



Algemene Rekenkamer

Verrekenprijzen en belastingheffing

10 november 1997
Algemene Rekenkamer

Postbus 20015
2500 EA Den Haag
Telefoon 070-3424344
Telefax 070-3424130

PERSOONLIJK
Staatssecretaris van Financiën
Postbus 20201
2500 EC DEN HAAG

10 november 1997
Ons kenmerk 1148 R

Betreft rapportage 'Verrekenprijzen en belastingheffing'

Hierbij zenden wij u de door ons opgestelde rapportage 'Verrekenprijzen en belastingheffing'. In deze rapportage hebben wij rekening gehouden met uw reactie van 5 juni 1997 op de concept-rapportage. Een afschrift van deze brief en de bijbehorende rapportage zenden wij ter kennisneming aan de Staten-Generaal. Het ligt niet in de bedoeling dat deze stukken als kamerstuk zullen worden gedrukt. Ook voor het overige is op de stukken geen actief openbaarmakingsbeleid van toepassing.

Algemene Rekenkamer

mr.dr. A.J.E. Havermans,
wnd. president

M.J. Winters RA,
wnd. secretris

Bijlage

Inhoud

	Samenvatting	1
1	Inleiding	3
1.1	Verrekenprijzen	3
1.2	Belang	4
1.3	Onderzoek	5
2	Beleid	7
2.1	Internationale aspecten	7
2.2	Situatie in Nederland	8
2.3	Belastingdienst	9
2.3.1	Uitvoeringsbeleid	9
2.3.2	Toetsing en controle door eenheden	12
3	Uitvoering door de Belastingdienst	13
3.1	Inzicht in verrekenprijzen-problematiek	13
3.2	Gebruik instrumentarium	14
3.3	Toetsing	15
3.4	Internationale gegevensuitwisseling	18
3.5	Samenwerking met douane	18
4	Conclusies en aanbevelingen	20
5	Reactie staatssecretaris en nawoord	22
5.1	Reactie staatssecretaris	22
5.2	Nawoord Rekenkamer	23

Samenvatting

Internationale transacties met het buitenland nemen toe. De prijzen voor dergelijke transacties zijn van invloed op de te belasten winst van ondernemingen. Bij transacties tussen gelieerde multinationale ondernemingen moet voor deze transacties een verrekenprijs worden vastgesteld, omdat het marktmechanisme voor prijsvorming ontbreekt.

De Rekenkamer onderzocht het beleid van het Ministerie van Financiën inclusief de Belastingdienst ten aanzien van verrekenprijzen en de wijze waarop de Belastingdienst de verrekenprijzen die multinationale ondernemingen hanteren toetst. De activiteiten van het rulling-team werden in het onderzoek buiten beschouwing gelaten.

Bij de beoordeling van en besluitvorming over de te hanteren verrekenprijzen spelen vooral bij grote multinationale ondernemingen niet alleen het Ministerie van Financiën inclusief de Belastingdienst maar ook andere (internationale) partijen een rol. De vaststelling van verrekenprijzen is veelal een compromis als uitkomst van een langdurig proces van onderhandelen. De problematiek van verrekenprijzen kan zich echter ook voordoen bij kleinere multinationale ondernemingen.

De Belastingdienst moet de verrekenprijzen die multinationale ondernemingen hanteren toetsen om de belastbare winst te kunnen vaststellen. De basis voor internationaal aanvaardbare berekeningsmethoden voor verrekenprijzen is neergelegd in een aantal OESO-rapporten.

De Rekenkamer constateerde dat de Belastingdienst geen totaalinzicht had in de mate waarin verrekenprijzen een rol spelen en welk financieel belang daarmee gemoeid is voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Op basis van een schatting van de Belastingdienst constateerde zij dat het aan-

tal ondernemingen toeneemt. Afhankelijk van de onderneming varieert het financiële belang van enige tot enkele honderden miljoenen winst.

De initiatieven van de in 1992 ingestelde Nationale werkgroep verrekenprijzen om inzicht te verkrijgen in de problematiek en een instrumentarium te ontwikkelen hebben nog niet tot concrete resultaten geleid.

De staatssecretaris van Financiën gaf in zijn Fraudenota 1996-2000 aan in 1997 initiatieven te nemen om te komen tot een heroriëntatie van de procedurele aanpak van verrekenprijzen. De Rekenkamer is van mening dat de Belastingdienst beter inzicht zou dienen te verkrijgen in de mate waarin verrekenprijzen zich voordoen bij bepaalde branches en meer specifiek bij welke ondernemingen deze materie een rol speelt. Daarbij zou tevens aandacht dienen te worden besteed aan de verdere ontwikkeling van een instrumentarium, waaronder een toetsingsmodel, dat zou kunnen bijdragen aan een beter gestructureerde aanpak van de toetsing door de Belastingdienst van de verrekenprijzen die multinationale ondernemingen hanteren.

In zijn reactie gaf de staatssecretaris van Financiën aan zich voor een deel te kunnen vinden in de conclusies van de Rekenkamer. De conclusies en aanbevelingen voor een andere procedurele aanpak door het Ministerie van Financiën, waaronder de Belastingdienst, waren volgens hem echter al in de loop van 1996 onderkend. Thans vindt implementatie plaats van een gewijzigde aanpak van de verrekenprijzenproblematiek.

