



EUROPESE COMMISSIE

Brussel, 19.9.2012
COM(2012) 516 final

**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 juli 2010 tot juni 2020 en de daarmee samenhangende voorstellen**

- 1. Verslag over midden- en kleinbedrijven en verrekenprijzen en**
- 2. Verslag over kostenbijdrageregelingen (CCA's) betreffende diensten waarbij geen
immateriële activa worden voortgebracht**

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 juli 2010 tot juni 2020 en de daarmee samenhangende voorstellen**

- 1. Verslag over midden- en kleinbedrijven en verrekenprijzen en**
- 2. Verslag over kostenbijdrageregelingen (CCA's) betreffende diensten waarbij geen
immateriële activa worden voortgebracht**

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 die van 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 belastingdiensten en 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 2011 is het mandaat van het Forum bij een besluit van de Commissie³ vernieuwd en tot 31 maart 2015 verlengd.

In deze mededeling wordt verslag uitgebracht over de werkzaamheden van het Forum tussen juli 2010 en juni 2012 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).

³ Besluit 2011/C 24/03 van 25 januari 2011 (PB C 24 van 26.1.2011, blz. 3-4).

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

Tussen juli 2010 en juni 2012 is het Forum zesmaal bijeengekomen. Ten aanzien van twee onderwerpen werd een uitgebreid eindverslag opgesteld. Het ene heeft betrekking op specifieke beschouwingen inzake verrekenprijzen voor midden- en kleinbedrijven in de EU, het andere op een bijzondere concernregeling die bekend staat als de kostenbijdrageregeling (cost contribution arrangement of CCA). De monitoring op de uitvoeringsvoortgang van eerdere initiatieven van het Forum werd eveneens voltooid. Na de hernieuwing van zijn mandaat heeft het Forum in juni 2011 zijn reglement van orde geactualiseerd en een nieuw werkprogramma 2011-2015 vastgesteld. In deze periode zijn ook besprekingen van start gegaan, maar nog niet afgerond, over de volgende onderwerpen uit het werkprogramma: risicogebaseerde verrekenprijsbenaderingen, aangelegenheden in verband met dubbele belasting als gevolg van secundaire correcties, en compenserende correcties/correcties aan het eind van het jaar. Het Forum zal deze onderwerpen op zijn volgende bijeenkomsten verder behandelen en de monitoring voortzetten.

2.1. Conclusies van het Forum in verband met midden- en kleinbedrijven en verrekenprijzen

Een algemeen kenmerk van verrekenprijzen zijn de administratieve lasten die zij veroorzaken voor de belastingplichtigen en de belastingdiensten. Midden- en kleinbedrijven (mkb's) kampen met specifieke moeilijkheden, omdat zij over onvoldoende kennis, ervaring en middelen beschikken. De belastingdiensten staan ook voor een uitdaging bij de behandeling van mkb's, omdat zij een balans moeten vinden tussen een evenwichtige toepassing van hun belastingbeleid waarbij enerzijds rekening wordt gehouden met de beschikbare eigen middelen en kosten-baten-overwegingen en anderzijds wordt voorkomen dat mkb's en belastingdiensten te maken krijgen met onnodige administratieve lasten en overbodige fiscale disputen.

Omdat het Forum de centrale rol van mkb's in de EU-economie onderkent, heeft het de moeite genomen om de uitdagingen te bestuderen en voorstellen te doen om de omgeving waarin mkb's actief zijn, - vanuit verrekenprijsperspectief – te verbeteren. Ofschoon verrekenprijzen voor een overgroot deel van de mkb's van geen belang zijn, kan het aantal bedrijven dat er mee te maken heeft, in absolute cijfers uitgedrukt toch zeer hoog zijn.

Het verslag geeft verschillende aanbevelingen voor een uniformere benadering van de specifieke verplichtingen voor mkb's in de context van verrekenprijzen. Het behandelt de verschillende stadia in de naleving van verrekenprijzen door mkb's.

Wat de definitie van een mkb betreft, wordt er duidelijk op gewezen dat het verslag niet tot doel heeft een gemeenschappelijke definitie van mkb's voor belastingdoeleinden overeen te komen. Wel wordt aanbevolen dat de lidstaten voortbouwen op de reeds in mededeling 2003/361/EG⁴ van de Commissie gehanteerde criteria (balanstotaal, omzet, aantal werkzame personen) wanneer zij een mkb willen definiëren.

Wat de naleving van verrekenprijsregels betreft, reikt het verslag best practices en aanbevolen richtsnoeren aan voor de fase voorafgaand aan de controle, de controle en de beslechting van geschillen. Het evenredigheidsbeginsel wordt onderschreven als een deugdelijke benadering om rekening te houden met de behoeften van mkb's, de vereisten van de belastinguitvoering en de mogelijkheden van mkb's om aan deze vereisten te voldoen.

Wat de fase voorafgaand aan de controle betreft, wordt in het verslag aanbevolen om te zorgen voor een aanspreekpunt voor mkb's en om mkb's beter bekend te maken met processen die zekerheid vooraf geven. Voorts worden de lidstaten verzocht vereenvoudigingsmaatregelen te nemen om de nalevingslast voor mkb's te verminderen. Wat de controlefase betreft, wordt aanbevolen om gebruik te maken van pragmatische oplossingen, eventueel geïnspireerd op de ervaringen van andere lidstaten en eerdere verslagen van het Forum. Bij een controle moeten mkb's een op hen toegesneden behandeling krijgen. Wat geschillenbeslechting betreft, wordt in het verslag aanbevolen om het gebruik van snelle geschillenbeslechtingsprocedures te stimuleren voor disputen met mkb's in niet-complexe zaken die weinig waarde vertegenwoordigen, en om de mogelijkheden van rechtstreekse contacten tussen controleurs in het kader van onderlingoverlegprocedures en het arbitrageverdrag⁵ te onderzoeken en daaraan uitvoering te geven.

Tot slot wordt in het verslag erkend dat mkb's eigen behoeften hebben wat betreft de naleving van verrekenprijsregels. Concluderend wordt erop gewezen dat bij de bevindingen en aanbevelingen in het verslag ervan is uitgegaan dat het evenredigheidsbeginsel, waaraan een flexibele invulling wordt gegeven, toepassing vindt. Een van de toekomstige taken van het Forum zal erin bestaan de gevolgen van de maatregelen die in het verslag zijn aanbevolen en die door de lidstaten worden toegepast bij de behandeling van mkb's, te monitoren.

2.2. Conclusies van het Forum over kostenbijdrageregelingen (CCA's) betreffende diensten waarbij geen immateriële activa (IA) worden voortgebracht

MNO's maken vaak gebruik van kostenbijdrageregelingen (CCA's) voor diensten als een kosteneffectief middel om de activiteiten van de groep uit te voeren. De zakelijke beslissing om een beroep te doen op een CCA, kan haar rechtvaardiging vinden in diverse overwegingen, bv. schaalvergroting, het delen van risico's, vaardigheden of middelen. Om doublures met de lopende werkzaamheden van de OESO in verband met verrekenprijsaspecten van immateriële activa te voorkomen, zijn de werkzaamheden van het Forum gericht op CCA's betreffende diensten waarbij geen immateriële activa worden voortgebracht.

In het verslag wordt eerst ingegaan op de verschillende concepten die aan CCA's en conerndiensten ten grondslag liggen. Het verslag legt de nadruk op de vraag hoe een beoordelaar zo doelmatig mogelijk kan concluderen dat het zakelijkheidsbeginsel is toegepast op diensten-CCA's zonder voortbrenging van IA.

Het verslag beschrijft daartoe de algemene kenmerken die een CCA moet bezitten om aan het zakelijkheidsbeginsel te voldoen. Voorts is een lijst opgenomen van gegevens waarmee aan de vereisten van de meeste beoordelaars zou moeten zijn voldaan wanneer deze een CCA aan het zakelijkheidsbeginsel toetsen.

⁵

Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (PB L 225 van 20.8.1990, blz. 10).

Een aantal aspecten wordt nader behandeld, zoals de toets van de verwachte voordelen, mogelijke verdeelsleutels om de bijdrage van de afzonderlijke deelnemers aan de CCA te bepalen, methoden om bijdragen in natura te waarderen, de behandeling van gevallen waarin de opgevoerde kosten de oorspronkelijk begrote in plaats van de werkelijk gemaakte kosten zijn, en de eventuele toepassing van boekhoudkundige normen die algemeen worden gebruikt in de gehele groep.

Het verslag over CCA's betreffende diensten waarbij geen immateriële activa worden voortgebracht, is des te belangrijker omdat het een aanvulling vormt op de bestaande richtsnoeren voor conerndiensten die marginaal waarde toevoegen, en de werkzaamheden van het Forum over conerndiensten afrondt.

Concluderend wordt erop gewezen dat naleving van de in het verslag gedane aanbevelingen, in de meeste gevallen die binnen het bestek ervan vallen, de evaluatie zal vergemakkelijken en de belastingdiensten sneller in staat zal stellen om aan te nemen dat inderdaad aan het zakelijkheidsbeginsel is voldaan. Het Forum zal het effect van deze richtsnoeren regelmatig monitoren.

2.3. Laatste informatie over de onderwerpen van het werkprogramma

In de periode waarop dit verslag ziet, heeft het Forum de resterende punten van het vorige werkprogramma 2007-2011 behandeld en, in juni 2011, een nieuw werkprogramma 2011-2015 goedgekeurd, dat de basis vormt voor de huidige werkzaamheden van het Forum. Van juli 2010 tot juni 2011 heeft het Forum zich hoofdzakelijk bezig gehouden met mkb's en verrekenprijzen. Het desbetreffende verslag is in maart 2011 door het Forum goedgekeurd⁶.

Het eerste punt op het werkprogramma 2011-2015, dat is overgenomen uit het vorige werkprogramma, was de ontwikkeling van een gemeenschappelijke benadering voor CCA's. Dit project, dat betrekking heeft op CCA's betreffende diensten waarbij geen immateriële activa worden voortgebracht, werd met succes voltooid in juni 2012⁷.

Wat risicobeoordeling betreft, een belangrijke factor in het verrekenprijsbeleid die zowel de belastingdiensten als de belastingplichtigen in staat stelt hun beperkte middelen zo effectief mogelijk in te zetten, zullen de standpunten die door verschillende leden van het Forum (zowel lidstaten als de particuliere sector) zijn toegelicht, de basis vormen voor toekomstige werkzaamheden. De groep zal best practices analyseren om de mogelijke contouren van EU-richtsnoeren op dit gebied af te bakenen.

Wat de acceptatie van compenserende correcties/correcties aan het eind van het jaar betreft, bestaan er binnen de EU verschillende praktijken. In 2011 is een vragenlijst uitgestuurd die in 2012 werd afgerond. Met dit overzicht is al een deel van het werkprogramma voltooid. Het Forum zal verder analyseren of een gemeenschappelijke benadering voor compenserende correcties binnen de EU kan worden ontwikkeld.

In sommige lidstaten gaat een verrekenprijscorrectie gepaard met een extra correctie. Deze zogenaamde "secundaire correcties" kunnen aanleiding geven tot dubbele belasting en zijn daarom in het werkprogramma van het Forum opgenomen. In 2011

⁶

Aanhangsel I.

