



VERTROUWELIJK

Belastingdienst/Grote Ondernemingen Rotterdam

T.a.v. 5.1.2e

Kennisgroep IBR Winst

Contactpersoon

5.1.2e

5.1.2e

5.1.2e@belastingdienst.nl

memo

"Sara Creek" met royalty's. Uitleg HR 3 juni 2016 (BNB 2016/171)

Datum

16 februari 2017

Versienummer

1

Referentienummer

IBR 17.09

Datum vaststelling

16 februari 2017

Kopie aan

5.1.2e

Bijlagen

Geen

Feiten

Q BV heeft vóór 2009 drie deelnemingen, Q Ltd, Q GmbH en Q BVBA. Per 1 januari 2009 zijn de buitenlandse deelnemingen in Nederland gevestigd en worden ze gevoegd in de fiscale eenheid met Q BV als moedermaatschappij. De gevoegde dochtermaatschappijen hebben verkoopactiviteiten in respectievelijk het Verenigd Koninkrijk, Duitsland en België. Voor het Verenigd Koninkrijk en Duitsland wordt aangenomen dat er sprake is van een vaste inrichting aldaar. Ten aanzien van België wordt dit door het behandelteam vooralsnog betwist.

De overige activiteiten van de Q-groep vinden (voor zover relevant) plaats in Nederland door vennootschappen die deel uitmaken van de fiscale eenheid. Hiertoe behoort in ieder geval de fabricage en de ontwikkeling van producten.

In de aangiften van de vaste inrichtingen in het Verenigd Koninkrijk, Duitsland (en België) wordt onder andere rekening gehouden met een royalty die Q BV aan de andere maatschappijen in rekening brengt als vergoeding voor zelf (in Nederland) ontwikkelde immateriële activa.

In de Nederlandse aangiften vennootschapsbelasting van de fiscale eenheid Q BV over de periode 2010-2015 wordt bij de berekening van de v.i. winst ten behoeve van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting géén rekening gehouden met deze royalty. Dit onder verwijzing naar het Sara Creek- arrest (BNB 1986/239c*) en een verondersteld verbod op "interne" royalty's.

Vraag

Op welke wijze dient – in het licht van HR 3 juni 2016 (ECLI:NL:HR:2016:1031, BNB 2016/171) – de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting bepaald te worden? Welke rol spelen de binnen de fiscale eenheid in rekening gebrachte royalty's in relatie tot de volgende landen:

- Verenigd Koninkrijk
- Duitsland
- België

Antwoord

In relatie tot het **Verenigd Koninkrijk** is het in het jaar **2010** niet mogelijk om rekening te houden met de binnen de fiscale eenheid in rekening gebrachte royalty's. Met ingang van **2011** (het jaar dat het 2008 verdrag van toepassing

VERTROUWELIJK

Pagina 1 van 5

wordt) is dit wel mogelijk. Dit is in nog sterkere mate het geval met ingang **2014**, als de nieuwe tekst van artikel (conform het nieuwe OESO-modelverdrag 2010) van toepassing wordt.

In relatie tot **Duitsland** is het tot en met **2015** niet mogelijk om rekening te houden met de binnen de fiscale eenheid in rekening gebrachte royalty's. Met ingang van **2016** is het verdrag uit 2012 van toepassing en is dit wel mogelijk.

In relatie tot **België** is het gedurende de gehele periode 2010-2015 (en ook daarna) mogelijk om rekening te houden met de binnen de fiscale eenheid in rekening gebrachte royalty's.

Voor de goede orde wordt hier benadrukt dat het beantwoorden van de vraag welke winst in een individueel geval aan de vaste inrichting(en) kan worden toegerekend is voorbehouden aan de Coördinatiegroep Verrekenprijzen (CGVP).

Beschouwing: analyse HR 3 juni 2016 (BNB 2016/171)

Korte schets feiten

Belanghebbende is onderdeel van een internationaal concern dat een merknaam voert die ook staat voor een complex van immateriële activa (het format). Belanghebbende heeft het recht verworven om vanaf 1 januari 1996 voor een periode van 15 jaar het format in een groot aantal landen (waaronder Spanje) te exploiteren. Met een aantal groepsmaatschappijen is belanghebbende overeengekomen dat zij tegen betaling van een franchise fee gebruik mogen maken van het format. Met haar Nederlandse werkmaatschappij C is belanghebbende overeengekomen dat deze het format ten behoeve van de Nederlandse markt mag gebruiken. Sinds 1999 is C actief op de Spaanse markt met behulp van een vaste inrichting aldaar. Op grond van een afzonderlijke franchiseovereenkomst heeft C in de periode 2002-2006 bedragen aan belanghebbende betaald voor het gebruik van het format in Spanje. Per 1 januari 2002 maken belanghebbende en C deel uit van een fiscale eenheid met belanghebbende als moedermaatschappij.

