

DE DOCUMENTATIEPLICHT INZAKE TRANSFER PRICING: WERKING EN IMPLICATIES

Aantal woorden: 23.901

Bonckaert Jens

Stamnummer: 01304742

De Muer Eron

Stamnummer: 01305194

Promotor: Prof. dr. Annelies Roggeman

Commissaris: Pieter Buyl

Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van:

Master of Science in de Handelswetenschappen

Academiejaar: 2016 - 2017

DE DOCUMENTATIEPLICHT INZAKE TRANSFER PRICING: WERKING EN IMPLICATIES

Aantal woorden: 23.901

Bonckaert Jens

Stamnummer: 01305194

De Muer Eron

Stamnummer: 01304742

Promotor: Prof. dr. Annelies Roggeman

Commissaris: Pieter Buyl

Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van:

Master of Science in de Handelswetenschappen

Academiejaar: 2016 - 2017

VERTROUWELIJKHEIDSCLAUSULE / CONFIDENTIALITY AGREEMENT

PERMISSION

Ondergetekenden verklaren dat de inhoud van deze masterproef mag geraadpleegd en/of gereproduceerd worden, mits bronvermelding.

We declare that the content of this Master's Dissertation may be consulted and/or reproduced, provided that the source is referenced.

Naam student/name student: Jens Bonckaert

Handtekening/signature

Naam student/name student: Eron De Muer

Handtekening/signature

VOORWOORD

Met deze masterproef wensen we onze universitaire carrière binnen de opleiding handelswetenschappen in schoonheid te beëindigen. Aangezien we in de loop van het academiejaar van verschillende personen hulp kregen, willen we deze personen uitdrukkelijk bedanken.

Vooreerst willen we onze promotor, Prof. Dr. Roggeman bedanken om ons in de richting van dit interessante en uitdagende onderwerp te sturen. Daarnaast willen we haar en ook onze commissaris, de heer Buyl bedanken voor hun kritische en richtinggevende opmerkingen.

Ook wensen we onze dank uit te drukken tegenover de medewerkers op de fiscale afdelingen van de kantoren BDO Gent en Ernst & Young Gent voor hun advies. Onder deze personen verdienen Sarne Willo (BDO) en Dieter Temmerman (Ernst & Young) onze bijzondere dank voor hun tijd en expertise.

Ten slotte danken wij onze ouders en familie voor hun onvoorwaardelijke steun tijdens onze studies en de kansen en mogelijkheden die ze ons boden.

Jens Bonckaert

Eron De Muer

Maldegem, 26 mei 2017

Inhoudsopgave

Inleiding.....	1
Deel 1: theoretisch kader en literatuuronderzoek	3
1. Begrippenkader.....	3
1.1. Belastingontduiking of belastingfraude.....	3
1.2. Belastingontwijking	3
1.3. Multinationale onderneming (MNO).....	6
2. Belastingontwijkingstrategieën	9
2.1. Dubbele non-taxatie	9
2.2. Treaty shopping.....	10
2.3. Minimalisatie belastbare basis in zwaar belaste jurisdictie.....	10
2.4. Transfer Pricing.....	11
2.4.1. Basisvoorbeeld transfer pricing	12
2.4.2. Transfer pricing methoden	13
2.4.2.1. Traditionele transactiemethoden	13
2.4.2.1.1. CUP-methode.....	13
2.4.2.1.2. RP-methode	14
2.4.2.1.3. CP-methode	15
2.4.2.2. Transactiewinst methoden	16
2.4.2.2.1. TNM-methode	16
2.4.2.2.2. PS-methode.....	17
2.4.3. Belang van transfer pricing documentatie.....	19
3. Kadering verrekenprijslandschap.....	20
3.1. Uitdagingen transfer pricing.....	20
3.2. Actoren	20
3.2.1. Onderneming voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO).....	20
3.2.1.1. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).....	20
3.2.1.1.1. Actiepunten 8 t.e.m. 10	22
3.2.1.1.2. Actiepunt 13.....	23
3.2.1.2. Transfer pricing-richtlijnen.....	24
3.2.2. De Europese Unie	24
3.2.2.1. Mission Statement Europese Commissie inzake fiscaliteit	24
3.2.2.2. EU-Richtlijn 15 februari 2011.....	25
3.2.2.3. EU-Richtlijn 25 mei 2016.....	26
3.3. Implementatie in Belgische wetgeving van BEPS-actiepunt 13.....	28
4. Belgisch wetgevend verrekenprijskader	29
4.1. Verleend abnormaal of goedgunstig voordeel: artikel 26 WIB 92	29
4.2. Verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel: artikelen 79 en 207, lid 2 WIB 92.....	30
4.3. Artikel 185, § 2 WIB 92	31
4.4. Conclusie	32
5. De documentatieplicht in België	33
5.1. Documentatieverplichting door de jaren heen	33
5.2. Situering in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992.....	36

5.3.	Begrippenkader	36
5.4.	Het groepsdossier	37
5.5.	Het lokaal dossier	41
5.5.1.	Algemene ondernemingsinformatie	42
5.5.2.	Gedetailleerd inlichtingenformulier per bedrijfseenheid	44
5.5.3.	Aanvullende praktische informatie	47
5.6.	Het landenrapport	47
5.6.1.	Algemeen	47
5.6.2.	Toelichting Belgisch Staatsblad	48
5.6.3.	Verplichting tot indiening	51
5.6.3.1.	Uiteindelijke moederentiteit	51
5.6.3.1.1.	Begrip	51
5.6.3.1.2.	Belgische groepsentiteit als uiteindelijke moederentiteit	51
5.6.3.1.3.	Meerdere uiteindelijke moederentiteiten binnen de Europese Unie	53
5.6.3.2.	Surrogaatmoederentiteit	54
5.6.3.3.	Artikel 321/6 WIB 92	55
5.7.	Andere Documenten	56
Deel 2:	Empirisch onderzoek	58
6.	Landenstudie	58
6.1.	Nederland	58
6.1.1.	Landenrapport	58
6.1.2.	Groepsdossier en lokaal dossier	59
6.1.3.	Timing	59
6.1.4.	Bewijslast	60
6.1.5.	Sancties	60
6.2.	Duitsland	60
6.2.1.	Landenrapport	61
6.2.2.	Groepsdossier en lokaal dossier	61
6.2.3.	Timing	61
6.2.4.	Bewijslast	62
6.2.5.	Sancties	62
6.3.	Frankrijk	63
6.3.1.	Landenrapport	63
6.3.2.	Light documentatie en volledige documentatie	63
6.3.3.	Timing	64
6.3.4.	Bewijslast	65
6.3.5.	Sancties	65
6.4.	Luxemburg	66
6.5.	Polen	66
6.5.1.	Landenrapport	66
6.5.2.	Groepsdossier en lokaal dossier	67
6.5.3.	Timing	68
6.5.4.	Bewijslast	68
6.5.5.	Sancties	69
6.6.	Samenvattende tabel	70
6.7.	Conclusie	71

7. Bedrijfseconomische impact	72
7.1. Methodologie interview	72
7.1.1. Semigestructureerd interview	72
7.1.2. Interviewhandleiding	74
7.1.2.1. Introductie	74
7.1.2.2. Afsluiting	75
7.1.3. Het interviewverslag	75
7.2. Implicaties documentatieverplichting	75
7.2.1. Strekking van de verplichting	75
7.2.1.1. Drempelwaarden	75
7.2.1.2. Kwalificatie als MNO	77
7.2.2. Transfer pricing model	77
7.2.3. Immateriële activa	78
7.2.4. Transparantie	79
7.2.5. Fiscale gunstregimes	80
7.2.6. Kostprijs	80
7.2.7. Optimalisatie	81
7.2.8. Sancties	82
7.2.9. Varia	83
7.3. Praktische verduidelijkingen fiscus	84
7.3.1. Startdatum indieningstermijn groepsdossier	84
7.3.2. Vaste inrichtingen	84
7.3.3. Fusies en splitsingen	86
7.3.4. Notificatieverplichting	86
7.3.5. Business Units	87
7.3.6. Pragmatische houding fiscus	87
7.3.7. Varia	88
Conclusie	89
Bibliografie	91
Bijlagen	97

INLEIDING

Op 12 mei 2016 kopte De Morgen: “België op één na grootste Europees belastingparadijs voor multinationals”. “McDonald’s secret Luxembourg tax deal”, luidde The Financial Times op 7 juni 2016. Op 23 september 2016 publiceerde De Tijd het dossier “De Bahama's-route van Fernand Huts”. Het is dus duidelijk dat het gedrag van grote ondernemingen steeds meer onder de loep genomen wordt door de media waardoor de man in de straat vandaag de dag ook interesse heeft in het reilen en zeilen van grote ondernemingen. Het doen en laten van deze ondernemingen is niet langer iets wat enkel de leiding en haar werknemers aanbelangt. Ook de verantwoordelijkheden naar de maatschappij toe worden de dag van vandaag in haar geheel besproken. Gecombineerd met de grote veranderingen die de huidige maatschappij ondergaat (klimaatopwarming, globalisering, digitalisering etc.) zorgt dit voor een geheel andere context waarin de onderneming terecht komt.

Bovenstaande heeft onder meer een grote impact op de fiscaliteit. Overheden kampen met begrotingstekorten die ze proberen opvangen met bijdragen van o.a. grote ondernemingen. Gezien de internationale context waarin deze opereren, proberen zij hun globale belastingdruk te verlagen door voordelen die de verschillende jurisdicties bieden tegenover elkaar uit te spelen en zo goed mogelijk te combineren. Hiertoe zijn verschillende technieken¹. In dit werkstuk wordt dieper ingegaan op de methode van verrekenprijzen, ook wel *transfer pricing* genoemd.

De problematiek van verrekenprijzen komt meer en meer onder de aandacht van belastingplichtigen en belastingautoriteiten. Deze groeiende tendens is zowel in België als in het buitenland te merken. Ook het groeiend belang dat de administratie aan de verrekenprijspolitiek hecht, duidt erop dat *transfer pricing* een brandend actueel onderwerp binnen de fiscaliteit is. Het belang van *transfer pricing* voor de Belgische belastingadministratie is duidelijk te merken aan de verdrievoudiging in tien jaar tijd van het aantal personeelsleden dat zich volledig richt op verrekenprijzen². Vragen naar de toegepaste verrekenprijzen en hun onderbouwing nemen toe

¹ Zie hoofdstuk 2: Belastingontwijkingstrategieën

² D. TEMMERMAN, Senior Manager International Tax Services Ernst & Young, persoonlijke communicatie, 18 april 2017.

bij fiscale controles en ook de kennis van de belastingadministratie m.b.t. deze materie vergroot stelselmatig³. Het hoeft dus niet gezegd te worden dat een goede documentatie van het verrekenprijsbeleid steeds noodzakelijker is. De nieuw ingevoerde verplichting m.b.t. deze documentatie voor ondernemingen moet de overheden nog meer in staat stellen hun rechtmatig deel van de winst te belasten.

Dit werkstuk behandelt de algemene werking van deze documentatieplicht en de hieruit voortvloeiende implicaties. Er wordt een eerste inschatting gemaakt van de problemen met behulp van input verkregen via professionals uit het werkveld. Daarnaast voorziet deze verhandeling in een overzicht van bedenkingen m.b.t. de documentatieplicht.

³ N. REYPENS, "Verrekenprijzen in België", *AFT*, 2013, 4.

DEEL 1: THEORETISCH KADER EN LITERATUURONDERZOEK

1. BEGRIPPENKADER

1.1. BELASTINGONTDUIKING OF BELASTINGFRAUDE

Bij belastingontduiking of belastingfraude – ook wel *tax evasion* genoemd – kan men niet langer spreken van wettelijk gedrag, ook niet als gedrag waarvan men kan betwisten dat het legaal is. Het betreft hier onmiskenbaar illegale activiteiten die een verlaging van de belastingdruk veroorzaken. In dit geval wordt de fiscale wet geschonden en kan men dus spreken van onwettelijk gedrag. Het verschil tussen belastingontduiking en -fraude ligt hem in de opzet. Bij belastingfraude spreekt men expliciet van opzettelijke ontduiking van belastingen en is er veelal een strafrechtelijk vervolg aan gekoppeld⁴.

Belastingfraude en belastingontduiking zijn de afgelopen jaren een almaar grotere uitdaging geworden en vormen thans een grote reden tot bezorgdheid, zowel in de Europese Unie als op mondiaal niveau. In dit verband kan een automatische uitwisseling van inlichtingen tussen verschillende belastingautoriteiten een belangrijk instrument vormen. De Europese Commissie en de Raad van de Europese Unie benadrukten dit reeds verscheidene keren in hun publicaties⁵.

1.2. BELASTINGONTWIJKing

Belastingvermijding, belastingontwijking of '*de keuze van de minst belaste*' weg kan men situeren naast belastingontduiking. In tegenstelling tot belastingontduiking wordt belastingontwijking wel als legaal aanzien. Er is sprake van een wettelijke handeling en dus geen schending van de fiscale wet zoals bij belastingontduiking. De belastingplichtige heeft de mogelijkheid om te kiezen voor de minst belaste weg. Binnen belastingontwijking wordt echter vaak tegen de grens van het legale geacteerd. Het houdt vaak in dat men de letter van de wet enorm strikt interpreteert en belastingvoordeel probeert te halen wanneer dit eigenlijk niet de bedoeling van de wetgever

⁴ O. FARNY, M. FRANZ, P. GERHARTINGER, G. LUNZER, M. NEUWIRTH, M. SARINGER, *Tax avoidance, tax evasion and tax havens*, Wenen, AK Wien, 2015, 4-5.

⁵ Overweging 1, EU-Richtlijn 25 mei 2016

was. Het betreft hier dus een soort van ‘grijze zone’. Een combinatie van dit soort acties kan omschreven worden als agressieve belastingplanning⁶.

Om te beginnen kan worden gesteld dat de keuze van de minst belaste weg vastgelegd wordt door het grondwettelijk fiscaal legaliteitsbeginsel⁷. Geen belasting kan ingevoerd worden dan door de wet of nog *no taxation without representation*. Alles is vrij van belasting tenzij de wetgever het uitdrukkelijk belastbaar stelt en dus specifieke belastingwetten invoert. A. Tiberghien vat bovenstaande als volgt samen: *“Al de wegen die niet door de fiscale wet afgesloten zijn, mogen vrij bewandeld worden. Indien de wetgever “uitwegen” heeft gelaten dan behoort het niet aan de administratie of aan de rechter die uitwegen dicht te maken; dat moet de wetgever maar zelf doen”*⁸.

Vervolgens kan er ook naar het burgerlijk recht gekeken worden. Eén van de belangrijkste principes binnen het burgerlijk recht is het beginsel van contractuele vrijheid. Deze vrijheid omvat ook dat men voor het fiscaal meest voordelige regime kan kiezen.

Er zijn echter voorwaarden, beperkingen aan deze keuze. Ten eerste mag er geen sprake zijn van veinzing of verboden simulatie en ten tweede moet de belastingplichtige de wet respecteren.

De definitie van wat verboden simulatie in elk geval niet is, blijkt uit het *Brepolsarrest* van 6 juni 1961⁹ van het Hof van Cassatie waar zij dit als volgt omschrijft: *“Attendu, d’autre part, qu’il n’y a ni simulation prohibée à l’égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d’un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu’elles leur donnent n’est pas la plus normale”*. Anders gezegd speelt de bedoeling van de partijen dus geen doorslaggevende rol. Fiscale optimalisatie als doel kan weldegelijk, ook indien dit doel niet door de wet beoogd wordt. Verder moeten alle gevolgen

⁶ O. FARNY, M. FRANZ, P. GERHARTINGER, G. LUNZER, M. NEUWIRTH, M. SARINGER, *Tax avoidance, tax evasion and tax havens*, Wenen, AK Wien, 2015, 4-5.

⁷ Artikel 170 GW

⁸ B. PEETERS, “De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?”, *AFT*, 2010, nr. 03, 4-42.

⁹ Cass. 6 juni 1961, *Pas.*, 1961, I, 1082.

van de overeenkomst gedragen worden, de belastingplichtige moet bijgevolg de wet respecteren. Ook is het niet verplicht de ‘meest normale weg’ te volgen¹⁰.

Binnen het Wetboek van de inkomstenbelasting kan binnen de antimisbruikbepaling van artikel 344 § 1 een definitie gevonden worden van wat veinzen concreet inhoudt. Dit artikel stelt het volgende: *“Aan de administratie kan niet worden tegengeworpen, de rechtshandeling noch het geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt, wanneer de administratie door vermoedens of andere in artikel 340 bedoelde bewijsmiddelen en aan de hand van objectieve omstandigheden aantoont dat er sprake is van fiscaal misbruik. Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belastingplichtige middels de door hem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen één van de volgende verrichtingen tot stand brengt:*

1° een verrichting waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst;

2° een verrichting waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft¹¹.”

Deze bepaling zorgt ervoor dat de Administratie constructies die een fiscaal misbruik inhouden naast zich neer kan leggen.

Een verdere beperking valt te vinden in het feit dat de belastingplichtige de wet moet respecteren. Met ‘wet’ wordt hier niet enkel de belastingwet bedoeld maar gaat het om de wet in brede zin. Een fiscalist verkrijgt dus geen uitzondering op algemeen geldende regels.

In dit werkstuk wordt de nadruk gelegd op *tax avoidance*, de zogenaamde ‘grijze zone’. Multinationals die een agressief beleid voeren inzake belastingen hebben een grote impact op de

¹⁰ B. PEETERS, “De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?”, *AFT*, 2010, nr. 3, 4-42.

¹¹ Artikel 344, §1 WIB 92

omgeving rond hen. Grote dochterbedrijven van multinationals hebben gemiddeld een belastingdruk die 30 procent lager ligt dan bij gelijkaardige zuiver nationale bedrijven¹². Er zijn zeer veel verschillende factoren die bijdragen tot deze lagere belastingdruk. *Transfer pricing* kan hier o.a. één van de factoren zijn. Het is één van de belangrijkste oorzaken waarom het topic van dit werkstuk zo brandend actueel is. Het mogelijk effect van *transfer pricing* op de belastingdruk waardoor bedrijven minder belastingen betalen, bewijst het belang van en de nood aan de documentatieplicht inzake verrekenprijzen.

Ook binnen de kmo-sector speelt belastingontwijking een belangrijke rol. Aangezien kmo's in mindere mate van deze strategieën gebruik kunnen maken doordat zij vaak enkel lokaal werken, bezorgt dit hen een aanzienlijk concurrentienadeel. De impact van deze 'oneerlijke concurrentie' is niet te onderschatten. In een persbericht van de Europese Commissie¹³ werd aangehaald dat sommige multinationals tot zelfs driemaal minder belastingen betalen door gebruik te maken van bepaalde fiscale constructies. Ook P. Buyl vond reeds dat multinationals globaal gezien merkelijk minder belastingen betalen dan kmo's¹⁴.

1.3. MULTINATIONALE ONDERNEMING (MNO)

Om te beginnen gebruiken we de term *enterprise* of onderneming en niet *corporation* omdat de eerste term toelaat verschillende juridische structuren te betrekken en niet gebonden is aan een welbepaalde vennootschapsrechtelijke structuur¹⁵. Een MNO is een groep, een soort netwerk dat zich over verschillende landen uitstrekt. In elk land van activiteit is een vennootschap opgericht naar het recht van dat land en dus volgens de regels van dat land¹⁶.

¹² P. EGGER, W., EGGERT, H., WINNER, "Saving taxes through foreign plant ownership", *Journal of International Economics*, 2010, 99-108.

¹³ "Europese Commissie wil regels voor fiscale transparantie voor multinationals", http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1349_nl.htm (consultatie op 25 mei 2017).

¹⁴ P., BUYL, "Hebben Belgische kmo's een hogere belastingdruk in vergelijking met grote Belgische ondernemingen en multinationals", working paper, 2017.

¹⁵ P. MUCHLINKSI, *Multinational enterprises and the law*, Oxford, Blackwell, 2007, 5-7.

¹⁶ M.u.v. vaste inrichtingen.

In de literatuur zijn verschillende definities terug te vinden voor wat nu juist een multinationale onderneming is. Maar algemeen wordt vaak de definitie teruggevonden die ook R. Caves¹⁷ hanteert: *“an enterprise that controls and manages production establishments - plants - located in at least two countries”*. Ook de OESO¹⁸, de organisatie voor economische samenwerking en ontwikkeling, geeft een algemene definitie: *“these usually comprise companies or other entities established in more than one country and so linked that they may co-ordinate their operations in various ways”*. De mate van zelfstandigheid, afhankelijkheid van een bepaalde entiteit speelt geen rol. Ook het aandeelhouderschap kan evengoed bij de overheid liggen.

In dit werkstuk wordt een onderneming als multinationalaal aanzien indien ze actief is in minstens twee verschillende landen (*supra* definitie R. Caves). Dit komt ook terug in artikel 321/1, 3° van het Wetboek inkomstenbelasting 1992 (hierna: WIB 92): *“elke groep die twee of meer ondernemingen omvat die van een verschillend rechtsgebied¹⁹ inwoner zijn, of die een onderneming omvat die inwoner is van het ene rechtsgebied en in een ander rechtsgebied aan belasting onderworpen is ter zake van de werkzaamheden die met behulp van een vaste inrichting worden uitgeoefend”*. Dit artikel handelt specifiek in de context van *transfer pricing* waar verder in dit werk dieper op ingegaan wordt. De definitie wordt gekwantificeerd met criteria waarvan de onderneming er ten minste één moet voldoen. Het overschrijden van één van deze criteria geeft rechtstreekse aanleiding tot het opmaken van de documentatie stukken inzake transfer pricing²⁰. Er rust dus een verplichting op de schouders van deze onderneming.

De criteria zijn de volgende²¹:

- Het totaal van 50 miljoen EUR aan bedrijfs- en financiële opbrengsten, met uitzondering van niet-recurrente opbrengsten;

¹⁷ R. CAVES, *Multinational Enterprise and Economic Analysis*, Cambridge, Cambridge University Press, 1996, 1.

¹⁸ OECD, *Guidelines for Multinational Enterprises*, 2007, 12.

¹⁹ Land waar de multinationale groep actief is

²⁰ M.u.v. het landenrapport (*supra* p.47)

²¹ Artikel 321/4, §3 WIB 92

- Een balanstotaal van 1 miljard EUR;
- Een jaarlijkse gemiddeld personeelsbestand van 100 voltijds equivalenten.

Deze beoordeling moet gemaakt worden op basis van de individuele jaarrekening van de Belgische entiteit - vennootschap of vaste inrichting voor het voorgaande boekjaar.

Bovenstaande kwantitatieve voorwaarden zijn bewust gekozen aangezien deze ook gebruikt worden om uit te maken indien een multinationale onderneming al dan niet moet voldoen aan de documentatieverplichting inzake transfer pricing zoals later zal besproken worden.

2. BELASTINGONTWIJKINGSTRATEGIEËN

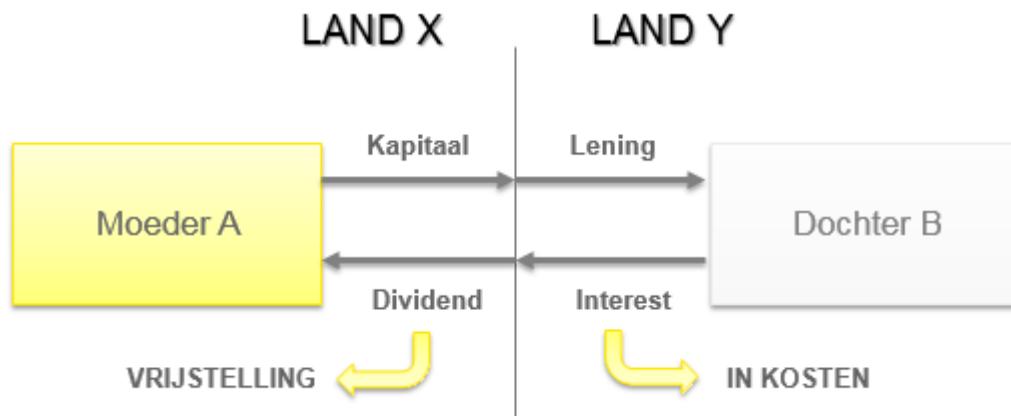
Om dit werkstuk te kaderen, worden de belangrijkste belastingontwijkingstrategieën aangehaald. Enkele van de belangrijkste strategieën zijn: nastreven van dubbele non-taxatie, *treaty shopping*, winst verscheping d.m.v. *transfer pricing*, financieringsactiviteiten, intellectueel eigendomsrecht etc.²² Gezien het belang van transfer pricing voor dit werk, komt dit uitgebreider aan bod dan de andere strategieën.

Het gemeenschappelijk doel van deze strategieën is duidelijk, namelijk globaal gezien minder belastingen betalen. Dit is mogelijk door de belastbare basis te drukken of door de globale belastingpercentage te verlagen. Het verlagen van de belastbare basis kan bijvoorbeeld gedaan worden door optimaal gebruik te maken van incentives als de notionele interestaftrek in België. Het naar beneden halen van de globale belastingdruk daarentegen kan bijvoorbeeld gebeuren door winstverschuiving aan de hand van financieringsconstructies.

