



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

## Beslechting van transfer pricing geschillen

Djebali, N.

### Citation

Djebali, N. (2012, June 7). *Beslechting van transfer pricing geschillen*. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/19057>

Version: Not Applicable (or Unknown)

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/19057>

**Note:** To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Cover Page



Universiteit Leiden



The handle <http://hdl.handle.net/1887/19057> holds various files of this Leiden University dissertation.

**Author:** Djebali, Nadia

**Title:** Beslechting van transfer pricing geschillen

**Issue Date:** 2012-06-07

## HOOFDSTUK 1

# Inleiding

### 1.1 Grensoverschrijdende transfer pricing geschillen

Transfer pricing<sup>1</sup> is te omschrijven als het vaststellen van de interne prijs- of beloningscondities tussen al dan niet juridisch zelfstandige, gelieerde onderdelen van een concern voor de onderlinge overdracht van materiële of immateriële goederen of voor de verlening van diensten. De vaststelling van deze prijzen of condities is voor belastingplichtigen en belastingadministraties van groot belang daar deze in hoge mate bepalend is voor het inkomen en de kosten en dus de belastbare winsten (hetzij verliezen) van de concernonderdelen in de verschillende staten. Onenigheden tussen belastingplichtigen en belastingadministraties omtrent het door een concern gehanteerde transfer pricing beleid zijn van oudsher veelal gelegen in het feit dat het in de praktijk moeilijk is om van een afzonderlijk onderdeel (een onderneming of een vaste inrichting) het inkomen en de kosten te bepalen die in een bepaalde jurisdictie in aanmerking dienen te worden genomen. Dit geldt temeer indien sprake is van een sterke verwevenheid van de bedrijfsactiviteiten.<sup>2</sup> Zodanige problemen deden zich oorspronkelijk alleen voor bij transacties tussen concernonderdelen gelegen in hetzelfde land.<sup>3</sup> Het fiscaal verschijnsel transfer pricing is in de loop der tijd echter een steeds belangrijker rol gaan spelen in de internationale markt.<sup>4</sup> Staten bespeurden met de toenomen integratie van nationale economieën en de geboekte technologische vooruitgang in het wereldwijde handelsverkeer een steeds groter potentieel aan te winnen dan wel te verliezen belastinginkomsten en wensten de eigen inkomsten veilig te stellen alsook een meervoudige belastingheffing zo veel mogelijk te vermijden. Een en ander heeft geleid tot de nodige transfer pricing regelgeving op nationaal (nationale wetgevingen en uitvoeringsregelingen) en internationaal niveau (de bilaterale belastingverdragen en de internationale (model)verdragen). Deze regelgeving beoogt in hoofdzaak inkomensverschuiving naar 'tax haven'

1. Het Angelsaksische begrip 'transfer pricing' wordt in het Nederlands aangeduid als 'verrekenprijzen'.
2. Zie par. 2 van de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten (1995-2010).
3. Zie par. 11 en 12 van de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten (1995-2010).
4. Zie L.A. Verdoner, *Fiscale aspecten van intercompany pricing in internationaal verband* (diss.), Kluwer, Deventer 1988.

landen en daarmee concurrentievervalsing te voorkomen.<sup>5</sup> Aan de hand van een toetsing van door concernonderdelen in onderling verband gehanteerde verrekenprijzen aan het zogenoemde arm's length beginsel dat internationaal geldt als de standaard voor het vaststellen van verrekenprijzen voor fiscale doeleinden,<sup>6</sup> wordt door nationale overheden onderzocht of sprake is van enige vorm van prijsvervalsing. Op basis van artikel 9, lid 1, van het OESO-modelverdrag (1992-2010) en artikel 9, lid 1, van het VN-modelverdrag (2001) kan tot een volgende definitie van dit arm's length beginsel worden gekomen: Indien tussen concernonderdelen in hun handels- of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen de voordelen die een onderdeel zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge daarvan niet heeft behaald, worden begrepen in de voordelen van dat onderdeel en overeenkomstig worden belast. Hierop dient de nuancering te worden aangebracht dat nationale overheden dit beginsel op verschillende wijzen interpreteren, hetgeen aanleiding kan geven tot internationale geschillen tussen staten en belastingplichtigen.

