

## ■ ■ ■ Verrekenprijzen: OESO-richtlijnen en Belgisch perspectief

Stefaan DE BAETS

*Eerste Attaché van Financiën*

*Kabinet van de Administrateur-generaal van de Belastingen en de Invordering*

### ABSTRACT ■ ■ ■

**T**his article starts with a brief overview of the elements governing the arm's length principle (ALP). The basis thereof can be found in the OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations adopted on 27 June 1995 <sup>(1)</sup> (OECD TPG). This article discusses the definition of ALP which is the international standard that OECD Member countries have agreed should be used for determining transfer prices for tax purposes. Application of the ALP is based on a **comparison** of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. This also explains the importance of the "comparability analysis" and the five factors determining comparability. While the comparability analysis is found to be the backbone of a transfer pricing analysis, no comparability analysis can be considered complete without a "functional analysis". The comparability (including functional) analysis is therefore discussed in more depth, including its relation with the transfer pricing methods. The article then continues with an analysis of the transfer pricing methods described in the OECD TPG and a brief analysis of the specific considerations for intangible property and intra-group services.

The second part of the article deals with the Belgian situation. The article discusses some recent major developments in the domestic tax law that may have an impact on transfer pricing. The first major development is the introduction of the Patent Income Deduction (PID); i.e. an incentive for R&D by exempting part of the arm's length income related to development, ownership or licensing of patents. A second major development is the explicit introduction of the arm's length principle into domestic law and the implicit recognition of the OECD TPG through the insertion of article 185, § 2, in the Belgian income tax law. A third item is the possible effect on transfer pricing of a change in the Belgian income tax law and more specific the burden of proof that now may lie on the taxpayer. Finally, the article discusses the Belgian approach on documentation, which is in conformity with the OECD TPG and the European Union Transfer Pricing Documentation concept (EUTPD) and gives some insight in the transfer pricing audit structure.

**Keywords:** transfer pricing, arm's length principle, taxation of multinational enterprises

**JEL Classification:** F23, H25

(1) As supplemented by the Report on Intangible property and Services adopted on 23 January 1996, by the Report on Cost Contribution Arrangements adopted on 27 June 1997 and by the report on the Guidelines for conducting APA's under the Mutual Agreement Procedure adopted on 30 June 1999.

## Inhoud

1. Inleiding .....	153
2. De “Richtlijnen inzake verrekenprijzen voor de multinationale ondernemingen en belasting-administraties” .....	154
2.1. Het “Arm’s length” principe .....	154
2.2. De vergelijkbaarheidsanalyse .....	155
2.2.1. De vergelijkbaarheidsnorm .....	155
2.2.2. Functieanalyse is nodig voor het vaststellen van de vergelijkbaarheid .....	156
2.2.3. De beoordeling van de vergelijkbaarheid .....	156
2.2.4. Het kan moeilijk zijn vergelijkbaarheid vast te stellen voor immateriële activa .....	157
2.2.5. Vergelijkbare gegevens en de selectie van verrekenprijsmethodes.....	157
2.2.6. De behoefte aan gegevens over meerdere jaren om scheeftrekkingen te vermijden .....	157
2.2.7. Groeperen van transacties is soms nodig voor vergelijkbaarheid.....	158
2.2.8. Vergelijkbaarheid en het gebruik van een arm’s length range (of interval) .....	158
2.2.9. Besluit over vergelijkbaarheid .....	159
2.3. De functieanalyse.....	159
2.3.1. Functieanalyse en de selectie van een methode .....	159
2.3.2. Functieanalyse en het bestaan van immateriële activa .....	160
2.3.3. Functieanalyse en het vergelijkbaarheidsonderzoek.....	160
2.3.4. Functieanalyse, verrekenprijsmethode en beschikbaarheid van gegevens .....	161
2.3.5. Besluit .....	161
2.4. De verrekenprijsmethodes .....	161
2.4.1. Algemeen .....	161
2.4.2. De traditionele transactiemethoden.....	162
a. De Comparable Uncontrolled Price method .....	162
b. De Resale Price methode .....	162

c. De Cost Plus methode .....	163
2.4.3. De transactionele winstmethoden .....	164
a. De Transactionele Nettomargemethode (TNMM) .....	164
b. De Profit Split methode.....	164
2.5. Bijzondere beschouwingen voor immateriële activa .....	166
2.6. Diensten tussen verbonden ondernemingen.....	167
3. De situatie in België.....	168
3.1. Algemeen .....	168
3.2. De Belgische wetgeving inzake verrekenprijzen .....	168
3.2.1. Belastingaftrek voor octrooi-inkomsten .....	168
3.2.2. Artikel 185, § 2, WIB 92.....	169
3.2.3. Voorrang van artikel 49 op artikel 26, WIB 92.....	170
3.3. De Belgische benadering inzake documentatie .....	171
3.4. Audit en verrekenprijzen.....	175
4. Slotbeschouwingen .....	176

Wanneer onafhankelijke ondernemingen transacties sluiten met elkaar, worden de voorwaarden inzake hun handels- en financiële betrekkingen (bijvoorbeeld in verband met de prijs van de overgedragen goederen of van de geleverde diensten en de voorwaarden voor de overdracht of de levering) gewoonlijk door marktmechanismen bepaald. Wanneer verbonden ondernemingen onderling transacties sluiten bestaat de kans dat hun handels- en financiële betrekkingen niet op dezelfde wijze rechtstreeks door externe marktmechanismen worden beïnvloed.

Indien de verrekenprijzen tussen verbonden ondernemingen de marktmechanismen en het arm's length principe niet weerspiegelen, kunnen enerzijds de gerealiseerde winst en anderzijds de daaruit voortvloeiende belastingverplichtingen van deze ondernemingen worden beïnvloed. Om die redenen zijn de Lidstaten van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) overeengekomen dat de winst van verbonden ondernemingen zodanig kan worden aangepast voor belastingdoeleinden teneinde dergelijke beïnvloedingen te corrigeren en daardoor te garanderen dat het arm's length principe wordt nageleefd. De OESO-Lidstaten gaan ervan uit dat een juiste herziening kan worden aangebracht door voorwaarden vast te leggen in de handels- en financiële betrekkingen, zoals die bij gelijkaardige transacties en in gelijkaardige omstandigheden zouden bestaan tussen onafhankelijke ondernemingen.

De werkzaamheden van de OESO-Lidstaten hebben in 1979 geleid tot een eerste rapport over verrekenprijzen, met als titel "Verrekenprijzen en Multinationale Ondernemingen". Van 1990 tot 1995 werd dit eerste rapport volledig herzien, hetgeen aanleiding heeft gegeven tot het verschijnen in 1995 van het rapport "Richtlijnen inzake verrekenprijzen voor de Multinationale Ondernemingen en Belastingadministraties" (hierna de OESO-richtlijnen). Dit rapport bevatte initieel vijf hoofdstukken met richtsnoeren en leidraden inzake de algemene toepassing van het arm's length principe (hoofdstuk I - zie punt 2.1., hierna), de traditionele methodes (hoofdstuk II - zie punt 2.4.2 hierna), de transactionele winstmethodes (hoofdstuk III - zie punt 2.4.3 hierna), de administratieve benaderingen tot het voorkomen en het oplossen van geschillen inzake verrekenprijzen (hoofdstuk IV) en documentatie (hoofdstuk V). Dit rapport werd achtereenvolgens aangevuld in 1996 met een hoofdstuk over immateriële activa (bijzondere beschouwingen inzake immateriële goederen - hoofdstuk VI - zie punt 2.5. hierna), en dienstverlening (bijzondere beschouwing inzake dienstverlening binnen de groep - hoofdstuk VII - zie punt 2.6. hierna), in 1998 met een hoofdstuk over kostenbijdrageregelingen (hoofdstuk VIII) en in 1999 met een verslag over hoe voorafgaande beslissingen inzake verrekenprijzen (Advance Pricing Arrangements - APA's) worden benaderd.

Binnen de Europese Unie is eveneens hetzelfde arm's length principe van kracht o.a. voor de toepassing van het verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (het "arbitrageverdrag") ondertekend op 23 juli 1990. Bovendien stelt de Raad in zijn ontwerpconclusies van 6 maart 2002 ter zake van de instelling van een gezamenlijk verrekenprijsforum van de EU op het gebied van belastingen van ondernemingen dat gezien het werk dat op dit gebied reeds door de OESO is verricht en met name de verdiensten van de "Richtlijnen inzake verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en voor belastingadministraties" die het fundamentele algemene kader voor verrekenprijzen op breder internationaal niveau vormen, het werk van dat gezamenlijk verrekenprijsforum in overeenstemming zou moeten zijn met deze richtlijnen en deze moeten aanvullen, en geen belemmering moeten vormen voor meer algemene oplossingen binnen dat bijzondere OESO-kader.

Maar wat is nu precies dat arm's length principe vervat in de OESO-richtlijnen? En de verrekenprijsmethodes dan? Welke zijn die bijzondere beschouwingen voor immateriële activa en intra groep dienstverlening?

Deze bijdrage gaat eerst dieper in op de hoekstenen van verrekenprijzen en kijkt daarna naar de situatie in België.

## 2.1. Het “Arm’s length” principe

Wie denkt aan verrekenprijzen komt automatisch terecht bij het arm’s length principe. Als dusdanig vindt men geen expliciete definitie van het arm’s length principe terug, maar wordt teruggegrepen naar de tekst van artikel 9, § 1, van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, waarvan de tekst luidt :

*Indien*

- a) *een onderneming van een overeenkomstsluitende Staat onmiddellijk of middellijk deelneemt aan de leiding van, aan het toezicht op, of in het kapitaal van een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat, of*
- b) *dezelfde personen onmiddellijk of middellijk deelnemen aan de leiding van, aan het toezicht op, of in het kapitaal van een onderneming van een overeenkomstsluitende Staat en van een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat,*

*en in het ene en in het andere geval tussen de twee ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mag winst die één van de ondernemingen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.”*

Uit de **vetgedrukte** tekst kunnen drie elementen worden gedistilleerd :

- 1) de voorwaarden overeengekomen tussen verbonden ondernemingen wijken af van deze overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen;
- 2) door die afwijking is er een invloed op de winst;
- 3) er moet een bepaling zijn in het intern recht die belastingheffing toestaat (2).

Door ernaar te streven de winst aan te passen onder verwijzing naar de voorwaarden welke tussen onafhankelijke ondernemingen zouden bestaan, worden de leden die deel uitmaken van een multinationale groep beschouwd als afzonderlijke entiteiten in plaats van als onafscheidbare delen van één enkel geïntegreerd bedrijf. Aangezien de diverse leden als onafhankelijke entiteiten worden beschouwd, wordt de aandacht toegespitst op de aard van de transacties tussen die leden. Van daaruit vloeit het “transactionele karakter” van een onderzoek naar verrekenprijzen voort.

