# Voorafgaande beslissing nr. 2014.531 dd. 25.11.2014

* Datum : 25-11-2014
* Taal : Nederlands
* Sectie : Regelgeving
* Type : Prior agreements L 24.12.2002
* Subdomein : FISCAL DISCIPLINE

Contact | Disclaimer | FAQ
 
 
Quick search :
Fisconet
plus Version 5.9.23
Service Public Federal
Finances
Home
Executed
searches
Advanced
search
News
Home >
Advanced search >
Search results > Voorafgaande beslissing nr. 2014.531 dd. 25.11.2014
Voorafgaande beslissing nr. 2014.531 dd. 25.11.2014
Document
Content exists in : nl fr
Search in text:
Print    E-mail    Show properties
Properties
Document type : Prior agreements L 24.12.2002
Title : Voorafgaande beslissing nr. 2014.531 dd. 25.11.2014
Document date : 25/11/2014
Keywords : abnormaal of goedgunstig voordeel / beroepskosten / aftrekbare beroepskosten / arm's length principe
Document language : NL
Name : Voorafgaande beslissing nr. 2014.531 dd. 25.11.2014
Version : 1
Voorafgaande beslissing nr. 2014.531 dd. 25.11.2014
 
Abnormale of goedgunstige voordelen
Beroepskosten
 
Samenvatting
De aanvraag strekt ertoe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin wordt bevestigd dat (i) de commerciële overeenkomst tussen Y en X niet onder het toepassingsgebied van artikel 185 §2 b) WIB92 noch de artikelen 26 en 79 juncto 207 WIB92 valt en derhalve in overeenstemming is met het arm’s length principe en dat (ii) de voorgestelde vergoeding die A en B betalen aan Y, in hoofde van eerstgenoemden in overeenstemming is met het arm’s length principe en een aftrekbare beroepskost uitmaakt (artikel 185 §2 en artikel 49 WIB92, en de niet-toepassing van de artikelen 26 en 79 juncto 207 WIB92).
 
I. Voorwerp van de aanvraag
1. De aanvraag strekt ertoe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin wordt bevestigd dat :
1.1. De commerciële overeenkomst tussen vennootschappen Y en X niet onder het toepassingsgebied van artikel 185 §2 b) WIB92 noch de artikelen 26 en 79 juncto 207 WIB92 valt en derhalve in overeenstemming is met het arm’s length principe;
1.2. De voorgestelde vergoeding die vennootschappen A en B betalen aan Y, in hoofde van eerstgenoemden in overeenstemming is met het arm’s length principe en een aftrekbare beroepskost uitmaakt (artikel 185 §2 en artikel 49 WIB92, en de niet-toepassing van de artikelen 26 en 79 juncto 207 WIB92)
 
II. Omschrijving van de verrichtingen
II.A. Identiteit van de aanvrager en van de betrokken partijen
II.A.1. Identiteit van de aanvrager
2. Onderhavige aanvraag wordt ingediend door vennootschap S, met maatschappelijke zetel gevestigd in België.
II.A.2. Identiteit van de betrokken partijen
3. De betrokken partijen bij onderhavige aanvraag betreffen :
3.1. Y, met maatschappelijke zetel gevestigd in het buitenland.
3.2. X, met maatschappelijke zetel gevestigd in België.
3.3. A, een Belgische joint venture aangegaan tussen Y en X.
3.4. B, een Belgische joint venture aangegaan tussen Y en X.
II.B. Activiteiten van de aanvrager en de betrokken partijen
II.B.1. Identiteit van de aanvrager
4. S is wereldwijd actief.
II.B.2. Identiteit van de betrokken partijen
II.B.2.1. X
5. X is enkel in België actief.
II.B.2.2. Y
6. Y maakt deel uit van de S groep en heeft haar maatschappelijke zetel in het buitenland.
7. Dankzij haar jarenlange kennis, heeft Y een enorme hoeveelheid kennis en expertise kunnen opbouwen. Daarnaast is deze onderneming voortdurend bezig deze processen te vernieuwen en te verbeteren.
II.B.2.3. A
8.  Deze joint venture is een productievennootschap in België.
II.B.2.4. B
9.  Deze joint venture is een meer recente productievennootschap in België.
II.C. Beschrijving van de situatie / voorgenomen verrichting: commerciële overeenkomst tussen Y en X
II.C.1. Verstrekken van kennis en expertise door Y aan A en B
10. Y beschikt over een enorme hoeveelheid kennis en expertise die ze de voorbije jaren kon opbouwen.
11. Om zowel A als B te ondersteunen in de uitoefening van hun activiteiten hebben Y en X een commerciële overeenkomst gesloten waarbij een deel van voornoemde kennis en expertise, welke voornamelijk proces-gerelateerd is, door Y in licentie zal worden gegeven aan beide joint ventures.
12. Meer bepaald laat deze kennis en expertise toe om zowel de opzet als het operationele beheer van een productie te optimaliseren. Daarbij wordt rekening gehouden met de meest recente innovaties waardoor het productieproces kan worden geoptimaliseerd.
II.C.2. Vergoeding voor het verstrekken van kennis en expertise door Y aan A en B
13. Op basis van de commerciële overeenkomst afgesloten tussen Y en X zal de vergoeding die Y dient te ontvangen voor het verstrekken van kennis en expertise aan A en B, uitgedrukt worden als een percentage op de gecombineerde EBITDA van beide joint ventures.
14. Dit percentage werd door Y en X vastgelegd op a %.
 