I Inleiding

I.1 Verrekenprijzen

Internationalisering van het handelsverkeer leidt tot een toename van economische transacties met het buitenland. In beginsel berekenen ondernemingen voor dergelijke transacties een op basis van (bedrijfs)economische maatstaven bepaalde marktprijs. Voor transacties tussen ondernemingen die tot eenzelfde multinationalaal concern behoren (MNO) dient een zogenaamde verrekenprijs te worden vastgesteld, omdat vaak het marktmechanisme voor de prijsvorming ontbreekt. Na vaststelling van de verrekenprijs voor transacties tussen gelieerde ondernemingen, worden deze gealloceerd aan de betreffende onderdelen van het concern. De prijsbepaling is van invloed op het niveau van de omzet en de kosten van een onderneming en mede daardoor op de hoogte van de winst en de te betalen vennootschapsbelasting.

De hoogte van de verrekenprijs kan onder meer beïnvloed worden door het verschil in de hoogte van het tarief van vennootschapsbelasting in de verschillende landen. Vanwege het risico van dubbele belastingheffing hebben de concerns belang bij een door belastingdiensten geaccepteerde verrekenprijs. Indien bijvoorbeeld de Nederlandse Belastingdienst de door een onderneming gehanteerde verrekenprijzen corrigeert en de Belastingdienst van het land waarin de gelieerde onderneming gevestigd is, past geen corresponderende correctie toe, dan wordt dezelfde winst in twee landen belast.

Verrekenprijzen spelen ook een rol bij de vaststelling van de in- en uitvoerwaarde van goederen bij transacties tussen Nederland en landen buiten de Europese Unie. Bij de vaststelling van verrekenprijzen is sprake van een tegengesteld belang: voor de heffing douanerechten heeft een onderneming belang bij een lage invoerprijs, terwijl zij voor de heffing van de vennootschapsbelasting juist belang heeft bij een hoge verrekenprijs bij invoer (aftrekbare kosten). Een hoge

verrekenprijs zal immers de belastbare winst in Nederland verkleinen.

1.2 Belang

Het fiscaal belang dat gemoeid is met verrekenprijzen kan zeer groot zijn. Zo kwam uit een in 1991 door de Belastingdienst afgerond onderzoek naar verrekenprijzen die gehanteerd worden door multinationale ondernemingen van een bepaalde in Nederland gevestigde branche naar voren, dat de door onafhankelijke ondernemingen in de betreffende branche behaalde winsten aanzienlijk verschilden van de winsten behaald door afhankelijke ondernemingen in dezelfde branche. De afhankelijke ondernemingen gaven in Nederland lagere behaalde winsten aan. Het daarmee gemoeide financiële belang bedroeg enige honderden miljoenen guldens fiscale winst.

De Belastingdienst gaf aan dat op het gebied van verrekenprijzen nog nooit is gekeken naar de impact op de belastingopbrengsten, waardoor het niet bekend is om welk budgettair belang het gaat.

Bij de betreffende branche waren ten aanzien van de beoordeling van de verrekenprijzen-systemen, naast de weerbaarheid van de materie (welke verrekenprijs is juist) en de daarmee samenhangende aanzienlijke fiscale belangen, ook andere factoren bepalend. Hierbij speelden onder meer een rol: voorkoming van dubbele belastingheffing, de invloed van diplomatieke druk (in OESO-verband) en economische overwegingen, zoals werkgelegenheidsaspecten verbonden aan investeringsbeslissingen die afhankelijk werden gesteld van het fiscale (verrekenprijzen-)klimaat in Nederland. De problematiek van verrekenprijzen speelt zich niet uitsluitend af bij grote MNO'S, maar kan zich eveneens voordoen bij kleinere internationaal opererende ondernemingen.

Het onderwerp verrekenprijzen staat ook internationaal in de belangstelling. Uit een in 1995 door het belastingkantoor Ernst & Young International uitgevoerd onderzoek onder ruim 200 multinationale ondernemingen bleek dat circa 80

procent de verrekenprijzen-problematiek als het belangrijkste fiscale onderwerp beschouwt.

1.3 Onderzoek

In de periode augustus 1996 - januari 1997 heeft de Rekenkamer onderzoek verricht naar verrekenprijzen en belastingheffing. Zij onderzocht

- het beleid van het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst ten aanzien van verrekenprijzen;
- de mate van inzicht bij de Belastingdienst in aard en omvang van de fiscale problematiek van verrekenprijzen en de wijze waarop zij bij de heffing van vennootschapsbelasting omgaat met verrekenprijzen.

Het onderzoek is uitgevoerd bij acht eenheden Grote Ondernemingen (GO) en zeven eenheden Ondernemingen (O). Het bestond in hoofdzaak uit het houden van interviews, bestudering van ontvangen documentatie en (beperkt) dossieronderzoek. Tevens vond een uitgebreider dossieronderzoek plaats op een aantal eenheden GO. Voor het verkrijgen van inzicht in de samenwerking tussen de eenheden van de Belastingdienst en de Douane, is informatie verkregen van twee Douanedistricten. Verder zijn interviews gehouden met medewerkers van het Ministerie van Financiën, de Interne Accountantsdienst Belastingen (IAB) en leden van de Nationale werkgroep Verrekenprijzen.

