

Erasmus School of Economics

MSc Fiscale Economie

Masterscriptie

## Internationale fiscale aspecten van het intellectuele eigendom

- Een onderzoek naar de nationale en internationale fiscale behandeling van intellectueel eigendom en royalty's.

Naam: Steven van Straten

Studentnummer: 367864

Scriptiebegeleider: Mr. D.E. van Sprundel

Plaats en Datum: Rotterdam, 5 februari 2018

## Voorwoord

Voor u ligt het slotstuk van mijn Masteropleiding Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. De afgelopen vier jaar heb ik met veel plezier de opleiding Fiscale Economie gevolgd. In deze tijd heb ik nieuwe ervaringen opgedaan en kennis kunnen maken met de fiscaliteit.

In mijn scriptie doe ik onderzoek naar de nationale en internationale aspecten van het intellectuele eigendom. De keuze voor dit onderwerp komt voort uit mijn wens om een actuele en relevante scriptie te schrijven op een gebied waar mijn interesse ligt en mijn wens om zowel het internationale belastingrecht als de vennootschapsbelasting te combineren. Na het schrijven van deze scriptie kan ik alleen maar zeggen dat ik mijn interesse voor het onderwerp intellectueel eigendom zeker niet ben verloren. Tijdens het schrijven van deze scriptie heb ik veel kunnen leren en is mijn enthousiasme voor de fiscaliteit en in het bijzonder voor het intellectuele eigendom en de digitale economie alleen maar toegenomen. In de toekomst zal ik mij dan ook zeker verder in dit onderwerp verdiepen.

Na het voltooien van deze scriptie wil ik een aantal personen bedanken voor hun steun en tijd. Allereerst wil ik mijn begeleider, Dick van Sprundel, bedanken voor zijn kritische blik op mijn scriptie en voor de nuttige tips en feedback. Mede door zijn input zit er meer diepgang in de scriptie en heb ik mijn mening beter naar voren kunnen brengen.

Tevens wil ik mijn studiegenoten bedanken voor vier mooie jaren, waarbij zij naast studiegenoten ook goede vrienden zijn geworden die ik ook na mijn studietijd nog regelmatig zal zien. Tot slot gaat mijn dank uit naar mijn vriendin en mijn ouders die mij gedurende het schrijfproces hebben gesteund.

Dan resteert mij slechts om u veel leesplezier te wensen.

Steven van Straten

Rotterdam, 5 februari 2018

## Inhoudsopgave

Voorwoord .....	2
Inhoudsopgave .....	3
Hoofdstuk 1 - Inleiding .....	5
1.1 Aanleiding van het onderzoek.....	5
1.2 Probleemstelling.....	10
1.3 Toetsingskader .....	11
1.4 Opzet .....	11
1.5 Afbakening.....	12
Hoofdstuk 2 – IP en het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat.....	14
2.1 Wat is intellectueel eigendom?.....	14
2.1.1 Het octrooirecht .....	14
2.1.2 Het tekeningen- en modellenrecht .....	15
2.1.3 Het auteursrecht en de naburige rechten.....	16
2.1.4 Het merkenrecht .....	17
2.1.5 Het handelsnaamrecht .....	17
2.1.6 Het databankenrecht .....	18
2.1.7 Het kwekersrecht .....	18
2.1.8 Het chipsrecht .....	19
2.1.9 Tussenconclusie ‘wat is IP’ .....	19
2.2 De WBSO en de innovatiebox .....	20
2.2.1 De WBSO .....	20
2.2.1.1 WBSO voor inhoudingsplichtige ondernemingen .....	20
2.2.1.2 WBSO voor IB-ondernemers .....	22
2.2.2 Innovatiebox.....	23
2.2.2.1 de achtergrond van de innovatiebox .....	23
2.2.2.2 Voorwaarden voor het toepassen van de innovatiebox .....	24
2.3 OESO BEPS-actie 5 .....	29
2.3.1 Het OESO BEPS-project in het kort.....	29
2.3.2 Speciale IP-regimes in BEPS-actie 5.....	30
2.4 De gedragscodegroep en de innovatiebox.....	36
2.4.1 De gedragscode inzake de belastingregeling voor onderneming .....	36
2.4.2 Beoordeling van de innovatiebox door de gedragscodegroep .....	38
2.4 De innovatiebox in de literatuur .....	40
2.5 Conclusie .....	47
Hoofdstuk 3 – Royalty`s en vermogenswinsten .....	53

3.1 Nationale fiscale behandeling van royalty's en vermogenswinsten op IP.....	53
3.1.1 Artikel 8c Wet VPB .....	53
3.1.2 Nederlands fiscaal verdragsbeleid .....	54
3.2 IP en royalty's onder de OESO-modelverdragen .....	55
3.2.1 Artikel 7 OESO-MV .....	56
3.2.2 Artikel 12 OESO-MV .....	57
3.2.3 Artikel 13 OESO-MV .....	60
3.3 Royalty's en vermogenswinsten in de EU .....	61
3.3.1 De interest- en royaltyrichtlijn .....	61
3.4 Royalty's en vermogenswinst op IP in de literatuur .....	63
3.5 Conclusie .....	69
Hoofdstuk 4 – Transfer pricing en rulings .....	73
4.1 Transfer pricing en BEPS-actie 8-10 .....	73
4.2 De transfer pricing guidelines 2017 .....	74
4.2.1 De transfer pricing methoden .....	74
4.2.2 De functionele analyse en vergelijkbaarheidsanalyse .....	77
4.2.3 IP en transfer pricing .....	78
4.2.4 Transfer pricing in de Europese Unie .....	83
4.3 Conclusie transfer pricing.....	91
Hoofdstuk 5 – Het Nederlandse rulingbeleid en IP-structuren.....	94
5.1.1 Rulingpraktijk tot 2001 .....	94
5.1.2 APA-besluit .....	95
5.1.3 ATR-besluit .....	97
5.1.4 APA & ATR in 2017 .....	98
5.1.5 Het verrekenprijsbesluit.....	99
5.1.6 Voldoet de Nederlandse rulingpraktijk aan de Europese & internationale normen? .....	100
5.1.7 Rulings in de literatuur .....	104
5.1.8 Conclusie rulings.....	104
5.2 Masterlicentie en sublicenties .....	105
Hoofdstuk 6 – Conclusie en aanbevelingen .....	109
Literatuurlijst .....	115
Lijst met afkortingen .....	119

# Hoofdstuk 1 - Inleiding

## 1.1 Aanleiding van het onderzoek

*“Nederland heeft altijd een aantrekkelijk vestigingsklimaat gehad voor ondernemers. Zo hebben we een goede infrastructuur, een goed opgeleide beroepsbevolking en ook een goed fiscaal klimaat.”<sup>1</sup>*

Met deze woorden begon de Staatssecretaris van Financiën zijn brief aan de Tweede Kamer van 20 september 2016. Uit de toelichting op de brief blijkt wat volgens de Staatssecretaris zorgt voor een goed fiscaal vestigingsklimaat en wat de toegevoegde waarde is van dit fiscale vestigingsklimaat.

Zo is een goed en concurrerend Nederlands vestigingsklimaat essentieel voor investeringen en werkgelegenheid en breder dan alleen de fiscaliteit. Nederland wil dat bedrijven investeren in Nederland. Door een goed fiscaal vestigingsklimaat te hebben zorgt Nederland ervoor dat hoofdkantoren, in- en verkoopcentra en onderzoekscentra zich in Nederland vestigen. Een belangrijk onderdeel van dit vestigingsklimaat is de fiscaliteit. In zijn brief somt de Staatssecretaris enkele belangrijke fiscale faciliteiten op die bijdragen aan het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat. Zo heeft Nederland een ruime deelnemingsvrijstelling die dubbele belasting voor het bedrijfsleven voorkomt, is er een uitgebreid verdragennetwerk en kent Nederland (althans vooralsnog<sup>2</sup>) geen bronheffing op interest en royalty's. Ook de mogelijkheid om vooraf overleg te voeren met de belastingdienst en een ruling met de belastingdienst af te sluiten zijn belangrijke pijlers van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat. Ten slotte benoemt de Staatssecretaris nog het fiscaal stimuleren van innovatie en de hoogte van de lasten op arbeid als belangrijke fiscale faciliteiten voor een goed vestigingsklimaat. Met het fiscaal stimuleren van innovatie kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de Wet Bevordering Speur en Ontwikkelingswerk (WBSO) en de innovatiebox als aantrekkelijke fiscale faciliteit. Met het Regeerakkoord van het kabinet Rutte III wordt wederom benadrukt hoe belangrijk het vestigingsklimaat voor Nederland is.<sup>3</sup> In het Regeerakkoord wordt uitgesproken dat Nederland een land moet zijn waar het voor ondernemingen aantrekkelijk is om zich te vestigen en van waaruit Nederlandse bedrijven handel moeten kunnen drijven over de hele wereld. Vanwege de werkgelegenheid, innovatie en ontwikkelingskracht die de internationaal opererende bedrijven bijdragen aan de Nederlandse economie zal er de komende jaren extra worden geïnvesteerd in bedrijven die toegevoegde waarde hebben voor Nederland. Bedrijven die geen toegevoegde waarde

---

<sup>1</sup> Kamerbrief II, 20 september 2016, 25 087, nr. 130.

<sup>2</sup> In het Regeerakkoord 2017-2021 staat dat Nederland wel een bronbelasting op rente en royalty's naar low tax jurisdictions gaat invoeren.

<sup>3</sup> Regeerakkoord 2017-2021, 'Vertrouwen in de toekomst', VVD, CDA, D66 en ChristenUnie, 10 oktober 2017.

hebben en Nederland in feite alleen als postbus gebruiken zullen juist harder worden aangepakt. Om dit te bereiken zal Nederland bronbelasting gaan heffen over rente en royalty's naar landen met een zeer lage belasting (low tax jurisdictions). Hiertegenover staat wel dat de dividendbelasting mogelijk – zoals aangekondigd in het regeerakkoord van het Kabinet Rutte III – wordt afgeschaft en, net zoals bij de rente en royalty's, slechts zal worden geheven in misbruiksituaties. Het tarief voor de vennootschapsbelasting zal volgens dit regeerakkoord verlaagd worden naar 16 en 21 procent in plaats van de huidige 20 en 25 procent. Ook de lasten op arbeid, die door veel internationale bedrijven als hoog worden ervaren, zullen omlaag gaan.

Binnen Nederland houdt het Ministerie van Economische Zaken zich bezig met ondernemen en innovatie. Uit de begroting van het Ministerie van Economische Zaken van 2018 blijkt dat er een grote nadruk ligt op het investeren in onderzoek en innovatie.<sup>4</sup> Hierbij worden vier strategische doelen nagestreefd, namelijk (i) het stimuleren van een concurrerend, innovatief en duurzaam bedrijfsleven, (ii) het bevorderen van ondernemerschap en toegang tot en benutting van ondernemers(risico)financiering, (iii) het ontwikkelen van hoogwaardig (internationaal) publiek gefinancierd onderzoek en technologie, inclusief publiek-private programma's voor onderzoek, innovatie en menselijk kapitaal en (iv) het waarborgen van responsieve overheids- en informatiediensten voor ondersteuning van ondernemers op regionaal, nationaal en internationaal niveau.

Deze maatregelen moeten uiteindelijk leiden tot de verwezenlijking van een drietal ambities die de overheid al enkele jaren heeft met betrekking tot het bedrijvenbeleid. Deze ambities zijn:

- Nederland in de top 5 van meest concurrerende kenniseconomieën in de wereld (in 2020);
- Stijging van de Nederlandse R&D-inspanningen naar 2.5% van het bbp (in 2020);
- Topconsortia voor Kennis en Innovatie waarin publieke en private partijen participeren voor meer dan €800 miljoen waarvan tenminste 40% private financiering betreft (in 2020).<sup>5</sup>

Ook het binnenhalen van het Europees Medicijnagentschap zal in dit opzicht een goede bijdrage leveren aan het Nederlandse vestigingsklimaat en aantonen dat Nederland als land aantrekkelijk is voor onderzoekscentra.

---

<sup>4</sup> Kamerstukken II, 2017/18, 34 775 XIII, nr. 2, p.42.

<sup>5</sup> Kamerstukken II, 2017/18, 34 775 XIII, nr. 2, p. 42.

In het belastingplan 2017 zijn reeds enkele belangrijke wijzigingen doorgevoerd met betrekking tot innovatie en intellectueel eigendom (IP). Het gaat hierbij bijvoorbeeld om wijzigingen in de wetgeving van de innovatiebox. In de innovatiebox worden voordelen, die daaraan toegerekend kunnen worden, tegen een tarief van vijf procent belast.<sup>6</sup> Over de wijzigingen van de innovatiebox was op 19 mei 2016 door Nederland een consultatiedocument gepubliceerd. Het doel van deze consultatie was om een reactie te krijgen op de bruikbaarheid van de systematiek van het wetsvoorstel over de innovatiebox en om onjuistheden te signaleren zodat deze eruit gehaald konden worden.<sup>7</sup> De belangrijkste wijzigingen uit het belastingplan 2017 voor de innovatiebox is dat de nexusbenadering wordt geïmplementeerd, dat toerekening van activa strenger wordt en dat er extra administratieve verplichtingen komen.<sup>8</sup>

IP is voor veel natuurlijk personen en rechtspersonen een middel om hun rechten te beschermen. Onder de term IP vallen verschillende rechten. Sinds de oprichting van de Wereldorganisatie voor de Intellectuele Eigendom (WIPO) wordt de term IP als overkoepelend begrip gebruikt voor onder andere het auteursrecht, octrooirecht, merkenrecht, handelsnaamrecht, kwekersrecht en modellenrecht.<sup>9 10</sup> Met IP wordt het werk beschermd, krijgt de eigenaar van het IP de kans om de investering in het IP terug te verdienen en wordt voorkomen dat anderen van het IP kunnen profiteren. Wanneer een onderneming slechts in één land actief is ontstaan er over het algemeen weinig fiscale problemen met betrekking tot het IP, er is immers slechts één land heffingsbevoegd. De toenemende globalisering zorgt ervoor dat er steeds meer grensoverschrijdende activiteiten zijn. Indien er sprake is van IP en grensoverschrijdende werkzaamheden kan dit voor nieuwe uitdagingen zorgen en brengt dit nieuwe vraagstukken met zich mee. De bescherming van het IP en de behandeling van de daarbij horende inkomsten en kosten kunnen van belang zijn voor de keuze van een onderneming om zich ergens te vestigen.

Bij activiteiten in een ander land spelen vraagstukken zoals wie waarover mag heffen, wat is een zakelijke prijs en welke staat moet er voorkoming voor dubbele belasting verlenen. In grensoverschrijdende situaties moet duidelijk zijn wie de eigenaar van het IP is. Hierbij kan het gaan om de juridisch eigenaar, maar ook over de economisch eigenaar van het IP of wie de uiteindelijk

---

<sup>6</sup> In de innovatiebox worden de kwalificerende voordelen voor 5/25<sup>e</sup> deel in aanmerking genomen. Bij het hoogste belastingtarief zal het effectieve tarief in de innovatiebox derhalve 5% zijn. Hier wordt nader op ingegaan in hoofdstuk twee. Uit het Regeerakkoord blijkt dat men voornemens is het effectieve tarief van de innovatiebox te verhogen naar 7%.

<sup>7</sup> Internetconsultatie wet aanpassing innovatiebox van 19-05-2016 tot en met 16-06-2016.

<sup>8</sup> Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 14 & nr. 16. In hoofdstuk 2 wordt dit verder uitgewerkt.

<sup>9</sup> Ch. Gielen, 2017, 'Kort begrip van het intellectuele eigendomsrecht', I.

<sup>10</sup> In hoofdstuk twee wordt een uitgebreide definitie en uitleg gegeven van IP.

gerechtigde is van de inkomsten die voortkomen uit het IP. Hoe moet worden omgegaan met masterlicenties, sublicenties en de betalingen aan de houders van deze licenties? Indien de IP-rechten in Nederland zijn gevestigd is het de vraag wat er vanuit de andere landen betaald moet worden voor het gebruik van deze rechten en vice versa. In Nederland kan er een ruling met de belastingdienst afgesloten worden over het gebruik van deze IP-rechten en wat dit gebruik waard is. De afspraken met de belastingdienst worden vastgelegd in een Advance Pricing Agreement (APA) of Advance Tax Ruling (ATR).<sup>11</sup>

Op het gebied van internationaal belastingrecht zijn recentelijk nog enkele belangrijke ontwikkelingen geweest. Zo heeft de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) het Base Erosion en Profit Shifting (BEPS) – project afgerond met de publicatie van vijftien BEPS-actieplannen, waarvan een aantal van deze plannen invloed zullen hebben op de APA/ATR-besluiten. Op Europees niveau is het uitwisselen van informatie en transparantie de afgelopen jaren steeds belangrijker geworden. Zo is er vanaf 1 januari 2017 een verplichte automatische uitwisseling van tax rulings.<sup>12</sup>

De internationale ontwikkelingen met betrekking tot rulings en informatie-uitwisseling zijn het gevolg van de maatschappelijke discussie die is ontstaan over de belastingbetaling van enige multinationals. De hoorzitting in het Britse parlement van Google, Amazon en Starbucks in 2012 is hier een goed voorbeeld van. Ook de Luxleaks, Panama papers en Paradise papers hebben recentelijk nog voor veel opschudding gezorgd. Zo bleek uit de Panama en Paradise papers dat er veel gebruik wordt gemaakt van bepaalde structuren om zo vermogen van de belastingdienst te verbergen of om simpelweg geldstromen door holdings te laten stromen om (met name) fiscale redenen.

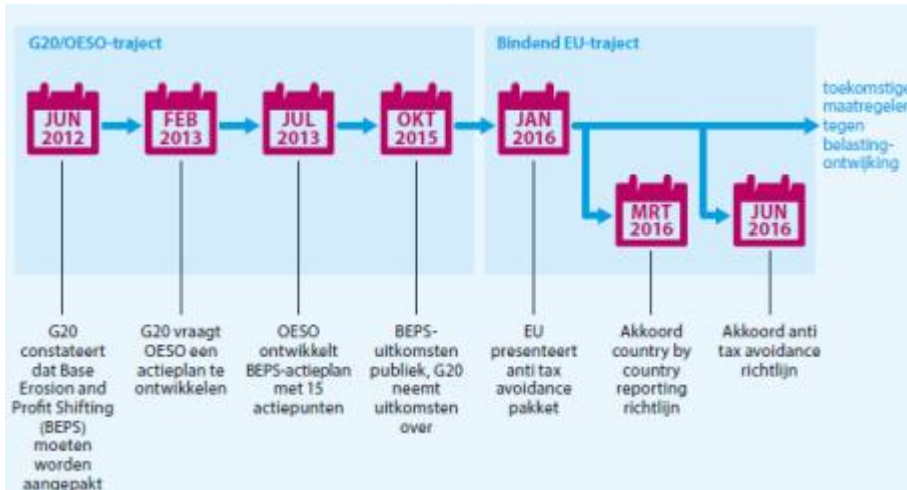
---

<sup>11</sup> Besluiten van 13 juni 2014, nr. DGB 2014/3099 & DGB 2014/3101.

<sup>12</sup> Richtlijn (EU) 2015/2376 van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU.



In 2015 zijn de OESO BEPS-actieplannen gepubliceerd.<sup>13</sup> Het OESO BEPS-project is opgezet, op verzoek van de G20, om belastingontwijking en grondslaguitholling tegen te gaan. Met de afronding van het BEPS-project zijn vijftien actieplannen gepubliceerd. In deze actieplannen spelen de beginselen coherentie, substance en transparantie een belangrijke rol. De anti-tax avoidance package (ATAP)<sup>14</sup>, die op 17 juni 2016 is afgesloten, met als belangrijkste onderdeel de anti-tax avoidance



Tijdslijn met stappen rond belastingontwijking (Bron: Kamerbrief II, 2016-17, 25 087, nr. 130, p.4.)

directive (ook wel anti-ontgaansrichtlijn of ATAD), is naar aanleiding van de maatschappelijke discussie over belastingbetaling van multinationals en de publicatie van de OESO BEPS-actieplannen

gepubliceerd, zoals te zien is in figuur 1. In deze voorstellen worden regels gegeven over hoe landen met bepaalde zaken om moeten gaan. Dat er regels moeten zijn mag wel duidelijk zijn, alleen de onderlinge verhouding tussen deze regels is vaak gecompliceerd. Zo kan de OESO geen dwingende regelgeving opleggen, maar de adviezen van de OESO worden wel door veel instanties gevolgd. De Europese Unie (EU) kan daarentegen wel dwingende regelgeving op leggen. Hierbij kan het gaan om richtlijnen of verordeningen door de Raad van de Europese Unie, maar ook door middel van een inbreukprocedure door de Europese Commissie (EC). Een inbreukprocedure kan door de EC gestart worden tegen een lidstaat indien de lidstaat regelgeving heeft die strijdig is met Europese regelgeving of indien de Europese regels niet goed zijn ingevoerd in de lidstaat. Hiervoor dient een aanbeveling naar de lidstaat te worden gestuurd en – indien de lidstaat de aanbeveling niet volgt – kan de EC een zaak starten bij het Europese Hof van Justitie (HvJ).<sup>15</sup>

De EC is druk bezig met het aanpakken van belastingontwijking. Eén van de manieren waarop zij dit aanpakt is door staatssteun procedures aan te spannen tegen ondernemingen en lidstaten. De zaken

<sup>13</sup> <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>.

<sup>14</sup> MEDEDELING VAN DE COMMISSIE AAN HET EUROPEES PARLEMENT EN DE RAAD, 28 januari 2016, 'Pakket anti-ontgaansmaatregelen: volgende stappen naar effectieve belastingheffing en grotere fiscale transparantie in de EU', SWD(2016) 6 final.

<sup>15</sup> Formeel wordt bij een geschil tussen de EC en een lidstaat eerst een procedure bij het Gerecht (van Eerste Aanleg van de Europese Gemeenschappen) gevoerd alvorens deze naar het HvJ gaat.

van Amazone<sup>16</sup> en McDonalds<sup>17</sup> in Luxemburg, Apple<sup>18</sup> in Ierland en Starbucks<sup>19</sup> in Nederland zijn hier enkele goede voorbeelden van. Met deze zaken wil de EC dat Amazone, McDonalds, Apple en Starbucks belasting terugbetalen aan de lidstaten omdat deze, volgens de EC, onterecht niet is betaald. Er is volgens de EC sprake van een met de interne markt onverenigbare staatssteun. Deze rechtszaken staan op gespannen voet met de zekerheid die ondernemingen willen hebben en reeds hebben verkregen. Zo heeft Starbucks bijvoorbeeld een ruling afgesloten met de belastingdienst, maar bestaat er alsnog een mogelijkheid dat er meer belasting betaald moet worden. Een ander belangrijk onderdeel van de EU is de gedragscodegroep (Code of Conduct Group). Deze groep is opgericht om belastingontwijking tegen te gaan en geeft adviezen aan de Raad van de Europese Unie. De lidstaten van de EU hebben zich bij oprichting van de gedragscodegroep gecommitteerd om de gedragscode na te leven. Hierdoor zullen de adviezen van de gedragscodegroep invloed hebben op het beleid van de lidstaten.

De oorzaken van de maatschappelijke discussie, staatssteun zaken en plannen om belastingontwijking tegen te gaan liggen in het feit dat er onduidelijkheid is over de interpretatie van een aantal fiscale zaken of doordat er verschil in beleid zit op een aantal fiscale gebieden. Eén van deze gebieden is de (internationale) behandeling van IP en royalty's. Over de behandeling van IP en royalty's bestaan verschillende visies. Zo is er binnen Nederland het beleid van het Ministerie van Financiën, wat de belastingdienst uitvoert, maar er is ook de visie van het bedrijfsleven en de belastingadviseurs. Binnen Europa heeft de EC een visie over de behandeling en daarnaast heeft de gedragscodegroep en het HvJ ook een eigen zienswijze. Tevens heeft de OESO ook nog een kijk op de behandeling van IP en royalty's. In deze scriptie zal het Nederlandse beleid omtrent IP en royalty's getoetst worden aan de OESO normen en aan de Europese normen. Hierbij wordt gekeken of het Nederlandse beleid en de doelstelling die met dit beleid behaald moet worden binnen de internationale en Europese normen bereikt wordt en indien dit niet zo is, hoe het doel van deze wetgeving toch bereikt kan worden binnen deze normen.

## 1.2 Probleemstelling

In deze scriptie wordt de behandeling van IP en royalty's in nationaal en in internationaal verband onderzocht. Hierbij wordt gekeken naar de fiscale behandeling van het hebben van IP en het ontvangen van royalty's, naar de fiscale behandeling bij het betalen van royalty's en naar het

---

<sup>16</sup> V-N 2017/50.9.

<sup>17</sup> V-N 2016/35.22.

<sup>18</sup> V-N 2017/7.3.

<sup>19</sup> V-N 2016/42.3.

verschuiven van IP tussen landen. Er wordt vanuit Nederlands perspectief gekeken naar dit vraagstuk. Het Nederlandse beleid aangaande de behandeling van IP en royalty's wordt onderzocht en zal worden vergeleken met de visies die andere organisaties en autoriteiten hebben, zoals de OESO en de EU. Om de vragen over de behandeling van IP en royalty's te beantwoorden is de volgende probleemstelling opgesteld:

- *Is het Nederlandse beleid met betrekking tot intellectueel eigendom en royalty's in lijn met de internationale en Europese fiscale normen? Op welke punten wijkt het Nederlandse beleid af en welke verbeteringen zijn zowel nationaal als internationaal mogelijk?*

### 1.3 Toetsingskader

Bij het toetsen of het Nederlandse beleid in lijn is met de visies van de OESO en de EU zal objectief getoetst worden aan het huidige beleid van het Ministerie van Financiën en van de belastingdienst. Dit zal gedaan worden door het Nederlandse beleid aan de hand van de wettekst en de wetsgeschiedenis te beschrijven. Vervolgens wordt het beleid van de OESO en de EU uitgewerkt en zal per onderwerp onderzocht worden in welke mate het Nederlandse beleid in overeenstemming is met dit beleid. Indien het Nederlandse beleid afwijkt wordt gezocht naar een verklaring voor dit afwijkende standpunt en of dit standpunt te verdedigen is in lijn met het doel en strekking van de betreffende regelgeving. Bij deze toetsing zullen ook knelpunten die in de literatuur zijn gesignaleerd naar voren komen en wordt er onderzocht in hoeverre deze knelpunten van invloed zijn op de uitvoerbaarheid van de regelgeving. Hierbij zullen ook de punten besproken worden die mijns inziens relevant zijn voor de fiscale behandeling van IP.

Er wordt gekeken naar de gevolgen die de regelgeving heeft voor belastingplichtigen. Dat het onderzoek zich richt op de belastingplichtigen valt te verklaren uit het feit dat de belastingplichtigen met de verschillende vormen van beleid in aanraking zullen komen. Bij knelpunten die in de literatuur en door mij gesignaleerd worden zullen aanbevelingen volgen om de wetgeving te verbeteren. Dit zal ook het geval zijn indien het Nederlandse beleid, zonder goede verklaring, afwijkt van de Europese normen en de OESO-normen. Tevens zal er gekeken worden hoe mijns inziens het internationale beleid nog verbeterd kan worden voor wat betreft de regelgeving en manier van belastingheffing over IP.

### 1.4 Opzet

In het tweede hoofdstuk wordt ingegaan op de verschillende soorten IP die Nederland kent en op de Nederlandse innovatiefaciliteiten. Hierbij worden allereerst de WBSO en de hierin per 1 januari 2016

geïntegreerde RDA besproken en vervolgens aansluitend hierop de innovatiebox. Met betrekking tot de innovatiebox wordt, naast de Nederlandse implementatie hiervan, gekeken naar OESO BEPS-actie 5 en naar de evaluatie van de innovatiebox door de gedragscodegroep. Vervolgens worden de meningen uit de literatuur over de innovatiebox besproken en wordt afgesloten met mijn conclusie.

In het derde hoofdstuk wordt ingegaan op de fiscale behandeling van royalty's en vermogenswinst bij de verkoop van IP. Hierbij wordt de relevante Nederlandse regelgeving besproken, het OESO-modelverdrag en het commentaar op het OESO-modelverdrag en de interest- en royaltyrichtlijn. Tot slot wordt de literatuur met betrekking tot dit onderwerp besproken en zullen enkele rechtszaken besproken worden. Dit zal zich vooral richten op het begrip uiteindelijk gerechtigde en de aangekondigde invoering van de bronheffing op royalty's. Ook hier zal afgesloten worden met mijn conclusie over de behandeling van royalty's en vermogenswinsten op IP.

In het vierde hoofdstuk wordt ingegaan op transfer pricing. Voor wat betreft transfer pricing wordt gekeken naar de TP-guidelines en BEPS-actie 8-10. Hierbij is in het bijzonder aandacht voor hoofdstuk 6 van de guidelines en BEPS-actie 8. Ook zal hier de literatuur omtrent dit onderwerp besproken worden. Het hoofdstuk wordt afgesloten een kritische blik op de huidige systematiek van het internationale belastingrecht en transfer pricing, gevolgd door mijn conclusie.

In het vijfde hoofdstuk wordt ingegaan op het Nederlandse rulingsbeleid en de internationale normen voor het afgeven van rulings. Deze internationale normen komen onder andere uit BEPS-actie 5 en het werk van de gedragscodegroep. De literatuur die betrekking heeft op dit onderwerp zal kort besproken worden. Vervolgens wordt ingegaan op het opzetten van licentiestructuren en de gevolgen van de door mij gedane aanbevelingen uit de eerdere hoofdstukken voor deze structuren.

In het zesde hoofdstuk worden de belangrijkste conclusies gegeven. Vervolgens wordt ook de probleemstelling beantwoord en zullen aanbevelingen gegeven worden.

## 1.5 Afbakening

Omdat IP en royalty's een breed onderwerp is, is een afbakening noodzakelijk. De toetsing van de probleemstelling wordt gedaan op basis van een literatuuronderzoek. De verschillende wetten, regelingen, documenten en publicaties worden geanalyseerd en op basis van de analyse wordt uiteindelijk een antwoord op de probleemstelling gegeven.

In deze scriptie zal geen rekening gehouden worden met de civielrechtelijke aspecten van transacties met IP, IP-rechten en royalty's. Administratieve regelgeving zal zoveel mogelijk buiten deze scriptie worden gelaten aangezien dit niet bijdraagt aan de beantwoording van de probleemstelling. Centraal staan de Nederlandse belastingwetten, waarbij de nadruk ligt de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet VPB) en de Wet Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB). Andere belastingwetten zullen in beginsel niet behandeld worden, tenzij expliciet benoemd. Er zal in ieder geval geen aandacht worden besteed aan de btw-aspecten en douane-regelgeving. Bij de verwijzing naar belastingwetten, besluiten en andere regelgeving zal uitgegaan worden van de tekst van 2018. Indien er naar regelgeving van andere jaren wordt verwezen zal dit expliciet benoemd worden. Met betrekking tot de Wet VPB vallen de algemene aspecten van de fiscale eenheid, de deelnemingsvrijstelling, fusies en splitsingen en valutaresultaatproblematiek evenals de algemene aspecten van de vaste inrichting (VI) problematiek, CFC-regelgeving en hybride mismatches buiten het bestek van dit onderzoek gezien het feit dat zij niet bijdragen aan de beantwoording van de probleemstelling. De met IP en royalty's samenhangende discussie alsmede het algemene onderwerp van staatssteun zal tevens niet besproken worden. Met betrekking tot het Europese beleid zal slechts het positieve beleid beschreven worden en wordt er niet getoetst aan de Europese verkeersvrijheden, zoals het HvJ dit doet.

## Hoofdstuk 2 – IP en het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat

Het Nederlandse (fiscale) vestigingsklimaat speelt een belangrijke rol bij het binnenhalen van buitenlandse investeringen. Uit onderzoek blijkt dat vooral de hoge kwaliteit van het leven in Nederland, de logistieke en digitale infrastructuur, het opleidingsniveau van werknemers een grote bijdrage leveren aan het aantrekkelijke Nederlandse vestigingsklimaat.<sup>20</sup> Om het Nederlandse vestigingsklimaat aantrekkelijk te houden dient Nederland zich vooral te richten op het ondersteunen van hightech sectoren en innovatie, het ontwikkelen van kennis en vaardigheden en dient de digitale infrastructuur nog verder ontwikkeld te worden.<sup>21</sup> Om investeringen, in bijvoorbeeld IP, binnen te halen speelt de innovatiebox een grote rol.

In dit hoofdstuk staat daarom de fiscale behandeling van het intellectuele eigendom centraal. Hierbij wordt eerst het begrip intellectueel eigendom zoals deze terug te vinden is in de Nederlandse wetten besproken om zo een beter beeld te schetsen van wat IP nu precies is. Vervolgens wordt in dit hoofdstuk de WBSO en innovatiebox besproken als belangrijkste faciliteiten voor IP. Er wordt in dit hoofdstuk gekeken of de innovatiebox in lijn is met de internationale en Europese fiscale normen. Hiervoor wordt gekeken naar BEPS-actie 5 en de evaluatie van de innovatiebox door de Europese gedragscodegroep. Alvorens deze onderwerpen te bespreken zal ik eerst enkele algemene aspecten van het BEPS-project van de OESO bespreken en ook een korte inleiding geven over de EU. Dit hoofdstuk wordt ten slotte afgesloten met de meningen uit de literatuur over de innovatiebox, gevolgd door mijn conclusie.

### 2.1 Wat is intellectueel eigendom?

In hoofdstuk 1 is gesproken over het begrip ‘intellectueel eigendom’. Voordat de nationale en internationale behandeling van IP besproken kan worden is het eerst van belang dat er een goed beeld is van wat nu precies onder het begrip ‘intellectueel eigendom’ valt. Nederland kent geen uniform begrip van intellectueel eigendom. Wel kunnen er in de Nederlandse nationale wetten verschillende intellectuele eigendomsrechten gevonden worden.

#### 2.1.1 Het octrooirecht

Technische producten of productieprocessen kunnen worden beschermd door middel van een octrooi. In Nederland is het octrooirecht vastgelegd in de Rijksoctrooiwet 1995.<sup>22</sup> Een octrooi is een exclusief recht op een uitvinding. Om een octrooi te verkrijgen dient de uitvinder een octrooilicentie

---

<sup>20</sup> EY's Attractiveness Survey Nederland, mei 2017, p. 10.

<sup>21</sup> EY's Attractiveness Survey Nederland, mei 2017, p. 11.

<sup>22</sup> Rijkswet van 15 december 1994, houdende regels met betrekking tot octrooien.

aan te vragen. Hierbij dient de betreffende uitvinding te voldoen aan een drietal voorwaarden. Dit zijn nieuwheid, inventiviteit en industriële toepasbaarheid. Met nieuwheid wordt bedoeld dat de uitvinding nog niet bekend mag zijn, de uitvinder dient dus de eerste te zijn die deze specifieke uitvinding heeft ontwikkeld. Met inventiviteit wordt bedoeld dat de uitvinding origineel en ongebruikelijk moet zijn. Met industriële toepasbaarheid wordt bedoeld dat de uitvinding technisch moet zijn en ook daadwerkelijk moet werken. In Nederland kan een octrooi aangevraagd worden bij het Octrooicentrum Nederland, wat een onderdeel is van de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland. Voor het verkrijgen van een octrooi in Europa kan men terecht bij het Europese octrooibureau (European Patent Office). Door bij deze organisatie een octrooi aan te vragen wordt de uitvinding beschermd in alle deelnemende lidstaten. De Rijsoctrooiwet 1995 bepaalt dat een Europees octrooi in Nederland dezelfde rechten heeft als een nationaal octrooi. De procedures voor het aanvragen van een Europees octrooi zijn vastgelegd in het Europees Octrooiverdrag.<sup>23</sup> Naast een Europees octrooi is het ook mogelijk om een wereldwijd octrooi aan te vragen. In 1970 werd de Patent Cooperation Treaty gesloten. Dit verdrag wordt door de WIPO uitgevoerd. Door middel van dit verdrag is het mogelijk om in alle aangesloten landen een aanvraagprocedure te starten voor het octrooi.<sup>24</sup>

### 2.1.2 Het tekeningen- en modellenrecht

Het tekeningen- en modellenrecht ziet op de bescherming van het uiterlijk van gebruiksvoorwerpen. Het gaat hierbij alleen om het uiterlijk van een model. Het tekeningen- en modellenrecht is (evenals het merkenrecht) vastgelegd in het Benelux-verdrag inzake het intellectuele eigendom. Het modellenrecht kan binnen de EU worden beschermd door deze in te schrijven bij het European Union Intellectual Property Office (EUIPO). Het beschermen van een modelrecht bij de EUIPO kent twee verschillende keuzes. Allereerst is er de optie om het model te beschermen door middel van een ingeschreven Gemeenschapsmodel. Bij deze keuze dient men te wachten tot de formele inschrijvingsprocedure is afgerond voordat begonnen kan worden met de exploitatie van het modelrecht. De andere optie is het niet-ingeschreven Gemeenschapsmodel. Met deze optie kan direct begonnen worden met exploitatie. Het verschil tussen beide opties zit in de looptijd van de bescherming. Bij een ingeschreven Gemeenschapsmodel bedraagt de looptijd van de bescherming vijf jaar met de mogelijkheid om voor vijf jaar te verlengen tot een maximum van 25 jaar. Het niet-ingeschreven Gemeenschapsmodel heeft slechts bescherming voor een periode van drie jaar en kan

---

<sup>23</sup> European Patent Convention, 16th edition, 2016, ISBN: 978-3-89605-152-3.

<sup>24</sup> De RVO wijst erop dat de aanvraag in alle aangesloten landen onbetaalbaar is (oftewel het zal veel geld kosten), maar dat het wel nuttig is gebruik te maken van de procedure gezien het feit dat het octrooi gedurende 30 maanden niet door een ander kan worden aangevraagd.

hierna niet verlengd worden. Internationale bescherming van het modellenrecht is er momenteel nog niet. Het is wel mogelijk om door middel van het WIPO een bescherming van het modellenrecht in meerdere landen aan te vragen. Hiervoor kan bij het WIPO aangegeven worden in welke landen men bescherming wil hebben, mits deze landen zijn aangesloten bij de Overeenkomst van 's-Gravenhage.<sup>25</sup>

### 2.1.3 Het auteursrecht en de naburige rechten

Het auteursrecht ziet op letterkundige, wetenschappelijke of kunstzinnige werken. Dit recht is vastgelegd in de auteurswet.<sup>26</sup> De maker van een werk wordt door de auteurswet automatisch beschermd vanaf het moment dat het werk is gemaakt, mits het aantoonbaar is dat het werk door de betreffende persoon is gemaakt.

Naburige rechten zijn rechten die sterk samenhangen met het auteursrecht. Het gaat hierbij om de bescherming van de inspanningen en prestaties van uitvoerend kunstenaars. Onder kunstenaars worden onder anderen verstaan de toneelspeler, zanger, musicus en danser. Het naburige recht is vastgelegd in de Wet op de naburige rechten.<sup>27</sup> Net zoals bij het auteursrecht zijn ook de naburige rechten automatisch beschermd. De auteursrechten en de naburige rechten zijn in de EU door middel van richtlijnen deels geharmoniseerd.<sup>28</sup> Hoewel er een groot aantal richtlijnen is dat richting geeft aan het auteursrecht en de naburige rechten is er geen uniforme EU-regelgeving hierover en zal er dus op basis van nationale wetten gekeken dienen te worden naar het auteursrecht. In 2016 heeft de Europese commissie nog een mededeling gepubliceerd over de verdere harmonisatie en modernisering van het auteursrecht.<sup>29</sup> Hiernaast is er een voorstel voor een auteursrechtrichtlijn<sup>30</sup> en

---

<sup>25</sup> De Overeenkomst van 's-Gravenhage betreffende het internationale depot van tekeningen of modellen van nijverheid van 6 november 1925.

<sup>26</sup> Wet van 23 september 1912, houdende nieuwe regeling van het auteursrecht.

<sup>27</sup> Wet van 18 maart 1993, houdende regelen inzake de bescherming van uitvoerende kunstenaars, producenten van fonogrammen of van eerste vastleggingen van films en omroeporganisaties en wijziging van de Auteurswet 1912.

<sup>28</sup> Onder andere de Computerprogrammarichtlijn (2009/24/EG); de Verhuur- en leenrechtlijn (2006/115/EG); de Satelliet- en kabelrichtlijn (93/83/EEG); de Duurrichtlijn 2006/116/EG); de Databankrichtlijn (96/9/EG); de Volgrechtrichtlijn (2001/84/EG); de Richtlijn verweesde werken (2012/28/EU); en de Auteursrechtlijn (2001/29/EG) hebben allen direct of indirect invloed op de auteursrechten.

<sup>29</sup> Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, Het Europees Economisch en sociaal Comité van de regio's - Het bevorderen van een eerlijke, efficiënte en competitieve Europese op het auteursrecht gebaseerde economie in de digitale eengemaakte markt, 14 september 2016, COM(2016) 592 final.

<sup>30</sup> Voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad inzake auteursrechten in de digitale eengemaakte markt, 14 september 2016, COM(2016) 593 final.



een verordening<sup>31</sup> voorgesteld waarin regels staan over het auteursrecht en de naburige rechten voor online-uitzendingen en radio- en televisieprogramma's.<sup>32</sup>

#### 2.1.4 Het merkenrecht

Het merkenrecht ziet op de bescherming van een merk. Hierbij wordt als merk gezien de benamingen, tekeningen, afdrukken, stempels, letters, cijfers, vormen van waren of van verpakking en alle andere voor grafische voorstelling vatbare tekens, die dienen om de waren of diensten van een onderneming te onderscheiden.<sup>33</sup> In de nationale wet kent Nederland niet expliciet het merkenrecht. Deze is vastgelegd in het Benelux-verdrag inzake de intellectuele eigendom. De regelgeving omtrent het merkenrecht is binnen de EU sterk geharmoniseerd. Zo is op 23 maart 2016 de nieuwe Uniemerkerverordening<sup>34</sup> in werking getreden en is er de merkenrichtlijn<sup>35</sup>. Binnen de EU is het mogelijk om voor alle lidstaten van de EU een merkrecht te verkrijgen, het zogeheten Uniemerck. Met dit Uniemerck heeft de houder van dit merkrecht in één keer bescherming in alle EU landen. Dit Uniemerck dient te worden aangevraagd bij het EUIPO. Dit merkrecht is geldig gedurende een periode van tien jaar en kan onbeperkt worden verlengd. Naast het Uniemerck is het ook mogelijk om een merk internationaal te beschermen door middel van het Protocol van Madrid.<sup>36</sup> Het Protocol van Madrid is een internationaal verdrag dat wordt beheerd door het WIPO. Het Uniemerck is direct gekoppeld aan dit protocol.