⁷

Aanhangsel II.

is een vragenlijst uitgestuurd die in 2012 werd afgerond. Met deze inventarisatie is weliswaar al een deel van het werkprogramma voltooid, maar het Forum is nu bezig met de analyse van de gevolgen van secundaire correcties in de EU om met oplossingen te komen die een verbetering van de huidige situatie inhouden, zowel ten aanzien van potentiële dubbele belasting als van enkele praktische uitvoeringsaspecten.

2.4. Monitoring

Een vaste taak van het Forum bestaat erin de effectieve uitvoering van de resultaten die het heeft bereikt, te volgen en te bewaken. Dit gebeurt door statistische jaarverslagen en specifieke verslagen op te stellen. Deze verslagen worden vervolgens door de diensten van de Commissie en het Forum bestudeerd om na te gaan op welke gebieden het Forum verdere werkzaamheden kan verrichten.

Jaarlijks wordt er een statistisch verslag opgesteld en geëvalueerd over nog hangende zaken in het kader van het arbitrageverdrag en over APA's (voorafgaande prijsafspraken). De opzet van deze statistische verslagen werd verbeterd en zal in de toekomst opnieuw worden geëvalueerd. Er zijn verdere aanvullende richtsnoeren opgesteld om de jaarlijkse APA-vragenlijst af te ronden.

Naar aanleiding van het tienjarige bestaan van het Forum zal een breder opgezette monitoring van de bereikte resultaten worden verricht. Er zal een gezamenlijke evaluatie worden verricht van de gedragscode voor een efficiënte toepassing van het arbitrageverdrag, de gedragscode inzake verrekenprijsdocumentatie in de EU, de gids voor APA's in de EU en de richtsnoeren voor concerndiensten die marginaal waarde toevoegen. Doel daarvan is na te gaan hoe doeltreffend de door de lidstaten goedgekeurde aanbevelingen van het Forum, over het geheel bekeken, ten uitvoer worden gelegd en hoe dit kan worden verbeterd.

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 uiteenlopende problemen op dat gebied.

De Commissie merkt met name op dat het verslag over midden- en kleinbedrijven en verrekenprijzen en het verslag over CCA's betreffende diensten waarbij geen immateriële activa worden voortgebracht, invulling geven aan een van de hoofdtaken die zij bij de oprichting van het Forum heeft vastgelegd, namelijk een grotere uniformiteit bewerkstelligen bij de toepassing van verrekenprijsregels binnen de Europese Unie.

De Commissie sluit zich volledig aan bij de conclusies en de voorstellen van het in aanhangsel I opgenomen verslag over midden- en kleinbedrijven en verrekenprijzen en het in aanhangsel II opgenomen verslag over kostenbijdrageregelingen (CCA's) betreffende diensten waarbij geen immateriële activa worden voortgebracht.

De Commissie verzoekt de Raad zijn goedkeuring te hechten aan het voorgelegde verslag over midden- en kleinbedrijven en verrekenprijzen 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 Commissie verzoekt de Raad zijn goedkeuring te hechten aan het voorgelegde verslag over CCA's betreffende diensten waarbij geen immateriële activa worden voortgebracht, en verzoekt de lidstaten de daarin vervatte aanbevelingen met spoed in hun nationale wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen ten uitvoer te leggen.

De Commissie is van mening dat een toekomstige periodieke monitoring in hoeverre de conclusies en aanbevelingen in het verslag ten uitvoer zijn gelegd en in de praktijk functioneren, nuttige feedback zullen opleveren waarop een eventuele actualisering kan voortbouwen.

In dit verband moedigt de Commissie het Forum aan zijn monitoringactiviteiten voort te zetten en kijkt zij uit naar de resultaten in verband met de onderwerpen op het huidige werkprogramma van het Forum betreffende risicobeoordeling, secundaire correcties en compenserende correcties/correcties aan het eind van het jaar.

AANHANGSEL I
VERSLAG OVER MIDDEN- EN KLEINBEDRIJVEN EN VERREKENPRIJZEN

I. Inleiding

1. In het kader van zijn overeengekomen werkprogramma heeft het Gezamenlijk Forum voor verrekenprijzen zich gebogen over de gevolgen van verrekenprijzen voor midden- en kleinbedrijven (mkb). De discussiestukken die het Forum bij zijn werkzaamheden heeft gebruikt, kunnen worden geraadpleegd op de website van DG Belastingen en douane-unie, waaronder bijdragen van de Europese Federatie van Accountants en de Confédération Fiscale Européenne. Dit verslag bevat de neerslag van die werkzaamheden.

II. Achtergrond

2. De EU telt circa 23 miljoen midden- en kleinbedrijven, die samen 99,8 % van alle Europese bedrijven vertegenwoordigen. Ongeveer 5 % van deze mkb's hebben gelieerde ondernemingen waarbij verrekenprijzen aan de orde kunnen komen⁸. Deze cijfers tonen aan dat verrekenprijzen bij de overgrote meerderheid van de mkb's geen rol spelen, maar het aantal bedrijven dat er mee te maken heeft, kan - in absolute cijfers uitgedrukt - toch zeer hoog zijn. Waar verrekenprijzen er wel toe doen, kampen mkb's evenwel met moeilijkheden, omdat zij over onvoldoende kennis, ervaring en middelen beschikken. Het feit dat mkb's op internationaal niveau weinig actief zijn binnen een groep, kan er ook op wijzen dat diezelfde moeilijkheden hen er misschien van weerhouden om deel te nemen aan grensoverschrijdende handel binnen een groep.
3. Ook de belastingdiensten staan voor een uitdaging bij de behandeling van midden- en kleinbedrijven. Zij moeten een balans vinden tussen een evenwichtige toepassing van hun belastingbeleid waarbij enerzijds rekening wordt gehouden met de beschikbare eigen middelen en kosten-batenoverwegingen en anderzijds wordt voorkomen dat mkb's en belastingdiensten te maken krijgen met onnodige administratieve lasten en overbodige fiscale disputen. In de EU bestaat er geen gemeenschappelijke definitie van midden- en kleinbedrijven voor fiscale doeleinden in het algemeen noch voor verrekenprijzen in het bijzonder, en is er ook geen sprake van een gemeenschappelijke behandeling van mkb's.
4. Een aantal belastingdiensten maakt al gebruik van specifieke verrekenprijsmaatregelen voor het mkb. Globaal kan daarbij een onderscheid worden gemaakt tussen een algemene beleidsaanpak en specifieke bestuurlijke handelingen. Een voorbeeld van een beleidsaanpak is de aanpak op basis van het evenredigheidsbeginsel. Hierbij gaat het erom een evenwicht te vinden tussen nalegingsvereisten en

⁸ Jaarverslag over Europese midden- en kleinbedrijven in 2009
(http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/supporting-documents/2009/annual-report_en.pdf, blz. 15).

de binnen een mkb beschikbare middelen om aan die vereisten te voldoen. Een voorbeeld van een bestuurlijke handeling is dat er van mkb's een minder uitgebreide verrekenprijsdocumentatie wordt verlangd dan van niet-mkb's.

5. Multinationale ondernemingen (MNO's) zijn van mening dat er vaak sprake is van complementariteit tussen hun eigen bedrijfsactiviteiten in de EU en die van mkb's, en dat elke partij een gevestigd belang heeft in het doeltreffend functioneren van de andere. Niet-mkb's willen echter ook een "gelijk speelveld" behouden en niet worden benadeeld doordat belastingdiensten tegemoet komen aan de behoeften van mkb's.
6. De bedrijfswereld erkent dat kwesties zoals managementtijd en kosten voor deskundig fiscaal advies mkb's ervan kunnen weerhouden om toegang te zoeken tot de diensten van deskundigen.
7. In zijn verslagen over verrekenprijsdocumentatie en richtsnoeren voor voorafgaande prijsafspraken (APA's) heeft het Forum erkend dat het nodig is flexibiliteit aan de dag te leggen ten aanzien van mkb's op het gebied van verrekenprijzen. In het verslag over documentatie wordt verwezen naar de toepassing van een "redelijkheidstoets" en in de APA-richtsnoeren van de "vergemakkelijking van de toegang" wanneer het betrokken bedrijf een mkb is.

III. Definitie van een midden- en kleinbedrijf (mkb)

8. Een gemeenschappelijke definitie van een mkb voor verrekenprijsdoeleinden zou een gezamenlijk uitgangspunt vormen en zo de tenuitvoerlegging van de bevindingen en aanbevelingen in dit verslag vergemakkelijken. In Aanbeveling 2003/361/EG⁹ is een definitie van mkb's vastgesteld, maar deze wordt door belastingdiensten niet vaak gebruikt voor directebelastingdoeleinden. Het Forum heeft de volgende opmerkingen gemaakt in verband met het gebruik van een definitie.
9. Voor kleine lidstaten kan de toepassing van een bepaalde mkb-definitie tot gevolg hebben dat zelfs grote binnenlandse bedrijven/groepen als mkb worden aangemerkt. Daarom moet bijzondere aandacht worden gegeven aan de mkb-definitie die wordt gebruikt.
10. Een aanpak waarbij wordt uitgegaan van een definitie, kan het gedrag van een mkb beïnvloeden. Voor sommige mkb's kan dit een prikkel zijn om niet uit te breiden en op die manier te vermijden dat ze een welomschreven drempel overschrijden, waardoor ze te maken zouden krijgen met hogere kosten en administratieve lasten en niet meer in aanmerking zouden komen voor stimuleringsmaatregelen.
11. Op dezelfde wijze is een aantal belastingdiensten van mening dat een al te normatieve mkb-definitie in de EU onvoldoende rekening houdt met de samenstelling van de populatie belastingplichtigen van een belastingdienst. Als bijvoorbeeld volgens een gemeenschappelijk overeengekomen definitie een groot deel van de populatie belastingplichtigen van een lidstaat uit mkb's zou bestaan,

kunnen er zich andere problemen voordoen dan wanneer mkb's in de minderheid zijn.

12. In de mkb-definities die momenteel door de belastingdiensten worden gebruikt, zij het voor directebelastingdoeleinden in het algemeen dan wel voor verrekenprijsdoeleinden in het bijzonder, zijn vaak elementen overgenomen uit de in Aanbeveling 2003/361/EG vastgestelde definitie. In de EU worden onder meer de volgende criteria gehanteerd: balanswaarde, omzet en aantal werkzame personen; afzonderlijke of samengetelde transactiewaarden. Soms worden zij gecombineerd met antimisbruikregels. Deze criteria worden al dan niet op geconsolideerde grondslag, dat wil zeggen op groepsniveau, toegepast. Wanneer belastingdiensten nog geen mkb-definitie hebben vastgesteld, in het kader van een algemene definitie of specifiek voor verrekenprijzen, worden zij verzocht om de reeds gebruikelijke criteria in overweging te nemen.
13. Het Forum acht het nuttig om een beschrijving van de mkb-definities die de belastingdiensten in de EU momenteel hanteren, voor directebelastingdoeleinden in het algemeen, voor verrekenprijsdoeleinden in het bijzonder of voor beide¹⁰, op één plaats samen te brengen.

Aanbevelingen

A1. Als een EU-belastingdienst voornemens is een mkb-definitie vast te stellen voor directebelastingdoeleinden in het algemeen of voor verrekenprijsdoeleinden in het bijzonder, verdient het aanbeveling daarbij reeds in de EU gebruikte criteria in overweging te nemen. Een dergelijke aanpak zal ook gevallen van asymmetrische behandeling als gevolg van uiteenlopende mkb-definities helpen beperken.