Overigens zijn de activiteiten van het 'ruling-team' van de Belastingdienst niet in het onderzoek betrokken, omdat het onderzoek met name betrekking had op de mate waarin eenheden van de Belastingdienst bij de aanslagregeling en controle te maken krijgen met verrekenprijzen. Het ruling-team, dat geconcentreerd is op één eenheid van de Belastingdienst houdt zich onder meer bezig met de behandeling van verzoeken van ondernemingen voor bindende toezeggingen vooraf over de toepassing van het Nederlandse belastingrecht in internationaal concernverband. Jaarlijks worden ongeveer 800 rulingverzoeken afgehandeld, waaronder verzoeken die verrekenprijzen-problematiek betreffen.

De Rekenkamer zond haar bevindingen in april voor commentaar naar de staatssecretaris van Financiën. Hij reageerde in juni 1997. Zijn reactie is op hoofdlijnen weergegeven in hoofdstuk 5. Waar zijn reactie daartoe aanleiding gaf heeft de Rekenkamer haar rapport aangepast.

2 Beleid

2.1 Internationale aspecten

In het Comité voor Fiscale Zaken van de OESO wordt regelmatig gesproken over de problematiek van verrekenprijzen. Het uitgangspunt voor de vaststelling van verrekenprijzen wordt gevormd door het zogenoemde 'arm's length' beginsel, dat uitgaat van een zakelijke prijs die niet tot dezelfde MNO behorende ondernemingen onder gelijke omstandigheden voor een transactie zouden vaststellen. Deze vaststelling is afhankelijk van bijvoorbeeld de specifieke kenmerken van het product of de dienst, de functie van de onderneming binnen het gehele concern en economische factoren, zoals concurrentieverhoudingen. De OESO heeft rapporten uitgebracht waarin een aantal methoden zijn beschreven op basis waarvan de zakelijke prijs kan worden bepaald.

De OESO heeft een zogenaamd modelverdrag ontwikkeld dat als leidraad kan dienen voor de tussen landen op te stellen verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Het modelverdrag bevat een bepaling op grond waarvan niet juist geachte verrekenprijzen door de verdragsluitende staten kunnen worden gecorrigeerd. Indien beide verdragsluitende staten een winstbestanddeel belastbaar achten, kan de betreffende onderneming te maken krijgen met dubbele belastingheffing. Het modelverdrag voorziet in die gevallen in een zogenaamde 'procedure amiable' tussen beide landen met als doel de dubbele belastingheffing te voorkomen.

Elke onderneming gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie (EU) kan voor de juiste toepassing van het 'arms length' beginsel een beroep doen op het zogeheten Arbitrageverdrag dat in 1990 door de lidstaten van de EU is gesloten en de zaak voorleggen aan een arbitragecommissie. Het Arbitrageverdrag voorziet in arbitrage tussen deze lidstaten bij blijvend verschil van mening over de juiste toepassing van genoemd beginsel.

2.2 Situatie in Nederland

De huidige fiscale wet- en regelgeving bevat geen specifieke bepalingen over (de wijze van vaststelling van) verrekenprijzen. In beginsel sluit de geldende fiscale wet- en regelgeving aan bij hetgeen op grond van bedrijfseconomische maatstaven als een verantwoorde prijsberekening kan worden beschouwd.

Staatssecretaris

De staatssecretaris van Financiën is verantwoordelijk voor de vaststelling van het fiscale beleid en de uitvoering daarvan door de Belastingdienst. In een resolutie uit 1985 gaf de staatssecretaris een nadere uitwerking van de behandeling van bepaalde kosten in gelieerde verhoudingen.

In 1994 is de mogelijkheid geschapen (resolutie staatssecretaris van Financiën 19 oktober 1994, nr. IFZ94/855) om te komen tot zogenaamde Advance Pricing Agreements (APA'S). Dit betreft overeenkomsten tussen belastingautoriteiten van verschillende landen over een fiscaal te hanteren verrekenprijs, zodat het risico van dubbele belasting wordt voorkomen.

In 1996 bracht de staatssecretaris van Financiën de zogenoemde Fraudenota uit, de nota inzake nadere maatregelen ter intensivering van bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van de belasting- en douanewetgeving 1996-2000. In het bij de nota behorende Plan van Aanpak wordt aangegeven dat in 1997 de Directie GO een heroriëntatie zal starten naar de procedurele aanpak van (misbruik van) verrekenprijzen. Daarbij zal aandacht worden besteed aan onder andere uitwisseling van ervaringen, opleidingsbehoefte en de mogelijke instelling van een coördinatiepunt voor fiscaal-technische ondersteuning. Eind november 1996 is in dit kader door de directeur GO, de directeur Directe Belastingen en de directeur IFZ in een notitie een aantal knelpunten van de problematiek in kaart gebracht.

DGFZ - IFZ

Het Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken (DGFZ) van het Ministerie van Financiën is vooral belast met de fiscale beleidsvorming. De directie Internationale Fiscale Zaken (IFZ) maakt deel uit van het DGFZ en is onder meer belast met het

overleg over en de voorbereiding van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting en andere internationale fiscale regelingen, waaronder het internationale fiscale uitvoeringsbeleid. De directie IFZ is verder belast met het voeren van de 'procedures amiables', de uitvoering van het Arbitrageverdrag en beantwoording van vragen van eenheden op het terrein van de internationale fiscale wet- en regelgeving. Over verrekenprijzen liepen bij het afsluiten van het onderzoek 14 'onderling overleg'-procedures met zes verschillende landen. Van twee landen zijn verzoeken ontvangen voor besprekingen over vier APA'S. De directie had twee verzoeken van belanghebbende MNO'S in behandeling, die tot een arbitrageprocedure zouden kunnen leiden.