2.1. DUBBELE NON-TAXATIE

Dubbele non-taxatie kan nagestreefd worden doordat er bepaalde distorsies bestaan tussen verschillende jurisdicties. Als twee verschillende staten fiscaal niet optimaal afgesteld zijn t.o.v. elkaar, bestaat de kans op dubbele niet-taxatie. Deze opportuniteiten worden vaak uitgebuit door MNO's. Een praktijkvoorbeeld hiervan is dat een bepaald bedrag, verstrekt door moedervernootschap A in land X aan haar dochtervennootschap B in land Y, in land X aanzien wordt als kapitaal maar in land Y als lening (cfr. figuur 1). In land X zal vennootschap A voor de vergoeding de moeder-dochterrichtlijn kunnen invoeren waardoor dividenden (grotendeels) vrijgesteld worden van vennootschapsbelasting. In land Y zal vennootschap B de vergoeding voor het bedrag als kost kunnen inbrengen. Hierdoor zal de vergoeding dus zowel in land X als in land Y niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn. Actueel wordt tegen dit soort constructies echter wel strijd tegen gevoerd door multinationale instanties zoals de OESO.

²² OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013, 33-46.



Figuur 1: dubbele non-taxatie

2.2. TREATY SHOPPING

Een tweede alom bekende strategie is die van de zogenaamde *treaty shopping*. Bij deze strategie zoekt de multinational naar opportuniteiten door gebruik te maken van bilaterale dubbelbelastingverdragen. Een vrijstelling van belasting in de ene staat en een belastingbeperking in de andere staat kan heel wat voordeel opleveren. Zo bepaalt het dubbelbelastingverdrag tussen België en Ierland bijvoorbeeld dat de belasting op interesten maximaal 15 procent mag bedragen²³. Gelet op het in België geldende tarief voor de roerende voorheffing van 30 procent, kan de multinational in België een belastingbesparing van de helft doen door het eerder genoemde dubbelbelastingverdrag in te roepen.

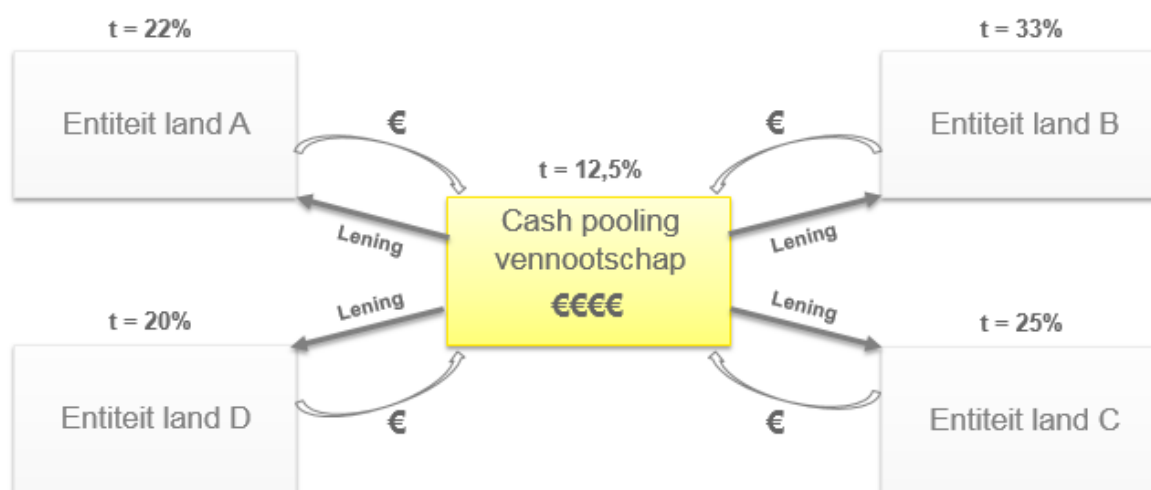
2.3. MINIMALISATIE BELASTBARE BASIS IN ZWAAR BELASTE JURISDICTIE

Naast het nastreven van dubbele niet-belasting en het uitbuiten van verdragen, proberen vele ondernemingen de belasting in zwaar belaste jurisdicties te minimaliseren. Dit is op verschillende manieren mogelijk. De onderneming kan interne royalty-contracten afsluiten waardoor er *royalties* betaald worden vanuit de zwaarst belaste jurisdictie aan een minder belaste jurisdictie en er dus een fiscaal voordeel ontstaat.

Wat ook mogelijk is, is dat de multinationale groep een centrale financieringsvennootschap – ook wel *thesaurievennootschap* of *cash pooling vennootschap* genoemd – opricht in een land met

²³ Artikel 11, Belgium - Ireland Income Tax Treaty (1970).

een lage belastingdruk. Vanuit deze vennootschap worden dan verschillende leningen gegeven aan de andere verbonden ondernemingen. Hierdoor worden de interestopbrengsten gecentraliseerd in een vennootschap met een lagere belastingdruk en zal de globale belastingdruk dalen (cfr. figuur 2). De *thin cap* regel²⁴ zorgt hier echter voor een beperking in de aftrek van interestkosten bij de gefinancierde vennootschappen.



Figuur 2: cash pooling vennootschap

2.4. TRANSFER PRICING

Tot slot kan er door het concept van de verrekenprijzen of *transfer pricing* ook belastingvoordeel gedaan worden. Bij dit concept wil men belastingvoordeel doen door producten intern goedkoper door te verkopen. Hierdoor zou men dus minder winst toewijzen aan zwaar belaste jurisdicties en meer winst aan minder belaste jurisdicties. Dit komt dus opnieuw neer op een belastingvoordeel. Op vlak van transfer pricing bestaat er echter reeds verregaande regulering. Het zal voor een MNO dus niet gemakkelijk zijn om op deze manier substantieel belastingvoordeel te doen. Het algemeen concept achter deze regulering is het *arm's length principle*. Dit houdt in dat de prijzen die gerekend worden aan interne vennootschappen dezelfde

²⁴ In de Belgische wetgeving geïmplementeerd door artikel 198, 11° WIB 92 met een maximale aftrek voor interesten aan verbonden ondernemingen voor een verhouding vreemd vermogen t.o.v. eigen vermogen (specifiek: belaste reserves begin belastbaar tijdperk vermeerderd met gestort kapitaal eind belastbaar tijdperk) van vijf op één.

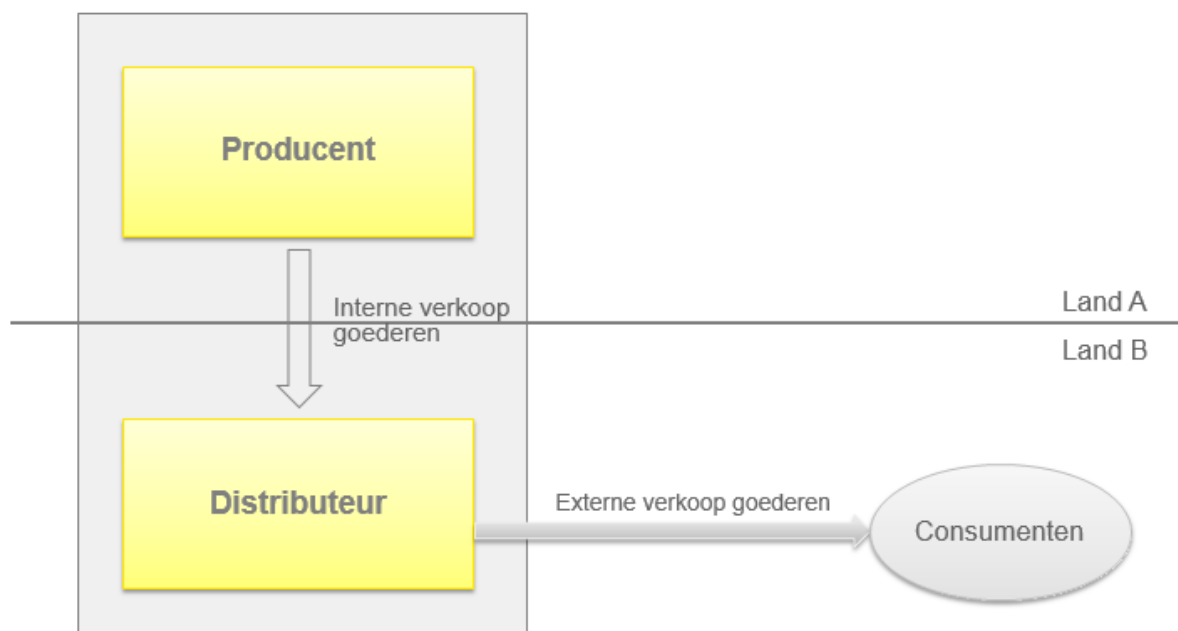
zouden moeten zijn alsof het onafhankelijke vennootschappen waren. Men moet dus van de fictie uitgaan dat het gaat om geheel onafhankelijke partijen. Hiervoor vergelijkt men alle voorwaarden die gelden t.a.v. de verbonden vennootschap met voorwaarden die zouden gelden t.a.v. een derde vennootschap. De basis hiervoor is te vinden in het OESO-modelverdrag, met name in artikel 9, §1.

Art. 185, §2 WIB 92 is de vertaling van het internationaal aanvaarde *transfer pricing*-beginsel in het Belgische recht. Het beoogt te verzekeren dat de belastinggrondslag die het resultaat is van grensoverschrijdende relaties tussen verbonden vennootschappen (of Belgische inrichtingen) die deel uitmaken van een multinationale groep, kan worden aangepast om rekening te houden met het *arm's length*-principe²⁵. Artikel 185 §2 WIB 92 vormt dus als het ware de basis voor het *transfer pricing* beleid in België. Aangezien dit algemeen geldende nationale wetgeving betreft, dient elke vennootschap het *arm's length* principe na te leven.

2.4.1. BASISVOORBEELD TRANSFER PRICING

Figuur 3 illustreert een basisvoorbeeld op vlak van transfer pricing. De producent en de distributeur zijn verbonden ondernemingen aangezien ze beiden onderdeel zijn van een bepaalde multinationale groep. De transactie 'interne verkoop goederen' dient volgens de regels i.v.m. verrekenprijzen *at arm's length* te gebeuren en zal dus moeten plaatsvinden alsof de distributeur in dit geval een onafhankelijke partij was.

²⁵ Y., VERDINGH, *Bestendig Handboek Vennootschapsbelasting (aj. 2017)*, Mechelen, Kluwer, 2017, 1.133 p. - losbladig.



Figuur 3: basisvoorbeeld transfer pricing

Er zijn vijf algemeen aanvaarde methodes om tot verrekenprijzen die *at arm's length* zijn te komen. Er kan o.a. gezocht worden naar een vergelijkbare marktprijs die een concurrent vraagt. Ook kan men de verrekenprijzen gaan berekenen door bepaalde marges te hanteren. Hieronder worden de verschillende methodes verder besproken. De methoden worden verder uitgediept met dien verstande dat voor complexere verrichtingen niet steeds één enkele methode accuraat is en de verschillende methoden die voorhanden zijn dus gecombineerd moeten worden.

Het hoeft niet gezegd te worden dat door het hanteren van de verschillende methodes snel een ander resultaat in een bepaalde lidstaat verkregen kan worden. Dit benadrukt nogmaals het belang van de documentatieplicht inzake verrekenprijzen.

2.4.2. TRANSFER PRICING METHODEN

2.4.2.1. TRADITIONELE TRANSACTIEMETHODEN

2.4.2.1.1. CUP-methode

De *comparable uncontrolled price* methode vergelijkt de aangerekende prijs voor goederen of diensten in een transactie met een verbonden onderneming met een vergelijkbare transactie in

dezelfde of gelijkaardige omstandigheden waarbij het gaat om niet-verbonden ondernemingen²⁶. Deze methode kan zowel intern (dezelfde leverancier aan een onafhankelijke afnemer) als extern (een andere onafhankelijke leverancier aan een onafhankelijke afnemer) bekeken worden.

Voorbeeld

Een Belgische belastingplichtige leverancier verkoopt 1.000 ton van zijn goederen aan 80 euro per ton aan een onafhankelijke Duitse onderneming. Dezelfde Belgische leverancier rekent ook 80 euro per ton aan een Duitse onderneming uit haar groep.

2.4.2.1.2. *RP-methode*

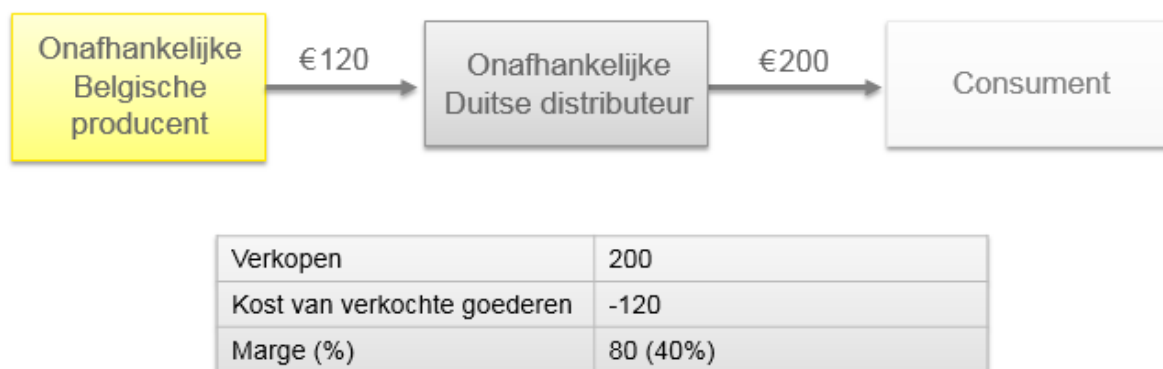
De *resale price* methode start bij de prijs waartegen een product, gekocht van een verbonden onderneming, verkocht wordt aan een onafhankelijke partij. Deze prijs wordt dan verminderd met een gepaste marge berekend op basis van ten eerste de operationele uitgaven van degene die doorverkoopt en ten tweede een fair winstgedeelte voor deze doorverkoper²⁷.

Voorbeeld

Figuur 4 illustreert de RP-methode. De distributeur verkoopt zijn goederen aan 200 euro terwijl hij ze aankoopt aan 120 euro. De hierboven bedoelde marge bedraagt in dit voorbeeld dus 40 procent. Dezelfde marge moet dan ook naar verbonden ondernemingen toe gehanteerd worden bij het gebruik van de RPM-methode.

²⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 63.

²⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 65.



Figuur 4: voorbeeld RP-methode

2.4.2.1.3. CP-methode

De *cost plus* methode start bij de prijs die de producent betaalt aan zijn leveranciers voor de benodigde goederen of diensten die hij gebruikt voor eigen productie of dienstverlening. Ten opzichte van deze prijs wordt zijn brutowinst (dus voor aftrek van eigen kosten) gezet. Deze verhouding dient bij transacties met verbonden ondernemingen toegepast te worden²⁸.

Voorbeeld

Figuur 5 illustreert de CP-methode. Een Belgische producent vraagt een prijs van 200 euro aan een onafhankelijke Duitse distributeur terwijl de kosten die de Belgische producent heeft voor de aankoop van zijn benodigde goederen of diensten 120 euro bedragen. De Belgische producent heeft een brutowinst van 80 euro dus de *cost plus* verhoging bedraagt 66,67 procent. Deze *cost plus* verhoging moet op de kosten voor de geproduceerde goederen worden toegepast om een correcte verrekenprijs van 100 euro te verkrijgen.

²⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 70.



Figuur 5: voorbeeld CP-methode

2.4.2.2. TRANSACTIEWINST METHODEN

2.4.2.2.1. TNM-methode

De *transactional net margin* methode toetst het *arm's length* karakter van een verrekenprijs in een verbonden transactie door de operationele winst die wordt verkregen door één van de bij de verbonden transactie betrokken partijen te vergelijken met de operationele winst die wordt verkregen door niet-verbonden partijen die bij gelijkaardige handelsactiviteiten betrokken zijn²⁹. Er wordt gebruik gemaakt van de operationele marge bij de berekening van de geschikte verrekenprijzen.

Voorbeeld

Figuur 6 illustreert de TNM-methode. De verhouding van de operationele winst (15 euro) op de verkopen (200 euro) is de operationele marge (7,5 procent). Deze marge moet worden toegepast bij een gelijkaardige interne verkoop zoals onderaan in de figuur. Van de verkopen door de verbonden Duitse distributeur worden de operationele winst (7,5 procent) en de operationele kosten (30 verondersteld) afgetrokken. Hierdoor verkrijgt men een verrekenprijs van 247,50 euro.

²⁹ Voorafgaande beslissing 2014.427 dd. 03.02.2015



Verkopen Duitse distributeur (V)	200
Kosten verkochte goederen	-160
Brutowinst	40
Operationele kosten	-25
Operationele winst (OW)	15
Operationele marge	= OW / V = 15/200 = 7,5%



Transfer price (interne verkoop)	Verkopen x (1-7,5%) – Operationele kosten (30 verondersteld) = 300 x (1 – 7,5%) – 30 = 247,50
----------------------------------	--

Figuur 6: voorbeeld TNM-methode

2.4.2.2.2. PS-methode

De *profit split* methode beoordeelt of de toewijzing van de gecombineerde winst die toegerekend kan worden aan één of meerdere verbonden transacties als marktconform beschouwd kan worden aan de hand van de relatieve waarde van de bijdrage van elke deelnemer aan die winst of dat verlies. Deze methode is over het algemeen geschikt wanneer beide partijen waardevolle, niet-routinematige immateriële activa bezitten, die bijdragen aan die winst gerealiseerd op de transactie³⁰. Binnen deze methode is er nog een opdeling naargelang de toegepaste berekening. Men kan de volledige winst toerekenen op basis van contributie of de restwinst verdelen op basis van een bepaalde sleutel (vaak gelijk verdeeld). Om de restwinst te bekomen wordt er eerst een gedeelte van de winst toegekend aan beide ondernemingen op basis van de operationele kosten.

³⁰ Voorafgaande beslissing 2014.427 dd. 03.02.2015

Voorbeeld

Figuur 7 illustreert de PS-methode waarbij de volledige winst wordt toegerekend op basis van contributie. Onder 'Kost verkochte goederen' bij onderneming B kan bijvoorbeeld de kost voor toegevoegde producten aan de producten van A verstaan worden. De globale operationele winst voor de transactie bedraagt 10 euro. Deze wordt verdeeld op basis van een verdeelsleutel op basis van contributie van beide ondernemingen. De in het voorbeeld gebruikte verdeelsleutel die blijkt uit de contributieanalyse (extern gegeven) bedraagt 20-80, waarbij 20 procent en 80 procent van de operationele winst respectievelijk aan onderneming A en onderneming B toegewezen wordt. Hierdoor stijgt de interne verrekenprijs voor de verkopen van A aan B met 2 euro waardoor de interne verkoop plaatsvindt aan 52 euro.

Onderneming A			Onderneming B	
Verkopen	50		Verkopen	100
Kost verkochte goederen	-25		Aankopen van A	-50
Brutowinst	25		Kost verkochte goederen	-20
Operationele kosten	-25		Brutowinst	30
Operationele winst	0		Operationele kosten	-20
			Operationele winst	10

Situatie na correcte verrekenprijs:

Onderneming A			Onderneming B	
Verkopen	52		Verkopen	100
Kost verkochte goederen	-25		Aankopen van A	-52
Brutowinst	27		Kost verkochte goederen	-20
Operationele kosten	-25		Brutowinst	28
Operationele winst	2		Operationele kosten	-20
			Operationele winst	8

Figuur 7: voorbeeld PS-methode

2.4.3. BELANG VAN TRANSFER PRICING DOCUMENTATIE

Een aantal jaar geleden zorgde de toenemende aandacht voor de transfer pricing problematiek voor de invoering van transfer pricing wetgeving in zeer veel landen. Deze wetgeving zorgt vaak voor de nodige administratieve lasten en kosten door bijvoorbeeld de ondernemingen te verplichten hun transfer pricing politiek te onderbouwen en te documenteren. Het belang van deze documentatie nam de laatste jaren ook sterk toe. In vele landen gold reeds een documentatieverplichting. In een aantal andere landen, waaronder België, bestond er geen wettelijke verplichting om transfer pricing documentatie te voorzien. In de praktijk werd echter weldegelijk van de bedrijven verwacht dat ze 'als goede huisvader' de nodige documentatie voorbereidden. Het ontbreken of gebrekkig zijn van de transfer pricing documentatie had in sommige gevallen verregaande gevolgen. Een transfer pricing aanpassing kon namelijk aanleiding geven tot dubbele belasting en het was, ondanks de beschikbare rechtsmiddelen, niet evident om de ontstane dubbele belasting op een vlotte manier te neutraliseren³¹.

Aan het ontbreken van de wettelijke verplichting op vlak van documentatie inzake transfer pricing komt nu echter een einde. Voor een groot aantal multinationals geldt de documentatieplicht vanaf dit jaar. Verder in dit werkstuk wordt de ingevoerde documentatieplicht uitgebreid toegelicht.

³¹ L., VANDEN BRANDEN, V., DE WITTE, Transfer pricing: van ongekend en onbemind naar gekend en gevreesd (2011), <http://www.taxworld.be/taxworld/transfer-pricing-van-ongekend-en-onbemind-naar-gekend-en-gevreesd.html?LangType=2067> (consultatie op 27 maart 2017).

3. KADERING VERREKENPRIJSLANDSCHAP

3.1. UITDAGINGEN TRANSFER PRICING

Volgens de in het vorig hoofdstuk aangehaalde concepten zou in elk land een rechtmatig deel van de winst belast moeten worden. Dit is echter niet vanzelfsprekend en het is dan ook een utopie dat de concepten rond *transfer pricing* van de ene dag op de andere volledig correct en rechtmatig tot uiting komen in elk land. Vanuit de OESO werden richtlijnen geïntroduceerd. Deze moeten omgezet worden in nationaal recht. Bij de omzetting is een goede afstemming ten opzichte van andere landen vereist. De omzetting naar de praktijk is dus niet geheel evident.

3.2. ACTOREN

3.2.1. ONDERNEMING VOOR ECONOMISCHE SAMENWERKING EN ONTWIKKELING (OESO)

3.2.1.1. BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (BEPS)

De OESO publiceerde in 2013 een actieplan op initiatief van de G20 rond *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Dit plan is erop gericht om de strategieën die de belastbare basis uithollen (*base erosion*), tegen te gaan. Bovendien wil men ook het uitbuiten van hiaten in de wetgeving van verschillende landen tegengaan. Deze hiaten kunnen ontstaan door de interactie van de verschillende landen met elkaar³². Het verschuiven van winsten (*profit shifting*) naar landen waar geen of nauwelijks een reële activiteit wordt uitgevoerd maar waar een aanzienlijk gunstiger belastingtarief geldt, wordt eveneens aangepakt. De OESO voert met haar actueel beleid dus actie tegen belastingontwijking en probeert met haar richtlijnen en adviezen ervoor te zorgen dat er in elk land door elk bedrijf een *fair share of tax* betaald wordt.

Het actieplan wil de interactie tussen de verschillende nationale wetgeving coördineren met het oog op de reductie van het aantal bedrijven dat van dubbele non-taxatie kan profiteren. Het actieplan bestrijdt echter evenzeer dubbele taxatie, hoewel dit laatste o.a. door de lidstaten zelf grotendeels opgelost wordt d.m.v. bilateraal gesloten dubbelbelastingverdragen. Dit gebeurt om het land aantrekkelijker te maken voor ondernemingen die internationaal actief zijn. De hiaten,

³² OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, 9.

ook wel *mismatches* genoemd worden echter in vele gevallen niet of slechts in beperkte mate aangepakt. De betrokken overheden blijken hiervan in de meeste gevallen op de hoogte te zijn. Deze mismatches kunnen als aantrekkingspunt aanzien worden voor multinationals op zoek naar de geschikte locatie voor een nieuwe vestiging. Dit gedrag van de overheden is verklaarbaar in het licht van werkgelegenheid, ontwikkeling, investeringen etc.

Door de internationale context waarin ondernemingen zich vandaag de dag bevinden is het makkelijker voor MNO's om op deze mismatches in te spelen. Ook de digitalisering werkt een uitbuiting van deze mismatches in de hand³³. In deze context is het belang van o.a. immateriële vaste activa en waardevolle data zeer groot. De recente evoluties maken het er niet makkelijker op om de jurisdictie te bepalen waar elk aandeel van de winst belast moet worden.

De OESO stelde in het BEPS-rapport vijftien actiepunten op om het hoofd te bieden aan deze actuele problematiek. Deze actiepunten berusten op 3 pijlers; coherentie, substantie en transparantie. Met coherentie beoogt de OESO een betere afstemming van het fiscale beleid van landen op elkaar. Op deze manier probeert ze de strijd aan te gaan tegen internationale belastingconcurrentie. Binnen het onderdeel substantie is het de bedoeling van de OESO de belastingheffing te laten plaatsvinden daar waar er door een onderneming 'waarde' wordt gecreëerd. Hiermee wordt de plaats bedoeld waar activiteiten plaatsvinden, meerwaarden worden gecreëerd, het risico gedragen wordt, beslissingen genomen worden etc. De derde pijler, die uitgebreidere transparantie beoogt, richt zich voornamelijk op rapporteringsverplichtingen. De OESO wil met haar actiepunten deze rapporteringsverplichtingen uitbreiden zodat er een doorgedreven gegevensuitwisseling en een verhoogde internationale samenwerking komt tussen de belastingautoriteiten³⁴.

Onder coherentie vallen actiepunten 2 t.e.m. 5 die respectievelijk betrekking hebben op hybride instrumenten, CFC-regels, interestaftrekken en schadelijke belastingconcurrentiepraktijken. Tot substantie behoren actiepunten 6 t.e.m. 10, waarbij actiepunten 8, 9 en 10 specifiek over transfer pricing handelen terwijl actiepunten 6 en 7 respectievelijk handelen over

³³ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, 10.

