

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM NADRUUK VERBODEN

Faculteit der Economische Wetenschappen

Masterscriptie

Douanewaarde en transfer pricing

De gevolgen van het UCC en de verhouding met interne verrekenprijzen en de
BEPS-actiepunten 8-10 inzake immateriële activa

Naam: Laurens van Drie
Studentnummer: 344531
Scriptiebegeleider: Prof. dr. R.N.G. van der Paardt
Tweede lezer: Prof. dr. P. Kavelaars

Voorwoord

Voor u ligt mijn scriptie in het kader van de douanewaarde en transfer pricing. Toen ik zes jaar geleden aan de studie fiscale economie begon, had ik nooit gedacht dat ik uiteindelijk als afsluiting een scriptie inzake deze materie zou schrijven. Gelukkig kan het leven in zes jaar tijd snel verkeren.

Allereerst wil ik René van der Paardt bedanken als begeleider van deze scriptie en voor de plezierige samenwerking. Tevens wil ik Peter Kavelaars bedanken voor het kritisch meelesen van deze scriptie. Daarnaast ben ik Martijn Schippers dankbaar voor het vrijwillig nalezen van mijn scriptie en zijn opmerkingen.

Deze scriptie vormt ook het einde van mijn studententijd. Bij dezen wil ik iedereen bedanken met wie ik gedurende de jaren een mooie tijd heb beleefd. Tot slot wil ik mijn ouders niet vergeten voor de gegeven steun en vertrouwen, dank daarvoor!

Rotterdam, juli 2016

Laurens van Drie

Lijst van gebruikte afkortingen

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BvdB 2001	Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
CBP	U.S. Bureau of Customs and Border Protection US
CDW	Communautair Douanewetboek
Cost-plus	Cost-plusmethode
CUP	Comparable-uncontrolled-pricemethode
HvJ	Hof van Justitie Europese Unie
MCC	Modernised Customs Code (Gemoderniseerd douanewetboek)
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OESO-MV	OESO Modelverdrag 2010
OESO-richtlijn	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations
PLI	Profit-levelindicator
Profit-split	Profit-splitmethode
RPM	Resale-pricemethode
TCDW	Toepassingsverordening CDW
TNMM	Transactionele nettomargemethode
UCC	Union Customs Code (Douanewetboek van de Unie)
UCCIA	Union Customs Code Implementing Act (Uitvoeringverordening UCC)
UCCDA	Union Customs Code Delegated Act (Gedelegeerde verordening UCC)
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WDO	Wereld Douane Organisatie
Wet VPB 1969	Wet op de Vennootschapsbelasting 1969
WTO	World Trade Organisation (Wereldhandelsorganisatie)
WTOCVA	World Trade Organisation Customs Valuation Agreement

Inhoudsopgave

Voorwoord	2
Lijst van gebruikte afkortingen	3
Inhoudsopgave	4
Hoofdstuk 1. Inleiding	9
1.1. Douanewaarde.....	9
1.1.1. Douanewetgeving.....	9
1.1.2. Nieuwe douanewetgeving.....	10
1.2. Transfer pricing	10
1.2.1. Algemeen.....	10
1.2.2. BEPS-actiepunten 8-10	11
1.3. Raakvlak douanewaarde en transfer pricing.....	11
1.4. Hoofdvraag.....	12
1.4.1. Aanleiding onderzoek	12
1.4.2. Probleemstelling.....	12
1.5. Toetsingskader	13
1.6. Structuur	14
1.7. Afbakening	15
H2. Douanewaarde in het Communautair Douanewetboek	16
2.1. Inleiding	16
2.2. Douanewaarde in het CDW.....	16
2.3. Transactiewaarde van de ingevoerde goederen:.....	17
2.4. Voorwaarde “verkoch” uit artikel 29, lid 1, CDW	18
2.5. Voorwaarde “werkelijk betaalde of te betalen prijs” uit artikel 29, lid 1, CDW	19
2.6. Voorwaarde “voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap” uit artikel 29 CDW	20
2.6.1. Algemeen.....	20
2.6.2. Artikel 147, lid 1, TCDW	20
2.6.3. Situatie “van een verkoop uitmaken”	21
2.6.4. Situatie “In het geval van opeenvolgende verkopen”	22
2.6.5. Situatie “op een verkoop die voorafgaat aan de laatste verkoop” (“First Sale for Export”)	22

2.7. Transactiewaarde wordt afgewezen op basis van artikel 29 CDW	24
2.7.1. Vier omstandigheden	24
2.7.2. Beperking ten aanzien van de overdracht of het gebruik van de goederen door de koper.	24
2.7.3. De waarde kan niet worden bepaald.....	25
2.7.4. De opbrengst van de transactie komt uiteindelijk bij de verkoper terecht.	25
2.7.5. De transactiewaarde is niet aanvaardbaar door de verbondenheid tussen de koper en verkoper.	25
2.8. Aanpassing douanewaarde overeenkomstig de artikelen 32 en 33 (CDW).....	27
2.8.1. Algemeen.....	27
2.8.2. Royalty's en licentierechten in het CDW	27
2.8.3. Artikel 157 t/m artikel 162 TCDW.....	28
2.8.4. Commentaar 11 van Comité Douanewaarde	29
2.8.5. Royalty's en licentierechten bij gebruikmaking van "First Sale for Export"	31
2.9. Andere methodes om douanewaarde te bepalen	32
2.9.1. Algemeen.....	32
2.9.2. Transactiewaarde van identieke goederen	32
2.9.3. Transactiewaarde van soortgelijke goederen.....	33
2.9.4. Terugrekenmethode	33
2.9.5. Kostprijs-plus-methode	33
2.9.6. Redelijke middelen	34
2.10. Tussenconclusie	34
H3. Douanewaarde in het UCC	36
3.1. Inleiding	36
3.2. Aanleiding invoering UCC.....	36
3.2.1. Gemoderniseerd douanewetboek.....	36
3.2.2. Verdrag van Lissabon en invoering UCC	37
3.3. Bepalingen m.b.t. de douanewaarde in het UCC.....	38
3.4. Transactiewaarde van de ingevoerde goederen.....	39
3.5. Voorwaarde "verkocht" in het UCC	39
3.6. Voorwaarde "werkelijk betaalde of te betalen prijs" in het UCC.....	39
3.7. Voorwaarde "voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie" in het UCC	40
3.7.1. Algemeen.....	40

3.7.2. Achtergrond wijziging voorwaarde “voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie”	40
3.7.3. Uitwerking voorwaarde “voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie” in UCC	43
3.7.4. Uitwerking artikel 128, lid 2, UCCIA.....	49
3.8. Transactiewaarde wordt afgewezen op basis van artikel 70 UCC	50
3.8.1. Algemeen.....	50
3.8.2. Verbondenheid.....	50
3.9. Aanpassingen aan de transactiewaarde in UCC.....	51
3.9.1. Algemeen.....	51
3.9.2. Royalty’s en licentierechten in het UCC.....	51
3.9.3. Artikel 136, lid 4, UCCIA.....	52
3.9.4. Voorwaarde artikel 136, lid 4, onderdeel a, UCCIA	53
3.9.5. Voorwaarde artikel 136, lid 4, onderdeel b, UCCIA	53
3.9.6. Voorwaarde artikel 136, lid 4, onderdeel c, UCCIA	53
3.9.7. Richtlijnen royalty’s en licentierechten WDO.....	54
3.9.8. Handelsmerken in het UCC.....	58
3.10. Economische realiteit.....	58
3.11. Tussenconclusie	59
H4. Transferpricing en BEPS-actiepunten 8-10	62
4.1. Inleiding	62
4.2. Wat is transfer pricing?.....	62
4.3. Arm’s length beginsel.....	64
4.4. Vergelijkbaarheid	65
4.4.1. Algemeen.....	65
4.4.2. Kenmerken van goederen en diensten.....	66
4.4.3. Functionele analyse	66
4.4.4. Contractuele voorwaarden.....	68
4.4.5. Economische omstandigheden.....	68
4.4.6. Ondernemingsstrategieën	69
4.5. Vergelijkbaarheidsanalyse	69
4.6. Interne verrekenprijsmethoden.....	71
4.6.1. Algemeen.....	71
4.6.2. Comparable-uncontrolled-pricemethode.....	72

4.6.3. Resale-pricemethode.....	72
4.6.4. Cost-plusmethode	73
4.6.5. Transactionele nettomargemethode.....	73
4.6.6. Profit-splitmethode	74
4.6.7. Kiezen van een interne verrekenprijsmethode	75
4.7. Immateriële activa	76
4.7.1. Algemeen.....	76
4.7.2. Eigendom immateriële activa	77
4.7.3. Toepassing van het arm's length-beginsel bij immateriële activa.....	78
4.7.4. Kiezen van een interne verrekenprijsmethode bij immateriële activa.....	79
4.8. BEPS	79
4.8.1. Introductie BEPS	79
4.8.2. Actiepunten 8 t/m 10	80
4.9. Tussenconclusie	84
H5. Douanewaarde & Transfer Pricing	87
5.1. Inleiding	87
5.2. Douanewaarde & interne verrekenprijs: verkoop voor uitvoer	88
5.2.1. Artikel 128, lid 1, UCCIA.....	88
5.2.2. Verbondenheid ten opzichte van gelieerdheid	89
5.2.3. Marktwaaarde	90
5.2.4. Niet beïnvloed door verbondenheid t.o.v. arm's length-beginsel.....	92
5.2.5. Binnenlands verkoopprincipe	97
5.2.6. Artikel 128, lid 2, UCCIA.....	97
5.3. Belastbaarheid van royalty's.....	98
5.3.1. Algemeen.....	98
5.3.2. In een licentieovereenkomst opgenomen.....	99
5.3.3. In de prijs begrepen	104
5.5. Gelijk speelveld	105
5.5.1. Algemeen.....	105
5.5.2. Gevolgen voor douanewaarde	106
5.6. Tussenconclusie	107
H6. Conclusies en aanbevelingen.....	110

6.1. Conclusie(s)	110
6.2. Aanbevelingen	116
Literatuurlijst	119
Jurisprudentie	119
Hof van Justitie EU	119
Nederlandse jurisprudentie	119
Boeken & losbladigen	119
Tijdschriftartikelen	120
(Inter)nationale wet- en regelgeving	121
Overige papers en publicaties.....	123

Hoofdstuk 1. Inleiding

1.1. Douanewaarde

1.1.1. Douanewetgeving

Voor goederen, die de Europese Unie worden binnengebracht, zijn invoerrechten verschuldigd. Voor het berekenen van deze invoerrechten dient een grondslag te worden bepaald. Deze grondslag is in beginsel de douanewaarde.

Binnen de Europese Unie is douanewetgeving vastgelegd in een verordening. Verordeningen hebben binnen de Europese Unie rechtstreekse werking die verbindend is in al haar onderdelen, waardoor de douanewetgeving niet hoeft te worden geïmplementeerd in de nationale wetgeving van lidstaten. Tot 1 mei 2016 waren het Communautair Douane Wetboek¹ (hierna: CDW) en de Toepassingsverordening van het Communautair Douane Wetboek² (hierna: TCDW) van kracht. In het CDW zijn de algemene douanebepalingen opgenomen en in het TCDW zijn nadere bepalingen ter uitvoering van het CDW opgenomen.

In hoofdstuk drie van het CDW zijn bepalingen omtrent het bepalen van de douanewaarde opgenomen. De methodiek voor het bepalen van deze douanewaarde is in het CDW gebaseerd op de WTO Customs Valuation Agreement (hierna: WTOCVA). Het WTOCVA is een overeenkomst op mondiaal niveau opgesteld door de Wereldhandelsorganisatie (hierna: WTO). WTO-leden, waaronder de Europese Unie, die lid zijn van de WTO, dienen zich aan de bepalingen uit WTOCVA te houden.

De hoofdregel om de douanewaarde te bepalen is de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Dit betekent dat de douanewaarde van de goederen wordt bepaald aan de hand van de werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie worden verkocht. Doorgaans wordt de douanewaarde gebaseerd op de transactie die ten grondslag ligt aan het binnenbrengen van de goederen in het douanegebied van de Europese Unie. Deze transactie wordt dan de “verkoop voor uitvoer” genoemd.

In het TCDW zijn nadere bepalingen opgenomen om de douanewaarde te bepalen. Op basis van de nadere bepalingen die in het TCDW zijn opgenomen, is het mogelijk om een eerdere transactie in aanmerking te nemen dan de transactie op het moment van binnenkomst als “verkoop voor uitvoer”. Deze “verkoop voor

¹ Verordening (EEG) 2913/92 van 12 oktober 1992 ter vaststelling van het Communautair Douane Wetboek, *PBEEG* 1992, L 302/1.

² Verordening (EEG) 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, *PBEEG* 1993, L 253/1.

uitvoer” wordt ook wel de “First Sale for Export” genoemd.

1.1.2. Nieuwe douanewetgeving

Per 1 mei 2016 zijn het CDW en TCDW vervangen door een nieuwe douaneverordening. Het CDW is vervangen door het Douanewetboek van de Unie³ (hierna: UCC⁴). Het UCC is per 31 oktober 2013 in werking getreden, maar is per 1 mei 2016 daadwerkelijk toepasselijk. Het TCDW is vervangen door een gedelegeerde verordening (hierna: UCCDA)⁵ en een uitvoeringsverordening⁶ (hierna: UCCIA).

Met deze nieuwe verordeningen is de douanewetgeving gemoderniseerd. Dienovereenkomstig heeft deze wetgeving gevolgen voor het bepalen van de douanewaarde. Ten eerste lijkt deze wijziging gevolgen te hebben voor de “verkoop voor uitvoer” c.q. de “First Sale for Export”. Ten tweede lijken onder het UCC sneller royalty’s en licentierechten in de douanewaarde begrepen te worden.

1.2. Transfer pricing

1.2.1. Algemeen

Interne verrekenprijzen (transfer pricing) worden gebruikt bij transacties tussen verschillende onderdelen van een internationaal opererend concern. Interne verrekenprijzen dienen op zakelijke prijs te worden bepaald tussen twee gelieerde ondernemingen. Dit volstrekt zich aan de hand van het arms’ length beginsel. Dit beginsel is opgenomen in artikel 9 van het OESO-Modelverdrag (hierna: OESO-MV) en houdt in dat de zakelijke prijs wordt berekend alsof de ondernemingen niet gelieerd zijn. Verrekenprijzen kunnen tevens in grensoverschrijdende situaties plaatsvinden. Aangezien in grensoverschrijdende situaties meerdere jurisdicties betrokken zijn, is het van belang dat eenduidige interne verrekenprijzeregels bestaan. Deze interne verrekenprijzeregels zijn daarom op mondiaal niveau opgesteld en opgenomen in de ‘OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations’⁷ (hierna: OESO-richtlijn). Aan de hand van deze OESO-richtlijn wordt een zakelijke interne verrekenprijzprijs wordt bepaald. Op deze wijze wordt een winst berekend bij de gelieerde ondernemingen, die gelijk is aan die van onafhankelijke ondernemingen.

³ Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *PBEU* 2013, L 269/1.

⁴ Afkorting afkomstig uit de Engelse benaming (‘Union Customs Code’).

⁵ Gedelegeerde verordening nr. 2015/2446 (EU) tot aanvulling van Verordening nr. 952/2013, *PBEU* 2015, L 343/1.

⁶ Uitvoeringsverordening nr. 2015/2447 (EU) houdende nadere voorschriften voor enkele bepalingen van Verordening nr. 952/2013, *PBEU* 2015, L 343/558.

⁷ OESO, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Parijs: OESO, 2010.

1.2.2. BEPS-actiepunten 8-10

Op 5 oktober 2015 zijn door de OESO de definitieve actierapporten inzake het project 'addressing Base Erosion and Profit Shifting' (hierna: BEPS) gepubliceerd.⁸ Deze actierapporten zijn het eindproduct van het project, dat door de OESO was gestart in juli 2013, en werden onderschreven door de G20.

Het project is daarom destijds gestart om wereldwijd afspraken te maken met als doel het tegengaan van belastingontwijking door grondslaguitholling en winstverschuiving. Dit is het gevolg van het niet op elkaar aansluiten van de fiscale wetgeving in verschillende landen en de veroudering van internationale afspraken tussen de landen.

In het project zijn vijftien actiepunten benoemd, die uiteenlopende onderwerpen behandelen. Op basis van de actiepunten 8-10 zijn aanpassingen aan de OESO-richtlijn voorgesteld. Een van deze voorgestelde aanpassingen in de actiepunten 8-10 betreft de behandeling van immateriële activa.

1.3. Raakvlak douanewaarde en transfer pricing

Wanneer een grensoverschrijdende transactie tussen de Europese Unie en een derde land binnen concernverband plaatsvindt, ontstaat een raakvlak tussen douanewaarde en interne verrekenprijzen. In een dergelijke situatie dient een douanewaarde te worden berekend, omdat de goederen het douanegebied van de Unie binnenkomen. Daarnaast zal aan de hand van het arm's length beginsel een interne verrekenprijs worden bepaald, omdat het een transactie binnen concernverband betreft.

In feite worden twee waarden berekend voor één transactie. Derhalve is het mogelijk dat elementen van de transactie op overeenkomende wijze worden berekend, waardoor een raakvlak tussen de interne verrekenprijs en de douanewaarde ontstaat.

Het is dan ook niet opmerkelijk dat onder meer de OESO-richtlijn en de Wereld Douane Organisatie (hierna: WDO) aandacht besteden aan dit raakvlak. In de OESO-richtlijn is opgenomen dat betere samenwerking tussen douaneautoriteiten en belastingdiensten leidt tot het vaker accepteren van de douanewaarde voor interne verrekenprijdsdoeleinden en andersom. De WDO heeft onder andere de 'WCO guide to customs valuation and transfer pricing' gepubliceerd, waarin meer uitleg wordt gegeven aan dit raakvlak.

⁸ OESO, *OECD Base Erosion and Profit Shifting 2015 Final Reports*. Parijs: OESO, 2015

1.4. Hoofdvraag

1.4.1. Aanleiding onderzoek

De aanleiding van dit onderzoek is de invoering van het UCC. In het bijzonder de wijzigingen in het UCC die van belang zijn voor het bepalen van de douanewaarde: op welke transactie wordt de douanewaarde gebaseerd en wanneer royalty's en licentierechten in de douanewaarde worden begrepen. Door het raakvlak dat bestaat tussen douanewaarde en interne verrekenprijzen is het mijns inziens relevant om te onderzoeken wat de gevolgen zijn van de wijzigingen op het gebied van douanewaarde voor het raakvlak met interne verrekenprijzen. Daarbij vormt tevens de publicatie van de definitieve BEPS-actiepunten 8-10 een aanleiding.

Het onderwerp, dat in deze scriptie centraal staat, is de verhouding tussen de wijzigingen aan de douanewaarde onder UCC en de relevante bepalingen omtrent interne verrekenprijzen, waarbij de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 inzake immateriële activa onder de loep worden genomen.

Eerst wordt het bepalen van de douanewaarde onder het CDW en het UCC in beschouwing genomen. Specifiek wordt ingegaan op (de wijzigingen omtrent) de "voorwaarde voor verkoop" en het toevoegen van betalingen van royalty's en licentierechten aan de douanewaarde. Daarna volgen de beginselen van interne verrekenprijzen uit de OESO-richtlijn inzake het bepalen van een interne verrekenprijs, de specifieke bepalingen in de OESO-richtlijn inzake het waarderen van immateriële activa en de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 inzake immateriële activa.

Uiteindelijk zal een verhouding tussen de wijzigingen aan de douanewaarde en de interne verrekenprijs worden geschetst. Van belang is hierbij dat voor het bepalen van de douanewaarde de transactie van een goed altijd centraal staat. De beginselen van interne verrekenprijzen zijn niet specifiek op goederen toegespitst. Echter, indien een interne verrekenprijs voor een goed wordt bepaald, gebeurt dit in principe aan de hand van de beginselen uit de OESO-richtlijn. Aangezien de wijziging omtrent de "verkoop voor uitvoer" de methodiek omtrent het bepalen van de douanewaarde wijzigt, onderzoek ik de gevolgen van deze wijziging voor de verhouding tussen (de bepalingen omtrent) een douanewaarde en een interne verrekenprijs (aan de hand van de beginselen uit de OESO-richtlijn).

Daarnaast wijzigt het UCC in het bijzonder het betrekken van betalingen van royalty's en licentierechten in de douanewaarde. Daarbij geldt voor interne verrekenprijzen dat in de OESO-richtlijn voor immateriële activa c.q. royalty's en licentierechten specifieke bepalingen zijn opgenomen en aanpassingen aan deze specifieke bepalingen zijn voorgesteld in de BEPS-actiepunten 8-10. Het lijkt mij daarom tevens relevant om in het bijzonder deze specifieke bepalingen uit de OESO-richtlijn (inzake immateriële activa) en de

voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 inzake immateriële activa in ogenschouw te nemen, omdat het UCC wijzigingen heeft voor het betrekken van betalingen van royalty's en licentierechten in de douanewaarde. Uiteindelijk wil ik hier onderzoeken of een verhouding bestaat tussen de wijziging (uit het UCC) omtrent het betrekken van betalingen van royalty's en licentierechten aan de douanewaarde en de specifieke bepalingen uit de OESO-richtlijn (inzake immateriële activa) en de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 inzake immateriële activa.

1.4.2. Probleemstelling

Op basis van het vorenstaande staat de volgende probleemstelling centraal:

Wat zijn de gevolgen voor het bepalen van de douanewaarde door de invoering van het UCC (in het bijzonder de wijzigingen omtrent de “verkoop voor uitvoer” en de belastbaarheid van royalty's en licentierechten) en hoe verhouden deze gevolgen zich met interne verrekenprijzen gebaseerd op de OECD Transfer Pricing Guidelines 2010 en de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8 t/m 10 inzake immateriële activa?

De deelvragen, die ik beantwoord, zijn:

1. Hoe wordt de douanewaarde onder het CDW bepaald en wat is de “verkoop voor uitvoer” en wat is de behandeling van royalty's en licentierechten voor de douanewaarde?
2. Hoe wordt douanewaarde onder het UCC bepaald en wat wijzigt er met betrekking tot de “verkoop voor uitvoer” en de behandeling van royalty's en licentierechten?
3. Op welke wijze wordt een interne verrekenprijs bepaald volgens de OESO-richtlijn en wat zijn de gevolgen van de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 voor immateriële activa?
4. Hoe verhouden de wijzigingen aan de douanewaarde onder UCC zich ten opzichte van een interne verrekenprijs en de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 inzake immateriële activa?

1.5. Toetsingskader

De gevolgen van de wijzigingen in het UCC aan de douanewaarde worden getoetst door middel van het maken van een vergelijking tussen het UCC en het CDW. De verhouding tussen de interne verrekenprijs en de douanewaarde wordt getoetst aan de hand van de wijzigingen, die het UCC brengt, en de hiervoor relevante bepalingen uit de OESO-richtlijn en de relevante bepalingen uit de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10, omdat in deze scriptie de douanewaarde centraal staat. Er wordt hierbij getoetst of er overeenkomsten en tegenstrijdigheden zijn voor deze verhouding.

1.6. Structuur

In hoofdstuk 2 beantwoord ik mijn eerste deelvraag. Hierbij beschrijf ik hoe de douanewaarde wordt bepaald in het CDW en schets ik de beginselen met betrekking tot het bepalen van de douanewaarde. Daarnaast laat ik zien wat de “First Sale for Export” precies inhoudt en onder welke omstandigheden deze kan worden toegepast. Verder wordt de belastbaarheid van royalty’s en licentierechten in het CDW behandeld en beschrijf ik in dit hoofdstuk wat er onder het CDW mogelijk is op basis van de “First Sale for Export” in combinatie met royalty’s en licentierechten.

In hoofdstuk 3 beantwoord ik mijn tweede deelvraag. Ten eerste neem ik de totstandkoming van het UCC in beschouwing. Daarna beschrijf ik de wijzigingen die het UCC brengt met betrekking tot het bepalen van de douanewaarde. Ik ga in op de gevolgen van deze wijzigingen en hoe zich dit verhoudt tot het CDW. Hierbij beschrijf ik de veranderingen voor de “First Sale for Export” en de wijzigingen omtrent de belastbaarheid van royalty’s en licentierechten. Daarnaast neem ik in beschouwing de achtergrond van deze wijzigingen en wat de wijzigingen voor gevolgen hebben voor het douanewaarde-begrip.

In hoofdstuk 4 beantwoord ik mijn derde deelvraag. Ik behandel als eerste de beginselen inzake interne verrekenprijzen. Ik beschrijf het arm’s length- beginsel en de methodiek van het bepalen van een interne verrekenprijs. Daarnaast besteed ik speciale aandacht aan bepalingen omtrent immateriële activa en bespreek ik in dit hoofdstuk de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 inzake immateriële activa.

In hoofdstuk 5 beantwoord ik mijn vierde deelvraag. In dit hoofdstuk komen douanewaarde en interne verrekenprijzen samen. Hierbij ga eerst in op het raakvlak tussen douanewaarde en interne verrekenprijzen. Daarna analyseer ik wat de verhouding is tussen de wijzigingen aan de douanewaarde in het UCC en de interne verrekenprijs gebaseerd op de OESO-richtlijn en de voorgestelde aanpassingen uit BEPS-actieplannen 8-10 inzake immateriële activa.

In hoofdstuk 6 geef ik antwoord op de probleemstelling. Verder zal in dit hoofdstuk een korte samenvatting worden gegeven van mijn conclusies en zal ik enkele aanbevelingen doen de douanewaarde en interne verrekenprijzen binnen de Europese Unie in de toekomst beter op elkaar te laten afstemmen.

1.7. Afbakening

Zoals vermeld staat in deze scriptie de douanewaarde centraal. Dit betekent dat louter bepalingen uit de OESO-richtlijn die relevant zijn voor de douanewaarde in beschouwing worden genomen.

Dit geldt ook voor de BEPS-actiepunten 8-10. Deze actiepunten bevatten meer voorgestelde aanpassingen dan de voorgestelde aanpassingen inzake immateriële activa. Aangezien in deze scriptie tevens de gevolgen van het UCC voor het betrekken van betalingen van royalty's en licentierechten in de douanewaarde centraal staat, worden slechts de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten inzake immateriële activa in beschouwing genomen. Andere onderdelen uit de actiepunten worden niet behandeld, omdat die geen relevantie hebben voor de wijziging omtrent het betrekken van betalingen van royalty's en licentierechten in de douanewaarde.

H2. Douanewaarde in het Communautair Douanewetboek

2.1. Inleiding

In dit hoofdstuk staan de regels omtrent het bepalen van de douanewaarde onder het CDW centraal. Zoals in hoofdstuk 1 is vermeld, is de hoofdregel om de douanewaarde te bepalen de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Dit betekent dat de douanewaarde van de goederen in beginsel wordt bepaald aan de hand van de werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie worden verkocht.

In dit hoofdstuk wordt uitgeweid wat in het CDW is bepaald omtrent deze hoofdregel. Dit betekent dat ik ten eerste de basis om de douanewaarde te bepalen behandel. Daarnaast ga ik in op nadere bepalingen. In het bijzonder betreft dit bepalingen omtrent de “First Sale for Export” en bepalingen omtrent de behandeling van royalty’s en licentierechten, omdat in deze scriptie veranderingen aan de douanewaarde inzake de “First Sale for Export” en de behandeling van royalty’s en licentierechten centraal staan. Tot slot benoem ik in dit hoofdstuk de overige methoden naast de hoofdregel waarop de douanewaarde kan worden gebaseerd.

De deelvraag die ik in dit hoofdstuk behandel luidt: *Hoe wordt de douanewaarde onder het CDW bepaald en wat houden de “verkoop voor uitvoer” en de behandeling van royalty’s en licentierechten in voor de douanewaarde?*

2.2. Douanewaarde in het CDW

Reeds vermeld in hoofdstuk 1 dat het CDW op de WTOCVA is gebaseerd. Deze WTOCVA houdt in dat de douanewaarde wordt bepaald aan de hand van het positieve waardebegrip. Dit begrip betekent dat de douanewaarde in principe wordt bepaald aan de hand van de prijs, waartegen het goed daadwerkelijk wordt verkocht. Vanwege het feit dat de WTOCVA een afspraak op mondiaal niveau is, dienden lidstaten de WTOCVA in hun eigen wetgeving te verwerken. Dit is op Europees niveau toentertijd geregeld in het CDW.⁹

De douanewaarde-methodiek is in het CDW opgenomen in de artikelen 28 t/m 36 CDW. In deze artikelen zijn zes methodes opgenomen om de douanewaarde te bepalen overeenkomstig hetgeen is afgesproken in de WTO CVA. Daarnaast vindt met betrekking tot specifiekere onderwerpen omtrent de douanewaarde

⁹ Punt, E.N., Vliet, D.G. van, *Douanerechten*, Deventer: Kluwer 2000, p. 66-67.

bepaling uitwerking plaats in de artikelen 141 t/m 172 TCDW.

Hieronder staan de methoden om de douanewaarde te bepalen. Volgens de WTOCVA dient de eerste methode de hoofdregel te zijn om de douanewaarde te bepalen en dienen de andere regels in hiërarchische rangschikking te worden toegepast als toepassing van de hoofdregel niet plaats kan vinden. Dit betekent dat als de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet kan worden toegepast, de waardebepaling op basis van de transactiewaarde van identieke goederen geschiedt. De hiërarchische rangschikking tussen de methodes is op basis van artikel 30, lid 1 CDW opeenvolgend, behalve voor de terugrekenmethode en methode van de berekende waarde. Tussen deze methodes kan de volgorde worden omgedraaid.

De methodes opgenomen in de artikelen 28 t/m 36 CDW zijn:

1. Transactiewaarde van de ingevoerde goederen
2. Transactiewaarde van identieke goederen
3. Transactiewaarde van soortgelijke goederen
4. Terugrekenmethode
5. Berekende waarde
6. Vaststelling met redelijke middelen

Deze scriptie behandelt hoofdzakelijk de methode op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Deze methode zal in dit hoofdstuk uitgebreid worden ingegaan. De andere methodes worden kort behandeld.

2.3. Transactiewaarde van de ingevoerde goederen:

De transactiewaarde van de ingevoerde goederen is in principe de methode die wordt gebruikt om de douanewaarde van goederen te bepalen. De codificering van deze methode is opgenomen in artikel 29, lid 1, CDW.

In de wettekst van artikel 29, lid 1, CDW is de transactiewaarde van de ingevoerde goederen als volgt geformuleerd: *“dat wil zeggen de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap worden verkocht in voorkomend geval na aan passing overeenkomstig de artikelen 32 en 33”.*

Aan de wettekst van artikel 29, lid 1, CDW kunnen drie condities ontleed worden om tot bepaling op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen te komen. Hieronder staan de drie condities uit de wettekst. Deze zullen in de paragrafen hierna verder worden uitgewerkt:

- a) *“Verkocht”*
- b) *“Werkelijk betaalde of te betalen prijs”*
- c) *“Voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap”*

2.4. Voorwaarde “verkocht” uit artikel 29, lid 1, CDW

Aan de voorwaarde “verkocht” ligt ten grondslag dat er sprake dient te zijn van een transactie en hiermee samenhangend een koopovereenkomst. Inherent hieraan is dat wanneer een adequate koopovereenkomst ontbreekt, de douanewaarde niet kan worden vastgesteld op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen.¹⁰

In het arrest Gebr. Hepp¹¹ heeft het Hof van Justitie (hierna: HvJ) beslist dat er sprake is van een koopovereenkomst als de leverende partij de economische macht van de goederen overdraagt aan een ander en deze partij zelf de economische macht op enig moment bezit. Het begrip economische macht betekent dat de partij het economisch/financieel risico van de goederen draagt.¹² In het arrest Christodoulou¹³ heeft het HvJ beslist dat het begrip “verkoop” een unierechtelijk begrip is, dat moet worden uitgelegd met inachtneming van doel en context van artikel 29, lid 1, CDW. Hierbij is van belang dat het op basis van dit arrest het begrip “verkoop” tevens kan inhouden dat de “verkoop” in feite wordt gebaseerd op een bewerkings- of verwerkingsovereenkomst.

Ook de WDO heeft haar visie gegeven over de begripsuitleg van de voorwaarde “verkocht”. Dit heeft zij gedaan in haar advies 1.1.¹⁴ De WDO beschrijft in dit advies dat het begrip “verkoop” zo breed mogelijk dient te worden geïnterpreteerd. Daarnaast beschrijft de WDO enkele situaties waarin niet voldaan wordt aan dit begrip. Dit geldt bijvoorbeeld voor leaseovereenkomsten.

¹⁰ Punt, Van Vliet 2000, p. 68-69.

¹¹ HvJ, 25 juli 1991, C-299/90, ECLI:EU:C:1991:334, (Gebr. Hepp GmbH. & Co. KG.).

¹² Punt, Van Vliet 2000, p. 68-69.

¹³ HvJ, 12 december 2013, C-116/12, ECLI:EU:C:2013:825 (Christodoulou), r.o. 34 en 35.

¹⁴ WCO Technical Committee, Advisory Opinion 1.1 ‘The concept of “sale” in the Agreement’.

2.5. Voorwaarde “werkelijk betaalde of te betalen prijs” uit artikel 29, lid 1, CDW

Naast de voorwaarde “verkocht” dient er aan de voorwaarde “werkelijk betaalde of te betalen prijs te worden voldaan”. In artikel 29, lid 3, onderdeel a CDW wordt dit in de wet verder uitgewerkt als *“De werkelijk betaalde of te betalen prijs is de totale betaling die door de koper aan de verkoper of ten behoeve van de verkoper voor de ingevoerde goederen is of moet worden gedaan en omvat alle betalingen die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen, hetzij door de koper aan de verkoper, hetzij door de koper aan een derde ter nakoming van een verplichting van de verkoper, werkelijk zijn of moeten worden gedaan. De betaling behoeft niet noodzakelijk in geld te geschieden; zij kan door middel van kredietbrieven of verhandelbaar papier worden verricht en zowel direct als indirect geschieden.”*

Uit artikel 29, lid 3, onderdeel a, CDW volgt dat deze conditie uit twee onderdelen bestaat: “werkelijk betaalde of te betalen” en “prijs”. Prijs betekent de overeengekomen en door de koper verschuldigde vergoeding. Werkelijk betaalde of te betalen ziet op het kwijtschelden van de koper van de verplichting om zijn schuld te voldoen. Het is dus van belang dat het begrip “betalen” hier ziet op alles wat de verkoper als vergoeding of tegenprestatie van de koper bedingt.¹⁵

Uit artikel 29, lid 3, onderdeel a, CDW blijkt dat de prijs kan worden voldaan in de vorm van geld, natura, goederen of diensten. Al dient wel in ogenschouw genomen te worden dat wanneer de prijs in een andere vorm dan geld wordt voldaan, de correcte waarde van hetgeen waarin is voldaan wordt genomen. Ook blijkt uit artikel 29, lid 3, onderdeel a, CDW dat het geen vereiste is dat de prijs aan de verkoper zelf wordt betaald of dat de prijs aan een derde is verschuldigd.¹⁶

Daarnaast wordt in artikel 29, lid 3, onderdeel b, CDW een beperking gemaakt voor verrichte activiteiten die voor rekening van de koper komen en die verband houden met het verhandelen van de goederen. Deze activiteiten worden niet als een indirecte betaling van de koper aan de verkoper beschouwd, ook niet als deze activiteiten voordelen voor de verkoper opleveren of met zijn instemming is verricht. De kosten van deze activiteiten worden dan ook niet in de douanewaarde betrokken.

Op grond van de artikelen 32 en 33 CDW moeten bepaalde kosten van de transactiewaarde worden afgetrokken en andere worden bijgeteld om de douanewaarde vast te kunnen stellen. Dit wordt in

¹⁵ Punt, Van Vliet 2000, p. 77.

¹⁶ Ibid., p.78.

paragraaf 2.8 besproken.

2.6. Voorwaarde “voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap” uit artikel 29 CDW

2.6.1. Algemeen

De transactie dient te worden gedaan met het oog op uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie.¹⁷ Dit betekent dat er een koopovereenkomst met de bestemming Europese Unie dient te zijn gesloten voor de daadwerkelijke uitvoer uit het land van export. De uitwerking van de conditie “voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap” wordt teruggevonden in artikel 147, lid 1, TCDW.

2.6.2. Artikel 147, lid 1, TCDW

Bij de invoering in 1993 van het TCDW luidde de wettekst van artikel 147, lid 1, TCDW: *“Voor de toepassing van artikel 29 van het Wetboek is het feit dat de goederen die het voorwerp van een verkoop uitmaken, voor het vrije verkeer worden aangegeven, een voldoende aanduiding om de goederen als verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap aan te merken. Een dergelijke aanduiding bestaat ook in de gevallen van opeenvolgende verkopen vóór de bepaling van de douanewaarde, waarbij iedere prijs die deze verkopen tot resultaat hebben, onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 178 tot en met 181, als basis voor de douanewaarde kan worden genomen.”*

De wettekst van artikel 147, lid 1, TCDW vloeide destijds voort uit de uitkomst van het Unifert-arrest gewezen door het HvJ op 6 juni 1990.¹⁸ Hierin heeft het HvJ beslist dat verkoopovereenkomsten die na de uitvoer, maar voor de ‘inklaring’ in de Europese Unie werden gesloten ook voor de bepaling van de douanewaarde in aanmerking konden worden genomen.¹⁹ Daarbij had het HvJ beslist dat in een keten van transacties, een eerdere transactiewaarde in de keten mocht worden aangemerkt als de verkoop voor uitvoer en het niet uitmaakt waar de koper en verkoper gevestigd waren. Dit had tot resultaat dat importeurs de mogelijkheid hadden om binnen een keten van transacties de laagste transactiewaarde te kiezen bij aangifte in het vrije verkeer, waarbij het tevens mogelijk was om een binnenlandse verkoop in

¹⁷ Voor de uniformiteit in mijn scriptie heb ik (Europese) Gemeenschap voor Europese Unie vervangen indien het geen citaat betreft.

¹⁸ HvJ 6 juni 1990, nr. C-11/89, ECLI:EU:C:1990:237, (Unifert).

