



Als we snel helpen bij schade dan bedoelen we ook snel.

Als makelaar weet u dat een ongeval in een klein hoekje zit. Daarom adviseert u uw klant een verzekering af te sluiten. Bij voorkeur bij een maatschappij die er stilaan als 'n ongeluk een krater slaat in z'n gevoelsleven. Niet na lang touwtrekken, maar direct. Noordstar is zo'n maatschappij. Noordstar betaalt bij autoschade maar liefst 82%* van de gevallen uit binnen de 3 maanden na de feiten. Vergelijken met het Belgische gemiddelde van 65%*

een unieke prestatie. En op het gebied van andere verzekeringen is Noordstar even efficiënt. Dat komt omdat bij Noordstar het

NOORDSTAR
VERZEKERINGEN

dossier van uw klant geen weken onderweg is van het kastje naar de muur. Wij doen ons uiterste best om snel te helpen.

Wie geen idee heeft wat snel betekent, kan aan de sterren een lichtend voorbeeld nemen. Net als wij. Speel ook op snel en dus op dankbare klanten. Informeer hen over de snelle Noordstar-service.

* bron: statistieken R.C.R. dtd. 22/12/91

De snelle oplossing bij schade.

Groot-Brittanniëlaan 125 - 9000 Gent - 09/235 37 11 • Louiza Mariale 2 - 2018 Antwerpen - 09/233 98 05

www.noordstar.be

CASE-STUDY

René Philips *
Dirk Van Stappen **

Grensoverschrijdende interne verrekenprijzen in België: fiscale actualisering

Ondernemingsgroepen die internationaal bedrijvig en overeenkomstig gestructureerd zijn, streven een maximale geconsolideerde winst na belastingen na. Dat zullen ze onder meer trachten te realiseren door het aanpassen van de interne verrekenprijzen voor geleverde goederen en diensten. De belastingadministratie van het land van waaruit er daardoor belastbare inkomsten naar het buitenland getransfereerd worden, zal daartegen regulerend optreden. De Belgische belastingadministratie beschikt over een aantal specifieke wetsbepalingen die dergelijke winstoverdrachten dienen te verhinderen. Aangezien de Belgische belastingadministratie tot op heden slechts zelden een officieel standpunt inzake de praktische toepassing ervan en de door haar toegepaste methodiek ontwikkeld heeft, moet de belastingplichtige te rade gaan bij rechtspraak en gepubliceerde administratieve beslissingen om zich van de ingenomen posities te vergewissen. Transferprijscorrecties kunnen leiden tot internationale economische dubbele belasting. Deze dubbele belasting kan men trachten te vermijden via de procedure van onderling overleg indien het dubbelbelastingverdrag dat mogelijk maakt of ook via het Europees arbitrageverdrag. In het licht van de recente ontwikkelingen binnen de Belgische belastingadministratie (rulingprocedure en de oprichting van een speciale cel) en van het nieuwe OESO-rapport over 'transfer pricing', zal de problematiek van grensoverschrijdende interne verrekenprijzen steeds actueler en de noodzaak van een gepast groepsbeleid inzake transferprijzen belangrijker worden.

* Universiteit Antwerpen (UFSIA); KPMG Peat Marwick Belastingadviseurs

** KPMG Peat Marwick Belastingadviseurs

Inleiding

Ondernemingsgroepen die internationaal opereren en zich overeenkomstig internationaal hebben gestructureerd door middel van diverse lokaal gevestigde zelfstandige juridische entiteiten (zuster- en dochterondernemingen) of bijhuizen, worden geconfronteerd met een verschillende fiscale druk en fiscale reglementering in de diverse vestigingsplaatsen.

Gegeven dat zulk een ondernemingsgroep een geconsolideerde winst-maximalisatie (winst na belastingen) nastreeft, zullen verschillen in fiscale druk op het ondernemingsresultaat aanleiding geven tot het minimaliseren van de belastbare winst in landen met een hoge belastingdruk en het verschuiven van een gedeelte van die winst naar landen met een lagere belastingdruk (Tang, 1992, blz. 25; Van Crombrugge, 1988, blz. 75). In bepaalde omstandigheden zal de ondernemer zijn toevlucht zoeken in zogenaamde 'vluchtlanden' ('tax havens' of belastingparadijzen).

Daarentegen zal een groep met vestigingen waarvan beperkt in de tijd te recupereren fiscale verliezen met verjaring bedreigd worden, geneigd zijn om de winst in die vestigingen op te drijven om die fiscale verliezen alsnog tijdig te gebruiken.

De gewenste winstverschuivingen zal men als ondernemingsgroep trachten te realiseren door het overeenkomstig aanpassen van de diverse interne verrekenprijzen van geleverde (lichamelijke en onlichamelijke) goederen en diensten binnen de groep of door zogenaamde (veelal deels fiscaal geïnspireerde) 'transfer pricing'. In de praktijk komt dat neer op ofwel het creëren of verhogen van bedrijfslasten ofwel het afzien van winsten.

Het behoeft geen betoog dat de belastingadministratie van de vestigingsplaats, waar de belastingdruk het hoogst is of waar de fiscale verliezen met verjaring bedreigd worden, die fiscaal geïnspireerde verrekenprijzen in haar voordeel zal trachten te corrigeren. Zij zal zich daarbij steunen op zowel intern- als verdragsrechtelijke bepalingen.

In deze bijdrage gaan we na welk regulerend kader er thans ter beschikking staat van de Belgische belastingadministratie om eventueel correcties door te voeren inzake verrichtingen met grensoverschrijdende interne verrekenprijzen, die belastbare inkomsten aan België ontnemen om ze te transfereren naar het buitenland. Dat de Belgische belasting-

administratie in principe niet regulerend en corrigerend zal optreden als er belastbare materie naar België wordt overgebracht, is duidelijk.

We bespreken de wetsartikelen in het fiscaal wetboek, meer bepaald in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna W.I.B. 1992 genoemd) die specifiek op de behandelde problematiek van toepassing zijn. We gaan dus niet in op bepalingen in het W.I.B. 1992 die in de praktijk enkel toegepast kunnen worden op de winstverschuivingsproblematiek tussen Belgische bedrijven. We maken evenwel geen diepgaande fiscaal-juridische analyse van de diverse wetsbepalingen die op de beoogde problematiek van toepassing zijn, noch gaan we in op de evolutie van de wetgeving in de loop der jaren.¹

Na een definiëring en situering van het wetgevend kader, onderzoeken we vervolgens op basis van rechtspraak en administratieve beslissingen (meer bepaald die in het kader van de rullingprocedure) in welke situaties het regulerend kader dat voorhanden is, wordt toegepast.

Dubbele belasting ontstaat doordat de aanpassingen door de belastingoverheid inzake grensoverschrijdende interne verrekenprijzen ertoe leiden dat bepaalde elementen die opgenomen worden in de belastbare basis van één onderneming, eveneens in de belastbare winsten van een andere onderneming terecht komen. We gaan in deze bijdrage dan ook beknopt in op de problematiek van internationale economische dubbele belasting en op de bepalingen uit de internationale belastingverdragen die deze problematiek zouden moeten oplossen.

Tevens staan we stil bij de vraag of het nieuwe OESO-rapport (*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*) over de problematiek van grensoverschrijdende interne verrekenprijzen enige verandering gaat teweegbrengen op het Belgische 'transfer pricing'-front.²

Tot besluit geven we enkele richtlijnen waarmee Belgische ondernemingen zich op een gepaste wijze kunnen wapenen tegen de mogelijke fiscale vragen en problemen die zich bij 'transfer pricing'-discussies met de belastingadministratie voordoen.

1 Zie daarvoor o.a. Peeters en Cauwenbergh, 1993; Thilmany, 1994.

2 Op 28 juni 1994 maakte het OESO-Comité het eerste deel van het ontwerpverslag openbaar (o.a. gepubliceerd in *Intertax*, 1994/8-9, blz. 314-365).

1. Beknopt overzicht van het Belgisch regulerend kader inzake grensoverschrijdende interne verrekenprijzen

In het W.I.B. 1992 zijn een aantal bepalingen opgenomen die het de Belgische belastingadministratie mogelijk moeten maken bepaalde correcties inzake grensoverschrijdende interne verrekenprijzen door te voeren om te vermijden dat er belastbare materie naar het buitenland wordt overgebracht. In het bijzonder gaat het om de volgende wetsartikelen: artikel 26, artikel 54 en artikel 344, paragraaf 2 van het W.I.B. 1992.

A. Artikel 26 van het W.I.B. 1992

Als algemene regel stelt artikel 26, eerste lid van het W.I.B. 1992 dat, wanneer een in België gevestigde onderneming abnormale of goedgunstige voordelen verleent, die voordelen, onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 54 van het W.I.B. 1992, bij haar eigen winst worden gevoegd, *tenzij* die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger.

Voor de toepassing van deze algemene regel is het dus noodzakelijk, doch tevens voldoende, dat de volgende elementen in een verrichting aanwezig zijn.

1. De verstrekker van het voordeel is een in België gevestigde onderneming

Hierdoor worden in de praktijk enkel natuurlijke personen-ondernemers, Belgische vennootschappen onderworpen aan de vennootschapsbelasting en Belgische inrichtingen van buitenlandse ondernemingen onderworpen aan de belasting van niet-inwoners (vennootschappen) bedoeld. Natuurlijke personen (uitoefenaars van een vrij beroep, een ambt of een post, loontrekkenden enz.) evenals v.z.w.'s en andere entiteiten onderworpen aan de rechtspersonenbelasting vallen derhalve buiten het toepassingsgebied van artikel 26 van het W.I.B. 1992. In deze bijdrage veronderstellen we verder dat de onderneming in vennootschapsvorm wordt uitgeoefend.

Wel dienen we hier reeds te wijzen op de omstreden beslissing van de Rulingcommissie, die stelt dat artikel 26 van het W.I.B. 1992 niet kan worden toegepast op de situatie waarbij een Belgische vennootschap

abnormale of goedgunstige voordelen verleent aan haar buitenlands bijhuis, daar beiden deel uitmaken van dezelfde juridische entiteit.³ Deze visie wordt ter discussie gesteld door de rechtsleer (Van Crombrugge, 1994a, blz. 4-5; Van der Bruggen, 1994, blz. 272).

2. Abnormale of goedgunstige voordelen

De term 'abnormale of goedgunstige voordelen' wordt nergens in het W.I.B. 1992 gedefinieerd. Derhalve dient men, om een omschrijving ervan te geven, te rade te gaan bij de rechtspraak en de rechtsleer.

Allereerst dient er een voordeel aanwezig te zijn, wat vereist dat de genietter zich verrijkt zonder een effectieve vergoeding aan de verstrekker te geven die evenwaardig is aan het verstrekte voordeel.⁴

Een 'abnormaal' voordeel is een voordeel dat niet toegekend zou zijn door onafhankelijke ondernemingen, of in strijd is met de normale gang van zaken en de gevestigde regels en gebruiken, of nog zonder rekening te houden met de heersende handelsgebruiken en de economische situatie.⁵

Een 'goedgunstig' voordeel is een voordeel dat wordt toegestaan buiten de uitvoering van een verbintenis of zonder enige tegenprestatie.⁶

In de praktijk zullen beide begrippen veelal zeer nauw bij elkaar aanleunen en elkaar zelfs overlappen.