³⁴ P., VAN ROMPAEY, "BEPS: waar staan we nu?", *Intern.Fisc.Act.*, 2016, nr. 8.

verdragsmisbruik en over de regelgeving rond vaste inrichtingen. Actiepunten 11 t.e.m. 14 vallen onder de pijler transparantie. De punten 11, 12 en 14 gaan respectievelijk over gegevensverzameling en -verwerking i.v.m. BEPS, openbaring van agressieve belastingplanning en geschillenbeslechting. Actiepunt 13 betreft de transfer pricing documentatie en het versterken van de regelgeving hieromtrent. In se bevat het actiepunt 13 de kern van dit werkstuk. Verderop wordt hierop dan ook uitgebreider ingegaan. Naast voorgaande actiepunten zijn er nog de overkoepelende actiepunten 1 en 15 waarbij het respectievelijk gaat over digitale economie en multilaterale instrumenten.

Belangrijk is op te merken dat het BEPS-actieplan dermate snel uit de startblokken kwam door de aandacht die de G20 eraan schenkt³⁵. Gezien de focus van dit werkstuk op *transfer pricing* en de *transfer pricing* documentatieplicht in het bijzonder ligt, gaan we enkel op de desbetreffende actiepunten in.

3.2.1.1.1. Actiepunten 8 t.e.m. 10

Met actiepunten 8 t.e.m. 10 wil de OESO verzekeren dat transfer pricing-resultaten in lijn zijn met de creatie van waarde. Deze doelstelling werd opgesplitst in de drie actiepunten volgens de specifieke ‘probleemcategorieën’ namelijk immateriële activa, risico’s en kapitaal en andere transacties met een hoog risico.

Door actiepunt 8 wil men uitholling van de belastbare basis en winstverschuivingen via verplaatsing van immateriële activa door een multinational onder haar groepsleden vermijden. Dit gebeurt o.a. door het duidelijk afbakenen van de definitie van immateriële activa³⁶.

Met actiepunt 9 beoogt de OESO te vermijden dat de belastbare basis uitgehold wordt en winsten verschoven worden door het verplaatsen van risico’s. Onder het verplaatsen van risico’s kan onder meer het toewijzen van overmatig kapitaal aan groepsleden verstaan worden. De OESO stelde in dit actiepunt dat er regels moeten komen die ertoe leiden dat rendementen

³⁵ D. TEMMERMAN, Senior Manager International Tax Services Ernst & Young, persoonlijke communicatie, 18 april 2017.

³⁶ P., VAN ROMPAEY, “BEPS: waar staan we nu?”, *Intern.Fisc.Act.*, 2016, nr. 8.

afgestemd worden met de creatie van waarde. Deze regels zijn noodzakelijk om te verzekeren dat ongepaste rendementen niet ten goede komen aan een entiteit, uitsluitend omdat deze contractueel veronderstelde risico's of het verstrekte kapitaal heeft³⁷.

Actiepunt 10 is gericht op *transfer pricing* reglementering die de omstandigheden verduidelijkt waarin transacties geherkwalificeerd kunnen worden. Ook verduidelijkt het de toepassing van de eerder vermelde verrekenprijsmethoden. Als laatste wil het ook bescherming bieden tegen andere vormen van uitholling van de belastbare basis, zoals *management fees*³⁸.

Door de actiepunten rond transfer pricing werden de *transfer pricing*-richtlijnen van de OESO reeds gewijzigd. De impact van BEPS kwam dus al tot uiting door deze gewijzigde richtlijnen.

3.2.1.1.2. Actiepunt 13

Om zo efficiënt mogelijk een zicht te krijgen van de globale waardeketen stelt de OESO dan ook de documentatieverplichting uniform voor elk land te organiseren. De OESO omschrijft de doelstelling van actiepunt dertien als volgt: *“develop rules regarding transfer pricing documentation to enhance transparency for tax administration, taking into consideration the compliance costs for business. The rules to be developed will include a requirement that MNE's provide all relevant governments with needed information on their global allocation of the income, economic activity and taxes paid among countries according to a common template.”* Het voordeel van documentatieverplichting moet dus in verhouding staan tot de last die het creëert voor MNO's³⁹. Het is nog maar de vraag of dit in de praktijk ook het geval is en in de toekomst zal zijn.

Zoals bij de bespreking van het BEPS-actieplan duidelijk tot uiting kwam, is transparantie één van de kernwoorden van dit actieplan. Binnen de BEPS-context is actiepunt 13, zoals in vorige alinea reeds duidelijk werd, er specifiek op gericht om transparantie m.b.t. verrekenprijzen te verkrijgen

³⁷ P., VAN ROMPAEY, “BEPS: waar staan we nu?”, *Intern.Fisc.Act.*, 2016, nr. 8.

³⁸ P., VAN ROMPAEY, “BEPS: waar staan we nu?”, *Intern.Fisc.Act.*, 2016, nr. 8.

³⁹ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, 23.

om op die manier de belastingdienst toe te laten een volledig beeld te verkrijgen van de activiteiten en de inkomsten van een onderneming⁴⁰.

3.2.1.2. TRANSFER PRICING-RICHTLIJNEN

Bij de bespreking van de verrekenprijsmethoden werd reeds verwezen naar de transfer pricing-richtlijnen. Deze richtlijnen hebben onder meer betrekking tot het *arm's length* principe en de administratieve aanpak bij disputen. Ook de documentatie van transfer pricing-beleid kwam hier, echter in beperkte mate, aan bod. Hoewel de OESO nog geen documentatieplicht oplegde, ontwikkelde ze in 2010 wel reeds regels en procedures m.b.t. verrekenprijsdocumentatie. Met deze richtlijnen voorzag ze ook assistentie aan belastingbetalers. De richtlijn stelde welke documentatie accuraat en relevant was voor de multinational wanneer deze wou aantonen dat haar transfer pricing-politiek *at arm's length* was. De conclusie m.b.t. transfer pricing-documentatie was dat belastingbetalers aangeraden werden een redelijke inspanning te leveren met het oog op het bepalen of de *transfer pricing* politiek *at arm's length* was. Reeds in deze richtlijn maakte de OESO gewag van het feit dat de last voor de onderneming in verhouding moet staan tot de voordelen die de documentatie oplevert⁴¹.

3.2.2. DE EUROPESE UNIE

3.2.2.1. MISSION STATEMENT EUROPESE COMMISSIE INZAKE FISCALITEIT

De Europese Commissie publiceert voor verschillende domeinen een strategisch plan⁴² dat geldt voor een bepaalde periode. Op basis van het strategisch plan inzake fiscaliteit voor de periode 2016 - 2020 valt af te leiden dat de doelstelling van de Europese Commissie voornamelijk betrekking heeft op coherentie en uniformiteit. Het is de bedoeling van de Europese Commissie om op die manier misbruik van fiscale wetgeving tegen te gaan. Daartoe steunt ze haar initiatieven vooral op werk van de OESO.

⁴⁰ P. MARNEFFE, R. PEETERS, C. VAN ACKER, "Nieuwe documentatievereisten inzake verrekenprijzen in Programmawet", *Fiscoloog*, 2016, ed. 1483, 6.

⁴¹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 181-189.

⁴² Strategisch plan 2016 - 2020, *Taxation and Customs Union (Comm.)*, 2016, 8.

3.2.2.2. EU-RICHTLIJN 15 FEBRUARI 2011

Nog voor het werk rond BEPS van de OESO was het de Europese Unie al duidelijk dat met de toegenomen globalisering lidstaten moeite hebben met het bepalen van de belastbare grondslag die hen toekomt. In eerste instantie willen ze dubbele belasting vermijden omdat dit zou aanzetten tot belastingfraude en belastingontwijking, onder de gedachtegang “Als we dubbele belastingen moet betalen, zorgen we er zelf wel voor dat we maar éénmaal belastingen betalen⁴³.” De EU trachtte dit te bereiken door inlichtingen meer en vlotter van de ene naar de andere lidstaat te laten vloeien. De Europese Unie had het idee om hieromtrent een nieuwe administratieve samenwerking tussen belastingdiensten op te zetten⁴⁴.

De richtlijn⁴⁵ die tot dan toe van kracht was, kan geen antwoord meer bieden op de gewijzigde omgeving waarin de lidstaten zich bevinden. De wijziging is in die mate dat er geen wijzigingen aangebracht werden aan de Richtlijn 77/799/EEG maar dat deze helemaal ingetrokken en vervangen werd. Toch is de nieuwe Richtlijn 2011/16/EU gebaseerd op de verwezenlijkingen van de vorige. Enkel worden sommige begrippen gedetailleerder omschreven en werd het toepassingsgebied van de richtlijn vergroot⁴⁶.

Ook de praktische visie van de Raad wordt uiteengezet. Volgens hen is communicatie via een centrale verbinding tussen bureaus het meest aangewezen. Ook lijkt een onvoorwaardelijke automatische uitwisseling van inlichtingen hen noodzakelijk. Standaardisatie moet volgens hen de efficiëntie verhogen, dit d.m.v. gestandaardiseerde formulieren, formats en communicatiekanalen⁴⁷.

⁴³ Overweging 1 EU-Richtlijn 15 februari 2011

⁴⁴ Overweging 2 EU-Richtlijn 15 februari 2011

⁴⁵ Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies.

⁴⁶ Overweging 4 - 7 EU-Richtlijn 15 februari 2011

⁴⁷ Overweging 8, 10 en 23 EU-Richtlijn 25 mei 2016

3.2.2.3. EU-RICHTLIJN 25 MEI 2016

De Europese Commissie heeft op 28 januari 2016 maatregelen genomen om belastingontwijking van multinationals tegen te gaan. Dit omvat o.a. werk dat dicht aanleunt bij het hier in sectie 3.1 besproken BEPS actieplan van de OESO. Actiepunt 13 werd d.m.v. de richtlijn⁴⁸ (EU) 2016/881 van 25 mei 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied bekrachtigd op Europees niveau. Aangezien een richtlijn, i.t.t. een verordening, geen algemene strekking heeft, niet rechtstreeks van toepassing is voor de inwoners en enkel bindend is in haar resultaten, dient de nationale wetgever eigen wetten op te stellen m.b.t. deze richtlijn.

In de richtlijn vallen verschillende overwegingen te lezen. Hierboven werd reeds gesproken over het voordeel dat MNO's hebben t.o.v. kmo's doordat deze laatste eerder nationaal opereren. Zij kunnen immers niet inspelen op hiaten in de wetgeving waar multinationale ondernemingen dit wel kunnen. De praktijken van multinationals kunnen ondernemingen die uitsluitend nationaal actief zijn bijzonder sterk treffen, aangezien de belastingdruk voor deze bedrijven hoger is dan voor multinationals. Aan de andere kant lopen de jurisdicties dan weer een risico op inkomstenderving indien ze voorzien in strengere en striktere regulering voor multinationals aangezien er concurrentie heerst bij het aantrekken van zulke multinationale groepen⁴⁹. Transparantie t.a.v. nationale belastingadministraties wordt gezien als het voornaamste wapen om het probleem inzake grondslaguitholling en winstverschuiving tegen te gaan⁵⁰. Hieraan wordt binnen alle multinationale instanties duidelijk veel belang gehecht.

De resolutie⁵¹ van de Raad van Europa en de vertegenwoordigers van de regeringen der lidstaten betreffende een gedragscode inzake verrekenprijsdocumentatie voor gelieerde ondernemingen in de EU bood reeds een manier aan om de belastingautoriteiten inlichtingen te verstrekken.

⁴⁸ Een richtlijn is bindend t.a.v. het te bereiken resultaat maar de vorm en middelen die hiertoe worden gebruikt staan de lidstaten vrij te bepalen. De concrete invulling kan dus verschillen tussen lidstaten.

⁴⁹ Overweging 2 EU-Richtlijn 25 mei 2016

⁵⁰ Overweging 4 EU-Richtlijn 25 mei 2016

⁵¹ Een resolutie stelt een kader vast waarin de Europese Unie verdere stappen moet ondernemen. Het is een aanzet tot nader onderzoek naar een onderwerp en in hoeverre actie gewenst en mogelijk is.

Hierin werd een groepsdossier dat informatie moet verstrekken over de wereldwijde bedrijfsactiviteiten en het transfer pricing beleid en een lokaal dossier dat de concrete transacties van de lokale entiteit vastlegt beoogd. Een concreet mechanisme voor het verstrekken van een landenrapport bleef echter nog uit. De richtlijn stelde wel dat jaarlijks en voor elk fiscaal rechtsgebied waarin zaken worden gedaan, de MNO specifieke informatie moet vermelden in een landenrapport. Deze inlichtingen zijn: het bedrag van de inkomsten, de winst vóór inkomstenbelasting en de betaalde en toerekenbare inkomstenbelasting. Verder moet o.a. ook het aantal personeelsleden per rechtsgebied vermeld worden, moet aangegeven worden welke entiteit van de groep in welk fiscaal rechtsgebied welke bedrijfsactiviteit uitvoert en moeten nog diverse inlichtingen verstrekt worden m.b.t. het gestorte kapitaal etc.⁵²

De uitwisseling van deze gegevens tussen de administraties werd reeds (*supra* p.26) voorzien in Richtlijn 2011/16/EU van de Raad⁵³. De bestaande verplichte uitwisseling van inlichtingen werd dus uitgebreid tot de automatische uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot de zogenaamde landenrapporten⁵⁴. Praktisch verloopt dit via het CCN-netwerk⁵⁵. Dit systeem zal in de loop der tijd nog verder geüpgraded worden⁵⁶. Voorgaande staat allemaal in functie van het efficiënt inzetten van middelen, de gegevensuitwisseling vergemakkelijken en te voorkomen dat elke lidstaat aanpassingen moet doorvoeren in haar systemen.

De hierboven beschreven verplichting moet enkel voldaan worden indien de jaarlijks geconsolideerde groepsopbrengsten van een MNO-groep een bepaald bedrag overschrijden zowel voor groepen binnen als voor groepen buiten de Europese Unie om zo eerlijke concurrentie te garanderen⁵⁷. In de Belgische wetgeving werd dit bedrag ingevuld door een geconsolideerde bruto omzet van 750 miljoen euro. Op deze manier kunnen overheidsmiddelen

⁵² Overweging 5 en 6 EU-Richtlijn 25 mei 2016

⁵³ Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (PB L 64 van 11.2.2011, blz.1).

⁵⁴ Overweging 20 EU-Richtlijn 25 mei 2016.

⁵⁵ Overweging 18 en 19 EU-Richtlijn 25 mei 2016; CCN (Common Communication Network) staat voor het gemeenschappelijke communicatienetwerk dat gebruikt wordt voor de inlichtingenuitwisseling tussen de administraties.

⁵⁶ Vastgesteld volgens de in artikel 26, lid 2 van Richtlijn 2011/16/EU bedoelde procedure

⁵⁷ Overweging 7 en 8 EU-Richtlijn 25 mei 2016

efficiënter ingezet worden en worden de administratieve lasten voor MNO-groepen toch ietwat beperkt.

De Raad wijst erop dat het belangrijk is het OESO actieplan rond BEPS, in concreto actiepunt 13 inzake de *transfer pricing* documentatieplicht, in acht te nemen om de administratieve lasten voor beide partijen, zowel de administratie als de MNO-groep, te verlichten en internationale coherentie te versterken⁵⁸.

3.3. IMPLEMENTATIE IN BELGISCHE WETGEVING VAN BEPS-ACTIEPUNT 13

In België gebeurde de implementatie van de richtlijn en actiepunt 13 van het BEPS actieplan via de programmawet 1 juli 2016 (B.S. 4 juli 2016, artikel 53 - 64)⁵⁹. Concreet wordt dit vertaald in artikel 321/1 tot 321/7 van het Wetboek Inkomstenbelasting 1992. In hoofdstuk 5 wordt dit verder toegelicht.

⁵⁸ Overweging 13 en 14 EU-Richtlijn 25 mei 2016

⁵⁹ “Verrekenprijzen - BEPS 13”,

<https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/internationaal/verrekenprijzen-beps-13> (consultatie op 13 april 2017).

4. BELGISCH WETGEVEND VERREKENPRIJSKADER

Uit de hierboven vermeldde onderdelen blijkt duidelijk dat een correcte verrekenprijspolitiek als absolute noodzaak gezien moet worden door elke multinational. Belangrijk is te benadrukken waarom dit het geval is. In dit hoofdstuk wordt vraag beantwoordt die hieromtrent kan rijzen.

Het Belgisch wetgevend kader is niet uitgebreid. Met uitzondering van de toepassing van artikel 185, § 2, lid 1, b) WIB 92 (neerwaartse winstcorrectie), beperkt het zich tot het sanctioneren van belastingplichtigen die zich niet houden aan het *arm's length* principe. Deze sanctionering gebeurt op basis van de artikelen 26, 79, 207 lid 2 en 185, § 2 WIB 92⁶⁰.

4.1. VERLEEND ABNORMAAL OF GOEDGUNSTIG VOORDEEL: ARTIKEL 26 WIB 92

Op grond van artikel 26 WIB 92 mag de belastbare basis van een Belgische belastingplichtige, vennootschap of inrichting van een buitenlandse vennootschap, worden verhoogd met abnormale of goedgunstige voordelen die door die belastingplichtige worden verleend, tenzij deze voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de (niet-Belgische) verkrijger⁶¹.

Doordat artikel 26 WIB 92 een zogenaamde 'ontsnappingsclausule' bevat, wordt het artikel buiten werking gesteld van zodra de mogelijkheid tot belasten bestaat bij de verkrijger van het voordeel. In het geval dat bij de verkrijgende onderneming het voordeel dus niet belast wordt doordat deze onderneming een verliespositie heeft, blijft artikel 26 buiten werking.

Het voordeel wordt echter toch bij de winst van de verstrekker gevoegd indien de ontvanger één van volgende vennootschappen is⁶²:

- Een buitenlandse vennootschap met wie de Belgische onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt;

⁶⁰ N. REYPENS, "Verrekenprijzen in België", *AFT*, 2013, (4) 5-12.

⁶¹ N. REYPENS, "Verrekenprijzen in België", *AFT*, 2013, (7) 5-12.

⁶² Artikel 26, lid 2, 1°, 2° en 3°.

- Een buitenlandse vennootschap of inrichting die niet aan een inkomstenbelasting onderworpen is of aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling onderworpen is;
- Een buitenlandse vennootschap die belangen gemeen heeft een hierboven vermelde vennootschap of inrichting.

Onder de dekmantel van de uitdrukking “abnormaal of goedgunstige voordelen” verwijst artikel 26 rechtstreeks naar het *arm’s length* principe dat normaal gezien alle door Belgische ondernemingen verwezenlijkte transacties moet regelen. Wanneer krachtens artikel 26, een Belgische onderneming de *arm’s length* prijs niet toepast bij transacties die zij verwezenlijkt, kan haar winst worden herzien door de administratie⁶³.

4.2. VERKREGEN ABNORMAAL OF GOEDGUNSTIG VOORDEEL: ARTIKELEN 79 EN 207, LID 2 WIB 92

Op basis van artikel 79 WIB 92 is geen aftrek toegestaan van beroepsverliezen van het lopende boekjaar en overgedragen fiscale verliezen. Artikel 207, tweede lid WIB 92 vormt een gelijkaardige aftrekbepierking. Door dit artikel worden de aftrekken van artikel 199 t.e.m. 206 en 536 WIB (aftrek van giften, definitief belaste inkomsten (hierna: DBI), aftrek voor octrooiinkomsten (vanaf 1 juli 2016: innovatieaftrek met overgangsmaatregel, investeringsaftrek en notionele interestaftrek) verboden op het deel van het resultaat dat voortkomt van abnormale of goedgunstige voordelen⁶⁴. Het verkregen voordeel kan hierdoor gezien worden als minimaal belastbare basis en moet mee worden opgenomen in de aangifte in de vennootschapsbelasting onder het vak 1421. Het voordeel kan er dus voor zorgen dat een vennootschap toch belast wordt indien ze zich in een verliespositie bevindt. Echter kan het bedrag aan verkregen voordeel als fiscaal verlies overgedragen worden ten belope van het gedeelte boven de belastbare basis die er zou zijn zonder dat artikel 207, tweede lid WIB 92 uitwerking heeft. Dit wordt gedaan voor behoud van fiscale neutraliteit.

⁶³ Circulaire AFZ/98-0003 van 28 juni 1999 Richtlijnen inzake verrekenprijzen dd.28.06.1999

⁶⁴ N. REYPENS, “Verrekenprijzen in België”, *AFT*, 2013, (9) 5-12.

Ter illustratie wordt een voorbeeld opgesteld. Vennootschap A heeft een resultaat van het belastbare tijdperk (code 1410 PN) van -1.000.000 euro en een verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel van 500.000 euro (code 1421). De belastbare basis zal hier 500.000 euro bedragen en de vennootschap zal een fiscaal verlies kunnen overdragen van 1.500.000 euro. Wanneer de vennootschap een resultaat van het belastbaar tijdperk (code 1410 PN) van 750.000 euro zou hebben, bedraagt het resterend resultaat (code 1430 PN) nog 250.000 euro. Op het resultaat van het belastbaar tijdperk worden de aftrekken (bv. 400.000 euro DBI-aftrek) toegepast. Door deze aftrekken zou de belastbare basis nog 350.000 euro bedragen. Aangezien de vennootschap echter een minimale belastbare basis heeft van 500.000 euro, zal een gedeelte ten belope van 150.000 euro aan DBI-aftrek overgedragen worden naar volgend belastbaar tijdperk. Belangrijk op te merken is dat DBI-aftrek overgedragen kan worden indien het inkomen uit een land binnen de Europese Economische Ruimte komt. Indien dit inkomen uit een derde land komt, is de overdraagbaarheid in bepaalde gevallen verboden. Wanneer de aftrek niet overdraagbaar zou zijn, gaat deze dus verloren door de minimale taxatie van het abnormaal of goedgunstig voordeel.

Tabel 1: Voorbeelden verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel

	<i>Scenario 1</i>	<i>Scenario 2</i>
Resultaat belastbaar tijdperk	- 1.000.000	750.000
Fiscale aftrekken (bvb. DBI-aftrek)	0	- 400.000
Belastbare basis	0	350.000
Minimaal belast door verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel	500.000	500.000
Overgedragen fiscaal verlies	- 1.500.000	0
Overgedragen aftrekken (bvb. DBI-aftrek)	0	150.000

4.3. ARTIKEL 185, § 2 WIB 92

Op basis van artikel 185, § 2 WIB 92 kan de winst gerealiseerd door een Belgische belastingplichtige (vennootschap of Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap) die deel uitmaakt van een multinationale groep bij een grensoverschrijdende verrichting met een verbonden vennootschap opwaarts of neerwaarts worden aangepast. Lid 1, a) zorgt voor de

mogelijkheid van een opwaartse aanpassing, lid 1, b) voor de mogelijkheid van een neerwaartse aanpassing⁶⁵. In de praktijk gebeurde dit laatste door de zogenaamde *excess profit rulings*.

Echter dient te worden opgemerkt dat de toepassing van artikel 185, § 2, lid 1, b) recentelijk onder vuur lag en dat de Belgische overheid hieromtrent teruggeroepen werd door de Europese Commissie. Het systeem van de *excess profit ruling*, dat een neerwaartse winstaanpassing toepast op basis van artikel 185, § 2, lid 1, b), werd onwettig verklaard. België werd gevraagd door de Europese Commissie een bedrag van 700 miljoen euro, dat als staatssteun beschouwd wordt, terug te vorderen⁶⁶. Actueel wordt artikel 185, § 2, lid 1, b) dus niet meer toegepast.

Aangezien het wetsartikel zich nog steeds in het WIB 92 bevindt, is het dus in principe nog steeds mogelijk voor de fiscus om op basis van artikel 185, § 2, lid 1, a) WIB 92 de Belgische winst te verhogen in het licht van grensoverschrijdende transacties.

4.4. CONCLUSIE

Concluderend kan dus worden gesteld dat door de Belgische wetgeving elke multinational in België het risico loopt op een aanpassing van de belastbare basis wanneer er sprake is van incorrecte verrekenprijzen. Op deze manier zal, bij doorlichting van het transfer pricing beleid door de fiscus, de aangifte van de onderneming een wijziging ondergaan en zal de onderneming aldus een hoger bedrag aan belastingen betalen. De beoordeling over het bestaan en het bedrag van het abnormaal of goedgunstig voordeel is echter een feitenkwestie die wordt voorgelegd aan de fiscus.

⁶⁵ N. REYFENS, "Verrekenprijzen in België", AFT, 2013, (5) 5-12.

⁶⁶ Vr. en Antw. Kamer 2014-19, 19 januari 2016, nr. 54/3, 13 (Vr. nr. 8579 G. GILKINET en Vr. nr. 8600 M. VAN HEES).

5. DE DOCUMENTATIEPLICHT IN BELGIË

5.1. DOCUMENTATIEVERPLICHTING DOOR DE JAREN HEEN

Vóór de invoering van de huidige documentatieverplichting was er nog geen formele verplichting. Het was echter wel al duidelijk dat een correcte verrekenrijspoliteik een noodzaak is. Zo blijkt de noodzaak van een onderbouwde documentatie ter verantwoording van de gehanteerde verrekenrijzen reeds uit een arrest⁶⁷ van het Hof van Beroep te Gent.

In het verleden was de relatief beperkte administratieve last een pluspunt om ondernemingen aan te trekken in België. Dit pluspunt speelt zeker een rol maar zal niet de doorslag geven voor ondernemingen om zich hier al dan niet te vestigen. Aan de andere kant was en is de Belgische fiscus strenger op het vlak van het verkrijgen van *excess profit rulings* inzake transfer pricing, dan de fiscus in de omringende landen. Om dergelijke EPR te verkrijgen moest men een uitgebreide transfer pricing documentatie voorleggen. Verder zijn dergelijke rulings enkel weggelegd voor de grote multinationals, eerder dan kleinere groepen die wel in aanmerking kwamen in de ons omringende landen⁶⁸.