DGBEL - Belastingdienst

Het Directoraat-Generaal der Belastingen (DGBEL) is verantwoordelijk voor de uitvoering van het fiscale beleid door de Belastingdienst. De directie Directe Belastingen maakt deel uit van het DGBEL en is belast met het beleid inzake de uitvoering van de vennootschapsbelasting en de daarmee samenhangende verrekenprijzen.

De Belastingdienst kan op grond van vrijwel alle door Nederland gesloten belastingverdragen informatie uitwisselen met de Belastingdienst van de desbetreffende verdragspartner.

De Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (FIOD) is belast met de uitvoering van de internationale gegevensuitwisseling. De onder het DGBEL ressorterende Directie Algemene Fiscale Zaken (AFZ) is onder meer belast met het voeren van bilateraal overleg met andere verdragspartners inzake de wederzijdse bijstand (in persoon) bij heffing en invordering van belastingen.

2.3 Belastingdienst

2.3.1 Uitvoeringsbeleid

De Belastingdienst heeft op centraal niveau instrumenten ontwikkeld opdat eenheden ten behoeve van de klantbehandeling het fiscaal belang en risico zo goed mogelijk kunnen inschatten. Een van de instrumenten om tot een juiste afwe-

ging te komen van de uit te voeren controles bij ondernemingen, is de zogenoemde branchebeschrijvingen, waarin de belangrijkste kenmerken en risico's van een bepaalde branche worden aangegeven. Deze beschrijvingen bevatten, op enkele uitzonderingen na, vrijwel geen informatie over verrekenprijzen. Naar aanleiding van een door de Belastingdienst verricht verkennend onderzoek in een bepaalde branche is een toetssysteem ontwikkeld dat bij de aanslagregeling en controle van de desbetreffende branche kan worden gebruikt om te komen tot een beoordeling van de verrekenprijzen bij de ondernemingen in de betreffende branche. Dit toetssysteem is in 1994 aangeboden aan de Directeur-Generaal der Belastingen en de Directeur-Generaal voor Fiscale Zaken.

Overigens werkt de Belastingdienst momenteel aan het in kaart brengen van circa 100 branches, waarin ook het aspect verrekenprijzen aan de orde kan komen.

Daarbij wordt een korte schets gegeven van een (onderdeel van een) branche alsmede een overzicht van de belangrijkste fiscale risico's. Elke eenheid van de Belastingdienst is verantwoordelijk voor het opstellen en actualiseren van een of meer branchebeschrijvingen. Deze branchebeschrijvingen vormen voor de eenheden de basis voor het maken van op de individuele belastingplichtige (entiteit/onderneming) toegespitste behandelplannen.

Verantwoordelijk voor de landelijke uitvoering van het beleid op het terrein van de heffing van vennootschapsbelasting in verband met verrekenprijzen is de landelijke portefeuillehouder vennootschapsbelasting/dividendbelasting. Deze portefeuillehouder ressorteert onder de Directie GO. De portefeuillehouder vennootschapsbelasting/dividendbelasting vermeldt verrekenprijzen in zijn meerjarenbeleidsplan 1995-1999 als aandachtspunt. In zijn meerjarenbeleidsplan 1997-2001 kondigde hij aan, in 1997 een beleidsstandpunt op het terrein van verrekenprijzen voor te bereiden.

De portefeuillehouder controlebeleid is verantwoordelijk voor de uitvoering van het controlebeleid door de Belastingdienst en ressorteert onder de Directie Ondernemingen Zuid. De portefeuillehouder controlebeleid onderschreef in het

algemeen het belang van het verrichten van verrekenprijzen-onderzoek bij controles door de Belastingdienst, maar gaf geen nadere invulling aan een specifieke controle-aanpak op dit terrein.

Om voldoende aandacht te kunnen geven aan beleidsmatige en vaktechnische aspecten van de vennootschapsbelasting is op elke eenheid (G)O een vakgroepcoördinator aangesteld, die een adviserende functie vervult en een taak heeft in het kader van de fiscaal-technische kwaliteitsborging.

In juni 1992 stelde de Belastingdienst een Nationale werkgroep verrekenprijzen in, onder leiding van de directie GO, waarin de portefeuillehouder vennootschapsbelasting/ dividend-belasting, de portefeuillehouder controlebeleid, een vertegenwoordiger van IFZ, een vertegenwoordiger van de directie Directe Belastingen alsmede enige Belastingdienst-medewerkers zitting hebben. De werkgroep heeft tot doel op centraal niveau instrumenten te ontwikkelen, opdat de eenheden beter in staat zijn de verrekenprijzen-problematiek in het heffingsproces te betrekken. De taakopdracht van de werkgroep is op een praktische wijze richting te geven aan de problemen op het terrein van verrekenprijzen. Daartoe is een plan van aanpak gemaakt dat vervolgens door de Directie GO is vastgesteld.