¹⁹ Het begrip ‘Inklaring’ vloeit voort uit de tekst van het arrest Unifert. Punt en Van Vliet merken over inklaring op dat het HvJ het moment van binnenbrengen heeft bedoeld.

het land van uitvoer aan te merken als de transactiewaarde voor de importeur.²⁰

De mogelijkheid om de laagste transactiewaarde in aanmerking te nemen werd door de Europese Commissie niet als gewenst geacht en leidde tot wijziging van artikel 147, lid 1, TCDW in 1995.²¹ In de huidige wettekst van artikel 147, lid 1, TCDW is de mogelijkheid om te kiezen tussen verschillende transactiewaarden beperkt tot een drietal situaties. Deze situaties worden in de hiernavolgende paragrafen besproken.

Deze situaties zijn hieronder in de tekst van het artikel onderstreept.

Artikel 147, lid 1, TCDW luidt: *“Voor de toepassing van artikel 29 van het Wetboek is het feit dat de goederen die het voorwerp van een verkoop uitmaken, voor het vrije verkeer worden aangegeven, een voldoende aanduiding om de goederen als verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap aan te merken. In het geval van opeenvolgende verkopen voordat de waarde wordt bepaald, is een dergelijke aanduiding van toepassing op de laatste verkoop als gevolg waarvan de goederen het douanegebied van de Gemeenschap zijn binnengebracht of op een verkoop binnen het douanegebied van de Gemeenschap voordat de goederen in het vrije verkeer worden gebracht.*

Wanneer de prijs wordt aangegeven die betrekking heeft op een verkoop die voorafgaat aan de laatste verkoop als gevolg waarvan de goederen het douanegebied van de Gemeenschap zijn binnengebracht, dient ten genoegen van de douaneautoriteiten te worden aangetoond dat deze verkoop met het oog op de uitvoer naar genoemd douanegebied is afgesloten.”

2.6.3. Situatie “van een verkoop uitmaken”

Artikel 147, lid 1, eerste volzin TCDW ziet louter op goederen die deel uitmaken van één transactie (“van een verkoop”) en niet van een keten van transacties. Het is volgens de wettekst voldoende dat wanneer de ingevoerde goederen in het vrije verkeer worden aangegeven er sprake is van uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie. Het uitgangspunt hierbij is dat de importeur de goederen importeert op basis van een koopovereenkomst. Dit betekent dat goederen die op zee worden verkocht nog steeds zijn aan te merken als goederen voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie ondanks dat

²⁰ Bijv. de verkoop tussen een fabrikant en leverancier in China.

²¹ Bij publicatie van: Verordening (EG) nr. 1762/95 van de Commissie van 19 juli 1995 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, PBEG 1995, L 171/8.

de goederen al daadwerkelijk zijn uitgevoerd.²²

Het Comité Douanewaarde van de Europese Commissie heeft in het Compendium Douanewaarde begripsuitleg omtrent bepalingen van de douanewaarde uit het CDW en TCDW opgenomen. In Commentaar 7²³ van het Compendium Douanewaarde is opgenomen dat als goederen ex artikel 147, lid 1, eerste volzin, TCDW de Europese Unie binnen zijn gebracht, er voldoende bewijs is geleverd om in deze situatie ervan uit te gaan dat de goederen voor uitvoer naar de Europese Unie zijn verkocht.²⁴

2.6.4. Situatie “In het geval van opeenvolgende verkopen”

Artikel 147, lid 1, tweede volzin, TCDW geldt voor situaties met opeenvolgende verkopen. Hier geldt dat bij opeenvolgende verkopen de laatste verkoop, voordat de goederen de Europese Unie worden binnengebracht, wordt aangemerkt als de verkoop voor uitvoer. Volgens het Comité Douanewaarde resulteert deze laatste verkoop in het binnenbrengen van de goederen in de Europese Unie en zijn de goederen met de laatste verkoop voor uitvoer naar de Europese Unie verkocht.²⁵

Daarnaast kan op basis van artikel 147, lid 1, tweede volzin, TCDW een verkoop binnen het douanegebied van de Europese Unie als verkoop voor uitvoer worden aangemerkt, mits deze verkoop heeft plaatsgevonden voordat de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht. Het Comité Douanewaarde geeft aan dat dit een tegemoetkoming is voor goederen, die nadat zij zijn binnengebracht, verkocht zijn in bijvoorbeeld een douane-entrepot.²⁶

2.6.5. Situatie “op een verkoop die voorafgaat aan de laatste verkoop” (“First Sale for Export”)

Artikel 147, lid 1, derde volzin, TCDW maakt het mogelijk om een eerdere transactiewaarde in aanmerking te nemen dan de transactiewaarde op het moment van binnenbrengen. Deze volzin luidt: *“Wanneer de prijs wordt aangegeven die betrekking heeft op een verkoop die voorafgaat aan de laatste verkoop als*

²² Punt van Vliet 2000, p. 73.

²³ Comité Douanewaarde, *Verzameling van teksten inzake douanewaarde*, september 2008, TAXUD/800/2002-ENG.

²⁴ Goederen die naar de Unie worden vervoerd, worden bij binnenkomst in de Unie eerst binnengebracht.

Binnenbrengen is het moment waarop de goederen de Unie binnenkomen. Nadat de goederen zijn binnengebracht, volgt de summiere aangifte en tijdelijke opslag. Hierna wordt een zogenoemde douanebestemming gekozen. Het is daarbij onder andere mogelijk om de goederen onder een douaneregeling als bijvoorbeeld het vrije verkeer te scharen.

²⁵ Comité Douanewaarde, *Verzameling van teksten inzake douanewaarde*, september 2008, TAXUD/800/2002-ENG.

²⁶ Ibid.

gevolg waarvan de goederen het douanegebied van de Gemeenschap zijn binnengebracht, dient ten genoegen van de douaneautoriteiten te worden aangetoond dat deze verkoop met het oog op de uitvoer naar genoemd douanegebied is afgesloten.”

Het is voor toepassing van de derde volzin van belang dat wordt aangetoond dat de eerdere transactie dan de transactie op het moment van binnenbrengen is afgesloten met het oog op uitvoer naar de Europese Unie. Deze derde volzin faciliteert tevens de “First Sale for Export”. Dit is een zakelijk begrip om aan te duiden dat een eerdere verkoop binnen een keten van transacties kan worden aangemerkt als de “verkoop voor uitvoer”.²⁷

In Commentaar 7 van het Comité Douanewaarde is opgenomen dat bewijs dient te worden geleverd door te voldoen aan de volgende elementen:

- *“De goederen werden volgens EG-specificaties vervaardigd of hebben kennelijk (blijkens de merktekens enz. waarvan zij zijn voorzien), geen ander gebruikdoeleinde of andere bestemming,*
- *De betrokken goederen werden speciaal voor een koper in de EG vervaardigd,*
- *Bepaalde goederen worden besteld bij een tussenpersoon die ze aankoopt bij een fabrikant die ze rechtstreeks naar de EG verzendt.”*

Voorbeeld Commentaar 7

Om de “First Sale for Export” te verduidelijken, is hieronder een voorbeeld (figuur 1) toegevoegd, welke is ontleend uit het Commentaar 7 van het Comité Douanewaarde.

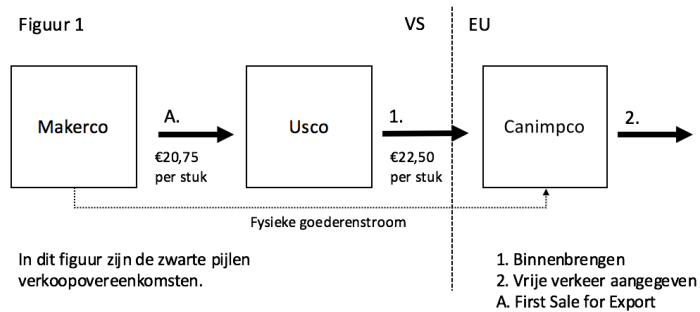
Canimpco uit Parijs sluit een koopovereenkomst af met Usco, een ondernemer uit Missouri, om 100 food mixers te kopen voor een prijs van € 22,50 per stuk. Usco heeft met Makerco uit Detroit een prijs van € 20,75 per stuk afgesproken voor de vervaardiging van de food mixers, waarbij Makerco verantwoordelijk is voor het verschepen van de goederen naar Canimpco in Parijs.

Op basis van artikel 147, tweede volzin, TCDW kan de lagere prijs (van € 20,75) niet worden genomen (als de transactiewaarde) door de importeur (Canimpco), omdat het niet “de laatste verkoop als gevolg waarvan de goederen het douanegebied van de Europese Unie zijn binnengebracht” is.

Als wordt aangetoond dat de verkoop, waarmee de lagere prijs correspondeert, de verkoop met het oog op uitvoer naar de Europese Unie is, kan deze transactiewaarde op basis van artikel 147 derde volzin, in

²⁷ Hollebeek, J.A.H., ‘First sale for export op de schop?’, Btw-bulletin 2008/67.

aanmerking worden genomen. Hierbij dient rekening te worden gehouden met het vereiste van directe levering door de fabrikant. Daarnaast wordt het bewijs gecomplementeerd als de producten op het moment van verkoop door de fabrikant specificaties of tekens bevatten waarmee wordt bewezen dat hun bestemming de Europese Unie is.



2.7. Transactiewaarde wordt afgewezen op basis van artikel 29 CDW

2.7.1. Vier omstandigheden

In artikel 29, lid 1, onderdelen a t/m d, CDW staan vier omstandigheden waarbij de transactiewaarde wordt afgewezen. Deze vier omstandigheden zijn:

- Er is sprake van een beperking ten aanzien van de overdracht of het gebruik van de goederen door de koper.
- De waarde kan niet worden bepaald aan de hand van de verkoop of de prijs waar de transactie van afhankelijk is.
- De opbrengst van de transactie komt uiteindelijk bij de verkoper terecht.
- De transactiewaarde is niet aanvaardbaar door de verbondenheid van de koper en verkoper.

2.7.2. Beperking ten aanzien van de overdracht of het gebruik van de goederen door de koper.

Het kan voorkomen dat in een koopovereenkomst beperkende voorwaarden zijn opgenomen. De situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen dat een koper niet onbeperkt kan beschikken over de goederen. De beperkende voorwaarden kunnen de hoogte van de transactie beïnvloeden, waardoor de oorspronkelijke douanewaarde op basis van de transactie niet meer kan worden gebruikt.²⁸ In artikel 29, lid 1, onderdeel a CDW is voor een drietal situaties uitzondering gemaakt. Deze zijn: beperkingen door wet of autoriteit, beperking van het geografische gebied waarin de goederen mogen worden doorverkocht en de waarde van de goederen is niet aanzienlijk beïnvloed.

²⁸ Punt, van Vliet 2000, p. 81.

2.7.3. De waarde kan niet worden bepaald.

Ex artikel 29, lid 1, onderdeel b, CDW kan de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet worden bepaald, omdat in de desbetreffende koopovereenkomst, waarop de transactie is gebaseerd, bepaalde elementen zijn opgenomen die berusten op onzekerheid of op schatting. Op deze wijze wordt de transactiewaarde gebaseerd op onzekere factoren waardoor er geen correcte douanewaarde ontstaat.

2.7.4. De opbrengst van de transactie komt uiteindelijk bij de verkoper terecht.

Uit artikel 29, lid 1, onderdeel c, CDW volgt dat wanneer een deel van de opbrengst van elke wederverkoop of overdracht of gebruik van de goederen door de koper direct of indirect bij de verkoper ten goede komt, de transactiewaarde niet kan worden gebruikt. Toepassing van artikel 29, lid 1, onderdeel c, CDW blijft wel achterwege als er op basis van artikel 32 CDW een gepaste aanpassing aan de transactiewaarde wordt gedaan.

2.7.5. De transactiewaarde is niet aanvaardbaar door de verbondenheid tussen de koper en verkoper.

2.7.5.1. Verbondenheid

Het kan voorkomen dat een koper en verkoper met elkaar verbonden zijn voor de douanewetgeving. Verbondenheid is vastgelegd in artikel 143 TCDW. Ex artikel 4, lid 1, CDW geldt artikel 143 TCDW voor zowel natuurlijke als rechtspersonen. In artikel 143, lid 1, TCDW is limitatief opgesomd in welke situaties sprake is van verbondenheid:

1. a) *zij functionaris of directeur zijn van elkaars zaken;*
2. b) *zij door de wettelijke bepalingen worden erkend als in zaken verbonden;*
3. c) *zij werkgever en werknemer zijn;*
4. d) *enig persoon, hetzij rechtstreeks of zijdelings, 5 % of meer van het stemgerechtigde uitstaande kapitaal of aandelen van beiden bezit, controleert of houdt;*
5. e) *één van hen de ander, rechtstreeks of zijdelings, controleert;*
6. f) *beiden, rechtstreeks of zijdelings, worden gecontroleerd door een derde persoon;*
7. g) *zij samen, rechtstreeks of zijdelings, een derde persoon controleren, of*
8. h) *zij behoren tot dezelfde familie.*

In Bijlage 23 TCDW is daarnaast opgenomen wat onder controleren wordt verstaan: "Een persoon wordt

geacht een andere persoon te controleren, indien de eerstgenoemde wettelijk of feitelijk in staat is om ten opzichte van laatstgenoemde dwang of leiding uit te oefenen.”

2.7.5.2. Niet beïnvloed door verbondenheid

Een transactie tussen verbonden personen vormt in principe geen omstandigheid om de transactiewaarde af te wijzen. Het kan op basis van artikel 29, lid 2, onderdeel a, CDW nodig worden geacht dat de aangever aantoont dat de verbondenheid tussen de koper en verkoper de transactiewaarde niet heeft beïnvloed. De aangever kan dit bewijzen door aan te tonen dat een testwaarde, die is opgenomen in artikel 29, lid 2, onderdeel b, CDW, de aangegeven transactiewaarde zeer dicht benadert.

De testwaarden die op basis van artikel 29, lid 2, onderdeel b, CDW kunnen worden gebruikt zijn:

- a) De transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen bij verkopen voor uitvoer naar de Europese Unie, tussen niet onderling verbonden kopers en verkopers.
- b) De douanewaarde van identieke of soortgelijke goederen berekent aan de hand van de terugrekenmethode.²⁹
- c) De douanewaarde van identieke of soortgelijke goederen berekent aan de hand van de kost-prijs-plusmethode.³⁰

Voor deze waarden wordt rekening gehouden met handelsniveaus, de hoeveelheden, de in artikel 32 CDW genoemde elementen en de kosten die de verkoper bij verkopen aan een niet met hem verbonden koper draagt, maar die hij bij verkopen aan een wel met hem verbonden koper niet draagt.

Op basis van het vorenstaande is het mogelijk om te bewijzen dat de transactiewaarde niet is beïnvloed door verbondenheid. Uit artikel 29, lid 2, onderdeel a, CDW vloeit niet voort dat uitsluitend via de waarden ex artikel 29, lid 2, onderdeel b, CDW kan worden bewezen dat er geen sprake is van beïnvloeding. De aangever kan dit tevens middels andere documenten bewijzen. Als blijkt dat de aangever dit niet kan bewijzen, wordt de transactiewaarde verworpen.³¹

²⁹ Zie paragraaf 2.9.

³⁰ Ibid.

³¹ In dit kader kunnen meerdere uitspraken van het Gerechtshof Amsterdam ter illustratie dienen, zie bijv. de uitspraken van 11 december 2003, nr. 99/90236 DK en 27 september 2012, nr. 11/00841.

2.7.5.3. Verbondenheid en “First Sale for Export”

In situaties waarin gebruik wordt gemaakt van de “First Sale for Export” ben ik van mening dat vaak sprake zal zijn van verbondenheid tussen partijen. Om dit te verduidelijken, maak ik van het voorbeeld uit paragraaf 2.6.5.2. gebruik.

Canimpco kan in deze situatie een transactiewaarde van € 20,75 per stuk gebruiken, terwijl de goederen op het moment van binnenbrengen € 22,50 per stuk bedragen. Canimpco heeft bewijs nodig van Usco om aan te tonen dat de verkoop voor uitvoer naar de Europese Unie de transactie tussen Makerco en Usco is. In een dergelijke situatie zal vaak sprake zijn van verbondenheid tussen de betrokken partijen, omdat als Usco deze bewijzen aan Canimpco verschaft, Usco op deze wijze zijn inkoopprijs van €20,75 per stuk aan Canimpco prijsgeeft, dat mij tussen zelfstandig opererende partijen vaak ongebruikelijk lijkt. Daarom zal de “First Sale for Export” in principe tussen verbonden partijen worden gebruikt.

2.8. Aanpassing douanewaarde overeenkomstig de artikelen 32 en 33 (CDW)

2.8.1. Algemeen

Via artikel 32 CDW worden bepaalde elementen in de douanewaarde bijgeteld. Dit is een limitatieve lijst met elementen; hieronder vallen bijv. commissies en courtages (met uitzondering van inkoopcommissies). Ook worden in artikel 32 CDW royalty's en licentierechten genoemd. Deze behandel ik in het belang van mijn scriptie in paragraaf 2.8.2.

Daarnaast worden bepaalde elementen van de vergoeding via artikel 33 CDW buiten de douanewaarde gelaten als zij van de ingevoerde prijs zijn te onderscheiden. Dit ziet op bijvoorbeeld op kosten van vervoer na aankomst op de plaats van binnenkomst in de Europese Unie.

2.8.2. Royalty's en licentierechten in het CDW

In artikel 32, lid 1, onderdeel c, CDW worden royalty's en licentierechten genoemd. Dit heeft tot gevolg dat royalty's en licentierechten in de transactiewaarde van de ingevoerd goederen dienen te worden opgenomen wanneer deze niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn begrepen.³²

In de artikelen 32, lid 5, onderdelen a en b, CDW worden uitzonderingen gemaakt voor een tweetal vergoedingen. Dit zijn betalingen voor het recht tot verveelvoudiging van de ingevoerde goederen en de vergoeding voor het recht om de ingevoerde goederen te mogen gebruiken voor distributie of

³² HvJ, 7 maart 1991, C-116/89, ECLI:EU:C:1991:104.

wederverkoop, indien de vergoeding geen voorwaarde is voor de “verkoop voor uitvoer”.

2.8.3. Artikel 157 t/m artikel 162 TCDW

De artikelen 157 t/m 162 TCDW bevatten nadere bepalingen omtrent royalty's en licentierechten. Artikel 157, lid 1, TCDW bevat wat onder een royalty betaling of licentierecht wordt verstaan:

- *“de vervaardiging van ingevoerde goederen (met name octrooien, tekeningen, modellen en know-how), of*
- *de verkoop voor uitvoer van ingevoerde goederen (met name fabrieks- of handelsmerken, gedeponeerde modellen), of*
- *het gebruik of de wederverkoop van ingevoerde goederen (met name auteursrechten, fabricageprocédés die onafscheidelijk in het ingevoerde goed zijn belichaamd)”.*

Het Comité Douanewaarde heeft in Commentaar 3 van het Compendium Douanewaarde opgemerkt dat een meer algemene uitleg inzake royalty's in artikel 12 OESO-MV gevonden dient te worden.

Volgens artikel 157, lid 2, TCDW worden royalty betalingen en licentierechten alleen toegevoegd aan de transactiewaarde als de royalty betalingen en licentierechten betrekking hebben op goederen waar de transactiewaarde van wordt bepaald én de royalty of licentierecht betaling voor die goederen een verkoopvoorwaarde vormen. Op basis van artikel 160 TCDW worden de voorwaarden uit artikel 157, lid 2, TCDW bij betalingen van royalty's aan derden slechts vervuld indien de verkoper of een met de verkoper verbonden persoon de betaling van de royalty's van de koper aan de derde verlangt.^{33 34}

In artikel 158 TCDW wordt uitleg gegeven wanneer betalingen van royalty's en licentierechten met betrekking tot specifieke goederen in de transactiewaarde moeten worden toegevoegd. In artikel 158, lid 1, TCDW betreft dit royalty's van goederen die een bestanddeel of ingrediënt zijn en in artikel 158, lid 2, TCDW betreft het de royalty's van goederen die in niet-gemonteerde staat zijn ingevoerd. Hierbij is van belang dat de royalty's en licentierechten alleen worden toegerekend als de betaling van royalty's en licentierechten op de desbetreffende goederen betrekking hebben en niet op de goederen waarvan deze

³³ Punt, Van Vliet, p. 87-89.

³⁴ Zie o.a. de uitspraken van het Gerechtshof Amsterdam op 25 februari 2005, nr. 03/1826 en 15 november 2005, nr. 02/7118 en meer recent 30 april 2015, nr. 13/00558, waarin het Hof in kwestie dient te beslissen of de royalty's een verkoopvoorwaarde vormen (van de verkoper of een met de verkoper verbonden persoon) voor de transactie.

onderdeel uitmaken. Wanneer de royalty's betrekking hebben op zowel de genoemde goederen uit de artikelen 158, lid 1 en 2, TCDW en de goederen waarvan deze onderdeel uitmaken, dan dient op grond van artikel 158, lid 3, TCDW aan de hand van de objectieve en meetbare gegevens toerekening plaats te vinden.

Op grond van artikel 159 TCDW worden de royalty's en licentierechten toegevoegd die specifiek zien op het gebruik van een fabrieks- of handelsmerk³⁵. Deze merkrechten kunnen in principe op elk product worden geplakt en hoeven alleen te worden bijgeteld als deze cumulatief voldoen aan de voorwaarden die in artikel 159 TCDW staan.³⁶ Deze voorwaarden luiden:

- *“de royalty of het licentierecht betrekking heeft op goederen die in ongewijzigde staat zijn doorverkocht of die na de invoer slechts een eenvoudige behandeling hebben ondergaan;*
- *deze goederen onder de vóór of na de invoer aangebrachte merknaam, waarvoor de royalty of het licentierecht wordt betaald, in de handel worden gebracht,*
- *het de koper niet vrijstaat dergelijke goederen bij andere, niet met de verkoper verbonden leveranciers aan te kopen.”*

Wanneer een situatie zich voordoet dat de royalty afhankelijk is van de prijs van het ingevoerde goed wordt op grond van artikel 161 TCDW de royalty toegerekend aan het ingevoerde goed, tenzij de importeur aantoonbaar dat de betaling geen betrekking heeft op het ingevoerde goed. Wanneer zich de omgedraaide situatie voordoet waarbij de royalty los staat van het ingevoerde goed dient door de douane te worden aangetoond dat de royalty betrekking heeft op het ingevoerde goed.³⁷ Tot slot maakt het ex artikel 162 TCDW niet uit waar de ontvanger van de royalty is gevestigd.

2.8.4. Commentaar 11 van Comité Douanewaarde

Het Comité Douanewaarde geeft in Commentaar 11 van het Compendium Douanewaarde haar visie hoe artikel 160 TCDW in combinatie met artikel 143, lid 1, onderdeel e, TCDW moet worden geïnterpreteerd. Het commentaar bevat richtlijnen om te bepalen in welke situaties de licentiehouders en de (ver)koper op

³⁵ In het Engels: Trademarks.

³⁶ Zie o.a. Gerechtshof Amsterdam 3 juli 2007, nr. 06/173 DK, waarin het Hof diende te oordelen of aan de voorwaarden van artikel 159 TCDW waren voldaan.

³⁷ Punt, van Vliet. p. 87-89.

basis van artikel 143, lid 1, onderdeel e, TCDW (controle uitoefenen) aan de voorwaarden van artikel 160 TCDW voldoen, waardoor de royaltybetaling een verkoopvoorwaarde vormt.

De volgende elementen moeten worden beoordeeld om te bepalen of er sprake is van controle:

- a) *“De licentiehouders selecteert de fabrikant en zet dit uiteen tegenover de koper;*
- b) *Er is een contract voor vervaardiging tussen de licentiehouders en de verkoper;*
- c) *De licentiehouders oefent daadwerkelijke controle, direct of indirect, over de fabrikant (voor wat betreft de productiecentra en/of productiemethoden);*
- d) *De licentiehouders oefent daadwerkelijk, direct of indirect, controle uit over de logistiek en de verzending van de goederen naar de koper;*
- e) *De licentiehouders benoemt/verbiedt aan wie de fabrikant de goederen kan verkopen;*
- f) *De licentiehouders bepaalt de voorwaarden met betrekking tot de prijs waarvoor de fabrikant/verkoper de goederen kan verkopen of de prijs waarvoor de importeur/koper de goederen kan doorverkopen;*
- g) *De licentiehouders heeft het recht om in de boekhouding van de fabrikant of de koper te kijken;*
- h) *De licentiehouders bepaalt de productiemethoden die worden gebruikt/levert ontwerpen aan etc.;*
- i) *De licentiehouders bepaalt/verbiedt de inkoop van materialen/componenten;*
- j) *De licentiehouders beperkt de hoeveelheid goederen die de fabrikant mag produceren;*
- k) *De licentiehouders staat niet toe dat de koper direct koopt bij de fabrikant, maar dit doet via de eigenaar van het trademark-recht (licentiehouders) die tevens als de inkoopagent van de importeur kan opereren;*
- l) *Het is de fabrikant niet toegestaan om concurrerende goederen, die geen licentie hebben, te produceren zonder de toestemming van de licentiehouders;*
- m) *De geproduceerde goederen zijn specifiek kenmerkend voor de licentiehouders (d.w.z. in hun conceptualisering/ontwerp en in relatie tot hun handelsmerk);*
- n) *De karakteristieken van de goederen en de gebruikte technologie zijn vastgelegd door de licentiehouders.”*

Als er sprake is van een combinatie van de bovenstaande elementen, waarbij de controle verder gaat dan puur alleen het controleren van kwaliteit door de licentiehouders, dan bestaat er verbondenheid in de zin van artikel 143, lid 1, onderdeel e, TCDW en is de betaling van de royalty een voorwaarde voor verkoop (ex artikel 160 TCDW).

Voorbeeld Commentaar 11

Het onderstaande voorbeeld is ook ontleend uit Commentaar 11 van het Comité Douanewaarde en dient ter verduidelijking van de artikelen 157, lid 2, TCDW juncto artikel 160 TCDW.

Onderneming X is gevestigd in de Verenigde Staten en bezit alle merkrechten. Onderneming Y is een dochterbedrijf van X en is gevestigd in Frankrijk. Y heeft van X een licentie gekregen om het merkenrecht in Frankrijk te gebruiken. Onderneming Z is niet verbonden met de bedrijven Y en X, wel heeft Z van Y het merkenrecht gekregen om specifiek te gebruiken voor zijn producten.

Z beschikt zelf over de macht om te kiezen waar zijn producten worden gemaakt. Wel dient de kwaliteit van de goederen goedgekeurd te worden door Y. Dit gebeurt op basis van een contract tussen Y en de fabrikant. De fabrikant maakt geen gebruik van technologieën van Y en Y bemoeit zich ook niet met de productie op controle na. Uiteindelijk koopt Z de producten bij zijn gekozen fabrikant en betaalt hiervoor een vergoeding aan de fabrikant. Daarnaast betaalt Z een royalty aan Y voor de geïmporteerde producten.

Het Comité is in dit voorbeeld van mening dat de royaltybetalingen gerelateerd zijn aan de goederen, maar gezien de activiteiten van Y zich bij de fabrikant beperken tot controle, betekent dit dat er geen sprake is van verbondenheid tussen Y en de fabrikant. De royaltybetaling van Z naar Y wordt daarom niet in de douanewaarde betrokken, omdat het geen verkoopvoorwaarde vormt.

2.8.5. Royalty's en licentierechten bij gebruikmaking van "First Sale for Export"

In het arrest Compaq³⁸ heeft het HvJ beslist dat bij gebruikmaking van een eerdere transactiewaarde (bijv. de "First Sale for Export") de koopovereenkomst van deze eerdere transactie dient om te bepalen of elementen uit artikel 32, lid 1, onderdelen b en c, CDW worden bijgeteld.³⁹ Dit heeft tot gevolg dat karakteristieken en verplichtingen omtrent de koper van deze koopovereenkomst dienen te worden beoordeeld. Dit betekent dat een royaltybetaling wordt toegevoegd aan de douanewaarde als deze betaling een verkoopvoorwaarde vormt voor de koper in deze eerdere transactie. Indien de royaltybetaling een verkoopvoorwaarde vormt voor een latere koper dan wordt de royaltybetaling niet toegevoegd aan de douanewaarde, omdat het geen verkoopvoorwaarde vormt voor het bepalen van de transactiewaarde.

³⁸ HvJ, 16 november 2006, C-306/04, ECLI:EU:C:2006:716 (Compaq).

³⁹ Onder artikel 32, lid 1, onderdeel c CDW worden royalty's en licentierechten genoemd.

2.9. Andere methodes om douanewaarde te bepalen

2.9.1. Algemeen

Als het niet mogelijk is om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen te bepalen ex artikel 29, lid 1, CDW, dan zijn in het CDW nog vijf methodes opgenomen om de waarde te bepalen. Deze methodes zijn in paragraaf 2.2 reeds genoemd en zullen hieronder worden besproken.

2.9.2. Transactiewaarde van identieke goederen

Als de douanewaarde niet op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen kan worden vastgesteld dan wordt als eerstvolgende methode de transactiewaarde van identieke goederen gebruikt. Dit volgt uit de hiërarchische rangschikking bepaald in artikel 30, lid 1, CDW. De methode op basis van de transactiewaarde van identieke goederen is in artikel 30, lid 2, onderdeel a, CDW opgenomen.

Uit de tekst van artikel 30, lid 2, onderdeel a, CDW vloeit voort dat het dient te gaan om *“de transactiewaarde van identieke goederen die voor uitvoer naar de Gemeenschap zijn verkocht en op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip zijn uitgevoerd als de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald.”* Het gaat hier om de transactiewaarde van identieke goederen die bepaald is overeenkomstig de methode uit artikel 29, lid 1, CDW.

In artikel 142, lid 1, onderdeel c, TCDW is opgenomen wat onder “identieke goederen” moet worden volstaan. Dit zijn goederen die in hetzelfde land voortgebracht zijn, met inbegrip van materiële kenmerken, kwaliteit en reputatie. Hierbij mogen geringe verschillen in uiterlijk bestaan. Op basis van artikel 150 TCDW dienen de identieke goederen op hetzelfde handelsniveau en zowel in nagenoeg dezelfde hoeveelheid als in waarde te zijn. Echter, mocht een dergelijke transactie niet voor handen zijn, dan is het mogelijk om een transactie met andere kwantiteiten aan te dragen mits genoeg bewijs bestaat om deze transactie te gebruiken.

Punt en Van Vliet merken wat betreft deze methode op dat toepassing van deze methode nauwelijks voorkomt. Identieke goederen zijn weinig te vinden en in combinatie met een verkoop op dezelfde tijd en in dezelfde hoeveelheid is dat vaak een unicum. Toepassing van deze methode lijkt derhalve beperkt tot de importeur die gegevens kan verstrekken van eerder ingevoerde identieke goederen.⁴⁰

⁴⁰ Punt en van Vliet. p. 94.

2.9.3. Transactiewaarde van soortgelijke goederen

De transactiewaarde van soortgelijke goederen is de derde methode om de douanewaarde te bepalen en is opgenomen in artikel 30, lid 2, onderdeel b, CDW. Deze methode volgt dezelfde methodiek als de transactiewaarde van de identieke goederen, behalve dat het bij deze methode om soortgelijke goederen gaat. Begripsuitleg betreft soortgelijke goederen wordt teruggevonden in artikel 142, lid 1, onderdeel d, TCDW. Dit zijn goederen die in hetzelfde land zijn voortgebracht, die niet in alle opzichten gelijk zijn, maar wel gelijke kenmerken vertonen en gelijke bestanddelen bevatten, waardoor zij dezelfde functie kunnen vervullen en in de handel uitwisselbaar zijn. Kwaliteit, reputatie en de aanwezigheid van een fabrieks- of handelsmerk kunnen hierbij een rol spelen. Evenals bij de transactiewaarde van identieke goederen dienen de soortgelijke goederen op basis van artikel 151, lid 1, TCDW op hetzelfde handelsniveau en zowel in nagenoeg dezelfde hoeveelheid als in waarde te zijn.

2.9.4. Terugrekenmethode

Na de methodes op basis van transactiewaarde volgt de vierde methode: de terugrekenmethode.⁴¹ Deze methode is opgenomen in artikel 30, lid 2, onderdeel c, CDW en wordt ook de deductieve methode genoemd.

Bij gebruik van deze methode wordt om de douanewaarde vast te stellen de prijs gebruikt waarvoor de goederen of identieke en soortgelijke goederen in de Europese Unie worden verkocht. Het is hierbij van belang dat de verkoop gebaseerd wordt op een verkoop tussen een koper en verkoper die niet verbonden zijn, zodat de transactiewaarde niet kan worden beïnvloed door verbondenheid. In het TCDW zijn in artikel 152 TCDW nadere voorwaarden geschetst omtrent de terugrekenmethode. Zo bevat artikel 152, lid 1, onderdeel a, TCDW een opsomming met elementen die van de prijs worden afgetrokken en is in artikel 152, lid 3, TCDW opgenomen dat de in aanmerking te nemen prijs, de prijs is waartegen het grootste aantal eenheden op het eerste handelsniveau na invoer wordt verkocht tussen niet-verbonden partijen.

2.9.5. Kostprijs-plus-methode

De vijfde methode is de kost-prijs-plus methode, deze wordt ook de berekende waarde methode genoemd.⁴² Bij deze methode worden kosten bij elkaar opgeteld. Deze methode is in artikel 30, lid 2,

⁴¹ Hierbij moet worden opgemerkt dat dit ook de vijfde methode kan zijn, aangezien deze methodes op verzoek van de aangever kunnen worden omgekeerd o.b.v. artikel 30, lid 1 CDW.

⁴² Inherent aan voetnoot 29 dient hier te worden opgemerkt dat dit ook de vierde methode kan zijn, aangezien deze methodes op aangeven kunnen worden omgekeerd o.b.v. artikel 30, lid 1 CDW.

onderdeel d, CDW opgenomen. Dit artikel bevat een opsomming van kosten die worden inbegrepen. Hieronder vallen voortbrengingskosten en een winstopslag alsmede genoemde kosten of waarde uit artikel 32, lid 1, onderdeel e, CDW.

2.9.6. Redelijke middelen

Tot slot wordt de douanewaarde bepaald aan de hand van de methode met redelijke middelen uit artikel 31 CDW. Deze methode houdt in dat de voorgaande methoden opnieuw worden gehanteerd, maar nu met enige soepelheid. De bepaling van douanewaarde aan de hand van deze methode heeft tot gevolg dat de douanewaarde zowel ten voordele van de importeur als de fiscus kan uitvallen.⁴³ In artikel 31, lid 2, CDW worden waarden genoemd waar de douanewaarde niet op mag berusten. Dit zijn bijv. prijzen voor uitvoer naar een land dat niet tot het douanegebied van de Europese Unie behoort.

2.10. Tussenconclusie

In dit hoofdstuk heb ik de volgende deelvraag beantwoord: *Hoe wordt de douanewaarde onder het CDW bepaald en wat houden de “verkoop voor uitvoer” en de behandeling van royalty’s en licentierechten in voor de douanewaarde?*

Allereerst is van belang dat voor de douanewaarde het positieve waardebegrip leidend is. Dit begrip houdt in dat de douanewaarde wordt bepaald aan de hand van de prijs, waartegen het goed daadwerkelijk wordt verkocht. Om de douanewaarde te bepalen zijn zes methoden opgenomen in het CDW. Tussen deze methoden bestaat een hiërarchische rangschikking.

De hoofdregel is de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Deze methode is opgenomen in artikel 29, lid 1, CDW. In artikel 29, lid 1, CDW zijn drie voorwaarden opgenomen, waaraan dient te worden voldaan, om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen te gebruiken. Deze drie voorwaarden zijn: de goederen dienen daadwerkelijk te zijn verkocht, de werkelijk betaalde of te betalen prijs wordt als transactiewaarde genomen en de goederen dienen voor uitvoer naar de Europese Unie te zijn verkocht.

De voorwaarde “voor uitvoer naar de Gemeenschap” is opgenomen in artikel 147 TCDW. In de tekst van artikel 147 TCDW zijn drie situaties opgenomen waarin wordt voldaan aan de voorwaarde. De situaties zijn: de goederen maken deel uit van één verkoop, de goederen maken deel uit van meerdere verkopen en de goederen maken deel uit van een verkoop die voorafgaat aan de laatste verkoop waarbij de goederen zijn binnen gebracht. Op basis van deze laatste situatie is de “First Sale for Export” mogelijk. Dit

⁴³ Punt van Vliet, p. 99.

is een puur zakelijk begrip, waarmee de eerst mogelijke verkoop, die in aanmerking kan worden genomen, wordt bedoeld.

Het is in het CDW mogelijk dat de transactiewaarde wordt afgewezen. In het CDW zijn vier omstandigheden opgenomen waardoor de transactiewaarde wordt afgewezen. Deze zijn: er is een beperking ten aanzien van de overdracht of het gebruik van de goederen voor de koper, de transactiewaarde kan niet worden bepaald, de opbrengst van de transactie komt uiteindelijk niet bij de verkoper terecht en de transactiewaarde is niet aanvaardbaar door verbondenheid tussen de koper en verkoper. Als sprake is van verbondenheid dient te worden aangetoond dat de douanewaarde hierdoor niet is beïnvloed. Van verbondenheid is vaak sprake in geval gebruik wordt gemaakt van de "First Sale for Export", omdat de verkoper mogelijk zijn inkoopprijs dient prijs te geven aan de koper.

Via artikel 32 CDW kunnen elementen worden bijgeteld aan de douanewaarde. Royalty's en licentierechten zijn in artikel 32, lid 1, onderdeel c, CDW opgenomen. Nadere bepalingen omtrent royalty's en licentierechten zijn opgenomen in de artikelen 157 t/m 162 TCDW. Royalty's worden in het CDW alleen bijgeteld als het een verkoopvoorwaarde vormt. Tevens zijn in het TCDW nadere bepalingen opgenomen om royaltybetalingen voor handelsmerken als verkoopvoorwaarde aan te merken. Als gebruik wordt gemaakt van de "First Sale for Export" wordt de royaltybetaling mogelijk niet toegevoegd, omdat de betaling voor de gekozen koopovereenkomst geen verkoopvoorwaarde vormt.

Tot slot zijn in dit hoofdstuk de andere methoden om de douanewaarde te bespreken. Deze methoden volgen na de hoofdregel in een bepaalde hiërarchische rangschikking. De hiërarchische rangschikking tussen de methoden luidt: allereerst de transactiewaarde van identieke goederen dan de transactiewaarde van soortgelijke goederen, waarna de terugrekenmethode en de kostprijs-plusmethode volgen (deze kunnen op verzoek in volgorde omwisselen) en als laatste volgt waardering volgens de redelijke middelen.