Heden ten dage vindt een belangrijk deel van de wereldhandel plaats tussen de onderdelen van eenzelfde concern. Transfer pricing neemt als zodanig een hoge positie in op de risicoagenda van het internationale bedrijfsleven. Concernonderdelen worden geacht op basis van het hiervoor omschreven arm's length beginsel en de bijbehorende vaststellingsmethoden hun onderlinge leveringsprijzen, maar ook de doorberekening van kosten, zo veel mogelijk in overeenstemming met de geldende markteconomie te berekenen. Het komt regelmatig voor dat belastingadministraties niet akkoord gaan met de door die onderdelen gehanteerde verrekenprijzen en deze corrigeren naar waarden die zij wel 'at arm's length' achten. Indien een belastingplichtige in Nederland wordt geconfronteerd met een dergelijke prijscorrectie en hij het hier niet mee eens is, zijn er verschillende wegen te bewandelen. De meest voor de hand liggende route is uiteraard die van de nationale rechtsmiddelen, in Nederland: bezwaar, beroep, hoger beroep en uiteindelijk beroep in cassatie. Belastingplichtigen en hun adviseurs zijn over het algemeen beter bekend met deze nationale procedures dan met de internationale mogelijkheden; een keuze voor de nationale rechtsmiddelen ligt dan ook voor de hand. Echter, wat gebeurt er indien de belastingplichtige nationaal geen gelijk krijgt? Indien de verrekenprijscorrectie na gebruik van de nationale rechtsmiddelen geheel of gedeeltelijk in stand blijft, loopt de belastingplichtige het risico op

5. Zie par. 1 t/m 6 van het OESO-rapport 'Transfer pricing and multinational Enterprises' van 1979 en par. 1.7 van de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten (1995-2010).
6. Zie artikel 7 van het OESO-modelverdrag 1992 en het VN-modelverdrag 2001 voor de toepassing van het arm's length beginsel in de verhouding tussen hoofdhuys en vaste inrichting, artikel 9 van het OESO-modelverdrag 1992 en het VN-modelverdrag 2001 voor de toepassing van het arm's length beginsel in de verhouding tussen gelieerde ondernemingen en de artikelen 10, 11 en 12 van het OESO-modelverdrag 1992 en het VN-modelverdrag 2001 voor de toepassing van het arm's length beginsel bij dividend-, royalty- en rentebetalingen.

internationale dubbele belastingheffing. Ingeval de andere betrokken staat de in Nederland toegepaste correctie (de primaire correctie) niet onderschrijft en het bedrag dat aldaar aan belasting is geheven niet overeenkomstig herzielt (de corresponderende correctie)<sup>7</sup> bijvoorbeeld omdat die staat het arm's length beginsel op andere wijze interpreteert dan wel een ander waarderingsmodel voorstaat, ontstaat meervoudige belastingheffing doordat twee landen hetzelfde object in de heffing betrekken. Het is om die reden van belang dat ook op internationaal niveau mechanismen beschikbaar zijn welke grensoverschrijdende conflicten tot een goed einde kunnen brengen. Bij het ontbreken van een adequate beslechting kunnen transfer pricing geschillen namelijk grote financiële gevolgen hebben. Als voorbeeld kan worden genoemd de inmiddels fameuze transfer pricing zaak Glaxo Smith Kline (GSK), waarin de multinationale onderneming GSK ten gevolge van een falende geschilbeslechting tussen de bevoegde autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten van Amerika in 2006 achterbleef met een dubbele heffing ter hoogte van \$ 3.1 miljard.<sup>8</sup> Nooit eerder heeft een transfer pricing geschil een dergelijke, exorbitante uitkomst tot gevolg gehad. De GSK-zaak illustreert derhalve uitstekend het belang van dit onderzoek dat is gericht op een rechtvaardige, efficiënte en effectieve beslechting van grensoverschrijdende transfer pricing geschillen.

## 1.2 Aanleiding en belang van het onderzoek

Een eerste kennismaking met het fenomeen transfer pricing vond voor mij plaats bij lezing van het artikel 'Het arm's length beginsel en doorstroomvennootschappen' van prof. mr. S. van Weeghel zoals verschenen in het fiscaal studentenmaandblad *Forfaitair* van april 2002.<sup>9</sup> Het artikel belichtte, samengevat weergegeven, de invoering van het internationaal aanvaarde arm's length beginsel in de Nederlandse wetgeving als onderdeel van het belastingplan 2002-II.<sup>10</sup> Als vierdejaars student fiscaal recht aan de Universiteit Leiden was ik tot dan toe nog niet in aanraking gekomen met deze fiscale 'niche'. Mijn interesse werd direct gewekt; er bleek met het veelzijdige karakter van de materie – namelijk het samenspel tussen de materieeconomische, formeelrechtelijke, management-control en grensoverschrijdende aspecten van transfer pricing – een nieuwe wereld te ontdekken. Nader onderzoek leerde mij de problematiek van de geschilbeslechting kennen, meer in het bijzonder het huidige bestel van transfer pricing procedures zoals dat is neergelegd in de verscheidene nationale regelgevingen en in de bilaterale en multilaterale verdragen. Ik besloot mijn afstudeerscriptie aan dit procesrechtelijke