In 1994 ontwikkelde de werkgroep een controle-programma voor verrekenprijzen, maar dit programma werd niet vastgesteld en wordt daarom niet gebruikt bij controles door de Belastingdienst.

Overige voorgenomen activiteiten, zoals het opzetten van een kennisdatabank, het maken van branchebeschrijvingen en het instellen van een centraal meldpunt voor APA's werden niet gerealiseerd. De werkgroep heeft dit onderkend in een evaluatie van haar werkzaamheden in 1995.

Wel organiseerde de werkgroep in 1996 voor medewerkers van de eenheden GO en O een cursus, waarbij een toelichting werd gegeven op het in 1995 verschenen OESO-rapport over verrekenprijzen. Tevens werd tijdens de cursus aandacht besteed aan de mogelijkheden van informatie-uitwisseling tussen de douane en de eenheden. Aan deze cursus is deelgenomen door medewerkers van vrijwel alle in het onderzoek

betrokken eenheden GO en vanwege capaciteitsproblemen in mindere mate van de eenheden O.

2.3.2 Toetsing en controle door eenheden

Op basis van individuele behandelplannen beoordelen de eenheden hoeveel aandacht zij moeten besteden aan de desbetreffende belastingplichtige onderneming. Voor de uitvoering van controles en het opstellen van controleplannen zijn in het Handboek Controle algemene aanwijzingen en een standaard-controleprogramma opgenomen. In het controleprogramma is verrekenprijzen als aandachtspunt bij controles vermeld, maar het bevat geen nadere uitwerking van de wijze waarop verrekenprijzen kunnen worden getoetst. De eenheden moeten keuzes maken op grond van het in het behandelplan eerder onderkende fiscale belang en risico. Hiertoe worden op basis van onder meer de beschikbare controle-capaciteit risico-analyses uitgevoerd. De gemaakte keuzes resulteren uiteindelijk in een controleplan voor elke onderneming, op basis waarvan de controle plaatsvindt.

3 Uitvoering door de Belastingdienst

3.1 Inzicht in verrekenprijzen-problematiek

De eenheden GO gaven aan dat verrekenprijzen in beginsel bij alle MNO's kunnen voorkomen, waarbij sprake is van grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen. De Belastingdienst heeft evenwel geen totaalinzicht in het aantal MNO's met verrekenprijzen-problematiek. De eenheden GO schatten in dat vrijwel alle 200 grootste ondernemingen te maken hebben met verrekenprijzen.

Door de internationalisering van het handelsverkeer krijgen ook de eenheden O in toenemende mate te maken met internationale fiscale problematiek en dus met de problematiek van verrekenprijzen. Geen van de in het onderzoek betrokken eenheden O had inzicht in het aantal belastingplichtigen met buitenlandse financiële relaties, alsmede het daarmee gemoeide financieel en fiscaal belang.

De schattingen door de eenheden O van het aantal belastingplichtige ondernemingen dat potentieel te maken zou kunnen krijgen met verrekenprijzen variëren van enkele tot enige honderden belastingplichtigen. Centraal, noch op teamniveau, hadden de eenheden (G)O inzicht in het aantal belastingplichtigen dat met verrekenprijzen te maken heeft.

De Rekenkamer stelde in het dossieronderzoek vast dat door de Belastingdienst gesignaleerde problematiek over verrekenprijzen veelal aanzienlijke financiële en fiscale belangen betrof. Het ging daarbij veelal om complexe casussen die nog niet waren afgerond, zodat het totaal met deze gevallen gemoeide fiscale belang niet kon worden bepaald. Voor een individuele casus, zo constateerde de Rekenkamer, varieerde het potentiële fiscale belang (winstcorrecties) van enige miljoenen tot enkele honderden miljoenen gulden.

3.2 Gebruik instrumentarium

Het kader zoals geschetst in de OESO-rapporten, de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, het 'cost plus'-besluit en het besluit om te komen tot APA's vormt voor de eenheden voldoende uitgangspunt voor de beoordeling van verrekenprijzen. De eenheden GO en O hebben in het algemeen geen behoefte aan gedetailleerde regelgeving, omdat het feitelijke karakter van de complexe verrekenprijzenproblematiek zich moeilijk in nadere wet- en regelgeving laat vastleggen. Meer dan op fiscaal-juridische problematiek zijn zij gericht op het verzamelen van (bedrijfseconomische) feitelijke informatie.

De Rekenkamer stelde vast dat geen van de eenheden (G)O (interne) instructies had vastgesteld over de wijze waarop bij de toetsing van aangiften en veldonderzoeken met verrekenprijzen zou moeten worden omgegaan.

De eenheden GO hebben aanwijzingen dat andere branches zoals bijvoorbeeld de chemie-branchen, koeriersbedrijven, de automatiserings-branchen en de zeescheepvaartbranchen, ook vrijwel altijd met verrekenprijzen te maken hebben. Voor deze branches is de verrekenprijzenproblematiek tot nu toe niet in kaart gebracht.

Het ontbreken van branchebeschrijvingen speelt de eenheden GO parten bij het in kaart brengen van eventuele verrekenprijzenproblematiek. Zicht op aantallen vergelijkbare belastingplichtigen in een bepaalde branche, vormt een voorwaarde voor het kunnen verzamelen van branche-specifieke informatie. Deze informatie is van belang voor het maken van afwegingen van de uit te voeren controles naar verrekenprijzen.