#### 2.1.5 Het handelsnaamrecht

Het handelsnaamrecht beschermt de naam van een onderneming. De bescherming hiervan is vastgelegd in de Handelsnaamwet.<sup>37</sup> Onder een handelsnaam wordt verstaan de naam waaronder een onderneming wordt gedreven. Binnen de EU kan een handelsnaam beschermd worden door deze als merk in te schrijven. Een goede bescherming van handelsnamen, zoals deze er in Nederland is, kent de EU niet.

---

<sup>31</sup> Voorstel voor een verordening van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van voorschriften inzake de uitoefening van auteursrechten en naburige rechten die van toepassing zijn op bepaalde online-uitzendingen van omroeporganisaties en doorgifte van televisie- en radioprogramma's, 14 september 2016, COM(2016) 594 final.

<sup>32</sup> Hiernaast is ook een voorstel gedaan voor een verordening en een richtlijn met betrekking tot auteursrechten en naburige rechten en personen die blind, visueel gehandicapt of anderszins een leeshandicap hebben, persbericht EC, IP/16/3010.

<sup>33</sup> Artikel 2.1 Benelux-verdrag inzake de intellectuele eigendom.

<sup>34</sup> Verordening (EU) 2015/2424 van het Europees Parlement en de Raad van 16 december 2015.

<sup>35</sup> Richtlijn (EU) 2015/2436 van het Europees Parlement en de Raad van 16 december 2015.

<sup>36</sup> Protocol Relating to the Madrid Agreement Concerning the International Registration of Marks adopted at Madrid on June 27, 1989, as amended on October 3, 2006 and on November 12, 2007.

<sup>37</sup> Wet van 5 juli 1921, houdende bepalingen omtrent de handelsnaam.

### 2.1.6 Het databankenrecht

Databanken zijn beschermd onder het databankenrecht. Deze databanken zullen niet snel onder het auteursrecht vallen, omdat ze niet voldoen aan de criteria hiervoor (niet origineel of creatief). Omdat er soms veel werk in een databank wordt gestoken is er een nieuwe wet voor in het leven geroepen. In de databankwet wordt een verzameling van werken, gegevens of andere zelfstandige elementen die systematisch of methodisch geordend en afzonderlijk met elektronische middelen of anderszins toegankelijk zijn en waarvan de verkrijging, de controle of de presentatie van de inhoud in kwalitatief of kwantitatief opzicht getuigt van een substantiële investering beschermd.<sup>38</sup> Het databankrecht vindt zijn oorsprong in de Europese databankrechtlijn.<sup>39</sup>

### 2.1.7 Het kwekersrecht

Het kwekersrecht is een wat bijzondere vorm van IP. Dit recht ziet plantenrassen die zelf zijn gekweekt, ontdekt of ontwikkeld. Dit recht geeft de houder hiervan het alleenrecht om zaden (of vergelijkbaar vermeerderingsmateriaal) afkomstig uit deze plantenrassen te verhandelen. Wat dit recht uniek maakt is dat anderen dit kwekersrecht vrij mogen gebruiken voor het doorontwikkelen of verbeteren van het plantenras. Nederland kent al een soort kwekersrecht sinds 1941. De belangrijkste wijziging was in 1991, waarbij Nederland toetrad tot de Union pour la protection des obtentions végétales (UPOV). Bij de UPOV zijn momenteel 74 staten aangesloten.<sup>40</sup> Het kwekersrecht is in Nederland vastgelegd in de zaaizaad- en plantgoedwet.<sup>41</sup> Om een kwekersrecht te verkrijgen dient een aanvraag ingediend te worden bij de Raad voor de plantenrassen. Binnen Europa is het kwekersrecht per 1 september 1994 geharmoniseerd door middel van een verordening. Het kwekersrecht wordt binnen de EU geregeld door het Communautair Bureau voor plantenrassen.<sup>42</sup> Op 1 september 1994 is de Europese verordening inzake het communautaire kwekersrecht in werking getreden.<sup>43</sup> Door deze verordening is het mogelijk om binnen de EU een kwekersrecht te verkrijgen dat voor de hele EU geldig is. In de verordening is rekening gehouden met hetgeen is bepaald in UPOV.<sup>44</sup>

---

<sup>38</sup> Wet van 8 juli 1999, houdende aanpassing van de Nederlandse wetgeving aan richtlijn 96/9/EG van het Europees Parlement en de Raad van 11 maart 1996 betreffende de rechtsbescherming van databanken.

<sup>39</sup> Richtlijn 96/9/EG van het Europees Parlement en de Raad van 11 maart 1996 betreffende de rechtsbescherming van databanken.

<sup>40</sup> P.A.C.E. van der Kooij, 2017, 'Kort begrip van het intellectuele eigendomsrecht', IV.1.160.

<sup>41</sup> Wet van 19 februari 2005, houdende een nieuwe regeling voor het toelaten van rassen, het in de handel brengen van teeltmateriaal en het verlenen van kwekersrecht (Zaaizaad- en plantgoedwet 2005).

<sup>42</sup> Verordening (EG) nr. 874/2009 van de Commissie van 17 september 2009 houdende uitvoeringsbepalingen van Verordening (EG) nr. 2100/94 van de Raad wat betreft de procedures voor het Communautair Bureau voor Plantenrassen & Verordening (EG) nr. 1238/95 van de Commissie van 31 mei 1995 houdende toepassingsbepalingen van Verordening (EG) nr. 2100/94 van de Raad.

<sup>43</sup> Verordening (EG) nr. 2100/94 van de Raad van 27 juli 1994 inzake het communautaire kwekersrecht.

<sup>44</sup> P.A.C.E. van der Kooij, 2017, 'Kort begrip van het intellectuele eigendomsrecht', IV.10.194.

### 2.1.8 Het chipsrecht

Het chipsrecht, ook wel bekend als het halfgeleidersrecht, beschermt de topografie van een halfgeleiderproduct. Onder halfgeleiders worden chips, halfgeleiderproducten en microprocessoren geschaard. Deze rechten zijn vastgelegd in de Wet bescherming van oorspronkelijke topografieën van halfgeleiderproducten.<sup>45</sup> Dit recht ontstaat van rechtswege bij de ontwikkeling, echter om het recht te kunnen handhaven dient het te worden ingeschreven in het register. Het chipsrecht is binnen de EU beschermd door de richtlijn betreffende de rechtsbescherming van topografieën van halfgeleiderprodukten.<sup>46</sup>

### 2.1.9 Tussenconclusie 'wat is IP'

In Nederland kan er een onderscheid gemaakt worden tussen negen verschillende (hoofd)soorten IP met ieder hun eigenschappen, vereisten en beschermingsduur. Dit kan als volgt worden samengevat:

Soort IP	Wat wordt er beschermd	Vereisten voor bescherming in Nederland	Duur bescherming in Nederland
<b>Octrooirecht</b>	Technische producten of productieprocessen.	Uitvinding dient nieuw, inventief en industrieel toepasbaar te zijn.	Max. 20 jaar
<b>Tekening- en modellenrecht</b>	Het uiterlijk van gebruiksvoorwerpen.	Het dient nieuw te zijn, een eigen karakter te hebben en niet door techniek bepaald te worden.	Max. 25 jaar
<b>Auteursrecht</b>	Letterkundig, wetenschappelijk of kunstzinnige werken.	De maker van het werk is automatisch beschermd, mits aantoonbaar wie de maker is.	Tot 70 jaar na overlijden
<b>Naburige rechten</b>	De inspanningen en prestaties van uitvoerend kunstenaars.	Net zoals bij het auteursrecht automatische bescherming, mits aantoonbaar wie de maker is.	50-70 jaar
<b>Merkenrecht</b>	Het merk.	Het moet gaan om een "teken" dat de naam of het product onderscheid van de concurrenten.	10 jaar
<b>Handelsnaamrecht</b>	Handelsnaam van een onderneming.	Actief gebruik in het economisch verkeer.	Ondernemingsgebonden
<b>Databankrecht</b>	De databank.	Automatische bescherming voor producent van de databank.	15 jaar
<b>Kwekersrecht</b>	Het verhandelen van vermeerderingsmateriaal uit plantenrassen.	Plantenrassen die zelf gekweekt, ontdekt of ontwikkeld zijn.	25 tot 30 jaar
<b>Chipsrecht</b>	De topografie van halfgeleiderproducten.	Ontstaat van rechtswege bij ontwikkeling, maar inschrijving is vereist voor handhaving.	10 tot 15 jaar

<sup>45</sup> Wet van 28 oktober 1987, houdende regelen inzake de bescherming van oorspronkelijke topografieën van halfgeleiderprodukten.

<sup>46</sup> Richtlijn 87/54/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 16 december 1986 betreffende de rechtsbescherming van topografieën van halfgeleiderprodukten.

## 2.2 De WBSO en de innovatiebox

Innovatie is erg belangrijk. Door te innoveren zal er een hogere economische groei zijn en worden er meer banen gecreëerd. Ook zullen er nieuwe producten, technieken en processen bedacht worden tijdens het innovatieproces. Deze kunnen weer beschermd worden door middel van een intellectueel eigendomsrecht. De fiscaliteit speelt een grote rol op het gebied van innovatie en IP. Zo zullen er in de beginfase van een innovatieproces vooral kosten worden gemaakt, immers iets ontwikkelen kost tijd, geld en moeite. Nadat het innovatieproces is voltooid is het de vraag hoe er fiscaal met de opbrengsten, kosten en winsten omgegaan moet worden.

### 2.2.1 De WBSO

De WBSO is een subsidie voor kosten en loonkosten van belastingplichtigen die gegeven wordt op het moment dat een belastingplichtige bezig is met innoveren. Dit betekent dat deze subsidie al wordt gegeven op het moment dat er nog geen IP is, maar dat het IP nog in ontwikkeling is. Veelal wordt er in de ontwikkelfase nog geen omzet behaald met het betreffende IP en zullen er hoge kosten zijn.

#### 2.2.1.1 WBSO voor inhoudingsplichtige ondernemingen

Met de WBSO kan de loon- of inkomstenbelasting verlaagd worden en wordt er een tegemoetkoming gegeven voor de kosten en uitgaven voor Speur- en ontwikkelingswerk<sup>47</sup> (S&O-werk). In de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA) is de WBSO opgenomen.<sup>48</sup>

Artikel 3 WVA bepaalt dat een inhoudingsplichtige de over een tijdvak af te dragen loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen kan verminderen, doch niet verder dan nihil met de S&O-afdrachtsvermindering. Om voor de afdrachtvermindering in aanmerking te komen dient de S&O-inhoudingsplichtige<sup>49</sup> te beschikken over een S&O-verklaring op naam van de inhoudingsplichtige. Deze S&O-verklaring wordt afgegeven door de Minister van Economische zaken aan de S&O-inhoudingsplichtige die van plan is S&O-werk te verrichten in het kalenderjaar.<sup>50</sup> Hierbij wordt onder S&O-werk verstaan de systematisch georganiseerde en in een lidstaat van de EU verrichte werkzaamheden, gericht op:

---

<sup>47</sup> Speur- en ontwikkelingswerk is de Nederlandse vertaling van Research and Development.

<sup>48</sup> Wet van 15 december 1995, houdende vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen, Stb. 1995, 635, zoals laatstelijk gewijzigd op 21 december 2016, Stb. 2016, 545.

<sup>49</sup> De S&O-inhoudingsplichtige is de inhoudingsplichtige die tevens een onderneming drijft en geen publieke kennisinstelling is (artikel 1, lid 1, onderdeel I en m WVA). De regeling voor de S&O-belastingplichtige zal in de volgende paragraaf besproken worden.

<sup>50</sup> Artikel 23, lid 1 WVA & artikel 22, lid 1 WVA.

- Technische-wetenschappelijk onderzoek;
- De ontwikkeling van voor S&O-inhoudingsplichtige technisch nieuwe (onderdelen van) fysieke producten, (onderdelen van) fysieke productieprocessen, of (onderdelen van) programmatuur.<sup>51</sup>

In de S&O-verklaring staat een omschrijving van het werk dat de inhoudingsplichtige verricht en wat kwalificeert als S&O-werk, de periode waarvoor de verklaring is verstrekt, het aantal uren dat werknemers van de S&O-inhoudingsplichtige besteden aan S&O-werk, het bedrag aan kosten en uitgaven dat betrekking heeft op de periode en het S&O-werk en het bedrag dat de inhoudingsplichtige aan afdrachtvermindering krijgt inclusief de berekening hiervan.

Indien het werk van een inhoudingsplichtige kwalificeert als S&O-werk en er een verklaring op naam is afgegeven heeft de inhoudingsplichtige twee opties, namelijk kiezen voor werkelijke kosten en uitgaven of voor een forfait.

Bij de werkelijke kosten en uitgaven bedraagt de afdrachtvermindering voor de inhoudingsplichtige 32% (40% voor starters) van S&O-loonkosten en S&O kosten en uitgaven. Dit wordt 16% indien de kosten boven de €350.000 uitkomen.<sup>52</sup> De S&O-kosten bestaan uit alle kosten die dienstbaar zijn aan het S&O-werk. De kosten dienen een duidelijk aanwijsbaar oorzakelijk verband te hebben met het S&O-werk, hier horen bijvoorbeeld administratieve en organisatorische kosten niet bij.<sup>53</sup> Alleen de kosten die volledig dienstbaar zijn aan het S&O-werk komen dus in aanmerking. Uitgaven moeten dienstbaar zijn aan het S&O-werk. Hiermee verschillen de uitgaven van de kosten, welke volledig dienstbaar dienen te zijn en niet gedeeltelijk dienstbaar.

De loonkosten worden berekend aan de hand van het S&O-uurloon en de S&O-uren. Hierbij bestaan de S&O-loonkosten uit de S&O-uren vermenigvuldigd met het S&O-uurloon. Voor het S&O-uurloon wordt gebruik gemaakt van een referentiejaar. Dit referentiejaar is het tweede kalenderjaar voor dit kalenderjaar (t-2). Indien er in het referentiejaar geen S&O-werk werd verricht wordt een forfait van €29 genomen. Indien het referentiejaar er wel is dan is het S&O-uurloon:

- De som van het loon van alle S&O-medewerkers gedeeld door 0.85 keer de som van de verloonde uren van alle S&O-medewerkers (afgerond naar boven op hele euro's).<sup>54</sup>

<sup>51</sup> Artikel 1, lid 1 onderdeel p WVA. In artikel 2 van de Regeling S&O-afdrachtvermindering (Stct. 2015, 42769) is een lijst opgenomen van uitgesloten S&O-werkzaamheden.

<sup>52</sup> Artikel 23, lid 3 WVA juncto artikel 23, lid 7 WVA.

<sup>53</sup> Zie artikel 1, lid 1, onderdelen t & u WVA voor een definitie van de kosten en uitgaven.

<sup>54</sup> Hiervoor dienen de BSN-nummers van de medewerkers bekend te zijn.

Het toepassen van de WBSO op werkelijke kosten en uitgaven zal zorgen voor een extra administratieve last voor de inhoudingsplichtige. Zo dient de inhoudingsplichtige een urenadministratie, een projectadministratie en een administratie van kosten en uitgaven bij te houden.

Indien is gekozen voor het forfait zal de inhoudingsplichtige geen uitgebreide administratie bij hoeven houden. Dit levert een aanzienlijke administratieverlichting op. Bij het forfait zal de inhoudingsplichtige een afdrachtvermindering krijgen van eveneens 32% (40% voor starters) van de loonkosten vermenigvuldigd met het gemiddelde uurloon plus €10 per S&O-uur voor de eerste 1800 S&O-uren en voor ieder uur dat daarbij komt €4 per uur.<sup>55</sup>

In formulevorm ziet de berekening van de afdrachtvermindering er als volgt uit.

$$\text{WBSO} = ((\text{S\&O} - \text{uren} \times \text{S\&O} - \text{uurloon}) + (\text{forfaitair bedrag of begrote kosten en uitgaven})) \times \text{percentage}$$

Toepassing van de WBSO kan zorgen voor een aanzienlijke lastenverlaging bij het ontwikkelen van het IP.

### 2.2.1.2 WBSO voor IB-ondernemers

Naast de WBSO voor inhoudingsplichtigen is de WBSO ook beschikbaar voor belastingplichtigen die een onderneming voor de inkomstenbelasting hebben, de S&O-belastingplichtigen. In tegenstelling tot de WBSO voor inhoudingsplichtigen zal er voor de S&O-belastingplichtigen geen tegemoetkoming in de (loon)kosten gegeven worden. De S&O-belastingplichtige IB-ondernemer die aan het uren criterium voldoet krijgt, indien hij minimaal 500 uur besteedt aan S&O-werk, een vaste aftrek van €12.552.<sup>56</sup> Starters krijgen hier een extra aftrek €6.264 bij.<sup>57</sup> Deze aftrek verlaagt de belastbare winst uit onderneming van de IB-ondernemer.

De S&O-belastingplichtige dient eveneens over een S&O-verklaring te beschikken. In deze verklaring staat een omschrijving van het S&O-werk en het kalenderjaar waarop de verklaring van toepassing is.

---

<sup>55</sup> Artikel 23, lid 4 WVA juncto artikel 23, lid 7 WVA.

<sup>56</sup> Artikel 3.77, lid 1 Wet IB 2001.

<sup>57</sup> Artikel 3.77, lid 2 Wet IB 2001.

## 2.2.2 Innovatiebox

Wanneer het IP is ontwikkeld en dit IP opbrengsten gaat genereren is het de vraag hoe fiscaal omgegaan moet worden met de inkomsten uit het IP. Om innovatie te stimuleren en het Nederlandse vestigingsklimaat aantrekkelijk te houden is op 1 januari 2007 de octrooibox geïntroduceerd.<sup>58</sup>

### 2.2.2.1 de achtergrond van de innovatiebox

In de nota 'werken aan winst' is de octrooibox geïntroduceerd met als doel het binnenhalen van buitenlandse ondernemingen die nieuwe investeringen in R&D willen doen.<sup>59</sup> Met deze octrooibox moest het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat verbeterd worden. Op 30 november 2006 is in de Wet 'werken aan winst' de octrooibox in artikel 12b Wet VPB geïntroduceerd<sup>60</sup>, welke per besluit van 31 januari 2007 met terugwerkende kracht in werking is getreden op 1 januari 2007. Na introductie van de octrooibox is deze per 1 januari 2008 aangepast om de octrooibox ook open te stellen voor activa afkomstig uit S&O-werk.

Op 1 januari 2010 is de octrooibox vervangen door de innovatiebox. De geïntroduceerde innovatiebox is in zijn werking ruimer dan dat de octrooibox. De innovatiebox heeft in de loop der tijd enkele kleine wijzigingen ondergaan en is met ingang van 1 januari 2017 ingrijpend gewijzigd. In 2011 is de mogelijkheid geïntroduceerd om voordelen onder de innovatiebox te brengen waar nog geen octrooi voor is verleend, maar dit octrooi wel is aangevraagd. De wijziging in 2013 introduceerde een forfaitaire regeling. In 2016 is de koppeling met de Research & Development Aftrek vervallen in verband met het afschaffen van deze regeling en de integratie hiervan in de WBSO. Ook is in 2016 een aanpassing doorgevoerd in de boxdrempel. De ingrijpende wijziging per 1 januari 2017, waarbij artikel 12b Wet VPB werd gewijzigd en de artikelen 12ba tot en met 12bg Wet VPB werden toegevoegd, betrof het in overeenstemming brengen van de innovatiebox met de OESO-normen.<sup>61</sup> Tot slot blijkt uit het Regeerakkoord dat het effectieve tarief van de innovatiebox met ingang van 1 januari 2018 zal worden verhoogd. Ondanks deze verhoging blijft de innovatiebox mijns inziens nog steeds een aantrekkelijk instrument gezien het feit dat het effectieve tarief slechts zeven procent is. Zekerheidshalve benadruk ik dat niet alle winst uit een onderneming aan de innovatiebox toegerekend kan worden, zoals hierna wordt toegelicht. Er zijn bij R&D diverse functies te onderscheiden en slechts in uitzonderlijke gevallen kan er bijvoorbeeld 60% aan de innovatie en

---

<sup>58</sup> Besluit van 31 januari 2007, nr. DB2007/37M, terugwerkende kracht tot 1 januari 2007.

<sup>59</sup> Kamerstukken II, 2004-2005, 30 107, nr. 2, p. 23.

<sup>60</sup> Stb. 2006, 631, p. 9-10.

<sup>61</sup> De OESO-richtlijnen zullen later in dit hoofdstuk behandeld worden.

ontwikkeling worden toegerekend. Er zal ook een deel van de winst aan marketing (bijvoorbeeld 20%) of aan algemene opbrengsten / toevoeging door ondernemer (bijvoorbeeld ook 20%) moeten worden toegerekend.

Zolang andere landen ook een innovatiefaciliteit hebben kan Nederland het zich niet veroorloven om (in ieder geval zonder goed alternatief) de innovatiebox af te schaffen. Uiteraard kan hierbij gesteld worden dat Nederland op andere punten ook aantrekkelijk is voor innovatieve internationale bedrijven, maar een lager belastingtarief speelt voor veel bedrijven zeker een rol in de keuze voor waar zij zich gaan vestigen.

#### 2.2.2.2 Voorwaarden voor het toepassen van de innovatiebox

Wil een belastingplichtige in aanmerking kunnen komen voor de voordelen van de innovatiebox dan dient hij aan een aantal voorwaarden te voldoen. Allereerst is van belang dat de belastingplichtige die opteert voor de voordelen van de innovatiebox vennootschapsbelastingplichtig is. Ondernemers voor de inkomstenbelasting kunnen niet in aanmerking komen voor de innovatiebox. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de Wetgever ervanuit gaat dat, bij een succesvolle uitvinding, de IB-onderneming wordt ingebracht in een BV en dat het openstellen van de octrooibox (nu innovatiebox) voor ondernemers in de inkomstenbelasting van geringe betekenis zal zijn.<sup>62</sup> In artikel 12b Wet VPB worden een aantal voorwaarden gegeven waaraan moet zijn voldaan om in aanmerking te komen tot de voordelen van de innovatiebox:

1. Het immateriële activum moet door de belastingplichtige zelf zijn voortgebracht;
2. Het moet gaan om een kwalificerend immaterieel activum;
3. Er moet sprake zijn van een kwalificerend voordeel; en
4. In de aangifte dient de belastingplichtige te kiezen voor toepassing van de innovatiebox.

#### **Het immateriële activum moet door de belastingplichtige zelf zijn voortgebracht**

Deze eis stelt dat de belastingplichtige het immateriële activum zelf dient te hebben voortgebracht. Dit betekent dat de belastingplichtige het immateriële activum niet mag hebben aangekocht of anderszins hebben verkregen en derhalve voor eigen rekening en risico moet hebben ontwikkeld. Deze eis is ingevoerd om belastingontwijking door middel van het verplaatsen van immateriële activa tegen te gaan. Zonder deze eis kan een uitontwikkeld IP immers verplaatst worden naar een land met een zeer gunstige innovatiefaciliteit en daar de inkomsten laten neerslaan. Het is voor belastingplichtigen wel mogelijk om een immaterieel activum aan te kopen en door te ontwikkelen.

---

<sup>62</sup> Kamerstukken II, 2005/06, 30 572, nr. 8, p. 24.



Hierbij zullen de voordelen die voortkomen uit het doorontwikkelen wel onder de innovatiebox vallen, mits aan de overige voorwaarden van de innovatiebox wordt voldaan.<sup>63</sup>

### **Het moet gaan om een kwalificerend immaterieel activum**

Om toegang te krijgen tot de voordelen van de innovatiebox dient een belastingplichtige te beschikken over een kwalificerend immaterieel activum. De definitie van een kwalificerend immaterieel activum is opgenomen in artikel 12ba Wet VPB.

Om te kunnen spreken over een kwalificerend immaterieel activum dient de belastingplichtige te beschikken over een S&O-verklaring.<sup>64</sup> Naast de S&O-verklaring dient de belastingplichtige ook te beschikken over een toegangsticket. Dit toegangsticket is een immaterieel activum:

- Ter zake waarvan aan de belastingplichtige een octrooi of kwekersrecht is verleend;
- Ter zake waarvan door de belastingplichtige een octrooi of kwekersrecht is aangevraagd;
- Dat de vorm heeft van een programmatuur<sup>65</sup>;
- Ter zake waarvan in een lidstaat van de EU aan de belastingplichtige een vergunning voor het in de handel brengen van een geneesmiddel is verleend;
- Ter zake waarvan aan de belastingplichtige door het Octrooicentrum Nederland een aanvullend beschermingscertificaat is verleend;
- Ter zake waarvan aan de belastingplichtige een geregistreerd gebruiksmodel ter bescherming van innovatie is toegekend; of
- Dat samenhangt met de hiervoor genoemde onderdelen.<sup>66</sup>

Uit de Memorie van Toelichting (MvT) op het Belastingplan 2017 blijkt dat deze toegangseisen voortvloeien uit afspraken die in OESO-verband zijn gemaakt. De Nederlandse innovatiebox is gericht op het bevorderen van technische innovatie, hierdoor zijn merken, logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen uitdrukkelijk uitgezonderd van de Nederlandse innovatiebox.<sup>67</sup>

In artikel 12ba Wet VPB wordt onderscheid gemaakt tussen een kwalificerend immaterieel activum voor een belastingplichtige en voor een kleine belastingplichtige. Hierbij wordt als kleine belastingplichtige gezien, de belastingplichtige met een gemiddelde netto groepsomzet over de afgelopen vijf jaar van maximaal € 50 miljoen per jaar (€ 250 miljoen over vijf jaar) en een bruto

---

<sup>63</sup> Artikel 12ba, lid 5 Wet VPB.

<sup>64</sup> Hierbij gaat het om de S&O-verklaring zoals eerder in dit hoofdstuk is besproken bij de WBSO en zoals deze is opgenomen in de WVA.

<sup>65</sup> Als programmatuur wordt gezien: Auteursrechtelijk beschermde software.

<sup>66</sup> Artikel 12ba, lid 1, onderdeel b Wet VPB.

<sup>67</sup> MvT, Kamerstukken II, 2016/17, 34 552, nr. 3, p. 17-18.

voordeel uit het immateriële activum van gemiddeld € 7.5 miljoen per jaar (€ 37.5 miljoen over vijf jaar).<sup>68 69</sup> Het bruto voordeel bestaat uit de voordelen afkomstig uit het immateriële activum vermeerderd met de kosten ter verwerving van deze voordelen.

Voor een kleine belastingplichtige vallen de voordelen van een immaterieel activum dat is voortgevloeid uit S&O-werk, waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven, onder de innovatiebox.<sup>70</sup> Er hoeft voor een kleine belastingplichtige dus geen extra toegangsticket te zijn afgegeven.

### **Er moet sprake zijn van een kwalificerend voordeel**

Voor het bepalen van het kwalificerend voordeel zijn twee manieren mogelijk. Naast de reguliere manier van het bepalen van het kwalificerend voordeel is er voor belastingplichtigen ook nog de mogelijkheid om het voordeel op forfaitaire wijze te bepalen.

Bij het op niet-forfaitaire wijze bepalen van het kwalificerend voordeel wordt per 1 januari 2017 gebruik gemaakt van de nexusbenadering. De nexusbenadering betekent dat, indien een gedeelte van de uitgaven van een belastingplichtige verband houdt met het uitbesteden van S&O-werk aan verbonden lichamen, een deel van deze voordelen niet in aanmerking zal komen voor de innovatiebox.<sup>71</sup> Als kwalificerend voordeel uit hoofde van een kwalificerend immaterieel activum wordt gezien het K/T<sup>e</sup> gedeelte van de voordelen uit hoofde van het kwalificerend immaterieel activum verminderd met de drempel. Hierbij staat K voor de kwalificerende uitgaven in het jaar en alle voorafgaande jaren ten behoeve van het voortbrengen van het kwalificerende immateriële activum vermenigvuldigd met 1,3. Dit zijn de totale uitgaven verminderd met de, door de belastingplichtige, uitbesteedde uitgaven. T staat voor de totale uitgaven in het jaar en alle voorafgaande jaren ten behoeve van het voortbrengen van het kwalificerende immateriële activum.<sup>72</sup> In formulevorm ziet de berekening van het kwalificerende voordeel er als volgt uit:

$$\text{Kwalificerende voordelen} = \frac{(\text{K})\text{Kwalificerende uitgaven} \times 1,3}{(\text{T})\text{totale uitgaven}} \times \text{voordelen}$$

In de formule kan het totaal van K nooit hoger zijn dan T en worden tevens uitgezonderd van de uitgaven: uitgaven ter zake van schulden, huisvesting en andere uitgaven die niet direct verband houden met het S&O-werk. Voor meerdere immateriële activa die door een belastingplichtige zijn

<sup>68</sup> MvT, Kamerstukken II, 2016/17, 34 552, nr. 3 p. 19.

<sup>69</sup> Artikel 12ba, lid 2, onderdelen a en b Wet VPB.

<sup>70</sup> Artikel 12ba, lid 1, onderdeel a Wet VPB.

<sup>71</sup> MvT, Kammerstukken II, 2016/17, 34 552, nr. 3, p. 16.

<sup>72</sup> Artikel 12bb, lid 1 Wet VPB.

ontwikkeld en welke sterk met elkaar samenhangen wordt het voordeel bepaald op basis van alle voordelen en uitgaven van deze samenhangende activa.<sup>73</sup> In de MvT op het Belastingplan 2017 wordt het volgende voorbeeld gegeven met betrekking tot het bepalen van de kwalificerende voordelen:

*“Een belastingplichtige heeft een immaterieel activum ontwikkeld waarvoor hij een S&O-verklaring en een octrooi heeft gekregen. De totale uitgaven die hij in voorgaande jaren heeft gedaan ten behoeve van deze ontwikkeling zijn 1.560, waarvan 800 betrekking heeft op S&O-werk van de belastingplichtige zelf, 200 betrekking heeft op aan derden uitbesteedt S&O-werk en 560 betrekking heeft op uitbesteden aan verbonden lichamen. De voordelen bedragen 1.200 netto. De kwalificerende uitgaven (K) zijn 1.300, te weten de uitgaven die betrekking hebben op S&O-werk van de belastingplichtige zelf, 200 aan S&O-werk dat is uitbesteedt aan niet-verbonden lichamen, vermenigvuldigd met 1,3.*

*Het kwalificerende voordeel bedraagt derhalve:  $(1.300/1.560) \times 1.200 = 1.000$ .”<sup>74</sup>*

In de Wet VPB is niet expliciet opgenomen hoe de voordelen uit hoofde van een immaterieel actief dienen te worden bepaald. De enige aanwijzing over de vraag waar deze voordelen precies uit bestaan is opgenomen in artikel 12bb, lid 2 Wet VPB welke zegt dat de voordelen uit hoofde van een kwalificerend immaterieel activum worden bepaald op de meest passende wijze gezien de aard van de onderneming en van het S&O-werk dat heeft geleid tot het kwalificerende immateriële activum. Dit betekent dat het bepalen van de voordelen maatwerk is waarbij rekening gehouden dient te worden met alle relevante feiten en omstandigheden. Bij de voordelen horen onder anderen de royalty's, delen van verkoopopbrengsten en andere nauw hiermee samenhangende voordelen. Een functionele analyse en documentatie op basis van artikel 8b, lid 3 Wet VPB zal hierbij behulpzaam zijn.<sup>75</sup> De veelgebruikte methoden voor het bepalen van deze voordelen worden toegelicht in het beleidsbesluit van 1 september 2014<sup>76</sup>, welke gezien de MvT op het Belastingplan 2017 nog steeds actueel is.<sup>77</sup>

Het kwalificerend voordeel uit een immaterieel activum wordt verminderd met de drempel. Deze drempel beoogt tegen te gaan dat een belastingplichtige in het verleden kosten ter zake van het

---

<sup>73</sup> Artikel 12bb, lid 3 Wet VPB.

<sup>74</sup> MvT Kamerstukken II, 2016/17, 34 552, nr. 3, p. 16-17.

<sup>75</sup> MvT Kamerstukken II, 2016/17, 34 552, nr. 3, p. 68. Op de voordeelpenalering op basis van artikel 8b Wet VPB zal later in deze scriptie worden ingegaan.

<sup>76</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 september 2014, nr. BLKB 2014/1054M (Stct. 2014, 25141).

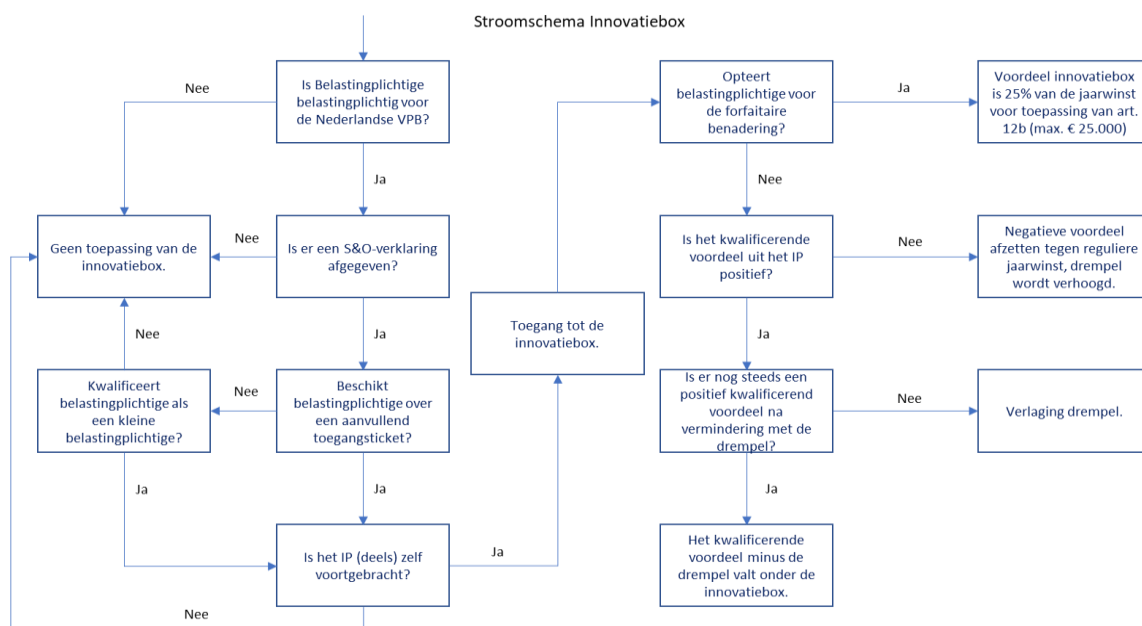
<sup>77</sup> MvT Kamerstukken II, 2016/17, 34 552, nr. 3, p.21.

immateriële activum heeft kunnen aftrekken tegen het reguliere tarief om vervolgens de voordelen die uit het immateriële activum voortvloeien te laten neerslaan in de innovatiebox waar ze tegen een laag tarief belast worden. Dit betekent dat er sprake is van een zogeheten ingroeiregeling. De in het verleden gemaakte kosten die zijn afgetrokken van de winst moeten eerst volledig verrekend zijn voordat voordelen tegen het lage tarief belast kunnen worden. Het saldo van de nog te verrekenen voortbrengingskosten wordt jaarlijks bij een voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld.<sup>78</sup> Eventuele verliezen die worden gemaakt met het immateriële activum kunnen volgens de reguliere verliesverrekeningsregels van hoofdstuk IV Wet VPB worden genomen. Deze verliezen zullen wel bij de voortbrengingskosten worden opgeteld en verhogen derhalve de boxdrempel.

Bij het op forfaitaire wijze bepalen van het kwalificerend voordeel wordt dit voordeel gesteld op 25% van de winst voor toepassing van artikel 12b Wet VPB, met een maximum van €25.000 aan winst die in aanmerking genomen mag worden.<sup>79</sup>

### In de aangifte dient de belastingplichtige te kiezen voor toepassing van de innovatiebox

De belastingplichtige zal bij het indienen van de aangifte over een belastingjaar toepassing van de innovatiebox moeten verzoeken en hierbij de aangifte verder invullen alsof de innovatiebox van toepassing is. Hetgeen hiervoor is besproken kan worden samengevat in het volgende stroomschema.



<sup>78</sup> Artikel 12bc, lid 2 Wet VPB.

<sup>79</sup> Artikel 12bd, lid 1 Wet VPB.

Met dit stroomschema kan worden nagegaan of een belastingplichtige toegang heeft tot de innovatiebox.

## 2.3 OESO BEPS-actie 5

In de vorige paragraaf ben ik ingegaan op de WBSO en de innovatiebox. De aanpassing van de innovatiebox per 1 januari 2017 vloeide voort uit het OESO-beleid omtrent speciale IP-regimes. In deze paragraaf zal ik het OESO-beleid met betrekking tot IP behandelen. Hierbij wordt gekeken naar het in 2015 definitief uitgebrachte BEPS-actierapport 5.<sup>80</sup>

### 2.3.1 Het OESO BEPS-project in het kort

De aanpak van belastingontwijking staat al gedurende lange tijd op de agenda van de OESO. Het is pas in 2012 dat de aanpak van belastingontwijking in een stroomversnelling raakt. In 2012 stelt de G20 vast dat er iets gedaan moet worden om zo 'Base Erosion and Profit Shifting', oftewel grondslaguitholling en winstverplaatsing, tegen te gaan.<sup>81</sup> In navolging van de G20-top vraagt de G20 aan de OESO om een actieplan op te stellen. De OESO identificeert in 2013 vijftien actiepunten voor de bestrijding van belastingontwijking. Deze vijftien punten zijn onder te verdelen in drie belangrijke pijlers, namelijk:

- Het introduceren van coherentie van nationale regelgevingen die grensoverschrijdende activiteiten beïnvloeden;
- Het versterken van de substance eisen; en
- Het verbeteren van transparantie.

In oktober 2015 is het definitieve BEPS-actierapport gepubliceerd met hierin de vijftien BEPS-acties. In deze rapporten worden uitgebreide aanbevelingen gegeven over hoe BEPS tegengegaan moet worden. De behandeling van IP is een belangrijk onderdeel van deze rapporten.

---

<sup>80</sup> Zoals in de afbakening reeds is gezegd zal de problematiek omtrent vaste inrichtingen, CFC-regelgeving en hybride mismatches niet besproken worden. Hoewel deze onderwerpen erg interessant zal de behandeling hiervan niet bijdragen aan het beantwoorden van de probleemstelling. BEPS-actie 8-10 wordt in hoofdstuk 5 behandeld.

<sup>81</sup> Verklaring van de G20-leiders na de G20-top van 18 en 19 juni 2012 in Los Cabos.

### 2.3.2 Speciale IP-regimes in BEPS-actie 5

In het BEPS-actie 5 wordt aandacht besteed aan het effectiever tegengaan van schadelijke belastingssystemen.<sup>82</sup> In dit rapport wordt specifiek ingegaan op speciale regimes.<sup>83</sup> De OESO spreekt van een speciaal regime indien er sprake is van een vorm van gunstigere behandeling van bepaalde belastingplichtigen ten opzichte van de normale regels.<sup>84</sup> In BEPS-actie 5 wordt eerst een kort overzicht gegeven van het werk dat tot dan toe was gedaan op het gebied van schadelijke belastingregimes. Vervolgens wordt ingegaan op gunstige IP-regimes, zoals bijvoorbeeld de Nederlandse innovatiebox en niet-IP-gerelateerde regimes. BEPS-actie 5 wordt afgesloten met een overzicht van schadelijke regimes. In tabel 6.1 van BEPS-actie 5 staat een overzicht met de IP-regimes die niet in overeenstemming zijn met de aanbevelingen uit BEPS-actie 5. Ook de Nederlandse innovatiebox wordt hierbij genoemd.<sup>85</sup> <sup>86</sup> In hoofdstuk zeven van het rapport beveelt de het Forum on Harmful Tax Practices (FHTP)<sup>87</sup> de landen, die genoemd zijn in tabel 6.1, aan om de nexusbenadering in te voeren.

In hoofdstuk vier van BEPS-actie 5 wordt ingegaan op het substantiële activiteiten criteria. Door het heffen van belastingen op één lijn te plaatsen met substance kunnen winsten niet langer (gemakkelijk) kunstmatig verplaatst worden naar andere landen en hierdoor zal belasting geheven worden in de landen waar de waarde wordt gecreëerd. Het systeem dat is ontworpen door de OESO richt zich niet op het tegengaan van bepaalde regelgevingen, maar juist op het schetsen van de lijnen waarbinnen landen hun wetgeving moeten inrichten. Om het inkomen uit IP te kunnen belasten in de landen waar de waarde wordt gecreëerd zijn drie opties overwogen door de OESO. Als eerste optie werd overwogen om te gaan voor een aanpak waarbij het creëren van waarde gekoppeld werd aan een vast aantal significante ontwikkelingsactiviteiten. Als tweede optie werd een transfer pricing systeem overwogen. Bij deze optie zou het inkomen toegerekend kunnen worden aan het IP indien de belastingplichtige bepaalde belangrijke functies in het land zou uitoefenen, het eigendom van het

---

<sup>82</sup> OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Hierna: BEPS-actie 5.

<sup>83</sup> De OESO spreekt hier van preferential regimes.

<sup>84</sup> BEPS-actie 5, art. 13.

<sup>85</sup> Dit rapport is in 2015 uitgebracht en de wijziging in de innovatiebox per 1 januari 2017 is hierbij dus niet meegenomen.

<sup>86</sup> In het *Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report* wordt de Nederlandse innovatiebox wederom benoemd. Hierbij wordt aangegeven dat de Nederlandse innovatiebox niet schadelijk is. OECD (2017), *Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 15-16.

<sup>87</sup> Het FHTP heeft BEPS-actie 5 geschreven en is verantwoordelijk voor het tegengaan van schadelijke belastingontwijking.