A2. De aanbevolen criteria waarvan momenteel gebruik wordt gemaakt, omvatten: balanswaarde, omzet, aantal werkzame personen; afzonderlijke of samengetelde transactiewaarden. Het verdient aanbeveling dat alle criteria op een geconsolideerde grondslag, dat wil zeggen op groepsniveau, worden gemeten.

A3. De definities die momenteel door de lidstaten worden gebruikt, moeten op één plaats worden samengebracht en regelmatig worden geactualiseerd¹¹.

A4. Een gemeenschappelijke definitie van mkb's in de EU voor belastingdoeleinden verdient aanbeveling en zou een gezamenlijk uitgangspunt vormen voor de tenuitvoerlegging van de bevindingen en aanbevelingen in dit verslag, maar het is niet realistisch om te verwachten dat een dergelijke overeenstemming in de nabije toekomst wordt bereikt.

IV. Midden- en kleinbedrijven: naleving en verrekenprijzen

14. Naleving van de verrekenprijsregels betekent in de EU momenteel dat het zakelijkheidsbeginsel overeenkomstig artikel 9 van het modelbelastingverdrag van de Organisatie voor economische samenwerking en ontwikkeling (OESO) in acht

¹⁰ Zie document JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

¹¹ Zie document JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

moet worden genomen. Het zakelijkheidsbeginsel is van toepassing ongeacht de omvang van een MNO. Voor mkb's kan de toepassing van dit beginsel evenwel moeilijker zijn. In de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen wordt deze moeilijkheid op verschillende plaatsen uitdrukkelijk erkend. Zo bevat paragraaf 3.80 een specifieke opmerking in verband met de nalevingskosten voor midden- en kleinbedrijven. In paragraaf 3.83 van de OESO-richtlijnen staat te lezen dat midden- en kleinbedrijven steeds vaker met verrekenprijzen te maken krijgen en dat het aantal grensoverschrijdende transacties almaar toeneemt. Ofschoon het zakelijkheidsbeginsel gelijkelijk van toepassing is op midden- en kleinbedrijven en hun transacties, kunnen pragmatische oplossingen aangewezen zijn om een redelijk antwoord te kunnen bieden op ieder verrekenprijsgeval.

15. In dit verslag wordt gekeken welke best practices en aanbevolen richtsnoeren er uit de huidige nalevingspraktijk kunnen worden afgeleid. Een indeling volgens de activiteiten in de fase voorafgaand aan de controle, de controle en de geschillenbeslechting biedt hierbij een nuttig houvast. Enige overlap tussen deze nogal brede categorieën is onvermijdelijk.
16. Een terugkerend thema bij belastingdiensten is dat de aanpak van mkb's in verhouding moet staan tot de vereisten van de belastinguitvoering en de mogelijkheden van de mkb's om aan die vereisten te voldoen. Het Forum ondersteunt het evenredigheidsbeginsel als een deugdelijke benadering om aan de behoeften van mkb's te voldoen. Het Forum heeft ook opgemerkt dat een op evenredigheid gebaseerde aanpak goed aansluit bij het commentaar op de hoofdstukken IV en V van de OESO-richtlijnen.

Aanbeveling

A5. Het Forum is voorstander van een op evenredigheid gebaseerde aanpak. Het lijkt met name aangewezen om een balans te vinden tussen een evenwichtige toepassing van de verrekenprijzeregels door de belastingdiensten en de lasten die de naleving van deze regels voor midden- en kleinbedrijven kan veroorzaken.

Fase voorafgaand aan de controle

17. Belastingdiensten willen het juiste bedrag aan belastingen op het juiste tijdstip ontvangen, belastingplichtigen willen het juiste bedrag op het juiste tijdstip betalen. Actie voorafgaand aan de controle vormt wellicht de doeltreffendste methode voor belastingplichtigen en belastingdiensten om tot een vrijwillige naleving – de meest kosteneffectieve vorm van naleving – te komen. De verwezenlijking van dit doel wordt het best in de hand gewerkt door goede communicatie, verstrekking van en inzicht in relevante informatie, aangevuld met gemakkelijk toegankelijk deskundig advies. Als deze interactie goed verloopt, heeft dit directe gevolgen voor de mate van vrijwillige naleving en de omvang van de nalevingslasten.

Communicatie tussen belastingdienst en mkb

18. Internationaal groeit het inzicht¹² dat het versterken van de relatie tussen een belastingdienst en zijn belastingplichtige bedrijven door middel van een continue dialoog buiten het kader van een controle in het belang is van beide partijen. De contacten zijn dan minder confronterend en werken een breder en beter begrip van elkaars standpunten in de hand. Als er een controle wordt opgezet, beginnen beide partijen vanuit een beter geïnformeerde positie.
19. Het is bijzonder moeilijk om met mkb's een communicatienetwerk op te bouwen, niet het minst vanwege hun beperkte middelen. Organisaties die het mkb vertegenwoordigen, verschaffen nuttige inzichten aan hun leden over onderwerpen die hen aanbelangen. Wat moeilijker te realiseren lijkt, is een rechtstreekse communicatielijns met de meest betrokken mkb's. De belastingdiensten worden aangemoedigd te zoeken naar mogelijkheden om samen met individuele mkb's, representatieve organisaties en beroepsadviseurs een lokaal communicatienetwerk met mkb's tot stand te brengen of te versterken. Een relatief eenvoudige maatregel bijvoorbeeld, die al door sommige belastingdiensten wordt toegepast, is het opzetten van technische workshops. Daarop worden tal van mkb's uitgenodigd om problemen te bespreken, oplossingen te zoeken en best practices te bespreken. Dergelijke evenementen kunnen ook worden gebruikt om mkb's te raadplegen over beleidsinitiatieven die de belastingdienst wil nemen in verband met verrekenprijzen.

Toegang tot informatie

20. De breedte en diepgang van de informatie die aan mkb's wordt verstrekt om hen te helpen aan hun verrekenprijsverplichtingen te voldoen, verschilt van belastingdienst tot belastingdienst. Het zou zowel de bedrijven als de belastingdiensten ten goede komen als zij toegang tot die informatie zouden hebben. Nadere bijzonderheden over waar die informatie momenteel te vinden is, zijn opgenomen in document JTPF/001/ANNEX/2011/EN.
21. Het Forum stelt voor om de informatie die de belastingdiensten voor dit verslag hebben verstrekt, actueel te houden. De belastingdiensten moeten nagaan hoe zij het best elektronisch toegankelijke informatie voor mkb's kunnen opzetten, ofwel via een aparte website ofwel via een geïntegreerd deel van een bestaande website. Op deze site(s) zou nadere informatie worden bijgehouden over definities van mkb's – voor algemene doeleinden en/of voor verrekenprijsdoeleinden – en over andere wetgeving, bestuurlijke praktijken of voorlichtingsmateriaal betreffende verrekenprijzen voor het mkb. Voor nadere informatie kunnen een of meer contactadressen worden vermeld. Het kan ook nuttig zijn om op deze webpagina's andere mkb-gerelateerde onderwerpen die geen betrekking hebben op verrekenprijzen, op te nemen. Op de website van het Forum zal een lijst van deze webpagina's worden bijgehouden.

Opleiding

22. Er is van gedachten gewisseld over de mogelijkheid om een soort blauwdruk te maken van een opleidingsmodule over verrekenprijzen voor het mkb. Een verdere

¹² De recente werkzaamheden van het Forum on Tax Administration van de OESO kunnen hier als voorbeeld worden genoemd.

uitwerking van dit idee zou evenwel beslag leggen op een groot deel van de middelen van het Forum. Ook is niet duidelijk welke meerwaarde het Forum zou kunnen bieden ten opzichte van lokaal geproduceerd materiaal¹³.

Zekerheid vooraf

23. Mkb's willen vaak voordat zij een transactie verrichten, zekerheid verkrijgen dat deze aan de verrekenprijsregels voldoet, maar weten misschien niet hoe zij daarbij te werk moeten gaan.
24. Het mechanisme dat hiervoor gewoonlijk wordt gebruikt bij verrekenprijzen, is een voorafgaande prijsafspraken. Bij deze procedure wordt een reeks passende criteria vastgelegd, in onderlinge overeenstemming tussen de belastingdienst en de belastingplichtige, om de verrekenprijs van een toekomstige transactie te bepalen. APA-regels voorzien soms evenwel in complexiteitsdrempels of vergoedingen waardoor de procedure ontoegankelijk of op zijn minst minder toegankelijk wordt voor mkb's. In de paragrafen 4.158 en 4.163 van de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen staat te lezen dat *de aard van de APA-procedure de toegankelijkheid ervan de facto kan beperken tot grote belastingplichtigen, hetgeen vragen ten aanzien van gelijkheid en uniformiteit kan doen rijzen, aangezien belastingplichtigen in identieke situaties niet verschillend mogen worden behandeld. Een flexibele inzet van onderzoeksmiddelen zou deze bezorgdheid ten dele kunnen opvangen. Belastingdiensten zouden eventueel ook moeten overwegen om te voorzien in een vereenvoudigde toegang voor kleine belastingplichtigen. Belastingdiensten zouden erop moeten letten dat het onderzoek dat zij voeren om een APA te evalueren, in verhouding staat tot de omvang van de betrokken internationale transacties.* Het Forum heeft in het verleden al enkele richtsnoeren opgesteld in verband met de beste aanpak wat toegankelijkheid betreft, en daarin luidt het als volgt: de belastingdiensten moeten hun ervaring met de problemen van het midden- en kleinbedrijf benutten om de toegang van deze bedrijven tot APA's gemakkelijker te maken indien APA's nuttig zijn om geschillen te voorkomen of te beslechten. Deze formulering moet een flexibele aanpak stimuleren wanneer gevallen in een APA-programma worden opgenomen.
25. Sommige belastingdiensten bieden andere mogelijkheden aan om een mate van zekerheid over de fiscale behandeling te verkrijgen. Zo kan er een niet-bindend advies worden verstrekt. In dat geval geeft een specialist van de belastingdienst zijn standpunt over een transactie, waarbij hij eventueel de toepassing van verrekenprijzen en de geschiktheid van een voorgestelde OESO-methode kan bevestigen. Bij deze aanpak wordt niet overeengekomen welke de werkelijke verrekenprijs zal zijn. Er kan ook een goedkeurings- of rulingsysteem worden gebruikt waarbij de belastingdienst een bindend standpunt afgeeft. De verkregen goedkeuring of ruling kan vóór de desbetreffende belastingaangifte worden verkregen.
26. Op mkb's en "kleine transacties" gerichte maatregelen behoren tot de vaakst voorkomende vereenvoudigingsmaatregelen.

27. Verschillende commentatoren geloven dat het gebruik van safe harbours een vereenvoudiging voor mkb's zal inhouden alsook een besparing van administratieve middelen en een verlaging van de nalevingslasten.
28. Omwille van meer duidelijkheid en transparantie voor zowel mkb's als belastingdiensten verdient het aanbeveling dat iedere belastingdienst aangeeft welke procedures voor het verkrijgen van zekerheid vooraf in verband met verrekenprijzen ter beschikking staan, op welke manier van deze procedures gebruik kan worden gemaakt en welke resultaten ervan mogen worden verwacht. De thans beschikbare informatie is opgenomen in document JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

Aanbevelingen voor de fase voorafgaand aan de controle

A6. Ter vergemakkelijking van de vrijwillige naleving dienen de lidstaten ervoor te zorgen dat mkb's toegang hebben tot actuele informatie en advies. Het verdient aanbeveling dat elke lidstaat een elektronisch toegankelijke informatiesite opzet met onder meer contactgegevens voor verder advies. Op de website van het Forum zal een lijst van deze sites met bijbehorende links worden bijgehouden.