Of er dan al dan niet sprake is van een abnormaal of goedgunstig voordeel, is een feitenkwestie en het komt de feitenrechter toe om daarover soeverein te oordelen, daarbij rekening houdend met de economische en feitelijke omstandigheden waarin de betrokken personen zich bevinden.⁷

De Belgische belastingadministratie heeft daarover geen uitgebreide richtlijnen verstrekt en verwijst in haar administratieve commentaar

3 Besliss. ruling, nr. Ci. COM/013, 15 juni 1993, *Bull. Bel.*, 1994, nr. 734, blz. 143.

4 Luik, 22 mei 1950, *J.P.D.F.*, 1950, blz. 150; Antwerpen, 13 mei 1991, *A.F.T.*, 1991, blz. 348-351 met noot van H. Coppens; Bergen, 3 november 1989, *A.F.T.*, 1990, blz. 135-139 met noot van H. Coppens.

5 Cass., 3 december 1982, *Bull. Bel.*, 1985, nr. 635, blz. 76-80.

6 Cass., 31 oktober 1979, *J.D.F.*, 1979, blz. 418, *Bull. Bel.*, 1980, nr. 590, blz. 2353-2357.

7 Cass., 20 september 1972, *J.P.D.F.*, 1972, blz. 272, *Bull. Bel.*, 1974, nr. 514, blz. 100-103.

naar de door de OESO gestelde principes inzake het bepalen van een 'at arm's length'-prijs voor de levering van goederen en diensten.⁸

Er dient tevens op gewezen dat het niet vereist is dat het verlenen van het voordeel in de boekhouding van de onderneming wordt opgenomen. De verleende voordelen kunnen dus bij de winst van de in België gevestigde onderneming worden gevoegd, zelfs wanneer ze niet in de resultatenrekening van de onderneming zijn opgenomen (Dillen, 1991, blz. 253; Huysman, 1994, blz. 207).

3. *De genietter is buiten België gevestigd*

De toevoeging van het abnormaal of goedgunstig voordeel aan de belastbare winst van de verstrekker gebeurt niet wanneer de voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger.

Hoewel de wettekst (meer bepaald het eerste lid van artikel 26 van het W.I.B. 1992) als zodanig niets specificceert wat de identiteit van de verkrijger betreft, stelt de Belgische belastingadministratie dat de voordelen in aanmerking moeten komen bij het bepalen van de *in België* belastbare inkomsten van de verkrijger.⁹ Bovendien vereist ze dat het voordeel bij de aan de belasting van niet-inwoners onderworpen verkrijger aanleiding moet geven tot werkelijke taxatie. In de mate dat de werkelijke taxatie niet plaatsvindt (b.v. omdat het voordeel geheel of gedeeltelijk wordt opgeslorpt door de investeringsaftrek of door de aftrek van verliezen), worden de bepalingen van artikel 26, eerste lid van het W.I.B. 1992 wel toegepast.¹⁰

Niet alleen stroken deze aanvullingen, respectievelijk interpretaties van de belastingadministratie niet met de tekst van de wet, maar ze zijn volgens ons ook onlogisch, daar, zoals we hieronder zullen zien, het tweede lid van artikel 26 van het W.I.B. 1992 die gevallen bepaalt waarbij de abnormale of goedgunstige voordelen, niettegenstaande het feit dat deze voordelen bij de genietter in aanmerking komen bij de bepaling van de belastbare inkomsten, toch bij de verstrekker van de voordelen worden belast (Amand e.a., 1993, blz. 93/36; Thilmany, 1994, blz. 42).

8 Com. I. B. 1992, nr. 26/17.

9 Com. I. B. 1992, nr. 26/1.

10 Com. I. B. 1992, nr. 26/7.

Of de voordelen bij de genietter al dan niet in aanmerking komen bij de bepaling van de belastbare inkomsten, is immers van geen belang in de onderstaande gevallen.

a. *De genietter is een buitenlandse belastingplichtige ten aanzien waarvan de in België gevestigde onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt (artikel 26, tweede lid, 1° van het W.I.B. 1992)*¹¹

Het zijn slechts voordelen die worden verleend aan een buitenlandse belastingplichtige (b.v. een in het buitenland gevestigde onderneming), waarmee de in België gevestigde onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt, die worden geïsoleerd. Door het woord 'enigerlei' te hanteren, wordt de wederzijdse afhankelijkheid in de ruimste zin beoogd. Het is echter niet vereist dat het abnormaal of goedgunstig voordeel wordt verleend wegens de band van wederzijdse afhankelijkheid, wat dan weer de bewijslast voor de belastingadministratie verlicht.

Of deze band al dan niet bestaat, dient beoordeeld te worden op basis van feiten. De feitelijke vraag op zich wordt soeverein beslecht door de feitenrechter. Feiten die eventueel tot het besluit kunnen leiden dat er een band van wederzijdse afhankelijkheid bestaat tussen ondernemingen, zijn o.a. hun structuur (participaties, bestuursorganen, aandeelhouders - m.a.w. de juridische afhankelijkheid) en hun samenwerkingsverbanden op financieel, technisch en commercieel vlak (m.a.w. de feitelijke of economische afhankelijkheid).¹²

Volgens Defoort is er slechts sprake van een band van wederzijdse afhankelijkheid wanneer een vennootschap bij machte is een andere vennootschap zodanig te beïnvloeden (op welke wijze dat dan ook mag gebeuren) dat de vrije wil van één van de beide vennootschappen is aangetast en dat zij er niet meer toe komt haar belangen te behartigen op een manier zoals dat normalerwijs van een koopman wordt verwacht (Defoort, nr. 1080).

11 Meer specifiek verwijst artikel 26 van het W.I.B. 1992 naar de in artikel 227 van het W.I.B. 1992 vermelde belastingplichtige.

12 Com. I. B. 1992, nr. 26/6.

- b. *De genietter is een buitenlandse belastingplichtige of een buitenlandse inrichting die, krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zij gevestigd zijn, daar niet aan een inkomstenbelasting onderworpen zijn of aan een aanzienlijk gunstiger belastingregime zijn onderworpen dan die waaraan de in België gevestigde onderneming onderworpen is (artikel 26, tweede lid, 2° van het W.I.B. 1992)*

Daar in het kader van artikel 26 van het W.I.B. 1992 nergens gedefinieerd is wat met 'een aanzienlijk gunstiger belastingregime' wordt bedoeld, zullen opnieuw de feitelijke omstandigheden van doorslaggevend belang zijn bij de beoordeling. Wel dient gesteld dat, in het kader van de aftrek van definitief belaste inkomsten (de zogenaamde DBI-aftrek), de belastingadministratie lijsten gepubliceerd heeft van 'vluchtlanden' en de daarin gevestigde geïsoleerde ondernemingen.¹³ Hoewel zij indicatief zijn, dient gesteld dat deze lijsten geen kracht van wet hebben.

- c. *De genietter is een buitenlandse belastingplichtige die belangen gemeen heeft met een belastingplichtige of inrichting zoals bedoeld onder a. en b. (artikel 26, tweede lid, 3° van het W.I.B. 1992)*

Met deze wetsbepaling, die stelt dat abnormale of goedgunstige voordelen die worden verleend aan een buitenlandse belastingplichtige die belangen gemeen heeft met de in artikel 26, tweede lid, 1° en 2° vermelde belastingplichtigen of inrichtingen, beoogt de wetgever te voorkomen dat voor de winstoverdracht gebruik gemaakt wordt van een buitenlandse tussenvennootschap die wel onderworpen is aan een normale belastingregeling en/of waarmee de banden van wederzijdse afhankelijkheid moeilijk te bewijzen zijn, om zo de mogelijke aanpassingen op basis van artikel 26, tweede lid, 1° en 2° van het W.I.B. 1992 te vermijden.

Tevens wordt de situatie beoogd waarin de abnormale of goedgunstige voordelen worden verleend aan een bijhuis dat een buitenlandse belastingplichtige heeft opgericht in een land met een gunstiger belastingregeling, zodat deze laatste zich niet kan verschuilen achter het feit dat hij zelf onderworpen is aan een normale belastingregeling.

4. Bewijslast

De bewijslast voor de toepassing van artikel 26 van het W.I.B. 1992 berust bij de belastingadministratie.

¹³ Belgisch Staatsblad, 24 augustus 1991, blz. 18431 en 13 mei 1995, blz. 12869.

Het is dus in principe aan de belastingadministratie om aan te tonen dat er een abnormaal of goedgunstig voordeel verstrekt werd. Om dat te bewijzen, kan de belastingadministratie een beroep doen op alle door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed (artikel 340 van het W.I.B. 1992). Zo mag zij het voordeel vaststellen op grond van feitelijke vermoedens, namelijk door van een bekend feit een onbekend feit af te leiden.

Tevens zal de belastingadministratie, indien nodig, moeten bewijzen dat er een band van wederzijdse afhankelijkheid bestaat of dat het voordeel verleend is aan een belastingplichtige of aan een buitenlandse inrichting gevestigd in een land waar zij niet aan een inkomstenbelasting onderworpen zijn of aan een aanzienlijk gunstiger belastingregime onderworpen zijn.

Weer is het de belastingadministratie die in het kader van artikel 26, tweede lid, 3° van het W.I.B. 1992 moet bewijzen dat, naast het feit dat er een abnormaal of goedgunstig voordeel verleend is, de belastingplichtige die het voordeel verkregen heeft, belangen gemeen heeft met de in artikel 26, tweede lid, 1° en 2° van het W.I.B. 1992 beoogde belastingplichtigen of inrichtingen.

5. Impact op de fiscale situatie van de onderneming

Indien de belastingadministratie de bovenvermelde bewijzen kan leveren, dan wordt het voordeel als een verworpen uitgave bij de belastbare basis van de Belgische onderneming gevoegd. Aangezien deze belastbare materie niet in de oorspronkelijke belastingaangifte is opgenomen, is de belastingadministratie van oordeel dat zij tevens bepaalde sancties (administratieve boetes en belastingverhogingen) kan treffen. Dit wordt in bepaalde rechtspraak betwist.¹⁴evens zal de belastingplichtige vaak geconfronteerd worden met een verhoging van belasting wegens het niet of onvoldoende verricht hebben van voorafbetalingen.

De rechtspraak stelt bovendien dat voor de bepaling van de abnormale of goedgunstige voordelen de regels inzake winsten van ondernemingen niet van toepassing zijn. Dat heeft tot gevolg dat een onderneming die geconfronteerd wordt met een dergelijke correctie zich achteraf niet zal

¹⁴ Antwerpen, 15 april 1993, F.J.F., nr. 93/216, blz. 451-455 en commentaar van I. Behaeghe, *De Fiskale Koerier*, 1993, blz. 679.

kunnen beroepen op een vrijstellingsregeling of een regeling van gespreide taxatie die van toepassing is op bepaalde meerwaarden.¹⁵ Zo zal bij een aandelenoverdracht naar het buitenland tegen een gunstige prijs waarbij een abnormaal of goedgunstig voordeel is verstrekt, en waarbij dit voordeel door de belastingadministratie bij de belastbare basis is gevoegd, de Belgische onderneming zich niet kunnen beroepen op de vrijstelling van meerwaarden op aandelen zoals bepaald in artikel 192 van het W.I.B. 1992.