IP had en hiervoor een risico liep. De derde optie, waarvoor ook tevens is gekozen, ziet op het invoeren van een nexusbenadering.

### **De nexusbenadering**

Bij de nexusbenadering wordt er een link gelegd tussen de kosten die in het verleden zijn gemaakt voor de ontwikkeling van het IP en de opbrengsten die hieruit voortkomen. Door te kijken naar de kosten die een belastingplichtige heeft gemaakt voor het IP kan aangetoond worden dat er sprake is van substantiële activiteiten en dat er dus een voordelig IP-regime van toepassing mag zijn. Hierbij is het niet de hoogte van deze kosten die van belang is, maar de proportie van de kosten die zorgen voor de waardetoevoeging. De proportie van het inkomen dat mag profiteren van een bepaald IP-regime bestaat uit de kwalificerende uitgaven gedeeld door de totale uitgaven voor het IP. De OESO gebruikt hiervoor de formule voor de nexus-ratio:

$$\text{Inkomen dat onder een speciaal regime valt} = \frac{\text{Kwalificerende uitgaven voor de ontwikkeling van het IP}}{\text{Totale uitgaven voor de ontwikkeling van het IP}} \times \text{Inkomen uit IP}$$

In BEPS-actie 5 wordt door de OESO vervolgens stapsgewijs uiteengezet hoe de hiervoor genoemde formule dient te worden ingevuld.

### **Kwalificerende belastingplichtigen**

In BEPS-actie 5 wordt eerst ingegaan op de kwalificerende belastingplichtigen. Kwalificerende belastingplichtigen zijn onder andere in het land gevestigde bedrijven en vaste inrichtingen van deze bedrijven die onderworpen zijn aan de winstbelasting in dat land. Ook vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemingen horen tot de groep belastingplichtigen.<sup>88</sup>

### **IP**

Vervolgens wordt ingegaan op de soorten IP die onder een speciaal IP-regime mogen vallen. De OESO stelt dat alleen octrooien of met octrooien vergelijkbare IP-rechten, waarbij deze vergelijkbare IP-rechten wettelijk beschermd zijn en geregistreerd dienen te worden, onder een speciaal IP-regime mogen vallen. Onder IP-rechten valt in ieder geval:

1. Een brede definitie van octrooien;
2. Auteursrechtelijk beschermde software; en
3. Andere vergelijkbare IP-rechten die inventief, nuttig en nieuw zijn.

---

<sup>88</sup> BEPS-actie 5, paragraaf 33.

Onder deze brede definitie van octrooien vallen gebruiksmodellen (tekeningen-en modellenrechten), IP dat bescherming biedt aan planten en genetisch materiaal (kwekersrechten), weesgeneesmiddelen<sup>89</sup> en extensies van patenten (bijv. aanvullende beschermingscertificaten).<sup>90</sup> Inkomsten uit auteursrechtelijk beschermde software vallen ook onder een IP-regime, aangezien deze software op fundamentele punten vergelijkbaar is met octrooien (deze zijn inventief, nieuw en nuttig).<sup>91</sup>

De vergelijkbare IP-rechten die inventief, nuttig en nieuw zijn kunnen onder voorwaarden ook onder een IP-regime vallen. Hierbij is van belang dat er voor deze IP-rechten door een overheidsinstantie op een transparante manier worden beschermd door bijvoorbeeld een certificaat. Voor deze categorie IP-rechten zullen alleen kleine belastingplichtigen in aanmerking komen. Deze kleine belastingplichtigen mogen samen met de rest van het concern niet meer dan € 50 miljoen aan wereldwijde omzet hebben. Ook mag deze kleine belastingplichtige zelf niet meer dan € 7.5 miljoen bruto omzet uit IP hebben. Voor de berekening wordt een gemiddelde gebruikt van de afgelopen vijf jaar.<sup>92</sup> Indien een land gebruik maakt van deze regeling dient zij het FHTP in te lichten. Omdat de nexusbenadering een link legt tussen uitgaven, het IP en inkomsten kan marketing gerelateerde IP, zoals merkrechten, nooit onder een IP-regime vallen.<sup>93</sup>

#### **Kwalificerende uitgaven<sup>94</sup>**

Kwalificerende uitgaven moeten ten laste komen van de kwalificerende belastingplichtige en moeten direct gelinkt kunnen worden aan het IP. De OESO laat de definitie van wat deze uitgaven precies zijn aan de landen zelf over, zolang deze uitgaven maar voor daadwerkelijke R&D-activiteiten zijn. Rente, huisvestingskosten, acquisitiekosten en andere kosten die niet direct aan het IP gelinkt kunnen worden zullen niet kwalificeren. Kosten voor reguliere en speculatieve R&D, die niet aan een specifiek IP gelinkt kunnen worden, mogen pro rata tussen de verschillende IP worden verdeeld. De uitgaven voor IP moeten in de nexus formule worden opgenomen op het moment dat zij gemaakt worden, ongeacht hoe zij in de jaarrekening of fiscaal behandeld worden.

Voor het berekenen van de kwalificerende uitgaven is het toegestaan om de uitgaven fictief op te hogen met maximaal 30%. Deze verhoging zal er nooit voor kunnen zorgen dat de kwalificerende

---

<sup>89</sup> Weesgeneesmiddelen zijn geneesmiddelen voor een zeldzame ziekte.

<sup>90</sup> BEPS-actie 5, paragraaf 35.

<sup>91</sup> BEPS-actie 5, paragraaf 36.

<sup>92</sup> BEPS-actie 5, paragraaf 37.

<sup>93</sup> BEPS-actie 5, paragraaf 38.

<sup>94</sup> BEPS-actie 5, hoofdstuk 4, paragraaf II, onderdeel C.



uitgaven hoger zijn dan de totale uitgaven. Het doel van deze verhoging is om belastingplichtige te compenseren voor de aftopping. Onder de nexusbenadering wordt uitbesteding ontmoedigd en om belastingplichtigen die een deel uitbesteden binnen de groep niet excessief te straffen is er een forfaitaire verhoging.

### **Totale uitgaven<sup>95</sup>**

De totale uitgaven moeten op een manier zijn vormgegeven dat, indien een belastingplichtige geen werkzaamheden uitbesteedt, dat de belastingplichtige voor 100% kan profiteren van het IP-regime. Deze totale uitgaven bevatten naast aan onafhankelijke derden uitbestede kosten en R&D-kosten van de belastingplichtige zelf ook nog de acquisitie kosten en de kosten van uitbesteding binnen het concern. Dit kan in de volgende formule worden weergegeven:

$$\text{nexus - ratio} = \frac{a + b}{a + b + c + d}$$

Waarbij de a staat voor de R&D-kosten van de belastingplichtige zelf, b voor de kosten van uitbesteding aan niet-gerelateerde partijen, c voor de acquisitie kosten van het IP en d voor de kosten van uitbesteding binnen de groep.

Kosten voor R&D waaruit geen IP is voortgekomen kunnen normaal gesproken niet onder een speciaal IP-regime vallen aangezien er geen IP-inkomsten zullen zijn. Indien deze R&D-kosten deel uitmaken van een groter project waaruit wel een IP of meerdere IP zijn voortgekomen dan mogen deze R&D-kosten wel meegenomen worden voor het berekenen van de nexus-ratio.

Bij het ontwikkelen van IP zal het over het algemeen zo zijn dat er eerst uitgaven zijn en nadat het IP is ontwikkelend dat er pas inkomsten komen. Om deze reden is er gekozen voor het berekenen van de nexus-ratio op basis van de som van alle IP-uitgaven. Hierbij maakt het niet uit hoe ver in het verleden de uitgaven voor het IP gemaakt zijn.

### **Inkomsten uit IP<sup>96</sup>**

De OESO omschrijft inkomsten in BEPS-actie 5 als de inkomsten volgens nationale regels nadat de transfer pricing regels zijn toegepast. De inkomsten die jaarlijks onder een IP-regime kunnen vallen zouden niet moeten bestaan uit de bruto-IP-inkomsten, maar uit de inkomsten uit het IP verminderd

---

<sup>95</sup> BEPS-actie 5, hoofdstuk 4, paragraaf II, onderdeel D.

<sup>96</sup> BEPS-actie 5, hoofdstuk 4, paragraaf II, onderdeel E.

met de uitgaven voor het IP. Ook mag het IP-inkomen niet meer inkomen bevatten dan alleen het inkomen dat daadwerkelijk aan het IP is toe te rekenen. Hierbij kan gedacht worden aan royalty-inkomsten, inkomsten uit de verkoop van het IP en ander inkomen uit de verkoop van producten wat direct aan IP gelinkt kan worden.

### **Uitbesteding<sup>97</sup>**

Binnen de nexusbenadering zijn twee verschillende soorten van uitbesteding te onderscheiden. Allereerst is er het uitbesteden binnen het concern. Deze vorm van uitbesteding zal, zoals eerder al is gebleken, niet meegenomen kunnen worden als kwalificerende uitgaven. De tweede soort uitbesteding, namelijk uitbesteding aan onafhankelijke derden, mag wel meegenomen worden als kwalificerende uitgaven. Dit onderscheid wordt gerechtvaardigd door het uitgangspunt dat de waarde van het IP vooral bestaat uit de R&D om het IP te ontwikkelen en de kennis die nodig is voor deze ontwikkelingen. Het is hierbij onwaarschijnlijk dat een bedrijf zijn waarde creërende activiteiten zal uitbesteden aan een onafhankelijke derde. Voor de uitbesteding aan derden worden in BEPS-actie 5 ook nog de opties genoemd om deze groep te beperken door bijvoorbeeld universiteiten en ziekenhuizen of om slechts een proportie van deze uitbesteding tot de kwalificerende uitgaven te rekenen.

### **Behandeling van aangekocht IP<sup>98</sup>**

Zoals eerder al bleek mogen de kosten voor acquisitie niet meegenomen bij de berekening van de kwalificerende uitgaven, maar worden ze wel meegenomen bij de totale uitgaven. Hierbij maakt het niet uit hoeveel kosten er in het verleden zijn gemaakt om het IP te ontwikkelen. Alleen het daadwerkelijk voor het IP betaalde bedrag zal meegenomen worden in de uitgaven. Bij transacties met IP binnen het concern is het hierbij wel van belang dat er voor het IP een zakelijke prijs berekend wordt.<sup>99</sup> Deze zakelijke prijs moet ondersteund worden door documentatie. Hierbij moet in ieder geval zijn opgenomen welke kosten de verkopende partij heeft gemaakt voor de ontwikkeling van het IP.

### **Het volgen van inkomsten en uitgaven<sup>100</sup>**

Omdat er een link gelegd wordt tussen inkomsten en uitgaven is het van belang dat de uitgaven en inkomsten gevolgd moeten worden. Dit volgen moet gedaan worden om er zeker van te zijn dat de

---

<sup>97</sup> BEPS-actie 5, hoofdstuk 4, paragraaf II, onderdeel F.

<sup>98</sup> BEPS-actie 5, hoofdstuk 4, paragraaf II, onderdeel G.

<sup>99</sup> Er wordt uitgegaan van de prijs na toepassing van de TP-guidelines.

<sup>100</sup> BEPS-actie 5, hoofdstuk 4, paragraaf II, onderdeel H.

inkomsten aan het IP toe te rekenen zijn of de uitgaven daadwerkelijk voor het IP zijn gemaakt.

Belastingplichtigen dienen zelf het bewijs hiervoor aan te dragen. Voor het volgen van IP wordt door de OESO in BEPS-actie 5 een onderscheid gemaakt tussen drie verschillende manieren van volgen.<sup>101</sup>

Deze drie manieren zijn:

1. Het volgen van IP;
2. Het volgen van een product; en
3. Het volgen van een familie van producten.

Bij het volgen van IP moeten de uitgaven voor de ontwikkeling direct gelinkt kunnen worden aan dit IP. De inkomsten zijn hierbij ook relatief eenvoudig te volgen doordat bijvoorbeeld het IP maar op een enkel product zit.

Bij het volgen van een product zijn de uitgaven voor verschillende soort IP gemaakt bij de ontwikkeling van dit product en niet apart toerekenbaar aan het IP. Dit is meestal het geval bij bedrijven die specifiek producten, zoals bijvoorbeeld medicijnen, ontwikkelen en hierbij verschillende octrooien verkrijgen voor specifieke onderdelen binnen het product.

Bij het volgen van een familie van producten zal er veelal sprake zijn van een groot bedrijf met veel verschillende soorten IP. De OESO geeft hierbij het voorbeeld van een bedrijf dat grote printers, kleine printers en fotoprinters ontwikkeld en verkoopt. Onder grote printers zullen verschillende producten vallen, maar hier zullen dezelfde patenten op van toepassing zijn. Bij het volgen van een productfamilie zal het IP-regime dus toegepast worden op een grote groep IP.

### **Overgangsregelingen<sup>102</sup>**

In BEPS-actie 5 zijn door de OESO aanbevelingen gegeven over een overgangsregeling van een oud IP-regime naar het nieuwe, op BEPS-actie 5 gebaseerde, IP-regime. Hierin wordt gesteld dat er geen nieuwe toetreders tot het oude IP-regime meer mogen zijn vanaf 30 juni 2016, of indien het nieuwe IP-regime eerder in werking treedt, vanaf dat moment. Belastingplichtigen die onder het oude regime vallen mogen hier nog voor een periode van hoogstens vijf jaren onder vallen.

### **Tegenbewijsregeling**

Het is landen toegestaan om de nexusbenadering te gebruiken in combinatie met een tegenbewijsregeling. Onder deze tegenbewijsregeling hebben belastingplichtigen de mogelijkheid

---

<sup>101</sup> Deze drie manieren zijn weergegeven op pagina 32-33 van BEPS-actie 5. Er kunnen uiteraard meer manieren juist zijn om IP-inkomsten en uitgaven te volgen.

<sup>102</sup> BEPS-actie 5, hoofdstuk 4, paragraaf II, onderdeel I.

om te bewijzen dat het inkomen dat onder een IP-regime valt hoger is dan er uit de nexusbenadering voortvloeit. Indien er gebruik wordt gemaakt van deze tegenbewijsregeling dan zijn er een aantal beperkingen. Zo moet de belastingplichtige eerst de nexus-ratio toepassen, er moet aangetoond worden dat deze een onredelijke uitkomst heeft en de forfaitaire verhoging van de kwalificerende uitgaven moet 25% of meer zijn.

## 2.4 De gedragscodegroep en de innovatiebox

Op 9 maart 1998 is de Europese Gedragscodegroep door de Raad van de Europese Unie opgericht. Deze gedragscodegroep heeft als taak het evalueren van belastingmaatregelen en ziet erop toe dat de gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen wordt nageleefd.

### 2.4.1 De gedragscode inzake de belastingregeling voor onderneming

Op 1 december 1997 is de gedragscode voor ondernemingen door de Raad van de EU aangenomen.<sup>103</sup> Hoewel de gedragscode niet juridisch bindend is hebben de lidstaten van de EU zich ertoe verbonden om hetgeen in de gedragscode is bepaald na te leven. In de gedragscode is bepaald dat lidstaten ervoor zullen zorgen dat zij geen belastingregelingen invoeren voor ondernemingen die de locatie van economische activiteiten in de Gemeenschap (EU) in aanzienlijke mate beïnvloeden of kunnen beïnvloeden. Het gaat hierbij om alle belastingmaatregelen (zowel wettelijke, bestuursrechtelijke en administratieve) die van invloed zijn op een onderneming en de groep waar deze onderneming bij hoort.

Wat potentieel schadelijke belastingmaatregelen zijn komt in de tweede paragraaf van de gedragscode naar voren. Het moet gaan om belastingmaatregelen waarbij het daadwerkelijke belastingniveau als gevolg van deze maatregel beduidend lager is dan welke normaal gesproken in de lidstaat van toepassing zou zijn. Dit lagere belastingniveau kan bereikt worden door een verlaging van het nominale belastingtarief, de belastinggrondslag die wordt aangepast of een andere factor. Voor het toetsen of deze belastingmaatregel daadwerkelijk schadelijk is zijn er vijf criteria van belang:

1. Worden de voordelen uitsluitend aan niet-ingezetenen of voor transacties met niet-ingezetenen toegekend?;
2. Staan de voordelen geheel los van de binnenlandse economie, zodat zij geen gevolgen hebben voor de nationale belastinggrondslag?;

---

<sup>103</sup> Resolutie van de Raad en de vertegenwoordigers van de Regeringen der lidstaten, in het kader van de Raad bijeen, betreffende een Gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen, 1 december 1997.

3. Worden de voordelen ook toegekend als er geen sprake is van enige daadwerkelijke economische activiteit of substantiële economische aanwezigheid in de lidstaat die deze belastingvoordelen biedt?;
4. Wijken de regels voor het bepalen van de winst uit de binnenlandse activiteiten van een multinationale groep van ondernemingen af van de internationaal aanvaarde beginselen, met name in OESO-verband goedgekeurde regels?;
5. Zijn de belastingmaatregelen onvoldoende doorzichtig ook wanneer de wettelijke voorschriften op bestuursrechtelijk niveau minder stringent en op ondoorzichtige wijze worden toegepast?

De lidstaten hebben zich met de gedragscode ertoe verbonden om geen nieuwe schadelijke belastingmaatregelen in toe voeren en zullen er hiernaast ook voor zorgen dat de bestaande schadelijke belastingmaatregelen worden teruggedraaid. In het kader van transparantie hebben de lidstaten zich er reeds in 1997 ook toe verbonden om informatie over de (potentieel) schadelijke belastingmaatregelen uit te wisselen met andere lidstaten indien deze hierom verzoeken. Ook kan een lidstaat ertoe verzoeken om de belastingmaatregel te laten onderzoeken door de gedragscodegroep.

Bij oprichting van de gedragscodegroep is besloten dat de interne stukken van deze groep vertrouwelijk zijn en derhalve niet zullen worden gepubliceerd. Hoewel er sporadisch wel een document wordt gepubliceerd zal dus niet al het werk van de groep te zien zijn.

### **De Primarolo groep**

Naar aanleiding van de gedragscode voor ondernemingen is door de werkgroep-Primarolo op 23 november 1999 een rapport uitgebracht waarin 271 belastingmaatregelen waren onderzocht. Van deze 271 belastingmaatregelen werden er 66 als schadelijke belastingconcurrentie gezien. Van deze 66 schadelijke belastingmaatregelen kwamen er maar liefst tien uit Nederland.<sup>104</sup> Het ging hierbij voornamelijk om het Nederlandse rulingbeleid (vijf van de 10 maatregelen)<sup>105</sup>, de deelnemingsvrijstelling, royalty's en het concernfinancieringsregime<sup>106</sup>.

---

<sup>104</sup> Hiernaast kwam Aruba ook vier keer voor de op de lijst en de Nederlandse Antillen (thans de BES-eilanden) ook drie keer.

<sup>105</sup> Hierop wordt in hoofdstuk 5 verder ingegaan.

<sup>106</sup> Bestaat inmiddels niet meer.

## De toekomst van de gedragscodegroep

In de jaren na het uitbrengen van het Primarolo-rapport was het relatief rustig omtrent belastingconcurrentie. De afgelopen jaren is de discussie over belastingontwijking, met onder andere de BEPS-rapporten als gevolg, weer aangewakkerd. Als gevolg hiervan is ook de gedragscodegroep weer actiever geworden (in ieder geval naar buiten toe). In 2014 is afgesproken dat de gedragscodegroep – in navolging van BEPS-actie 5 – de IP-regimes, zoals de innovatiebox, zal onderzoeken.<sup>107</sup> In 2015 is dit werkpakket vervolgens verder uitgebreid, waarbij de gedragscodegroep onder andere de taak heeft gekregen om de Europese uitleg van BEPS-actie 8-10 op te stellen<sup>108</sup> en om richtlijnen op te stellen voor het geven van rulings.<sup>109</sup>

### 2.4.2 Beoordeling van de innovatiebox door de gedragscodegroep

In november 2014 is reeds besloten dat de gedragscodegroep de zogeheten ‘patent boxes’ binnen de EU zal beoordelen en zal onderzoeken in hoeverre deze in overeenstemming zijn met de richtlijnen uit BEPS-actie 5 en meer in het bijzonder hoe deze zich verhoudt tot de nexusbenadering. Ook de Nederlandse innovatiebox is hierbij beoordeeld. Op 12 juni 2017 heeft de gedragscodegroep aan de Raad van de Europese Unie laten weten dat de Nederlandse innovatiebox in overeenstemming is met BEPS-actie 5 en derhalve niet schadelijk is.<sup>110</sup> Helaas ontbreekt een verdere toelichting over de toetsing van de innovatiebox aan BEPS-actie 5. Doordat de stukken van de gedragscodegroep, zoals eerder gezegd, vertrouwelijk zijn en dus niet worden gepubliceerd kan hier helaas geen nader onderzoek naar worden gedaan.<sup>111</sup> Naast de gedragscodegroep heeft de EC de nexusbenadering in 2015 ook omarmd en hierbij aangekondigd maatregelen te nemen indien lidstaten dit niet invoeren.<sup>112</sup>

De beoordeling van de verschillende ‘patent boxes’ door de gedragscodegroep zijn door middel van een WOB-verzoek opgevraagd. In een reactie op deze opvraag is geantwoord dat deze stukken niet

---

<sup>107</sup> Raad Ecofin 11 December 2014, 16846/14 FISC 233 ECOFIN 1196 & Raad Ecofin 23 November 2015, 14302/15 FISC 159 ECOFIN 883, par. 7-8.

<sup>108</sup> Raad Ecofin 8 December 2015, 15148/15 FISC 184 ECOFIN 964, par. 13. Dit zal in hoofdstuk 5 besproken worden

<sup>109</sup> Raad Ecofin 23 November 2015, 14302/15 FISC 159 ECOFIN 883, bijlage 3, Code of Conduct Group Work Package 2015, artikel 2, onderdeel d. Dit zal in hoofdstuk 5 besproken worden.

<sup>110</sup> Raad Ecofin 12 juni 2017, 10047/17 FISC 133 ECOFIN 507, paragraaf 37 en bijlage 1.

<sup>111</sup> De achterliggende meeting reports en briefing notes van de besprekingen van de gedragscodegroep zijn reeds opgevraagd door Sven Giegold van het Europees Parlement. Deze stukken zijn helaas nog niet vrijgegeven. Ook kan hierbij worden opgemerkt dat voorgaande verzoeken voor verslagen van de gedragscodegroep niet heel informatief waren gezien het feit dat vrijwel alle informatie rondom de (manier van) evaluatie van de innovatiebox was bewerkt waardoor dit niet meer zichtbaar is. Zie hiervoor onder andere de informatieverzoeken door Sven Giegold en Fabio de Masi op [https://www.asktheeu.org/en/body/dg\\_taxud](https://www.asktheeu.org/en/body/dg_taxud).

<sup>112</sup> European Commission 17 juni 2015, ‘A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action’, COM(2015) 302 final.

zullen worden vrijgegeven aangezien de gedragscodegroep nog steeds bezig is met deze beoordeling. De reactie luidde dan ook als volgt:

*“Based on the Commission assessment, disclosure of parts 1.1, II. 1, II.2, II.4 of document 5 must be refused under Article 4 (3) first paragraph of Regulation 1049/2001, since disclosure would seriously undermine the protection of the decision-making process. Access to these parts cannot be granted, as they relate to decisions which have not yet been taken by the Code of Conduct Group. The exercise concerning the rollback of old IP boxes is still not completely finalized and the Code of Conduct Group is still dealing with the rollback and standstill of patent boxes. There is not yet a final overall agreement on the scope and content of these procedures. Although the Group reached some conclusions in respect of certain specific national IP rules, releasing information on positions and arguments in relation to any of the issues around the assessment process would damage the discussions and would risk putting a halt to the progress and the remaining assessments.”<sup>113</sup>*

Enigszins opmerkelijk is mijns inziens toch wel dat er hier wordt gezegd dat er nog geen “final overall agreement” is over de procedures van het beoordelen, maar dat er toch al enkele specifieke nationale IP-regimes zijn beoordeeld.

In het kader van transparantie kan mijns inziens ook het punt worden gemaakt dat indien de gedragscodegroep van ondernemingen meer transparantie over hun belastingbetaling wenst te hebben, dat zij zelf eerst het goede voorbeeld dient te geven door zelf ook transparant te zijn. Martijn Nouwen heeft in het WFR hiervoor een betoog gehouden en aangekaart waarom het belangrijk is dat de gedragscodegroep transparanter wordt.<sup>114</sup> Hij stelt hierbij dat de impact van deze pseudowetgeving van de gedragscodegroep niet moet worden onderschat aangezien deze wetgeving op het gebied van uitwisseling van informatie over rulings reeds is omgezet in hard law.<sup>115</sup> In zijn artikel stelt Nouwen dat vooral op het gebied van de pseudorechtspraak meer transparantie nodig is. Hierbij stelt hij voor om uiteindelijk openbaar te maken waarom een door de gedragscodegroep besproken nationale belastingmaatregel van een EU-lidstaat al dan niet schadelijk is bevonden.<sup>116</sup> Op dit punt ben ik het zeker met Nouwen eens. Het is aan te bevelen dat de gedragscodegroep haar

---

<sup>113</sup> EC DG-TAXUD Brussels, 23 januari 2018, TAXUD/R2-taxud.r.2(2017)7044644.

<sup>114</sup> M.F. Nouwen, WFR 2016/221, ‘De Europese Gedragscodegroep wordt steeds belangrijker in de strijd tegen belastingontwijking’.

<sup>115</sup> M.F. Nouwen, WFR 2016/221, ‘De Europese Gedragscodegroep wordt steeds belangrijker in de strijd tegen belastingontwijking’, par. 3.3.1.

<sup>116</sup> M.F. Nouwen, WFR 2016/221, ‘De Europese Gedragscodegroep wordt steeds belangrijker in de strijd tegen belastingontwijking’, par. 4.2.

beoordelingen van belastingmaatregelen, in het bijzonder de innovatiebox, openbaar maakt. Uit deze beoordeling kan opgemaakt worden waarom een maatregel in lijn is met het beleid van de EU of eventueel waarom of op welke onderdelen dit niet in lijn is met het Europese beleid. Vanuit een fiscaal-wetenschappelijk oogpunt is dit zeker interessant aangezien de overwegingen duidelijkheid geven over de werkwijze van de EU, waardoor eventueel niet beoordeelde maatregelen of toekomstige belastingwetgeving op eenzelfde wijze vooraf getoetst kan worden, bijvoorbeeld in de fase dat deze voor internetconsultatie open is. Uit een brief van de Staatssecretaris blijkt ook dat Nederland zich hard heeft gemaakt voor meer transparantie.<sup>117</sup> Het is dus aan te bevelen dat de gedragscodegroep transparanter wordt over haar werkwijze en de gronden waarop beleid wordt beoordeeld of welk referentiekader gebruikt wordt.

## 2.4 De innovatiebox in de literatuur

### Evaluatie innovatiebox

De innovatiebox is vrij recent nog door Dialogic geëvalueerd en het CPB heeft de patent boxes in verschillende landen geëvalueerd. Hiervan zijn de resultaten gepubliceerd. Uit de resultaten van Dialogic bleek dat de innovatiebox wel degelijk het doel bereikt waarvoor zij in het leven is geroepen, namelijk het binnenhalen van buitenlandse investeringen en het stimuleren van innovatie.<sup>118</sup> Naar aanleiding van de evaluatie van Dialogic zijn vijf aanbevelingen gegeven over verbeterpunten van de innovatiebox.

De eerste aanbeveling was om de S&O-verklaring als toegangsticket voor de innovatiebox te behouden en te overwegen deze verplicht te stellen. Door de wijziging van de innovatiebox is dit reeds ingevoerd. De tweede aanbeveling ziet op het stellen van eisen aan het gebruik van de belastingbesparing die behaald wordt met de innovatiebox, dit wil dus zeggen dat de belasting die door het lagere tarief bespaard wordt besteed dient te worden aan innovatie. De derde aanbeveling ziet op het verminderen van de complexiteit van de innovatiebox. Helaas is de innovatiebox regelgeving door BEPS-actie 5 juist complexer geworden. Ook botsen de tweede en derde aanbeveling mijns inziens met elkaar. Het eenvoudiger maken van de innovatiebox gaat immers niet samen met het stellen van eisen aan het gebruik van de belastingbesparing, dit zorgt immers voor extra administratieve lasten. De vierde en vijfde aanbeveling zien niet op de innovatiebox zelf, maar op de administratie van de overheid. De evaluatie van het CPB was enigszins negatiever dan die van

---

<sup>117</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2017, nr. 2017-0000233470.

<sup>118</sup> Evaluatie innovatiebox, V-N 2016/14.10 & E.J.W. Heithuis, 'Innovatiebox: weggegooid geld?', NTFR 2016/1100.



Dialogic. Uit deze evaluatie bleek dat patent boxes in het algemeen geen doelmatig instrument zijn voor innovatie, maar dat ze wellicht wel werken om investeringen aan te trekken.<sup>119</sup> Voor de Nederlandse concurrentiepositie is de innovatiebox wel van belang aangezien steeds meer landen een soortgelijk regime hebben en Nederland zonder goed fiscaal IP-regime een slechtere concurrentiepositie heeft ten opzichte van andere landen.

### Innovatiebox en BEPS-actie 5

Over de meest recente wijziging van de innovatiebox, waarbij de regelgeving voor de innovatiebox in overeenstemming is gebracht met BEPS-actie 5, is veel opgemerkt. Zo zou de wijziging niet bijdragen aan de vereenvoudiging van de Wet VPB, maar deze juist complexer maken. Gezien het feit dat er door de wijziging van één artikel maar liefst acht artikelen heeft gemaakt kan wel gesteld worden dat de Wet VPB niet eenvoudiger is geworden.<sup>120</sup>

Een ander toch wel opvallend punt is het ontbreken van een tegenbewijsregeling in de regelgeving van de innovatiebox. In BEPS-actie 5 is opgenomen dat het landen vrij staat om een tegenbewijsregeling op te nemen voor de gevallen waarin de nexusbenadering de economische realiteit niet weerspiegelt. Hoewel er op dit moment nog geen gevallen bekend zijn waarbij de nexusbenadering onredelijk uitwerkt, is het ontbreken van deze tegenbewijsregeling mijns inziens een groot gemis. In de literatuur is men het er ook over eens dat het ontbreken van deze tegenbewijsmogelijkheid een gemis is.<sup>121</sup> Er kan hierbij wel een nuancering worden gemaakt dat in de MvT op het belastingplan 2017 is opgenomen dat, indien de nexusbenadering in voorkomende gevallen onredelijk uitpakt, dat het kabinet met begunstigend beleid zal komen.<sup>122</sup>

Op het verplicht stellen van de S&O-verklaring voor kleine belastingplichtigen en een S&O-verklaring in combinatie met een toegangsticket is enige kritiek geweest. Hoewel het mijns inziens logisch is dat tenminste een S&O-verklaring of een toegangsticket vereist is voor toegang tot de innovatiebox, ben ik het ermee eens dat een cumulatief vereiste onder omstandigheden wellicht teveel van het goede is, maar dat de Wetgever ergens een grens moet trekken. De Nies stelt dat het verplicht stellen van

---

<sup>119</sup> CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 'A Study on Tax Incentives Final Report'.

<sup>120</sup> Dit is nog zonder de overgangsregeling van artikel 34d.

<sup>121</sup> Onder andere in: IJ de Nies, 'Consultatiedocument Innovatiebox biedt nog ruimte voor verbetering', WFR 2016/167, paragraaf 3.4; V-N 2016/29.6, 'internetconsultatie met conceptwetsvoorstel over innovatiebox'.

<sup>122</sup> MvT Belastingplan 2017, V-N 2016/49.3, paragraaf 5.3. (MvT Kamerstukken II, 2016-2017, 34 552, nr. 3.

een S&O-verklaring niet voortvloeit uit BEPS-actie 5.<sup>123</sup> Ook de eis dat een kleine belastingplichtige slechts in aanmerking komt indien hij een S&O-verklaring heeft is onlogisch, een kleine belastingplichtige kan immers alleen een octrooi hebben, aldus De Nies.<sup>124</sup> Op dit eerste punt ben ik het eens met De Nies dat BEPS-actie 5 niet expliciet stelt dat er twee juridische eisen zijn, BEPS-actie 5 spreekt slechts van een toegangsticket zoals een octrooi. In de MvT op het belastingplan 2017 is de wetgever echter expliciet ingegaan op deze eisen en hierbij is gesteld dat de S&O-verklaring waarborgt dat de substance in Nederland zit en dat dit eveneens een makkelijk controlemiddel is voor de belastingdienst.<sup>125</sup> Een logische uitleg, welke naar mijn mening ook niet onredelijk is. Voor wat betreft de kleine belastingplichtige heeft de OESO wel opgenomen dat er sprake moet zijn van een door de overheid verstrekt certificaat en wordt niet expliciet gesproken over een octrooi. Ook hierbij zou de eerdergenoemde argumentatie gebruikt kunnen worden, indien de kleine belastingplichtige een octrooi heeft, dan kan hij ook een S&O-verklaring aanvragen om toegang te verkrijgen tot de innovatiebox. Tot slot kan nog vermeld worden dat in de evaluatie van Dialogic een aanbeveling werd gegeven om deze S&O-verklaring verplicht te stellen voor toegang tot de innovatiebox. Uit deze evaluatie bleek dat 82% van de ondernemers hier al gebruik van maakt en dat door gebruik van deze verklaring wordt gewaarborgd dat de substance in Nederland zit. Gezien het doel van de innovatiebox lijkt mij het dan ook niet meer dan redelijk dat deze S&O-verklaring verplicht is.

### Innovatiebox en de fiscale eenheid

Een punt dat in de literatuur nog niet terug is gekomen, maar wat mijns inziens wel van belang is, is dat uitbesteding binnen de groep wel degelijk mogelijk is mits de vennootschappen binnen deze groep in een fiscale eenheid (ex. artikel 15 Wet VPB; FE) zitten. Door de werking van het Nederlandse fiscale eenheidsregime wordt de groep namelijk gezien als één belastingplichtige, waardoor er bij wijze van fictie geen sprake is van uitbesteding, maar van investeringen door de belastingplichtige zelf. Verschillende punten zijn op het gebied van de FE nog onduidelijk.

Hoe moet er omgegaan worden met de nexusbenadering indien de FE bijvoorbeeld verbreekt en hierbij het IP bij een dochtervennootschap zit, volledig is ontwikkeld bij een andere dochtervennootschap en dit allemaal op naam van de moedervennootschap? Ook andersom kan het

---

<sup>123</sup> IJ de Nies, 'Consultatiedocument Innovatiebox biedt nog ruimte voor verbetering', WFR 2016/167, paragraaf 2.4.

<sup>124</sup> IJ de Nies, 'Consultatiedocument Innovatiebox biedt nog ruimte voor verbetering', WFR 2016/167, paragraaf 2.7.

<sup>125</sup> MvT Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 3, p. 25.

zo zijn dat een dochter gevoegd wordt binnen de FE, waarbij een groot deel van de ontwikkeling voorheen was uitbesteed binnen de FE. Betekent de voeging in de FE dat het uitbestede deel opeens als kosten voor de belastingplichtige gaat meetellen en er hierdoor de nexus-ratio toeneemt waardoor meer opbrengsten onder de innovatiebox vallen? Doordat de Wetgever ervoor heeft gekozen om bij een FE belasting te heffen alsof er slechts één belastingplichtige is, zal een voeging in de FE er mijns inziens voor zorgen dat indien er uitbestede kosten zijn binnen de FE aan andere FE-maatschappijen, dat deze kosten meetellen als kwalificerende uitgaven waardoor de proportie van het inkomen dat onder de innovatiebox kan vallen groter wordt. Iets wat in binnenlandse situaties op zijn minst redelijk is en ook in lijn met doel en strekking van zowel de innovatiebox als het fiscale eenheidsregime.

Wellicht nog interessanter is de vraag hoe omgegaan dient te worden met de samenloop tussen de nexusbenadering en het arrest *Groupe Steria* van het HvJ.<sup>126</sup> In het arrest *Groupe Steria* is de per-element benadering toegestaan, wat erop neerkomt dat indien een voordeel binnen de FE binnen een land wordt gegeven, dat dit voordeel ook gegeven moet worden aan een vennootschap die zich feitelijk in dezelfde situatie bevindt, maar in een ander land is gevestigd. Op 25 oktober 2017 heeft de A-G van het Hof van Justitie geoordeeld dat Nederland de specifieke individuele voordelen van het Nederlandse fiscale eenheidsregime onder omstandigheden ook in grensoverschrijdende situaties moet toestaan.<sup>127</sup> Indien het HvJ meegaat in dit oordeel zal dit mogelijk grote gevolgen kunnen hebben voor het Nederlandse fiscale eenheidsregime en mijns inziens ook doorwerken naar de nexusbenadering van de innovatiebox. Hierdoor zal een grotere proportie van de inkomsten onder de innovatiebox vallen aangezien er door de nexusbenadering minder lijkt te zijn uitbesteedt (er is immers maar één belastingplichtige in de FE). Hoewel dit voort lijkt te vloeien uit de opzet van het Nederlandse fiscale eenheidsregime lijkt mij dit enigszins tegenstrijdig met het doel van de nexusbenadering. Door de nexusbenadering wordt uitbesteding binnen de groep immers niet meegenomen bij de berekening van de kwalificerende uitgaven en door toepassing van de per-element benadering in Nederland zou dit kunnen worden ontgaan. Tevens dient hierbij opgemerkt te worden dat de staatssecretaris reeds een herstelmaatregel heeft aangekondigd tegen de per-element benadering indien deze moet worden toegestaan.<sup>128</sup> Deze maatregel houdt in dat bepaalde voordelen niet meer onder de FE kunnen vallen, ook niet meer in nationale situaties. Afhankelijk van welke voordelen worden uitgesloten kan dit ook gevolgen hebben voor de nexusbenadering in de FE. In de door de Staatssecretaris gepubliceerde herstelmaatregel wordt de innovatiebox nog niet

---

<sup>126</sup> HvJ 2 september 2015, C-386/14, *Groupe Steria*.

<sup>127</sup> A-G HvJ EU Campos Sánchez-Bordona, 25 oktober 2017, C-398/16 en C-399/16, V-N 2017/52.12.

<sup>128</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 25 oktober 2017, nr. 2017-0000204271.

genoemd. Het uitsluiten van de voordelen van de fiscale eenheid in binnenlandse situaties lijkt mij voor de innovatiebox echter verder gaan dan nodig. Het doel van de nexusbenadering en het hele BEPS-project is het tegengaan van winstverschuiving naar andere landen, in puur binnenlandse situaties kan dit al niet aan de orde zijn.<sup>129</sup> Tevens kan voor EU-situaties worden beargumenteerd dat het niet als kwalificerende uitgaven bestempelen van kosten van uitbesteding binnen de (Europese) groep op grond van het territorialiteitsbeginsel is toegestaan. In Nederland wordt immers aftrek van kosten gegeven voor deze uitbesteding, terwijl Nederland niet kan heffen over de winsten van deze uitbesteding. Het dan nogmaals toekennen van een voordeel, namelijk meer winst onder de innovatiebox, zou op grond van dit territorialiteitsbeginsel dus verdedigd kunnen worden omdat de Nederlandse deelneming binnen de fiscale eenheid niet vergelijkbaar is met de dochteronderneming in het buitenland.<sup>130</sup>

#### *Innovatiebox en vaste inrichting en samenwerkingsverbanden.*

Een ander opmerkelijk punt binnen de regelgeving van de innovatiebox is dat uitbesteding ook mogelijk is indien er gebruik wordt gemaakt van een VI. In de Kamerstukken is opgemerkt dat onder de kwalificerende uitgaven ook de uitgaven gemaakt door een VI vallen.<sup>131</sup> Ook samenwerkingsverbanden, ook wel de cost contribution agreements of cost sharing agreements genoemd, kwalificeren als kwalificerende uitgaven mits de winstverdeling maar op een eenzelfde wijze wordt verdeeld als de kosten. Dat de toerekening van uitgaven aan de moedermaatschappij mogelijk is bij transparante maatschappijen is mijns inziens logisch, immers alle kosten, baten en activa worden rechtstreeks toegerekend aan de moedermaatschappij. Een VI wordt echter zelfstandig in de heffing betrokken, waardoor beargumenteerd kan worden dat een VI eigenlijk een dochtermaatschappij zonder juridische rechtsvorm is. Ook de OESO stelt in BEPS-actie 5 dat de VI een kwalificerende belastingplichtige is. Het verschil in behandeling tussen de VI en de groepsmaatschappij lijkt dan ook enigszins vreemd indien men bedenkt dat de kosten die de VI maakt voor het ontwikkelen van het IP niet ten laste van het resultaat van het hoofdhuis komen, maar ten laste van het resultaat van de VI (Objectvrijstelling bij hoofdhuis). Wel valt dit in de lijn met

---

<sup>129</sup> Tevens zijn er ook andere oplossingen te bedenken om de eventuele, aldus de Staatssecretaris, negatieve gevolgen van een grensoverschrijdende fiscale eenheid tegen te gaan. Zie hiervoor onder andere de brief van het NOB: 'Aanvullend Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de aangekondigde spoedreparatiemaatregelen inzake de fiscale eenheid: concrete alternatieven en (lange)termijnoplossingen'. Onderzoek hiernaar valt echter buiten het kader van deze scriptie, aangezien dit niet zal bijdragen bij het beantwoorden van de probleemstelling.

<sup>130</sup> Zie onder andere HvJ 15 mei 1997, Futura Participations & Singer, C-250/95, r.o. 22, HvJ 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03.

<sup>131</sup> Kamerstukken II, 2016/17, 34 552, nr. 3, p. 69.

het beleid van de Staatssecretaris, aangezien het volgens de Staatssecretaris ook mogelijk is om doorbelaste personeelskosten van groepsmaatschappijen tot de kwalificerende uitgaven te rekenen.<sup>132</sup> Mijns inziens wordt de nexusbenadering hier enigszins mee opgerekt en dient de OESO dan ook met duidelijker beleid te komen op dit punt.