De tekst van artikel 9, § 1 van het OESO-modelverdrag spreekt van *[voorwaarden welke] tussen de twee [verbonden] ondernemingen worden overeengekomen [...] die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen [...]*. De vaststelling dat de voorwaarden tussen de verbonden ondernemingen afwijken van deze tussen onafhankelijke ondernemingen, moet gebeuren door de voorwaarden te **vergelijken**. Dit gebeurt aan de hand van de vergelijkbaarheidsanalyse.

(2) Inderdaad, de bepalingen van de dubbelbelastingverdragen an sich vestigen geen recht tot belastingheffing. Hiervoor moet men zich baseren op het intern recht.

## 2.2. De vergelijkbaarheidsanalyse

Het concept van vergelijkbaarheid – en dit kan niet genoeg worden benadrukt – staat centraal in de toepassing van het arm's length principe. Het is tevens ook de noodzakelijke brug tussen het arm's length principe en de werking van de verrekenprijsmethodes (3).

De verrekenprijsmethodes welke de voorkeur genieten, zijn gebaseerd op een vergelijking van de prijzen of winstmarges welke worden gehanteerd in transacties tussen verbonden onderneming met deze tussen onafhankelijke ondernemingen in dezelfde of soortgelijke transacties. Vele zaken kunnen de prijs of de winstmarge evenwel beïnvloeden. Het is dan ook niet voor niets dat de OESO-richtlijnen de bespreking inzake de vergelijkbaarheidsanalyse openen met :

*“1.15 De toepassing van het “arm's length”-principe is over het algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden van een verbonden transactie met de voorwaarden van transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. Dergelijke vergelijkingen zijn slechts nuttig indien de economische relevante kenmerken van de situaties die worden vergeleken, voldoende vergelijkbaar zijn. Vergelijkbaar zijn betekent dat geen van de verschillen (zo er zijn) tussen de situaties die worden vergeleken de overeenkomstig de methode (bijv. prijs of winstmarge) onderzochte voorwaarde essentieel kan beïnvloeden of dat voldoende nauwkeurige aanpassingen kunnen worden aangebracht om de invloed van dergelijke verschillen weg te werken. Om de vergelijkbaarheidsgraad te bepalen, evenals de aanpassingen welke zijn vereist om ertoe te komen, moet het duidelijk zijn hoe de potentiële transacties door onafhankelijke ondernemingen worden geëvalueerd. Bij de evaluatie van de voorwaarden voor een potentiële transactie vergelijken de onafhankelijke ondernemingen de transactie met de andere realistische mogelijkheden die hen worden geboden en zij sluiten dan ook slechts een transactie indien zij geen duidelijk aantrekkelijker alternatief zien. Zo bijvoorbeeld is het onwaarschijnlijk dat een onderneming voor haar product een prijs aanvaardt die wordt geboden door een onafhankelijke onderneming indien zij weet dat andere potentiële klanten in dezelfde omstandigheden bereid zijn meer te betalen. Dit element is van belang voor wat betreft de vergelijkbaarheid, vermits onafhankelijke ondernemingen over het algemeen rekening zouden houden met alle economisch relevante verschillen tussen de mogelijkheden die hen werkelijk worden geboden (zoals verschillen qua risiconiveau of andere vergelijkbare factoren die hierna worden besproken) bij de evaluatie van deze mogelijkheden. Om die redenen moeten de belastingadministraties bij het maken van de vergelijkingen die voortvloeien uit de toepassing van het “arm's length”-principe eveneens rekening houden met deze verschillen wanneer zij bepalen of er vergelijkbaarheid bestaat tussen de situaties die onderling worden vergeleken en welke aanpassingen nodig kunnen zijn om tot die vergelijkbaarheid te komen.”*

### 2.2.1. De vergelijkbaarheidsnorm

Het doel is steeds de zo hoogst mogelijk graad van vergelijkbaarheid te zoeken welke praktisch werkbaar is. Er moet evenwel worden erkend dat er zich unieke situaties kunnen voordoen als gevolg van de complexiteit van het bedrijfsleven alsmede gevallen waarbij waardevolle immateriële activa zijn betrokken waarbij het niet mogelijk zal zijn een hoge mate van vergelijkbaarheid te verkrijgen. De vergelijkbaarheidsnorm is mede afhankelijk van de mate waarin betrouwbare informatie of gegevens voorhanden zijn op grond waarvan de vergelijkingen kunnen gemaakt.

Omwille van de vele invloeden en soms tegenstrijdige prioriteiten welke aan ondernemingen worden opgelegd, is het niet steeds mogelijk een transactie te vinden die precies vergelijkbaar is met de transactie welke wordt onderzocht. De vraag die moet worden gesteld, luidt dan wat precies in aanmerking moet worden genomen om vast te stellen of transacties voldoende vergelijkbaar zijn voor de vaststelling van arm's length prijzen of -marges. Aanpassingen moeten worden gemaakt voor materiële verschillen zodat de transacties zo gelijk mogelijk zijn. Wanneer geschikte aanpassingen niet kunnen worden gemaakt, dan kunnen de transacties niet als vergelijkbaar worden aangemerkt.

---

(3) Voor een bespreking van de methodes, zie punt 2.4. hierna.

### 2.2.2. Functieanalyse is nodig voor het vaststellen van de vergelijkbaarheid

Hoewel een functieanalyse bijdraagt bij de keuze van de verrekenprijsmethode, ligt het voornaamste gebruik ervan toch bij de analyse van de vergelijkbaarheid tussen de transacties tussen verbonden ondernemingen enerzijds en tussen onafhankelijke ondernemingen anderzijds en in de beoordeling van de relatieve bijdragen wanneer een profit split methode wordt gebruikt.

Paragraaf 1.20 van de OESO-richtlijnen stelt dat

*“Voor transacties tussen twee onafhankelijke ondernemingen wordt gewoonlijk in de vergoeding weerspiegeld welke functies door elk van de ondernemingen worden uitgeoefend (met inachtneming van de gebruikte activa en de gedragen risico’s). Om vast te stellen of verbonden en vrijemarkttransacties of verbonden en onafhankelijke entiteiten vergelijkbaar zijn, moet bijgevolg een vergelijking worden gemaakt van de functies die door de partijen worden uitgeoefend. Deze vergelijking is gebaseerd op een functieanalyse die als doel heeft de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden die door onafhankelijke en verbonden ondernemingen worden vervuld of zullen worden vervuld te identificeren en te vergelijken. Daarom moet bijzondere aandacht worden geschonken aan de structuur en de organisatie van de groep. Het is ook van belang vast te stellen in welke juridische hoedanigheid de belastingplichtige zijn functies vervult.”*

Voor de verdere bespreking van de functieanalyse, zie punt 2.3. hierna.

### 2.2.3. De beoordeling van de vergelijkbaarheid

De OESO heeft een aantal factoren met een algemene draagwijdte bepaald wanneer de vergelijkbaarheid wordt nagegaan in de context van arm’s length methoden (4). Deze factoren worden hierna kort weergegeven, maar voor een uitgebreide bespreking, verwijs ik naar hoofdstuk 1 van de OESO-richtlijnen.

**Kenmerken van de goederen of diensten:** verschillen in de specifieke kenmerken van goederen of diensten verklaren, althans voor een deel, de verschillen in waarde op de vrije markt. Daarom kunnen vergelijkingen van deze kenmerken nuttig zijn voor het vaststellen van de vergelijkbaarheid van de transacties tussen verbonden ondernemingen en tussen onafhankelijke ondernemingen.

**Functieanalyse:** zie punt 2.3. hierna

**Contractuele bepalingen:** In arm’s length transacties stellen de contractuele bepalingen doorgaans vast hoe de verantwoordelijkheden, risico’s en voordelen tussen de ondernemingen worden verdeeld.

**Economische omstandigheden:** Arm’s length prijzen kunnen verschillen over de verschillende markten heen, zelfs voor transacties die betrekking hebben op dezelfde goederen of diensten. Daarom, om vergelijkbaarheid te verkrijgen, is vereist dat de markten waarin de verbonden en onafhankelijke ondernemingen werken vergelijkbaar zijn en dat de eventuele verschillen geen materiële invloed hebben op de prijs of dat geschikte aanpassingen kunnen worden aangebracht.

**Bedrijfsstrategieën:** Bedrijfsstrategieën moeten eveneens worden nagegaan om redenen van vergelijkbaarheid. Deze factor houdt rekening met vele aspecten van een onderneming zoals innovatie en ontwikkeling van nieuwe producten, diversificatie, aantrekken of afstoten van risico’s, beoordeling van politieke wijzigingen, bestaande of nieuwe arbeidswetgeving, en andere factoren welke een invloed hebben op de dagdagelijkse bedrijfsvoering.

---

(4) Voor een summiere bespreking van de methodes, zie punt 2.4., hierna.

#### 2.2.4. Het kan moeilijk zijn vergelijkbaarheid vast te stellen voor immateriële activa

In de economische wereld kan een trend worden vastgesteld die een grotere nadruk legt op de ontwikkeling en exploitatie van intellectuele eigendom (intellectual property – IP) en immateriële activa zoals octrooien, auteursrechten en knowhow. Bijvoorbeeld, multinationale ondernemingen hechten in toenemende mate belang aan merknamen en handelsmerken, met inbegrip van de ontwikkeling van wereldwijd bekende merken. In dezelfde lijn kunnen niet-financiële activa een groot strategisch belang hebben voor de onderneming. Productieprocessen en -technieken alsmede organisatietechnieken zoals gespecialiseerde distributiekkanalen hebben een bijwijlen enorm belang gekregen.

Moet er een onderscheid worden gemaakt tussen transacties inzake immateriële activa en andere transacties? Wel, alle transacties moeten voldoen aan het arm's length principe. De reden waarom soms de nadruk wordt gelegd op de immateriële activa is een gevolg van de speciale moeilijkheden die ze kunnen opleveren voor de praktische berekening van een arm's length vergoeding. Deze situatie kan ontstaan als gevolg van:

- ✓ de unieke aard van het immateriële actief – er is doorgaans weinig beschikbare informatie over vergelijkbare goederen of transacties en moeilijke waarderingsvragen rijzen;
- ✓ de noodzaak om immateriële activa met hoge waarde binnen de controlesfeer van de groep te houden met het oog op het maximaliseren van de winst;
- ✓ het feit dat bepaalde immateriële activa slechts kunnen worden beschermd door de eigenschappen geheim te houden binnen de groep; of
- ✓ het feit dat het immateriële actief slechts door één onderneming en voor haar eigen doelstellingen wordt ontwikkeld (bijvoorbeeld voor marketingactiviteiten).

In hoofdstuk VI van de OESO-richtlijnen worden de bijzondere beschouwingen inzake immateriële activa besproken (zie punt 2.5., hierna). Bij immateriële activa kan vergelijkbaarheid soms moeilijk worden vastgesteld als gevolg van de unieke kenmerken of de zeer verschillend kenmerken van het goed.