H3. Douanewaarde in het UCC

3.1. Inleiding

Per 1 mei 2016 zijn het CDW en TCDW vervangen door het toepasselijk worden van het UCC en de uitvoerings- en gedelegeerde verordening. Met deze nieuwe wetgeving is de douanewetgeving gemoderniseerd. Dienovereenkomstig heeft deze wetgeving gevolgen voor het bepalen van de douanewaarde. In dit hoofdstuk wordt stilgestaan bij deze veranderingen.

Allereerst behandel ik de aanleiding voor de invoering van het UCC. Daarna ga ik in op de bepalingen omtrent het bepalen van de douanewaarde onder het UCC. Ik behandel dezelfde onderwerpen, die ik in hoofdstuk 2 ook voor het CDW heb benoemd.

Meer in het bijzonder worden de wijzigingen in wetgeving omtrent “First Sale for Export” en de behandeling van royalty’s en licentierechten genoemd. Ik laat zien wat de gevolgen van deze wijzigingen zijn door het UCC te vergelijken met het CDW. Voor de wijzigingen omtrent de “First Sale for Export” analyseer ik of deze nadelige gevolgen hebben en wat de ingegeven motieven zijn voor de wijzigingen. Uiteindelijk analyseer ik in welke richting het waardebegrip door de wijzigingen van de “First Sale for Export” en de behandeling van royalty’s en licentierechten heengaat.

De deelvraag die ik in dit hoofdstuk beantwoord luidt: *Hoe wordt douanewaarde onder het UCC bepaald en wat wijzigt er met betrekking tot de “verkoop voor uitvoer” en de behandeling van royalty’s en licentierechten?*

3.2. Aanleiding invoering UCC

3.2.1. Gemoderniseerd douanewetboek

In 2000 werd tijdens de Europese Raad van Lissabon een nieuw strategisch doel gesteld voor het komende decennium: de Europese Unie diende de meest innoverende en dynamische kenniseconomie in de wereld te worden.⁴⁴ In 2005 was na evaluatie van de strategie het Lissabon-programma bedacht.⁴⁵ Een van de plannen bij de uitvoering van het Lissabon-programma was het vernieuwen van het CDW.⁴⁶

Op 4 juni 2008 werd de Verordening nr. 450/2008 tot vaststelling van het communautair douanewetboek

⁴⁴ NRC, ‘Lissabon-strategie’, 20 juni 2005.

⁴⁵ Commission Staf Working Document, Lisbon Strategy evaluation document, gepubliceerd op 2 februari 2010, SEC(2010) 114 final.

⁴⁶ Voorstel voor Verordening (EG) NR. van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (gemoderniseerd douanewetboek), gepubliceerd op 30 november 2005, COM(2005) 608 def.

(gemoderniseerd douanewetboek) (hierna: MCC) definitief gepubliceerd en een gedeelte van de bepalingen uit het MCC trad in werking per 24 juni 2008. De overige bepalingen zouden in werking treden per 24 juni 2009.

Het doel van het MCC was, zoals vermeld, om het CDW te vervangen, zoals blijkt uit de preambule: “(...) *De tijd is nu gekomen om de douaneregelingen te stroomlijnen en rekening te houden met het feit dat elektronische aangiften en afhandeling de regel zijn, terwijl aangiften en afhandeling op papier de uitzondering vormen. Om al deze redenen volstaat het niet het huidige wetboek nog verder te wijzigen, maar dient het in zijn geheel te worden herzien.*”⁴⁷

Daarnaast had het MCC tot doel om te zorgen voor een papierloze omgeving, gelet op considerans: “(...) *Het is derhalve passend om, in overeenstemming met de mededeling van de Commissie betreffende eenvoudige en papierloze procedures voor de douanediensdiensten en het bedrijfsleven, de douanewetgeving te vereenvoudigen en het gebruik van moderne instrumenten en technologieën toe te staan, teneinde de uniforme toepassing van de douanewetgeving en modernisering van de douanecontrole verder te bevorderen, waardoor mede de basis wordt gelegd voor efficiënte en eenvoudige douaneprocedures.*”

Naast de invoering van het MCC diende een toepassingsverordening te worden gepubliceerd om het gemoderniseerde douanewetboek volledig in werking te laten treden. Deze toepassingsverordening is echter nooit definitief gepubliceerd, maar is bij een opzet gebleven.⁴⁸ Het MCC is derhalve nooit daadwerkelijk toepasselijk geworden.

3.2.2. Verdrag van Lissabon en invoering UCC

De totstandkoming van het Verdrag van Lissabon⁴⁹ heeft geleid tot invoering van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU). In het VWEU is vastgelegd wat de bevoegdheden van de Europese Unie zijn en op welke wijze de Europese Unie de bevoegdheden kan uitoefenen. Het VWEU is per 1 december 2009 in werking getreden. In het VWEU is in de artikelen 290 en 291 vastgelegd dat wanneer een wetgevingshandeling wordt verricht een gedelegeerde handeling wordt toegevoegd en indien nodig een uitvoeringshandeling.

⁴⁷ Verordening nr. 450/2008, gepubliceerd op 23 april 2008, *PBEU* 2008, L 145, preambule overweging nr. 3.

⁴⁸ Zie voor de opzet van de toepassingsverordening van het MCC ‘Consolidated preliminary draft of the MCCIP’ (TAXUD/1717/2008).

⁴⁹ Verdrag van Lissabon getekend op 18 december 2007, *PBEU* 2007, C 306/01.

In de gedelegeerde handeling worden niet-wetgevingshandelingen van algemene strekking vastgesteld ter aanvulling of wijziging van bepaalde niet-essentiële onderdelen van de wetgevingshandeling. In de uitvoeringshandeling worden bepalingen vastgelegd, indien het nodig is dat juridisch bindende handelingen van de Europese Unie volgens eenvormige voorwaarden worden uitgevoerd. Dit geldt voor handelingen die aan de Commissie zijn toegekend of in naar behoren gemotiveerde specifieke gevallen en in de bij de artikelen 24 en 26 van het Verdrag betreffende de Europese Unie bepaalde gevallen, aan de Raad uitvoeringsbevoegdheden zijn toegekend.

Invoering van het VWEU is tevens reden geweest dat de toepassingsverordening van het MCC niet in werking kon treden. Het in werking doen treden van een toepassingsverordening was niet in overeenstemming met het delegatie- en comitologieregime onder het VWEU.

Tot gevolg is op 9 oktober 2013 een nieuwe douaneverordening gepubliceerd. Dit is het UCC. Het UCC is een herschikking van het MCC. Echter, in het UCC zijn wel aanpassingen aan het MCC gedaan om toepassing van de bepalingen te vergemakkelijken en te actualiseren. Zoals considerans 2 uit het UCC ook aangeeft: *“Het verdient aanbeveling dat Verordening (EG) nr. 450/2008 in overeenstemming is met het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), en met name de artikelen 290 en 291 daarvan. Het verdient eveneens aanbeveling dat de verordening de ontwikkelingen van de Uniewetgeving in acht neemt, en dat een aantal van de bepalingen wordt aangepast teneinde hun toepassing te vergemakkelijken.”* Het UCC is in werking getreden per 30 oktober 2013 en sindsdien is een gedeelte van de bepalingen van toepassing. De meeste bepalingen uit het UCC zijn in werking getreden per 1 mei 2016. Daarnaast zijn de UCCDA en UCCIA gepubliceerd op 29 december 2015, deze zijn tevens in werking getreden per 1 mei 2016. In de paragrafen hierna zal de uitwerking van het UCC op de douanewaarde worden beschreven.

3.3. Bepalingen m.b.t. de douanewaarde in het UCC

Voor het bepalen van de douanewaarde zijn in het UCC de artikelen 69 tot en met 76 opgenomen. Dit zijn de algemene bepalingen, waarbij inhoudelijk geen grote veranderingen bestaan ten opzichte van de artikelen 29 tot en met 36 CDW. De methodiek om de douanewaarde vast te stellen is hetzelfde gebleven. De hiërarchische rangschikking tussen de zes methoden blijft hetzelfde; de hoofdregel blijft de transactiewaarde van de ingevoerde goederen (artikel 70, lid 1, UCC). Op basis van artikel 71 UCC worden elementen aan de douanewaarde toegevoegd en op basis van artikel 72 UCC worden elementen

uitgesloten. De andere methoden om de douanewaarde te bepalen zijn opgenomen in artikel 74 UCC. Het blijft in het UCC mogelijk om de terugrekenmethode en de berekende waarde in volgorde om te draaien. Op de andere methoden naast artikel 70, lid 1, UCC wordt in dit hoofdstuk geen aandacht aan besteed.

Waar nadere bepalingen onder het CDW in het TCDW werden uitgewerkt, zijn in het UCC in de UCCIA nadere bepalingen (artikelen 127 t/m 146 UCCIA) opgenomen om de douanewaarde te bepalen. Deze nadere bepalingen in uitvoeringsverordening betreffen de grootste veranderingen voor het bepalen van de douanewaarde.

3.4. Transactiewaarde van de ingevoerde goederen

In artikel 70, lid 1, UCC is de transactiewaarde van de ingevoerde goederen op volgende wijze geformuleerd: *“De primaire basis voor de douanewaarde van goederen is de transactiewaarde, te weten: de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs bij verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie, waar nodig aangepast.”*

In de bovenstaande wettekst zijn de drie voorwaarden onderstreept om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen voor de douanewaarde te gebruiken. Hieruit blijkt dat de voorwaarden niet veranderd zijn ten opzichte van het CDW.

3.5. Voorwaarde “verkocht” in het UCC

De voorwaarde “verkocht” is opgenomen in artikel 70, lid 1, UCC, zoals deze in het CDW was opgenomen in artikel 29, lid 1, CDW. Naast artikel 70, lid 1, UCC is deze voorwaarde niet verder uitgewerkt in het UCC (of in de uitvoeringsverordening of gedelegeerde verordening). Dit heeft mijns inziens tot gevolg dat inhoudelijk dezelfde kwalificaties blijven gelden voor de voorwaarde onder het UCC en CDW.

3.6. Voorwaarde “werkelijk betaalde of te betalen prijs” in het UCC

De voorwaarde “werkelijk betaalde of te betalen prijs” is opgenomen in artikel 70, lid 2, UCC. Daarnaast is in de uitvoeringsverordening artikel 129 UCCIA opgenomen. Dit is de nadere bepaling van de voorwaarde “werkelijk betaalde of te betalen prijs”. Inhoudelijk bestaan er geen grote veranderingen in het UCC en de uitvoeringsverordening ten opzichte van het CDW (en het TCDW).

3.7. Voorwaarde “voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie” in het UCC

3.7.1. Algemeen

Evenals in het CDW dienen de goederen voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie te zijn verkocht. Waar de uitwerking van de voorwaarde in het CDW in artikel 147 TCDW was opgenomen, wordt de uitwerking van deze voorwaarde in het UCC teruggevonden in artikel 128 UCCIA. De tekst van artikel 128 UCCIA is vergeleken met artikel 147 TCDW grondig gewijzigd. Het gevolg hiervan is dat artikel 128 UCCIA grote invloed heeft op de douanewaarde.

3.7.2. Achtergrond wijziging voorwaarde “voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie”

3.7.1.1. Commentaar 22.1.

Zoals eerder gemeld houdt de WDO zich bezig met het geven van adviezen hoe wetgeving omtrent douaneproblematiek moet worden geïnterpreteerd. Tevens becommentarieert de WDO bestaande regelgeving. De visie van de WDO wordt vaak door wetgevende instanties overgenomen. Ten aanzien van de voorwaarde “voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie” heeft de WDO zich eveneens uitgesproken.

De WDO heeft in juli 2007 Commentaar 22.1 *“Meaning of the expression ‘Sold for export to the country of importation’ in a series of sales”* gepubliceerd⁵⁰. De bedoeling van de WDO is om met dit commentaar te verduidelijken welke transactiewaarde in aanmerking wordt genomen in het geval van meerdere verkopen. Het commentaar strekt zich tot twee onderwerpen. Het eerste onderwerp dient te verduidelijken welke transactiewaarde in aanmerking wordt genomen in het geval van opvolgende verkopen. Het tweede onderwerp dient te verduidelijken of betalingen, die door de koper aan de verkoper worden gedaan, op basis van de wederverkoop na import in de transactiewaarde worden betrokken.

De WDO heeft in Commentaar 22.1 vijf argumenten gegeven om te onderbouwen welke transactiewaarde in aanmerking wordt genomen in het geval van meerdere verkopen. Deze argumenten zijn⁵¹:

- De WTOCVA gaat ervan uit dat de koper in het importland is gevestigd, omdat in het land van import mogelijke beperkingen bestaan die van invloed zijn op de aangegeven douanewaarde.

⁵⁰ WCO Technical Committee, Commentary 22.1 *‘Meaning of the expression ‘Sold for export to the country of importation’ in a series of sales’*.

⁵¹ Opsomming van argumenten Commentaar 22.1 ontleend uit (Ruessmann, L., Willems, A., Revisiting the First Sale for Export Rule: An attempt to remove fairness in the interests of raising revenues, without improving legal certainty, World Customs Journal Volume 3, nummer 1.)

- De begrippen koper en importeur worden afwisselend door elkaar gebruikt in de WTOCVA. Uiteindelijk wordt met koper en importeur dezelfde persoon bedoeld.
- Op basis van artikel 8 van de Overeenkomst Waardebepaling dienen bepaalde elementen aan de douanewaarde worden bijgeteld. Door gebruik te maken van de “First Sale for Export” kunnen bepaalde betalingen, zoals royalty’s en licentierechten, buiten de douanewaarde blijven. Dit is niet de bedoeling. Het is de bedoeling om de inhoud van de gehele transactie mee te nemen.
- De “First Sale for Export” is normaliter gebaseerd op een koopovereenkomst tussen een fabrikant en een lokale distributeur die in hetzelfde land gevestigd zijn. Zulke verkopen kunnen niet worden gebruikt om de douanewaarde op basis van artikel 7 WTOCVA te bepalen, aangezien artikel 7 WTOCVA het gebruik van de binnenlandse prijs van de verkoper verbiedt.
- Voor landen (douaneautoriteiten) kan het lastig zijn om de informatie die gebruikt is voor de “First Sale for Export” te verifiëren.

Op basis van deze argumenten komt de WDO in Commentaar 22.1 tot de conclusie dat de prijs betaald in de laatste verkoop, die leidt tot het binnenbrengen van de goederen in het importland, de werkelijk betaalde of te betalen prijs is. Dit in plaats van de prijs bij de eerste of een eerdere verkoop. Dit is aldus de WDO in overeenstemming met de bedoeling en de gehele tekst van de Overeenkomst Waardebepaling. Als gevolg van deze conclusie laat de WDO in Commentaar 22.1 geen ruimte meer open voor het gebruik van de “First Sale for Export”. Verder is in Commentaar 22.1 opgenomen dat bedragen betaald na wederverkoop van de koper aan de verkoper in de douanewaarde dienen te worden betrokken.

3.7.1.2. Kritiek op Commentaar 22.1.

Ruessmann en Willems⁵² uiten kritiek op de zienswijze van de WDO. Allereerst gaat artikel 1 WTOCVA uit van een koper, die gevestigd is in het importland. Bezien de hedendaagse concernstructuren is deze opvatting achterhaald. Tussen het exportland en de eindgebruiker bestaat vaak een serie van verkopen, waarbij tussenpersonen overal in de wereld gevestigd zijn. In de situatie dat een tussenpersoon in hetzelfde land is gevestigd als de eindgebruiker is er reeds een verkoop met het importland gemaakt. Dit is volgens hen in overeenstemming met artikel 1 WTOCVA; de verkoop onmiddellijk voor het binnenbrengen is dus niet de enige verkoop die in aanmerking kan worden genomen op basis van artikel 1 WTOCVA.

⁵² Ruessmann, L., Willems, A., *Revisiting the First Sale for Export Rule: An attempt to remove fairness in the interests of raising revenues, without improving legal certainty*, World Customs Journal volume 3, nummer 1.

Daarnaast is de aanname dat de “First Sale for Export” is gebaseerd op een binnenlandse transactiewaarde niet correct. De “First Sale for Export” kan op allerlei verkopen worden gebaseerd mits deze voldoet. Dit is dus niet bij uitstek een binnenlandse verkoop in het land van uitvoer. Tot slot hebben douaneautoriteiten de mogelijkheid om een transactiewaarde af te wijzen, waardoor het verifiëren van informatie geen argument kan zijn.

De WDO heeft na het publiceren van Commentaar 22.1 geen wijzigingen aangebracht, dus onverlet de kritiek blijft Commentaar 22.1 volgens de WDO de correcte zienswijze voor het bepalen van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen.

3.7.1.3. Implementatie van Commentaar 22.1 binnen Europees verband

Met de invoering van het MCC was het de bedoeling om de “First Sale for Export” niet langer te faciliteren, zoals blijkt uit artikel 230-2 van de opzet van de toepassingsverordening (zie onderstaande onderstreping):

“1. For the purposes of Article 41(1), the customs value is determined under the transaction value method if the goods have been the subject of a sale for export to the customs territory of the Union at the time of acceptance of the declaration for free circulation.:

[As a general rule, the last sale in the commercial chain, before introduction of the goods into the customs territory, meets this requirement:

to be completed].

2. In the case of resale in the customs territory before release for free circulation, either the sale applicable under paragraph 1, or the last sale before the release of the goods for free circulation shall apply.”

De Europese Commissie heeft destijds aangegeven dat de “First Sale For Export” niet langer wordt gefaciliteerd omdat dit in overeenstemming is met de richtlijnen van de WDO en de WTOCVA. Daarnaast is volgens de Europese Commissie het gevolg van de “First Sale for Export” dat een oneerlijk verschil tussen bedrijven ontstaat. Enerzijds kunnen bepaalde bedrijven gebruik maken van de “First Sale for Export”, omdat deze in een keten van verbonden bedrijven opereren, anderzijds kunnen andere bedrijven geen gebruik maken van de “First Sale for Export”, omdat deze bedrijven geen verbonden ondernemingen hebben. De Europese Commissie noemt in dit kader vooral het midden- en kleinbedrijf. De Europese Commissie wil met de afschaffing van de “First Sale for Export” vooral een gelijk speelveld creëren tussen ondernemingen. De Europese Commissie heeft hierbij aangegeven dat een onderzoek naar de impact van

de afschaffing van de “First Sale for Export” overbodig is, omdat bij invoering van (destijds) het MCC genoeg mogelijkheden ontstonden om kosten te besparen.⁵³

Tot de invoering van het MCC is het niet gekomen, waardoor met de invoering van het UCC is getracht de Europese douanewetgeving in lijn te krijgen met de internationale regelgeving (waar de adviezen en de becommentariëring van de WDO tot behoren) zoals ook uit overweging 26 van de uitvoeringsverordening blijkt (zie onderstaande onderstreping): *“Om een uniforme en geharmoniseerde toepassing van de bepalingen betreffende de douanewaarde te waarborgen met inachtneming van de internationale regels, moeten procedureregels worden vastgesteld die verduidelijken hoe de douanewaarde wordt vastgesteld. Om dezelfde redenen moeten procedureregels worden vastgesteld die verduidelijken hoe de bijkomende methoden voor de vaststelling van de douanewaarde moeten worden toegepast en hoe de douanewaarde in specifieke gevallen en onder specifieke omstandigheden moet worden vastgesteld.”*

3.7.3. Uitwerking voorwaarde “voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie” in UCC

3.7.3.1. Artikel 128, lid 1, UCCIA

De uitwerking van de voorwaarde “voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie” is opgenomen in de tekst van artikel 128 UCCIA. De tekst van artikel 128 UCCIA luidt:

“1. De transactiewaarde van de goederen die zijn verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie, wordt bepaald op het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte op basis van de verkoop die onmiddellijk voordat de goederen het douanegebied zijn binnengebracht, heeft plaatsgevonden.

2. Wanneer de goederen voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie worden verkocht niet voordat zij dat douanegebied zijn binnengebracht, maar terwijl zij zich in tijdelijke opslag bevinden of onder een andere bijzondere regeling zijn geplaatst dan de regeling intern douanevervoer, bijzondere bestemming of passieve veredeling, wordt de transactiewaarde op basis van die verkoop vastgesteld.”

3.7.3.2. Uitwerking artikel 128, lid 1, UCCIA

Artikel 128, lid 1, UCCIA is de nadere bepaling voor de voorwaarde “voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie”. De tekst van artikel 128, lid 1, UCCIA bepaalt dat de transactiewaarde van de goederen, die zijn verkocht, wordt bepaald op basis van de verkoop die onmiddellijk voordat de goederen het douanegebied zijn binnengebracht, heeft plaatsgevonden. Artikel 128, lid 1, UCCIA bevat in tegenstelling

⁵³ Antwoord van de Europese Commissie op parlementaire vraag, E-002959/2011, PBEU 2011, C 309E.

tot de tekst van artikel 147, lid 1, TCDW, waar een drietal situaties is opgenomen die voldoen aan de voorwaarde, slechts één situatie om te voldoen aan de voorwaarde “voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie”. Artikel 128, lid 1, UCCIA maakt niet langer verschil tussen één verkoop of meerdere verkopen. De hoofdregel wordt in elke situatie de transactiewaarde van de goederen gebaseerd op de koopovereenkomst die onmiddellijk heeft geleid tot het binnenbrengen van de goederen in het douanegebied.

Dit betekent dat het niet langer mogelijk wordt gemaakt om de transactiewaarde te baseren op een verkoop, die na binnenbrengen heeft plaatsgevonden, zoals dit op basis van artikel 147, lid 1, tweede volzin, CDW mogelijk was. Daarnaast betekent dit dat de transactiewaarde niet kan worden gebaseerd op situaties ex artikel 147, lid 1, derde volzin, CDW. Dit heeft tot gevolg dat de “First Sale for Export” niet langer wordt gefaciliteerd.

Op deze hoofdregel bestaat één uitzondering. Volgens het richtsnoer⁵⁴ van de Europese Commissie tellen koopovereenkomsten, die zijn gemaakt tussen een in de Europese Unie gevestigde verkoper en een in de Europese Unie gevestigde koper, niet mee voor deze hoofdregel. Deze koopovereenkomsten worden aangemerkt als binnenlandse verkopen.

In het volgende voorbeeld (figuur 2) vinden er drie verkopen plaats. De eerste verkoop vindt plaats tussen de zowel niet in de Europese Unie gevestigde Makerco als Usco. De tweede verkoop vindt plaats tussen de niet in de Europese Unie gevestigde Usco en de in Europese Unie gevestigde Importco. De derde verkoop vindt plaats tussen de zowel in Europese Unie gevestigde Importco als Buyer. De goederen komen het douanegebied van de Europese Unie binnen bij de verkoop tussen Importco en Buyer.

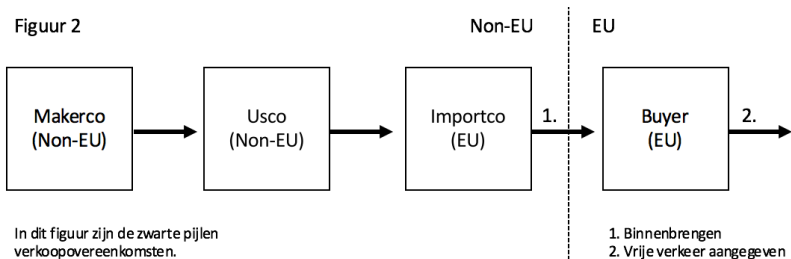
Op basis van de hoofdregel zou normaliter de verkoop tussen Importco en Buyer in aanmerking moeten worden genomen, omdat de goederen bij deze verkoop het douanegebied van de Europese Unie binnenkomen. Alleen verkopen tussen zowel een in de Europese Unie gevestigde verkoper als koper worden niet in aanmerking genomen. Dit heeft tot gevolg dat de verkoop tussen Usco en Importco in aanmerking wordt genomen voor de transactiewaarde (als de laatste verkoop voor binnenbrengen).

Door deze regel is het alsnog mogelijk om een eerdere verkoop in aanmerking te nemen voor de transactiewaarde mits het een keten van transacties betreft met Europese partijen.⁵⁵ Bovendien dient

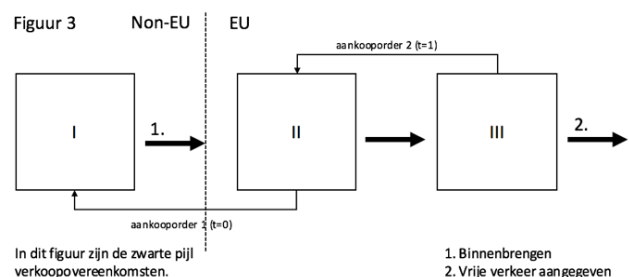
⁵⁴ Europese Commissie, Information Document ‘Guidance Customs Valuation Implementing Act Articles 128 IA, 136 IA and 347 IA’, Taxud B4/ (2016) 808781.

⁵⁵ Dit kan tevens een, in de Europese Unie gevestigde, vaste inrichting zijn van een non-EU onderneming.

Buyer de transactiewaarde van de verkoop tussen Usco en Importco aan te geven. In de situatie dat Importco en Buyer niet verbonden zijn, lijkt het onwaarschijnlijk dat Importco zijn inkoopprijs (de transactiewaarde tussen Usco en Importco) gaat prijsgeven.⁵⁶ Indien een dergelijke situatie zich voordoet, zal de douanewaarde op basis van de andere methoden in het UCC bepaald dienen te worden in plaats van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen.



Daarnaast ziet de hoofdregel van artikel 128 UCCIA ook op situaties, waarbij er sprake is van aankooporders. In onderstaande situatie (figuur 3) verkoopt I zijn goederen aan II op basis van consignatie. In deze situatie vindt de verkoop tussen I en II plaats als de verkoop tussen II en III heeft plaatsgevonden. In deze situatie zijn de goederen reeds het douanegebied van de Europese Unie binnengebracht voordat de verkoop tussen II en III plaatsvindt. In deze situatie wordt op basis van de hoofdregel ex artikel 128, lid 1, UCCIA de transactiewaarde tussen I-II in aanmerking genomen.



3.7.3.3. Gevolgen afschaffing “First Sale for Export” voor de EU?

In de vorige paragraaf is geïllustreerd dat artikel 128, lid 1, UCCIA niet langer de “First Sale for Export” faciliteert. Dit heeft tot gevolg dat de transactiewaarde hoger wordt. De aanleiding voor deze wijziging is Commentaar 22.1 van de WDO. Naast de Europese Unie hanteert de Verenigde Staten eveneens wetgeving omtrent de “First Sale for Export”.

In de Verenigde Staten werd op 24 januari 2008 na publicatie van Commentaar 22.1 een voorstel tot wetwijziging ingediend door het U.S. Bureau of Customs and Border Protection (hierna: CBP), waardoor

⁵⁶ Zie tevens paragraaf 2.7.4.1.

de “First Sale for Export” niet langer werd gefaciliteerd. Deze wetswijziging werd vervolgens geblokkeerd door het Congres. Het Congres stelde de ‘Food, Conservation and Energy Act’ in. Op basis van deze wet werd een commissaris van het CBP een jaar lang opgedragen om de U.S. international Trade Commission te rapporteren. In deze rapportages werd opgenomen hoeveel aangiften op basis van van de “First Sale for Export” werden gedaan, wat in deze aangiften de hoogte van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen was en welk tarief op deze goederen rustte. Het Congres heeft via dezelfde wet ingesteld dat wetgeving omtrent de “First Sale for Export” niet mocht worden aangepast tot 1 januari 2011. Daarnaast kregen importeurs een informatieplicht om transacties op basis van de “First Sale for Export” aan te geven bij het CBP. Op basis van deze rapportages is de US International Trade Commission een onderzoek begonnen. De bevindingen van het onderzoek werden gepubliceerd in het rapport ‘Use of the “First Sale Rule” for Customs Valuation of U.S. Imports’⁵⁷. Naar aanleiding van dit rapport heeft het CBP het voorstel tot wetswijziging teruggetrokken; wetgeving omtrent de “First Sale for Export” is in de Verenigde Staten blijven bestaan.⁵⁸

Uit dit rapport bleek dat in de Verenigde Staten de totale transactiewaarde van goederen, waarbij gebruik wordt gemaakt van de “First Sale for Export”⁵⁹, gemiddeld 2,4 procent is van de totale transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Relatief gezien wordt er dus weinig gebruik gemaakt van de “First Sale for Export”. In de sectoren ‘textiel, kleding en schoenen’ en ‘voeding en landbouw’ wordt relatief meer gebruik gemaakt van de “First Sale for Export”. In deze sectoren ligt het percentage rond de 5 procent.

Afschaffing van de “First Sale for Export” leidt tot een hogere transactiewaarde, hetgeen mogelijk leidt tot een hoger bedrag aan verschuldigde te betalen invoerrechten. Het kenmerk van indirecte belastingen (waaronder invoerrechten) is dat deze voor de consument reeds in de prijs zijn begrepen. Invoerrechten werken door in de prijs die consumenten moeten betalen voor het ingevoerde goed. De Verenigde Staten kunnen tot de conclusie zijn gekomen dat het nadelig zou zijn om de “First Sale for Export” niet langer te faciliteren. Afschaffing van de “First Sale for Export” leidt tot hogere prijzen voor de ingevoerde goederen op de binnenlandse markt. Dit doet zich (mogelijk) vooral voor in de sectoren ‘textiel, kleding en schoenen’

⁵⁷ United States International Trade Commission, “Use of the First Sale Rule” for Customs Valuation of U.S. Imports, publication 4121, December 2009.

⁵⁸ U.S. Customs and Border Protection, Withdrawal of Notice of Proposed Interpretation of the Expression “Sold For Exportation to the United States” as Used in the Transaction Value Method of Valuation in a Series of Sales Importation Scenario, Federal Register, Vol 75, No. 188, gepubliceerd op 29 september 2010.

⁵⁹ De transactiewaarde, die op basis van de “First Sale for Export” in aanmerking kan worden genomen, is in de V.S. dezelfde als de transactiewaarde, die op basis van de “First Sale for Export” onder CDW wetgeving, in aanmerking kan worden genomen. (Zie: United States International Trade Commission, “Use of the First Sale Rule” for Customs Valuation of U.S. Imports, publication 4121, December 2009, p. 1-1.).

en 'voeding en landbouw' waar relatief gezien meer gebruik wordt gemaakt van de "First Sale for Export". Het faciliteren van de "First Sale for Export" werkt relatief gezien op deze wijze als fiscale begunstiging voor bepaalde goederen (in bepaalde sectoren), omdat de transactiewaarde lager is en daarmee ook de prijzen voor deze goederen op de binnenlandse markt. De achterliggende gedachte kan zijn dat de Verenigde Staten de goederen fiscaal gefaciliteerd op de binnenlandse markt willen brengen. In beginsel zijn douanerechten protectionistische maatregelen, die onder meer de binnenlandse productie beogen te beschermen.⁶⁰ Desalniettemin zijn er situaties denkbaar dat het beter is om douanerechten te verminderen, omdat het nadelig zou kunnen uitvallen als de goederen niet fiscaal gefaciliteerd op de binnenlandse markt worden gebracht. Dit is bijvoorbeeld denkbaar in de situatie dat de binnenlandse markt niet zelfvoorzienend (genoeg) is voor de goederen.

De Europese Commissie heeft aangegeven dat de reden voor afschaffing van de "First Sale for Export" is om binnen de Europese Unie een gelijk speelveld tussen multinationale ondernemingen en het middel- en kleinbedrijf te creëren.⁶¹ Met het afschaffen van de "First Sale for Export" is het de bedoeling dat alle ingevoerde goederen op dezelfde wijze worden behandeld. Afgevraagd kan worden of deze gelijke behandeling een gunstig effect op de Europese markt heeft.

Allereerst is het mijns inziens mogelijk dat afschaffing van de "First Sale for Export" nadelige gevolgen heeft voor de Europese Unie. Dit zou het geval zijn als de "First Sale for Export" binnen de Europese Unie, evenals in de Verenigde Staten, door bepaalde sectoren wordt toegepast en de Europese Unie niet zelfvoorzienend is voor deze goederen. In deze situatie zou fiscale begunstiging voor deze goederen door middel van "First Sale for Export" gewenst kunnen zijn, zoals dit mogelijk in de Verenigde Staten is gedaan. Daarnaast ben ik van mening dat de afschaffing van de "First Sale for Export" door de Europese Commissie mogelijk protectionistisch is ingegeven. Het is bijvoorbeeld denkbaar dat waar de Verenigde Staten niet (geheel) zelfvoorzienend kan zijn in de sector 'textiel, kleding en schoenen' de Europese Unie dit wél kan zijn. Zo representeert de modesector in Portugal 3 procent van het Portugese BBP en representeert de modesector 14 procent van de toegevoegde waarde van de maakindustrie, waardoor het één van de belangrijkste sectoren in Portugal is.⁶²

Afschaffing van de "First Sale for Export" leidt tot hogere prijzen voor ingevoerde producten op de binnenlandse markt, waardoor producten geproduceerd op de binnenlandse markt relatief goedkoper

⁶⁰ Punt, Van Vliet, p. 63.

⁶¹ Zie paragraaf 3.7.1.2.

⁶² Agentschap NL, *Portugal: Kansen in de modesector*, Den Haag: Agentschap NL, 2012.

worden. Op deze wijze zou de afschaffing van de “First Sale for Export” een stimulans geven aan producten, die geproduceerd zijn door lidstaten (bijv. voor producten uit de modesector in Portugal), waardoor de afschaffing als een protectionistische maatregel werkt.

De Europese Commissie heeft destijds aangegeven dat een dergelijk onderzoek voor een specifieke bepaling als de “First Sale for Export”, zoals in de Verenigde Staten is gedaan, niet wordt uitgevoerd. De daadwerkelijke (mogelijk nadelige) gevolgen van het verdwijnen van de “First Sale for Export” zijn door de Europese Commissie niet geïnventariseerd en geëvalueerd. Kennelijk geniet het argument voor het creëren van een gelijk speelveld tussen ondernemingen binnen Europese Unie onvoorwaardelijk de voorkeur.

Mijns inziens kan hierbij worden afgevraagd of daadwerkelijk een gelijk speelveld wordt gecreëerd. Op basis van het UCC worden binnenlandse verkopen niet in aanmerking genomen om de transactiewaarde te bepalen. Dit leidt mogelijk tot situaties die ongelijk behandeld worden, terwijl deze situaties ogenschijnlijk hetzelfde lijken. Dit kan het geval zijn als het enerzijds een keten van transacties met Europese (verbonden) partijen betreft, anderzijds een keten van transacties met niet-Europese partijen. De keten van transacties lijkt ogenschijnlijk hetzelfde, maar in de situatie met Europese (verbonden) partijen kan een eerdere transactiewaarde in aanmerking worden genomen.

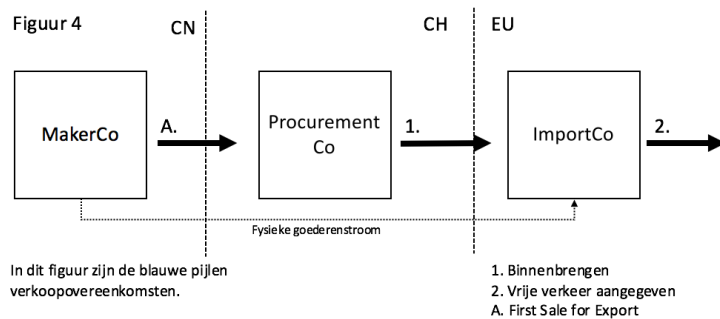
Door het binnenlandse verkoopprincipe wordt een gelijk speelveld dus niet geheel gecreëerd. Het is daarom de vraag waarom dit principe wordt ingevoerd. Allereerst kan in dit kader worden opgemerkt dat met het binnenlandse verkoopprincipe gehoor is gegeven aan de kritiek die op Commentaar 22.1 van de WDO bestaat.⁶³

Daarnaast ben ik van mening dat het binnenlandse verkoopprincipe is bedoeld om het vestigingsklimaat voor multinationale ondernemingen binnen de Europese Unie te bevorderen. Multinationale ondernemingen beschikken over de mogelijkheid om hun concernstructuur te wijzigen. Multinationale ondernemingen kunnen binnen concernverband een gedeelte van de onderneming verplaatsen naar een andere jurisdictie. Zo hebben multinationale ondernemingen de mogelijkheid (een gedeelte van) de inkoopfunctie van de onderneming te verplaatsen naar winstbelasting voordeligere jurisdicties, zoals Zwitserland.⁶⁴ Deze ondernemingen functioneren als intermediair en gaan bijv. het contract aan met de fabrikanten, maar verkrijgen de goederen fysiek niet in bezit.

⁶³ Zie paragraaf 3.7.1.2.

⁶⁴ Procurement Leaders, *‘Wish you were here’*, Issue 30, 2011.

In onderstaand voorbeeld (figuur 4) is de structuur geïllustreerd. De intermediair (ProcurementCo) was voorheen gevestigd binnen de Europese Unie en is nu gevestigd in Zwitserland. ProcurementCo gaat het contract aan met MakerCo. De goederen gaan rechtstreeks naar de ImportCo, die een contract heeft met de verbonden ProcurementCo (ProcurementCo verkrijgt de goederen niet fysiek in bezit). In geval de ProcurementCo binnen de Europese Unie gevestigd was, diende de transactiewaarde onder het CDW gebaseerd te worden op de verkoop tussen MakerCo en ProcurementCo. Nu ProcurementCo is verhuisd naar Zwitserland dient de transactiewaarde in principe te worden gebaseerd op de verkoop tussen ProcurementCo en ImportCo. Echter, door gebruik te maken van de “First Sale for Export” wordt dezelfde transactie in aanmerking genomen en zijn er geen douane-implicaties.



Multinationale ondernemingen hebben op deze wijze hun concernstructuur voor de winstbelasting op gunstige wijze kunnen inrichten zonder douane-implicaties te ondervinden. Met de afschaffing van de “First Sale for Export” ondervinden multinationale ondernemingen, die deze concernstructuur hanteren, wel douane-implicaties.