### Innovatiebox en onshoring van IP

Als gevolg van recente ontwikkelingen, zoals nieuwe antimisbruikregelgeving uit de ATAD en de belastinghervorming in de Verenigde Staten, is het goed mogelijk dat bedrijven hun IP, dat wellicht in een tax haven is gestald, terug willen halen naar landen waar zij meer substance hebben.<sup>133</sup> Dit wordt ook wel het onshoring van IP genoemd. Hoewel er meerdere mogelijkheden zijn om dit het IP, naar bijvoorbeeld Nederland, terug te halen zal ik mij hier beperken tot de zetelverplaatsing en de grensoverschrijdende juridische fusie/splitsing.<sup>134</sup> Bij een zetelverplaatsing zal er in Nederland een step-up gegeven worden en komt het IP tegen waarde economisch verkeer in Nederland binnen. Indien het IP in een low tax jurisdiction was gevestigd zal hier geen compenserende heffing tegenover staan, terwijl in Nederland wel kan worden afgeschreven over het IP. Een andere vraag die gesteld kan worden is of de voordelen die voortkomen uit het IP in Nederland onder de innovatiebox gebracht kunnen worden. Er is immers sprake van een zetelverplaatsing, waardoor gesteld kan worden dat de belastingplichtige het IP zelf heeft voortgebracht. Eenzelfde problematiek speelt bij de overgang onder algemene titel bij een juridische fusie of splitsing. In artikel 14a en 14b Wet VPB wordt voor de fusie en splitsing gesteld dat het vermogen wordt geacht te zijn overgedragen. Dit zou ervoor zorgen dat er geen sprake meer is van zelf voortgebracht IP, maar van aangekocht IP. De wetgever heeft in dit kader reeds gesteld dat er bij een gefaciliteerde splitsing het IP kwalificeert voor de innovatiebox.<sup>135</sup> Gesteld kan dus worden dat bij onshoring van IP het nog steeds mogelijk is om de voordelen die voortvloeien uit het IP onder de innovatiebox te brengen, gezien het feit dat het IP, juridisch gezien, door de belastingplichtige zelf is voortgebracht.<sup>136</sup> Hierbij verdient het wel

---

<sup>132</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2017, nr. 2017-19764, Stct. 2017, 68676, par. 4.4.

<sup>133</sup> Bij antimisbruikmaatregelen kan gedacht worden aan de regelgeving uit de ATAD, het BEPS-project met in het bijzonder de CFC-regelgeving, de PPT en het MLI. Ook de US tax reform bevat enkele opvallende maatregelen die IP in zullen raken.

<sup>134</sup> Zoals in de afbakening reeds is gezegd zal er niet ingegaan worden op de algemene aspecten van juridische fusie en zetelverplaatsingen aangezien dit niet bijdraagt aan het beantwoorden van de probleemstelling.

<sup>135</sup> Stct. 2014/25141, onderdeel 4.4, MvT Kamerstukken II 2016-2017, 34 552, nr. 3, p. 63-65. Evenals Kamerstukken II 2005-2006, 30572, nr. 8, p.95-96.

<sup>136</sup> Hierbij kan wel de noot worden gemaakt dat het zeer aannemelijk is om te stellen dat het IP niet is ontwikkeld in een low tax jurisdiction zonder reële substance, waardoor er nog steeds geen gebruik kan worden gemaakt van de innovatiebox.

vermeld te worden dat er een step-up is indien het IP vanuit het buitenland naar Nederland wordt overgebracht en dat hiermee ook de boxdrempel wordt verhoogd. Dit neemt echter niet weg dat een grotere proportie van de winst onder de innovatiebox kan worden gebracht dan voor de juridische fusie of juridische splitsing. Tevens kan als gevolg van de step-up over het IP worden afgeschreven waardoor de boxdrempel feitelijk wegvalt tegen de afschrijving.<sup>137</sup>

### Innovatiebox en CFC-regelgeving

Een ander opvallend punt waar in de literatuur weinig aandacht aan wordt besteed, maar wat mijns inziens wel grote gevolgen kan hebben, is de samenloop tussen CFC-regelgeving en de innovatiebox. Met ingang van 1 januari 2019 dient het Kabinet de ATAD-richtlijn te hebben geïmplementeerd in de Nederlandse wet. De CFC-regelgeving uit de ATAD ziet op het tegengaan van het verschuiven van inkomsten naar laag belaste buitenlandse dochterondernemingen. Als CFC wordt gezien de dochtermaatschappij waarin een middellijk of onmiddellijk belang van minimaal 50% wordt gehouden en waarbij de daadwerkelijk door die entiteit betaalde vennootschapsbelasting lager is dan het verschil tussen de vennootschapsbelasting die zou zijn geheven in het land van de moedermaatschappij en de daadwerkelijk door de dochtermaatschappij betaalde vennootschapsbelasting. De CFC-regelgeving uit de ATAD bestaat vervolgens uit twee opties. De Wetgever heeft reeds laten blijken dat de voorkeur uitgaat naar de benadering waarbij passieve inkomsten (rente, royalty's, dividenden e.d.) die niet zijn uitgekeerd in de grondslag van de moedermaatschappij worden meegenomen.<sup>138</sup>

Het voorgaande lezend zou het goed mogelijk kunnen zijn dat een Nederlandse vennootschap met daarin IP onder de werking van een (buitenlandse) CFC-regelgeving kan vallen. Indien de winst die voortvloeit uit het IP immers onder de innovatiebox valt zal het tarief aanzienlijk lager zijn dan het reguliere tarief. Ook andersom kan het zo zijn dat de Nederlandse CFC-regelgeving van toepassing is op winsten die door een buitenlandse vennootschap onder een patent box zijn gebracht. Mijns inziens is dit niet wenselijk en dient hier rekening mee gehouden te worden door bijvoorbeeld een tegenbewijsregeling in de CFC-regelgeving op te nemen. Deze tegenbewijsregeling zou dan moeten

---

<sup>137</sup> Indien bijvoorbeeld het IP door een juridische fusie voor € 1 miljoen wordt geactiveerd op de balans dan wordt de boxdrempel met € 1 miljoen verhoogd. Feitelijk betekent dit dat er eerst € 1 miljoen aan winst moet zijn voordat de voordelen onder de innovatiebox kunnen worden gebracht. Wanneer het IP is afgeschreven en de boxdrempel is ingelopen kan een hogere proportie van de inkomsten uit het IP (bijvoorbeeld 80% in plaats van 50%) onder de innovatiebox worden gebracht.

<sup>138</sup> Bij de tweede optie wordt uitgegaan van een model waarbij er gekeken wordt naar het voordeel dat voortvloeit uit de kunstmatige constructie. Dit voordeel wordt vervolgens opgeteld bij de winst.

zien op ofwel het geheel vrijstellen van CFC-inkomen uit een speciaal IP-regime of een vergelijking moeten maken met de Nederlandse innovatiebox, waarbij alleen belasting wordt geheven indien het effectieve tarief in het buitenland afwijkt van het tarief van de Nederlandse innovatiebox. Wellicht ten overvloede kan nog worden opgemerkt dat dit in EU situaties niet zal spelen aangezien binnen de EU alleen CFC-regelgeving mag worden toegepast bij volstrekt kunstmatige constructies.<sup>139</sup>

## 2.5 Conclusie

In dit hoofdstuk is beschreven welke soorten IP in de Nederlandse wetten gevonden kunnen worden. Ook zijn de WBSO en de innovatiebox besproken. Hiernaast is er een korte inleiding geven over het BEPS-Project en het werk van de EU om belastingontwijking tegen te gaan. De OESO is op verzoek van de G20 het BEPS-project gestart om belastingontwijking en grondslaguitholling tegen te gaan. Naast de OESO heeft ook de EU een grote invloed op de fiscaliteit in Nederland. Waar de OESO geen dwingende regelgeving op kan leggen, kan de EU dit wel. Een belangrijk onderdeel van de EU op het gebied van fiscaliteit is de gedragscodegroep. Deze groep, die voor velen vrij onbekend is, ziet op het tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie binnen de EU. De gedragscodegroep brengt in kaart welke fiscale regelgeving potentieel schadelijk is en geeft vervolgens aanbevelingen over deze regelgeving. Hoewel de gedragscodegroep geen juridisch bindende regelgeving kan opleggen hebben de lidstaten zich wel gecommitteerd aan de gedragscode en zullen de adviezen van de gedragscodegroep ook worden opgevolgd door de lidstaten.

Met de WBSO en de innovatiebox wordt een belangrijke bijdrage geleverd aan het stimuleren van innovatie in Nederland. De WBSO zorgt voor een lastenverlichting voor de belastingplichtige tijdens de beginfase van het ontwikkelen van IP en de innovatiebox zorgt ervoor dat de winsten lager belast worden. Zowel voor de WBSO als voor de innovatiebox moet een S&O-verklaring zijn afgegeven om gebruik te kunnen maken van de voordelen en bij de innovatiebox is daarnaast nog een extra toegangsticket nodig voor belastingplichtigen die niet tot de kleine belastingplichtigen worden gerekend.

Door invoering van de nexusbenadering worden de voordelen van de innovatiebox slechts toegekend indien en voor zover de belastingplichtige het IP zelf heeft ontwikkeld. In BEPS-actie 5 wordt ingegaan op het effectief bestrijden van schadelijke belastingsystemen. Er is in het bijzonder aandacht voor speciale IP-regimes. Voor deze IP-regimes moeten landen een nexusbenadering implementeren. Met deze nexusbenadering wordt bereikt dat belasting geheven wordt in de landen

---

<sup>139</sup> HvJ 12 september 2006, C-196/04.

waar de waarde wordt gecreëerd. Op grond van de nexusbenadering moet het totale inkomen uit het IP vermenigvuldigd worden met de nexus-ratio. Deze nexus-ratio bestaat uit de R&D-kosten van de belastingplichtige plus de uitbestede R&D-kosten aan onafhankelijke derden gedeeld door deze kosten plus de acquisitiekosten en de kosten van uitbesteding binnen de groep. Aangekocht IP zou hierdoor dus niet onder het speciale regime moeten vallen en ook het volledig uitbesteden van de ontwikkeling binnen de groep zou er niet voor moeten kunnen zorgen dat het speciale IP-regime van toepassing is. In navolging van BEPS-actie 5 heeft de gedragscodegroep onderzoek gedaan naar de verschillende innovatiebox regimes binnen de EU. Na de implementatie van BEPS-actie 5 en de nexusbenadering in Nederland heeft de gedragscodegroep geoordeeld dat de Nederlandse innovatiebox in overeenstemming is met BEPS-actie 5. Hierbij kan mijns inziens wel de kritische kanttekening worden geplaatst dat het niet duidelijk is op welke gronden de gedragscodegroep heeft geoordeeld dat de innovatiebox in lijn is met BEPS-actie 5, het werk van de gedragscodegroep wordt immers niet gepubliceerd. In het kader van bevordering van transparantie zou het mijns inziens daarom ook wenselijk zijn dat de gedragscodegroep haar overwegingen bij de beoordeling van de innovatiebox en andere belastingmaatregelen publiceert.

Wordt de innovatiebox met de aanbevelingen uit BEPS-actie 5 vergeleken, zoals in de onderstaande tabel is gedaan, dan valt op dat de innovatiebox inderdaad op veel punten in overeenstemming is met BEPS-actie 5.

Criteria	Innovatiebox in NL	BEPS-actie 5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Nexus benadering invoeren of ingevoerd?</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Acquisitiekosten als kwalificerende uitgaven?</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nee, maar bij een kwalificerende splitsing of fusie is geen sprake van een acquisitie.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nee</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Uitbesteding binnen groep als kwalificerende uitgaven?</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nee. Uitbesteding binnen FE nog wel mogelijk. Ook inhuur van personeel waarbij de kosten worden doorbelast en uitbesteding aan een VI is nog mogelijk.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nee geen uitbesteding mogelijk aan verbonden lichamen.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Uitbesteding aan derden of zelfgemaakte kosten als kwalificerende uitgaven?</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja is mogelijk.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja, optioneel om dit te beperken tot universiteiten en ziekenhuizen.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Is er een definitie van kwalificerende belastingplichtigen?</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja, belastingplichtigen voor de Wet VPB</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja, in een land gevestigde bedrijven of vaste inrichtingen.</li> </ul>



<ul style="list-style-type: none"> <li>• Soorten IP/ toegangstickets</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Octrooien;</li> <li>• Software of programmatuur;</li> <li>• Kwekersrechten;</li> <li>• Geneesmiddelen;</li> <li>• Extensies van octrooien;</li> <li>• Gebruiksmodellen; en</li> <li>• Ander IP dat nieuw, niet-gebruikelijk en nuttig is.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Octrooien of met octrooien vergelijkbare rechten, zoals gebruiksmodellen, kwekersrechten, weesgeneesmiddelen en extensies van octrooien;</li> <li>• Auteursrechtelijk beschermde software;</li> <li>• Met hierboven genoemde IP-rechten vergelijkbare rechten mits deze door een overheidsinstantie op een transparante manier worden beschermd. Hier kunnen alleen kleine belastingplichtigen voor in aanmerking komen.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vereiste van een toegangsticket met aanvullend certificaat?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja, tenzij er sprake is van een kleine belastingplichtige.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nee, alleen toegangsticket, tenzij er sprake is van een kleine belastingplichtige. Bij een kleine belastingplichtige is een door een overheidsinstantie uitgegeven certificaat voldoende.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definitie kleine belastingplichtigen?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja, voordelen uit IP lager dan € 7.5 miljoen per jaar en netto-omzet van de groep lager dan € 50 miljoen per jaar (gemeten over vijf jaar).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja, groepsomzet niet meer dan € 50 miljoen en voordelen uit IP niet meer dan € 7.5 miljoen.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Forfaitaire verhoging van kwalificerende uitgaven?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja, met 30%.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja, maar maximaal 30%.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bepaling dat inkomsten dienen proportioneel te zijn?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nee, niet specifiek opgenomen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Is er een drempel?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja, eerst kosten inlopen voordat voordeel onder innovatiebox mag worden gebracht.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nee, niet gespecificeerd.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Is er een tegenbewijsregeling bij een onredelijke uitkomst van de nexusbenadering?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nee, maar indien gevallen bekend zijn komt de Wetgever met begunstigend beleid.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja is optioneel.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Is er een overgangsregeling?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Forfaitaire berekening mogelijk?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ja, voordeel onder innovatiebox dan wel beperkt tot een maximum van € 25.000.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nee</li> </ul>

Dat de innovatiebox in overeenstemming is met BEPS-actie 5 betekent echter niet dat er niets meer aan te merken is op de innovatiebox en op de implementatie van BEPS-actie 5 in Nederland. De implementatie van BEPS-actie 5 heeft ervoor gezorgd dat de innovatiebox nog gecompliceerder werd dan dat hij al was en dat er tevens een extra administratieve last bij is gekomen voor ondernemingen die gebruik maken van de innovatiebox. Hier komt ook nog eens bij dat Nederland een aantal punten van BEPS-actie 5 niet heeft geïmplementeerd. Zo is er geen tegenbewijsregeling opgenomen voor belastingplichtigen die van mening zijn dat de nexusbenadering onredelijk uitwerkt. Ook het vereiste dat er zowel een S&O-verklaring als een toegangsticket vereist is (voor de niet-kleine belastingplichtigen) voor de innovatiebox vloeit niet voort uit BEPS-actie 5, maar dit is gezien de uitleg van de Wetgever niet onredelijk. Ook kan hierbij gesteld worden dat de kleine belastingplichtige met een octrooi ook een S&O-verklaring aan kan vragen.

De samenloop tussen de FE en de nexusbenadering erg interessant. Hoe moet er immers omgegaan worden met uitbesteding binnen de groep en het aangaan of verbreken van een FE. Bij het vormen van een FE wordt er belasting geven alsof er slechts een belastingplichtige is. Hierdoor worden onderlinge transacties binnen de FE niet aanwezig geacht, er is immers sprake van een transactie binnen een enkele belastingplichtige. De per element benadering van het Groupe Steria arrest kan er mijns inziens voor zorgen dat uitbesteding binnen de groep mogelijk is zonder dat de beperking van de nexusbenadering, namelijk een lagere proportie van de winst die onder de innovatiebox gebracht kan worden als gevolg van uitbesteding, van toepassing is. Wordt geoordeeld dat de per element benadering ook in Nederland van toepassing is, dan zal uitbesteding binnen de EU in beginsel toegestaan moeten worden om niet in strijd met Europees recht te handelen. Hierbij kan nog opgemerkt worden dat op grond van het territorialiteitsbeginsel beargumenteerd kan worden dat er sprake is van een rechtvaardiging voor het onderscheid in behandeling tussen binnenlandse en EU-situaties. Ook gezien het doel waarvoor de nexusbenadering is ingevoerd, namelijk het tegengaan van verplaatsen van winsten uit een land, lijkt dit mij dan ook een terecht onderscheid en zijn binnenlandse situaties niet vergelijkbaar met EU-situaties.

Naast het vormen van een FE is het op nog meer manieren mogelijk om de nexusbenadering als het ware te omzeilen. Door middel van een juridische fusie of splitsing dan wel door een zetelverplaatsing kan IP vanuit het buitenland naar Nederland worden gebracht en kan er mijns inziens gesteld worden dat er nog steeds is voldaan aan het vereiste dat het IP door de belastingplichtige zelf is voortgebracht. Hoewel er wel een step-up is en er sprake is van een ingroeiregeling (boxdrempel wordt verhoogd) zal er na het inlopen van deze boxdrempel een grotere proportie van de winst onder de innovatiebox kunnen worden gebracht.

Voor een juridische fusie of splitsing is dit reeds bevestigd door in de parlementaire geschiedenis. Kanttekening die hierbij wel kan worden gemaakt is dat indien het IP vanuit een tax haven wordt overgebracht naar Nederland dat het IP nog steeds niet door die belastingplichtige is voortgebracht aangezien IP over het algemeen niet wordt ontwikkeld op een tropisch eiland zonder daadwerkelijke substance. Met andere woorden de belastingplichtige dient alsnog aan te tonen dat zij het IP daadwerkelijk heeft ontwikkeld.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt indien de belastingplichtige ontwikkelingswerk voor IP uitbesteedt aan een VI, dat deze uitgaven ook kwalificeren voor de innovatiebox. Dit lijkt enigszins in strijd met doel en strekking van de nexusbenadering. De kosten zijn immers aftrekbaar in een ander land en ook gezien het feit dat een VI apart wordt aangemerkt als kwalificerende belastingplichtige is dit niet helemaal in lijn met het doel van de nexusbenadering. Ook de stelling van de Staatssecretaris dat het inhuren van personeel van een verbonden lichaam en het doorbelasten van deze kosten aan een belastingplichtige kwalificeert als kwalificerende kosten voor de innovatiebox is enigszins twijfelachtig te noemen. Hierdoor kan een belastingplichtige zonder de vereiste kennis of substance immers IP ontwikkelen, zolang de kosten maar worden doorbelast aan deze maatschappij. Mijns inziens lijkt dit veel op uitbesteding. Hierbij lijkt mij dan ook een taak voor de OESO, dan wel voor de gedragscodegroep weggelegd om duidelijk af te bakenen wanneer er wel sprake is van een door een belastingplichtige ontwikkeld IP en wanneer er sprake is van uitbesteding.

Ten slotte is de samenloop tussen de CFC-regelgeving en de innovatiebox erg interessant. Door gebruik te maken van de innovatiebox loopt een belastingplichtige immers het risico dat er CFC-regelgeving op hem van toepassing is doordat het tarief lager is. Ook andersom kan de Nederlandse CFC-regelgeving van toepassing zijn op buitenlandse innovatiefaciliteiten. Dit lijkt mij niet wenselijk en de Wetgever zou er dus goed aan doen om bij implementatie van de CFC-regelgeving te voorzien in een tegenbewijsregeling waarbij een voordeel onder de Nederlandse innovatiebox wordt vergeleken met het voordeel onder de buitenlandse innovatiefaciliteit.

Concluderend kan dus gesteld worden dat het Nederlandse beleid voor IP, voor wat betreft de innovatiebox, in grote lijnen overeenkomt met het internationale en Europese beleid. Wel zou het mijns inziens aan te bevelen zijn dat de Wetgever de voordelen van de FE niet meer van toepassing laat zijn op de innovatiebox indien blijkt dat het arrest Groupe Steria van toepassing is op het Nederlandse FE-regime. Voor wat betreft de OESO ligt er dan ook de taak om duidelijkere richtlijnen op te stellen voor wat precies als uitbesteding binnen de groep wordt gezien en wat als zelf

gemaakte kosten of uitbesteding aan derden. Hierdoor dient in ieder geval duidelijk te worden hoe er omgegaan moet worden met uitbesteding aan een VI, bij een (grensoverschrijdende) juridische splitsing en fusie en bij een zetelverplaatsing. De EU dient hierbij, zoals nu ook het geval is, het beleid van de OESO te volgen. Tot slot valt het voor wat betreft de gedragscodegroep aan te bevelen om transparanter te zijn in haar werkwijze en hierbij openbaar te maken op welke gronden een belastingmaatregel wordt goedgekeurd of afgekeurd.

## Hoofdstuk 3 – Royalty's en vermogenswinsten

In dit hoofdstuk is onderzoek gedaan naar de nationale en internationale fiscale behandeling van royalty's en vermogenswinsten op IP. Dit onderzoek richt zich voornamelijk op royalty's en vermogenswinst op IP onder belastingverdragen. Dit zal gedaan worden aan de hand van de OESO-modelverdragen<sup>140</sup> en het OESO-commentaar<sup>141</sup> op deze modelverdragen. Ook de behandeling van royalty's en vermogenswinsten op IP in de EU wordt besproken. Hiernaast wordt ingegaan op het begrip 'beneficial owner' en de voorgenomen invoering van een bronheffing op royalty's in Nederland, welke op het gebied van royalty's erg van belang zijn. Ten slotte wordt dit hoofdstuk afgesloten met mijn conclusie.

### 3.1 Nationale fiscale behandeling van royalty's en vermogenswinsten op IP.

IP kan door anderen tegen betaling worden gebruikt. Een royalty is een betaling die wordt gedaan voor het gebruik van een recht dat eigendom is van een ander. Voor zowel binnenkomende als uitgaande royalty's en de vermogenswinsten op IP gelden de jaarwinstbepalingsregels van artikel 8 Wet VPB juncto artikel 3.25 Wet IB. Dit betekent dat binnenkomende royalty's zullen worden belast en uitgaande royalty's aftrekbaar zijn van de winst.

Bij het aan- en verkopen van IP zullen ook de jaarwinstbepalingsregels van toepassing zijn. Aangekocht IP dient geactiveerd te worden op de balans waarna hierover afgeschreven kan worden. Hierbij dient wel rekening gehouden te worden met de afschrijfbepaling van artikel 3.30 Wet IB. Hoofregel bij activa is dat er binnen vijf jaar wordt afgeschreven, tenzij er sprake is van goodwill, welke in tien jaar wordt afgeschreven. Immateriële vaste activa, zoals IP, mag indien het zelf is voortgebracht ineens worden afgeschreven, dit geldt echter niet voor aangekocht IP.<sup>142</sup> Hiernaast dient er nog rekening mee gehouden te worden dat er slecht over IP mag worden afgeschreven indien het een slijtend activum betreft.<sup>143</sup> Bij de verkoop van IP zal de winst die hierbij wordt behaald belast zijn. Deze winst kan onder voorwaarden onder de innovatiebox worden gebracht.

#### 3.1.1 Artikel 8c Wet VPB

Op de hoofregel van jaarwinstbepaling voor royalty's is in artikel 8c Wet VPB een uitzondering opgenomen. Artikel 8c Wet VPB ziet op doorstroomvennootschappen en is ingevoerd om schadelijke belastingconcurrentie tegen te gaan. Door de werking van artikel 8c Wet VPB blijven renten

---

<sup>140</sup> OECD model tax convention on income and on capital (2017).

<sup>141</sup> OECD commentary on the model tax convention (2017).

<sup>142</sup> Artikel 3.30, lid 3 Wet IB.

<sup>143</sup> HR 5 december 1973, nr. 17 210, BNB 1974/7.

(financieringsactiviteiten) en royalty's (licentieactiviteiten) betaald aan, of ontvangen van, tot hetzelfde concern behorende lichamen of natuurlijk personen, buiten de winst indien er geen reële risico's worden gelopen. Tot het concern behoren de aan de belastingplichtige verbonden lichamen en verbonden natuurlijk personen.<sup>144</sup> Wat onder royalty verstaan wordt blijkt niet uit de Wet VPB, maar uit de parlementaire behandeling blijkt dat het gaat om de betekenis die het begrip royalty ook heeft onder de Nederlandse belastingverdragen, waarbij ook het commentaar op het OESO-modelverdrag en de definitie zoals opgenomen in het Besluit voorkoming dubbele Belasting 2001 van belang is.<sup>145</sup>

Indien een belastingplichtige geen reëel risico loopt worden de royalty ontvangsten en royalty betaling uit de belastinggrondslag gehaald. Wat precies deze reële risico's zijn voor licentieactiviteiten wordt in artikel 8c Wet VPB echter niet nader gespecificeerd. Voor financieringsactiviteiten is er in artikel 8c Wet VPB wel een nadere uitleg opgenomen over wat deze reële risico's zijn. Hierbij wordt een belastingplichtige geacht reële risico's te lopen indien het eigen vermogen het laagste is van 1% van de uitstaande geldleningen of € 2 miljoen. Indien dit vermogen aanwezig is zal de belastingplichtige geacht worden reële risico's te lopen en worden de ontvangen en betaalde renten meegenomen in de belastinggrondslag. Bij implementatie van artikel 8c Wet VPB stelde de Staatssecretaris dat het niet mogelijk was om voor licentieactiviteiten een algemene bepaling op te nemen over wat nu precies reële risico's zijn, gezien het feit er een grote verscheidenheid aan licentieactiviteiten is.<sup>146</sup> In een brief van de staatssecretaris van 4 november 2016 staat wel dat als vuistregel wordt gehanteerd dat het eigen vermogen voor royalty's minimaal 50% van de jaarlijks ontvangen royalty's dient te zijn, dan wel € 2 miljoen.<sup>147</sup> Over de vraag wanneer er reële risico's gelopen worden kan met de belastingdienst een ruling worden afgesloten.<sup>148</sup>

### 3.1.2 Nederlands fiscaal verdragsbeleid

Bij grensoverschrijdende transacties met IP of voor het gebruik van IP wordt de toewijzing van welk land waarover mag heffen geregeld in de belastingverdragen. Nederland heeft met ruim 100 landen een belastingverdrag afgesloten en is mede om die reden erg aantrekkelijk als vestigingsland voor bedrijven.<sup>149</sup> Bij het onderhandelen over deze belastingverdragen hanteert Nederland een beleid dat

---

<sup>144</sup> Voor de verbonden lichamen wordt verwezen naar artikel 10a, lid 4 tot en met lid 6 Wet VPB.

<sup>145</sup> NV, Kamerstukken II, 2001/02, 28 034, nr. 5, p. 41. De definitie zal later in dit hoofdstuk terugkomen.

<sup>146</sup> NV, Kamerstukken II, 2001/02, 28 034, nr. 5, p. 40-41.

<sup>147</sup> Kamerbrief 4 november 2016, 2016-0000194729.

<sup>148</sup> De rulings worden in hoofdstuk 5 besproken.

<sup>149</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/circulaires/2017/01/03/verdragenoverzicht-per-1-januari-2017>.

is gepubliceerd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid (NFV) 2011.<sup>150</sup> Uit dit beleid blijkt dat Nederland ernaar streeft om juridische dubbele belasting te voorkomen, belastingontwijking tegen te gaan, fiscale belemmeringen weg te nemen en rechtszekerheid te bieden aan bedrijven en personen die internationaal actief zijn.<sup>151</sup> Uit het NFV 2011 blijkt dat Nederland zich volledig aansluit bij hetgeen is bepaald in artikel 7 en artikel 9 OESO-modelverdrag (OESO-MV) en bij toepassing van artikel 9 OESO-MV tevens aansluit bij de transfer pricing guidelines.<sup>152</sup> In 2002 is artikel 8b Wet VPB ingevoerd. Dit artikel is de Nederlandse codificatie van het at arm's length beginsel van artikel 9 OESO-MV en de Nederlandse jurisprudentie hierover. Artikel 8b Wet VPB is in 2002 ingevoerd om de internationale discussie over het gemis van dit artikel te stoppen en de bewijspositie van de belastingdienst te versterken.<sup>153</sup> Artikel 8b Wet VPB bepaalt dat indien een lichaam, onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van een ander lichaam en tussen deze lichamen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die onafhankelijke derden niet zouden zijn overeengekomen, de winst aangepast dient te worden naar de voorwaarden die onafhankelijke derden zouden zijn overeengekomen.<sup>154</sup>

Royalty's die worden betaald vallen onder artikel 12 OESO-MV. Nederland hanteert het beleid om geen bronheffing op royalty's in belastingverdragen op te nemen aangezien Nederland in haar nationale wetten ook geen bronheffing op royalty's kent.<sup>155</sup> Zoals in de inleiding reeds is gezegd is Nederland met het Regeerakkoord van het Kabinet Rutte III van dit beleid afgestapt. Hoewel de hoofdregel blijft dat er geen bronheffing op royalty's is, zal er toch een bronheffing geheven worden indien er slechts van Nederland gebruik wordt gemaakt als zijnde een postbus om financiering doorheen te laten stromen.<sup>156</sup> Deze bronheffing op royalty's zal vooral uitdelingen aan low tax jurisdictions treffen.<sup>157</sup>

### 3.2 IP en royalty's onder de OESO-modelverdragen

In 1977 heeft de OESO – bijna twintig jaar na het publiceren van de eerste conceptversie – voor het eerst het definitieve modelverdrag gepubliceerd dat landen kunnen gebruiken als basis voor

---

<sup>150</sup> Kamerstukken II 2010/11, nr. 25 087, nr. 7. Dit betreft de meest recente notitie.

<sup>151</sup> NFV 2011, paragraaf 1.2.

<sup>152</sup> NFV 2011, paragraaf 2.6.4. Het OESO-MV en de TP-guidelines worden in het volgende hoofdstuk uitgewerkt, er zal in dit hoofdstuk niet verder op ingegaan worden.

<sup>153</sup> J.A.G. van der Geld, 'Hoofdzaken vennootschapsbelasting', Kluwer, 11<sup>e</sup> druk, paragraaf 5.4.

<sup>154</sup> Artikel 8b, lid 1 Wet VPB.

<sup>155</sup> NFV 2011, paragraaf 2.8.

<sup>156</sup> Hoewel het wetsvoorstel voor een bronheffing op royalty's nog niet is gepubliceerd zal ik later in dit hoofdstuk ingaan op een aantal mogelijke gevolgen van het invoeren van deze bronheffing.

<sup>157</sup> Hierbij kan het gaan om landen die op de zwarte lijst van de EU staan of waarbij het belastingtarief bijvoorbeeld heel laag is.

bilaterale belastingverdragen.<sup>158</sup> Inmiddels is het modelverdrag al vele malen bijgewerkt en aangevuld, met als laatste grote aanpassing in 2017.<sup>159</sup> <sup>160</sup> Het OESO-MV richt zich op het tegengaan van juridische dubbele belasting. Doordat ondernemingen door globalisering steeds meer in verschillende landen actief zijn is het van belang dat er zekerheid en duidelijkheid is met betrekking tot de belastingen die deze internationale ondernemingen moeten betalen. Om hieraan bij te dragen wordt in het OESO-MV duidelijkheid gegeven over de vraag aan wie het heffingsrecht toekomt en welk land een voorkoming voor dubbele belasting moet geven. Een belangrijk onderdeel van deze belastingverdragen is het commentaar van de OESO op deze belastingverdragen (OESO-commentaar). In dit commentaar wordt door de OESO uitgelegd hoe er omgegaan dient te worden met bepaalde situaties.

Aangezien deze scriptie zich richt op de fiscale behandeling van IP en royalty's zal er in dit hoofdstuk slechts aandacht besteed worden aan de artikelen 7, 12 en 13 van het OESO-MV.<sup>161</sup> Alle andere artikelen vallen buiten het bestek van dit onderzoek en zullen alleen – hetgeen expliciet wordt vermeld – worden beschreven indien en voor zover dit bijdraagt aan de beantwoording van de probleemstelling.

### 3.2.1 Artikel 7 OESO-MV

Artikel 7 OESO-MV ziet op de winst uit onderneming en de toewijzing van deze winst uit onderneming. Artikel 7 zegt dat winsten uit een onderneming van een staat slechts belast zijn in die staat, tenzij er een onderneming in de andere staat door middel van een VI wordt gedreven. Het commentaar van de OESO op artikel 7 OESO-MV ziet vooral op de verdeling van winst tussen de onderneming in de ene staat en VI in de andere staat. Met betrekking tot IP en royalty's geeft het OESO-commentaar op artikel 7 OESO-MV niet veel informatie. De OESO stelt wel dat de speciale regelingen, zoals bijvoorbeeld de artikelen 12 en 13 OESO-MV voorgaan op artikel 7 OESO-MV en dat winsten die dus onder die artikelen vallen niet nogmaals onder artikel 7 OESO-MV kunnen vallen.<sup>162</sup>

---

<sup>158</sup> In 1977 werd het model Double Taxation Convention gepubliceerd. De eerste conceptversie verscheen echter al op 1 juli 1958.

<sup>159</sup> OECD (2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing (hierna: OESO-MV), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

<sup>160</sup> Na aanneming van de 2017 update van het OESO-MV door de 'committee on fiscal affairs' op 28 september 2017 is de 2017 update van het OESO-MV ook door de OECD Council aangenomen op 21 november 2017.

<sup>161</sup> Artikel 9 zal in hoofdstuk 4 kort behandeld worden.

<sup>162</sup> Paragrafen 72 tot en met 74 OESO-commentaar artikel 7 OESO-MV.



### 3.2.2 Artikel 12 OESO-MV

Artikel 12 OESO-MV ziet op de grensoverschrijdende behandeling van royalty's. Bij een royaltybetaling kan onderscheid gemaakt worden tussen het land waaruit de royalty afkomstig is (hierna: de bronstaat) en het land waar de royalty wordt ontvangen (hierna: woonstaat). Royaltyinkomsten mogen op basis van het OESO-MV slechts worden belast in de woonstaat mits de ontvanger van de royalty de uiteindelijke gerechtigde tot deze royaltybetaling is.<sup>163</sup> Indien er in de bronstaat of in een andere staat een VI is en deze VI uiteindelijk gerechtigde is tot de royalty dan mag in tegenstelling tot het voorgaande de royalty worden belast in die staat.<sup>164</sup> Voor verdragsdoeleinden wordt onder royalty verstaan:

*“Een vergoeding van welke aard ook voor het gebruik van, of voor het recht op gebruik van, een auteursrecht op een werk op het gebied van letterkunde, kunst of wetenschap – waaronder begrepen bioscoopfilms –, een octrooi, een fabrieks- of handelsmerk, een tekening of model, een plan, een geheim recept of een geheime werkwijze, of voor inlichtingen omtrent ervaringen op het gebied van nijverheid, handel of wetenschap.”<sup>165</sup>*

Indien er wegens een bijzondere verhouding tussen schuldenaar en uiteindelijk gerechtigde of tussen hen beide en een derde, het bedrag van de betaalde royalty's, ongeacht op welke grond, hoger is dan het bedrag dat zonder deze bijzondere verhouding door de schuldenaar en de uiteindelijk gerechtigde zou zijn overeengekomen, zijn de bepalingen van dit artikel slechts op het laatstbedoelde bedrag van toepassing. Oftewel er wordt uitgegaan van de at arm's length prijs. In dat geval blijft het boven de at arm's length prijs uitgaande deel van het betaalde bedrag belastbaar overeenkomstig de wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, met inachtneming van de overige bepalingen van het OESO-MV.<sup>166</sup>

In artikel 12 OESO-MV wordt voor de ontvanger de term 'uiteindelijk gerechtigde' gebruikt. De OESO gebruikt geen afgebakende omschrijving van het begrip uiteindelijk gerechtigde.<sup>167</sup> Voor de vraag of er sprake is van een uiteindelijk gerechtigde zal er dus per situatie bekeken moeten worden of hier sprake van is. Wel geeft de OESO in bepaalde situaties richtlijnen die gehanteerd kunnen worden. Zo hoeft er, indien er sprake is van een vertegenwoordiger of gevolmachtigde, geen voorkoming van dubbele belastingen te worden verleend door de bronstaat aangezien de vertegenwoordiger niet als

---

<sup>163</sup> Artikel 12, lid 1 OESO-MV.

<sup>164</sup> Artikel 12, lid 3 OESO-MV.

<sup>165</sup> Artikel 12, lid 2 OESO-MV. Zoals eerder is opgemerkt sluit artikel 8c Wet VPB aan bij deze definitie.

<sup>166</sup> Artikel 12, lid 4 OESO-MV.

<sup>167</sup> Paragraaf 4 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's wordt gezien door de woonstaat en er derhalve geen dubbele belasting kan ontstaan.<sup>168</sup> In het geval er sprake is van een doorstroomvennootschap zal het eveneens in strijd met doel en strekking van het OESO-MV zijn indien de bronstaat een voorkoming van dubbele belasting verleent, aangezien de doorstroomvennootschap slechts als een doorgeefluik voor een andere vennootschap die deze royalty's ontvangt fungeert.<sup>169</sup> Om te kunnen spreken van een uiteindelijk gerechtigde zal de ontvanger van de royalty's daadwerkelijk moeten kunnen beschikken over de ontvangen royalty's en geen contractuele of wettelijke verplichting hebben om de ontvangen royalty's door te betalen.<sup>170</sup> Indien de ontvanger de uiteindelijk gerechtigde is tot de royalty's betekent dit echter niet direct dat zij van de verdragsvoordelen kan genieten. Zo hoeft er in het geval van verdragsmisbruik geen verrekening te worden gegeven door de bronstaat.<sup>171</sup> De OESO beveelt ook aan om een antimisbruikbepaling in belastingverdragen op te nemen om zo dit verdragsmisbruik te voorkomen.<sup>172</sup> Hierbij kan nog opgemerkt worden dat door het MLI en de hierin opgenomen PPT alle door Nederland afgesloten belastingverdragen binnenkort van een algemene antimisbruikbepaling zijn voorzien.

In gevallen waarin royalty's worden toegewezen aan een VI dient de VI allereerst een onderneming te drijven en moeten de rechten waarvoor de royalty's betaald worden hiernaast ook effectief gelinkt kunnen worden aan deze VI door middel van het economische eigendom van deze rechten door de VI.<sup>173</sup>

In het commentaar op artikel 12, lid 2 OESO-MV worden de relevante definities van een royalty uitgebreid beschreven. Het is van belang dat de definitie van een vergoeding in de zin van artikel 12 OESO-MV bekend is. Voor verdragsdoeleinden wordt als vergoeding gezien: een vergoeding voor het gebruik van, of recht op het gebruik van de soorten IP zoals genoemd in artikel 12, lid 2 OESO-MV. Hierbij maakt het niet uit of deze soorten IP zijn geregistreerd in een openbaar register. Naast de vergoeding voor de licentie wordt ook een schadevergoeding of boete voor het oneigenlijk gebruik maken van het IP onder artikel 12 OESO-MV gebracht.<sup>174</sup> Er wordt een onderscheid gemaakt tussen het afgeven van een licentie (het gebruikmaken van) IP en de verkoop van IP. Slechts betalingen voor het gebruik van IP zullen onder artikel 12 OESO-MV vallen, de overdracht van IP valt onder artikel 7

---

<sup>168</sup> Paragraaf 4.1 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

<sup>169</sup> Paragraaf 4.2 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

<sup>170</sup> Paragraaf 4.3 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

<sup>171</sup> Paragraaf 4.4 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

<sup>172</sup> Voor meer informatie over de aanpak van verdragsmisbruik kan de geïnteresseerde lezer BEPS-actie 6 lezen.

