

Samenvatting

Aanleiding

X heeft een verzoek ingediend om zekerheid vooraf te krijgen over verrekenprijzen.

Feiten

X is een in Nederland gevestigde entiteit en maakt onderdeel uit van divisie Y van de B groep. De B groep is een internationaal concern actief in de productie en verkoop van producten in de gezondheidszorg. X verricht routinematige koop- en verkoopactiviteiten voor de exportmarkt van de Y-divisie. Y promoot en verhandelt haar producten wereldwijd via lokale verkoopentiteiten – waaronder vaste inrichtingen - die producten verkopen aan derde partijen in de lokale markten. In markten waar Y geen volledige commerciële verkoopentiteit heeft zal X functioneren als de export onderneming om haar producten te distribueren. De niet-routinematige kernfuncties bevinden zich bij de divisie Y en de B-groep, beide buiten Nederland gevestigd.

Rechtskader

Het verzoek van X ziet op het verkrijgen van zekerheid vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning (een arm's-lengthbeloning). Relevant is hierbij het besluit van de Staatssecretaris van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, Stcrt. 2019, nr. 35519, waarin de kaders voor het verkrijgen van zekerheid vooraf zijn gegeven met betrekking tot rulings met een internationaal karakter. Tevens is van belang de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden van de Staatssecretaris van 31 december 2018, nr. DB 2018/216528, Stcrt. 2018, 72064, zoals die laatstelijk is gewijzigd bij artikel VII van de Regeling van de Staatssecretaris van 18 december 2019, nr. 2019-0000199975, Stcrt. 2019, 69810. Het arm's-lengthbeginsel is in Nederland gecodificeerd door artikel 8b Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) en in het OESO-modelverdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing in artikel 9. In het OESO-commentaar op artikel 9 van het OESO-modelverdrag en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen) wordt het arm's-lengthbeginsel van een nadere invulling voorzien. De OESO-richtlijnen geven een internationaal geaccepteerde invulling aan het arm's-lengthbeginsel en worden daarom in het verrekenprijzbesluit van 11 mei 2018 (2018-6865) als een passende uitleg en verduidelijking van het in artikel 8b Wet Vpb omschreven beginsel gezien.

De winstallocatie aan vaste inrichtingen vindt plaats op grond van artikel 7 OESO-modelverdrag. In juli 2008 is het OESO-rapport 'Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments' (PE-Report) gepubliceerd, dat in 2010 is aangepast aan een eveneens in 2010 gepubliceerd nieuw artikel 7 OESO-modelverdrag. In dit rapport wordt beschreven hoe winsten aan vaste inrichtingen toegerekend dienen te worden onder toepassing van artikel 7 OESO-modelverdrag.

In het Besluit 'winstallocatie vaste inrichtingen' nr. IFZ 2010/457M, geeft de Staatssecretaris inzicht in zijn standpunten met betrekking tot de winstallocatie aan vaste inrichtingen en wordt bevestigd dat het Nederlandse beleid aansluit bij de conclusies van het PE-Report. Uitgangspunt bij de winstallocatie in het PE-Report is de Authorized OECD Approach (AOA). Deze benadering houdt in dat aan een vaste inrichting de winst toegerekend dient te worden die door de vaste inrichting zou zijn behaald indien zij een afzonderlijke ongelieerde onderneming zou zijn geweest met dezelfde of soortgelijke functies, handelend onder dezelfde of overeenkomstige omstandigheden (functionally separate entity approach). De achterliggende gedachte bij deze

Samenvatting

benadering is dat de winstvaststelling van vaste inrichtingen op het arm's-lengthbeginsel gebaseerd dient te zijn, zoals dat ook geldt voor gelieerde ondernemingen op basis van artikel 9 OESO-modelverdrag en nader is uitgewerkt in de OESO-Richtlijnen. Een belangrijk verschil in de toepassing van het arm's-lengthbeginsel op basis van artikel 7 OESO-modelverdrag in vergelijking met de toepassing op basis van artikel 9 OESO-modelverdrag is dat binnen een onderneming wettelijk bindende contracten ontbreken. De AOA kent twee stappen, waarbij fiscaal als uitgangspunt geldt dat de vaste inrichting wordt verondersteld dezelfde kredietwaardigheid (credit rating) te bezitten als de generale onderneming als geheel waarvan zij onderdeel vormt. In de eerste stap worden de activa en risico's alsmede het vermogen gealloceerd aan de vaste inrichting op basis van de functie-analyse. In de tweede stap wordt de winst van de vaste inrichting bepaald op basis van de analyse in de eerste stap en de toepassing van het arm's-lengthbeginsel.