Nochtans zijn de algemene principes en richtlijnen inzake vergelijkbaarheid en de benaderingen inzake verrekenprijsmethodes die van toepassing zijn op andere goederen ook relevant wanneer we te maken hebben met immateriële activa.

#### 2.2.5. Vergelijkbare gegevens en de selectie van verrekenprijsmethodes

De beschikbaarheid of de afwezigheid van betrouwbare gegevens met betrekking tot vergelijkbaarheid beïnvloedt de selectie van de verrekenprijsmethode. Zoals hierna wordt vermeld in punt 2.4. (methoden), worden de verschillende methoden op een andere manier gebruikt en de elementen waaraan vergelijkbaarheid wordt getoetst, zijn verschillend.

Of vergelijkbaarheid kan worden verwezenlijkt, hangt af van de betrouwbaarheid en de beschikbaarheid van gegevens die nodig zijn om de methodes toe te passen.

#### 2.2.6. De behoefte aan gegevens over meerdere jaren om scheeftrekkingen te vermijden

Bij het vaststellen van een arm's length resultaat moet men er rekening mee houden dat de resultaten van een bepaald jaar kunnen verstoord zijn omwille van verschillen in economische, markt- of ondernemingsomstandigheden, met een weerslag op de transacties tussen verbonden ondernemingen en deze tussen onafhankelijke ondernemingen. Evenwel, binnen een bepaalde sector is het mogelijk dat niet alle leden ervan op dezelfde manier getroffen zijn door ondernemings- en productcycli.

Om tot een correct besluit te komen terzake van wat een arm's length resultaat zou kunnen zijn, kan een analyse vereist zijn over verschillende jaren van transacties voor zowel deze tussen onafhankelijke ondernemingen als tussen verbonden ondernemingen. Aldus kunnen de verschillen inzake ondernemings- en productcycli beter in overweging worden genomen hetgeen leidt tot een verbetering van de vergelijkbaarheid. Hoeveel jaren moeten worden onderzocht, hangt af van de feiten en omstandigheden van elk geval. Ook jaren welke strikt genomen reeds buiten het controletijdperk vallen, kunnen van belang zijn.

### 2.2.7. Groeperen van transacties is soms nodig voor vergelijkbaarheid

Idealiter worden de verrekenprijsmethodes transactie per transactie toegepast. Er wordt evenwel erkend dat in gevallen waar het onpraktisch is om individuele transacties te beoordelen, het meer geschikt kan zijn een combinatie van transacties in ogenschouw te nemen.

Een andere overweging kan erin bestaan dat de transacties tussen verbonden ondernemingen een andere structuur hebben dan deze tussen onafhankelijke ondernemingen. De reden hiervoor is omdat leden van een groep een voortdurende relatie hebben zoals overkoepelende strategieën of een gemeenschappelijke strategie of beleid. Daarnaast is het weinig waarschijnlijk dat verbonden ondernemingen de uitvoering van een contract afdwingen voor de rechtbank. Het kan daarom in bepaalde zaken meer gepast zijn producten, diensten of activiteiten te groeperen teneinde op juiste wijze de relatieve bijdragen in de winst te evalueren. Als voorbeeld kan het volgende worden aangehaald: bij het verlenen van een vergunning voor het gebruik van productie knowhow en de levering van vitale componenten aan een verbonden onderneming kan het meer aangewezen zijn de arm's length regeling tezamen af te toetsen in plaats van afzonderlijke transacties te beschouwen.

In bepaalde gevallen kan vergelijkbaarheid slechts worden vastgesteld door nog meer te gaan groeperen. Zo kan het nodig zijn de product- of bedrijfslijnen samen te nemen teneinde de eigenlijke ondernemings- of economische context te zien. Deze situatie kan zich voordoen wanneer er onvoldoende gegevens voorhanden zijn om een vergelijkbaarheidsanalyse uit te voeren op enige andere basis.

Het gebrek aan betrouwbare gegevens over vergelijkbare transacties kan het gevolg zijn van de complexiteit van de transacties tussen de verschillende partijen. Wanneer de transacties uniek zijn, kan eventueel de enige mogelijkheid voor het maken van transactionele vergelijkingen erin bestaan een vergelijking te maken per divisie of een samentelling van een reeks transacties door te voeren.

### 2.2.8. Vergelijkbaarheid en het gebruik van een arm's length range (of interval)

Vergelijkbaarheid komt ook naar boven als een kritieke factor bij het samenstellen en interpreteren van een arm's length interval (range) van resultaten. Bij de praktische toepassing van verrekenprijsmethoden, zal een arm's length resultaat niet steeds vastliggen op één enkel punt. Er kunnen verschillende punten zijn, die allen even betrouwbaar zijn. Van daaruit is het concept van een arm's length range of interval ontstaan.

Zulks kan zich voordoen doordat :

- ✓ wanneer één enkele methode wordt gebruikt, de toepassing van het arm's length principe slechts leidt tot een benadering van de voorwaarden zoals die tussen onafhankelijke ondernemingen zouden bestaan en daarom kunnen de onderzochte vergelijkingspunten tot verschillende resultaten in soortgelijke transacties leiden; of
- ✓ wanneer meer dan één methode wordt gebruikt, de verschillen in de aard van de methodes en de gegevens die relevant zijn voor de gebruik van elke methode kunnen leiden tot verschillende resultaten.

Een resultaat dat binnen de range of het interval valt, bij een oordeelkundig vastgestelde arm's length range, moet worden aangemerkt als zijnde arm's length. Indien het resultaat van de transactie buiten de aldus vastgestelde range valt, is oordeelkundigheid vereist om vast te stellen naar welk punt binnen de range de correctie moet worden gemaakt. De correctie moet dat punt weerspiegelen welke het best past voor de feiten en omstandigheden van de transactie welke wordt gecontroleerd.

Dit heeft als gevolg dat de gegevens waarop de range steunt, daadwerkelijk vergelijkbaar moeten zijn.

### 2.2.9. Besluit over vergelijkbaarheid

De vergelijkbaarheid moet steeds zorgvuldig worden onderzocht. Een oppervlakkig onderzoek leidt tot niet betrouwbare resultaten. Accurate documentatie en elementen die leiden tot vergelijkbaarheid heeft grote overtuigingskracht inzake de betrouwbaarheid van de vastgestelde arm's length vergoeding. Het legt eveneens de grondvesten voor een discussie over de materie in overeenstemming met internationaal aanvaarde principes.

## 2.3. De functieanalyse

De vergelijkbaarheidsanalyse is dus de hoeksteen van iedere analyse inzake verrekenprijzen. En zoals hierna zal blijken, is de functieanalyse de hoeksteen van iedere vergelijkbaarheidsanalyse.

Een functieanalyse wordt gedefinieerd als *“een analyse van de functies uitgeoefend (met inachtneming van de gebruikte activa en de gedragen risico's) door verbonden ondernemingen in verbonden transacties en door onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare vrijemarkttransacties”* (5).

Een functieanalyse is steeds nodig bij het vaststellen van een arm's length vergoeding, ongeacht welke verrekenprijsmethode wordt gebruikt. Nochtans, een functieanalyse is niet als dusdanig een verrekenprijsmethode. Het is eerder een instrument dat bijdraagt tot de eigenlijke beoordeling van de arm's length vergoeding en het is van evenveel belang en waarde voor de onderneming die de verrekenprijzen vaststelt als voor de belastingadministratie die deze prijzen in een controleonderzoek natrekt.

Omdat een functieanalyse de economisch significante ondernomen of te ondernemen activiteiten identificeert (met inachtneming van de gebruikte activa en de gedragen risico's), kan zij verschillende doelen dienen:

- ✓ een analyse van de graad van vergelijkbaarheid tussen de transacties tussen de verbonden ondernemingen en deze tussen onafhankelijke ondernemingen wanneer een traditionele methode of een transactionele nettomargemethode wordt gebruikt;
- ✓ de keuze van een verrekenprijsmethode doordat de aard en de kenmerken van de transacties tussen de verbonden ondernemingen in kaart worden gebracht;
- ✓ een beoordeling van de relatieve bijdragen van de partijen wanneer een profit split wordt gebruikt.

### 2.3.1. Functieanalyse en de selectie van een methode

Vele ondernemingen oefenen verschillende bedrijfsactiviteiten uit of beschikken over verschillende bedrijfslijnen. Het kan nodig zijn de sleutelkenmerken van deze activiteiten of bedrijfslijnen te identificeren om het mogelijk te maken de meest geschikte verrekenprijsmethode te selecteren. De wijze waarop deze informatie wordt aangelegd of vergaard zal geval per geval verschillen, maar moet het evenwel mogelijk maken een functieanalyse op te stellen.

---

(5) OESO-richtlijnen - glossarium.

Voor de ondernemingen die actief zijn in een aantal bedrijfsactiviteiten, kan het aantal functionele gebieden die moeten worden geanalyseerd, vrij groot zijn. Op zijn breedst genomen, zou een analyse uitmonden in de identificatie van algemene gebieden zoals productie, distributie op groothandelniveau, financiële dienstverlening, enz. Een dergelijke brede analyse zal evenwel doorgaans niet volstaan.

Om het mogelijk te maken de meest geschikte verrekenprijsmethode te selecteren, is het doorgaans noodzakelijk de informatie te rangschikken naargelang:

- ✓ de functies welke elk van de verbonden ondernemingen uitoefent (met inbegrip van de aard en de frequentie);
- ✓ de risico's die de ondernemingen dragen; en
- ✓ de activa (zowel materiële als immateriële) die elk van de partijen gebruiken alsmede de aard ervan en de mate van gebruik.

De keuze van de meest geschikte verrekenprijsmethode is gebaseerd op een weging van activiteiten welke worden uitgeoefend, de kwaliteit en betrouwbaarheid van de gegevens en de graad van vergelijkbaarheid tussen de transacties tussen de verbonden ondernemingen en de onafhankelijke ondernemingen. Vanzelfsprekend moet de methode in de praktijk voor het specifieke geval kunnen worden gebruikt en moet leiden tot een resultaat dat in overeenstemming is met het arm's length principe. De functieanalyse levert eigenlijk het feitelijke materiaal aan voor het nemen van een beslissing over welke methode in de gegeven omstandigheden de meest geschikte is.

### 2.3.2. Functieanalyse en het bestaan van immateriële activa

Het is vereist dat het bestaan van immateriële activa, alsmede de aard ervan, bijvoorbeeld, patenten, knowhow, handelsmerken, ..., duidelijk wordt geïdentificeerd vooraleer ze enige waarde worden toegeschreven of wanneer ze worden betrokken in een verrekenprijsmethode. Immateriële activa met verschillende belangrijkheid worden immers verschillend verloned. Bijvoorbeeld, een geïmplementeerd productieproces kan nuttig zijn, maar het zou, bijvoorbeeld, relatief eenvoudig kunnen zijn om rond de gepatenteerde elementen heen te werken en aldus toch een soortgelijk resultaat bekomen. Dit immaterieel actief zou dan niet dezelfde verloning moeten krijgen als bijvoorbeeld een brevet dat een ware doorbraak betekent.