III. Motivering
III.A. Bevestiging van het arm’s length karakter van de commerciële overeenkomst afgesloten tussen Y en X
15. Het eerste deel betreft de bevestiging van het arm’s length karakter van de commerciële overeenkomst afgesloten tussen Y en X. Meer bepaald betreft het de bevestiging van het arm’s length karakter van de vergoeding die A en B dienen te betalen aan Y voor het verlenen van kennis en expertise van laatstgenoemde aan A en B. Deze vergoeding werd door Y en X vastgelegd op a % van de gecombineerde EBITDA van A en B.
16. Het arm’s length karakter wordt in de eerste plaats aangetoond door een analyse van de betreffende wettelijke bepalingen. Daarnaast werd ook een verrekenprijsstudie verricht welke fungeert als redelijkheidstest van eerstgenoemde analyse.
III.A.1. Artikel 185, §2 WIB92 : het arm’s length beginsel
17. Met artikel 185, §2 WIB92 wordt het arm’s length principe, dat inhoudt dat de verrekenprijzen tussen verbonden ondernemingen overeen moeten stemmen met deze tussen niet-verbonden, onafhankelijke ondernemingen voor identieke of gelijkaardige verrichtingen op de vrije markt, expliciet in het Belgisch fiscaal recht geïntroduceerd.
III.A.2. Artikel 26, 79 juncto 207 WIB92 : abnormale of goedgunstige voordelen
18. Artikel 26 WIB92 stelt dat de abnormale of goedgunstige voordelen die verleend worden door een in België gevestigde vennootschap, bij haar eigen winst gevoegd worden, tenzij die inkomsten in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger. Zodoende worden de abnormale of goedgunstige voordelen bij de eigen winst gevoegd wanneer die voordelen worden verleend aan een in het buitenland gevestigde vennootschap ten aanzien waarvan de in België gevestigde onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt.
19. Artikel 79 WIB92 bepaalt dat beroepsverliezen niet kunnen worden afgetrokken van het gedeelte van de winst of de baten dat voortkomt uit abnormale of goedgunstige voordelen die de belastingplichtige, in welke vorm of door welk middel ook, rechtstreeks of onrechtstreeks heeft verkregen uit een onderneming ten aanzien waarvan hij zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enige band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt.
20. Bovendien bepaalt artikel 207, 2e alinea WIB92 dat geen aftrekken noch compensatie met het verlies van het belastbare tijdperk mag worden verricht op het gedeelte van het resultaat dat voortkomt van ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen vermeld in artikel 79 WIB92 (…).
21. Als abnormaal wordt beschouwd een voordeel dat “in strijd is met de normale gang van zaken, de regels en de gevestigde gebruiken of nog, dat in strijd is met wat in soortgelijke gevallen gebruikelijk is”1.
 
\_\_\_\_\_\_\_\_
1 (Com.IB 26/16; wijziging in Com.IB 79/4 naar Com.IB 26/16.
 
22. Voordelen worden als goedgunstig beschouwd als zij “worden verleend zonder dat zij de uitvoering van een verbintenis zijn of die worden verleend zonder enige tegenprestatie”2 .
 
\_\_\_\_\_\_\_\_
2 (Com.IB 26/16; wijziging in Com.IB 79/4 naar Com.IB 26/16.
 
III.A.3. Toepassing op de commerciële overeenkomst tussen Y en X
III.A.3.1. Artikel 185, §2, artikel 26, lid 2 en artikel 79 juncto 207 WIB92
23. Naast een grensoverschrijdend element, vereist de toepassing van zowel artikel 185, §2 WIB92 als artikelen 26, lid 2 en 79 juncto 207 WIB92 de aanwezigheid van enige vorm van verbondenheid.
24. Inderdaad, de toepassing van artikel 185, §2 WIB92 is slechts mogelijk indien er sprake is van een “multinationale groep van verbonden ondernemingen”. Volgens de tekst van artikelen 26, lid 2 en 79 juncto 207 WIB92 dient er dan weer “met de buitenlandse belastingplichtige rechtstreeks of onrechtstreeks enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid te bestaan”.
A. Multinationale groep van verbonden ondernemingen
25. Bij afwezigheid van een specifieke definitie van het begrip “multinationale groep van verbonden ondernemingen” in het WIB92, zijn de bepalingen van het gemeen recht van toepassing, in dit geval het Wetboek van Vennootschappen (hierna : “W.Venn.”)3. Derhalve dient voor de interpretatie van het begrip “multinationale groep van verbonden ondernemingen” verwezen te worden naar de bewoordingen van artikel 11, 1° W.Venn. luidens hetwelk onder “met een vennootschap verbonden vennootschappen” moet worden verstaan:
 
\_\_\_\_\_\_\_\_
3 Zie Memorie van Toelichting, Parl. St. Kamer 2003-2004, nr 51-1079/001, 12; zie ook Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 dd. 04.07.2006.
 