Aan multinationale ondernemingen is door het binnenlandse verkoopprincipe de mogelijkheid geboden om de gevolgen van de afschaffing van de “First Sale for Export” te verminderen, mits er gebruik wordt gemaakt van een Europese intermediair. Derhalve is het binnenlandse verkoopprincipe mijns inziens bedoeld om het vestigingsklimaat voor multinationale ondernemingen binnen de Europese Unie te bevorderen.

3.7.4. Uitwerking artikel 128, lid 2, UCCIA

Artikel 128, lid 2, UCCIA is nieuw ten opzichte van het CDW. Artikel 128, lid 2, UCCIA voorziet in specifieke situaties, waarbij wordt afgeweken van de hoofdregel ex artikel 128, lid 1, UCCIA en is bedoeld voor situaties waar de verkoop voor uitvoer plaatsvindt nádat zij de Europese Unie zijn binnengebracht.⁶⁵ Hier

⁶⁵ Dit is het geval als goederen in een douane-entrepot zijn opgeslagen of onder schorsingsprocedure zijn geplaatst.

is bijvoorbeeld sprake van als de onderneming zijn eigen goederen het douanegebied van de Europese Unie binnenbrengt. In deze situatie is het niet mogelijk om de transactiewaarde te bepalen, omdat een transactie op het moment van invoer ontbreekt.

De transactiewaarde wordt in deze situaties gebaseerd op een verkoop, die plaatsvindt na binnenbrengen en geschikt is als basis voor de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. De transactiewaarde kan bij toepassing van artikel 128, lid 2, UCCIA niet worden gebaseerd op basis van een binnenlandse verkoop.⁶⁶ Als er bijvoorbeeld twee verkopen plaatsvinden binnen een douane-entrepot, waarbij de eerste verkoop plaatsvindt tussen de niet in de Europese Unie gevestigde partij (die de goederen zelf heeft binnengebracht) en een in de Europese Unie gevestigde partij en de tweede verkoop plaatsvindt tussen twee in de Europese Unie gevestigde partijen dan kan de tweede verkoop niet in aanmerking worden genomen voor de transactiewaarde omdat dit een binnenlandse verkoop betreft. Indien de importeur zijn eigen goederen zelf overbrengt en daarna direct zonder verkoop in het vrije verkeer aangeeft, dient de transactiewaarde gebaseerd te worden op andere methodiek dan de transactiewaarde van de ingevoerde goederen.

3.8. Transactiewaarde wordt afgewezen op basis van artikel 70 UCC

3.8.1. Algemeen

De transactiewaarde kan evenals in het CDW worden afgewezen. De voorwaarden waar cumulatief aan dient te worden voldaan zijn ten opzichte van het CDW gelijk gebleven. Deze voorwaarden zijn opgenomen in artikel 70, lid 3, UCC en (blijven) luiden:

- Er is sprake van een beperking ten aanzien van de overdracht of het gebruik van de goederen door de koper.
- De waarde kan niet worden bepaald aan de hand van de verkoop of de prijs waar de transactie van afhankelijk is.
- De opbrengst van de transactie komt uiteindelijk bij de verkoper terecht.
- De transactiewaarde is niet aanvaardbaar door de verbondenheid van de koper en verkoper

3.8.2. Verbondenheid

Verbondenheid is in het UCC uitgewerkt in artikel 127 UCCIA. In de uitwerking van deze voorwaarde heeft

⁶⁶ Europese Commissie, *Information Document 'Guidance Customs Valuation Implementing Act Articles 128 IA, 136 IA and 347 IA'*, Taxud B4/ (2016) 808781.

geen verandering ten opzichte van artikel 143 TCDW plaatsgevonden. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat in artikel 127 UCCIA een derde lid is opgenomen ten opzichte van artikel 143 TCDW. Dit lid stond in het TCDW uitgewerkt in TCDW Bijlage 23 (zeggenschap hebben over een ander persoon).

Daarnaast is in het UCC evenals in het CDW opgenomen dat een transactie tussen verbonden personen in principe geen omstandigheid vormt om de transactiewaarde af te wijzen. Indien het nodig wordt geacht, kan de aangever bewijzen dat de waarde niet is beïnvloed door verbondenheid. De aangever kan dit bewijzen door aan te tonen dat een testwaarde, die is opgenomen in artikel 134, lid 2, UCCIA, de aangegeven transactiewaarde zeer dicht benadert. De te gebruiken testwaarden in artikel 134, lid 2, UCCIA zijn ten opzichte van artikel 29, lid 2, onderdeel b, CDW hetzelfde gebleven. Ook wordt ex artikel 134, lid 3, UCCIA voor de te gebruiken waarden rekening gehouden met handelsniveaus, de hoeveelheden, de in artikel 71, lid 1, UCC (voorheen artikel 32 CDW) genoemde elementen en de kosten die de verkoper bij verkopen aan een niet met hem verbonden koper draagt, maar die hij bij verkopen aan een wel met hem verbonden koper niet draagt. Het staat de importeur daarnaast ex artikel 134, lid 1, UCCIA nog steeds vrij om ander bewijs te gebruiken dan de testwaarden om aan te tonen dat er geen sprake is van beïnvloeding.

3.9. Aanpassingen aan de transactiewaarde in UCC

3.9.1. Algemeen

In het UCC worden aanpassingen aan de transactiewaarde gedaan op basis van de artikelen 71 en 72 UCC. Op basis van artikel 71 UCC wordt een limitatieve lijst aan elementen in de douanewaarde bijgeteld. Hieronder vallen bijv. commissies en courtages (met uitzondering van inkoopcommissies). Daarnaast worden bepaalde elementen van de vergoeding ex artikel 72 UCCIA buiten de douanewaarde gelaten als zij van de ingevoerde prijs te onderscheiden zijn. De artikelen 71 en 72 UCC zelf vormen ten opzichte van de artikelen 32 en 33 CDW geen grote veranderingen. Echter, de nadere uitwerking van royalty's en licentierechten (ex artikel 71, onderdeel c, UCC) in de uitvoeringsverordening zorgt voor grote veranderingen. Vanwege het belang voor mijn scriptie worden royalty's in paragraaf 3.9.2. behandeld.

3.9.2. Royalty's en licentierechten in het UCC

Evenals in het CDW wordt binnen het UCC, op basis van het richtsnoer⁶⁷ van de Europese Commissie,

⁶⁷ Europese Commissie, Information Document 'Guidance Customs Valuation Implementing Act Articles 128 IA, 136 IA and 347 IA', Taxud B4/ (2016) 808781.

verwezen naar artikel 12 OESO-MV voor wat betreft de definitie van een royalty of licentierecht. Royalty' en licentierechten worden op basis van artikel 71, onderdeel c, UCC toegevoegd aan de douanewaarde. Nadere bepalingen van royalty's en licentierechten zijn opgenomen in artikel 136 UCCIA. In tegenstelling tot het TCDW is in het UCCIA slechts één artikel besteed aan royalty's en licentierechten.

In artikel 136, lid 1, UCCIA is opgenomen dat de (betalingen van) royalty's en licentierechten betrekking dienen te hebben op de ingevoerde goederen. Dit gebeurt op grond van de rechten die krachtens de licentie- en royaltyovereenkomst zijn belichaamd in de ingevoerde goederen. In artikel 136, lid 1, UCCIA is tevens opgenomen dat de manier waarop het bedrag aan de royalty of licentierecht wordt berekend niet de doorslaggevend is (of de royalty en licentierecht betrekking heeft op het ingevoerde goed). In feite is in artikel 136, lid 1, UCCIA de inhoud van artikel 157, lid 2, TCDW opgenomen.

De leden 2, 3 en 5 van artikel 136 UCCIA zijn in principe in overeenstemming met respectievelijk de artikelen 161, 158 en 162 TCDW. Artikel 136, lid 2, UCCIA bevat een tegenbewijsregeling voor de importeur. Wanneer de douaneautoriteit vermoedt dat de royalty's en licentierechten verband houden met de ingevoerde goederen dan dient het tegendeel door de importeur te worden bewezen.

In artikel 136, lid 3, UCCIA worden royalty en licentierechten genoemd die gedeeltelijk betrekking hebben op de ingevoerde goederen en gedeeltelijk betrekking hebben op ingrediënten of bestanddelen die aan de goederen na invoer worden toegevoegd of gedeeltelijk zien op activiteiten of diensten die na invoer plaatsvinden. Voor de betalingen van deze royalty's en licentierechten volgt een passende aanpassing. Ex lid 5 van artikel 136 UCCIA maakt het niet uit waar de ontvanger van de royalty's of licentierechten gevestigd is.

Tot slot is in artikel 72, onderdeel g, UCC opgenomen dat een door de koper verrichte betaling ter verkrijging van het recht tot distributie of wederverkoop van de ingevoerde goederen niet wordt toegevoegd aan de douanewaarde, indien deze betaling geen verkoopvoorwaarde voor de ingevoerde goederen vormt.

3.9.3. Artikel 136, lid 4, UCCIA

In artikel 136, lid 4, UCCIA is opgenomen wanneer de betaling voor de royalty's of licentierechten wordt geacht een voorwaarde voor verkoop te zijn. Dit was opgenomen in artikel 157, lid 2, TCDW. In de artikelen 136, lid 4, onderdelen a t/m c, UCCIA is een drietal situaties opgenomen, waarin wordt geacht hieraan te

voldoen. Deze voorwaarden zijn:

- *“de verkoper of een met hem verbonden persoon verlangt deze betaling van de koper;*
- *de betaling door de koper is gedaan om te voldoen aan de verplichting van de verkoper, in overeenstemming met contractuele verplichtingen;*
- *de goederen kunnen niet worden verkocht aan of aangekocht door de koper zonder betaling van royalty's of licentierechten aan een licentiegever.”*

3.9.4. Voorwaarde artikel 136, lid 4, onderdeel a, UCCIA

Artikel 136, lid 4, onderdeel a, UCCIA is geen nieuwe bepaling ten opzichte van het CDW en is in overeenstemming met artikel 160 TCDW. Op basis van deze bepaling wordt geen nieuwe situatie als een voorwaarde voor verkoop aangemerkt.

3.9.5. Voorwaarde artikel 136, lid 4, onderdeel b, UCCIA

Artikel 136, lid 4, onderdeel b, UCCIA is ten opzichte van het TCDW een nieuwe bepaling. Op basis van dit artikel worden royalty's en licentierechten als een voorwaarde voor verkoop aangemerkt als de betaling wordt gedaan om te voldoen aan de verplichtingen van de verkoper. In feite is met artikel 136, lid 4, onderdeel b, UCCIA aan artikel 160 TCDW de situatie toegevoegd dat de verkoper met een derde persoon een licentieovereenkomst heeft gesloten, waarbij de koper van de goederen de royaltybetaling dient te voldoen.

3.9.6. Voorwaarde artikel 136, lid 4, onderdeel c, UCCIA

Op basis van artikel 136, lid 4, onderdeel c, UCCIA worden royalty's of licentierechten toegevoegd aan de transactiewaarde als de goederen door de verkoper niet kunnen worden verkocht aan de koper of aangekocht door de koper zonder de betaling van een royalty of licentierecht aan een licentiegever. Door de formulering van de tekst *“de goederen kunnen niet worden verkocht aan of aangekocht door de koper zonder betaling van royalty's of licentierechten aan een licentiegever.”* voelt de tekst van het artikel aan alsof het elke betaling voor royalty's of licentierechten omvat. Mijns inziens is het de vraag of dit de bedoeling van artikel 136, lid 4, onderdeel c, UCCIA is.

Aan de hand van het richtsnoer, die de Europese Commissie heeft gegeven, is het de bedoeling van artikel 136, lid 4, onderdeel c, UCCIA om royaltybetalingen, die voortvloeien uit verplichtingen van de koper, te

omvatten.⁶⁸ De Europese Commissie heeft in haar richtsnoer met betrekking tot royaltybetaling voor verdere verduidelijking verwezen naar de WDO en expliciet naar de (niet limitatieve) lijst met factoren die een indicatie zijn voor een voorwaarde voor verkoop uit Commentaar 25.1.

3.9.7. Richtlijnen royalty's en licentierechten WDO

3.9.7.1. Commentaar 25.1 en Advies 4.15

De WDO heeft in augustus 2011 Commentaar 25.1 gepubliceerd⁶⁹. In Commentaar 25.1 geeft de WDO advies omtrent de vraag of royalty's en licentierechten betaald aan derden in de transactiewaarde kunnen worden betrokken. In dit commentaar heeft de WDO enkele elementen genoemd die als referentiekader dienen om te bepalen of de royalty's en licentierechten op de ingevoerde goederen betrekking hebben en of de betaling van de royalty of licentierecht een verkoopvoorwaarde vormt. De WDO noemt als voorbeeld de situatie waarin de importeur een contract met de fabrikant heeft gesloten om de goederen te fabriceren en daarnaast een contract heeft gesloten met een licentiegever voor het merkenrecht.

Allereerst ziet het advies op de vraag of royalty's en licentierechten betrekking hebben op de ingevoerde goederen. De WDO antwoordt in Commentaar 25.1 dat royalty's en licentierechten zien op de ingevoerde goederen als de ingevoerde goederen het merkenrecht bevatten of zijn geproduceerd onder gebruik van het merkenrecht. Dit is bijvoorbeeld het geval als de goederen een handelsmerk bevatten, waarvoor een royalty is betaald.

Om te bepalen of de betaling van de royalty of licentierecht aan een derde is aan te merken als een verkoopvoorwaarde dient volgens Commentaar 25.1 in overweging te worden genomen of de koper de goederen kan kopen zonder de betaling van een royalty of licentierecht. Als de koper de goederen niet kan kopen zonder het doen van een betaling dient de betaling van de royalty of licentierecht als een verkoopvoorwaarde aangemerkt te worden. Het is volgens Commentaar 25.1 van belang dat de contractuele en juridische verplichtingen in relevante documenten worden beoordeeld, zoals de verkoopovereenkomst en de royalty of licentieovereenkomst, om te bepalen of er sprake is van een verkoopvoorwaarde. De WDO heeft in Commentaar 25.1 enkele factoren benoemd, waar rekening mee moet worden gehouden, om te beoordelen of er sprake is van een verkoopvoorwaarde voor de ingevoerde

⁶⁸ Europese Commissie, Information Document 'Guidance Customs Valuation Implementing Act Articles 128 IA, 136 IA and 347 IA', Taxud B4/ (2016) 808781.

⁶⁹ WCO Technical Committee, Commentary 25.1 'Third party royalties and licence fees – general commentary'.

goederen met betrekking tot betaling van de royalty's of licentierechten. Deze zijn:

1. *“Er wordt een verwijzing gemaakt naar de royalty of licentierecht in de verkoopovereenkomst of een gerelateerd document;*
2. *Er wordt een verwijzing gemaakt naar de verkoop van goederen in de royalty- of licentieovereenkomst;*
3. *Op basis van de voorwaarden van de verkoopovereenkomst of de royalty- of licentieovereenkomst, kan de verkoopovereenkomst worden beëindigd als gevolg van een inbreuk gemaakt op de royalty- of licentieovereenkomst, omdat de koper geen betaling van een royalty of licentierecht doet aan de licentiegever. Dit zorgt ervoor dat de betaling voor een royalty of licentierecht en de verkoop van de ingevoerde goederen aan elkaar verbonden zijn.*
4. *Er is een voorwaarde in de royalty- of licentieovereenkomst opgenomen waaruit blijkt dat als de betaling van de royalty of licentierecht niet wordt gedaan, het de fabrikant wordt verboden de goederen te maken en de goederen te verkopen met het intellectuele eigendom van de licentiegever aan de importeur.*
5. *De royalty- of licentieovereenkomst bevat een voorwaarde waarin het de licentiegever wordt toegestaan de productie of de verkoop tussen de fabrikant en de importeur te beheersen op een wijze die verder gaat dan kwaliteitscontrole.”*

Daarnaast heeft de WDO in juli 2013 Advies⁷⁰ 4.15 gepubliceerd.⁷¹ Advies 4.15 is bedoeld om uitleg te geven of royalty's en licentierechten onder de WTO CVA een voorwaarde voor verkoop zijn. Advies 4.15 ziet op situaties waarin de koper en de licentiegever met elkaar verbonden zijn. Advies 4.15 bestaat uit een voorbeeld, dat onderstaand is weergegeven, waarin eveneens uitleg wordt gegeven aan de interpretatie van de voorwaarde voor verkoop.

Dit voorbeeld luidt: *“Importeur I uit land S heeft een royaltyovereenkomst afgesloten met licentiegever L uit land R, waarin staat dat I wordt verplicht om te betalen aan L voor het gebruik van het handelsmerk van L in verband met het fabriceren en het importeren van de goederen. De betaling van de royalty wordt berekend aan de hand van een vast percentage berekend over de nettowinst uit de verkoop van de producten met het handelsmerk van importeur I in land S. Als I de royalty niet betaalt dan heeft L het recht*

⁷⁰ Waar commentaar van de WDO adviezen zijn ter interpretatie van de WCO CVA, zijn de adviezen (Advisory Opinions) van het WCD als richtlijnen bedoeld voor interpretatie van de WCO CVA.

⁷¹ WCO Technical Committee, Advisory Opinion 4.15 'Royalties and licence fees under article 8.1(c) of the Agreement'.

om de licentieovereenkomst te beëindigen. L en I zijn verbonden ondernemingen op basis van het WTO CVA.

Daarnaast heeft L een leveringscontract gesloten met onderneming M uit land X, die de goederen met het handelsmerk produceert en verkoopt aan I. Op basis van deze overeenkomst M volgt de aanwijzingen van L op betreft de kwaliteit, ontwerp en technologie. In de overeenkomst is specifiek opgenomen dat M de goederen produceert en verkoopt met het handelsmerk exclusief aan I of een andere onderneming bepaald door L. Bedrijf M is niet verbonden aan I of L.

I sluit een koopovereenkomst met M voor de goederen met het handelsmerk van L. In dit contract staat geen verplichting voor het betalen van de royalty. De prijs die I betaalt aan M omvat niet de royalty betaling. De vraag is of de royaltybetaling een voorwaarde voor verkoop is?

Aangezien de ingevoerde goederen het handelsmerk van L hebben, is de opvatting dat de royalty's zien op de ingevoerde goederen.

Daarnaast volgt uit de leveringsovereenkomst dat L de productie van de goederen met het handelsmerk kan controleren betreft de kwaliteit, ontwerp en technologie. Tevens machtigt L I voor het gebruik van het handelsmerk in combinatie met de productie en de invoer van de goederen, waardoor L meer invloed en controle kan uitoefenen op de transactie tussen M en I door het selecteren van de partijen die gebruik kunnen maken van het handelsmerk en het kopen van de ingevoerde goederen.

Hoewel de verkoopovereenkomst tussen M en I geen clause over een royalty betaling bevat, wordt de royaltybetaling als een voorwaarde voor verkoop aangemerkt omdat het niet mogelijk is dat I de goederen kan kopen zonder een royalty betaling aan L. Het niet betalen van de royalty door I aan L zou niet alleen zorgen voor het beëindigen van de licentieovereenkomst, maar zorgt tevens voor het intrekken van de toestemming van L aan M om de goederen met het handelsmerk te produceren en te verkopen aan I. Daarom dienen de royalty's aan de te betalen of betaalde prijs te worden toegevoegd."

3.9.7.2. Analyse Commentaar 25.1 en Advies 4.15 WDO

Uit Commentaar 25.1 en Advies 4.15 blijkt dat wanneer de ingevoerde goederen een merkenrecht bevatten of onder gebruik van het merkenrecht geproduceerd zijn, betalingen voor royalty's of licentierechten voor dit merkenrecht zien op de ingevoerde goederen.

Tevens blijkt uit Commentaar 25.1 dat een royaltybetaling aan een derde kan worden aangemerkt als een voorwaarde voor verkoop als in de verkoopovereenkomsten verwijzingen worden gemaakt naar royalty's en licentierechten en/of in licentieovereenkomsten verwijzingen worden gemaakt naar de goederen.

Tot slot blijkt op basis van Commentaar 25.1 en Advies 4.15 dat de royaltybetaling dient te worden aangemerkt als een voorwaarde voor verkoop wanneer de licentiegever invloed op de transactie heeft. Ik ben van mening dat deze invloed uit te leggen is als:

- De licentiegever bepaalt de fabrikant;
- De licentiegever kan macht uitoefenen op de fabrikant;
- De licentiegever kan een verkoopovereenkomst beëindigen bij het niet betalen van de royalty;
- De licentiegever controleert de productie op een wijze die verder gaat dan kwaliteitscontrole.⁷²

Zoals eerder vermeld heeft de Europese Commissie in haar richtsnoer met betrekking tot royaltybetalingen voor verdere verduidelijking verwezen naar de WDO en expliciet naar de (niet-limitatieve) lijst uit Commentaar 25.1 met factoren die een indicatie zijn om een betaling als voorwaarde voor verkoop aan te merken. Uit deze verduidelijkingen blijkt dat, indien de koper de verplichting heeft, er weinig situaties resteren waarin de royaltybetaling niet als voorwaarde voor verkoop wordt aangemerkt. Dit is voornamelijk het gevolg van het in aanmerking nemen van invloed van de licentiegever als voorwaarde voor verkoop. Daarnaast sluit deze conclusie aan bij de formulering van de tekst in artikel 136, lid 4, onderdeel c, UCCIA *“de goederen kunnen niet worden verkocht aan of aangekocht door de koper zonder betaling van royalty's of licentierechten aan een licentiegever.”*

Door Commentaar 25.1 en Advies 4.15 schijnt het mij toe dat de royaltybetaling niet in aanmerking wordt genomen indien de verplichting tot betaling van de royalty niet bij de koper ligt. In het eerder aangehaalde Compaq-arrest is bepaald dat dient te worden gekeken naar de karakteristieken en verplichtingen van de koper van de koopovereenkomst die als basis dient voor de transactiewaarde.⁷³ Dit betekent dat als de royaltybetaling niet uit hoofde van de koper wordt betaald, maar bijvoorbeeld door een koper bij een latere verkoop, de royaltybetaling niet wordt toegevoegd aan de douanewaarde.

⁷² In het CDW werd het laatste argument reeds aangemerkt als een voorwaarde voor verkoop. (Zie: Commentaar 11 van Comité Douanewaarde, uitgewerkt in paragraaf 2.8.3).

⁷³ Zie paragraaf 2.8.5.

3.9.8. Handelsmerken in het UCC

Waar in artikel 159 TCDW voor handelsmerken specifieke bepalingen opgenomen zijn, is dit in de UCCIA niet het geval. Dit betekent dat onder UCC-wetgeving er geen specifieke bepalingen bestaan om handelsmerken als een voorwaarde voor verkoop aan te merken. Door het niet langer bestaan van deze specifieke bepaling geldt artikel 136, lid 4, UCCIA eveneens voor betalingen voor royalty's en licentierechten van handelsmerken om te bepalen of de betaling een voorwaarde voor verkoop is.

3.10. Economische realiteit

Economische realiteit is een begrip dat reeds binnen de indirecte belastingen bestaat. Dit begrip vloeit voort uit btw-jurisprudentie van het HvJ. Economische realiteit wordt als criterium gebruikt om te bepalen wie de daadwerkelijke afnemer voor de btw is, naast hetgeen contractueel is vastgelegd. Als voorbeeld kan het arrest Auto Lease Holland worden genoemd.⁷⁴ In dit arrest stelt de lessor aan de lessee brandstofkaarten voor de leaseauto's ter beschikking. De lessor rekent af met de kredietmaatschappijen en verrekent daarna met de lessee. In deze situatie vraagt de lessor de btw terug voor de brandstof die de lessees hebben getankt. De vraag is of de lessor daadwerkelijk de afnemer voor de btw is. Het HvJ heeft beslist dat dit niet het geval is. Juridisch gezien zou de lessor de afnemer voor de btw zijn, maar vanuit de economische realiteit gezien is de lessee het. Economische realiteit houdt dus in dat rekening wordt gehouden met de economische aspecten, los van hetgeen juridisch mogelijk is.

In het douanerecht lijkt het mijns inziens de bedoeling van de WDO om de transactiewaarde meer op basis van economische realiteit te baseren.

Dit wordt ondersteund door de opvattingen van de WDO. Juridisch gezien is het mogelijk om de transactiewaarde te baseren op de "First Sale for Export". Op het moment van binnenbrengen in het douanegebied reflecteert de "First Sale for Export" niet de op dat moment geldende transactiewaarde (de transactiewaarde, die de economische realiteit weerspiegelt). De WDO heeft getracht met Commentaar 22.1 in de transactiewaarde de economische realiteit meer te weerspiegelen. Op basis van de argumenten van de WDO is een transactiewaarde waar rekening gehouden wordt met de economische realiteit de transactiewaarde op het moment van binnenbrengen in het douanegebied, omdat op deze wijze alle economische aspecten van de transactie kan worden meegenomen.

Daarnaast is de zienswijze van de WDO omtrent royalty en licentierechten mijns inziens eveneens bedoeld

⁷⁴ HvJ, 6 februari 2003, C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73 (Auto Lease Holland).

om tot een transactiewaarde te komen, die de economische realiteit weerspiegelt, omdat de royaltybetaling op het moment van binnenbrengen in veel situaties niet aan de transactiewaarde werd toegevoegd. Op basis van Commentaar 25.1 en Advies 4.15 wordt de royaltybetaling nu toegevoegd aan de transactiewaarde. Uiteindelijk betekent economische realiteit dus dat de transactiewaarde wordt gebaseerd op een waarde die meer elementen van de transactie omvat en zo beter de economische realiteit weergeeft.

Door aan te sluiten bij de zienswijze van de WDO wordt de economische realiteit in de transactiewaarde in het UCC gecodificeerd. Tot op zeker hoogte is economische realiteit gerechtvaardigd. Echter, afgevraagd kan worden tot welke hoogte economische realiteit moet prevaleren. Ex artikel 128 UCCIA geldt als hoofdregel dat de transactiewaarde wordt gebaseerd op de verkoop die direct voorafgaat aan het moment van binnenbrengen van de invoergoederen. Hierbij zijn er situaties denkbaar waarbij het niet duidelijk is op welke waarde de transactiewaarde dient te worden gebaseerd.

Dit is vooral denkbaar in situaties dat er sprake is van een keten van transacties, waarbij de goederen worden veel verhandeld. Indien er sprake is van Europese partijen en niet-Europese partijen, is het in een dergelijke situatie lastig te bepalen welke verkoop wordt gemaakt op het moment van binnenbrengen. Hierbij kan afgevraagd worden in hoeverre economische realiteit gerechtvaardigd is. Deze regel leidt immers voor ondernemingen en douaneautoriteiten tot een extra administratieve lastendruk, omdat zij dienen na te gaan op welke verkoop de transactiewaarde wordt gebaseerd. Bovendien kan het voor de aangevende partij zelfs onmogelijk zijn om te achterhalen wat de transactiewaarde dient te zijn bij invoer, omdat andere partijen de transactiewaarde van die verkoop niet willen prijsgeven. De aangevende partij zal dan de douanewaarde op basis van de andere methoden in het UCC dienen te bepalen. Dit leidt tevens tot extra administratieve lasten.

Daarnaast geldt voor royaltybetalingen dat economische realiteit gerechtvaardigd is voor zover artikel 136 UCCIA slechts betalingen voor royalty's en licentierechten toevoegt voortvloeiende uit een verplichting van de verkoper of koper. Op deze wijze is dit mijns inziens de bedoeling geweest van de WDO en sluit de tekst van artikel 136 UCCIA hierbij aan.

3.11. Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is aandacht besteed aan het bepalen van de douanewaarde onder het UCC. Het UCC is per 1 mei 2016 toepasselijk geworden en is de vervanging van het CDW. Oorspronkelijk zou het MCC het CDW vervangen, maar mede vanwege het Verdrag van Lissabon is dit er nooit van gekomen. Met de invoering van het UCC is de douanewetgeving bijgewerkt. De vraag, die in dit hoofdstuk centraal staat,

luit: *Hoe wordt douanewaarde onder het UCC bepaald en wat wijzigt er met betrekking tot de “verkoop voor uitvoer” en de behandeling van royalty’s en licentierechten?*

Het bepalen van de douanewaarde vindt in beginsel op basis van dezelfde methodiek als in het CDW plaats. De hoofdregel voor het bepalen van de douanewaarde blijft de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Evenwel kunnen in het UCC aanpassingen aan de douanewaarde worden gedaan. In de kern blijft ook deze methodiek hetzelfde. Aan de douanewaarde kunnen elementen worden bijgeteld of elementen buiten beschouwing blijven.

Nadere bepalingen omtrent de douanewaarde zijn opgenomen in de uitvoeringsverordening van het UCC. Deze nadere bepalingen brengen grote veranderingen voor het bepalen van de douanewaarde met zich. De voorwaarde “verkoop voor uitvoer” wordt ex artikel 128, lid 1, UCCIA in beginsel de transactiewaarde gebaseerd op de koopovereenkomst die onmiddellijk heeft geleid tot het binnenbrengen van de goederen in het douanegebied. Op deze hoofdregel bestaat één uitzondering. Koopovereenkomsten, die zijn gesloten tussen een in de Europese Unie gevestigde verkoper en een in de Europese Unie gevestigde koper, tellen niet mee. Deze koopovereenkomsten worden aangemerkt als binnenlandse verkopen. Door deze hoofdregel wordt de “First Sale for Export” niet langer gefaciliteerd, waardoor een hogere douanewaarde voor deze transacties ontstaat. Voor binnenlandse verkopen kan indien mogelijk een eerdere douanewaarde in aanmerking worden genomen.

De gevolgen van de afschaffing van de “First Sale for Export” zijn binnen de Europese Unie nooit onderzocht, waardoor mogelijke nadelen van de afschaffing niet bekend zijn. Het argument voor afschaffing van de “First Sale for Export” is om een gelijk speelveld te creëren tussen ondernemingen binnen de Europese Unie. Daarnaast ben ik van mening dat de maatregel protectionistisch kan zijn ingegeven om producten geproduceerd binnen de Europese Unie een stimulans te geven. Het binnenlandse verkoop principe is mijns inziens bedoeld om binnen de Europese Unie het vestigingsklimaat voor multinationale ondernemingen te bevorderen.

In de uitvoeringsverordening van het UCC zijn tevens nadere bepalingen opgenomen voor bijtellingen. Op basis van artikel 136, lid 4, UCCIA worden betalingen voor royalty en licentierechten in veel situaties, als de verplichting tot de betaling bij de verkoper of koper ligt, toegevoegd aan de douanewaarde. Indien de verplichting tot betaling voor de royalty of licentierecht niet bij de koper of verkoper ligt wordt niet bijgeteld. Aangezien veel vaker wordt bijgeteld leidt deze wijziging tevens tot een hogere douanewaarde (dan in het CDW).

De wijzigingen aan de douanewaarde zijn beide het gevolg van opvattingen van de WDO en de uitwerking is dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen hoger wordt. Mijns inziens heeft de WDO met zijn opvattingen willen aansluiten bij douanewaarde, die de economische realiteit weerspiegelt. Economische realiteit houdt in dat rekening wordt gehouden met de economische aspecten, los van hetgeen juridisch mogelijk is.

Voor de transactiewaarde betekent dit dat de transactiewaarde wordt gebaseerd op een waarde die meer elementen van de transactie omvat. Aangezien in het UCC aansluiting is gezocht met de opvattingen van de WDO is in het UCC economische realiteit gecodificeerd. Voor wat betreft het binnenlandse verkoopprincipe vraag ik mij af of dit gewenst is, omdat het leidt tot een extra administratieve lastendruk voor ondernemingen en douaneautoriteiten, omdat zij dienen na te gaan op welke verkoop de transactiewaarde wordt gebaseerd.

H4. Transferpricing en BEPS-actiepunten 8-10

4.1. Inleiding

In dit hoofdstuk staat het onderwerp interne verrekenprijzen (transfer pricing) centraal. Zoals in hoofdstuk 1 vermeld, worden interne verrekenprijzen gebruikt bij transacties tussen verschillende onderdelen van een internationaal opererend concern. Interne verrekenprijzen worden op basis van het arm's length beginsel zakelijk bepaald.

In dit hoofdstuk weid ik allereerst uit over de beginselen van verrekenprijzen. Ik ga daarbij in op het arm's length beginsel en de methodiek van het bepalen van een interne verrekenprijs. Dit heeft tot gevolg dat ik laat zien wat van belang is om een arm's length interne verrekenprijs te bepalen.

Daarnaast wordt in het bijzonder ingegaan op het bepalen van een interne verrekenprijs voor immateriële activa en onderzoek ik tevens wat de voorgestelde aanpassingen uit BEPS-actieplannen 8-10 voor gevolgen hebben voor de behandeling van immateriële activa. Dit is voor mijn scriptie van belang omdat het UCC wijzigingen heeft voor het betrekken van royalty's en licentierechten in de douanewaarde (zoals in het vorige hoofdstuk is aangetoond).

De deelvraag, die in dit hoofdstuk centraal staat, luidt: *Op welke wijze wordt een interne verrekenprijs bepaald volgens de OESO-richtlijn en wat zijn de gevolgen van de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 voor immateriële activa?*

4.2. Wat is transfer pricing?

Interne verrekenprijzen worden gebruikt als transacties plaatsvinden tussen verschillende onderdelen van een internationaal opererend concern. Deze transacties vinden plaats binnen hetzelfde concern. Het ene onderdeel brengt aan het andere onderdeel voor een transactie een prijs in rekening. Deze prijs kan niet worden bepaald aan de hand van vrije marktwerking, omdat het binnen één onderneming plaatsvindt. Deze interne prijs beïnvloedt de winst, die wordt behaald, bij de verschillende onderdelen van de onderneming. Indien het ene onderdeel van de onderneming in een ander jurisdictie gevestigd is dan het andere onderdeel van de onderneming, is het mogelijk dat er voor de verschillende onderdelen een verschil in belastingdruk bestaat. Door dit verschil zou bij het hanteren van een lage of juist hoge interne verrekenprijs de effectieve nettowinst, die per onderdeel wordt behaald, kunnen worden beïnvloed. Voor de gehele onderneming bestaat de mogelijkheid om op deze wijze de geconsolideerde belastingdruk te

verlagen en de geconsolideerde nettowinst te verhogen, indien de onderdelen in verschillende jurisdicties gevestigd zijn.⁷⁵

Voor belastingautoriteiten is deze mogelijkheid tot verschuiving van winst geen gewenste uitkomst. Vandaar dat het arm's length beginsel in het leven is geroepen. Aan de hand van het arm's length beginsel komt een zakelijke prijs tot stand. Dit beginsel is voor de toepassing van belastingverdragen opgenomen in artikel 9 OESO-MV en houdt in dat gelieerde ondernemingen handelen alsof zij niet gelieerd zijn. Op deze wijze behaalt een gelieerde onderneming een fiscale winst in een jurisdictie, die vergelijkbaar is met de winst die onafhankelijke ondernemingen zouden behalen. Aangezien nationale wetgevingen van elkaar kunnen verschillen, is het mogelijk dat dit beginsel in de ene jurisdictie anders wordt uitgelegd dan in de andere jurisdictie. Om tot enige unanimiteit te komen heeft de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) in het kader van deze problematiek de 'OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations'⁷⁶ (hierna OESO-richtlijn) opgesteld. Deze OESO-richtlijn is voor de uitleg van het arm's length-beginsel een internationaal geaccepteerde invulling. Nederland kent zelf het totaalwinstbegrip. Dit begrip houdt in dat winst op zakelijke wijze dient te worden vastgesteld, waardoor het arm's length beginsel in feite reeds in de Nederlandse wetgeving is besloten.⁷⁷ Daarnaast is in Nederland het arm's length beginsel gecodificeerd in artikel 8b Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB 1969) en heeft de OESO-richtlijn directe werking.⁷⁸ Ingeval er geen belastingverdrag is, wordt ter voorkoming van dubbele belasting in Nederland gebruik gemaakt van de eenzijdige regeling het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001⁷⁹ (hierna: Bvdb 2001). Het Bvdb 2001 is ook van toepassing voor de heffing van vennootschapsbelasting⁸⁰ en roept het totaalwinstbeginsel en artikel 8b Wet VPB 1969 eveneens in. Derhalve geldt in Nederland het arm's length beginsel ook in situaties dat er geen belastingverdrag is gesloten.

⁷⁵ Visser, E.A., Algemene aspecten van verrekenprijzen, TFO 2006/2.

⁷⁶ OESO, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Parijs: OESO, 2010.

⁷⁷ Vermeulen, H., De uitdrukking 'winst uit onderneming' nader bezien, *Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer, 2016, VPB 2.0.4.B.b. (online, laatst bijgewerkt op 21 maart 2016).

⁷⁸ Staatssecretaris van Financiën, Besluit verrekenprijzen, 14 november 2013, nr. IFZ2013/184M.

⁷⁹ Staatssecretaris van Financiën, Besluit voorkoming van dubbel belasting 2001, 21 december 2000, IFZ2000/1293M.

⁸⁰ Artikel 1, onderdeel c, Bvdb 2001.

4.3. Arm's length beginsel

Het arm's length-beginsel vloeit, zoals reeds vermeld, voort uit artikel 9 OESO-MV. Artikel 9 OESO-MV stelt dat gelieerde ondernemingen worden geacht te handelen alsof zij niet gelieerd zijn. Gelieerdheid beperkt zich in deze context niet tot een aandeelhoudersrelatie. Gelieerdheid kan tevens een andere relatie omvatten, zoals een bestuurders- of toezichtrelatie. Van belang is dat er voldoende directe of indirecte zeggenschap bestaat vanuit het ene lichaam om invloed op een ander lichaam uit te oefenen. Het is derhalve een materieel criterium, waarbij per casus op grond van de omstandigheden dient te worden beoordeeld of er sprake is van gelieerdheid.⁸¹

Op basis van het arm's length-beginsel wordt een interne verrekenprijs bepaald, die gelijk is met een prijs die tussen gelieerde ondernemingen, die vergelijkbaar is met de winst, die tussen onafhankelijke ondernemingen (niet gelieerde ondernemingen) geldt ten aanzien van vergelijkbare transacties. Definiëring van het arm's length-beginsel is opgenomen in hoofdstuk I van de OESO-richtlijn. In de OESO-richtlijn is bepaald dat het arm's lengthbeginsel theoretisch gezien de meest precieze benadering van vrije marktwerking is in situaties waar activa (zoals goederen, andere vaste activa of immateriële activa) worden overgedragen of diensten worden verleend tussen gelieerde ondernemingen. Hoewel het niet altijd eenvoudig is om dit toe te passen, zorgt het in het algemeen wel voor een geschikte verdeling van inkomen tussen onderdelen van een multinationale onderneming.⁸²

Het uitgangspunt van het arm's length-beginsel is de daadwerkelijk ondernomen transactie tussen gelieerde ondernemingen.⁸³ Om te bepalen of de transactie daadwerkelijk arm's length is, vindt een vergelijkbaarheidsanalyse plaats. In deze vergelijkbaarheidsanalyse wordt op basis van de voorwaarden van de transactie gezocht naar vergelijkbare transacties en vergelijkbare omstandigheden (vergelijkbare ongelieerde transacties).⁸⁴

Van belang is dat de vergelijkbaarheid van voorwaarden in perspectief dient te worden gezien. Zo wordt in de vergelijkbaarheidsanalyse de prijs als element meegenomen, maar moeten ook andere andere elementen (zoals contractuele voorwaarden, locatie etc.) worden beoordeeld.⁸⁵

Het kan voorkomen dat sommige transacties zich bij onafhankelijke ondernemingen niet voordoen. Als dit het geval is kan het lastig zijn het om het arm's length beginsel toe te passen, omdat er weinig informatie

⁸¹ Vermeulen, H., *Gelieerde lichamen (art. 8b lid 1 en 2), Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer, 2016, *VPB 2.0.4.B.b. (online, laatst bijgewerkt op 21 maart 2016)*.