A7. De lidstaten en het bedrijfsleven moeten de kans grijpen om constructieve relaties op te bouwen met individuele mkb's en representatieve organisaties.

A8. De lidstaten moeten mkb's beter bekend maken met en in staat stellen om toegang te krijgen tot procedures die hen de mogelijkheid bieden om zekerheid vooraf te verkrijgen voordat een transactie plaatsvindt of voor belastingdoeleinden wordt aangegeven.

A9. De lidstaten worden verzocht actief te werken aan vereenvoudigingsmaatregelen om de administratieve lasten en de nalevingslasten voor het mkb te verminderen.

Controle

29. Ten minste één lidstaat is de mening toegedaan dat een beleid waarbij de meeste transacties van zijn mkb's zijn vrijgesteld van zijn verrekenprijsregels, een evenredig antwoord vormt. Die aanpak heeft onmiskenbaar voordelen wat middelenbesparing en zekerheid van de behandeling betreft, maar hij kan ook schadelijke gevolgen hebben voor de heffingsgrondslag van een land die deze aanpak volgt; deze gevolgen zullen variëren naargelang van de omvang van de activiteiten die mkb's in dat land uitoefenen. Er kunnen zich evenwel gevallen van asymmetrische behandeling voordoen als gelieerde partijen in andere lidstaten niet op soortgelijke wijze worden vrijgesteld.
30. Andere lidstaten volgen een minder brede aanpak bij de toepassing van het evenredigheidsbeginsel. Zowel in de controle- als in de APA-procedure worden specifieke maatregelen opgenomen, waaronder: vereenvoudigde documentatieverplichtingen; mondelinge verstrekking van relevante inlichtingen; uitvoering van een beperkte verrekenprijsstudie door de belastingdienst; bijstand van de

belastingdienst aan de belastingplichtige bij de opstelling van vergelijkbare gegevens; bijzondere maatregelen voor langetermijncontracten. Meer informatie over deze maatregelen is opgenomen in document JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

31. Het Forum is de mening toegedaan dat inachtneming van het evenredigheidsbeginsel een algemeen kader biedt met voldoende speelruimte voor de belastingdiensten om hun eigen specifieke maatregelen te ontwikkelen. De belastingdiensten worden aangemoedigd te kijken naar maatregelen die elders al zijn ingevoerd, en mogelijkheden te zoeken om deze in voorkomend geval in hun eigen regels op te nemen.
32. Ook wordt erop gewezen dat benaderingen die in de ene procedure worden gebruikt, soortgelijke voordelen kunnen opleveren in een andere. Een voorbeeld hiervan is de bijstand van de belastingdienst in de APA-procedure door de opstelling van vergelijkbare gegevens of van een beperkt verrekenprijsverslag voor de belastingplichtige. Dat soort bijstand zou ook nuttig zijn in het controleproces.
33. Op dezelfde wijze kan het nuttig zijn om in dit verband te verwijzen naar de eerdere verslagen van het Forum. Zo is in het verslag over concerndiensten besproken hoe een zakelijke prijsstelling moet worden geëvalueerd. Er werd bevestigd dat kosten-batenoverwegingen in het bijzonder aangewezen zijn in gevallen waarin het fiscale risico laag is. Volgens het verslag was het in dergelijke gevallen met name zaak om naar een evenwicht te streven tussen de beschikbare middelen, de nalevingslast en de eventuele omvang van de correctie. Ook relevant is het commentaar in het verslag over beschrijvingen en een zakelijke vergoeding. Daarin wordt de nadruk gelegd op het werken met een minimale in plaats van een maximale hoeveelheid aan informatie bij de beoordeling van een verrekenprijs. Er wordt voorgesteld dat dezelfde nadruk ook toepassing kan vinden bij de beoordeling van de verrekenprijzen van mkb's.
34. De kwestie van documentatiegerelateerde sancties is aan de orde gesteld. Het zou niet consequent zijn als een belastingdienst een vereenvoudigde benadering volgt van documentatieverplichtingen voorafgaand aan de controle, maar vervolgens sancties oplegt wegens het ontbreken van aanvullende documentatie die alleen naar aanleiding van een controle vereist wordt, als de belastingplichtige te goeder trouw handelde, op basis van de vereenvoudigde benadering, en de vereiste documentatie niet kan verstrekken.
35. Er is bezorgdheid geuit dat belastingdienstmedewerkers met ervaring op het gebied van verrekenprijzen niet vaak verrekenprijskwesties van mkb's behandelen. Dit zou tot een verschillende behandeling van mkb's en niet-mkb's kunnen leiden. Sommige belastingdiensten vermijden het potentiële probleem dat minder ervaren medewerkers zich bezighouden met verrekenprijswerkzaamheden in verband met mkb's, op structurele wijze; zij hebben bijvoorbeeld specifieke centra voor mkb's waar weliswaar een breed scala aan zaken wordt behandeld maar door een relatief kleine groep mensen. Andere belastingdiensten hebben processystemen waarin een interne collegiale toetsing van controles plaatsvindt om de samenhang te garanderen. Beide benaderingen worden ter overweging aanbevolen.

Aanbevelingen

A10. Bij de vaststelling van de controleaanpak van mkb's worden de lidstaten aangemoedigd elders ingevoerde vereenvoudigingsmaatregelen in overweging te nemen en waar mogelijk zelf ook soortgelijke maatregelen te introduceren.

A11. Eerdere verslagen van het Forum bevatten nuttige informatie over pragmatische benaderingen van verrekenprijks kwesties. De lidstaten worden verzocht deze eerdere verslagen opnieuw te bekijken om voort te bouwen op de daarin vastgestelde beginselen die ook van toepassing kunnen zijn in deze context.

A12. Het is niet passend om documentatiegerelateerde sancties op te leggen naar aanleiding van een verplichting - in het kader van een controle - om documentatie te verstrekken die voorafgaand aan de controle niet moest worden verstrekt, als de belastingplichtige te goeder trouw handelde, op basis van de vereenvoudigde benadering, en de vereiste documentatie niet kan verstrekken.

A13. De lidstaten moeten erop toezien dat mkb's een passende behandeling krijgen bij controles voor verrekenprijdsdoeleinden. Interne collegiale toetsingen of een structurele inrichting van de controlemiddelen zijn te beschouwen als kosteneffectieve middelen om die doelstelling te verwezenlijken.

Geschillenbeslechting

36. Het aanbrengen van verrekenprijscorrecties geeft vaak aanleiding tot potentiële dubbele belasting. Belastingplichten kunnen om voorkoming van die dubbele belasting verzoeken op grond van een belastingverdrag, het zogenaamde arbitrageverdrag¹⁴ of beide. In het geval van mkb's ligt het bedrag waarvoor om voorkoming wordt verzocht, gewoonlijk aan de lage kant terwijl de gevolgen voor hun activiteiten vaak zwaarwegend zijn. Ook staan de termijnen om claims af te handelen, vaak niet in verhouding tot de complexiteit en de betrokken bedragen.
37. Er wordt voorgesteld dat bij de behandeling van claims van mkb's die hun oorsprong vinden in eigen controles of in andere lidstaten, de belastingautoriteiten ruimer gebruik maken van hun bevoegdheid om eenzijdig dubbele belasting ongedaan te maken, ofwel op basis van artikel 6, lid 2, van het arbitrageverdrag, ofwel op grond van de bepalingen van hun dubbelbelastingverdragen overeenkomstig artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag.
38. Als een correctie met betrekking tot een niet-complexe transactie met een relatief lage geldswaarde toch de volledige onderlingoverlegprocedure van een dubbelbelastingverdrag of de in deel 3 van het arbitrageverdrag vastgestelde procedure moet doorlopen, lijkt een snelle procedureaanpak aangewezen. Het Forum heeft de stappen van een dergelijke aanpak niet nader beschreven, maar wijst erop dat de bevoegde autoriteiten naar alle waarschijnlijkheid veel kortere termijnen zullen moeten overeenkomen dan in het geval van een grote complexe correctie. De hierboven beschreven beginselen die aan de nalevingsaanpak ten grondslag liggen, zouden hier op gelijke wijze toepassing kunnen vinden. Het gaat bijvoorbeeld om het nemen van een beslissing op basis van minimale informatie; een flexibele aanpak

¹⁴ Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (PB L 225 van 20.8.1990, blz. 10).

van de wijze waarop informatie wordt verstrekt - bijvoorbeeld mondelinge verstrekking van relevante informatie in plaats van via officiële standpunten op papier. De snelle aanpak zou in sommige landen bijvoorbeeld ook gebaseerd kunnen worden op een *de minimis*-regel.

39. De behoefte aan formele geschillenbeslechtsingsprocessen kan worden beperkt als de desbetreffende controleurs van de belastingdiensten in het kader van de onderling-overlegprocedure op basis van een dubbelbelastingverdrag of de in het arbitrageverdrag vastgestelde procedures in rechtstreeks contact met elkaar staan om een beter inzicht te verwerven in de achterliggende redenen voor een bepaalde correctie, maar deze communicatie mag niet op gespannen voet staan met de regels voor de inlichtingenuitwisseling. Dergelijke rechtstreekse contacten kunnen onder meer worden gerealiseerd via bijeenkomsten waarop de respectieve lokale controleurs, die optreden als de bevoegde autoriteiten, bepaalde zaken rechtstreeks bespreken en passende oplossingen overeenkomen, eventueel met geringe betrokkenheid van de gewone medewerkers van de bevoegde autoriteiten.

Aanbevelingen

A14. De belastingautoriteiten worden verzocht gebruik te maken van hun bevoegdheid om gevallen van dubbele belasting van mkb's in verband met verrekenprijzen eenzijdig op te lossen.

A15. Het verdient aanbeveling gebruik te maken van snelle geschillenbeslechtsingsprocedures om verzoeken om voorkoming van dubbele belasting van mkb's met betrekking tot niet-complexe zaken die weinig waarde vertegenwoordigen, te regelen.

A16. De belastingdiensten moeten de mogelijkheden onderzoeken van, en uitvoering geven aan, alternatieve benaderingen van geschillenbeslechting, waaronder regels voor rechtstreekse contacten tussen controleurs en de minimis-drempels, voor de gevallen waarin dat passend is in het kader van de onderlingoverlegprocedure van de dubbelbelastingverdragen of de in het arbitrageverdrag vastgestelde procedures.

V. CONCLUSIES

40. Het Forum erkent dat mkb's specifieke behoeften hebben om te voldoen aan verrekenprijssvereisten. Het Forum merkt op dat de lidstaten al een aantal waardevolle maatregelen hebben genomen om tegemoet te komen aan deze behoeften en dit verslag bouwt voort op deze maatregelen.
41. Bij de bevindingen en aanbevelingen in dit verslag wordt ervan uitgegaan dat het evenredigheidsbeginsel, waaraan een flexibele invulling wordt gegeven, toepassing vindt. Het verslag bevat ook voorstellen over manieren om te bepalen of er sprake is van een mkb, zodat de in het verslag voorgestelde maatregelen doelgericht kunnen worden ingezet.
42. In de toekomstige onderwerpen van het werkprogramma van het Forum moet, in voorkomend geval, rekening worden gehouden met de specifieke behoeften van mkb's.