B. Artikel 54 van het W.I.B. 1992

Dit wetsartikel bepaalt dat interesten, retributies voor de concessie van het gebruik van uitvindingsoctrooien, fabricageprocédés en andere dergelijke rechten, of bezoldigingen voor prestaties of diensten, niet als beroepskosten aangemerkt worden, *indien* zij worden betaald aan een buitenlandse belastingplichtige of aan een buitenlandse inrichting die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zij gevestigd zijn, niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor zulke inkomsten aldaar aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen, *tenzij* de belastingplichtige door alle rechtsmiddelen bewijst dat zij verband houden met werkelijke of oprechte verrichtingen en mits zij de normale grenzen niet overschrijden.

1. Bedoelde transacties

Het gaat hier om een limitatieve opsomming van bedoelde transacties, met name:

- (a) interesten (van eender welke lening),
- (b) royalties voor de concessie van het gebruik van uitvindingsoctrooien, fabricageprocédés, fabrieksmerken en andere dergelijke rechten, en
- (c) bezoldigingen van prestaties of diensten.

De belastingadministratie specificceert verder dat het, wat de interesten betreft, geen belang heeft of het om een vaste dan wel om een veranderlijke (volgens de omzet of de winst) rentevoet gaat.

Royalties vallen binnen het toepassingsgebied, ongeacht de berekeningsgrondslag en de betalingsmodaliteiten.

15 Cass., 20 september 1972, J.P.D.F., 1972, blz. 272, Bull. Bel., 1974, nr. 514, blz. 100-103.

Als voorbeeld van bezoldigingen van prestaties of diensten geeft de belastingadministratie de erelonen voor technische hulp of raadgeving, herverzekeringspremies enz.¹⁶

Een schadevergoeding die aan een Liechtensteinse vennootschap is betaald wegens contractbreuk, valt niet onder het toepassingsgebied van artikel 54 van het W.I.B. 1992.¹⁷

2. Niet aan een inkomstenbelasting onderworpen of aan een aanzienlijk gunstiger belastingregime onderworpen

Dezelfde opmerkingen als gemaakt voor artikel 26, tweede lid, 2° van het W.I.B. 1992 kunnen ook hier worden gemaakt. In tegenstelling tot artikel 26, tweede lid, 2° van het W.I.B. 1992, stelt artikel 54 van het W.I.B. 1992 evenwel dat de aanzienlijk gunstiger belastingregeling betrekking moet hebben op de bedoelde inkomsten.

3. Bewijslast

Het is de belastingadministratie die de feiten moet aanbrengen die de toepassing van artikel 54 van het W.I.B. 1992 mogelijk maken. Vervolgens is het de belastingplichtige die een tweevoudig bewijs moet leveren: enerzijds dat de betaalde sommen verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen, en anderzijds dat ze de normale grenzen niet overschrijden.

Hoewel de bepalingen van artikel 54 en artikel 26 van het W.I.B. 1992 elkaar gedeeltelijk overlappen, moet de belastingadministratie hier, in tegenstelling tot wat het geval is bij artikel 26 van het W.I.B. 1992, het abnormaal of goedgunstig karakter van de toegekende voordelen niet bewijzen. Artikel 54 van het W.I.B. 1992 roept immers reeds een wettelijk vermoeden in dat dit zo is. Het is aan de belastingplichtige om het tegendeel te bewijzen. De verwijzing in artikel 26, eerste lid van het W.I.B. 1992 naar artikel 54 van het W.I.B. 1992 is trouwens opgenomen opdat deze omkering van bewijslast niet door de belastingplichtige omzeild zou kunnen worden door zich op artikel 26, eerste lid van het W.I.B. 1992 te beroepen.

16 Com. I. B. 1992, nr. 54/15.

17 Brussel, 2 oktober 1972, J.P.D.F., 1972, blz. 306.

Uit deze dubbele bewijslast, meer bepaald uit de vereiste dat de belastingplichtige moet aantonen dat de betaalde sommen verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen, zou men kunnen afleiden dat artikel 54 van het W.I.B. 1992 verband houdt met de bestrijding van internationale belastingontwijking, daar de belastingadministratie een vermoeden van simulatie uit ten opzichte van dergelijke verrichtingen.¹⁸

Volgens Van Crombrugge is het vermoeden van simulatie zoals opgenomen in artikel 54 van het W.I.B. 1992 eigenlijk overbodig. De aftrekbaarheidsvoorwaarden van beroepskosten in het algemeen, zoals gesteld in artikel 49 van het W.I.B. 1992, zijn volgens hem in de grond dezelfde als die van artikel 54 van het W.I.B. 1992 (Van Crombrugge, 1984b, blz. 152-154). In het kader van artikel 49 van het W.I.B. 1992 moeten beroepskosten ook aan werkelijke en oprechte verrichtingen beantwoorden en mogen ze in principe niet de normale grenzen overschrijden.

4. Impact op de fiscale situatie van de onderneming

Het gedeelte van de betaalde sommen dat de normale grenzen overschrijdt of dat niet aan de werkelijkheid beantwoordt, wordt niet als aftrekbare beroepskosten aanvaard en wordt derhalve fiscaal-technisch als een verworpen uitgave in de belastbare basis opgenomen.

De belastingadministratie huldigt de stelling dat de volledige uitgave en niet enkel het abnormale gedeelte als een verworpen uitgave dient te worden beschouwd.¹⁹ Een stelling die overigens door de rechtsleer en de rechtspraak wordt tegengesproken (Dillen, 1991, blz. 252).

Tevens mag volgens de rechtspraak de bijzondere aanslag op geheime commissielonen (thans 309%) niet toegepast worden.²⁰

Er dient tevens op gewezen dat, wanneer er roerende voorheffing ingehouden geweest is op de interesten of royalties, waarvan de aftrekbaarheid geweigerd wordt, deze roerende voorheffing ambtshalve dient te worden terugbetaald wegens dubbel gebruik.²¹

18 Com. I. B. 1992, nr. 54/16.

19 Com. I. B. 1992, nr. 54/18; Salien, 1992, blz. 50-51.

20 Antwerpen, 29 december 1981, F.J.E., 82/51, blz. 83-85.

21 Com. I. B. 1992, nr. 54/21.

C. Artikel 344, § 2 van het W.I.B. 1992

Dit artikel stelt dat aan de belastingadministratie *niet* kan worden tegengeworpen, de verkoop, de cessie of de inbreng van aandelen, obligaties, schuldvorderingen of andere titels tot vestiging van leningen, uitvindingsoctrooien, fabricageprocédés, fabrieks- of handelsmerken, of alle andere soortgelijke rechten, of geldsommen, aan een buitenlandse belastingplichtige die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar hij gevestigd is, niet aan een inkomstenbelasting is onderworpen of ter zake van de inkomsten uit de vervreemde goederen en rechten aldaar aan een aanzienlijk gunstiger belastingregeling is onderworpen, *tenzij* de belastingplichtige bewijst dat de verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften, ofwel dat hij voor de verrichting een werkelijke tegenwaarde heeft ontvangen die een bedrag aan inkomsten opbrengt waarop in België een belastingdruk weegt die, vergeleken met de belastingdruk die zonder die verrichting zou bestaan, als normaal kan worden aangemerkt.

Doel van het artikel is de overdracht van bepaalde activa van een Belgische onderneming naar het buitenland tegen te gaan, daar dit winstoverheveling met zich meebrengt.

Enkel op de specifiek in artikel 344, paragraaf 2 van het W.I.B. 1992 opgesomde verrichtingen en activa kan het betreffende artikel toegepast worden. Zo is de verkoop, de cessie of de inbreng van een onroerend goed niet bedoeld.

De eventuele toepassing van de bepalingen van artikel 344, paragraaf 2 van het W.I.B. 1992 kan door de belastingplichtige vermeden worden door het hogervermelde bewijs te leveren.

Levert de belastingplichtige het vereiste bewijs niet, dan kunnen de verrichtingen niet aan de belastingadministratie worden tegengesteld en zal de belastingplichtige verder als eigenaar van de goederen of waarden worden beschouwd, en zal hij op dezelfde manier op de inkomsten ervan worden belast als wanneer de overdracht niet had plaatsgevonden.

De bepaling van artikel 344, paragraaf 2 van het W.I.B. 1992 laat de belastingadministratie echter niet toe de belastbare grondslag te wijzigen wegens een eventueel verlies dat is geleden door de overdracht.

D. De rullingprocedure

Sedert 1 januari 1993 heeft de belastingplichtige in België de mogelijkheid om het standpunt van de belastingadministratie over een beperkte reeks van verrichtingen te bekomen. Daarvoor dient de verrichting voorgelegd te worden aan de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden, de zogenaamde 'Rulingcommissie'. De raadpleging dient gemotiveerd en ondertekend te zijn en gericht aan de voorzitter van de Commissie. Alle briefwisseling dient per aangetekend schrijven te worden gestuurd en de belastingplichtige mag zich bij de procedure laten vertegenwoordigen door een daartoe gemachtigde raadsman.

Deze raadpleging en de uitspraak van de Commissie dienen wel aan de verrichting zelf vooraf te gaan. Een rulingaanvraag over een verrichting die reeds heeft plaatsgevonden, zal derhalve door de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden onontvankelijk verklaard worden.

Bovendien dient opgemerkt dat een akkoord de belastingadministratie niet langer bindt zodra blijkt:

- (1) dat de verrichting haar voor de verwezenlijking ervan niet te goeder trouw is voorgelegd; of
- (2) dat de verrichting niet volledig en juist is beschreven door de belastingplichtige; of
- (3) dat de verrichting niet wordt verwezenlijkt op de wijze omschreven door de belastingplichtige.

Wanneer de gevolgen van de verrichting worden gewijzigd door één of meer daarop volgende verrichtingen, bindt een akkoord niet langer de belastingadministratie.

In het kader van dit artikel dient gemeld dat men een voorafgaand akkoord kan bekomen omtrent de vraag of een verleend voordeel al dan niet een abnormaal of goedgunstig voordeel is zoals bedoeld in artikel 26 van het W.I.B. 1992 (artikel 345, paragraaf 1, 2° van het W.I.B. 1992).

De belastingplichtige kan eveneens in het kader van artikel 54 van het W.I.B. 1992 een rulling aanvragen om de belastingadministratie te laten oordelen of een betaling beantwoordt aan oprechte en werkelijke verrichtingen en de normale grenzen niet overschrijdt (artikel 345, paragraaf 1, 3° van het W.I.B. 1992).

Tevens kan de vraag of een verrichting zoals bedoeld in artikel 344, paragraaf 2 van het W.I.B. 1992 beantwoordt aan rechtmatige behoeften van financiële of economische aard, aan de Rulingcommissie worden voorgelegd (artikel 345, paragraaf 1, 1° van het W.I.B. 1992). Voor wat het tweede mogelijke tegenbewijs betreft (bewijzen dat men de in artikel 344, paragraaf 2 van het W.I.B. 1992 bedoelde werkelijke tegenwaarde heeft ontvangen), is het vragen van een voorafgaandelijk akkoord of rulling niet mogelijk.

E. Bijzondere bepalingen

Hieronder gaan we kort in op enkele bijzondere bepalingen die gelden inzake de problematiek van grensoverschrijdende interne verrekenprijzen voor coördinatie- en distributiecentra.