7. Een corresponderende correctie betreft de neerwaartse dan wel opwaartse aanpassing van de winst (hetzij van het verlies) van de belastingplichtige van het concernonderdeel gelegen in de andere staat.
8. BNA International, *Tax Planning International Transfer Pricing, The Impact of the Glaxo Case*, volume 7, nr. 11, blz. 3-16.
9. *Forfaitair* 2002/15, nr. 123, blz. 25-31.
10. Wet van 14 december 2001 tot wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002-II – Economische infrastructuur), Stb. 641, V-N 2002/3.4.2.

deel van transfer pricing te wijden.<sup>11</sup> Na mijn afstuderen is, op instigatie van mijn promotor, besloten tot een nadere analyse van de problematiek in het kader van een promotieonderzoek. Het onderhavige onderzoek bevat naast een uitwerking en een actualisatie van het bij afstuderen uitgevoerde rechtshistorische, positief-rechtelijke en rechtsvergelijkende onderzoek, een uitbreiding met inventariserend (kwantitatief en kwalitatief), evaluatie- en ontwerpend onderzoek.

Alvorens het theoretische denk- en schrijfwerk voort te zetten, heb ik mij in de eerste fase van mijn onderzoek gericht op het verkrijgen van een meer gedegen inzicht in de wijze waarop en de mate waarin de transfer pricing procedures in de praktijk worden toegepast. Uit het literatuuronderzoek dat ik ten tijde van mijn afstuderen had verricht, was mij al duidelijk geworden dat in de transfer pricing praktijk de nodige bezwaren ten opzichte van het destijds geldende beslechting-kader bestonden. Ik wilde deze weerstand nader blootleggen en besloot tot een praktijkonderzoek waarin ik ter verkrijging van een zo volledig en objectief mogelijk beeld deskundigen werkzaam in zowel de publieke als de private sector heb geïnterviewd. Ik noem met name M.C. Bennet en C. Silberztein – voorzitter Tax Treaty & Transfer Pricing division OESO en oud voorzitter Transfer Pricing Unit OESO, drs. P.J. Beerepoot – Hoofd Group Taxation Unilever Nederland, drs. R.P.J. van den Brekel RE RA – oud voorzitter Coördinatiegroep Verrekenprijzen, Belastingdienst Rijnmond kantoor Rotterdam, drs. Th. Elshof RC – oud voorzitter APA-team Belastingdienst Rijnmond kantoor Rotterdam, drs. Th. Keijzer – vice-president Tax Policy Shell Nederland, mr. B.B. de Mik – oud deputy tax director ABN AMRO Bank N.V., mr. drs. M. van den Berg en mr. M.J. van der Torre – (oud-)beleidsmedewerkers Directie Internationale Fiscale Zaken van het Ministerie van Financiën en drs. H. Vollebregt – partner transfer pricing groep PWC.

Hierbij heb ik mij ten doel gesteld te achterhalen wat precies de problemen zijn waarmee de praktijk wordt geconfronteerd bij het invoeren en het toepassen van de procedures. Naarmate dit onderzoek vorderde, bleek dat een meer intensief gebruik van de procedures werd verwelkomd, maar dit gelet op de toenmalige vormgeving van met name de onderlinge overleg- en de arbitrageprocedure helaas niet altijd mogelijk was en deze onmogelijkheid het aantrekkelijke karakter van de procedures deed afnemen. De behoefte aan (i) meer inzichtelijkheid ter zake van de uitvoering van de procedures, (ii) betere waarborgen voor de belastingplichtigen in de procedures, en uiteindelijk (iii) een doelmatiger en effectiever kader voor de beslechting van grensoverschrijdende geschillen, bleek sterk aanwezig. Het belang hiervan is mij evenwel niet slechts duidelijk geworden uit deze ruggespraak met de praktijk, maar ook uit de energie en de tijd die nationale en ook internationale instanties zoals de OESO en de EU in mijn onderzoeksjaren aan de procedures besteedden en de aanpassingen die zij invoerden. Het procesrechtelijke deel van transfer pricing is nog altijd sterk in ontwikkeling, welke trend zich mijns inziens zal voortzetten, ook nu zicht bestaat op een Europese vennootschapsbelasting (Common