43. Het effect van de door het Forum aanbevolen maatregelen voor mkb's moet op regelmatige tijdstippen worden gemonitord.

AANHANGSEL II
VERSLAG OVER KOSTENBIJDRAGEREGELINGEN (CCA'S) BETREFFENDE
DIENTEN WAARBIJ GEEN IMMATERIËLE ACTIVA WORDEN
VOORTGEBRACHT

I. INLEIDING

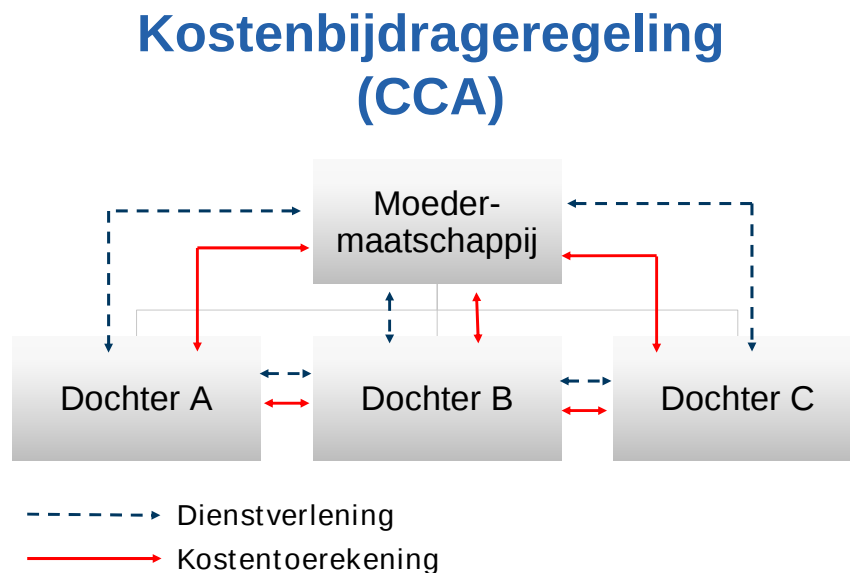
1. Kostenbijdragereregelingen (CCA's) worden door multinationale ondernemingen (MNO's) vaak gebruikt als een kosteneffectief middel om de activiteiten van de groep uit te voeren. De zakelijke beslissing om een beroep te doen op een CCA, kan haar rechtvaardiging vinden in diverse overwegingen, bv. schaalvergroting, het delen van risico's, vaardigheden of middelen.
2. CCA's zijn een onderwerp waarmee het Gezamenlijk Forum voor verrekenprijzen (het Forum) zich al geruime tijd bezig houdt. Het is meegenomen uit het vorige werkprogramma en in zijn nieuwe mandaat heeft het Forum bevestigd dat het zal nagaan in hoeverre in de EU een gemeenschappelijke benadering van CCA's mogelijk is.
3. CCA's komen uitgebreid aan bod in hoofdstuk VIII van de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen en binnen de OESO loopt momenteel een project betreffende de verrekenprijzaspecten van immateriële activa. Om dubblures met de OESO-werkzaamheden te voorkomen, zijn de werkzaamheden van het Forum gericht op diensten die geen immateriële activa (IA) voortbrengen. Deze werkzaamheden moeten worden gezien als een aanvulling op de bestaande richtlijnen en als een voltooiing van de werkzaamheden van het Forum betreffende conerndiensten die marginaal waarde toevoegen (richtsnoeren voor conerndiensten).
4. In dit verslag ligt de nadruk op de punten die voor een beoordelaar in de praktijk moeilijk te evalueren zijn en er wordt voorgesteld hoe deze het beste worden aangepakt. De term beoordelaar ziet zowel op de belastingplichtige als de belastingdienst. In dit verslag is uitgegaan van de veronderstelling dat MNO's en belastingdiensten te goeder trouw handelen en dat zij de OESO-richtlijnen onverkort steunen. Het verslag legt daarom de nadruk op de vraag hoe een beoordelaar zo doelmatig mogelijk kan concluderen dat het zakelijkheidsbeginsel is toegepast op CCA's betreffende diensten waarbij geen immateriële activa worden voortgebracht.
5. In dit document wordt rekening gehouden met zowel de OESO-richtlijnen (hoofdzakelijk hoofdstuk VIII maar ook VI en VII in verband met de vaststelling van het zakelijkheidsbeginsel) als de richtsnoeren voor conerndiensten.

II. TERMINOLOGIE

6. Aangezien er uiteenlopende inzichten kunnen bestaan over de vraag of en hoe een CCA betreffende diensten kan worden onderscheiden van conerndiensten die rechtstreeks dan wel via de oprichting van een kostenpool in rekening worden gebracht, wordt in dit hoofdstuk beoogd tot een gemeenschappelijke uitlegging van

de gebruikte terminologie te komen. Het concept van een CCA betreffende diensten wordt beschreven en er wordt een onderscheid gemaakt met concerndiensten.

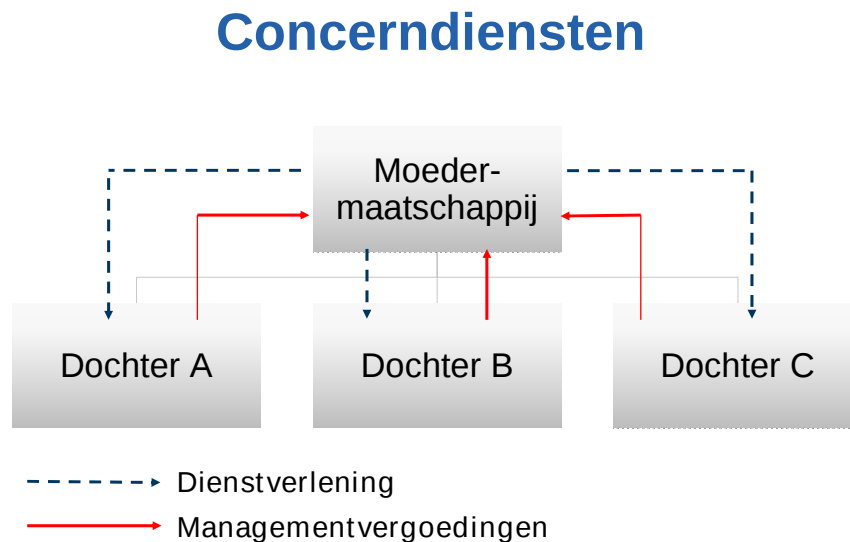
7. Een CCA wordt in paragraaf 8.3 van de OESO-richtlijnen omschreven als *"een kader overeengekomen tussen ondernemingen om de kosten en risico's van het ontwikkelen, produceren of verwerven van activa, diensten of rechten te delen en de aard en omvang van het belang van elke deelnemer in die activa, diensten of rechten te bepalen. Een CCA is eerder een contractuele afspraak en niet noodzakelijkerwijs een afzonderlijke rechtspersoon of een vaste inrichting van alle deelnemers. In een CCA zal de bijdrage van een deelnemer in overeenstemming zijn met de verwachte voordelen voor de deelnemer uit die regeling waarbij er rekening mee dient te worden gehouden dat het vaststellen van verrekenprijzen geen exacte wetenschap is."*
8. Voorbeeld van een CCA betreffende diensten:



9. Het concept van concerndiensten is beschreven in paragraaf 7.2 van de OESO-richtlijnen: *"Bijna iedere MNO-groep dient ervoor te zorgen dat er een breed pakket diensten ter beschikking staat van haar concernonderdelen, met name administratieve, technische, financiële en commerciële diensten. [...]De kosten van de verlening van dergelijke diensten kunnen in eerste instantie gedragen worden door de moedermaatschappij, door een speciaal daartoe aangewezen concernonderdeel ("een concern-dienstencentrum") of door een ander concernonderdeel".* In hoofdstuk VII van de OESO-richtlijnen wordt beschreven hoe kan worden bepaald of er concerndiensten zijn verleend, welke directe en indirecte methoden kunnen worden gebruikt om die diensten in rekening te brengen, onder welke omstandigheden diensten tegen kostprijs in rekening kunnen worden gebracht

dan wel of en hoe een zakelijke vergoeding, inclusief een winstelement, kan worden vastgesteld.

10. Voorbeeld van concerndiensten:



11. Een andere variant die niet uitdrukkelijk in de OESO-richtlijnen wordt genoemd maar in de praktijk vaak voorkomt, is een regeling waarbij verschillende leden van een multinationale groep de kosten van bepaalde diensten poolen en deze (direct of indirect) in rekening brengen bij leden van de groep die voordeel uit deze diensten halen. Het kan ook voorkomen dat een aantal leden van de multinationale groep een diensten-CCA overeenkomt en dat andere leden van de groep, die niet aan de CCA deelnemen, diensten verlenen aan de leden van de CCA. Een deelnemer aan een CCA kan ook een afzonderlijke onafhankelijke entiteit inschakelen om zijn activiteiten volledig of ten dele te verrichten.
12. In de praktijk is het niet altijd gemakkelijk om een onderscheid te maken tussen (gedeelde) concerndiensten – waaronder kostenpools – en CCA's betreffende diensten waarbij geen IA worden voortgebracht. De volgende tabel kan beoordelaars helpen om een onderscheid te maken tussen deze twee concepten.

CCA's betreffende diensten zonder voortbrenging van IA	Concerndiensten
Overeenkomst om kosten, risico's en voordelen te delen waarbij alle deelnemers bijdragen in geld of in natura	Concerndiensten zijn beperkt tot het verlenen of verwerven van een dienst door de leden van een MNO-groep. Het risico dat de dienstverlening niet succesvol of efficiënt is, wordt doorgaans door de dienstverlener gedragen.
Als deelnemers toetreden tot of terugtreden uit een CCA, moeten de relatieve aandelen in overeenstemming met het zakelijkheidsbeginsel gecorrigeerd/aangepast worden.	Beëindiging van de dienstenovereenkomst of uitbreiding ervan tot andere deelnemers heeft doorgaans geen gevolgen voor andere ontvangers van de dienst(en).
Schriftelijke overeenkomsten worden ten zeerste aanbevolen met het oog op de aanvaarding of erkenning van de CCA door de belastingdienst. In sommige lidstaten is dit zelfs een verplichting. Een schriftelijke overeenkomst en/of passende documentatie is belangrijk voor de beoordelaar wanneer deze de uitvoering/prestaties van de CCA onderzoekt.	In de praktijk zijn formele overeenkomsten niet altijd beschikbaar. De overeenkomst is vaak beperkt tot de directe relatie tussen de verlener en de ontvanger van de dienst. Het moet mogelijk zijn om aan te tonen dat, vanuit het oogpunt van de dienstverlener, de dienst is verricht en dat, vanuit het oogpunt van de ontvanger, de dienst economische of commerciële waarde toevoegt die de commerciële positie van de ontvanger verbetert (deel VII.1 van de richtsnoeren voor concerndiensten).
Aangezien alle deelnemers bijdragen aan een gemeenschappelijke activiteit, kosten delen en de bijdragen de verwachte voordelen weerspiegelen, worden de bijdragen gewoonlijk tegen kostprijs gewaardeerd.	Het door de dienstverlener in rekening gebrachte winstelement is doorgaans een essentieel element, aangezien de dienstverlener de winst niet zal delen met de ontvangers.
De kostentoerekening is gebaseerd op de verwachte voordelen voor elke deelnemer aan de CCA.	De verdeelsleutel is gebaseerd op de mate waarin elke onderneming de dienst heeft gevraagd/ontvangen of er aanspraak op heeft.