1. Coördinatiecentra

Hoewel als algemeen principe geldt dat de belastingadministratie enkel regulerend en corrigerend zal optreden wanneer er belastbare winst (ten onrechte naar haar oordeel) aan België ontnomen wordt, wordt daarvan afgeweken bij de belasting van coördinatiecentra.

Krachtens artikel 5, paragraaf 1 van het Koninklijk Besluit nr. 187 van 30 december 1982 wordt de winst van een coördinatiecentrum forfaitair bepaald door de uitgaven en werkingskosten, met uitsluiting van de personeels- en de financiële kosten, te vermenigvuldigen met een bepaald percentage, te bepalen in functie van de kenmerken van het betreffende centrum.²² Bij gebrek aan objectieve beoordelingscriteria bedraagt dit percentage 8%.²³

Om te vermijden dat het coördinatiecentrum een overdreven deel van de winst van de groep naar zich toehaalt via het hanteren in groepsverband van abnormale interne verrekenprijzen (b.v. door voor de financiële en andere dienstverlening overdreven vergoedingen te vragen aan de groepsleden of door aan het centrum interestvrij of tegen een lage interestvoet gelden ter beschikking te stellen), bepaalt het bovenvermelde artikel dat de belastbare grondslag van het coördinatiecentrum

²² Gewijzigd door de Wet van 27 december 1984, artikel 39, paragraaf 1, 4°.

²³ Circ. nr. Ci. RH. 421/368.883, 31 juli 1987, *Bull. Bel.*, 1987, nr. 664, blz. 1802, nr. 40.

minimaal gelijk is aan de niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en lasten en de abnormale of goedgeunstige voordelen die *aan* het centrum worden verleend. Voor de interpretatie van het begrip 'abnormale of goedgeunstige voordelen' verwijst de belastingadministratie uitdrukkelijk naar haar commentaar op artikel 26 van het W.I.B. 1992.²⁴

2. Distributiecentra

Distributiecentra zijn in principe onderworpen aan de normale regeling van de vennootschapsbelasting (indien opgericht als een Belgische vennootschap) of van de belasting van niet-inwoners-vennootschappen (indien opgericht als een Belgisch bijhuis van een buitenlandse vennootschap).

In het bijzonder stelsel van de distributiecentra wordt gesteld dat er wordt aangenomen dat er geen abnormaal of goedgeunstig voordeel aanwezig is, wanneer de omzet van het distributiecentrum niet lager is dan 105% van de werkingskosten (met uitsluiting van bepaalde elementen).²⁵ Deze voorwaarde dient wel vervuld te zijn ten opzichte van elke vennootschap van de groep afzonderlijk. Bovendien geldt de regeling enkel wanneer het centrum geen of slechts een verwaarloosbaar ondernemingsrisico draagt.

De zekerheid dat de aangerekende vergoeding door de Belgische belastingadministratie zal worden aanvaard indien de 5% opslag wordt gerespecteerd, is het voornaamste praktische voordeel van het bijzonder stelsel voor distributiecentra (Huyghe, 1994, blz. 3).

Bedraagt de volgens de normale principes van de inkomstenbelasting bepaalde winst van het centrum minder dan de bovenvermelde 105%, dan wordt het verschil bij de belastbare basis (als een abnormaal of goedgeunstig voordeel) van het distributiecentrum gevoegd.

24 Circ. nr. Ci. RH. 421/439.244, 29 november 1993, *Bull. Bel.*, 1993, nr. 733, blz. 3350.

25 Circ. nr. Ci. RH. 421/463.062, 30 november 1994, *Bull. Bel.*, 1995, nr. 745, blz. 48-57.

2. Praktische toepassing van het regulerend kader op situaties met grensoverschrijdende interne verrekenprijzen: een overzicht van rechtspraak en administratieve beslissingen in het kader van de rullingprocedure

Aangezien de Belgische belastingadministratie momenteel noch beschikt over duidelijke richtlijnen inzake haar politiek ten opzichte van 'transfer pricing', noch ambtenaren heeft die reeds ten gronde gespecialiseerd zijn in de problematiek van grensoverschrijdende interne verrekenprijzen (en derhalve in de gelegenheid zouden zijn een systematische aanpak, houding en methodiek ten opzichte ervan te ontwikkelen), moet de belastingplichtige zich buigen over rechtspraak en andere informatiebronnen om een idee te krijgen van de praktische toepassing van de hierboven besproken bepalingen (Plasschaert, 1994, blz. 427).

Op basis van rechtspraak en administratieve beslissingen in het kader van de rullingprocedure gaan we op zoek naar de praktische toepassing van de Belgische wetsbepalingen die van toepassing zijn op grensoverschrijdende interne verrekenprijzen of 'cross-border transfer pricing' waarbij belastbare materie van België naar het buitenland wordt getransfereerd.

A. Rechtspraak

Hieronder geven we een overzicht van rechtspraak die handelt over de beoogde problematiek van grensoverschrijdende interne verrekenprijzen. Daarbij moeten we erop wijzen dat er inzake artikel 26, zoals momenteel terug te vinden in het W.I.B. 1992, nog geen gepubliceerde rechtspraak als zodanig bestaat. Naar ons oordeel kan echter zonder problemen verwezen worden naar rechtspraak inzake artikel 24, zoals gestipuleerd in de oude versie van het W.I.B.²⁶

26 Artikel 24 werd artikel 26 in de gecoördineerde versie van het W.I.B. (Koninklijk Besluit van 10 april 1992, bekrachtigd bij wet van 12 juni 1992, *Belgisch Staatsblad* van 30 juli 1992). Artikel 26 op zich werd integraal gewijzigd door artikel 3 van de Wet van 28 juli 1992 (*Belgisch Staatsblad* van 31 juli 1992).

1. De aan- en verkoop van handelsgoederen

Wanneer een Belgische onderneming aan een buitenlandse onderneming goederen verkoopt tegen een abnormaal lage prijs of goederen koopt tegen een abnormaal hoge prijs, valt ze in principe binnen het toepassingsgebied van artikel 26 van het W.I.B. 1992.

Dat het verkopen van goederen tegen abnormaal lage prijzen niet ipso facto een succesvolle toepassing van deze wetsbepaling door de belastingadministratie garandeert, moge blijken uit een uitspraak van het Hof van Beroep te Luik. In die uitspraak werd gesteld dat een Belgische vennootschap die goederen tegen lage prijzen verkoopt aan een Engelse vennootschap, geen abnormaal of goedgunstig voordeel aan deze laatste verleent, wanneer blijkt dat de Engelse vennootschap zelf geen winst had gemaakt toen ze de goederen doorverkocht.²⁷

Bij het beoordelen of een prijs al dan niet te hoog of te laag is, kan de belastingadministratie zich niet louter baseren op gegevens die terug te vinden zijn op enkele facturen. Zij dient ook rekening te houden met facturen die gegevens bevatten die wijzen op het normale karakter van de aangerekende prijzen.²⁸

Het Hof van Beroep te Brussel oordeelde dat een in België gevestigde onderneming, wanneer zij goederen aankoopt bij haar Franse moeder-vennootschap, die goederen doorverkoopt en ristomo's aan haar Belgische klanten geeft in de vorm van creditnota's en bij haar moeder-vennootschap, hoewel dit contractueel bedongen was, niet systematisch om de terugbetaling van die creditnota's verzoekt, daardoor een abnormaal of goedgunstig voordeel verstrekt.²⁹

2. Het verlenen van diensten

Op de vergoeding van verleende diensten, betaald door een Belgische onderneming, is de bepaling van artikel 26 van het W.I.B. 1992 van toepassing.

De basisvoorwaarde opdat betalingen voor het verlenen van diensten aan een Belgische onderneming in hoofde van deze laatste aftrekbaar

²⁷ Luik, 8 februari 1984, *F.J.F.*, nr. 85/8, blz. 14.

²⁸ Brussel, 14 april 1994.

²⁹ Brussel, 11 juni 1993, *A.F.T.*, 1994, blz. 31-33 met noot van G. Jorion.

zouden zijn, is dat de diensten zijn verleend ten voordele van de Belgische onderneming en hebben gediend tot het verwerven of behouden van belastbare inkomsten. Deze basisvoorwaarde is natuurlijk niet eigen aan artikel 26 van het W.I.B. 1992. Wanneer aan deze basisvoorwaarde niet voldaan is, volstaat het voor de belastingadministratie om zich te beroepen op de bepaling van artikel 49 van het W.I.B. 1992: die houdt in dat kosten enkel aftrekbare beroepskosten zijn wanneer ze gedaan of gedragen zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan de echtheid en het bedrag kan worden aangetoond door middel van bewijsstukken (of, ingeval dat niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed).

Of aan deze voorwaarde voldaan is, is een feitenkwestie. Zo oordeelde zowel het Hof van Beroep van Gent als dat van Brussel dat auditkosten verricht ten behoeve van de buitenlandse moeder-vennootschap niet ten laste gelegd mochten worden van de Belgische dochter-vennootschap.³⁰ Er is evenwel ook rechtspraak die de aftrek van dergelijke kosten wel aanvaardt.³¹

Het feit dat een Belgische dochter-vennootschap voor een tweede keer kredietdossiers laat onderzoeken door haar buitenlandse moeder-vennootschap, beide actief in de banksector, was daarentegen toegelaten.³²

Wat de aftrekbaarheid van typische managementdiensten (o.a. bijstand op commercieel, technisch of financieel vlak) betreft, wordt om te oordelen of de gevraagde vergoeding geen abnormaal karakter heeft (vanzelfsprekend moet ook aangetoond kunnen worden dat de diensten ook effectief werden verleend), vaak gekeken naar de vergoedingen die door een onafhankelijke organisatie of onderneming voor dergelijke diensten worden aangerekend.

Indien een dergelijk referentiepunt niet voorhanden is, moet worden onderzocht of de verleende dienst de rendabiliteit van de in België gevestigde onderneming vergroot en of de geleverde financiële inspan-

³⁰ Gent, 19 november 1946, *Rev. Fisc.*, 1947, blz. 251; Brussel, 5 maart 1959, *Rev. Fisc.*, 1960, blz. 201 e.v.

³¹ Brussel, 15 november 1962, *J.P.D.F.*, 1963, blz. 44.

³² Cass., 28 mei 1963, *Pas.*, 1963, I, blz. 1040.

ning als redelijk kan worden beschouwd, rekening houdend met de structuur en de grootte van de betreffende onderneming.

Het ter beschikking stellen door een Belgische vennootschap van zowel haar organisatie als haar personeel aan een Liechtensteinse vennootschap, waarbij de Belgische vennootschap er zich toe verbonden had voor eigen rekening geen overeenkomsten af te sluiten en tevreden was met de terugbetaling van de door haar gedane kosten, werd geacht een abnormaal of goedgunstig voordeel in te houden.³³

3. Het gebruik en de overdracht van immateriële vaste activa

Wanneer een Belgische onderneming een vergoeding betaalt voor het gebruik van immateriële vaste activa die uit het buitenland afkomstig zijn, dan valt deze vergoeding binnen het toepassingsgebied van zowel artikel 26 van het W.I.B. 1992 als artikel 54 van het W.I.B. 1992. Gebeurt daarentegen de betaling door een buitenlandse vennootschap aan een Belgische vennootschap, dan is mogelijkwits artikel 26 van het W.I.B. 1992 van toepassing.