De opmars van het belang van transfer pricing is er gekomen door enerzijds het *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) project van de OESO maar anderzijds ook omdat de omringende landen wel grondige controle inzake transfer pricing was. Stel een MNO die gevestigd is in België en alle buurlanden, dan zal de MNO meer winst toewijzen aan de omringende landen en niet aan de entiteit(en) in België omdat men er hier minder streng op was. Door deze bijkomende winst toewijzing verkleint de kans in de omringende landen om op de vingers getikt te worden⁶⁹.

Het hoeft niet gezegd te worden dat de documentatie verwachtingen van de belastingadministratie i.v.m. verrekenrijzen door de jaren heen is gegroeid. Sinds de revolutie in

⁶⁷ Gent dd. 16.01.2001

⁶⁸ D. TEMMERMAN, Senior Manager International Tax Services Ernst & Young, persoonlijke communicatie, 18 april 2017.

⁶⁹ D. TEMMERMAN, Senior Manager International Tax Services Ernst & Young, persoonlijke communicatie, 18 april 2017.

België m.b.t. de verrekenprijsproblematiek, dienden twee circulaires als steunpilaren voor de behandeling van transfer pricing in België.

De eerste circulaire⁷⁰ bepaalde dat de taxatieambtenaar er *a priori* mocht van uitgaan dat de verrekenprijzen van een belastingplichtige slechts een gering fiscaal risico inhielden indien deze belastingplichtige moeite deed om zijn verrekenprijzen vast te stellen overeenkomstig het *arm's length* principe en documenten voorlegde die dat bewijzen. De taxatieambtenaar mocht bijgevolg een minder diepgaand onderzoek uitvoeren naar de manier waarop de multinational de verrekenprijzen toepaste. Er moest daarentegen meer aandacht worden besteed aan de belastingplichtige die vage, ongeschikte of onvoldoende gestaafde inlichtingen gaf inzake de manier waarop hij de verrekenprijzen toepast. De belastingplichtige had er dus belang bij een uitgebreide en relevante documentatie over te leggen ter ondersteuning van zijn verrekenprijzen.

De circulaire van 1999 stelde ook dat elke belastingplichtige moest trachten zijn verrekenprijzen voor belastingdoeleinden vast te stellen overeenkomstig het *arm's length* principe, op basis van inlichtingen die redelijkerwijze beschikbaar waren op dat ogenblik. De belastingplichtige moest voor het vaststellen van zijn verrekenprijzen voor belastingdoeleinden dezelfde beheersprincipes (voorzichtigheid) hanteren als voor het ondernemingsbeleid van de belastingplichtige. De toepassing van deze principes verplichtten de belastingplichtige ertoe geschriften (onder meer de inlichtingen waarop de vaststelling van de verrekenprijzen was gebaseerd, de in aanmerking genomen factoren en de gekozen methode) voor te bereiden of voor te leggen die dienden als bewijsmiddel voor de door hem geleverde inspanningen om het *arm's length* principe na te leven. De administratie mocht redelijkerwijze van de belastingplichtigen verwachten dat zij bij het vaststellen van hun verrekenprijzen dergelijke inlichtingen betreffende de aard van de activiteit en van de vaststelling van de verrekenprijzen voorbereidden of verkregen en dat zij dergelijke inlichtingen bijhielden zodat dat ze konden worden voorgelegd tijdens een belastingcontrole.

⁷⁰ Circulaire AFZ/98-0003 van 28 juni 1999 Richtlijnen inzake verrekenprijzen dd. 28.06.1999

De circulaire van 14 november 2016⁷¹ strekte ertoe algemene richtlijnen te geven waarmee rekening gehouden moest worden bij het sturen van een vraag om inlichtingen of verzoeken om documentatie (bijvoorbeeld in het kader van een onderzoek ter plaatse) aan de belastingplichtige in het kader van een controleonderzoek met betrekking tot grensoverschrijdende verrekenprijzen van een multinationale onderneming (MNO) of van een MNO-groep. Ook gaf de circulaire richtlijnen m.b.t. het behandelen van de verkregen antwoorden. Daarnaast publiceerde deze circulaire een lijst van inlichtingen welke van belang konden zijn in het kader van een analyse van de verrekenprijzen die worden toegepast tussen de entiteiten van de groep waartoe de te onderzoeken onderneming of vennootschap behoort.

In de circulaire van november 2006 werden de controles op correcte verrekenprijzen voor het eerst omschreven. Zo omvat de circulaire een niet-limitatieve lijst van gevallen waarin ondernemingen zich aan een mogelijk controleonderzoek inzake verrekenprijzen kunnen verwachten. Dit gaat bijvoorbeeld concreet over het gebruik van belastingparadijzen of het lijden van structurele verliezen, verplaatsen van vestiging etc.

Een manier om een controle door de fiscus zo vlot mogelijk te laten verlopen was de pre-audit vergadering. Het doel was de scope van een controle inzake verrekenprijzen vast te leggen, welke documenten voorgelegd moesten worden, wat relevant was en vooral wat niet. Dit was voor beide een efficiënte manier om de omvang van een eventuele controle te beperken.

Verder zal een 'voorzichtige bedrijfsleider' zoveel mogelijk documentatie bijhouden ter ondersteuning van de gehanteerde, *at arm's length*, verrekenprijzen. In de circulaire is een lijst van informatie die voor dergelijke staving kan gebruikt worden.

Een belangrijk principe bij de nieuwe documentatieverplichting is dat geen onredelijke administratieve last gecreëerd mag worden. Dit was ook zo in het verleden, de fiscus moest het uitsturen van een algemene vragenlijst zoveel mogelijk beperken. Ook moet de nodige soepelheid aan de dag gelegd worden, een casuïstische benadering moet gehanteerd worden

⁷¹ Circulaire AOIF 40/2006, 14 november 2006, Ci.RH.421/580.456

wat zich concreet vertaalt in een onderzoek dat afgestemd is op de specifieke feiten en omstandigheden waarin een onderneming zich bevindt.

5.2. SITUERING IN HET WETBOEK VAN DE INKOMSTENBELASTINGEN 1992

De eerder vermelde implementatie kan in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (hierna WIB 92) teruggevonden worden onder titel zeven, vestiging en invordering van de belastingen, hoofdstuk drie, onderzoek en controle, afdeling I/1, aanvullende rapporteringsverplichtingen inzake verrekenprijzen.

Op 2 december 2016 verschenen in het Belgisch Staatsblad de drie formulieren die de kern vormen van de documentatieplicht: het groepsdossier of de *master file*, het lokaal dossier of de *local file* en het landenrapport of *country-by-country report*. Daarnaast werd ook een toelichting bij de documenten gepubliceerd. De documenten en de toelichting hierbij worden aansluitend besproken. Ook worden de relevante wetsartikels die als wettelijke grondslag voor deze documentatieplicht dienen geanalyseerd. Er moet benadrukt worden dat hierna de documentatie formulieren besproken zullen worden in Belgische context. In andere lidstaten kan dit anders geïmplementeerd worden, toch zal de kern overal hetzelfde zijn. Voor een vergelijking met de buurlanden wordt verwezen naar hoofdstuk 6.

5.3. BEGRIPPENKADER

Artikel 321/1 WIB 92 geeft het begrippenkader van de afdeling weer. De relevante definities worden verder in de tekst verwerkt naarmate deze aan bod komen in de verschillende dossiers.

5.4. HET GROEPSDOSSIER

Het groepsdossier of de *master file* (opgave 275 MF) geeft standaard informatie weer over de groepsentiteiten⁷² van de multinationale onderneming⁷³. Het relevante artikel inzake dit groepsdossier is artikel 321/4 WIB 92.

“Het groepsdossier⁷⁴ wordt ingediend door middel van een formulier waarvan het model en de indieningsmodaliteiten door de Koning wordt vastgesteld⁷⁵.” Paragraaf twee van artikel 321/4 WIB 92 legt vast wat er juist inhoudelijk in dit dossier moet komen: *“In het groepsdossier wordt een overzicht gegeven van de multinationale groep⁷⁶, inclusief de aard van de bedrijfsactiviteiten, de immateriële vaste activa, de intra-groep financiële verrichtingen en de geconsolideerde financiële en fiscale positie van de multinationale groep, haar algehele verrekenrijspolitiek en haar wereldwijde allocatie van haar inkomsten en economische activiteiten om belastingadministraties te ondersteunen bij de beoordeling van de aanwezigheid van een verrekenrijpsrisico⁷⁷.”*

Het eerste tekstvak in het groepsdossier dat ingevuld dient te worden is *“de organisatiestructuur”*. Dit is een schematische weergave van de juridische- en eigendomsstructuur van de multinationale groep. Verder dient de geografische lokale van alle bedrijfsentiteiten opgenomen te worden⁷⁸.

Het tweede vak is de *“beschrijving van de aard van de bedrijfsactiviteiten van de multinationale groep”*. Dit is een algemene schriftelijke beschrijving van de multinationale groep.

⁷² Definitie “groepsentiteit” volgens artikel 321/1,4° WIB

⁷³ “Transfer pricing documentatieformulieren zijn beschikbaar”, <https://www.bdo.be/nl-be/nieuws/2016/transfer-pricing-documentatieformulieren-zijn-besc> (consultatie 27 februari 2017).

⁷⁴ Cfr. bijlage 1

⁷⁵ Artikel 321/4, §4 WIB 92

⁷⁶ Artikel 321/1, 3° WIB 92

⁷⁷ Artikel 321/4, §2 WIB 92

⁷⁸ Toelichting bij de formulieren 275 CBC, 275 MF en 275 LF ingevoerd door de koninklijke besluiten van 28 oktober 2016 in uitvoering van de artikelen 321/2, 321/4 en 321/5 van het wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) en het formulier 275 CBC NOT inzake de in artikel 321/3 WIB 92 bedoelde notificatieverplichting, BS 2 december 2016. (hierna: Toelichting formulieren verrekenrijzen)

Elementen die hierin vermeld moeten worden zijn:

- De belangrijkste bronnen van de ondernemingswinst
- De beschrijving (of in schema, diagram) van de bevoorradingsketen van de vijf grootste producten en/of diensten van de groep gebaseerd op de omzet, ook producten en/of diensten die meer dan vijf procent van de totale geconsolideerde groepsomzet bedragen. Verder moet van deze geografische markten waarin deze producten en/of diensten gesitueerd zijn een beschrijving gegeven worden.
- Een oplijsting en korte beschrijving van de belangrijke dienstverlening overeenkomsten tussen de entiteiten van de multinationale groep m.u.v. deze op vlak van onderzoek en ontwikkeling. De beschrijving moet de capaciteiten van de voornaamste locaties die de belangrijke diensten verlenen omvatten. De 'transfer pricing policy' voor het toerekenen van kosten m.b.t. deze diensten en de te betalen bedragen voor intragroep diensten moeten ook opgenomen worden.
- Een korte schriftelijke, functionele analyse met de belangrijkste bijdragen aan waardecreatie door de entiteiten van de groep worden beschreven. Dit omvat uitgeoefende sleutelfuncties, belangrijke gelopen risico's en belangrijke gebruikte activa.
- Een beschrijving van belangrijke reorganisaties, overnames en afsplitsingen die zich voltrokken hebben tijdens de rapporteringsperiode.

Het derde vak handelt over "*Immateriële activa van de multinationale groep*" zoals gedefinieerd in hoofdstuk VI van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en voor belastingadministraties. Zoals hierboven besproken (*supra* p.22) is dit een belangrijk werkpunt inzake transfer pricing door de toegenomen globalisering.

Dit wordt weerspiegeld in de uitvoerige lijst van vereisten die bij dit onderdeel van het groepsdossier moeten beschreven worden:

- Een algemene beschrijving van de globale strategie van de multinationale onderneming inzake ontwikkeling, eigendom en exploitatie van immateriële activa. Dit om de locatie waar de voornaamste onderzoek- en ontwikkeling faciliteiten alsook het management ervan gevestigd zijn.
- Een lijst van (groep van) immateriële vaste activa die belangrijk zijn inzake verrekenprijzen. Hierbij moet de entiteit die juridische eigenaar is, ook vermeld worden.
- Een lijst van belangrijke overeenkomsten tussen verbonden ondernemingen⁷⁹ die verband houden met immateriële vaste activa. Dit omvat o.a. kostenbijdrage regelingen, dienstverleningsovereenkomsten op vlak van onderzoek en licentieovereenkomsten.
- Een algemene omschrijving van de verrekenprijs politiek van de groep in verband met onderzoek en ontwikkeling en immateriële activa.
- Een algemene omschrijving van alle belangrijke overdrachten van belangen in immateriële activa tussen de verbonden ondernemingen gedurende de betreffende rapporteringsperiode⁸⁰. Dit omvat de vermelding van de betrokken entiteiten, landen en betaalde vergoedingen.

Het voorlaatste in te vullen vak is *“de onderlinge financiële activiteiten van de multinationale groep”*. Dit houdt volgende zaken in:

- Een algemene beschrijving van de wijze waarop de groep gefinancierd wordt. Dit omvat belangrijke financieringsafspraken met niet-verbonden kredietverstrekkers.

⁷⁹ Indien een deelneming bestaat van 50 procent of meer (onweerlegbaar vermoeden), wanneer een onderneming een doorslaggevende invloed kan uitoefenen op de benoeming van ten minste de helft van haar leiders of op de oriëntatie van het beleid of wanneer voorgaande krachtens een overeenkomst vastgelegd is (COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN (CBN), Advies over het begrip verbonden onderneming, nr. 114/5, http://www.cnc-cbn.be/files/advice/link/NL_114_05.pdf.)

⁸⁰ Artikel 321/1, 10° WIB 92

- Een weergave en de identificatie van alle entiteiten in de multinationale groep die een centrale financieringsfunctie uitoefenen binnen de groep. Met vermelding van het land naar welk recht deze entiteit is georganiseerd en de plaats van werkelijke leiding van deze entiteit.
- De algemene verrekenrijspolitiiek van de multinationale groep in verband met financieringsafspraken tussen verbonden entiteiten.

Ten slotte is het vak *“financiële en fiscale positie van de multinationale groep”* in te vullen. Volgende zaken moeten hierin beschreven staan:

- De geconsolideerde jaarrekening van de multinationale groep voor de rapporteringsperiode indien deze ook wordt opgemaakt voor financiële verslaggeving, doeleinden van wetgevende aard, intern management, voor fiscale en andere doeleinden.
- Een lijst, korte beschrijving van bestaande eenzijdige voorafgaande beslissingen⁸¹ van de multinationale groep en andere regelingen met de fiscus i.v.m. de allocatie van inkomsten tussen de landen.

Niet elke multinationale groep moet aan deze verplichting voldoen. Er zijn bijkomende kwantitatieve voorwaarden die bepalen als men al dan niet een groepsdossier moet aanleggen. *“De verplichting in § 1 geldt voor elke Belgische groepsentiteit⁸² van een multinationale groep die, voor het boekjaar dat onmiddellijk voorafgaat aan het laatste afgesloten boekjaar, één van onderstaande criteria overschrijdt, zoals blijkt uit haar enkelvoudige jaarrekening:*

- *Een totaal van 50 miljoen euro aan bedrijfs- en financiële opbrengsten met uitsluiting van de niet-recurrente opbrengsten;*

⁸¹ De zogenaamde ‘rulings’, belastingplichtigen of kandidaat-investeerders kunnen vooraf aan de fiscus vragen wat zijn oordeel in een bepaalde, fiscale materie zal zijn. Dit is een juridische handelingen die de administratie bindt ten opzichte van diegene die de voorafgaande beslissing heeft ingewonnen en is in principe 5 jaar geldig.

⁸² Artikel 321/1, 6° WIB 92

- *Een balanstotaal van 1 miljard euro;*
- *Het jaargemiddelde van het personeelsbestand van 100 voltijdse equivalenten.”*

Belangrijk is te benadrukken dat slechts aan één van bovenstaande criteria moet voldaan zijn.

De timing wordt in paragraaf één van artikel 321/4 WIB 92 besproken. *“Een Belgische groepsentiteit moet binnen 12 maanden na de laatste dag van de rapporteringsperiode van de multinationale groep bij de Belgische administratie bevoegd voor de vestiging van de inkomstenbelastingen een groepsdossier indienen dat betrekking heeft op die laatst afgesloten rapporteringsperiode.”* Naar welke instantie van de Belgische administratie en op welke wijze dit moet verstuurd worden, wordt verder⁸³ besproken.

5.5. HET LOKAAL DOSSIER

Het lokaal dossier of *local file* (opgave 275 LF) bevat een overzicht van de materiële transacties van de (Belgische) belastingplichtige. De wettelijke grondslag kan teruggevonden worden in artikel 321/5 WIB 92. *“Een Belgische groepsentiteit, dient bij haar aangifte een lokaal dossier in met betrekking tot het boekjaar waarop die aangifte betrekking heeft⁸⁴.”*

“Het lokaal dossier bestaat uit een formulier waarin informatie opgenomen is met betrekking tot de lokale entiteit en een gedetailleerd inlichtingenformulier aangaande de verrekenprijsanalyse van de verrichtingen tussen de lokale entiteit en de buitenlandse entiteiten van de multinationale groep, in het bijzonder de relevante financiële informatie van deze verrichtingen, de vergelijkbaarheidsstudie en de selectie en de toepassing van de meest aangewezen verrekenprijsmethode⁸⁵.” *“Het lokale dossier moet ingediend worden in een formulier⁸⁶ waarvan*

⁸³ Zie 5.7 Andere Documenten

⁸⁴ Artikel 321/5, §1 WIB 92

⁸⁵ Artikel 321/5, §2 WIB 92

⁸⁶ cfr. bijlage nr. 2

het model door de Koning werd vastgesteld⁸⁷.” Dit formulier wordt in de verdere randnummers uitvoerig besproken a.d.h.v. de toelichting in het Belgisch Staatsblad.

Het lokaal dossier is logischerwijs specifiekier dan het groepsdossier. Dit weerspiegelt zich in de omvang ervan. Het dossier bestaat uit twee grote delen. Het eerste deel betreft de algemene ondernemingsinformatie en het tweede een gedetailleerd inlichtingenformulier per bedrijfseenheid⁸⁸.

5.5.1. ALGEMENE ONDERNEMINGSINFORMATIE

Elke Belgische groepsentiteit die één van volgende criteria overschrijdt moet dit deel van het lokaal dossier invullen⁸⁹: *“de verplichting in § 1 geldt voor elke Belgische groepsentiteit van een multinationale groep die, voor het boekjaar dat onmiddellijk voorafgaat aan het laatste afgesloten boekjaar, één van onderstaande criteria overschrijdt, zoals blijkt uit haar enkelvoudige jaarrekening⁹⁰:*

- *Een totaal van 50 miljoen euro aan bedrijfs- en financiële opbrengsten met uitsluiting van de niet-recurrente opbrengsten;*
- *Een balanstotaal van 1 miljard euro;*
- *Het jaargemiddelde van het personeelsbestand van 100 voltijdse equivalenten⁹¹”*

Het eerste vak vereist het invullen van *“de managementstructuur van de Belgische onderneming (A1)”*. Hier volgt een algemene omschrijving (inclusief juridische en operationele structuur) van de departementen, divisies, afdelingen van de Belgische onderneming en respectievelijk de naam van de verantwoordelijke hiervan. De directie en leidinggevend personeel van de onderneming moeten minimaal beschreven zijn. Als hiervoor vermelde omschrijving te omvangrijk is om in het kader te passen dan kan een PDF-bijlage bijgevoegd worden met bijhorende beschrijving hierna.

⁸⁷ Artikel 321/5, §4 WIB 92

⁸⁸ Artikel 321/1, 16° WIB 92

⁸⁹ Toelichting formulieren verrekenprijzen, BS 2 december 2016

⁹⁰ Artikel 321/5, §3, al. 1 WIB 92

⁹¹ Zoals vermeld op de sociale balans van de vennootschap

Ook een schematische voorstelling in PDF-vorm is toegelaten bij te voegen in vak C1, andere documenten. Dit laatste geldt verder ook voor vak A2 en A3 die hieronder besproken worden.

Ten tweede omvat het vak *“Belgische organisatiestructuur - aandeelhouders of hoofdhuis (A2)”* het ondernemingsnummer van de Belgische onderneming en het identificatienummer voor buitenlandse ondernemingen. Verder dienen de directe aandeelhouders of het hoofdhuis⁹² opgenomen te worden.

Vak A3 *“Belgische organisatiestructuur - deelnemingen”* omvat terug een onderdeel *“ondernemingsnummer of identificatienummer”* dat analoog aan het principe van vak A2 kan ingevuld worden. Directe deelnemingen dienen opgenomen te worden waarover de onderneming controle heeft. Het controlebegrip moet geïnterpreteerd worden conform de consolidatie wetgeving⁹³ van de groep.

Ten vierde wordt in vak A4 de *“Belgische rapporteringsstructuur”* opgenomen. Deze vereiste geldt zowel voor de structuur voor fiscale doeleinden binnen Belgische ondernemingen⁹⁴ als vanuit deze onderneming naar het buitenland. Hierbij moet het kaderniveau⁹⁵ beschreven worden.

Verder volgen de kolommen *“gedetailleerde omschrijving van de activiteiten (A5)”* en *“belangrijkste concurrenten (A6)”* waar respectievelijk de belangrijkste functies en activiteiten van de Belgische onderneming worden opgenomen en de belangrijkste sectorgenoten of concurrenten van de onderneming.

De kerngegevens van de Belgische onderneming worden weergegeven in het gelijknamige vak A7. Het vak omvat vier deelstructuren: de uiteindelijke moederentiteit⁹⁶, rapporteringsstructuur,

⁹² De primaire vestigingsplaats van de belastingplichtige, de plaats waar de zetel van de bedrijfsuitoefening is gevestigd. De secundaire vestigingsplaats is dan de vaste inrichting. Het hoofdhuis en de vaste inrichting vormen één belastingplichtige.

⁹³ In België kan dit dus GAAP, IFRS of ander lokale GAAP zijn.

⁹⁴ Indien deze er niet is (bv: zit volledig in het buitenland) moet de rapporteringsstructuur van ten minste vijf hooggeplaatste medewerkers worden omschreven.

⁹⁵ Raad van bestuur, CFO, CEO, hoofd van het fiscale department en de leiding van de bedrijfseenheden.

⁹⁶ Artikel 321/1, 8° WIB 92

buitenlands hoofdhuis en buitenlandse vaste inrichtingen en ten vierde herstructurerings. Enkel dit laatste onderdeel wordt verder toegelicht aangezien de andere onderdelen en bijbehorende elementen voor zich spreken.

Het laatste vak van deze algemene ondernemingsinformatie, vak A8, heeft als onderwerp *“het overzicht transacties, zowel verbonden als niet-verbonden, enkel in te vullen indien de onderneming niet verplicht is om een jaarrekening volgens het volledige schema voor ondernemingen neer te leggen bij de Balanscentrale van de Nationale Bank van België (A8)”*. Het gaat om de volledige cijfergegevens, maar beperkt tot het operationeel resultaat, van de onderneming. Naast transacties met groepsentiteiten omvat deze rubriek ook transacties met onafhankelijke ondernemingen. De elementen worden conform de Belgische boekhoudwetgeving ingevuld⁹⁷. Bovenstaande vermeldingen moeten steeds gegeven worden voor de drie laatste afgesloten boekjaren.

5.5.2. GEDETAILLEERD INLICHTINGENFORMULIER PER BEDRIJFSEENHEID

Het criterium om dit deel van het lokaal dossier te moeten invullen is het overschrijden van een drempelwaarde aan grensoverschrijdende transacties met groepsentiteiten het laatst afgesloten boekjaar. *“Het inlichtingenformulier bij het lokaal dossier dient slechts ingevuld te worden wanneer voor ten minste één van de bedrijfseenheden binnen de Belgische groepsentiteit de drempelwaarde van een totaal van 1.000.000 euro aan grensoverschrijdende transacties met groepsentiteiten werd overschreden in het laatste afgesloten boekjaar. In dat geval moet het inlichtingenformulier ingevuld worden voor elke bedrijfseenheid die deze drempelwaarde overschrijdt”*⁹⁸.

⁹⁷ Omzet: rekeningen 70 en 71; handelsgoederen en grond- en hulpstoffen: rekening 60; brutowinst: rekening 70 en 71 min de waarde op rekening 60; andere operationele kosten: rekening 61 t.e.m. 64; bedrijfswinst (-verlies): code 9901 van het volledig model van de jaarrekening. Opmerking: ondernemingen die dit volledig model niet moeten indienen (o.a. verzekeringsmaatschappijen) moeten de overeenstemmende gegevens opgenomen worden in een tabel of in een aparte PDF-bijlage volgens het principe omschreven in vak A1

⁹⁸ Artikel 321/5, §3, al. 2 WIB 92

Transacties tussen Belgische groepsentiteiten moeten dus niet opgenomen worden, enkel grensoverschrijdende transacties met groepsentiteiten. De waarde die getoetst moet worden aan de drempelwaarde (1.000.000 euro) is de som van volgende elementen: goederentransacties⁹⁹ (B3), dienstverleningstransacties (B4), financiële transacties (B5) en andere transacties (B6).

Dit formulier dient opgemaakt te worden per bedrijfseenheid waaronder men het volgende verstaat: *“elk onderdeel, divisie, departement van de Belgische groepsentiteit gegroepeerd rond een bepaalde activiteit, productgroep of technologie”¹⁰⁰.* Het kan voorkomen dat in een onderneming die de drempelwaarde overschrijdt geen te onderscheiden bedrijfseenheden aanwezig zijn. Het volstaat dan ook om in het formulier één lijn per tabel in te vullen met de vermelding van één cijfer dat geldt voor de volledige betrokken onderneming. Er moet dus geen opsplitsing gemaakt worden enkel om aan deze rapporteringsverplichting te voldoen.