25.1. De vennootschappen waarover zij een controlebevoegdheid uitoefent;
25.2. De vennootschappen die een controlebevoegdheid over haar uitoefenen;
25.3. De vennootschappen waarmee zij een consortium vormen (in de zin van artikel 10 en 11 W.Venn.);
25.4. De andere vennootschappen die, bij weten van haar bestuursorgaan, onder de controle staan van de vennootschappen bedoeld hierboven.
26. Het begrip “controle” wordt gedefinieerd in artikel 5 W.Venn. als “de bevoegdheid in rechte of in feite om een beslissende invloed uit te oefenen op (onder andere) de oriëntatie van het beleid”.
 
\_\_\_\_\_\_\_\_
4 X “Het gebruik van de begrippen moeder- en dochtervennootschap”, De Venn. 2002, vol. 9, 12; K. BYTTEBIER, “Analyse van de begrippen controle, moeder- en dochtervennootschap en de andere in de artikelen 5-13 W. Venn. Gedefinieerde termen”, T.R.V. 2001, 531.
 
27. Zowel doctrine als rechtspraak bevestigen de ruime interpretatie van dit begrip, waarbij zowel feitelijke (bv. familiebanden), juridische (bv. contractuele relaties) als economische (bv. aandeelhouderschap) controle volstaan voor de toepassing van artikel 5 W.Venn4 .
B. Band van wederzijdse afhankelijkheid
28. Net als onder het Belgische vennootschapsrecht, zijn de Belgische belastingautoriteiten de mening toegedaan dat de begrippen “controle” en “verbonden ondernemingen” ruim geïnterpreteerd dienen te worden voor de toepassing van artikelen 26, lid 2 en 79 juncto 207 WIB92 Dit heeft voor gevolg dat de vereiste verbondenheid voor de toepassing van voornoemd artikelen aanwezig geacht kan worden indien er sprake is van ofwel feitelijke ofwel juridische ofwel economische controle.
29. Het bestaan van een dergelijke band van wederzijdse afhankelijkheid zal afhangen van de specifieke omstandigheden. In dit kader verwijzen de Belgische belastingautoriteiten naar het feit dat een onderneming slechts normaal kan opereren door gebruik te maken van of te rekenen op :
29.1. Kapitaal van een andere onderneming;
29.2. Grondstoffen, producten, etc. die eigendom zijn van een andere onderneming (juridisch of economische);
29.3. Technische bijstand of garanties verleend door een andere onderneming;
29.4. Hechte familiebanden.
30. Een typisch voorbeeld hiervan is een onderneming die een bepaald product vervaardigt waarop dit product vervolgens exclusief wordt verkocht door een andere, en dus verbonden, onderneming5
 
\_\_\_\_\_\_\_\_
5 Com. ITC 26/37.
 