Een functieanalyse draagt bij tot het identificeren van de immateriële activa en de wijze waarop ze worden gebruikt. Natuurlijk is oordeelkundigheid vereist om een geschikte vergoeding terzake vast te stellen. Maar een juiste beslissing zal beter kunnen worden getroffen wanneer de aard van de immateriële activa en hun rol in de winstgevendheid worden begrepen.

### 2.3.3. Functieanalyse en het vergelijkbaarheidsonderzoek

Een functieanalyse dient niet alleen om een verrekenprijsmethode te selecteren of om de toedracht van de transacties tussen de verbonden ondernemingen vast te stellen. Een functieanalyse kan ook nog dienen om de graad van vergelijkbaarheid in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen vast te stellen. Dit maakt het dan mogelijk vergelijkingen tussen zowel de transacties tussen de verbonden ondernemingen als tussen de onafhankelijke ondernemingen te maken.

De bundeling van uitgeoefende functies, met inachtneming van de gedragen risico's en de aangewende activa, op zichzelf toont evenwel niet aan welke de meest belangrijke elementen zijn of welke de meeste toegevoegde waarde creëren. Het moeilijkste deel van de functieanalyse is namelijk vast te stellen welke economisch gezien de meeste belangrijke functies, activa en risico's zijn en hoe deze kunnen worden weerspiegeld in een arm's length prijs, -winst of marge.

### 2.3.4. Functieanalyse, verrekenprijsmethode en beschikbaarheid van gegevens

Indien terzake voldoende gegevens beschikbaar zijn om vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke ondernemingen te gebruiken, dan wordt de functieanalyse gebruikt om aan te tonen dat deze transacties inderdaad (of niet) vergelijkbaar zijn met de transacties van de verbonden belastingplichtige. Dit houdt een onderzoek in van de vergelijkbaarheid op vlak van functies, activa en risico's van de vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke ondernemingen, vergelijkbaarheid van de contractuele bepalingen en de overeenkomsten inzake markten en economische omstandigheden. Indien evenwel een profit split wordt gebruikt, dan wordt de functieanalyse gebruikt om de relatieve economische – en eventueel andere – bijdragen te evalueren.

Indien een traditionele verrekenprijsmethode wordt gebruikt (zie punt 2.4.2., hierna) waarbij aan externe benchmarking met onafhankelijke ondernemingen wordt gedaan, dan wordt de functieanalyse gebruikt voor het vaststellen van de vergelijkbaarheid van de transacties tussen de onafhankelijke en de verbonden ondernemingen. Een waarde moet terzake niet op de functies, activa en risico's worden geplakt. Het voornaamste doel hier is immers de vergelijkbaarheid vast te stellen. Het is evenwel onontbeerlijk dat de verschillen die zouden bestaan in de functies, activa en risico's bij elk van de ondernemingen behoorlijk in ogenschouw worden genomen.

Indien een verdelingsmethode (zoals profit split) wordt gebruikt, is het niet onontbeerlijk dat elke functie, ieder actief of elk risico wordt gewaardeerd. De bedoeling van een verdelingsmethode is de relatieve belangrijkheid van deze elementen vast te stellen zodat naar een arm's length verdeling van de winst uit de betrokken transactie kan worden gewerkt. Bepaalde functies kunnen bijvoorbeeld gezamenlijk worden uitgeoefend. Onderzoek en ontwikkeling (O&O) is daarvan een voorbeeld. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval, kan worden erkend dat het resultaat van O&O niet alleen moet worden toegeschreven aan één van de betrokken partijen, maar kan worden verdeeld in overeenstemming met de relatieve bijdragen van de verschillende partijen.

Als bijlage vindt u een opsomming van de elementen welke bij een functieanalyse kunnen worden besproken. Tevens vindt u een roadmap (cf appendix B) die als leidraad kan dienen voor de selectie van de meest geschikte methode (bron : OESO).

### 2.3.5. Besluit

Een functieanalyse is een onontbeerlijk instrument in de vaststelling van vergelijkbaarheid, de keuze van de verrekenprijsmethode en de vaststelling van een arm's length resultaat, in overeenstemming met de internationaal vastgestelde principes terzake. De omvang van de analyse wordt vastgesteld door de aard, waarde en complexiteit van de transacties alsmede de activiteiten, nagestreefde strategieën en de kenmerken van de betrokken goederen of diensten.

## 2.4. De verrekenprijsmethodes

### 2.4.1. Algemeen

De volgende methodes worden in de OESO-richtlijnen – en door de internationale gemeenschap – erkend als zijnde in overeenstemming met het arm's length principe. Ze worden onderverdeeld in de zogenoemde traditionele transactiemethoden (ook wel traditionele methoden genoemd) en de transactionele winstmethodes.

Onder de traditionele transactiemethoden zijn begrepen:

- de Comparable Uncontrolled Price method (of CUP-methode);
- de Resale Price methode; en
- de Cost Plus methode.

Bij de transactionele winstmethoden behoren

- de Transactionele Nettomargemethode (TNMM); en
- de Profit Split.

Hierna volgt een summiere beschrijving van deze methoden, met hun voornaamste voordelen en gebreken.

## 2.4.2. De traditionele transactiemethoden

### a. De Comparable Uncontrolled Price method

Het glossarium van de OESO-richtlijnen omschrijft de CUP-methode als *“een methode om een verrekenprijs te bepalen waarbij de prijs voor goederen die worden overgedragen of diensten die worden verleend in het kader van een verbonden transactie wordt vergeleken met de prijs die in vergelijkbare omstandigheden wordt aangerekend voor goederen die worden overgedragen of diensten die worden verleend in het kader van een vergelijkbare vrijemarkttransactie”*.

De vergelijkbaarheid met arm's length transacties wordt gerealiseerd door het gebruik van marktgegevens en marktvoorwaarden en de gelijksoortigheid van goederen en diensten.

Deze methode wordt internationaal aanvaard als de meest directe en meest betrouwbare methode om het arm's length principe toe te passen. Het is de enige methode die effectief “prijzen” vergelijkt.

Als nadelen gelden dat de betrouwbare toepassing van deze methode enorm afhangt van de beschikbaarheid van vergelijkbare goederen of diensten. Zelf een relatief klein verschil in de goederen of diensten kan het toepassen van deze methode onmogelijk maken door onbetrouwbaarheid van de vergelijkbaarheidsanalyse.

Desalniettemin blijft deze methode, ondanks de eerder beperkte toepassing in de praktijk, de eerste keuze.

### b. De Resale Price methode

De resale price methode is *“een methode om een verrekenprijs te bepalen op basis van de prijs waartegen een product dat van een verbonden onderneming werd aangekocht, aan een onafhankelijke onderneming wordt doorverkocht. De wederverkoopprijs (of “resale price”) wordt dan verminderd met de “resale price margin”. Wat overblijft na aftrek van de “resale price margin” kan, na aanpassing voor andere kosten die verband houden met de aankoop van het product (bijv. douanerechten), worden beschouwd als een “arm's length”-prijs voor de oorspronkelijke overdracht van goederen tussen de verbonden ondernemingen”* (6).

Schematisch kan deze methode als volgt worden voorgesteld:



(6) Glossarium OESO-richtlijnen

Vergelijkbaarheid met arm's length transacties wordt verwezenlijkt door gegevens te gebruiken inzake de gelijkvormigheid van de uitgeoefende functies (met inachtneming van de gebruikte activa en de gedragen risico's).

Deze methode is een brutomargemethode, dit wil zeggen dat de vergelijking gebeurt op basis van een winstindicator die de relatie tussen de verkoop (transactioneel) en de brutowinst van de transactie in acht neemt.

Bij het gebruik van deze methode ligt de nadruk minder op de exacte vergelijkbaarheid van de goederen en diensten, maar wordt de nadruk meer gelegd op andere elementen, inzonderheid de uitgeoefende functies, met inachtneming van de gebruikte activa en de gedragen risico's.

Deze methode, die veelal wordt gebruikt bij distributieactiviteiten, kan moeilijk worden toegepast wanneer de wederverkoper in aanzienlijke mate bijdraagt tot de waarde van het product of in de ontwikkeling of behoud van immateriële activa, wanneer immateriële activa in de distributieactiviteiten worden gebruikt, of nog wanneer een exclusiviteitscontract werd verleend.

### c. De Cost Plus methode

De cost plus methode kan als volgt worden gedefinieerd: het is *“een methode om een verrekenprijs te bepalen aan de hand van de door de leverancier van goederen (of diensten) gemaakte kosten in een verbonden transactie. Een passende “cost plus”-opslag wordt aan die kosten toegevoegd om tot een passende winst te komen, rekening houdend met de uitgeoefende functies (met inachtneming van de gebruikte activa en de gedragen risico's) en de marktvoorwaarden. Het resultaat na toevoeging van de “cost plus”-opslag bij bovenvermelde kosten kan worden beschouwd als een “arm's length”-prijs voor de oorspronkelijke verbonden transactie”* (7).

De link met vergelijkbaarheid ligt in het gebruik van gegevens inzake de vergelijkbaarheid van functies met als doel het benchmarken van de cost plus opslag. Zoals bij de resale price methode ligt de nadruk minder op de exacte vergelijkbaarheid van de goederen en diensten, maar wordt de nadruk meer gelegd op andere elementen, inzonderheid de uitgeoefende functies, met inachtneming van de gebruikte activa en de gedragen risico's.

Schematisch:



Het gebruik van deze methode is meer geschikt voor transacties met halffabrikaten of wanneer diensten worden verleend.

De cost plus methode, die eveneens een brutomargemethode is, lijkt makkelijk toe te passen, maar de volgende twee problemen rijzen meteen: het eerste probleem betreft de vaststelling van de kosten waarop de methode wordt toegepast. Het tweede probleem is de vaststelling van de opslag (de “mark up”).

(7) Glossarium OESO-richtlijnen

Inzake de kostenbasis worden de rechtstreekse en onrechtstreekse productiekosten genomen, welke vanzelfsprekend verband houden met de transactie. Een ander element waaraan aandacht moet worden geschonken is consistentie in boekhoudkundige benadering. Inderdaad, bepaalde kosten kunnen op brutomargeniveau worden doorgerekend, terwijl andere kosten op nettomargeniveau worden geboekt. Vooral inzake vergelijkbaarheid kan dit leiden tot inconsistenties en wanneer een dergelijk feit zich zou voordoen, rijst de vraag of de methode adequaat kan worden toegepast.

### 2.4.3. De transactionele winstmethoden

De transactionele winstmethoden worden als ultieme methoden aangemerkt. Dat wil zeggen dat deze slechts mogen worden gebruikt wanneer de traditionele methoden niet op een betrouwbare wijze kunnen worden aangewend. Er mag ook niet uit het oog worden verloren dat deze methoden op een transactionele manier moeten worden toegepast, zoals vereist voor en door de principes van vergelijkbaarheid.