Indien de immateriële activa zelf aan een buitenlandse vennootschap worden overgedragen, dan zijn de bepalingen van zowel artikel 26 van het W.I.B. 1992 als artikel 344, paragraaf 2 van het W.I.B. 1992 van toepassing.

Het Hof van Brussel kwam inzake het gebruik van immateriële activa tot de volgende beslissingen:

- De aftrek van een royalty ten belope van 5% van de omzet van de goederen werd aanvaard in hoofde van de Belgische dochtervennootschap, daar deze laatste zowel van de merknaam als van de know-how van de buitenlandse moedervernootschap gebruik maakte bij de produktie van goederen.³⁴
- Een dergelijke aftrek werd niet toegestaan in hoofde van een Belgische dochtervennootschap die zich enkel bezighield met de doorverkoop van goederen.
- Evenmin volstond het louter gebruik van de naam van de buitenlandse moedervernootschap om een aftrekbare royalty te rechtvaardigen.³⁵

33 Brussel, 17 juni 1974, *J.D.F.*, 1975, blz. 90.

34 Brussel, 21 juni 1958, *Rev. Fisc.*, 1959, blz. 118.

35 Brussel, 4 oktober 1972, *J.P.D.F.*, 1972, blz. 311.

4. Het gebruik en de overdracht van lichamelijke goederen

Wanneer een Belgische vennootschap bepaalde aandelen tegen boekwaarde (lager dan de reële waarde) inbrengt in een buitenlandse vennootschap, heeft dit er in het verleden diverse malen toe geleid dat de Belgische vennootschap die de inbreng verrichtte, geacht werd een abnormaal of goedgunstig voordeel te hebben verleend ten belope van het verschil tussen de inbrengwaarde en de werkelijke waarde van de ingebrachte aandelen.³⁶ Ook bij een verkoop van aandelen tegen een abnormaal lage prijs werd het verschil bij de winst van de in België gevestigde onderneming gevoegd.³⁷

De aankoop van beursgenoteerde effecten door een Belgische vennootschap van een buitenlandse onderneming tegen een prijs hoger dan de beurskoers (tegen die hogere prijs had de buitenlandse onderneming zelf de effecten verworven om een controlemeerderheid te verkrijgen) werd beschouwd als het verlenen van een abnormaal of goedgunstig voordeel, te meer daar nadien bepaalde van de effecten door de Belgische vennootschap waren doorverkocht tegen een koers die overeenstemde met de beurskoers.³⁸

Om tot de werkelijke waarde van de aandelen te komen, vinden we in de rechtspraak diverse methoden terug, gaande van de boekhoudkundige nettowaarde, over de rendementswaarde tot de marktwaarde van de activa van de vennootschap waarvan de aandelen worden overgedragen.³⁹

Dat bij dergelijke transacties tevens gelet moet worden op het wisselkoersrisico, mag blijken uit een arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen.⁴⁰ Een Belgische vennootschap had in september en oktober 1982 Zuid Amerikaanse aandelen verworven van een verbonden buitenlandse onderneming tegen de wisselkoers (BEF/USD) per 31 december 1981. Wegens de devaluatie van de Belgische frank was deze koers echter

36 Toch dient opgemerkt dat men in de rechtsleer van oordeel is dat een inbreng in een vennootschap, in geld of in natura, geen voordeel vormt voor de inbrenggenietende vennootschap, aangezien de inbreng een tegenprestatie omvat, die in principe gelijkwaardig is, met name de aandelen die de inbreng vergoeden.

37 Cass., 2 mei 1962, *Pas.*, 1962, I., blz. 968; Cass., 3 november 1965, *Pas.*, 1966, I., blz. 290.

38 Brussel, 24 februari 1964, *Rev. Fisc.*, 1965, blz. 80.

39 Antwerpen, 23 maart 1992, *A.F.T.*, 1992, blz. 324-329 met noot van R. Beltjens.

40 Antwerpen, 15 april 1993, *F.J.F.*, nr. 93/216, blz. 451-455 en commentaar van I. Behaeghe, *De Fiskale Koerier*, 1993, blz. 679.

fors gestegen en achtte de belastingadministratie, zich daarbij gesteund door het Hof, dat de Belgische vennootschap, door geen rekening te houden met de wisselkoers op het ogenblik van aankoop (en bovendien zonder zich in te dekken tegen een mogelijk wisselrisico), een abnormaal of goedgunstig voordeel had verleend (Peeters, 1993b).

5. Het verstrekken van leningen en leverancierskrediet

Wanneer een Belgische onderneming een renteloze lening of een lening tegen een verlaagde interestvoet verstrekt aan een verwante onderneming, kan zij in principe geacht worden een abnormaal of goedgunstig voordeel te verlenen, waarbij het voordeel bepaald wordt bij vergelijking met de normale interestvoet, daarbij rekening houdend met de feitelijke omstandigheden zoals looptijd, waarborg- en terugbetalingsmodaliteiten.⁴¹

Er dient echter naar de economische en feitelijke omstandigheden gekeken te worden. Het Hof van Bergen oordeelde dat het toestaan van een renteloze lening door een Belgische onderneming aan haar Franse dochteronderneming geen abnormaal of goedgunstig voordeel uitmaakte, daar de financiële toestand van de Franse dochteronderneming het rentedragend maken van de lening niet toeliet en het van belang was voor zowel de moeder- als de dochteronderneming om de dochteronderneming in leven te houden. De verliezen van de dochteronderneming overtroffen immers haar kapitaal en de voorschotten die de Belgische moedervernootschap haar had toegestaan.⁴²

Bij het verlenen van financiële steun door de moedervernootschap aan haar dochtervennootschap dient inderdaad rekening te worden gehouden met de economische beweegredenen van dergelijke steun. In de mate dat die steun wordt verleend opdat de Belgische onderneming belastbare inkomsten zou behouden of haar eigen commerciële en financiële reputatie zou behouden, zou er in principe geen sprake mogen zijn van het verlenen van een abnormaal of goedgunstig voordeel.

41 Brussel, 24 november 1971, *J.P.D.F.*, 1972, blz. 106; Antwerpen, 9 januari 1990, *F.J.F.*, 90/108, blz. 238-239; Bergen, 4 maart 1994, *F.J.F.*, nr. 94/164, blz. 380-381; *A.F.T.*, 1994, blz. 323-326 met noot van S. Claes; en commentaar van A. Goethals, *Fiskoloog Internationaal*, nr. 128, 15 juli 1994, blz. 7 en *Com. I. B.* 1992, nr. 26/12.

42 Bergen, 1 maart 1978, *J.D.F.*, 1978, blz. 227.

Wanneer facturen van een Belgische onderneming naar een buitenlandse onderneming door deze laatste niet binnen de normale termijnen worden betaald, kan dit renteloos verstrekken van leverancierskrediet als een abnormaal of goedgunstig voordeel worden beschouwd.

Er dient op gewezen te worden dat de Belgische belastingadministratie, om de aftrekbaarheid van abnormaal hoge interesten, door een Belgische vennootschap betaald aan een buitenlandse vennootschap te weigeren, zich niet hoeft te beroepen op de bepalingen van artikel 26 van het W.I.B. 1992. Artikel 55 van het W.I.B. 1992 stelt immers dat interesten van obligaties, leningen, schulden, deposito's en andere effecten ter vertegenwoordiging van leningen slechts als beroepskosten aangemerkt worden, voor zover zij niet hoger zijn dan een bedrag dat overeenstemt met de overeenkomstige de marktrente geldende rentevoet, rekening houdend met de bijzondere gegevens eigen aan de beoordeling van het aan de verrichting verbonden risico en inzonderheid met de financiële toestand van de schuldenaar en met de looptijd van de lening.⁴³ Het behoeft geen betoog dat de administratie zelfs eerder geneigd zal zijn allereerst de bepalingen in te roepen van artikel 55 van het W.I.B. 1992, daar het bij de toepassing ervan de belastingplichtige zelf is en niet de belastingadministratie die de bewijslast draagt.

Hoewel artikel 55 van het W.I.B. 1992 de marktrente (rekening houdend met het risico verbonden aan de verrichting, de financiële toestand van de schuldenaar en de looptijd van de lening) als referentierentevoet hanteert, impliceert de niet-overschrijding van de door dit artikel bepaalde referentierentevoet niet noodzakelijk dat de toepassing van artikel 26 van het W.I.B. 1992 of van artikel 54 van het W.I.B. 1992 uitgesloten is. Om na te gaan of de aangerekende interest geen abnormaal of goedgunstig voordeel inhoudt, dient immers ook rekening te worden gehouden met andere kenmerken van de verrichting, zoals het bedrag van de lening, de terugbetalingsmodaliteiten, gestelde waarborgen, gebruikte munten enz. De aanvaardbare grenzen die in de diverse wetsbepalingen gesteld zijn (artikelen 26, 54 en 55 van het W.I.B. 1992), zijn echter sterker naar elkaar toegegroeid, zodat de toepassing van de artikelen 26 en 54 van het W.I.B. 1992 op grensoverschrijdende interestbetalingen door een in België gevestigde onderneming in de praktijk sterk zal verminderen.

43 *Circ. nr. Ci. D. 19/444.905*, 24 maart 1993, *Bull. Bel.*, 1993, nr. 727, blz. 1164-1170.

Het belang van een schriftelijke leningovereenkomst moge blijken uit een (weliswaar in de rechtsleer betwist) arrest van het Hof van Brussel, dat de belastingadministratie in het gelijk stelde toen deze laatste uit de afwezigheid van een schriftelijke overeenkomst besloot dat er geen interest verschuldigd was en dat derhalve het retroactief (vanaf 1967 werden er reeds voorschotten toegekend) aanrekenen van interesten in 1971 door de Engelse moedervernootschap aan de Belgische dochtervernootschap en de betaling ervan door deze laatste als het verlenen van een abnormaal of goedgunstig voordeel werd beschouwd.⁴⁴

6. Het kwijtschelden van schulden

Dat het kwijtschelden van een schuld op zich een voordeel inhoudt, behoeft geen betoog. Maar dat dit voordeel niet noodzakelijk een abnormaal of goedgunstig karakter heeft, is reeds gebleken uit diverse arresten.⁴⁵ In tegenstelling met de rechtspraak houden een aantal auteurs voor dat de afstand van schuldvordering slechts belastbaar wordt in de mate dat er een verrijking is in hoofde van de genietter (Coppens, 1987, blz. 285).

In het algemeen kan worden gesteld dat de rechtspraak aan de uit financiële bijstand aan dochtervernootschappen in moeilijkheden voortvloeiende lasten elk abnormaal, goedgunstig of vrijgevig karakter ontkent en deze als aftrekbare beroepskosten behandelt, voor zover de belastingplichtige kan aantonen dat zij werden gedragen om belastbare inkomsten te behouden die afkomstig zijn van zijn filialen om zijn eigen commerciële en financiële reputatie intact te houden of om het faillissement te vermijden (Van Crombrugge, 1988, blz. 84; Van Crombrugge, 1984a, nr. 377-380; Van Crombrugge, 1994b, blz. 1; Van Crombrugge, 1994c, blz. 7).