Voor elk van de vakken die in de volgende randnummers zullen besproken worden geldt dat voor de identificatie van de bedrijfseenheid de onderneming een cijfer of letter combinatie naar keuze mag hanteren. De enige vereiste hierbij is dat deze consequent wordt toegepast doorheen de verdere vakken.

Bij deze tweede rubriek van het lokaal is het eerste in te vullen van *“de aard van de activiteiten per bedrijfseenheid (B1)”*. Een onderdeel van dit vak is de code van de hoofdactiviteit van deze bedrijfseenheid. Deze codes, de NACE-BEL¹⁰¹ codes, zijn terug te vinden op de website van de FOD Economie¹⁰². Indien geen van de voorbeelden van toepassing is, dan dient in deel *“C1 Andere Documenten”* bijkomende uitleg verstrekt te worden. De voorbeelden die in het Staatsblad gegeven worden zijn: productie, distributie, onderzoek en ontwikkeling, financieel, marketing en management. Hetzelfde geldt voor voorbeelden van detail profielen, zijnde:

⁹⁹ Deze elementen worden verder besproken

¹⁰⁰ Artikel 321/1, 16° WIB 92

¹⁰¹ NACE: Statistische Nomenclatuur van de economische activiteiten in de Europese Gemeenschappen. NACE-BEL, de nomenclatuur in België, is direct afgeleid van NACE. Dit maakt deel uit van een geïntegreerd systeem van statistische classificaties op Europees en in grote mate op Internationaal niveau. (FOD ECONOMIE, *NACE-BEL Economische Activiteiten nomenclatuur*, Toelichting, 2008, 5.)

¹⁰² FOD Economie > Statistiek en analyse > Gegevensinzameling > Nomenclaturen > NACE-BEL 2008

productie (*fully-fledged*¹⁰³, *contract manufacturer*¹⁰⁴, *toll manufacturer*¹⁰⁵), distributie (*fully-fledged, limited risk, commissionaire, agent*), onderzoek en ontwikkeling (*fully-fledged, contract*), financieel (*bank, financing, insurance, leasing*), marketing, management.

Ten tweede omvat vak B2 *“de gegevenstransacties, zowel verbonden als niet-verbonden per bedrijfseenheid”*. Hierbij dient hetzelfde ingevuld te worden als in vak A7 met het verschil dat hier een uitsplitsing moet gemaakt worden per bedrijfseenheid in van B2. Een tweede verschil is dat de boekhoudstandaard (IFRS, Belgium GAAP of andere GAAP) dient te worden vermeld.

“Verbonden grensoverschrijdende goederen-transacties per bedrijfseenheid tijdens het huidige belastbaar tijdperk (B3)” is het derde vak. De goederentransacties (fabricaten, handelsgoederen, hulp- en grondstoffen, immateriële- en materiële vaste activa) die hier zijn opgenomen stemmen overeen met de definities zoals deze gelden in het boekhoudrecht. De gehanteerde methode om de verrekenprijs te bepalen is conform deze besproken in 2.4.2.

Voor vak B4 *“verbonden grensoverschrijdende dienstverleningstransacties per bedrijfseenheid tijdens het huidig belastbaar tijdperk”*, B5 *“verbonden grensoverschrijdende financiële transacties per bedrijfseenheid tijdens het huidig belastbaar tijdperk”*, B6 *“verbonden grensoverschrijdende andere transacties per bedrijfseenheid tijdens het huidig belastbaar tijdperk”*, geldt dezelfde opmerkingen als voor vak B3.

Vak B7 *“verbonden leningen per bedrijfseenheid”*, vak B8 *“verbonden cashpooling per bedrijfseenheid”* en vak B9 *“verbonden handelsvorderingen- en schulden per bedrijfseenheid”* worden verder niet toegelicht in het Belgisch Staatsblad. Een eventuele verduidelijking is echter op zijn plaats in vak B8. *Cash pooling* kan twee extreme vormen aannemen: *zero balancing (sweeping)* of *notioneel (fictief)*. Bij het principe van *zero balancing* circuleert de *cash* daadwerkelijk van en naar de *cash pooling* entiteit, waarbij het notioneel principe de globalisatie

¹⁰³ Vertaling: volwaardig

¹⁰⁴ De outsourcing van productie, een derde partij gaat in opdracht van een onderneming een bepaald product vervaardigen. Deze derde partij zorg zelf voor alle grondstoffen (www.businessdictionary.com).

¹⁰⁵ Een onderneming verstrekt aan een derde grondstoffen die deze derde verwerkt voor een vergoeding (toll) in opdracht van de eerstgenoemde onderneming (www.businessdictionary.com).

op fictieve wijze gebeurt. Vooral bij *zero balancing* zijn dus regels met betrekking tot, o.a. bronheffing en *thin capitalization*-regelgeving van cruciaal belang¹⁰⁶.

Welke multinationale ondernemingen nu juist aan de hierboven beschrijving moeten voldoen wordt aan de hand van dezelfde criteria¹⁰⁷ bepaald als bij het groepsdossier. Indien voldaan aan deze voorwaarden moet men bijgevolg zowel het groepsdossier als het lokaal dossier indienen.

5.5.3. AANVULLENDE PRAKTISCHE INFORMATIE

De landencodes die ingevuld moeten worden bij bepaalde vakken¹⁰⁸ kan men terugvinden op de website van de FOD Financiën¹⁰⁹. Standaard wordt ISO 3166-1 alpha-2 gebruikt. De Fiscale Identificatienummers¹¹⁰ (FIN) zijn dan weer terug te vinden op de website van de Europese Commissie¹¹¹.

5.6. HET LANDENRAPPORT

5.6.1. ALGEMEEN

Het derde en laatste deel van de documentatieverplichting is het landenrapport of het *country-by-country report* (opgave 275 CBC). Dit rapport bevat informatie over de globale inkomsten van de multinationale groep per rechtsgebied¹¹² en uit welke entiteit ervan deze ontstaan, ook wordt aangegeven hoeveel belastingen elke entiteit moet betalen. Dit heeft op zich niet rechtstreeks iets met transfer pricing¹¹³ te maken maar het kan waardevolle informatie bieden om gerichte controles te organiseren indien dit nodig zou blijken. De wettelijke grondslag kan teruggevonden

¹⁰⁶ K., DE HAEN, "Rulings intra-groepsfinanciering en cash pooling geven duiding over prijszetting en RV-statuut", *Fiscale Actualiteit*, 2006, 3.

¹⁰⁷ Artikel 321/5, §3 WIB 92

¹⁰⁸ Bv.: 'belangrijke concurrenten (A6)'

¹⁰⁹ <http://statbel.fgov.be/nl/statistieken/gegevensinzameling/nomenclaturen/landen/>

¹¹⁰ Ook wel Tax Identification Number (TIN)

¹¹¹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/tinByCountry.html

¹¹² Een Staat of rechtsgebied dat geen Staat is, maar wel fiscale autonomie heeft (Toelichting formulieren verrekenprijzen, BS 2 december 2016)

¹¹³ VAN DORPE, K., "Documentatieplicht voor transfer pricing ingevoerd", <http://www.moorestephens.be/nl/diensten/tax-legal-services/298-documentatieplicht-voor-transfer-pricing-ingevoerd> (consultatie op 22 maart 2017).

worden in artikel 321/2 WIB 92. Dit formulier is van toepassing op de rapporteringsperiodes van MNO's of de boekjaren die aanvangen vanaf 1 januari 2016.

Hieronder wordt eerst de inhoudelijke toelichting van het formulier zelf in het Belgisch Staatsblad¹¹⁴ besproken. Daarna wordt artikel 321/2 WIB 92 in een aparte sectie besproken, met name wie de verplichting draagt om het landenrapport in te dienen.

5.6.2. TOELICHTING BELGISCH STAATSBAD

“Het landenrapport wordt ingediend door middel van een formulier waarvan het model en de wijze van indiening door de Koning wordt vastgesteld”¹¹⁵. Dit model¹¹⁶ (opgave 275 CBC) wordt eveneens besproken in de toelichting in het Belgisch Staatsblad¹¹⁷.

Om te beginnen worden enkele algemene instructies gegeven. Ten eerste behoren gegevens van een vaste inrichting tot het rechtsgebied waar deze inrichting gevestigd is. Een vaste inrichting is juridisch namelijk deel van het hoofdhuis maar de gegevens van deze eerste worden niet opgenomen bij de resultaten van de laatstgenoemde.

Ten tweede heeft het landenrapport betrekking op de rapporteringsperiode van de multinationale groep. Het rapport moet naar eigen goeddunken informatie omvatten over de boekjaren van de entiteiten die eindigen op hetzelfde moment als de rapporteringsperiode van de multinationale groep of eindigen binnen een periode van 12 maand die voorafgaat aan die datum. Verder moet informatie verstrekt worden over alle relevante groepsentiteiten waarover gerapporteerd wordt voor de rapporteringsperiode.

Ten derde, de gegevensbronnen. Deze moeten consistent gebruikt worden om het landenrapport te vervolledigen. De types bronnen die mogen gebruikt worden zijn: geconsolideerde staten, wettelijk voorgeschreven jaarrekeningen van afzonderlijke entiteiten, gereguleerde jaarrekeningen en uit rapporten voor intern beheer. In tabel 3 ‘aanvullende

¹¹⁴ Toelichting formulieren verrekenprijzen, BS 2 december 2016.

¹¹⁵ Artikel 321/2, §4 WIB 92

¹¹⁶ Cfr. bijlage 3

¹¹⁷ Toelichting formulieren verrekenprijzen, BS 2 december 2016.

gegevens' van het rapport, dient verwezen te worden naar de gebruikte bronnen, indien er een andere bron gebruikt wordt t.o.v. vorige rapporteringsperiode, moet dit toegelicht worden in dezelfde tabel. Echter is niet vereist om inkomsten, winst en belastingen in het landenrapport overeen te laten komen de geconsolideerde jaarrekening. Gebruikte bedragen moeten omgezet worden naar de valuta die aangegeven wordt in tabel 1 aan de gemiddelde jaarlijkse wisselkoers. Deze wisselkoers moet ook opgenomen worden in tabel 3. Er dienen geen correcties gemaakt te worden tussen principes van verschillende boekhoudwetgeving.

Verder wordt de inhoud van de tabellen besproken. De eerste tabel die ingevuld dient te worden is het *“overzicht van verdeling van inkomsten, belastingen en bedrijfsactiviteiten naar rechtsgebied”*. Indien een groepsentiteit in geen enkel rechtsgebied fiscaal inwoner is wordt 'niet toewijsbaar' (NT) genoteerd. Omgekeerd, indien een groepsentiteit in meerder landen als fiscaal inwoner aangemerkt wordt dan moeten de *tie breaker rules*¹¹⁸ van het belastingverdrag dat speelt tussen deze betrokken lidstaten. Indien er geen belastingverdrag is, wordt de plaats van werkelijke leiding als beslissend criterium gebruikt. De definitie van dit criterium wordt gevormd door artikel 4 van het OESO Modelverdrag en de bijhorende commentaar. Alle elementen in deze tabel moeten afzonderlijk per rechtsgebied waar de multinationale groep actief is, opgenomen worden.

In het vak opbrengsten worden in de bijhorende kolommen de som van de transacties met verbonden en onafhankelijke partijen opgesomd per groepsentiteit, per rechtsgebied en de som ervan. Opbrengsten zijn deze die gegenereerd worden uit verkoop van voorraad en eigendommen, diensten, royalty's, interest en premies en andere bedragen. Deze omvatten niet de van andere groepsentiteiten ontvangen betalingen die aanzien worden als dividenden in het rechtsgebied van de schuldenaar.

Het vak *“betaalde inkomstenbelastingen (op cash basis)”* omvat zowel de voorafbetalingen als de afrekeningen die een groepsentiteit aan de betrokken lidstaat betaald heeft. Ook voorheffingen

¹¹⁸ Regels die uitmaken in welk land de onderneming nu juist fiscaal inwoner is (cfr. bv.: artikel 4 OESO modelverdrag ter vermijding van dubbele belasting)

betaald door andere entiteiten¹¹⁹ (zowel verbonden als onafhankelijke ondernemingen) in verband met een betaling aan de groepsentiteit worden opgenomen.

Hoeveel voltijdse personeelsleden een onderneming heeft wordt in het landenrapport opgenomen onder *“aantal personeelsleden”* van tabel 1. Dit mag gerapporteerd worden op het einde van het jaar o.b.v. de gemiddelde tewerkstelling of op elke andere grondslag indien deze voor alle rechtsgebieden jaarlijks consistent wordt toegepast. Onafhankelijke contracten die deelnemen aan de gewone bedrijfsactiviteit mogen gerapporteerd worden als personeelsleden. Benaderingen van het personeelsbestand of afrondingen zijn toegelaten op voorwaarde dat de relatieve verdeling van personeelsleden over de verschillende groepsentiteiten niet aangetast worden en dat deze consistent wordt toegepast jaar tot jaar.

“Activa (andere dan liquiditeiten, geldbeleggingen, immateriële vaste activa en aandelen binnen financiële vaste activa)”. Dit vak komt dus neer op de som van de netto boekwaarden van materiële activa. Activa van vaste inrichtingen worden vermeld onder het rechtsgebied waar deze inrichtingen gevestigd zijn.

Verder zijn er kleine opmerkingen te maken bij de resterende vakken zoals *“winst (verlies) voor inkomstenbelasting”*. Deze omvatten ook alle uitzonderlijke inkomsten- en uitgavenposten. *“verschuldigde inkomstenbelastingen - lopend jaar”* omvatten geen uitgestelde belastingen of voorzieningen voor een onzekere belastingschulden. Het *“gestort kapitaal”* van een vaste inrichting is hetzelfde als de juridische entiteit waartoe ze behoren, tenzij er in het land waar de vaste inrichting actief is regelgeving bestaat die een vastgestelde vermogensvereiste oplegt. Voor vaste inrichtingen moet de gereserveerde winst in het gelijknamig vak opgenomen worden door de juridische entiteit waartoe ze behoren.

Tabel 2 van het landenrapport *“Lijst van alle groepsentiteiten van de multinationale groep die vallen onder iedere totalisatie per rechtsgebied”* geeft per fiscaal rechtsgebied en via naam van de rechtspersoon alle groepsentiteiten van de multinationale groep weer. Vaste inrichtingen

¹¹⁹ Bv.: Indien vennootschap A (fiscaal inwoner van rechtsgebied A) interesten ontvangt in land B, dan moet A de in rechtsgebied B ingehouden roerende voorheffing rapporteren.

worden geplaatst onder het fiscaal rechtsgebied waar ze gevestigd zijn. Verder moet de aard van de belangrijkste bedrijfsactiviteit(en) per groepsentiteiten vermeld worden.

Gegevens die de belastingplichtige nodig acht om bij te voegen kan in “*tabel 3 aanvullende gegevens*” gebeuren. Maar minstens moeten volgende zaken hierin zijn opgenomen: de gegevensbronnen (bv: jaarrekeningen), indien de gegevensbronnen van waaruit gerapporteerd in verschillende valuta opgesteld zijn, de gebruikte wisselkoersen en toelichting bij de aard van de bedrijfsactiviteiten in ‘tabel 2 andere’, indien dit aangekruist werd.

5.6.3. VERPLICHTING TOT INDIENING

5.6.3.1. UITEINDELIJKE MOEDERENTITEIT

5.6.3.1.1. Begrip

Het begrip ‘uiteindelijke moederentiteit’ is een centraal begrip in artikel 321/2 WIB 92. De definitie van dit begrip is terug te vinden in artikel 321/1, 8° WIB 92: “*de uitdrukking "uiteindelijke moederentiteit": een groepsentiteit van een multinationale groep die aan de volgende voorwaarden voldoet:*

a) ze bezit middellijk of onmiddellijk een belang in een of meer andere groepsentiteiten van die multinationale groep dat voldoende groot is om verplicht te zijn een geconsolideerde jaarrekening op te maken op grond van de boekhoudkundige regels die over het algemeen van toepassing zijn in het rechtsgebied waar die entiteit fiscaal inwoner is, of om verplicht te zijn dit te doen indien haar aandelenbelangen in het rechtsgebied waar ze haar fiscale woonplaats heeft, zouden verhandeld worden op een gereguleerde markt, en

b) geen andere groepsentiteit van die multinationale groep bezit middellijk of onmiddellijk een belang in de eerstgenoemde groepsentiteit zoals omschreven in alinea a) hierboven”

5.6.3.1.2. Belgische groepsentiteit als uiteindelijke moederentiteit

Belangrijk is dat de uiteindelijke moederentiteit ook onrechtstreeks een belang kan hebben in groepsentiteiten. Dit principe is uiterst belangrijk vandaag waar grote multinationale groepen op

complexe wijze zijn georganiseerd in meerdere niveaus. Verder sluit punt b iedere groepsentiteit uit, waarvan een andere groepsentiteit belangen heeft in de eerstgenoemde, als uiteindelijke moederentiteit. Op die manier bekomt men de entiteit die op het hoogste niveau in de groepsstructuur staat.

Er is hier sprake van een algemeen rapport voor de gehele multinationale onderneming en geen landen specifieke, gedetailleerde benadering. De criteria om te bepalen wie de verantwoordelijkheid draagt om dit in te vullen binnen de groep, zijn dan ook anders dan bij het groeps- en lokaal dossier. *“Elke Belgische groepsentiteit die de uiteindelijke moederentiteit van een multinationale groep is, moet binnen 12 maanden na de laatste dag van de rapporteringsperiode bij de Belgische administratie bevoegd voor de vestiging van de inkomstenbelastingen een landenrapport indienen dat betrekking heeft op die rapporteringsperiode¹²⁰.”*

Maar men heeft in de wettekst ook een uitgebreid ‘vangnet’ ingebouwd om te voorkomen dat de uiteindelijke moederentiteit zich zou vestigen op dergelijke manier dat zij zou kunnen ontsnappen aan haar verplichting. De verplichting zoals in artikel 321/2, §1 WIB 92 geldt ook in geval een Belgische groepsentiteit *niet* de uiteindelijke moederentiteit is én ten minste één van volgende drie voorwaarden voldaan is:

- *“de uiteindelijke moederentiteit van de multinationale groep is in het rechtsgebied waarvan zij fiscaal inwoner is niet verplicht om een landenrapport in te dienen; of*
- *uiterlijk 12 maanden na de laatste dag van de rapporteringsperiode heeft het rechtsgebied waarvan de uiteindelijke moederentiteit fiscaal inwoner is geen in voege getreden kwalificerend akkoord tussen bevoegde autoriteiten waarbij België partij is; of*

¹²⁰ Artikel 321/2, §1 WIB 92

- *de Belgische administratie bevoegd voor de vestiging van de inkomstenbelastingen heeft aan de Belgische groepsentiteit laten weten dat er sprake geweest is van systematische nalatigheid vanwege het rechtsgebied waarvan de uiteindelijke moederentiteit fiscaal inwoner is¹²¹.”*

Verder is bepaald dat, indien het hierboven vermelde geval van toepassing is, de Belgische groepsentiteit de ultieme moederentiteit zal verzoeken haar alle nodige informatie zal verschaffen om het landenrapport te kunnen invullen. Indien de moederentiteit dit verzoek weigert zal de Belgische groepsentiteit met de beschikbare gegevens zo goed mogelijk het landenrapport invullen. Verder laat zij dan aan de Belgische administratie¹²², belast met het vestigen van de inkomstenbelasting, weten dat de moederentiteit geweigerd heeft de nodige inlichtingen te verstrekken.

5.6.3.1.3. Meerdere uiteindelijke moederentiteiten binnen de Europese Unie

Er kunnen scenario's ontstaan waarbij een situatie zich voordoet m.b.t. verschillende lidstaten in de Europese Unie. In dat geval mag de multinationale groep één van die groepsentiteiten aanwijzen¹²³ om de verplichting te voldoen. De aangewezen entiteit moet dan ook, zoals in paragraaf één, artikel 321/2 WIB 92 omschreven, uiterlijk 12 maanden na de laatste dag van de rapporteringsperiode het landenrapport indienen dat betrekking heeft over de laatst afgesloten rapporteringsperiode. Aanvullend moet aan de belastingadministratie waar de aangewezen entiteit fiscaal inwoner is, meegedeeld worden dat het landenrapport dat zij, de aangewezen entiteit, indient gevolg geeft aan de vereisten die gelden voor alle groepsentiteiten van de multinationale groep die fiscaal inwoner zijn van de Europese Unie.

Een in aanmerking komende, rapporterende entiteit die niet over de nodige gegevens kan beschikken om deze verplichting correct in te vullen kan niet aangewezen worden om het landenrapport te voldoen. Deze entiteit moet dan wel kennis geven aan de EU-lidstaat waar zij

¹²¹ Artikel 321/2, §2, lid 1 WIB 92

¹²² De administratie laat deze weigering op haar beurt weten aan de lidstaten van de Europese Unie en de Europese Commissie.

¹²³ Artikel 321/2, §2, lid 2 WIB 92

fiscaal inwoner is dat de uiteindelijke moedermaatschappij geweigerd heeft om de vereiste informatie te verstrekken.

5.6.3.2. SURROGAATMOEDERENTITEIT

Dit begrip wordt vooreerst nader besproken: *“de uitdrukking "surrogaatmoederentiteit": een groepsentiteit van de multinationale groep die door die multinationale groep werd aangewezen als enige plaatsvervanger voor de uiteindelijke moederentiteit om namens die multinationale groep het landenrapport in te dienen, wanneer een of meer van de in artikel 321/2, § 2, eerste lid opgenoemde voorwaarden van toepassing zijn¹²⁴.”* De voorwaarden van waar hier sprake is, zijn reeds hierboven besproken. Er is bijgevolg enkel sprake van een surrogaatmoederentiteit als deze niet de uiteindelijke moederentiteit is als de bepaling volgens de wettekst¹²⁵ ervan gevolgd wordt. Bovendien moet er een aanwijzing van een groepsentiteit zijn conform één of meer van de voorwaarden die in artikel 321/2, §2 WIB 92 genoemd zijn.

Er zijn echter bijkomende voorwaarden, aanvullend op de definitie die hierboven gegeven worden. Deze worden opgelijst in artikel 321/2, §3 WIB 92:

“1. het rechtsgebied waarvan de surrogaatmoederentiteit fiscaal inwoner is, verplicht het indienen van een landenrapport;

2. uiterlijk 12 maanden na de laatste dag van de rapporteringsperiode waarvoor het landenrapport moet ingediend worden, heeft het rechtsgebied waarvan de surrogaatmoederentiteit fiscaal inwoner is een in werking zijnd kwalificerend akkoord tussen bevoegde autoriteiten waarbij België partij is;

3. het rechtsgebied waarvan de surrogaatmoederentiteit fiscaal inwoner is, heeft de Belgische administratie bevoegd voor de vestiging van de inkomstenbelastingen geen kennis gegeven van een systematische nalatigheid;

¹²⁴ Artikel 321/1, 9° WIB 92

¹²⁵ Artikel 321/1, 8° WIB 92

4. het rechtsgebied waarvan de surrogaatmoederentiteit fiscaal inwoner is, werd uiterlijk op de laatste dag van de rapporteringsperiode van die multinationale groep door de groepsentiteit die fiscaal inwoner is van dat rechtsgebied op de hoogte gebracht van het feit dat die groepsentiteit de surrogaatmoederentiteit is; en

5. er werd aan de Belgische administratie bevoegd voor de vestiging van de inkomstenbelastingen een kennisgeving bezorgd in overeenstemming met artikel 321/3, § 2.”

Belangrijk is te benadrukken dat deze voorwaarden cumulatief moeten vervuld zijn om als Belgische groepsentiteit ontheven te worden van de verplichting. Verder geldt artikel 321/2, §2 WIB 92 onverminderd. Het is dus bijvoorbeeld niet omdat een, andere dan Belgische groepsentiteit aangeduid wordt als surrogaatmoederentiteit en het rechtsgebied waar deze surrogaat gevestigd is, heeft aan de Belgische administratie blijk gegeven dat er sprake is van systematisch nalatig, dat de Belgische groepsentiteit ontslagen is van haar verplichting. In dit voorbeeld geldt bijgevolg 321/1, §2 WIB 92.

De criteria om te bepalen wie aan deze verplichting moet voldoen wijken af van deze zoals bij het groeps- en lokaal dossier. *“De verplichtingen in voorgaande paragrafen gelden voor multinationale groepen die, voor de rapporteringsperiode die onmiddellijk voorafgaat aan de laatste afgesloten rapporteringsperiode, een totaal van 750 miljoen euro of meer geconsolideerde bruto-groepsopbrengsten behalen zoals dat tot uiting komt in de geconsolideerde jaarrekening van die groep voor die voorafgaande rapporteringsperiode¹²⁶.”*

5.6.3.3. ARTIKEL 321/6 WIB 92

“Het landenrapport zal gebruikt worden voor het beoordelen van grote verrekenprijrisico's en van andere risico's die verband houden met de uitholling van de belastbare grondslag en met winstverschuiving, daaronder begrepen het risico dat leden van de multinationale groep waarvoor regels in verband met verrekenprijzen van toepassing zijn, die regels niet naleven en, waar aangewezen, ook voor het maken van een economische en statistische analyse.

