lichaam waarmee de Nederlandse belastingplichtige de onderlinge rechtsverhouding heeft niet per se de partij hoeft te zijn waar bij het toepassen van het zakelijkheidsbeginsel de opwaartse aanpassing (volledig) plaatsvindt. Het is dus aan te bevelen dat de wetgever in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel duidelijk maakt dat het lichaam waarop getoetst moet worden waar de corresponderende opwaartse aanpassing plaatsvindt niet uitsluitend het lichaam moet zijn aan wie de rechtsverhouding is toe te rekenen. Het lijkt ons voorts dat een verrekenprijsanalyse en de documentatie daarvan een belangrijk element van die bewijsvoering kunnen zijn.

Uiteraard is een 'self-initiated adjustment' op basis van het zakelijkheidsbeginsel volkomen gerechtvaardigd. Zo'n verlaging kan dus leiden tot een aanvullende (in de toekomst wellicht wettelijk verplichte) bewijslast voor de belastingplichtige om aannemelijk te maken dat de verlaging een corresponderende verhoging van de belastinggrondslag tot gevolg heeft bij een gelieerde partij, wanneer het conceptartikel van kracht is. Het omgekeerde is helaas (nog) niet het geval: indien de Belastingdienst een correctie oplegt en de Nederlandse winst resulterende van een transactie tussen gelieerde ondernemingen verhoogd wordt door de inspecteur, is er geen corresponderende plicht voor de inspecteur om aannemelijk te maken dat er recht op voorkoming van

dubbele belasting is of om een corresponderende verlaging te verkrijgen bij de gelieerde onderneming met welke de onderliggende rechtsverhouding bestaat. Of er uiteindelijk daadwerkelijk voorkoming van dubbele belasting komt, zal namelijk in zo'n geval nog maar moeten blijken en hangt af van de mening van de buitenlandse inspecteur/bevoegde autoriteiten over wat een zakelijke vergoeding/de kwaliteit van de onderbouwing is, en een reeks van formele vereisten waaraan voldaan moet worden. Dit kan de belastingplichtige via een onderlinge overlegprocedure bereiken, al zijn de vereisten daar strikt en is de uitkomst onzeker (tenzij er toegang is tot arbitrage).

Het is voorts aan te bevelen dat toegelicht wordt welk bewijs voldoet en onder welke voorwaarden om aannemelijk te maken dat de corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar winst geheven belasting bij het aan de belastingplichtige gelieerd lichaam (gaat het om een concrete Vpb-aanslag en onderbouwing dat die de vereiste aanpassing daarin is meegenomen en/of slechts om verrekenprijsdocumentatie waaruit dit laatste blijkt?). Wij menen dat ten aanzien van het bewijs om aannemelijk te maken dat er een corresponderende correctie is gemaakt een verrekenprijsanalyse en de documentatie daarvan een belangrijk element van de bewijsvoering zouden moeten zijn. Daarnaast is het wenselijk dat de fiscus met beleid controleert en coulant met ontvangen bewijs omgaat. Het is bijvoorbeeld niet ondenkbaar dat de corresponderende opwaartse aanpassing pas gebeurt op een tijdstip waarop de aanslag van de Nederlandse belastingplichtige definitief is. Daarnaast is het aan te bevelen dat de wetgever bevestigt dat conceptwetsartikel 8ba materieel beoordeeld dient te worden. Zolang duidelijk gemaakt wordt dat de winsttoerekening tussen alle bij de transactie betrokken partijen voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel en in de (respectievelijke) belastinggrondslag(en) wordt opgenomen, zou een (Nederlandse) verlaging van de belastinggrondslag in principe akkoord moeten zijn.

De grootste uitdaging bij de invoering van het nieuwe conceptwetsartikel lijkt de inpassing in het bestaande systeem te zijn: wanneer vindt een correctie op basis van het zakelijkheidsbeginsel plaats in de kapitaalsfeer en wanneer in de winstfeer? Art. 8ba Wet Vpb 1969 zet de deur open naar correcties in de winstfeer.

In het kader van de internetconsultatie is al veel commentaar gegeven op het conceptwetsvoorstel. Er zitten vanuit verrekenprijs technisch perspectief menen wij nog wat aanvullende knelpunten in het conceptwetsvoorstel. We hopen dat de wetgever deze meeneemt in zijn analyse en overwegingen om dit wetsartikel evenwichtig te maken.

Over de auteurs

Mr. M.I.E. van Herksen

Mr. M.I.E. van Herksen LL.M. is partner bij Simmons & Simmons. De focus van haar praktijk ziet op transfer pricing en geschillenbeslechting.

Dr. C.S.J. Jie-A-Joen

Dr. C.S.J. Jie-A-Joen is Counsel bij Simmons & Simmons LLP. De focus van zijn praktijk ziet op transfer pricing en geschillenbeslechting.

Mr. drs. B. Broen

Mr. drs. B. Broen is werkzaam als Global Tax Director bij Mambu en tevens universitair docent aan de Erasmus School of Law.

De auteurs zijn als volgt te bereiken voor commentaar: clive.jie-ajoen@simmons-simmons.com, monique.vanherksen@simmons-simmons.com en broen@law.eur.nl