<sup>173</sup> Paragraaf 21 en 21.1 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

<sup>174</sup> Paragraaf 8 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

of artikel 13 OESO-MV.<sup>175</sup> Leaseactiviteiten vallen niet onder artikel 12 OESO-MV, maar onder artikel 7 OESO-MV. Hoewel leaseactiviteiten tot het OESO-MV 1977 wel onder artikel 12 OESO-MV vielen is dit aangepast aangezien leaseactiviteiten, gezien de aard van het inkomen, geen royalty's zijn (er is sprake van een dienst en niet van een overgang van kennis).<sup>176</sup> Enkele bijzondere leaseactiviteiten zoals het gebruik van satellieten (transponder leasing), inkomsten uit roaming en radiofrequenties vallen ook niet onder artikel 12 OESO-MV aangezien er hier ook sprake is van een dienst en niet van een recht dat overgaat en waar gebruik van kan worden gemaakt.<sup>177</sup> Er dient goed gelet te worden op het verschil tussen diensten en royalty's. Vergoedingen die niet voor het gebruik van, of recht op gebruik van, IP zijn kunnen niet onder artikel 12 OESO-MV vallen. Exclusieve rechten, zoals bijvoorbeeld het exclusieve recht op de verkoop van een bepaald kledingmerk, een bepaalde film of andere goederen, kunnen niet onder artikel 12 OESO-MV vallen aangezien er geen beschikking is over het IP, maar slechts over het product dat is voortgekomen uit het IP.<sup>178</sup>

Een bijzondere vorm van royalty's is de betaling voor 'know-how', oftewel voor kennis. De OESO gebruikt als definitie van know-how:

*"Vergoedingen voor informatie betreffende industriële, commerciële of wetenschappelijke ervaring."*<sup>179</sup>

Het moet gaan om de overdracht van deze ervaring en de beschikking over deze ervaringen door de afnemer. Indien de partij die de know-how levert namelijk slechts een opdracht uitvoert en geen kennis overdraagt dan zal er wederom sprake zijn van de levering van een dienst en zal deze dus niet onder artikel 12 OESO-MV gebracht mogen worden.<sup>180</sup>

Naast de gevallen waarbij er sprake is van of een dienst of de levering van know-how is het ook goed mogelijk dat in de praktijk er een samenloop tussen deze twee leveringen bestaat. Er kan immers een franchisecontract zijn waarbij er naast de levering van know-how er ook technische assistentie en hulp wordt geboden. In deze gevallen is het van belang dat er binnen het contract en binnen de prijs

---

<sup>175</sup> Paragraaf 8.2 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

<sup>176</sup> Paragraaf 9 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

<sup>177</sup> Paragraaf 9.1 tot en met 9.3 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

<sup>178</sup> Paragraaf 10.1 en 10.2 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

<sup>179</sup> Paragraaf 11 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

<sup>180</sup> In paragraaf 11.3 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV geeft de OESO enkele criteria die van belang zijn bij het beoordeling of er sprake is van een dienst of van know-how. In paragraaf 11.4 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV worden tevens nog voorbeelden gegeven van diensten die buiten het know-how concept vallen.

een duidelijke uitsplitsing gemaakt wordt van wat nu de dienst is en wat nu de prijs voor de know-how is.<sup>181</sup>

In het bijzonder wordt er nog aandacht besteed aan de behandeling van computerprogramma's en computersoftware onder artikel 12 OESO-MV. Er kan een onderscheid gemaakt worden tussen het programma – waar het IP in is verwerkt – en de datadrager waarin het programma is verwerkt. Bij de overdracht van software is tevens extra aandacht vereist. Er kan namelijk een volledige overdracht van de software zijn, maar er kan ook sprake zijn van de overdracht van enkele regels code of een overdracht waarbij de afnemer onderworpen is aan een groot aantal restricties.<sup>182</sup> Van belang is dat er bij de overgang sprake moet zijn van een inbreuk op het auteursrecht indien er geen licentie was afgegeven.<sup>183</sup> In gevallen waarbij er slechts sprake is van de aankoop van een programma om deze te kunnen gebruiken en niet om deze te kunnen aanpassen of verbeteren kan niet gesproken worden over een royalty en de vergoeding hiervoor zal dus niet onder artikel 12 OESO-MV, maar onder artikel 7 OESO-MV vallen.<sup>184</sup> Net zoals bij de levering van andere soorten IP zal de verkoop van software of de verkoop van een programma niet onder artikel 12 OESO-MV vallen. Artikel 12 OESO-MV ziet slechts op het gebruik van IP en niet op de verkoop van het IP. Uiteraard zal het afhankelijk zijn van feiten en omstandigheden of er daadwerkelijk een verkoop is, maar de hoofdregel is dat indien er een recht of een IP definitief overgaat op een ander dan zal de vergoeding hierop niet onder artikel 12 OESO-MV vallen.<sup>185</sup>

Een aantal landen behoudt zich tevens het recht voor om een bronstaatheffing toe te passen op uitgaande royalty's. Hoewel het OESO-MV in artikel 12, lid 1 geen bronheffing kent zijn er toch verschillende landen die dit willen en zich daarom het recht voorbehouden om deze heffing in bilaterale verdragsonderhandelingen op te nemen.<sup>186</sup>

### 3.2.3 Artikel 13 OESO-MV

Artikel 13 OESO-MV ziet op het belasten van vermogenswinsten bij de verkoop van bijvoorbeeld onroerend goed, aandelen of zoals in deze paragraaf besproken wordt, IP. In de tekst van artikel 13 OESO-MV is de verkoop van IP niet expliciet opgenomen, zoals wel is gedaan met onroerend goed. In

---

<sup>181</sup> Paragraaf 11.6 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

<sup>182</sup> Paragraaf 12 tot en met 12.2 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

<sup>183</sup> Paragraaf 13.1 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

<sup>184</sup> Paragraaf 14 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

<sup>185</sup> Paragraaf 15 en 16 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

<sup>186</sup> Paragraaf 33 tot en met 38 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV. Zie ook Position of non-member countries paragraaf 3 en 4 OESO-commentaar artikel 12 OESO-MV.

artikel 13, lid 5 OESO-MV is een restbepaling opgenomen die zegt dat de verkoop van alle soorten activa die niet genoemd zijn in lid 1 tot en met lid 4 van artikel 13 OESO-MV belast worden in de staat waar de verkoper inwoner is.<sup>187</sup> Gezien het feit dat IP gezien wordt als een activum (hoewel het activum wellicht op basis van accountancybegrippen niet op de balans te zien is) zal de verkoop van IP ook onder artikel 13 OESO-MV kunnen vallen. Tussen artikel 13 en artikel 7 OESO-MV zit een zekere interactie, aangezien IP mogelijk onder beide artikelen kan vallen. De verkoop van activa dient te worden belast in de staat waar dit activa in het bezit is, dan wel in het geval van onroerend goed, waar het activum is gelegen.<sup>188</sup> Hoewel er geen voorrangsregel is opgenomen hiervoor zal de winst die gemaakt wordt met de verkoop van IP onder artikel 7 OESO-MV vallen. Er kan hierbij ook worden opgemerkt dat de verkoopwinst van IP zowel onder artikel 7 OESO-MV als onder artikel 13 OESO-MV in hetzelfde land belast is.

### 3.3 Royalty's en vermogenswinsten in de EU

Het secundaire EU-recht bestaat uit de verordeningen, richtlijnen en mededelingen of aanbevelingen. Er zijn tot op heden nog geen verordeningen aangenomen die van invloed zijn op de directe belastingen. Richtlijnen zijn er daarentegen genoeg. Zo is er voor de directe belastingen onder andere de moeder-dochterrichtlijn, de fusierichtlijn, de interest- en royaltyrichtlijn en de ATAD-richtlijnen. De interest- en royaltyrichtlijn (IR-richtlijn) wordt in dit hoofdstuk besproken.

#### 3.3.1 De interest- en royaltyrichtlijn

De IR-richtlijn is op 26 juni 2003 in werking getreden.<sup>189</sup> In de IR-richtlijn zijn regels opgenomen die zien op het afschaffen van bronbelasting op interest en royalty's binnen de EU.<sup>190</sup> Het invoeren van de IR-richtlijn is te zien als een vorm van positieve integratie. Met het invoeren van de IR-richtlijn zal juridische dubbele belasting voorkomen moeten worden en worden administratieve- en kasstroomnadelen verminderd.<sup>191</sup>

In artikel 1, lid 1 IR-richtlijn is dit als volgt neergelegd:

*“Uitkeringen van interest of royalty's die ontstaan in een lidstaat, worden vrijgesteld van alle belastingen in die bronstaat (door inhouding dan wel door aanslag), op voorwaarde dat een*

---

<sup>187</sup> Artikel 13, lid 5 OESO-MV juncto paragraaf 29 OESO-commentaar artikel 13 OESO-MV.

<sup>188</sup> Paragraaf 4 tot en met 9 OESO-commentaar artikel 13 OESO-MV.

<sup>189</sup> Richtlijn van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (2003/49/EC). Laatst gewijzigd met ingang van 1 juli 2013.

<sup>190</sup> In het vervolg zal alleen nog maar over royalty's gesproken worden en niet meer over interest.

<sup>191</sup> B.J.M. Terra en P.J. Wattel, “European Tax Law”, Kluwer 2012, hoofdstuk 12, paragraaf 1, p.388.

*onderneming van een andere lidstaat, of een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting van een onderneming van een lidstaat, de uiteindelijk gerechtigde tot de interest of de royalty's is."*

In het zevende lid is vervolgens bepaald dat het bovenstaande slechts van toepassing is indien er sprake is van een transactie tussen verbonden ondernemingen.<sup>192</sup> Op basis van de IR-richtlijn valt onder royalty's:

*"vergoedingen van welke aard dan ook voor het gebruik van, of voor het recht van gebruikt van, een auteursrecht op een werk op het gebied van letterkunde, kunst of wetenschap – daaronder begrepen bioscoopfilms en software –, van een octrooi, een fabrieks- of handelsmerk, een tekening of model, een plan, een geheim recept of een geheime werkwijze, of voor inlichtingen omtrent ervaringen op het gebied van nijverheid, handel of wetenschap; vergoedingen voor het gebruik van of voor het recht van gebruik van industriële, commerciële of wetenschappelijke uitrusting worden als royalty's aangemerkt."*<sup>193</sup>

De IR-richtlijn ziet alleen op de vermindering van bronbelasting bij ondernemingen die zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting.<sup>194</sup> Ook is de IR-richtlijn als hoofdregel slechts van toepassing indien de ontvangende entiteit een BV of NV is.<sup>195</sup> Om misbruik te voorkomen is in de IR-richtlijn een aantal bepalingen opgenomen. Zo ziet artikel 4 van de IR-richtlijn erop dat uitkeringen die niet als interest of royalty's zijn aan te merken worden uitgesloten van de voordelen die de IR-richtlijn normaliter toekent. Ook indien het bedrag van de royalty hoger is dan tussen onafhankelijke derden (zakelijk) zou zijn overeengekomen is de IR-richtlijn slechts van toepassing op dit zakelijke bedrag.<sup>196</sup> In artikel 5 IR-richtlijn is opgenomen dat de richtlijn geen beletsel vormt voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke voorschriften ter bestrijding van fraude en misbruik.<sup>197</sup> Een lidstaat kan de voordelen van de IR-richtlijn eveneens ontzeggen indien een transactie is uitgevoerd met als voornaamste beweegreden of een van de voornaamste beweegredenen belastingfraude, belastingontwijking of misbruik.<sup>198</sup>

---

<sup>192</sup> In artikel 3, onderdeel b IR-richtlijn staat de definitie van een verbonden onderneming opgenomen.

<sup>193</sup> Artikel 2, lid 2 IR-richtlijn. Merk op dat deze definitie vrijwel identiek is aan de definitie van een royalty zoals deze is neergelegd in artikel 12, lid 2 OESO-MV.

<sup>194</sup> Artikel 3, onderdeel a IR-richtlijn.

<sup>195</sup> Artikel 3, onderdeel a IR-richtlijn juncto bijlage "Lijst van ondernemingen" IR-richtlijn. Het bespreken van de problematiek en kritiek in de literatuur op de summier definitie van wat een onderneming en verbonden onderneming is valt buiten de reikwijdte van deze scriptie.

<sup>196</sup> Artikel 4, lid 2 IR-richtlijn.

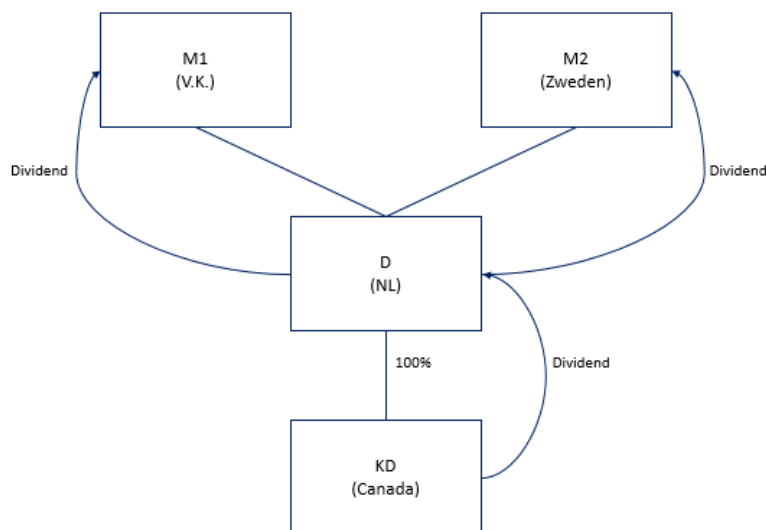
<sup>197</sup> Artikel 5, lid 1 IR-richtlijn.

<sup>198</sup> Artikel 5, lid 2 IR-richtlijn.

### 3.4 Royalty's en vermogenswinst op IP in de literatuur

Eén van de belangrijkste, zo niet het belangrijkste onderwerp bij royalty's is het begrip 'uiteindelijk gerechtigde'. De IR-richtlijn, artikel 12 OESO-MV en artikel 8c Wet VPB maken, direct of indirect, een inbreuk op de hoofdregel (verstrekken van een voordeel) indien een royalty niet betaald wordt aan of ontvangen door de uiteindelijk gerechtigde tot deze inkomsten. Dat een voordeel geweigerd wordt indien de ontvanger van de royalty niet de uiteindelijk gerechtigde is, is logisch, echter waar ligt nu precies de grens tussen het wel zijn van de uiteindelijk gerechtigde en het niet zijn van de uiteindelijk gerechtigde?

Over het begrip uiteindelijk gerechtigde zijn verschillende arresten geweest. Zo zijn er ten eerste de arresten Prévost en Indofood. In het arrest Prévost<sup>199</sup> gaat het om een Nederlandse houdstermaatschappij met een dochtermaatschappij in Canada en twee moedermaatschappijen (Verenigd Koninkrijk en Zweden). Vanuit Canada werd een dividend uitgekeerd aan Nederland, waarbij de Nederlandse BV dit dividend weer uitkeerde naar haar aandeelhouders. Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven:

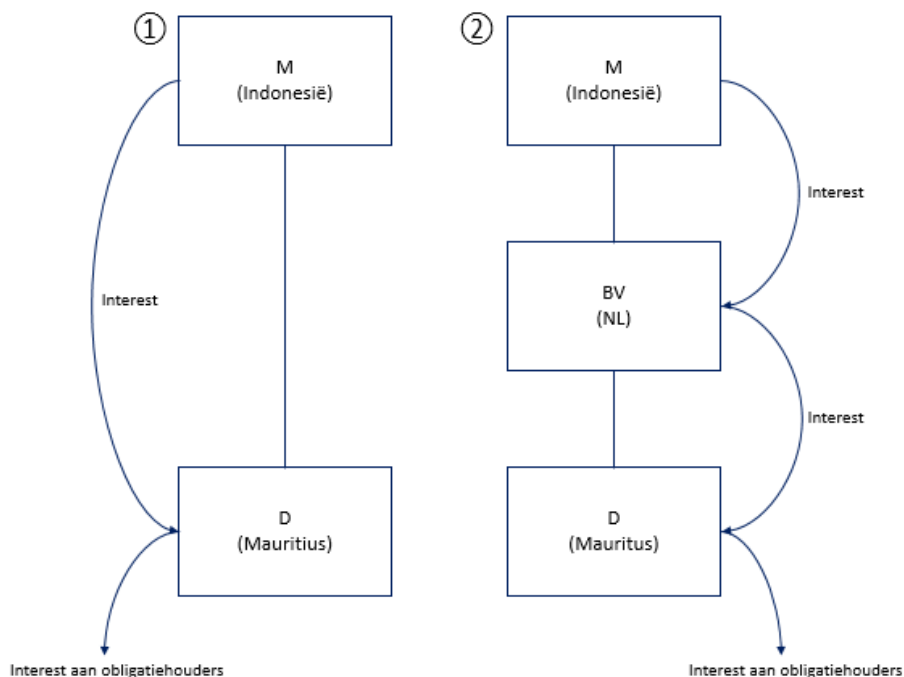


De inspecteur in Canada stelde dat de Nederlandse dochter niet als uiteindelijk gerechtigde kon worden aangemerkt aangezien het volgens hem een doorstroomlichaam betrof. De Nederlandse dochtermaatschappij zou alleen in de structuur zijn geplaatst vanwege de verlaging van de bronbelasting (10% naar 5%) De dochter had op basis van de aandeelhoudersovereenkomst tussen beide moedermaatschappijen de verplichting om 80% van het dividend na aftrek van kosten en belastingen door uit te delen. Uiteindelijk oordeelde de rechter in deze zaak dat de dochter de

<sup>199</sup> Tax Court of Canada, 22 april 2008, nr. 2008 TCC 231 & Federal Court of Appeal 26 februari 2009, nr. 2009 FCA 57.

dividenden voor eigen gebruik en genot ontving, hierbij het risico met betrekking tot deze dividenden draagt, de controle over de dividenden heeft en dus de uiteindelijk gerechtigde is. Mijns inziens een logische uitspraak gezien het feit dat de aandeelhoudersovereenkomst tussen de moedermaatschappijen is gesloten en de dochter hierbij niet betrokken is of überhaupt in de gelegenheid is om hier invloed op uit te oefenen. Belangrijk was ook dat er sprake was van een uitkering van de ontvangen dividenden na aftrek van kosten. De dochter kan geconfronteerd worden met hoge kosten en hierdoor geen winst meer hebben om door uit te delen.

Bij het arrest Indofood<sup>200</sup> werd een dochtermaatschappij op Mauritius opgericht die obligaties verstrekte en het kapitaal dat werd opgehaald in zijn geheel doorleende aan de moedermaatschappij. De moedermaatschappij stond volledig garant voor de verplichtingen van de dochter. Op deze manier werd de bronbelasting op interest verlaagd van 20% naar 10%. Toen het verdrag met Mauritius werd opgezegd werd een Nederlandse vennootschap tussen Mauritius en Indonesië geschakeld om zo alsnog een vermindering van bronbelasting te behalen.



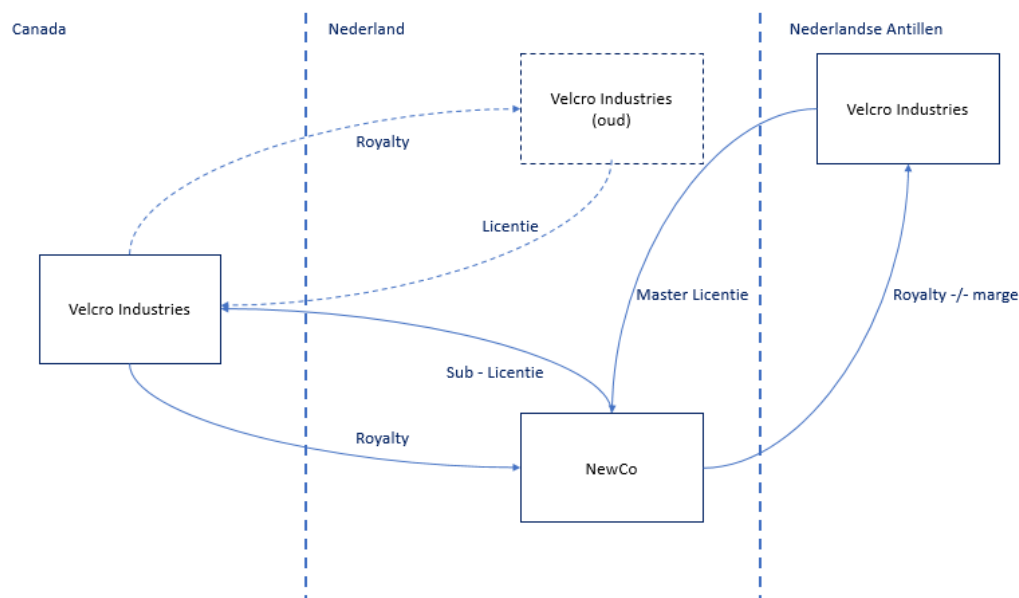
De Engels rechter oordeelde in dit arrest dat het begrip uiteindelijk gerechtigde een internationale fiscale definitie is. In dit geval was de opgezette structuur in strijd met het begrip uiteindelijk gerechtigde, aangezien de Nederlandse dochter niet kon beschikken over de ontvangen interest en een juridische doorbetalingsverplichting had. Er was dus geen controle over de ontvangen interest. Uiteraard verdient het hierbij vermelding dat het gaat om twee nationale rechtszaken (Canada en het

<sup>200</sup> Federal Court of Appeal 2 maart 2006, nr. [2006] EWCA Civ 158.



Verenigd Koninkrijk) en dat deze zaken dan ook niet direct toepasbaar zijn op het algemene internationale belastingrecht en op andere nationale belastingrechtzaken.

Een ander belangrijk arrest is het arrest Velcro.<sup>201</sup> In dit arrest ging het om het in Nederland gevestigde Velcro Industries BV, welke een licentie aan haar Canadese groepsmaatschappij had verstrekt. Vanuit Canada werden royalty's betaald voor het gebruik van de licentie. Over deze royalty's werd geen bronbelasting ingehouden op grond van het verdrag tussen Nederland en Canada. In 1995 werd de feitelijk leiding van Velcro Industries naar de Nederlandse Antillen verplaatst. Om niet geconfronteerd te worden met bronbelasting gaf Velcro Industries een Masterlicentie af aan haar nieuw opgerichte dochter (NewCo), welke een sublicentie afgaf aan Velcro Canada (zie structuur hieronder). Op grond van de licentie diende de NewCo haar ontvangen royalty's door te betalen naar de Nederlandse Antillen na aftrek van een marge.



De vraag bij de Canadese rechter was of Canada wel een verdragsvoordeel, zijnde een lager tarief voor de bronbelasting, moest toekennen. Uit de feiten blijkt dat NewCo naast de licentie ook houdster was van verschillende andere maatschappijen en financieringsactiviteiten had. De Canadese rechter oordeelde op grond van vier verschillende criteria, zijnde eigendom, gebruik, risico en controle, dat NewCo aan te merken was als uiteindelijk gerechtigde.

Concluderend kan mijns inziens uit deze drie arresten opgemaakt worden dat de ontvangende entiteit uiteindelijk gerechtigde is tot deze inkomsten indien zij (i) een risico loopt met betrekking tot

<sup>201</sup> Tax Court (Canada), Velcro Canada Inc./Her Majesty the Queen, 24 februari 2012, 2012 TCC 57.

de ontvangen inkomsten, (ii) geen contractuele of juridische doorbetalingsverplichting heeft, (iii) vrije beschikking heeft over de ontvangen middelen (eigendom) en (iv) zelf kan bepalen wat zij met de ontvangen middelen doet (controle).

In de literatuur omtrent het begrip uiteindelijk gerechtigde komen deze criteria ook veelvuldig voor. Zo schrijft Munting in dit kader over de Prévost zaak dat de Canadese rechter een sterke juridische benadering koos en dat het arrest werd gewezen door een fiscale rechter, in tegenstelling tot bij het arrest Indofood waar een civiele rechter zijn oordeel uitsprak.<sup>202</sup> In zijn artikel gaat Munting verder in op de Velcro zaak en concludeert dat, om aangemerkt te kunnen worden als uiteindelijk gerechtigde, het nodig is dat inkomsten niet direct – en in dezelfde vorm – worden doorgegeven, maar eerst risicodragend dienen neer te slaan in een vennootschap zodat eventuele schuldeisers zich hierop kunnen verhalen. In een vervolg op dit artikel schrijft Munting samen met Huisman dat het begrip beneficial owner als gevolg van het OESO-commentaar moet worden uitgelegd als zijnde dat alleen een agent, nominee en conduit niet kwalificeren als beneficial owner. Dit omdat deze personen niet het volledige recht en de volledige vrijheid hebben om de ontvangen gelden aan te wenden.<sup>203</sup>

Ook voor wat betreft artikel 8c Wet VPB en het begrip uiteindelijk gerechtigde valt wat te zeggen. Rompen schrijft hierover, als reactie op een eerder artikel van Munting<sup>204</sup>, dat de vraag wie uiteindelijk gerechtigde is niet beantwoord kan worden aan de hand van artikel 8c Wet VPB aangezien deze geen verband houdt met dit begrip.<sup>205</sup> In een naschrift op dit artikel stelt Munting dat Rompen strikt juridisch genomen helemaal gelijk heeft. Materieel gezien heeft Rompen, aldus Munting, geen gelijk. Artikel 8c beoogt regels te geven onder welke voorwaarden rente en royalty's tot de Nederlandse grondslag behoren. Materieel gezien hangt dit dus samen met het begrip uiteindelijk gerechtigde. Dit lijkt mij een conclusie die logisch is, ook gezien doel en strekking van artikel 8c Wet VPB.

In de IR-richtlijn wordt expliciet gesproken over de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty. Voor de vraag wie uiteindelijk gerechtigde is biedt de IR-richtlijn zelf weinig houvast. In artikel 1, lid 4 IR-richtlijn staat:

---

<sup>202</sup> W.R. Munting, 'Beneficial Ownership: handle with care', WFR 2012/1064.

<sup>203</sup> W.R. Munting en R. huisman, 'Beneficial Ownership: handle with care' Update naar aanleiding van het gewijzigde OESO-voorstel, WFR 2013/219.

<sup>204</sup> W.R. Munting, "Indofood: een steen in de vijver of een storm in een glas water", WFR 2008/1343.

<sup>205</sup> J.W. Rompen, 'Indofood, de uiteindelijke gerechtigde en art. 8c Wet VPB 1969', WFR 2009/274.

*“Een onderneming van een lidstaat wordt alleen als uiteindelijk gerechtigde tot de royalty behandeld indien zij de betrokken uitkeringen te eigen gunste ontvangt en niet als bemiddelende instantie, bijvoorbeeld als tussenpersoon, trustee of gemachtigde van een derde.”*

De reden achter invoering van deze bepaling is gelegen in het voorkomen van misbruik. Door het tussenschuiven van bijvoorbeeld een doorstroomvennootschap kunnen de voordelen van de IR-richtlijn genoten worden terwijl deze niet genoten zouden worden indien de betaling direct aan de uiteindelijk gerechtigde was betaald.

Door het invoegen van het begrip ‘uiteindelijk gerechtigde’ is dit begrip een communautair begrip geworden en kan deze dus getoetst worden door het HvJ. Gezien de summiere uitleg van het begrip uiteindelijk gerechtigde in de IR-richtlijn is het de vraag of dit begrip gelijk is aan begrip uiteindelijk gerechtigde zoals deze in de Nederlandse rechtspraak is ingevuld<sup>206</sup>, zoals deze door de OESO is gedefinieerd of dat de EU een eigen definitie van het begrip uiteindelijk gerechtigde kent.

Het heeft dertien jaar mogen duren voordat er eindelijk vragen werden gesteld aan het HvJ over de uitleg van het begrip uiteindelijk gerechtigde in de IR-richtlijn. In februari 2016 zijn er vanuit Denemarken in drie zaken over de uitleg van de IR-richtlijn prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ.<sup>207</sup> In de zaken gaat het om de vraag of het begrip uiteindelijk gerechtigde van artikel 1, lid 1 juncto artikel 1, lid 4 IR-richtlijn dient te worden uitgelegd met het overeenkomstige begrip in artikel 11 van het OESO-modelverdrag.<sup>208</sup>

Hoewel deze zaken gaan over de uitleg van het begrip uiteindelijk gerechtigde bij een interestbetaling, zal de uitkomst eveneens interessant zijn voor het begrip uiteindelijk gerechtigde voor royalty's. In het OESO-MV en OESO-commentaar op artikel 11 en 12 OESO-MV zit vrijwel geen verschil in het begrip uiteindelijk gerechtigde voor royalty's en interest en de uitleg hiervan. Hoewel het uiteraard niet met zekerheid te zeggen is dat er bij de uitleg van het begrip uiteindelijk gerechtigde voor royalty's en interest een verschil in interpretatie kan ontstaan is het mijns inziens

---

<sup>206</sup> De Nederlandse rechtspraak ziet op dividenden en uiteindelijk gerechtigde. HR 6 april 1994, nr. 26 638, BNB 1994/217, ‘marketmaker-arrest’; HR 21 februari 2001, nr. 35 415, BNB 2001/196. In Nederland zorgde het Marketmaker-arrest voor veel opschudding. In dit arrest oordeelde de Hoge Raad dat indien belanghebbende vrijelijk beschikt over de dividendbewijzen, dat hij aangemerkt dient te worden als uiteindelijk gerechtigde.

<sup>207</sup> EU arrestnummers bij het HvJ: C-115/16, C-118/16 en C-119/16. Later is hier ook nog C-299/16 bijgekomen. Tevens zijn er ook nog twee zaken met betrekking tot de moeder-dochterrichtlijn en het begrip uiteindelijk gerechtigde met de nummers C-116/16 en C-117/16.

<sup>208</sup> In beginsel wordt verwezen naar het verdrag van 1977, maar in de volgende prejudiciële vraag wordt gevraagd of het nieuwe OESO-commentaar in aanmerking genomen dient te worden.

zeer onwaarschijnlijk dat dit zo is gezien de grote mate van gelijkheid tussen het begrip uiteindelijk gerechtigde in het OESO-MV. Helaas is er tot op heden door zowel het HvJ als de A-G van het HvJ nog geen conclusie genomen dan wel een uitspraak gedaan over deze zaken. Mijns inziens dient het HvJ de uitleg van het begrip uiteindelijk gerechtigde zoals deze in het OESO-MV en OESO-commentaar staat te volgen. Dit gezien de overeenstemming die de IR-richtlijn reeds heeft met het OESO-MV en het OESO-commentaar.<sup>209</sup> Ook zal het mijns inziens nadelig zijn indien de EU een strengere definitie van uiteindelijk gerechtigde hanteert dan in het OESO-MV. Hierdoor zullen Europese bedrijven minder snel verdragsvoordelen kunnen claimen, deze moeten immers voldoen aan het EU-recht, en hierdoor wordt de concurrentiepositie van de Europese bedrijven ten opzichte van de rest van de wereld slechter. Indien het HvJ het begrip uiteindelijk gerechtigde heeft uitgelegd dient deze mijns inziens ook in de Nederlandse Wet VPB (en de Wet op de Dividendbelasting 1965) te worden geïmplementeerd. Hoewel Nederland uiteraard niet verplicht is de rechtspraak van het HvJ in haar wet te implementeren (het is immers geen richtlijn of verordening), dient de wetgeving wel in lijn te zijn met de uitleg van het HvJ. Afgezien van in de dividendbelasting kent Nederland momenteel geen verwijzing naar het begrip uiteindelijk gerechtigde. Mijns inziens dient de Nederlandse wet dit wel te kennen en zal de wetgever er wellicht goed aan doen om dit te implementeren in de nieuwe regelgeving voor een bronbelasting op royalty's, rente en dividenden.<sup>210</sup>

### Bronbelasting op royalty's

Zoals eerder in deze scriptie al is genoemd is de Wetgever voornemens om een bronbelasting op royalty's in te voeren, althans bestaat er een voornemen in het regeerakkoord.

Dit betekent dat belastingplichtigen in Nederland op korte termijn, indien aan de voorwaarden voor heffing van deze bronbelasting wordt voldaan, geconfronteerd zullen worden met een bronbelasting op uitgaande renten, royalty's en dividenden. Als de plannen uit het regeerakkoord gestand worden gedaan, zou deze bronbelasting moeten tegengaan dat brievenbusfirma's zonder reële substance zich in Nederland vestigen om zo gebruik te kunnen maken van verdragsvoordelen. Het invoeren van deze bronbelasting is in mijn optiek een goed voornemen zolang de regeling maar niet verder gaat dan nodig is. Het is onwenselijk dat bedrijven Nederland gebruiken om belasting te ontgaan. Het invoeren van de bronbelasting op royalty's zal naast een afschrikkende werking voor bedrijven ook

---

<sup>209</sup> Dit is onder andere terug te vinden in gelijkenis tussen het begrip royalty's in de IR-richtlijn en het OESO-MV, maar ook in de term "bijzondere verhouding" van artikel 4, lid 2 IR-richtlijn, welke ook in artikel 12, lid 4 OESO-MV terugkomt.

<sup>210</sup> Zie hierna voor een verdere uitwerking.

laten zien dat Nederland haar best doet om belastingontwijking niet te faciliteren. Hoewel het wetsvoorstel voor de bronbelasting op royalty's nog niet is gepubliceerd, dient deze naar mijn mening in ieder geval de landen die op de zwarte lijst van de EU staan te bevatten.<sup>211</sup> Gezien het doel van de regeling, namelijk het tegengaan van het gebruik van Nederland als doorstroomland en het tegengaan van misbruik van belastingverdragen, lijkt het mij wenselijk dat de regeling voorziet in een verwijzing naar het begrip uiteindelijk gerechtigde en dat bedrijven die Nederland gebruiken als brievenbus geconfronteerd worden met een bronheffing indien zij niet de uiteindelijk gerechtigde zijn tot deze voordelen. De regelgeving dient wel te voorzien in een tegenbewijsregeling, waarbij belastingplichtige aan kan tonen dat zij wel uiteindelijk gerechtigde is of dat de daadwerkelijke uiteindelijk gerechtigde onderworpen is aan een naar Nederlandse maatstaven reële heffing. Met de tegenbewijsregeling kan dan ook aangetoond worden dat uitkeringen aan een entiteit gevestigd in een land dat op de zwarte lijst van de EU staat ook onderworpen is aan een naar Nederlandse maatstaven reële heffing.

Kijkend naar de belastingverdragen die Nederland heeft gesloten en de landen die op de zwarte lijst van de EU staan kan wel geconcludeerd worden dat er voor een aantal van de landen die op deze lijst staan sprake kan zijn van treaty override.<sup>212</sup> Indien Nederland een belastingverdrag heeft afgesloten waarin zij beperkt wordt bij het heffen van een bronbelasting, maar dit toch wil doen, kan gesteld worden dat dit in strijd is met de goede verdragstrouw en tevens met het belastingverdrag zelf. Op basis van de I&R-richtlijn zal het in beginsel niet mogelijk zijn om een bronbelasting te heffen op royaltybetalingen in een EU situatie. Hierbij kan nog wel beargumenteerd worden dat er sprake is van een antimisbruikbepaling, wat op grond van artikel 5 IR-richtlijn is toegestaan.

### 3.5 Conclusie

De voordelen uit IP bestaan veelal uit royalty's die betaald worden voor het gebruik van dit IP. Deze royalty's kunnen opgedeeld worden in inkomende en uitgaande royalty's. Inkomende royalty's zullen belast worden en uitgaande royalty's zijn aftrekbaar van de winst. Op deze hoofdregel is een uitzondering gemaakt in artikel 8c Wet VPB indien de onderneming die licentieactiviteiten verricht geen reële risico's loopt. Artikel 8c Wet VPB is niet van toepassing indien de onderneming wel reële risico's loopt, dit is het geval indien de onderneming een eigen vermogen heeft van minimaal 50% van de jaarlijks ontvangen royalty's of € 2 miljoen. Indien een onderneming IP verkoopt dan zal de

---

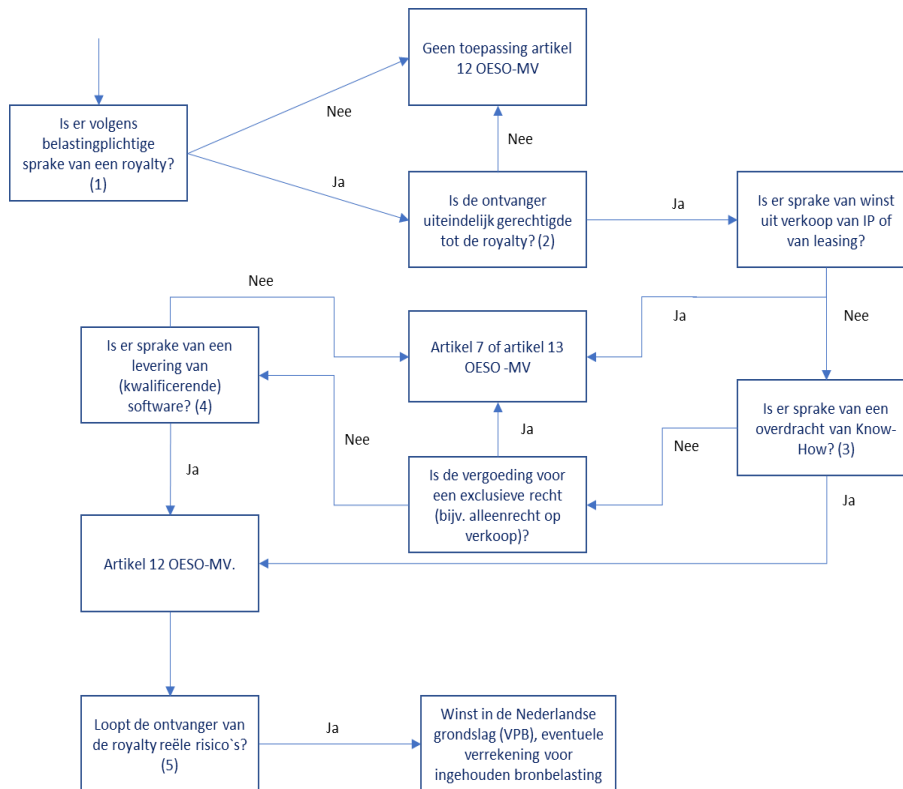
<sup>211</sup> Op deze lijst staan: Amerikaans-Samoa, Bahrein, Guam, Marshalleilanden, Namibië, Palau, Saint Lucia, Samoa en Trinidad en Tobago. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tax-common-eu-list\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en). Overzicht actueel tot en met de laatste update van 23 januari 2018.

<sup>212</sup> Nederland heft een belastingverdrag afgesloten met Bahrein, Barbados, Korea, Panama en de Verenigde Arabische Emiraten. Deze verdragen voorzien allen in een bepaling voor royalty's op grond waarvan Nederland geen 15% bronheffing zou mogen heffen.

opbrengst die hiermee behaald wordt tot de winst behoren en belast zijn, eventueel onder het lagere tarief van de innovatiebox. Bij aankoop moet het IP geactiveerd worden op de balans en kan hierover afgeschreven worden, mits het een slijtend IP.

Transacties waarbij IP betrokken is zullen door globalisering steeds vaker grensoverschrijdend zijn. Het OESO-MV speelt dan een belangrijke rol om de juridische dubbele belasting te voorkomen en om zekerheid te bieden voor ondernemingen. Allereerst is er artikel 7 OESO-MV dat zegt dat winsten belast mogen worden in de staat waar de onderneming is gevestigd, tenzij er sprake is van een VI. Prevalerend boven artikel 7 zijn de artikelen 12 en 13 OESO-MV. Opbrengsten die reeds onder artikel 12 en 13 OESO-MV zijn gevallen kunnen niet nogmaals onder artikel 7 OESO-MV vallen. Artikel 12 OESO ziet op de behandeling van royalty's onder de belastingverdragen. Hierbij dient er een goed onderscheid te worden gemaakt tussen een daadwerkelijke royalty en een dienst. Van een royalty is sprake indien er kennis overgaat op de ander. Van een dienst is slechts sprake indien er gebruik wordt gemaakt van IP, maar er geen beschikking over het IP is.

Een royalty is mag slechts belast worden in het land waar de onderneming is gevestigd die de royalty ontvangt. Niettemin behouden sommige landen zich het recht voor om ook een uitgaande royalty te belasten. Ook verkoop van IP zal niet onder artikel 12 OESO-MV vallen. Royalty's worden betaald voor het recht op gebruik van IP, niet voor het kopen van het IP zelf. De koop van IP valt onder artikel 7 OESO-MV of anders onder artikel 13 OESO-MV. In het volgende stroomschema heb ik weergegeven welke vragen beantwoordt moeten worden om te kijken of een vergoeding onder artikel 12 OESO-MV valt of dat deze onder een ander artikel van het OESO-MV valt.



1. Een vergoeding van welke aard ook voor het gebruik van, of voor het recht op gebruik van, een auteursrecht op een werk op het gebied van letterkunde, kunst of wetenschap – waaronder begrepen bioscoopfilms –, een octrooi, een fabrieks- of handelsmerk, een tekening of model, een plan, een geheim recept of een geheime werkwijze, of voor inlichtingen omtrent ervaringen op het gebied van nijverheid, handel of wetenschap.
2. Als uiteindelijk gerechtigde wordt gezien de ontvanger die daadwerkelijk de beschikingsmacht heeft over de royalty, een risico loopt met betrekking tot de ontvangen royalty en geen wettelijke of juridische verplichting heeft om de royalty door te betalen aan een ander.
3. Bij know-how dient het onderscheid gemaakt te worden tussen de overdracht van daadwerkelijke kennis en het leveren van een dienst.
4. Bij software kan slechts sprake zijn van een royalty onder artikel 12 OESO-MV indien de verkrijger van de software daadwerkelijk kan beschikken over de software en hierbij de software kunnen verbeteren en aanpassen. Alleen het gebruik van software zorgt niet voor een royalty.
5. Onder het lopen van reële risico's wordt verstaan het hebben van minimaal EUR 2 mln. aan eigen vermogen of 50% van de jaarlijkse royalty aan eigen vermogen.

Voor royalty's betaald tussen gelieerde ondernemingen binnen de EU is de IR-richtlijn van belang. In deze richtlijn is opgenomen dat landen geen bronheffing op royalty's mogen hebben indien de royalty's betaald worden aan gelieerde ondernemingen en deze onderneming de uiteindelijk gerechtigde is van deze royalty. Over het begrip uiteindelijk gerechtigde en de betekenis hiervan is ook enige discussie geweest. De arresten Indofood, Prévost en Velcro geven belangrijke indicatoren/aanwijzingen over wanneer er sprake is van een uiteindelijk gerechtigde. Ook het OESO-MV en het commentaar op het OESO-MV geven een indicatie wanneer er sprake is van een uiteindelijk gerechtigde. Op basis van de voornoemde arresten en het commentaar op het OESO-MV kom ik tot de conclusie dat er sprake is van een uiteindelijk gerechtigde indien het lichaam dat de royalty's ontvangt (i) een risico loopt met betrekking tot de ontvangen inkomsten, (ii) geen contractuele of juridische doorbetalingsverplichting heeft, (iii) vrije beschikking heeft over de ontvangen middelen (eigendom) en (iv) zelf kan bepalen wat zij met de ontvangen middelen doet (controle). De inkomsten mogen dus niet direct – en in dezelfde vorm – worden doorgegeven, maar dienen eerst risicodragend neer te slaan zodat eventuele schuldeisers zich hierop zouden kunnen verhalen.

Doordat er momenteel een aantal rechtszaken bij het HvJ lopen over het begrip uiteindelijk gerechtigde in de IR-richtlijn zal er wellicht eindelijk duidelijkheid komen over de, in ieder geval de Europese, invulling van het begrip uiteindelijk gerechtigde. Mijns inziens dient het HvJ hierbij aan te sluiten bij het begrip uiteindelijk gerechtigde uit het OESO-MV. Dit om ervoor te zorgen dat de Europese norm gelijk is aan de internationale norm. Hierdoor kan de concurrentiepositie van ondernemingen in de EU niet ongunstiger worden ten opzichte van andere delen van de wereld.