¹²⁶ Artikel 321/2, §4 WIB 92

Aanpassingen van de verrekenprijzen, mogen niet louter gebaseerd zijn op het landenrapport. Niettegenstaande het voorafgaande, is het niet verboden om het landenrapport als basis te gebruiken om in het kader van een controle verder onderzoek te verrichten naar de verrekenprijzafspraken van de multinationale groep of naar andere belastingaangelegenheden, van een groepsentiteit met als gevolg dat passende correcties mogen gemaakt worden aan het belastbaar inkomen van een groepsentiteit¹²⁷.”

5.7. ANDERE DOCUMENTEN

Naast voorgaande documenten bestaat er een notificatieformulier 275 CBC NOT¹²⁸ dat aangeeft welke entiteit van de groep het landenrapport invult. Dit formulier zou voor het boekjaar dat startte op 1 januari 2016 nog vóór het jaareinde ingediend moeten worden. De administratie staat echter uitstel toe tot 30 september 2017.

Artikel 321/3 WIB dient bij dit laatste document als wettelijke grondslag voor de notificatieplicht. *“Elke Belgische groepsentiteit van een multinationale groep, die overeenkomstig artikel 321/2, § 4 een landenrapport moet indienen, zal de Belgische administratie bevoegd voor de vestiging van de inkomstenbelastingen laten weten of zij de uiteindelijke moederentiteit dan wel de surrogaatmoederentiteit of de groepsentiteit overeenkomstig artikel 321/2, § 2 is, en dit uiterlijk op de laatste dag van de rapporteringsperiode van die multinationale groep¹²⁹.”*

Indien de Belgische groepsentiteit ingevolge artikel 321/2, §4 WIB 92 de rapporteringsverplichting draagt zal zij deze zo goed mogelijk proberen uitvoeren. Minimaal wordt vanuit de administratie verwacht dat de Belgische groepsentiteit contact opneemt met de ultieme moederentiteit. Indien deze laatste weigert informatie te verstrekken geldt dezelfde procedure als bij de *country-by-country reporting*.

“Wanneer een Belgische groepsentiteit van een multinationale groep, die overeenkomstig artikel 321/2, § 4 een landenrapport moet indienen, noch de uiteindelijke moederentiteit noch de

¹²⁷ Artikel 321/6 WIB 92

¹²⁸ Notificatieplicht

¹²⁹ Artikel 321/3, §1 WIB 92

surrogaatmoederentiteit is noch de groepsentiteit overeenkomstig artikel 321/2, § 2 is, zal ze uiterlijk op de laatste dag van de rapporteringsperiode van de multinationale groep de Belgische administratie bevoegd voor de vestiging van de inkomstenbelastingen op de hoogte brengen van de identiteit en de woonplaats van de rapporterende entiteit¹³⁰.” Het is dus niet omdat de Belgische groepsentiteit niet de onderneming is die moet rapporteren dat ze ontslaan is van de notificatieverplichting¹³¹.

¹³⁰ Artikel 321/3, §2 WIB 92

¹³¹ Toelichting formulieren verrekenprijzen, BS 2 december 2016.

DEEL 2: EMPIRISCH ONDERZOEK

6. LANDENSTUDIE

Om de Belgische implementatie te kaderen, nemen we een vergelijking op t.o.v. de buurlanden. Ook Polen werd opgenomen in deze vergelijking. Deze keuze is echter weloverwogen en de redenen hiertoe zal blijken uit de bespreking.

6.1. NEDERLAND

De Nederlandse fiscale wetgeving bevat reeds sinds 1 januari 2002 het *arm's length* principe waarbij ook een documentatieverplichting opgenomen is¹³². Op basis van deze wetten was elke verbonden onderneming, onderhevig aan de Nederlandse vennootschapsbelasting, reeds verplicht transfer pricing documentatie bij haar administratie te voegen. Deze documentatie diende de manier te verklaren waarop de verrekenprijzen gevestigd werden. De documentatie diende ook aan te tonen op basis waarvan afgeleid kon worden dat de verrekenprijzen deze waren zoals ze tussen onafhankelijke partijen tot stand zouden komen¹³³.

Voor de actuele documentatie dienen het landenrapport, het groepsdossier en het lokaal dossier in het Engels of in het Nederlands ingediend te worden.

6.1.1. LANDENRAPPORT

Voor het landenrapport in Nederland geldt hetzelfde grensbedrag als in België, namelijk een geconsolideerde opbrengst van minstens 750 miljoen euro in het voorafgaande financiële tijdperk. Met betrekking tot dit landenrapport heeft elke Nederlandse entiteit van een multinational, zoals in België, een notificatieplicht vóór het einde van het boekjaar. Het landenrapport zelf dient ten laatste 12 maanden na het eind van het boekjaar ingediend te worden¹³⁴. Net zoals in België valt de verplichting om een landenrapport in te dienen bij de

¹³² Artikel 8b, Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

¹³³ H., VAN DAM, T., WIERTSEMA, "Netherlands - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 53.

¹³⁴ Artikel 29c, Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Nederlandse entiteit wanneer er geen uitwisseling plaatsvindt met de Nederlandse belastingautoriteiten. Ook de inhoud van het landenrapport is dezelfde als in België.

6.1.2. GROEPSDOSSIER EN LOKAAL DOSSIER

Het groepsdossier en het lokaal dossier zijn verplicht bij te voegen bij de administratie van het bedrijf ten laatste op de datum van de belastingaangifte indien de onderstaande voorwaarden cumulatief voldaan zijn¹³⁵:

- De Nederlandse belastingbetaler is onderdeel van een MNO (inclusief vaste inrichtingen) die 1) in verschillende jurisdicties aan de vennootschapsbelasting onderhevig is en 2) een entiteit bevat die geconsolideerde financiële rapportering dient te hebben of zou moeten hebben indien de aandelen op de beurs genoteerd zouden staan.
- De MNO heeft een geconsolideerde opbrengst van minimaal 50 miljoen euro in het voorgaande financiële tijdperk.

Voor het groepsdossier en lokaal dossier in Nederland is dus het enige kwantitatieve criterium de geconsolideerde opbrengst van 50 miljoen euro, daar er in België 3 criteria opgenomen zijn. Ook belangrijk is op te merken dat i.t.t. in België, het groepsdossier en lokaal dossier in Nederland niet afzonderlijk bij de aangifte gevoegd dienen te worden. Ze kunnen enkel opgevraagd worden indien de fiscus de betreffende onderneming hier specifiek om verzoekt.

6.1.3. TIMING

De documentatie dient opgemaakt te worden op het moment waarop de transactie plaatsvindt. Indien echter de belastingplichtige niet in staat is de benodigde documentatie voor te leggen wanneer men hierom vraagt bij een controle, is de administratie verplicht een 'redelijke' periode van 4 weken tot 3 maanden uitstel te verlenen om de documentatie voor te leggen.

¹³⁵ H., VAN DAM, T., WIERTSEMA, "Netherlands - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 55.

6.1.4. BEWIJSLAST

De bewijslast i.v.m. verrekenprijzen wordt in Nederland over het algemeen bepaald op basis van redelijkheid en eerlijkheid. Dit betekent dat degene die een aanpassing inzake verrekenprijzen wenst, moet aantonen dat de verrekenprijzen niet *at arm's length* waren. Echter, indien de belastingplichtige verzaakt aan de documentatieverplichting, valt de bewijslast volledig bij hem¹³⁶.

6.1.5. SANCTIES

Het niet aanleveren van het groepsdossier en het lokaal dossier wanneer de fiscus hierom vraagt, kan bestraft worden met een gevangenisstraf tot 6 maanden of een boete tot 8.200 euro. Door het landenrapport niet in te dienen, kan men bestraft worden met een gevangenisstraf tot 4 jaar of een boete tot 20.250 euro¹³⁷. Wanneer de belastingplichtige intentioneel de Nederlandse winst manipuleerde, zal de belastingplichtige een belastingverhoging van 50 procent moeten betalen. In geval van fraude bedraagt deze belastingverhoging 100 procent¹³⁸.

6.2. DUITSLAND

De Duitse wetgeving bevatte reeds voor de uitwerking van het BEPS-actieplan een documentatieplicht inzake verrekenprijzen¹³⁹. Deze wetgeving werd geüpdatet en uitgebreid op basis van het BEPS-actieplan¹⁴⁰.

In Duitsland heeft de fiscus het recht relevante informatie in het Duits te verkrijgen. Echter mag de Duitse fiscus enkel een vertaling van de verrekenprijsdocumentatie vragen indien dit redelijk verantwoord is¹⁴¹.

¹³⁶ H., VAN DAM, T., WIERTSEMA, "Netherlands - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 60.

¹³⁷ Artikel 23, lid 4 van het Wetboek van strafrecht: derde en vierde categorie (Nederland).

¹³⁸ Memorie van toelichting bij artikel 8b, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Nederland).

¹³⁹ Sectie 90, paragraaf 3, Abgabenordnung (AO) 2002.

¹⁴⁰ Sectie 138a, Abgabenordnung (AO) 2002.

¹⁴¹ H.-K., KROPPE, A., EIGELSHOVEN, "Germany - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2017, 77.

De Duitse belastingautoriteiten claimen snel dat de transfer pricing documentatie ontoereikend is. De Duitse fiscus stelde een lijst op met situaties waarbij de documentatie als onvoldoende wordt beschouwd. Er wordt dus duidelijk een uitgebreide documentatie verwacht van de belastingplichtige. De reden waarom de Duitse fiscus snel naar ontoereikende documentatie grijpt is tweeledig. Langs de ene kant legt de fiscus zo de bewijslast bij de belastingplichtige en langs de andere kant wenst hij een goed resultaat te verkrijgen bij de onderhandelingen door de onderhandelingen vanuit een extreem standpunt te beginnen¹⁴².

6.2.1. LANDENRAPPORT

In Duitsland geldt inzake het landenrapport hetzelfde grensbedrag als in België en Nederland. Belastingplichtigen die onderdeel zijn van een multinationale groep met geconsolideerde opbrengsten van minstens 750 miljoen euro, dienen aan deze verplichting te voldoen. Het rapport zelf bevat dezelfde inhoud als voor België en Nederland en dient ook 12 maanden na het einde van het boekjaar ingediend te zijn¹⁴³. Ook in Duitsland geldt de notificatieplicht vóór het eind van het boekjaar. Voor boekjaar 2016 werd deze verplichting nog uitgesteld.

6.2.2. GROEPSDOSSIER EN LOKAAL DOSSIER

Voor het groepsdossier en het lokaal dossier in Duitsland geldt er een kwantitatief criterium van 100 miljoen euro aan geconsolideerde opbrengst¹⁴⁴. De drempelwaarde ligt hier dus dubbel zo hoog dan in België waardoor relatief gezien minder Duitse ondernemingen deze documentatie zullen moeten indienen.

6.2.3. TIMING

De belastingplichtige dient, inzake het groepsdossier en het lokaal dossier, de fiscus enkel informatie te verstrekken van zodra deze hierom vraagt. Het is dus, zoals reeds gezegd, niet

¹⁴² H.-K., KROPPEN, A., EIGELSHOVEN, "Germany - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2017, 77-78.

¹⁴³ H.-K., KROPPEN, A., EIGELSHOVEN, "Germany - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2017, 81-82.

¹⁴⁴ H.-K., KROPPEN, A., EIGELSHOVEN, "Germany - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2017, 81-82.

verplicht deze documenten in te dienen bij de aangifte. Wanneer de fiscus de informatie i.v.m. de verrekenprijzen opvraagt, moet de belastingplichtige binnen de 60 dagen antwoorden. Voor buitengewone transacties bedraagt deze termijn slechts 30 dagen¹⁴⁵. Aangezien de verrekenprijsdocumentatie in bijna elke fiscale controle opgevraagd wordt en de periode van 60 dagen te kort is om een degelijke documentatie te creëren, worden de belastingplichtigen door hun adviseurs ten strengste aangeraden de documentatie voor te bereiden¹⁴⁶.

6.2.4. BEWIJSLAST

De Duitse belastingadministratie heeft de bewijslast wanneer het de winst wil laten aanpassen op basis van het *arm's length* principe. Indien de belastingplichtige echter niet voldoet aan de wettelijke plicht om documentatie voor te leggen, mag de administratie ervan uitgaan dat de winst hoger ligt dan aangegeven. De bewijslast verschuift vanaf dit moment naar de belastingplichtige¹⁴⁷.

6.2.5. SANCTIES

Een late of onvolledige indiening van het landenrapport wordt in Duitsland bestraft met een maximale boete van 5.000 euro. Dit staat in schril contrast met de sancties voor de overige verrekenprijsdocumentatie. Vooreerst zal bij ontbrekende of onbruikbare documentatie verondersteld worden dat de Duitse inkomsten hoger liggen. Dit zorgt er in se voor dat, zoals hierboven reeds vermeld, de bewijslast van schouders verandert. Verder zal de Duitse fiscus de belastingplichtige een boete van 5 tot 10 procent van de inkomstenaanpassing aanrekenen met een minimum van 5.000 euro. Belangrijk is te zien dat deze boete berekend is op basis van het hogere inkomen en niet op basis van bijkomende belastingen. In geval van verlies en dus geen verschuldigde belasting, zal deze boete ook betaald moeten worden. Wanneer de belastingplichtige verzaakt aan de verplichting de documentatie voor te leggen, wordt een boete aangerekend die varieert van 5.000 tot 250.000 euro. Ook bij laattijdige voorlegging van de

¹⁴⁵ Sectie 90, paragraaf 3, Abgabenordnung (AO) 2002.

¹⁴⁶ H.-K., KROPPEN, A., EIGELSHOVEN, "Germany - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2017, 80.

¹⁴⁷ H.-K., KROPPEN, A., EIGELSHOVEN, "Germany - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2017, 81.

documentatie, wordt een boete aangerekend. Deze boete varieert van minimaal 100 euro per dag tot maximaal 1 miljoen euro¹⁴⁸.

6.3. FRANKRIJK

Sinds 2010 golden er in Frankrijk reeds strenge en specifieke documentatieverplichtingen¹⁴⁹. Deze regels werden in 2016 verder versterkt door de invoering van artikelen 223 quinquies B en C in het Franse belastingwetboek.

6.3.1. LANDENRAPPORT

In Frankrijk geldt net zoals in de andere buurlanden de verplichting tot het verstrekken van een landenrapport. Het grensbedrag van 750 miljoen euro aan geconsolideerde groepsopbrengsten is ook hier van toepassing¹⁵⁰.

6.3.2. LIGHT DOCUMENTATIE EN VOLLEDIGE DOCUMENTATIE

Het concept van een groepsdossier gecombineerd met een lokaal dossier is niet geïmplementeerd in Frankrijk. Een gesimplificeerde versie van de verrekenprijsdocumentatie dient echter ter beschikking gesteld worden aan de Franse belastingadministratie.

De documentatieverplichtingen gelden voor Franse ondernemingen met één van volgende kenmerken¹⁵¹:

- a) onderneming met omzet of totaal activa van meer dan 400 miljoen euro;
- b) onderneming dat meer dan 50 procent van het kapitaal of de stemrechten van een in a) vermelde onderneming - direct of indirect - in handen heeft;
- c) onderneming waarvan meer dan 50 procent van het kapitaal of de stemrechten in handen is van een in a) vermelde onderneming;

¹⁴⁸ Sectie 146, paragraaf 2b en sectie 162, paragraaf 4, Abgabenordnung (AO) 2002.

¹⁴⁹ Artikelen L13 AA en AB, Livre des Procédures Fiscales.

¹⁵⁰ Artikel 223 quinquies C, Code Général des Impôts.

¹⁵¹ Artikel L13 AA, Livre des Procédures Fiscales.

- d) onderneming die een ruling voor wereldwijde belastingconsolidatie geniet;
- e) onderneming die onderdeel is van een Franse groep die aan minstens één van voorgaande voorwaarden voldoet.

De *light documentatie* is opgedeeld in twee onderdelen. Het eerste deel geeft algemene informatie over de groep en het tweede deel specifieke informatie over de indienende vennootschap. Het eerste onderdeel van de groepsinformatie is een algemene omschrijving van de bedrijfsactiviteit. Daarnaast moet de indienende vennootschap ook de belangrijkste immateriële activa gelinkt aan deze vennootschap weergeven met inbegrip van de landen van de verbonden ondernemingen die deze immateriële activa in hun bezit hebben. Ten slotte moet de groepsinformatie een ruwe beschrijving geven van het transfer pricing beleid. Het onderdeel met de specifieke informatie omvat om te beginnen een beschrijving van de activiteit van de indienende vennootschap. Ook omvat het een lijst met transacties groter dan 100.000 euro met verbonden ondernemingen met inbegrip van de landen waarin deze verbonden ondernemingen fungeren. Tot slot bevat het specifieke gedeelte een korte presentatie van de toegepaste transfer pricing methode(n)¹⁵².

De volledige documentatie dient i.t.t. de *light documentatie* een heel stuk meeromvattend te zijn maar dient enkel ingediend te worden wanneer de belastingautoriteiten hierom vragen.

6.3.3. TIMING

De *light documentatie* dient binnen de zes maanden na de aangifte ingediend te worden bij de Franse fiscus. Zoals reeds gezegd moet een uitgebreide documentatie pas voorzien worden wanneer de fiscus hierom vraagt bij een controle. Wanneer de onderneming de volledige documentatie niet kan voorleggen bij deze aanvraag, heeft ze 30 dagen om deze documentatie voor te leggen¹⁵³. Het landenrapport dient ook in Frankrijk binnen de twaalf maanden na het

¹⁵² Artikel 223 quinquies B, Code Général des Impôts.

¹⁵³ P., ESCAUT, "France - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 104.

eind van het boekjaar ingediend te worden. De notificatie i.v.m. het landenrapport moet bij de aangifte zelf gedaan worden¹⁵⁴.

6.3.4. BEWIJSLAST

Artikel 57 van de Franse belastingwetgeving, waardoor de belastbare basis verhoogd kan worden met het abnormaal of goedgunstig voordeel, kan enkel worden toegepast indien voordelen werden toegekend aan buitenlandse verbonden vennootschappen. Om dit artikel toe te kunnen passen en dus het bestaan van een abnormaal of goedgunstig voordeel aan te tonen, rust de bewijslast op de schouders van de Franse fiscus¹⁵⁵. In de praktijk wordt de bewijslast echter geacht bij de belastingplichtige te liggen aangezien het voor de Franse fiscus volstaat om artikel 57 van de Franse belastingwetgeving aan te halen om bijkomende verrekenprijsdocumentatie op te vragen¹⁵⁶. De belastingplichtige moet in dit geval de authenticiteit van deze documentatie aantonen. Bij het in gebreke blijven op vlak van verrekenprijsdocumentatie valt de bewijslast dus vanzelfsprekend ten laste van de belastingplichtige.

6.3.5. SANCTIES

Voor een niet-tijdige *light documentatie* bestaan er verrassend genoeg geen specifieke bestraffingen. Het is echter wel aannemelijk dat dit de Franse belastingadministratie in het oog zal springen en de kans op een controle dus drastisch toeneemt. Hierdoor vergroot de kans dat de onderneming de uitgebreide documentatie ter beschikking zal moeten stellen aan de fiscus¹⁵⁷.

Indien de uitgebreide documentatie niet wordt voorgelegd binnen de 30 dagen of onvolledig is, kan een maximale boete van 5 procent van de aanpassing aan de verrekenprijzen aangerekend worden. Indien 0,5 procent van de intragroeptransacties hoger is, geldt dit bedrag als maximum.

¹⁵⁴ Artikel 223 quinquies C, Code Général des Impôts.

¹⁵⁵ Toelichting BOI-BIC-BASE-80-20-20120912 bij artikel 57, Code Général des Impôts.

¹⁵⁶ P., ESCAUT, "France - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 106.

¹⁵⁷ P., ESCAUT, "France - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 104.

De minimumboete bedraagt echter 10.000 euro. Ingeval er sprake is van kwade trouw, zal de aangerekende boete 40 procent bedragen¹⁵⁸.

Wanneer het landenrapport niet tijdig ter beschikking gesteld wordt, in concreto dus niet binnen de 12 maanden na eind van het boekjaar, zal er een boete tot 100.000 euro aangerekend worden¹⁵⁹.

6.4. LUXEMBURG

Luxemburg is het buurland met de meest beperkte documentatieverplichtingen. De enige documentatieplicht die Luxemburgse belastingplichtigen hebben, is het landenrapport met dezelfde drempelwaarde als in België en de bijhorende notificatieplicht. Deze notificatieplicht werd echter uitgesteld tot 31 maart 2017. In Luxemburg is er dus geen sprake van een groepsdossier en lokaal dossier. Echter begon de belastingadministratie sinds 2013 wel verrekenprijsdocumentatie op te vragen bij controles. Het is dus aan te raden voor Luxemburgse belastingplichtigen om ook dergelijke verrekenprijsdocumentatie voor te bereiden, echter geldt hieromtrent geen verplichting. Er bestaan dan ook geen specifieke sancties i.v.m. verrekenprijsdocumentatie. De algemene sancties inzake vennootschapsbelasting kunnen wel toegepast worden¹⁶⁰.

6.5. POLEN

6.5.1. LANDENRAPPORT

Ook in Polen gelden dezelfde regels i.v.m. het landenrapport. Het dient opgemaakt te worden en ingediend te worden vanaf het grensbedrag van 750 miljoen euro aan geconsolideerde groepsopbrengsten.

¹⁵⁸ P., ESCAUT, "France - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 104.

¹⁵⁹ P., ESCAUT, "France - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 104.

¹⁶⁰ M., RASCH, "Luxembourg - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 36-37.

6.5.2. GROEPSDOSSIER EN LOKAAL DOSSIER

Met betrekking tot transacties tussen verbonden ondernemingen wel verschillende documentatieregels. Documentatie moet voorzien worden wanneer de waarde waarop de transactie betrekking heeft (i) meer dan 100.000 euro en niet meer dan 20 procent van het aandeelhouderskapitaal bedraagt (ii) meer dan 30.000 euro bedraagt in geval van dienstverlening of transacties i.v.m. immateriële activa (iii) meer dan 50.000 euro bedraagt in de overige gevallen¹⁶¹.

Deze verrekenprijsdocumentatie dient in het Pools voorbereid te worden en moet minimaal volgende zaken bevatten¹⁶²:

- identificatie van de activiteit(en) van de participerende entiteiten;
- specificatie van de kosten die betrekking hebben op de transacties;
- berekenwijze van de winsten en specificatie van de prijs van het object van de transactie;
- omschrijving van de economische strategie wanneer deze strategie de waarde van het object van de transactie heeft beïnvloed;
- andere factoren die de waarde van het object van de transactie hebben beïnvloed;
- verwachte winsten van de entiteit onderhevig aan de documentatieplicht.

Een lokaal dossier dient opgemaakt te worden vanaf de vennootschap opbrengsten of kosten heeft van meer dan 2 miljoen euro. Voor een groepsdossier daarentegen geldt een

¹⁶¹ M. ALEKSANDROWICZ et al., "Poland - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 99.

¹⁶² M. ALEKSANDROWICZ et al., "Poland - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 98.

drempelwaarde van 20 miljoen euro aan opbrengsten of kosten¹⁶³. Polen hanteert dus volledig andere drempels voor de verrekenprijsdocumentatie.

Formele vereisten of specifieke formulieren werden niet gepubliceerd. Het is dus enkel noodzakelijk dat de documentatie alle bovenstaande informatie bevat.

6.5.3. TIMING

In principe dient alle verrekenprijsdocumentatie voorbereid te worden door de belastingplichtige bij het plaatsvinden van de transactie. Op vraag van de fiscus dient de belastingplichtige binnen de zeven kalenderdagen zijn verrekenprijsdocumentatie voor te leggen¹⁶⁴. In tegenstelling tot de, op dit vlak soepelere, belastingadministratie in België dient de volledige documentatie in het Pools gedaan te worden¹⁶⁵. Het hoeft niet gezegd te zijn dat een degelijke Poolse documentatie dus aangewezen is.

6.5.4. BEWIJSLAST

Ook in Polen ligt de bewijslast in het algemeen aan de kant van de fiscus. De fiscus dient aan te tonen dat de toegepaste verrekenprijzen van de belastingplichtige niet marktconform zijn. De belastingadministratie dient zodoende informatie te verzamelen over gelijkaardige transacties, een functionele analyse uit te voeren etc. om de correcte verrekenprijs te bepalen¹⁶⁶.

In de praktijk valt de bewijslast echter ook ten dele aan de kant van de belastingplichtige. Het is voldoende voor de fiscus om een simplistische en oppervlakkige toepassing van een specifieke methode te maken om de belastingplichtige het tegendeel te laten bewijzen. Om dit tegendeel

¹⁶³ D. KUBIS, I. BURGSTALLER, "Poland: New transfer pricing documentation", <http://www.tpa-group.com/en/publications-news/news/poland-new-transfer-pricing-documentation> (consultatie op 23 mei 2017).

¹⁶⁴ M. ALEKSANDROWICZ et al., "Poland - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 100.

¹⁶⁵ D. TEMMERMAN, Senior Manager International Tax Services Ernst & Young, persoonlijke communicatie, 18 april 2017.

¹⁶⁶ M. ALEKSANDROWICZ et al., "Poland - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 102.

te bewijzen moet de belastingplichtige uiteraard over de nodige informatie beschikken die, zoals reeds gezegd binnen de zeven kalenderdagen aangeleverd dient te worden¹⁶⁷.

6.5.5. SANCTIES

Een tekort aan relevante verrekenprijsdocumentatie bij een fiscale controle, houdt geen inbreuk tegen het Poolse wetboek op de inkomstenbelasting in. Indien echter de belastingplichtige verzaakt aan het voorleggen van de documentatie binnen de termijn van zeven kalenderdagen, zal het verschil tussen het inkomen volgens de belastingplichtige en het inkomen volgens de fiscus aan 50 procent belast worden¹⁶⁸.