De individuele controleplannen bevatten soms verrekenprijzen als algemeen aandachtspunt. Dit algemene aandachtspunt is veelal niet uitgewerkt in de wijze waarop de uitvoering van een verrekenprijzenonderzoek zal plaatsvinden.

3.3 Toetsing

Signalering en controle-aanpak

De in het onderzoek betrokken eenheden (G)O gaven aan dat de gegevens die in de aangifte vennootschapsbelasting zijn opgenomen vrijwel geen aanknopingspunten bieden om eventuele verrekenprijzen-problematiek direct te kunnen signaleren. Weliswaar is sedert het aangiftebiljet vennootschapsbelasting 1995 een vraag opgenomen waaruit eventuele gelieerdheid met buitenlandse ondernemingen zou kunnen worden afgeleid, maar deze vraag biedt voor de eenheden niet voldoende informatie om inzicht in de potentiële verrekenprijzen-problematiek te krijgen.

De aangiften vennootschapsbelasting worden door de eenheden GO in een zogenoemde kantoortoetsing beoordeeld. Hieruit worden mogelijke signalen, dat sprake kan zijn van verrekenprijzen-problematiek, afgeleid, zoals de internationale concernstructuur waarvan de onderneming deel uitmaakt, wijzigingen in omzet/winst, wijzigingen in activiteiten, overdracht van (immateriële) activa. Signalen kunnen vervolgens leiden tot een nader boekenonderzoek. Vrijwel uitsluitend op grond van een nader boekenonderzoek kan een aanwijzing dat van verrekenprijzen-problematiek sprake is, verder worden onderzocht.

Omdat vooraf moeilijk is aan te geven of en tot welke houdbare correctieresultaten een verrekenprijzen-onderzoek zal leiden, komt het voor dat wordt afgezien van onderzoek gericht op verrekenprijzen, aldus de eenheden GO.

Drie eenheden GO gaven tevens aan dat de mogelijkheden tot informatieverzameling bij belastingplichtigen in sommige gevallen moeizaam verliep. Het opvragen van informatie en documentatie bij de ondernemingen kost veel tijd, vooral in situaties waarin de informatie afkomstig is van een gelieerde onderneming die in het buitenland gevestigd is. Hierbij speelt ook een rol dat de onderneming in het algemeen niet altijd belang heeft bij het verstrekken van uitvoerige documentatie. Door de complexiteit en de vaak lange doorlooptijden van een verrekenprijzen-onderzoek, wordt in de praktijk de mate van aandacht bepaald door onder andere de aan- of afwezigheid van signalen van potentiële verrekenprijzen-problematiek in een eerder stadium (vorige controles), de per-

soonlijke belangstelling van de controleur voor het onderwerp alsmede aanwezige kennis en ervaring van de betrokken controleur op het specifieke terrein van verrekenprijzen.

De Rekenkamer stelde op grond van haar interviews met vakgroepcoördinatoren vennootschapsbelasting en controle alsmede met heffers (kantoortoetsers) en veldtoetsers van de in het onderzoek betrokken eenheden O, vast dat de problematiek van verrekenprijzen op de meeste eenheden O vrijwel geen aandacht krijgt. Dit wordt, aldus de eenheden, onder meer veroorzaakt door het grote aantal belastingplichtigen en een in sommige gevallen structureel tekort aan controlecapaciteit. Signalering van mogelijke verrekenprijzen-problematiek komt daardoor nauwelijks voor, mede als gevolg van een gebrek aan (bedrijfseconomische) kennis van medewerkers en het arbeidsintensieve karakter dat een onderzoek naar verrekenprijzen met zich brengt.

Uitgevoerde controles

Om een beeld te verkrijgen van het aantal controles, heeft de Rekenkamer de in het onderzoek betrokken eenheden GO verzocht aan te geven hoeveel controles werden verricht in 1994 en 1995 en in hoeveel gevallen het daarbij ging om een (deel)controle vennootschapsbelasting. Deze informatie is opgenomen in de volgende tabel.

	1994	1995
Totaal aantal (deel)controles	1370	1403
Waarvan vennootschapsbelasting	883	804
Procentueel	64%	57%

Uit de tabel blijkt dat bij de in het onderzoek betrokken eenheden GO de beschikbare controlecapaciteit die werd ingezet voor (deel)controles vennootschapsbelasting daalde van gemiddeld 64 procent in 1994 tot gemiddeld 57 procent in 1995. De Rekenkamer constateerde verder dat de desbetreffende eenheden GO geen inzicht hadden in de mate waarin verrekenprijzen onderdeel uitmaakten van de uitgevoerde controles. Hierdoor is ook over de kwaliteit, de diepgang en het resultaat van de controles van verrekenprijzen geen informatie beschikbaar.

Vastlegging gegevens

Eventuele compromissen en afspraken tussen belastingplichtige ondernemingen en de Belastingdienst over te hantieren verrekenprijzen worden in de dossiers bewaard. Bij enkele eenheden GO zijn gegevens hierover opgenomen in de zogenaamde 'klantbeelden', die per belastingplichtige worden vastgelegd in een geautomatiseerd systeem (WINK/IKB).