Bovendien dient opgemerkt dat, wanneer de kwijtschelding van de schuldvordering gebeurt met toepassing van de clausule van 'terugkeer naar een betere toestand', waarbij de schuldvordering herleeft wanneer de schuldenaar opnieuw financieel gezond is, de belastingadministratie oordeelt dat de clausule als een ontbindende voorwaarde moet worden

44 Brussel, 23 maart 1979, A.F.T., 1979, blz. 239-243 met noot van L. Wygaerts; Cass., 31 oktober 1979, Pas., 1980, I, blz. 280, J.D.F., 1979, blz. 418, Bull. Bel. 1980, nr. 590, blz. 2353-2357.

45 Brussel, 11 februari 1977, J.D.F., 1978, blz. 187; Bergen, 1 maart 1978, J.D.F., 1978, blz. 258; Antwerpen, 10 mei 1994, A.F.T., 1994, blz. 292-298 met noot van Th. Blockerye.

beschouwd (m.a.w. zolang de voorwaarde niet vervuld is, moet de overeenkomst van afstand van schuldvordering worden geacht geen voorwaarde te behelzen). Fiscaal houdt dit in dat in hoofde van de schuldeiser de afgestane schuldvordering moet worden geboekt als een bedrijfslast van het tijdperk van de afstand en als een opbrengst op het ogenblik dat de vordering opnieuw ontstaat doordat de schuldenaar zich opnieuw in een betere toestand bevindt. In hoofde van de schuldenaar en dus begunstigde van de afstand, dient de schuld als opbrengst te worden beschouwd in het tijdperk van afstand en als aftrekbare bedrijfslast op het ogenblik dat de schuld opnieuw bestaat.⁴⁶

Zoals gesteld, beschouwt de belastingadministratie de clausule van 'terugkeer naar een betere toestand' als een ontbindende voorwaarde. In een recent arrest van het Hof van Beroep van Luik werd een dergelijke afstand van schuldvordering onder bepaalde voorwaarden echter niet gezien als een kwijtschelding onder ontbindende voorwaarde, maar als een afstand van het recht de schuld in te vorderen. Hierdoor wordt de schuldenaar niet bevrijd van zijn verbintenis deze te voldoen en kan hij de schuld ook niet afboeken (Haelterman en Derycke, 1995, blz. 21).

7. Het delen van kosten

Wat het omslaan van algemene groepskosten en kosten van onderzoek en ontwikkeling over de diverse ondernemingen van een internationale groep betreft, is het belangrijk dat men daarbij een praktisch toepasbare en realistische verdeelsleutel hanteert (b.v. op basis van nettowinst, brutowinst, omzet of waarde van de activa) en dat men kan aantonen dat de Belgische onderneming tevens belastbare inkomsten behaalt of behoudt dankzij de haar ten laste gelegde kosten.

B. Administratieve beslissingen in het kader van de rulingprocedure

Op basis van de rulings die in het *Bulletin der Belastingen* werden gepubliceerd en/of in de vaktijdschriften besproken zijn, bespreken we de positie van de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden of Rulingcommissie ten opzichte van de haar voorgelegde problematiek inzake grensoverschrijdende interne verrekenprijzen.⁴⁷

46 Circ. nr. Ci. RH. 421/336.698, 17 maart 1983, Bull. Bel., 1983, nr. 617, blz. 1175-1176.

47 Voor een uitgebreide bespreking van de rulingprocedure, zie Haelterman en Derycke, 1995, blz. 3-25.

Alvorens in te gaan op die rulings, die specifiek over een bepaalde verrichting handelen, staan we even stil bij uitspraken van de Commissie die veeleer algemeen zijn, doch niet onbelangrijk voor deze bijdrage.

Zo oordeelde de Commissie zich onbevoegd en de haar voorgelegde vraag onontvankelijk in het geval waarbij gevraagd werd of de voordelen die een Belgische vennootschap toestaat aan haar buitenlands filiaal al dan niet abnormaal of goedgunstig zijn in de zin van artikel 26 van het W.I.B. 1992.⁴⁸ Als verantwoording stelde de Rulingcommissie dat artikel 26 van het W.I.B. 1992 enkel de verrijking zonder evenwaardige tegenprestatie beoogt die door de belastingplichtige aan een derde wordt toegestaan.

Aangezien de Belgische vennootschap en haar buitenlands filiaal een zelfde juridische entiteit vormen, acht zij artikel 26 van het W.I.B. 1992 niet van toepassing. Zoals reeds gesteld in punt 2.A.1., werd deze visie door de rechtsleer ter discussie gesteld. Zij doet immers afbreuk aan de fictie van de fiscale zelfstandigheid van het buitenlandse bijhuis en gaat voorbij aan het feit dat ook tussen hoofd- en bijhuis abnormale winstoverdrachten kunnen plaatsvinden.

In een ander voorgelegd geval, waarbij de belastingplichtige aantoonde dat er geen werkelijk voordeel verleend werd en aan de Rulingcommissie vroeg of de voorgenomen aandelenverkoop als abnormaal of goedgunstig voordeel zou worden aangemerkt, stelde de Commissie terecht dat, waar er geen voordeel bestaat, dit ook niet abnormaal of goedgunstig kan zijn en dat derhalve de vraag zonder voorwerp en dus onontvankelijk was. Men kan inderdaad slechts een voorafgaand akkoord bekomen over de vraag of een voordeel al dan niet abnormaal of goedgunstig is, en niet over de vraag of er een voordeel wordt toegekend.⁴⁹

1. De aan- en verkoop van handelsgoederen

Aan de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden werd de vraag voorgelegd of een Belgische onderneming die optreedt als maakloonwerker voor twee moedervennootschappen, haar winstmarge van 3% op alle kosten kon verlagen tot 1%, zonder dat de Belgische onderneming een abnormaal of goedgunstig voordeel verleent.⁵⁰

48 Besliss. rulling nr. Ci. COM/013, 15 juni 1993, *Bull. Bel.*, 1994, nr. 734, blz. 143.

49 Besliss. rulling nr. Ci. COM/015, 21 september 1993, *Bull. Bel.*, 1994, nr. 736, blz. 635.

50 Besliss. rulling, nr. Ci. COM/017, 5 oktober 1993, *Bull. Bel.*, 1994, nr. 736, blz. 639-640.

Om de verlaging van de winstmarge te verantwoorden, haalde de belastingplichtige de volgende argumenten aan. In de eerste plaats stelde hij dat de Belgische onderneming steeds zeker was van de totale verkoop van de produktie en van de terugbetaling van de kosten, zodat ze geen handelsrisico liep. Bovendien wees hij erop dat de economische situatie van de moedervennootschappen bijzonder slecht was en tenslotte dat een evenredige toename van de winst van de maakloonwerker met de sterk toegenomen werkzaamheden niet verantwoord was.

De Commissie weigerde een rulling te verlenen en oordeelde dat het niet bewezen is dat het voordeel dat voortvloeit uit de eventuele verlaging van de winstmarge niet abnormaal of goedgunstig is. De Commissie stelde dat het argument inzake het handelsrisico niet relevant was, daar het risico niet bestond, ongeacht het feit of de winstmarge 3% of 1% bedroeg. Bovendien achtte zij de economische toestand van de afnemer niet van doorslaggevend belang en de evolutie van de markt-tendensen of van de marktprijs van de door de maakloonwerker vervaardigde produkten niet noodzakelijk relevant voor het maakloonwerk zelf. Tenslotte voegde de Commissie eraan toe dat een winstmarge van 3% in de haar voorgelegde situatie zeker niet overdreven was.

2. Het verlenen van diensten

Op de vraag of een prijs van 105% van de werkingskosten, die door een Belgische vennootschap gefactureerd wordt voor diensten die deze Belgische vennootschap verleent aan andere entiteiten van de groep, een abnormaal of goedgunstig voordeel bevat, werd door de Rulingcommissie geen rulling gegeven.⁵¹ Dit zou betekenen dat de Rulingcommissie weigert een 'cost plus'-methode in aanmerking te nemen voor het vaststellen van het fiscaal resultaat van een onderneming (Van Dyck, 1995, blz. 83).

3. Het verstrekken van leningen

Een Belgische vennootschap die aan haar buitenlandse dochtervennootschap een renteloze lening wenst te verstrekken, waarbij gesteld werd dat deze lening in de plaats komt van een kapitaalsverhoging omdat financiële redenen van lokale aard een vlotte kapitaalsverhoging en wijziging van de licentie zouden bemoeilijken, wordt door de Rulingcommissie geacht een abnormaal of goedgunstig voordeel te verlenen.

51 Besliss. rulling, nr. Ci. COM/034, 11 januari 1994, *Bull. Bel.*, 1995, nr. 748, blz. 1053.

Hoewel een aantal argumenten worden aangebracht waaruit moet blijken dat financiering in de vorm van een renteloze lening de voorkeur geniet op een kapitaalsverhoging, ziet de Commissie echter niet in waarom die financiering gratis moet gebeuren.⁵²

4. Het kwijtschelden van schulden

Voor een haar voorgelegd geval waarbij een Belgische vennootschap afstand van schuldvordering wou doen ten opzichte van haar buitenlandse dochter, besliste de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden dat de afstand van de schuldvordering het verlenen van een, weliswaar niet goedgunstig, doch wel abnormaal voordeel betekende.⁵³

Als motivatie voor die beslissing stelde ze dat een kwijtschelding van een schuld ten aanzien van een economisch onafhankelijke onderneming geen bestaansreden zou hebben en dat de leefbaarheid van de Belgische vennootschap geenszins in het gedrang zou komen door de liquidatie of het faillissement van een economisch van haar onafhankelijke onderneming.

Door deze beslissing gaat de Rulingcommissie in tegen de positie die de ruime meerderheid van de rechtspraak en rechtsleer inneemt (Van Crombrugge, 1994b, blz. 1).

Aan de Rulingcommissie werd ook de vraag voorgelegd of een afstand van schuldvordering door een buitenlandse vennootschap ten bate van een verbonden Belgische vennootschap ingevolge een overeenkomst die een clause van 'terugkeer naar een betere toestand' bevat, geen abnormaal of goedgunstig voordeel zal bevatten bij de latere terugkeer van de Belgische vennootschap tot een betere toestand. Op dat moment ontstaat de afgestane schuldvordering geheel of gedeeltelijk opnieuw en zal ze door de Belgische vennootschap als een uitgave worden geboekt.⁵⁴

Op die vraag antwoordde de Commissie dat de kosten die ontstaan door het opnieuw herleven van de schuldvordering, niet als abnormaal of goedgunstig moeten worden beschouwd, daar er per saldo geen

52 Besliss. ruling, nr. Ci. COM/021, 7 december 1993, *Bull. Bel.*, 1994, nr. 741, blz. 2019-2020.

53 Besliss. ruling, nr. Ci. COM/020, 21 september 1993, *Bull. Bel.*, 1994, nr. 736, blz. 636-638; Besliss. ruling, nr. Ci. COM/062, 19 april 1994, *De Fiskale Koerier*, 1994, blz. 323.

54 Besliss. ruling, nr. Ci. COM/052, 11 januari 1994, *Bull. Bel.*, 1994, nr. 741, blz. 2026-2027.

voordeel wordt toegestaan door de Belgische vennootschap. Ze stelde verder dat er door de opname van de clause van 'terugkeer naar een betere toestand' geen sprake kon zijn van een loutere kwijtschelding, noch van een uitstel van betaling van de schuldvordering.