#### **a. De Transactionele Nettomargemethode (TNMM)**

De transactionele nettomargemethode is “*een transactionele winstmethode die erin bestaat de verhouding te onderzoeken van de nettowinstmarge die door een belastingplichtige wordt verwezenlijkt in een verbonden transactie (of transacties, welke in aanmerking komen om te worden samengevoegd) tot een geschikte basis (bijv. kosten, verkopen, activa)*”. (8)

Vergelijkbaarheid met arm's length transacties wordt verwezenlijkt door gegevens te gebruiken met betrekking tot de gelijksoortigheid van de uitgeoefende functies (met inachtneming van de gebruikte activa en de gedragen risico's) met als doel de nettowinstmarge te benchmarken.

Deze methode moet worden toegepast op een wijze die consistent is met deze van de resale price of cost plus methode. Bij de TNMM worden evenwel zowel de directe als indirecte kosten, maar ook de exploitatiekosten in de methode betrokken.

De TNMM wordt het best aangewend

- ✓ wanneer brutomarges niet volgens de regels vereist voor vergelijkbaarheid kunnen worden vastgesteld,
- ✓ wanneer het gebruik van nettomarges moeilijkheden kan vermijden die rijzen voor het aanpassen van functionele verschillen of consistentie in boekhouding.

Maar, zoals de resale price en cost plus methode, is de TNMM ook moeilijk toe te passen in geval unieke immateriële activa de transactie beïnvloeden.

Alhoewel de TNMM als ultieme methode wordt aangemerkt, is dit in de praktijk misschien wel de meest gebruikte methode.

#### **b. De Profit Split methode**

De profit split methode is “*een transactionele winstmethode die bestaat uit het vaststellen van de gezamenlijke winst uit een verbonden transactie (of uit verbonden transacties, welke in aanmerking komen om te worden samengevoegd) die tussen de verbonden ondernemingen moet worden verdeeld en vervolgens wordt de winst tussen de verbonden ondernemingen verdeeld op een economisch aanvaardbare basis die de winstverdeling benadert die kan worden verwacht en weerspiegeld in een “arm's length”-overeenkomst*” (9).

---

(8)+(9) Glossarium OESO-richtlijnen

Vergelijkbaarheid wordt verwezenlijkt door gebruik van gegevens over de uitgeoefende functies (met inachtneming van de aangewende activa en de gedragen risico's) voor het splitsen van de winst.

Onder de profit split methode komen twee benaderingen aan bod. Deze zijn de bijdrageanalyse en de analyse van de overblijvende winst.

■ ■ ■ Tabel 1 ■ ■ ■

Bijdrageanalyse	Analyse van de overblijvende winst
Vaststellen van de gecombineerde nettowinst	Vaststellen van de gecombineerde nettowinst
Onderzoek van de functies	Onderzoek van de functies (routinematige en niet routinematige functies)
Vaststellen van de relatieve waarde (toegevoegde waarde)  Enkele factoren: gedragen kosten, aangewende active, loonlasten, ...	Gebruik van andere methoden om een deel van de winst toe te kennen aan de routinematige functies  Voorbeeld : distributiefunctie (resale price), productiefunctie (cost plus), mogelijk ook toepassing van TNMM
Onderzoek van externe gegevens	Splitsen van de winst die (of verlies dat) overblijft na toekenning van een vergoeding voor de routinematige functies op grond van een bijdrageanalyse  Uitgaven voor onderzoek en ontwikkeling kunnen een relevante verdeelsleutel zijn.
Vaststellen van een splitsingsratio	Vaststellen van de verrekenprijs
Vaststellen van de verrekenprijs	

De profit split methode is de enige tweezijdige methode, d.w.z. toegepast op de beide ondernemingen betrokken in de transactie. Alhoewel de analyse voor een correcte toepassing van het arm's length principe en inzonderheid de vergelijkbaarheid steeds vanuit het gezichtspunt van beide ondernemingen moet worden gedaan (de tweezijdige analyse), zijn de andere methoden dan de profit split eenzijdige methoden, d.w.z. de methode wordt toegepast op slechts één onderneming.

De profit split komt in de hiërarchie van methodes als allerlaatste aan de beurt. Men mag niet uit het oog verliezen dat het ook een transactionele methode is, d.w.z. een splitsing van de algemene geconsolideerde winstcijfers of winst op ondernemingsniveau is uit den boze.

## 2.5. Bijzondere beschouwingen voor immateriële activa

De OESO richtlijnen bespreken twee soorten immateriële activa:

- ✓ de immateriële marketingactiva, dit zijn immateriële activa die verband houden met marketingactiviteiten, die de commerciële exploitatie ondersteunen van een product of een dienst, en/of een grote promotionele waarde bezitten voor het product in kwestie, en
- ✓ de immateriële handelsactiva, dit zijn commerciële immateriële activa die geen immateriële marketingactiva zijn (vb productieproces, formule, ...).

Heel algemeen kan worden gesteld dat vergoedingen betaald of verkregen voor de immateriële activa moeten worden vastgesteld in overeenstemming met het arm's length principe. Toch zijn er een aantal specifieke moeilijkheden met betrekking tot deze immateriële activa.

Een van de problemen is dat transacties waarbij immateriële activa zijn betrokken of waar ze zelf het onderwerp van de transactie uitmaken niet op dezelfde manier zijn gestructureerd als tussen onafhankelijke ondernemingen. Dit kan mee zijn oorsprong vinden in het feit dat wanneer een immaterieel actief wordt overgedragen aan een ander groepslid, de multinationale onderneming in haar geheel de controle over dat immaterieel actief blijft behouden.

Elementen die inzonderheid bij immateriële activa voor redenen van vergelijkbaarheid en een correcte toepassing van het arm's length principe moeten worden onderzocht zijn:

- ✓ de verwachte of de te verwachten voordelen uit de immateriële activa;
- ✓ exclusiviteitsrechten, geografisch gebruik, exportrestricties;
- ✓ vereiste investeringen voor het gebruik van het immaterieel actief of mogelijkheden tot verdere ontwikkeling;
- ✓ mogelijkheden tot sublicentiëring, welke zijn de distributiekkanalen;
- ✓ bescherming van patenten, "blue sky" ontwikkeling, ...

Inzake de toe te passen methodes kan worden verwezen naar de bespreking onder punt 2.4. hiervoor.

Een comparable uncontrolled price methode kan worden toegepast wanneer eenzelfde immaterieel actief wordt overgedragen of gelicenseerd tussen enerzijds de verbonden ondernemingen en anderzijds tussen onafhankelijke ondernemingen, onder dezelfde omstandigheden. Ook een resale price methode kan tot de mogelijkheden behoren.

Maar in vele gevallen, gelet op het uniek karakter van de immateriële activa zal een passende oplossing moeten worden gevonden in het kader van een profit split.

## 2.6. Diensten tussen verbonden ondernemingen

Binnen een multinationale groep kunnen zeer vele dienstentransacties worden verwezenlijkt. Denken we maar aan financiële transacties, human resources, training, boekhouddiensten, juridische bijstand, ... De cruciale vragen terzake zijn:

- ✓ is er effectief een dienst verleend,
- ✓ zo ja, wat is de arm's length vergoeding voor die dienst.

De meest elementaire vraag die terzake moet worden gesteld is: zou een onafhankelijke onderneming bereid zijn te betalen voor de (veronderstelde) dienstverlening onder soortgelijke omstandigheden. Hierbij dient te worden opgemerkt dat een betaling voor dienstverlening tussen verbonden ondernemingen niet noodzakelijk bewijst dat er effectief een dienst werd verleend. Omgekeerd, het ontbreken van een betaling bewijst niet dat er geen dienst werd verleend. Veel zal dus afhangen van het feitenonderzoek.

De vergoeding voor diensten moet vanzelfsprekend voldoen aan het arm's length principe. Hiervoor bestaan twee benaderingen: de rechtstreekse aanrekening en de onrechtstreekse aanrekening. De rechtstreekse aanrekening heeft betrekking op specifiek verleende diensten: zowel de dienst als de vergoeding zijn geïdentificeerd. Een CUP zou eventueel kunnen worden toegepast indien de dienstverlening onder soortgelijke omstandigheden tussen onafhankelijke ondernemingen zou bestaan.

Evenwel, in vele gevallen is een rechtstreekse aanrekening niet mogelijk, maar zal met een geschikte verdeelsleutel moeten worden gewerkt. Deze verdeelsleutel kan zijn: loonlast, personeel, aantal beeldschermen, ...

Inzake de te gebruiken methodes voor de waardering van de dienst kan worden verwezen naar de bespreking van de methodes.

### 3.1. Algemeen

Verrekenprijzen zijn lange tijd een onontgonnen gebied geweest in België. Dit is des te merkwaardiger omdat België, gelet op zijn ligging, productiviteit en kennis, toch steeds een aantrekkingskracht heeft gehad op vestigingen van multinationale ondernemingen. Misschien ligt de oorzaak ervan in het feit dat er geen grote Belgische multinationale groepen bestaan, een paar uitzonderingen niet te na gesproken.

Sedert het einde van de jaren negentig van de vorige eeuw, na het verschijnen van de OESO-richtlijnen, is daar evenwel verandering in gekomen. Eerst met het verschijnen van de circulaire van 28 juni 1999. Deze circulaire werd evenwel over het algemeen als te moeilijk en te academisch ervaren. Deze circulaire kreeg evenwel navolging met als voorlopig sluitstuk de circulaire inzake documentatie van 14 november 2006.

Hierna volgt een kort overzicht van de Belgische benaderingen inzake verrekenprijzen.

### 3.2. De Belgische wetgeving inzake verrekenprijzen

Een volledige bespreking van de Belgische wetgeving die van toepassing kan zijn inzake verrekenprijzen (10) zou ons in het bestek van dit artikel te ver leiden. Toch wordt de aandacht gevestigd op een aantal recente ontwikkelingen, met name, de belastingaftrek voor octrooi-inkomsten, de invoering van artikel 185, § 2, WIB 92 en de voorrang van artikel 49, WIB 92 op artikel 26, WIB 92. Daarnaast worden nog de ontwikkelingen inzake documentatie en audit weergegeven.

#### 3.2.1. Belastingaftrek voor octrooi-inkomsten

Luidens de memorie van toelichting bij de programmawet van 27 april 2007 strekt deze maatregel ertoe Belgische ondernemingen aan te zetten tot technische innovatie door alle activiteiten van O&O in verband met de ontwikkeling van octrooien te stimuleren, en door de eigendom van octrooien en/of het verkrijgen van gebruiksrechten op octrooien aan te moedigen, evenals de fabricage van de producten die op basis van deze octrooien worden geproduceerd. Het is niet in het bestek van deze bijdrage dat we deze elementen nader gaan bekijken (11).