¹⁶⁷ M. ALEKSANDROWICZ et al., "Poland - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 102.

¹⁶⁸ M. ALEKSANDROWICZ et al., "Poland - Transfer Pricing - Topical Analyses", hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 100.

6.6. SAMENVATTENDE TABEL

Tabel 2: Overzicht landenstudie

Land	Landenrapport en notificatieplicht?	Uiterste datum notificatie	Groepsdossier en lokaal dossier?	Indienen groepsdossier en lokaal dossier?
 België	Ja	Laatste dag van het boekjaar (voor boekjaar 2016: 30 september 2017)	Ja	Ja, bij de aangifte
 Duitsland	Ja	Bij aangifte (nog niet voor boekjaar 2016)	Ja	Op aanvraag van de fiscus binnen 60 kalenderdagen (30 indien buitengewone transacties)
 Frankrijk	Ja	Bij de aangifte	Nee	Niet van toepassing
 Luxemburg	Ja	Laatste dag van het boekjaar (voor boekjaar 2016: 31 maart 2017)	Nee	Niet van toepassing
 Nederland	Ja	Laatste dag van het boekjaar (voor boekjaar 2016: 1 september 2017)	Ja	Op aanvraag van de fiscus binnen vier weken tot maximaal drie maanden
 Polen	Ja	Laatste dag van het boekjaar (voor boekjaar 2016: ten laatste 10 maanden na de laatste dag van het boekjaar)	Ja	Op aanvraag van de fiscus binnen zeven kalenderdagen

6.7. CONCLUSIE

Het is duidelijk dat de implementatie van actiepunt 13 met de nodige spoed gebeurde. Zoals reeds eerder vermeld, gebeurde dit onder druk van de G20. Alle ons omringende landen voerden de documentatieplicht door met ingang van 1 januari 2016. Het hoeft dus niet gezegd te worden dat aan de BEPS-implementatie een groot belang gehecht wordt.

Een groot verschil met de buurlanden is de Belgische invulling van het lokaal dossier. Het lokaal dossier bevat een gedetailleerd inlichtingenformulier aangaande de verrekenprijsanalyse van de verrichtingen tussen de lokale entiteit en de buitenlandse entiteiten van de multinationale groep. Zo'n formulier met specifieke vragen is uniek binnen de Europese Unie¹⁶⁹.

Ook apart aan de Belgische documentatieplicht is dat het lokaal dossier en het groepsdossier verplicht bij te voegen zijn bij de aangifte. Als we dit met de omringende landen vergelijken, geldt bij deze landen meestal geen verplichting tot (volledige) indiening van deze documenten. In het merendeel van de landen moet de documentatie enkel aan de fiscus voorgelegd worden wanneer deze hierom vraagt bij een controle. Gezien de vaak beperkte termijn om deze documenten voor te leggen, is het dus uiteraard aangewezen om deze documentatie tijdig voor te bereiden.

Zoals duidelijk blijkt uit de vergelijking met de andere landen zijn de boetes in België vrij beperkt. Ze vormen dus slechts een beperkt risico voor de ondernemingen in België. Het grootste risico is echter dat de Belgische fiscus steeds meer inzage krijgt in de transfer pricing politiek van de onderneming. De Belgische belastingplichtigen moeten dus gaan beslissen wat ze a.h.w. reeds willen lossen naar de fiscus toe. Het niet vervullen van de documentatieplicht zorgt zoals reeds gezegd voor de omkering van de bewijslast. De boetes gewoon accepteren lijkt voor sommige bedrijfsleiders een vrij interessante optie maar door de mogelijke omkering van de bewijslast, wordt dit idee al snel van de kaart geveegd.

¹⁶⁹ D. TEMMERMAN, Senior Manager International Tax Services Ernst & Young, persoonlijke communicatie, 18 april 2017.

7. BEDRIJFSECONOMISCHE IMPACT

Op 18 en 19 april een onderhoud geweest met Sarne Willo (*transfer pricing* manager BDO) en Dieter Temmerman (*transfer pricing* manager Ernst & Young). Tijdens dit semigestructureerd interview werden vragen gesteld die naar voor kwamen tijdens het schrijven van de thesis. Deze inzichten over de implicaties van de nieuwe verplichting worden besproken in sectie 7.2.

Daarnaast hebben op 22 februari de Belgische belastingautoriteiten tijdens een meeting antwoord gegeven op vragen rond de documentatieverplichting vanuit de private sector. Vertegenwoordigers van alle *big four* kantoren waren aanwezig, verder was o.a. ook BDO, RSM, Amcham en IAB vertegenwoordigd. Hieruit kwamen vele praktische en interessante vragen naar voor die in sectie 7.3 toegelicht zullen worden aangevuld met commentaar vanuit de gesprekken met de twee tax managers.

Vooraleer de voornaamste punten te bespreken die uit de eerder vermelde vragenlijst en interviews naar voor kwamen, wordt eerst de gehanteerde methodologie tijdens de interviews toegelicht.

7.1. METHODOLOGIE INTERVIEW

7.1.1. SEMIGESTRUCTUREERD INTERVIEW

Er werd gekozen voor een semigestructureerd interview. Deze methode laat toe op voorhand meerdere vragen op te lijsten waar tijdens het schrijven onduidelijkheden of bedenkingen waren. Tegelijkertijd kan ook ingepikt worden op antwoorden van de respondent aangezien verwacht kan worden dat zij door hun uitgebreide kennis nieuwe aspecten zullen aanhalen die bij de literatuurstudie niet naar boven zijn gekomen. Door dergelijk semigestructureerd interview wordt de nodige flexibiliteit ingebouwd om bijkomende vragen te stellen en bijgevolg bijkomende informatie te vergaren¹⁷⁰.

¹⁷⁰ Van Thiel, S., (2013). *Bestuurskundig onderzoek*. Bussum: Coutinho.

Omdat de praktische implicaties onderzocht worden, wordt ook op zoek gegaan naar meningen en percepties omtrent de documentatieplichten veeleer dan theoretische kennis¹⁷¹.

Deze methode wordt doorgaans ook gebruikt bij interviews over relatief nieuwe onderwerpen, wat hier het geval is. Door deze interviewvorm te hanteren is het mogelijk, zoals eerder gezegd werd, ook vragen te stellen die initieel niet voorzien waren. Men is zich ervan bewust dat hierdoor het interview langer kan duren dan voorzien. Er wordt gerekend op een duurtijd van één à twee uur¹⁷².

Om de kwaliteit van het interview te garanderen wordt gelet op volgende zaken.

Ten eerste een goede inhoudelijke voorbereiding om de antwoorden op de gestelde vragen goed te kunnen interpreteren. Ten tweede worden onderstaande richtlijnen in rekening genomen tijdens het opstellen van de vragen en tijdens het interview zelf¹⁷³:

- Duidelijke, *to the point* vragen
- Geen sturende of suggestieve vragen
- Vraag om antwoord te illustreren met een voorbeeld
- Eerst neutrale vragen stellen, dan pas moeilijke of gevoelige vragen
- Ruimte bieden aan de respondent voor vragen en opmerkingen van zijn kant

¹⁷¹ K., HANNES, "Kwalitatief interview", <https://associatie.kuleuven.be/altus/seminaries/1112/131011/interviews.pdf> (consultatie op 20 mei 2017).

¹⁷² K., HANNES, "Kwalitatief interview", <https://associatie.kuleuven.be/altus/seminaries/1112/131011/interviews.pdf> (consultatie op 20 mei 2017).

¹⁷³ Van Thiel, S., (2013). Bestuurskundig onderzoek. Bussum: Coutinho.

7.1.2. INTERVIEWHANDLEIDING

Om het interview concreet vorm te geven wordt een interviewhandleiding opgesteld. Dit zal de basis van het interview vormen en geeft de nodige omkadering en achtergrondinformatie voor de respondent¹⁷⁴.

7.1.2.1. INTRODUCTIE

Het doel van het onderzoek is de werking en implicaties van de nieuwe documentatieplicht inzake transfer pricing na te gaan. Het onderzoek wordt gevoerd door twee masterstudenten Handelswetenschappen, afstudeerrichting fiscaliteit aan de Universiteit Gent.

Er wordt vertrokken vanuit een theoretisch kader om daarna de praktische kant van de verplichting te benaderen. Gezien de verplichting geldt voor grote ondernemingen die aan bepaalde voorwaarden werd ook gekozen om met mensen te spreken van de grotere consultancykantoren. Deze bezitten een doorgedreven kennis en expertise over het onderwerp waar kleinere kantoren zelden of niet met deze materie geconfronteerd zullen worden. Omdat dus een specifieke knowhow vereist is, werd niet gekozen om naar de ondernemingen zelf te stappen die aan de verplichting moeten voldoen aangezien zij dit bijna altijd zullen uitbesteden aan bovenvermelde kantoren.

Dit wordt onderzocht door semigestructureerde interviews af te nemen met mensen die zeer vertrouwd zijn met het onderwerp en de praktische uitvoering. Voor het interview werd een vragenlijst voorbereid die richting kunnen geven aan het gesprek zonder ruimte voor bijkomende of totaal verschillende vragen te stellen. Het interview wordt verder opgenomen, indien hiertoe toestemming gegeven wordt, om zo meer tijd te hebben om grondig te luisteren naar de respondent. De concrete antwoorden op de vragen worden dan a.d.h.v. de opname na het interview verwerkt.

¹⁷⁴ Van Thiel, S., (2013). Bestuurskundig onderzoek. Bussum: Coutinho.

7.1.2.2. AFSLUITING

De respondenten worden bedankt om tijd vrij te maken om hun visie over de materie te delen. Zij bieden een belangrijke meerwaarde aan de verhandeling door hun kennis en mening te delen. Indien gewenst kan de respondent na het gesprek een exemplaar krijgen van deze uitwerking of de verhandeling in zijn geheel. De onderzoekers zijn hierbij bereid om bijkomende toelichting te verstrekken aan de respondenten.

7.1.3. HET INTERVIEWVERSLAG

Zoals in het begin van dit hoofdstuk uiteengezet worden de relevante topics uit de interviews samen besproken met vragenlijst van de private sector aan de fiscus. De interviews zijn eveneens opgenomen. De opnames kunnen desgewenst opgevraagd worden bij de schrijvers van deze verhandeling¹⁷⁵. Ook de vragenlijst is terug te vinden als bijlage¹⁷⁶.

7.2. IMPLICATIES DOCUMENTATIEVERPLICHTING

Niettemin de concrete gevolgen zich nog moeten stellen, kan al een inschatting gemaakt worden van de veranderingen of problemen die de documentatieplicht met zich mee zal brengen. Deze veranderingen of problemen zullen uiteraard voornamelijk merkbaar zijn bij de ondernemingen en de overheid.

7.2.1. STREKKING VAN DE VERPLICHTING

7.2.1.1. DREMPELWAARDEN

Relatief kleine ondernemingen moeten ook voldoen aan de documentatieplicht door de lage *thresholds*. Er wordt aangenomen dat de fiscus zich op dit vlak vergaloppeerd heeft. Mogelijks wordt dit in de toekomst nog aangepast.

¹⁷⁵ Contactgegevens: Eron De Muer (erondemuer@gmail.com), Jens Bonckaert (jensbonckaert@hotmail.com)

¹⁷⁶ Bijlage 5

Beschouw volgend voorbeeld: een Belgische productieonderneming (hoofdhuis) met vaste inrichting in Nederland.

Tabel 3: Gegevens Nederlandse vaste inrichting

Bedrijfsopbrengsten	20.000.000 EUR
Balanstotaal	8.000.000 EUR
Personeelsleden	106

Een vaste inrichting valt onder de definitie¹⁷⁷ van ‘multinationale groep’. De Belgische ondernemingen moet een landenrapport indienen indien er een geconsolideerde groepsomzet is van 750 miljoen euro of meer, wat hier geacht wordt niet het geval te zijn. Echter moet de Belgische onderneming, door tewerkstelling van meer dan 100 werknemers in de Nederlandse vaste inrichting, ook een lokaal- en groepsdossier indienen. Hier wordt een pijnpunt duidelijk aangezien het om een relatief kleine groep gaat aldus Dhr. Willo¹⁷⁸.

Vanaf men dus nog maar een voet in het buitenland zet met een vaste inrichting, loopt de onderneming het risico deze verplichtingen te moeten voldoen. Dit is een zeer zware *compliance burden*. Ondernemingen die dus uitbreiden naar het buitenland zullen in de toekomst rekening houden met deze *thresholds* indien de verplichting kan vermeden worden.

Stel eenzelfde situatie als hierboven beschreven, dan kan men opteren om een Nederlandse dochtervennootschap, wat dus juridisch verschilt van een vaste inrichting, op te richten. In dat geval moeten de gegevens, om de verplichting in België te toetsen, niet geconsolideerd bekeken worden en is het aantal werknemers in Nederlands dus irrelevant voor de verplichting in België althans.

Verder is het belangrijk te benadrukken dat ook indien men niet aan de *thresholds* van de documentatieplicht voldoen, men toch nog valt onder de wettelijke bepalingen inzake *transfer pricing*.

¹⁷⁷ Artikel 321/1, 3° WIB 92

¹⁷⁸ S. WILLO, Tax Manager BDO, persoonlijke communicatie, 19 april 2017.

7.2.1.2. KWALIFICATIE ALS MNO

Tijdens het gesprek met Dhr. Temmerman dat een Belgische onderneming, indien er ook maar zeer minimale banden bestaande met het buitenland (bv: een deelneming van 1000 euro in een buitenlandse onderneming), snel als MNO gezien wordt en dus er kans is dat deze aan de documentatieverplichting zal moeten voldoen. Wat de wetgever nu juist zien onder een MNO staat beschreven in het Wetboek¹⁷⁹.

Dit valt zeker niet in goede aard bij dergelijke ondernemingen want dit brengt mogelijks een grote kost met zich mee. Het is zowel volgens Dhr. Temmerman als Dhr. Willo niet de bedoeling geweest van de fiscus om dergelijke ondernemingen bij deze verplichting te betrekken. Bijgevolg is het afwachten als de fiscus dit al dan niet zal aanpassen in de wetgeving¹⁸⁰.

7.2.2. TRANSFER PRICING MODEL

De twee belangrijkste gevolgen voor ondernemingen zijn volgens Dhr. Willo het herdenken van het transfer pricing model of indien een compleet nieuw transfer pricing model wordt ingevoerd, het veel gedetailleerder bepalen van het meest geschikte transfer pricing model¹⁸¹. Een tweede belangrijk gevolg is het aan banden leggen van *intangibles*. Dit wordt in de volgende sectie besproken.

Ondernemingen zullen meer gaan nadenken over welk transfer pricing model ze zullen toepassen (*supra* p.17). Verder zal het belang van *value chain analysis* alleen maar toenemen. Er zal namelijk gekeken worden naar wat de groep doet in zijn geheel en o.b.v. contributie zal aan elke entiteit dan het deel van de winst toegewezen worden. Het economisch realiteit neemt het over van het juridisch aspect om tot een betere reflectie van de werkelijke activiteit te komen.

¹⁷⁹ Art. 321/1,3° WIB 92

¹⁸⁰ D. TEMMERMAN, Senior Manager International Tax Services Ernst & Young, persoonlijke communicatie, 18 april 2017.

¹⁸¹ S. WILLO, Tax Manager BDO, persoonlijke communicatie, 19 april 2017.

Eenzelfde principe kan teruggevonden worden in de nieuwe aftrek innovatie-inkomsten¹⁸². Daar wordt de aftrek, berekend o.b.v. de winst van het intellectueel eigendomsrecht dat de innovatie-inkomsten voortbrengt, versleuteld o.b.v. de gemaakte kosten die een bepaalde entiteit heeft gemaakt m.b.t. dit recht relatief t.o.v. de totale kosten die alle entiteit gemaakt hebben. Deze aanpassing tegenover de uitdovende regeling aftrek octrooi-inkomsten werd eveneens gemaakt op aangeven van de OESO.

Deze wijziging in het landschap zal hoogstwaarschijnlijk leiden tot een toegenomen belang voor de profit split methode (*supra* p.17). Deze methode is echter onderhevig aan sterk subjectieve elementen: welke zaken worden welk gewicht toegekend.

Vandaag de dag zijn veel niche bedrijven actief, ze leggen zich toe op een specifieke activiteit en maken gebruik van IE-rechten. Daarom is het moeilijk om bijvoorbeeld bij de TNM-methode een vergelijkbare onderneming te vinden om mee te vergelijken. De PS-methode is echter wel over het algemeen geschikt wanneer beide partijen waardevolle, niet-routinematige immateriële activa bezitten, die bijdragen aan die winst gerealiseerd op de transactie. Door de documentatieplicht moet veel beter nagedacht worden over het gehanteerde model en kan niet zomaar gemakkelijkste toe te passen model gekozen worden. Dit, mede door de ontwikkelingen in de economische omgeving zorgt voor een toegenomen belang voor de PS-methode.

7.2.3. IMMATERIËLE ACTIVA

Immateriële activa, ook wel *intangibles* genoemd, zijn door de OESO met de documentatieplicht stevig in het vizier genomen. Wegens het immaterieel karakter kan hier relatief makkelijk mee geschoven worden om een fiscaal optimaal resultaat te bereiken. Door de documentatieverplichting wordt hier deels een antwoord op geboden. Een onderneming die in Luxemburg vijf miljoen euro omzet heeft maar er is daar slechts één werknemer aanwezig, mag

¹⁸² Artikel 205/1 tot 205/4 WIB 92

zich verwachten aan een controle. Hier wordt opnieuw de economische realiteit naar voor geschoven boven de juridische¹⁸³.

Ten tweede stelt Dhr. Willo zal het moeilijker worden fiscale optimalisatie na te streven met *intangibles* aangezien aangegeven moet worden welke entiteit eigenaar is. Dit gecombineerd met het feit dat er ook andere gegevens over deze entiteit beschikbaar zullen zijn (bv: aantal personeelsleden, omzet etc.) zorgen ervoor dat het niet meer mogelijk zal zijn om bijvoorbeeld een intellectueel eigendomsrecht aan een entiteit toe te kennen waar slechts één werknemer actief is, in een land met een gunstig fiscaal regime¹⁸⁴.

7.2.4. TRANSPARANTIE

Een belangrijk gevolg van de documentatieplicht is de sterk verhoogde transparantie volgens Dhr. Willo. De overheid beschikt namelijk over veel meer ondernemingsinformatie. Het is dus raadzaam om als onderneming na te denken als de huidige *transfer pricing policy* voor documentatie vatbaar is. Wil de onderneming dit wel rapporteren? Eventueel kan de *policy* eerst bijgeschaafd worden alvorens deze te documenteren¹⁸⁵.

Daarbij voegt Dhr. Temmerman dat de flexibiliteit is ook minder door de documentatieverplichting. Vroeger waren er geen gerichte vragen, deze kunnen nu niet meer ontweken worden. Men kan niet meer kiezen wat wel en wat niet op te nemen in de verdediging van het *transfer pricing* beleid¹⁸⁶.

De vraag is dan wat de overheid met deze schat en informatie gaat doen. Beperkt ze zich tot *transfer pricing* of gaat ze deze informatie ook nog voor andere doeleinden gebruiken? Ondernemingen stellen zich zeer transparant op door het invullen van de

¹⁸³ S. WILLO, Tax Manager BDO, persoonlijke communicatie, 19 april 2017.

¹⁸⁴ S. WILLO, Tax Manager BDO, persoonlijke communicatie, 19 april 2017.

¹⁸⁵ S. WILLO, Tax Manager BDO, persoonlijke communicatie, 19 april 2017.

¹⁸⁶ D. TEMMERMAN, Senior Manager International Tax Services Ernst & Young, persoonlijke communicatie, 18 april 2017.

documentatieverplichting maar dit geldt omgekeerd niet voor de overheid aangezien over de concrete aanwending van de informatie niet de minste aanwijzing bestaat¹⁸⁷.

De fiscus heeft de voorbije jaren geïnvesteerd in een *data monitoring systeem* zegt Dhr. Temmerman om al deze informatie te kunnen verwerken en veel gerichter controles kunnen doen door bepaalde zaken die uit de analyse naar boven komen. De vraag is als dit systeem genoeg op punt staat om al deze gegevens te kunnen verwerken. Ook is er nog geen online template beschikbaar om de documentatie in te vullen¹⁸⁸.

7.2.5. FISCALE GUNSTREGIMES

Vanuit het perspectief van de overheid zijn er ook risico's verbonden aan de documentatieverplichting. Mede door de documentatieverplichting en bijgevolg de transparantie, gecombineerd met o.a. het verbod op staatssteun, zullen in de toekomst bepaalde fiscale maatregelen (bv. *excess profit ruling*) verder onder druk komen te staan. De Europese Commissie is voor deze *rulings* vandaag veel gevoeliger dan vroeger. Dit kan vooral een negatieve impact hebben op België aangezien er een aantal maatregelen zijn, specifiek gericht om ondernemingen aan te trekken die bezig zijn met hun fiscale planning. Een voorbeeld hiervan zijn dus de *excess profit rulings* die ervoor gezorgd heeft dat verschillende multinationals hun hoofdkwartier (bv. Ontex) hier gevestigd hebben.

7.2.6. KOSTPRIJS

Aan deze documentatieverplichting hangt natuurlijk een prijskaartje. Afhankelijk van variabelen die Dhr. Willo opnoemt zoals de omvang van de onderneming, de internationale transacties, aantal vestigingen etc. kan deze kostprijs sterk verschillen. Vooral de mate waarin in het verleden al dan niet werd gedocumenteerd speelt een grote rol¹⁸⁹.

¹⁸⁷ S. WILLO, Tax Manager BDO, persoonlijke communicatie, 19 april 2017.

¹⁸⁸ D. TEMMERMAN, Senior Manager International Tax Services Ernst & Young, persoonlijke communicatie, 18 april 2017.

¹⁸⁹ S. WILLO, Tax Manager BDO, persoonlijke communicatie, 19 april 2017.

Stel voor een grote groep waar nog geen documentatie beschikbaar is, zal de kostprijs om te voldoen aan deze documentatieverplichting al snel oplopen tot 60.000 euro. Dit omvat echter niet opstellen van het transfer pricing model zelf. Voor een kleine groep met relatief weinig *intercompany* transacties zal de kostprijs rond de 12.000 euro liggen, eveneens in de veronderstelling dat de documentatie opgesteld wordt zonder dat reeds enige voorafgaande documentatie voor handen is.

Bovenstaande verbeelden geven een raming van de minimale kostprijs. Enkel het hoogst nodige wordt gedaan in deze veronderstellingen. Zo kan bijvoorbeeld de aard van de bedrijfsactiviteiten van de multinationale groep (vak II MF) in het groepsdossier beperkt worden tot de kern of men kan dit ook zeer uitvoerig beschrijven wat welke entiteit precies bijdraagt aan de waardecreatie binnen de onderneming. Ook kan uitvoering de argumentatie van bepaalde waardetoekenning aan een entiteit beschreven worden terwijl enkele zinnen volstaan aangezien de onderneming sterk lijkt op andere ondernemingen. In de veronderstelling dat deze onderneming een marktconforme marge hanteert, bijvoorbeeld *retail* ondernemingen¹⁹⁰.

Ook Dhr. Temmerman bevestigt deze variabelen. Verdere variabelen zijn: de mate van vastleggen transfer pricing policy in het verleden, omvang van de onderneming, standaardisatie van transfer pricing policy over verschillende landen (bv.: kost om studie voor te leggen die reeds toegepast werd voor een identieke activiteit in twintig andere landen zal lager zijn dan wanneer men dit gebruikt maar voor een (sterk) verschillende activiteit), etc. Een gemiddelde prijs kan vastgelegd worden op 10.000 euro wanneer reeds nagedacht is geweest over het verrekenprijsbeleid¹⁹¹.

7.2.7. OPTIMALISATIE

Zoals reeds eerder aangehaald zal men aan een bestaande groepsstructuur geen aanpassingen maken, louter om niet aan de documentatieverplichting te moeten voldoen. Echter kan dit een factor zijn waarmee men rekening gaat houden bij het uitbreiden van activiteiten in de toekomst.

¹⁹⁰ S. WILLO, Tax Manager BDO, persoonlijke communicatie, 19 april 2017.

¹⁹¹ D. TEMMERMAN, Senior Manager International Tax Services Ernst & Young, persoonlijke communicatie, 18 april 2017.

Optimalisatie zal zich vooral uitdrukken in de onderliggende transfer pricing policy, eerder dan in het ontwijken van de documentatieverplichting aldus Dhr. Willo¹⁹².

7.2.8. SANCTIES

Indien ondernemingen aan hun documentatieverplichting verzaken of deze niet correct voldoen riskeren zij een boete. Dit kan bij de tweede overtreding van minimaal 1.250 euro gaan tot maximaal 25.000 euro wat een relatief lichte kost is als men de ondernemingen bekijkt waarop de documentatieverplichting van toepassing is aldus Dhr. Temmerman¹⁹³. Benadrukt moet worden dat deze boetes slechts vanaf de tweede overtreding gelden aangezien de fiscus een tolerantie heeft voorzien voor de eerste maal dat de documentatie moet ingediend worden. Wat de omvang van de boetes zal zijn de komende jaren is nog niet duidelijk. De wetgever is bezig aan een Koninklijk Besluit hieromtrent.