31. Aangezien artikelen 26, lid 2 en 79 juncto 207 WIB92, net als artikel 185, §2 WIB92, een implementatie is van het arm’s length principe in het Belgische recht, kan worden aangenomen dat de nodige verbondenheid tussen ondernemingen, die vereist is voor de toepassing van voornoemde bepalingen, voor deze bepalingen op een gelijkaardige wijze geïnterpreteerd wordt.
C. Toepassing in casu
32. In het licht van bovenstaande, lijkt het voor de aanvrager redelijk te stellen dat er geen sprake is van enige verbondenheid tussen Y en X aangezien :
32.1. Beide entiteiten deel uitmaken van een andere groep;
32.2. Geen van beide entiteiten, rechtstreeks of onrechtstreeks, deelneemt in het kapitaal van de andere;
32.3. Geen van beide entiteiten rechtstreeks of onrechtstreeks deelneemt in het bestuur van de andere (i.e. geen feitelijke, juridische of economische controle);
32.4. De commerciële overeenkomst aangegaan tussen beide entiteiten geen aanleiding geeft tot enige bijkomende vergoedingen (b.v. management fees).
33. Bijgevolg kan geconcludeerd worden dat Y en X geen verbonden ondernemingen vormen in de zin van artikel 185, §2 of artikelen 26, lid 2 en 79 juncto 207 WIB92 waardoor voornoemde bepalingen geen uitwerking kunnen vinden.
III.A.3.2. Artikel 26, lid 1 WIB92
34. Wanneer een in België gevestigde onderneming abnormale of goedgunstige voordelen zou verlenen, worden die voordelen in principe op basis van artikel 26, lid 1 WIB92 bij haar winst gevoegd, tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger.
35. Vooreerst dient opgemerkt te worden dat, met verwijzing naar bovenstaande, waar wordt bevestigd dat Y en X geen verbonden ondernemingen vormen, het redelijk is om te stellen dat de commerciële overeenkomst afgesloten tussen Y en X geen abnormaal of goedgunstig voordeel uitmaakt. Immers, de essentie van het arm’s length beginsel, dat door artikel 26 WIB92 in het Belgisch recht wordt geïmplementeerd, is dat onafhankelijke rationele actoren steeds zullen streven naar een overeenkomst op marktniveau.
36. Bovendien bevestigt de Verrekenprijsstudie het arm’s length karakter van de commerciële overeenkomst afgesloten tussen Y en X, m.n. een vergoeding van  a % op de gecombineerde EBITDA van A en B, wat het bestaan van een abnormaal of goedgunstig voordeel verder ontkracht.
III.A.3.3. Conclusie
37. Gebaseerd op het voorgaande kan geconcludeerd worden dat noch artikel 185, §2 WIB92 noch artikelen 26 en 79 juncto 207 WIB92 van toepassing zijn op de commerciële overeenkomst tussen Y en X. Immers, de commerciële overeenkomst tussen Y en X zal resulteren in inkomsten die in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van Y en, bovendien, zijn beide ondernemingen niet rechtstreeks of onrechtstreeks verbonden met elkaar, wat het bestaan van een abnormaal of goedgunstig voordeel ontkracht.
38. Bijgevolg is het redelijk om te stellen dat de commerciële overeenkomst tussen Y en X, namelijk het verlenen van kennis en expertise door Y aan A en B voor een vergoeding van a % op de gecombineerde EBITDA van laatstgenoemde partijen, in overeenstemming is met het arm’s length beginsel. Inderdaad, de essentie van het arm’s length beginsel is dat een onafhankelijke rationele actor altijd zal streven naar een compensatie op niveau van de marktprijs, namelijk een bezoldiging gelijk aan de geleverde dienst. Aangezien Y en X in deze beschouwd kunnen worden als onafhankelijk actoren, dient ook de commerciële overeenkomst tussen beide partijen als arm’s length beschouwd te worden.
III.A.4. Redelijkheidstest : Verrekenprijsstudie ter ondersteuning van het arm’s length karakter van de commerciële overeenkomst tussen Y en X
39. Om het arm’s length karakter van de vergoeding, die A en B dienen te betalen aan Y voor het verlenen van kennis en expertise, te kunnen bepalen, is door middel van een verrekenprijsstudie nagegaan wat de economische marktwaarde is van voornoemde kennis en expertise. Deze studie dient als een bijkomende onderbouw en redelijkheidstest van de voorgaande analyse van het arm’s length karakter van de commerciële overeenkomst tussen Y en X, op basis van de betreffende wettelijke bepalingen.
40. De waardering van intellectuele eigendom (zoals kennis en expertise) kan gebeuren aan de hand van volgende drie benaderingen die gebaseerd zijn op de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen :
40.1. Kostenbenadering : Deze benadering evalueert de huidige marktwaarde van de ontwikkelingskosten opgelopen om de kennis en expertise te creëren en bepaalt een gepast bijhorend rendement op deze kosten;
40.2. Inkomstenbenadering : Onder deze benadering zal de winstgevendheid van de kennis en expertise geëvalueerd en vergeleken met een routine winstgevendheid. De residuele inkomsten worden vervolgens geacht gerelateerd te zijn aan de kennis en expertise;
40.3. Marktbenadering : Onder de marktbenadering wordt naar vergelijkbare marktreferenties gezocht in specifieke databanken. Deze referenties kunnen interne vergelijkbare transacties zijn tussen Y en een derde partij of externe transacties tussen twee derde partijen. Het spreekt voor zich dat door het specifieke karakter van de kennis en expertise, welke het voorwerp uitmaakt van deze aanvraag, het over het algemeen moeilijk is om “perfecte” vergelijkingspunten te vinden.
41. De aanvrager vond vergelijkbare transacties tussen derde partijen (i.e. externe transacties) die betrekking hebben op het in licentie geven van kennis en expertise die verband houdt met het opzetten en beheren van een productie (proces) van goederen.
42. Bijgevolg werd de marktbenadering (of “CUP”) geselecteerd als de meest geschikte analysemethode. De OESO Richtlijnen geven historisch namelijk de voorkeur aan het gebruik van de markbenadering (CUP) indien deze beschikbaar is6.
 
\_\_\_\_\_\_\_\_
6 OESO Richtlijnen Verrekenprijzen – Hoofdstuk VI, par 6.23.
 