Maar het wordt interessant wanneer we de basis van de aftrek gaan bekijken. Hier is immers sprake van een aftrek op grond van een “marktconforme” vergoeding. Marktconform en arm’s length zijn in feite synoniemen, want het arm’s length principe verwijst, zoals we hiervoor hebben gezien, naar de transacties zoals die zouden zijn overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden. Marktconform dus.

Deze maatregel noopt dus tot toepassing van het arm’s length principe.

(10) Het betreft hier met name de artikelen 26, 49, 54, 55, 56, 79 en 207, 185, 344, WIB 92.

(11) Voor meer informatie terzake, zie de FAQ op <http://www.fiscus.fgov.be/interfaofnl/Vragen/Deduction-pour-revenus-brevet/index.htm>

### 3.2.2. Artikel 185, § 2, WIB 92

Met de wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken werd artikel 185, § 2, in het Belgische fiscale recht ingevoerd.

Die wetswijzigingen strekken er toe het op het internationale vlak algemeen aanvaarde en door art. 9 van het OESO-modelverdrag geïnspireerde arm's length principe in het Belgische fiscale recht om te zetten.

De voormelde wijzigingen vormen aldus de juridische basis die, rekening houdend met dit arm's length principe, de mogelijkheid biedt tot het aanpassen van de belastbare winst die het resultaat is van grensoverschrijdende relaties tussen verbonden vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep.

De tekst van het bedoelde artikel 185, § 2, luidt als volgt:

*“§ 2. Onverminderd het tweede lid, voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:*

*a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;*

*b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.*

*Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436) van 23 juli 1990 en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting”.*

Men merkt hier meteen de overeenstemming op met artikel 9 van de dubbelbelastingverdragen. Maar de tekst van art. 185, WIB 92 is wel ruimer want deze is ook van toepassing op zogenoemde “vaste inrichtingen”. Algemeen zijn deze bepalingen van toepassing op grensoverschrijdende handels- en financiële relaties:

- ✓ tussen een binnenlandse vennootschap en een buitenlandse vennootschap die deel uitmaken van dezelfde multinationale groep van verbonden vennootschappen;
- ✓ tussen een in België gevestigde inrichting en een buitenlandse inrichting van een andere vennootschap van dezelfde multinationale groep van verbonden vennootschappen;
- ✓ tussen een binnenlandse vennootschap en een buitenlandse inrichting van een andere binnenlandse vennootschap die deel uitmaken van dezelfde multinationale groep van verbonden vennootschappen;
- ✓ tussen een Belgische inrichting en haar buitenlandse maatschappelijke zetel;
- ✓ tussen een Belgische inrichting en een buitenlandse inrichting van dezelfde vennootschap, die in een ander land dan dat van de maatschappelijke zetel zijn gevestigd.

Dit artikel laat een verhoging toe van de winst van de binnenlandse vennootschap die deel uitmaakt van een multinationale groep, in de gevallen waarin de toepassing van het Arbitrageverdrag of de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting werd gevraagd.

De bepaling leidt ertoe dat de winst die de binnenlandse vennootschap ter gelegenheid van een bepaalde verrichting in een arm's length situatie zou moeten hebben verwezenlijkt, in haar winst kan worden opgenomen.

Maar deze bepaling doet nog meer. Zij voert in het Belgische fiscale recht eveneens de correlatieve aanpassing in. Een correlatieve aanpassing kan worden gedefinieerd als *“een aanpassing van de belastingverplichtingen van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingadministratie van deze jurisdictie die overeenstemt met een primaire aanpassing door de belastingadministratie van een eerste jurisdictie zodat de verdeling van de winst in de beide jurisdicties samenhangend is.”*

Hiervoor kunnen geen criteria worden vastgelegd want de aanpassing moet gebeuren op een geval per geval basis aan de hand van de beschikbare elementen die o.a. door de belastingplichtige worden aangereikt.

De invoering van de correlatieve aanpassing beoogd te verzekeren dat de belastinggrondslag die het resultaat is van grensoverschrijdende relaties tussen verbonden vennootschappen of Belgische inrichtingen die deel uitmaken van een multinationale groep, kan worden aangepast om rekening te houden met het arm's length principe, met inbegrip van de gevallen waarin de negatieve aanpassingen “passend” blijken te zijn.

De invoering en expliciete erkenning van het internationaal aanvaarde arm's length principe verhoogt mede de rechtszekerheid voor de betrokken belastingplichtigen. De bewoordingen “op passende wijze” wijzen erop dat er slechts tot de correlatieve aanpassing moet worden overgegaan voor zover de belastingadministratie of de dienst bevoegd voor de voorafgaande beslissingen van oordeel is dat de aanpassing wat het principe en het bedrag ervan betreft is gerechtvaardigd. Met andere woorden dat de bepaling geen toepassing vindt indien de winst in de partnerstaat dermate werd verhoogd dat deze de winst overtreft die zou zijn behaald indien het arm's length principe zou zijn toegepast.

De vraag die regelmatig wordt gesteld, is of dit artikel ook kan gebruikt worden bij een controle inzake verrekenprijzen. De twijfel rijst immers doordat het tweede lid van paragraaf 2 verwijst naar de “toepassing bij voorafgaande beslissing”. Naar de mening van de auteur is een controle – en correctie – op grond van artikel 185, § 2, mogelijk, tenminste indien het kadert in de toepassing van een dubbelbelastingverdrag. Indien er geen dubbelbelastingverdrag bestaat, of het bericht van wijziging verwijst niet naar artikel 9 van het betrokken dubbelbelastingverdrag, dan kan dit artikel niet worden toegepast.

Maar wat als er geen dubbelbelastingverdrag bestaat ? Dan belast de Belgische fiscus toch gewoon het wereldwijd inkomen overeenkomstig de andere bepalingen van het interne recht ! Dubbele belasting of niet.

### 3.2.3. Voorrang van artikel 49 op artikel 26, WIB 92

Wanneer men de Memorie van toelichting met betrekking tot de programmawet van 27 april 2007 zou lezen, zal men opmerken dat de wetgever in eerste instantie niet de internationale verrekenprijzen op het oog had. Toch biedt het ook een voor de fiscus interessante benadering in geval van verrekenprijzen.

Een voorbeeld ter verduidelijking. Een verbonden buitenlandse onderneming rekent een overeenkomstig het arm's length principe te hoge prijs aan voor de levering van een product X. De Belgische verbonden onderneming heeft die niet arm's length prijs betaald.

Er kan nog altijd artikel 26, WIB 92 worden toegepast. Alleen ligt de bewijslast hier in het kamp van de administratie die het abnormaal of goedgunstig karakter moet bewijzen.

Bij toepassing van artikel 49, WIB 92, ligt één en ander evenwel anders. Iedere fiscale ambtenaar kent de vier voorwaarden waaraan de aftrek als beroepskosten moet voldoen, uit het hoofd:

- 1° ze moeten noodzakelijk met het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid verband houden;
- 2° ze moeten tijdens het belastbare tijdperk gedaan of gedragen zijn, met dien verstande dat als zodanig worden beschouwd, de beroepskosten die tijdens het beschouwde tijdperk zijn betaald of gedragen of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt;
- 3° ze moeten gedaan of gedragen zijn om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden;
- 4° ze moeten door de belastingplichtige verantwoord zijn wat de echtheid en het bedrag ervan betreft.

Met andere woorden, de bewijslast rust hier op de schouders van de belastingplichtige die dus moet aantonen dat de transactie op een arm's length basis werd afgehandeld.

### 3.3. De Belgische benadering inzake documentatie

Sommige criticasters durven wel eens beweren dat België inzake verrekenprijsdocumentatie geen beleid heeft. Niets is minder waar. Zo was België naar aanleiding van de invoering van het European Union Transfer Pricing Documentation concept (EUTPD), ontwikkeld in het kader van het Joint Transfer Pricing Forum, wel één van de voorlopers om terzake richtlijnen op te stellen. Alleen hebben die criticasters de verslagen daarover in de internationale (en dus Engelstalige) fiscale pers over het hoofd gezien ...

Zo zijn er algemene richtlijnen verstrekt (circulaire van 14 november 2006) waarmee rekening moet worden gehouden bij het sturen van een vraag om inlichtingen of verzoeken om documentatie (bijvoorbeeld in het kader van een onderzoek ter plaatse) aan de belastingplichtige in het kader van een controleonderzoek met betrekking tot grensoverschrijdende verrekenprijzen van een multinationale onderneming (MNO) of van een MNO-groep en het behandelen van de verkregen antwoorden. Daarnaast bestaan er lijsten van inlichtingen welke van belang kunnen zijn in het kader van een analyse van de verrekenprijzen die worden toegepast tussen de entiteiten van de groep waartoe de te onderzoeken onderneming of vennootschap behoort.

Alleen, en zulks blijkt ook uit de bespreking van het arm's length principe en de vergelijkbaarheid, zijn de inlichtingen die nodig zijn voor een onderzoek van verrekenprijzen, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. Het is dan ook niet mogelijk de precieze omvang en aard van de inlichtingen te bepalen welke de belastingplichtige moet voorleggen of door de Administratie in een specifiek geval kunnen worden gevraagd.

De administratie heeft trouwens ook het nieuwe pre-audit concept als eerste ingevoerd: dit betekent dat in overleg met de belastingplichtige, eventueel per business unit, wordt nagegaan:

- ✓ welke de werkingssfeer is van de controle, d.i. in het bijzonder welke transacties zullen worden onderzocht (bijvoorbeeld: distributie, productie, onderzoek en ontwikkeling, dienstverlening, financiële transacties ...);
- ✓ welke informatie en documentatie relevant en nuttig is voor het onderzoek van de verrekenprijzen voor de transacties waarbij de Belgische onderneming is betrokken;
- ✓ welke documentatie reeds aanwezig is in de onderneming en op relatief korte termijn aan de administratie kan worden bezorgd;
- ✓ welke cyclische schommelingen in de betrokken bedrijfssector voorkomen;
- ✓ welke verrekenrijspolitiek door de onderneming (of de groep) wordt gevoerd.

Deze zogenoemde pre-audit vergadering leent er zich bovendien goed toe de controlediensten inzicht te geven in de werking, structuur en organisatie van de onderneming. In het bijzonder biedt deze vergadering de mogelijkheid de lijst van nuttige inlichtingen en documentatie in het kader van een onderzoek naar verrekenprijzen met de belastingplichtige te bespreken en de relevante onderwerpen over te houden.

Dit overleg tussen de controlediensten en de belastingplichtige moet er eveneens toe leiden dat:

- ✓ kosten geminimaliseerd worden voor de ondernemingen,
- ✓ de belastingplichtige duidelijk weet welke bijkomende informatie en documentatie wordt verlangd.