Stel een grote onderneming die voor het indienen van het groepsdossier 5.000 euro aan kosten heeft om dit in ruwe versie op te stellen. De kostprijs om een volledige en correcte documentatie op te stellen is 60.000 euro (met 3.000 euro 'onderhoudskosten' per jaar), dan zal de onderneming eerder het risico nemen met de ruwe versie en een boete riskeren van 25.000 euro het tweede jaar want de eerste overtreding wordt niet beboet. Verder wordt in dit voorbeeld verondersteld dat de volgende jaren het maximumbedrag van de boete gelijk zal blijven. De documentatieverplichting heeft, in dat eerste jaar, voor de onderneming 5.000 euro gekost t.o.v. 60.000 euro. Bij een voorzetting van deze aanpak loopt met een boete op van 25.000 euro in het tweede jaar. Als de kans echter groot is dat men een boete zal moeten betalen, dan zal men eerder de 60.000 euro betalen om een goede documentatie te kunnen voorleggen want naar de toekomst toe kunnen nog boetes volgen waardoor het mogelijke 'voordeel' in het eerste jaar verdwijnt.

¹⁹² S. WILLO, Tax Manager BDO, persoonlijke communicatie, 19 april 2017.

¹⁹³ D. TEMMERMAN, Senior Manager International Tax Services Ernst & Young, persoonlijke communicatie, 18 april 2017.

Tabel 4: Kostenvergelijking al dan niet volledig en correct documenteren

Jaar	Scenario 1: boete	Scenario 2: voldoen
1	5.000 EUR	60.000 EUR
2	25.000 EUR	3.000 euro
3	25.000 EUR	3.000 euro
TOTAAL	55.000 EUR	66.000 EUR

De zwaarste sanctie ligt echter in de omkering van de bewijslast. Het is niet langer de fiscus die zal moeten bewijzen dat bijvoorbeeld bepaalde transacties niet marktconform zijn maar de onderneming die moet bewijzen dat ze wél marktconform zijn. De bal ligt dan, bij wijze van spreken, in het kamp van de onderneming en niet langer in het kamp van de fiscus. Bovenstaand voorbeeld houdt hiermee geen rekening maar de kost zal in dat geval natuurlijk enkel maar oplopen waardoor het aantrekkelijker wordt om te voldoen aan de documentatieverplichting. Eén ding is zeker, de *consultancybureaus* zullen niet rouwig zijn om de omvang van de documentatieverplichting.

Dhr. Temmerman wijst er verder ook op dat de gebruikelijke boetes inzake vennootschapsbelasting ook spelen. Indien er bijvoorbeeld geen lokaal dossier wordt ingediend, spreekt men van een ongeldige aangifte vennootschapsbelasting¹⁹⁴.

7.2.9. VARIA

Het is volgens Dhr. Temmerman ook voor de *consulting* kantoren tasten in het duister bij het invullen van de documentatie voor hun klanten. De templates zijn duidelijk maar hoe ver moet men gaan om bepaalde vragen te beantwoorden? Wat is ‘voldoende’ informatie? Men kan de documentatie invullen door twee regels onder elke vraag te plaatsen maar ook door een gedetailleerde uiteenzetting van meerder pagina’s.

Dhr. Temmerman en Dhr. Willo bevestigen dat zoals uit de landenstudie reeds gebleken is (*supra* p.58), dat de implementatie tussen verschillende landen loopt sterk uiteen. In België heeft men

¹⁹⁴ D. TEMMERMAN, Senior Manager International Tax Services Ernst & Young, persoonlijke communicatie, 18 april 2017.

een afwijkend lokaal dossier. De inhoud is wel in lijn met de OESO-richtlijnen maar de rapporteringsvorm verschilt met andere landen¹⁹⁵.

7.3. PRAKTISCHE VERDUIDELIJKINGEN FISCUS

In dit onderdeel worden enkele praktisch interessante zaken uit de vragenlijst van de private sector aan de fiscus toegelicht.

7.3.1. STARTDATUM INDIENINGSTERMIJN GROEPSDOSSIER

Artikel 321/4, §1 WIB 92 stelt dat een Belgische groepsentiteit binnen de twaalf maanden na de laatste dag van de rapporteringsperiode van de multinationale groep het groepsdossier moet indienen met betrekking tot de laatst afgesloten rapporteringsperiode.

Een probleem stelt zich indien bijvoorbeeld de multinationale groep op een andere datum afsluit dan de Belgische groepsentiteit. Welk referentietijdstip moet dan genomen worden? De fiscus verduidelijkt dat de termijn van twaalf maand tot indiening begint dan te lopen op afsluitdatum multinationale groep¹⁹⁶.

7.3.2. VASTE INRICHTINGEN

Een vaste inrichting wordt algemeen gedefinieerd als *“een duurzame inrichting van een onderneming met behulp waarvan de werkzaamheden van die onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend”*.¹⁹⁷ Als een buitenlandse multinational dus haar werkzaamheden verricht m.b.v. een duurzame inrichting in België, is er sprake van een vaste inrichting. Zo’n duurzame inrichting in België ontstaat wanneer de onderneming hier een vaste, fysieke werkplaats heeft. Dit is echter ook het geval wanneer de werknemers van deze onderneming hier een vaste, fysieke werkplaats hebben. Zelfs indien personeelsleden in een andere staat dan waarin de onderneming gevestigd is, gemachtigd zijn de onderneming te

¹⁹⁵ D. TEMMERMAN, Senior Manager International Tax Services Ernst & Young, persoonlijke communicatie, 18 april 2017.

¹⁹⁶ Vraag 10, Vragen private sector – CbC Reporting & TP Documentation, 22 februari 2017.

¹⁹⁷ Artikel 5, 1, OESO modelverdrag.

vertegenwoordigen en wettelijk te verbinden t.o.v. derden, is er sprake van een vaste inrichting. In dit geval is er dan sprake van een personele vaste inrichting.¹⁹⁸

Artikel 321/1, 6° WIB 92 stelt dat Belgische groepsentiteiten elke groepsentiteit is die fiscaal inwoner van België is. Na een strikte lezing van de wet komt men tot de vaststelling dat dit vaste inrichten uitsluit terwijl dit niet de intentie is van de fiscus. Deze heeft duidelijk gemaakt dat onder Belgische groepsentiteiten weldegelijk ook vaste inrichtingen behoren zoals onder de definitie van “groepsentiteit” van artikel 321/1,5° WIB 92. Bijgevolg vallen vaste inrichtingen onder de documentatieverplichting indien aan de desbetreffende voorwaarden voldaan is.

Indien een Belgische onderneming een vaste inrichting in het buitenland heeft moet zij hier rekening mee houden wanneer de voorwaarden van de documentatieplicht getoetst worden. Hierover is geen onduidelijkheid¹⁹⁹.

Deze onduidelijkheid is er echter wel in de situatie van een Belgische vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap. Daarover geeft de fiscus in de vragenlijst tegenstrijdige antwoorden. Volgens het ene antwoord moet de Belgische vaste inrichting los van het hoofdhuis bekeken worden. Volgens het andere antwoord moeten deze samen getoetst worden²⁰⁰.

Indien bijvoorbeeld een Belgische onderneming een vaste inrichting in het buitenland heeft, dan moet men voor de beoordeling van het aantal werknemers de som maken van het werknemersbestand in deze entiteit én de vaste inrichting. Omgekeerd, stel een Belgische vaste inrichting van een buitenlands hoofdhuis, dan is hier in de vragenlijst van de fiscus dus een discrepantie.

In de praktijk wordt hier, in afwachting van verduidelijking, pragmatisch mee omgesprongen aldus Dhr. Temmerman. Als het bijvoorbeeld een vaste inrichting van een buitenlandse entiteit

¹⁹⁸ “Uw onderneming gaat internationaal... Informeer u vooraf over het fiscale plaatje”, http://www.bakertillybelgium.be/enews_consulting_venb_v4_2015-10_nl.cms (consultatie op 19 april 2017).

¹⁹⁹ Vraag 15, Vragen private sector – CbC Reporting & TP Documentation, 22 februari 2017.

²⁰⁰ Vraag 15 en 70, Vragen private sector – CbC Reporting & TP Documentation, 22 februari 2017.

met drie mensen betreft, gaat men ervan uit dat deze niet aan de verplichting moet voldoen. Men kan eventueel een vraag richten aan het kabinet van de Minister van Financiën²⁰¹.

7.3.3. FUSIES EN SPLITSINGEN

Voor de formele documentatieverplichting ingevoerd werd sprong de administratie reeds pragmatisch om met het aantonen van het *at arm's length* zijn van de verrekenprijzen. Dit wordt nu terug weerspiegeld, concreet toegepast op een fusie of splitsing.

Om de grenzen af te toetsen indien al dan niet voldaan is aan de voorwaarden om onder de documentatieplicht te vallen moet men de gegevens van het vorige jaar bekijken. In geval van fusie (of splitsing) stelt de administratie dat de gegevens van beide (of meerdere) entiteiten samengeteld, of apart bekeken, mogen worden bij benadering²⁰².

7.3.4. NOTIFICATIEVERPLICHTING

Het is niet toegelaten dat de uiteindelijke moeder entiteit laat weten aan de administratie voor welke groepsentiteiten ze het landenrapport zal indienen²⁰³. Elke groepsentiteit moet dit zelf aan de administratie laten weten welke de uiteindelijke moeder entiteit is die de verplichting zal voldoen. Dit is zo om het Belgische fiscus makkelijker te maken gezien de internationale context. Stel een Belgische groepsentiteit, onderdeel van een grote internationale groep, de Belgische fiscus wil weten wie de uiteindelijke moedervereniging is en als er een uitwisselingsovereenkomst inzake CbCr is, want dit is niet met elk land. Wel heeft België dergelijke overeenkomst met de US maar in de praktijk verloopt deze uitwisseling, tot op heden, stroef. Als er dus geen overeenkomst is of er is wel een overeenkomst maar de Belgische fiscus ontvangt de informatie niet, dan wordt de Belgische groepsentiteit niet van zijn verplichting tot

²⁰¹ D. TEMMERMAN, Senior Manager International Tax Services Ernst & Young, persoonlijke communicatie, 18 april 2017.

²⁰² Vraag 4, Vragen private sector – CbC Reporting & TP Documentation, 22 februari 2017.

²⁰³ Vraag 31, Vragen private sector – CbC Reporting & TP Documentation, 22 februari 2017.

indiening van landenrapport ontslagen²⁰⁴. Hierdoor heeft de fiscus de touwtjes strakker in handen aldus Dhr. Willo²⁰⁵.

7.3.5. BUSINESS UNITS

Een belangrijk concept omtrent het invullen van de documentatieverplichting, zijn *business units*. Dit concept wordt echter niet gedefinieerd door de Belgische wetgever waardoor dit tot verwarring leidt. Ook indien verschillende business units kunnen worden onderscheiden, dan nog kunnen er zich praktisch problemen stellen inzake het rapporteren per business unit. Een opsplitsing per dergelijke unit is vaak niet mogelijk in de praktijk stelt Dhr. Temmerman.

De fiscus stelt zich op dit vlak ook soepel op. Er wordt gesteld dat de volledige onderneming als een business unit mag aanzien worden indien een opsplitsing voor de afstemming voor transfer pricing en de financiële rapportering moeilijk is²⁰⁶.

7.3.6. PRAGMATISCHE HOUDING FISCUS

Zoals hierboven al gebleken is, stelt de fiscus zich soepel en pragmatisch op. Dit blijkt ook uit onderstaande toezeggingen.

Om te beginnen zal de administratie in het eerste jaar, indien de aangifte in goed vertrouwen is ingevuld, nog correcties toestaan. Verder zullen eventuele boetes opgelegd worden, bekeken geval tot geval maar er zal zeker een tolerantie ingebouwd worden²⁰⁷.

Ten tweede, als een Belgische groepsentiteit deel is van een subgroep of specifieke industrie, volstaat het om in het groepsdossier de gegevens in te vullen voor de desbetreffende subgroep of industrie²⁰⁸.

²⁰⁴ In principe moet elke groepsentiteit een landenrapport indienen tenzij zij niet de uiteindelijke moeder entiteit is. Op voorwaarde dat die uiteindelijke moeder entiteit weldegelijk het landenrapport voor de MNO indient.

²⁰⁵ S. WILLO, Tax Manager BDO, persoonlijke communicatie, 19 april 2017.

²⁰⁶ Algemene noot, Vragen private sector – CbC Reporting & TP Documentation, 22 februari 2017.

²⁰⁷ Vraag 10, Vragen private sector – CbC Reporting & TP Documentation, 22 februari 2017.

²⁰⁸ Vraag 34, Vragen private sector – CbC Reporting & TP Documentation, 22 februari 2017.

Verder zal een lijst gepubliceerd worden met *frequently asked questions*. De kans is groot dat bovenstaande verduidelijkingen hierin opgenomen zullen worden. Ook blijven veel vragen nog onbeantwoord door de fiscus mede omdat zij wachten op richtlijnen van de OESO.

Er wordt niet verwacht dat de fiscus veel strenger zal zijn tijdens controles. Stel dat in het verleden een degelijke transfer pricing verdediging kon voorgelegd worden, dan zal de fiscus o.b.v. de, in veronderstelling, bijkomende gegevens niet verder de verrekenprijzen aanscherpen. Als er nu en in het verleden een degelijke staving voorgelegd kon worden, gaat de fiscus niet bijkomend controleren om al dan niet een kleine correctie te kunnen uitvoeren.

Inzake transfer pricing speelt ook een andere grootorde qua bedragen dan bijvoorbeeld inzake personenbelasting (bv.: verwerpen van restaurantkost van 100 euro wegens niet beroepsmatig bij een zelfstandige), aldus Dhr. Temmerman²⁰⁹.

7.3.7. VARIA

Artikel 321/1, 1° geeft de definitie van wat onder een groep verstaan wordt. Verder wordt in artikel 321/1, 3° weergegeven wat een multinationale groep is. Dit is natuurlijk een centraal begrip in deze context. Daarom is het belangrijk te vermelden dat het controlebegrip gehanteerd wordt conform het wetboek vennootschappen, artikel 15²¹⁰.

Naast de voorwaarden die vermeldt zijn in artikel 321/2, §2 kan een surrogaat moederonderneming aangewezen worden om de verplichting te voldoen. Zo kan bijvoorbeeld niet de passieve topholding de aangifte invullen maar een andere vennootschap die lager staat in de organisatiestructuur²¹¹.

²⁰⁹ D. TEMMERMAN, Senior Manager International Tax Services Ernst & Young, persoonlijke communicatie, 18 april 2017.

²¹⁰ Vraag 5, Vragen private sector – CbC Reporting & TP Documentation, 22 februari 2017.

²¹¹ Vraag 54, Vragen private sector – CbC Reporting & TP Documentation, 22 februari 2017.

CONCLUSIE

De documentatieplicht kan gezien worden als een mes dat snijdt aan twee kanten. Aan de ene kant is er voor de overheid het voordeel dat zij over uitgebreide informatie beschikken. Op deze manier kunnen fiscale controles op een gerichtere manier plaatsvinden. Aan de andere kant geeft de onderneming veel meer informatie prijs waar dit vroeger niet het geval was. Ook gaat deze verplichting voor deze laatste partij gepaard met een niet te verwaarlozen *compliance* kost.

Als men de *compliance* kosten en de baten van de verplichting gaat vergelijken komt men uiteindelijk, naar onze mening, toch tot een positief resultaat. De actuele vraag naar transparantie en fiscale rechtvaardigheid wordt in onze ogen mede door deze verplichting beantwoord.

Toch kunnen er enkele kritische kanttekeningen gemaakt worden. Wat ons het meest verbaasde tijdens het onderzoek was het feit dat er een groot verschil qua implementatie is tussen verschillende landen. Gezien een belangrijke troef van de documentatieverplichting het internationaal uitwisselen van de gegevens is, werd verwacht dat de verplichting zo uniform mogelijk zou ingevoerd worden om zo de efficiëntie van de uitwisseling te verhogen. Dit blijkt echter niet het geval, wat in de praktijk voor grote problemen kan zorgen.

Gezien dit een implementatie is die uitgaat van de OESO, zijn de richtlijnen hieromtrent vaag en algemeen. Deze richtlijnen zijn onderhandeld met 35 landen. Het betreft dus een compromis en dit is bijgevolg niet op maat gemaakte wetgeving. Dit is de belangrijkste reden waarom de implementatie niet uniform is.

Verder stelt zich de vraag wat de overheid met deze schat aan informatie zal doen. De vraag is of de overheid dit enkel zal toepassen m.b.t. transfer pricing of ook zal gebruiken in andere domeinen. Verder zijn er in internationale context vraagtekens. Wat als bijvoorbeeld de Nederlandse fiscus informatie opvraagt aan de Belgische i.v.m. een transfer pricing dossier? Kan de Belgische fiscus verzekeren dat dit niet voor andere doeleinden (ook) aangewend zal worden?

Kan de Belgische fiscus verzekeren dat de Nederlandse fiscus met de nodige omzichtigheid zal omspringen met deze gegevens?

Aangezien 2017 het eerste aanslagjaar is waarin de documentatie bij de aangifte gevoegd moet worden, is het dus nog koffiedik kijken welke praktische implicaties dit met zich mee zal brengen. Op basis van de verzamelde informatie, werd getracht een zo compleet mogelijke inschatting hiervan te maken. Dit laat uiteraard ruimte voor toekomstig onderzoek. Het kan bijvoorbeeld interessant zijn om te gaan onderzoeken wat de reële impact zal zijn bij de fiscus en de belastingplichtigen. Zullen er ingrijpende wijzigingen plaatsvinden in het verrekenprijsbeleid van multinationale ondernemingen? Zal de fiscus deze informatie voldoende kunnen aanwenden om gericht te controleren? Dit zijn zaken die de toekomst zal uitwijzen.

BIBLIOGRAFIE

WETGEVING

GRONDWET

Artikel 170 GW

WETBOEK INKOMSTENBELASTING 1992

Artikel 321/1 WIB 92

Artikel 321/2 WIB 92

Artikel 321/3 WIB 92

Artikel 321/4 WIB 92

Artikel 321/5 WIB 92

Artikel 321/6 WIB 92

Artikel 321/7 WIB 92

Artikel 344, §1 WIB 92

BELGISCH STAATSBLAD

Toelichting bij de formulieren 275 CBC, 275 MF en 275 LF ingevoerd door de koninklijke besluiten van 28 oktober 2016 in uitvoering van de artikelen 321/2, 321/4 en 321/5 van het wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) en het formulier 275 CBC NOT inzake de in artikel 321/3 WIB 92 bedoelde notificatieverplichting, BS 2 december 2016.

NEDERLANDSE WETGEVING

Artikel 8b, Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Artikel 29c, Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Memorie van toelichting bij de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Artikel 23, lid 4 van het Wetboek van strafrecht.

DUITSE WETGEVING

Sectie 90, paragraaf 3, Abgabenordnung (AO) 2002.

Sectie 138a, Abgabenordnung (AO) 2002.

FRANSE WETGEVING

Artikel 223 quinquies B, Code Général des Impôts.

Artikel 223 quinquies C, Code Général des Impôts.

Artikelen L13 AA en AB, Livre des Procédures Fiscales.

Toelichting BOI-BIC-BASE-80-20-20120912 bij artikel 57, Code Général des Impôts.

RECHTSPRAAK

HOF VAN CASSATIE

Cass. 6 juni 1961, *Pas.*, 1961, I, 1082.

RECHTSLEER

BOEKEN EN PAPERS

BREAM, M., DE CUYPER, J., GEEROMS, M., VAN BELLE, B., VERKEST, E., *De verenigbaarheid van CFC-wetgeving met de fundamentele vrijheden van het EG-verdrag*, masterproef Rechten UGent, 2008-09, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/391/707/RUG01-001391707_2010_0001_AC.pdf, 47p.

BUYL, P., “Hebben Belgische kmo’s een hogere belastingdruk in vergelijking met grote Belgische ondernemingen en multinationals”, working paper, 2017.

CAVES, R., *Multinational Enterprise and Economic Analysis*, Cambridge, Cambridge University Press, 1996, 323 p.

FARNY, O., FRANZ, M., GERHARTINGER, P., LUNZER, G., NEUWIRTH, M., SARINGER, M., *Tax avoidance, tax evasion and tax havens*, Wenen, AK Wien, 2015, 4-5.

PEETERS, B., "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?", *AFT*, 2010, nr. 03, 4-42.

MUCHLINKSI, P., *Multinational enterprises and the law*, Oxford, Blackwell, 2007, 856p.

Van Thiel, S., (2013). *Bestuurskundig onderzoek*. Bussum: Coutinho.

VERDINGH, Y., *Bestendig Handboek Vennootschapsbelasting* (aj. 2017), Mechelen, Kluwer, 2017, 1.133 p. - losbladig.

ONLINE BRONNEN

DEDOBBELEER, F. , SLAEDTS, T., "Transfer pricing documentatieformulieren zijn beschikbaar", <https://www.bdo.be/nl-be/nieuws/2016/transfer-pricing-documentatieformulieren-zijn-besc> (consultatie 27 februari 2017).

VAN DORPE, K., "Documentatieplicht voor transfer pricing ingevoerd", <http://www.moorestephens.be/nl/diensten/tax-legal-services/298-documentatieplicht-voor-transfer-pricing-ingevoerd> (consultatie op 22 maart 2017).

VANDEN BRANDEN, L., DE WITTE, V., "Transfer pricing: van ongekend en onbemind naar gekend en gevreesd", <http://www.taxworld.be/taxworld/transfer-pricing-van-ongekend-en-onbemind-naar-gekend-en-gevreesd.html?LangType=2067> (consultatie op 27 maart 2017).

KUBIS, D., BURGSTALLER, I., "Poland: New transfer pricing documentation", <http://www.tpa-group.com/en/publications-news/news/poland-new-transfer-pricing-documentation> (consultatie op 23 mei 2017).

BIJDRAGEN IN TIJDSCHRIFTEN

PEETERS, B., "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?", *AFT*, 2010, nr. 3, 4-42.

DE HAEN, K., "Rulings intra-groepsfinanciering en cash pooling geven duiding over prijszetting en RV-statuut", *Fiscale Actualiteit*, 2006, 37.

EGGER, P., EGGERT, W., WINNER, H., "Saving taxes through foreign plant ownership", *Journal of International Economics*, 2010, 99-108.

VAN ROMPAEY, P., "BEPS: waar staan we nu?", *Intern.Fisc.Act.*, 2016, nr. 8.

MARNEFFE, P., PEETERS, R., VAN ACKER, C., “Nieuwe documentatievereisten inzake verrekenprijzen in Programmawet”, *Fiscoloog*, 2016, ed. 1483, 6.

REYPENS, N., “Verrekenprijzen in België”, *AFT*, 2013, 4-38.

IBFD TAX RESEARCH PLATFORM

VAN DAM, H., WIERTSEMA, T., “Netherlands - Transfer Pricing - Topical Analyses”, hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 150.

KROPPE, H.-K., EIGELSHOVEN, A., “Germany - Transfer Pricing - Topical Analyses”, hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2017, 229.

P., ESCAUT, “France - Transfer Pricing - Topical Analyses”, hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 151.

RASCH, M., “Luxembourg - Transfer Pricing - Topical Analyses”, hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 63.

M. ALEKSANDROWICZ et al., “Poland - Transfer Pricing - Topical Analyses”, hoofdstuk 13: Documentation Requirements, IBFD, 2016, 186.

VARIA

EUROPESE COMMISSIE

Strategisch plan 2016 - 2020, Taxation and Customs Union (Comm.), 2016, 39p.

“Europese Commissie wil regels voor fiscale transparantie voor multinationals”, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1349_nl.htm (consultatie op 25 mei 2017).

ORGANISATIE VOOR ECONOMISCHE SAMENWERKING EN ONTWIKKELING (OESO)

OESO, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, 44p.

OESO, Guidelines for Multinational Enterprises, 2007, 63p.

OESO, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013, 87p.

OESO, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, 371p.

OESO-Modelverdrag.

DUBBELBELASTINGVERDRAG

Artikel 11, Belgium - Ireland Income Tax Treaty (1970).

FOD ECONOMIE

FOD ECONOMIE, NACE-BEL Economische Activiteitenomenclatuur, Toelichting, 2008, 506.

VOORAFGAANDE BESLISSING

Voorafgaande beslissing 2014.427 dd. 03.02.2015

PARLEMENTAIRE VOORBEREIDING

Vr. en Antw. Kamer 2014-19, 19 januari 2016, nr. 54/3, 13 (Vr. nr. 8579 G. GILKINET en Vr. nr. 8600 M. VAN HEES).

ADMINISTRATIEVE RICHTLIJNEN

Circulaire AFZ/98-0003 van 28 juni 1999 Richtlijnen inzake verrekenprijzen dd.28.06.1999

Circulaire AOIF 40/2006, 147 november 2006, Ci.RH.421/580.456

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN (CBN)

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN (CBN), Advies over het begrip verbonden onderneming, nr. 114/5, http://www.cnc-cbn.be/files/advice/link/NL_114_05.pdf.

OVERIGE ONLINE BRONNEN

“Verrekenprijzen - BEPS 13”,
<https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/internationaal/verrekenprijzen-beps-13>
(consultatie op 13 april 2017).

HANNES, K., “Kwalitatief interview”,
<https://associatie.kuleuven.be/altus/seminaries/1112/131011/interviews.pdf> (consultatie op 20 mei 2017).

“Uw onderneming gaat internationaal... Informeer u vooraf over het fiscale plaatje”,
http://www.bakertillybelgium.be/enews_consulting_venb_v4_2015-10_nl.cms (consultatie op
19 april 2017).

BIJLAGEN

BIJLAGE 1: LANDENRAPPORT

BIJLAGE 2: FORMULIER NOTIFICATIEPLICHT

BIJLAGE 3: GROEPSDOSSIER

BIJLAGE 4: LOKAAL DOSSIER

BIJLAGE 5: VRAGENLIJST INTERVIEWS