3. Het vermijden van internationale economische dubbele belasting

Wanneer de Belgische belastingadministratie op basis van het besproken regulerend kader grensoverschrijdende interne verrekenprijzen corrigeert, dan kan dat leiden tot internationale economische dubbele belasting. Onder internationale economische dubbele belasting dient het belasten van verscheidene personen op dezelfde inkomsten te worden verstaan. Inderdaad, indien b.v. de Belgische belastingadministratie de door een in België gevestigde onderneming aan een Japanse onderneming betaalde aankoopprijs van goederen als abnormaal of goedgunstig bestempelt en overeenkomstig artikel 26 van het W.I.B. 1992 een gedeelte van die aankoopprijs opneemt in de belastbare winst van de Belgische onderneming, dan zal de Japanse onderneming op het ontvangen voordeel reeds in Japan belast zijn geweest en zal er derhalve economische dubbele belasting optreden.

De bepalingen om dubbele belasting te vermijden, zoals opgenomen in het Belgisch intern fiscaal recht, verhelpen niet het probleem van internationale dubbele belasting. Artikel 26, eerste lid van het W.I.B. 1992 stelt weliswaar dat afgezien wordt van de toevoeging van de verleende abnormale of goedgunstige voordelen bij de winst, indien de voordelen in aanmerking komen voor de bepaling van de belastbare inkomsten van de verkrijger. Deze bepaling kan in de praktijk echter niet toegepast worden wanneer de verkrijger een in het buitenland gevestigde verbonden onderneming is.⁵⁵

In de meeste bilaterale verdragen die België afgesloten heeft ter vermindering van dubbele belasting, de zogenaamde dubbelbelastingverdragen, is een bepaling opgenomen die analoog is met artikel 9, paragraaf 1 van

55 Com. I. B. 1992, nr. 26/7. De belastingadministratie stelt dat artikel 26, eerste lid niet wordt toegepast wanneer de abnormale of goedgunstige voordelen werkelijk belast worden in hoofde van de genietters of de belasting van niet-inwoners.

het OESO-modelverdrag van 1992.⁵⁶ Dit artikel stelt dat België een opwaartse aanpassing mag doorvoeren met betrekking tot de winsten van een in België opgerichte onderneming die verrichtingen uitvoert met een in een andere verdragsluitende Staat gevestigde onderneming waarmee zij zich in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt, voor zover die verrichtingen niet 'at arm's length' zijn. Toevoeging bij de in België belastbare winsten kan in principe slechts wanneer de Belgische wetgeving bepalingen bevat die dergelijke belastingheffing toestaan. Zoals uit de bovenstaande bespreking blijkt, voorziet het Belgisch regulerend kader in deze mogelijkheid, en kan het derhalve eveneens in een grensoverschrijdende situatie binnen de bepalingen (en beperkingen) van het dubbelbelastingverdrag worden toegepast. Zo zullen artikel 26, eerste en tweede lid, 2°, artikel 54 en artikel 344, paragraaf 2 van het W.I.B. 1992, in de mate dat zij verder reiken dan wat artikel 9 van het OESO-modelverdrag bepaalt, in een verdragsituatie zonder uitwerking blijven (Peeters, 1989, blz. 107-109; Peeters en Cauwenbergh, 1993, blz. 173-174; Van der Bruggen, 1994, blz. 281).⁵⁷

Artikel 9, paragraaf 2 van het OESO-modelverdrag bepaalt dat er, in geval van een opwaartse aanpassing verricht door de ene Staat, een correlatieve neerwaartse aanpassing plaatsvindt in de andere Staat, onder voorbehoud dat deze laatste Staat van oordeel is dat de opwaartse winstcorrectie doorgevoerd in de eerste Staat juist is zowel wat het principe als wat het bedrag betreft. Dit voorbehoud vormt op zich reeds een niet evidente voorwaarde, die de praktische toepassing van de bepaling van artikel 9, paragraaf 2 niet eenvoudig maakt. België heeft evenwel voorbehoud gemaakt inzake deze bepaling (onder het mom dat het ontbreken ervan in de verdragen op zich een doeltreffend middel zou zijn tegen internationale winstoverdrachten). Derhalve bevatten de meeste door België afgesloten dubbelbelastingverdragen geen analoge bepaling.

Enkel in de verdragen afgesloten met Frankrijk, de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk, Australië, Finland, de Filipijnen, Sri Lanka en Turkije is een bepaling ter vermijding van internationale economische dubbele belasting opgenomen. Deze opname op zich garandeert echter

56 Voor een grondige analyse van het OESO-modelverdrag 1992 en de nieuwe commentaar erop, zie Peeters en Vanoorbeek, 1994.

57 Com. Ov., nr. 9/5. De belastingadministratie stelt dat artikel 9 van het OESO-modelverdrag de toepassing van artikel 54 en 344 van het W.I.B. 1992 niet aantast.

niet dat de internationale economische dubbele belasting in de praktijk ongedaan wordt gemaakt. Het artikel houdt wel een middelverbintenis in: de ene Staat mag niet weigeren om met de andere over dit punt overleg te plegen (Peeters, 1994, blz. 5; Peeters, 1993a, blz. 175).

Hoewel alle door België afgesloten verdragen voorzien in de mogelijkheid om een beroep te doen op een procedure van onderling overleg (procedure waarbij de belastingplichtige zijn zaak kan voorleggen aan de bevoegde autoriteit in de Staat waarvan hij inwoner is, waarna die autoriteit de zaak in onderlinge overeenstemming met de bevoegde autoriteit van de andere overeenkomstsluitende Staat zal trachten te regelen - artikel 25 van het OESO-modelverdrag), is de waarde daarvan in de praktijk vrij beperkt (wegens het ontbreken van een analoge bepaling als artikel 9, paragraaf 2 van het OESO-modelverdrag). Wel dient opgemerkt dat in de recente updating van de OESO-commentaar gesteld wordt dat een onderling overleg zich ook opdringt voor dubbelbelastingverdragen die geen artikel 9, paragraaf 2 bevatten. België heeft echter als voorbehoud laten noteren dat de Belgische belastingadministratie de grootste twijfels heeft over de juistheid van deze stelling (Peeters, 1994, blz. 5).

Wat in de toekomst een meer praktische oplossing voor het probleem van internationale economische dubbele belasting kan opleveren, is de toepassing van het Europees Verdrag van 23 juli 1990 ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen. Dat verdrag is van kracht sedert 1 januari 1995.⁵⁸

Het zogenaamde arbitrageverdrag bepaalt dat, wanneer de Lidstaten er niet in slagen dubbele belasting te vermijden via de procedure van onderling overleg zoals gesteld in de dubbelbelastingverdragen, een raadgevende commissie voor advies, die bestaat uit zowel vertegenwoordigers van de betrokken belastingadministraties als onafhankelijke personen, advies kan verstrekken binnen een termijn van zes maanden.

De betrokken administraties zouden dan binnen de daaropvolgende zes maanden een beslissing moeten nemen. Die beslissing mag afwijken van het door de commissie uitgebrachte advies, op voorwaarde dat alle

58 Wet van 17 maart 1993, *Belgisch Staatsblad* van 25 mei 1995, blz. 14773. Het Verdrag is afgesloten voor een periode van vijf jaar. Deze periode begint volgens ons op de datum van inwerkingtreding. Voor een bondige bespreking, zie Nietvelt, 1995, blz. 1-2.

bevoegde autoriteiten het daarmee eens zijn. Zoniet dienen de administraties zich te houden aan het advies van de commissie. Indien de handelingen die leiden tot winstcorrecties ernstig strafbaar zijn, dan is de rechtspleging niet verplicht.

Gegeven de tamelijk ingewikkelde procedure en de recente inwerkingtreding van de bepalingen van dit verdrag, is het vrij moeilijk om de effectieve toepassingsmogelijkheden ervan nu reeds in te schatten. Toch mag worden verwacht dat de problematiek van de grensoverschrijdende interne verrekenprijzen door het arbitrageverdrag nog aan belang zal winnen.

4. Toekomstige ontwikkelingen in het licht van het nieuwe OESO-rapport

Hoewel de Belgische belastingadministratie momenteel beschikt over een speciale cel die zich (sinds juli 1994) bezighoudt met de problematiek van grensoverschrijdende interne verrekenprijzen, is daar voor de doorsnee Belgische onderneming in de praktijk nog niet veel van te merken. Toch dient vermeld dat de cel momenteel bezig is met het maken van een gegevensbank inzake retributies voor merken (fabrieks- en handelsmerken). De gegevens daarvoor verzamelt ze bij alle controles vennootschappen en controlecentra van de directe belastingen. In de toekomst zal de gegevensbank met andere gegevens worden uitgebreid en zullen de leden van de cel praktijkervaring opdoen door een aantal geselecteerde dossiers aan een grondig onderzoek te onderwerpen. Gegeven de aanwezigheid van deze 'transfer pricing'-cel mag verwacht worden dat de Belgische belastingadministratie, mede in het licht van het nieuwe OESO-rapport inzake 'transfer pricing' en van de praktische toepassing van het Europees Verdrag van 23 juli 1990, in de toekomst meer aandacht zal besteden aan de problematiek van (grensoverschrijdende) interne verrekenprijzen.

In de praktijk zijn de eerste signalen daarvan reeds teruggevonden in de verhoogde aandacht van de cel (Controlecentrum Brussel I) inzake de marktconformiteit van de aangerekende vergoedingen voor de dienstverlening van coördinatiecentra aan de groepsleden (Deblauwe, 1994). Vooral de aangerekende tarieven van door de coördinatiecentra verstrekte leningen en van de verleende technische bijstand werden onder de loep genomen. Opgemerkt moet worden dat de cel zich bij de beoorde-

ling van het abnormaal of goedgunstig karakter niet steeds gehouden heeft aan de principes en de praktijk van de heersende rechtspraak, noch aan de door de OESO voorgehouden principes en richtlijnen om het 'arm's length'-karakter van interne verrekenprijzen te bepalen (waar de Belgische belastingadministratie nochtans in haar administratieve commentaar naar verwijst). Dat de Belgische belastingadministratie zich daarvan bewust is, blijkt deels uit het feit dat zij zich grotendeels beperkt heeft tot het corrigeren van transacties met Belgische groepsleden.

In het licht van deze nieuwe ontwikkelingen is het voor de in en vanuit België opererende ondernemingen aan te raden dat ze op een proactieve wijze de prijszetting van hun groepstransacties onder de loep nemen, om na te gaan of ze de aangerekende prijzen kunnen onderbouwen met harde feiten, documentatie en procedures om het normale karakter ervan te kunnen aantonen op of naar aanleiding van een vraagstelling of onderzoek van de Belgische belastingadministratie.

Zo zal men binnen en buiten de groep de volgende informatie dienen te verzamelen:

- (1) kenmerken, voorwaarden en gangbare praktijken van de markt waarbinnen de groepsvennootschappen tussen onafhankelijke derden opereren; en
- (2) een analyse van de functies die worden uitgeoefend door de groepsentiteiten die bij de transacties betrokken zijn (de zogenaamde 'functionele analyse', die o.a. zeer belangrijk is in de discussies over 'transfer pricing' in de Verenigde Staten van Amerika).