11. Zie N. Djebali, *Procedures ter beslechting van interstatelijke verrekenprijsgeschillen* (Meijers-reeks MI 76), Jongbloed, Den Haag 2004.

consolidated Tax Base).<sup>12</sup> Transfer pricing geschillen zijn immers niet beperkt tot de Europese landen, maar strekken zich uit over de verschillende werelddelen. Een adequaat internationaal beslechtingskader blijft aldus noodzakelijk.

### 1.3 Doelstellingen en onderzoeksvragen

In het onderzoek staan centraal de huidige procedures ter beslechting van grensoverschrijdende transfer pricing geschillen tussen staten en belastingplichtigen. Het betreft achtereenvolgens de advance pricing agreement-procedure, de onderlinge overlegprocedure (in internationaal verband ook wel aangeduid als 'mutual agreement procedure') en de arbitrageprocedure (hierna ook wel aangeduid als de transfer pricing procedures). Deze opsomming dient te worden genuanceerd in die zin dat de eerstgenoemde procedure zich niet richt op de beslechting van transfer pricing geschillen als wel op de voorkoming daarvan. Desondanks zal in dit onderzoek ook de advance pricing agreement-procedure aan een analyse worden onderworpen, daar deze procedure nationaal en internationaal wordt beschouwd als een belangrijke factor in het transfer pricing veld voor wat betreft de geschilbeslechting.

Doelstelling van het onderzoek is om te beoordelen of met de huidige transfer pricing procedures sprake is van een rechtvaardig en een voldoende efficiënt en effectief kader voor de beslechting van grensoverschrijdende transfer pricing geschillen. Ik heb voor deze drie invalshoeken gekozen gelet op de hiervoor in paragraaf 1.2 benoemde ervaringen van de transfer pricing praktijk, welke mede in de nationale en internationale literatuur tot uiting zijn gekomen. Deze centrale probleemstelling wordt beantwoord aan de hand van een toetsing van het beslechtingskader aan hogere normen van procesrecht – te weten de beginselen van een behoorlijk proces zoals neergelegd in artikel 6 van het EVRM en uitgewerkt in de EHRM-jurisprudentie –, en aan de hand van een deel inventariserend kwantitatief en kwalitatief onderzoek naar (i) de op nationaal en internationaal niveau met de procedures behaalde resultaten, (ii) de aanwezige nationale en internationale rechtsbasis voor de uitvoering ervan, en (iii) de in de loop der jaren door het Ministerie van Financiën, de Europese Unie en de OESO ter zake van de procedures ingevoerde aanpassingen. Vervolgens heeft het onderzoek tot doel te komen tot een weergave van de belangrijkste knelpunten van dit beslechtingskader, waarbij mede aan de drie procedures afzonderlijk aandacht zal worden besteed. Ten slotte zullen, in zoverre benodigd, verbeteringen worden aangedragen ten behoeve van een voortgaande, gunstige ontwikkeling van de procedures, die de aan het licht gekomen knelpunten kunnen wegnemen en meer in het bijzonder een beslechtingskader kunnen scheppen dat (beter) beantwoordt aan de bovengenoemde uitgangspunten van rechtvaardigheid, efficiëntie en effectiviteit.

12. Zie hierover onder meer J.A.R. van Eijnsden, J.L. van de Streek en S.A.W.J. Strik, *Common Consolidated Tax Base (CCCTB)* (fed fiscale brochures Vpb), Kluwer, Deventer 2011 en het themanummer 'Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)' van WFR 2011/6927.