III. TOEPASSINGSGEBIED

13. Waar de richtsnoeren voor concerndiensten op problemen zien die zich voordoen in verband met diensten van administratieve aard die bijkomstig zijn aan de bedrijvigheid van de ontvanger, worden in dit document specifieke aangelegenheden behandeld met betrekking tot CCA's waarin de meest uiteenlopende concerndiensten zonder IA-impact zijn opgenomen.

14. Het is mogelijk noch wenselijk om een limitatieve definitie te geven van de diensten waarop een CCA van toepassing kan zijn. Diensten die onder het toepassingsgebied van dit document vallen, kunnen onder meer het volgende omvatten: IT, logistiek, inkoop, onroerend goed, financiën, belastingen, humanresourcesdiensten, boekhouding, loonlijstdiensten en facturering. Deze lijst van diensten is louter ter illustratie en impliceert niet automatisch dat een dienst binnen of buiten het toepassingsgebied van dit document valt.

IV. ALGEMENE KENMERKEN: VOLDOET DE CCA AAN HET ZAKELIJKHEIDSBEGINSEL?

15. Algemeen geldt dat een CCA aan het zakelijkheidsbeginsel voldoet als de overeengekomen bijdragen overeenstemmen met datgene wat een onafhankelijke onderneming onder vergelijkbare omstandigheden bereid zou zijn bij te dragen, gegeven de voordelen die zij redelijkerwijs aan de overeenkomst verwacht te kunnen onttelen; dit omvat ook het delen van kosten en risico's om aan een gezamenlijke behoefte te voldoen. De vraag die een beoordelaar in het kader van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag moet beantwoorden, is of een CCA in overeenstemming met het zakelijkheidsbeginsel wordt uitgevoerd.
16. Volgens de OESO-richtlijnen (9.163) mogen MNO's hun bedrijfsactiviteiten naar eigen inzicht organiseren. Een belastingdienst kan in voorkomend geval passende rekenprijscorrecties aanbrengen overeenkomstig artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Dit betekent dat een MNO rekening moet houden met de respectieve gevolgen (bv. wat het dragen van risico's betreft) van elk redelijk alternatief waarover zij beschikt bij het besluit of binnen de groep verrichte diensten direct of indirect in rekening worden gebracht, door middel van conerndiensten (waaronder kostenpools), dan wel of een CCA meer aangewezen is. Dit besluit omvat meer dan louter een etiket kiezen (zie ook punt 43 hieronder). De relevante feiten moeten gedocumenteerd worden. Dit mag geen reden zijn voor de beoordelaar om de keuze van de onderneming of de achterliggende redenen voor die keuze in twijfel te trekken, of een analyse te verlangen in verband met de beste keuze.

Een CCA betreffende diensten waarbij geen IA worden voortgebracht, heeft – als zij voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel – de volgende kenmerken:

- i) de regeling is vanuit zakelijk oogpunt zinvol;
- ii) de economische realiteit sluit aan bij de voorwaarden van de CCA;
- iii) de voorwaarden van een CCA zijn doorgaans overeengekomen vóór de aanvang van de activiteit;
- iv) de voorwaarden van een CCA zijn op zakelijke grondslag gevestigd, rekening houdende met omstandigheden die bij de inwerkingtreding van de regeling bekend of redelijkerwijs te voorzien zijn;
- v) elke deelnemer heeft een redelijke verwachting dat hij voordeel zal halen uit de CCA;

- vi) het aandeel van een deelnemer in de kosten moet in verhouding staan tot zijn aandeel in de verwachte voordelen;
 - vii) redelijkerwijs verwachte voordelen kunnen kwantitatief of kwalitatief worden geëvalueerd in termen van efficiëntie of effectiviteit;
 - viii) bijdragen van een deelnemer kunnen in geld of in natura zijn, hetgeen inhoudt dat actieve deelname geen vereiste is. Het niveau van invloed op de besluitvorming hangt af van het soort CCA, de ervaring van de deelnemers en de hoogte van de kosten die aan de respectieve deelnemers worden toegerekend;
 - ix) wanneer een dienst die het voorwerp uitmaakt van een CCA, ook wordt verleend aan of ontvangen van niet-deelnemers aan die CCA, moet hij op zakelijke grondslag worden gewaardeerd;
 - x) als deelnemers toetreden tot of terugtreden uit de CCA, moeten de relatieve aandelen in overeenstemming met het zakelijkheidsbeginsel gecorrigeerd/aangepast worden.
17. Het werkelijke resultaat kan verschillen van het verwachte resultaat, bv. de bijdrage van een deelnemer is te hoog of het aan zijn deelname aan de CCA ontleende voordeel is ontoereikend. Wanneer er sprake is van een dergelijk verschil, moet de beoordelaar de redenen voor dit verschil analyseren voordat hij concludeert dat de relatieve bijdrage van een deelnemer juist of onjuist is bepaald, of dat de relatieve verwachte voordelen van een deelnemer juist of onjuist zijn ingeschat.
18. Een andere vraag die de beoordelaar moet beantwoorden, is of het verschil zo materieel is dat een correctie moet worden aangebracht, of dat het verschil klein genoeg is om een correctie achterwege te laten, gelet op het feit dat de belastingdiensten volgens de OESO-richtlijnen terughoudend moeten zijn om geringe of marginale correcties aan te brengen. De beoordelaar dient ook in gedachten te houden dat iedere aanpassing gevolgen heeft voor de andere deelnemers, hetgeen er eveneens voor pleit om geringe correcties te vermijden.
19. In sommige gevallen kunnen de feiten en omstandigheden er ook op duiden dat de realiteit van de regeling afwijkt van de voorwaarden zoals beoogd door de deelnemers (paragraaf 8.29 van de OESO-richtlijnen). De beslissing van een beoordelaar moet altijd gebaseerd zijn op de feiten en omstandigheden met betrekking tot de specifieke regeling gedurende een passende periode, maar de beoordelaar moet er in het algemeen van afzien om een correctie aan te brengen op basis van een enkel jaar. Een beoordelaar moet ook in aanmerking nemen dat het zakelijkheidsbeginsel niet per definitie vereist dat de voorspelde voordelen overeenkomen met de werkelijke voordelen en dat zelfs een materieel verschil tussen voorspelde en werkelijke voordelen niet automatisch betekent dat de voorspelling niet op zakelijke grondslag gebaseerd was. Er moet daarbij worden gewaakt voor gebruikmaking van kennis achteraf.
20. Gelet op de voorgaande paragraaf kan de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel vereisen dat de bijdrage van een deelnemer wordt gecorrigeerd door middel van een vereffeningsbetaling wanneer de discrepantie bijvoorbeeld is ontstaan als gevolg van een onjuiste evaluatie van de verwachte voordelen. In sommige andere gevallen

zullen de bepalingen van de CCA geheel of deels buiten beschouwing worden gelaten, bv. wanneer de feiten en omstandigheden afwijken van de in de CCA overeengekomen voorwaarden (paragrafen 8.26 t/m 8.30 van de OESO-richtlijnen).

21. Vereffeningsbetalingen zullen worden behandeld als extra kosten voor de betaler en als een vergoeding van kosten voor de ontvangers.

V. ONDERBOUWENDE INFORMATIE: BESCHRIJVING VAN EEN CCA BETREFFENDE DIENSTEN WAARBIJ GEEN IA WORDEN VOORTGEBRACHT

22. Een beoordelaar kan, in het licht van de feiten en omstandigheden van een geval alsook zijn ervaring met en kennis van een bepaalde MNO, verschillende benaderingen volgen wanneer hij verzoekt om onderbouwende informatie die hij toereikend acht als bevestiging dat een CCA betreffende diensten aan het zakelijkheidsbeginsel voldoet. Voor een gefundeerde oordeelsvorming is toegang tot passende en deugdelijke informatie van wezenlijk belang.
23. Bij de opstelling of de evaluatie van een CCA zal een beoordelaar inzicht moeten hebben in en zekerheid moeten verkrijgen over verschillende essentiële elementen. De hoofdvraag luidt: "Voldoet het resultaat aan het zakelijkheidsbeginsel?". In de meeste gevallen kan deze vraag worden beantwoord door een beschrijving te verstrekken met de informatie die in de paragrafen 24 en 25 hieronder wordt verlangd¹⁵.
24. Essentieel is uiteraard de regeling zelf. Er moet een duidelijke verwachting van wederzijds voordeel voor alle partijen bij een CCA bestaan. Een onafhankelijke partij zou niet toetreden tot een regeling zoals een CCA zonder dat zij daarvan redelijkerwijs voordeel kan verwachten (zie VI.1 hieronder). Voorts moet de regeling garanderen dat de toerekening van de bijdragen de verwachte voordelen van elke deelnemer weerspiegelt (zie VI.2 hieronder).
25. Aangezien iedere CCA verschillend is, kan de precieze inhoud en omvang van de beschrijving variëren, maar de onderstaande lijst van punten zou moeten tegemoet komen aan de vereisten van de meeste beoordelaars. Indien dat nodig is, kan altijd aanvullende documentatie worden verstrekt.

i) Algemene informatie over de CCA

a) situering van de CCA binnen het algemene kader van de activiteiten van de MNO ter verduidelijking van de achterliggende redenen voor de toetreding tot de CCA: het overkoepelende verrekenprijsbeleid van de MNO, het soort diensten dat het voorwerp van de CCA uitmaakt, het wederzijdse economische belang van de deelnemers, vereiste kennis en vaardigheden, welke bijdragen en risico's worden gedeeld, enz.;

¹⁵

Dit gebeurt op een vergelijkbare wijze in deel VI Beschrijving, paragrafen 21 tot en met 25, van de richtsnoeren voor conerndiensten.

b) lijst van deelnemers en toedeling van de met de CCA-activiteit samenhangende verantwoordelijkheden en taken aan de deelnemers en andere ondernemingen;

c) het budget voor de CCA en de verwachte looptijd ervan;

ii) Verwacht voordeel uit de CCA

d) het voordeel dat elke deelnemer aan de CCA hoopt te ontfangen en de wijze waarop dit werd geëvalueerd en meegenomen in de toerekeningsmethode (inclusief methodologie en gebruikte voorspellingen);

iii) Bijdrage aan de CCA

e) de vorm en de waarde van de bijdragen van elke deelnemer en een nauwkeurige beschrijving van de wijze waarop de waarde van de oorspronkelijke en lopende bijdragen is bepaald;

f) een beschrijving van de gebruikte boekhoudkundige norm en de wijze waarop deze consequent wordt toegepast voor alle deelnemers bij het bepalen van de kosten en de waarde van de bijdragen. Een beschrijving van de directe en indirecte kosten die zijn opgenomen in de bijdragenpool, betalingsdatums, betalingsmethoden en de begroten opzichte van de werkelijke correcties;

g) informatie over het bestaan van overheidssubsidies of fiscale stimuleringsmaatregelen die samenhangen met de bijdragen van de deelnemers, en de gevolgen daarvan;

iv) Monitoring/aanpassing van de CCA

h) informatie over vereffeningsbetalingen, d.w.z. de omstandigheden die aanleiding geven tot dergelijke betalingen, de wijze waarop zij worden berekend en het tijdstip waarop zij verschuldigd zijn;

i) een omschrijving van de norm die de groep hanteert met betrekking tot zijn controleaanpak en zoals die wordt toegepast op CCA's. Bijvoorbeeld: garanties die zijn ingebouwd om te garanderen dat een verdeelsleutel voor een bepaalde dienst steeds op dezelfde wijze wordt toegepast of dat kosten/diensten niet worden gedupliceerd;

j) een beschrijving van de wijze waarop de CCA-voorwaarden worden gemonitord en geactualiseerd;

k) inzicht verschaffen in de wijze waarop nieuwe deelnemers in de CCA worden opgenomen en hoe een deelname wordt beëindigd. Het verstrekken van de methode die wordt toegepast wanneer aandelen in de CCA gecorrigeerd/aangepast moeten worden;

v) Verhouding tot andere entiteiten

l) een lijst van groepsleden of onafhankelijke ondernemingen die voordeel ontleen aan de CCA-diensten. Beschrijving van de in rekening te brengen vergoedingen en de verdeelsleutel(s) voor de toerekening aan de deelnemers.