III.A.4.1. Toepassing van de marktbenadering
43. Onder toepassing van de marktbenadering werd een benchmarking studie uitgevoerd ter bepaling van het arm’s length karakter van de vergoeding die A en B betalen aan Y voor het verlenen van kennis en expertise.
44. Overeenkomsten tussen onafhankelijke partijen komen in aanmerking voor toepassing van de marktbenadering indien deze betrekking hebben op kennis en expertise die vergelijkbaar is met de kennis en expertise die door Y aan A en B werd verleend. Om zulke overeenkomsten te vinden werd een studie verricht zowel naar interne als externe vergelijkbare transacties7.
 
\_\_\_\_\_\_\_\_
7 OESO Richtlijnen Verrekenprijzen – Hoofdstuk II, par 2.3
 
45. In onderhavig geval werden geen interne vergelijkbare transacties gevonden. Inderdaad, Y heeft geen overeenkomst met een onafhankelijke partij aangaande de ter beschikking stelling van de kennis en expertise die het onderwerp vormt van deze aanvraag.
46. Bijgevolg werd een studie verricht naar externe transacties tussen onafhankelijke ondernemingen die mogelijks betrekking hebben op vergelijkbare intellectuele eigendom (i.e. kennis en expertise die verband houdt met het opzetten en beheren van een productieproces van goederen).
A. Database
47. Voor de selectie van vergelijkbare externe overeenkomsten werd gebruikt gemaakt van de RoyaltyStat database. De RoyaltyStat database is een private database die gegevens bevat omtrent royalty percentages en licentie overeenkomsten uit het US Securities and Exchange Commission (SEC) Edgar Archive. Het voordeel van het gebruik van deze database is dat zij steeds (minstens) één numeriek royalty percentage presenteert. Momenteel beschikt de database over meer dan 10.000 overeenkomsten. De database werd voor het eerst opgemaakt in 2000 en kan derhalve beschouwd worden als een goede bron van informatie, vooral voor wat betreft recente overeenkomsten.
B. Toegepaste strategie
48. Om de set van vergelijkbare overeenkomsten zo ruim mogelijk te houden, werden er drie strategieën toegepast :
48.1. Strategie 1 is gericht op het identificeren van vergelijkbare overeenkomsten op basis van industrie codes (US SIC8 );
 
\_\_\_\_\_\_\_\_
8 Standard Classification Code
 
48.2. Strategie 2 is gericht op het identificeren van vergelijkbare overeenkomsten op basis van het industrie classificatie systeem voorzien door de RoyaltyStat database;
48.3. Strategie 3 is gericht op het identificeren van vergelijkbare overeenkomsten op basis van overeenkomsten die betrekking hebben op kennis en expertise in het algemeen.
49. De analyse resulteerde finaal in de identificatie van een set van 7 vergelijkbare overeenkomsten.
C. Resultaten
50. De toepassing van de marktbenadering levert de volgende resultaten op :
 
Number of comparable agreements
7
 
Minimum
0,5 %
Low er Quartile
1,5 %
Median
2,0 %
Upper Quartile
5,4 %
Maximum
7,0 %
 
51. Op basis van de verrekenprijsstudie verricht in de RoyaltyStat database kan geconcludeerd worden dat een percentage tussen de 0,5% en de 7,0% op de verkopen beschouwd kan worden als zijnde een arm’s length vergoeding voor het verlenen van kennis en expertise door Y aan A en B.
III.A.4.2. Conclusie
52. Doorheen het zoekproces, en zoals reeds eerder aangegeven, is volgens de aanvrager gebleken dat het merendeel van de vergelijkbare overeenkomsten niet enkel betrekking hebben op kennis en expertise. Inderdaad, de meeste vergelijkbare overeenkomsten betreffen een combinatie van kennis en expertise en andere intellectuele eigendom, zoals technologie.
53. Echter, de marktbenadering (CUP) kan nog steeds gehanteerd worden indien slechts kleine, kwantificeerbare verschillen bestaan waarvoor geschikte aanpassingen gemaakt kunnen worden9. In onderhavig geval, is de aanvrager van oordeel dat mogelijke verschillen tussen de vergelijkbare overeenkomsten en de transactie tussen Y langs de ene kant en A en B, langs de andere kant, gecompenseerd kunnen worden door een lager punt in de range (i.e. lager dan de mediaan) te viseren.
 
\_\_\_\_\_\_\_\_
9 OESO Richtlijnen Verrekenprijzen – Hoofdstuk II, par 2.14 – 2.16.
 
54. Dit laatste lijkt volgens de aanvrager redelijk aangezien het merendeel van de vergelijkbare overeenkomsten niet enkel betrekking hebben op kennis en expertise (i.e. kennis en expertise die deel uitmaakt van een geheel van intellectuele eigendomsrechten die in licentie worden gegeven).
55. Daarenboven bevestigen zowel de OESO10 als Belgische rechtspraak11, dat onder toepassing van de marktbenadering elk vergelijkingspunt binnen de verworven range gekozen mag worden.
 
\_\_\_\_\_\_\_\_
10 OESO Richtlijnen Verrekenprijzen – Hoofdstuk II, par 3.62.
11 Hof van Beroep Brussel, 14 April 1994.
 