In het algemeen bestaat geen centrale registratie van de afspraken bij de eenheden GO, zodat geen inzicht bestaat in aantallen, vorm en inhoud van de over verrekenprijzen gemaakte afspraken bij de eenheden. Bij één van de in het onderzoek betrokken eenheden GO vond registratie plaats van tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen gevoerd (voor)overleg over fiscaal-technische onderwerpen, waaronder verrekenprijzen. Bij enkele van deze afspraken werd naast een korte omschrijving van de aard van de problematiek, voorzover bekend, aangegeven welk fiscaal belang daarmee gemoeid was.

Kwaliteitsborging

In de Planning- en Control-cyclus vindt onder meer toetsing van de kwaliteit van de controleplannen plaats. De Rekenkamer stelde vast dat de eenheden deze plannen vooraf niet beoordeelden op het specifieke aspect verrekenprijzen. Raadpleging van collega's, waaronder de vakgroepcoördinator, vond veelal slechts incidenteel plaats. Tevens stelde zij vast dat bij geen van de in het onderzoek betrokken eenheden het onderwerp verrekenprijzen in een kwaliteitsaudit was betrokken.

3.4 Internationale gegevensuitwisseling¹

De Rekenkamer ging na in hoeverre gebruik werd gemaakt van internationale gegevensuitwisseling. Indien een verrekenprijzen-onderzoek aan de orde is dient de Belastingdienst te beschikken over voldoende informatie over de betrokken onderneming. Deze informatie kan verkregen worden van de belastingplichtige zelf, van een derde en in voorkomende gevallen kan de informatie gevraagd worden aan de Belastingdienst van een verdragspartner.

De Rekenkamer constateerde in de interviews dat de eenheden GO weinig gebruik maken van de mogelijkheid over verrekenprijzen inlichtingen uit te wisselen met Belastingdiensten van verdragspartners. Alle eenheden gaven aan deze vorm van informatie-uitwisseling zeer tijdrovend te vinden, hetgeen wordt veroorzaakt door het tijdsbeslag dat gemoeid is met de voorbereiding, de veelal lange doorlooptijd en een onzeker resultaat.

Slechts één van de in het onderzoek betrokken eenheden had ervaring opgedaan met het verlenen van wederzijdse bijstand aan een Belastingdienst in het buitenland.

De FIOD, die als intermediair fungeert voor wederzijdse bijstand, registreert niet apart in welke mate informatie-uitwisseling met verdragspartners betrekking heeft op verrekenprijzen.

3.5 Samenwerking met douane

De Rekenkamer ging na in hoeverre informatie-uitwisseling plaatsvond tussen eenheden en de Douane. Ten behoeve van de bepaling van de hoogte van de invoerrechten aan de bui-

¹ De Rekenkamer heeft recentelijk een onderzoek naar internationale gegevensuitwisseling uitgevoerd als onderdeel van een gezamenlijk onderzoek door de 12 rekenkamers van de lidstaten van de Europese Unie. De resultaten van het gezamenlijk onderzoek zijn gepubliceerd in een overkoepelend rapport, de bevindingen voor Nederland zijn te vinden in het rapport 'Nederland' en de daaruit voor de Nederlandse situatie te trekken conclusies zijn verwerkt in een aparte publicatie 'Vervolgonderzoek' (Wederzijdse bijstand op het gebied van directe belastingen, Overkoepelend rapport, Nederland en Vervolgonderzoek, uitgaven Algemene Rekenkamer, 27 oktober 1997).

tengrenzen van de EU dient de douane onder meer voor transacties tussen ondernemingen de juiste douanewaarde vast te stellen. In geval van verbonden ondernemingen kan sprake zijn van verrekenprijzen-problematiek.

Sinds 1994 wordt jaarlijks in een convenant tussen de eenheden en de douane afgesproken controleplanningen uit te wisselen op basis waarvan een aantal gezamenlijke onderzoeken moeten worden uitgevoerd. Daarnaast dienen controlerapporten te worden uitgewisseld tussen de eenheden en de douane. Daarbij dient erop te worden gelet of uit het buitenland ontvangen informatie ingevolge de verdragsgrondslag zonder meer mag worden gebruikt voor een ander fiscaal doel, te weten heffing van directe belastingen, dan waarvoor deze is verkregen.

De Rekenkamer stelde vast dat de gestructureerde samenwerking tussen de Douane en de eenheden (G)O moeilijk tot stand kwam en veelal afhankelijk was van initiatieven van individuele medewerkers van het landelijk waardeteam van de douane.

Zowel de uitwisseling van controlerapporten als het verrichten van gezamenlijke onderzoeken vond slechts incidenteel plaats. Overigens erkenden de eenheden dat meer controlerapporten ontvangen werden van de douane dan andersom. De gezamenlijke onderzoeken bleven veelal beperkt tot dossier-review.

4 Conclusies en aanbevelingen

Niet alleen het Ministerie van Financiën inclusief de Belastingdienst maar ook andere (internationale) partijen spelen een rol bij de beoordeling van en besluitvorming over de te hanteren verrekenprijzen, vooral bij grote multinationale ondernemingen. De vaststelling van verrekenprijzen is veelal een compromis als uitkomst van een langdurig proces van onderhandelen. Als de Belastingdienst in dit krachtenveld besluit tot toetsing van gehanteerde verrekenprijzen dient zij te beschikken over goede instrumenten.