Het spreekt evenwel vanzelf dat excessieve documentatieverzoeken moeten worden vermeden. De gevraagde inlichtingen moeten bijgevolg beperkt zijn tot deze welke relevant zijn op basis van de specifieke eigenschappen van de onderneming (KMO of grote onderneming) en die van de groep waartoe de onderneming behoort.

Wanneer de onderneming opteert voor een pro-actieve aanpak, is het nuttig de volgende documentatie aan te leggen :

- ✓ de aard en de voorwaarden (met inbegrip van prijzen) van relevante transacties (waaronder transacties die aaneensluitend zijn, d.i. behoren tot eenzelfde reeks, of transacties die tot een compensatieregeling kunnen leiden). Transacties die duidelijk tot een bepaalde categorie behoren (vb. regelmatige aankopen welke een distributeur doet gedurende het belastbaar tijdperk van dezelfde of soortgelijke producten en die moeten dienen voor wederverkoop), mogen worden samengeteld, onder voorbehoud natuurlijk dat er zich tijdens het belastbaar tijdperk geen (of slechts marginale) wijzigingen voordoen in de aard en/of de voorwaarden van de transacties;
- ✓ de methode waartoe de aard en de voorwaarden van de transacties heeft geleid, met inbegrip van een vergelijkbaarheidsanalyse in de zin van de OESO-richtlijnen;
- ✓ hoe die methode heeft geleid tot arm's length voorwaarden;
- ✓ de voorwaarden van relevante commerciële regelingen met derde en verbonden partijen (bijvoorbeeld: diensten en distributiecontracten, leningsovereenkomsten), en budgetteringen, prognoses en andere documenten die informatie bevatten waarop werd gesteund om de arm's length prijs vast te stellen, of nodig voor het vaststellen van eventuele aanpassingen.

Er wordt ook nog opgemerkt dat er zich tijdens het belastbaar tijdperk belangrijke verschillen of verschuivingen kunnen voordoen wanneer de onderneming zich in een cyclische markt bevindt. Ter zake wordt het ondernemingsleven immers opgesplitst in cycli die al dan niet kunnen samenvallen met een boekjaar (of belastbaar tijdperk). Er wordt uitdrukkelijk op gewezen dat met deze cycli rekening moet worden gehouden.

Verder kunnen als nuttige inlichtingen nog onder meer worden vermeld:

- ✓ inlichtingen over de verbonden ondernemingen:
  - activiteiten
  - structuur
  - aandeelhouderschap en aangehouden participaties
  - verkopen en bedrijfsresultaten
  - transacties met de verbonden ondernemingen
  - ...

- ✓ inlichtingen over de uitgevoerde transacties:
  - bedrijfsomstandigheden
  - omvang van de markt
  - concurrentievoorwaarden
  - reglementair kader
  - technologische vooruitgang
  - ...
  
- ✓ inlichtingen over de uitgeoefende functies:
  - productie, montage, ...
  - beheer van aankopen en grondstoffen
  - reclame en marketing
  - voorraadbeheer
  - garantiebeheer
  - vervoer en opslag
  - vorming en opleiding van het personeel
  - personeelsbeheer
  - dienstverlenende of ondersteunende functies
  - dienst na verkoop
  - ...
  
- ✓ inlichtingen over de gedragen risico's:
  - wijziging in kostenstructuur;
  - prijswijzigingen en –schommelingen (zowel van grondstoffen als afgewerkte producten)
  - wijziging en schommeling in voorraden, verlies aan voorraad
  - risico's verbonden aan onderzoek en ontwikkeling
  - financiële risico's
  - wisselkoers- en renteschommelingen
  - krediet-, lenings- en betalingsvoorwaarden
  - productaansprakelijkheid
  - productieaansprakelijkheid;
  - industriële en bedrijfsrisico's
  - risico's met betrekking tot activa en uitrustingen
  
- ✓ inlichtingen over de gebruikte activa:
  - materiële activa (eigendom, huur, ontwikkeling, ...)
  - immateriële activa (ontwikkeling, licenties, eigendomsrechten, economische eigendom, bescherming).

Mogelijke onderwerpen voor een bespreking op een pre-auditvergadering of voor een vraag om inlichtingen zijn – geval per geval:

## Toestand van de onderneming binnen de groep

- ✓ geconsolideerde jaarrekeningen
- ✓ volledig en recent organogram van de groep

## Economische rol en transacties

- ✓ Stromen van goederen en diensten (intern of extern)
  - de bevoorradingsroutes;
  - de verkooproutes;
  - de hoeveelheid of omvang (per land, binnen de groep, buiten de groep);
  - de facturatie routes
- ✓ Interne structuur en organisatie

## Vergelijkbaarheidsanalyse

- ✓ Productgroepen en kenmerken
- ✓ Functieanalyse (Functies Activa Risico's)
- ✓ Contractuele bepalingen
- ✓ Economische omstandigheden
- ✓ Bedrijfsstrategieën

## Merken, patenten en know how

- ✓ Immateriële activa alsmede betaalde of ontvangen royalty's
- ✓ (sub)licentieovereenkomsten

## Documentatie verrekenprijzen

- ✓ Gehanteerde verrekenprijspolitiek
- ✓ Verrekenprijsmethode + toepassing in België
- ✓ Selectie van de methode
- ✓ Vergelijkingspunten en aanpassingen
- ✓ Nuttige elementen, verdeelsleutels, ...

## Diversen

- ✓ Lijst van kostenbijdrageregelingen, rulings en APA's, met eventueel een korte inhoud

### 3.4. Audit en verrekenprijzen

Binnen het nationaal Controlecentrum 1 bestaat vanaf 1 juli 2006 een speciale Cel gespecialiseerd in de bijstand van controle met betrekking tot verrekenprijzen van ondernemingen en Belgische inrichtingen van buitenlandse ondernemingen.

De Cel is een autonoom team dat zal handelen als een kenniscentrum en dat technische en operationele bijstand inzake verrekenprijzen zal leveren aan de teams die controles uitvoeren en geschillen behandelen binnen de Entiteit Belastingen en Invordering.

De Cel heeft als belangrijkste taak bijstand te verlenen aan de diensten bij het fiscaal onderzoek (technische steun en begeleiding ter plaatse) en kan tevens, binnen het Nationaal Controlecentrum 1, de fiscale controle met betrekking tot verrekenprijzen verzekeren van dossiers van Belgische ondernemingen die tot een internationale groep behoren of van de Belgische inrichtingen van buitenlandse ondernemingen.

De Cel werkt mee aan de richtlijnen voor de controle van verrekenprijzen zoals vastgelegd door de Belgische fiscale administratie, in overeenstemming met de OESO-Richtlijnen inzake verrekenprijzen en de standpunten van de kennisgroep verrekenprijzen, opgericht onder toezicht van de Administrateur-generaal Belastingen en Invordering.

Om de rechtszekerheid van de belastingplichtigen te garanderen en om eenduidige standpunten te verzekeren, gelet op het specifieke karakter van de verrekenprijzen, moet de Cel verrekenprijzen, in het kader van de opdracht van bijstand, op de hoogte gebracht worden van elk onderzoek dat door de taxatiedienst met betrekking tot verrekenprijzen zal uitgevoerd worden.

De Cel is samengesteld uit minstens acht leden van niveau A en minstens één lid van niveau B of C.

Deze bijdrage heeft niet de ambitie volledig of exhaustief te zijn. Het moet eerder worden beschouwd als een eerste kennismaking met verrekenprijzen, een proeverij zeg maar.

Inderdaad, de OESO-richtlijnen bevatten nog veel meer elementen dan in deze bijdrage werden beschreven. Ook de Belgische wetgeving werd niet volledig besproken. Enkel recente ontwikkelingen zijn hier besproken, zoals vermeld.

Er zijn nog andere zaken die in deze bijdrage niet aan bod zijn gekomen, zoals oplossen van geschillen inzake verrekenprijzen, met inbegrip van arbitrage. Een uitgebreide discussie van de werkzaamheden van het Joint Transfer Pricing forum is trouwens ook niet aanwezig evenals de invloed van verrekenprijzen op aspecten van douanewaarden, BTW en andere secundaire effecten.

Toch nog dit. Inzake verrekenprijzen behoort België tegenwoordig tot het koppeloton. Er is sedert de publicatie van de OESO-richtlijnen al een hele weg afgelegd, mede door het invoeren van specifieke wetgeving terzake, elementen die bijdragen inzake aanleggen van documentatie, en de creatie van de cel Verrekenprijzen. Ook met betrekking tot voorafgaande akkoorden inzake verrekenprijzen, zowel unilaterale als bi- en multilaterale, laat België zich niet onbetuigd.

Men mag evenwel niet op zijn lauweren rusten. Slechts mede door een doorgedreven en constante opleiding kunnen de fiscale ambtenaren die bij het onderzoek van verrekenprijzen zijn betrokken, uitmaken of we inderdaad te maken hebben met een bonafide belastingplichtige die zijn verrekenprijzen op een afdoende manier onderbouwt, vaststelt en gebruikt, dan wel of er wordt gewerkt aan het overdragen van belastingmaterie naar een – zeer dikwijls lager belaste – verbonden vennootschap.

Tot slot: er worden steeds nieuwe uitdagingen gesteld aan de belastingadministratie door de ontwikkeling en toepassing van nieuwe structuren en bedrijfsherstructureringen die kunnen leiden tot belastingontwijking. Men mag de ogen niet sluiten voor agressieve belastingontwijkende benaderingen. Maar langs de andere kant is de vaststelling van de “juiste” verrekenprijs een moeilijke opgave voor zowel de belastingadministratie als de belastingplichtige welke met een correcte ingesteldheid moet worden tegemoet getreden.

## Bijlage: Voorbeelden van functieanalyse

### *Functieanalyse van de Productie*

1. Ontwikkeling van de producten.
2. Ontwikkeling van het productieproces en van de know-how.
3. Ontwerp van de installaties, de machines en de uitrusting bestemd voor de fabricage.
4. Aankoop van de investeringsgoederen.
5. Supervisie van de bouw van productie-installaties en van andere gebouwen.
6. Bepalen van de nodige grondstoffen en andere toebehoren.
7. Bepalen van de aanvoerlijnen van grondstoffen.
8. Aankoop van grondstoffen.
9. Opslag van grondstoffen en toebehoren.
10. Planning van de toevoer van grondstoffen.
11. Controle van de toevoer van grondstoffen.
12. Maatregelen inzake vervoer en verzekering van de aangekochte goederen.
13. Planning van de productie en van het rendement.
14. Coördinatie van de productie en van de verkoopverrichtingen.
15. Vaststellen van de normen inzake kostprijzbewaking.
16. Bepalen van de normen inzake kwaliteitscontrole.
17. Kwaliteitscontrole.
18. Productie van onderdelen.
19. Productie van andere grondstoffen.
20. Productie van afgewerkte producten.
21. Organisatie van de productiewerkzaamheden.
22. Bepalen van het nodige personeel voor de productie.
23. Aanwerving en opleiding van het personeel voor de productie.
24. Supervisie van de verschillende productiestappen.
25. Onderhoud van de fabrieksgebouwen, de terreinen en de uitrusting.
26. Verpakking en etikettering van de producten.
27. Planning van de investeringen in installaties en uitrusting en beheer van de financiële noden verbonden aan de productiefuncties.