56. Aldus lijkt het voor de aanvrager redelijk om te stellen dat een percentage op de verkopen dat lager ligt dan de mediaan van de range bekomen door de markbenadering, een arm’s length vergoeding vormt voor het verlenen van kennis en expertise door Y aan A en B.
57. Bijgevolg kan volgens de aanvrager geconcludeerd worden dat de vergoeding die door Y en X werd overeengekomen, i.e. een percentage van a % op de gecombineerde EBITDA van A en B in overeenstemming is met het arm’s length beginsel. Inderdaad, voornoemd percentage stemt overeen met een percentage van 1,3% op de verkopen (gebaseerd op de budgetten van boekjaar 2014-2023).
58. Voormeld percentage valt binnen het arm’s length interval bekomen door de marktbenadering.
III.A.5. Algemene conclusie
59. Op basis van bovenstaande kan geconcludeerd worden dat de commerciële overeenkomst tussen Y en X, namelijk het verlenen van kennis en expertise door Y aan A en B voor een vergoeding van a % op de gecombineerde EBITDA van laatstgenoemde partijen, in overeenstemming is met het arm’s length beginsel.
60. Inderdaad, aangezien noch artikel 185, §2 WIB92 noch artikelen 26 en 79 juncto 207 WIB92 van toepassing zijn op de verhouding tussen Y en X kunnen de onderlinge transacties tussen voornoemde partijen beschouwd worden als zijnde arm’s length. Immers, aangezien Y en X kunnen beschouwd worden als onafhankelijk actoren dient ook de commerciële overeenkomst tussen beide partijen als arm’s length beschouwd te worden.
61. Daarenboven wordt het arm’s length karakter van de commerciële overeenkomst tussen Y en X ook bevestigd door een verrekenprijsstudie die werd uitgevoerd als bijkomende onderbouw in het kader van deze aanvraag. Deze verrekenprijsstudie bevestigt het arm’s length karakter van de vergoeding voor Y. Deze vergoeding werd door Y en X vastgelegd op een percentage van a % van de gecombineerde EBITDA van A en B wat overeenstemt met een percentage van 1,3% op de verkopen van A en B en wat binnen de range, bekomen onder de toepassing van voormelde verrekenprijsstudie, valt.
III.B. Bevestiging van het arm’s length karakter en de aftrekbaarheid van de vergoeding voor het verlenen van kennis en expertise van Y aan A en B
62. In eerste instantie wordt de aftrekbaarheid van de vergoeding als beroepskost nagegaan, waarna een analyse gebeurt omtrent de hoogte van voormelde vergoeding.
III.B.1. Aftrekbare beroepskost overeenkomstig artikel 49 WIB92
63. Opdat de vergoeding die wordt betaald door A en B aan Y als een aftrekbare beroepskost in hoofde van eerstgenoemden in de zin van artikel 49 WIB92 kan worden beschouwd, moet aan de volgende voorwaarden cumulatief zijn voldaan :
63.1. de kosten moeten noodzakelijk met de uitoefening van de beroepswerkzaamheid verband houden (causaliteitsvoorwaarde);
63.2. de kosten moeten gedaan of gedragen zijn tijdens het belastbaar tijdperk;
63.3. de kosten moeten gedaan of gedragen zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (intentionele voorwaarde); en
63.4. de belastingplichtige moet de echtheid en het bedrag van de kosten verantwoorden.
Aangezien vergoeding tijdens het belastbaar tijdperk ervan fiscaal erkend en uiteraard ook voldoende gedocumenteerd zal worden, concentreert de motivering in het kader van deze aanvraag zich vooral op de causaliteits- en de intentionele voorwaarde.
III.B.1.1. Causualiteitsvoorwaarde
64. In het licht van de toepassing van artikel 49 WIB92, heeft de Belgische rechtspraak in dit verband herhaaldelijk geoordeeld dat de vereiste noodzakelijke band met de beroepswerkzaamheid moet worden geïnterpreteerd als zijnde een verband met de activiteiten van de vennootschap12. Dit betekent dat uitgaven in principe slechts aftrekbaar zijn op basis van artikel 49 WIB92 voor zover zij het gevolg zijn van de professionele activiteiten van de vennootschap.
 
\_\_\_\_\_\_\_\_
12 Cass., 18 januari 2001, F.J.F. 2001/220; Cass. 12 december 2003, F.J.F. 2004/425; Cass. 9 november 2007, Fiscoloog 2008, nr. 1104, 4.
 
65.       Het Hof van Cassatie heeft reeds meermaals aangegeven dat deze “professionele activiteiten” beoordeeld moeten worden in het licht van het maatschappelijk doel van de vennootschap, zoals omschreven in de statuten13.  Men kan bijgevolg stellen dat uitgaven gerelateerd moeten zijn / in het verlengde moeten liggen van het statutair maatschappelijk doel van de vennootschap alvorens zij als aftrekbare beroepskosten kunnen worden aangemerkt.
 