Wat betreft dit laatste concludeerde de Rekenkamer dat, hoewel in opzet sprake was van de ontplooiing van een aantal initiatieven, waaronder de ontwikkeling van instrumenten, nog geen sprake was van een gestructureerde aanpak van verrekenprijzen door de Belastingdienst. Met name bij minder grote bedrijven ontbreekt een aanpak, waarbij sprake is van een optimaal gebruik van beschikbare kennis en ervaring over verrekenprijzen door de Belastingdienst. Verder had de Nationale werkgroep verrekenprijzen, sinds de start in 1992, nog weinig vorderingen gemaakt met de implementatie van haar plan van aanpak.

De Rekenkamer concludeerde dat de Belastingdienst geen inzicht had in de omvang van verrekenprijzen-problematiek en de mate waarin daaraan tijdens controles door de Belastingdienst aandacht wordt besteed. De Belastingdienst had geen inzicht in de branches en de mate waarin de verrekenprijzen-problematiek voorkomt en welk financieel belang daarmee gemoeid is.

De eenheden GO en O zouden meer inzicht moeten hebben in de mate waarin de problematiek zich voordoet, opdat ze de afweging kunnen maken op grond van fiscaal belang en risico of nader onderzoek gedaan moet worden.

De Rekenkamer deed de aanbeveling de instrumenten die de Belastingdienst ter beschikking staan voor het verkrijgen van

inzicht en de beoordeling van de door MNO gehanteerde verrekenprijzen te verbeteren.

Signalering van verrekenprijzenproblematiek vereist voldoende kennis en ervaring van de medewerkers van de Belastingdienst. Daartoe zou met name de reeds voor specifieke branches aanwezige kennis en ervaring over verrekenprijzen, door middel van opleidingen en een gestructureerde uitwisseling van ervaringen, kunnen worden uitgebreid.

Verder zouden de initiatieven van de Nationale werkgroep verrekenprijzen voor de ontwikkeling van een controleprogramma nader uitgewerkt moeten worden. Ook zou naar de mening van de Rekenkamer meer aandacht kunnen worden besteed aan internationale gegevensuitwisseling en intensievere samenwerking tussen douane en de eenheden.

Het Ministerie van Financiën zou - mede gezien haar rol in internationale overlegvormen zoals de OESO - een meer beleidsondersteunende rol dienen te vervullen ten behoeve van de uitvoering door de Belastingdienst van de complexe materie van verrekenprijzen.

5 Reactie staatssecretaris en nawoord

5.1 Reactie staatssecretaris

De staatssecretaris van Financiën gaf in zijn reactie aan zich grotendeels te kunnen vinden in de conclusies van de Rekenkamer. De conclusies en aanbevelingen van de Rekenkamer voor een andere procedurele aanpak door het Ministerie van Financiën, waaronder de Belastingdienst, waren volgens hem echter al in de loop van 1996 onderkend. De directeur-generaal voor Fiscale Zaken en de directeur-generaal der Belastingen hebben in maart 1997 gezamenlijk besloten tot een gewijzigde aanpak, die thans wordt geïmplementeerd.

De staatssecretaris is het niet eens met de opmerking van de Rekenkamer dat het aangiftebiljet vennootschapsbelasting vrijwel geen aanknopingspunten biedt om verrekenprijzenproblematiek te kunnen signaleren. Volgens de staatssecretaris bevat het aangiftebiljet een specifieke vraag op grond waarvan belastingplichtigen gedwongen worden op een bijlage alle transacties met gelieerden in kaart te brengen. Hiermee wordt zijns inziens in een oogopslag het gehele spectrum van potentiële verrekenprijzenproblematiek in kaart gebracht.

De kritiek van de Rekenkamer als zou de Belastingdienst onvoldoende inzicht hebben in de omvang van de verrekenprijzenproblematiek deelde hij niet. Hij verstond deze kritiek aldus dat de Belastingdienst geen gestandaardiseerde informatie op macro-niveau heeft over de verrekenprijzenproblematiek. Volgens de staatssecretaris ontbrak dit inzicht weliswaar op macro-niveau, hetgeen samenhangt met de systematiek van de vennootschapsbelasting, maar is op micro-niveau wel sprake van voldoende informatie. Op eenheidsniveau wordt volgens hem de keuze gemaakt de gehanteerde verrekenprijzen nader te onderzoeken.

5.2 Nawoord Rekenkamer

De Rekenkamer is verheugd dat de Belastingdienst thans een gewijzigde aanpak van de verrekenprijzen-problematiek implementeert en ziet de resultaten hiervan met belangstelling tegemoet.

De Rekenkamer hoopt dat de door de staatssecretaris aangekondigde gewijzigde aanpak tot gevolg zal hebben dat sprake zal zijn van een meer gestructureerde aanpak door de eenheden van de Belastingdienst, zodat meer inzicht zal ontstaan in de aard en de (budgettaire) omvang van de problematiek.

Dit inzicht zal moeten leiden tot het maken van verantwoorde keuzes ten behoeve van de mate van aandacht voor elke belastingplichtige. Daarbij vormt naar de mening van de Rekenkamer de mogelijkheid van signalering van potentiële verrekenprijzen-problematiek bij de behandeling van aangiften een aandachtspunt. Dit acht zij te meer van belang daar de in het onderzoek betrokken eenheden juist expliciet aangaven dat naar hun mening deze problematiek moeilijk uitsluitend op basis van de ingediende aangiften is te signaleren.