Samengevat staat in het onderzoek de volgende onderzoeksvraag centraal:

*'Zijn de transfer pricing procedures naar hogere normen van procesrecht – te weten de beginselen van een behoorlijk proces zoals neergelegd in artikel 6 van het EVRM en uitgewerkt in de EHRM-jurisprudentie – aan te merken als rechtvaardige instrumenten en vormen zij een voldoende efficiënt en effectief kader voor de beslechting van grensoverschrijdende transfer pricing geschillen?'*

Deze centrale onderzoeksvraag valt in vijf samenhangende deelvragen uiteen die als volgt luiden:

I. *'Dragen de transfer pricing procedures in voldoende mate zorg voor (i) een rechtens juiste toepassing van het arm's length beginsel, (ii) een doelmatige beslechting (dan wel beheersing) van het transfer pricing geschil, en (iii) een voorkoming van internationale dubbele belastingheffing?'*

II. *'Bestaat voldoende nationale en internationale rechtsbasis voor de uitvoering van de transfer pricing procedures?'*

III. *'Wat zijn de belangrijkste knelpunten van het huidige beslechtingskader?'*

IV. *'Welke alternatieve wijzen van uitvoering zijn ter zake van de transfer pricing procedures voorhanden en in hoeverre vormen zij in nationale en internationale context een aantrekkelijk alternatief?'*

V. *'Is er een kader voor de beslechting van grensoverschrijdende transfer pricing geschillen mogelijk dat beter beantwoordt aan de uitgangspunten van rechtvaardigheid, efficiëntie en effectiviteit? En zo ja, hoe ziet dit kader eruit?'*

#### 1.4 Opzet van het onderzoek

Ten behoeve van een inzichtelijke verhandeling heb ik het onderzoek opgesplitst in drie delen die de verschillende fasen van het onderzoek met bijbehorende doelstellingen en methoden van onderzoek weerspiegelen.

Deel I	De huidige transfer pricing procedures
Deel II	Het beslechtingskader nader beschouwd
Deel III	Aanbevelingen en een alternatief beslechtingskader

De hiervoor in paragraaf 1.3 geformuleerde centrale onderzoeksvraag zal met het doorlopen van de verschillende onderzoeksfasen uiteindelijk in deel III van het onderzoek tot een beantwoording komen. De deelvragen leiden naar dit antwoord toe en verdelen het onderzoek als zodanig in de verschillende fasen. Hierbij zij opgemerkt dat deel I mede dient ter verkrijging van een inzicht in de transfer pricing procedures, hetgeen noodzakelijk is voor de nadere beschouwing die daarop volgt in het tweede deel.

Deel I (hoofdstukken 2 t/m 4) heeft allereerst als doelstelling het inzichtelijk maken van de achtergronden, de vormgeving en de Nederlandse uitvoeringspraktijk van de advance pricing agreement-procedure, de onderlinge overlegprocedure en de arbitrageprocedure door middel van rechtshistorisch en positiefrechtelijk

onderzoek. De hoofdstukken sluiten af met een deel inventariserend kwantitatief onderzoek naar de op nationaal en op internationaal niveau met de drie procedures behaalde resultaten en de aanwezige nationale en internationale rechtsbasis ter uitvoering van de procedures (deelvragen I en II, zie de bijlagen 1 t/m 7). In dit kader wordt mede ter vergelijking met de Nederlandse uitvoeringspraktijk aandacht besteed aan de praktijken van drie belangrijke handelspartners van Nederland die tevens vertegenwoordigers zijn van vooraanstaande 'transfer pricing continenten'. Het betreft de landen Duitsland, Japan en de Verenigde Staten van Amerika (extern rechtsvergelijkend onderzoek).