⁸² OESO 2010, paragraaf 1.14.

⁸³ Staatssecretaris van Financiën, *Besluit verrekenprijzen*, 14 november 2013, nr. IFZ2013/184M.

⁸⁴ OESO 2010., paragraaf 1.6.

⁸⁵ *Ibid.*, paragraaf 1.7.

beschikbaar is. Ondernemingen dienen dan op basis van ondersteunende documenten aan te tonen dat de transactie arm's length is. Het betekent echter niet dat als er geen vergelijkbare transactie wordt gevonden de transactie niet arm's length is.⁸⁶

4.4. Vergelijkbaarheid

4.4.1. Algemeen

De definiëring van vergelijkbaarheid is tevens in hoofdstuk I van de OESO-richtlijn. De economisch relevante eigenschappen van de situaties die worden vergeleken dienen voldoende vergelijkbaar te zijn. Vergelijkbaar betekent dat er tussen situaties, die vergeleken worden, geen verschillen bestaan die materieel de te beoordelen voorwaarden kunnen beïnvloeden. Indien er verschillen bestaan die de voorwaarden materieel kunnen beïnvloeden, maar de verschillen kunnen door redelijke aanpassingen worden weggehaald, zijn de situaties alsnog vergelijkbaar.⁸⁷ Onafhankelijke ondernemingen komen uiteindelijk een prijs overeen, waarin beide ondernemingen zich kunnen schikken. In hun overweging neemt de onderneming allerlei economische aspecten in beschouwing, die van belang kunnen zijn om vergelijkbaarheid te bepalen.⁸⁸ Uiteindelijk dienen materiële verschillen te zijn weggenomen bij het vergelijken van transacties.

Het onderzoek naar de vergelijkbaarheid van transacties wordt de vergelijkbaarheidsanalyse genoemd. Deze vergelijkbaarheidsanalyse is van betekenis voor alle interne verrekenprijsmethoden. De OESO-richtlijn benoemt vijf belangrijke factoren om vergelijkbaarheid van elementen te bepalen. Deze factoren⁸⁹ zijn:

- Kenmerken van goederen en diensten
- Functionele analyse
- Contractuele voorwaarden
- Economische omstandigheden
- Ondernemingsstrategieën

⁸⁶ OESO 2010, paragraaf 1.11 & paragraaf 1.12.

⁸⁷ Ibid., paragraaf 1.33.

⁸⁸ Ibid., paragraaf 1.34.

⁸⁹ Ibid., paragraaf 1.36.

De eerste twee factoren zijn de belangrijkste en de overige drie factoren zijn meer ondersteunend van aard. Afhankelijk van de interne verrekenprijsmethode, die ik later in paragraaf 4.6 behandel, wordt een bepaalde mate van belang aan een factor toegekend. Het is wel essentieel dat in iedere vergelijkbaarheidsanalyse alle factoren worden geobserveerd, omdat verschillen kunnen leiden tot materiele afwijkingen in de beloning.⁹⁰

4.4.2. Kenmerken van goederen en diensten

Verschillen in specifieke eigenschappen van het goed of dienst beïnvloeden, al dan niet gedeeltelijk, de prijs van een goed of dienst. Daarom schrijven de OESO-richtlijn voor om een vergelijking te maken tussen de specifieke kenmerken van de goederen en diensten, die worden vergeleken. Specifieke eigenschappen die van belang kunnen zijn in geval het materiele goederen betreft: fysieke eigenschappen van het goed, kwaliteit, betrouwbaarheid, beschikbaarheid en grootte van het aanbod. Specifieke eigenschappen, die van belang kunnen zijn in geval het immateriële activa betreft: soort transactie (bijv. is er sprake van een licentie of verkoop), het soort goed (bijv. patent, trademark of knowhow), de duur en omvang van de mogelijke bescherming en verwacht voordeel.

Welke zwaarte aan het vergelijken van specifieke eigenschappen moet worden gehangen is vooral afhankelijk van de methode die wordt gebruikt om de interne verrekenprijs te bepalen.⁹¹ De kenmerken van de goederen en diensten zijn vooral belangrijk bij het vergelijken van prijzen en in mindere mate bij het vergelijken van winstmarges.⁹²

4.4.3. Functionele analyse

De functionele analyse is een zeer belangrijk onderdeel van de vergelijkbaarheidsanalyse. In de functionele analyse wordt elke relevante partij, die met de transactie te maken heeft, meegenomen. Van elke relevante partij wordt onderzocht wat de uitgeoefende activiteiten zijn, welke activa worden gebruikt en welke risico's worden gelopen. Aangezien een vergelijkbare (derde-)prijs in veel gevallen niet beschikbaar is, dient afhankelijk van de interne verrekenprijsmethoden een vergelijking van andere elementen (bijv. winstmarges) te worden gemaakt om te beoordelen of een transactie arm's length is. In deze analyse worden de activiteiten, activa en risico's vergeleken met ondernemingen, die ongelieerde transacties

⁹⁰ Egdom, J.T. van, *Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational*, Deventer: Kluwer, 2014. p. 38-39.

⁹¹ OESO 2010, paragraaf 1.39 t/m 1.41.

⁹² Egdom 2014, p. 41.

verrichten, en een vergelijkbaar functieprofiel hebben. Essentieel is dat ook de andere vergelijkbaarheidsfactoren worden beoordeeld.⁹³

In de functieanalyse worden uiteindelijk allerlei functies vergeleken zoals design, research & development en productie.⁹⁴ Deze functies vormen samen de totale waardeketen van de onderneming. Door inzicht te verkrijgen in de totale waardeketen van een onderneming kan de mate van zwaarte van een functie worden bepaald. Dit is nodig omdat binnen een onderneming tegenover een bepaalde zwaarte van een functie een aan deze functie toe te rekenen beloning staat. Routinematige activiteiten zullen een relatief lage en stabiele beloning krijgen, terwijl complexe kernfuncties een beloning krijgen die afhankelijk is van de prestaties van de onderneming⁹⁵.

De functionele analyse is compleet als de gelopen risico's van de functies duidelijk zijn, omdat de mate waarin risico's worden gelopen van invloed is op de voorwaarden van de transactie. Het lopen van meer risico leidt tot een hogere beloning voor de functie.⁹⁶ Daarnaast bepaalt de mate van risico ook de vergelijkbaarheid van gelieerde en ongelieerde transacties.

De allocatie van risico speelt binnen de functionele analyse een belangrijke rol. De functies bepalen tot op zekere hoogte de allocatie van het risico tussen partijen.⁹⁷ Daarnaast dient te worden afgevraagd of de allocatie van risico binnen een onderneming strookt met de economische werkelijkheid (bijv. draagt de partij die relatief meer controle heeft over de transactie daadwerkelijk een groter risico⁹⁸). Dit dient te worden onderzocht aan de hand van verschillende criteria⁹⁹: het feitelijk handelen van partijen, het kunnen beheersen van risico en de ondernemingsstrategie van de onderneming.

Aangezien bij interne verrekenprijsanalyse de contractuele werkelijkheid als startpunt geldt, dient eerst onderzocht te worden of overeenkomstig de contractuele vastleggingen wordt gehandeld met betrekking tot de functie- en risicoverdeling. Het feitelijk gedrag is hierbij doorslaggevend als het afwijkt van het contract. Zoals eerder vermeld is het noodzakelijk dat in de beoordeling van de voorwaarden tevens

⁹³ Egdome 2014, p. 42-43.

⁹⁴ Zie voor niet-limitatieve lijst: OESO 2010, paragraaf 1.43.

⁹⁵ Egdome 2014, p. 43.

⁹⁶ OESO 2010, paragraaf 1.45.

⁹⁷ Ibid., paragraaf 1.47.

⁹⁸ Ibid., paragraaf 1.48.

⁹⁹ Egdome 2014, p. 51.

andere voorwaarden dan de prijs in beschouwing worden genomen. Aangegeven wordt dat een onzakelijke risicoverdeling nooit kan leiden tot een arm's length-prijs.¹⁰⁰

Voor het beoordelen van een contractuele zakelijke risicoallocatie kan de contracttheorie gebruikt worden. Het uitgangspunt van de contracttheorie is dat de partijen bij het aangaan van contracten rationeel handelen en streven naar het maximaliseren van nut.¹⁰¹ Zo kan op basis van de contracttheorie het mogelijk zijn dat allocatie van de algemene, niet beïnvloedbare risico's aan de partij met het laagste risicoprofiel is gealloceerd en de beïnvloedbare risico's worden gealloceerd aan de partij, die deze risico's kan beïnvloeden.¹⁰² Het gebruik van de contracttheorie kan vooral nuttig zijn in geval er geen vergelijkbare transacties beschikbaar zijn tussen ongelieerde partijen.¹⁰³

4.4.4. Contractuele voorwaarden

Een andere factor om vergelijkbaarheid te bepalen zijn de contractuele voorwaarden. In beginsel dient voor toepassing van het arm's length-beginsel de daadwerkelijk ondernomen transactie tussen gelieerde ondernemingen beoordeeld te worden. Hierbij vormt het contract het uitgangspunt, tenzij het feitelijke gedrag van de betrokken partijen afwijkt van hetgeen in het contract is vastgelegd.¹⁰⁴ In de OESO-richtlijn is daarom gedefinieerd dat de contractuele voorwaarden in de functionele analyse dienen te worden meegenomen. Verder is in de contractuele voorwaarden bepaald hoe de verantwoordelijkheden, risico's en verwachte voordelen tussen partijen worden verdeeld.¹⁰⁵ Het kan van belang zijn dat naast contractuele voorwaarden andere schriftelijke bronnen nader worden bekeken. Zo kunnen voorwaarden van een transactie mogelijk worden gevonden in correspondentie. Indien de contractuele voorwaarden niet zijn vastgelegd, dienen ze uit het feitelijk handelen van partijen worden achterhaald, of deze overeenkomstig zijn met het handelen door onafhankelijke ondernemingen.¹⁰⁶

4.4.5. Economische omstandigheden

Voor het bepalen van de vergelijkbaarheid dient rekening te worden gehouden met de economische omstandigheden. Mondiaal gezien kunnen arm's length prijzen variëren op verschillende markten, terwijl

¹⁰⁰ Egdom 2014, p. 52-53.

¹⁰¹ Hafkenscheid, R.P.F.M., Lange, M.A. de, Lankhorst, P.W.H., *Negeren van transacties tussen gelieerde partijen*, WFR 2015/216.

¹⁰² Hagen, J.A., *Focus op verrekenprijzen*, WFR 2008/326.

¹⁰³ Egdom 2014, p. 54.

¹⁰⁴ Staatssecretaris van Financiën, Besluit verrekenprijzen, 14 november 2013, nr. IFZ2013/184M.

¹⁰⁵ OESO 2010, paragraaf 1.52.

¹⁰⁶ *Ibid.*, paragraaf 1.52.

het dezelfde activa en diensten betreft. Het is daarom noodzakelijk dat markten vergelijkbaar zijn. Om vergelijkbaar te zijn dienen deze verschillen geen effect te hebben op de prijs of dienen er geschikte aanpassingen te worden gemaakt. Markten worden onder andere vergeleken met: geografische locatie, de omvang van de markten, de vraag en aanbod op de markt.¹⁰⁷

Daarnaast is het bestaan van een economische cyclus een zeer belangrijk aspect dat wordt mee genomen. In sommige gevallen kan de vergelijkbaarheid tussen markten vrij lastig te bepalen zijn. In dergelijke situaties kan de voorkeur worden gegeven aan lokale 'comparables'^{108, 109}.

4.4.6. Ondernemingsstrategieën

Ondernemingsstrategieën dienen tevens op vergelijkbaarheid beoordeeld te worden, waarbij veel aspecten van een onderneming worden meegenomen. Als ondernemingsstrategieën worden vergeleken kan onder andere gedacht worden aan innovatie en de ontwikkeling van nieuwe producten of diversificatiegraad.

Indien sprake is van een marktpenetratiestrategie, is het vereist dat deze in beschouwing wordt genomen. In de OESO-richtlijn worden twee soorten van marktpenetratie genoemd: het verlagen van de prijs ten opzichte van de marktprijs of het verhogen van marktinspanningen.¹¹⁰ Deze strategieën worden gevolgd, waarbij opofferingen worden gedaan (bijv. door tijdelijk verlaging van de winst), zodat in de toekomst meer winst wordt behaald. Indien een marktpenetratiestrategie wordt gevolgd is het niet adequaat om de transactie te vergelijken met een transactie tussen twee ongelieerde partijen, die zich reeds in de markt gepositioneerd hebben. De OESO-richtlijn schrijft in een dergelijke situatie voor dat er moet worden getoetst of het feitelijk handelen overeenkomt met de gevolgde strategie. Dan wel wordt er getoetst of bijv. de verdeling van kosten tussen de betrokken partijen overeenkomt met de verhoudingen van de betrokken partijen binnen concernverband.¹¹¹

4.5. Vergelijkbaarheidsanalyse

Als de functionele analyse heeft plaatsgevonden, dient aan de hand van een vergelijkbaarheidsanalyse te worden bepaald welke elementen als betrouwbaar worden aangemerkt ('comparables'). In hoofdstuk III

¹⁰⁷ OESO 2010, paragraaf 1.55.

¹⁰⁸ Vergelijkbare elementen.

¹⁰⁹ Egdome 2014, p. 56.

¹¹⁰ OESO 2010, paragraaf 1.60.

¹¹¹ Ibid., paragraaf 1.62.

van de OESO-richtlijn is voor deze vergelijkbaarheidsanalyse een stappenplan opgenomen. Dit stappenplan is niet verplicht om te volgen, maar kan als mogelijke leidraad worden gezien.

Stappenplan volgens de OESO-richtlijn¹¹²¹¹³:

- *“Bepalen van de periode van de analyse.*
- *Algemene analyse van de omstandigheden van de belastingplichtige.*
- *Analyse van de gelieerde transactie(s) gebaseerd op de functionele analyse om te beoordelen wie de ‘tested party’ zal zijn, welke transfer pricingmethode passend is, welke financiële indicator daarbij hoort (in het geval van een transactional profit method) en welke vergelijkbaarheidsfactoren in de analyse betrokken moeten worden.*
- *Beoordeling van mogelijk bestaande interne comparables.*
- *Bepaling van de aanwezige informatie met betrekking tot externe comparables met beoordeling van hun relatieve betrouwbaarheid.*
- *Keuze van de meest passende transfer-pricing methode en de bepaling van de relevante financiële indicator*
- *Identificatie van de potentiële comparables, rekening houdend met de factoren die reeds in stap 3 zijn bepaald en in overeenstemming met de vergelijkingsfactoren zoals zijn opgenomen in de paragrafen 1.38 – 1.63 van de richtlijn.*
- *Bepaling van de passende comparability adjustments indien noodzakelijk interpretatie en gebruik van de verzamelde gegevens ter bepaling van de passende arm’s length-beloning.”*

Het kan voorkomen dat de vergelijkbaarheidsanalyse een aantal stappen in het stappenplan teruggaat. Dit kan het geval zijn als blijkt dat de gekozen transfer pricing-methode niet voldoet. Indien dat het geval is, dient het stappenplan vanaf stap 4 opnieuw te worden gevolgd.¹¹⁴

¹¹² OESO 2010, paragraaf 3.4.

¹¹³ Nederlandse vertaling stappenplan uit: Egdom 2014, p. 68.

¹¹⁴ Egdom 2014, p. 68.

4.6. Interne verrekenprijsmethoden

4.6.1. Algemeen

Het kiezen van een interne verrekenprijsmethode is een belangrijk onderdeel om tot een arm's length prijs te komen. De belastingplichtige is in principe vrij in de keuze van interne verrekenprijsmethode.¹¹⁵ Het bepalen van de interne verrekenprijs gebeurt aan de hand van de functionele analyse. Het zoeken naar de juiste interne verrekenprijs kan gedurende het proces, zoals reeds hierboven is vermeld, veranderen.

In hoofdstuk II van de OESO-richtlijn zijn twee verschillende methoden opgenomen. Deze zijn de traditionele transactiemethoden en de transactionele winstmethoden.¹¹⁶ Het is daarnaast mogelijk dat een onderneming een andere methode gebruikt dan in de OESO-richtlijn is opgenomen, mits de uitkomst tot een arm's length prijs leidt.¹¹⁷

Onder traditionele transactiemethoden wordt verstaan:

- Comparable-uncontrolled-pricemethode
- Resale-pricemethode
- Cost-plusmethode

Onder transactionele winstmethoden wordt verstaan:

- Transactionele nettomargemethode
- Profit-splitmethode

In beginsel bestaat tussen het gebruik van deze twee methoden geen rangorde, mits de methoden tot een even betrouwbare uitkomst leiden. Dan geniet een traditionele transactiemethode de voorkeur ten opzichte van een transactionele winstmethode. Meer specifiek geldt dat, als het gebruik van de comparable-uncontrolled-pricemethode tot een even betrouwbare uitkomst leidt als een andere interne verrekenprijsmethode, deze methode de voorkeur geniet.¹¹⁸

¹¹⁵ Staatssecretaris van Financiën, Besluit verrekenprijzen, 14 november 2013, nr. IFZ2013/184M.

¹¹⁶ OESO 2010, paragraaf 2.1.

¹¹⁷ Ibid., paragraaf 2.9.

¹¹⁸ Ibid., paragraaf 2.3.

4.6.2. Comparable-uncontrolled-pricemethode

De Comparable-uncontrolled-pricemethode (hierna: CUP) vergelijkt de prijs die berekend is voor goederen of diensten binnen concernverband met de prijs van goederen of diensten in een vergelijkbare vrijemarkttransactie onder vergelijkbare omstandigheden.¹¹⁹ Als er een verschil bestaat tussen deze twee prijzen is de gehanteerde prijs mogelijk niet in overeenstemming met het arm's length-beginsel. De CUP sluit als interne verrekenprijsmethode het best aan bij de feitelijk aangegane transactie.¹²⁰ Daarom sluit de CUP het meest direct en betrouwbaar aan bij het arm's length-beginsel, waardoor de CUP de voorkeur geniet boven andere methoden.¹²¹

Er bestaan twee soorten CUP's: een interne en een externe (CUP). De interne CUP vergelijkt de gehanteerde prijzen tussen gelieerde ondernemingen met prijzen die de onderneming hanteert voor vergelijkbare transacties met ongelieerde ondernemingen. De externe CUP vergelijkt de gehanteerde prijzen tussen gelieerde ondernemingen met de prijzen die twee andere ongelieerde ondernemingen hanteren bij vergelijkbare transacties onder dezelfde omstandigheden.¹²²

Het is essentieel bij het bepalen van de CUP dat de transacties vergelijkbaar zijn. Hiervoor dient de vergelijkbaarheidsanalyse te worden uitgevoerd, waarbij de vijf (reeds genoemde¹²³) factoren in acht worden genomen. Aan vergelijkbaarheid is bij de CUP voldaan als er geen verschillen bestaan tussen de transactie die materieel van invloed zijn op de prijs, of, als er redelijke nauwkeurige aanpassingen kunnen worden gedaan aan de prijs zodat materiële verschillen weggenomen zijn.¹²⁴

4.6.3. Resale-pricemethode

De resale-pricemethode (hierna: RPM) begint met de arm's length verkoopprijs waartegen het goed wordt doorverkocht aan een onafhankelijke partij. De brutowinstmarge, die de onderneming behaalt met de verkoop, wordt vergeleken om tot een arm's length interne verrekenprijs te komen. Deze wordt vergeleken met de brutowinstmarge die onafhankelijke ondernemingen behalen bij vergelijkbare transacties onder vergelijkbare omstandigheden (externe RPM) of met de behaalde brutowinstmarge op goederen ingekocht bij onafhankelijke derde partijen (interne RPM). Indien nodig wordt de brutowinst, die de onderneming heeft behaald, tot arm's length aangepast. Op basis van de verkoopprijs minus de

¹¹⁹ OESO 2010, paragraaf 2.13.

¹²⁰ Egdome 2014, p. 82.

¹²¹ OESO 2010, paragraaf 2.14.

¹²² Egdome 2014, p. 82.

¹²³ Zie paragraaf 4.4.

¹²⁴ Egdome 2014, p. 83.

arm's length brutowinst wordt afgeleid wat de arm's length inkoopprijs (interne verrekenprijs) dient te zijn.¹²⁵

Bij de RPM speelt de daadwerkelijke vergelijking van goederen en diensten een minder prominente rol dan bij de CUP. Van belang is bij de RPM dat de uitgeoefende functies worden vergeleken, omdat de hoogte van de brutowinst sterk afhankelijk is van deze functies. Hierbij is het een vereiste dat de veronderstelde risico's en gebruikte activa in acht zijn genomen om 'comparables' te vinden. Uiteindelijk is de uitkomst sterk afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden.¹²⁶

4.6.4. Cost-plusmethode

De cost-plusmethode (hierna: cost-plus) gaat uit van de kosten die door de leverancier zijn gemaakt voor de geleverde goederen of diensten. Vervolgens wordt aan deze gemaakte kosten een winstopslag toegevoegd. Door het toevoegen van de winstopslag dient een arm's length interne verrekenprijs te ontstaan. De cost-plus wordt berekend aan de hand van een percentage van de kostengrondslag en is bruikbaar in situaties waarin goederen of diensten worden geleverd. Het is voor de cost-plus van belang dat een arm's length winstopslag wordt berekend. De vergelijkbaarheidsanalyse is vergelijkbaar met de RPM en in de vergelijkingsanalyse dienen vooral de uitgeoefende functies te worden onderzocht om een arm's length winstopslag te bereiken.¹²⁷

De OESO-richtlijn onderscheidt drie verschillende soorten kosten: directe en indirecte productiekosten en exploitatie- of operationele kosten. Directe productiekosten vertonen een direct verband met het goed of dienst. Indirecte productiekosten houden nauw verband met het productieproces, maar de kosten kunnen bijvoorbeeld aan meerdere producten worden gealloceerd. De exploitatie- of operationele kosten zijn kosten die aan de hele onderneming zijn toe te rekenen, zoals managementkosten. Over het algemeen wordt de kostengrondslag berekend op basis van het totaal van de directe en de indirecte productiekosten.¹²⁸

4.6.5. Transactionele nettomargemethode

De transactionele nettomargemethode (hierna: TNMM) gebruikt de operationele winst van de onderneming die wordt behaald met een transactie binnen concernverband in relatie tot een geschikte

¹²⁵ OESO 2010, paragraaf 2.21-2.22.

¹²⁶ Egdomeer 2014, p. 85.

¹²⁷ Ibid., p. 89.

¹²⁸ Ibid., p. 90.

basis (kosten, omzet of gebruikte activa). Deze operationele winst wordt vergeleken met de operationele winst die onafhankelijke ondernemingen zouden behalen onder gelijke omstandigheden.¹²⁹ De verhouding van de winst ten opzichte van de kosten, omzet of gebruikte activa wordt de 'profit-levelindicator' (hierna: PLI) genoemd. De keuze voor de PLI is afhankelijk van de uitgevoerde functies en risico's van de onderneming. De PLI is voor de vergelijkbaarheid van belang om te bepalen of de operationele marge arm's length is.¹³⁰

Bij voorkeur wordt in de vergelijking de operationele marge vastgesteld op basis van de operationele marge die de onderneming behaalt bij dezelfde transactie met onafhankelijke derde partijen ('interne vergelijking'). Indien dit niet mogelijk is dient de operationele marge te worden vergeleken met de operationele marge die onafhankelijke ondernemingen behalen bij vergelijkbare transacties. Essentieel is dat in een dergelijke situatie naast een functionele analyse van de ondernemingen tevens een functionele analyse van de onafhankelijk onderneming wordt uitgevoerd, zodat kan worden bepaald of de transacties vergelijkbaar zijn en welke 'comparables' bestaan. Uiteindelijk geldt ook bij de TNMM dat, indien nodig, vergelijkbaarheidscorrecties worden gemaakt, zodat geen verschillen bestaan die materieel van invloed zijn voor de vergeleken situaties.¹³¹

Als de PLI en de arm's length operationele marge zijn bepaald, wordt de arm's length interne verrekenprijs berekend. Deze wordt bepaald door: omzet van de onderneming minus de arm's length operationele marge.

4.6.6. Profit-splitmethode

De profit-splitmethode (hierna: profit-split) werkt vanuit de gedachte dat onafhankelijke ondernemingen samenwerken om een gezamenlijke winst te behalen. Ondernemingen bepalen gezamenlijk hoe deze winst wordt gesplitst en verdeeld. Tussen gelieerde ondernemingen kan deze situatie zich eveneens voordoen. Gelieerde ondernemingen kunnen dusdanig met elkaar verbonden zijn dat de onderlinge transacties niet duidelijk van elkaar kunnen worden onderscheiden. In deze situaties kan de profit-split gebruikt worden.¹³²

De splitsing en verdeling van de winst tussen de gelieerde ondernemingen wordt bepaald aan de hand van de uitgeoefende functies en risico's. Het is belangrijk dat voor beide (gelieerde) ondernemingen een

¹²⁹ OESO 2014, paragraaf 2.58.

¹³⁰ Egdome 2014, p. 95.

¹³¹ Ibid., p. 95-97.

¹³² Ibid., p.99.

functionele analyse wordt gemaakt. Uiteindelijk wordt de winst verdeeld op basis van analyse van de relatieve waarde van inbreng van de gelieerde ondernemingen. Het voordeel van de profit-split is dat vergelijkbaarheid niet een dermate grote rol speelt, waardoor deze kan worden toegepast in het geval er geen of weinig vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke ondernemingen voor handen zijn.¹³³

4.6.7. Kiezen van een interne verrekenprijsmethode

In de OESO-richtlijn wordt de voorkeur gegeven aan de CUP. Het kan echter lastig zijn om de CUP daadwerkelijk toe te passen. Voor het toepassen van de CUP wordt een hoge mate van vergelijkbaarheid vereist voor het onderwerp (het goed of dienst) van de transactie. Voor het gebruik van de interne CUP is vereist dat de onderneming met niet-gelieerde ondernemingen dezelfde transacties verricht. Deze zijn echter niet voorhanden als de onderneming alleen in concernverband opereert. In deze situatie kan slechts de externe CUP worden toegepast. Deze vergelijkt de ondernomen transactie met transacties die tussen twee ongelieerde partijen zijn verricht. Voor de externe CUP is het een vereiste dat externe bedrijfsgevoelige informatie beschikbaar is. Het verkrijgen van deze informatie kan lastig zijn, omdat ongelieerde partijen niet bereid zijn om dergelijke informatie publiekelijk beschikbaar te stellen.¹³⁴

Toepassing van de RPM of de Cost-plus vereist een hoge mate van vergelijkbaarheid, die ziet op het niveau van de onderneming (allocatie van functies, risico's en activa) en niet op het niveau van het onderwerp. Deze methoden oefenen een eenzijdige analyse uit. Dit betekent dat in de analyse naar één van de twee partijen uit de transactie wordt gekeken om het arm's length karakter van de interne verrekenprijs te bepalen. In de OESO-richtlijn is opgenomen dat dit vaak de partij is die de minst complexe structuur heeft, omdat dan de meest betrouwbare informatie kan worden gevonden.¹³⁵

Het toepassen van een eenzijdige analyse kan wel tot gevolg hebben dat één partij een buitensporige en onwaarschijnlijke winst krijg toegekend. De analyse richt zich op de partij met de minst complexe structuur. Vanwege de lage complexiteit van zijn structuur krijgt deze partij een relatief (te) lage vergoeding toegewezen. De andere partij, die niet is geanalyseerd, krijgt de rest van de vergoeding. Aangezien de geanalyseerde partij een relatief lage vergoeding heeft gekregen, zal de niet geanalyseerde partij een relatief (te) hoge vergoeding krijgen.¹³⁶ Daarnaast kan bij toepassing van de RPM of de Cost-plus

¹³³ Egdom 2014., p. 100.

¹³⁴ Heijenrath, M.J.M., Meeuwen, P.W. van, *Introductie tot de praktische aspecten van de OECD-transferpricingmethodieken*, TFO 2006/19.

¹³⁵ OESO 2010, paragraaf 3.18.

¹³⁶ Heijenrath, Meeuwen, TFO 2006/19.

het eveneens lastig zijn om externe bedrijfsgevoelige informatie te verkrijgen. De onderneming dient om de marge te bepalen immers inkoop- en verkoopprijzen van ongelieerde partijen te achterhalen.¹³⁷

De profit-split methode is toepasbaar indien meerdere partijen binnen het concernverband aan het activum hebben bijgedragen. Toepasbaarheid van de profit-splitmethode geldt daarom niet voor alle situaties.

Dit betekent dat toepassing van de TNMM resteert indien er geen volledige informatie beschikbaar is. De TNMM voert evenals de RPM en de Cost-plus een eenzijdige analyse uit. De TNMM gebruikt in plaats van externe bedrijfsgevoelige informatie, namelijk informatie die publiekelijk beschikbaar is. De TNMM zal daarom vaak worden gehanteerd in situaties dat de benodigde bedrijfsgevoelige informatie niet beschikbaar is.¹³⁸

4.7. Immateriële activa

4.7.1. Algemeen

In hoofdstuk VI van de OESO-richtlijn is aan immateriële activa speciale aandacht besteed. Immateriële activa worden in de OESO-richtlijn onderscheiden in twee soorten: immateriële marketingactiva en immateriële handelsactiva.¹³⁹

Immateriële marketingactiva zijn een speciaal soort immateriële activa en behelzen handelsmerken en handelsnamen die de commerciële uitbating ondersteunen van een product of dienst, klantenlijsten, distributiekkanalen en unieke namen, symbolen of foto's die een belangrijke promotionele waarde hebben voor een specifiek product. De waarde van immateriële marketingactiva is afhankelijk van vele factoren, waaronder reputatie en geloofwaardigheid van het merk.¹⁴⁰

Overige immateriële activa worden immateriële handelsactiva genoemd. Dit zijn onder andere patenten. Immateriële handelsactiva ontstaan onder andere door het ondernemen van risicovolle en dure R&D-activiteiten, waarbij de ontwikkelaar in het algemeen zijn uitgaven wil terugverdienen. Dit wordt bereikt door omzet te genereren of servicecontracten en licentieovereenkomsten af te sluiten.¹⁴¹

Sommige intellectuele eigendommen kunnen zowel immateriële marketing- als handelsactiva zijn. Dit is bijvoorbeeld knowhow. Knowhow is bezit van een onderneming, maar wordt niet beschermd door een patent of handelsmerk. Knowhow kan wel specifieke bedrijfsprocessen met betrekking tot bijvoorbeeld

¹³⁷ Heijenrath, Meeuwen, TFO 2006/19.

¹³⁸ Ibid.

¹³⁹ OESO 2010, paragraaf 6.3.

¹⁴⁰ Ibid., paragraaf 6.4.

¹⁴¹ Ibid., paragraaf 6.3.

marketing behelzen. In deze situatie zou knowhow een immaterieel handelsactivum kunnen zijn, omdat het een specifiek bedrijfsproces behelst, maar ook een immaterieel marketingactivum omdat het gebruikt wordt voor marketingdoeleinden. Voorzichtigheid is daarom geboden bij het bepalen van het soort immateriële activa. Zo leiden ook niet alle R&D-uitgaven tot een waardevol immaterieel handelsactivum en leiden niet alle marketingactiviteiten tot een immaterieel marketingactivum.¹⁴²

Immateriële activa kunnen op vier verschillende manieren worden geëxploiteerd¹⁴³:

- Verkoop van het immaterieel activum.
- Een licentieovereenkomst waarbij een royalty wordt betaald (de royalty is een periodieke betaling gebaseerd op de productie, verkopen of in sommige gevallen winst).
- De vergoeding is opgenomen in de prijs van het goed, bijvoorbeeld: in de interne verrekenprijs is rekening gehouden met de prijs van zowel het goed als het immaterieel activum.
- Een algehele vergoeding voor immateriële activa, technische ondersteuning en training. Vaak dient in dit geval de vergoeding voor interne verrekenprijdoeleinden gesplitst te worden.

4.7.2. Eigendom immateriële activa

In de OESO-richtlijn worden drie categorieën van eigendom onderscheiden: de juridisch eigendom, de economisch eigendom en eigendom op basis van een overeenkomst.¹⁴⁴

De juridisch eigendom is wettelijk beschermd voor inbreuken op het intellectueel eigendomsrecht. In beginsel behoort de eigendom toe aan de juridische eigenaar.

De economisch eigendom is afhankelijk van economische realiteit en wordt gebruikt om gelieerde ondernemingen te laten delen in de winst van het immaterieel activum omdat deze ondernemingen activiteiten verrichten die waarde toevoegen aan het immaterieel activum. Eigendom op basis van een overeenkomst houdt bijvoorbeeld in dat (gedeeltelijk) rechten worden overgedragen door middel van een licentieovereenkomst.¹⁴⁵

Eigendom van immateriële activa was ten tijde van het opstellen van de OESO-richtlijn bijzaak.¹⁴⁶

¹⁴² OESO 2010, paragraaf 6.5-6.6.

¹⁴³ Cottani, G, *Transfer Pricing*, Topical Analyses IBFD, paragraaf 13.3. (online, laatst bijgewerkt op 01 december 2014).

¹⁴⁴ OESO 2010, paragraaf 6.3.

¹⁴⁵ Cottani, G, paragraaf 20.3.1.

¹⁴⁶ *Ibid.*, paragraaf 20.3.2.

In de OESO-richtlijn is slechts speciale aandacht besteed aan ondernemingen die marketingactiviteiten verrichten, terwijl deze ondernemingen niet in bezit zijn van het handelsmerk of de handelsnaam, is.¹⁴⁷ Meer specifiek aan de situatie of een marketeer moet worden gecompenseerd voor zijn promotionele diensten of dat de marketeer een gedeelte van de winst uit het immaterieel activum dient te krijgen. Compensatie door middel van winst uit een activum kan in de situatie spelen indien een gelieerde onderneming de marketingkosten voor een groot gedeelte draagt.¹⁴⁸

4.7.3. Toepassing van het arm's length-beginsel bij immateriële activa

Vaak hebben immateriële activa een uniek karakter, waardoor vergelijkbare transacties en vergelijkbare omstandigheden lastig te vinden zijn en het arm's length beginsel moeilijk toepasbaar is. Wel dient in beginsel het arm's length beginsel op dezelfde, reeds besproken, wijze te worden toegepast bij immateriële activa. Dit heeft tot gevolg dat voor het bepalen van de vergelijkbaarheid van immateriële activa zowel de overdrager als de ontvanger in beschouwing worden genomen. Vanuit het perspectief van de overdrager dient te worden beoordeeld voor welke prijs een vergelijkbare onafhankelijk onderneming bereid is over te dragen. Vanuit het perspectief van de ontvanger dient te worden beoordeeld of een vergelijkbare onafhankelijke onderneming bereid is om een dergelijke prijs te betalen in relatie tot de waarde van het immaterieel activum en de bruikbaarheid voor zijn onderneming.¹⁴⁹

Enkele factoren die in de OESO-richtlijn worden genoemd om vergelijkbaarheid van een immaterieel activum te bepalen¹⁵⁰:

- *“Verwachte voordelen van het immaterieel activum;*
- *Geografische beperkingen;*
- *Exclusief of niet-exclusief gebruik;*
- *Kapitaalinvesteringen;*
- *Opstartkosten/ontwikkeling;*
- *Toestaan van een sub-licentie;*
- *Het eigenschappen van het patent;*
- *Periode, dat een patent zijn economische waarde behoud;*
- *De bijdrage van het gepatenteerde proces aan het eindproduct.”*

¹⁴⁷ OESO 2010, paragraaf 6.36-6.39.

¹⁴⁸ Cottani, G, paragraaf 20.3.2.

¹⁴⁹ OESO 2010, paragraaf 6.13-6.14.

¹⁵⁰ Opsomming ontleend uit: Cottani, G, *Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD*, paragraaf 13.4. (online, laatst bijgewerkt op 01 december 2014).

4.7.4. Kiezen van een interne verrekenprijsmethode bij immateriële activa

Hetgeen reeds in paragraaf 4.6.7. is opgenomen, geldt ook voor de keuze voor een interne verrekenprijsmethode bij immateriële activa. Afhankelijk van de beschikbare informatie dient een keuze te worden gemaakt. Aangezien een immaterieel activa in veelvoorkomende situaties niet vergelijkbaar is, zal bedrijfsgevoelige informatie vaak niet beschikbaar zijn. Dit komt ten niet ten gunste van de RPM, de Cost-plus en de externe CUP. De interne CUP kan mogelijk wel gebruikt worden mits de onderneming tevens ongelieerde transacties uitvoert. Het vorenstaande heeft mijns inziens wel tot gevolg dat ook voor immateriële activa toepassing van de TNMM vaak resteert, omdat deze methode gebruik maakt van publieke informatie.

Het gevaar bestaat echter, zoals reeds in paragraaf 4.6.7. is opgenomen, dat bij eenzijdige analyses mogelijk één partij ten opzichte van een andere partij een buitensporige winst krijgt. Dit zal in geval het immateriële activa betreft zeker van toepassing kunnen zijn, omdat immateriële activa vaak grote waarde toevoegen aan een transactie, waardoor een lage routinematige beloning bij de geanalyseerde partij leidt tot een hoge vergoeding bij de andere partij.