De geplande invoering van een bronheffing op rente, dividenden en royalty's zal, zoals uit het Regeerakkoord blijkt, een bronbelasting invoeren op renten, royalty's en dividenden naar low tax jurisdictions. Invoering hiervan zal zeker bijdragen aan het doel van deze regelgeving, namelijk het tegengaan van het gebruik van Nederland als doorstroomband (brievenbusmaatschappijen). De Wetgever zou er naar mijn mening goed aan doen om bij invoering van deze bronheffing tevens een verwijzing naar het begrip uiteindelijk gerechtigde op te nemen. Indien het HvJ een duidelijke afbakening geeft van wanneer er precies sprake is van een uiteindelijk gerechtigde zal implementatie hiervan in de nationale wet de rechtszekerheid bevorderen en tevens bijdragen aan het doel van de in te voeren bronheffing, namelijk het bestrijden van misbruik, in het bijzonder door brievenbusfirma's. Indien de ontvanger van de royalty's niet de uiteindelijk gerechtigde is kan er een bronbelasting worden geheven over deze royalty's. In de nog voor te stellen regelgeving dient naar mijn mening ook bronbelasting geheven te worden indien er royalty's worden betaald aan entiteiten gevestigd in een land dat op de zwarte lijst van de EU staat of indien de royalty niet is onderworpen aan een naar Nederlandse maatstaven reële heffing. Om onevenredige situaties te voorkomen dient de nieuwe wetgeving te voorzien in een tegenbewijsregeling, waarbij bijvoorbeeld aangetoond kan worden dat de ontvangende entiteit wel is onderworpen aan een naar Nederlandse maatstaven reële heffing of dat bijvoorbeeld daadwerkelijke uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's een beroep kan doen op een verlaagd bronbelastingtarief op grond van een belastingverdrag.



## Hoofdstuk 4 – Transfer pricing en rulings

In dit hoofdstuk staan de transfer pricing aspecten van IP en royalty's centraal. Ik zal in dit hoofdstuk eerst ingaan op de OESO TP-guidelines en BEPS-actie 8-10. Hierbij wordt een algemeen beeld geschetst over het vaststellen van zakelijke prijzen voor IP en over betalingen voor het gebruik van IP. Om een goed beeld te kunnen schetsen van deze problematiek zal ik daarom eerst kort ingaan op de algemene transfer pricing systematiek om daarna vervolgens specifiek op de transfer pricing regelgeving voor IP in te gaan. Vervolgens ga ik dieper in op de problematiek omtrent het vaststellen van de zakelijke verrekenprijzen voor IP. Hierbij wordt onder andere ingegaan op de recente discussie over belastingheffing in de digitale economie, die mijns inziens ook relevant is voor de belastingheffing over IP.

### 4.1 Transfer pricing en BEPS-actie 8-10

In BEPS-actie 8-10 worden aanbevelingen gegeven over het in lijn brengen van de transfer pricing regels met waardecreatie.<sup>213</sup> De transfer pricing regels werden voor het eerst gepubliceerd in 1979<sup>214</sup>, waarna deze 1995<sup>215</sup> en 2010<sup>216</sup> grondig zijn herzien. De BEPS-acties 8-10 zijn een aanvulling op de TP-guidelines 2010. Onder de TP-guidelines 2010 was het volgens de OESO mogelijk om transacties te manipuleren waardoor de uitkomst niet meer aansluit bij de waarde creërende economische activiteiten.<sup>217</sup> Met BEPS-actie 8-10 wordt het at arm's length begrip verder verduidelijkt en versterkt en er worden speciale maatregelen genomen. BEPS-actie 8 geeft hierbij de aanbevelingen voor de behandeling van immateriële activa, waarop specifiek wordt ingegaan in hoofdstuk zes van de TP-guidelines. De aanbevelingen zijn inmiddels verwerkt in de OESO Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises 2017, welke op 10 juli 2017 zijn gepubliceerd.<sup>218</sup>

De doelstelling van BEPS-actie 8 is het tegengaan van BEPS als gevolg van verplaatsing van IP binnen een groep door middel van:

- Een brede en duidelijke definitie van immateriële activa te geven;
- Ervoor zorgen dat winsten uit het verplaatsten van of betalingen voor het gebruik van immateriële activa gealloceerd worden in overeenstemming met waardecreatie; en
- Het ontwikkelen van transferpricingregels of speciale maatregelen voor immateriële activa waarvan de waarde lastig te bepalen is.

---

<sup>213</sup> OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Hierna: BEPS-actie 8-10.

<sup>214</sup> *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, 1 juni 1979, OECD.

<sup>215</sup> *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 1995*.

<sup>216</sup> *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*.

<sup>217</sup> BEPS-actie 8-10, p.9 'executive summary'.

<sup>218</sup> *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*.

## 4.2 De transfer pricing guidelines 2017

De TP-guidelines van de OESO zijn bedoeld om duidelijkheid te geven over de toepassing van het at arm's length beginsel. Het at arm's length beginsel is terug te vinden in artikel 9, lid 1 OESO-MV.

Artikel 9, lid 1 OESO-MV zegt dat indien:

- *“Een onderneming van de ene staat onmiddellijk of middellijk deelneemt aan de leiding van, aan het toezicht op dan wel in het kapitaal van een onderneming van de andere verdragsluitende staat; of*
- *Dezelfde personen onmiddellijk of middellijk deelnemen aan de leiding van, aan het toezicht op dan wel in het kapitaal van een onderneming van een verdragsluitende staat en een onderneming van de andere verdragsluitende staat;*

*En in het ene of in het andere geval tussen de beide ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd, die afwijken van die welke zouden zijn overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen alle voordelen die een van de ondernemingen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarde niet heeft behaald, worden begrepen in de voordelen van die onderneming en overeenkomstig worden belast.”*

Een multinationale onderneming (MNO) is in meerdere landen actief en de verschillende vennootschappen van een MNO kunnen onderling grensoverschrijdende transacties hebben. Om ervoor te zorgen dat deze transacties zakelijk zijn en de winsten van een MNO niet kunstmatig naar landen worden verschoven met een laag belastingtarief is het at arm's length begrip ingevoerd en zijn de TP-guidelines ontwikkeld. Onderdelen van een MNO die een transactie met elkaar aangaan dienen te handelen alsof zij onafhankelijke derden zijn. Op deze manier zal, aldus de OESO, belasting geheven worden in de landen waarde de waarde wordt gecreëerd.<sup>219</sup>

### 4.2.1 De transfer pricing methoden

Er zijn verschillende transfer pricing methoden. Er kan een onderscheid gemaakt worden tussen de “traditional transaction methods” en de “transactional profit methods”. De traditional transaction methods zijn de comparable uncontrolled price method (CUP), de resale price method (RPM) en de cost plus method (CPM). De transactional profit methods zijn de transactional net margin method (TNMM) en de profit split method (PSM).

---

<sup>219</sup> Later in dit hoofdstuk zal ik ingaan op de vraag of dit standpunt van de OESO wel juist is.

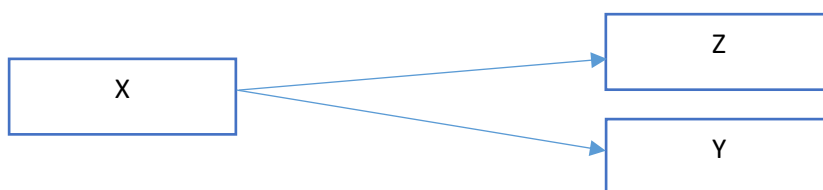
Bij het kiezen van de meest geschikte transfer pricing methode moeten alle voor- en nadelen van de methodes tegen elkaar worden afgewogen. Om de beste methode te kiezen moet er een functionele analyse en een vergelijkbaarheidsanalyse gemaakt worden. De OESO stelt hierbij dat geen van de methodes in iedere situatie geschikt is en dat het niet nodig is om aan te tonen dat een bepaalde methode niet geschikt is in een specifieke situatie.<sup>220</sup> Dit betekent dat niet iedere methode uitgebreid onderzocht hoeft te worden bij het zoeken naar de beste methode.<sup>221</sup> Een MNO is vrij in het kiezen van de transfer pricing methode zolang dit maar leidt tot een uitkomst die at arm's length is.<sup>222</sup>

Bij transacties wordt een onderscheid gemaakt tussen de gecontroleerde en de ongecontroleerde transacties. De gecontroleerde transacties zijn de transacties die binnen het concern plaatsvinden. De ongecontroleerde transacties zijn de transacties aan onafhankelijke derden.

### **De CUP<sup>223</sup>**

De CUP vergelijkt de prijs van een gecontroleerde transactie met de prijs van een ongecontroleerde transactie in vergelijkbare omstandigheden. Hierbij kan gekeken worden naar een prijs die de verkopende onderneming vraagt aan een derde (interne CUP) of naar de prijs van een vergelijkbare transactie tussen derden (externe CUP). Aan de hand van het volgende voorbeeld kan dit duidelijk worden gemaakt:

**Interne CUP:** *X levert een product aan verbonden partij Y. Hiernaast levert X hetzelfde product ook aan een onafhankelijke derde Z. De prijs die X aan Z rekent dient X ook aan Y te rekenen.*



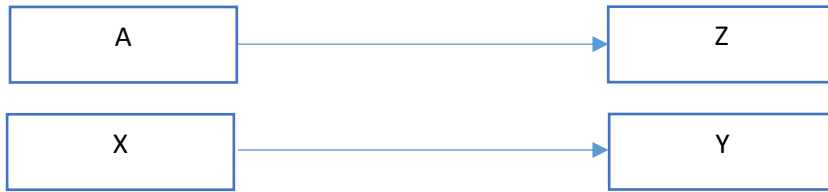
<sup>220</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk II, deel 1, onderdeel A, paragraaf 2.2.

<sup>221</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk II, deel 1, onderdeel A, paragraaf 2.8.

<sup>222</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk II, deel 1, onderdeel A, paragraaf 2.9.

<sup>223</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk II, deel 2, onderdeel B.

**Externe CUP:** X levert een product aan verbonden partij Y. een onafhankelijke derde A levert hetzelfde product aan een andere onafhankelijke derde Z. X dient de prijs die A aan Z rekent ook aan Y te rekenen. Hierbij wordt de prijs gecorrigeerd naar ratio van de ongelijkheid in de transacties.

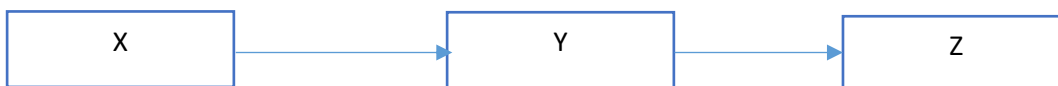


Aangezien verschillende transacties met elkaar vergeleken worden kunnen er kleine verschillen in de prijs ontstaan die de mate van ongelijkheid in de transactie weerspiegelen.

#### **De RPM<sup>224</sup>**

De prijs tussen gelieerde partijen wordt op basis van de RPM bepaald door de uiteindelijke verkoopprijs aan een onafhankelijke derde te verminderen met een bepaalde marge. Het volgende voorbeeld zal deze methode duidelijk maken:

*X levert een product aan verbonden partij Y. Y levert ditzelfde product vervolgens aan een onafhankelijke derde Z. De prijs die X aan Y rekent is de prijs die Y aan Z rekent verminderd met een marge.*



#### **De CPM<sup>225</sup>**

Onder de CPM wordt de kostprijs verhoogd met een marge. Hiervoor dienen de kosten voor het product berekend te worden en zal er een zakelijke marge door middel van een vergelijkbaarheidsanalyse bovenop de kosten in rekening worden gebracht. Het grootste probleem met deze methode is dat het lastig is om exact de kostprijs te berekenen aangezien er ook indirecte kosten zijn voor het product. Toepassing van de CPM kan door het volgende voorbeeld duidelijk worden gemaakt:

---

<sup>224</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk II, deel 2, onderdeel C.

<sup>225</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk II, deel 2, onderdeel D.

*X levert een product aan verbonden partij Y. Hierbij zal de transfer prijs bestaan uit de kosten die gemaakt zijn voor het product plus de zakelijke marge.*



#### **De TNMM<sup>226</sup>**

De TNMM vergelijkt de nettowinst die behaald wordt met een gecontroleerde transactie met de nettowinst die behaald wordt bij vergelijkbare ongecontroleerde transacties tussen onafhankelijke marktpartijen. Om deze methode toe te passen dient de prijs te worden bepaald aan de hand van data over vergelijkbare transacties. De data over de vergelijkbare transacties geeft vervolgens een marge waarbinnen de nettowinst moet zitten. Vervolgens kunnen er nog kleine aanpassingen zijn aan de prijs afhankelijk van de verschillen in de transacties.

#### **De PSM<sup>227</sup>**

De PSM verdeelt de winst tussen de verbonden partijen. Hierbij wordt gebruik gemaakt van de winstverdeling die niet-verbonden partijen zouden hebben verwacht te realiseren bij een transactie. De nettowinst wordt eerst bepaald en de zal tussen de partijen gesplitst worden afhankelijk van de functies die een partij heeft en het risico dat een partij draagt.

### 4.2.2 De functionele analyse en vergelijkbaarheidsanalyse

#### **De functionele analyse<sup>228</sup>**

Bij het beoordelen van transacties tussen gelieerde partijen is het van belang om de relevante functies en risico's van beide partijen in kaart te brengen. Aan de hand van de functies en risico's die partijen lopen wordt de transfer pricing methode gekozen. Wanneer bekend is welke functies worden vervuld en welke risico's een partij loopt kan er gezocht worden naar vergelijkbare marktpartijen met vergelijkbare transacties. Het is van belang om een goed begrip te hebben van de activiteiten van de belastingplichtige, de marktomstandigheden en andere factoren die van invloed kunnen zijn op de belastingplichtige.<sup>229</sup> Er zal dus eerst een feitelijke analyse van de belastingplichtige en de markt gedaan moeten worden. Bij deze feitelijke analyse is het van belang dat de functie van

<sup>226</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk II, deel 3, onderdeel B.

<sup>227</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk II, deel 3, onderdeel C.

<sup>228</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk I, onderdeel D.1.2.

<sup>229</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk III, onderdeel A.2.

de belastingplichtige in kaart wordt gebracht, dat het risico dat de belastingplichtige loopt in kaart wordt gebracht en dat de activa bekend zijn.

### **De vergelijkbaarheidsanalyse<sup>230</sup>**

Een belangrijk onderdeel van transfer pricing is het gebruik maken van een vergelijkbaarheidsanalyse. Met een vergelijkbaarheidsanalyse wordt een gecontroleerde transactie vergeleken met een vergelijkbare ongecontroleerde transactie. Om een vergelijkbaarheidsanalyse te kunnen uitvoeren is het belangrijk dat functionele analyse eerst is uitgevoerd zodat er een goed overzicht is van de activiteiten, functies en risico's van de belastingplichtige.

Bij het zoeken naar vergelijkbare transacties moet niet gekeken worden naar de gecontroleerde of interne transacties binnen een MNO, aangezien deze transacties ook niet at arm's length kunnen zijn. Waar wel naar gekeken kan worden zijn de transacties aan onafhankelijke derden of er kan gebruik worden gemaakt van een database. Indien er voldoende vergelijkbare transacties zijn gevonden dient de juiste at arm's length prijs te worden bepaald. Dit wordt gedaan door een range te nemen waarin een de at arm's length prijs moet zitten.<sup>231</sup> Bij het bepalen van de range zullen extreme resultaten die in de data zitten verder onderzocht moeten worden om te bepalen of ze daadwerkelijk vergelijkbaar zijn en of ze uit de data gehaald moeten worden.<sup>232</sup> Indien de gehanteerde prijs of de voorgenomen prijs niet binnen de range valt dient de prijs naar boven, dan wel naar beneden te worden gecorrigeerd om wel at arm's length te zijn.

### **4.2.3 IP en transfer pricing**

In hoofdstuk zes van de TP-guidelines wordt specifiek ingegaan op immateriële activa. Transacties waarbij IP betrokken is zijn vaak lastig te beoordelen vanuit belastingperspectief. Onder artikel 9 OESO-MV moeten winsten toegerekend worden aan belastingplichtigen zoals onafhankelijke derden dit zouden doen, dit is ook van toepassing voor transacties met IP.<sup>233</sup> Om een zakelijke prijs voor het IP te bepalen is het van belang dat er een functionele analyse en een vergelijkbaarheidsanalyse wordt gedaan, waarbij het IP wordt geïdentificeerd, de risico's worden bepaald en de contractuele afspraken in kaart worden gebracht.<sup>234</sup>

---

<sup>230</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk III.

<sup>231</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk III, onderdeel A.7.1 en A.7.2.

<sup>232</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk III, onderdeel A.7.3.

<sup>233</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.1.

<sup>234</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.4.

Voor toepassing van de TP-guidelines wordt als IP gezien: iets dat geen fysiek activum is en ook geen financieel activum, wat in eigendom kan zijn of gecontroleerd kan worden voor commerciële doeleinden en waarvan het gebruik of de overdracht wordt gecompenseerd indien de overdracht tussen onafhankelijke derden in vergelijkbare omstandigheden zou hebben plaatsgevonden.<sup>235 236</sup> Er wordt bewust niet aangesloten bij de definitie van IP die voor accountancy wordt gebruikt. Kosten voor het ontwikkelen van IP worden op basis van accountancy regels vaak direct ten laste van het resultaat gebracht en niet geactiveerd. Het IP dat voortvloeit uit deze gemaakte kosten kan echter wel significante economische waarde hebben, maar zal dus niet zichtbaar zijn op de balans.<sup>237</sup>

Met een functionele analyse zullen de relevante IP-rechten, de wijze waarop dit IP bijdraagt aan het creëren van waarde, de functies die dit IP vervult en de specifieke risico's met betrekking tot ontwikkeling, verbetering, onderhoud, bescherming en exploitatie (hierna: DEMPE-functies)<sup>238</sup> van het IP en de manier waarop deze interactie hebben met andere soorten IP geïdentificeerd moeten worden.<sup>239</sup>

De DEMPE-functies spelen een belangrijke rol in het bepalen van de winsten die aan een vennootschap moeten worden toegewezen. Het toepassen van het at arm's length beginsel bij de overdracht van IP tussen gelieerde ondernemingen is ingewikkeld. Zo zal het, onder andere, door het unieke karakter van IP lastig zijn om een vergelijkbaar IP of een vergelijkbare transactie te vinden.<sup>240</sup>

Het opzetten van een functionele analyse bestaat volgens de OESO uit de volgende stappen:

1. Identificeer het IP dat gebruikt wordt of dat overgedragen wordt. Identificeer hierbij ook de DEMPE-functies met betrekking tot dit IP;
2. Identificeer de contractuele voorwaarden met betrekking tot het IP;
3. Identificeer de onderdelen van de MNO die de DEMPE-functies uitoefenen, die de activa gebruiken en die de risico's lopen;
4. Beoordeel of hetgeen contractueel is vastgelegd ook feitelijk op die manier is vormgegeven;

---

<sup>235</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.6.

<sup>236</sup> Onder de Transfer Pricing Guidelines 2010 werd voor IP een specifiekere definitie gegeven (octrooi, modelrecht, merknaam e.d.). Een aantal van deze definities zijn nu terug te vinden bij de niet-gelimiteerde voorbeelden in de OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, onderdeel A.4.

<sup>237</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.7.

<sup>238</sup> Development (ontwikkeling), Enhancement (verbetering), Maintenance (onderhoud), Protection (bescherming) en Exploitation (exploitatie) worden gezien als de belangrijke functies van IP en spelen derhalve een belangrijke rol bij het toewijzen van winsten tussen gelieerde ondernemingen.

<sup>239</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.12.

<sup>240</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.33.

5. Beschrijf de daadwerkelijke gecontroleerde transacties met betrekking tot de DEMPE-functies;
6. Bepaal de at arm's length prijs voor de transactie rekening houdend met de functies die ieder onderdeel dat betrokken is bij de transactie heeft verricht.<sup>241</sup>

Bij het bepalen van een zakelijke prijs voor het IP zullen de contractuele voorwaarden dus als uitgangspunt genomen worden, echter wanneer de feiten niet in overeenstemming zijn met deze contractuele voorwaarden zal bij de feitelijke situatie worden aangesloten, iets wat mijns inziens ook logisch is. Het is immers van belang dat de partij die het juridisch eigendom van het IP heeft ook daadwerkelijk de relevante functies uitoefent, zo kan er aan de houder van het juridisch eigendom geen winst worden toegerekend indien er geen relevante functies worden uitgeoefend.<sup>242</sup> Ook de allocatie van activa speelt een rol in het bepalen van de at arm's length prijs. Waar zit bijvoorbeeld het onderzoekscentrum of waar komt de financiering voor de R&D vandaan. De risico's die een onderdeel van een MNO loopt spelen ook een belangrijke rol in het bepalen van de at arm's length prijs. Er kan een onderscheid gemaakt worden tussen verschillende soorten risico die van belang zijn bij IP. Zo is er het risico dat betrekking heeft op de ontwikkeling van het IP, het risico dat het IP achterhaald is door bijvoorbeeld een nieuw IP, het risico dat het IP nagemaakt wordt of dat gesteld wordt dat het IP is gebaseerd op het IP van een ander bedrijf, het risico dat de onderneming aansprakelijk wordt gesteld voor het IP of de gevolgen hiervan en er zijn exploitatierisico's.<sup>243</sup> Hoe meer risico een onderneming loopt hoe meer winst er ook aan toegerekend dient te worden.

Bij IP kan er een onderscheid gemaakt worden tussen twee verschillende soorten transacties, namelijk de transacties waarbij IP of rechten op IP worden overgedragen<sup>244</sup> en transacties waarbij betaald wordt voor het gebruik van IP in connectie met de verkoop van goederen of diensten.

### **Transacties met IP of rechten op IP**

Bij transacties met IP of rechten op IP is het van belang dat er gedetailleerd wordt gespecificeerd welke soorten IP overgaan en welke soorten rechten op IP er overgaan. Alle restricties voor het gebruik van het IP dienen hierbij ook bekend te zijn. Bij restricties moet gedacht worden aan de

---

<sup>241</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.35.

<sup>242</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.54.

<sup>243</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.65. Zie hiervoor ook OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, onderdeel D.2.2.

<sup>244</sup> De OESO ziet de transactie met IP of met rechten op IP als één soort transactie. Mijns inziens dient er onderscheid gemaakt te worden tussen deze twee transacties, namelijk de transactie van een IP en de transactie van een recht op IP.



mogelijkheid op het verder ontwikkelen van het IP en indien het IP verder ontwikkeld wordt, aan wie dan het eigendom toekomt.<sup>245</sup>

Bij een transactie kan het zijn dat er meerdere soorten IP betrekking hebben op bijvoorbeeld de licentie. Bij een transactie met een combinatie van verschillende IP zal er onderzocht moeten worden wat ieder IP afzonderlijk op zou brengen en of de combinatie van de verschillende soorten IP extra waarde toevoegt.<sup>246</sup> Een goed overzicht van welke IP-rechten overgaan is van belang voor het bepalen van de juiste at arm's length prijs. Bij transacties met IP in combinatie met andere bedrijfstransacties zal goed onderzocht moeten worden of er daadwerkelijk IP overgedragen wordt en zo ja, welke soorten IP overgedragen worden. Het uitsplitsen van de prijs voor het IP en de andere transactie kan handig zijn bij het bepalen van de zakelijke prijs.<sup>247</sup> Ook kan er gedacht worden aan het sluiten van een franchiseovereenkomst.<sup>248</sup> Bij deze franchiseovereenkomst zal, indien er geen goede vergelijkbare transacties zijn, uitgesplitst moeten worden naar de verschillende diensten en soorten IP die in deze overeenkomst zitten.

### **Transacties van goederen en diensten waarbij IP betrokken is**

Bij het leveren van goederen en diensten aan verbonden lichamen gebeurt het regelmatig dat IP verband houdt met de geleverde goederen of diensten. De OESO geeft hierbij het voorbeeld van een octrooi dat significante waarde toevoegt aan de waarde van een auto. Indien de auto vervolgens aan een dochteronderneming die de auto verkoopt wordt overgedragen zal er geen IP of recht op een IP overgaan, maar het IP zorgt wel voor een waardetoevoeging van de auto. Hierbij dient de waarde die het IP toevoegt bepaald te worden zodat de winst toegerekend kan worden aan de houder van dit IP.<sup>249</sup>

### **Vergelijkbaarheidsanalyse IP**

Het onderbouwen van de juiste at arm's length prijs bij transacties met IP zal altijd vanuit beide partijen bekeken moeten worden en niet eenzijdig.<sup>250</sup> De CUP wordt in beginsel voor transfer pricing gezien als de beste methode, echter in het geval van IP kan het lastig zijn om vergelijkbare

---

<sup>245</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.89 en 6.90.

<sup>246</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.94.

<sup>247</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.99.

<sup>248</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.100.

<sup>249</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.105.

<sup>250</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.112.

transacties te vinden.<sup>251</sup> Naar het zoeken van vergelijkbare transacties dient in de vergelijkbaarheidsanalyse in het bijzonder aandacht te worden besteed aan de factoren:

- Exclusiviteit;
- Wettelijke bescherming;
- Geografische dekking;
- Levensduur;
- De ontwikkelingsfase van het IP;
- Rechten op verbetering van het IP; en
- De te verwachte opbrengsten.<sup>252</sup>

De OESO geeft aan dat zij de CUP of de PSM als meest betrouwbare methode zien om de at arm's length prijs te bepalen.<sup>253</sup> De RPM en TNMM worden als onbetrouwbaar gezien bij het bepalen van de prijs van het IP.<sup>254</sup> Ook een methode waarbij de kosten van R&D van het IP als uitgangspunt worden genomen voor de waardebeoordeling wordt ook niet aangeraden aangezien er volgens de OESO over het algemeen geen samenhang is tussen de kosten van ontwikkeling van het IP en de uiteindelijke waarde van het IP.<sup>255 256</sup> Dat de OESO stelt dat de CUP en de PSM als meest betrouwbare methode worden gezien is enigszins opmerkelijk. De OESO stelt immers ook dat het niet nodig is om aan te tonen dat een gekozen methode niet geschikt is en een MNO vrij is bij het kiezen van de transfer pricing methode, mits dit maar tot een at arm's length uitkomst leidt.<sup>257</sup>

Het bepalen van de at arm's length prijs voor het IP op het moment van de transactie kan lastig zijn indien de waarde van het IP op dat moment onzeker is. Indien de waarde van de transactie onzeker is zal er gekeken moeten worden naar wat onafhankelijke derden onder dezelfde omstandigheden zouden doen.<sup>258</sup> Er zijn verschillende manieren hoe deze waarde bepaald kan worden. Zo kan er gekeken worden naar de te verwachten opbrengsten<sup>259</sup>, er kan een clause opgenomen worden in

---

<sup>251</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.116.

<sup>252</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, onderdelen D.2.1.1 tot en met D.2.1.7.

<sup>253</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.145 en OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, onderdelen D.2.6.1 en D.2.6.2.

<sup>254</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.141.

<sup>255</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.142.

<sup>256</sup> In de OECD Transfer Pricing Guidelines 2017 wordt uitgebreid ingegaan op de manier van waarderen van het IP. Het valt echter buiten het kader van deze scriptie om hierop in te gaan. Voor meer informatie hierover kan de OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.153 tot en met 6.180 gelezen worden.

<sup>257</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk II, deel 1, onderdeel A, paragraaf 2.8 en 2.9.

<sup>258</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.181.

<sup>259</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.182.

het contract, de prijs kan afhankelijk zijn van de daadwerkelijke opbrengsten<sup>260</sup> of er kan heronderhandeld worden indien de prijs door toekomstige gebeurtenissen te hoog of te laag was<sup>261</sup>.

Naast de onzekerheid over de waarde van het IP op het moment van de transactie kan het ook zo zijn dat het IP altijd lastig te waarderen is. De OESO spreekt hierbij over “Hard To Value Intangibles” (ook wel: HTVI). Een HTVI is een IP of een recht op IP dat op het moment van de transactie geen betrouwbaar vergelijkbaar IP heeft en waarbij de toekomstige opbrengsten of te verwachte opbrengsten erg onzeker zijn.<sup>262</sup> De belastingplichtige zal bij het overdragen van een HTVI vooraf de prijs van het IP bepalen (ex-ante). Deze waardering kan echter afwijken van de daadwerkelijke waarde. De daadwerkelijke waarde kan pas na de transactie worden bepaald door te kijken naar de daadwerkelijke opbrengsten uit het IP (ex-post). Indien de ex-ante verwachting niet overeenkomt met de ex-post resultaten kan dit een indicatie voor de belastingdienst zijn dat de prijs niet at arm’s length was. Hierbij mag de belastingdienst onder voorwaarden een correctie maken.<sup>263</sup>

#### 4.2.4 Transfer pricing in de Europese Unie

In het werkpakket van de gedragscodegroep is opgenomen dat zij zich bezig zal houden met de interpretatie van de BEPS-acties 8-10. Het gaat hier met name om het opstellen van richtlijnen die zien op de internationaal geaccepteerde beginselen van transfer pricing in het licht van BEPS-actie 8-10. In maart 2016 is een subgroep opgericht die zich hiermee bezig zal houden.<sup>264</sup> In het verslag van de Raad van de Europese Unie van 12 juni 2017 blijkt dat deze subgroep in februari en april 2017 bijeen is gekomen en dat er hierbij een eerste conceptversie voor de Europese richtlijnen over de interpretatie van BEPS-actie 8-10 is gepresenteerd. Omdat het slechts een conceptversie betrof en het werk van de gedragscodegroep vertrouwelijk is, is de Europese interpretatie van BEPS-actie 8-10 helaas nog niet bekend. Zoals in hoofdstuk 2 reeds is opgemerkt zou het mijns inziens aan te bevelen zijn dat de gedragscodegroep transparanter is over haar werkwijze en dus ook in dit geval publiceert hoe zij BEPS-actie 8-10 interpreteert.

Naast het recente werk op het gebied van transfer pricing heeft de gedragscode groep in de periode in het verleden reeds enige aanbevelingen gegeven omtrent transfer pricing. Zo heeft de gedragscodegroep in 2006 aanbevelingen gegeven voor het herzien van het arbitrageverdrag. Het

---

<sup>260</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.183.

<sup>261</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.184.

<sup>262</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.189.

<sup>263</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, hoofdstuk VI, paragraaf 6.193.

<sup>264</sup> Raad Ecofin 8 maart 2016, 6900/16 FISC 35 ECOFIN 208, paragraaf 10.

arbitrageverdrag is in 1990 afgesloten en per 1 januari 1995 in werking getreden.<sup>265</sup> Dit verdrag ziet op de afschaffing van dubbele belasting in het geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, oftewel in de afschaffing van dubbele belasting na transfer pricing correcties. In het arbitrageverdrag is expliciet opgenomen dat het at arm's length beginsel moet worden toegepast. In tegenstelling tot de Mutual Agreement Procedure (MAP), welke is terug te vinden in artikel 25 OESO-MV, is toepassing van het arbitrageverdrag een resultaatsverplichting en geen inspanningsverplichting. Dit betekent dat toepassing van de MAP niet tot een resultaat kan leiden, terwijl dit bij het arbitrageverdrag verplicht is.

Transfer pricing is de afgelopen jaren steeds belangrijker en bekender geworden. Enkele rechtszaken tegen grote multinationals zoals Starbucks, Amazone en Apple hebben hier zeker aan bijgedragen. Uit de Starbucks-, Amazone- en Applezaak blijkt wel dat er een grijs gebied is voor wat betreft transfer pricing en IP. In de drie zaken is immers met de belastingdienst een ruling afgesloten die gebaseerd is op de OESO TP-guidelines, maar waarbij de uitkomst, aldus de EC, niet zakelijk is. De EC beoogt met verscheidene staatssteun zaken haar beleid uit te voeren en, op haar eigen manier, belastingontwijking tegen te gaan. Wat opvalt bij het lezen van deze verschillende staatssteun zaken is dat de EC een eigen at arm's length norm aanhoudt en hierbij niet aansluit bij de OESO-normen. Dit valt onder andere op te maken uit de eindbeschikking tegen de excess profit exemption in België, waar de commissie expliciet stelt dat ze niet aansluit bij de OESO-norm.<sup>266</sup>

Het voorgaande is ook terug te vinden in de Starbucks zaak. In de Starbucks zaak had Nederland een APA had gesloten met Starbucks over de te betalen royalty's en de prijs van het branden van koffie.<sup>267</sup> In deze zaak werd gebruik gemaakt van de TNMM aangezien er geen (goede) vergelijkbare transacties gevonden konden worden. Afgezien van het feit dat er wel het een en ander was aan te merken aan de opzet en de juistheid van de gebruikte transfer pricing methode, is het opmerkelijk dat de EC wederom een eigen at arm's length beginsel gebruikt in plaats van het at arm's length beginsel van de OESO. In paragraaf 264 van het commissiebesluit<sup>268</sup> stelt de EC wederom dat zij niet het OESO at arm's length beginsel gebruikt, maar een algemeen beginsel van gelijke fiscale behandeling binnen het toepassingsgebied van artikel 107, lid 1 VWEU. Het feit dat de EC een eigen

---

<sup>265</sup> Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in het geval van winstcorrecties tussen verboden ondernemingen (90/436/EEG) ('Arbitrage verdrag').

<sup>266</sup> Commission Decision 11 januari 2016 on the excess profit exemption state aid scheme, SA.37667 (2015C), paragraaf 150.

<sup>267</sup> V-N 2016/42.3.

<sup>268</sup> Besluit van de Commissie van 21 oktober 2015 betreffende steunmaatregel SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd.

at arm's length beginsel aanhoudt lijkt mij allesbehalve wenselijk. Dat de EC controleert op een juiste toepassing van het at arm's length beginsel van de OESO lijkt mij wenselijker dan dat er een nieuw beginsel wordt geïntroduceerd dat afwijkt van dat van de OESO. Hoewel uiteindelijk het HvJ zal oordelen over dit Europese at arm's length beginsel is het naar mijn mening wenselijk dat het HvJ hierbij aansluit bij de OESO.

In de literatuur is er kritiek op dit zakelijkheidsbeginsel van de EC. Daniël Smit stelt in zijn artikel dat in de internationale fiscale praktijk veel te doen is om het staatssteunverbod aangezien de EC dit staatssteuninstrument inzet om internationale fiscale planning te bestrijden.<sup>269</sup> In zijn artikel gaat Smit in op verscheidene staatssteunzaken, in het bijzonder op de Starbucks zaak, en concludeert hierbij dat er een meer fundamentele kwestie schuilgaat achter de beslissing van de EC in de Starbucks zaak. Deze fundamentele kwestie is niet dat er in Nederland een lage beloning aan Starbucks wordt toegewezen, maar dat het voordeel van deze structuur mede ligt op het achterliggende niveau waar niet (direct) een corresponderende belasting wordt geheven. Dit probleem wordt vooral veroorzaakt door de Amerikaanse 'check the box' wetgeving, waarbij een belastingplichtige zelf kan beslissen of een entiteit belastingplichtig is of als fiscaal transparant behandeld dient te worden. Doordat veelal in de Verenigde Staten een vennootschap als zelfstandig belastingplichtig wordt gecheckt, terwijl bijvoorbeeld Nederland een transparante entiteit (zoals een open CV) ziet valt de winst tussen wal en schip.<sup>270</sup> Smit concludeert in zijn artikel dat het Europese arm's-lengthbeginsel onduidelijk is en dat er een zekere spanning bestaat tussen de uitleg van het zakelijkheidsbeginsel door het HvJ en door de EC.

Cachia gaat in zijn artikel ook kort in op dit nieuwe zakelijkheidsbeginsel en stelt dat deze verder gaat dan het internationaal geaccepteerde at arm's-lengthbeginsel.<sup>271</sup> Hierbij stelt Cachia dat er heel weinig bekend is over dit nieuwe zakelijkheidsbeginsel en dat het HvJ zich ook nooit heeft uitgelaten over dit nieuwe beginsel. Het lijkt er aldus Cachia op dat de EC een variant gebruikt van de Market Economy Operator test.<sup>272</sup> Cachia stelt hierbij, net zoals Smit, dat het onwenselijk is dat de

---

<sup>269</sup> D.S. Smit, 'BEPS en het Europese arm's-lengthbeginsel', WFR 2016/162.

<sup>270</sup> Door de belastinghervorming in de Verenigde Staten en nieuwe antimisbruikregelgeving, zoals de ATAD en het MLI, zal deze manier van belastingontwijking lastiger dan wel onmogelijk worden gemaakt. Hier ga ik in het volgende hoofdstuk nog op in.

<sup>271</sup> Franklin Cachia, *Analysing the European Commission's Final Decisions on Apple, Starbucks, Amazon and Fiat* Finance & Trade, EC tax Review 2017-1.

<sup>272</sup> Deze test wordt gebruikt voor overheden die bijvoorbeeld een subsidie verstrekken. Hierbij wordt nagegaan of een private investeerder in vergelijkbare omstandigheden tot eenzelfde investering zou zijn overgegaan. Is dit het geval dan is er geen voordeel behaald.

internationaal geaccepteerde standaard wordt vervangen door een standaard waar weinig over bekend is.

Peters wijst erop dat het er zelfs op lijkt dat de EC zich afzet tegen de staten die de OESO TP-guidelines hebben opgezet.<sup>273</sup> Hoewel Peters vindt dat er goede argumenten te vinden zijn voor een orgaan als de EC dat toezicht houdt op rulings, is hij wel van mening dat de EC op dit moment te ver gaat in haar ijver om rulings te controleren.<sup>274</sup> Kijkende naar artikel 5, lid 2 VEU mag de EU enkel binnen de aan haar toebedeelde bevoegdheden handelen. Indien de lidstaten het dus wenselijk vinden dat de EC tax rulings controleert en hierbij een eigen zakelijkheidsbeginsel hanteert dan dienen de lidstaten deze bevoegdheden toe te delen aan de EC en behoort de EC niet door middel van een andere weg haar eigen beleid uit te oefenen voor zover dit niet aan haar is toebedeeld. De EC gaat met dit eigen zakelijkheidsbeginsel dan ook haar bevoegdheden te buiten en zij dient zich mijns inziens dan ook te committeren aan de TP-guidelines van de OESO.<sup>275</sup>

Opmerkelijk is mijns inziens dat er op basis van dezelfde regels, namelijk de OESO TP-guidelines, een andere uitleg bestaat over wat zakelijk is. Uit de recente discussie over de belastingheffing van bedrijven die actief zijn in de zogeheten 'digitale economie', zoals Amazone, Google en Facebook, en de verschillende staatssteun zaken van Starbucks, Amazone en Apple, kan wellicht opgemaakt worden dat het probleem van de winstverdeling over landen wellicht niet voorkomt uit een verkeerde interpretatie van de TP-guidelines, maar dat het om een meer fundamenteel probleem gaat. Dient er niet gekeken te worden naar de algehele systematiek van het internationale belastingrecht?

In een recent gepubliceerd artikel door Lankhorst en Van Dam wordt ingegaan op de vraag of het probleem van BEPS niet wordt veroorzaakt door de algehele vennootschapsbelastingssystematiek.<sup>276</sup> In hun artikel stellen zij dat het grootste probleem met BEPS-actie 8-10 is dat er uitgegaan wordt van de 'separate entity approach', waarbij iedere entiteit van een MNO apart wordt belast. BEPS-actie 8-10 is volgens de auteurs slechts een poging om fouten te herstellen en niet om het fundamentele

---

<sup>273</sup> C.A.T. Peters, 'Staatssteun en tax rulings: over competitie tussen staten en de doodlopende weg van het recht', WFR 2017/87, paragraaf 4.1 & DG Competition Working Paper on state aid and tax rulings, 3 juni 2016, paragraaf 14 en 19-22.

<sup>274</sup> C.A.T. Peters, 'Staatssteun en tax rulings: over competitie tussen staten en de doodlopende weg van het recht', WFR 2017/87, paragraaf 4.3.

<sup>275</sup> Tevens kan nog opgemerkt worden dat de EC reeds heeft gesteld dat het onwaarschijnlijk is dat er sprake is van staatssteun indien de TP-guidelines worden gevolgd (DG Competition Working Paper / Notice on Notion of state Aid par. 18).

<sup>276</sup> P. Lankhorst & H. van Dam, 'Post-BEPS Tax Advisory and Tax Structuring from a Tax Practitioners view', Erasmus Law Review, August 2017, no. 1.

probleem aan te pakken. Hiernaast stellen zij ook dat er rekening gehouden dient te worden met het feit dat IP een schaars goed kan zijn, waardoor er wellicht door de schaarsheid juist waarde wordt gecreëerd.

Door globalisatie en digitalisering is het niet meer nodig om daadwerkelijk werknemers (substance) of een entiteit in een land te hebben om in dat land winst te maken. Vergaderingen kunnen immers plaatsvinden door middel van videoconferentie, bestellingen kunnen via het internet worden geplaatst en het ontwikkelen van producten kan vanuit ieder land gedaan worden zolang er maar voldoende kennis in dat land aanwezig is. Mijns inziens ligt hier ook voor IP ook een grote uitdaging en direct ook een groot risico. Doordat IP net als kapitaal makkelijk te verplaatsen is dient er wellicht over nagedacht te worden om op een andere manier vennootschapsbelasting te heffen. Zowel de EC als de OESO is momenteel bezig met het vraagstuk over belastingheffing in de digitale economie.<sup>277</sup> De EC stelt hierbij het volgende met betrekking tot IP:

*'Digital technologies are transforming our world and having an important impact on taxation systems. They help improving their management, offering solutions to reduce administrative burdens, facilitate collaboration between tax authorities, and address tax evasion. However, they transform business models, with intangibles playing an increasingly important role, putting pressure on Europe's taxation system.'*<sup>278</sup>

IP speelt een belangrijke rol in deze digitale economie. IP is een van de grootste zo niet de grootste waarde creërende factor. De stelling dat belasting geheven moet worden waar de waarde wordt gecreëerd is naar mijn mening dan ook nog steeds van toepassing, maar hoeveel waarde kan er daadwerkelijk aan dit IP worden toegerekend? Om dit te bepalen dient bekend te zijn hoeveel iets waard is. Neem als voorbeeld een bedrijf zoals Netflix. Om films te streamen is geen entiteit nodig in een land, via het internet kan immers naar een film of serie gekeken worden. Hierdoor kan Netflix in theorie in één enkel land een vestiging hebben en vanuit dat land haar diensten aanbieden aan heel de EU (of zelfs de hele wereld). Netflix krijgt inkomsten uit het aanbieden van films. Hiervoor zal zij allereerst uitzendrechten voor de films moeten hebben. Hiernaast heeft Netflix ook een database, waar naast de films ook gegevens van kijkers in worden bewaard. Zonder kijkers heeft Netflix geen inkomsten, dit zal dus ook zeker iets waard moeten zijn. En tot slot is er nog het concept van Netflix,

---

<sup>277</sup> Raad van de Europese Unie, 5 december 2017, 15445/17 FISC 346 ECOFIN 1092.