In het tweede deel van het onderzoek (hoofdstukken 5 en 6) worden het onderling overlegmodel, dat ten grondslag ligt aan zowel de advance pricing agreement-procedure als de onderlinge overlegprocedure, en internationale arbitrage aan een nadere beschouwing onderworpen. Alhoewel de onderlinge overleg- en de arbitrageprocedure geen deel uitmaken van het traditioneel gerechtelijk kader, worden de procedures omdat zij qua doelstelling en gevolgen een belangrijke gelijkenis met de 'echte' rechtspraak vertonen en vanwege hun sleutelpositie – namelijk de finale beslechting van grensoverschrijdende transfer pricing geschillen (er is voor de beslechting van zodanige conflicten op nationaal en internationaal niveau geen wezenlijk alternatief voorhanden) – nader geanalyseerd aan de hand van de beginselen van een behoorlijk proces zoals neergelegd in artikel 6 van het EVRM en uitgewerkt in de EHRM-jurisprudentie. Deze beginselen welke tevens tot uitdrukking komen in artikel 14 van het IVBPR en de VN-jurisprudentie, hebben een breed internationaal bereik en lenen zich derhalve ook goed voor een beoordeling van de procedures in het kader van geschillen met niet-Europese landen.<sup>13</sup> Bij de toetsing van de arbitrageprocedure zullen zogenoemde juridische hoekstenen van arbitrage in aanmerking worden genomen die in geval van arbitrage bij internationale commerciële geschillen in de regel het uitgangspunt vormen. Met het vorenstaande onderzoek wordt aangesloten bij het in paragraaf 1.3 geschetste ideaal waarin de transfer pricing procedures zijn aan te merken als rechtvaardige doch tevens voldoende efficiënte en effectieve beslechtingmethodes, waarin de beginselen van een behoorlijk proces naar behoren worden nageleefd. De toetsing aan deze beginselen is niet slechts geboden vanuit het oogpunt van rechtsbescherming: is de belastingplichtige met de totstandkoming van de procedures een slagvaardig middel aangereikt voor de beslechting van grensoverschrijdende transfer pricing geschillen? Ook de rechtsgelijkheid, de rechtszekerheid en de rechtsontwikkeling worden door deze gemeenschappelijke normen gewaarborgd. Ik heb gekozen voor de volgende toetsingsnormen: rechtvaardige toegang tot de procedure, onafhankelijke en onpartijdige berechting, hoor en wederhoor van de procespartijen en berechting binnen een redelijke termijn. Dit deel van het onderzoek is er verder opgericht mede aan de hand van

13. Artikel 14 van het IVBPR en de VN-jurisprudentie vormen geen onderwerp van onderzoek, daar deze bronnen naast artikel 6 van het EVRM en de EHRM-jurisprudentie in het algemeen van geringe waarde zijn. Ik zal in de betreffende hoofdstukken 5 en 6, indien artikel 14 van het IVBPR en de bijbehorende jurisprudentie afwijken of meer informatie bieden dan artikel 6 van het EVRM en de bijbehorende jurisprudentie dit evenwel vermelden.

inventariserend kwalitatief onderzoek bestaande uit een evaluatie van de door de betrokken nationale en internationale instituten – het Ministerie van Financiën, de EU en de OESO – in de loop der tijd ingevoerde aanpassingen te komen tot een formulering van de voornaamste knelpunten van het huidige beslechtingskader (deelvraag III).

Tot besluit zal in deel III (hoofdstuk 7) een antwoord worden gegeven op de centrale onderzoeksvraag. In dit kader zal tevens een licht worden geworpen op de huidige nationale en internationale rechtsbasis voor de uitvoering van de transfer pricing procedures en de te verwachten ontwikkelingen in dezen (nadere beantwoording van de deelvragen I en II). Voorts zullen de resultaten van het eerste en het tweede deel van dit onderzoek tot één geheel worden gesmolten, hetgeen resulteert in een voorstel tot verbetering van het huidige beslechtingskader (ontwerpend onderzoek). Het voorstel kent een dubbele gelaagdheid, namelijk (i) aanbevelingen ter verbetering van de afzonderlijke transfer pricing procedures (deelvraag IV), en (ii) een nieuw model ter verbetering van het algemene raamwerk van de procedures, in het bijzonder de overgang van onderling overleg naar internationale arbitrage (deelvraag V). In het kader van de vormgeving van dit model zal een uitstap worden gemaakt naar de arbitragereglementen van de Commissie voor internationaal handelsrecht van de Verenigde Naties (UNCITRAL) en de Internationale Kamer van Koophandel (ICC) (intern rechtsvergelijkend onderzoek). De waardevolle elementen van deze reglementen worden bij de vormgeving van het nieuwe model meegenomen.

### 1.5 Afbakening van het onderzoek

In paragraaf 1.2 is aan de orde gekomen dat transfer pricing zich kenmerkt door een zeer veelzijdig karakter. Voor een overzichtelijke en begrijpelijke verhandeling is het daarom noodzakelijk het onderzoeksgebied nader af te bakenen. Deze afbakening ziet er als volgt uit.