4.8. BEPS

4.8.1. Introductie BEPS

Zoals is vermeld in hoofdstuk 1 zijn op 5 oktober 2015 de definitieve actierapporten inzake het project 'addressing Base Erosion and Profit Shifting' (hierna: BEPS) gepubliceerd.¹⁵¹ Deze actierapporten zijn het eindproduct van het project, dat de OESO was gestart in juli 2013 en wordt onderschreven door de G20. Het project is destijds gestart om wereldwijd afspraken te maken met als doel het tegengaan van belastingontwijking door grondslaguitholling en winstverschuiving. In het project zijn vijftien actiepunten benoemd, die uiteenlopende onderwerpen behandelen. Op basis van de actiepunten 8-10 worden de OESO-richtlijn gewijzigd.¹⁵² Daarnaast wordt op basis van actiepunt 13 een nieuw geformuleerd hoofdstuk V inzake documentatieverplichting over verrekenprijzen in de OESO-richtlijn opgenomen.

¹⁵¹ OESO, *OECD Base Erosion and Profit Shifting 2015 Final Reports*. Parijs: OESO, 2015.

¹⁵² Wilde, M.F. de, *Rapport BEPS Actiepunten 8-10: 'Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation'*, NTFR 2015/2728.

4.8.2. Actiepunten 8 t/m 10

4.8.2.1. Veranderingen aan de OESO-richtlijn

In de afgelopen decennia is de wereldwijde handel binnen concernverband enorm gestegen. Fiscale planning en interne verrekenprijsregels zijn daarom steeds belangrijker geworden voor bedrijven en belastingautoriteiten. De huidige OESO-richtlijn kan echter op een zodanige wijze worden toegepast dat de allocatie van winst niet overeenkomt met de economische activiteit die de winst heeft gecreëerd. Dit komt mede door verouderde internationale afspraken die niet op elkaar zijn afgestemd. Daarom zijn de actiepunten 8 t/m 10 in het BEPS-project opgesteld om deze problemen op te lossen. Actiepunt 8 ziet op interne verrekenprijsproblemen inzake immateriële activa. Actiepunt 9 ziet op de contractuele allocatie van risico binnen concernverband en actiepunt 10 op de overige interne verrekenprijsproblemen waarbij sprake is van een hoog-risico. Op basis van deze actiepunten worden de hoofdstukken I-III, VI en VIII van de OESO-richtlijn gewijzigd. Vanwege de relevantie voor deze scriptie worden hierna wijzigingen met betrekking tot immateriële activa besproken.

4.8.2.2. Voorgestelde wijzigingen in de OESO-richtlijn met betrekking tot immateriële activa

Ten eerste is van belang dat op basis van de voorgestelde aanpassingen een aantal wijzigingen in hoofdstuk I van de OESO-richtlijn plaatsvindt. In onderdeel D van hoofdstuk I wordt een drietal subonderdelen toegevoegd voor het toepassen van het arm's length beginsel. Dit zijn: locatiebesparingen en overige markt specifieke kenmerken, personeelsbestand en groepssynergiën bij multinationale ondernemingen. Door het toevoegen van deze onderwerpen wordt de impact van deze factoren onderkend in het uitvoeren van de vergelijkbaarheidsanalyse.¹⁵³

Transacties (waaronder transacties inzake immateriële activa) worden beoordeeld op hun feitelijke verhoudingen en risico's. Op basis van de voorgestelde aanpassingen is het een vereiste dat zowel de contracten als het gedrag van de betrokken ondernemingen worden onderzocht. Indien blijkt dat de contractuele werkelijkheid incompleet is of niet in overeenstemming met het gedrag van de betrokken ondernemingen, wordt het gedrag van de betrokken ondernemingen bepalend voor het definiëren van de transactie. In een dergelijke situatie wordt nu voorbijgegaan aan de contractuele werkelijkheid.¹⁵⁴

¹⁵³ Helderman, L.C.M., Sporken, C.J.E.A., Campo, A.J.J. à, *De belangrijkste aanpassingen in het voorgesteld nieuwe hoofdstuk VI van de OESO Transfer Pricing Richtlijn*, WFR 2013/1507.

¹⁵⁴ Redactie Vakstudie-Nieuws, *Samenvatting '2015 Final Reports' 15 BEPS-actiepunten*, V-N 2015/56.2.

In lijn met de bovengenoemde wijzigingen wordt het hoofdstuk VI van de OESO-richtlijn volledig vervangen door nieuwe tekst. De wijzigingen in het nieuwe hoofdstuk VI van de OESO-richtlijn richten zich vooral op het alloceren van winst uit immateriële activa. Op basis van de wijzigingen wordt allocatie van opbrengsten vooral gebaseerd op de plaats waar de relevante waarde creërende functionaliteit wordt uitgeoefend.¹⁵⁵

Ten aanzien van de door te voeren aanpassingen is toegelicht dat bij het identificeren van immateriële activa de definitie van een immaterieel activum voor interne verrekenprijdooelinden kan afwijken van de definitie voor financiële of boekhoudkundige doeleinden. Daarnaast is aandacht besteed aan de relevantie van hoofdstuk VI voor andere belastingdoeleinden. Hierin is opgenomen dat hoofdstuk VI uitsluitend dient voor interne verrekenprijdooelinden. Hoofdstuk VI heeft geen relevantie voor de definitie van royalty's onder artikel 12 OESO-MV of voor douanedoeleinden.¹⁵⁶

In hoofdstuk VI van de OESO-richtlijn wordt niet langer onderscheid gemaakt tussen verschillende soorten immateriële activa. Het arm's length-beginsel dient op eenduidige wijze te worden toegepast. In enkele gevallen wordt er in de richtlijn specifiek gesproken over 'unieke en waardevolle' immateriële activa. 'Unieke en waardevolle' immateriële activa zijn immateriële activa, die niet vergelijkbaar zijn met andere immateriële activa. Daarnaast leidt het gebruik van deze immateriële activa tot hogere opbrengsten uit bedrijfsactiviteiten dan wanneer dat niet het geval zou zijn geweest.¹⁵⁷

In beginsel wordt de groepsvennootschap, die de juridische eigendom heeft, geacht de eigenaar van het immaterieel activum te zijn.¹⁵⁸ In de functionele analyse dient vervolgens rekening gehouden te worden met het immaterieel activum, op welke wijze het activum waarde toevoegt aan de betrokken transactie, welke belangrijke functies worden uitgeoefend en welke specifieke risico's worden gelopen. Hierbij is het van belang dat naar de "DEMPE"-functies wordt gekeken en op welke wijze het immaterieel activum met andere immateriële activa, goederen en bedrijfsactiviteiten invloed heeft op het creëren van waarde. "DEMPE" staat voor: ontwikkeling (development), verbetering (enhancement), onderhoud (maintenance), bescherming (protection), exploitatie (exploitation).¹⁵⁹

¹⁵⁵ Hundscheid, F.J.P.M., *Implementatie transfer pricing-uitkomsten BEPS-project*, WFR 2016/52.

¹⁵⁶ OESO, *OECD Actions 8-10: Final Reports*, Parijs: OESO, 2015, paragraaf 6.13.

¹⁵⁷ *Ibid.*, paragraaf 6.15-6.17.

¹⁵⁸ *Ibid.*, paragraaf 6.40.

¹⁵⁹ *Ibid.*, paragraaf 6.12.

De gecreëerde waarde van elke DEMPE-functie voor een immaterieel activum is sterk afhankelijk van de bedrijfstak, de aard van de onderneming en het soort immaterieel activum. Daarnaast worden de DEMPE-functies vaak niet door één groepsvennootschap uitgeoefend. In de voorgestelde aanpassingen is daarom opgenomen dat er dient te worden onderzocht in welke verhouding concernvennootschappen gerechtigd zijn tot de uiteindelijke opbrengsten uit het immaterieel activum en waarbij de DEMPE-functies niet uit het oog mogen worden verloren.¹⁶⁰ Als gevolg wordt de daadwerkelijke gerechtigdheid tot de voordelen van een immaterieel activum gedetermineerd.¹⁶¹

Naar aanleiding van het vorenstaande wordt in de voorgestelde aanpassingen als voorbeeld genoemd de juridische eigenaar, die zelf geen relevante functies uitoefent, geen bedrijfsmiddelen heeft gebruikt of risico's heeft gelopen in relatie tot het immaterieel activum. De juridisch eigenaar is in een dergelijke situatie niet gerechtigd tot enige winst uit het immaterieel activum, maar verdient slechts een arm's length vergoeding voor het houden van de juridische titel.¹⁶²

In de voorgestelde aanpassingen is daarnaast speciale aandacht besteed aan transacties met betrekking tot het gebruik of de overdracht van immateriële activa. Het betreft hier transacties waarbij immateriële activa of rechten op immateriële activa worden overgedragen en het transacties betreft waarbij immateriële activa betrekking hebben op de verkoop van goederen of het leveren van diensten. Van belang is dat bij het determineren van dergelijke transactie, artikel 12 OESO-MV geen relevante bepaling is.¹⁶³

In de voorgestelde aanpassingen is opgenomen op welke wijze de arm's length prijs kan worden bepaald, in geval rechten op immateriële activa worden overgedragen. Gekeken dient te worden of alle rechten of slechts een beperkt aantal rechten worden overgedragen en wat voor rechten worden overgedragen.¹⁶⁴ In geval immateriële activa worden overgedragen is het eveneens van belang om het (specifieke) karakter van de immateriële activa te identificeren, zodat op correcte wijze de arm's length prijs kan worden bepaald.¹⁶⁵

¹⁶⁰ Hundscheid, WFR 2016/52.

¹⁶¹ OECD Action 8-10: Final Reports, paragraaf 6.42.

¹⁶² Ibid., paragraaf 6.42.

¹⁶³ Ibid., paragraaf 6.86-6.87.

¹⁶⁴ Ibid., paragraaf 6.88.

¹⁶⁵ Ibid., paragraaf 6.89.

Daarnaast dient in ogenschouw te worden genomen of de immateriële activa in combinatie met andere immateriële activa worden overgedragen of in combinatie met andere bedrijfstransacties. Deze aspecten hebben (tevens) invloed op de arm's length prijs.¹⁶⁶

Speciale aandacht is vereist, zoals vorenstaand vermeld, voor immateriële activa die betrekking hebben op de verkoop van goederen of het leveren van diensten. In dergelijke gevallen worden immateriële activa gebruikt in een transactie, terwijl de (rechten op) immateriële activa niet worden overgedragen. Zo kunnen immateriële activa worden gebruikt bij het produceren van goederen of bij marketingdoeleinden. Als voorbeeld wordt genoemd een autofabrikant die waardevolle patenten bezit. De autofabrikant produceert auto's waarbij de patenten worden gebruikt die bijdragen aan de waarde van de auto's. Als de autofabrikant aan een gelieerde distributeur de auto's verkoopt, dient de bijdrage van het patent aan de auto in beschouwing te worden genomen. Het patent wordt in een dergelijke situatie niet daadwerkelijk overgedragen aan de distributeur, maar het patent heeft wel betrekking op de goederen.

Tot slot is in de voorgestelde aanpassingen aandacht besteed aan het kiezen van een interne verrekenprijsmethode. De voorkeur voor het kiezen van een interne verrekenprijsmethode is ongewijzigd. De CUP en de profit-split methode genieten de voorkeur.¹⁶⁷ Methoden die een eenzijdige analyse uitvoeren worden niet betrouwbaar geacht om immateriële activa te waarderen, omdat de analyse alle functies, risico's, activa en andere factoren die bijdragen aan het inkomen (uit het immaterieel activum) in beschouwing moet nemen.¹⁶⁸

4.8.2.3. Uitwerking van actiepunten 8 t/m 10 voor immateriële activa

Op basis van de voorgestelde aanpassingen is het mijns inziens de bedoeling om bij interne verrekenprijzen van immateriële activa rekening te houden met de economische realiteit. In beginsel start de analyse bij de juridische eigendom. Door in de functionele analyse rekening te houden met de uitgeoefende DEMPE-functies ontstaat een interne verrekenprijs tussen gelieerde ondernemingen, die de economische realiteit beter weerspiegelt. Aangezien economische realiteit met meer factoren rekening houdt dan juridische vastleggingen, leidt dit voor jurisdicties tot meer gerechtvaardigde verrekenprijzen.

Het kiezen van een interne verrekenprijsmethode bij immateriële activa blijft mijns inziens lastige problematiek. In de voorgestelde aanpassingen worden de methoden met eenzijdige analyse niet als

¹⁶⁶ OECD Action 8-10: Final Reports, zie paragraaf 6.92-6.103.

¹⁶⁷ Ibid., paragraaf 6.145.

¹⁶⁸ Ibid., paragraaf 6.141.

betrouwbaar geacht. Hierbij zal mijns inziens meespelen dat methoden met eenzijdige analyse mogelijk een hoge winst aan één partij alloceren. Daarentegen is, gelet op paragraaf 4.7.4., toepasbaarheid van de CUP en de profit-split niet altijd mogelijk. Voor deze situaties zal een eenzijdige analyse gewenst blijven. Het is mijns inziens daarom opvallend dat de voorgestelde aanpassingen geen aandacht besteden aan deze methoden. Hierbij vraag ik mij af of de DEMPE-functies bij toepassing van een eenzijdige methode het buitensporige karakter van de vergoeding kunnen beperken. Immers testen zij de minst complexe partij eenzijdig en deze partij bezit waarschijnlijk weinig DEMPE-functies, waardoor de vergoeding die deze partij zal krijgen weeral relatief laag zal zijn.

De impact van de voorgestelde aanpassingen aan de OESO-richtlijn zal per jurisdictie verschillend zijn. Zoals vermeld, hebben jurisdicties zich aangesloten bij de OESO-richtlijn met betrekking tot interne verrekenprijsregels. Jurisdicties kunnen tot op heden een eigen nadere invulling geven aan immateriële activa, omdat de huidige OESO-richtlijn niet voor elk onderwerp gehele duidelijkheid heeft gecreëerd.¹⁶⁹ Voor jurisdicties die een andere nadere invulling geven dan hetgeen is voorgesteld, zal de impact groter zijn.

De Staatssecretaris heeft aangegeven dat voor Nederland de voorgestelde aanpassingen weinig impact hebben, omdat Nederland aan de hand van het verrekenprijsbesluit reeds overeenkomstig handelt met betrekking tot immateriële activa.¹⁷⁰ Het betekent niet dat de voorgestelde aanpassingen geen betekenis hebben voor Nederland. De voorgestelde aanpassingen leiden immers wel tot een internationaal geaccepteerd richtsnoer met betrekking tot de behandeling van immateriële activa in verrekenprijskwesties.

4.9. Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is de volgende deelvraag beantwoord: *Op welke wijze wordt een interne verrekenprijs bepaald volgens de OESO-richtlijn en wat zijn de gevolgen van de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 voor immateriële activa?*

De basis voor interne verrekenprijzen is het arm's length beginsel. Dit beginsel is opgenomen in artikel 9 OESO-MV en stelt dat gelieerde ondernemingen worden geacht te handelen alsof zij niet gelieerd zijn. Gelieerdheid houdt in dat er voldoende directe of indirecte zeggenschap bestaat vanuit het ene lichaam

¹⁶⁹ Zie: Hoofdstuk 8, Staatssecretaris van Financiën, Besluit verrekenprijzen, 14 november 2013, nr. IFZ2013/184M.

¹⁷⁰ Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 oktober 2015, nr. IZV/2015/657 M.

om invloed op een ander lichaam uit te oefenen. Het is derhalve een materieel criterium, waarbij per casus op grond van de omstandigheden dient te worden beoordeeld of sprake is van gelieerdheid.

De uitwerking van het arm's length beginsel is voor interne verrekenprijdsdoeleinden opgenomen in de OESO-richtlijn.

In de OESO-richtlijn is opgenomen dat transacties tussen gelieerde ondernemingen dienen te worden vergeleken met transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. Om te bepalen of een transactie vergelijkbaar is, zijn vijf factoren opgenomen. Deze zijn: kenmerken van goederen en diensten, functionele analyse, contractuele voorwaarden, economische omstandigheden en ondernemingsstrategieën. De kenmerken van goederen en diensten en de functionele analyse zijn van deze factoren het belangrijkste. Een vergelijkbaarheidsanalyse volgt nadat gedefinieerd is wat vergelijkbaar is. In deze vergelijkbaarheidsanalyse wordt getoetst welke interne verrekenprijsmethode leidt tot een arm's length uitkomst.

Er bestaan twee soorten interne verrekenprijsmethoden: traditionele transactiemethoden (CUP, RPM en Cost-plus) en transactionele winstmethoden (profit-split en TNMM). Er bestaat in beginsel geen rangorde tussen deze methoden, tenzij een traditionele transactiemethode en een transactionele winstmethode beide tot een even betrouwbare uitkomst leiden. In dat geval genieten de traditionele transactiemethoden voorkeur. Meer specifiek geniet de CUP de voorkeur.

Het kiezen van een interne verrekenprijsmethode kan gecompliceerd zijn als externe bedrijfsgevoelige informatie niet vrij beschikbaar is. Voor toepassing van de CUP, RPM en Cost-plus is het vrij beschikbaar zijn van deze informatie vereist. De profit-split vereist deze informatie niet, maar is toepasbaar als diverse ondernemingen hebben bijgedragen aan het object. Toepassing van de TNMM vereist publieke beschikbare informatie. Deze methode resteert derhalve als informatie niet beschikbaar is. Daarnaast wordt bij toepassing van de RPM, de Cost-plus en de TNMM een eenzijdige analyse uitgevoerd. Nadeel van het kiezen voor een eenzijdige methode is dat de geteste partij van de transactie mogelijk een relatief lage vergoeding krijgt en de andere niet geteste partij een relatief hoge vergoeding.

In de OESO-richtlijn is in hoofdstuk VI speciale aandacht besteed aan immateriële activa. In dit hoofdstuk is de definitie van immateriële activa opgenomen en op welke wijze transacties plaatsvinden. In de OESO-richtlijn is tevens opgenomen hoe een arm's length transactie inzake immateriële activa bepaald dient te worden. In de huidige OESO-richtlijn is de juridische of economische eigendom bijzaak; slechts voor specifieke situaties wordt uitleg gegeven. In beginsel geldt dezelfde problematiek voor het kiezen van een interne verrekenprijsmethode in geval het immateriële activa betreft. Hierbij dient te worden opgemerkt

dat door het karakter van immateriële activa vergelijkbare informatie vaak niet beschikbaar is, waardoor toepassing van enkele methoden mogelijk wordt beperkt.

De BEPS-actiepunten 8-10 behoren tot het definitieve rapport van het BEPS-project van de OESO. De actiepunten 8-10 betreffen enkele voorgestelde aanpassingen aan de OESO-richtlijn. De voorgestelde aanpassingen bevatten tevens gevolgen voor immateriële activa. Van belang is dat niet alleen de juridische eigendom van immateriële activa in beschouwing wordt genomen, maar tevens andere gerechtigden. Dit dient aan de hand van de DEMPE-functies te worden beoordeeld. DEMPE staat voor: ontwikkeling (development), verbetering (enhancement), onderhoud (maintenance), bescherming (protection), exploitatie (exploitation).

In de voorgestelde aanpassingen genieten de CUP en de profit-split de voorkeur als interne verrekenprijsmethode inzake immateriële activa. Door het karakter van immateriële activa, is het mijns inziens opvallend dat bij de voorgestelde aanpassingen geen aandacht is besteed aan de andere methoden nu toepassing van deze twee voorkeursmethoden niet altijd mogelijk is.

De uitwerking van actiepunten 8-10 voor immateriële activa is per jurisdictie verschillend. Voor jurisdicties die een andere invulling geven aan immateriële activa dan de voorgestelde aanpassingen zal de impact voor immateriële activa groter zijn dan voor andere jurisdicties die reeds overeenkomstig handelen, zoals Nederland. Uiteindelijk leiden de voorgestelde aanpassingen wel tot een duidelijk internationaal geaccepteerd richtsnoer omtrent de behandeling van immateriële activa in interne verrekenprijskwesties.

H5. Douanewaarde & Transfer Pricing

5.1. Inleiding

In deze scriptie zijn in hoofdstuk 3 de douanewaarde onder UCC, de wijzigingen inzake de verkoop voor uitvoer c.q. de “First Sale for Export” en de wijzigingen in het betrekken van royaltybetalingen in de douanewaarde besproken. Verder zijn in hoofdstuk 4 de interne verrekenprijzen, de OESO-richtlijn inzake interne verrekenprijzen en de voorgestelde aanpassingen uit BEPS-actiepunten 8-10 inzake de behandeling immateriële activa aan de orde gekomen. In dit hoofdstuk wordt een vergelijking gemaakt van hetgeen in beide hoofdstukken besproken is. Dit betekent dat de douanewaarde met de interne verrekenprijs wordt vergeleken.

Het raakvlak tussen beide disciplines ontstaat wanneer een grensoverschrijdende transactie tussen de Europese Unie en een derde land binnen concernverband plaatsvindt. In deze scriptie staat de douanewaarde centraal en gezien vanuit de wijzigingen aan de douanewaarde wordt onderzocht hoe de interne verrekenprijs zich daartoe verhoudt. Daarom wordt in dit hoofdstuk eerst de verkoop voor uitvoer onderzocht. Zoals in paragraaf 3.7. is besproken, wijzigt de verkoop voor uitvoer c.q. de “First Sale for Export” door invoering van artikel 128, lid 1, UCCIA.¹⁷¹ Daarnaast wordt ingegaan op het betrekken van royalty's in de douanewaarde en het aanmerken als verkoopvoorwaarde ex artikel 136, lid 4, UCCIA. Hierbij worden de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 inzake de behandeling van royalty's in de OESO-richtlijn tevens in beschouwing genomen. Tot slot besteed ik in dit hoofdstuk aandacht aan het gelijke speelveld tussen lidstaten op het gebied van douanewaarde en verrekenprijzen.

De deelvraag die in dit hoofdstuk beantwoord zal worden is: *Hoe verhouden de wijzigingen aan de douanewaarde onder UCC zich ten opzichte van een interne verrekenprijs en de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 inzake immateriële activa?*

Deze deelvraag onderzoek ik door de gevolgen van artikel 128, lid 1, UCCIA te vergelijken met de algemene bepalingen van de OESO-richtlijn en de gevolgen van artikel 136, lid 4, UCCIA te vergelijken met de specifieke bepalingen van de OESO-richtlijn inzake immateriële activa en de voorgestelde aanpassingen inzake BEPS-actiepunten 8-10.

¹⁷¹ De verkoop op het moment van binnenbrengen wordt in beginsel altijd in aanmerking genomen.

5.2. Douanewaarde & interne verrekenprijs: verkoop voor uitvoer

5.2.1. Artikel 128, lid 1, UCCIA

Als hoofdregel om de douanewaarde te bepalen wordt de transactiewaarde van de ingevoerde goederen gebruikt, deze is in het UCC opgenomen in artikel 70, lid 1, UCC. De hoofdregel kenmerkt zich door drie voorwaarden:

- De goederen dienen daadwerkelijk te zijn verkocht;
- Werkelijk betaalde of te betalen prijs wordt in aanmerking genomen;
- De goederen zijn voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie.

Artikel 128, lid 1, UCCIA is de uitwerking van de voorwaarde “verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie”. Zoals in hoofdstuk 3 besproken, wordt de “First Sale for Export” niet langer gefaciliteerd en wordt de transactiewaarde van de ingevoerde goederen in beginsel bepaald aan de hand van de verkoop voor uitvoer op het moment van binnenbrengen.

Zoals vermeld in paragraaf 5.1. ontstaat de overeenkomst tussen de douanewaarde en verrekenprijzen wanneer een grensoverschrijdende transactie plaatsvindt tussen de Europese Unie en een derde land. Als zich dit binnen concernverband volstrekt, dan wordt zowel een interne verrekenprijs als een douanewaarde berekend waardoor mogelijke vergelijkbaarheid ontstaat.

Aangezien op basis van artikel 128, lid 1, UCCIA de transactiewaarde in beginsel wordt bepaald aan de hand van de verkoop voor uitvoer op het moment van binnenbrengen, ontstaat mijns inziens voor een transactie binnen concernverband vaker een raakvlak tussen de douanewaarde en een interne verrekenprijs. Dit komt doordat de douanewaarde onder het CDW naast de verkoop op het moment van binnenbrengen ook op zowel verkopen voor het moment van binnenbrengen als verkopen na het moment van binnenbrengen kon worden gewaardeerd, waardoor de interne verrekenprijs en de douanewaarde mogelijk op transacties met verschillend tijdstip werden bepaald.

Indien raakvlak ontstaat voor een transactie, betreft dit raakvlak naar mijn mening drie punten:

- Verbondenheid ten opzichte van gelieerdheid;
- Er moet een marktwaarde ontstaan;
- Deze waarde dient niet beïnvloed te zijn ten opzichte van het arm's length beginsel.

5.2.2. Verbondenheid ten opzichte van gelieerdheid

Het eerste raakvlak tussen de douanewaarde en de interne verrekenprijs is volgens mij het bestaan van een relatie tussen ondernemingen. Zonder deze relatie bestaat er geen raakvlak tussen de twee disciplines. Voor douanedoelinden wordt deze relatie verbondenheid genoemd en voor interne verrekenprijdsdoelinden gelieerdheid. Verbondenheid is uitgewerkt in artikel 127 UCCIA en gelieerdheid in artikel 9, lid 1, OESO-MV.

Verbondenheid voor de douanewaarde beperkt zich tot een limitatieve lijst. Deze lijst bevat diverse relaties. Een koper en een verkoper zijn met elkaar verbonden, zodra is geconstateerd dat een relatie ex artikel 127 UCCIA bestaat.

Gelieerdheid voor interne verrekenprijdsdoelinden kan zich op verschillende wijzen uiten. Het kan een aandeelhoudersrelatie zijn, maar ook een bestuurders- of toezichtrelatie. Om te spreken van gelieerdheid, dient er voldoende directe of indirecte zeggenschap te bestaan van de ene partij in de andere partij om invloed te kunnen uitoefenen. Het is derhalve een materieel criterium, waarbij per casus op grond van de omstandigheden dient te worden beoordeeld of een partij zeggenschap heeft over een andere partij en er dus sprake is van gelieerdheid.

Het verschil in deze begrippen is dat verbondenheid voor douanewaarde een bredere reikwijdte heeft dan gelieerdheid voor interne verrekenprijdsdoelinden, omdat verbondenheid niet in alle situaties zeggenschap vereist. In artikel 127 UCCIA zijn vier situaties beschreven waarbij sprake is van verbondenheid tussen de koper en verkoper door zeggenschap.

Deze situaties zijn¹⁷²:

- Een derde partij bezit, heeft zeggenschap over, of houdt direct of indirect 5 % of meer van het stemgerechtigde uitstaande kapitaal of de aandelen van beiden;
- Eén van hen heeft direct of indirect zeggenschap over de ander;
- Een derde persoon heeft direct of indirect zeggenschap over beiden;
- Beiden hebben direct of indirect zeggenschap over een derde persoon.

In deze situaties is er in mijn optiek zonder meer raakvlak tussen gelieerdheid en verbondenheid. In de andere situaties ex artikel 127 UCCIA is zeggenschap geen vereiste, waardoor er geen sprake hoeft te zijn

¹⁷² Artikel 127, lid 1, onderdeel d t/m f, UCCIA.

van gelieerdheid. Verbondenheid en gelieerdheid zijn dus in vier situaties beslist vergelijkbaar. Dit betekent dat wanneer er sprake is van een transactie tussen verbonden ondernemingen, waarvan de douanewaarde ex artikel 128 UCCIA wordt berekend op het moment van binnenbrengen, de douanewaarde niet altijd kan worden vergeleken met een interne verrekenprijs, omdat er geen interne verrekenprijs wordt bepaald.

5.2.3. Marktwaaarde

5.2.3.1. Algemeen

Als hoofdregel om de douanewaarde te bepalen wordt de transactiewaarde van de ingevoerde goederen gebruikt. Deze is in het UCC opgenomen in artikel 70, lid 1, UCC. De hoofdregel heeft als voorwaarde dat voor het bepalen van deze transactiewaarde de werkelijk betaalde of te betalen prijs in aanmerking wordt genomen. Daar sprake dient te zijn van de werkelijk betaalde of te betalen prijs worden elementen aan de prijs toegevoegd of blijven elementen buiten aanmerking (omdat anders niet de werkelijk betaalde of te betalen prijs in aanmerking wordt genomen).¹⁷³ Op deze wijze wordt mijns inziens aan de hand van de voorwaarde “de werkelijk betaalde of te betalen prijs” een waarde berekend die een zakelijke marktwaaarde¹⁷⁴ dient te benaderen.

Op basis van het arm’s length beginsel dient tussen gelieerde ondernemingen een zakelijke prijs tot stand te komen. Dit beginsel is opgenomen in artikel 9 OESO-MV en stelt dat gelieerde ondernemingen dienen te handelen alsof zij ongelieerd zijn. Zoals vermeld in hoofdstuk 4, zijn in de OESO-richtlijn nadere bepalingen opgenomen met betrekking tot het berekenen van arm’s length interne verrekenprijzen. Aan de hand van deze bepalingen leidt de interne verrekenprijs eveneens tot een waarde die een zakelijke marktwaaarde dient te benaderen.

Het bepalen van de douanewaarde en het bepalen van de arm’s length interne verrekenprijs hebben dus beide het doel een zakelijke marktwaaarde te benaderen. Wel zie ik vanuit het perspectief van de onderneming mogelijk tegenstrijdige belangen. Voor de onderneming is het wenselijk dat de douanewaarde zo laag mogelijk is, omdat dan minder invoerrechten zijn verschuldigd. Daarentegen kan het voor de onderneming wenselijk zijn om een hoge interne verrekenprijs te hanteren, omdat dit leidt

¹⁷³ Uitgewerkt in de artikelen 71 en 72 UCC.

¹⁷⁴ Een zakelijke marktwaaarde is in deze context een waarde, die *mijns inziens* het meest betrouwbaar de economische realiteit weerspiegelt.

tot een lagere belastbare winst in het land van invoer en vice versa. Het doel van de multinationale onderneming is om binnen concernverband tot het meest optimale resultaat voor de winstbelasting te komen.

Het is hierbij van belang dat het geen vereiste is dat de douanewaarde en de interne verrekenprijs dezelfde waarde hebben, maar deze tegenstrijdigheid komt de vergelijkbaarheid mogelijk niet ten goede. Ik kom hier in paragraaf 5.2.4. op terug.

5.2.3.2. Methodiek

Het doel om de douanewaarde en de interne verrekenprijs te bepalen is weliswaar gelijk, de middelen om tot dit doel te komen zijn verschillend. Voor de douanewaarde is, zoals ik in paragraaf 5.2.3.1. reeds heb vermeld, de transactiewaarde van de ingevoerde goederen de hoofdregel. Daarnaast bestaan er vijf andere methoden, die in hiërarchische rangschikking volgen als de hoofdregel niet kan worden toegepast.¹⁷⁵ Als één van deze vijf methoden wordt toegepast, vindt geen toepassing van de artikelen 71 en 72 UCC plaats. Dit betekent dat naar mijn opvatting in deze situatie niet een zakelijke marktwaarde wordt benaderd maar slechts een plaatsvervangende waarde.¹⁷⁶

In de OESO-richtlijnen zijn vijf interne verrekenprijsmethoden opgenomen, waar geen expliciete rangorde tussen bestaat. Als uit de vergelijkbaarheidsanalyse blijkt dat toepassing van zowel een traditionele transactiemethode als een transactionele winstmethode tot een betrouwbare uitkomst leidt, wordt de voorkeur gegeven aan een traditionele transactiemethode. Meer specifiek wordt voorkeur gegeven aan de CUP als deze en een andere methode een even betrouwbare uitkomst geven. Aangezien de keuze voor een interne verrekenprijsmethode wordt bepaald aan de hand van de meest betrouwbare uitkomst, leidt elke interne verrekenprijsmethode tot het benaderen van een zakelijke marktwaarde.

Het uitgangspunt voor het berekenen van de interne verrekenprijs is het bepalen van vergelijkbaarheid. In de OESO-richtlijnen zijn vijf factoren opgenomen om vergelijkbaarheid te bepalen: vergelijkbaarheid van de goederen en diensten, functionele analyse, contractuele voorwaarden, economische omstandigheden en ondernemingsstrategieën, waarbij de functionele analyse vaak het beginpunt van de

¹⁷⁵ Zie paragraaf 2.9.

¹⁷⁶ Immers: als de transactiewaarde van de identieke goederen wordt gebruikt, wordt deze gebaseerd op de transactiewaarde van goederen die "identiek" zijn. Dit zou een marktwaarde kunnen zijn, maar er vinden geen aanpassingen plaats ex de artikelen 71 en 72 UCC. Slechts aanpassingen vinden plaats voor het hanteren van een verschillend handelsniveau of verschillende hoeveelheid (ex artikel 141 UCCIA). Daarom kan mijns inziens niet gesproken worden van een zakelijke marktwaarde.

analyse vormt. Als bepaald is wat vergelijkbaar is, volgt een vergelijkbaarheidsanalyse om tot een arm's length uitkomst te komen, waarbij de methode niet het doel maar het middel is om tot deze uitkomst te komen.

Daarentegen vormt het contract (c.q. factuur) in principe de basis voor de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. De goederen worden aangegeven op basis van de waarde (c.q. prijs) die in het contract is opgenomen. De transactiewaarde is derhalve afhankelijk van één element, namelijk de contractuele voorwaarden. Dit heeft tot gevolg dat ik een mogelijke tegenstrijdigheid zie in de vergelijkbaarheid. In paragraaf 5.2.4 zal ik hier verder op ingaan.

Enkele methoden om de douanewaarde te (kunnen) bepalen en enkele interne verrekenprijsmethoden zijn vergelijkbaar met elkaar. De CUP hanteert bijvoorbeeld een vergelijkbare methodiek als die van de transactiewaarde van identieke goederen of soortgelijke goederen. Het is niet zo dat de methoden daadwerkelijk vergelijkbaar zijn. Slechts de transactiewaarde van de ingevoerde goederen is mijns inziens daadwerkelijk vergelijkbaar met een interne verrekenprijs. De transactiewaarde van de ingevoerde goederen dient evenals een interne verrekenprijs een zakelijke marktwaarde te benaderen, waardoor vergelijkbaarheid ontstaat. Alle interne verrekenprijsmethoden kunnen in feite alleen worden vergeleken met de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Dit betekent dat bij toepassing van artikel 128, lid 1, UCCIA de douanewaarde vergeleken kan worden met een interne verrekenprijs, omdat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen bij artikel 128, lid 1, UCCIA de toegepaste methode is om de douanewaarde te bepalen.

5.2.4. Niet beïnvloed door verbondenheid t.o.v. arm's length-beginsel

Op basis van de artikelen 70, lid 3, onderdelen a t/m d, UCC kan de douanewaarde worden afgewezen als de transactie wordt verricht tussen verbonden ondernemingen. Zoals in hoofdstuk 3 vermeld, is in artikel 134, lid 1, UCCIA opgenomen dat wanneer sprake is van verbonden ondernemingen, de aangever mogelijk extra informatie dient te verschaffen (indien dit door de douaneautoriteit nodig geacht wordt) om aan te tonen dat verbondenheid de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet heeft beïnvloed.¹⁷⁷

In artikel 134, lid 2, UCCIA is een drietal testwaarden opgenomen om dit te bewijzen. Deze opties zijn:

¹⁷⁷ Zie ook paragraaf 2.7.4.1. waar de bepaling is uitgewerkt onder CDW (deze bepaling is gelijk aan het UCC).

- a) De douanewaarde van identieke/soortgelijke goederen tussen niet verbonden personen benadert zeer dicht de aangegeven douanewaarde.
- b) De douanewaarde van identieke/soortgelijke goederen berekend aan de hand van de terugrekenmethode benadert zeer dicht de aangegeven douanewaarde.
- c) De douanewaarde van identieke/soortgelijke goederen berekend aan de hand van de kost-prijsmethode benadert zeer dicht de aangegeven douanewaarde.

Deze testwaarden benaderen mijns inziens wél een zakelijke marktwaarde, omdat ex artikel 134, lid 3, UCCIA wél met andere elementen rekening gehouden wordt. Daarbij dienen deze waarde de transactiewaarde van de ingevoerde goederen (een zakelijke marktwaarde) te bewijzen en zijn het dus geen plaatsvervangende waarden.

In artikel 134, lid 1, UCCIA is niet voorgeschreven dat een testwaarde uit artikel 134, lid 2, UCCIA wordt gebruikt. Ook op andere wijze kan worden aangetoond dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet beïnvloed is. Het is dan ook niet opmerkelijk dat de WDO Commentaar 23.1 voor deze problematiek heeft gepubliceerd.¹⁷⁸ In Commentaar 23.1 doet de WDO een onderzoek naar de uitdrukking *‘omstandigheden omtrent de verkoop onder artikel 1.2 (a) in relatie met het gebruik van verrekenprijsstudies*. Hierin onderzoekt de WDO op welke wijze een interne verrekenprijsstudie kan worden gebruikt door de importeur om de douaneautoriteit te bewijzen dat de douanewaarde niet is beïnvloed. De WDO concludeert uiteindelijk dat per casus alle relevante informatie en documenten die door de importeur worden aangeleverd als bewijs kunnen dienen. Een interne verrekenprijsstudie valt hier ook onder. In Commentaar 23.1 heeft de WDO niet concreet gemaakt op welke wijze een interne verrekenprijsstudie kan worden gebruikt. In Casestudy 14.1 doet de WDO dit wel.¹⁷⁹ In Casestudy 14.1 wordt onderzocht of de TNMM kan worden gebruikt om aan te tonen dat de transactiewaarde niet is beïnvloed.

In Casestudy 14.1 maakt de fabrikant XCO, gevestigd in land X, relais en verkoopt deze goederen alleen aan zijn dochteronderneming ICO, gevestigd in land I. ICO importeert deze goederen in land I en verkoopt deze aan onafhankelijke partijen. ICO geeft de goederen op basis van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen aan. ICO levert een interne verrekenprijsstudie op basis van de OESO-richtlijn aan,

¹⁷⁸ WCO Technical Committee, Commentary 23.1 *‘Examination of the expression “Circumstances surrounding the sale” under article 1.2 (a) in relation to the use of transfer pricing studies’*.