\_\_\_\_\_\_\_\_
13 Cass., 9 november 2007, Fiscoloog 2008, nr. 1104, nr. 4; Cass. 4 januari 2008, C 08/1675, Fiscoloog 2008, nr. 1104, 5.
 
66. In casu kan volgens de aanvrager worden besloten dat zowel A als B in het voorliggende geval voldoen aan de causaliteitsvoorwaarde.
III.B.1.2. Intentioneel element
67. Als beroepskosten zijn slechts aftrekbaar de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen met het oog op het verkrijgen of behouden van belastbare inkomsten. Het is hierbij echter niet vereist dat de kosten gedaan of gedragen tijdens een belastbaar tijdperk, effectief belastbare inkomsten opleveren in hetzelfde belastbaar tijdperk14. Daaruit volgt dat enkel het oogmerk om belastbare inkomsten te behouden of te verkrijgen, moet worden beoordeeld op het moment dat de kosten daarvoor worden gemaakt.
 
\_\_\_\_\_\_\_\_
14 Cass. 3 november 2000, F.J.F. 2001/130.
 
68. Er moet een redelijk verwachting bestaan dat er ingevolge de gedane uitgave / kost belastbare inkomsten zullen worden behaald of behouden. Zoals reeds hoger aangegeven, heeft de proces-gerelateerde kennis en expertise, die door Y aan A en B wordt verleend, voornamelijk betrekking tot het opzetten en beheren van een fabriek. Meer bepaald laat deze kennis en expertise toe om zowel de opzet als het operationele beheer van een fabriek te optimaliseren. Aangezien de kernactiviteit van zowel A en B ligt in het beheren van een fabriek, is het meer dan redelijk om te stellen dat de kennis en expertise van Y zal bijdragen tot het verkrijgen of behouden van belastbare inkomsten. Inderdaad, voormelde kennis en expertise zal bijdragen tot een meer efficiënt productieproces wat een rechtstreekse invloed zal/kan hebben op de belastbare inkomsten van A en B.
69. Gelet op het feit dat de kennis en expertise zal bijdragen tot een verbetering wat onrechtstreeks een invloed zal / kan hebben op de belastbare inkomsten van A en B, kan volgens de aanvrager worden besloten dat in het voorliggende geval de intentionele voorwaarde ten name van A en B in fiscalibus geen hindernis mag vormen.
III.B.1.3. Conclusie
70. Gelet op het voor¬gaan¬de, kan volgens de aanvrager worden besloten dat de vergoeding voor het verlenen van kennis en expertise van Y aan A en B in hoofde van deze laatsten een af¬trek¬bare beroepskost uitmaakt in de zin van artikel 49 WIB92
III.B.2. Arm’s length karakter van de vergoeding overeenkomstig artikelen 185, §2; 26 en 79 juncto 207 WIB92
71. Volgend op de kwalificatie als aftrekbare beroepskost (cf. supra), dient vervolgens het arm’s length karakter van de vergoeding bevestigd te worden.
72. Hoewel Y en X beschouwd worden als onafhankelijke partijen, zoals reeds beschreven supra, worden A en B wel degelijk beschouwd als verbonden ondernemingen in de zin van artikel 185, §2 WIB92 en artikelen 26 en 79 juncto 207 WIB92 Inderdaad, beide entiteiten worden voor IFRS doeleinden geconsolideerd op het niveau van S, en dienen bijgevolg beschouwd te worden als verbonden ondernemingen.
73. Rekening houdende met bovenstaande omschrijving van abnormale of goedgunstige voordelen en met de daaropvolgende analyse van het arm’s length karakter van de commerciële overeenkomst tussen Y en X is de aanvrager van mening dat de vergoeding, verkregen door Y van A en B voor het verlenen van kennis en expertise aan laatstgenoemde entiteiten, overeenstemt met een vergoeding die geldt tussen onafhankelijke ondernemingen, zodat de vergoeding marktconform is en bijgevolg geen abnormaal of goedgunstig voordeel uitmaakt.
74. Als de vergoeding in ruil voor de verleende kennis en expertise bepaald wordt op basis van het arm’s length beginsel, kan er geen sprake zijn van een voordeel. Inderdaad, de essentie van het arm’s length beginsel is dat een onafhankelijke rationele actor altijd zal streven naar een compensatie op niveau van de marktprijs, namelijk een bezoldiging gelijk aan de geleverde dienst.
75. Met het oog op de implementatie van het voormelde vergoedingsmechanisme, werd door Y en X een verdeelsleutel overeengekomen waarbij rekening gehouden wordt met het percentage van verkopen van A en B. De rationale hierachter is dat kennis en expertise een duidelijke invloed kunnen uitoefenen op de verkopen daar waar dit voor de verhouding tussen kennis en expertise en EBITDA veel minder het geval is.
76. Bijgevolg werd overeengekomen dat het aandeel van A en B in de vergoeding voor Y afhankelijk zal zijn van de proportionele verhouding van de respectieve verkopen van A en B in de gecombineerde verkopen van beide entiteiten. Indien, bijvoorbeeld, van de gezamenlijke verkopen van A en B, 20% afkomstig is van A dan is laatstgenoemde ook slechts gehouden om 20% van de vergoeding voor Y te betalen, omgezet in een percentage van haar verkopen.
77. Gelet op bovenstaande voldoet volgens de aanvrager de voorgestelde implementatie aan het arm’s length principe overeenkomstig artikelen 185, §2; 26 en 79 juncto 207 WIB92
III.C. Timing
78. De transactie tussen Y en A en B, zal plaatsvinden met ingang vanaf 1 januari 2013.
 