#### *Formele aspecten van transfer pricing*

De materiële en formele aspecten van transfer pricing zijn als vanzelfsprekend nauw met elkaar verbonden. In dit onderzoek zal echter de nadruk liggen op de laatstgenoemde aspecten, meer in het bijzonder wordt onder de loep genomen de wijze waarop grensoverschrijdende transfer pricing geschillen kunnen worden opgelost.<sup>14</sup> In dit kader komen zijdelings aan de orde de documentatieverplichting zoals neergelegd in artikel 8b, lid 3, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de bewijslastverdeling en de internationale gegevensuitwisseling. De materieeleconomische en management-control aspecten zullen in beginsel buiten beschouwing blijven. Hierop maak ik één uitzondering, te weten het in deel II te verrichten

14. Zie voor een bespreking van de materiële aspecten van transfer pricing J.T. van Egdom, *Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational* (Fiscale Monografieën, nr. 115), Kluwer, Deventer 2011 en R.S.J. Dwarkasing, *Associated Enterprises - A Concept Essential for the Application of the Arm's Length Principle and Transfer Pricing* (diss.), Dwarkasing and Partners, Tilburg 2011.

inventariserend en evaluatieonderzoek dat zich concentreert op de knelpunten van het huidige beslechtingskader in den brede. Ook problemen van meer materieelrechtelijke aard die hieraan ten grondslag liggen, zullen in het kader van de daarvoor aan te dragen verbeteringen nader worden bezien.

*Grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen ('intercompany pricing')*

Het arm's length beginsel vindt in meerdere verhoudingen en situaties toepassing, namelijk bij:

- (i) de toerekening van winst tussen hoofdhuis en vaste inrichting (zie artikel 7 OESO-modelverdrag);
- (ii) de toerekening van winst tussen gelieerde ondernemingen (zie artikel 9 OESO-modelverdrag);
- (iii) dividend-, rente- en royaltybetalingen (zie artikelen 10, 11 en 12 OESO-modelverdrag).

De in artikel 9 van het OESO-modelverdrag neergelegde vormen van gelieerdheid (aandeelhouders-, bestuurders- of toezichtsrelatie) zullen bij dit onderzoek als uitgangspunt gelden (de zogenoemde 'intercompany pricing'). Omwille van de omvang van het onderzoek vindt de analyse plaats voor grensoverschrijdende levering van goederen en verlening van diensten overeengekomen tussen gelieerde ondernemingen (zie artikel 9 van het modelverdrag). Er zal verder ook niet worden ingegaan op gespecialiseerde toepassingen van transfer pricing zoals in geval van de levering van immateriële goederen, financiële transacties en e-commerce, cost-sharing- of cost contribution arrangements, contract research en intra group services. Opgemerkt zij dat in dit onderzoek de aanwezigheid van enige vorm van horizontale hetzij verticale gelieerdheid als gegeven wordt beschouwd.

*Primaire correcties*

Een eerste correctie op de prijs- en beloningscondities of wel de verrekenprijzen gehanteerd tussen gelieerde ondernemingen, ook wel de primaire correctie genoemd, brengt verschillende bewegingen op gang. In de meeste staten is vereist dat door het aanbrengen van een secundaire transactie (bijvoorbeeld een verrekening in rekening courant, een uitdeling van winst of een informele kapitaalstorting) uit de administratie blijkt hoe deze primaire correctie in de winst- en verliesrekening en de balans van belastingplichtige wordt verwerkt.<sup>15</sup> Vanuit Nederlandse optiek is een zodanige verwerking van de winstcorrectie door middel van een secundaire transactie immer noodzakelijk.<sup>16</sup> Uit de secundaire transactie kan voorts een secundaire correctie voortvloeien, bijvoorbeeld het in aanmerking nemen van rente over een rekening courant, het naheffen van dividendbelasting

15. Zie par. 4.67 t/m 4.76 van de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen voor multinationals en belastingdiensten (1995-2010).

16. Dit volgt uit par. 4 van het Verrekenprijzbesluit, Besluit Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/295, V-N 2001/21.3.

over een uitdeling van de winst of de heffing van kapitaalsbelasting over een informele kapitaalstorting. Tot slot kan een primaire correctie nog aanleiding geven tot de nodige internationale verwickelingen; niet alle staten kennen immers hetzelfde systeem. Ter illustratie: indien de andere betrokken staat niet bereid is om de als secundaire correctie nageheven dividendbelasting te verrekenen omdat de fictieve dividenduitkering niet wordt erkend, dient – opdat de secundaire correctie achterwege wordt gelaten – de belastingplichtige aan te tonen dat de dividendbelasting niet kan worden verrekend en er geen sprake is van misbruik gericht op het ontgaan van belasting.<sup>17</sup>

Hoewel ook deze secundaire bewegingen hun invloed hebben op de te onderzoeken problematiek, beoog ik zo dicht mogelijk bij het onderwerp van onderzoek te blijven, namelijk de voorkoming c.q. de beslechting van transfer pricing geschillen ontstaan door primaire correcties. In het onderzoek zal dan ook de nadruk liggen op in het kader van de vennootschapsbelasting gemaakte primaire correcties bij in Nederland gevestigde ondernemingen en eventuele corresponderende correcties die in andere betrokken staten moeten worden gemaakt ter voorkoming van internationale dubbele belastingheffing.