¹⁷⁹ WCO Technical Committee, Case Study 14.1 *‘Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under article 1.2 (a) of the agreement’*.

waarin de TNMM wordt gebruikt om aan te tonen dat de transactiewaarde niet is beïnvloed door verbondheid. De interne verrekenprijsstudie vergelijkt ICO met acht ongelieerde distributeurs die vergelijkbare producten distribueren. De PLI die gebruikt wordt is de operationele winstmarge. De operationele marge is arm's length. Aan de hand van de arm's length marge en andere betrouwbare informatie wordt afgeleid dat de interne verrekenprijs (de kostprijs van de goederen oftewel de inkoopprijs voor ICO) arm's length is. Aangezien de interne verrekenprijs arm's length is, kan deze worden gebruikt om aan te tonen dat de douanewaarde niet is beïnvloed door verbondenheid.

Uit Commentaar 23.1 en Casestudy 14.1 leid ik af dat een interne verrekenprijs wél kan worden gebruikt voor de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Dit lijkt onverenigbaar met hetgeen ik in paragraaf 5.2.3.2. heb uiteengezet. Hier zie ik een tegenstrijdigheid in de vergelijkbaarheid omdat de interne verrekenprijs met veel meer elementen rekening houdt dan de douanewaarde. Op basis van de zienswijze van het WDO bestaat deze tegenstrijdigheid niet. Ik leg dit als volgt uit. De ingevoerde goederen dienen het object van de interne verrekenprijsstudie te zijn. In de interne verrekenprijsstudie is de prijs van de goederen een van de elementen waar rekening mee wordt gehouden, maar uiteindelijk kan met veel meer elementen rekening worden gehouden, omdat ook de uitgeoefende functies in beschouwing dienen te worden genomen. Indien bijvoorbeeld een exporteur aan een importeur een interne verrekenprijs in rekening brengt, waarbij de interne verrekenprijs is bepaald aan de hand van de waarde van de goederen en de inkoopfunctie van de exporteur, dienen aanpassingen aan de interne verrekenprijs te worden aangebracht om deze te kunnen gebruiken voor de douanewaarde. Inkoopcommissies worden immers niet in de douanewaarde betrokken.¹⁸⁰ Op deze wijze kan door aanpassingen aan de interne verrekenprijs de douanewaarde (de prijs van de goederen) worden afgeleid. Hierbij is het van belang dat wordt onderzocht welke elementen van de interne verrekenprijs in de douanewaarde worden betrokken en welke elementen niet. Ik meen dat het hierbij niet uitmaakt welke interne verrekenprijsmethode wordt gehanteerd, op voorwaarde dat de juiste aanpassingen aan de interne verrekenprijs kunnen worden gemaakt.

Het betekent naar mijn mening ook dat als een methode ex artikel 134, lid 2, UCCIA wordt toegepast, uit de vergelijkbare interne verrekenprijsmethode overeenkomende prijzen dienen te ontstaan indien alle elementen, waar de interne verrekenprijs rekening mee houdt, in de douanewaarde worden betrokken of waar aanpassingen aan de interne verrekenprijs kunnen worden gemaakt. (zie tabel 1).¹⁸¹

¹⁸⁰ Artikel 72, onderdeel e, UCC.

¹⁸¹ Zie ook: Ibáñez Manilla, S, *Towards customs valuation compliance through corporate income tax*, World Customs Journal, Volume 5, nummer 1, 2002.

Tabel 1

Douanewaarde	Bewijs leveren ex artikel 134, lid 2, UCCIA	Interne verrekenprijsmethode
Transactiewaarde van de ingevoerde goederen	Artikel 134, lid 2, onderdeel a, UCCIA	CUP
	Artikel 134, lid 2, onderdeel a, UCCIA	Resale-minus
	Artikel 134, lid 2, onderdeel a, UCCIA	Cost-plus

Hierbij zie ik ook bruikbaarheid voor de douanewaarde als onderbouwing voor een interne verrekenprijs. Immers een geaccepteerde douanewaarde voor een interne verrekenprijsstudie kan dienen om aan te tonen dat de inkoopprijs van de goederen at arm's length is. Dit lijkt mij een gewenste uitkomst. Het geeft ondernemingen de mogelijkheid om het zakelijke karakter van een interne verrekenprijs of een douanewaarde beter te onderbouwen.

Daarnaast ben ik van mening dat arm's length en het "niet beïnvloed door" criterium dezelfde betekenis hebben, omdat het "niet beïnvloed door" criterium hetzelfde beoogd te bereiken voor de transactiewaarde van de ingevoerde goederen als het arm's length beginsel voor interne verrekenprijzen. Ik zie hierbij wel een materieel verschil in het niveau waarop dit wordt uitgevoerd. Op basis van het arm's length beginsel dienen alle elementen van de transactie zakelijk te zijn. Bij het "niet beïnvloed door" criterium geldt dit niet voor alle elementen, maar slechts voor de inkoopprijs van de goederen.

Mij komt het vereisen van het "niet beïnvloed door" criterium voor slechts de inkoopprijs vreemd over. Als een lagere vergoeding aan de importeur wordt berekend voor elementen die aan de douanewaarde worden toegevoegd, leidt dit immers tot een lagere douanewaarde. Binnen concernverband wordt dit mogelijk opgelost doordat de elementen op basis van het arm's length reeds zakelijk zijn berekend. Echter, ik heb in paragraaf 5.2.2. laten zien dat verbondenheid voor douanewaarde een ruimer begrip kent dan gelieerdheid voor interne verrekenprijzen. Dit betekent dat in situaties waar gelieerdheid niet speelt, maar waarbij een element wordt toegevoegd aan de douanewaarde mogelijk een onzakelijke waarde kan worden berekend tussen verbonden ondernemingen.

Als bijvoorbeeld twee ongelieerde ondernemingen zijn verbonden voor douanewaarde door een familieband¹⁸² en een onderneming aan de andere onderneming een onzakelijke waarde berekent voor een element dat wordt toegevoegd aan de douanewaarde, zal deze op onzakelijk hoogte aan de douanewaarde worden toegevoegd. Het arm's length beginsel kan in deze situatie immers niet worden ingeroepen omdat het twee ongelieerde ondernemingen zijn voor de OESO-richtlijn.

¹⁸² Artikel 127, lid 1, onderdeel h, UCCIA.

Uiteindelijk zie ik mij door artikel 134 UCCIA gesterkt in mijn opvatting dat slechts de transactiewaarde van de ingevoerde goederen vergelijkbaar is met interne verrekenprijzen. In de andere methoden om de douanewaarde te bepalen wordt immers niet verwezen naar artikel 70, lid 3, onderdelen a t/m d, UCC (afwijzen van transactiewaarde). Artikel 70, lid 3, onderdeel d, UCC betreft het afwijzen op basis van verbondenheid. Andere douanewaarden kunnen derhalve niet worden afgewezen op basis van verbondenheid en interne verrekenprijsstudies kunnen niet worden ingeroepen om deze waarden te bewijzen, omdat toepassing van artikel 134, lid 1, UCC alleen geldt voor artikel 70, lid 3, onderdeel c, UCC. Naar mijn mening is in het UCC op deze wijze onderkend dat slechts interne verrekenprijzen en de transactiewaarde van de ingevoerde goederen vergelijkbaar zijn en zakelijke marktprijzen benaderen.

Bij toepassing van artikel 128, lid 1, UCCIA kunnen interne verrekenprijzen en de douanewaarde vergeleken worden of vergelijkbaar worden gemaakt en kan arm's length dienen om "niet beïnvloed door" te bewijzen en vice versa. Dit zorgt er echter niet voor dat de tegenstrijdigheid die ik in paragraaf 5.2.3.1. heb geconcludeerd, wordt weggenomen. Dit zal ik nader toelichten. Binnen concernverband kunnen aan een gelieerde importeur bepaalde diensten worden geleverd, die waarde toevoegen aan de interne verrekenprijs. Als aan de importeur veel diensten worden geleverd, wordt de interne verrekenprijs hoger en ontstaat een lagere belastbare winst in het land van invoer en vice versa. Indien hiervan sprake is, zou tegenstrijdigheid met het arm's length beginsel kunnen ontstaan en dienen elementen toe te worden gevoegd of weg te worden gelaten.

Daarnaast dient de inkoopprijs van de goederen aan het "niet beïnvloed door" criterium te voldoen, de onderneming heeft hier weinig mogelijkheid om de hoogte van de douanewaarde te wijzigen. Als de onderneming de douanewaarde zo laag mogelijk wil hebben, dienen zo min mogelijk elementen aan de douanewaarde te worden toegevoegd. Dit zorgt voor een conflicterend belang tussen de douanewaarde en de interne verrekenprijs.

Immers het is voor de onderneming mogelijk van belang om bepaalde elementen aan de interne verrekenprijs toe te voegen, terwijl de onderneming deze elementen aan de douanewaarde niet toegevoegd wil hebben. Met als gevolg dat, indien mogelijk, binnen concernverband een afweging dient te worden gemaakt tussen het verlenen van voorkeur aan de interne verrekenprijs of de douanewaarde. Hieraan doen het "niet beïnvloed door" criterium en het arm's length beginsel niet aan af. Deze tegenstrijdigheid voortvloeit immers uit het verschil in karakter van de belastingen, maar het is geen beperking voor het raakvlak tussen interne verrekenprijzen en de douanewaarde. Het betekent wel dat als het niet mogelijk is om voorkeur te verlenen aan een discipline de onderneming mogelijk gemoed is

met een ongunstige uitwerking zowel op het gebied van de invoerrechten als op het gebied van de winstbelasting.¹⁸³

5.2.5. Binnenlands verkoopprincipe

In hoofdstuk 3 is aangetoond dat indien tussen twee partijen, die beide in de Europese Unie gevestigd zijn, een verkoop plaatsvindt voordat de goederen het douanegebied van de Europese Unie binnengebracht zijn, deze verkoop niet in aanmerking wordt genomen voor het bepalen van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Dit betekent dat de transactiewaarde wordt gebaseerd op een eerdere verkoop. Namelijk de eerdere verkoop tussen de in de Europese Unie gevestigde partij en een niet in de Europese Unie gevestigde partij.

Hierbij zijn er mijns inziens twee situaties denkbaar. Zowel de niet in de Europese Unie gevestigde partij als de in de Europese Unie gevestigde partij behoren tot hetzelfde concern. Voor deze situatie geldt hetgeen ik in paragraaf 5.2. heb besproken voor de transactie. De transactiewaarde wordt bepaald op basis van de transactie tussen de niet in de Europese Unie gevestigde partij en de in de Europese Unie gevestigde partij. Daarnaast dient in deze situatie een interne verrekenprijs te worden bepaald, omdat de transactie zich binnen gelieerd verband afspeelt.

Indien de niet-Europese partij niet tot hetzelfde concern behoort als de Europese partijen dan hebben de interne verrekenprijs en de douanewaarde geen raakvlak met elkaar. De douanewaarde wordt gebaseerd op de eerdere transactie tussen de niet-gelieerde niet in de Europese Unie gevestigde onderneming en de gelieerde in de Europese Unie gevestigde onderneming, terwijl de interne verrekenprijs wordt berekend aan de hand van de transactie tussen de gelieerde ondernemingen die beide in de Europese Unie gevestigd zijn. Het object van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen is daarom niet gelijk aan het object van de interne verrekenprijs. Dit betekent wel dat het binnenlandse verkoopprincipe het raakvlak tussen interne verrekenprijzen en de douanewaarde begrenst omdat de interne verrekenprijs en de douanewaarde de goederen op een verschillend moment berekenen.

5.2.6. Artikel 128, lid 2, UCCIA

Op basis van artikel 128, lid 2, UCCIA wordt een transactie in aanmerking genomen nadat de goederen het douanegebied van de Europese Unie zijn binnengebracht en deze zelf door een partij zijn ingevoerd. Indien

¹⁸³ De onderneming ervaart bijv. zowel een niet optimale verdeling voor de winstbelasting als hoge verschuldigde invoerrechten.

de goederen daarna binnen concernverband worden verkocht, geldt hetgeen ik in paragraaf 5.2. heb besproken.

5.3. Belastbaarheid van royalty's

5.3.1. Algemeen

Zoals in hoofdstuk 3 is vermeld, zijn bepalingen omtrent de behandeling van royalty's voor de douanewaarde opgenomen in artikel 136 UCCIA. Op basis van artikel 136, lid 1, UCCIA dienen royaltybetalingen betrekking te hebben op het ingevoerde goed. Om een royaltybetaling in de douanewaarde te betrekken dient de royaltybetaling als verkoopvoorwaarde te worden aangemerkt. Artikel 136, lid 4, UCCIA bepaalt of de betaling van de royalty of licentierecht wordt aangemerkt als verkoopvoorwaarde. De royaltybetaling wordt als voorwaarde voor verkoop aangemerkt als:

- a) De betaling door de verkoper of een verbonden persoon van de verkoper wordt verlangd.
- b) De koper de royaltybetaling door een verplichting van de verkoper dient te voldoen.
- c) De goederen niet kunnen worden verkocht aan of aangekocht door de koper zonder betaling van royalty's of licentierechten aan een licentiegever.

De OESO-richtlijn kent geen voorwaarde voor verkoop. Indien immateriële activa worden geëxploiteerd binnen concernverband, dient een interne verrekenprijs bepaald te worden. In hoofdstuk 4 is reeds vermeld op welke wijze immateriële activa kunnen worden geëxploiteerd. Dit zijn:

- Verkoop van het immaterieel activum.
- Een licentieovereenkomst waarbij een royalty wordt betaald (de royalty is een periodieke betaling gebaseerd op de productie, verkopen of in sommige gevallen winst).
- De vergoeding is opgenomen in de prijs van het goed, bijvoorbeeld: in de interne verrekenprijs is rekening gehouden met de prijs van zowel het goed als het immaterieel activum.
- Een algehele vergoeding voor immateriële activa, technische ondersteuning en training. Vaak dient in dit geval de vergoeding voor interne verrekenprijsdoeleinden gesplitst te worden.

In de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 is opgenomen dat hoofdstuk VI van de OESO-richtlijn geen relevantie heeft voor de definitie van royalty's voor artikel 12 OESO-MV en douanedoeleinden, hetgeen zou impliceren dat er geen raakvlak bestaat tussen beide disciplines. Dit is naar mijn mening niet geheel correct. Hoofdstuk VI zegt weliswaar niets over de belastbaarheid van

royalty's voor de douanewaarde of de toewijzing van heffingsrechten ex artikel 12 OESO-MV, doch in hoofdstuk VI komt de waardering van royalty's aan de orde.

Reeds in paragraaf 5.2.4. heb ik laten zien dat de elementen die aan de douanewaarde worden toegevoegd de arm's length interne verrekenprijs kunnen volgen. Het raakvlak tussen de royaltybetaling voor de douanewaarde en de interne verrekenprijs voor immateriële activa betreft de waardering van het geëxploiteerde immaterieel activum, die voortvloeit uit een interne verrekenprijsstudie, welke de basis vormt van de royaltybetaling die wordt toegevoegd aan de douanewaarde, indien dit zich binnen concernverband volstrekt. In feite zijn het opeenvolgende handelingen. Ik weid hier in de volgende paragraaf meer over uit.

Het exploiteren van een immaterieel activum kan mijns inziens in een tweetal situaties raakvlak hebben met de douanewaarde. Deze zijn¹⁸⁴:

- Een licentieovereenkomst waarbij een royalty wordt betaald (de royalty is een periodieke betaling gebaseerd op de productie, verkopen of in sommige gevallen winst).
- De vergoeding is opgenomen in de prijs van het goed, bijvoorbeeld: in de interne verrekenprijs is rekening gehouden met de prijs van zowel het goed als het immaterieel activum.

Zoals in paragraaf 1.7 vermeld, staat in deze scriptie de douanewaarde centraal en wordt een vergelijking gemaakt met de voor de douanewaarde relevante onderdelen van interne verrekenprijzen. Het zou daarom wellicht logischer zijn om in de volgende paragrafen vanuit de bepalingen omtrent het betrekken van royalty's in de douanewaarde te refereren naar de interne verrekenprijs. In de volgende paragrafen heb ik dit echter omgedraaid, omdat de basis voor de waardering van een royalty wordt gevormd door de interne verrekenprijs.

5.3.2. In een licentieovereenkomst opgenomen

5.3.2.1. Algemeen

Indien tussen gelieerde partijen een licentieovereenkomst met betrekking tot een immaterieel activum wordt afgesloten, draagt de partij met de juridische eigendom van het immaterieel activum de economische eigendom (gedeeltelijk) over aan een andere partij. Voor het verkrijgen van de economische

¹⁸⁴ Hypothetisch gezien zou verkoop van het immaterieel activum raakvlak met douanewaarde kunnen hebben. Als het immaterieel activum in een grensoverschrijdende situatie wordt verkocht en een immaterieel activum als losstaand goed aan douanerechten zou worden onderwerpen. Dit is echter niet het geval.

eigendom betaalt deze partij een vergoeding c.q. royalty. Deze vergoeding is het object van de interne verrekenprijs en dient arm's length bepaald te worden.

In hoofdstuk 4 is uitgelegd dat het arm's length bepalen van de interne verrekenprijs gebeurt aan de hand van de OESO-richtlijn. Voor immateriële activa gelden in beginsel dezelfde bepalingen als voor andere activa. Dit betekent dat een functionele analyse dient te worden uitgevoerd met betrekking tot de gelopen risico's, gebruikte activa en andere factoren die van invloed zijn. Daarnaast zijn in hoofdstuk VI van de OESO-richtlijn speciale bepalingen opgenomen ten aanzien van immateriële activa. Op basis van de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10, die tevens in hoofdstuk 4 zijn besproken, worden enkele veranderingen gedaan aan hoofdstuk VI. Het is van belang dat naar de "DEMPE"-functies wordt gekeken en op welke wijze het immaterieel activum met andere immateriële activa, goederen en bedrijfsactiviteiten invloed heeft op het creëren van waarde. "DEMPE" staat voor: ontwikkeling (development), verbetering (enhancement), onderhoud (maintenance), bescherming (protection), exploitatie (exploitation).¹⁸⁵

Indien een licentieovereenkomst is gesloten tussen gelieerde ondernemingen is het dus van belang dat wordt onderzocht welk gedeelte van de economisch eigendom wordt overgedragen. Hierbij kan aan de hand van de DEMPE-functies worden onderzocht of de vergoeding die betaald wordt voor het economische eigendom arm's length is. In de situatie dat de importeur slechts het recht krijgt om de goederen met het handelsmerk te importeren en te distribueren volstaat een vergoeding van de juridisch eigenaar aan de importeur voor het distribueren van de goederen met het handelsmerk. In dit geval zal het voor interne verrekenprijdoeleinden niet gebruikelijk zijn dat de importeur aan de hand van zijn uitgeoefende DEMPE-functies een royaltybetaling doet aan de juridisch eigenaar van het immaterieel activum, omdat de waarde die de importeur toevoegt aan het immaterieel activum vrij beperkt is. Daarnaast zouden onafhankelijke ondernemingen waarschijnlijk geen royalty betalen voor dezelfde uitgeoefende functies. Indien de gelieerde ondernemingen in deze situatie toch een royalty zouden overeenkomen, zal deze voor interne verrekenprijdoeleinden worden gecorrigeerd.¹⁸⁶

Voor het bepalen van de douanewaarde vormt het geen vereiste dat de royaltybetaling arm's length is. De royaltybetaling dient slechts (ex artikel 136, lid 1, UCCIA) te zien op de ingevoerde goederen en een verkoopvoorwaarde te vormen. Ondernemingen die binnen concernverband een royaltyovereenkomst sluiten ter vergoeding van het distribueren van een handelsmerk kunnen dit voor douanedoeleinden onvoorwaardelijk doen.

¹⁸⁵ Zie paragraaf 4.8.2.2.

¹⁸⁶ Zie ook: Example 12 van OECD Action 8-10: Final Reports, Annex to Chapter VI, p. 125.

Dit zou tevens kunnen doen vermoeden dat er geen raakvlak bestaat tussen douanewaarde en interne verrekenprijzen voor immateriële activa c.q. royaltybetalingen, zoals dit in de voorgestelde aanpassingen is opgemerkt.¹⁸⁷ Dit is echter niet correct, aangezien ik in mijn vorig hoofdstuk heb aangegeven dat de waardering op basis van de interne verrekenprijs de basis is voor de royaltybetaling voor de douanewaarde binnen concernverband. Dit werkt naar mijn mening als volgt. Het uitgangspunt van het onderzoek naar een arm's length royaltybetaling vormt het contract (licentieovereenkomst). Gelieerde ondernemingen zullen daarom in beginsel zorgen dat in het contract een arm's length royalty is opgenomen. Deze licentieovereenkomst vormt de basis voor de douanewaarde, waarbij de hoogte van de royaltybetaling niet ter discussie staat, maar de vraag of de royaltybetaling ziet op de ingevoerde goederen en, of de royaltybetaling een verkoopvoorwaarde vormt. Indien blijkt dat de royaltybetaling louter ziet op de ingevoerde goederen en een verkoopvoorwaarde vormt, is de arm's length royaltybetaling binnen concernverband mijns inziens gelijk aan de royaltybetaling die in de douanewaarde wordt betrokken. Hierbij dient wel in acht te worden genomen dat als de royaltybetaling tevens ziet op andere uitgeoefende functies (en niet alleen op de goederen) de royaltybetaling niet gelijk zal zijn aan de royaltybetaling voor douanewaarde. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn als in de royaltybetaling een verkapte management fee zit.

Op grond van het vorenstaande ben ik van mening dat indien binnen concernverband een licentieovereenkomst wordt afgesloten met een importeur, waarbij de importeur de (gedeeltelijk) economisch eigendom verkrijgt en een royalty betaalt aan de juridisch eigenaar, de importeur in principe waarde toevoegt aan het immaterieel activum op basis van zijn uitgevoerde DEMPE-functies omdat de royaltybetaling anders niet arm's length is.

De vraag die kan worden gesteld is, wat de hoogte van de vergoeding dient te zijn. Hierbij dient rekening te worden gehouden met het feit dat de importeur ook zelf waarde heeft toegevoegd aan het immaterieel activum. Afhankelijk van de functies die de importeur uitoefent, zal worden bepaald wat de vergoeding ten opzichte van de juridische eigenaar moet zijn. Ik ben van mening dat de importeur binnen concernverband niet de belangrijkste waarde-toevoegende activiteiten zal verrichten en niet de meest complexe functies bezitten, waardoor de vergoeding voor de importeur relatief gezien niet heel hoog zal zijn. In het kader van de DEMPE-functies zal de importeur mijns inziens vaak een vergoeding verkrijgen voor exploitatie, die waarde toevoegt aan het immaterieel activum.

¹⁸⁷ Zie ook paragraaf 5.1.

De royaltybetaling die de importeur aan de juridisch eigenaar doet wordt in de douanewaarde betrokken, mede omdat deze immers in de licentieovereenkomst is opgenomen. Hierbij kan het van belang zijn welke interne verrekenprijsmethode wordt gekozen. In de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 wordt voorkeur gegeven aan de CUP en de profit-splitmethode ingeval het de behandeling van immateriële activa betreft. Het lijkt mij dat de interne CUP en de profit-splitmethode beide goed toepasbaar zijn. De interne CUP zou kunnen worden toegepast als de licentieovereenkomst tevens wordt gesloten met ongelieerde ondernemingen. De profit-splitmethode kan worden toegepast, omdat de importeur waarde toevoegt aan het immaterieel activum. Hierbij kan worden onderzocht in welke verhouding de importeur ten opzichte van de juridische eigenaar waarde toevoegt aan het immaterieel activum. De externe CUP lijkt mij minder goed toepasbaar omdat, zoals ik in hoofdstuk 4 heb laten zien, bedrijfsgevoelige informatie benodigd is. Deze is voor immateriële activa vaak niet beschikbaar.

Ten aanzien van de interne verrekenprijsmethode met eenzijdige analyse lijkt mij dat bij toepassing van de cost-plus de uitkomst niet betrouwbaar is, aangezien de importeur ten aanzien van de economische eigendom vooral diensten uitoefent, hetgeen geen betrouwbare kostengrondslag is. Daarentegen lijken de RPM en de TNMM mij in deze situatie wel goed toepasbaar. In deze analyse zal het arm's lenght karakter van de interne verrekenprijs eenzijdig bij de importeur getoetst worden, omdat deze de minst complexe functies bezit. Ik meen echter wel dat mogelijk nadelige gevolgen kleven aan het toepassen van deze methoden. Zoals in hoofdstuk 4 is uiteengezet, kan toepassing tot gevolg hebben dat de vergoeding die de importeur verkrijgt relatief aan de lage kant is, waardoor de royaltybetaling aan de juridisch eigenaar hoog is. Dit is ten nadele van de douanewaarde, omdat nu een relatief hoge royaltybetaling in de douanewaarde wordt betrokken.

Ik ben van mijn mening dat het bestaan van paralleliteit tussen de douanewaarde en de interne verrekenprijs voor de hoogte van de royaltybetaling een gewenste uitkomst is. Zoals ik in paragraaf 5.2.4 heb opgemerkt, geldt het "niet beïnvloed door" criterium niet voor elementen, die aan de douanewaarde worden toegevoegd. Het bevreemdt mij dat deze toets niet voor elementen, die aan de douanewaarde worden toegevoegd, geldt. Op basis van het vorenstaande wordt het zakelijke karakter van de royaltybetaling in ieder geval 'eenzijdig' getoetst. Hierbij zie ik de voorgestelde aanpassingen eveneens als gewenst, omdat deze leiden tot een evenwichtigere verdeling van voordelen uit immateriële activa c.q. royaltybetalingen en daarmee een buitensporige bijtelling aan de douanewaarde kunnen voorkomen.

Daar ik in paragraaf 5.2.3.2. geen voorkeur verleen aan een bepaalde interne verrekenprijsmethode ten opzichte van de douanewaarde voor de waardering van de ingevoerde goederen, sluit ik voor het kiezen

van een interne verrekenprijsmethode inzake immateriële activa aan bij de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 en geef ik de voorkeur aan toepassing van de CUP en de profit-split. Toepassing van deze methoden heeft tot gevolg dat er geen relatief hoge bedragen aan royalty's worden toegevoegd aan de douanewaarde.

Daarbij ben ik van mening dat de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 gevolgen hebben voor de douanewaarde. Dit is het geval wanneer in de huidige situatie een royaltybetaling wordt gedaan die arm's length is voor de OESO-richtlijn, maar op basis van de voorgestelde aanpassingen en de DEMPE-functies niet langer als arm's length wordt beschouwd. De royaltybetaling zou bijvoorbeeld in een dergelijke situatie dienen te worden verlaagd omdat de juridisch eigenaar weinig waarde toevoegt aan het immaterieel activum. De multinationale onderneming kan in deze situatie besluiten om haar concern anders in te richten. Dit zou, afhankelijk van de uitkomst, mogelijk gevolgen voor de douanewaarde kunnen hebben.

5.3.2.2. Raakvlak met artikel 136, lid 4, UCCIA

5.3.2.2.1. Artikel 136, lid 4, onderdeel a, UCCIA

Op basis van artikel 136, lid 4, onderdeel a, UCCIA wordt de royaltybetaling als verkoopvoorwaarde aangemerkt indien de betaling door de verkoper of een verbonden persoon van de verkoper wordt verlangd. Bij toepassing van dit artikel is het mogelijk dat er sprake is van raakvlak tussen douanewaarde en interne verrekenprijs.

De situatie doet zich voor als de koper van de goederen tot hetzelfde concern behoort als de verkoper, waarbij de verkoper of een met de verkoper verbonden persoon de juridisch eigendom heeft van het immaterieel activum. In deze situatie betaalt de koper (importeur) een royalty betaling. Dit betekent dat de royaltybetaling tussen de koper en de verkoper overeenkomstig hetgeen ik in paragraaf 5.3.2.1. heb besproken, dient te worden bepaald.

Indien de transactie zich voor artikel 136, lid 4, onderdeel a, UCCIA niet afspeelt tussen verbonden ondernemingen zal de OESO-richtlijn vanzelfsprekend niet worden ingeroepen. De verkoper of een met de verkoper verbonden persoon heeft geen relatie met de koper, waardoor in deze situatie reeds een zakelijke prijs wordt berekend.

5.3.2.2.2. Artikel 136, lid 4, onderdeel b, UCCIA

Op basis van artikel 136, lid 4, onderdeel b, UCCIA wordt de royaltybetaling als verkoopvoorwaarde aangemerkt als de koper de betaling dient te doen om aan een verplichting van de verkoper te voldoen.

In hoofdstuk 3 heb ik laten zien dat in deze situatie de koper feitelijk een royaltybetaling verricht aan een derde persoon.

In dit geval zie ik geen raakvlak tussen de royaltybetaling en de OESO-richtlijn, omdat er reeds een zakelijke prijs is bepaald en de royaltybetaling zich tussen onafhankelijke partijen volstrekt.

5.3.2.2.3. Artikel 136, lid 4, onderdeel c, UCCIA

In situaties ingevolge artikel 136, lid 4, onderdeel c, UCCIA kunnen de goederen niet worden verkocht aan of aangekocht door de koper zonder betaling van royalty's of licentierechten aan een licentiegever. In hoofdstuk 3 heb ik laten zien dat dit als verkoopvoorwaarde wordt aangemerkt als de licentiegever invloed heeft. Deze kan als volgt worden uitgelegd:

- De licentiegever bepaalt de fabrikant.
- De licentiegever kan macht uitoefenen op de fabrikant.
- De licentiegever kan een verkoopovereenkomst beëindigen bij het niet betalen van de royalty.
- De licentiegever controleert de productie op een wijze die verder gaat dan kwaliteitscontrole.

Hieruit blijkt mijns inziens bij toepassing van artikel 136, lid 4, onderdeel c, UCCIA dat het bijna niet onafwendbaar is dat de licentiegever verbonden is aan de koper van de goederen. In de situatie dat de koper verbonden is aan de licentiegever, zal deze waarschijnlijk de controle hebben over de koper van de goederen en neemt de licentiegever de belangrijke beslissingen ten aanzien van de transactie. De koper zal een arm's length royalty betaling moeten betalen aan de licentiegever, op basis van de OESO-richtlijn. Hierbij dient naar mijn mening in de gaten te worden gehouden dat de koper (de importeur) binnen concernverband niet slechts een inkoopfunctie uitoefent. Gelet op de invloed, die de licentiegever in deze situatie mogelijk uitoefent, zou dit het geval kunnen zijn. Dit maakt, zoals ik in paragraaf 5.3.2.1 heb laten zien, voor het betrekken van de royaltybetaling in de douanewaarde geen verschil, maar heeft mogelijk wel gevolgen voor de interne verrekenprijs.

Indien artikel 136, lid 4, onderdeel c, UCCIA zich voordoet tussen twee niet verbonden ondernemingen wordt de prijs reeds zakelijk bepaald. In deze situatie zullen de bepalingen uit de OESO-richtlijn niet worden ingeroepen.

5.3.3. In de prijs begrepen

Immateriële activa kunnen tevens in de prijs van het goed begrepen zijn. Een dergelijke situatie valt buiten het bereik van artikel 136 UCCIA, omdat de royalty reeds in de prijs begrepen zit. Dit betekent dat de

transactiewaarde van de goederen voor het bepalen van de douanewaarde slechts geldt. De waarde die het immaterieel activum toevoegt aan het goed is reeds in de prijs begrepen. Dit betekent dat de waarde van het goed plus de waarde die het immaterieel activum heeft toegevoegd samen de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor de douanewaarde vormen, waarbij het wel van belang is dat de royaltybetaling alleen ziet op de ingevoerde goederen.

5.5. Gelijk speelveld

5.5.1. Algemeen

Tot slot wil ik in dit hoofdstuk stilstaan bij een andere tegenstrijdigheid tussen douanewaarde en interne verrekenprijzen. De Europese Commissie heeft aangegeven dat de “First Sale for Export” is afgeschaft, omdat een gelijk speelveld tussen multinationale ondernemingen en het middel- en kleinbedrijf dient te worden gecreëerd. Hierbij ben ik van mening dat de afschaffing tevens protectionistisch is ingegeven en dient om productie binnen de Europese Unie te stimuleren. De douanewaarde wordt immers hoger voor goederen vanbuiten de Europese Unie, waardoor goederen geproduceerd in de Europese Unie relatief goedkoper worden.¹⁸⁸ Daarnaast dient begunstiging¹⁸⁹ via het binnenlandse verkoopprincipe in mijn optiek te worden opgevat als bevordering van het vestigingsklimaat binnen de Europese Unie.¹⁹⁰ Doordat douanewetgeving binnen de Europese Unie rechtstreekse werking heeft en opbrengsten uit douanerechten toekomen aan de Europese Unie, kunnen lidstaten niet ten nadele van een ander land handelen of een belastingvoordeel behalen, omdat er geen verschil in wetgeving bestaat. De Europese Commissie handelt inzake douanewetgeving vanuit het gemeenschappelijke belang van de Europese Unie en haar interne markt.

Daarentegen zijn Lidstaten soeverein voor de winstbelasting c.q. vennootschapsbelasting en is de opbrengst uit deze belasting voor lidstaten zelf. Lidstaten hebben daardoor de mogelijkheid om het vestigingsklimaat van hun lidstaat te bevorderen op basis van de vennootschapsbelasting.

De interne verrekenprijzen aan de hand van de OESO-richtlijn zijn in het leven geroepen om een eerlijke verdeling van winst tussen lidstaten te creëren. Daarbij zijn de BEPS-actiepunten 8-10 onder andere bedoeld om opbrengsten uit immateriële activa op een eerlijke wijze te verdelen. Het wil niet zeggen dat lidstaten (belastingautoriteiten) niet de macht hebben over het accepteren van een interne

¹⁸⁸ Zie paragraaf 3.7.3.3.

¹⁸⁹ Het binnenlandse verkoopprincipe leidt immers tot een lagere douanewaarde en daarmee invoerrechten.

¹⁹⁰ Zie paragraaf 3.7.3.3.

verrekenprijs(studie). Dit heeft tot gevolg dat lidstaten bedrijven mogelijkwijs zouden kunnen begunstigen door middel van het accepteren van interne verrekenprijzen.

Als voorbeeld haal ik het recente besluit van de Europese Commissie aan inzake het accepteren van de TNMM methode voor de waardering van royaltyvergoedingen door Nederlandse belastingautoriteit aan Starbucks.¹⁹¹ Op basis van het besluit van de Europese Commissie wordt het accepteren van het gebruik van de TNMM methode voor het bepalen van de royalty mogelijk als staatssteun opgevat. Zonder inhoudelijk in te gaan op dit besluit kan hieruit wellicht worden afgeleid dat Lidstaten dus mogelijk hun vestigingsklimaat proberen te verbeteren door ondernemingen te begunstigen via interne verrekenprijzen, waarbij de Europese Commissie de rol heeft om het belang van de interne markt te beschermen. Dit is in tegenstelling tot de douanewetgeving een andere rol, waar de Europese Commissie juist de interne markt probeert te bevorderen ten opzichte van andere (douane)jurisdicties.

5.5.2. Gevolgen voor douanewaarde

Door het ongelijke speelveld binnen de Europese Unie op het gebied van de winstbelasting zie ik gevolgen voor de douanewaarde. Dit wordt als geïllustreerd. Een multinationale onderneming besluit om goederen in te voeren in één lidstaat en vanuit deze lidstaat klanten in diverse lidstaten van de Europese Unie te bedienen. De multinationale onderneming voert goederen in via een gelieerde importeur en daarnaast heeft de importeur binnen concernverband een licentieovereenkomst afgesloten waarbij de importeur een royalty betaalt.

De keuze voor een lidstaat heeft voor de onderneming mogelijk gevolgen voor de acceptatie van een interne verrekenprijsstudie. Dit is het geval indien een lidstaat een interne verrekenprijsstudie c.q. interne verrekenprijsmethode accepteert die andere lidstaten niet zouden accepteren.

Indien dit geldt voor het accepteren van interne verrekenprijsstudies inzake elementen die tevens worden toegevoegd aan de douanewaarde (bijv. royalty's) ben ik van mening dat dit gevolgen kan hebben voor de douanewaarde.

Als blijkt dat de vergoeding voor een element in de ene lidstaat gunstiger uitvalt voor de onderneming dan in een andere lidstaat, beïnvloedt dit uiteindelijk de keuze voor een lidstaat de douanewaarde op indirecte wijze, omdat dit ook van invloed heeft op het de hoogte van de douanewaarde. Daarom refereer ik hier wederom naar paragraaf 5.2.4. waar ik tot de conclusie ben gekomen dat vanwege het karakter van beide disciplines binnen concernverband een afweging dient te worden gemaakt tussen het verlenen van

¹⁹¹ Besluit van de Europese Commissie op 21 oktober 2015 inzake steunmaatregel SA.38374, IP/15/5880.

voorkeur aan de interne verrekenprijs of de douanewaarde, omdat de onderneming mogelijk bepaalde elementen aan de interne verrekenprijs wil toevoegen, terwijl de onderneming deze elementen aan de douanewaarde niet toegevoegd wil hebben. Als de onderneming heeft gekozen om de interne verrekenprijs voorkeur te verlenen (en daarbij elementen aan de interne verrekenprijs toe te voegen), kan vervolgens de keuze voor een lidstaat zeker een rol van betekenis zijn.

Zolang er voor lidstaten soevereiniteit bestaat op het gebied van winstbelastingen, zie ik deze gevolgen voor de douanewaarde niet weggenomen worden.

5.6. Tussenconclusie

In dit hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal: *Hoe verhouden de wijzigingen aan de douanewaarde onder UCC zich ten opzichte van een interne verrekenprijs en de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 inzake immateriële activa?*

Om deze vraag te beantwoorden heb ik ten eerste de wijziging op basis van artikel 128, lid 1, UCCIA omtrent de voorwaarde voor verkoop in ogenschouw genomen. In beginsel zorgt deze wijziging ervoor dat er eerder sprake is van vergelijkbaarheid tussen de douanewaarde en de interne verrekenprijs, omdat artikel 128, lid 1, UCCIA als basis de verkoop op het moment van binnenbrengen neemt. Dit zorgt er voor dat de douanewaarde en de interne verrekenprijs op hetzelfde object op hetzelfde tijdstip zien.