### *Functieanalyse van de Marketing*

1. Supervisie van de werkzaamheden inzake marketing.
2. Ontwikkeling van nieuwe verkoopthema's met het oog op de publiciteit en promotie van de producten en vaststellen welke de personen zijn die van deze diensten kunnen genieten.
3. Bepalen van het opleidingsmateriaal en opleiding van het personeel.
4. Uitwerken van marketingmethodes voor de nieuwe producten en van richtlijnen inzake marketing.
5. Coördinatie van het invoeren van de uitgestippelde marketingstrategieën in de buitenlandse dochterondernemingen.
6. Ontwerp en productie van de verpakking voor het invoeren van de marketingstrategie.
7. Ontwerp en realisatie van reclameadvertenties voor TV.
8. Uitwerken van de publicitaire middelen en keuze van de te gebruiken media (tijdschriften, dagbladen, enz.)
9. Synchroniseren van het tijdschema van de productie en van de verkoopverrichtingen.

10. Uitwerken van andere reclamemiddelen (brochures, catalogussen, reclamevoorstellingen, enz.).
11. Organisatie van congressen en demonstraties.
12. Bepalen van het nodige personeel.
13. Maatregelen inzake een verzekering tegen arbeidsongevallen en andere voordelen voor het personeel.
14. Bepalen van de prijzen en van een prijsbeleid en coördinatie van dit beleid met de buitenlandse dochterondernemingen.
15. Definitie van de kredietvoorwaarden.
16. Contacten met de consument.
17. Supervisie van de verkopen.
18. Marktonderzoek en ontwikkeling van nieuwe markten.
19. Beslissingen inzake de noodzaak om de producten te wijzigen.
20. Opslag van de afgewerkte producten.
21. Verzending van de producten en verzekering.
22. Waarborg van de producten.

### *Kenmerken van productie*

De productiewerkzaamheden kunnen volledig worden uitgeoefend door een productieonderneming of ze kunnen worden verricht door een onderaannemer. De risico's gedragen door en de functies uitgeoefend door een onderneming die optreedt als onderaannemer zijn veel beperkter dan die welke worden gedragen of uitgeoefend door een onderneming die de productie volledig voor haar rekening neemt. De onderaannemer heeft slechts recht op een -in principe lagere- beloning, vergelijkbaar met die welke zou worden toegerekend aan niet-verbonden onderaannemers die identieke of gelijkaardige functies uitoefenen.

#### *Kenmerken van de onderaannemer:*

- gebruik van grondstoffen en van toebehoren in consignatie;
- beperkte autonomie wat het uitwerken van het productieschema betreft (enkel uitvoering van productiebevelen gegeven door de moederverenootschap);
- kwaliteitscontrole opgelegd door de koper;
- weinig risico's;
- weinig beslissingsmacht inzake selectie van de grondstoffen en van de uitrusting;
- over het algemeen productie van massagoederen die reeds op de markt aanwezig zijn.

#### *Kenmerken van de onderneming die de productie volledig voor haar rekening neemt:*

- aankoop van de eigen grondstoffen en toebehoren;
- autonomie wat het uitwerken van het productieschema betreft;
- kwaliteitscontrole binnen de onderneming;
- draagt het volledige risico;
- vrije keuze inzake materialen en uitrusting;
- over het algemeen productie van goederen in de verschillende stadia van de productiecyclus.

In de praktijk bevindt de onderneming zich evenwel dikwijls ergens tussenin.

### *Kenmerken van distributie*

Wanneer men spreekt over het uitoefenen van een distributieactiviteit, moet men een onderscheid maken tussen de agent of de commissionair, de distributeur die beperkte functies uitoefent, de distributeur, de marketing- en verkooponderneming.

*Kenmerken van de agent of de commissionair:*

- geen juridisch eigenaar van de koopwaar;
- geen voorraadriscico;
- geen debiteurenrisico;
- geen verantwoordelijkheid op het gebied van marketing;
- geen wisselrisico.

*Kenmerken van de distributeur die beperkte functies uitoefent:*

- juridisch eigenaar van de koopwaar;
- beperkt voorraadriscico;
- beperkt debiteurenrisico;
- beperkte verantwoordelijkheid op het gebied van marketing (controle van de moederverenootschap);
- geen wisselrisico.

*Kenmerken van de distributeur:*

- juridisch eigenaar;
- voorraadriscico;
- debiteurenrisico;
- beperkte verantwoordelijkheid op het gebied van marketing (controle van de moederverenootschap);
- (geen) wisselrisico.

*Kenmerken van de verkoops- en marketingonderneming:*

- juridisch eigenaar;
- voorraadriscico;
- debiteurenrisico;
- verantwoordelijkheid op het gebied van marketing (eigen merken, ...);
- (geen) wisselrisico.

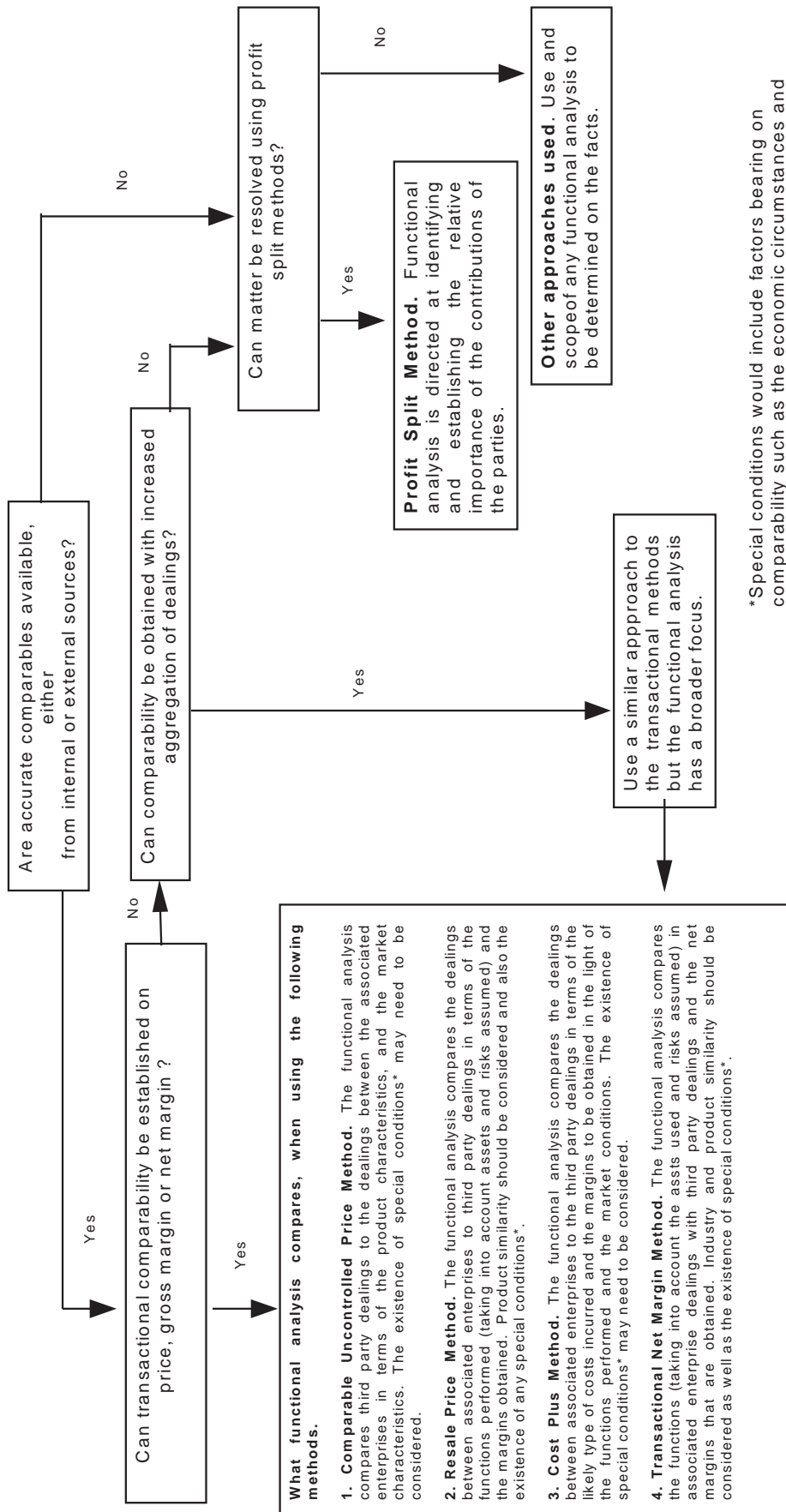
Een belangrijk deel van de door een vennootschap gerealiseerde winst vloeit in feite voort uit de risico's welke die vennootschap neemt op verschillende niveaus. Het waarden van de risico's die deze vennootschap op zich neemt is dus belangrijk. Functies uitgeoefend door onafhankelijke entiteiten kunnen niet worden vergeleken met die welke worden uitgeoefend door de vennootschap die wordt onderzocht indien er een groot verschil bestaat op het vlak van het gedragen risico en indien geen enkele gepaste aanpassing mogelijk is.

De risico's die in aanmerking kunnen worden genomen in een functieanalyse omvatten:

- de risico's in verband met de wijziging van de kosten, van de prijs, van de voorraden;
- de risico's in verband met het welslagen of het falen van onderzoek en ontwikkeling;
- de financiële risico's (wijziging van de wisselkoers en van de interestvoet) ;
- de risico's die voortkomen uit de toekenning van een krediet en uit betalingen op termijn;
- de risico's met betrekking tot de verantwoordelijkheid terzake van de fabricatie;
- de risico's verbonden aan de eigendom van goederen en uitrusting.

Er moet natuurlijk altijd worden onderzocht in welke mate een risico dat voortkomt uit de contractuele voorwaarden overeengekomen tussen de partijen in overeenstemming is met de houding van deze laatsten.

A functional analysis is used differently with each methodology



\*Special conditions would include factors bearing on comparability such as the economic circumstances and the business strategies that have been adopted.

## Bronnen

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations – Organisation for Economic Co-operation and Development - 1995

Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992

Programmawet van 27 april 2007

Parlementaire documenten Kamer 51 – 3058

Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken

Parlementaire documenten Kamer 51 – 1079

Circulaire AFZ 98/0003 dd 28 juni 1999

Circulaire Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) dd. 04.07.2006

Circulaire Cp.221.4/A/601.321 (AOIF 26/2006) dd. 04.07.2006

Circulaire Ci.RH.421/580.456 (AOIF 40/2006) dd. 14.11.2006