Omdat de Nederlandse vennootschap die een Spaanse vaste inrichting heeft gevoegd is met de Nederlandse moedermaatschappij is de betaling voor het format door deze dochtermaatschappij aan haar moeder in Nederland fiscaal niet zichtbaar. Omdat de format in Spanje gebruikt wordt worden de kosten daarvan doorbelast aan de Spaanse vaste inrichting. De Spaanse fiscus ziet een betaling vanuit een vaste inrichting aan de (gelieerde) moedervenootschap.

Eerste conclusie: "Sara Creek" staat overeind

In r.o. 3.2.1. heeft de Hoge Raad vooropgesteld dat: *"uit art. 15 lid 1 Wet VPB 1969 voortvloeit dat het belanghebbende is die aanspraak heeft op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. Die aftrek dient te worden berekend over de buitenlandse winst zoals die in de gehele winst van belanghebbende is begrepen (vgl. HR, BNB 1986/239c*). De wijziging van het regime van de fiscale eenheid per 1 januari 2003 heeft daarin geen verandering gebracht."*

Hiermee heeft de Hoge Raad de werking van het Sara Creek arrest onder het nieuwe (m.i.v. 2003) FE-regime bevestigd. Naar het oordeel van de KG IBR is er – definitief – geen ruimte om rekening te houden met het feit dat binnen de fiscale eenheid meerdere maatschappijen actief zijn.

Relatie hoofdhuus – vaste inrichting

Het bovenstaande brengt met zich mee dat voor de berekening van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting doorslaggevend is op welke wijze rekening gehouden moet worden met "transacties" tussen hoofdhuus en vaste inrichting. Immers, door het wegvallen van de interne transacties binnen fiscale eenheid ontstaat er voor de bepaling van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting een situatie die gelijk is aan de situatie van één zelfstandig belastingplichtige vennootschap met een vaste inrichting.

Tweede conclusie: dynamische verdragsinterpretatie is begrensd

De tweede vraag die de Hoge Raad heeft beantwoord in BNB 2016/171 ziet op de reikwijdte van de zogenaamde "dynamische verdragsinterpretatie". Deze is in belangrijke mate begrensd.

De HR heeft dat gedaan door niet alleen te verwijzen naar de **tekst van het verdrag** met Spanje (en naar het OESO-modelverdrag van 1963), maar ook te verwijzen naar de **tekst van het Commentaar** bij dat modelverdrag. Dit is relevant omdat de tekst van het modelverdrag tussen 1963 en 2010 nagenoeg ongewijzigd is gebleven, terwijl in het Commentaar in de loop der jaren wezenlijke wijzigingen zijn aangebracht. De Hoge Raad zegt hierover in r.o. 3.2.2.: *"In het licht van deze toelichting moet ervan worden uitgegaan dat Nederland en Spanje bij het sluiten van het Verdrag ervan zijn uitgegaan dat bij de bepaling van de winst van een vaste inrichting geen rekening wordt gehouden met interne royaltybetalingen zoals de onderhavige franchisefees."*

De KG IBR is van mening dat de Hoge Raad hiermee heeft aangegeven een belangrijke (zo niet doorslaggevende) rol weggelegd te zien bij het Commentaar bij het OESO-modelverdrag zoals deze luidde ten tijde van het sluiten van het verdrag.

Beschouwing: behandeling verschillende "dealings" in de verschillende versies van (het Commentaar op) het OESO-modelverdrag

Zoals hierboven al is aangegeven, is de tekst van artikel 7 OESO- modelverdrag (hierna: OMV) in 2010 gewijzigd. Daarvóór is de tekst van artikel 7 OMV tussen 1963 en 2010 (nagenoeg) ongewijzigd gebleven. Het Commentaar bij artikel 7 OMV is in de periode 1963 verschillende malen (ingrijpend) aangepast.

In onderstaand deel van deze beschouwing zal voor royalty's (vergoedingen voor het ter beschikking stellen van immateriële activa) tussen hoofdhuus en vaste inrichting geschetst worden welke gevolgen artikel 7 OMV en het Commentaar daarop door de jaren heen hebben gehad op de mogelijkheid deze in aanmerking te nemen.

Royalties (gebruik van immateriële vaste activa)

In BNB 2016/171 (die over royalty's ging) heeft de Hoge Raad al vastgesteld dat onder het Commentaar bij de versie van artikel 7 OMV uit 1963 een expliciet verbod was op een in aanmerking nemen van (o.a.) interne royalty's: *'The first of these cases relates to interest, royalties and other similar payments made by a permanent establishment to its head office in return for money loaned, or patent rights conceded, by the latter to the permanent establishment. In such a case, it is considered that the payments should not be allowed as deductions in computing the permanent establishment's taxable profits.'*

Dit geldt ook onder versie van het Commentaar bij de versie van artikel 7 OMV uit 1977. Hoewel de tekst van artikel 7 OMV in de versie van 1992 nagenoeg ongewijzigd blijft, wordt in 1994 het Commentaar op dit wel ingrijpend aangepast.