Door artikel 127 UCCIA is de vergelijkbaarheid tussen verbondenheid en gelieerdheid niet volledig gelijk. Verbondenheid is een ruimer begrip dan gelieerdheid, omdat verbondenheid niet in alle situaties zeggenschap vereist. Dit betekent dat er situaties bestaan waar verbonden ondernemingen geen interne verrekenprijs berekenen, maar wel een douanewaarde gebaseerd op de verbondenheid.

Daarnaast dient in beide situaties een waarde te worden bepaald. De verschillende interne verrekenprijsmethoden proberen alle een zakelijk marktwaarde te benaderen. De douanewaarde probeert een zakelijke waarde te benaderen, mits mijns inziens de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt toegepast. Indien een andere methode om de douanewaarde te bepalen wordt gebruikt, wordt geen zakelijke marktwaarde berekend. Dit heeft naar mijn mening tot gevolg dat alleen de transactiewaarde van de ingevoerde goederen met de interne verrekenprijsmethoden kan worden vergeleken. Als gevolg hiervan zal bij toepassing van artikel 128, lid 1, UCCIA de douanewaarde kunnen worden vergeleken met een interne verrekenprijs, omdat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen bij artikel 128, lid 1, UCCIA de toegepaste methode is om de douanewaarde te bepalen.

Daarnaast heb ik het "niet beïnvloed door" ten opzichte van arm's length in beschouwing genomen. Ter zake hiervan ben ik van mening dat interne verrekenprijzen en de douanewaarde vergelijkbaar kunnen

worden gemaakt en dat deze vice versa kunnen dienen om zowel “niet beïnvloed door” als arm’s length te bewijzen. Het is hierbij van belang dat de ingevoerde goederen het object van de interne verrekenprijsstudie zijn. Daarnaast dient in de interne verrekenprijsstudie goed te worden onderzocht welke functies door de ondernemingen worden uitgevoerd. Hierdoor kan worden ontleend of de interne verrekenprijs daadwerkelijk ziet op de ingevoerde goederen, en of er geen andere elementen in betrokken zijn.

Ik concludeer ook dat het “niet beïnvloed door” criterium ten opzichte van het arm’s length beginsel hetzelfde beoogt te bereiken. Het lijkt mij in dit kader niet gewenst dat het “niet beïnvloed door” criterium een beperktere reikwijdte heeft dan het arm’s length criterium. Dit criterium vereist slechts het niet beïnvloed zijn van de inkoopprijs, terwijl andere elementen aan de douanewaarde op onzakelijke waarde kunnen worden toegevoegd tussen verbonden ondernemingen in tegenstelling tot interne verrekenprijzen, waar alle elementen arm’s length dienen te zijn.

Op basis van de voorgestelde aanpassingen zou de conclusie kunnen worden getrokken dat er tussen immateriële activa c.q. royaltybetalingen voor douanewaarde en interne verrekenprijzen geen raakvlak bestaat. Ik heb aangegeven en laten zien dat dit niet klopt. De royaltybetaling wordt binnen concernverband arm’s length berekend. Dit wordt opgenomen in de licentieovereenkomst, waardoor het de basis vormt voor de douanewaarde. Het zijn in feite opeenvolgende handelingen. Deze paralleliteit acht ik gewenst, omdat het “niet beïnvloed door” criterium de elementen die aan de douanewaarde worden gevoegd, niet zakelijk toetst.

Ik heb daarnaast laten zien dat de importeur, indien deze een licentieovereenkomst heeft gesloten, waarde toevoegt aan het immaterieel activum. Wel ben ik van mening dat de importeur vaak niet de meest complexe functies heeft. Waar het voor de toepassing van de transactiewaarde niet uitmaakt welke interne verrekenprijsmethode wordt gebruikt, geef ik hier, evenals de voorgestelde aanpassingen, de voorkeur aan de CUP en de profit-split. Toepassing van de cost-plus is (zoals ik het zie) niet mogelijk en indien de RPM en TNMM worden toegepast, ontstaat mogelijk een relatief hoge bijtelling bij de douanewaarde, die wordt veroorzaakt door het minder complexe karakter van de importeur.

Mogelijk hebben de voorgestelde aanpassingen ook andere gevolgen voor het betrekken van de royaltybetaling in de douanewaarde als ondernemingen besluiten haar concern anders in te richten.

De voorgestelde aanpassingen hebben mogelijk gevolgen voor de artikelen 136, lid 4, onderdeel a en c, UCCIA. Dat komt omdat voor deze artikelen situaties denkbaar zijn waarbij een arm’s length royalty aan de hand van de OESO-richtlijn en de voorgestelde aanpassingen dient te worden berekend en een verkoopvoorwaarde voor de douanewaarde vormt.

Tot slot heb ik in dit hoofdstuk stilgestaan bij de rol van de Europese Commissie op het gebied van douanewaarde en op het gebied van interne verrekenprijzen. Ik heb hier geconcludeerd dat hun rollen verschillend zijn. De Europese Commissie heeft ten aanzien van interne verrekenprijzen de taak om het belang van de interne markt tussen lidstaten te beschermen. Dit ligt met betrekking tot de douanewetgeving anders. Daar probeert de Europese Commissie juist de interne markt te bevorderen ten opzichte van andere (douane)jurisdicties. Dit verschil ontstaat doordat lidstaten zelf soeverein zijn voor de winstbelasting.

Doordat lidstaten zelf soeverein zijn voor de winstbelasting, is het mogelijk dat de hoogte van de douanewaarde varieert. Dit zou kunnen als een element, dat aan de douanewaarde wordt toegevoegd, wordt berekend aan de hand van een interne verrekenprijsstudie. Als de waardering van dit element aan de hand van een interne verrekenprijsstudie verschilt tussen lidstaten, wordt de douanewaarde op deze wijze beïnvloed.

H6. Conclusies en aanbevelingen

6.1. Conclusie(s)

De invoering van het UCC per 1 mei 2016 en de wijzigingen die het UCC brengt aan de “verkoop voor uitvoer” c.q. “First Sale for Export en de belastbaarheid van royalty’s in de douanewaarde is allereerst aanleiding voor dit onderzoek. Daarnaast vormt de publicatie van de BEPS-actieplannen 8-10 aanleiding om te onderzoeken of er enige overeenkomst of tegenstrijdigheid bestaat voor (de wijzigingen omtrent) bepalingen inzake royaltybetalingen in het UCC en deze voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8-10 inzake immateriële activa.

In dit onderzoek staat daarom de volgende probleemstelling centraal: *Wat zijn de gevolgen voor het bepalen van de douanewaarde door de invoering van het UCC (in het bijzonder de wijzigingen omtrent de “verkoop voor uitvoer” en de belastbaarheid van royalty’s en licentierechten) en hoe verhouden deze gevolgen zich met interne verrekenprijzen gebaseerd op de OECD Transfer Pricing Guidelines 2010 en de voorgestelde aanpassingen uit de BEPS-actiepunten 8 t/m 10 inzake immateriële activa?*

Allereerst is voor de beantwoording van deze onderzoeksvraag stilgestaan bij douanewaarde onder het CDW. Tot 1 mei 2016 werd de douanewaarde op basis van het CDW bepaald. Om de douanewaarde te bepalen zijn zes methoden opgenomen in het CDW. Tussen deze methoden bestaat een hiërarchische rangschikking. De hoofdregel is de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Deze methode is opgenomen in artikel 29, lid 1, CDW. In artikel 29, lid 1, CDW zijn drie voorwaarden opgenomen, waaraan dient te worden voldaan, om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen te gebruiken. Deze drie voorwaarden zijn: de goederen dienen daadwerkelijk te zijn verkocht, de werkelijk betaalde of te betalen prijs wordt als transactiewaarde genomen en de goederen dienen voor uitvoer naar de Europese Unie te zijn verkocht.

De voorwaarde “verkoop voor uitvoer” is opgenomen in artikel 147 TCDW. In de tekst van artikel 147 TCDW zijn drie situaties opgenomen waarbij wordt voldaan aan de voorwaarde. De situaties zijn: de goederen maken deel uit van één verkoop, de goederen maken deel uit van meer verkopen en de goederen maken deel uit van een verkoop die voorafgaat aan de laatste verkoop waarbij de goederen zijn binnen gebracht. Op basis van deze laatste situatie is de “First Sale for Export” mogelijk. Dit is een puur zakelijk begrip, waarmee de eerst mogelijke verkoop, die in aanmerking kan worden genomen, wordt bedoeld.

Het is in het CDW mogelijk dat de transactiewaarde wordt afgewezen. In het CDW zijn vier omstandigheden opgenomen waardoor de transactiewaarde wordt afgewezen. Eén van deze omstandigheden luidt dat de transactiewaarde niet aanvaardbaar is door verbondenheid tussen de koper en verkoper. Indien sprake is van verbondenheid dient te worden aangetoond dat de douanewaarde hierdoor niet is beïnvloed.

Op basis van artikel 32 CDW kunnen elementen worden bijgeteld aan de douanewaarde. Royalty's en licentierechten worden in artikel 32, lid 1, onderdeel c, CDW genoemd. Nadere bepalingen omtrent royalty's en licentierechten zijn opgenomen in de artikelen 157 t/m 162 TCDW. Royalty's worden in het CDW alleen bijgeteld als deze een verkoopvoorwaarde vormen. Tevens zijn in het TCDW nadere bepalingen opgenomen om royaltybetalingen voor handelsmerken als verkoopvoorwaarde aan te merken. Als gebruik wordt gemaakt van de "First Sale for Export" wordt de royaltybetaling mogelijk niet toegevoegd, omdat de betaling voor de gekozen koopovereenkomst geen verkoopvoorwaarde vormt.

In het UCC vindt het bepalen van de douanewaarde in beginsel op basis van dezelfde methodiek als in het CDW plaats. De hoofdregel voor het bepalen van de douanewaarde blijft de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, evenwel kunnen in het UCC aanpassingen aan de douanewaarde worden gedaan. Nadere bepalingen omtrent de douanewaarde zijn opgenomen in de UCCIA. Deze nadere bepalingen brengen grote veranderingen voor het bepalen van de douanewaarde met zich. De voorwaarde "verkoop voor uitvoer" wordt ex artikel 128, lid 1, UCCIA in beginsel gebaseerd op de koopovereenkomst die onmiddellijk heeft geleid tot het binnenbrengen van de goederen in het douanegebied. Op deze hoofdregel bestaat één uitzondering. Koopovereenkomsten, die zijn gesloten tussen een in de Europese Unie gevestigde verkoper en een in de Europese Unie gevestigde koper, tellen niet mee. Deze koopovereenkomsten worden aangemerkt als binnenlandse verkopen. Door artikel 128, lid UCCIA wordt de "First Sale for Export" niet langer gefaciliteerd.

De gevolgen van de afschaffing van de "First Sale for Export" zijn binnen de Europese Unie nooit onderzocht. Het argument van de Europese Commissie voor afschaffing van de "First Sale for Export" is om een gelijk speelveld te creëren tussen ondernemingen binnen de Europese Unie. Daarnaast ben ik van mening dat de maatregel protectionistisch kan zijn ingegeven om producten geproduceerd binnen de Europese Unie een stimulans te geven. Het binnenlandse verkoopprincipe is mijns inziens bedoeld om binnen de Europese Unie het vestigingsklimaat voor multinationale ondernemingen te bevorderen.

Op basis van artikel 136, lid 4, UCCIA worden betalingen voor royalty en licentierechten in veel situaties, als de verplichting tot de betaling bij de verkoper of koper ligt, toegevoegd aan de douanewaarde. Indien de verplichting tot betaling voor de royalty of licentierecht niet bij de koper of verkoper ligt wordt niet bijgeteld. Artikel 136, lid 4, UCCIA heeft als gevolg dat de royaltybetaling vaak in de douanewaarde wordt betrokken.

De wijzigingen aan de douanewaarde zijn beide het gevolg van opvattingen van de WDO en de uitwerking is dat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen hoger wordt. Mijns inziens heeft de WDO met zijn opvattingen willen aansluiten bij een douanewaarde, die de economische realiteit weerspiegelt. Economische realiteit houdt in dat rekening wordt gehouden met de economische aspecten, los van hetgeen juridisch mogelijk is. Voor wat betreft het binnenlandse verkoopprincipe vraag ik mij af of dit gewenst is, omdat het leidt tot een extra administratieve lastendruk voor ondernemingen en douaneautoriteiten, omdat zij dienen na te gaan op welke verkoop de transactiewaarde wordt gebaseerd.

De basis voor interne verrekenprijzen is het arm's length beginsel. Dit beginsel is opgenomen in artikel 9 OESO-MV en stelt dat gelieerde ondernemingen worden geacht te handelen alsof zij niet gelieerd zijn. Gelieerdheid houdt in dat er voldoende directe of indirecte zeggenschap bestaat vanuit het ene lichaam om invloed op een ander lichaam uit te oefenen. Het is derhalve een materieel criterium, waarbij per casus op grond van de omstandigheden dient te worden beoordeeld of er sprake is van gelieerdheid.

De uitwerking van dit beginsel is voor interne verrekenprijsoepleinden opgenomen in de OESO-richtlijn. In de OESO-richtlijn is opgenomen dat transacties tussen gelieerde ondernemingen dienen te worden vergeleken met transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. Om te bepalen of een transactie vergelijkbaar is, zijn vijf factoren opgenomen. Deze zijn: kenmerken van goederen en diensten, functionele analyse, contractuele voorwaarden, economische omstandigheden en ondernemingsstrategieën. De kenmerken van goederen en diensten en de functionele analyse zijn van deze factoren het belangrijkste. Een vergelijkbaarheidsanalyse volgt nadat gedefinieerd is wat vergelijkbaar is. In deze vergelijkbaarheidsanalyse wordt getoetst welke interne verrekenprijsmethode leidt tot een arm's length uitkomst.

Er bestaan twee soorten interne verrekenprijsmethoden: traditionele transactiemethoden (CUP, RPM en Cost-plus) en transactionele winstmethoden (profit-split en TNMM). Er bestaat in beginsel geen rangorde tussen deze methoden, tenzij een traditionele transactiemethode en een transactionele winstmethode

beide tot een even betrouwbare uitkomst leiden. In dat geval genieten de traditionele transactiemethoden voorkeur. Meer specifiek geniet de CUP de voorkeur.

Het kiezen van een interne verrekenprijsmethode kan gecompliceerd zijn als externe bedrijfsgevoelige informatie niet vrij beschikbaar is. Voor toepassing van de CUP, RPM en Cost-plus is het vrij beschikbaar zijn van deze informatie vereist. De profit-split vereist deze informatie niet, maar is toepasbaar als een aantal ondernemingen heeft bijgedragen aan het object. Toepassing van de TNMM vereist publieke beschikbare informatie. Deze methode resteert derhalve als informatie niet beschikbaar is. Daarnaast wordt bij toepassing van de RPM, de Cost-plus en de TNMM een eenzijdige analyse uitgevoerd. Nadeel van het kiezen voor een eenzijdige methode is dat de geteste partij van de transactie mogelijk een relatief lage vergoeding krijgt en de andere niet geteste partij een relatief hoge vergoeding.

In de OESO-richtlijn is in hoofdstuk VI speciale aandacht besteed aan immateriële activa. In dit hoofdstuk is de definitie van immateriële activa opgenomen en op welke wijze transacties plaatsvinden. In de OESO-richtlijn is tevens opgenomen hoe een arm's length transactie inzake immateriële activa bepaald dient te worden. In de huidige OESO-richtlijn is de juridische of economische eigendom bijzaak; slechts voor specifieke situaties wordt uitleg gegeven. In beginsel geldt dezelfde problematiek voor het kiezen van een interne verrekenprijsmethode in geval het immateriële activa betreft. Hierbij dient te worden opgemerkt dat door het karakter van immateriële activa vergelijkbare informatie vaak niet beschikbaar is, waardoor toepassing van enkele methoden mogelijk wordt beperkt.

De BEPS-actiepunten 8-10 behoren tot het definitieve rapport van het BEPS-project van de OESO. De actiepunten 8-10 betreffen enkele voorgestelde aanpassingen aan de OESO-richtlijn. De voorgestelde aanpassingen bevatten tevens gevolgen voor immateriële activa. Van belang is dat niet alleen de juridische eigendom van immateriële activa in beschouwing wordt genomen, maar tevens andere gerechtigden. Dit dient aan de hand van de DEMPE-functies te worden beoordeeld. DEMPE staat voor: ontwikkeling (development), verbetering (enhancement), onderhoud (maintenance), bescherming (protection), exploitatie (exploitation).

In de voorgestelde aanpassingen genieten de CUP en de profit-split de voorkeur als interne verrekenprijsmethode inzake immateriële activa. Door het karakter van immateriële activa, is het mijns inziens opvallend dat bij de voorgestelde aanpassingen geen aandacht is besteed aan de andere methoden nu toepassing van deze twee voorkeursmethoden niet altijd mogelijk is.

Tot slot heb ik de wijzigingen van artikel 128, lid 1, UCCIA en artikel 136, lid 4, UCCIA vergeleken met de relevante bepalingen omtrent interne verrekenprijzen. Allereerst heb ik de wijziging op basis van artikel 128, lid 1, UCCIA omtrent de voorwaarde voor verkoop in ogenschouw genomen. In beginsel zorgt deze wijziging ervoor dat er eerder sprake is van vergelijkbaarheid tussen de douanewaarde en de interne verrekenprijs, omdat artikel 128, lid 1, UCCIA als basis de verkoop op het moment van binnenbrengen neemt. Dit zorgt er voor dat de douanewaarde en de interne verrekenprijs op hetzelfde object op hetzelfde tijdstip zien.

Door artikel 127 UCCIA is de vergelijkbaarheid tussen verbondenheid en gelieerdheid niet volledig gelijk. Verbondenheid is een ruimer begrip dan gelieerdheid, omdat verbondenheid niet in alle situaties zeggenschap vereist. Dit betekent dat er situaties bestaan waar verbonden ondernemingen geen interne verrekenprijs berekenen, maar wel een douanewaarde.

Voor zowel de interne verrekenprijs als de douanewaarde dient een waarde voor de goederen te worden bepaald. De verschillende interne verrekenprijsmethoden proberen alle een zakelijk marktwaarde te benaderen. De douanewaarde probeert een zakelijke waarde te benaderen, mits de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt toegepast. Indien een andere methode om de douanewaarde te bepalen wordt gebruikt, wordt mijns inziens geen zakelijke marktwaarde berekend. Dit heeft naar mijn mening tot gevolg dat alleen de transactiewaarde van de ingevoerde goederen met de interne verrekenprijsmethoden kan worden vergeleken. Als gevolg hiervan zal bij toepassing van artikel 128, lid 1, UCCIA de douanewaarde kunnen worden vergeleken met een interne verrekenprijs, omdat de transactiewaarde van de ingevoerde goederen bij artikel 128, lid 1, UCCIA de toegepaste methode is om de douanewaarde te bepalen.

Daarnaast heb ik het “niet beïnvloed door” ten opzichte van arm’s length in beschouwing genomen. Ter zake hiervan ben ik van mening dat interne verrekenprijzen en de douanewaarde vergelijkbaar kunnen worden gemaakt en dat deze vice versa kunnen dienen om “niet beïnvloed door” en arm’s length te bewijzen. Het is hierbij van belang dat de ingevoerde goederen het object van de interne verrekenprijsstudie zijn. Daarnaast dient in de interne verrekenprijsstudie goed te worden onderzocht welke functies door de ondernemingen worden uitgevoerd. Hierdoor kan worden ontleend of de interne verrekenprijs daadwerkelijk ziet op de ingevoerde goederen, en of er geen andere elementen in betrokken zijn.

Ik concludeer ook dat het “niet beïnvloed door” criterium ten opzichte van arm’s length beginsel hetzelfde beoogd te bereiken. Het lijkt mij in dit kader niet gewenst dat het “niet beïnvloed door” criterium een beperktere reikwijdte heeft dan het arm’s length criterium. Dit criterium vereist slechts het niet beïnvloed zijn van de inkoopprijs, terwijl andere elementen aan de douanewaarde op onzakelijke waarde kunnen

worden toegevoegd tussen verbonden ondernemingen in tegenstelling tot interne verrekenprijzen, waar alle elementen arm's length dienen te zijn.

Op basis van de voorgestelde aanpassingen zou de conclusie kunnen worden getrokken dat er tussen immateriële activa c.q. royaltybetalingen voor douanewaarde en interne verrekenprijzen geen raakvlak bestaat. Ik heb aangegeven en laten zien dat dit niet klopt. De royaltybetaling wordt binnen concernverband arm's length berekend. Dit wordt opgenomen in de licentieovereenkomst, waardoor het de basis voor de royaltybetaling vormt voor de douanewaarde. Het zijn in feite opeenvolgende handelingen. Deze parallelliteit acht ik gewenst, omdat het "niet beïnvloed door" criterium de elementen die aan de douanewaarde worden gevoegd, niet zakelijk toetst.

Ik heb daarnaast laten zien dat de importeur, indien deze een licentieovereenkomst heeft gesloten, waarde toevoegt aan het immaterieel activum. Wel ben ik van mening dat de importeur vaak niet de meest complexe functies heeft. Waar het voor de toepassing van de transactiewaarde niet uitmaakt welke interne verrekenprijsmethode wordt gebruikt, geef ik hier, evenals de voorgestelde aanpassingen, de voorkeur aan de CUP en de profit-split. Toepassing van de cost-plus is (zoals ik het zie) niet mogelijk en indien de RPM en TNMM worden toegepast, ontstaat mogelijk een relatief hoge bijtelling aan de douanewaarde, die wordt veroorzaakt door het minder complexe karakter van de importeur. Mogelijk hebben de voorgestelde aanpassingen ook andere gevolgen voor het betrekken van de royaltybetaling in de douanewaarde als een multinationale onderneming besluit haar concern anders in te richten.

De voorgestelde aanpassingen hebben mogelijk gevolgen voor de artikelen 136, lid 4, onderdeel a en c, UCCIA. Dat komt omdat voor deze artikelen situaties denkbaar zijn dat een arm's length royalty aan de hand van de OESO-richtlijn en de voorgestelde aanpassingen dient te worden berekend en een verkoopvoorwaarde voor de douanewaarde vormt.

Tot slot heb ik in mijn onderzoek tevens stilgestaan bij de rol van de Europese Commissie op het gebied van douanewaarde en op het gebied van interne verrekenprijzen. Ik heb geconcludeerd dat hun rollen verschillend zijn. De Europese Commissie heeft ten aanzien van interne verrekenprijzen de taak om het belang van de interne markt tussen lidstaten te beschermen. Dit ligt met betrekking tot de douanewetgeving anders. Daar probeert de Europese Commissie juist de interne markt te bevorderen ten opzichte van andere (douane)jurisdicties. Dit verschil ontstaat doordat lidstaten zelf soeverein zijn voor de winstbelasting.

Doordat lidstaten zelf soeverein zijn voor de winstbelasting, is het mogelijk dat de hoogte van de douanewaarde varieert. Dit zou kunnen als een element, dat aan de douanewaarde wordt toegevoegd, wordt berekend aan de hand van een interne verrekenprijsstudie. Als de waardering van dit element aan de hand van een interne verrekenprijsstudie verschilt tussen lidstaten, wordt de douanewaarde op deze wijze beïnvloed.

6.2. Aanbevelingen

In deze scriptie ben ik enkele tegenstrijdigheden tegengekomen op het raakvlak tussen interne verrekenprijzen en de douanewaarde. Derhalve doe ik tot slot een drietal aanbevelingen om dit raakvlak te verbeteren. Het drietal aanbevelingen is:

- Afschaffing binnenlandse verkoopprincipe;
- Gelijktrekken van verbondenheid met gelieerdheid;
- Gebruik van interne verrekenprijsstudies als basis voor “de werkelijk betaald of te betalen prijs” voor transacties binnen concernverband.

Afschaffing binnenlandse verkoopprincipe

Allereerst stel ik voor om het binnenlands verkoopprincipe af te schaffen en de transactiewaarde te alle tijden te baseren op de verkoopovereenkomst op het moment van invoer ex de hoofdregel van 128, lid 1, UCCIA. Ik heb laten zien dat het binnenlandse verkoopprincipe is bedoeld om het Europees vestigingsklimaat te stimuleren, maar dit weegt mijns inziens niet op tegen de voordelen van het afschaffen van dit principe.

De afschaffing van het binnenlands verkoopprincipe leidt ten eerste tot het wegnemen van de problematiek omtrent het in aanmerking nemen van een verkoop voor de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Dit geldt voor zowel verbonden als niet verbonden ondernemingen en heeft tot gevolg dat ondernemingen een mindere administratieve lastendruk ervaren, omdat zij niet meer dienen te onderzoeken op welke verkoop de transactiewaarde wordt gebaseerd.

Daarnaast ontstaat er door de afschaffing geen tegenstrijdigheid meer met interne verrekenprijzen, omdat de goederen op hetzelfde moment het object zijn voor zowel de interne verrekenprijs als de douanewaarde. Dit komt ondernemingen ten goede omdat de douanewaarde en interne verrekenprijs het zakelijke karakter van elkaar kunnen bevestigen.

Gelijktrekken verbondenheid met gelieerdheid

In huidige situaties is het mogelijk dat verbondenheid en gelieerdheid niet gelijk zijn. Bepaalde relaties worden voor de douanewaarde aangemerkt als verbonden, maar een bepaalde mate van invloed is voor deze verbondenheid geen wezenlijk vereiste (bijv. het aanwezig zijn van een familieband). Daarom stel ik voor om verbondenheid ex artikel 127 UCCIA met gelieerdheid ex artikel 9 OESO-MV gelijk te trekken door de limitatieve lijst van artikel 127 UCCIA aan te passen.

Dit beoog ik door voor elke relatie, die in artikel 127 UCCIA wordt genoemd, een bepaalde mate van invloed te vereisen. Op deze manier ontstaat voor elke relatie ex artikel 127 UCCIA tevens gelieerdheid.

Als gevolg van het gelijktrekken kunnen elementen bij een transactie tussen verbonden ondernemingen niet op onzakelijke wijze in de douanewaarde worden betrokken. Elementen die in de douanewaarde worden betrokken zijn immers voor interne verrekenprijdsdoeleinden reeds zakelijk getest. Daarbij lijkt het mij geen oplossing om het “niet beïnvloed door” criterium te laten gelden voor elementen die aan de douanewaarde worden toegevoegd. Het bevreemdt mij weliswaar dat het “niet beïnvloed door” criterium niet geldt voor elementen, maar het lijkt mij beter om dit op te lossen via het gelijktrekken van verbondenheid met gelieerdheid. Dit zorgt er voor dat een element niet dubbel zakelijk getoetst wordt. Het lijkt mij uiteindelijk overbodig om een dubbele zakelijkheidstoets uit te voeren.

Gebruik van interne verrekenprijsstudies als basis voor “de werkelijk betaalde of te betalen prijs” voor transacties binnen concernverband

In de vorige aanbeveling heb ik opgemerkt dat het mij overbodig lijkt dat elementen dubbel zakelijk worden getoetst. Zoals ik heb laten in deze scriptie zien, is dit in de huidige situatie van toepassing voor de inkoopprijs van de ingevoerde goederen. Deze wordt immers zowel “niet beïnvloed door” als at arms length getoetst. Het lijkt mij beter om één zakelijke toets te hanteren en deze dubbele toets te elimineren. Derhalve stel ik tot slot voor om interne verrekenprijzen te gebruiken als basis voor de voorwaarde “de werkelijk betaalde of te betalen prijs” van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen voor transacties tussen verbonden ondernemingen. Dit heeft tevens als voordeel tot gevolg dat een onderneming slechts één waarde hoeft te berekenen voor twee disciplines.

Ik ben hierbij van mening dat de interne verrekenprijs louter rekening dient te houden met de voor de douanewaarde relevante elementen uit het UCC. Zoals ik in deze scriptie heb laten zien, kan bij de interne verrekenprijs tevens rekening gehouden worden met vergoedingen voor bijv. management van het concernverband. Dit zijn geen elementen die voor de douanewaarde in aanmerking worden genomen. Bovendien zou het betrekken van deze elementen tot onevenwichtigheid leiden tussen transacties die

plaatsvinden binnen concernverband en transacties die plaatsvinden tussen onafhankelijke ondernemingen. In de laatstgenoemde situatie houdt de douanewaarde tenslotte enkel rekening met elementen die in het UCC worden genoemd.

Wel dient voor deze aanbeveling te gelden dat het binnenlands verkoopprincipe wordt afgeschaft omdat anders de mogelijkheid bestaat dat de goederen op een ander moment het object zijn voor de douanewaarde dan voor de interne verrekenprijs. Tevens dient te gelden dat verbondenheid met gelieerdheid overeenkomt, omdat anders transacties bestaan waar verbonden ondernemingen geen interne verrekenprijs berekenen. Voor deze situaties is het dan niet mogelijk om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen te gebruiken.

Literatuurlijst

Jurisprudentie

Hof van Justitie EU

- HvJ 6 juni 1990, nr. C-11/89, ECLI:EU:C:1990:237, (Unifert).
- HvJ, 7 maart 1991, C-116/89, ECLI:EU:C:1991:104.
- HvJ, 25 juli 1991, C-299/90, ECLI:EU:C:1991:334, (Gebr. Hepp GmbH. & Co. KG.).
- HvJ, 6 februari 2003, C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73 (Auto Lease Holland).
- HvJ, 16 november 2006, C-306/04, ECLI:EU:C:2006:716 (Compaq).
- HvJ, 12 december 2013, C-116/12, ECLI:EU:C:2013:825 (Christodoulou).

Nederlandse jurisprudentie

- Gerechtshof Amsterdam, 11 december 2003, nr. 99/90236 DK, ECLI:NL:GHAMS:2003:AO2850.
- Gerechtshof Amsterdam, 25 februari 2005, nr. 03/1826, ECLI:NL:GHAMS:2005:AS7970.
- Gerechtshof Amsterdam, 15 november 2005, nr. 02/7118, ECLI:NL:GHAMS:2005:AU7518.
- Gerechtshof Amsterdam, 27 september 2012, nr. 11/00841, ECLI:NL:GHAMS:2012:BX9638.
- Gerechtshof Amsterdam, 30 april 2015, nr. 13/00558, ECLI:NL:GHAMS:2015:3423.

Boeken & losbladigen

- Bakker, A., Belema, O., Transfer Pricing and customs valuation, two worlds tax as one, IBFD 2009.
- Cottani, G., Transfer Pricing, IBFD (online, laatst bijgewerkt op 01 december 2014).
- Egdom, J.T. van, Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational, Deventer: Kluwer 2014.
- Eijnde, I. van den, Customs Case Law of the European Court of Justice, Deventer: Kluwer 2014.
- Jovanovich, J.M., Customs Valuation and Transfer Pricing, Londen: Kluwer Law International 2002.
- Kamphuis, H.J., Damsma, B.W.A.M., Transfer Pricing, Deventer: Kluwer 2011.
- Oosterhoff, D., Scholten, J., Groenendijk, J., Transfer Pricing & Customs Valuation in the Netherlands, IBFD (online, laatst bijgewerkt op 1 juni 2015).
- Punt, E.N., Vliet, D.G. van, Douanerechten, Deventer: Kluwer 2000.
- Walsh, T., European Union Customs Code, Deventer: Kluwer 2015.
- Vermeulen, H., Cursus Belastingrecht editie vennootschapsbelasting, Deventer: Kluwer 2016.

Tijdschriftartikelen

- Bosch, E.A., De waarde als maatstaf voor de heffing van invoerrecht, WFR 1968/453.
- Chin-Oldenziel, M., Het Douanewetboek van de Unie: wat gaat er veranderen?, WFR 2014/418.
- Cottani, G., Valuation of Intangibles for Direct Tax and Customs Purposes: Is Convergence the Way ahead?, International Transfer Pricing Journal, 2007, Volume 14, nummer 5.
- Hafkenscheid, R.P.F.M., Lange, M.A. de, Lankhorst, P.W.H., Negeren van transacties tussen gelieerde partijen, WFR 2015/216.
- Hagen, J.A., Focus op verrekenprijzen, WFR 2008/326.
- Heijenrath, M.J.M., Meeuwen, P.W. van, Introductie tot de praktische aspecten van de OECD-transferpricingmethodieken, TFO 2006/19.
- Helderma, L.C.M., Sporken, C.J.E.A., Campo, A.J.J. à, De belangrijkste aanpassingen in het voorgesteld nieuwe hoofdstuk VI van de OESO Transfer Pricing Richtlijn, WFR 2013/1507.
- Herksen, M. van, Idsinga, F., Slooten, G. van, Samba Anyone? Integrating Transfer Pricing, VAT, and Customs, Tax Management Transfer Pricing Report, Volume 15, nummer 15.
- Hollebeek, J.A.H., 'First sale for export op de schop?', Btw-bulletin 2008/67.
- Hundscheid, F.J.P.M., Implementatie transfer pricing-uitkomsten BEPS-project, WFR 2016/52.
- Ibáñez Manilla, S, Towards customs valuation compliance through corpote income tax, World Customs Journal, Volume 5, nummer 1, 2002.
- Idsinga, F., Kalshoven, B., Herksen, M. van, Let's tango! The dance between VAT, Customs and Transfer Pricing, International Transfer Pricing Journal, 2005, Volume 12, nummer 5.
- Mennes, E.H., 'Royalty's en douanerecht', Btw-Bulletin 2002/90.
- Mennes, E.H., Wolkers, A., Wijziging douanewetgeving: overgangswetgeving 1 mei 2016 in zicht, Btw-bulletin 2015/51.
- Raan, R. van, De douanewaarde van goederen, WFR 1980/1776.
- Redactie Vakstudie-Nieuws, Samenvatting '2015 Final Reports' 15 BEPS-actiepunten, V-N 2015/56.2.
- Ruessmann, L., Willems, A., Revisiting the First Sale for Export Rule: An attempt to remove fairness in the interests of raising revenues, without improving legal certainty, World Customs Journal Volume 3, nummer 1.
- Schippers, M.L., Op weg naar het Douanewetboek van de Unie, WFR 2014/1048.

- Schippers, M.L., BEPS and Transfer Pricing but what about VAT and Customs?, WFR 2016/63.
- Sporken, E., Visser, P., Intangibles in a BEPS World and How the Netherlands Is Complying with OECD rules, International Transfer Pricing Journal, 2016, Volume 23, nummer 1.
- Visser, E.A., Algemene aspecten van verrekenprijzen, TFO 2006/2.
- Wilde, M.F. de, Rapport BEPS Actiepunten 8-10: 'Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation', NTFR 2015/2728.

(Inter)nationale wet- en regelgeving

- Verordening (EEG) 2913/92 ter vaststelling van het Communautair Douane Wetboek, *PBEEG* 1992, L 302/1.
- Verordening (EEG) 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, *PBEEG* 1993, L 253/1.
- Verordening (EG) nr. 1762/95 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, *PBEG* 1995, L 171/8.
- Voorstel voor Verordening (EG) NR. van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (gemoderniseerd douanewetboek), gepubliceerd op 30 november 2005, COM(2005) 608 def.
- Verdrag van Lissabon getekend op 18 december 2007, *PBEU* 2007, C 306/01.
- Verordening (EG) nr. 450/2008 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (gemoderniseerd douanewetboek), gepubliceerd op 23 april 2008, *PBEU* 2008, L 145.
- Consolidated preliminary draft of the MCCIP, gepubliceerd op 16 juli 2008, (TAXUD/1717/2008).
- United States International Trade Commission, "Use of the First Sale Rule" for Customs Valuation of U.S. Imports, publication 4121, December 2009.
- U.S. Customs and Border Protection, Withdrawal of Notice of Proposed Interpretation of the Expression "Sold For Exportation to the United States" as Used in the Transaction Value Method of Valuation in a Series of Sales Importation Scenario, Federal Register, 2010, Vol 75, No. 188.
- Verordening nr. 952/2013 (EU) tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *PBEU* 2013, L 269/1.

- Gedelegeerde verordening nr. 2015/2446 (EU) tot aanvulling van Verordening nr. 952/2013, *PBEU* 2015, L 343/1.
- Uitvoeringsverordening nr. 2015/2447 (EU) houdende nadere voorschriften voor enkele bepalingen van Verordening nr. 952/2013, *PBEU* 2015, L 343/558.
- Comité Douanewaarde, Verzameling teksten Douanewaarde, TAXUD/800/2002-EN.
- Europese Commissie, Information Document 'Guidance Customs Valuation Implementing Act Articles 128 IA, 136 IA and 347 IA', Taxud B4/ (2016) 808781.
- WCO Technical Committee, Advisory Opinion 1.1 'The concept of "sale" in the Agreement'.
- WCO Technical Committee, Advisory Opinion 4.15 'Royalties and licence fees under article 8.1(c) of the Agreement'.
- WCO Technical Committee, Commentary 22.1 'Meaning of the expression 'Sold for export to the country of importation' in a series of sales'.
- WCO Technical Committee, Commentary 23.1 '*Examination of the expression "Circumstances surrounding the sale" under article 1.2 (a) in relation to the use of transfer pricing studies*'.
- WCO Technical Committee, Commentary 25.1 'Third party royalties and licence fees – general commentary'.
- WCO Technical Committee, Case Study 14.1 '*Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under article 1.2 (a) of the agreement*'.
- Staatssecretaris van Financiën, Besluit voorkoming van dubbel belasting 2001, 21 december 2000, IFZ2000/1293M.
- Staatssecretaris van Financiën, Besluit verrekenprijzen, 14 november 2013, nr. IFZ2013/184M.
- Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 oktober 2015, nr. IZV/2015/657 M.
- OESO, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Parijs: OESO, 2010.
- OESO, OECD Base Erosion and Profit Shifting 2015 Final Reports. Parijs: OESO, 2015.
- OESO, OECD Actions 8-10: Final Reports, Parijs: OESO, 2015.

Overige papers en publicaties

- NRC, 'Lissabon-strategie', 20 juni 2005.
- Procurement Leaders, 'Wish you were here', Issue 30, 2011.
- Europese Commissie, Antwoord op parlementaire vraag E-002959/2011, *PBEU* 2011, C 309E.
- Agentschap NL, *Portugal: Kansen in de modesector*, Den Haag: Agentschap NL, 2012.
- WCO, Guide to customs valuation and transfer pricing, Juni 2015.
- Besluit van de Europese Commissie op 21 oktober 2015 inzake steunmaatregel SA.38374, IP/15/5880.