Deze functionele analyse moet het mogelijk maken de toekenning van een grotere vergoeding te verantwoorden aan die ondernemingen binnen de groep die de meeste en de meest risicovolle taken voor hun rekening nemen. Als mogelijke taken onderscheiden we onderzoek en ontwikkeling, productie, marketing, verkoop en distributie, administratie enz. Typische risico's zijn het markt-, voorraad-, debiteuren- en wisselrisico. Zo zal het bij de bepaling van de vergoeding van een productievennootschap van belang zijn of deze optreedt als maakloonwerker of als een volwaardige productie-eenheid.

In de praktijk zal de functionele analyse neerkomen op:

- (1) het afnemen van interviews van personen binnen de groep (leden van het commercieel, technisch en administratief personeel) die bij het prijszettingsproces betrokken zijn;

- (2) het verzamelen van interne documentatie zoals organigrammen, beleidsnota's inzake interne verrekenprijzen, overeenkomsten en details inzake de aard en de kostprijs van de geleverde goederen en diensten binnen de groep, enz.; en
- (3) het inwinnen van informatie bij concurrenten, beroepsverenigingen en officiële instanties. Op basis van de verkregen informatie zal men de beschikbare informatie en procedures moeten bijwerken respectievelijk aanpassen, of eventueel het groepsbeleid inzake 'transfer pricing' (inclusief documentatie, keuze van interne-verrekenprijsmethode en te volgen procedure) volledig opnieuw moeten uitwerken.

Zowel de informatieverzameling als de daaruit afgeleide acties dienen nauwlettend binnen de groep te worden opgevolgd en, indien nodig, tijdig bijgewerkt, zodat het 'transfer pricing'-beleid actueel blijft en de groepsentiteiten voorbereidt op toekomstige controles vanwege de belastingadministratie.

Besluit

De Belgische belastingadministratie beschikt over wetsbepalingen die het haar mogelijk maken om corrigerend op te treden ten opzichte van 'cross border transfer pricing'-verrichtingen die belastbare inkomsten aan België ontnemen om ze naar het buitenland te transfereren. Zij heeft echter slechts zelden een standpunt ingenomen inzake de praktische toepassing van die wetsbepalingen. Voor concrete toepassingen dient de Belgische belastingplichtige te rade te gaan bij rechtspraak en administratieve beslissingen in het kader van de rullingprocedure.

De oprichting van een speciale cel binnen de belastingadministratie en haar optreden bij de coördinatiecentra, alsook de aandacht die de 'transfer pricing'-problematiek zal krijgen door het nieuwe OESO-rapport en de toepassing van het Europees Verdrag van 23 juli 1990 zullen ongetwijfeld aanleiding geven tot een meer ervaren belastingadministratie. Voor de ondernemingen ontstaat meer en meer de noodzaak aan een goed gefundeerd en doordacht beleid inzake 'transfer pricing'.

Bibliografie

- AMAND, C., BEHAEGHE, I. e.a. (1993), 'Fiscaal Jaaroverzicht 1992', *De Fiskale Koerier*, 15 januari, blz. 1-267.
- COPPENS, H. (1987), 'Artikelen 53 en 115 W.I.B. ter zake van abnormale of goedgunstige voordelen tussen verbonden Belgische ondernemingen', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, nr. 74, november-december, blz. 273-290.
- DEBLAUWE, R. (1994), 'Prijzetting tussen verwante bedrijven', *Fiskale kroniek, De Standaard*, 1 december.
- DEROORT, J., 'Maatregelen ter vermindering van internationale belastingontwijking', *Vennootschap en belastingen*, Antwerpen, Kluwer, Deel XIII, hoofdstuk 4.
- DILLEN, L. (1991), 'Abnormale en goedgunstige voordelen: fiscale aspecten verbonden aan handelingen tegen "overprijs" respectievelijk "onderprijs"', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, nr. 104, september, blz. 235-259.
- HAELTERMAN, A. en DERYCKE, H. (1995), 'De voorafgaande fiscale akkoorden: procedure en praktijkervaringen', *Tijdschrift voor Rechtspersoon en Vennootschap*, nr. 1, blz. 3-25.
- HUYGHE, A. (1994), 'Attractieve nieuwe regeling voor Belgische distributiecentra', *Fiskoloog Internationaal*, nr. 133, 15 december, blz. 1-3.
- HUYSMAN, S. (1994), *Fiscale winst: theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Biblio, 408 blz.
- NIETVELT, R. (1995), 'Winstcorrecties: Europees Arbitrageverdrag in werking', *Fiskoloog*, nr. 523, 14 juni, blz. 1-2.
- PEETERS, B. (1989), 'Het OESO-rapport inzake thin capitalisation en het Belgisch fiscaal recht', *Tijdschrift voor Rechtspersoon en Vennootschap*, nr. 2, blz. 103-121.
- PEETERS, B. (1993a), 'De interpretatie van dubbelbelastingovereenkomsten', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, nr. 119, juli-augustus, blz. 175-192.
- PEETERS, B. (1993b), 'Koersverschillen en abnormale en goedgunstige voordelen', *Fiskoloog Internationaal*, nr. 117, 15 augustus, blz. 5-7.
- PEETERS, B. (1994), 'Over het steeds groeiende belang van de transfer pricing problematiek', *Fiskoloog Internationaal*, nr. 131, 15 oktober, blz. 1-5.
- PEETERS, B. en VANOORBEEK, H. (1994), 'OESO-Modelverdrag 1992 en nieuwe commentaar: ondernemingsgerichte analyse', *Fiduciaire Berichten*, augustus, blz. 143-179.
- PEETERS, B. en CAUWENBERGH, P. (1993), 'Indirecte winstverschrijvingen binnen multinationale vennootschapsgroepen: ontwikkelingen sinds de Wet van 28 juli 1992', *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, nr. 6-7, juni-juli, blz. 161-178.
- PLASSCHAERT, S. (1994), 'Nieuwe ontwikkelingen inzake de behandeling van transfertprijzen in multinationale ondernemingen', *Economisch en Sociaal Tijdschrift*, nr. 3, blz. 407-432.
- SALIEN, V. (1992), *Wet van 28 juli 1992*, Diegem, Ced-Samsom, 226 blz.
- TANG, R.Y.W. (1992), 'Transfer pricing in the 1990's', *Management Accounting*, februari, blz. 22-26.
- THILMANY, J. (1994), 'Winstoverdrachten', *Fiscale documentatie Vandewinckele*, IV. Personen-, vennootschaps- en rechtspersonenbelasting, belasting van niet-inwoners, Actuele voorinformatie, Ced-Samsom, nr. 19, 20 december, 227 blz.

- VAN CROMBRUGGE, S. (1984a), *De juridische en fiscale eenheidsbehandeling van vennootschappen*, Antwerpen, Kluwer, blz. 408-462.
- VAN CROMBRUGGE, S. (1984b), 'Veinzingsvermoeden, aftrekbaarheidsvoorwaarden en bewijslast in artikel 46 van het Wetboek der Inkomstenbelastingen', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, nr. 47, blz. 151-155.
- VAN CROMBRUGGE, S. (1988), 'Het arm's length-criterium bij multinationale groepen in het Belgisch fiscaal recht: over winstverschuivingen en abnormale voordelen tussen verbonden ondernemingen', *Tijdschrift voor Rechtspersoon en Vennootschap*, nr. 2, blz. 75-85.
- VAN CROMBRUGGE, S. (1994a), 'Abnormale voordelen toegekend aan een eigen buitenlandse inrichting: geen probleem?', *Fiskoloog*, nr. 460, 24 februari, blz. 2-5.
- VAN CROMBRUGGE, S. (1994b), 'Ontgoochelende ruling over afstand van schuldverdring binnen een vennootschapsgroep', *Fiskoloog*, nr. 469, 28 april, blz. 1-3.
- VAN CROMBRUGGE, S. (1994c), 'Financiële hulp aan dochtermaatschappijen in moeilijkheden: geen abnormaal voordeel', *Fiskoloog*, nr. 476, 23 juni, blz. 6-7.
- VAN DER BRUGGEN, E. (1994), 'Werken Belgische anti-ontwijkingsmaatregelen door in een verdragsituatie', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, nr. 130, blz. 262-282.
- VAN DYCK, J. (1995), 'Rulings: een geheim leven', *Trends*, 15 juni, blz. 82-83.

Abstract

Tax Update of the Belgian Cross Border Transfer Pricing Issue

Business groups which operate and have been structured internationally, are aiming at minimising their consolidated profit after taxes. They will try to realise this through adjusting their transfer prices for goods delivered and services rendered. The tax authorities of the country from which taxable income is transferred abroad will try to correct this. The Belgian tax authorities dispose of a number of specific provisions in the tax code, aiming to prevent such profit transfers. As the Belgian tax authorities have not developed an official point of view with respect to the practical application of those provisions and to the applied methodology, the taxpayer has to consult jurisprudence and administrative decisions in order to ascertain himself of the positions taken. Transfer pricing adjustments may lead to international economic double taxation. One may try to avoid this double taxation by appealing on the mutual agreement procedure, if foreseen in the double tax treaty concerned or on the European Arbitration convention. Taking into account the recent developments with the Belgian tax authorities (ruling procedure and formation of a special task force) and the new OECD report on transfer pricing, the issue of cross border transfer pricing will gain current interest and the necessity of a proper group policy with respect to transfer pricing will become more important.

ONTSLAG ? GEBLOKKEERD ?



Prangende problemen zowel voor de personeelsverantwoordelijke als voor U!

Steeds meer bedrijven schakelen daarom deskundigen in voor de outplacement procedure (bij ontslag) of voor career-counselling (bij blokkering).

Een consultant gespecialiseerd in top-management problemen staat U terzijde bij de voorbereiding en in alle fasen van de begeleiding.

Raadpleeg ons **tijdig** vrijblijvend.

Vòòr het te duur is voor U en te laat is voor hen!

V.V.O. Vlaamse Vennootschap voor Outplacement

*Erkenning Outplacement-bureau VG. O.U.007
Lid van de Nationale Vereniging van Outplacement Bureau's*

a europa outplacement network company

consulenten : Roger De Cadt Frieda Buyse
 Luc Raskin Etienne Van Aelst
 Frans Van Hoeck Walter Resselers

psychologe : Helena De Bièvre - Crokaert

Antwerpse steenweg 124 - 2650 Aartselaar
Tel.: 03/887 2077 - Fax: 03/887 10 16

V.V.O. Outplacement International

Leuvensesteenweg 613 P.R. Sari-Tilman, Centre Socran
1930 Zaventem (Brussel) Avenue Pré-Ailly, B-4031 Liège
Tel.: 02/757 90 24 Tél.: 041/67 85 91
Fax : 02/757 90 61 Fax : 041/67 83 00

Erkenning Outplacement-bureau VG. O.U.008



Office Coffee Service,
een dienstverlening waar wij thuis in zijn!
Meer dan 9.000 klanten zijn daar
het bewijs van!

Onze succesformule:

Dit toestel volledig kosteloos bij U,
inclusief alle nazicht en onderhoud.
U betaalt **enkel** de koffie en de
bijproducten!

Wenst U meer inlichtingen of
een apparaat op proef, aarzel dan niet
ons **vrijblijvend** te contacteren:



M.C.S. N.V.

Haachtsesteenweg 101
B-1820 Melsbroek

Tel. (02) 751.81.54
Fax (02) 751.79.43