26. De hierboven beschreven informatie kan op diverse manieren ter beschikking worden gesteld en worden meegedeeld, zoals in een specifieke schriftelijke beschrijving, maar het kan ook voorkomen dat de schriftelijke overeenkomst al de meeste informatie bevat. Zaak is dat de beoordelaar inzicht verwerft in de wijze waarop de CCA in de praktijk functioneert.

VI. SPECIFIEKE ASPECTEN

27. In dit hoofdstuk komen enkele specifieke kwesties aan bod ten aanzien waarvan de beoordelaars mogelijkverwijs verdere richtlijnen behoeven.

VI.1. Toetsing van het "verwachte voordeel"

28. De toetsing van het "verwachte voordeel" is een essentieel onderdeel van het opzetten, passend monitoren en evalueren van een CCA. Deze toetsing vormt de basis voor de beoordeling van het zakelijke karakter van de bijdragen van de deelnemers aan de CCA en de onderbouwing van de verdeelsleutel.
29. Overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel moet de bijdrage van een deelnemer in verhouding staan tot de voordelen die hij verwacht te behalen uit zijn deelname aan de CCA. Voordelen in dit verband zijn een toename van economische of commerciële waarde, zoals uitgavenbesparingen of inkomsten- of winststijgingen. Een passend bewijs dat de winsten of inkomsten op hetzelfde niveau kunnen worden gehandhaafd of dat verliezen/grotere verliezen kunnen worden voorkomen, kan ook als een verwacht voordeel worden aangemerkt. Er zij opgemerkt dat het onderscheid tussen conserndiensten en CCA's wat de voordeeltoets betreft, erin bestaat dat een beoordelaar bij een CCA moet nagaan – behalve of de diensten in kwestie ook werkelijk zijn verleend (vereiste bij conserndiensten) – of de bijdragen in verhouding staan tot de verwachte voordelen die deelnemers aan de CCA kunnen ontleen.
30. Het is zaak dat de beoordelaar de zekerheid heeft verkregen dat, vanuit het oogpunt van een deelnemer, de bijdrage in verhouding staat tot de verwachte voordelen met betrekking tot bv. schaalvergroting of het delen van risico's en vaardigheden, en dat de deelnemer voor de dienst zou hebben betaald of die anders zelf zou hebben verricht. De sleutel die wordt gebruikt om de kosten toe te rekenen, moet het door de deelnemer verwachte voordeel weerspiegelen alsook het profijt dat hij ontleent aan het resultaat van de CCA op een met de regeling consequente wijze.
31. De mate van zekerheid die een beoordelaar nodig heeft om aan te nemen dat een in het kader van een CCA verleende dienst aan het zakelijkheidsbeginsel voldoet, zal verschillen van geval tot geval naargelang van de risicobeoordeling. Ofschoon in de meeste gevallen het verwachte voordeel voor de respectieve deelnemer gemakkelijk kan worden afgeleid uit het passende bewijs van het totale voordeel van de CCA en de toepasselijkheid van de gekozen verdeelsleutel, vereisen gevallen waarin het verwachte voordeel voor de afzonderlijke deelnemer minder duidelijk is, dat meer

aandacht wordt gegeven aan de overwegingen van de afzonderlijke deelnemer. Daarnaast kan, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, het verwachte voordeel ook rechtstreeks worden geëvalueerd, d.w.z. door een raming van de extra inkomsten die zullen worden gegenereerd of de kosten die zullen worden bespaard, of onrechtstreeks, d.w.z. door gebruikmaking van indirecte indicatoren voor het verwachte voordeel zoals omzet, aantal werknemers, brutowinst enz.

VI.2. Bijdragen van elke deelnemer

32. De bijdrage van elke deelnemer moet in overeenstemming zijn met wat onafhankelijke partijen zouden hebben bijgedragen onder vergelijkbare omstandigheden. De waardering van de relatieve aandelen in de verwachte voordelen is een van de essentiële elementen bij CCA's. Zij vormt de basis voor de berekening van de bijdragen.
33. Vaak wordt gebruik gemaakt van verdeelsleutels om te bepalen hoeveel elke deelnemer zal moeten bijdragen, ook al kan de toerekeningsmethode gebaseerd zijn op de geraamde kosten die elke deelnemer aan de CCA zal besparen. De richtsnoeren in de paragrafen 48-55 van de richtlijnen voor conerndiensten met betrekking tot de keuze, verantwoording, toepassing, documentering en potentiële verdeelsleutels is van overeenkomstige toepassing in de context van CCA's betreffende diensten waarbij geen IA worden voortgebracht.
34. De waarde van de bijdrage van elke deelnemer moet in overeenstemming zijn met de waarde die onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen in vergelijkbare situaties. Er kan geen algemene oplossing worden gegeven om in alle situaties de bijdragen van de deelnemers te bepalen; deze vraag moet per geval worden beantwoord overeenkomstig de algemene werking van het zakelijkheidsbeginsel. Wat CCA's in het algemeen betreft, hebben landen zowel ervaring met het gebruik van kosten als het gebruik van marktprijzen voor het vaststellen van de waarde van de bijdragen aan op zakelijke grondslag gevestigde CCA's (paragraaf 8.15 van de OESO-richtlijnen). Voor het soort CCA's waarop dit document ziet, wordt er evenwel van uitgegaan dat er vaak een klein verschil bestaat tussen waardering tegen kostprijs en tegen marktwaarde en daarom wordt om praktische redenen aanbevolen om in het algemeen de waarde van de bijdragen te bepalen tegen kostprijs.
35. Aangezien bijdragen gebaseerd zijn op verwachte voordelen, houdt dit doorgaans in dat zij in eerste instantie gebaseerd zijn op begrote kosten. Bij diensten-CCA's kan er een klein materieel verschil bestaan tussen de begrote en de werkelijke kosten; daarom kan het praktisch zijn om de werkelijke kosten te gebruiken als maatstaf voor de bijdrage van elke deelnemer. Wanneer evenwel een correctie van de bijdrage nodig is van geraamde kosten naar werkelijke kosten, gebeurt dit doorgaans retrospectief, d.w.z. door de in het verleden begrote kosten te corrigeren. Tenzij de nationale wetgeving zulks verbiedt, kan het om passende redenen aangewezen zijn om de correctie prospectief te verrichten. Dit betekent dat de eventuele correctie in aanmerking wordt genomen in het daaropvolgende jaar als zij kan worden geacht geen grote impact te hebben. De vraag of een correctie van de bijdragen van (begrote

of werkelijke) kostprijs naar marktprijs¹⁶ nodig is om de waarde van de bijdrage te bepalen, is behandeld in paragraaf 34.

36. Om het probleem van correcties van bijdragen aan te pakken, wordt in de OESO-richtlijnen aanbevolen om een jaarlijks overzicht op te stellen van de bij de uitvoering van de CCA-activiteit gedane uitgaven, met onder meer een nauwkeurige beschrijving van de wijze waarop de waarde van de bijdragen is bepaald en van de wijze waarop de boekhoudkundige principes consequent worden toegepast voor alle deelnemers bij het bepalen van uitgaven en de waarde van de bijdragen. Er kan worden verondersteld dat ook derde partijen, wanneer zij gezamenlijk bijdragen aan een bepaald project, een gemeenschappelijke norm overeenkomen om hun bijdragen te bepalen. Om praktische redenen wordt daarom aanbevolen dat MNO's de boekhoudkundige standaarden mogen gebruiken die gewoonlijk in de hele groep worden gebruikt. Een belastingdienst heeft evenwel het recht om correcties te verlangen, met name in gevallen waarin er tijdens de looptijd van de CCA permanent grote verschillen met de binnenlandse boekhoudkundige standaarden te verwachten zijn.
37. De bijdragen moeten alle relevante kosten omvatten voor het verwerven, behouden of veilig stellen van de aan de regeling ontleende voordelen. Voor een beoordelaar zal inzichtelijk moeten zijn welke kosten relevant werden geacht (en dus toegerekend kunnen worden). Soms zal dit vanzelf blijken uit het soort diensten waarop de CCA ziet. Soms, in complexere situaties, zal in de regeling moeten worden verduidelijkt welke kosten zijn uitgesloten of op welke wijze potentiële kostenstijgingen zijn voorkomen.
38. Een hiermee samenhangend thema, dat in paragraaf 8.17 van de OESO-richtlijnen aan de orde is gesteld, is de behandeling van fiscale stimuleringsmaatregelen en overheidssubsidies. De cruciale vraag is of kosten die worden doorberekend aan de CCA, alleen de werkelijk gedane uitgaven mogen omvatten, met aftrek van de fiscale stimuleringsmaatregelen en overheidssubsidies. *"Of en, zo ja, in hoeverre deze besparingen moeten worden meegenomen bij het vaststellen van de waarde van de bijdrage van een deelnemer hangt ervan af of onafhankelijke ondernemingen hetzelfde zouden hebben gedaan onder vergelijkbare omstandigheden".*

VI.3. Verwachte ten opzichte van werkelijke voordelen

39. Aangezien CCA's regelingen zijn op basis van verwachte voordelen, kan het voorkomen dat onafhankelijke partijen, als tegenprestatie voor de vaak lange looptijd van de CCA, een clause in het contract laten opnemen op grond waarvan regelmatig kan worden beoordeeld of de verwachte voordelen in overeenstemming zijn met de werkelijke voordelen en of de bijdragen in de toekomst niet moeten worden gewijzigd.
40. Bij de behandeling van deze twee aandachtspunten rijst de vraag of bijdragen kunnen worden aangepast aan de actuele situatie en of dit moet worden aangemerkt als zakelijk dan wel als ongepast gebruik van kennis achteraf.

¹⁶ Paragraaf 8.15 van de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen verwijst naar het vaststellen van de waarde van bijdragen tegen marktprijs.

41. De CCA moet worden onderzocht in het licht van de veronderstellingen in verband met de toekomstige voordelen op basis van de economische en commerciële omstandigheden die van toepassing waren of redelijkerwijs konden worden voorzien bij de inwerkingtreding van de regeling. Als een beoordelaar de voorspelde voordelen derhalve redelijk acht, mogen gebeurtenissen in de toekomst die de oorspronkelijke voorspellingen beïnvloeden, niet leiden tot een retrospectieve correctie van de bijdragen.
42. Aangezien onverwachte of onvoorzienbare gebeurtenissen of omstandigheden de oorspronkelijke voorspellingen van de voordelen kunnen beïnvloeden, moet een beoordelaar in overweging nemen of onafhankelijke partijen in zulke gevallen een correctie zouden hebben aangebracht of opnieuw over de regeling zouden hebben onderhandeld.

