



Samenvatting

Aanleiding

X heeft een verzoek ingediend om zekerheid vooraf te verkrijgen over verrekenprijzen. Daarnaast verzoekt X om zekerheid vooraf over de toerekening van reorganisatiekosten.

Feiten

X is het in Nederland gevestigde (centrale en regionale) hoofdkantoor van de Z-groep. De Z-groep is een internationaal opererende groep, actief in de industriële sector met de verkoop van bepaalde producten. X is binnen de Z-groep onder meer verantwoordelijk voor de algemene ondernemingsstrategie, het strategisch management, de productontwikkeling, significante financiële (des)investeringen en het lange-termijn ondernemingsplan. X is voorts eigenaar van immateriële vaste activa (beschermd door patenten) van de Z-groep.

Onderdeel van de Z-groep zijn de buiten de Europese Unie (EU) gevestigde dochtermaatschappijen Y, W en V.

Y, W en V verrichten voor eigen rekening en risico verkoop-, logistieke- en distributieactiviteiten. Y, W en V zijn aan te merken als regionale hoofdkantoren van de Z-groep. Met betrekking tot de immateriële vaste activa verrichten X, Y, W en V onderling en ten behoeve van elkaar technisch-ondersteunende dienstverlening.

Daarnaast worden diverse ondersteunende activiteiten verricht binnen de Z-groep. X verleent management- en administratieve diensten aan Y, W en V. De regionale hoofdkantoren X, Y, W en V dragen over en weer bij aan elkaars regionale commerciële activiteiten (business development). X maakt voorts gebruik van, binnen de EU gevestigde, gelieerde productie-entiteiten U en T.

Door economische omstandigheden zal de Y groep een reorganisatie in de APA periode doorvoeren.

De gevraagde zekerheid vooraf ziet op de volgende transacties:

- Transactie 1: Het verlenen van management- en administratieve diensten door X aan Y, W en V.
- Transactie 2: Het onderling verlenen van technisch-ondersteunende dienstverlening tussen X, Y, W en V.
- Transactie 3: Het onderling verlenen van business development diensten tussen X, Y, W en V.
- Transactie 4: Het in licentie verlenen van immateriële vaste activa door X aan Y, W en V.
- Transactie 5: De productie door productie-entiteiten U en T ten behoeve van X.
- Transactie 6: De toerekening van reorganisatiekosten aan X, Y, W en V.

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 vooroverleg rulings met een internationaal karakter, waarin de kaders voor het verkrijgen van zekerheid vooraf zijn gegeven met betrekking tot rulings met een internationaal karakter en de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden (met inachtneming van de jaarlijkse wijzigingen).

Het arm's-lengthbeginsel is in Nederland gecodificeerd in 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 ingevolge het besluit van 22 april 2018, nr. 2018-6865 (verrekenprijsbesluit) als een passende uitleg en verduidelijking van het in artikel 8b Wet Vpb omschreven beginsel gezien.

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 overwegingen die ten grondslag liggen aan Transactie 1 zijn als volgt:
 - 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 partijen te worden meegewogen. Binnen Transactie 1 zijn de dienstverlenende functies van X in vergelijking met die van Y, W en V als uitvoerend te beschouwen. X kan daarom worden beschouwd als de minst complexe partij in Transactie 1 en is derhalve aangemerkt als tested party.
 - De OESO-richtlijnen beschrijven een beperkt aantal methoden voor het bepalen van de arm's-lengthresultaten. Als deze aanwezig is, geeft de comparable uncontrolled price (CUP) methode de best mogelijke indicatie van de zakelijkheid van de gehanteerde prijzen. Voor Transactie 1 is echter geen CUP aangetroffen.
 - Een andere traditionele methode is de (bruto) cost plus 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 kosten als maatstaf) een betrouwbaardere uitkomst voor de bepaling van de beloning voor Transactie 1.
 - De bij het verzoek gevoegde benchmarkstudies voor Transactie 1 zijn beoordeeld en passend bevonden bij de functies, activa en risico's van X.