<sup>278</sup> COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, Brussels, 21.9.2017 COM(2017) 547 final, p. 2.

namelijk het aanbieden van de films op deze manier. Dit zijn al vier verschillende factoren die (potentieel) waarde toevoegen voor Netflix:

1. De kijkers;
2. De films;
3. De Database (IP); en
4. Het businessmodel/concept (ook IP).<sup>279</sup>

Indien naar de BEPS-actieplannen wordt gekeken dan valt mij op dat deze vooral zien op de aanbodzijde van de markt. Mijns inziens is dit enigszins verrassend aangezien aanbod niet los te zien is van vraag. Zonder vraag naar producten of diensten zal er immers niet aangeboden hoeven worden. Economisch gezien zullen vraag en aanbod in een competitieve markt de prijs van een product of dienst bepalen. De wet van vraag en aanbod houdt immers in dat in een competitieve markt de prijs tot stand komt door vraag en aanbod, waarbij de prijs daalt indien het aanbod groter is en stijgt indien het aanbod lager is. In het geval van IP zal er niet snel sprake zijn van veel aanbieders, IP is immers uniek. Wel kunnen er meerdere aanbieders zijn die een soortgelijk product aanbieden. Economisch gezien is winst dus het resultaat dat voortvloeit uit het spel van vraag en aanbod.<sup>280</sup> Is een product uniek en is er toch veel vraag naar, dan zal dit zorgen voor schaarste, wat op zijn beurt weer zorgt voor hogere prijzen. Betalen consumenten hogere prijzen dan stijgt de winst voor de verkoper. Kan nu gezegd worden dat deze additionele winst wordt veroorzaakt door het IP zelf? Mijns inziens niet. Dient er dan ook niet logischerwijs een deel van deze winst te worden toegerekend aan de staat waar het product of de dienst wordt verkocht? Mijn conclusie zou zijn van wel.

Uit de stukken van de EC en de Raad van de EU blijkt dat er drie verschillende korte termijn opties worden overwogen om belasting te heffen in de digitale economie, namelijk een 'Equalisation tax' waarbij belasting wordt geheven over de omzet, een 'withholding tax' waarbij een bronbelasting wordt geheven op betalingen voor online goederen en diensten en een 'separate levy' waarbij er een belasting zal worden geheven bij een 'significant economic presence'.<sup>281</sup> Voor de lange termijn wordt overwogen om de definitie van een VI aan te passen (wat door het MLI relatief snel zal zijn

---

<sup>279</sup> Neem hiernaast alleen al de data, hoewel is dit waard als het gecreëerd wordt, hoeveel als het verwerkt wordt en hoeveel als er gebruik van wordt gemaakt?

<sup>280</sup> Zie ook MBB 2015/10-03, M.F. de Wilde, 'Heffingsjurisdictie in een digitaliserende economie; waarom 'online profits' zo ongrijpbaar zijn', par. 2.2.

<sup>281</sup> COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL 'A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market', Brussels, 21.9.2017 COM(2017) 547 final.



doorgevoerd) en door de C(C)CTB in te voeren in de EU.<sup>282 283</sup> Het invoeren van de C(C)CTB lijkt wellicht een goed plan, echter gezien het feit dat dit alleen in de EU zal worden geïmplementeerd, is dit mijns inziens niet gewenst. Ook lost de invoering van de C(C)CTB het fundamentele probleem niet op, namelijk over hoe de winst over de landen dient te worden verdeeld. Een wereldwijde aanpak lijkt mij daarom gewenster dan alleen een Europese oplossing.

Mijns inziens dienen de kortetermijnoplossingen sowieso niet ingevoerd te worden. Afgezien van het feit dat overhaaste maatregelen niet effectief zijn of misschien verder gaan dan nodig, dient er goed nagedacht te worden over deze vorm van belasting heffen. Dit begint al met een afbakening van wat de digitale economie precies is. Kan deze los worden gezien van de huidige (ook wel traditionele) economie?

Een belasting op omzet klinkt wellicht leuk, maar deze kennen we al in de vorm van de BTW.<sup>284</sup> Ook is het bij belastingheffing over omzet niet mogelijk om kosten toe te rekenen, tenzij de inkoopprijs van de omzet af wordt gehaald. Hierbij is men alleen weer terug bij af, want wat is dan de waarde van deze inkoopprijs? Hierbij kan eveneens worden opgemerkt dat deze belasting op omzet kostprijsverhogend werkt. Op basis de huidige winstbepalingsregels is het niet mogelijk om belastingen, zoals de btw, te verrekenen met de winstbelasting. Hierdoor zal deze belasting zeer waarschijnlijk worden afgewenteld op de consumenten met een versturende werking van de belasting als gevolg.

Een bronbelasting invoeren op alle onlinegoederen en diensten is misschien nog wel een slechter plan. Dat een aantal grote bedrijven, zoals Apple, wellicht weinig belasting betaald doordat zij actief zijn in de digitale economie betekent dit niet dat dit geldt voor alle bedrijven. Door de bronbelasting kan er voor deze bedrijven sprake zijn van een dubbele belasting indien zij in hun vestigingsland wel belasting betalen. Hiernaast kan betoogd worden dat de IR-richtlijn en de moeder-dochterrichtlijn ook geen bronbelasting binnen de EU toestaan, dus wat kan de reden zijn om dit dan wel voor digitale diensten in te voeren? Net zoals bij de belasting over omzet zal ook een bronheffing, welke op bruto basis wordt geheven, economisch versturend werken. Hoewel dit enigszins beperkt kan

---

<sup>282</sup> Het MLI is een multilateraal instrument dat voort is gekomen uit BEPS-actie 15. Nederland heeft zich gecommitteerd aan het MLI.

<sup>283</sup> COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL 'A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market', Brussels, 21.9.2017 COM(2017) 547 final.

<sup>284</sup> Waarschijnlijk zal een groot deel van de economen blij zijn met het afschaffen van de vennootschapsbelasting, gezien het feit dat dit een van de meest versturende belastingen is.

worden door het aanpassen van belastingverdragen waardoor verrekening mogelijk is, zal deze aanpassing tijd kosten. Ook moet het andere land, zoals bijvoorbeeld de VS, bereid zijn om het verdrag aan te passen.

Tot slot de heffing bij een significante economische aanwezigheid. Hoe wordt bepaald wat een significante economische aanwezigheid is? Bij het leveren van onlinediensten is er immers nauwelijks aanwezigheid van een bedrijf in een land, wordt dit dan wederom op omzet gemeten en dan ook over deze omzet belast? Hiervoor kan ik verwijzen naar mijn commentaar op de belastingheffing over omzet. Indien met deze significante economische aanwezigheid wordt bedoeld dat er een virtuele VI ontstaat zal dit ook weinig toegevoegde waarde hebben. Zoals ik hiervoor reeds heb beargumenteerd richten de BEPS-actieplannen en TP-guidelines zich op de aanbodzijde en niet op de vraagzijde. Hierdoor zou er op basis van deze guidelines nauwelijks winst kunnen worden toegerekend aan de virtuele VI en blijft de huidige problematiek dus nog steeds bestaan.

Naast de voorstellen van de EC kan ook gedacht worden aan het heffen van belasting waarbij de MNO als groep wordt belast voor de door haar behaalde winst en waarbij de geheven belasting vervolgens wordt verdeeld over de verschillende landen waar deze winst is opgekomen.<sup>285</sup> Bij deze manier van belasting heffen zal het grootste probleem zijn het vinden van een goede verdeelsleutel waar ieder land tevreden mee is.

Het werken met een virtuele VI is in mijn opinie een goed model, mits dit gepaard gaat met een aanpassing van de manier van winstverdeling. Met een virtuele VI zal ieder land op basis van haar eigen wetgeving belasting mogen heffen over de behaalde winst in dat land. Doordat dit voor veel bedrijven veel administratiekosten met zich mee zal brengen, lijkt het mij ook gewenst om te werken met een eventuele ondergrens. Deze kan eventueel op omzet worden gebaseerd, waarna belasting wordt geheven indien een bepaalde omzeldrempel wordt bereikt (eventueel gedurende een aantal jaar). De grootste uitdaging hierbij lijkt mij de toerekening van kosten en opbrengsten aan de verschillende landen. Hier ligt mijns inziens vooral de taak van de OESO door het opstellen van duidelijke TP-guidelines die specifiek hierop zien. De OESO dient in haar guidelines meer waarde toe te wijzen aan de vraagzijde. Wat deze precieze verdeling moet zijn zal in nader onderzoek moeten worden uitgewerkt, waarbij ongetwijfeld ook enkele politieke overwegingen meegenomen zullen moeten worden.

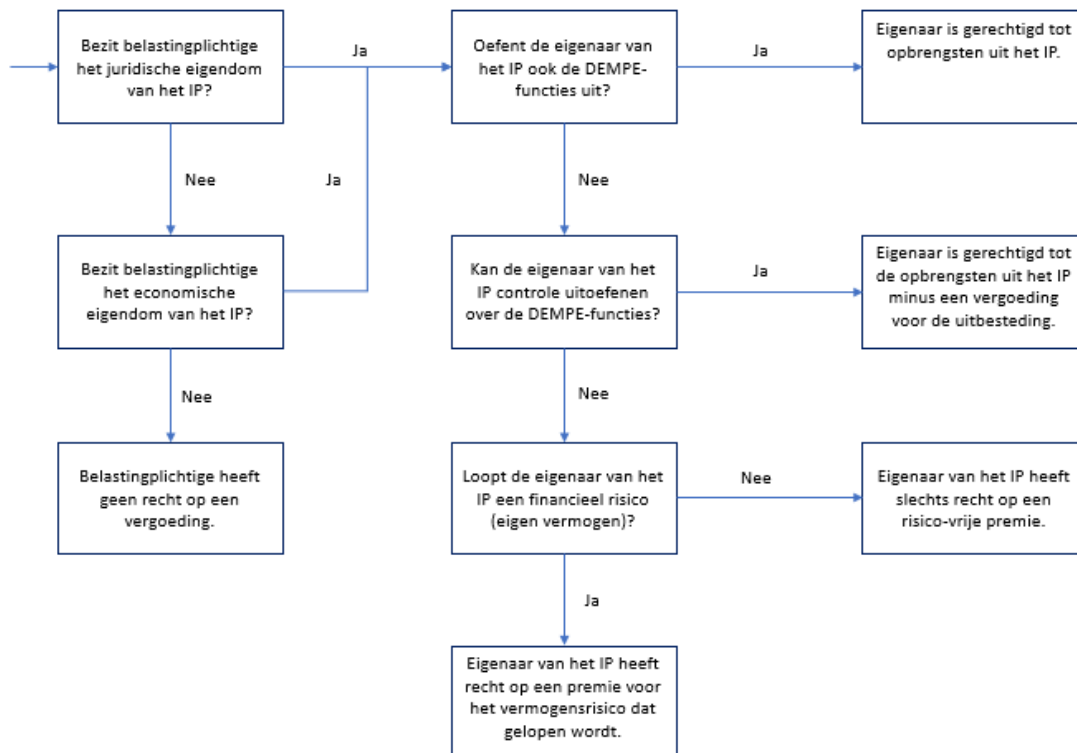
---

<sup>285</sup> M.F. de Wilde (2015), 'Sharing the Pie; Taxing Multinationals in a Global Market'.

Dat mijn voorkeur uitgaat naar een aanpassing van de definitie van een VI in plaats van het verdelen op basis van een verdeelsleutel heeft te maken met een praktische reden. Het is immers makkelijker om veel landen op basis van eigen wetgeving te laten heffen dan om een verdeelsleutel te vinden waar ieder land tevreden mee is. Wat er uiteindelijk ook beslist wordt, verandering is nodig en het vinden van een oplossing zal niet gemakkelijk zijn.

### 4.3 Conclusie transfer pricing

Een belangrijk onderdeel van IP heeft te maken met transfer pricing. Er dient immers een zakelijke prijs gerekend te worden tussen onderdelen van een concern. In BEPS-actie 8-10 wordt aandacht besteed aan de transfer pricing problematiek omtrent transacties met IP. Inmiddels zijn deze aanbevelingen overgenomen in de TP-guidelines 2017. Voordat IP overgedragen wordt, er een licentie wordt afgegeven waar een royalty voor betaald wordt of IP anderszins bij een transactie is betrokken is het van belang dat er een functionele analyse en een vergelijkbaarheidsanalyse wordt uitgevoerd. Met de functionele analyse worden de DEMPE-functies van een onderneming en de risico's die de onderneming loopt in kaart gebracht. Met de vergelijkbaarheidsanalyse wordt gezocht naar vergelijkbare transacties van niet gelieerde ondernemingen om zo een range te kunnen bepalen waarin de prijs moet vallen. Bij transacties met IP zijn de contractuele voorwaarden leidend als uitgangspunt, hier wordt echter vanaf geweken indien de feiten afwijken van hetgeen in het contract staat. Kort samengevat dient mijns inziens het volgende stroomschema te worden doorlopen.



De EU volgt in grote lijnen het beleid van de OESO. De gedragscodegroep heeft zich gecommitteerd om richtlijnen op te stellen over de uitleg van BEPS-acties 8-10. Helaas is dit beleid (nog) niet gepubliceerd door de gedragscodegroep aangezien het werk van de gedragscodegroep vertrouwelijk is. Mijns inziens zou het, zoals in hoofdstuk 2 ook al is beargumenteerd, dan ook aan te bevelen zijn dat de gedragscodegroep haar beleid openbaar maakt. Het Arbitrageverdrag is van belang indien de prijzen worden gecorrigeerd naar een at arm's length prijs. Doordat het arbitrageverdrag binnen de EU is afgesloten zullen lidstaten onderling in overleg moeten om dubbele belasting te voorkomen. Het arbitrageverdrag heeft een resultaatsverplichting, in tegenstelling tot de MAP, welke een inspanningsverplichting heeft. Wellicht zou het voor de EU, ook in het kader van de uitwisseling van rulings, aan te bevelen zijn dat het Arbitrageverdrag lidstaten verplicht vooraf in overleg te treden in plaats van achteraf, zodat ook tijdelijke dubbele belasting voorkomen wordt. Ook valt op te merken dat het arbitrageverdrag nadrukkelijk aansluit bij de OESO TP-guidelines.

Het gegeven dat de EC niet aansluit bij de TP-guidelines en het at arm's length beginsel van de OESO is op zijn minst zorgelijk te noemen. Mijns inziens is het niet wenselijk dat de EC een eigen zakelijkheidsbeginsel hanteert en dient de EC aan te sluiten bij het at arm's length beginsel van de OESO. Ook in de literatuur is er de nodige kritiek op dit eigen zakelijkheidsbeginsel van de EC. De vraag die hierbij gesteld kan worden is of het gebruik van dit eigen zakelijkheidsbeginsel niet strijdig is met het beginsel van bevoegdheidstoedeling uit artikel 5 VEU.

Wellicht een meer fundamentele vraag is of er bij IP wel op een juiste manier belasting wordt geheven. De staatssteunzaken en discussies omtrent belastingheffing over IP (en in de digitale economie) tonen naar mijn mening aan dat er, in ieder geval maatschappelijk gezien, niet op een juiste manier belasting wordt geheven. Zowel de EC en de OESO zijn bezig met het uitwerken van voorstellen over de belastingheffing in de digitale economie. Dat er op een andere manier belasting moet worden geheven lijkt mij ondertussen wel duidelijk. Hierbij is het de vraag hoe deze manier van belasting heffen vorm gegeven moet worden. In dit hoofdstuk heb ik beargumenteerd dat de OESO meer waarde moet toewijzen aan de vraagzijde en niet, zoals in de huidige BEPS-actieplannen en TP-guidelines vooral aan de aanbodzijde. Vraag en aanbod zijn niet los van elkaar te zien en zonder vraag zal er immers niets aangeboden hoeven worden. Hierdoor dient mijns inziens een aanpassing gemaakt te worden van de TP-guidelines waarbij er meer waarde wordt toegerekend aan de vraagzijde en dus aan de staat waar de inkomsten ontstaan. De voorstellen van de EC omtrent belasting heffen in de digitale economie zijn op basis van het voorgaande dan ook geen goede

oplossingen. Zo zal een belasting heffen over omzet en een bronbelasting op digitale diensten alleen maar een economisch verstorende werking hebben aangezien deze kostprijsverhogend werken. Deze belastingen kunnen niet verrekend worden met winstbelastingen en zullen daardoor zeer waarschijnlijk worden afgewenteld op de consumenten. Een aanpassing van de TP-guidelines waarbij meer waarde wordt toegerekend aan de vraagzijde in combinatie met het invoeren van een virtuele VI zal mijns inziens het beste werken.

## Hoofdstuk 5 – Het Nederlandse rulingbeleid en IP-structuren

Een belangrijke pijler in het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat is de mogelijkheid die belastingplichtigen hebben om een ruling af te sluiten met de belastingdienst. Voor belastingplichtigen die IP bezitten of betalingen verrichten voor het gebruik van IP is het afsluiten van een ruling van belang. Met de belastingdienst kunnen twee verschillende soorten rulings worden afgesloten. Ten eerste is er de APA. Met een APA kan vooraf goedkeuring worden verleend voor het hanteren van een bepaalde prijs of voor een methode om de prijs vast te stellen tussen gelieerde ondernemingen.<sup>286</sup> Een APA kan worden afgesloten bij een transactie met IP binnen het concern of bij een betaling voor het gebruik van het IP van een andere vennootschap binnen het concern. Ten tweede is er de ATR. Met een ATR kan met de belastingdienst een afspraak worden gemaakt over de fiscale consequenties van grensoverschrijdende transacties.<sup>287</sup> In dit hoofdstuk zal ik het Nederlandse rulingbeleid behandelen en ingaan op de vraag of het Nederlandse rulingbeleid in overeenstemming is met de internationale en Europese norm. Vervolgens wordt ingegaan op IP-structuren die momenteel veel gebruikt worden. Hierbij zal ik kort ingaan op de US tax reform en de ATAD en de gevolgen voor deze structuur. Tot slot zal ik afsluiten met mijn conclusie.

### 5.1.1 Rulingpraktijk tot 2001

In Nederland worden rulings al sinds het einde van de tweede wereldoorlog afgegeven om buitenlandse investeerders zekerheid te bieden. In 1986 is dit beleid in een brief door de toenmalig Staatssecretaris van Financiën naar buiten gebracht.<sup>288</sup> In deze brief worden rulings omschreven als: binnen het kader van wet, jurisprudentie en bestaande resoluties verstrekte standpuntbepalingen vooraf van de inspecteur over de fiscale gevolgen van in Nederland verrichte activiteiten binnen verbonden ondernemingen. Er werd in de brief van de Staatssecretaris onderscheid gemaakt tussen zeven soorten rulings, waaronder rulings voor licentieactiviteiten.<sup>289</sup>

De rulings voor licentieactiviteiten werden afgegeven aan vennootschappen die octrooien, patenten en vergelijkbare rechten beheerden. Het ging in deze rulings eveneens om de vraag wat nu een at arm's length vergoeding is voor het gebruik van deze rechten. De royalty ontvangsten dienden minimaal 150.000 gulden te zijn om in aanmerking te komen voor de ruling. Hierbij werd een netto vergoeding van zeven procent als zakelijk gezien. De vergoeding werd op zes procent gesteld bij ontvangsten van minimaal twee miljoen gulden en hierna kon de vergoeding stapsgewijs per twee

---

<sup>286</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars & A.J.A. Stevens, 'Internationaal belastingrecht', Kluwer, 9<sup>e</sup> druk, p. 207.

<sup>287</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars & A.J.A. Stevens, 'Internationaal belastingrecht', Kluwer, 9<sup>e</sup> druk, p. 209.

<sup>288</sup> Kamerstukken II, 1986/87, 19 700, IXB, nr. 36.

<sup>289</sup> Alle zeven soorten zijn terug te vinden in Kamerstukken II, 1986/87, 19 700, IXB, nr. 36, p.3.

miljoen extra ontvangsten telkens met één procent omlaag tot een minimum van twee procent vergoeding boven de tien miljoen gulden aan ontvangsten. De beloning diende hoger te zijn indien er een (hoger) debiteuren en valutarisico gelopen werd.

In 2000 heeft Staatssecretaris van Financiën Bos een brief over de fiscale aspecten van het vestigingsklimaat in Nederland aan de Kamer gestuurd met daarin de aankondiging van een herziening van het rulingbeleid.<sup>290</sup> In deze brief staan de plannen voor een modernisering en omvorming van de reeds bestaande rullingpraktijk naar de APA/ATR-praktijk zoals wij die nu kennen. Per 1 april 2001 heeft de APA/ATR-praktijk de tot dan toe bestaande rullingpraktijk vervangen. De APA/ATR-praktijk bestaat uit acht besluiten.<sup>291</sup> De omvorming van het rullingbeleid kwam voort uit de discussie binnen Europa op het gebied van schadelijke belastingconcurrentie.<sup>292</sup>

### 5.1.2 APA-besluit

Een APA geeft goedkeuring vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning of een methode tot vaststelling van een dergelijke beloning voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde lichamen en onderdelen van dit gelieerde lichaam. Voor de zakelijkheid wordt uitgegaan van de OESO TP-guidelines.

Een APA-verzoek dient gericht te worden aan een inspecteur. De betreffende inspecteur legt het verzoek voor aan het APA/ATR-team en deze zal vervolgens door het APA/ATR-team beoordeeld worden. Bij een bilaterale APA zal het verzoek bekend worden gemaakt, door middel van het Ministerie van Financiën, aan de bevoegde autoriteit van de andere betrokken Staat.<sup>293</sup> Een APA is zelf niet bilateraal. De belastingdienst heeft als doel dat de APA bilateraal wordt afgesproken, hiervoor dient er echter wel een verdrag te zijn met dit land waarin een vergelijkbaar artikel als artikel 25 OESO-MV is opgenomen. Ook moet de andere Staat bereid zijn dit overleg te voeren.<sup>294</sup> De APA zal alleen betrekking hebben op de door belastingplichtige gespecificeerde verbonden lichamen en transacties, wel zal de belastingdienst bij beoordeling van het verzoek rekening houden met alle relevante feiten en omstandigheden die samenhangen met de transactie waarvoor de zekerheid wordt gegeven.<sup>295</sup>

---

<sup>290</sup> Kamerstukken II, 2000/01, 27 505, nr. 1.

<sup>291</sup> Het verrekenprijsbesluit, het besluit hybride leningen, het besluit inzake dienstverleningslichamen (DVL-besluit), besluit zekerheid vooraf, goede trouw jegens de gedragspartner, APA-besluit, ATR-besluit, organisatie- en competentieregeling en het Instelbesluit CGVP.

<sup>292</sup> Hier wordt later in dit hoofdstuk op ingegaan.

<sup>293</sup> Besluit van 30 maart 2001, IFZ2001/292M, artikel 1.

<sup>294</sup> Besluit van 30 maart 2001, IFZ2001/292M, artikel 2.

<sup>295</sup> Besluit van 30 maart 2001, IFZ2001/292M, artikel 3.

In de APA wordt ook een afspraak gemaakt over de duur van deze APA, waarbij de belastingdienst zich richt op een periode van vijf jaar, tenzij belastingplichtige kan onderbouwen waarom deze langer dient te zijn.<sup>296</sup> Een APA kan ook, onder omstandigheden, terugwerkende kracht hebben.<sup>297</sup>

In het verzoek dient de belastingplichtige alle relevante informatie te verstrekken aan de belastingdienst.<sup>298</sup> Nadat alle informatie bekend is en er is geoordeeld dat de APA conform de Nederlandse wet- en regelgeving is kan er een vaststellingsovereenkomst gesloten worden. Het beleid waarop de APA is gebaseerd (of waarop deze niet tot stand is gekomen) zal worden gepubliceerd. Hierbij kan de kanttekening worden gemaakt dat dit tot op heden nog niet is gedaan.

### **De wijziging per 11 augustus 2004**

Op 11 augustus 2004 is het APA-besluit vervangen door een nieuw besluit.<sup>299</sup> Dit nieuwe besluit is een actualisering van het oude besluit. In het besluit is het in 2002 ingevoerde artikel 8b Wet VPB opgenomen. Ook is er een gezamenlijk stappenplan (case-managementplan) opgenomen. Dit stappenplan wordt door belastingplichtige en belastingdienst gezamenlijk opgesteld en heeft als doel duidelijkheid te verschaffen over de termijn van het APA-traject. Door dit stappenplan kan een redelijke termijn worden aangehouden en weten belastingplichtige en belastingdienst waar ze aan toe zijn. Ook is er voortaan een mogelijkheid tot vooroverleg voor de APA (de 'pre filing meeting').<sup>300</sup> In de APA wordt vanaf 2004 ook rekening gehouden met de mogelijkheid dat de belastingdienst van een andere staat de afgesproken APA ter discussie stelt. De belastingplichtige kan de belastingdienst verzoeken in overleg te treden met de andere staat om deze ontstane dubbele heffing weg te nemen.<sup>301</sup> Als laatste is het APA-besluit aangepast om tegemoet te komen aan kleine bedrijven die ook gebruik willen maken van een APA.<sup>302</sup>

---

<sup>296</sup> Besluit van 30 maart 2001, IFZ2001/292M, artikel 4.

<sup>297</sup> Besluit van 30 maart 2001, IFZ2001/292M, artikel 5.

<sup>298</sup> Het gaat om de informatie die is opgenomen in artikel 6 van het Besluit van 30 maart 2001, IFZ2001/292M.

<sup>299</sup> Besluit van 11 augustus 2004, IFZ2004/124M.

<sup>300</sup> Besluit van 11 augustus 2004, IFZ2004/124M, artikel 1.

<sup>301</sup> Besluit van 11 augustus 2004, IFZ2004/124M, artikel 2.

<sup>302</sup> Besluit van 11 augustus 2004, IFZ2004/124M, artikel 6.



### **De wijziging per 3 juni 2014**

Op 3 juni 2014 is het APA-besluit wederom vervangen door een nieuw besluit.<sup>303</sup> Dit nieuwe besluit bevat een aantal kleine tekstuele wijzigingen, waarmee geen inhoudelijke wijzigingen beoogd werden.<sup>304</sup>

### **5.1.3 ATR-besluit**

Op 30 maart 2001 is het ATR besluit gepubliceerd.<sup>305</sup> Met een ATR kan zekerheid vooraf gegeven worden over de fiscale gevolgen van een voorgenomen transactie of samenstel van transacties. In het ATR-besluit is een grote overeenkomst met het APA-besluit te zien. Zo dient de aanvraag eveneens tot de inspecteur gericht te zijn en wordt deze beoordeeld door het APA/ATR-team. In het verzoek wordt een bindend advies verzocht over de uitleg van de in de ATR opgesomde regelgeving.<sup>306</sup> In het verzoek zal, net zoals bij het APA-verzoek, informatie moeten worden verstrekt over alle relevante feiten en omstandigheden.<sup>307</sup> De duur van de ATR zal in beginsel vier jaar zijn, tenzij de verzoeker aannemelijk maakt dat dit langer moet zijn. Indien is geoordeeld dat de ATR in overeenstemming is met de Nederlandse wet- en regelgeving zal een vaststellingsovereenkomst gesloten worden met de belastingplichtige. In deze vaststellingsovereenkomst is ook de eis opgenomen dat de deelneming met ten minste 15% eigen vermogen gefinancierd moet zijn, deze eis was ook in het oude rulingbesluit opgenomen. Ook het beleid van de ATR zal, net zoals de APA, worden gepubliceerd.

### **De wijziging per 11 augustus 2004**

Op 11 augustus 2004 is er een geactualiseerd besluit voor de ATR gepubliceerd.<sup>308</sup> Deze actualisering bevatte slechts enkele kleine wijzigingen. Zo is het besluit aangepast aan de gewijzigde organisatie bij de belastingdienst, dat er geen beroep wordt gedaan op de uitzonderingsgronden WIB en een kleine aanpassing aan de manier van publiceren van de ATR.<sup>309</sup>

---

<sup>303</sup> Besluit van 3 juni 2014, DGB 2014/3098.

<sup>304</sup> O.a. dat belastingplichtige zelf een kopie van de APA naar hun eigen belastingdienst opsturen en voor kleine belastingplichtige wordt aangesloten bij artikel 2:396 BW.

<sup>305</sup> Besluit van 30 maart 2001, IFZ2001/293M.

<sup>306</sup> De drie verschillende regelgevingen waarvoor een ATR kon worden afgesloten staan opgenomen in het Besluit van 30 maart 2001, IFZ2001/293M, artikel 3.

<sup>307</sup> Besluit van 30 maart 2001, IFZ2001/293M, artikel 4.

<sup>308</sup> Besluit van 11 augustus 2004, IFZ2004/125M.

<sup>309</sup> V-N 2004/43.3.

## De wijziging van 3 juni 2014

Op 3 juni 2014 is het ATR-besluit wederom aangepast.<sup>310</sup> Dit keer ging het wel om een substantiële wijziging. Zo is de duur van de ATR gewijzigd van vier jaar naar vier tot vijf jaar en is het aantal soorten verzoeken dat gedaan kan worden uitgebreid van drie naar acht.<sup>311</sup>

Nieuw in het ATR-besluit is dat er voor internationale houdsterstructuren pas een ATR wordt afgegeven indien aan drie aanvullende vereisten is voldaan. Deze aanvullende eisen zijn dat er aan de substance eisen voldaan dient te worden, het concern operationele activiteiten in Nederland heeft of dat het concern plannen heeft deze operationele activiteiten op te zetten.<sup>312</sup> De substance eisen zijn opgenomen in de bijlage van het besluit.<sup>313</sup>

Als laatste wijziging is er een regeling opgenomen dat het APA/ATR-team gemandateerd is om te beslissen op verzoeken van toepassing van de zogenoemde vangnetbepaling in de Limitation on Benefits bepalingen van een belastingverdrag.<sup>314</sup>

### 5.1.4 APA & ATR in 2017

Op 27 maart 2017 is door het Ministerie van Financiën gereageerd op een WOB-verzoek met betrekking tot de APA/ATR-praktijk. Als reactie op het verzoek heeft het Ministerie van Financiën een notitie de meest voorkomende verschijningsvormen in een bijlage bij het besluit gepubliceerd.<sup>315</sup> In deze notitie wordt onder andere een uitleg gegeven over principaalstructuren en financierings- en royaltyactiviteiten.<sup>316</sup>

## Principaalstructuren

Principaalstructuren zijn structuren waarbij vanuit een centraal punt de activiteiten van een onderneming in een bepaald gebied worden aangestuurd. Hierbij neemt een principaal de belangrijke beslissingen, loopt de principaal de risico's en zorgt voor efficiencyvoordelen. Zo zijn er principaalstructuren waarbij IP is ondergebracht in een buitenlandse vennootschap en voor dit IP wordt een masterlicentie aan bijvoorbeeld een Nederlandse BV gegeven, welke dit op haar beurt

---

<sup>310</sup> Besluit van 3 juni 2014, DGB 2014/3099.

<sup>311</sup> Deze zijn terug te vinden in het Besluit van 3 juni 2014, DGB 2014/3099, artikel 3.

<sup>312</sup> Besluit van 3 juni 2014, DGB 2014/3099, artikel 8.

<sup>313</sup> Besluit van 3 juni 2014, DGB 2014/3099, bijlage.

<sup>314</sup> Besluit van 3 juni 2014, DGB 2014/3099, artikel 10.

<sup>315</sup> Besluit WOB-verzoek over notitie De APA-ATR-Praktijk, Notitie over de meest voorkomende verschijningsvormen, kenmerk: 2017-0000051773.

<sup>316</sup> In de notitie worden meerdere structuren uitgelegd, hiervan zijn alleen de principaalstructuren en royaltyactiviteiten van belang voor deze scriptie.

sublicentieert aan een geografisch gebied, bijvoorbeeld de EU. In Nederland wordt de omzet voor Europa verantwoord, waarbij er in Nederland een zakelijke vergoeding wordt gerekend voor het optreden als principaal. Indien de BV meer inkomen heeft dan de zakelijke beloning zal dit meerdere aan de buitenlandse IP-houder als royalty worden uitgekeerd. In de notitie wordt het belang van deze structuren voor het Nederlandse vestigingsklimaat benadrukt. Zo gaat het om substantiële hoogwaardige werkgelegenheid waar vele banen mee gemoeid zijn.<sup>317</sup> De notitie maakt ook melding van het feit dat het IP in Nederland onder omstandigheden kan kwalificeren voor toepassing van de innovatiebox.

### **Financierings- en royaltyactiviteiten**

In de notitie wordt kort melding gemaakt van in Nederland gevestigde schakelvennootschappen die vooral royalty's betalen en ontvangen. Er wordt ingegaan op het belang van deze vennootschappen en dat sommige substance-arme vennootschappen na verloop van tijd meer activiteiten in Nederland zijn gaan uitoefenen. Bij deze vennootschappen wordt ingegaan op de mogelijke schadelijke gevolgen van internationale ontwikkelingen. Door de internationale ontwikkelingen wordt Nederland minder aantrekkelijk voor dit soort vennootschappen, omdat de bronbelastingvoordelen wellicht wegvallen. Dit zal ten koste gaan van de werkgelegenheid.

#### **5.1.5 Het verrekenprijsbesluit**

Het verrekenprijsbesluit dient om duidelijkheid te bieden over de invulling van het at arm's length beginsel en artikel 8b Wet VPB.<sup>318</sup> Het besluit richt zich voornamelijk op aspecten waar in de OESO-richtlijnen ruimte voor eigen invulling bestaat of waar onduidelijkheid is.<sup>319</sup> Met betrekking tot IP wordt er in artikel 8 van het verrekenprijsbesluit aandacht besteed aan de immateriële activa. Bij een transactie met IP dient als uitgangspunt genomen te worden dat beide gelieerde partijen naar winstmaximalisatie streven. Zo zal de verkoper de vereiste functionaliteit moeten hebben en zal de koper in staat moeten zijn om de relevante risico's te beheren.<sup>320</sup> Het verrekenprijsbesluit stelt ook dat zowel koper als verkoper moeten beoordelen of er andere realistische mogelijkheden zijn die voor hen aantrekkelijker zijn. Indien de koper in een land is gevestigd met een laag belastingtarief betekent dit niet direct dat er meer winst genomen moet worden. Indien de koper van het IP namelijk niet over de relevante functionaliteit beschikt zal hij nog steeds afhankelijk zijn van verkoper

---

<sup>317</sup> In de notitie wordt gewezen op 86.000 werknemers die bij 1.100 hoofdkantoren werkzaam zijn.

<sup>318</sup> Besluit van 14 november 2013, nr. IFZ 2013/184M.

<sup>319</sup> Hierbij gaat het om de invulling van artikel 9 OESO-modelverdrag en de TP-guidelines. Deze zullen in hoofdstuk drie besproken worden.

<sup>320</sup> Wat de vereiste functionaliteit is wordt in het besluit niet verder gespecificeerd. Evenmin wordt uitgelegd wat precies de relevante risico's zijn.

en dient op basis van het at arm's length beginsel de winst te worden toegerekend aan verkoper, ook indien deze het IP juridisch niet meer heeft.

Indien de waarde van het IP op het moment van transactie onzeker is wordt in het verrekenprijbesluit gesteld dat er een prijsaanpassingsclausule in het contract moet worden opgenomen.<sup>321</sup>

Indien IP wordt overgedragen aan een verbonden lichaam en dit IP vervolgens grotendeels aan verbonden lichamen in licentie wordt afgegeven wordt geacht dat er een prijsaanpassingsclausule is overeengekomen, tenzij aannemelijk wordt gemaakt dat er zakelijke motieven waren voor deze transactie en een onafhankelijke derde geen prijsaanpassingsclausule zou hebben opgenomen onder zelfde omstandigheden.

### 5.1.6 Voldoet de Nederlandse rullingpraktijk aan de Europese & internationale normen?

In paragraaf 5.1.1 was te lezen dat het Nederlandse rulling beleid in 2001 is aangepast. Deze wijziging was enerzijds een besluit om de praktijk te moderniseren en anderzijds een tegemoetkoming van Nederland aan de uitkomsten van het Primarolo-rapport waarin de rullingpraktijk werd aangemerkt als schadelijke belastingmaatregel.<sup>322</sup> In 2015 was het opstellen van nieuwe richtlijnen voor het uitgeven van rulings onderdeel van het werkpakket van de gedragscodegroep. Deze richtlijnen zijn op 8 december 2016 door de Raad van de Europese Unie aangenomen.<sup>323</sup> In BEPS-actie 5 wordt, naast de speciale (IP) regimes, ook ingegaan op rulings en het proces bij het afgeven van een rulling.<sup>324</sup>

Eisen aan rulings	OESO	EU	NL
<b>Wat moet er in het gepubliceerde rullingbeleid staan?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voorwaarden aanvraag;</li> <li>• Gronden voor afwijzing rulling;</li> <li>• Eventuele kosten;</li> <li>• Wettelijke gevolgen verkrijgen rulling;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zelfde eisen als de OESO.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dezelfde eisen als die de OESO stelt staan vermeld in de besluiten, dus gesteld kan worden dat hieraan is voldaan.</li> </ul>

<sup>321</sup> Artikel 5 verrekenprijbesluit IFZ 2013/184M.

<sup>322</sup> Dit is reeds in hoofdstuk twee aan de orde gekomen.

<sup>323</sup> Outcome of the Council Meeting, 3506th Council meeting, 15205/16, p. 19.

<sup>324</sup> BEPS-actie 5, hoofdstuk 5, paragraaf IX.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eventuele sancties bij aanleveren foute informatie;</li> <li>• Gronden voor intrekken ruling;</li> <li>• Relevante informatie waardoor het proces begrijpelijk wordt.</li> </ul>		
<b>Ruling binnen wettelijk kader?</b>	• Ja	• Ja	• Ja
<b>Twee-ogen principe?</b>	• Ja	• Aanbevolen	• Ja
<b>Schriftelijke afgifte van ruling?</b>	• Ja	• Ja	• Ja
<b>Bindend voor wetgever?</b>	• Ja	• Ja	• Ja
<b>Schriftelijke aanvraag?</b>	• Ja	• Niet gespecificeerd.	• Ja
<b>Informatie over belastingplichtige zelf?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Naam;</li> <li>• Vestigingsplaats;</li> <li>• RSIN;</li> <li>• KvK-uittreksel;</li> </ul>	• Ja	• Ja
<b>Ruling file met beschrijving activiteiten en feiten?</b>	• Ja	• Ja	• Ja
<b>Informatie adviseurs?</b>	• Ja	• Ja	• In de praktijk wordt de ruling aangevraagd door de adviseur en is deze informatie dus bekend.
<b>Controle of ruling afwijkt van andere rulings?</b>	• Ja	• Ja	• Dient te worden gecontroleerd.
<b>Vaste geldigheidsduur ruling?</b>	• Ja	• Alleen APA	• Vijf jaar bij APA en ATR.

Vergelijkt men de APA/ATR-rulings met de vereisten die de OESO en de EU aan rulings stellen dan is te zien dat het Nederlandse rulingbeleid op een groot aantal punten in overeenstemming is met deze vereisten. Een APA of ATR is voor een periode van vijf jaar geldig, waarna deze wordt herzien. Ook tijdens de rulingperiode van een APA kan de belastingdienst een boekenonderzoek uitvoeren om zo

te controleren of wat in de ruling staat daadwerkelijk klopt met wat de belastingplichtige doet. Indien de belastingdienst er gedurende de looptijd van de ruling achter komt dat de overeengekomen methode niet daadwerkelijk wordt nageleefd zal de vaststellingsovereenkomst zijn geldigheid verliezen. Klein punt van kritiek kan naar mijn mening nog wel worden gemaakt over het vereiste dat de aanvraag en afgifte nog steeds schriftelijk dient te worden gedaan. Wellicht is het een idee om ook in dit opzicht met de tijd mee te gaan en te digitaliseren.

Uitwisseling van rulings	OESO	EU
<b>Wat voor soort rulings worden er uitgewisseld?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Rulings die potentieel tot BEPS kunnen leiden.<sup>325</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Brede definitie van rulings.</li> <li>Iedere ruling met grensoverschrijdende elementen.</li> <li>Niet gelimiteerd tot rulings die binnen de EU relevant zijn.</li> </ul>
<b>Definitie ruling?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Any advice, information or undertaking provided by a tax authority to a specific taxpayer or group of taxpayers concerning their tax situation and on which they are entitled to rely</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Zelfde als OESO.</li> </ul>
<b>Alleen toekomstige rulings uitwisselen of ook rulings afgesloten in het verleden?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Alle rulings afgesloten na 1/4/2016 (binnen drie maanden na afsluiten).</li> <li>Rulings afgesloten op of na 1/1/2010 en die nog steeds geldig zijn.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Rulings die zijn afgesloten, aangepast of verlengd op of na 1/1/2017.</li> <li>Rulings afgesloten, aangepast of verlengd op 1/1/2012 t/m 31/12/2013 indien nog geldig, en hierna ongeacht of ze nog geldig zijn.</li> <li>Uitzondering voor kleine ondernemingen (omzet lager dan €40 mln.).</li> </ul>

<sup>325</sup> (i) related to preferential regimes, (ii) cross-border APAs, (iii) Unilateral downward adjustments to tax profits, (iv) PE-rulings, (v) any other rulings agreed upon in the future.

<b>Welke informatie wordt uitgewisseld?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Basisinformatie zoals RSIN (TIN), datum afgifte, termijn en een korte samenvatting.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zelfde als bij de OESO.</li> <li>• Indien TP-aspecten dan meer informatie zoals over gebruikte methode.</li> </ul>
<b>Hoe wordt de informatie uitgewisseld?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Standaardformulier.</li> <li>• Andere autoriteit kan extra informatie opvragen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Standaardformulier en database.</li> </ul>
<b>Aan wie wordt de informatie uitgewisseld?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alle landen waar verbonden partijen (met een belang &gt;25%) zijn gevestigd die betrokken zijn geweest bij de ruling.</li> <li>• Staat waar de Ultimate Parent is gevestigd.</li> <li>• Bij een VI ook de staat waar de VI is gelegen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Centrale database waar alle lidstaten bij kunnen.</li> <li>• De EC heeft ook toegang tot de database.</li> </ul>
<b>Vorm van uitwisseling?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verplichte spontane uitwisseling.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verplichte automatische uitwisseling van alle rulings</li> </ul>

Wat betreft de publicatie en uitwisseling van informatie voldoet Nederland aan de vereisten van de EU. Met de wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening heeft Nederland zich gecommitteerd om inlichtingen over grensoverschrijdende rulings uit te wisselen.<sup>326</sup> Punt van kritiek hierbij is dat, ondanks dat Nederland nu voldoet aan de EU eisen, dat niet volledig wordt voldaan aan de OESO normen en dat de EU op een aantal punten verder gaat dan de OESO-norm. In tegenstelling tot de EU spreekt de OESO namelijk over verplichte spontane uitwisseling en niet over automatische uitwisseling. Hiernaast ziet de uitwisseling van de OESO op zowel rulings die vooraf als achteraf gegeven worden, in de EU worden slechts rulings die vooraf zijn afgesloten uitgewisseld en worden de rulings niet uitgewisseld aan de staat waar de ultimate parent is gevestigd.