VI.4. Deelname aan een CCA

43. Het wezenlijke kenmerk van een CCA is dat de bijdragen van de deelnemers in verhouding staan tot de voordelen die zij hopen te behalen uit hun deelname aan de CCA. Een onderneming die haar verwachte voordeel uitsluitend of hoofdzakelijk behaalt uit de verrichting van de CCA-activiteit zelf, wordt niet aangemerkt als een deelnemer maar veeleer als een dienstverlener (bedrijf) die een winstelement aan zijn berekening zou toevoegen, d.w.z. dat hij moet worden beschouwd als een bedrijf dat diensten verleent op zakelijke grondslag.

VI.5. Toetreding tot/terugtrekking uit een CCA

44. De toetreding tot of terugtrekking uit een CCA is in de praktijk vaak een zeer lastig gegeven, ook al maken fusies en reorganisaties deel uit van de dagelijkse gang van zaken in het bedrijfsleven. Het is vaak moeilijk voor een beoordelaar om een antwoord te geven op de vraag hoe werk in uitvoering en/of specifieke vaardigheden verworven bij vorige activiteiten moeten worden gewaardeerd.
45. Aangezien het toepassingsgebied van dit document beperkt is tot diensten-CCA's zonder voortbrenging van IA, zouden zich slechts in zeer beperkte mate (of helemaal niet) problemen met buy-in/buy-out mogen voordoen. Een antwoord op de volgende vragen zou beoordelaars moeten helpen: welke extra kosten zullen voor de deelnemers ontstaan wanneer een entiteit terugtreedt of, uitzonderlijkerwijs, wanneer een entiteit toetreedt? Is de regeling nog levensvatbaar na het vertrek van dit bedrijf? Moeten de nieuwe elementen (andere kostenstructuur, deskundigheid, vaardigheden, risico's enz.) worden gecompenseerd in geld of geven zij slechts aanleiding tot een herziening van de verwachte voordelen en dus tot de vaststelling van nieuwe verdeelsleutels, of brengt de nieuwe deelnemer specifieke kennis in?
46. Het is duidelijk dat wanneer de resultaten van eerdere CCA-activiteiten geen waarde hebben, er geen compensatie plaatsvindt. De toetreding of het vertrek van een bedrijf leidt gewoonlijk echter wel tot een aanpassing van de relatieve aandelen (verdeelsleutels).

VI.6. Documentatie

47. Beoordelaars moeten zich ervan bewust zijn dat CCA's al zijn onderworpen aan de gedragscode inzake verrekenprijsdocumentatie in de EU (EU-TPD), die voorschrijft dat MNO's in de masterfile een lijst van CCA's moeten opnemen die betrekking hebben op EU-concernonderdelen.
48. In de OESO-richtlijnen (paragraaf 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.
49. Dit aspect komt terug in paragraaf 2.3.1 van de 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."
50. Bij toepassing van dit principe op CCA's betekent dit dat de deelnemers gegevens opstellen of verkrijgen over de aard van de betrokken diensten en de voorwaarden van de regeling alsook de overeenstemming ervan met het zakelijkheidsbeginsel (inclusief de voorspellingen die zijn gebruikt om de verwachte voordelen te bepalen, en de begrote tegenover de werkelijke kosten).
51. Er zij op gewezen dat informatie uit een bron (bijvoorbeeld een schriftelijke overeenkomst) gegevens kan aanleveren die ook al in een andere bron zijn vermeld (bijvoorbeeld een beschrijvend gedeelte). Het omstandige gebruik van geautomatiseerde systemen biedt ook de mogelijkheid om summiere informatie te bekijken waardoor mogelijkserwijs geen behoefte meer bestaat aan uitgebreidere basisdocumentatie.
52. CCA-overeenkomsten, in voorkomend geval aangevuld met de gegevens die zijn opgenomen in het beschrijvende gedeelte met betrekking tot CCA's, worden door het Forum aangemerkt als relevante informatie in het kader van de EU-TPD-verplichtingen.

VI.7. Overwegingen volgende op de beoordeling

53. Bij CCA's zijn vaak meer dan twee entiteiten betrokken en zij worden vaak opgezet tussen een groot aantal of zelfs alle leden van een MNO. Correcties kunnen derhalve gevolgen hebben voor niet slechts één entiteit maar voor alle andere deelnemers. Als in dergelijke gevallen betwisting rijst, kunnen de procedures voor het voorkomen van dubbele belasting veel geld en middelen kosten. Daarom verdient het aanbeveling dat, enerzijds, belastingdiensten ervan afzien om de deelname of bijdrage die aan hun belastingplichtige is toegerekend, te betwisten als het om kleinere correcties gaat, en dat, anderzijds, belastingplichtigen ernaar streven om deze richtlijnen te volgen bij het opzetten en documenteren van een diensten-CCA waarbij geen IA worden voortgebracht.

54. Bij geschillen kunnen in een onderlingoverlegprocedure meer dan twee bevoegde autoriteiten betrokken zijn. Daarom zal het zinvol zijn om gebruik te maken van de multilaterale benaderingen voor driehoekssituaties die in de gedragscode voor het arbitrageverdrag zijn aanbevolen.

VII. CONCLUSIES

55. Naleving van de in dit verslag gedane aanbevelingen zal, in de meeste gevallen die binnen het bestek ervan vallen, de evaluatie vergemakkelijken en de belastingdiensten sneller in staat stellen om aan te nemen dat inderdaad aan het zakelijkheidsbeginsel is voldaan.
56. 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.
57. Het Forum zal het effect van deze richtsnoeren regelmatig monitoren.

BIJLAGE: overzicht van de huidige stand van zaken op het gebied van wetgeving, administratieve richtsnoeren en best practices met betrekking tot CCA's in de lidstaten

In dit deel wordt beoogd een overzicht te geven van de huidige stand van zaken op het gebied van wetgeving of administratieve richtsnoeren met betrekking tot CCA's in de EU-lidstaten.

Dit overzicht is gebaseerd op de door de EU-belastingdiensten verstrekte informatie met betrekking tot de situatie op 1 juli 2011.

Vraag 1: beschikt u over specifieke wetgeving met betrekking tot CCA's? Zo niet, liggen voorstellen voor dergelijke wetgeving op tafel en wanneer kan die worden ingevoerd?

Slechts weinig lidstaten hebben specifieke wetgeving met betrekking tot CCA's.

Estland, Spanje, Nederland, Portugal en Slovenië passen specifieke wettelijke bepalingen betreffende CCA's toe voor het verwerven van activa, rechten of diensten, terwijl in de Poolse wetgeving CCA's alleen worden vermeld in de context van immateriële zaken. Duitsland heeft alleen specifieke bepalingen wat betreft CCA-documentatie. Andere lidstaten gebruiken de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen of hun eigen algemene verrekenprijzrichtsnoeren om CCA's te evalueren.

Alleen in Griekenland staat de invoering van nieuwe specifieke bepalingen betreffende CCA's op de agenda.

Vraag 2: heeft uw belastingdienst interne controlerichtsnoeren uitgevaardigd met nadere instructies betreffende CCA's en zo ja, welke zijn de belangrijkste punten die daarin worden behandeld (bv. hoe kan een regeling worden herkend, hoe kan een regeling worden gecontroleerd, hoe kan de inlichtingenuitwisseling met andere landen worden vergemakkelijkt enz.)?

Slechts weinig lidstaten hebben interne richtsnoeren voor de controle van CCA's uitgevaardigd.

Italië, Litouwen, Slovenië en het Verenigd Koninkrijk hebben verrekenprijzrichtlijnen die ook betrekking hebben op de controle van CCA's. Met name in de richtlijnen van het VK wordt benadrukt dat het belangrijk is te kunnen vaststellen dat de betrokken partijen een duidelijke verwachting van een totaal, gezamenlijk voordeel hebben om het onderscheid te maken tussen een CCA en een meer standaardsituatie met een gewone overdracht van goederen of diensten.

In Hongarije wordt een overheidsbesluit betreffende documentatieverplichtingen inzake verrekenprijsovereenkomsten in het algemeen toegepast.

Letland heeft interne algemene richtlijnen betreffende CCA's, die op de OESO-richtlijnen gebaseerd zijn.

Portugal werkt aan de goedkeuring van een handleiding voor verrekenprijscontroles, met onder meer interne controlerichtlijnen op gebieden zoals CCA's.

Vraag 3: heeft uw belastingdienst een nationale administratieve leidraad voor CCA's gepubliceerd (richtlijnen, verordeningen, omzendbrieven enz.) waarin de procedure wordt uitgelegd die de belastingplichtige moet volgen wanneer hij een CCA wil opzetten, met name de structurele en documentatieverplichtingen (zo ja, gelieve de elektronische link naar de documenten in kwestie mee te delen)?

Slechts weinig lidstaten hebben een nationale administratieve leidraad voor CCA's uitgevaardigd.

In Denemarken worden CCA's behandeld in de nationale richtlijnen inzake verrekenprijs-documentatie.

Estland heeft richtlijnen uitgevaardigd met een kort overzicht van de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen en voorbeelden.

In Hongarije wordt een overheidsbesluit betreffende documentatieverplichtingen inzake verrekenprijsovereenkomsten in het algemeen toegepast.

Duitsland heeft een administratieve leidraad uitgevaardigd die bindend is voor de belastingdienst, maar niet voor de rechter.

De Italiaanse controlerichtsnoeren zijn openbaar – zij zijn gericht tot de belastingcontroleurs maar worden ook gevolgd door de belastingplichtigen.

Portugal wil relevante informatie over een CCA in het verrekenprijsdossier laten opnemen.

Vraag 4: van welk soort CCA wordt door ondernemingen in uw lidstaat het vaakst gebruik gemaakt?

De CCA's waarmee de belastingdiensten van de lidstaten te maken krijgen, hebben veelal betrekking op diensten, ontwikkeling van intellectuele eigendom, onderzoek en ontwikkeling en het verwerven van activa.

Vragen 5-7: met welke specifieke praktische problemen hebt u te maken gehad bij de behandeling van CCA's en hoe bent u daarbij te werk gegaan? Wat diensten-CCA's betreft, welke punten baren u in het bijzonder zorgen? Uitgaande van uw ervaring, hoe vaak komen geschillen in verband met CCA's voor?

De praktische problemen die het vaakst voorkomen in de context van CCA's, hebben betrekking op de beschikbaarheid/tijdige verstrekking door de belastingplichtigen van voldoende informatie/verrekenprijsdocumentatie, de geschiktheid van verdeelsleutels, de berekening van de toetredings- en terugtrekingsvergoedingen, waardering van buy-in/buy-out-

betalingen, verdeling van kosten, vaststelling van vergelijkingspunten, toepasselijkheid van winstmarges en het vaststellen of een regeling wel degelijk een CCA is.

Specifieke bezorgdheid hebben de belastingdiensten in deze context onder meer geuit in verband met de criteria om vast te stellen of er sprake is van een CCA, de waardering van de bijdragen van de deelnemers aan een CCA en de evaluatie van de daarmee samenhangende (verwachte en werkelijke) voordelen en risico's met het oog op de toerekening van de kosten, de toepasselijkheid van opslagen en de toegang tot relevante documentatie.