3. De overwegingen die ten grondslag liggen aan Transactie 2 zijn als volgt:

- 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 partijen te worden meegewogen. Binnen Transactie 2 zijn de technisch-ondersteunende dienstverlening van X, Y, W en V als uitvoerend te beschouwen. X, Y, W of V kunnen in de hoedanigheid van dienstverlener daarom worden beschouwd als de minst complexe partij in de gelieerde transactie en zijn, indien zij technisch-ondersteunende dienstverlening verrichten, aangemerkt als tested party.
- De OESO-richtlijnen beschrijven een beperkt aantal methoden voor het bepalen van de arm's-lengthresultaten. Als deze aanwezig is, geeft de comparable uncontrolled price (CUP) methode de best mogelijke indicatie van de zakelijkheid van de gehanteerde prijzen. Voor Transactie 2 is echter geen CUP aangetroffen.
- Een andere traditionele methode is de (bruto) cost plus 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 kosten als maatstaf) een betrouwbaardere uitkomst voor de bepaling van de beloning voor Transactie 2.
- De bij het verzoek gevoegde benchmark studies voor Transactie 2 zijn beoordeeld en passend bevonden bij de functies, activa en risico's van deze dienst.

4. De overwegingen die ten grondslag liggen aan Transactie 3 zijn als volgt:

- 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 partijen te worden meegewogen. Binnen Transactie 3 zijn de commerciële activiteiten van X, Y, W en V onderling als uitvoerend te beschouwen. X, Y, W en V kunnen, afhankelijk van welke partij de dienst verleent, worden beschouwd als de minst complexe partij in de gelieerde transactie en zijn derhalve aangemerkt als tested party.
- De OESO-richtlijnen beschrijven een beperkt aantal methoden voor het bepalen van de arm's-lengthresultaten. Als deze aanwezig is, geeft de comparable uncontrolled price (CUP) methode de best mogelijke indicatie van de zakelijkheid van de gehanteerde prijzen. Voor Transactie 3 is echter geen CUP aangetroffen.
- Een andere traditionele methode is de omzetgerelateerde 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 voor de bepaling van de beloning voor Transactie 3.
- Bij het verzoek ontbrak de benchmarkstudie ter onderbouwing van Transactie 3.

5. De overwegingen die ten grondslag liggen aan Transactie 4 zijn als volgt:
- De OESO-richtlijnen beschrijven een beperkt aantal methoden voor het bepalen van de arm's-lengthresultaten. Als deze aanwezig is, geeft de comparable uncontrolled price (CUP) methode de best mogelijke indicatie van de zakelijkheid van de gehanteerde prijzen. Voor Transactie 4 is echter geen CUP aangetroffen.
 - Wat betreft de bepaling van de vergoeding voor het gebruik van immateriële activa bepaalt paragraaf 6.141 van de OESO-richtlijnen dat eenzijdige methoden geen betrouwbare methoden zijn om direct de waarde van een immaterieel activum te bepalen. Onder omstandigheden kunnen deze methoden echter wel resulteren in een aan het immaterieel activum toe te rekenen restwinst door eerst de beloning voor de tested party te bepalen. Deze restwinst vormt dan de beloning voor het gebruikte immateriële activum en de daarmee (uitgeoefende) samenhangende functies.
 - Nadat alle ondersteunende activiteiten at arm's-length zijn beloond, vormt de restwinst de beloning voor het gebruikte immateriële activum en de daarmee (uitgeoefende) samenhangende functies. Vanwege de sterke verwevenheid van de activiteiten van X, Y, W en V is de restwinst verdeeld op basis van een Transactional Profit Split Methode, waarbij de (relatieve) bijdrage van elk van de partijen als basis is gebruikt voor de winstsplitsing.
 - De bij het verzoek gevoegde contributieanalyse is passend bevonden.
6. De overwegingen die ten grondslag liggen aan Transactie 5 zijn als volgt:
- 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 partijen te worden meegewogen. Binnen Transactie 5 zijn de productiefuncties van U en T als uitvoerend te beschouwen. U en T kunnen daarom worden beschouwd als de minst complexe partijen in Transactie 5 en zijn derhalve aangemerkt als tested party.
 - De OESO-richtlijnen beschrijven een beperkt aantal methoden voor het bepalen van de arm's-lengthresultaten. Als deze aanwezig is, geeft de comparable uncontrolled price (CUP) methode de best mogelijke indicatie van de zakelijkheid van de gehanteerde prijzen. Voor Transactie 5 is echter geen CUP aangetroffen.
 - Een andere traditionele methode is de (bruto) cost plus 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 kosten als maatstaf) een betrouwbaardere uitkomst voor de bepaling van de beloning voor Transactie 5.
 - De bij het verzoek gevoegde benchmarkstudies voor Transactie 5 zijn beoordeeld en niet passend bevonden.