Op de eerste plaats is de positie van lid 3 inzake de kosten, verduidelijkt t.o.v. van lid 2, het arm's length beginsel. Het derde lid zou eigenlijk geen inbreuk op het arm's length beginsel mogen zijn:

'In fact, whilst the application of paragraph 3 may raise some practical difficulties, especially in relation to the separate enterprise and arm's length principles underlying paragraph 2, there is no difference of principle between the two paragraphs. Paragraph 3 indicates that in determining the profits of a permanent establishment, certain expenses must be allowed as deductions whilst paragraph 2 provides that the profits determined in accordance with the rule contained in paragraph 3 relating to the deduction of expenses must be those that a separate and distinct enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions would have made. Thus, whilst paragraph 3 provides a rule applicable for the determination of the profits of the permanent establishment, paragraph 2 requires that the profits so determined correspond to the profits that a separate and independent enterprise would have made.'

Ten aanzien van (de vergoeding voor) immateriële activa leidt dit tot een wezenlijke verandering van de benadering. In feite blijft er slechts een soort verbod gehandhaafd op het willekeurig in rekening brengen van bedragen tussen hoofdhuis en vaste inrichting indien onduidelijk is waar de immateriële rechten opgebouwd zijn:

'In the case of intangible rights, the rules concerning the relations between enterprises of the same group (e.g. payment of royalties or cost sharing arrangements) cannot be applied in respect of the relations between parts of the same enterprise. Indeed, it may be extremely difficult to allocate 'ownership' of the intangible right solely to one part of the enterprise and to argue that this part of the enterprise should receive royalties from the other parts as if it were an independent enterprise. Since there is only one legal entity it is not possible to allocate legal ownership to any particular part of the enterprise and in practical terms it will often be difficult to allocate the costs of creation exclusively to one part of the enterprise. It may therefore be preferable for the costs of creation of intangible rights to be regarded as attributable to all parts of the enterprise which will make use of them and as incurred on behalf of the various parts of the enterprise to which they are relevant accordingly. In such circumstances it would be appropriate to allocate between the various parts of the enterprise the actual costs of the creation or acquisition of such intangible rights as well as the costs subsequently incurred with respect to these intangible rights, without any mark-up for profit or royalty. (...)'

Duidelijk is dus dat interne royalty's niet mogelijk zijn onder verdragen die gesloten zijn vóór 1994, het moment waarop het Commentaar is gewijzigd. Wel moeten de kosten die toerekenbaar zijn aan de immateriële vaste activa bij de vaste inrichting in aanmerking genomen worden.

De KG IBR is van oordeel dat met ingang **1994** het in aanmerking nemen van interne royalty's mogelijk is. In gevallen zoals bij de belanghebbende in BNB 2016/171 (waar niet ter discussie staat dat het immateriële recht niet mede voor rekening van de vaste inrichting is verworven) is het in aanmerking nemen van een interne royalty zelfs geboden.

Beschouwing: toepassing op verdragen en periode van deze casus

Verdrag VK

Het jaar 2010 valt onder het toepassingsbereik van het oude belastingverdrag uit 1980. Het is daarom niet mogelijk om rekening te houden met interne royalty's in dit jaar.

Met ingang van 2011 is het nieuwe (2008) verdrag met het VK van toepassing. Artikel 7 van dit verdrag is in lijn met het oude OESO-modelverdrag. In de bovenstaande beschouwing is aangegeven waarom de KG IBR van oordeel is dat het mogelijk is tussen hoofdhuis en vaste inrichting een royalty in aanmerking te nemen.

Met ingang van 2014 is artikel 7 van het verdrag bij protocol gewijzigd. De nieuwe tekst komt overeen met het nieuwe OESO-modelverdrag uit 2010. Het is boven elke twijfel verheven dat rekening gehouden kan worden met interne royalty's.

Verdrag Duitsland

Het oude (1959) verdrag met Duitsland kent in het protocol bij artikel 5 een expliciet verbod op interne royalty's: (...) *in het bijzonder zal geen acht geslagen worden op interesten of royalties welke tussen de vaste inrichtingen van dezelfde onderneming zijn overeengekomen*"

Het nieuwe (2012) verdrag met Duitsland is in werking getreden op 1 december 2015 en voor zowel Nederland als Duitsland van toepassing met ingang van 1 januari 2016. Artikel 7 van het verdrag is (voor zover voor deze casus relevant) gebaseerd op het nieuwe OESO-modelverdrag uit 2010. Het is boven elke twijfel verheven dat onder dit verdrag rekening gehouden kan worden met interne royalty's.

Verdrag België

Het verdrag met België stamt uit 2001 en de tekst van artikel is conform het oude OESO-modelverdrag. In de bovenstaande beschouwing is aangegeven waarom de KG IBR van oordeel is dat het mogelijk is tussen hoofdhuis en vaste inrichting een royalty in aanmerking te nemen.