IV. Beslissing
IV.A. De commerciële overeenkomst tussen Y en X valt noch onder het toepassingsgebied van het artikel 185 §2 b), noch onder het toepassingsgebied van de artikelen 26 en 79 juncto 207 WIB92.
79. Gelet op de hierna vermelde overwegingen/elementen kan besloten worden dat Y en X geen verbonden partijen zijn :
79.1. Beide entiteiten maken deel uit van een andere groep.
79.2. Geen van beide entiteiten neemt rechtstreeks of onrechtstreeks deel in het kapitaal van de andere.
79.3. Geen van beide entiteiten neemt rechtstreeks of onrechtstreeks deel in het bestuur van de andere (geen feitelijke, juridische of economische controle).
79.4. De commerciële overeenkomst aangegaan tussen beide entiteiten geeft geen aanleiding tot enige bijkomende vergoeding (bv. Management fees).
IV.B. De voorgestelde vergoeding die A en B betalen aan Y maakt een aftrekbare beroepskost uit en is in overeenstemming met het arm’s length principe.
80. Overeenkomstig artikel 49 WIB92 zijn als beroepskosten aftrekbaar, de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken of, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed.
81. Kosten zijn in principe slechts aftrekbaar op basis van artikel 49 WIB92 voor zover zij het gevolg zijn van de professionele activiteiten zoals omschreven in de statuten van de vennootschap.
82. Als beroepskosten zijn slechts aftrekbaar de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen met het oog op het verkrijgen of behouden van belastbare inkomsten.
83. Gelet op de hiernavolgende overwegingen kan de causaliteitsvoorwaarde en het intentioneel element aanvaard worden :
83.1. Zowel B als A voeren professionele activiteiten uit zoals omschreven in de statuten. De uitgaven liggen in het verlengde van het statutair maatschappelijk doel van de vennootschap;
83.2. Aangezien de kernactiviteit van zowel A als van B ligt in het beheren van een fabriek, kan worden gesteld dat de kennis en expertise van Y zal bijdragen tot het verkrijgen of behouden van belastbare inkomsten.
84. Rekening houdende met de analyse van het arm’s length karakter van de commerciële overeenkomst tussen Y en X en de daarbij uitgevoerde redelijkheidstest opgenomen onder de randnummers 44 t.e.m. 63 is de vergoeding, verkregen door Y van A en B voor het verlenen van kennis en expertise aan laatstgenoemde entiteiten, in overeenstemming met een vergoeding die geldt tussen onafhankelijke ondernemingen, zodat de vergoeding marktconform is en bijgevolg at arm’s length is.
\*
\*     \*
 
Gelet op de artikelen 20 tot 23 van voormelde wet van 24 december 2002 alsmede op de overwegingen vermeld in de randnummers 79 tot en met 84 beslist het College van de DVB dat :
85. de overeenkomst tussen Y en X als een commerciële overeenkomst tussen niet verbonden partijen kan worden beschouwd en derhalve geen abnormale of goedgunstige voordelen in de zin van  de artikelen 26 en 79 juncto 207 WIB92  noch in de zin van artikel 185,§2, doet onstaan bij A en B;
86. de voorgestelde vergoeding die A en B betalen aan Y, in hoofde van eerstgenoemden in overeenstemming is met het arm’s length principe en een aftrekbare beroepskost uitmaakt (artikel 185 §2 en artikel 49 WIB92, en de niet-toepassing van de artikelen 26 en 79 juncto 207 WIB92);
87. onderhavige voorafgaande beslissing geldig is vanaf 1 januari 2013 voor het boekjaar eindigend 31/12/2013 en de vier daaropvolgende boekjaren. Deze beslissing kan desgewenst worden verlengd of gewijzigd voor zover daartoe tijdig – bij voorkeur 3 maand voor het verstrijken van bovenvermelde periode – een nieuwe aanvraag bij de DVB wordt ingediend;
88. deze beslissing slechts geldig is voor zover noch de activiteiten van de aanvrager, noch de omstandigheden waarin zij worden uitgeoefend betekenisvol wijzigen gedurende de periode tijdens dewelke deze beslissing van toepassing is;
89. ieder jaar de aanvrager bij zijn aangifte een bijlage dient te voegen, waaruit de correcte toepassing van deze voorafgaande beslissing blijkt.