#### *Nationale uitvoeringspraktijken*

De transfer pricing wereld bestaat uit een drietal vooraanstaande continenten, te weten Europa, Noord-, Midden- en Zuid-Amerika en Azië. Om de in dit onderzoek te verrichten externe rechtsvergelijking een representatief karakter te geven, heb ik gekozen voor een vergelijking met staten afkomstig uit de drie werelddelen en die tevens belangrijke handelspartners van Nederland zijn en met Nederland belastingverdragen hebben gesloten waarin onderling overleg en internationale arbitrage een plaats hebben gekregen. Voorts beschikken de gekozen staten over een nationaal en internationaal netwerk voor wat betreft de uitvoering van de transfer pricing procedures wat de vergelijking extra waardevol maakt. Hierbij is het relevant te noemen dat de staten tot op bepaalde hoogte verschillende wijzen van uitvoering van de procedures voorstaan, dit mede gelet op de periode van totstandkoming van de toepasselijke regelgevingen en verdragen. Deze verschillen leiden ertoe dat met de vergelijking een goed inzicht kan worden verkregen in de voor- en nadelen van de te onderscheiden uitvoeringswijzen. Opgemerkt zij dat de rechtsvergelijking gericht is op de procesrechtelijke aspecten van transfer pricing en er niet zal worden ingegaan op de wijze van interpretatie van het arm's length beginsel door de staten daar die interpretatie ziet op de materiële aspecten die zoals hiervoor is aangegeven buiten beschouwing zullen worden gelaten.

De Nederlandse uitvoeringspraktijk zal ten eerste worden vergeleken met die van een Europese lidstaat, welke tevens een buurland en een belangrijk handelspartner is van Nederland, namelijk Duitsland. Voorts zal de Nederlandse praktijk worden vergeleken met die van de Verenigde Staten van Amerika, een voornaam grondlegger van de transfer pricing regelgeving. Ten slotte vindt een vergelijking

17. Zie voetnoot 16.

plaats met de praktijk van Japan als vertegenwoordiger van het Aziatische werelddeel, welk land – in tegenstelling tot China – de arbitrageprocedure deel laat uitmaken van met andere staten te sluiten belastingverdragen. De vergelijking van de Nederlandse praktijk met die van de drie staten heeft mede tot doel op beperkte schaal te toetsen in hoeverre sprake is van een internationale rechtsbasis voor de uitvoering van de procedures.

*Arbitragereglementen UNCITRAL 2010 en ICC 2012*

De arbitrageprocedure zoals deze is vormgegeven in de bilaterale en de multilaterale belastingverdragen zal ter verkrijging van een volledig inzicht in de verschillende wijzen van uitvoering en de mogelijkheden tot verbetering van het huidige kader worden vergeleken met de arbitragereglementen van twee voornaamste internationale instituten, te weten de Commissie voor internationaal handelsrecht van de Verenigde Naties (UNCITRAL) en de Internationale Kamer voor Koophandel (ICC). Ik heb voor een vergelijking met de reglementen van deze instituten gekozen, daar deze (onder meer) dienen ter beslechting van problemen in het kader van het internationale handelsverkeer. Bovendien hebben de instituten steeds verfijndere procedure ontwikkeld om zodanige conflicten op te lossen; de laatste versies zijn van respectievelijk 2010 en 2012. De door de instituten gekozen werkwijze veronderstelt het gebruik van wat in essentie een arbitragecommissie is die een juridisch bindende uitspraak over de desbetreffende kwestie doet.<sup>18</sup> De reglementen bieden als zodanig een geschikt vergelijkingskader voor de in transfer pricing gebruikelijke arbitrageprocedure. Opgemerkt zij dat ten behoeve van een inzichtelijke en handzame vergelijking deze is beperkt tot het algemene raamwerk van de reglementen, in het bijzonder de procedurele fasen, de positie van de arbiters en de rol van de procespartijen in dezen.

Het manuscript is afgesloten op 27 maart 2012.

18. Zie par. 4.168 van de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen voor multinationals en belastingdiensten (1995-2010).