7. De overwegingen voor Transactie 6 zijn als volgt:
- De OESO-richtlijnen schrijven voor dat de allocatie van reorganisatiekosten wordt uitgevoerd met in achtname van het at arm's-length principe.
 - Kosten die direct toewijsbaar zijn aan X, Y, W en V, zijn op basis van de directe methode gealloceerd. Indirecte kosten zijn doorbelast op basis van de verhouding van het voordeel van X, Y, W en V na reorganisatie, met uitzondering van indirecte kosten waarvan het voordeel na reorganisatie onduidelijk is. Deze kosten zijn doorbelast op basis van de omzet van X, Y, W en V. Aandeelhouderskosten of zogenaamde gemengde kosten zijn op het niveau van de aandeelhouder verwerkt respectievelijk niet aanwezig en maken geen onderdeel uit van de verdeling tussen X, Y, W en V.
 - De mark up van Transactie 1 is toegepast op de kosten voor X, Y, W en V.

Conclusie

1. Partijen hebben ten aanzien van Transactie 1 vastgesteld dat een transactional net margin uitgedrukt in een percentage van de totale relevante kosten van X gehanteerd wordt als beloning voor de ondersteunende management- en administratieve activiteiten die X verricht ten behoeve van Y, W en V. Het percentage dat in de vaststellingsovereenkomst is opgenomen valt binnen een interquartile range van resultaten van ongelieerde vergelijkbare partijen waarvan de lower quartile 3,46% bedraagt en de upper quartile 18,61%. In de vaststellingsovereenkomst is een punt nabij de mediaan gehanteerd.
2. Partijen hebben ten aanzien van Transactie 2 vastgesteld dat een transactional net margin uitgedrukt in een percentage van de totale relevante kosten van X gehanteerd wordt. De totale relevante kosten dienen als beloning van de technisch-ondersteunende dienstverlening door X, Y, W en V. Het percentage dat in de vaststellingsovereenkomst is opgenomen valt binnen een interquartile range van resultaten van ongelieerde vergelijkbare partijen waarvan de lower quartile 5,31% bedraagt en de upper quartile 10,47%. In de vaststellingsovereenkomst is een punt nabij de mediaan gehanteerd.
3. Er wordt geen zekerheid vooraf gegeven over Transactie 3. Deze transactie is onvoldoende onderbouwd wegens het ontbreken van een benchmarkstudie.
4. Partijen hebben ten aanzien van Transactie 4 vastgesteld dat het resultaat dat resteert nadat alle routinematige activiteiten at arm's-length zijn beloond, de vergoeding vormt voor de niet routinematige functies van X, Y, W en V. Partijen zijn overeengekomen om de verdeling van het resultaat tussen X, Y, W en V te baseren op de transactional profit split methode [40% – 60%], waarbij de splitsing is gerelateerd aan de relatieve bijdrage van X, Y, W en V. Ten aanzien van de splitsing zal 40% worden toegerekend aan X en 60% aan Y, W of V.
5. Er wordt geen zekerheid vooraf gegeven over Transactie 5. Ten aanzien van deze transactie is de benchmarkstudie niet akkoord bevonden.
6. Partijen hebben ten aanzien van Transactie 6 vastgesteld dat de reorganisatiekosten at arm's-length zijn toegerekend aan X, Y, W en V.
7. Bovenstaande is vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst met een – op verzoek van X iets korter dan te doen gebruikelijk – looptijd van 1 januari 2019 tot en met 31 december 2021.