Overwegingen

1. X oefent in Nederland bedrijfseconomische operationele activiteiten uit (de zogenoemde economische nexus) en voorts worden de bedrijfseconomische operationele activiteiten voor rekening en risico van X uitgeoefend. Deze activiteiten passen bij de functie van het lichaam binnen het concern. Aanvullend is het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting niet de enige dan wel doorslaggevende beweegreden voor het verrichten van de (rechts)handeling(en) of transacties, en evenmin heeft de gevraagde zekerheid vooraf betrekking op de fiscale gevolgen van directe transacties met entiteiten die zijn gevestigd in Staten die zijn opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.
2. De OESO richtlijnen schrijven voor dat een arm's-lengthbeloning wordt bepaald door middel van een vergelijkbaarheidsanalyse met onafhankelijke partijen. Daarbij dienen de functies, activa en gelopen risico's van de tested party te worden meegewogen. In dit geval worden de functies van X routinematig uitgeoefend. X zet daartoe haar activa in en loopt daarbij slechts beperkte risico's. Daarmee zijn binnen de waardeketen van de groep de functies van X in vergelijking met die van divisie Y als uitvoerend te duiden. Uit de weging van functies, activa en risico's van X en die van haar opdrachtgever Y volgt dat de activiteiten van X als minst complex geduid dienen te worden ten opzichte van haar opdrachtgever de divisie Y. Met betrekking tot de verkoopondersteunende activiteiten van de vaste inrichtingen volgt uit de weging van de functies, activa en risico's dat de vaste inrichtingen als minst complex geduid dienen te worden in de gelieerde transactie.
1. De OESO-richtlijnen beschrijven een beperkt aantal methoden voor het bepalen van de arm's-lengthresultaten. Als deze aanwezig is, geeft de CUP methode de best mogelijke indicatie van de zakelijkheid van de gehanteerde prijzen. Voor de activiteiten van X is echter geen CUP aangetroffen. Een andere traditionele methode is de (bruto) methode die uitgaat van de vergelijking van de bruto marges van vergelijkbare ongelieerde partijen met de tested party. De bepaling van de bruto marge is mede afhankelijk van kostenrubricering en van de vergelijkbare partijen is die onbekend. Daardoor geeft een vergelijking op het niveau van de netto operationele marges (Transactional Net Margin Method) met in dit geval de omzet als maatstaf een betrouwbaardere uitkomst. De bij het verzoek gevoegde benchmark studies zijn beoordeeld en passend bevonden bij de functies, activa en risico's van X.
Aangaande de verkoopondersteuning door de vaste inrichtingen geeft een vergelijking op het niveau van de netto operationele marges (Transactional Net Margin Method), met in

Samenvatting

dit geval de operationele kosten als maatstaf, een betrouwbaardere uitkomst. Kosten die geen relevante indicator vormen voor de waarde van de door de vaste inrichting uitgeoefende functies, de gebruikte activa en de gelopen risico's worden op basis van paragraaf 2.98 van de OESO-richtlijnen buiten de kostengrondslag gelaten. De bij het verzoek gevoegde benchmarkstudie is beoordeeld en passend bevonden bij de functies, activa en risico's van de vaste inrichting.

Conclusie

Partijen hebben vastgesteld dat voor de koop-verkoop activiteiten van X een netto operationele marge uitgedrukt in een percentage van de omzet at arm's length is. Het percentage dat voor de koop-verkoopactiviteiten in de vaststellingsovereenkomst is opgenomen valt binnen een range van resultaten van ongelieerde vergelijkbare partijen waarvan het laagste kwartiel 1,4 % bedraagt en het hoogste kwartiel 4,8 %. Vanwege de functionaliteit van Partij A – die zwaarder is dan de gemiddelde functionaliteit bij de vergelijkende groep bedrijven - is een percentage boven de mediaan, maar nog binnen de interquartile range, gehanteerd.

Daarnaast hebben partijen vastgesteld dat voor de verkoopondersteunende en administratieve diensten van de vaste inrichtingen een operationele marge uitgedrukt in een percentage van de operationele kosten at arm's length is. Het percentage dat voor de verkoopondersteunende en administratieve diensten van de vaste inrichtingen in de vaststellingsovereenkomst is opgenomen valt binnen een range van resultaten van ongelieerde vergelijkbare partijen waarvan het laagste kwartiel 2,6 % bedraagt en het hoogste kwartiel 10,8 %. De mediaan is in de vaststellingsovereenkomst gehanteerd.

Dit is vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst met een looptijd van 31 december 2019 tot en met 30 november 2024.