In zowel het APA-besluit als het ATR-besluit is opgenomen dat het beleid dat ten grondslag ligt aan de afgesloten ruling dan wel – onder omstandigheden – niet tot stand gekomen rulings zal worden gepubliceerd. Hierbij kan wel een kritische noot worden gemaakt. Hoewel in de besluiten is bepaald dat de rulings gepubliceerd worden, wordt dit in de praktijk zelden gedaan.<sup>327</sup>

<sup>326</sup> Stb. 2016/543.

<sup>327</sup> Een kleine nuancering hierop is dat het beleid door middel van WOB-verzoeken duidelijker is geworden. Dit is echter niet op eigen initiatief van de overheid zelf gedaan.

### 5.1.7 Rulings in de literatuur

Breuer, Boer en Douma spreken over de problemen die voor belastingplichtigen kunnen ontstaan als gevolg van fiscale geschillen die ontstaan als gevolg van de uitwisseling van rulings.<sup>328</sup>

Belastingplichtigen worden niet geïnformeerd over de uitwisseling, waardoor een fiscaal geschil als een verrassing kan komen. Om deze reden pleit Douma ook voor het informeren van belastingplichtigen na het uitwisselen.<sup>329</sup> Hoewel het wellicht heel interessant klinkt om belastingplichtigen te informeren kan mijns inziens ook gesteld worden dat belastingplichtigen behoren te weten dat een ruling uitgewisseld gaat worden. Zij hebbend deze ruling immers afgesloten en weten (of behoren te weten) dat grensoverschrijdende rulings worden uitgewisseld binnen de EU.

Ook Lamboij signaleert het probleem dat er door de uitwisseling van rulings een risico op dubbele belasting ontstaat of dat de aangeleverde informatie wordt gebruikt voor andere dan fiscale doeleinden.<sup>330</sup> Hiernaast stelt Lamboij ook dat het risico bestaat dat er onjuiste inlichtingen worden uitgewisseld doordat er een fout is gemaakt. Voor wat betreft de dubbele belasting is mijns inziens de beste oplossing dat landen, voordat zij een aanslag als gevolg van een correctie opleggen, eerst in overleg treden met het andere land om zo dubbele belasting te voorkomen. Hierbij kan de belastingplichtige reeds ingelicht worden over het voornemen tot correctie, maar hoeft de belastingplichtige nog niets te betalen tot de landen samen overeenstemming hebben bereikt over de correctie, iets wat mijns inziens door de het Arbitrageverdrag geregeld kan worden. Voor wat betreft het uitwisselen van onjuiste inlichtingen als gevolg van een fout kan slechts gesteld worden dat landen zorgvuldig te werk dienen te gaan.

### 5.1.8 Conclusie rulings

Het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat is erg aantrekkelijk doordat er hier de mogelijkheid is om een ruling af te sluiten met de belastingdienst. Deze mogelijkheid bestaat al vele jaren en is in 1986 openbaar gemaakt. In 2001 is het rulingbeleid aangepast en omgevormd in de huidige APA/ATR-praktijk. De wijziging in 2001 vloeide voort uit het werk van de gedragscodegroep, waarbij het Nederlandse rulingbeleid gezien werd als (potentiële) schadelijke belastingconcurrentie.

Naast aanpak van speciale IP-regimes besteedt de OESO in BEPS-actie 5 ook aandacht aan de rulings. In BEPS-actie 5 worden aanbevelingen gegeven voor minimumeisen waaraan een ruling moet voldoen om te kunnen worden afgegeven. Deze eisen zijn door de gedragscodegroep overgenomen

---

<sup>328</sup> A.C. Breuer, J.P. Boer & S.C.W. Douma, 'uitwisseling van tax rulings', WFR 2016/50.

<sup>329</sup> A.C. Breuer, J.P. Boer & S.C.W. Douma, 'uitwisseling van tax rulings', WFR 2016/50, paragraaf 5.1.

<sup>330</sup> M.V. Lamboij, 'Het post-BEPS fiscale transparantieregime', TFO 2016/147.4, paragraaf 9.



en verwerkt in haar richtlijnen voor rulings (soft law). Na het vergelijken van de OESO en Europese norm met de Nederlandse APA/ATR-praktijk kan gesteld worden dat het Nederlandse rulingbeleid momenteel in grote lijnen voldoet aan de eisen die de OESO en de gedragscodegroep stellen. Hierbij dient ook vermeld te worden dat de EC bij de Starbucks beschikking reeds heeft gezegd dat het algemene Nederlandse fiscale rulingbeleid volkomen legaal is.<sup>331</sup>

Zowel de OESO als de EU voorzien in regelgeving voor de uitwisseling van rulings. De Europese regelgeving heeft Nederland reeds geïmplementeerd. Hierbij kan echter wel de kanttekening worden gemaakt dat de Europese norm niet overeenkomt met de OESO-norm, wat mijns inziens ongewenst is. De uitwisseling van rulings binnen de EU gaat enerzijds verder dan de OESO aangezien er een automatische uitwisseling is en geen spontane uitwisseling. Aan de andere kant gaat de EU minder ver aangezien de uitwisseling slechts ziet op vooraf afgesloten rulings en niet achteraf gesloten rulings en rulings niet worden uitgewisseld met de staat waar de ultimate parent is gevestigd. Het is door de uitwisseling mogelijk dat belastingplichtigen geconfronteerd worden met dubbele belasting, foutieve uitwisseling of het uitlekken van bedrijfsgevoelige informatie. De Europese richtlijn voorziet reeds in een bepaling dat bedrijfsgevoelige informatie niet naar buiten mag komen en dat er een geheimhoudingsplicht is. Voor wat betreft de dubbele belasting kan een beroep worden gedaan op het Arbitrageverdrag (zie H4), waarbij het aan te bevelen is dat het Arbitrageverdrag wordt aangepast om zo dubbele belasting vooraf te voorkomen in plaats van ook achteraf. Voor de uitwisseling van foutieve informatie kan gedacht worden aan het zenden van een kopie van de verzonden informatie aan de belastingplichtige zelf. Indien er foute informatie is verzonden zal de belastingplichtige dit opmerken bij het controleren hiervan.

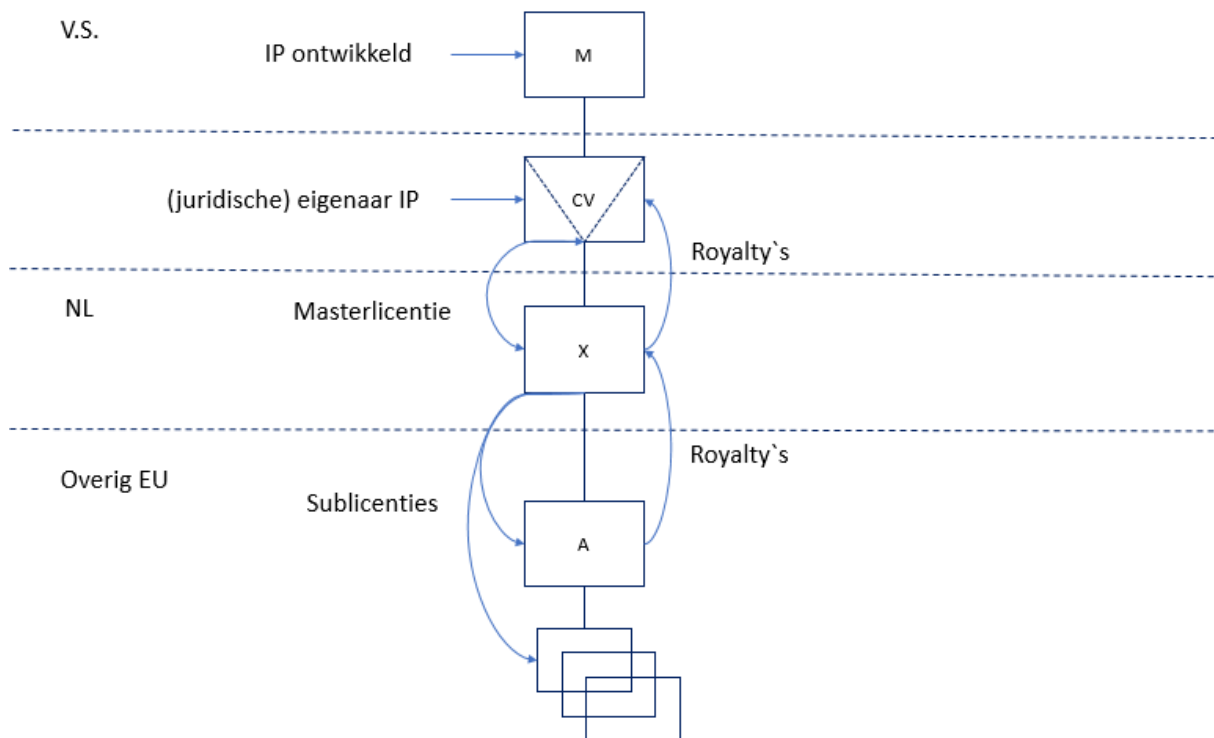
## 5.2 Masterlicentie en sublicenties

Bij licentiestructuren wordt veelal het IP overgedragen aan een vennootschap in een fiscaal voordelig land. Vanuit dit fiscaal gunstige land wordt vervolgens een masterlicentie afgegeven aan een vennootschap, welke deze relatief eenvoudig verder kan sublicenceren. Dit kan bijvoorbeeld Nederland zijn. De Nederlandse BV verkrijgt hierbij de masterlicentie van het IP en zal deze sublicenceren aan verscheidene andere dochtermaatschappijen in een geografisch gebied, bijvoorbeeld Europa. Vanuit de groepsmaatschappijen worden dan royalty's betaald aan de Nederlandse BV. De Nederlandse BV zal vervolgens ook een 'verplichting' hebben om royalty's te betalen aan de daadwerkelijke IP-houder.

---

<sup>331</sup> EC persbericht, nr. IP 15-5880.

Hiernaast is het in veel gevallen zo dat het IP in een besloten CV zit die vanuit Nederland gezien transparant is. In de Verenigde Staten wordt deze CV gecheckt als zelfstandig belastingplichtig, waardoor de CV effectief niet in de heffing wordt betrokken. Omdat Nederland een royaltybetaling naar de Verenigde Staten ziet worden verdragsvoordelen verleend (zoals geen bronbelasting op royalty's) en in de Verenigde Staten worden de inkomsten (vooralsnog) niet belast. Dit kan schematisch als volgt worden weergegeven:



De Amerikaanse moedermaatschappij heeft in deze structuur het IP ontwikkeld. Het IP wordt overgedragen aan de CV (dit kan ook naar een vennootschap gevestigd in een low tax jurisdictie). Vervolgens wordt een masterlicentie afgegeven aan de Nederlandse dochtervennootschap, welke op haar beurt weer verscheidene sublicenties afgeeft aan haar dochtervennootschappen.

### Innovatiebox en vermogenswinst

Op basis van het stroomschema uit bijlage 1 kan geconcludeerd worden dat de inkomsten die de Nederlandse vennootschap verkrijgt niet onder de innovatiebox kunnen worden gebracht. Dit is logisch aangezien het IP niet in Nederland is ontwikkeld. Ook bij het overdragen van het IP vanuit de VS naar Nederland zal het IP en de voordelen hiervoor, niet onder de innovatiebox gebracht kunnen worden. Dit is wel deels mogelijk indien het IP na overdracht verder wordt ontwikkeld in Nederland. Bij overdracht naar Nederland kan er tevens over het IP worden afgeschreven. Na activatie op de balans kan hier verschillende jaren over worden afgeschreven, wat fiscaal weer voordelig is aangezien dit de winst verlaagd.

## **Royalty's**

Een belangrijke vraag bij deze structuur is of de Nederlandse BV kwalificeert als uiteindelijk gerechtigde. Het is hierbij van belang dat de Nederlandse BV geen verplichting heeft om de ontvangen royalty's door te betalen en de royalty's die zij ontvangt ook daadwerkelijk voor eigen rekening en risico ontvangt. Hierbij zal vooral van belang zijn wat contractueel is afgesproken. Voor wat betreft de CV kan wel gesteld worden dat deze, in ieder geval door Nederland, niet wordt aangemerkt als uiteindelijk gerechtigde aangezien deze voor fiscaal als transparant wordt aangemerkt.

## **Transfer pricing**

Aangezien in de structuur sprake is van transacties tussen gelieerde vennootschappen zal er een at arm's length prijs gerekend moeten worden. Hierbij zal de functionele analyse erg belangrijk zijn. De DEMPE-functies dienen in kaart te worden gebracht voor de Nederlandse BV en voor de CV. Op basis van het stroomschema uit paragraaf 4.2.6. mag er aan de CV slechts een risicovrije premie worden toegerekend en dient de rest aan de VS te worden toegerekend. Voor de BV geldt ook dat hier slechts een vergoeding aan mag worden toegerekend voor het gelopen risico en voor het werk dat gedaan wordt in het kader van sublicencieren.

## **Rulings**

Over het voorgaande kan een ruling met de belastingdienst worden afgesloten. Hierbij kan een APA worden afgesproken voor de zakelijke prijs en kan er een ATR worden afgesloten voor de licentieactiviteiten.

## **De toekomst van Masterlicentie en sublicentie-structuren**

De in de hiervoor beschreven structuur zal op relatief korte termijn niet meer het beoogde voordeel behalen. Met het aannemen van de ATAD en ATAD II zijn dergelijke hybride mismatches zeer waarschijnlijk niet meer mogelijk. Ook de tax reform in de VS zal ervoor zorgen dat deze CV-structuren niet meer aantrekkelijk zijn.<sup>332</sup> Doordat deze structuren niet meer werken zal er naar een oplossing gezocht worden om toch een IP-structuur te hebben die fiscaal voordelig is. Hierbij kan gedacht worden aan het verplaatsen van het IP terug naar de VS of wellicht nog steeds aanhouden in

---

<sup>332</sup> Door de repatriation tax wordt al het buitenlandse vermogen tegen een tarief van van 8% belast (vaste activa, liquide middelen tegen 15,5%). Daarnaast zal er nieuwe antimisbruikregelgeving worden ingevoerd, zoals de CFC-regelgeving en de GILTI. Ook biedt de belastinghervorming een aantrekkelijke faciliteit voor IP, de FDDI, waardoor het effectieve tarief voor IP-inkomen 13,125% wordt in plaats van 21%.

een land waar het belastingtarief voldoende laag is zodat er in de VS niet wordt bijgeheven. Een andere optie, waar tevens mijn voorkeur naar uitgaat, is het IP naar Nederland (of de EU) halen. Hierbij kan de CV samen met het IP en de DEMPE/Significant-people functies naar Nederland worden gehaald. Nederland zal hierbij een step-up verlenen voor de waarde van het IP, waarna over deze waarde weer kan worden afgeschreven.

Ook de belastingheffing in de digitale economie, zoals in paragraaf 4.2.4 is beschreven, kan invloed hebben op de toekomstige IP-structuren. Mijns inziens kan wel de conclusie getrokken worden dat de structuren, zoals deze in het verleden werden opgezet, lastiger op te zetten zijn. Hierbij dienen ondernemingen ook de afweging te maken over wat zij liever doen, namelijk belastingen besparen door structuren op te zetten waarbij de belastingdruk geminimaliseerd wordt of betalen zij hun fair share aan belastingen zoals ondernemers die slechts lokaal actief zijn dat ook doen?

## Hoofdstuk 6 – Conclusie en aanbevelingen

In deze scriptie heb ik onderzoek gedaan naar de internationale fiscale aspecten van IP. Bij dit onderzoek is het Nederlandse beleid met betrekking tot IP getoetst aan de internationale en Europese normen. Hierbij is allereerst gekeken naar de Nederlandse innovatiefaciliteiten zoals de WBSO en de innovatiebox. Vervolgens ben ik ingegaan op de fiscale behandeling van royalty's en vermogenswinsten op IP en tot slot ben ik ingegaan op de transfer pricing aspecten van IP en is het Nederlandse en internationale rulingbeleid besproken.

In hoofdstuk 1 is de volgende probleemstelling naar voren gebracht.

- *Is het Nederlandse beleid met betrekking tot intellectueel eigendom en royalty's in lijn met de internationale en Europese fiscale normen? Op welke punten wijkt het Nederlandse beleid af en welke verbeteringen zijn zowel nationaal als internationaal mogelijk?*

Om antwoord te kunnen geven op deze probleemstelling is onderzoek gedaan naar het Nederlandse beleid met betrekking tot IP en royalty's. Dit onderzoek heb ik gericht op vier verschillende deelonderwerpen, namelijk (i) de innovatiebox, (ii) royalty's en vermogenswinsten op IP onder belastingverdragen, (iii) transfer pricing en (iv) het rulingbeleid. Voor deze vier deelonderwerpen is het Nederlandse beleid getoetst aan de internationale norm, zijnde de OESO-norm en de Europese norm.

In hoofdstuk 2 is onderzoek gedaan naar de Nederlandse innovatiebox. Hierbij heb ik getoetst of de regelgeving voor de innovatiebox, na implementatie van de nexusbenadering, in lijn is met de OESO-normen en de Europese normen. Aan de hand van dit onderzoek kan ik stellen dat de innovatiebox in grote lijnen in overeenstemming is met de OESO-normen en de Europese normen, waarbij de Europese norm gelijk is aan de OESO-norm. In de literatuur werd enige kritiek geuit op het verplicht stellen van de S&O-verklaring in combinatie met een toegangsticket voor toegang tot de innovatiebox. Gezien de uitleg van de wetgever en naar aanleiding van de aanbevelingen van Dialogic na evaluatie van de innovatiebox ben ik van mening dat deze verplichting bijdraagt aan het doel van de nexusbenadering, aangezien de S&O-verklaring waarborgt dat de substance in Nederland zit. Voor wat betreft de samenloop tussen de innovatiebox en de fiscale eenheid, de vaste inrichting, de inhuur van personeel, zetelverplaatsing en juridische fusies en splitsingen is het twijfelachtig of het Nederlandse beleid in overeenstemming is met de OESO-norm. Het doel van de nexusbenadering is om BEPS tegen te gaan. Door middel van een FE, in combinatie met het toepassen van Europees recht (Groupe Steria), kan uitbesteding binnen de EU aan groepsmaatschappijen niet gezien worden

als uitbesteding aan groepsmaatschappijen, terwijl dit feitelijk wel het geval is. Mijn aanbeveling zou dan ook zijn om de innovatiebox uit te sluiten van de voordelen van de fiscale eenheid.

Voor wat betreft de vaste inrichting en inhuur van personeel kan niet direct gezegd worden dat het Nederlandse beleid niet in overeenstemming is met de OESO-norm aangezien de OESO op dit punt niet specifiek ingaat. Wel kan naar mijn mening gesteld worden dat dit, gezien het doel van de nexusbenadering, niet de bedoeling kan zijn en deze vorm van (verkapte) uitbesteding niet toegestaan zou moeten worden. Hierbij is de taak voor de OESO weggelegd om hier duidelijke richtlijnen voor op te stellen.

Bij juridische fusies en splitsingen of bij een zetelverplaatsing zal formeel gezien sprake zijn van ontwikkeling van het IP door de belastingplichtige, waardoor de voordelen uit het IP onder de innovatiebox gebracht kunnen worden ook al is het IP in een ander land ontwikkeld. Hierdoor kan formeel gezien alsnog sprake zijn van BEPS aangezien een grensoverschrijdende juridische fusie/splitsing of zetelverplaatsing ervoor zorgt dat het IP en de inkomsten uit dit IP in een ander land tegen een laag tarief belast kunnen worden. Ook hier is het mijns inziens de taak van de OESO om duidelijke richtlijnen op te stellen over hoe hiermee omgegaan dient te worden.

Een ander punt waarin het (toekomstige) Nederlandse beleid in dient te voorzien is het voorkomen dat CFC-regelgeving, welke door de ATAD moet worden ingevoerd, van toepassing is indien IP onder een innovatiefaciliteit wordt gebracht. Als oplossing hiervoor kan gedacht worden aan het invoeren van een tegenbewijsregeling waaruit moet blijken dat als de nationale innovatiefaciliteit van toepassing zou zijn, dat er dan geen sprake was van toepassing van CFC-regelgeving.

Tot slot kan nog gesteld worden dat EU haar beleid voor de gedragscodegroep dient aan te passen. De gedragscodegroep is in het leven geroepen om schadelijke belastingconcurrentie binnen de EU tegen te gaan en geeft dan ook regelmatig aanbevelingen over beleid van de lidstaten van de EU. Zo ook op het gebied van IP. De gedragscodegroep heeft onderzoek gedaan naar de Nederlandse innovatiebox en heeft hierbij geoordeeld dat deze in lijn is met de OESO-norm. Doordat het werk van de gedragscodegroep vertrouwelijk is, is deze evaluatie van de innovatiebox niet openbaar gemaakt, iets wat naar mijn mening erg jammer is. Ditzelfde kan gezegd worden voor de richtsnoeren die de gedragscodegroep ontwikkeld voor de Europese uitleg van BEPS-actie 8-10. Mijn aanbeveling zou dan ook zijn dat een groep, zoals de gedragscodegroep, die beleid controleert transparant is over haar werkwijze en publiceert op welke gronden zij oordeelt dat beleid in overeenstemming is met de Europese norm of waarom en op welke punten juist niet.

In hoofdstuk drie heb ik onderzoek gedaan naar de behandeling van royalty's en vermogenswinsten op IP in grensoverschrijdende situaties. Hierbij is het stroomschema uit bijlage 2 opgesteld om te kunnen concluderen of er daadwerkelijk sprake is van een royalty of dat er sprake is van een dienst en de inkomsten dus onder een ander artikel van het OESO-MV behoren te vallen. Bij betalingen aan alle in hoofdstuk 2 beschreven vormen van IP vallen onder de OESO definitie van een royalty, zolang er maar geen sprake is van een dienst. Bij het onderzoek naar royalty's heb ik mij vooral gericht op de vraag wanneer er sprake is van een uiteindelijk gerechtigde. Voor wat betreft royalty's kent Nederland geen directe verwijzing naar dit begrip. Op grond van de jurisprudentie en het commentaar op het OESO-MV kan ik concluderen dat er sprake is van een uiteindelijk gerechtigde indien het lichaam dat de royalty's ontvangt (i) een risico loopt met betrekking tot de ontvangen inkomsten, (ii) geen contractuele of juridische doorbetalingsverplichting heeft, (iii) vrije beschikking heeft over de ontvangen middelen (eigendom) en (iv) zelf kan bepalen wat zij met de ontvangen middelen doet (controle).

In het Regeerakkoord is aangekondigd dat Nederland een bronheffing in zal voeren voor royalty's betaald aan ondernemingen in low tax jurisdictions. Bij invoering van deze bronbelasting dient Nederland mijns inziens slechts een bronbelasting te heffen indien de ontvanger niet de uiteindelijk gerechtigde is tot deze inkomsten, indien de ontvangende onderneming is gevestigd in een land dat op de zwarte lijst van de EU staat of indien de ontvangende vennootschap niet is onderworpen aan een naar Nederlandse maatstaven reële heffing. Hierbij dient de regelgeving wel te voorzien in een tegenbewijsregeling en dient het begrip uiteindelijk gerechtigde te worden uitgelegd zoals het HvJ dit doet (of binnenkort zal doen).

In hoofdstuk vier heb ik onderzoek gedaan naar de transfer pricing aspecten van IP. Aangezien Nederland, in tegenstelling tot de EC, aansluit bij de OESO-norm hiervoor, namelijk de OESO TP-guidelines, kan gesteld worden dat het Nederlandse beleid in overeenstemming is met de internationale norm. De EU-norm is daarentegen niet volledig in overeenstemming met de internationale norm aangezien de EC haar eigen zakelijkheidsbeginsel aanhoudt op basis van artikel 107 VWEU. Dit verschil lijkt mij onwenselijk en de EC dient haar beleid dus aan te passen om in overeenstemming te zijn met de internationale norm.

Op deze internationale norm kan in mijn optiek nog wel het een en ander worden aangemerkt. De OESO BEPS-actieplannen sluiten vrijwel volledig aan bij het de staat waar de onderneming daadwerkelijke substance heeft, maar richten zich niet op de waarde die wordt toegevoegd door vraag van consumenten en schaarste van producten. Zonder vraag is er geen reden om iets aan te

bieden en dus dient hier ook waarde aan toegerekend te worden. Dit vraagstuk speelt zich zowel bij het aanbieden van IP, wat gezien zijn aard een schaars goed behoort te zijn en wat relatief eenvoudig te verplaatsen is, en bij het heffen van belasting in de digitale economie. Zowel de OESO als de EU is bezig met het oplossen van dit vraagstuk. Dat er op een andere manier belasting moet worden geheven lijkt mij ondertussen wel duidelijk. Hierbij is het de vraag hoe deze manier van belasting heffen vorm gegeven moet worden. In hoofdstuk 4 heb ik beargumenteerd dat de TP-guidelines mijns inziens dienen te worden aangepast, waarbij er meer waarde wordt toegerekend aan de vraagzijde en dus aan de staat waar de inkomsten ontstaan. De voorstellen van de EC omtrent belasting heffen in de digitale economie zijn naar mijn mening geen goede oplossingen. Zo zal een belasting heffen over omzet en een bronbelasting op digitale diensten alleen maar een economisch verstorende werking hebben aangezien deze kostprijsverhogend werken. Ook wordt hiermee geprobeerd de digitale economie los te koppelen van de huidige economie, iets wat naar mijn mening niet gedaan moet worden aangezien deze met elkaar samenhangen. Bij een belasting op omzet of een bronbelasting op digitale diensten kan momenteel ook geen verrekening met winstbelastingen plaatsvinden, waardoor deze belastingen zeer waarschijnlijk worden afgewenteld op de consumenten of zorgen voor dubbele belasting. Een aanpassing van de TP-guidelines waarbij meer waarde wordt toegerekend aan de vraagzijde in combinatie met het invoeren van een virtuele VI zal mijns inziens dus het beste werken. Hierbij is het dan ook de taak van de OESO om de internationale norm hiervoor op te stellen, waaraan Nederland vervolgens dient te voldoen.

Tot slot heb ik in hoofdstuk vijf onderzoek gedaan naar het Nederlandse rulingbeleid. Concluderend kan ik stellen dat het Nederlandse rulingbeleid als gevolg van de aanpassingen, welke sinds 2001 zijn gedaan, in grote lijnen in overeenstemming is met de internationale en Europese normen. Zowel de OESO als de EU voorzien in regelgeving voor de uitwisseling van rulings. De Europese regelgeving heeft Nederland reeds geïmplementeerd. Hierbij kan echter wel de kanttekening worden gemaakt dat de Europese norm niet overeenkomt met de OESO-norm, wat mijns inziens ongewenst is. De uitwisseling van rulings binnen de EU gaat enerzijds verder dan de OESO aangezien er een automatische uitwisseling is en geen spontane uitwisseling. Aan de andere kant gaat de EU minder ver aangezien de uitwisseling slechts ziet op vooraf afgesloten rulings en niet achteraf gesloten rulings en rulings niet worden uitgewisseld met de staat waar de ultimate parent is gevestigd. Het is door de uitwisseling mogelijk dat belastingplichtigen geconfronteerd worden met dubbele belasting, foutieve uitwisseling of het uitlekken van bedrijfsgevoelige informatie. De Europese richtlijn voorziet reeds in een bepaling dat bedrijfsgevoelige informatie niet naar buiten mag komen en dat er een geheimhoudingsplicht is. Voor wat betreft de dubbele belasting kan een beroep worden gedaan op



het Arbitrageverdrag, waarbij het aan te bevelen is dat het Arbitrageverdrag wordt aangepast om zo dubbele belasting vooraf te voorkomen in plaats van ook achteraf.

Op basis van het voorgaande kan mijns inziens geoordeeld worden dat het Nederlandse beleid in grote mate in overeenstemming is met de internationale en Europese normen. De eerste deelvraag van mijn probleemstelling kan dus overwegend positief beantwoord worden. Voor wat betreft de tweede deelvraag uit de probleemstelling, namelijk welke verbeteringen er nationaal en internationaal mogelijk zijn kan ik het volgende stellen.

Voor wat betreft Nederland beveel ik het volgende aan.

- De voordelen van de fiscale eenheid dienen bij toepassing van de innovatiebox niet te worden gegeven.
- Bij implementatie van de CFC-regelgeving uit de ATAD dient de Wetgever rekening te houden met innovatiefaciliteiten en zal het invoeren van een tegenbewijsregeling, op grond waarvan een belastingplichtige kan aantonen dat de CFC-regelgeving onredelijk uitwerkt, dus aan te bevelen zijn.
- Bij de invoering van een bronbelasting op royalty's dient de Wetgever slechts bronbelasting te heffen indien de ontvanger niet de uiteindelijk gerechtigde is tot deze royaltyinkomsten, de ontvanger inwoner is van een land dat op de zwarte lijst van de EU staat of niet is onderworpen aan een naar Nederlandse maatstaven reële heffing. Hierbij dient ook te worden voorzien in een tegenbewijsregeling op grond waarvan een belastingplichtige aannemelijk kan maken dat de bronbelasting lager dient te zijn of niet geheven dient te worden.

Voor de EU kan ik het volgende aanbevelen.

- De gedragscodegroep dient transparanter te zijn in haar werkwijze en eventuele beoordelingen van belastingmaatregelen te publiceren.
- De EU dient meer aansluiting te zoeken bij de internationale normen. Dit is onder meer zo bij het eigen staatssteun criterium van de EC en bij de regelgeving omtrent het uitwisselen van rulings.
- Het Arbitrageverdrag dient aangepast te worden zodat zij het lidstaten verplicht om eerst in onderling overleg met een andere staat te treden bij een transfer pricing correctie in plaats van direct een correctie uitvoert.
- De EU dient geen eenzijdige (korte termijn) maatregelen te nemen voor wat betreft de belastingheffing in de digitale economie.

Tot slot zijn mijn aanbevelingen voor de OESO als volgt.

- Stel duidelijke richtlijnen op voor de nexusbenadering waaruit blijkt hoe omgegaan dient te worden met uitbesteding aan een vaste inrichting, het inhuren en doorbelasten van personeel, juridische fusies en splitsingen en zetelverplaatsingen.
- Wellicht de belangrijkste aanbeveling is dat de OESO met duidelijke aanbevelingen dient te komen over belastingheffing in de digitale economie. Hierbij dient de huidige transferpricing systematiek te worden herzien en dient er ook waarde te worden gehecht aan de vraag naar goederen en diensten en schaarste. Op grond van de huidige systematiek wordt vrijwel geen waarde gehecht aan de vraag die consumenten hebben naar goederen en diensten, terwijl dit wel degelijk zorgt voor een waardetoevoeging.

## Literatuurlijst

### Boeken (Achternaam)

- J.A.G. van der Geld, 'Hoofdzaken vennootschapsbelasting', Kluwer, 11<sup>e</sup> druk.
- Ch. Gielen, 2017, 'Kort begrip van het intellectuele eigendomsrecht'.
- A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars & A.J.A. Stevens, 'Internationaal belastingrecht', Kluwer, 9<sup>e</sup> druk.
- B.J.M. Terra en P.J. Wattel, 'European Tax Law', Kluwer 2012.
- M.F. de Wilde (2015), 'Sharing the Pie; Taxing Multinationals in a Global Market'.

### Stukken OESO (Datum)

- Transfer Pricing and Multinational Enterprises, 1 juni 1979, OECD.
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 1995.
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010.
- OECD (2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing.
- OECD commentary on the model tax convention (2014).
- OECD (2014), 'Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G20 BEPS Project, OECD Publishing, progress report.
- OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017.
- OECD (2017), Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, OECD Publishing.

### Richtlijnen EU (datum)

- Richtlijn van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (2003/49/EC). Laatst gewijzigd met ingang van 1 juli 2013.
- Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen
- Richtlijn (EU) 2015/2376 van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU.
- Richtlijn (EU) 2015/2436 van het Europees Parlement en de Raad van 16 december 2015.

### Europese bronnen

- Besluit van de Commissie van 21 oktober 2015 betreffende steunmaatregel SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd.
- Commission Decision 11 januari 2016 on the excess profit exemption state aid scheme, SA. 37667 (2015C).
- COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, Brussels, 21.9.2017 COM(2017) 547 final, p. 2.
- DG Competition Working Paper on state aid and tax rulings, 3 juni 2016.

- DG Competition Working Paper / Notice on the Notion of State Aid.
- European Commission 17 juni 2015, 'A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action', COM(2015) 302 final.
- MEDEDELING VAN DE COMMISSIE AAN HET EUROPEES PARLEMENT EN DE RAAD, 28 januari 2016, 'Pakket anti-ontgaansmaatregelen: volgende stappen naar effectieve belastingheffing en grotere fiscale transparantie in de EU', SWD(2016) 6 final.
- Outcome of the Council Meeting, 3506th Council meeting, 15205/16
- Raad Ecofin 11 December 2014, 16846/14 FISC 233 ECOFIN 1196.
- Raad Ecofin 23 November 2015, 14302/15 FISC 159 ECOFIN 883.
- Raad Ecofin 8 December 2015, 15148/15 FISC 184 ECOFIN 964.
- Raad Ecofin 8 maart 2016, 6900/16 FISC 35 ECOFIN 208.
- Raad Ecofin 12 juni 2017, 10047/17 FISC 133 ECOFIN 507.
- Raad van de Europese Unie 28 juli 2006, 2006/C 176/01, Resolutie en gedragscode inzake verrekenprijsdocumentatie.
- Raad van de Europese Unie, 5 december 2017, 15445/17 FISC 346 ECOFIN 1092.
- Raad van de Europese Unie – Herziened gedragscode voor een efficiënte toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen ('Arbitrageverdrag').
- Resolutie van de Raad en de vertegenwoordigers van de Regeringen der lidstaten, in het kader van de Raad bijeen, betreffende een Gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen, 1 december 1997.
- Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in het geval van winstcorrecties tussen verboden ondernemingen (90/436/EEG) ('Arbitrageverdrag').

#### **Arresten (datum)**

- HR 5 december 1973, nr. 17 210, BNB 1974/7.
- HR 6 april 1994, nr. 26 638, BNB 1994/217.
- HR 21 februari 2001, nr. 35 415, BNB 2001/196.
- Federal Court of Appeal 2 maart 2006, nr. [2006] EWCA Civ 158.
- HvJ 12 september 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes.
- Tax Court of Canada, 22 april 2008, nr. 2008 TCC 231
- Federal Court of Appeal 26 februari 2009, nr. 2009 FCA 57.
- Tax Court (Canada), Velcro Canada Inc./Her Majesty the Queen, 24 februari 2012, 2012 TCC 57.
- HvJ 2 september 2015, C-386/14, Groupe Steria.
- Prejudiciële vragen: C-115/16, C-118/16 en C-119/16, C-299/16.
- A-G HvJ EU Campos Sánchez-Bordona, 25 oktober 2017, C-398/16 en C-399/16, V-N 2017/52.12.

#### **Artikelen (tijdschrift – datum)**

- V-N 2004/43.3.
- V-N 2014/23.3.
- V-N 2016/14.10
- V-N 2016/29.6, 'internetconsultatie met conceptwetsvoorstel over innovatiebox'.
- V-N 2016/35.22.
- V-N 2016/42.3.
- V-N 2016/49.3, MvT Belastingplan 2017.
- V-N 2017/7.3.
- V-N 2017/50.9.
- V-N 2017/52.12.
- MBB 2015/10-03, M.F. de Wilde, 'Heffingsjurisdictie in een digitaliserende economie; waarom 'online profits' zo ongrijpbaar zijn'.

- E.J.W. Heithuis, 'Innovatiebox: weggegooid geld?', NTFR 2016/1100.
- M.V. Lambooi, 'Het post-BEPS fiscale transparantieregime', TFO 2016/147.4.
- W.R. Munting, "Indofood: een steen in de vijver of een storm in een glas water", WFR 2008/1343.
- J.W. Rompen, 'Indofood, de uiteindelijke gerechtigde en art. 8c Wet VPB 1969', WFR 2009/274.
- W.R. Munting, 'Beneficial Ownership: handle with care', WFR 2012/1064.
- W.R. Munting en R. huisman, 'Beneficial Ownership: handle with care' Update naar aanleiding van het gewijzigde OESO-voorstel, WFR 2013/219.
- A.C. Breuer, J.P. Boer & S.C.W. Douma, 'uitwisseling van tax rulings', WFR 2016/50.
- D.S. Smit, 'BEPS en het Europese arm's-Length beginsel', WFR 2016/162.
- IJ de Nies, 'Consultatiedocument Innovatiebox biedt nog ruimte voor verbetering', WFR 2016/167.
- M.F. Nouwen, WFR 2016/221, 'De Europese Gedragscodegroep wordt steeds belangrijker in de strijd tegen belastingontwijking'.
- C.A.T. Peters, 'Staatssteun en tax rulings: over competitie tussen staten en de doodlopende weg van het recht', WFR 2017/87.
- P. Lankhorst & H. van Dam, 'Post-BEPS Tax Advisory and Tax Structuring from a Tax Practitioners view', Erasmus Law Review, August 2017, no. 1.
- Franklin Cachia, Analysing the European Commission's Final Decisions on Apple, Starbucks, Amazon and Fiat Finance & Trade, EC tax Review 2017-1.

#### **Kamerstukken (Datum – nummer)**

- Kamerstukken II, 1986/87, 19 700, IXB, nr. 36.
- Kamerstukken II, 2000/01, 27 505, nr. 1.
- NV, Kamerstukken II, 2001/02, 28 034, nr. 5.
- Kamerstukken II, 2004/05, 30 107, nr. 2.
- Kamerstukken II, 2005/06, 30 572, nr. 8.
- Kamerstukken II 2010/11, nr. 25 087, nr. 7.
- Kamerstukken II, 2016/17, 34 550 XIII, nr. 1.
- Kamerstukken II, 2016/17, 34 550 XIII, nr. 2.
- Kamerstukken II 2016/17, 34 550, nr. 43.
- MvT, Kamerstukken II, 2016/17, 34 552, nr. 3
- Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 14.
- Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 16.
- Kamerstukken II 2017/18, 34 775, nr. 2.

#### **Kamerbrieven (datum)**

- Kamerbrief II, 20 september 2016, 25 087, nr. 130.
- Kamerbrief 4 november 2016, 2016-0000194729.
- Brief Staatssecretaris van Financiën van 25 oktober 2017, nr. 2017-0000204271
- Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2017, nr. 2017-0000233470.

#### **Besluiten (datum)**

- Besluit van 30 maart 2001, IFZ2001/292M.
- Besluit van 30 maart 2001, IFZ2001/293M.
- Besluit van 11 augustus 2004, IFZ2004/124M.
- Besluit van 11 augustus 2004, IFZ2004/125M.
- Staatsblad 2006, 631.
- Besluit van 31 januari 2007, nr. DB2007/37M.

- Besluit van 14 november 2013, nr. IFZ 2013/184M.
- Besluit van 3 juni 2014, DGB 2014/3098.
- Besluit van 13 juni 2014, nr. DGB 2014/3099.
- Besluit van 13 juni 2014, nr. DGB 2014/3101.
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 september 2014, nr. BLKB 2014/1054M (Stct. 2014, 25 141).
- Stct. 2015, nr. 47 547.
- Stb. 2016/543.
- Besluit WOB-verzoek over notitie De APA-ATR-Praktijk, Notitie over de meest voorkomende verschijningsvormen, kenmerk: 2017-0000051773.
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2017, nr. 2017-19764, Stct. 2017, 68676.

### **Overig**

- NFV 2011.
- CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 'A Study on Tax Incentives Final Report'.
- EY's Attractiveness Survey Nederland, mei 2017.
- Regeerakkoord 2017-2021, 'Vertrouwen in de toekomst', VVD, CDA, D66 en ChristenUnie, 10 oktober 2017.

## Lijst met afkortingen

APA = Advance Pricing Agreement

ATAD = Anti Tax Avoidance Directive

ATR = Advance Tax Ruling

BEPS = Base Erosion and Profit Shifting

CPM = Cost Plus Method

CUP = Comparable Uncontrolled Price

DEMPE = Development, Enhancement, Maintenance, Protection & Exploitation

EC = Europese Commissie

EU = Europese Unie

EUIPO = European Union Intellectual Property Office

FE = Fiscale eenheid

FHTP = Forum on Harmful Tax Practices

Gedragscodegroep = Code of Conduct Group EU

HR = Hoge Raad

HTVI = Hard to value Intangibles

HvJ = Hof van Justitie

Wet IB = Wet inkomstenbelasting 2001

IP = Intellectueel Eigendom (Intellectual Property)

IR-richtlijn = Interest- en royaltyrichtlijn

MNO = Multinationale ondernemingen

MvT = Memorie van Toelichting

NFV = Notitie Fiscaal Verdragsbeleid

OESO = Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling

PSM = Profit Split Method

R&D = Research & Development

RPM = Resale Price Minus method

S&O-werk = Speur- en Ontwikkelingswerk

Stb. = Staatsblad

Stct. = Staatscourant

TNMM = Transactional Net Margin Method

TP-guidelines = Transfer pricing guidelines

UPOV = Union pour la Protection des Obtentions Végétales

VEU = Verdrag betreffende de Europese Unie

VI = Vaste inrichting

VWEU = Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie

WBSO = Wet bevordering Speur en Ontwikkelingswerk

Wet VPB = Wet op de vennootschapsbelasting 1969

WVA = Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen