

**Erasmus
School of
Economics**

**Erasmus
School of
Law**

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Master Fiscale Economie (Indirecte Belastingen)

Masterscriptie

Vaststellen van de douanewaarde voor verbonden personen en gelieerde partijen

Naam:

Elianne Baltus

Studentnummer plus faculteit:

434807 (ESE)

Begeleider:

I. van den Eijnde LL.M.

Tweede lezer:

Prof. Dr. P. Kavelaars

Datum:

April 2020, Rotterdam

1. Lijst met gebruikte afkortingen

APA	Advance Pricing Agreement (ruling)
Art.	Artikel
BW	Burgerlijk Wetboek
Btw	Belasting toegevoegde waarde
CVA	Customs Valuation Agreement
DWU	Douanewetboek van de Unie
EU	Europese Unie
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
GDWU	Gedelegeerde verordening EU 2015/2446
Hamamatsu	Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH
Hof van Justitie EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HVJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
OESO	Organisatie voor Europese Samenwerking en Ontwikkeling
OESO-richtlijnen	Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax-Administrations 2017
UDWU	Uitvoeringsverordening EU 2015/2447
VK	Verenigd Koninkrijk
VS	Verenigde Staten van Amerika
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WCO	Wereld douaneorganisatie
WTO	Wereldhandelsorganisatie

2. Inhoudsopgave

3. Inleiding.....	6
3.2 Onderzoeksvraag en deelvragen	13
3.3 Afbakening	14
3.4 Toetsingskader	15
3.5 Structuur.....	16
3.6 Relevantie.....	17
4. Vaststellen douanewaarde.....	18
4.1. Introductie.....	18
4.2 Transactiewaarde methode	19
4.3 Toepassingsvoorwaarden transactiewaarde methode	33
4.4 Alternatieve waarderingsmethoden	37
4.5 Deelconclusie.....	41
5. Interne verrekenprijzen	43
5.1 Introductie.....	43
5.2 Voorwaarden hanteren interne verrekenprijs	44
5.3 Vaststellen van de interne verrekenprijs	46
5.4 Recente ontwikkelingen	54
5.5 Douanewaarde vs. Interne verrekenprijzen.....	57
5.5 Deelconclusie.....	68
6. Hamamatsu.....	70
6.1 Introductie.....	70
6.2 Belang van de zaak Hamamatsu	71
6.3 Rechtsgelijkheid tussen verbonden personen en gelieerde partijen.....	76
6.4 Interpretatie bestaande literatuur	78
6.5 Eigen interpretatie	85
6.6 Deelconclusie.....	91
7. Alternatieve testwaarden.....	93
7.1 Introductie.....	93
7.2 Boekhouding bij vaststellen transfer-pricing documentatie.....	94
7.3 Boekhouding bij vaststellen testwaarden	103
7.4 Wetgeving in andere douanegebieden	113

7.5 Deelconclusie.....	118
8. Conclusie	121
8.1 Conclusie	121
8.2 Vervolgonderzoek.....	123
9. Literatuurlijst	124
Wet- en regelgeving	124
Beleidsstukken.....	124
Jurisprudentie.....	125
Vakliteratuur	126
Boeken.....	127
Internetsites	127
Overige literatuur.....	128

Prijs is wat je betaalt. Waarde is wat je krijgt.

Warren Buffet

3. Inleiding

3.1 Aanleiding

“In een tijd waarin op veel plaatsen weer wordt nagedacht over het opwerpen van nieuwe barrières biedt de toepassing van de douanewetgeving – voor bij het zuiver technische karakter ervan – de gelegenheid tot bezinning over de waarden en de doelstellingen van het vrij handelsrecht van de Wereldhandelsorganisatie en de Europese Unie.” - A-G Kokott, 30 maart 2017.¹

Zo begint A-G Kokott haar conclusie in de zaak LS Customs Services, waarin een aantal zaken van de douanewaarde uitvoerig wordt besproken. In de onderstaande aanleiding voor dit onderzoek wordt als eerst het belang van internationale handel besproken, wat wordt gevolgd door de douanewaarde als onderdeel van het douanestelsel. Hieruit volgt een probleemstelling met bijbehorende deelvragen.

3.1.1. Internationale handel in perspectief

Door de toenemende globalisering, speelt de internationale handel een toenemende rol binnen de economie. Handel is echter een activiteit die bijna zo oud is als de mensheid zelf. Tot de eeuwenoude voorbeelden behoren de specerijen en natuurzijde uit het Midden-Oosten. Na de industriële revolutie komt geleidelijk ook de internationale handel in industrieproducten op. Naast de natuurlijke omstandigheden, werden ook door de mens geschapen vaardigheden bepalend op welk gebied een land een relatieve voorsprong had op andere producenten. De beschikking over arbeid, kapitaal en kennis werden, nog meer dan de natuurlijke omstandigheden in een land, de belangrijkste factoren voor het comparatieve voordeel.² Handel tussen landen die vergelijkbaar zijn wat betreft de aanwezigheid en kwaliteit van de productiefactoren, zal vooral plaatsvinden in goederen die zich kenmerken door toenemende schaalopbrengsten. Hiermee wordt een verklaring geboden voor het

¹ HvJ 30 maart 2017, nr. C-46/16 (*LS Customs Services*).

² Ricardo, David (1817), *On the Principles of Political Economy and Taxation*, John Murray, London.

toegenomen belang van handel tussen geïndustrialiseerde landen en intra-industrie specialisaties.³

Voor de inwoners van een land is internationale handel een aantrekkelijke zaak, door handel kunnen er tegen lagere productiekosten meer goederen worden geconsumeerd. Gesteld kan worden dat in een situatie met handel tussen landen de consumenten beter af zijn dan in een situatie met *dezelfde* productie-inspanning maar *zonder* handel. Anders gezegd, zorgt handel voor extra welvaart⁴ in de maatschappij. Hier valt wel een kanttekening bij te plaatsen, namelijk dat in het belang van de nationale economie de internationale handel niet volledig wordt vrijgelaten. Er worden handelsbelemmeringen en -beperkingen door de landen opgelegd, met name aan de kant van de invoer van goederen.⁵ Niet eerder waren de uitdagingen in de internationale handel zo groot. De Brexit en de handelsoorlog tussen de VS en China zorgen voor grote onzekerheid.⁶

De complexiteit van de wereldhandel zal toenemen wanneer het VK met de Brexit de EU heeft verlaten en de overgangperiode voorbij is. Het VK is door haar Brexit geen onderdeel meer van de Europese douane-unie, waardoor er douaneprocedures nodig zijn aan de grens bij import en export tussen EU en het VK. Het VK en de EU bereikten op 17 oktober 2019 een akkoord over de voorwaarden voor het vertrek van de VK uit de EU. De Brexit heeft plaatsgevonden op 31 januari 2020 middernacht, waarbij een overgangperiode is overeengekomen tot en met 31 december 2020. Tot het einde van 2020 blijven alle EU-regels en wetten voor het VK van kracht. Voor burgers en bedrijven verandert er in deze periode vrijwel niets. In de overgangsfase worden afspraken gemaakt tussen de VK en de EU voor de periode na de overgangsfase. De overgangsfase kan met instemmen van beide partijen met

³ o.a. Krugman, P.R. (1979), 'A Model of Innovation, Technology Transfer and the World Distribution of Income', *Journal of Political Economy*, 87: 253-266.

⁴ Welvaart is omschreven als de mate van geluk of tevredenheid van de mensen voor zover dat geluk of die tevredenheid door economische factoren worden bepaald. Gevoelens zijn niet objectief meetbaar, daarom wordt er aangesloten bij de vergroting van het bruto nationaal product van een land. Dit begrip is gebaseerd op een paper van Addison en Demery uit 1986.

⁵ Bosker, M., & Garretsen, H. (2010). Trade costs in empirical new economic geography. *Papers in Regional Science*, 89(3), 485-511.

⁶ Cavallo, A., Cal, M., & Laski, A. (2019). The US-China Trade War, p. 4-8.

een termijn van maximaal twee jaar worden verlengd.⁷ De Nederlandse douane heeft becijferd dat het EU-grensoverschrijdend verkeer door uittreding van het VK met ongeveer 25 procent zal toenemen.⁸

3.1.2. Internationalisering entiteiten

Naast het feit dat er wereldwijd wordt gehandeld, vinden er ook veel goederenstromen plaats tussen verbonden entiteiten- of lichamen. De vraag waarom ondernemingen internationaal opereren, is niet te verklaren met de traditionele handelstheorieën zoals deze uiteen zijn gezet in de voorgaande paragraaf. Vanaf 1960 hebben verschillende wetenschappers zich beziggehouden met de vraag waarom ondernemingen zich internationaal vestigen, omdat zij ontevreden waren met de beperkte verklarende kracht van de bestaande handelstheorieën. Dit heeft geresulteerd in een viertal statische handelstheorieën, welke zowel de internationale handel, als buitenlandse productie en -investeringen verklaren.⁹

De eerste verklaring voor een onderneming om zich internationaal te vestigen, is groei. Indien een onderneming zijn hoofdhuis heeft gevestigd in een land met een beperkte afzetmarkt, dienen zich groei mogelijkheden voor in een ander land.¹⁰ Een tweede verklaring is het internaliseren van hulpbronnen en processen.¹¹ Door hulpbronnen en processen eigen te maken, kunnen ondernemingen het exclusieve recht behouden over innovaties over de gehele productieketen en zijn zij niet langer afhankelijk van een derde partij.¹² Hierbij kan onderscheid worden gemaakt tussen horizontale integratie, waarbij hetzelfde product

⁷ Rijksoverheid, *Brexit: stand van zaken*. Bron: <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/brexit/brexit-stand-van-zaken> Geraadpleegd op 15 maart 2020 om 14:30 uur.

⁸ Cbs, *Cijfers naar thema: Handel en toerisme*. 6 maart 2019. Bron: <https://www.cbs.nl/nl-nl/dossier/brexit-de-cijfers-op-een-rij/hoofdcategorieen/handel-en-toerisme> geraadpleegd op 2 mei 2019 om 11:55 uur.

⁹ Tulder, Rob van, Douglas van den Berghe en Alan Mulder (2001), *Erasmus (S)coreboard of core companies. The World's Largest Firms and Internationalization*, Rotterdam School of Management/Faculteit Bedrijfskunde, Rotterdam.

¹⁰ Penrose, E. (1959), *The Theory of the Growth of the Firm*, Oxford University Press, Oxford.

¹¹ Hymer, S.H. (1976), *The International Operations of National Firms: A Study of Direct Foreign Investment*, MA: MIT Press, Cambridge (PhD thesis uit 1960).

¹² Dunning, J. (1995) 'Trade, Location of Economic Activity and the MNE: A Search for an Eclectic Approach', in: Drew, P., *Readings in International Enterprise*, London, 250-274.

wordt geproduceerd in nieuwe landen, en verticale integratie, waarbij verschillende stadia van het productieproces worden geïnternaliseerd.¹³ Het internaliseren van processen speelt vooral een rol in markten voor intermediaire- en kennisintensieve producten.¹⁴ Een derde verklaring die wordt gegeven wordt gezocht in de productlevenscyclus. Een product ondervindt een introductiefase, groeifase, rijpheidsfase, verzadigingsfase en neergangsfase. Wanneer het product in de rijpheidsfase terecht komt, zullen concurrenten de markt betreden, en zal om te kunnen concurreren de kostprijs moeten worden gedrukt. Dit doet een onderneming vaak beslissen de productie naar een land met lagere vaste kosten te verplaatsen.¹⁵ Als laatst wordt verklaard dat het internationaal vestigen van een onderneming locatievoordelen kan opleveren. Hierbij kan gedacht worden aan de kwaliteit- en prijs van productiefactoren, wet- en regelgeving, politieke en institutionele omgeving, marktstructuren en regeringsbeleid. Factoren die hierbij een rol spelen zijn handelsbelemmeringen, transportkosten, wisselkoersen en personeelskosten.¹⁶

Indien een onderneming grensoverschrijdend in goederen handelt of goederen uit eigen productie wil importeren, wordt zij aan de buitengrenzen van de EU geconfronteerd met douaneformaliteiten. In beginsel zijn er over een invoer transacties invoerrechten verschuldigd. De EU beschermt door het heffen van invoerrechten haar binnenlandse markt en -industrieën, en tracht hiermee een gelijke concurrentiepositie te creëren voor zowel de binnenlandse- als buitenlandse markt.¹⁷ De op een persoon rustende verplichting tot betaling van invoerrechten wordt de douaneschuld genoemd.¹⁸ De douaneschuld bij invoer wordt vastgesteld door drie elementen, namelijk de oorsprong van het goed, het tarief wat op een goed van toepassing is, en de douanewaarde van het goed. De douanewaarde, ook wel

¹³ Caves, R.E. (1971), 'International Corporations: The Industrial Economics of Foreign Investment', *Economica*, 38, 1-27.

¹⁴ Buckley, P.J. en M.C. Casson (1976), *The Future of the Multinational Enterprise*, Macmillan, Londen.

¹⁵ Vernon, R. (1966), 'International Investment and international trade in the product cycle', *Quarterly Journal of Economics*, 80, 190-207; Vernon, R. (1991), *Sovereignty at Bay: The International Spread of U.S. Enterprises*, Basic Books, New York.

¹⁶ Goedegebuure, R.V. (2000), *Internationalization and Competitiveness. Seeing through the Netherlands*, Rotterdam School of Management/Faculteit Bedrijfskunde, Rotterdam.

¹⁷ Wemelsfelder, J. (1957). Omzetbelastingen en invoerrechten—Een vergelijkende analyse. *De Economist*, 105(1), 561-575.

¹⁸ Art. 5 lid 18 DWU.

omschreven als de maatstaf van heffing¹⁹, is bij intercompany transacties niet altijd even gemakkelijk en eenduidig vast te stellen.²⁰

Vaststellen douanewaarde

In beginsel wordt bij het vaststellen van de douanewaarde de transactiewaarde van de goederen, de werkelijk betaalde of te betalen prijs bij verkoop voor uitvoer naar de EU, als uitgangspunt genomen.²¹ De douanewaarde moet de economische waarde van een ingevoerd goed weergeven, rekening houdend met alle elementen van het goed die de economische waarde bepalen.²² In de GATT wordt gesproken van een bruikbare transactiewaarde als *'the price at which such or like merchandise is sold or offered for sale in the ordinary course of trade under fully competitive conditions'*.²³ In navolging van de GATT zijn er in het DWU²⁴ vier voorwaarden voor toepassing van de transactiewaarde opgenomen, waaronder die dat de koper en verkoper niet zijn verbonden, of hun verbondenheid²⁵ niet van dien aard is dat de prijs erdoor wordt beïnvloed (indien wel verbonden, hierna: verbonden persoon). Indien er niet aan de voorwaarden kan worden voldaan, en niet kan worden aangetoond dat de transactiewaarde zakelijk is, wordt de transactiewaarde verworpen en dient de douanewaarde op basis van een alternatieve waarderingsmethode te worden vastgesteld.²⁶

Voor ongeveer 90% tot 95% van de invoer transacties wordt de transactiewaarde gebruikt voor het vaststellen van de douanewaarde.²⁷ Strikt aan het DWU gehouden, wordt de transactiewaarde bij een intercompany transactie door de verbondenheid tussen de personen verworpen, tenzij kan worden aangetoond dat de transactiewaarde door de verbondenheid niet is beïnvloed. Vanuit de praktijk en wetenschap is er in toenemende mate

¹⁹ Art. 69 t/m 76 DWU jo. Art. 71 GDWU jo. art. 127 t/m 146 UDWU.

²⁰ Batselier, L. (2013). *Transfer pricing* (Vol. 38). Wolters Kluwer Belgium.

²¹ HvJ EG 22 juni 2006, zaak C-419/04, (*Conseil général de la Vienne*), par. 46. ECLI:EU:C:2006:419.

²² HvJ EU 15 juli 2010, zaak C-354/09, (*Gaston Schul BV*), [BNB 2011/15](#) (noot De Wit), punt 29.

²³ Art. VII lid 2 onderdeel a GATT-verdrag 1994.

²⁴ Art. 70 lid 3 DWU.

²⁵ Verbonden persoon als zij direct of indirect ten minste 5% of meer van het uitstaande kapitaal of aandelen in elkaar bezit, of uit feiten en omstandigheden blijkt (artikel 137 UDWU) dat zij zijn verbonden.

²⁶ Art. 74 DWU.

²⁷ Bron: http://www.gatt.org/trastat_e.html. Geraadpleegd op donderdag 14 februari 2019, om 13:54 uur.

aandacht voor de samenloop tussen transfer pricing documentatie en het vaststellen van de douanewaarde.²⁸ Daarnaast wordt er ook op EU-niveau in het kader van The Customs 2020 Programme aandacht aan besteed.²⁹ Zowel transfer pricing documentatie als de douanewaarde veronderstellen een zekere zakelijkheidstoets.³⁰³¹ Transfer pricing documentatie wordt opgesteld naar regelgeving van de Verrekenprijs Richtlijn.

3.1.4. Verrekenprijs Richtlijn

Op 10 juli 2017 heeft de OESO de meest recente Verrekenprijs Richtlijn gepubliceerd. Deze richtlijn is in zekere zin een toelichting op artikel 9 van het OESO-modelverdrag, waarin het ‘arms-length-principe’ is vastgelegd. Arms-length betekent een vergelijkbare winsttoerekening tussen onderdelen van multinationale concerns, als een winstverdeling die tussen onafhankelijke ondernemingen op de markt tot stand zou zijn gekomen.³² Hieruit blijkt dat in beginsel transfer pricing documentatie ten behoeve van de winstbelasting wordt vastgesteld. Transfer pricing documentatie is kostbaar en enkel verplicht indien een lichaam, middellijk of onmiddellijk, deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van een ander lichaam (hierna: gelieerde partijen³³).³⁴ De verplichting tot het opstellen van transfer pricing documentatie ligt bij het hoofd van de groep, en heeft qua regelgeving een samenloop met de consolidatiekring.³⁵³⁶ Voor zowel het vaststellen van de douanewaarde tussen verbonden personen, als de winstverdeling tussen gelieerde partijen ligt een zakelijkheid ten grondslag. Inzicht in de samenloop tussen de transactiewaarde en interne verrekenprijzen verschaft tijdsbesparing, waardoor handelsbelemmeringen

²⁸ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing (juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 4.

²⁹ Commission Implementing Decision of 17.2.2017 concerning the adoption of annual work programmes for 2017 for the Customs 2020 and Fiscalis 2020 programmes and on the financing of the programmes for expenditure to be committed by DG Taxud from the 2017 budget lines 140201 and 140301, Brussels, 17.2.2017, C(2017) 826 final, p. 27.

³⁰ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing (juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 9.

³¹ Het is wettelijk niet vastgesteld dat transfer pricing documentatie gebruikt kan worden om de zakelijkheid van de transactie aan te tonen voor de douanewaarde.

³² Geïmplementeerd in de Nederlandse belastingwetgeving via artikel 8b Wet Vpb 1969 en art. 29b e.v. Wet Vpb 1969.

³³ Belang groter dan 50%, op basis van artikel 2:406 lid 1 BW.

³⁴ Art. 8b lid 1 Wet Vpb 1969.

³⁵ Art. 2:406 lid 1 BW

³⁶ De rechtspersoon die aan het hoofd van een groep staat, heeft de verplichting een geconsolideerde jaarrekening op te stellen wanneer de onderneming feitelijk beleidsbepalend is aan een andere maatschappij, dus wanneer het belang groter is dan de helft.

afnemen. Echter, kan een samenloop ook leiden tot meer rechtsongelijkheid. De douanewaarde wordt verondersteld te zijn beïnvloed wanneer personen zijn verbonden, en transfer pricing documentatie is enkel voor gelieerde partijen verplicht. Daarnaast verschillen de douanewaarde en de interne verrekenprijs welke is onderbouwd met transfer pricing documentatie op essentiële punten van elkaar. Het HvJ EU heeft in 2017 arrest gewezen in de zaak Hamamatsu, waar een mogelijke samenloop van beiden is beslist.

3.1.5. Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH

Op 20 december 2017 heeft het HvJ EU arrest gewezen in de zaak Hamamatsu trans Photonics Deutschland GmbH³⁷. In de zaak stond ter discussie of de douanewaarde van de in de EU ingevoerde goederen op basis van een interne verrekenprijs met mogelijkheid tot retrospectieve prijsaanpassingen kan worden vastgesteld. Het HvJ EU heeft beslist dat de in rekening gebrachte prijs, welke gebaseerd was op de transfer pricing documentatie, verworpen diende te worden. De uitspraak van het arrest houdt verschillende interpretatie wijzen erop na, waardoor er onzekerheid over de implicaties bestaat.³⁸ In de bestaande literatuur worden drie mogelijke interpretaties beschreven, uiteenlopend van dat interne verrekenprijzen met mogelijkheid tot verrekenprijs aanpassingen niet langer als douanewaarde kunnen dienen, tot dat specifieke feiten en omstandigheden in het arrest hebben geleid tot het verwerpen van de in rekening gebrachte prijs.³⁹

Betoogd kan worden dat de rechtsgelijkheid tussen verbonden personen en gelieerde partijen toeneemt, als blijkt dat de HvJ EU heeft beslist dat transfer pricing documentatie met mogelijkheid tot retrospectieve aanpassingen niet langer mag dienen ter vaststelling van de douanewaarde. Zowel verbonden personen als gelieerde partijen moeten de zakelijkheid van hun transactiewaarde via een andere methode bewijzen. Indien dit blijkt, wordt in dit onderzoek naar een alternatieve bewijsmethoden voor alle verbonden personen gezocht.

³⁷ HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (*Hamamatsu*), [ECLI:EU:C:2017:984](#).

³⁸ M. Friedhoff & M.L. Schippers, HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde? WFR 2018/132, p. 909- 921.

³⁹ Zie bijv. Friedhoff, M., & Schippers, M. (2019). ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?. *EC Tax Review*, 28(1), 32-42.; Hollebeek, J. & Ramautarsing, R. (2018). Hamamatsu: Tsunami of storm in een glas water? *BTW-bulletin* 2018/43, 42-50.

Mocht blijken dat het arrest van Hamamatsu naar feiten en omstandigheden dient te worden geïnterpreteerd, blijft voor gelieerde partijen de mogelijkheid bestaan om transfer pricing documentatie als bewijsmiddel te gebruiken. Dan wordt in dit onderzoek naar een alternatieve bewijsmethode voor verbonden personen die dicht aansluit bij de transfer pricing documentatie gezocht.

3.2 Onderzoeksvraag en deelvragen

Gelet op de discussie omtrent het vaststellen van de douanewaarde met toepassing van transfer pricing documentatie en de gevolgen die de uitspraak in de zaak Hamamatsu heeft voor de rechtsgelijkheid tussen verbonden personen en gelieerde partijen, is een adequate vaststelling van de douanewaarde voor beide groepen ondernemingen noodzakelijk. Deze problematiek heeft geleid tot de volgende probleemstelling:

“Op welke soortgelijke wijze kan de douanewaarde van intercompany handelstransacties worden vastgesteld voor zowel verbonden personen als gelieerde partijen?”

De probleemstelling zal beantwoord worden aan de hand van een aantal deelvragen, namelijk:

1. Hoe wordt de douanewaarde bepaald?
 - a. Hoe wordt de douanewaarde bepaald aan de hand van de transactiewaarde methode?
 - b. Welke wettelijke voorwaarden zijn gesteld voor gebruik van de transactiewaarde methode?
 - c. Hoe wordt de douanewaarde vastgesteld aan de hand van de alternatieve waarderingsmethoden?
2. Hoe wordt de douanewaarde bepaald aan de hand van de interne verrekenprijs?
 - a. Wat zijn de voorwaarden voor het hanteren van een interne verrekenprijs?
 - b. Wat zijn de methoden om de interne verrekenprijs at arm's length vast te stellen?

- c. Zijn er recente ontwikkelingen of toekomstperspectieven met betrekking tot de interne verrekenprijs?
 - d. Wat zijn de overeenkomsten en verschillen tussen de interne verrekenprijs en de vaststelling van de douanewaarde aan de hand van de transactiewaarde methode?
- 3. Hoe kan de uitspraak van het Europees Hof in de zaak Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH worden geïnterpreteerd en wat voor impact heeft deze uitspraak op de intercompany handelstransacties?
 - a. Wat was het belang in de zaak Hamamatsu?
 - b. Welke rol speelt het arrest Hamamatsu in de rechtsgelijkheid tussen verbonden personen en gelieerde partijen?
 - c. Hoe wordt de uitspraak in de bestaande literatuur geïnterpreteerd?
 - d. Wat is mijn eigen interpretatie van het arrest Hamamatsu?
- 4. Tweesplitsing in vragen, afhankelijk van de analyse van Hamamatsu:
 - a. Kan er een alternatieve testwaarde voor verbonden personen voor de douanewaarde worden vastgesteld die beter aansluit bij de transfer pricing documentatie?
 - b. Kan er een alternatieve testwaarde worden vastgesteld die aansluit bij alle voorwaarden van de douanewaarde, zonder dat deze aansluit bij transfer pricing documentatie?
 - c. Hoe wordt er in andere landen met intercompany handelstransacties omgegaan?

Naar aanleiding van het antwoord op de onderzoeksvraag formuleer ik, in hoeverre dat mogelijk blijkt, een aanbevolen bewijsstuk dat naar mijn mening voldoet om de zakelijkheid van de transactieprijs aan te tonen.

3.3 Afbakening

In deze scriptie wordt slechts ingegaan op verbonden personen en gelieerde partijen van wie tenminste één persoon in Nederland is gevestigd, en intercompany handelen met aan hen

verbonden en gelieerde partijen in een land buiten de Europese Unie. Dit komt voort uit het feit dat er enkel sprake is van douaneformaliteiten voor zover er wordt gehandeld met landen die geen onderdeel uitmaken van de Europese Unie en haar vrije handelsgebied. De wetgeving die van belang is, is de Nederlandse wetgeving en de Europese regelgeving voor zover deze van toepassing is op Nederland.

3.4 Toetsingskader

Om een soortgelijke wijze van vaststelling van de douanewaarde voor intercompany transacties tussen zowel verbonden personen als gelieerde partijen te kunnen toetsen, is het van belang om te onderzoeken hoe de douanewaarde in beginsel wordt vastgesteld. Belangrijk hierbij zijn de beginselen en uitgangspunten bij het vaststellen van de douanewaarde. Vervolgens dient te worden vastgesteld hoe de douanewaarde wordt vastgesteld, indien er gebruik wordt gemaakt van transfer pricing documentatie. De beginselen en uitgangspunten van het vaststellen van de douanewaarde worden getoetst aan de voorwaarden en beginselen van de transfer pricing documentatie. Recentelijk heeft het HvJ EU arrest gewezen wat betreft de samenloop van de transactiewaarde en interne verrekenprijs. Het arrest kan op meerdere manieren worden geïnterpreteerd. Een mogelijke interpretatie is dat het gebruik van interne verrekenprijzen met mogelijkheid tot retrospectieve prijsaanpassing niet langer is toegestaan voor het vaststellen van de douanewaarde. Mocht dit eveneens mijn interpretatie met onderbouwing zijn, zal ik in het laatste hoofdstuk zoeken naar een alternatieve testwaarden binnen de boekhouding die het onderbouwen van de transactiewaarde voor beide groepen vergemakkelijkt. Mocht mijn interpretatie zijn dat de omstandigheden in het arrest ervoor zorgen dat de douanewaarde welke met transfer pricing documentatie is onderbouwd dient te worden verworpen, wordt er in het laatste hoofdstuk gezocht naar een soortgelijke boekhoudkundige waarde voor verbonden personen die dicht aansluit bij de interne verrekenprijzen om de rechtsgelijkheid te vergroten.

3.5 Structuur

In hoofdstuk 4 beantwoord ik mijn eerste deelvraag: *“Hoe wordt de douanewaarde bepaald?”*. Hierbij beschrijf ik hoe de douanewaarde wordt bepaald in het DWU en schets ik de beginselen met betrekking tot het bepalen van de douanewaarde. Daarnaast zet ik uiteen wanneer een douanewaarde wordt geacht door verbondenheid van lichamen te zijn beïnvloed, en schets ik hoe de zakelijkheid van de transactiewaarde toch wordt aangetoond. Verder worden de alternatieve waarderingsmethoden behandeld, indien het aantonen van de zakelijkheid niet slaagt.

In hoofdstuk 5 beantwoord ik mijn tweede deelvraag: *“Hoe wordt de douanewaarde bepaald aan de hand van de interne verrekenprijs?”*. Ten eerste worden de toepassingsvoorwaarden en de beginselen van de interne verrekenprijs uiteengezet. Het zakelijkheidsbeginsel binnen de transfer pricing documentatie, het at arm's length beginsel, speelt hierbij een belangrijke factor. Vervolgens worden de methoden besproken hoe een interne verrekenprijs at arm's length wordt vastgesteld. Daarnaast worden de wijzigingen en ontwikkelingen rondom de interne verrekenprijzen besproken. Als laatst wordt de douanewaarde met de interne verrekenprijs vergeleken en wordt er naar overeenkomsten gezocht.

In hoofdstuk 6 beantwoord ik mijn derde deelvraag: *“Hoe kan de uitspraak van het Europees Hof in de zaak Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH worden geïnterpreteerd en wat voor impact heeft deze uitspraak op de intercompany handelstransacties?”*. In dit hoofdstuk wordt de uitspraak van het HvJ EU geanalyseerd en geïnterpreteerd. Hiervoor wordt als eerst het belang besproken, en de feiten en omstandigheden van de zaak. Vervolgens wordt besproken wat de mogelijke impact gaat zijn op de rechtsgelijkheid tussen verbonden personen en gelieerde partijen. Er is relatief veel over dit arrest geschreven, omdat de interpretatie en daarmee de impact tot op heden onbekend is. De interpretatie van de bestaande literatuur wordt als derde beschreven. Ter afsluiting geef ik mijn interpretatie van het onderhavige arrest.

In hoofdstuk 7 beantwoord ik mijn vierde deelvraag afhankelijk van de conclusie in hoofdstuk 6:

1. *“Kan er een alternatieve testwaarde bij verbonden personen voor de douanewaarde worden vastgesteld die beter aansluit bij de transfer pricing documentatie?”*
2. *“Kan er een alternatieve testwaarde worden vastgesteld die aansluit bij alle voorwaarden van de douanewaarde, zonder dat deze aansluit bij transfer pricing documentatie?”*

Als eerst zullen de boekhoudkundige waarden van zowel de interne verrekenprijs als de douanewaarde worden besproken, met onderbouwing van economische theorieën. Vervolgens worden andere douane-unies kort onder de loep genomen hoe zij problematiek als deze oplossen. Als laatst wordt een voorstel geschreven hoe de douanewaarde en interne verrekenprijs op soortgelijke wijze vastgesteld kunnen worden.

In hoofdstuk 8 geef ik antwoord op de probleemstelling: *“Op welke soortgelijke wijze kan de douanewaarde van intercompany handelstransacties worden vastgesteld voor zowel verbonden personen als gelieerde partijen?”*. In dit hoofdstuk zullen alle deelconclusies samenkomen en worden er mogelijkheden voor vervolgonderzoek beschreven. In hoofdstuk 9 zal de bronnenlijst te vinden zijn.

3.6 Relevantie

Door de toenemende globaliserende wereld en daarbij de toename in het aantal intercompany handelsrelaties en -transacties, zit er veel belang bij het gemakkelijk aantonen van de transactiewaarde voor vaststelling van de douanewaarde. Het vaststellen van de douanewaarde bij intercompany transacties is echter lastig vast te stellen en daardoor kostbaar. Een aanknopingspunt voor vaststelling van de douanewaarde in de boekhouding van deze ondernemingen zal tijd en geld kunnen besparen. Daarnaast zal er gezocht worden naar een gelijke behandeling tussen verbonden personen en gelieerde partijen, wat de onderlinge concurrentiepositie ten goede zal komen.

Over het vaststellen van de douanewaarde zijn in het verleden een aantal arresten beslist en een aantal wetenschappelijke artikelen verschenen. De samenloop tussen de transactiewaarde methode en interne verrekenprijs is eveneens literatuur over verschenen. Na de uitspraak in de zaak Hamamatsu zijn een aantal artikelen verschenen over de mogelijke interpretatie en impact van dit arrest. Deze scriptie bouwt voort op de mogelijke interpretaties van Hamamatsu en zoekt naar alternatieve bewijsmethoden om de zakelijkheid van een transactiewaarde aan te tonen bij intercompany transacties. In deze scriptie wordt zowel aandacht besteed aan de juridische kant, als de praktische kant van het vaststellen van de douanewaarde. Er is tot op heden geen wetenschappelijk artikel verschenen met samenloop van deze twee vlakken.

4. Vaststellen douanewaarde

4.1. Introductie

Tot 1947 had ieder land zijn eigen wetten en regels rondom het vaststellen van de verschuldigde invoerrechten. Na de Tweede Wereldoorlog wilde men echter de handelsstandaard uniformeren, vanuit het oogpunt dat er minder aanleiding ontstond tot oorlog. Op 30 oktober 1947 werd de GATT in Genève getekend tussen 23 deelnemende landen, waaronder Nederland. Hierin is vastgelegd dat de douaneschuld die ontstaat bij het overschrijden van de buitengrens bij import van de goederen in de EU, wordt vastgesteld aan de hand van drie elementen. De oorsprong en de classificatie zorgen voor het invoertarief. Als deze wordt vermenigvuldigd met de douanewaarde, ontstaat de douaneschuld.

De primaire methode voor het vaststellen van de douanewaarde was eveneens in het gesloten verdrag van 1947 de transactiewaarde methode. De transactiewaarde werd bepaald op grond van de theoretische waarde van het goed. Dit hield in dat de waarde

vastgesteld moest worden ter hoogte van de prijs die voor het ingevoerde goed op een open markt zou worden overeengekomen tussen onafhankelijke partijen. Tijdens de Tokyo-ronde in 1979 werd er een vernieuwde GATT-overeenkomst gesloten, waarbij werd overgestapt op de positieve waarde definitie. De werkelijk te betalen of -betaalde prijs zou een rechtvaardig, eenvormig en neutraal systeem waarborgen. Het systeem van een positieve waarde definitie wordt tot op heden voor het vaststellen van de transactiewaarde voor de douanewaarde gebruikt. In het DWU zijn vier toepassingsvoorwaarden voor de transactiewaarde methode opgesomd. Mocht hier niet aan kunnen worden voldaan, moet de douanewaarde met een alternatieve waarderingsmethode worden vastgesteld. Zoals hieruit blijkt, is het bepalen van de douanewaarde is complex. De vraag die opkomt en in dit hoofdstuk centraal staat is: *“Hoe wordt de douanewaarde bepaald?”*

Om deze vraag goed te kunnen beantwoorden zijn de volgende deelvragen opgesteld, namelijk:

1. *Hoe wordt de douanewaarde bepaald aan de hand van de transactiewaarde methode?;*
2. *Welke wettelijke voorwaarden zijn gesteld voor gebruik van de transactiewaarde methode?*
3. *Hoe wordt de douanewaarde vastgesteld aan de hand van de alternatieve waarderingsmethoden?*

Er wordt afgesloten met een *deelconclusie*.

4.2 Transactiewaarde methode

Naast dat de douanewaarde de maatstaf van heffing is voor de verschuldigde invoerrechten, is de douanewaarde eveneens de maatstaf van heffing voor de verschuldigde omzetbelasting bij invoer.⁴⁰ De Customs Valuation Agreement (CVA) zoals vastgesteld door de World Trade Organisation (WTO) omvat een internationaal geaccepteerd systeem voor het vaststellen

⁴⁰ Art. 19 Wet OB 1968.

van de douanewaarde.⁴¹ Deze afspraken zijn bindend voor leden van de WTO, waar Nederland onderdeel van uitmaakt. Daarnaast zijn de bepalingen inzake de heffing van rechten bij invoer, eveneens de omzetbelasting, op Europees niveau geharmoniseerd. Per 30 oktober 2013⁴², dan wel 1 mei 2016⁴³ zijn het DWU⁴⁴, de GDWU⁴⁵ en het UDWU⁴⁶ in werking getreden, en hebben daarmee het Communautair Douanewetboek (CDW) en de Toepassingsverordening CDW vervangen. Met de inwerkingtreding van het DWU is de systematiek van de douanewaarde niet wezenlijk veranderd. In beginsel wordt de douanewaarde vastgesteld aan de hand van de transactiewaarde van een goed. De transactiewaarde methode is de meest preferente en transparante methode voor het vaststellen van de douanewaarde. De sub deelvraag die in deze paragraaf centraal staat is als volgt: *‘Hoe wordt de douanewaarde bepaald aan de hand van de transactiewaarde methode?’*

De transactiewaarde is in artikel 70 van het douanewetboek als volgt gedefinieerd:

“ De transactiewaarde is 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. De werkelijk betaalde of te betalen prijs is de totale betaling die door de koper aan de verkoper of door de koper aan een derde ten behoeve van de verkoper voor de ingevoerde goederen is of moet worden verricht, en omvat alle betalingen die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen werkelijk zijn of moeten worden verricht.”

⁴¹ Overeenkomst inzake de toepassing van art. VII Algemene Overeenkomst betreffende Tarieven en Handel 1994. Voor- noemde overeenkomst stamt uit 1979 en is bij de totstandkoming van de Werelddouaneorganisatie in 1994 bekend komen te staan onder de naam Customs Valuation Agreement. Gemakshalve gebruik ik deze naam ook voor de periode voor 1994 nu de inhoud van de overeenkomst gelijk is.

⁴² Art. 287, jo. Art. 288 lid 1 DWU. De artikelen 2, 7, 8, 10, 11, 17, 20, 21, 24, 25, 31, 32, 36, 37, 40, 41, 50, 52, 54, 58, 62, 63, 65, 66, 68, 75, 76, 88, 99, 100, 106, 107, 115, 122, 123, 126, 131, 132, 138, 142, 143, 151, 152, 156, 157, 160, 161, 164, 165, 168, 169, 175, 176, 178, 180, 181, 183, 184[lees: 184], 186, 187, 193, 196, 200, 206, 207, 209, 212, 213, 216, 217, 221, 222, 224, 225, 231, 232, 235, 236, 239, 253, 265, 266, 268, 273, 276, 279, 280, 281, 283, 284, 285 en 286 zijn van toepassing vanaf 30 oktober 2013.

⁴³ Art 288 lid 2 DWU. De andere artikelen dan in de voetnoot benoemd welke van toepassing zijn vanaf 30 oktober 2013.

⁴⁴ Verordening (EU) nr. 952/2013.

⁴⁵ Gedelegeerde Verordening (EU) nr. 2015/2446.

⁴⁶ Uitvoeringsverordening (EU) nr. 2015/2447.

De transactiewaarde, de werkelijk betaalde of te betalen prijs, is in beginsel een subjectieve waarde, aangezien het gaat om wat de partijen hebben afgesproken met betrekking tot de levering van de goederen.⁴⁷ De transactiewaarde is van toepassing mits er aan een aantal voorwaarden wordt voldaan. Welke voorwaarden dit precies zijn, wordt in de volgende paragraaf uiteengezet. Mocht er niet aan deze voorwaarden worden voldaan, wordt de douanewaarde vastgesteld aan de hand van een alternatieve waarderingsmethode. De transactiewaarde methode kent een viertal elementen welke hieronder uiteen zijn gezet, namelijk:

4.2.1. “De transactie”

Er moet sprake zijn van een *transactie* waarbij beide partijen zijn geïdentificeerd, een zogenaamde koop-verkoopovereenkomst.⁴⁸ Echter, is het begrip transactie of koop-verkoopovereenkomst niet verder in de Europese wetgeving uitgewerkt.⁴⁹ De wetgeving van het DWU is gebaseerd op de CVA van de WTO, waar naar mijns inziens met betrekking tot de invulling van het transactiebegrip verder moet worden gezocht. Het WTO geeft op mondiaal niveau commentaren, adviezen en toelichtingen op het CVA. In de CVA is eveneens geen definitie van het begrip “transactie” opgenomen, maar de WTO heeft wel een advies “het concept van ‘transactie’ in de Overeenkomst” gepubliceerd.⁵⁰ Dit advies geeft echter enkel een lijst met situaties die niet als “transactie” ten behoeve van de transactiewaarde methode kunnen gelden en geeft eveneens geen definitie.⁵¹ Wel kan er mijns inziens worden gesteld dat de opgesomde situaties zien op het invoeren van goederen zonder dat daarbij de economische macht om over de goederen te beschikken over gaat. Hieruit concludeer ik dat

⁴⁷ Bomer, A., & van Kesteren, H. (2016). Transfer pricing en BTW. *Weekblad Fiscaal Recht*, (2016/89).

⁴⁸ Zie E.N. Punt en D.G. van Vliet, Douanerechten, inleiding tot het communautaire douanerecht, Fiscale Monografieën, blz.68.

⁴⁹ In het Weens Koopverdrag (VN-verdrag van 11 april 1980) is de uitleg van een koopovereenkomst beperkt tot de internationale koopovereenkomst. In het verdrag wordt geen definitie gegeven van de *koopovereenkomst* als zodanig.

⁵⁰ Zie onder meer “Customs Valuation, WTO Agreement and texts of the Technical Committee on Customs Valuation 2nd edition, July 1997” en Clement M. Key “Principles of valuation” p. 95.

⁵¹ Gezien het feit dat deze lijst enkel noemt situaties welke niet als een “verkoop” kunnen worden beschouwd, zoals goederen die worden ingevoerd onder een huurcontract of worden ingevoerd door partijen die geen aparte entiteit zijn, en daaruit dus niet een eenduidig begrip van een “verkoop” kan worden geconcludeerd ga ik op de genoemde situaties niet nader in.

het WTO onder het begrip koop-verkoopovereenkomst minimaal verstaat: *een overeenkomst waarbij de economische macht om over het goed te beschikken op een andere partij over gaat.*

Bij het ontbreken van een wettelijke definitie van een transactie of een koopovereenkomst, heeft het HvJ EU getracht in de zaak Christodoulou⁵² invulling aan het begrip *verkoop* te geven. In de procedure was een transactie aan de orde, waarbij sprake was van veredeling door vermenging van twee bestanddelen binnen de Europese douane-unie. De bestanddelen van het eindproduct zijn door Christodoulou aan een derde partij gratis ter beschikking gesteld. In het algemeen overwoog het HvJ EU dat het begrip in de hele EU autonoom en eenvormig moet worden uitgelegd, waarbij de context van de bepaling en het doel van de betrokken regeling in acht moet worden genomen.⁵³ Vervolgens oordeelde het HvJ EU dat de methode van de transactiewaarde de meest gebruikte- en geschikte methode is ter vaststelling van de douanewaarde. Dit bracht haar tot de volgende omschrijving:

*“Tot behoud van deze voorrang [...] het begrip “verkoop” [...] ruim [dient] te worden uitgelegd.”*⁵⁴

Voor het begrip koopovereenkomst is volgens het HvJ EU niet de civielrechtelijke vorm doorslaggevend, maar de economische verhouding tussen partijen. Waarbij het bezitten van de economische macht moet worden beschouwd als het overdragen van het economische (lees: “financieel”) risico van de goederen.⁵⁵ Daaruit volgt dat aangezien de douanewaarde bij voorrang op basis van de transactiewaarde bepaald dient te worden, het irrelevant is dat het onderliggende gekwalificeerde verkoopovereenkomst in wezen een bewerkings- of verwerkingsovereenkomst is.⁵⁶ Het HvJ EU heeft in het arrest Christodoulou aangesloten bij

⁵² HvJ EU 12 december 2013, nr. C-116/12, ECLI:EU:C:2013:825 (*Iannis Christodoulou e.a.*).

⁵³ HvJ EU 12 december 2013, nr. C-116/12, ECLI:EU:C:2013:825 (*Iannis Christodoulou e.a.*), punt 34, waarbij het Hof van Justitie verwijst naar de arresten van 19 september 2000, C-287/98, punt 43 (*Linster*) en 11 maart 2003, C-40/01, punt 26 (*Ansu*). Deze laatste twee arresten betreffen niet het douanerecht.

⁵⁴ HvJ EU 12 december 2013, nr. C-116/12, ECLI:EU:C:2013:825 (*Iannis Christodoulou e.a.*), punt 45.

⁵⁵ Zie ook N. Punt en D.G. van Vliet, *Douanerechten, inleiding tot het communautaire douanerecht*, Fiscale Monografieën, blz. 69.

⁵⁶ HvJ EU 12 december 2013, nr. C-116/12, ECLI:EU:C:2013:825 (*Iannis Christodoulou e.a.*), punt 51.

het door de WTO gepubliceerde “concept van ‘transactie’ in de Overeenkomst”, en voor een verkoop de overdracht van economische macht de doorslag te geven.

4.2.2. “Prijs”

Met de term transactiewaarde wordt in overeenstemming met artikel 70 van het DWU bedoeld de “*werkelijk voor de goederen betaalde of te betalen prijs*”. De prijs omvat ingevolge lid 2 van dit artikel, de totale som die de koper dient te verrichten ingevolge de voorwaarde van de koopovereenkomst. De betaling omvat het geheel van zowel een monetaire betaling, als de verplichting in natura. Ten aanzien van de betaalde- of te betalen prijs dient rekening te worden gehouden met eventuele kortingen die worden gegeven als de koopsom binnen een bepaald aantal dagen wordt betaald.

De transactiewaarde moet de werkelijke economische waarde van een goed weergeven en rekening houden met alle bestanddelen van dit goed die een economische waarde vormen.⁵⁷ De waarden en doelstellingen van het vrijhandelsrecht houden de totstandbrenging in van een eerlijk, gelijkkuidend en neutraal douanestelsel. Om een eerlijk, gelijkkuidend maar voornamelijk neutraal douanestelsel te kunnen waarborgen, voorziet de wetgeving in diverse prijsaanpassingen voor de transactiewaarde om te kunnen fungeren als douanewaarde. In artikel 71 van het DWU staan elementen die moeten worden opgeteld bij de transactiewaarde, en in artikel 72 van het DWU staan elementen die moeten worden afgetrokken van de transactiewaarde om uiteindelijk op de douanewaarde van het goed uit te komen. De vaststelling van de waarde van de elementen kan alleen geschieden op basis van **objectieve en meetbare gegevens**. De meest opvallende aanpassingen staan hieronder benoemd. Indien de prijs wordt aangepast, dient de gecorrigeerde prijs te worden gehanteerd voor het vaststellen van de douanewaarde. Tot de koopprijs behoren immers alle betalingen die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen werkelijk zijn of moeten worden verricht.⁵⁸

⁵⁷ HvJ 16 november 2006, nr. C306/04, ECLI:EU:C:2006:716 (*Compaq Computer International Corporation*); HvJ EU 15 juli 2010, nr. C354/09, ECLI:EU:C:2010:439 (*Gaston Schul*), punt 29.

⁵⁸ Uitspraak Tarief Commissie van 19 juli 1996, nr. 13 739, UTC 1996/39.

Kosten van vervoer van de ingevoerde goederen na binnenkomst in het douanegebied van de unie en kosten van constructiewerkzaamheden, installatie, montage, onderhoud of technische bijstand welke betrekking hebben op het ingevoerde goed, worden voor het vaststellen van de douanewaarde met behulp van de transactiewaarde niet begrepen. Daarnaast zal de te betalen rente uit hoofde van een gesloten financieringsovereenkomst, inkoopcommissies en rechten bij invoer, en andere belastingen die in de Unie van wege de invoer of de verkoop van de goederen te dienen worden voldaan, in mindering worden gebracht op de transactiewaarde. Mijns inziens is dit logisch, omdat de bovengenoemde prestaties pas in het douanegebied van de Unie tot uiting komen. Voor een gelijkkluidende markt moeten deze prestaties voor alle marktdeelnemers gelijk zijn, ook als het goed waar een prestatie betrekking op heeft in het verleden is geïmporteerd. Voor samengestelde prestaties waarvan objectief gezien een splitsing kunstmatig zou zijn, wordt onder het kopje “goederen” op het bovenstaande een uitzondering gemaakt.

Commissies, met uitzondering van inkoopcommissies, en courtages moeten bij de douanewaarde worden bijgeteld.⁵⁹ Verder moeten verpakkingskosten, bepaalde diensten die worden verricht bij voortbrenging en verkoop van de goederen, vervoers- en verzekeringskosten in ruime zin tot de plaats van binnenkomst⁶⁰ en royalty- en licentierechten bij de transactiewaarde worden opgeteld om tot de douanewaarde te komen. Een royalty is een betaling van *welke aard dan ook* voor het gebruik van intellectueel eigendom, zoals bijvoorbeeld het gebruik van auteursrecht, octrooi of handelsmerk.⁶¹ In het DWU wordt, ten opzichte van het CDW, gepoogd royalty- en licentierechten sneller in de heffing te betrekken.⁶² Het moment van betalen van de rechten speelt geen rol. Als aan het einde van het jaar de rechten worden betaald als percentage van de omzet, moeten de rechten alsnog worden bijgeteld ondanks dat de precieze hoogte op moment van invoer onbekend is.⁶³

Een royalty- of licentierecht maakt deel uit van de douanewaarde indien:

⁵⁹ Art. 71 lid 1 onderdeel a, sub 1 jo. Art. 72 onderdeel e DWU.

⁶⁰ HvJ EU, 11 mei 2017, nr. C-59/16 (*The Shirtmakers*).

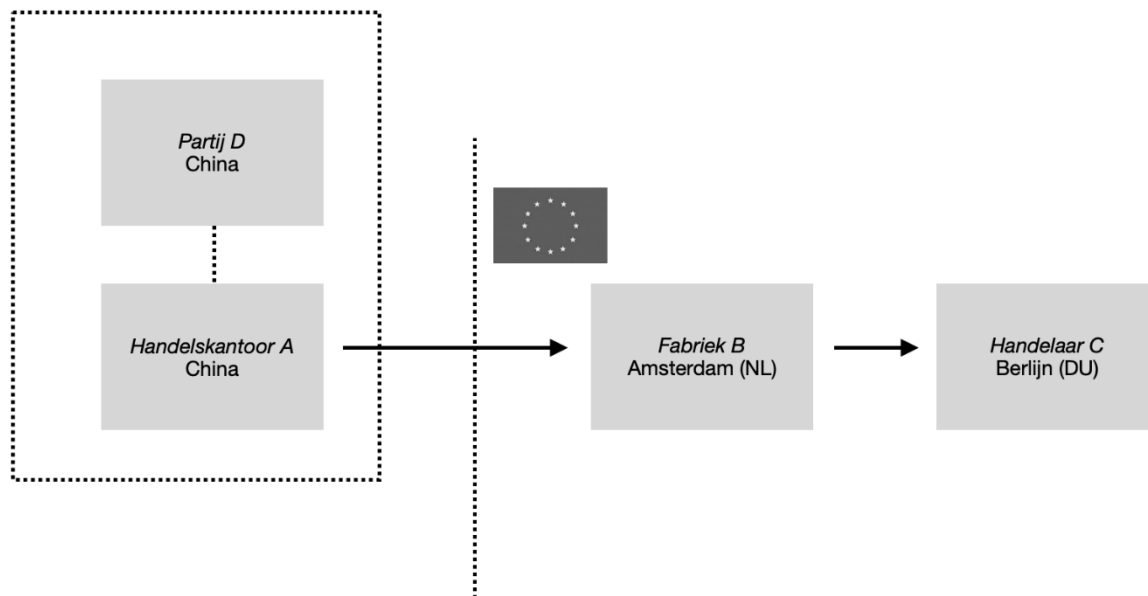
⁶¹ Art. 12 lid 3 Royalties, OESO-modelverdrag.

⁶² Schippers, M. (2016). BEPS and Transfer Pricing but What about VAT and Customs. *EC Tax Rev.*, 25, 174.

⁶³ HvJ EU, 9 maart 2017, nr. C-173/15 (*GE Healthcare GmbH*).

1. De royalty- of licentierechten betrekking hebben op het ingevoerde goed;
2. De verkoper een met hem verbonden persoon deze betaling van de koper verlangt;
3. De betaling door de koper is gedaan om te voldoen aan de verplichting van de verkoper, in overeenstemming met contractuele verplichtingen.⁶⁴

Uit onderzoek blijkt dat er in 2016 in totaal 199 miljard euro door Nederlandse entiteiten aan royalty's aan verbonden personen in het buitenland is betaald.⁶⁵ De voorwaarden voor het bijtellen van de royalty- en licentierechten bij de transactiewaarde zien erop toe dat zij enkel bijgeteld dienen te worden indien de vergoeding rechtstreeks verband houdt met de goederen. Een betaling van een royalty behelst een voorwaarde voor de verkoop van de goederen wanneer de betaling van de royalty of licentierecht voor de verkoper dermate belangrijk is dat de verkoper zonder deze betaling de goederen niet bereid is te verkopen.⁶⁶ Onderstaand zijn een aantal situaties uitgewerkt wanneer een royaltybetaling wel of niet bij de douanewaarde moet worden geteld, namelijk:



Afbeelding 1: Royaltybetalingen.

⁶⁴ Art. 71 lid 1 onderdeel c DWU, jo. Art. 136 lid 4 UDWU.

⁶⁵ Onderzoek SEO, *Balansen inkomsten en uitgaven van bfi's*, bijlage bij [Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 222](#).

⁶⁶ HvJ 9 maart 2017, zaak C-173/15 (*GE Healthcare GmbH*).

1. Handelaar A is gevestigd in China en verkoopt halffabricaten aan fabriek B gevestigd in de EU. Fabriek B verkoopt het eindproduct na verwerking aan handelaar C. Fabriek B voldoet een royaltybetaling aan handelaar A voor de *know-how*. Deze royaltybetaling wordt niet geteld bij de transactiewaarde, aangezien de *know-how* betrekking heeft op het productieproces en niet op het ingevoerde goed.
2. De casus van situatie 1 blijft staan, maar dan zit de royaltybetaling van fabriek B aan handelaar A op de handelsnaam van het eindproduct. De royaltybetaling hoeft eveneens niet bij de transactiewaarde te worden bijgeteld, omdat de royaltybetaling geen betrekking heeft op het ingevoerde halffabricaat. Het halffabricaat wordt verwerkt tot het eindproduct, waar de handelsnaam op ziet.
3. Indien de royaltybetaling eveneens ziet op de handelsnaam van het eindproduct, en fabriek B het eindproduct onbewerkt doorverkoopt aan handelaar C, moet de royaltybetaling worden bijgeteld. De royaltybetaling ziet direct op het ingevoerde goed.
4. Vast staat dat de royaltybetaling moet worden bijgeteld omdat de betaling direct ziet op het ingevoerde goed. Echter, voldoet fabriek B de royaltybetaling niet aan handelaar A, maar aan partij D, een verbonden lichaam van handelaar A. De royaltybetaling moet eveneens worden bijgeteld omdat partij D een verbonden lichaam is van handelaar A (voorwaarde 2).
5. Indien de royaltybetaling moet worden voldaan aan partij D, maar partij D geen verbonden lichaam is van handelaar A, kan de royaltybetaling eveneens moeten worden bijgeteld bij de transactiewaarde. Als handelaar A een voorwaarde oplegt aan fabriek B inhoudende dat fabriek B niet zijn eigen leverancier mag kiezen, vormt de royaltybetaling eveneens een voorwaarde voor verkoop. Hierbij maakt het niet uit of de betaling geschiedt aan een verbonden lichaam of derde partij (voorwaarde 3).⁶⁷

⁶⁷ Gebaseerd op voorbeelden uit hoorcollege 5, EU douane- en accijnsrecht op 15 oktober 2018 gegeven door M.L. Schippers aan Erasmus Universiteit Rotterdam.

Uit de beschreven situaties volgt dat een royaltybetaling in een aantal gevallen niet bij de transactiewaarde hoeft te worden opgeteld, en daardoor niet in de heffing voor invoerrechten wordt betrokken. Indien wordt vastgesteld dat een royaltybetaling moet worden bijgeteld, maar de douanewaarde is vastgesteld met een alternatieve waarderingsmethode en de royaltybetalingen nog geen onderdeel uitmaken van die prijs, moeten royaltybetalingen eveneens worden bijgeteld. Het is hierbij niet relevant dat de prijsaanpassingen enkel zien op de transactiewaarde methode.⁶⁸ Hieruit blijkt mijns inziens dat een prijsaanpassing als normaal wordt verondersteld bij het vaststellen van de douanewaarde met behulp van alternatieve waarderingsmethoden. Het lijkt logischer indien men eenmaal is aangewezen op de vaststelling van de douanewaarde op grond van objectieve- en meetbare gegevens dat ook bijtelling van royaltybetalingen achterwegen blijft, omdat deze al meegerekend is in het geheel. In navolging van de gewezen rechtspraak blijkt dat bij het ontbreken van een dergelijke waarde in de berekening van de alternatieve waarderingsmethoden, de prijsaanpassing eveneens moet geschieden.⁶⁹

Uiteindelijk is het doel van de prijsaanpassingen van de transactiewaarde dat de douanewaarde de economische waarde van het goed in zijn totaliteit vertegenwoordigt. De douaneschuld ontstaat op het moment van indienen van de aangifte bij invoer, en de goederen worden, mits er is voldaan aan de formele vereisten⁷⁰, onmiddellijk bij het indienen aanvaard.⁷¹ De douaneschuld ontstaat over de totale waarde van het ingevoerde goed, waardoor er voor de binnenlandse marktdeelnemers minimaal een gelijke concurrentiepositie ontstaat ten opzichte van de deelnemers die het goed vanuit een andere Unie importeren. Mede daarom worden de mogelijkheid geboden om een vereenvoudigde douaneaangifte in te dienen, wat inhoudt dat de aangifte niet volledig wordt ingediend. De aangever mag de specifieke bedragen uit art. 70 lid 2, -71 en -72 van het DWU op een later moment aanvullen, indien deze bedragen niet meetbaar zijn op de datum waarop de douaneaangifte wordt ingediend en aanvaard. De ontbrekende bestanddelen dienen binnen

⁶⁸ HvJ 9 maart 2017, zaak C-173/15 (*GE Healthcare GmbH*).

⁶⁹ Zie bovenstaande *GE Healthcare GmbH*,

⁷⁰ Art. 162 en 163 DWU.

⁷¹ Art. 172 lid 1 DWU.

10 dagen te worden aangeleverd.⁷² Daarnaast bestaat de mogelijkheid van een forfaitaire waardebepaling, waarbij bedragen op basis van specifieke criteria worden bepaald.⁷³ Een forfaitaire waarde is gelijk aan de definitieve waarde, zelfs indien naderhand een opwaartse- of neerwaartse prijsaanpassing plaatsvindt. Onder “bedragen” wordt ook de transactiewaarde verstaan, en niet alleen prijselementen zoals royaltybetalingen. De reden dat niet alle douanewaarden worden vastgesteld met behulp van forfaitaire waarden, is de toepassingsvoorwaarden. Voor toepassing van forfaitaire waarden moet de regeling van de vereenvoudigde aangifte onevenredig hoge administratiekosten met zich meebrengen, en mag de vastgestelde waarde niet sterk afwijken van de waarde die zou worden vastgesteld indien die toestemming niet was verleend. Daarnaast wordt de aanvrager de verplichting gesteld een solide boekhouding te voeren.⁷⁴ Mijns inziens zijn dit noodzakelijke voorwaarden om eventueel misbruik te voorkomen. Partijen wordt de mogelijkheid ontnomen om een te lage forfaitaire waarde te hanteren zonder dat er echt administratieve noodzaak is om de werkelijke waarde te berekenen.

Een herziening van de prijs doet zich voor, wanneer goederen bij inbreng in het vrije verkeer een hogere waarde vertegenwoordigen dan dat zij na inbreng doen. De voorwaarde is dat de gebreken aan de goederen ten tijde van inbreng in het vrije verkeer reeds bestonden, maar de aangever onwetend was. De transactiewaarde wordt door de verkoper aan de koper uit een contractuele verplichting of een wettelijke verplichting verminderd, waardoor de douanewaarde ook naar evenredigheid wordt verminderd.⁷⁵ Hierbij wordt de aanvullende voorwaarde gesteld dat de prijsaanpassing wordt gedaan binnen één jaar na de datum van de aanvaarding van de douaneaangifte.⁷⁶ Wordt de prijsaanpassing na een jaar van aanvaarding van de douaneaangifte gedaan, kan de douaneaangifte niet meer worden herzien.

⁷² Art. 166 DWU e.v.

⁷³ Art. 73 DWU.

⁷⁴ Art. 73 DWU jo. Art. 71 GDWU.

⁷⁵ HvJ EG 12 juni 1986, nr. 183/85 (*Repenning*).

⁷⁶ Art. 132 UDWU.

4.2.3. “Goederen”

Naast dat het gaat om de “*werkelijk betaalde prijs of te betalen prijs*” dient te worden opgemerkt dat, voor de vaststelling van de douanewaarde, het moet gaan om “*goederen*” die worden ingevoerd. Indien de goederen die voor het vrije verkeer zijn aangegeven deel uitmaken van een grotere partij goederen die in één keer is opgekocht maar niet eenzelfde bestemming hebben, wordt de douanewaarde berekend over een evenredig gedeelte van de transactiewaarde van de totale partij.⁷⁷

Zoals eveneens hierboven beschreven onder het kenmerk “prijs”, wordt de kostprijs van bepaalde diensten eveneens gerekend tot de werkelijk betaalde- of te betalen prijs van goederen. Indien een dienst die een verkoper levert aan of verricht aan een koper zo nauw verbonden is met het goed dat zij objectief gezien als één economisch geheel worden beschouwd waarvan de splitsing kunstmatig zou zijn, worden het goed en dienst als één prestatie aangemerkt.⁷⁸ Voorbeelden hiervan uit de bestaande jurisprudentie zijn een wettelijk verplicht consult bij de invoer van contactlenzen⁷⁹ en specifieke software op een computerdisk.⁸⁰ Met het oog op een billijk, uniform en neutraal systeem, worden alle elementen die onlosmakelijk met het goed zijn verbonden eveneens belast.

4.2.4. “Uitvoer naar het douanegebied van de Unie”

Als laatst moet de transactie zijn verricht, met het oog op uitvoer naar het douanegebied van de EU. Wanneer er meerdere transacties met het oog op uiteindelijke export elkaar opvolgen, is het niet altijd duidelijk welke transactie de basis moet vormen voor de douanewaarde.⁸¹ In beginsel wordt de overeengekomen prijs van de verkoop die plaatsvond onmiddellijk voordat de goederen het douanegebied zijn binnengebracht, als transactiewaarde aangemerkt.⁸² Wanneer de goederen voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie worden verkocht niet voordat zij het douanegebied zijn binnengebracht, maar terwijl zij zich

⁷⁷ Art. 145, TCDW.

⁷⁸ HvJ EU, 27 oktober 2005, C-41/04, (*Levob Verzekeringen en OV Bank*).

⁷⁹ HvJ EU 23 februari 2006, C-491/04 (*Dollond & Aitchison*).

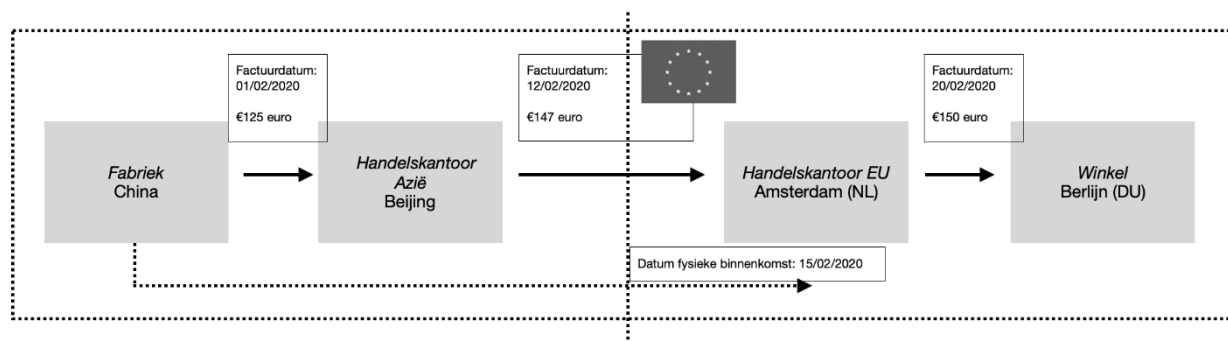
⁸⁰ HvJ EU, 27 oktober 2005, C-41/04, (*Levob Verzekeringen en OV Bank*).

⁸¹ Tariefcommissie van 13 juli 1999, nummer 59/97, UTC 1999/49.

⁸² Art. 128 lid 1 UDWU.

onder een bijzondere regeling⁸³ zijn geplaatst, wordt de transactiewaarde op basis van die verkoop vastgesteld.⁸⁴ Dit *last-sale* principe is met het wetgevingspakket van het DWU toepasselijk geworden.⁸⁵⁸⁶

Welke transactie de basis vormt voor de douanewaarde, is relevant indien de gehele productieketen uit meerdere verbonden personen bestaat. Wanneer lichamen verbonden met elkaar zijn, wordt in de volgende paragraaf verder uiteengezet. Indien meerdere transacties kwalificeren als verkoop voor uitvoer, moet de laatste verkoop in de goederenketen worden genomen als uitgangspunt voor het bepalen van de douanewaarde. Een *domestic sale*⁸⁷ kan echter niet worden aangemerkt als verkoop voor uitvoer.⁸⁸ Het begrip *domestic sale* wordt hieronder verder toegelicht. Ter illustratie:



Afbeelding 2: Verkoop voor uitvoer naar de Unie.

De fabrikant, gevestigd in China, verkoopt op 1 februari 2020 voor €125 euro aan het Handelskantoor Azië, gevestigd in Beijing. Daaropvolgend worden de goederen op 12 februari 2020 voor €147 euro verkocht aan het Handelskantoor EU, gevestigd in Amsterdam. Tot slot, worden de goederen op 20 februari 2020 voor €150 euro verkocht aan

⁸³ Anders dan de regeling intern douanevervoer, bijzondere bestemming of passieve veredeling.

⁸⁴ Art. 128 lid 2 UDWU.

⁸⁵ 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, OJ L 269, 10.10.2013, p. 1-101.

⁸⁶ Onder het CDW mocht een eerste of een eerdere verkoop (*first sale* principe) worden gebruikt ter vaststelling van de douanewaarde, wat in de meeste gevallen resulteerde in een lagere maatstaf van heffing. Bron: HvJ EG 6 juni 1990, zaak C-11/89 (*Unifert*).

⁸⁷ Een juridische inbedding van het concept *domestic sale* in het wetgevingspakket van het DWU ontbreekt. De *domestic sale* vindt alleen toepassing uit hoofde van het rehtens niet bindende *Guidance document on Customs Valuation*.

⁸⁸ Minutes of the 5th meeting of the Customs Expert Group - Valuation held on 11th and 12th October 2018, taxud.e.5(2018)6229638.

de winkel, gevestigd in Berlijn. De goederen worden rechtstreeks vanuit de fabriek in China naar de Europese Unie verscheept. Zowel transactie 1, als transactie 2 zouden kwalificeren als ‘verkoop voor uitvoer’ omdat zij beiden zijn gesloten voordat de goederen fysiek het grondgebied van de Europese Unie hebben bereikt (15 februari 2020). De verkoop tussen het Handelskantoor EU en de Winkel heeft pas na het moment van invoer plaatsgevonden en kwalificeert deze transactie niet als verkoop vóór uitvoer naar de Unie. Deze transactie kan niet dienen als grondslag voor het bepalen van de douanewaarde. Hieruit volgt dat de douanewaarde dient te worden vastgesteld op basis van een verkoop die als bestemming het douanegebied van de Unie heeft.⁸⁹

Mijns inziens is het vanuit het oogpunt van de neutraliteit van het douanestelsel logisch dat de douanewaarde dient te worden vastgesteld op basis van een verkoop met als bestemming het douanegebied van de Unie. Bij het overeenkomen van deze verkooptransactie wordt namelijk bewust de keuze gemaakt om het goed van een andere markt in het douanegebied van de Unie te importeren. Er wordt nadrukkelijk gekozen om het product niet binnen eigen douanegebied te produceren, maar te importeren uit een ander gebied. Blijkens wordt met een dergelijke transactie een grotere winstmarge verwacht. De binnenlandse markt dient te worden beschermd tegen deze specifieke transactie. Indien een verkoop na inbreng kwalificeert als verkoop voor het vaststellen van de douanewaarde, wordt de douanewaarde vastgesteld op grond van een transactiewaarde die is overeengekomen op de binnenlandse markt. De binnenlandse markt wordt beschermd tegen invoer van een goed met een andere waarde heeft op moment van invoer. De importeur zal een nadeel ondervinden, omdat de douaneschuld op een te hoge douanewaarde is vastgesteld.

Domestic sale

Een domestic sale bestaat uit een verkooptransactie tussen twee partijen die beiden in de EU zijn gevestigd. Het verhandelde goed hoeft niet noodzakelijkerwijs aanwezig te zijn op het grondgebied van de EU. Zoals hierboven benoemd, kwalificeert een domestic sale op grond van het *Guidance document on Customs Valuation* zich niet als een verkoop voor

⁸⁹ Dit wordt eveneens bevestigd in

uitvoer naar het douanegebied van de Unie.⁹⁰ Het begrip *domestic sale* is niet opgenomen in het DWU. Hierdoor hoeven de transacties die kwalificeren als een domestic sale niet te worden meegenomen bij het bepalen van de douanewaarde.

Inmiddels heeft de Customs Expert Group in de notulen van zijn bijeenkomst van najaar 2018 laten optekenen voornemens te hebben om alle referenties naar de *domestic sale* te verwijderen uit de *Guidance document on Customs Valuation*. De gevolgen voor de handel zouden aanzienlijk kunnen zijn. Aan de hand van het voorgaande voorbeeld in afbeelding 2 worden de gevolgen verduidelijkt. De verkoop tussen het Handelskantoor EU en de Winkel in Berlijn vindt niet plaats op 20 februari 2020, maar op 14 februari 2020. In de huidige situatie wordt deze transactie als een *domestic sale* gekwalificeerd. Hierdoor vervalt de mogelijkheid om de douanewaarde vast te stellen op grond van de transactie tussen het Handelskantoor EU en de Winkel in Berlijn. Als gevolg hiervan wordt de douanewaarde vastgesteld op grond van de transactie tussen Handelskantoor Azië en Handelskantoor EU. De douanewaarde wordt vastgesteld op een verkoop eerder in de productieketen, wat over het algemeen voordelig is voor de hoogte van de douanewaarde.

Indien het begrip *domestic sale* uit het *Guidance document* wordt geschrapt, dient de douanewaarde te worden vastgesteld tussen Handelskantoor EU en de Winkel in Berlijn. De gevolgen van een dergelijke wijziging zouden enorm kunnen zijn voor de handel binnen de EU. Een grote impact valt te verwachten in branches waar wordt gewerkt met “pre-orders”, waarbij transacties tussen EU-entiteiten worden gesloten alvorens de goederen in een derde land worden geproduceerd. Mijns inziens kwalificeert het moment van het sluiten een pre-order overeenkomst als verkoop, en is de factuur slechts de formaliteit die volgt. Dit volgt uit de hiervoor beschreven overweging om het goed te importeren van een andere markt, waar blijkens een grotere winstmarge op kan worden behaald en dus wordt gezien als marktconforme prijs. De douanewaarde zal strikt genomen moeten worden gebaseerd op de laatst gesloten transactie, dus in het genomen voorbeeld de transactie tussen

⁹⁰https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/customs_code/guidance_valuation_en.pdf

Handelskantoor EU en de Winkel in Berlijn. Mijns inziens zou het doen verwijderen van het begrip *domestic sale* bijdragen aan een neutraal en gelijkwaardig douanesysteem.

Samenvattend, kan worden gesteld dat de transactiewaarde als douanewaarde wordt vastgesteld aan de hand van de positieve waarde van een goed. Dit betekent dat de betaalde of de te betalen prijs als maatstaf wordt genomen bij het vaststellen van de douaneschuld. De transactiewaarde bestaat uit vier elementen, namelijk: de transactie, de prijs, de goederen en de uitvoer naar de EU. In de volgende paragraaf worden de voorwaarden voor toepassing van de transactiewaarde methode besproken.

4.3 Toepassingsvoorwaarden transactiewaarde methode

Indien er voor een transactie een waarde kan worden vastgesteld die lijkt te voldoen aan het criterium van art. 70 lid 1 DWU, *“de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij voor uitvoer naar de douane-unie zijn verkocht”* staat het niet vast dat de transactiewaarde als basis voor de douanewaarde kan dienen. In lid 3 van dit artikel staan cumulatieve voorwaarden opgesomd waar een transactie aan moet voldoen om een zakelijke- en waarheidsgetrouwe transactiewaarde uit te laten voortkomen. In aanstaande paragraaf staat de volgende deelvraag centraal: *‘Welke wettelijke voorwaarden zijn gesteld voor gebruik van de transactiewaarde methode?’*

De cumulatief opgesomde aanvullende voorwaarden waaraan de transactiewaarde moet voldoen, zijn erop gericht de douanewaarde zoveel mogelijk te laten aansluiten bij de economische realiteit op de markt.⁹¹ Als aan een van de onderstaande voorwaarden niet is voldaan, wordt de transactiewaarde verworpen en dient men de douanewaarde aan de hand van de alternatieve waarderingsmethoden op volgorde van de Wet vast te stellen.

⁹¹ Schippers, M. (2016). BEPS and Transfer Pricing but What about VAT and Customs?. *EC Tax Review*, 25(3), 174-179.

Ten eerste, mag er geen beperking zijn ten aanzien van de overdracht of het gebruik van de goederen door de koper.⁹² Daarnaast mag de verkoop of prijs niet afhankelijk zijn gesteld van enige voorwaarde of prestatie waarvan de waarde met betrekking tot goederen niet kan worden vastgesteld.⁹³ Daarnaast mag geen enkel deel van de opbrengst van elke latere wederverkoop, overdracht, of later gebruik van de goederen de verkoper direct of indirect ten goede komen, tenzij een toepasselijke aanpassing kan worden aangebracht.⁹⁴ Als laatst, mag de tot stand gekomen transactieprijs niet zijn beïnvloed door de verbondenheid tussen lichamen.⁹⁵ Bij transactie tussen *verbonden personen* wordt een beïnvloede prijs verondersteld, en wordt de transactiewaarde verworpen tenzij de marktconformiteit wordt aangetoond. De voorwaarde dat een transactie niet gesloten mag zijn tussen verbonden personen is voor deze scriptie het meest van belang. Onderstaand wordt het begrip *verbonden personen* breder uitgewerkt.

Mochten de douaneautoriteiten slechts het vermoeden hebben dat de transactiewaarde op een van bovenstaande gronden is beïnvloed, kunnen zij bij de aangever van de goederen aanvullende informatie vragen. Indien de twijfels blijven bestaan, wordt de betrokken partij in de gelegenheid gesteld om op de twijfels te reageren voordat een definitieve beslissing wordt genomen.⁹⁶ Deze procedure zorgt ervoor dat de bewijslast voor een “normale” transactiewaarde niet bij de douaneautoriteiten ligt, maar zij enkel hoeven te bewijzen dat er gegronde twijfels zijn omtrent de aangegeven douanewaarde.⁹⁷ Een voorbeeld uit de jurisprudentie van een vermoeden van beïnvloeding van de transactiewaarde, is als de aangegeven douanewaarde van de goederen sterk afwijkt van de statische gemiddelde aankoopprijs (verschil >50%) van vergelijkbare goederen. Over de echtheid van de factuur was overigens geen twijfel.⁹⁸ De transactiewaarde is uiteindelijk verworpen omdat de betrokkene de twijfels niet kon wegnemen. Zij kon enkel de factuur en een betalingsbewijs overhandigen, waar de douaneautoriteiten geen genoegen mee konden nemen.

⁹² Art. 70 lid 3 onderdeel a.

⁹³ Art. 70 lid 3 onderdeel b.

⁹⁴ Art. 70 lid 3 onderdeel c.

⁹⁵ Art. 70 lid 3 onderdeel d.

⁹⁶ Art. 140 UDWU.

⁹⁷ Art. 134 UDWU, jo. Art. 140 UDWU.

⁹⁸ HvJ 16 juni 2016, nr. C-291/15 (*Euro 2004 Hungary*).

Verbondenheid van personen

“Verbondenheid” is een begrip dat een ruim toepassingsbereik heeft. Twee personen worden geacht te zijn verbonden, als aan een van de zes voorwaarden uit artikel 127 UDWU⁹⁹ wordt voldaan. Lid 1 onderdeel d van dit artikel geeft een kwantitatief meetinstrument voor verbondenheid tussen personen:

“Twee personen worden geacht te zijn verbonden indien een derde partij het bezit heeft over, de zeggenschap¹⁰⁰ heeft over, of houdt direct/indirect 5% van het stemgerechtigde uitstaande kapitaal of aandelen van beiden.”

De andere vijf kenmerken van verbondenheid uit dit artikel zijn een aantal feiten en omstandigheden die ervoor zorgen dat de lichamen eveneens zijn verbonden, namelijk:

- Zij functionaris of directeur zijn in de onderneming van de andere persoon;
- Zij door de wettelijke bepalingen zijn erkend als in zaken verbonden;
- Zij werkgever en werknemer zijn;
- Beiden direct of indirect zeggenschap hebben over een derde persoon;
- Beide partijen tot dezelfde familie behoren.

Personen die in zaken zijn verbonden doordat de één exclusief agent, exclusief distributeur, of exclusief concessiehouder van de ander is, worden enkel geacht te zijn verbonden indien zij aan een van de bovenstaande criteria voldoen.¹⁰¹ Daarnaast wordt onder de huidige douanewetgeving geen definitie voor *familie* gegeven. Uit de bestaande jurisprudentie blijkt dat er bijvoorbeeld wordt gesproken van een familie, wanneer de koper een natuurlijk persoon is en de verkoper een rechtspersoon waarbinnen een verwant (in casu de broer) van de koper daadwerkelijk over het vermogen beschikt om de verkoopprijs van de

⁹⁹ Tot 1 mei 2016: art. 143 TCDW. De definitie van art. 127 Verordening (EU) 952/2013 is niet gelijkklopend aan art. 143 TCDW. In essentie komen de definities wel met elkaar overeen.

¹⁰⁰ Een persoon wordt geacht zeggenschap te hebben als bedoeld in art. 127 lid 1 UDWU wanneer hij rechtens of feitelijk in een positie is om het handelen van de andere te leiden, dus een meerderheidsbelang bezit.

¹⁰¹ Art. 127 lid 2 UDWU.

verkochte goederen ten gunste van de koper te beïnvloeden. Dit betekent dat *verbondenheid* zich verder strekt dan alleen verbondenheid tussen natuurlijk personen, een natuurlijk persoon kan eveneens verbonden zijn met een rechtspersoon.¹⁰²

Testwaarden

De aangever van de goederen bewijst dat de transactiewaarde niet is beïnvloed, als de transactiewaarde de testwaarden, die zijn vastgesteld op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip van invoer, zeer dicht benadert.¹⁰³ Bij het bepalen van de testwaarden wordt rekening gehouden met aantoonbare verschillen in handelsniveaus, hoeveelheden niveaus en kosten die de verkoper bij de verkopen aan een niet met hem verbonden koper maakt. De volgende testwaarden worden op verzoek van de aangever gebruikt, en treden niet in de plaats van de aangegeven transactiewaarde:

- De transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen bij verkopen tussen kopers en verkopers die in geen enkel bijzonder geval onderling verbonden zijn, voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie;
- De douanewaarde van identieke of soortgelijke goederen, zoals overeenkomstig met de alternatieve waarderingsmethode: Douanewaarde van identieke- of soortgelijke goederen.¹⁰⁴

Om aan te tonen dat de transactiewaarde niet is beïnvloed door de verbondenheid van personen, wordt er een bepaalde vorm van een zakelijkheidstoets beoogd. Er wordt gezocht naar een prijs die een derde ook zou hebben betaald, door onderzoek te doen naar de omstandigheden van verkoop. Bij het slagen van de zakelijkheidstoets, dient de transactiewaarde als uitgangspunt voor de douanewaarde.¹⁰⁵

Echter, is er vaak weinig tot geen informatie voorhanden om de douanewaarde vast te stellen aan de hand van identieke- of soortgelijke goederen. De reden waarom deze informatie vaak

¹⁰² HvJ 21 januari 2016, zaak C-430/14 (*Artūrs Stretinskis*).

¹⁰³ Art 134 UDWU.

¹⁰⁴ Art. 134 lid 2 UDWU.

¹⁰⁵ M. Friedhoff & M.L. Schippers, HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde?, WFR 2018/132, p. 909- 921.

niet voorhanden is, wordt in de volgende paragraaf uitgelegd. In praktijk is het dus ook vaak onmogelijk om de testwaarden vast te stellen. Daarnaast is het zeer arbeidsintensief en kostbaar om voor iedere invoer een testwaarde te identificeren of douanewaarde vast te stellen aan de hand van een alternatieve waarderingsmethode.¹⁰⁶ Door de intensivering van de internationale handel is het niet wenselijk de in- en uitvoer van goederen arbeid- en kapitaalintensiever te maken. In praktijk blijkt dat meer dan eens de interne verrekenprijs documentatie wordt overhandigd als zakelijkheidstoets.¹⁰⁷ Hoe dit in zijn werk gaat, wordt verderop in deze scriptie verder uitgewerkt.

4.4 Alternatieve waarderingsmethoden

Indien de transactiewaarde wordt verworpen, kent het DWU vijf alternatieve waarderingsmethoden om de douanewaarde vast te stellen. In de volgende volgorde zijn zij in het DWU opgenomen, en dienen zij ook te worden toegepast¹⁰⁸¹⁰⁹: *de transactiewaarde van identieke goederen, de transactiewaarde van soortgelijke goederen, de terugrekenmethode, de berekende waarde methode (cost-plus methode) en de redelijke middelen methode (fall-back methode)*.¹¹⁰ Hierbij moet worden opgemerkt dat de volgorde van de terugrekenmethode en de berekende waarde methode op verzoek van de aangever kan worden omgedraaid.¹¹¹ In de deze paragraaf staat de volgende sub-deelvraag centraal: *Hoe wordt de douanewaarde vastgesteld aan de hand van de alternatieve waarderingsmethoden?*

Transactiewaarde van identieke goederen

¹⁰⁶ Schippers, M. (2019). Douanewaarde-verrekenprijzen: afstemming na Hamamatsu en het belang van operationalisering. *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht*, 2019(163), 105-111.

¹⁰⁷ M. Friedhoff & M.L. Schippers, HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde?, WFR 2018/132, p. 909- 921.

¹⁰⁸ Art. 74 lid 1 DWU.

¹⁰⁹ Dit betekent dat er geen ruimte is om de toepassing van een andere methode te overwegen, wanneer de douanewaarde op grond van de *transactiewaarde van identieke goederen* kan worden vastgesteld.

¹¹⁰ Art. 74 lid 1 onderdeel d DWU.

¹¹¹ Art. 74 DWU.

De eerste alternatieve waarderingsmethode is dat de douanewaarde moet worden bepaald op grond van de *transactiewaarde van identieke goederen*.¹¹² De transactiewaarde van een identiek goed is de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor een identiek goed, die tegelijkertijd of nagenoeg tegelijkertijd wordt ingevoerd. Onder een identiek goed wordt verstaan “*een goed wat in hetzelfde land is voortgebracht en in alle opzichten gelijk is aan het goed dat wordt ingevoerd en waarvoor de waarde dient te worden bepaald*”.¹¹³ Een goed is in alle opzichten gelijk indien beide goederen hetzelfde zijn voor wat betreft uiterlijke kenmerken, de materiële kenmerken, de kwaliteit en de reputatie ervan. De identieke goederen moeten zijn verkocht op hetzelfde handelsniveau, en in nagenoeg dezelfde hoeveelheid.¹¹⁴ Bestaat er geen dergelijke verkoop, dan kan er gebruik worden gemaakt van een prijs op een ander niveau en/ of in een andere hoeveelheid. Mits er een correctie wordt toegepast waardoor er rekening wordt gehouden met deze verschillen. Deze waarderingsmethode is vrijwel onmogelijk, omdat de importeur veelal niet de benodigde gegevens voor handen heeft. Identieke goederen zijn er in het algemeen niet, nagelaten dat de verkoop op een (nagenoeg) zelfde tijdstip plaatsvindt. Mochten er wel transacties zijn die aan de voorwaarden voldoen, zijn andere importeurs niet gewillig in het verstrekken van deze verkoopgegevens. Deze gegevens zijn veelal belastend voor de bedrijfsvoering en concurrentiepositie. De douaneautoriteiten mogen vanwege hun ambtsgeheim deze gegevens niet aan de importeur verstrekken.¹¹⁵

Transactiewaarde van soortgelijke goederen

Mocht de *transactiewaarde van identieke goederen* niet zijn gevonden, wordt getracht de douanewaarde te bepalen op grond van de *transactiewaarde van soortgelijke goederen*.¹¹⁶ De *transactiewaarde van soortgelijke goederen* is vergelijkbaar met *transactie van identieke goederen*, maar dan met versoepelde voorwaarden.¹¹⁷ Onder een soortgelijk goed wordt een goed verstaan die in hetzelfde land is voortgebracht, nagenoeg op hetzelfde moment wordt

¹¹² Art. 74 lid 2 onderdeel a DWU.

¹¹³ Art. 141 lid 1 UDWU.

¹¹⁴ Art. 141 lid 5 UDWU.

¹¹⁵ Zie ook D.G. van Vliet, *Identieke goederen*, Fiscale Monografieën, Douanerecht (FM nr. 90) 2019/6.4.2.1.

¹¹⁶ Art. 74 lid 2 onderdeel b DWU.

¹¹⁷ Art. 141 lid 1 UDWU.

ingevoerd, maar niet in alle opzichten gelijk is aan het goed waarvoor de douanewaarde moet worden bepaald.¹¹⁸ Het goed hoeft enkel gelijke kenmerken te vertonen en gelijksoortige bestanddelen te bevatten. Wel moeten de goederen dezelfde functie hebben, waardoor zij in de handel uitwisselbaar zijn. Ook voor deze methode geldt dat de benodigde gegevens voor de importeur lastig is te verkrijgen, om dezelfde redenen die bij de identieke goederen zijn gegeven.

Douanewaarde op basis van de terugrekenmethode

Indien de gegevens voor een identiek- en soortgelijk goed niet bij de importeur voorhanden zijn, kan de douanewaarde aan de hand van de *terugrekenmethode* worden berekend.¹¹⁹ Deze methode is ook wel bekend als de deductieve methode, en is gelijk aan: *de waarde gebaseerd op de prijs per eenheid waartegen de ingevoerde goederen of identieke of soortgelijke ingevoerde goederen in het douanegebied van de Unie in de grootste samengevoegde hoeveelheid zijn verkocht aan personen die niet zijn verbonden met de verkopers.*¹²⁰ Als uitgangspunt wordt een transactie binnen het gebied van de Unie tussen twee onafhankelijke partijen omstreeks het moment van invoer genomen. Deze transactiewaarde wordt verminderd met gebruikelijke opslagen voor de winst en algemene kosten bij verkoop, de gebruikelijke kosten van vervoer en verzekering die in de Unie zijn gemaakt, de rechten bij invoer en andere belastingen die voor de verkoop zijn gemaakt en eventuele bewerkingskosten die plaats hebben gevonden in de Unie.¹²¹ De prijs van het goed die overblijft, wordt verondersteld de douanewaarde van een identiek- of soortgelijk goed bij invoer van de Unie te zijn geweest, en dus een zakelijke waarde is waarvoor het goed bij invoer wordt aangegeven.

¹¹⁸ In de regelgeving wordt niet vermeld wat het verschil is tussen identieke goederen en soortgelijke goederen. Aan te nemen valt dat 'soortgelijke goederen' goederen zijn die niet in alle opzichten eender zijn maar wel gelijke kenmerken vertonen en gelijksoortige bestanddelen bevatten waardoor zij dezelfde functies kunnen hebben en in de handel uitwisselbaar zijn. Kwaliteit, reputatie en de aanwezigheid van een fabrieks- of handelsmerk kunnen hierbij van belang zijn (zie het oude art. 142 lid 1 onderdeel d TCDW).

¹¹⁹ Art. 74 lid 2 onderdeel c DWU.

¹²⁰ Art. 142 lid 1 UDWU.

¹²¹ Art. 142 lid 5 UDWU.

Deze gegevens zijn voor de importeur eveneens lastig te verkrijgen gegevens, indien de importeur een ander lichaam is dan de verhandelaar binnen de Unie. Winstmarges en gemaakte kosten worden vanuit het oogpunt van concurrentie niet graag vrijgegeven aan andere marktdeelnemers.¹²²

Douanewaarde op basis van de berekende waarde

De vierde, vergelijkbare met de derde methode, is het vaststellen van de douanewaarde aan de hand van de *berekende waarde*.¹²³ De terugrekenmethode en de berekende waarde methode mogen zoals gezegd ook andersom worden toegepast. Binnen deze methode wordt de douanewaarde vastgesteld op grond van de som van de gemaakte productiekosten in het land van uitvoer, vermeerderd met een gebruikelijke opslag voor winst en bedrijfskosten, en kosten voor vervoer en verzekering tot aan de plaats van binnenkomst in de Unie.¹²⁴ In praktijk zijn deze gegevens eveneens vanuit het oogpunt van concurrentie lastig te verkrijgen. De aangever is veelal afhankelijk van de exporteur en de exporteur is veelal niet de producent.

De methode van de redelijke middelen

Mochten de bovenstaande vier alternatieve methoden niet voldoen, is er als laatste nog de *fall-back methode*.¹²⁵ De vier bovenstaande methoden worden nogmaals in volgorde doorlopen, waarbij de verschillende criteria nu minder strikt worden toegepast. Door de toevoeging van deze mogelijkheid in het DWU, wordt er betrekkelijk veel ruimte en vrijheid gelaten de douanewaarde te bepalen.¹²⁶ Wanneer de douanewaarde niet met toepassing van redelijke soepelheid van de methoden kan worden vastgesteld, worden andere passende methoden gebruikt. In geval van een andere passende methode, moet de methode een vergelijking maken met een marktconforme prijs die wordt vastgesteld tussen partijen uit twee verschillende douanegebieden.¹²⁷

¹²² Zie ook D.G. van Vliet, *Identieke goederen, Fiscale Monografieën, Douanerecht* (FM nr. 90) 2019/6.4.2.1.

¹²³ Art. 74 lid 2 onderdeel d DWU.

¹²⁴ Art. 143 lid 2 UDWU.

¹²⁵ Art. 74 lid 3 DWU.

¹²⁶ HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-142/96 (*Wacker Werke*).

¹²⁷ Art. 144 lid 2 UDWU.

4.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de deelvraag *“Hoe wordt de douanewaarde bepaald?”* centraal. Een douaneschuld bestaat uit drie pijlers, waarbij de douanewaarde de maatstaf van heffing vormt. Voor deze maatstaf van heffing wordt in beginsel de transactiewaarde van het goed als uitgangspunt genomen. *De transactiewaarde is 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 beginsel is de transactiewaarde een subjectieve waarde, aangezien het gaat om wat de partijen hebben afgesproken met betrekking tot de levering van de goederen. Uit de definitie van de transactiewaarde volgt dat een koop-verkoopovereenkomst de grondslag moet zijn voor het invoeren van de goederen. Er is sprake van een koop-verkoopovereenkomst als de leverende partij de economische macht overdraagt aan een ander. Waarbij het bezitten van de economische macht moet worden beschouwd als het overdragen van het economische (lees: “financieel”) risico van de goederen. De transactiewaarde omvat de totale som die de koper dient te verrichten ingevolge de voorwaarde van de koopovereenkomst. Vervolgens wordt hij met verschillende elementen verhoogd en verlaagd, om uiteindelijk te kunnen dienen als douanewaarde. De waarde van de elementen kan alleen geschieden op basis van objectieve en meetbare gegevens. Indien de importeur op moment van invoer geen volledige aangifte kan invullen, kan de importeur een vereenvoudigde aangifte indienen. De ontbrekende bestanddelen dienen binnen 10 dagen na invoer te worden ingediend. Indien een vereenvoudigde aangifte door specifieke omstandigheden onevenredig hoge administratiekosten met zich meebrengt, kunnen waarden forfaitair worden bepaald. De forfaitaire waarde mag niet sterk afwijken van de waarde indien de toestemming niet was verleend.

Om gebruik te kunnen maken van de transactiewaarde, moet er aan een aantal voorwaarden worden voldaan. Deze voorwaarden zijn erop gericht dat de douanewaarde zoveel als

mogelijk aansluit bij de economische realiteit op de markt. De verbondenheid tussen koper en verkoper speelt een belangrijke rol bij de vraag of de transactiewaarde bij bepaling van de douanewaarde gebruikt kan worden. Er wordt bij verbondenheid tussen de koper en verkoper aangenomen dat de transactiewaarde is beïnvloed, waarbij het tegenovergestelde moet worden bewezen. Deze “zakelijkheidstoets” bestaat zodat de aangever in de gelegenheid wordt gesteld om aan de hand van een onderzoek naar de omstandigheden van verkoop aan te tonen dat de prijs niet is beïnvloed. De transactiewaarde kan worden gehanteerd, indien er wordt aangetoond door middel van testwaarden dat de verbondenheid van personen de prijs van de goederen niet heeft beïnvloed. Mocht de douanewaarde niet kunnen worden vastgesteld aan de hand van de transactiewaarde methode, wordt zij vastgesteld aan de hand van een alternatieve waarderingsmethode. De terugrekenmethode (prijs/ eenheid van een onafhankelijke derde omstreeks het moment van invoer binnen de Unie -/- gebruikelijke opslagen en commissies) en de berekende waarde methode (som van productiekosten in het land van uitvoer +/- gebruikelijke opslagen en courtages) zijn voor deze scriptie het meest relevant.

Voor het vaststellen van de douanewaarde aan de hand van de transactiewaarde methode, is hieronder een samenvattende tabel opgenomen:

Douanewaarde volgens de transactiewaarde methode	
Doel	Maatstaf van heffing douaneschuld. Representeert de economische realiteit van de markt.
Doel onderneming	Zo'n laag mogelijke intercompany transactiewaarde, de transactiewaarde is namelijk de grondslag van de importheffingen.
Uitgangspunt	Economische waarde (positieve waarde) van de transactie, de werkelijk betaalde of te betalen prijs.
Rechtswerking	DWU is bindend.
Grondslag	De transactiewaarde van goederen. Dit betekent niet dat bij een transactie van meerdere goederen los worden gewaardeerd.
Tijdsspan	Bij iedere transactie voor invoer wordt de prijs opnieuw vastgesteld (transactiebasis).

Timing	Moment van de transactie, het overbrengen van economische macht op de ander wat heeft geleid tot uitvoer naar de Europese Unie.
Verbonden persoon als:	Verbonden persoon als zij ten minste direct of indirect 5% van het uitstaande kapitaal of aandelen van beiden houden, of uit feiten en omstandigheden blijkt (artikel 137 UDWU) dat zij zijn verbonden.
Uitvoering niveau zakelijkheidstoets	Per invoeraangifte aangegeven douanewaarde.

5. Interne verrekenprijzen

5.1 Introductie

De laatste jaren besteden fiscale autoriteiten meer aandacht aan interne verrekenprijzen. Bij interne verrekenprijzen gaat het om het vaststellen van zakelijke verrekenprijzen voor transacties tussen gelieerde partijen, waar kort gezegd eventuele onzakelijke elementen fiscaal worden geëlimineerd. Een douanewaarde bezit ook een zekere zakelijkheidstoets, waar overloop in lijkt te zijn met de transfer pricing documentatie. In de praktijk wordt de douanewaarde bij gelieerde partijen vaak bepaald aan de hand van de interne verrekenprijs. De deelvraag die in dit hoofdstuk centraal staat, is *“Hoe wordt de douanewaarde bepaald aan de hand van de interne verrekenprijs?”*

Om deze vraag goed te kunnen beantwoorden, zijn er een aantal sub-deelvragen opgesteld, namelijk:

1. *Wat zijn de voorwaarden voor het hanteren van een interne verrekenprijs?*
2. *Wat zijn de methoden om de interne verrekenprijs at arm's length vast te stellen?*
3. *Zijn er recente ontwikkelingen of toekomstperspectieven met betrekking tot de interne verrekenprijs?*
4. *Wat zijn de overeenkomsten en verschillen tussen de interne verrekenprijs en de vaststelling van de douanewaarde aan de hand van de transactiewaarde methode?*

Er wordt afgesloten met een deelconclusie.

5.2 Voorwaarden hanteren interne verrekenprijs

In dit subhoofdstuk staat de sub-deelvraag “*Wat zijn de voorwaarden voor het hanteren van een interne verrekenprijs?*” centraal. Om de voorwaarden te begrijpen, is het van belang te snappen waaruit de interne verrekenprijs is ontstaan. Interne verrekenprijs is ontstaan uit de vraag van internationaal opererende concerns die hun productie- en marketing-/verkoopmiddelen wereldwijd op de meest effectieve- en efficiënte wijze wilden alloceren, zoals in het inleidende hoofdstuk van de scriptie beschreven. De concerns zijn veelal winst-maximaliserend, waardoor zij veelal internationaliseren om de efficiëntie van de totale organisatie te vergroten, of om de concurrentiepositie op de lokale markt te optimaliseren.¹²⁸ Veelal komen productie- en verkoopcentra uit elkaar te liggen, waardoor er internationale verkopen binnen één organisatie gaan plaatsvinden. In beginsel is de interne verrekenprijs bedoeld als een instrument voor de winstbelasting, om de winst te belasten op de geografische plek waar de winst is gecreëerd.¹²⁹

In 1979 (en gewijzigd in 1995) heeft de OESO *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* uitgevaardigd. De staatssecretaris heeft in het verrekenprijzenbesluit vastgelegd aan te sluiten bij deze OESO-richtlijnen, waardoor deze OESO-richtlijnen het fundament zijn bij het vaststellen van de verrekenprijs in Nederland.¹³⁰ Uitgangspunt van de richtlijn is het *at arm's length*-principe, welke staat gedefinieerd in artikel 9 van de OESO-richtlijn. De OESO-richtlijnen beogen inzicht te geven in de wijze waarop het arm's-length beginsel in de praktijk dient te worden toegepast. Gelet op bovenstaande ga ik ervan uit dat de OESO-richtlijnen in beginsel een directe werking hebben in de Nederlandse rechtspraak.¹³¹ Het arm's-length beginsel is in Nederland gecodificeerd in het jaar 2002 door artikel 8b Wet VPB 1969. Dit artikel luidt als volgt:

¹²⁸ Day, R. H., Aigner, D. J., & Smith, K. R. (1971). Safety margins and profit maximization in the theory of the firm. *Journal of Political Economy*, 79(6), 1293-1301.

¹²⁹ Staatscourant 11 mei 2018, nr. 26874.

¹³⁰ Verrekenprijzenbesluit 22 april 2018, nr. 2018-6865. Staatscourant 2018, 26875.

¹³¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 2.1.

“Indien een lichaam, onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van een ander lichaam en tussen deze lichamen ter zake van hun onderlinge rechtsverhoudingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd (verrekenprijzen) die afwijken van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van die lichamen bepaald alsof die laatstbedoelde voorwaarden zouden zijn overeengekomen.”¹³²

De voorwaarde voor het toepassen van het at arm's length beginsel, zoals in artikel 8b Wet VPB 1969 vastgelegd, een lichaam die deelneemt aan de leiding van of het toezicht op van een ander lichaam. Het lichaam moet invloed van betekenis hebben in het andere lichaam. Met andere woorden: het lichaam moet voldoende potentiële zeggenschap hebben om invloed te kunnen uitoefenen op de voorwaarden of de prijsstelling van de gelieerde transactie. Dit betekent dat de moederonderneming in bezit is van minimaal 50% van de stemrechten van de dochteronderneming (hierna: gelieerde partij). Ook bij kleinere belangen kan sprake zijn van voldoende potentiële zeggenschap en dus van gelieerde partijen. De feiten en omstandigheden zijn hierbij doorslaggevend.¹³³ Omdat de beoordeling naar feiten en omstandigheden zeven te beoordelen kenmerken kent, waar geen kwantitatieve objectieve toetsing op mogelijk is, wordt voor deze scriptie aangenomen dat partijen gelieerd zijn als zij minimaal 50% van de stemrechten in elkaars bezit hebben. Zoals gezegd, ligt het at arm's length beginsel ten grondslag aan de interne verrekenprijs-richtlijn, dus wordt een deelname van minimaal 50% ook als voorwaarde gesteld aan de toepassing van transfer pricing documentatie. Een minimale deelname van 50% is logisch te verklaren doordat de transfer pricing documentatie is ingesteld om onjuiste winstverdelingen binnen concerns voor de winstbelasting tegen te gaan, omdat het hoofdhuis de macht zouden hebben de belastingen te kunnen manipuleren en optimaliseren.

¹³² Art. 8b lid 1 Wet VPB 1969.

¹³³ Notitie transfer pricing, Belastingdienst Nederland. Publicatie: 16 december 2016, pagina 4.

5.3 Vaststellen van de interne verrekenprijs

In het vorige sub-hoofdstuk is beschreven dat transfer pricing documentatie ten doel heeft de fiscale winst die gelieerde partijen behalen op hun onderlinge transacties, vergelijkbaar te laten zijn met de winst die onafhankelijke ondernemingen onder vergelijkbare omstandigheden zouden behalen. Uit dit doel komt duidelijk naar voren dat het gaat om lichamen die de beslissingsmacht in elkaar hebben, om de winsten te kunnen manipuleren en het dus gaat om partijen die minimaal 50% belang van elkaar bezitten. In dit subhoofdstuk staat de vraag centraal *“Wat zijn de methoden om de interne verrekenprijs at arm’s length vast te stellen?”*

De OESO-richtlijn noemt vijf methoden die gehanteerd kunnen worden bij het bepalen van een at arm’s length interne verrekenprijs.¹³⁴ Buiten deze vijf verrekenprijsmethoden worden in een aantal jurisdicties andere methoden gebruikt.¹³⁵ Dezen zullen binnen deze scriptie niet worden besproken, omdat zij niet in de OESO-richtlijn worden besproken. Binnen deze vijf methoden kan onderscheid worden gemaakt in drie traditionele transactie methoden: de Comparable Uncontrolled Price methode (hierna: CUP), Resale price methode en Cost-plus methode, en de twee transactionele winst methoden, de Transactional Net Margin-methode (hierna: TNMM) en de Profit split methode.¹³⁶ Bij de traditionele transactie methoden wordt op een transactie tussen gelieerde partijen getoetst of de transactie at arm’s length is, en bij de transactionele winst methoden wordt de winst onderzocht van specifieke transacties bij gelieerde partijen. De winst in specifieke transacties van gelieerde partijen wordt vergeleken met de winst die wordt gerealiseerd in vergelijkbare transacties van niet-gelieerde partijen. Voor de vernieuwing van de Richtlijn in 2010 bestond er een hiërarchie tussen deze methoden. Er werd voorkeur gegeven aan de Traditionele methoden,

¹³⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 3.1.

¹³⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 4.9.

¹³⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 2.1, p. 97.

waarbinnen een sterke voorkeur bestond voor CUP.¹³⁷ Er wordt nog altijd voorkeur gegeven aan CUP, maar in praktijk blijkt dat een vergelijkbare transactie lastig te vinden is.¹³⁸

Met een verrekenprijs analyse dient het resultaat te worden bereikt waarin de fiscale winst die gelieerde partijen behalen op hun onderlinge transacties vergelijkbaar is met de winst die onafhankelijke ondernemingen onder vergelijkbare omstandigheden met vergelijkbare transacties zouden behalen.¹³⁹ Een verrekenprijs analyse voor een *at arm's length* verrekenprijs, dient gebaseerd te zijn op een goed beeld van de rol van ieder onderdeel van de multinationale onderneming, en de commerciële- en financiële relaties tussen en deze onderdelen van de multinationale onderneming. Voordat de prijs van een bepaalde transactie tussen gelieerde partijen kan worden vastgesteld, dient de transactie te worden gekarakteriseerd als een transactie waarin de relatie tussen beide partijen tot uitdrukking komt.¹⁴⁰ De vormgeving van de transactie tussen gelieerde partijen is het uitgangspunt voor de toepassing van het arm's-length beginsel. Een analyse op de vormgeving van de transactie vereist een analyse van de economisch relevante kenmerken van de transactie, bestaande uit de contractuele voorwaarden, de uitgeoefende functies, rekening houdend met gebruikte activa en gelopen risico's alsmede de relatie van deze functies, activa en risico's met de waarde creatie binnen de multinationale onderneming, de kenmerken van de goederen en de bedrijfsstrategie van het concern waarbinnen de gelieerde partijen handelen.¹⁴¹

Een grote rol bij het bepalen of een interne verrekenprijs *at arm's length* is vastgesteld, is een analyse naar de verdeling van de economische risico's tussen beide bedrijven. Parameters voor deze analyse zijn de vragen welke partij de "control"¹⁴² uitoefent inzake de

¹³⁷ J.T. van Egdom RA, Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational, Kluwer Deventer 2011, paragraaf 4.1 p. 74.

¹³⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 3.1.

¹³⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 1.34.

¹⁴⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter I, paragraaf 1.34, 1.35; 1.50, p.38.

¹⁴¹ Zie paragraaf 1.36 OESO-richtlijnen.

¹⁴² 'Control over risk involves the first two elements of risk management defined in paragraph 1.61; that is (i) the capability to make decisions to take on, lay off, or decline a risk-bearing opportunity, together with the actual performance of that decision-making function and (ii) the capability to make decisions on whether and how to respond to the risks associated with the opportunity, together with the actual performance of that decision-making function.' (Paragraaf 1.64 OESO-richtlijn).

gelopen risico's, welke partij de feitelijke positieve- en negatieve gevolgen van de gelopen risico's draagt en welke partij de financiële middelen¹⁴³ heeft om de gevolgen van de risico's te dragen.

In de OESO-richtlijn is het ter discussie stellen van een transactie als zodanig alleen mogelijk als de gekarakteriseerde transactie, gezien in zijn totaliteit, verschilt van wat niet-gelieerde partijen die in vergelijkbare omstandigheden verkeren overeen zijn gekomen. Hierbij moet een aanpassing worden gemaakt voor het verschil in risico-allocatie. Mocht de prijs als zodanig niet overeenkomen, dienen de gevolgen van een dergelijke transactie voor de fiscale winst te worden genegeerd en dient de prijs te worden aangepast.¹⁴⁴

Na het karakteriseren van de transactie, moet een meest geschikte verrekenprijsmethode worden gekozen. De keuze van welke verrekenprijsmethode wordt gehanteerd, is gericht op het vinden van de meest geschikte methode. Bij dit selectieproces wordt, zoals ook in artikel 8b lid 1 Wet VPB 1969 gesteld, at arm's length als belangrijkste criterium genomen en worden alle bovengenoemde factoren in acht genomen. Er moet rekening worden gehouden met de sterke- en zwakke kanten van de door de OESO erkende methoden, zoals:

1. De geschiktheid van de methode als wordt gekeken naar de aard van de concerns transactie (functionele analyse);
2. De beschikbaarheid van betrouwbare informatie die nodig is om de gekozen methoden toe te passen, en;
3. De mate van vergelijkbaarheid tussen gelieerde en niet-gelieerde partijen, met inbegrip van de mate waarin aanpassingen mogelijk zijn (*vergelijkbaarheidsanalyse*)¹⁴⁵.

Zoals hieronder ook zal blijken, worden de gelieerde transacties met verschillende methoden vergeleken met niet-gelieerde transacties. De mate van vergelijkbaarheid tussen

¹⁴³ 'Financial capacity to assume risk can be defined as access to funding to take on the risk or to lay off the risk, to pay for the risk mitigation functions and to bear the consequences of the risk if the risk materialises.' (Paragraaf 1.64 OESO-richtlijn).

¹⁴⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter I, paragraaf 1.122 t/m 1.124, p. 78-79.

¹⁴⁵ Verrekenprijsbesluit 22 april 2018, nr. 2018-6865. Staatscourant 2018, 26874, paragraaf 1.4, pagina 5.

gelieerde en niet-gelieerde partijen speelt een belangrijke rol bij het kiezen van een methode. Voor een vergelijkbaarheidsanalyse, *de gelieerde transactie wordt vergeleken met een niet-gelieerde transactie*, is het van belang dat de transacties onder vergelijkbare feiten en omstandigheden hebben plaatsgevonden. Vergelijkingsfactoren in de analyse zijn de kenmerken van de goederen, de functionaliteit (de aard van de goederen en eventuele risico's), de contractuele voorwaarden tussen de partijen, de economische omstandigheden van de partijen, en de ondernemingsstrategieën van de partijen.¹⁴⁶

Methoden kunnen elkaar hierin ook aanvullen.¹⁴⁷ Zolang de zakelijkheid van de transactie in acht wordt genomen staat, ook zoals eerder benoemd, het de ondernemingen vrij ook andere methoden te gebruiken die niet in de OESO-richtlijn wordt genoemd. De lokale belastingautoriteit zal bij een andere methode toetsen of de interne verrekenprijzen daadwerkelijk zakelijk zijn vastgesteld. De belastingplichtige moet de documentatie met betrekking tot de gekozen verrekenprijsmethode en de daarmee vastgestelde verrekenprijs onderhouden en op ieder moment beschikbaar kunnen stellen aan de lokale belastingautoriteiten. Mocht zij dit voldoende doen, zal de lokale belastingautoriteit op haar beurt voorzichtig zijn met het aanbrengen van kleine of marginale correcties op de vastgestelde verrekenprijzen.¹⁴⁸

In onderstaand voorbeeld van een winst- en verliesrekening wordt aangegeven bij welk deel van deze rekening welke methode wordt gebruikt, waarna dieper wordt ingegaan op de vijf methoden:

Omzet	200	CUP
Kostprijs	<u>150</u>	
Brutowinst	50	Resale-price-/Cost-plus methode

¹⁴⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter I, paragraaf 1.36, 1.39 t/m 1.63, p. 43-51.

¹⁴⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 3.1.

¹⁴⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 2.9, p. 99.

Operationele kosten	<u>30</u>	
Nettowinst voor belasting	20	TNMM/Profit-split
Winstbelasting	<u>5</u>	
Nettowinst na belastingen	15	

Comparable Uncontrolled Price methode (CUP)

Bij CUP wordt de prijs die wordt bepaald bij de levering van goederen in een transactie met een gelieerde partij vergeleken met de prijs die wordt bepaald voor soortgelijke goederenleveringen die worden verricht in een vrije markttransactie onder vergelijkbare omstandigheden.¹⁴⁹ Er wordt een transactie gezocht die tussen derden heeft plaatsgevonden die betrekking heeft op dezelfde soort goederen. Op basis van de transactie tussen derden, wordt de controle-prijs voor de concern transactie vastgesteld. Wanneer er een materieel verschil is tussen de prijs die intern wordt gebruikt en die tussen de twee derden is vastgesteld, is er mogelijk sprake dat de interne prijs niet *at arm's length* is. In beginsel zal de prijs die tussen de derden wordt vastgesteld, intern moeten worden gehanteerd voor het vaststellen van de winst binnen het concern.

Binnen CUP kan er onderscheid worden gemaakt tussen een interne CUP en een externe CUP.¹⁵⁰ Bij een interne CUP verricht de onderneming transacties met gelieerde partijen, maar ook soortgelijke transacties met niet-gelieerde partijen. De prijzen worden vergeleken tussen deze twee transacties. De externe CUP heeft betrekking op transacties die onder dezelfde voorwaarden tussen twee niet-gelieerde partijen worden verricht. In praktijk komt een externe CUP weinig voor, omdat er voor een juiste uitvoer te weinig informatie beschikbaar is. Mijns inziens is de CUP methode een betrouwbare methode, die op veel vlakken overeenkomstig is met de *transactiewaarde van soortgelijke goederen*.

Resale-price methode

¹⁴⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 2.14, p.101.

¹⁵⁰ Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational, J.T. van Egdome RA, Kluwer Deventer 2011, paragraaf 4.2, p. 77.

Bij de resale-price methode wordt uitgegaan van de prijs in transacties van gelieerde partijen welke transacties worden opgevolgd door transacties van niet-gelieerde partijen. De prijs van de transactie met de niet-gelieerde partij wordt verminderd met een brutomarge.¹⁵¹ De brutomarge wordt vastgesteld ter hoogte van de te dekken verkoop-en andere operationele kosten die zijn ontstaan bij het uitvoeren van de functies door de wederverkoper en waarbij rekening wordt gehouden met de activa die zijn gebruikt alsmede de gelopen risico's. De brutomarge wordt vastgesteld aan de hand van de brutomarge van de gelieerde partij in geval van prijzen in een transactie met een niet-gelieerde partij. De prijs die op deze wijze wordt verkregen, wordt beschouwd als een prijs die *at arm's length* tussen gelieerde partijen is afgesloten. De methode kan worden gebruikt als verschillen in de transacties geen materiële invloed hebben op de brutomarge van niet-gelieerde partijen. Ook bij de resale-price methode kan intern en extern worden vergeleken.

Mijns inziens is de resale-price methode het meest voor de hand liggend indien er geen substantiële waarde aan het goed wordt toegevoegd. Indien de gelieerde verkoper aan de derde partij wel waarde zou toevoegen, zou het haast onmogelijk zijn de *at arm's length* beloning vast te stellen, omdat het goed lastiger is te identificeren. Dit komt doordat het, net zoals bij CUP, in praktijk lastig is een vergelijkbare niet-gelieerde wederverkoper te vinden met dezelfde functies. In praktijk blijkt dat deze methode niet veel wordt toegepast, doordat de brutomarges lastig zijn te kwantificeren.

Cost-plus methode

Bij de cost-plus methode is het uitgangspunt de kosten die de gelieerde leverancier van de goederen maakt in een gelieerde transactie, welke kosten worden verhoogd met een Cost-plus opslag. Deze opslag moet bestaan uit winst van de gelieerde partij gelet op de functies en risico's.¹⁵² De beste methode om deze opslag vast te stellen, is aan de hand van de Cost-plus opslag van de gelieerde partij in geval van prijzen in een transactie met een niet-

¹⁵¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 2.27, p. 105.

¹⁵² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 2.45, p. 111.

gelieerde partij. Deze kan ook worden berekend aan de hand van de Cost-plus opslag bij prijzen in transacties tussen niet-gelieerde partijen. De prijs, de kostprijs van een product met een marktconforme opslag, die dan ontstaat, is een prijs die *at arm's length* is vastgesteld.

De methode kan eveneens worden toegepast indien verschillen in transacties geen materiële invloed hebben op de cost-plus opslag van niet-gelieerde partijen. Volgens de OESO-richtlijn is de cost-plus methode het best toepasbaar wanneer halffabricaten worden verkocht tussen gelieerde partijen, waar gelieerde partijen gemeenschappelijke voorzieningen of een op lange termijn koop- en voorzieningsregeling hebben gesloten.

Transactional Net Margin methode (TNMM)

TNMM is een van de twee transactionele winst methoden, waarbij de winsten van bepaalde transacties die zijn ontstaan bij verbonden ondernemingen worden vergeleken. TNMM is de meest gebruikte transfer-pricing methode.¹⁵³ Bij TNMM wordt onderzocht of de nettowinst die in relatie staat tot een bepaalde waarde (bijvoorbeeld: kosten, omzet of activa) en wordt gerealiseerd door een onderneming door middel van een gelieerde transactie, vergelijkbaar is met de nettowinst die bij een niet-gelieerde transactie zou zijn behaald.¹⁵⁴ De netto winstmarge die de gelieerde partijen in vergelijkbare transacties met niet-gelieerde partijen zou hebben behaald, wordt daarbij betrokken. Ook voor deze methode geldt dat er ook een volledig externe variant is toegestaan, zolang er wordt voldaan aan de vereisten voor de vergelijkbaarheidsanalyse.¹⁵⁵

TNMM is een eenzijdige analyse, waarbij de entiteit wordt getest die de minst complexe entiteit in de transactie is. In de OESO-richtlijn wordt tevens benoemd dat TNMM toegepast kan worden bij routine functies. De winst die overblijft na de bekostiging van de routine functie wordt toebedeeld over de entiteiten. We spreken hier over winst vergelijking van een

¹⁵³ Verrekenprijsbesluit 22 april 2018, nr. 2018-6865. Staatscourant 2018, 26874. Par. 3.1.

¹⁵⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 2.64, p. 117.

¹⁵⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 2.70, p. 119.

routine functie, waarbij één routine niet los wordt getoetst. In een ruling met de belastingdienst wordt een bandbreedte gesloten waarbinnen de prijzen en winsten moeten liggen. Liggen zij niet daarbinnen, worden zij retrospectief aangepast. Over het retrospectief aanpassen van verrekenprijzen wordt in de paragraaf recente ontwikkelingen verder geschreven. Een retrospectieve aanpassing is in strijd met de transactiebasis van de douanewaarde.

Profit-split methode

De Profit-split methode is de tweede winstmethode. Bij de Profit-split methode wordt beoogd de overeengekomen of opgelegde bijzondere voorwaarden op winsten te elimineren in gelieerde transacties, door het bepalen van de winstverdelingen die niet-gelieerde partijen verwachten te realiseren bij het verrichten van een dergelijke transactie.¹⁵⁶ De gehele winst over de gelieerde partijen wordt geïdentificeerd en wordt vervolgens gesplitst over de gelieerde partijen die bij de transactie zijn betrokken. De methode wordt toegepast bij een gecombineerde winst die wordt behaald met meerdere transacties, waarin meerdere verrichte activiteiten met elkaar verweven zijn en waarbij eventueel meerdere gelieerde partijen zijn betrokken.

Er zijn twee varianten van de Profit-split methode, namelijk de *comparable profit-split methode* en de *residual profit-split methode*. Bij de *comparable profit-split methode* wordt de totale winst verdeeld aan de hand van een winstverdeling die niet-gelieerde partijen zouden verwachten bij een vergelijkbare transactie. Indien er geen vergelijkbare data beschikbaar is om dit te bepalen, wordt de winstverdeling gebaseerd op een economische basis, als kosten, omzet of activa. Door een economische basis als uitgangspunt te nemen, wordt de verdeling at arm's length gemaakt. De *residual profit-split methode* verdeelt de winsten van de gelieerde partijen in twee stappen; namelijk (1) elke onderneming krijgt een soort standaard arm's length vergoeding voor de bijdrage aan de gelieerde transactie waarbij zij is betrokken, en (2) de na de eerste stap overgebleven winst wordt toebedeeld aan de

¹⁵⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 2.114, p. 133.

betrokken ondernemingen op basis van feiten en omstandigheden die spelen bij de transacties. Stap twee is in veel gevallen een retrospectieve aanpassing van de verrekenprijs. Hierover later meer.¹⁵⁷

Samenvattend, zijn er vijf methoden die in de OESO-richtlijn worden gegeven om interne verrekenprijzen vast te stellen. Uit deze vijf methoden wordt de methode gekozen die het beste aansluit bij de geïdentificeerde transactie. Het doel vanuit de fiscaliteit, is om de verrekenprijs *at arm's length* vast te stellen. De *at arm's length*-vergelijkbaarheid met de rest van de markt kent een aantal pijlers, namelijk de uitgeoefende voortbrengende functie, de ingezette activa, de eigenschappen van het goed, de gekozen bedrijfsstrategie, de commerciële omstandigheden, de te lopen risico's en de leveringsvoorwaarden. Geen enkele methode kan de perfecte verrekenprijs vaststellen, maar moet er gezocht worden naar de methode die het best aansluit. Methoden kunnen elkaar hier ook in aanvullen. Om de juiste methode te kunnen kiezen, wordt er volledigheid en nauwkeurigheid van data vereist, betrouwbaarheid van de vooronderstellingen en wil men inzicht in de tekortkomingen van de methode. Er zijn twee hoofdmethoden, namelijk de traditionele methoden, waar wordt gekeken naar een transactie op zichzelf, en de transactionele winst-methode, waar naar de winsten tussen de gelieerde partijen wordt gekeken.

5.4 Recente ontwikkelingen

Het handelsverkeer is de laatste jaren sterk veranderd en tegelijkertijd is de aandacht voor de vaststelling van interne verrekenprijzen in zowel de praktijk als de wetenschap gegroeid. Het doel van de interne verrekenprijs is een *at arm's length* prijs vaststellen, welke voor gelieerde partijen de transactieprijs vormt. Hiervoor zijn vijf standaard methoden opgenomen in de in 2017 geschreven OESO-richtlijn, omtrent interne verrekenprijzen. In aankomende paragraaf zal de volgende sub-deelvraag centraal staan: *Zijn er recente ontwikkelingen of toekomstperspectieven met betrekking tot de interne verrekenprijs?*

¹⁵⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 2.121, p. 135.

Op 10 juli 2017 heeft de OESO de nieuwe 2017-versie van de *OECD Transfer Pricing Guidelines* gepubliceerd. De nieuwe versie vervangt de versie van 2010 en bevat vooral keuzes die in het kader van het 'Base Erosion and Profit Shifting'-project (hierna: BEPS) van de OESO/G20 zijn gemaakt. Het BEPS-project heeft onder meer als doel om de uitkomsten van interne verrekenprijzen beter te laten aansluiten bij de waarde creatie binnen een Multinationale Onderneming (MNO). De OESO benadrukt dat, mede gezien de grote hoeveelheid intercompany transacties wereldwijd, overheden zeker willen stellen dat zo min mogelijk sprake is van kunstmatige, ongepaste verschuivingen van belastbare winsten.¹⁵⁸ De richtlijnen moeten een bijdrage leveren aan het bevorderen dat multinationale ondernemingen in elke jurisdictie een belastinggrondslag laten zien die past bij de economische activiteit die de onderneming in die jurisdictie ontplooit.¹⁵⁹ Daarnaast hebben belastingbetalers in zijn algemeenheid ook behoefte aan een zo duidelijk mogelijke toelichting op de juiste toepassing van het *at arm's length beginsel*, met in het bijzonder het verrekenprijs beleid bij immateriële activa. Eveneens wordt in de nieuwe richtlijn meer aandacht besteed aan risicoallocatie.¹⁶⁰ De toegenomen aandacht voor de groepsmaatschappij die de 'financial capacity' heeft om de risico's van een gelieerde transactie te dragen, komt voor uit de BEPS-rapporten. Landen stellen strikte voorwaarden aan de documentatie, zoals het groepsdossier, lokaal dossier en verplichtingen inzake Country-by-Country reporting en worden de regels door de belastingdiensten nauwlettend gehandhaafd.

Als reactie op de nieuwe OESO-richtlijn, is het nieuwe verrekenprijsbesluit gepubliceerd door de Staatssecretaris van Financiën in de Staatscourant van 11 mei 2018¹⁶¹, welke het verrekenprijsbesluit van 14 november 2013¹⁶² vervangt. Voor zover deze wijzigingen een nadere verduidelijking betreffen van de toepassing van het *at arm's length beginsel*, vindt de

¹⁵⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 1.38.

¹⁵⁹ *Aangepaste OESO-richtlijn over transfer pricing*, V-N 2017/42.7, 10 juli 2017.

¹⁶⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, par. 6.185.

¹⁶¹ Staatscourant 2018, nr. 26874. 11 mei 2018.

¹⁶² Verrekenprijsbesluit van 14 november 2013, nr. IFZ 2013/184M, [V-N 2013/62.2](#).

staatssecretaris dat deze wijzigingen ook van toepassing zijn op jaren waarin deze wijzigingen nog niet waren gepubliceerd. Naast alle verduidelijkingen die op basis van de OESO-richtlijn in het verrekenprijsbesluit zijn overgenomen, is het nieuwe verrekenprijsbesluit een stukje strikter geworden.¹⁶³ De Staatssecretaris heeft in een opmerking benoemd dat een boete passend is bij een situatie van een onzakelijke winstverschuiving. De Belastingdienst zal in voorkomende gevallen beoordelen in hoeverre het opleggen van een boete passend is gelet op de feiten en omstandigheden van het voorliggende geval. Daarbij wordt de noot geplaatst dat dit niet inhoudt dat afwijken van in het dit besluit geformuleerde beleid automatisch tot het opleggen van een boete zal leiden.¹⁶⁴

Eveneens wordt er in het nieuwe verrekenprijsbesluit dieper ingegaan op het gebruik van een range, omdat in sommige gevallen geen eenduidige verrekenprijs kan worden bepaald. Doordat het vaststellen van de interne verrekenprijs geen exacte wetenschap is, zal de toepassing van de gehanteerde verrekenprijsmethode echter veelal leiden tot een range waarbinnen de te hanteren verrekenprijs zich kan bevinden.¹⁶⁵ De range wordt bepaald door de grootste en de kleinste waarde die is gevonden. Daarnaast kan een range noodzakelijk zijn omdat er geen betrouwbare data beschikbaar is, waardoor er zonder range geen at arm's length verrekenprijs kan worden vastgesteld. Indien de interne verrekenprijs binnen de range valt, wordt er geen correctie aangebracht. In het geval de vergoeding buiten de range valt en de belastingplichtige de afwijking niet gemotiveerd kan verklaren, wordt een correctie aangebracht. Mijns inziens zou de correctie moeten plaatsvinden tot het punt binnen de range die het beste aansluit bij de feiten en omstandigheden van de betreffende concern transactie. Als er niet gecorrigeerd kan worden naar een specifiek punt binnen de range omdat er nog steeds vergelijkbaarheid verschillen bestaan, neemt de Nederlandse Belastingdienst het standpunt in dat wordt gecorrigeerd tot op de mediaan van de interne verrekenprijs-range.¹⁶⁶ Het is mogelijk dat de andere betrokken Staat de correctie tot de mediaan niet accepteert. Op verzoek van de belastingplichtige zal de bevoegde autoriteit van

¹⁶³ Verrekenprijsbesluit 22 april 2018, nr. 2018-6865. Staatscourant 2018, 26874, paragraaf 1.3, pagina 2.

¹⁶⁴ Verrekenprijsbesluit 22 april 2018, nr. 2018-6865. Staatscourant 2018, 26874, paragraaf 1.3, pagina 2.

¹⁶⁵ Verrekenprijsbesluit 22 april 2018, nr. 2018-6865. Staatscourant 2018, 26874, par. 2.3.

¹⁶⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter III, par.3.62, p. 165.

Nederland in overleg treden met de andere betrokken staat om overeenstemming te bereiken.¹⁶⁷

Bij de overdracht van activa kan het moeilijk zijn om op het moment van de overdracht de waarde daarvan vast te stellen, omdat er onvoldoende inzicht bestaat in de toekomstige voordelen en risico's. In de OESO-richtlijn¹⁶⁸ wordt voor die gevallen opgemerkt dat indien onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare omstandigheden een prijsaanpassingsclausule zouden zijn overeengekomen, een belastingdienst moet toestaan om de prijsstelling op basis van een dergelijke clausule te bepalen.¹⁶⁹ In deze bepaling wordt bedoeld op een regeling waarbij de vergoeding voor een activa oploopt naarmate het activum voordelen genereert. Ook de Nederlandse belastingdienst zal het standpunt innemen dat het onzakelijk is een vaste prijs overeen te komen wanneer de waardering op het tijdstip van de transactie onzeker is en dit overeenkomstig is met soortgelijke marktspelers. In dergelijke situaties ligt het opnemen van een prijsaanpassingsclausule in de rede.¹⁷⁰ Hierbij dient te worden opgemerkt dat een prijsaanpassingsclausule kan leiden tot zowel een opwaartse als een neerwaartse aanpassing van de oorspronkelijk overeengekomen prijs.¹⁷¹ Vooruitlopend op de scriptie, is er in deze paragraaf van de OESO-richtlijn en het verrekenprijsbesluit een regeling beschreven die haaks staat op de douanewaarde. De invloed van een retroactieve interne verrekenprijs aanpassing op de vaststelling van de douanewaarde, is al jaren een veelbesproken onderwerp. Hierover wordt in de volgende paragraaf meer beschreven.

5.5 Douanewaarde vs. Interne verrekenprijzen

¹⁶⁷ Verrekenprijsbesluit 22 april 2018, nr. 2018-6865. Staatscourant 2018, 26874, par.2.5.

¹⁶⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter III, par. 6.185, p. 306.

¹⁶⁹ In par. 6.185 van de OESO-richtlijnen wordt daarnaast ook de mogelijkheid van heronderhandeling opengelaten indien bij afwijkende waarden niet-gelieerde partijen ook tot heronderhandeling zouden zijn overgegaan.

¹⁷⁰ Zie hiervoor ook Hoge Raad 17 augustus 1998, nr. 32.997.

¹⁷¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter III, paragraaf 6.181-6.185, p. 306-308 ; Staatscourant 2018, nr. 26874. 11 mei 2018, paragraaf 5.1-5.3, p. 8-10.

Het is goed om te noemen dat interne verrekenprijzen en douanewaarde op elkaar lijken, maar in essentie van elkaar verschillen. In de praktijk wordt veelal uitgegaan van een bepaalde mate van invloed van interne verrekenprijzen op de douanewaarde, omdat aan de vaststelling van beiden een “*zakelijkheidstoets*” ten grondslag ligt. Toch zijn er in de basis al een groot aantal verschillen tussen de douanewaarde en de interne verrekenprijs. In de volgende paragraaf staat de volgende sub-deelvraag centraal: *Wat zijn de overeenkomsten en verschillen tussen de interne verrekenprijs en de vaststelling van de douanewaarde aan de hand van de transactiewaarde methode?*

De essentiële verschillen tussen de douanewaarde volgens de transactiewaarde methode en de methoden om interne verrekenprijzen te berekenen worden in onderstaande tabel in essentie weergegeven, namelijk:

	Douanewaarde Transactiewaarde methode	Interne verrekenprijzen
Doel	Maatstaf van heffing douaneschuld. Representeert de economische realiteit van de markt.	Juiste winstverdeling over de productieketen, mede voor het vaststellen van de hoogte van de vennootschapsbelasting.
Doel onderneming	Zo’n laag mogelijke intercompany transactiewaarde, de transactiewaarde is namelijk de grondslag van de importheffingen.	Doel van het concern als geheel: een efficiënte winstverdeling die de winstbelasting over het gehele concern minimaliseert. Indien er een relatief hoog winstbelastingtarief wordt geheven in het land van invoer: zo’n hoog mogelijke intercompany transactiewaarde, de kosten voor de (gelieerde) partij zijn hoger en de winstgrondslag lager.
Uitgangspunt	Economische waarde (positieve waarde) van de transactie, de werkelijk betaalde of te betalen prijs.	Fictieve winst op basis van hun werkzaamheden en de daarmee verbonden risico’s.

Rechtswerking	DWU is bindend.	OESO-richtlijn is een richtlijn, dus mag van worden afgeweken. Het Nederlands verrekenprijsbesluit is bindend, maar geen Europees geüniformeerd besluit.
Grondslag	De transactiewaarde van goederen. Dit betekent niet dat bij een transactie van meerdere goederen los worden gewaardeerd.	Verschillende grondslagen.
Tijdsspan	Bij iedere transactie voor invoer wordt de prijs opnieuw vastgesteld (transactiebasis).	Een boekjaar.
Timing	Moment van de transactie, het overbrengen van economische macht op de ander wat heeft geleid tot uitvoer naar de Europese Unie.	Jaarlijks. De marges voor de verrekenprijzen worden jaarlijks vastgesteld en vervolgens op basis van budgetten geïmplementeerd. De budgetten worden per schakel in de keten vastgesteld.
Toepassingscriterium	Voor zover de transactiewaarde niet is beïnvloed. Deze wordt verondersteld te zijn beïnvloed, wanneer lichamen zijn verbonden.	Indien partijen gelieerd zijn, kunnen zij gebruik maken van transfer pricing documentatie.
Verbonden persoon/ gelieerde partij, als:	Verbonden persoon als zij ten minste direct of indirect 5% van het uitstaande kapitaal of aandelen van beiden houden, of uit feiten en omstandigheden blijkt (artikel 137 UDWU) dat zij zijn verbonden.	Gelieerde partij als zij naar feiten en omstandigheden beslissingsmacht in de ander hebben. Concreet: >50% belang in elkaar.
Uitvoering niveau zakelijkheidstoets	Per invoeraangifte aangegeven douanewaarde.	Op activiteitsniveau

Een voorbeeld waarbij het verschillende doel en de -uitwerking van de douanewaarde en interne verrekenprijs naar voren komt, is als volgt. Wanneer een onderneming overmatig winst maakt op de ingevoerde goederen door een te lage interne verrekenprijs, maar deze overwinst wordt gecompenseerd door de lage marge die de onderneming maakt op haar

aanvullende dienstverlening, kan het voor winstbelasting doeleinden acceptabel zijn omdat de overall winst past bij het profiel van een dergelijke onderneming. De douane zal de douanewaarde moeten afwijzen omdat deze voor winstbelasting doeleinden in het kader van de laag vastgestelde risico's te laag is vastgesteld. De douane kijkt naar individuele invoer stromen en niet naar samenhangende activiteiten.¹⁷²

De samenloop tussen de douanewaarde en de interne verrekenprijs is enkel interessant voor verbonden personen die ook gelieerd zijn. De douanewaarde en de interne verrekenprijs hebben een sterk gemeenschappelijk doel, namelijk: *het vaststellen van een marktconforme (transactie)prijs*. Verbonden, maar niet aan elkaar gelieerde personen hebben geen interne verrekenprijs waarbij zij transfer pricing documentatie kunnen overhandigen, dus moeten zij hun interne verrekenprijs zakelijk aantonen door middel van de testwaarden (en indien deze niet slagen, moet de douanewaarde worden vastgesteld met behulp van de alternatieve waarderingmethoden). Voor gelieerde partijen is de interne verrekenprijs de transactiewaarde die zij aangeven bij de douaneautoriteit, omdat dit de prijs is die zij hanteren bij de transactie. Deze transactiewaarde kan zakelijk worden bewezen met transfer pricing documentatie. Mijns inziens is de transfer pricing documentatie vergelijkbaar met de documentatie van de testwaarden voor de transactiewaarde methode. In een situatie waarbij de transactiewaarde door de verbondenheid van lichamen wordt geacht te zijn beïnvloed, maar de interne verrekenprijs en transactiewaarde niet is vastgesteld met behulp van transfer pricing documentatie, bewijzen de testwaarden namelijk de zakelijkheid van een transactiewaarde.

Het EU-douanerecht voorziet niet in een wettelijke bepaling waarin het gebruik van interne verrekenprijs-methoden voor het vaststellen van de douanewaarde wordt toegestaan, en er zijn eveneens geen bepalingen opgenomen die beschrijven hoe er gebruik kan worden gemaakt van transfer pricing documentatie voor het aantonen van de zakelijkheid van een transactiewaarde.¹⁷³ Er zijn slechts een aantal uitspraken van nationale rechters uit de EU

¹⁷² Hollebeek, J. & Ramautarsing, R. (2018). Hamamatsu: Tsunami of storm in een glas water? BTW-bulletin 2018/43, 42-50.

¹⁷³ Friedhoff, M., & Schippers, M. (2019). ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?. *EC Tax Review*, 28(1), 32-42.

bekend aangaande de samenloop tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van verrekenprijzen. De Spaanse Hoge Raad heeft geoordeeld dat belastingautoriteiten niet mogen overgaan tot het corrigeren van een verrekenprijs indien deze gelijk is aan een door de douaneautoriteiten gecontroleerde douanewaarde die is gebaseerd op een verrekenprijsanalyse.¹⁷⁴ Het rechtszekerheidsbeginsel en estoppel-beginsel¹⁷⁵ verzetten zich tegen de aanpassing. Mijns inziens volgt hieruit eveneens het tegenovergestelde wanneer wordt geconstateerd dat de transactiewaarde is beïnvloed door de aard van verbondenheid tussen partijen, dat de transactiewaarde en verrekenprijs niet zonder meer onderzoek als at arm's length kan worden beschouwd.

Dat er door de nationale rechters geen consensus bestaat over de samenloop van de douanewaarde en de interne verrekenprijzen, blijkt uit een teruggaafverzoek van een grote speler uit de auto-industrie in drie verschillende EU-lidstaten. Zowel de Zweedse- als Italiaanse rechter heeft geoordeeld dat belanghebbenden geen teruggaaf van douanerechten toekwam, volgend op een neerwaartse retroactieve verrekenprijsaanpassing.¹⁷⁶ Echter, oordeelde het Finse Hof dat de initieel aangegeven prijs bij invoer niet de werkelijk betaalde prijs van de ingevoerde auto's betrof en dat voor de vaststelling van de douanewaarde ook de retroactieve neerwaartse verrekenprijs in aanmerking genomen moest worden. Het Finse Hof heeft het teruggaaf verzoek toegekend.

Ondanks het ontbreken van een wettelijke grondslag en de uiteenlopende interpretaties die de verschillende lidstaten hebben over de samenloop, wordt er vanuit de WCO aangestuurd op het gebruik van interne verrekenprijs -analyses om de douanewaarde vast te stellen.¹⁷⁷ De zekere zakelijkheidstoets die wordt gebruikt bij de interne verrekenprijs ziet de WCO als voldoende overeenkomstig met de zakelijkheidstoets die wordt gevraagd bij het vaststellen van de transactiewaarde met behulp van testwaarden.¹⁷⁸ In het rapport 'WCO Guide to

¹⁷⁴ Tribunal Supremo 30 november 2009, 3582/2003. Zie ook S. Ibáñez Marsilla 2011, p. 82-84.

¹⁷⁵ Het estoppel-beginsel is een algemeen rechtsbeginsel uit het (internationale) verbintenissenrecht. Het houdt in dit verband in dat de Spaanse belastingdienst niet (tot schade van de belastingplichtige) mag terugkomen op wat eerder werd verklaard door de Spaanse douaneautoriteiten.

¹⁷⁶ Högsta domstolen 27 april 2010, 3329-09 en La Corte Suprema Di Cassazione 12 februari 2013, 07715-13.

¹⁷⁷ Zie bijvoorbeeld; de verderop uitgewerkte case-studies.

¹⁷⁸ De WTO onderkent dat ook in Commentary 23.1 en Case Studies 14.1 en 14.2. Zie onderdeel 2.2.2.

Customs Valuation and Transfer Pricing' wordt door de WCO opgemerkt dat transfer pricing documentatie nuttige informatie geeft over de omstandigheden van de verkoop, omdat zij informatie kan bevatten over de commerciële relatie tussen de koper en verkoper en de wijze waarop de gehanteerde prijs tot stand is gekomen.¹⁷⁹ Daarnaast is de WCO van mening dat de uitvoering van de zakelijkheidstoets van transfer pricing-analyses op activiteitsniveau (en de daarvoor uitgeoefende functies, daaraan verbonden risico's en gebruikte activa) en het vaststellen van een zakelijke douanewaarde per invoeraangifte, in veel gevallen mogelijk is. In de Custom Valuation Agreement wordt namelijk ten aanzien van het onderzoek naar de omstandigheden van verkoop opgemerkt dat:

*"[...] Zo mag bijvoorbeeld ook worden aangenomen dat de prijs niet is beïnvloed indien wordt aangetoond dat deze kostendekkend is en een winstmarge omvat die representatief is voor de globale winstmarge van de betrokken onderneming over een representatieve periode (bijvoorbeeld op jaarbasis) bij de verkoop van goederen van dezelfde categorie of soort."*¹⁸⁰

Ook het verschil in timing is volgens de WCO overkomelijk. De interne verrekenprijzen worden jaarlijks vastgesteld en worden vervolgens op basis van budgetten geïmplementeerd voor individuele productprijzen voor een bepaalde periode. Dat de productprijzen niet voor iedere individuele invoer worden geïmplementeerd, hoeft geen probleem te zijn. Voor zover er voor de douanewaarde wordt aangesloten bij de huidige periode.¹⁸¹

Als we de testwaarden van de transactiewaarde methode vergelijken met de transfer pricing documentatie, valt direct op dat de testwaarden enkel gebaseerd mogen zijn op een eenzelfde transactieprijs tussen de handelende partij en een externe, of een vergelijkbare transactie van een identiek- of soortgelijk goed tussen twee derde partijen. Deze testwaarden van de transactiewaarde methode zijn enkel vergelijkbaar met de CUP-

¹⁷⁹ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing (juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 60-61.

¹⁸⁰ Aantekening bij art. 1 lid 2 CVA, punt 3.

¹⁸¹ Aantekening bij art. 1 lid 2 CVA, punt 3.

methode van de transfer pricing methoden.¹⁸² Naast de fundamentele verschillen tussen de transactiewaarde methode van de douanewaarde en de interne verrekenprijzen, wordt er ook maar één soortgelijke methode beschreven om de veronderstelde zakelijkheidstoets van de testwaarden en de interne verrekenprijzen uit te voeren. Toch wordt niet enkel de CUP-methode als enige toegestane methode gehanteerd om de zakelijkheid van een transactiewaarde aan te tonen.¹⁸³ Al is mijns inziens dit wel de meest geprefereerde methode, als wordt gekeken naar de vergelijkbaarheid tussen de testwaarden en interne verrekenprijzen.

Het Technisch Comité Douanewaarde van de WCO heeft verschillende instrumenten gepubliceerd waarin nader uitleg wordt gegeven over het onderzoeken van de omstandigheden bij een verkoop, in geval van een transactie tussen verbonden personen. Zo blijkt uit Commentary 23.1 blijkt dat telkens aan de hand van feiten en omstandigheden moet worden vastgesteld of transfer pricing documentatie kan worden gebruikt als vervanging voor de testwaarden om aan te tonen dat de gehanteerde prijs niet is beïnvloed. Daarnaast heeft dit comité twee Case Studies (14.1 en 14.2) gepubliceerd. Ook uit deze instrumenten kan worden afgeleid dat transfer-pricing documentatie een waardevolle bron kan zijn om vast te stellen of de verbondenheid tussen de partijen de prijs heeft beïnvloed. Dit geldt eveneens voor de TNMM methode, waarbij op geaggregeerde basis naar de winstgevendheid van bepaalde activiteiten wordt gekeken.

Case Study 14.1

Case Study 14.1 gaat over het gebruik van transfer pricing documentatie als *ondersteunend bewijsmiddel* om vast te stellen of de gehanteerde transactieprijs een zakelijke transactieprijs is. XCO, een fabrikant in land X, verkoopt goederen aan dochteronderneming ICO in land I. De gehanteerde interne verrekenprijzen zijn tot stand gekomen op basis van de *TNMM*, waarbij een vergelijkingsanalyse is gemaakt met het voorgaande jaar van acht distributeurs die bezien hun functies, activa en risico's vergelijkbaar zijn met ICO. De

¹⁸² Zie paragraaf 5.3.

¹⁸³ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing (juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 60-61.

afspraken zijn afgestemd met de belastingdienst in land X en I die de ze ook aanvaarden als at arm's length, en zijn vastgelegd in een APA. ICO koopt verder geen goederen aan van niet-verbonden personen, hierdoor beschikt ICO niet over testwaarden. ICO heeft bij invoer de douanewaarde gebaseerd op de transactiewaarde, de prijs die is vermeld op de handelsfactuur. De douaneautoriteit van land I besloot de omstandigheden rond verkoop nader te onderzoeken, waardoor ICO bewijsmiddelen moest overleggen. Door het ontbreken van testwaarden, heeft zij haar transfer-pricing documentatie overlegd. Het Technisch Comité Douanewaarde van de WDO concludeert dat uit de gegevens van de *transfer pricing documentatie* volgt dat er geen prijsbeïnvloeding heeft plaatsgevonden. Genoemd moet worden dat er in deze Case Study geen retroactieve verrekenprijs aanpassing aan het einde van het jaar heeft plaatsgevonden. Het wordt echter niet duidelijk of dit een rol van betekenis heeft gespeeld.¹⁸⁴

Gebaseerd op de redentatie zoals hierboven beschreven, is het mijns inziens redelijk dat de overlegde transfer pricing documentatie voldoende bewijs heeft geleverd om te toetsen of er sprake is van prijsbeïnvloeding. De toegepaste transfer pricing methode is de TNMM methode, waarbij een vergelijkingsanalyse is gemaakt op de verhouding tussen nettowinst en een bepaalde waarde (bijvoorbeeld: kosten, omzet of activa). Deze verhouding is vergeleken met acht vergelijkbare distributeurs. De nettowinst staat in een dusdanig directe relatie met een transactie, dat hieruit naar mijn mening een waarheidsgetrouwe marktsituatie voor de transactie uit kan worden opgemaakt. Doordat Technisch Comité Douanewaarde van de WCO heeft gekozen voor een transactionele winst methode, geeft zij naar mijn mening duidelijk aan dat ook de winst methoden gebruikt kunnen worden voor het vaststellen van de douanewaarde. Wel moet ik hierbij vermelden dat het weglaten van een retrospectieve prijsaanpassing als geheel, dat hier wel- of geen mogelijkheid toe was, de case study in bruikbaarheid beperkt.

Retroactieve interne verrekenprijs aanpassingen

¹⁸⁴ Case study 14.1, Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under Article 1.2 (a) of the Agreement. (Adopted, 42 Session, 22 April 2016, VT0920E1c).

De invloed van een retroactieve interne verrekenprijs aanpassing op de vaststelling van de douanewaarde is al jaren een veelbesproken onderwerp in literatuur, praktijk en door internationale organisaties.¹⁸⁵ Allereerst, wat retroactieve prijsaanpassingen zijn. Bij het vaststellen van interne verrekenprijzen wordt er onderscheid gemaakt tussen de *price setting approach* en de *outcome testing approach*.¹⁸⁶ De interne verrekenprijzen worden vastgesteld aan de hand van data wat binnen een concern voor handen is. Bij de *price setting approach* wordt de interne verrekenprijs vóóordat de transactie plaatsvindt, vastgesteld. Het *at arm's length* beginsel wordt getoetst op basis van de informatie die voorhanden is ten tijde van de transactie tussen de gelieerde partijen (ex ante). De *outcome testing approach* wordt de interne verrekenprijs eveneens vóóordat de transactie plaatsvindt vastgesteld, maar vindt de toetsing van het *at arm's length* beginsel plaats aan de hand van de gerealiseerde resultaten (ex post). Dit betekent dat er aan het einde van het jaar, wanneer de resultaten worden opgemaakt, de verrekenprijzen worden aangepast als zij niet aan de gerealiseerde resultaten voldoen. Deze aanpassingen (*end-year adjustments*) worden retroactieve verrekenprijs aanpassingen genoemd.¹⁸⁷ Voor de douanewaarde is het, zoals gebleken, niet mogelijk de maatstaf van heffing retrospectief aan te passen. Gesteld kan worden, dat een prijs die retrospectief is aangepast geen zakelijke prijs is bevonden voor de interne verrekenprijs dus ook geen zakelijke prijs kan zijn voor de douanewaarde. In case study 14.2 wordt een voorbeeld gegeven waarbij een retrospectieve prijsaanpassing in het spel is.

Case Study 14.2

Case Study 14.2 gaat eveneens over het gebruik van transfer pricing documentatie als ondersteunend bewijsmiddel om vast te stellen of de gehanteerde transactieprijs een

¹⁸⁵ Een aantal recente voorbeelden uit de literatuur betreffen bijvoorbeeld J-M Salva, 'Customs valuation and Transfer Pricing: ICC Proposals', *EC Tax Review* 2016 (5-6), M.L. Schippers, 'Retroactieve interne verrekenprijs aanpassingen en de douanewaarde', *NTFR-B2017/32* en J.M. Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it Possible to Harmonize Customs and Tax Rules?*, London: Kluwer International 2017. Een uitgebreid overzicht van een groot aantal conferenties, rapporten en onderzoeken die door internationale (overheids)organisaties in de afgelopen decennia zijn geïnitieerd worden genoemd in: A. Bakker & B. Obuoforibo (red.), *Transfer Pricing and Customs Valuation – Two worlds tax as one*, Amsterdam: IBFD 2009, p. 8-14.

¹⁸⁶ OESO-richtlijnen 3.69-3.71.

¹⁸⁷ Grinyer, J. R., & Elbadri, A. E. (1989). A case study on interest adjusted accounting using EEI. *Accounting and Business Research*, 19(76), 327-341.

zakelijke transactieprijs is. In deze Case Study heeft XCO, een in land X gevestigde fabrikant, luxe handtassen verkocht aan zijn dochteronderneming ICO, gevestigd in land I. De interne verrekenprijzen zijn vastgesteld aan de hand van de *Resale-Price Methode*. Uit de vergelijkingsanalyse, waarbij acht aan de ICO gelijke distributeurs zijn betrokken, is een arm's length brutowinstmarge vastgesteld. De daadwerkelijke brutowinstmarge lag 18% buiten de vastgestelde marge, desondanks heeft ICO geen retroactieve verrekenprijs aanpassing doorgevoerd. Voor het vaststellen van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen werd van een prijs gelegen binnen de brutowinstmarge uitgegaan. Bij het onderzoek van de omstandigheden rond de verkoop tussen XCO en ICO is door de douaneautoriteit geconcludeerd dat de aangegeven douanewaarde op basis van de transactiewaarde methode niet was afgewikkeld op een wijze die in overeenstemming is met de normale prijsstelling. De verbondenheid tussen de partijen heeft de prijs beïnvloed. Daarom dient de douanewaarde via een alternatieve waarderingsmethode te worden bepaald. Als laatst wordt gerefereerd naar Commentary 23.1 van de WCO, waarin is gezegd dat het gebruik van transfer pricing documentatie als een mogelijke basis voor het onderzoeken van de omstandigheden rond de verkoop van geval tot geval moet worden bekeken. De conclusie in deze Case Study moet dus niet gelezen worden als dat transfer pricing documentatie nooit als bewijsstuk kan dienen.¹⁸⁸

Case study 14.2 geeft naar mijn mening weer dat de transactiewaarde en de transfer pricing documentatie een overeenkomstige zakelijkheidstoets bevatten. Voor de interne verrekenprijs is een arm's length brutomarge vastgesteld, die in werkelijkheid 18% buiten de vastgestelde marge lag. De interne verrekenprijs zoals afgesproken voldeed niet aan de "zakelijkheidstoets" van arm's length, dus wordt de interne verrekenprijs ook niet als een zakelijke prijs voor de transactiewaarde beschouwd. Echter, is de Case Study mijns inziens weinig bruikbaar voor de praktijk, omdat het een dusdanig overdreven voorbeeld is dat er weinig informatie uitgehaald kan worden.

¹⁸⁸ Case study 14.2, Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under Article 1.2 (a) of the agreement (Adopted, 45th Session, 23-25 October 2017).

Tot slot heeft het Comité in Commentary 4.1 gesteld dat de transactiewaarde methode niet moet worden verworpen vanwege het enkele feit dat bepaalde in het verkoopcontract opgenomen elementen de verkoopprijs op een later moment nog kunnen beïnvloeden. Dit is logisch, omdat dergelijke clausules ook vaak in contracten van niet-verbonden personen zijn opgenomen. Hierbij kan gedacht worden aan kwantumkortingen. Dit is niet een op een toepasbaar op retroactieve verrekenprijs aanpassingen, omdat Commentary 4.1 ziet op een transactiegerichte aanpassing. Echter, laat Commentary 4.1 wel zien dat prijsaanpassingen achteraf mogelijk moeten lijken.¹⁸⁹

Gelet op de instrumenten van de WCO, bestaat er eventueel juridische speelruimte voor het gebruik van verrekenprijzen voor de vaststelling van de douanewaarde. In het DWU ontbreekt een expliciete link tussen de vaststelling van verrekenprijzen en de vaststelling van de douanewaarde. Wel biedt het DWU een tweetal vereenvoudigingen die een samenloop zouden kunnen ondersteunen, namelijk de vereenvoudigde aangifte en de forfaitaire waarde-vaststelling. Daarnaast zou een bindende waarde-inlichting in de toekomst een mogelijke uitkomst zijn, maar deze vindt tot op heden ook geen wettelijke grondslag.

Vereenvoudigde aangifte

Indien de douanewaarde wordt gebaseerd op een prijs die eventueel nadien nog wordt aangepast, kan gebruik worden gemaakt van een aangifte die op een later moment wordt aangevuld. Zoals ook benoemd bij het hoofdstuk over de vaststelling van de douanewaarde, is de termijn voor het aanvullen van de aangifte op moment 10 dagen. Naast de administratieve lasten die het met zich mee zou brengen, vindt een verrekenprijsaanpassing plaats aan het einde van een boekjaar. Een termijn van 10 dagen zou in bijna alle gevallen te kort zijn. Een vereenvoudigde aangifte is mijns inziens niet het middel om de samenloop tussen de douanewaarde en interne verrekenprijzen te ondersteunen.

Forfaitaire waarde-vaststelling

¹⁸⁹ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing (juni 2015, geüpdatet in 2018), Commentary 4.1.

Zoals eveneens besproken in het hoofdstuk van de vaststelling van de douanewaarde, wordt in het DWU voorzien in de mogelijkheid om bedragen forfaitair vast te stellen wanneer de bedragen niet meetbaar zijn op de datum waarop de douaneaangifte is aanvaard. Naast dat de toepassingsvoorwaarden¹⁹⁰ enkel zien op specifieke omstandigheden waardoor de forfaitaire waarde-vaststelling niet als normaal middel kan worden toegepast, heeft de Custom Expert Group aangegeven dat de forfaitaire waarde-vaststelling zich niet leent voor de afstemming van de douanewaarde op verrekenprijzen.¹⁹¹

Bindende waarde-inlichting

Voor de vaststelling van de douanewaarde wordt in een aantal EU-landen waaronder Nederland een nationale douanewaarde-ruling afgegeven, waarbij ter discussie staat in hoeverre vertrouwen aan een dergelijke ruling kan worden ontleend.¹⁹² Het DWU voorziet in een wettelijke bepaling voor een bindende inlichting die zowel bindend is jegens de houder als de douaneautoriteiten op oorsprong en classificatie van een goed.¹⁹³ Daarnaast voorziet het DWU in een wettelijke bepaling voor een bindende inlichting van “andere elementen” die ten grondslag liggen aan de toepassing van invoer- of uitvoerrechten.¹⁹⁴ Echter, is daaraan toegevoegd dat de Europese Commissie enkel is bevoegd om de bedoelde gedelegeerde handelingen vast te stellen.¹⁹⁵ De Commissie heeft geen gevallen als bedoeld in dat artikel vastgesteld.¹⁹⁶ Een groot deel van de douaneautoriteiten, waaronder de Nederlandse, onderkent het bestaan van een bindende waarde-inlichting echter niet.

5.5 Deelconclusie

¹⁹⁰ Voor toepassing van forfaitaire waarden moet de regeling van de vereenvoudigde aangifte onevenredig hoge administratiekosten met zich meebrengen, en mag de vastgestelde waarde niet sterk afwijken van de waarde die zou worden vastgesteld indien die toestemming niet was verleend.

¹⁹¹ Fourth meeting of the Customs Expert Group (Valuation section), 12 and 13 april 2018, TAXUD/E5/MN/aga/Ares(2018)3622733.

¹⁹² G.J. van Slooten, ‘Een “inlichting” is pas een “inlichting” als deze bindend is’, [WFR 2018/4](#).

¹⁹³ Art. 33 jo. Art. 34 DWU.

¹⁹⁴ Art. 35 DWU.

¹⁹⁵ Art. 36 onderdeel b DWU.

¹⁹⁶ Douanerecht (FM nr. 90) 2019/6.7.5

In dit hoofdstuk stond de deelvraag “*Hoe wordt de douanewaarde bepaald aan de hand van de interne verrekenprijs?*” centraal. Bij interne verrekenprijzen gaat het om het vaststellen van zakelijke verrekenprijzen voor transacties tussen gelieerde partijen, waar kort gezegd eventuele onzakelijke elementen fiscaal worden geëlimineerd. In beginsel is de interne verrekenprijs bedoeld als een instrument voor de winstbelasting, om de winst te belasten op de geografische plek waar de winst is gecreëerd. Een interne verrekenprijs dient volgens het *at arm's length*-beginsel te zijn vastgesteld. De voorwaarde voor het toepassen van het *at arm's length* beginsel, zoals in artikel 8b Wet VPB 1969 in de Nederlandse Wet is vastgelegd, is een lichaam die deelneemt aan de leiding van of het toezicht op van een ander lichaam.

De OESO-richtlijnen noemen vijf methoden die gehanteerd kunnen worden bij het bepalen van een *at arm's length* verrekenprijs. Binnen deze vijf methoden kan onderscheid worden gemaakt in drie traditionele transactie methoden, de Comparable Uncontrolled Price methode (hierna: CUP), Resale price methode en Cost-plus methode, en de twee transactionele winst methoden, de Transactional Net Margin-methode (hierna: TNMM) en de Profit split methode. Bij de traditionele transactie methoden wordt op een transactie tussen gelieerde partijen getoetst of de transactie *at arm's length* is, en bij de transactionele winst methoden wordt de winst onderzocht van specifieke transacties bij gelieerde partijen. De keuze van welke verrekenprijsmethode wordt gehanteerd, is gericht op het vinden van de meest geschikte methode. Hierbij is het *at arm's length-beginsel* het belangrijkste criterium. De *at arm's length*-vergelijkbaarheid met de rest van de markt kent een aantal pijlers. Geen enkele methode kan de perfecte verrekenprijs vaststellen, maar er moet worden gezocht naar de methode die het best aansluit. Methoden kunnen elkaar hier ook in aanvullen. Daarnaast worden er geregeld bij het vaststellen van interne verrekenprijzen retrospectieve prijsaanpassingen doorgevoerd. De toetsing van het *at arm's length* beginsel plaats aan de hand van de gerealiseerde resultaten (*ex post*). Dit betekent dat er aan het einde van het jaar, wanneer de resultaten worden opgemaakt, de verrekenprijzen worden aangepast als zij niet aan de gerealiseerde resultaten voldoen.

Het is goed om te noemen dat interne verrekenprijzen en douanewaarde door een vergelijkbare zakelijkheidstoets op elkaar lijken, maar ook op veel kenmerken van elkaar

verschillen. De belangrijkste verschillen zijn het doel, de grondslag, het moment in timing, het moment van veronderstelde beïnvloeding van de transactiewaarde, en de uitvoering van de zakelijkheidstoets. Desalniettemin wordt er vanuit de WCO aangestuurd op het gebruik van transfer pricing documentatie bij het vaststellen van de douanewaarde. De WCO is van mening dat de uitvoering van de zakelijkheidstoets van transfer pricing analyses op activiteitsniveau (en de daarvoor uitgeoefende functies, daaraan verbonden risico's en gebruikte activa) en het vaststellen van een zakelijke douanewaarde per invoeraangifte op grond van deze transfer pricing-analyse, in veel gevallen mogelijk is. Het Technisch Comité Douanewaarde van de WCO heeft verschillende instrumenten gepubliceerd waarin nader uitleg over het gebruik van transfer pricing documentatie voor het vaststellen van de douanewaarde wordt gegeven. Indien een interne verrekenprijs retrospectief wordt aangepast, kan worden gesteld dat de gehanteerde interne verrekenprijs ook voor de douanewaarde geen zakelijke prijs is bevonden. Voor de douanewaarde zijn geen wettelijke bepalingen vastgelegd die een retrospectieve prijsaanpassing reguleren, waardoor er de mogelijkheid bestaat dat de douaneschuld niet marktconform is vastgesteld. In het volgende hoofdstuk wordt de zaak Hamamatsu nader bekeken, waar de vraag of een transactiewaarde gebaseerd op een interne verrekenprijs die retrospectief is aangepast behouden kon blijven.

6. Hamamatsu

6.1 Introductie

In het voorgaande hoofdstuk is vastgesteld dat de douanewaarde een zekere samenloop heeft met interne verrekenprijzen, maar toch op een aantal essentiële vlakken van elkaar verschillen. Toch wordt er wereldwijd veel gebruik gemaakt van de transfer pricing documentatie voor het vaststellen van de douanewaarde. In het volgende hoofdstuk staat het gewezen arrest in de zaak Hamamatsu van het Hof van Justitie EU¹⁹⁷ centraal. In het kort

¹⁹⁷ HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (*Hamamatsu*).

draait deze zaak om de vraag of de douanewaarde van in de EU ingevoerde goederen kan worden bepaald op basis van een interne verrekenprijs die retroactief wordt aangepast. In algemene zin kan over het arrest worden opgemerkt dat er verschillende interpretaties over de gevolgen van het arrest mogelijk zijn, waardoor rechtsonzekerheid bestaat over de reikwijdte van de in het arrest geformuleerde rechtsoverwegingen. In dit hoofdstuk zal de volgende deelvraag centraal staan: *“Hoe kan de uitspraak van het Europees Hof in de zaak Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH worden geïnterpreteerd en wat voor impact heeft deze uitspraak op de intercompany handelstransacties?”*

Om deze vraag goed te kunnen beantwoorden, zijn er een aantal sub-deelvragen opgesteld, namelijk:

1. *Wat was het belang in de zaak Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH (hierna: Hamamatsu)?*
2. *Welke rol speelt het arrest Hamamatsu in de rechtsgelijkheid tussen verbonden personen en gelieerde partijen?*
3. *Hoe wordt de uitspraak in de bestaande literatuur geïnterpreteerd?*
4. *Wat is mijn eigen interpretatie van het arrest Hamamatsu?*

Er wordt afgesloten met een deelconclusie.

6.2 Belang van de zaak Hamamatsu

De zaak Hamamatsu heeft een hoop stof doen opwaaien. In praktijk werd veelal uitgegaan van een bepaalde mate van invloed tussen interne verrekenprijzen en de douanewaarde, omdat aan beiden een zekere “zakelijkheidstoets” ten grondslag ligt. Ondanks het gebrek aan juridische handvaten, is een mogelijke interpretatie van de zienswijze van het HvJ EU opmerkelijk te noemen.¹⁹⁸ Het HvJ EU lijkt mogelijk een eerdergenoemde invloed niet te

¹⁹⁸ M. Friedhoff & M.L. Schippers, HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde?, WFR 2018/132, p. 909- 921.

onderkennen en zou hiermee afwijken van de praktijk en de gepubliceerde instrumenten door het Technisch Comité Douanewaarde van de WCO. Om een eventuele interpretatie van de zaak te kunnen geven, is het van belang dat er wordt toegelicht waar de zaak Hamamatsu om draaide en welke mogelijke gevolgen hieruit kunnen volgen. Om de zaak Hamamatsu beter te begrijpen, staat in de volgende paragraaf de volgende sub-deelvraag centraal: *Wat was het belang in de zaak Hamamatsu?*

Het vaststellen van de douanewaarde met behulp van transfer pricing documentatie, is al langere tijd een punt van discussie tussen verschillende lidstaten van de EU.¹⁹⁹ Ondanks dat het vaststellen van de douanewaarde binnen de Unie is geüniformeerd, houden de verschillende lidstaten er met betrekking tot de samenloop van de douanewaarde en transfer pricing documentatie verschillende zienswijzen op na.²⁰⁰ Des te meer is het opmerkelijk dat er niet eerder prejudiciële vragen zijn gesteld omtrent het vaststellen van de douanewaarde aan de hand van transfer pricing documentatie, te weten dat de EU-wetgever nooit heeft voorzien in wetgeving rondom deze problematiek.

Bij beslissing op 15 september 2016 in de zaak Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH heeft het Finanzgericht München een verzoek om een prejudiciële beslissing²⁰¹ ingediend bij het HvJ EU. Op 20 december 2017 heeft het HvJ van de EU arrest gewezen in de zaak Hamamatsu²⁰². Het volgende feitencomplex staat vast. Hamamatsu is gevestigd in Duitsland en is onderdeel van een multinational waarvan de moedermaatschappij is gevestigd in Japan. Hamamatsu heeft goederen van haar moedermaatschappij in Duitsland geïmporteerd om de Europese markt te bedienen. De gehanteerde prijs voor de geïmporteerde goederen was gebaseerd op een interne verrekenprijs die was overeengekomen met de Duitse belastingautoriteiten in een APA. In de APA was een boven- en ondergrens van de winstgevendheid vastgesteld op basis van de *profit split methode*. Indien het uiteindelijk

¹⁹⁹ Zie hiervoor bijvoorbeeld de uitspraken van Högsta domstolen en La Corte Suprema Di Cassazione uit hoofdstuk 5 paragraaf 4, de samenloop van de interne verrekenprijs en de douanewaarde.

²⁰⁰ J. Hollebeek & R. Ramautarsing, Hamamatsu: Tsunami of storm in een glas water?, BTW-bulletin 2018/43, p. 42-50.

²⁰¹ Art. 267 VWEU.

²⁰² HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (*Hamamatsu*).

gedraaide resultaat buiten het doelbereik valt, wordt de interne verrekenprijs retrospectief aangepast.²⁰³

In het boekjaar klaarde Hamamatsu over de 1000 zendingen in, bestaande uit verschillende producten die zij hebben aangekocht van de moedermaatschappij. De verschillende producten zijn verschillend ingedeeld en de toepasselijke importtarieven varieerden tussen de 0% en 6,7%, wat eventueel voor een complicatie in deze zaak zou kunnen leiden. Aan het einde van het boekjaar bleek dat de winstgevendheid van Hamamatsu te laag was en buiten de in de APA afgesproken range viel. Dit resulteerde in een retrospectieve verrekenprijs aanpassing naar beneden, waardoor Hamamatsu een credit betaling ontving van haar moedermaatschappij. Hamamatsu was van mening dat de douanewaarde, die was vastgesteld aan de hand van de interne verrekenprijs, ook te hoog was vastgesteld en deed daarom een teruggaafverzoek. De aanpassing was niet toe te wijzen aan een specifiek product, waardoor er een verdeelsleutel werd toegekend aan de verschillende geldende invoertarieven. De Duitse douaneautoriteit heeft het terugbetalingsverzoek afgewezen, omdat de douanewaarde op transactiebasis is vastgesteld en niet voor “gemengde zendingen” geldt.²⁰⁴ In de beroepsprocedure voor het Finanzgericht München twijfelde de rechter over het antwoord op de vraag of Hamamatsu recht heeft op een gedeeltelijke teruggaaf. Derhalve heeft hij twee vragen gesteld aan het HvJ van de EU:

- 1. Kan de transactiewaarde worden gebaseerd op een initiële verrekenprijs die later wordt aangepast door middel van een forfaitaire correctie met toepassing van een verdeelsleutel waarbij voorafgaand aan het moment van invoer onduidelijk is of er sprake is van een tegoed of navordering?*
- 2. Zo ja, kan de douanewaarde in dat geval worden gecontroleerd of bepaald aan de hand van een vereenvoudigde methode?*

²⁰³ HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (*Hamamatsu*), rechtsoverweging 13-15.

²⁰⁴ HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (*Hamamatsu*), rechtsoverweging 14-20.

De uitspraak die volgde naar aanleiding van de prejudiciële vragen, creëerde bewust of onbewust onduidelijkheid. Het HvJ van de EU begint de beantwoording van de eerste vraag door te wijzen op de doelstellingen van het douanewaarde systeem. De in het CDW vastgelegde regels omtrent het bepalen van de douanewaarde zijn gebaseerd op het internationaal geaccepteerde douanesysteem²⁰⁵ van de WTO en worden nader geïnterpreteerd in niet-bindende instrumenten van de WTO. Het systeem beoogt de douanewaarde vast te stellen aan de hand van een billijk, uniform en neutraal systeem het gebruik van arbitraire en fictieve douanewaarden wordt uitgesloten.²⁰⁶ Het HvJ van de EU overweegt dat deze prijs zo nodig op een later moment kan worden aangepast om te voorkomen dat arbitraire of fictieve douanewaarden worden vastgesteld. Dit doet recht aan het feit dat met alle aspecten die de economische waarde van een ingevoerd goed vertegenwoordigen rekening gehouden moet worden.²⁰⁷

Het HvJ van de EU vervolgt door op te merken dat het DWU voorziet in de mogelijkheid dat douaneautoriteiten ambtshalve of op verzoek overgaan tot herziening van de douaneaangifte, doch tot op heden alleen in vastgestelde specifieke situaties. Het concept van de gebrekkige goederen wordt genoemd, een kwaliteitsgebrek van het goed of gebreken die aan het licht zijn gekomen nadat het goed is ingeklaard.²⁰⁸ De verkopende partij heeft de overeengekomen transactiewaarde uit een contractuele- of wettelijke verplichting binnen een jaar verlaagd.²⁰⁹ Daaropvolgend merkt het HvJ van de EU op dat het DWU geen verplichting oplegt aan marktdeelnemers om na het moment van invoer correcties naar boven door te voeren, en de douaneautoriteiten geen middel hebben om te voorkomen dat marktdeelnemers alleen verzoeken om aanpassingen naar beneden. Op deze gronden overweegt het HvJ van de EU dat een correctie, als in de zaak Hamamatsu wordt geëist, achteraf niet in aanmerking kan worden genomen voor het vaststellen van de

²⁰⁵ Customs Valuation Agreement.

²⁰⁶ HvJ EG 16 november 2006, nr. C-306/04 (*Compaq Computer International Corporaton*) r.o. 30; HvJ 16 juni 2016, nr. C-291/15 (*Euro 2004 Hungary*), r.o. 23 en 26; HvJ EU, 9 maart 2017, nr. C-173/15 (*GE Healthcare GmbH*), r.o. 30.

²⁰⁷ HvJ EG 12 juni 1986, nr. 183/85 (*Repenning*), r.o. 16; HvJ EU 19 maart 2009, nr. C-256/07 (*Mitsui & Co. Deutschland*), r.o. 24.

²⁰⁸ Herziening van de douaneaangifte, eerder deze scriptie beschreven in *paragraaf 4.4: Wijziging of herziening van de douanewaarde*.

²⁰⁹ Art. 132 UDWU.

douanewaarde. Als afsluitende rechtsoverweging voor de eerste vraag geeft het HvJ van de EU:

“Bijgevolg dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat de artikelen 28 tot en met 31 van het douanewetboek aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet toestaan dat als douanewaarde wordt gehanteerd een overeengekomen transactiewaarde die bestaat uit deels een aanvankelijk in rekening gebracht en aangegeven bedrag en deels een forfaitaire correctie daarop na afloop van het afrekening tijdvak, zonder dat het mogelijk is te weten of aan het einde van het afrekening tijdvak deze correctie naar boven of naar beneden zal plaatsvinden.”²¹⁰

Het Hof van Justitie EU heeft hiermee gesteld dat de douanewaarde niet kan worden bepaald met gebruik van een transactiewaarde die bestaat uit een initiële prijs waarna aan het einde van de boekhoudperiode een forfaitaire aanpassing wordt gedaan zonder dat het duidelijk is of deze aanpassing opwaarts of neerwaarts zal zijn. Derhalve moet de transactiewaarde worden verworpen, en moet de douanewaarde worden vastgesteld op basis van een alternatieve waarderingsmethode.

Aangezien de tweede prejudiciële vraag uitdrukkelijk slechts is gesteld voor het geval dat het antwoord op de eerste prejudiciële vraag bevestigend luidt, hoeft zij niet te worden behandeld.

Ondanks het gebrek aan wettelijke handvatten en jurisprudentie, is de uitspraak van het HvJ van de EU opmerkelijk te noemen. Het HvJ van de EU lijkt enige samenloop tussen de interne verrekenprijs en de douanewaarde te ontkennen en lijkt daarmee af te wijken van de richtsnoeren die zijn gepubliceerd door de WCO. Mocht uiteindelijk blijken dat de interne verrekenprijzen die retrospectief kunnen worden bijgesteld niet kunnen dienen als zakelijkheidstoets bij het vaststellen van de douanewaarde aan de hand van de transactiewaarde, moet de douanewaarde in veel gevallen worden vastgesteld aan de hand

²¹⁰ HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (*Hamamatsu*), r.o. 35.

van een alternatieve waarderingmethode. Dit betekent dat er voor ondernemingen in geval van een intercompany transactie een grote administratieve lastenverzwaring plaatsvindt.

6.3 Rechtsgelijkheid tussen verbonden personen en gelieerde partijen

In hoofdstuk 4 is de douanewaarde uiteengezet. Een belangrijke voorwaarde voor het vaststellen van de douanewaarde met de transactiewaarde als grondslag, is dat de partijen niet zijn verbonden. Mochten twee partijen verbonden zijn, wordt verondersteld dat de transactiewaarde is beïnvloed en wordt de importeur in de gelegenheid gesteld de zakelijkheid van de prijs aan te tonen. In hoofdstuk 5 is de interne verrekenprijs uiteengezet. De interne verrekenprijs heeft als uitgangspunt het *at arm's length-beginsel*. Dit beginsel vindt toepassing wanneer ondernemingen gelieerd zijn. Gelieerde partijen gebruikten tot de uitspraak van Hamamatsu geregeld hun transfer pricing documentatie voor het vaststellen van de douanewaarde. De uitspraak van Hamamatsu kan leiden tot meer rechtsgelijkheid, wat voor de volgende paragraaf heeft geleid tot de volgende deelvraag: "*Welke rol speelt het arrest Hamamatsu in de rechtsgelijkheid tussen verbonden- en gelieerde partijen?*"

Allereerst, het verschil tussen een verbonden persoon en gelieerde partijen. "*Verbondenheid*" is een begrip dat een ruim toepassingsbereik heeft, en een ruimer toepassingsbereik heeft dan "*gelieerdheid*". Twee lichamen worden geacht te zijn verbonden, indien zij direct of indirect 5% of meer van het stemgerechtigde uitstaande kapitaal of aandelen houden van beiden, of dit blijkt uit feiten en omstandigheden. "*Geleerdheid*" staat niet als zodanig in de wet beschreven. Er wordt gesproken van een gelieerde transactie tussen gelieerde partijen, als er aan het *at arm's length-beginsel* moet worden voldaan. Voor het toepassen van het *at arm's length-beginsel* neemt een lichaam deel aan de leiding van- of het toezicht op een ander lichaam. Het lichaam moet invloed van betekenis hebben in het andere lichaam. Met andere woorden: het lichaam moet voldoende potentiële zeggenschap hebben om invloed te kunnen uitoefenen op de voorwaarden of de prijsstelling van de gelieerde transactie. Dit betekent dat de moederonderneming in bezit is van minimaal 50% van de stemrechten van de dochteronderneming. Transfer pricing documentatie wordt verplicht gesteld bij gelieerde

transacties, dus bij een minimale deelname van 50% in een ander lichaam wordt er gebruik gemaakt van interne verrekenprijzen.

Verbonden personen	Gelieerde partijen
Verbonden persoon als zij ten minste direct of indirect 5% van het uitstaande kapitaal of aandelen van beiden houden, of uit feiten en omstandigheden blijkt (artikel 137 UDWU) dat zij zijn verbonden.	Gelieerde partij als zij naar feiten en omstandigheden beslissingsmacht in de ander hebben. Concreet: >50% belang in elkaar.

Dit betekent dat het ruimere toepassingsbereik van een *verbonden persoon* binnen de douanewet ervoor zorgt dat er sprake is van een beïnvloede transactiewaarde, maar de interne verrekenprijs dan niet standaard met ondersteuning van transfer pricing documentatie wordt vastgesteld. Een lichaam die binnen die range valt, heeft een nadelige concurrentiepositie tegenover een gelieerde partij wie gebruik kan maken van transfer pricing documentatie.

Zoals eerder beschreven, is er door het HvJ EU geen duidelijkheid geschept over de interpretatie en de gevolgen van de zaak Hamamatsu. In de volgende paragraaf worden de in de literatuur besproken interpretatiemogelijkheden uiteengezet. Een mogelijke interpretatie is dat transfer pricing documentatie wel als ondersteunend bewijsmiddel mag worden gebruikt bij het vaststellen van de douanewaarde. Verbonden personen wie niet zijn gelieerd, blijven in dit geval voor het vaststellen van de douanewaarde gebruik maken van de testwaarden of alternatieve waarderingsmethoden. Gelieerde partijen kunnen gebruik blijven maken van de transfer pricing documentatie.

Een andere interpretatiemogelijkheid is dat transfer pricing documentatie niet langer als bewijs voor zakelijkheid bij de douane kan worden aangeleverd. Naar mijns inziens kan worden betoogd dat de rechtsgelijkheid tussen verbonden personen en gelieerde partijen toeneemt, door het Hamamatsu-arrest als dusdanig te interpreteren. De gelieerde partijen kunnen, eveneens als de verbonden personen, niet langer gebruik maken van transfer pricing documentatie als bewijsstuk voor de zakelijkheid van de transactieprijs.

Voor beide interpretaties is een onderbouwing mogelijk, zo zal uit de volgende paragraaf blijken. Dat betekent dat er, hoe het arrest ook wordt geïnterpreteerd, een partij na het arrest in een nadeel is gebracht. Mocht er blijken dat transfer pricing documentatie als bewijsmiddel mag worden gebruikt bij het vaststellen van de douanewaarde, heeft de groep wie verbonden is maar niet-gelieerd is een concurrentienadeel ten opzichte van gelieerde partijen. Er zal verderop in deze scriptie gezocht worden naar een testwaarde als bewijsmethode voor verbonden personen die dicht aansluit bij de transfer pricing documentatie. Mocht er blijken dat de transfer pricing documentatie niet langer als bewijsmiddel dient, dient er voor zowel de verbonden personen als gelieerde partijen gezocht te worden naar een alternatieve testwaarde, die zo dicht mogelijk aansluit bij de transfer pricing documentatie.

6.4 Interpretatie bestaande literatuur

De Hamamatsu-uitspraak kan op verschillende manieren worden geïnterpreteerd, waardoor er onzekerheid bestaat over de implicaties van dit arrest. De advocaat-generaal heeft eveneens geen conclusie genomen, wat naast de minimale motivatie van het HvJ van de EU ook niet verduidelijkend kan werken. In de bestaande literatuur zijn er door een viertal auteurs interpretatiemogelijkheden gegeven, namelijk door J. Hollebeek²¹¹ en R. Ramautarsing²¹², en M.L. Schippers²¹³ en M. Friedhoff²¹⁴. In deze paragraaf zal de door hen gemaakte analyse uiteen worden gezet, waardoor de volgende sub-deelvraag centraal staat: *Hoe wordt de uitspraak in de bestaande literatuur geïnterpreteerd?*

²¹¹ Partner *Global Trade Advisory team*, bij Deloitte Nederland.

²¹² Partner *Global Trade Advisory team*, bij Deloitte Nederland.

²¹³ Programmacoördinator Post-Master in EU Customs Law ,EFS Erasmus Universiteit Rotterdam. Promovendus en docent aan de Erasmus School of Law. Werkzaam bij *Global Trade & Customs team*, bij EY Nederland.

²¹⁴ Werkzaam bij zowel de *Transfer Pricing-* als *Global Trade Advisory team*, bij Deloitte Nederland

Hollebeek en Ramautarsing beginnen hun artikel in het btw-bulletin genaamd *Tsunami of storm in een glas water?*²¹⁵ met het antwoord op de vraag waarom er zoveel commotie is rondom dit gewezen arrest. Mijns inziens hebben zij heel bewust voor een speelse naam gekozen voor hun artikel, omdat het arrest 2 jaar na dato nog steeds een hoop stof heeft doen opwaaien en niemand precies weet waar de zaak precies om gaat. De impact van de uitspraak kan enorm zijn, waardoor het arrest een tsunami kan zijn, maar evengoed een storm in een glas water en de schade beperkt blijft.

Friedhoff en Schippers hebben in hun artikel in het WFR genaamd *HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde?*²¹⁶ 3 mogelijke interpretaties beschreven over de gevolgen van het arrest, namelijk:

1. De transactiewaarde methode staat onder druk en er moet een alternatieve waarderingsmethode worden toegepast. De douanewaarde kan niet langer worden vastgesteld op grond van transfer pricing documentatie (*“transactiewaarde methode onder druk”*).
2. De transactiewaarde is de aanvankelijk in rekening gebrachte prijs, maar retroactieve interne verrekenprijs aanpassingen, zowel neerwaarts als opwaarts, kunnen niet in aanmerking worden genomen (*“retroactieve interne verrekenprijs aanpassingen verleden tijd”*).
3. Door de specifieke feiten en omstandigheden in het arrest van Hamamatsu moet de in rekening gebrachte prijs worden verworpen. De douanewaarde kan worden vastgesteld op grond van transfer pricing documentatie (*“beperkte uitleg arrest-Hamamatsu”*).

Vervolgens hebben zij voor hun drie mogelijke interpretaties een analyse gegeven in hoeverre de interpretatie past binnen het douanesysteem zoals vastgesteld in het DWU en de instrumenten zoals vastgesteld door de WCO. Deze drie mogelijke interpretaties staan

²¹⁵ J. Hollebeek & R. Ramautarsing, Hamamatsu: Tsunami of storm in een glas water?, BTW-bulletin 2018/43, p. 42-50.

²¹⁶ M. Friedhoff & M.L. Schippers, HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde?, WFR 2018/132, p. 909- 921.

hieronder breder uitgewerkt. Hollebeek en Ramautarsing stellen zich op het standpunt dat het HvJ EU met de uitspraak Hamamatsu niet heeft beoogd te beslissen dat het douanerecht niet toestaat dat de douanewaarde wordt vastgesteld op grond van transfer pricing documentatie.²¹⁷ Dit standpunt laten zij volgen uit de vorm van de uitspraak van het HvJ. Met deze zienswijze sluiten zij aan bij de derde interpretatiemogelijkheid van Friedhoff en Schippers, namelijk de *beperkte uitleg van het arrest-Hamamatsu*. Het standpunt van Hollebeek en Ramautarsing wordt eveneens verder uitgewerkt onder het kopje van de beperkte uitleg.

6.4.1. Transactiewaarde onder druk

Uit het arrest zou kunnen worden afgeleid dat de transfer pricing documentatie in het geheel onbruikbaar is voor douanedoelinden om aan te tonen of de onderling in rekening gebrachte prijs beïnvloed is, indien de gesloten overeenkomst tussen de betrokken ondernemingen toestaat dat een aanvankelijk in rekening gebrachte interne verrekenprijs retroactief kan worden aangepast om de nettomarge van de gelieerde partijen in lijn te brengen met het arm's length-beginsel. Deze uitleg van het arrest wordt als leidend beschouwd door de douaneautoriteiten in de EU. Als deze wijze van interpretatie juist is, zou een groot gedeelte van alle invoer transacties niet meer plaats kunnen vinden aan de hand van de transactiewaarde methode, en zouden testwaarden een grotere rol gaan spelen in de bewijsvoering van de zakelijkheid van de transactiewaarde. Aangezien meer dan 70% van de wereldhandel bestaat uit gelieerde transacties²¹⁸, en 90-95% van de douanewaardes van ingevoerde goederen momenteel wordt vastgesteld op basis van de transactiewaarde methode²¹⁹, zouden al deze goederenstromen op de tocht komen te staan met als risico dat alle aangegeven douanewaardes mogelijk onjuist zijn vastgesteld.

Deze interpretatie valt uiteen in dat de *mogelijkheid* tot een aanpassing achteraf ervoor zorgt dat de verrekenprijs niet gehanteerd kan worden, en dat niet de *mogelijkheid* van een

²¹⁷ J. Hollebeek & R. Ramautarsing, Hamamatsu: Tsunami of storm in een glas water?, BTW-bulletin 2018/43, p. 50.

²¹⁸ Van Nieuwkerk, J., & Nieuweboer, M. (2014). De immateriële problemen van de OECD guidelines.

²¹⁹ Bron: http://www.gatt.org/trastat_e.html. Geraadpleegd op donderdag 14 februari 2019, om 13:54 uur.

verrekenprijs aanpassing doorslaggevend is geweest, maar dat deze aanpassing *daadwerkelijk* heeft plaatsgevonden. Stel, de tweede interpretatie wordt door het HvJ van de EU bedoeld, kan de douanewaarde worden vastgesteld aan de hand van de initiële verrekenprijs waarbij de aanpassing uitblijft, omdat de verrekenprijs binnen de arm's length-range is gebleven. Transfer pricing documentatie blijft dan voor die gevallen relevant voor het onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop en daarmee het bepalen van de douanewaarde. Aangezien een groot deel van de tussen gelieerde partijen gehanteerde prijzen een implementatie zijn van op basis van een transfer pricing-analyse vastgestelde en in budgetten vastgestelde marges die retroactief kunnen worden aangepast, staat zelfs met de tweede interpretatiemogelijkheid de transactiewaarde methode onder druk.

6.4.2. Retroactieve interne verrekenprijs aanpassingen verleden tijd

Als tweede mogelijke interpretatie van het Hamamatsu-arrest wordt gegeven dat de douanewaarde kan worden vastgesteld op basis van een interne verrekenprijs, maar dat eventuele retroactieve interne verrekenprijs aanpassingen niet in aanmerking worden genomen. Friedhoff en Schippers zijn van mening dat deze uitleg niet passend is waarvoor zij een aantal redenen geven.

Ten eerste wordt juist door het in aanmerking nemen van retroactieve interne verrekenprijs aanpassingen erin voorzien dat de onderlinge prijs niet door de verbondenheid als beïnvloed moet worden beschouwd. Door de retroactieve verrekenprijs aanpassing rapporteert de gelieerde onderneming op basis van gerealiseerde cijfers een zakelijke beloning, in plaats van op basis van gebudgetteerde cijfers. Zoals ook in hoofdstuk 4 is vastgesteld, moet de douanewaarde gelijk zijn aan de economische waarde van de ingevoerde goederen. Het zou daarbij niet uit moeten maken of het gaat om een opwaartse of neerwaartse aanpassing. Een onderscheid zou namelijk afbreuk doen aan de neutraliteit die het douanesysteem nastreeft en komt Friedhoff en Schippers onbillijk voor. Een ondersteuning voor dit argument wordt gegeven in Case Study 14.2. Uit Case Study 14.2 volgt dat wanneer een interne verrekenprijs niet arm's length is doordat geen retroactieve interne verrekenprijs aanpassing is

doorgevoerd, de op de interne verrekenprijs gebaseerde betaalde of te betalen prijs als beïnvloed wordt aangemerkt.²²⁰

Ten tweede stellen Friedhoff en Schippers dat het niet in aanmerking nemen van retroactieve verrekenprijs aanpassingen misbruik in de hand zou kunnen werken. Partijen steken hun initieel toegepaste verrekenprijzen te laag in door aan de koper een te hoge winst toe te rekenen. Vervolgens volgt er een retroactieve verrekenprijs aanpassing om de interne verrekenprijs in lijn te brengen met de arm's length-range. Deze aanpassing wordt niet doorgevoerd voor de douanewaarde, waardoor er een kunstmatig lage douanewaarde op de douaneaangifte in aanmerking is genomen.

6.4.3. Beperkte uitleg arrest-Hamamatsu

Als laatste mogelijke interpretatie wordt de beperkte uitleg van het arrest Hamamatsu gegeven door Friedhoff en Schippers. In het dictum van arrest heeft het HvJ van de EU geoordeeld dat op basis van het feitencomplex inclusief de gehanteerde transfer-pricing methode in de zaak Hamamatsu de douanewaarde niet kan worden gebaseerd op:

“[...] een aanvankelijk in rekening gebracht en aangegeven bedrag en deels een forfaitaire correctie daarop na afloop van het afrekening tijdvak [...]”

Als het dictum los van het feitencomplex wordt gelezen, kan de uitspraak van dit arrest tot gevolg hebben dat transfer pricing-analyses niet meer kunnen worden gebruikt bij het vaststellen van de douanewaarde. Hollebeek en Ramautarsing vragen zich af of het HvJ van de EU een dergelijke principiële uitspraak heeft willen doen. Zij denken van niet, aangezien het arrest betrekkelijk kort is, met 37 rechtsoverwegingen waarvan 14 zijn besteed aan de beantwoording van de prejudiciële vragen. Daarnaast heeft de advocaat-generaal geen conclusie gewezen, wat erop zou kunnen duiden dat de zaak niet als technisch ingewikkeld dient te worden beschouwd. Daarnaast is er op WDO- en WHO- niveau voldoende informatie

²²⁰ Case study 14.2, Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under Article 1.2 (a) of the agreement (Adopted, 45th Session, 23-25 October 2017).

beschikbaar over het onderwerp om de douanewaardebepalingen die gebaseerd zijn op de Customs Valuation Agreement goed te kunnen uitleggen. Zoals in hoofdstuk 4 is beschreven, heeft de WDO bevestigd dat de juistheid van een verbonden transactie dient te worden beoordeeld door de omstandigheden van de verkoop te onderzoeken en dat TP-documentatie hier bijzonder nuttig bij kan zijn. Een belangrijk uitgangspunt waar volgens Hollebeek en Ramautarsing voor de douanewaarde aan voorbij is gegaan, is dat de douanewaarde niet gebaseerd mag zijn op fictieve of forfaitaire waarden. Het HvJ van de EU heeft meermaals benadrukt dat de douanewaarde, meer specifiek de transactiewaarde, de werkelijke economische waarde van ingevoerde goederen moet weergeven.

Friedhoff en Schippers zijn van mening dat de volgende feiten en overwegingen ervoor zorgen dat het arrest beperkt moet worden uitgelegd en dat transfer-pricing analyses gebruikt kunnen blijven worden voor het vaststellen van de douanewaarde:

- 1. Het ontbreken van (wettelijke) zekerheid voor de douaneautoriteiten;*

Het Hof van Justitie EU geeft aan dat de douanewetgeving geen verplichting kent voor importeurs om te verzoeken om de transactiewaarde naar boven bij te stellen in het geval van een opwaartse verrekenprijs aanpassing. Verder biedt de wet geen bescherming tegen het risico dat importeurs slechts om neerwaartse aanpassingen verzoeken. Hierbij wijst het Hof van Justitie EU expliciet naar de wetgeving “zoals thans geldend”, het CDW. Het Hof lijkt hier te bedoelen dat het CDW in deze specifieke situatie niet genoeg zekerheid biedt voor zowel een opwaartse, als neerwaartse verrekenprijs aanpassing. In het DWU ontbreekt het aan wetgeving waarin expliciet wordt toegestaan dat een retroactieve interne verrekenprijs aanpassing in aanmerking mag worden genomen voor het vaststellen van de douanewaarde. Zoals eerder beschreven, voldoet de Wet enkel in wetgeving voor herziening in een beperkt aantal gevallen, zoals gebrekkige goederen en kortingen. In de zaak heeft Hamamatsu geen gebruik gemaakt van faciliteiten zoals de vereenvoudigde aangifte, en heeft eveneens geen afspraken gemaakt met de douaneautoriteiten over het bepalen van de douanewaarde op basis van de verrekenprijs. Schippers en Friedhoff zien vooral het ontbreken van een dergelijke afspraak als de basis van de overwegingen van het HvJ van de EU om de

verrekenprijs aanpassingen niet in aanmerking te nemen. Zij constateren dat het HvJ van de EU kennelijk geen faciliteiten hebben gezien in het CDW om retroactieve verrekenprijs aanpassingen in aanmerking te nemen en tegelijkertijd zekerheid te bieden aan de douaneautoriteiten dat zowel opwaartse- als neerwaartse verrekenprijs aanpassingen in aanmerking worden genomen. Hier is door Hollebeek en Ramautarsing aan toegevoegd dat er betrekkelijk weinig informatie beschikbaar is over het terugbetalingsverzoek, maar dat het wel duidelijk is dat het verzoek niet goed is onderbouwd. Daarnaast is er geen afstemming geweest met de douaneautoriteiten ten aanzien van het correctiemechanisme. Met als uitgangspunt “wie stelt, bewijst”, had Hamamatsu een zekere bewijslast waar niet of onvoldoende aan lijkt te zijn voldaan.

2. Het ontbreken van een contractuele verplichting;

Daarnaast wordt in de verwijzingsbeschikking de opmerking gemaakt dat de prijs van de afzonderlijke goederen niet vooraf ondubbelzinnig is vastgelegd in contractuele bedingen. Algemeen wordt aangenomen dat de transactiewaarde alleen retroactief kan worden aangepast wanneer dit volgt uit contractuele verplichtingen.²²¹ Schippers en Friedhoff stellen dat HvJ van de EU eveneens kan hebben bedoeld dat de retroactieve verrekenprijzen niet in aanmerking mogen worden genomen voor het vaststellen van de douanewaarde, omdat niet vooraf, op het moment van invoer, vaststond dat de prijs neerwaarts of opwaarts zou worden aangepast. Wellicht volgde dit onvoldoende uit de intercompany-overeenkomst. Een verklaring hiervoor is dat het onmogelijk is om voor het moment van invoer precies aan te geven of een verrekenprijs zal volgen en zo ja, of deze opwaarts of neerwaarts is.

3. De toepassing van de residual profit split methode als verrekenprijsmethode.

Tot slot wordt de vraag door Schippers en Friedhoff gesteld of de residual profit split methode als verrekenprijsmethode invloed heeft gehad op de uitkomst van het arrest. De profit split methode beoordeelt de winstgevendheid van alle betrokken ondernemingen die

²²¹ Zie bijvoorbeeld art. 130 en 132 UDWU en het in onderdeel 2.2.2 besproken Commentary 4.1.

bij een bepaalde activiteit betrokken zijn geweest en kijkt dus niet naar de individuele transacties. Voor het teruggaafverzoek leverde dit complicaties op, omdat het tegoeed niet kon worden toegerekend aan de individuele invoer transacties. Dat profit split methode als zodanig van doorslaggevend belang is geweest, achten Friedhoff en Schippers echter onwaarschijnlijk gelet op Case Studies 14.1 en 14.2. Hieruit volgt dat de WCO an sich geen bezwaar heeft tegen het gebruik van de *transactional profit*-methoden voor het bepalen van de douanewaarde. Bovendien kunnen ook bij traditionele transactiemethoden retroactieve interne verrekenprijs aanpassingen plaatsvinden. Dit staat haaks op wat Hollebeek en Ramautarsing schrijven, zij zijn namelijk van mening dat uit het arrest blijkt dat de forfaitaire toerekening van de credit betaling zonder de douanewaarde van de individuele goederen vast te stellen, de voornaamste reden was voor de Duitse douane om terugbetaling te weigeren.

Als slotopmerking plaatsen zowel Friedhoff en Schippers als Hollebeek en Ramautarsing dat het hun niet waarschijnlijk lijkt dat verrekenprijs(aanpassingen) niet meer in aanmerking genomen mogen worden bij het bepalen van de douanewaarde. Voornoemde feiten en overwegingen die ten grondslag hebben gelegen aan het oordeel van het HvJ EU lijken voor Friedhoff en Schippers te bevestigen dat het dictum in Hamamatsu alleen in identieke gevallen van toepassing is. Hollebeek en Ramautarsing voegen hieraan toe dat dit voor een groot deel gebaseerd is op woorden als “in die omstandigheden” en “zoals aan de orde in het hoofdgeding”.

6.5 Eigen interpretatie

In bovenstaande paragraaf is de interpretatie beschreven van een viertal specialisten op het gebied van Douane en internationale handel. De EU ziet de interpretatie waarbij de transfer pricing documentatie in het geheel onbruikbaar is voor douanedoeleinden indien de gesloten overeenkomst toestaat dat een aanvankelijk in rekening gebrachte interne verrekenprijs retrospectief kan worden aangepast, als leidend. Desondanks zijn Hollebeek en Ramautarsing, en Schippers en Friedhoff volgens hun artikel van mening dat de transfer

pricing documentatie enkel in het specifieke geval van Hamamatsu niet toepasbaar was voor het vaststellen van de douanewaarde. In de volgende paragraaf staat de volgende sub-deelvraag centraal: *Wat is mijn eigen interpretatie van het arrest Hamamatsu?*

Om tot een eigen interpretatie te komen, zal ik eerst mijn interpretatie van het doel van de uitspraak toelichten, wat wordt gevolgd door de mogelijke interpretaties van de uitspraak. Op grond van het doel van de uitspraak en de mogelijke interpretaties, zal ik mijn interpretatie geven van het arrest.

De Duitse belastingrechter heeft prejudiciële vragen gesteld bij het HvJ EU, na aanleiding van een afwijzing van een terugbetalingsverzoek door de Duitse douaneautoriteit door Hamamatsu. Hamamatsu had aan het einde van haar boekjaar een retrospectieve prijsaanpassing van haar interne verrekenprijs naar beneden, omdat haar winstgevendheid in Duitsland lager was uitgevallen dan in de APA was afgesproken. Hamamatsu ontving een credit betaling van Hamamatsu HQ over verschillende goederen met verschillende douanetarieven tussen de 0% en 6,7%. Volgens de Duitse douaneautoriteiten kon Hamamatsu geen teruggave krijgen van de betaalde douanegelden, omdat in het terugbetalingsverzoek de credit betaling niet aan de individueel geïmporteerde producten werd gealloceerd maar als forfaitaire correctie op alle ingevoerde goederen werd toegepast. De Duitse belastingrechter stelde naar aanleiding hiervan de prejudiciële vraag of de transactiewaarde kan worden gebaseerd op een initiële verrekenprijs die later wordt aangepast door middel van een forfaitaire correctie met toepassing van een verdeelsleutel waarbij voorafgaand aan het moment van import onduidelijk is of er sprake is van een tegoed of navordering. Mijns inziens ligt in deze prejudiciële vraag het doel van het vaststellen van de douanewaarde ten grondslag. De importheffing heeft als heffingsgrondslag de douanewaarde van een goed. Het doel van de douanewaarde is om de economische waarde van een goed te representeren, de waarde van een goed die op de markt tot stand is gekomen. In een perfecte markt is de economische waarde van een goed voor iedere partij in de markt hetzelfde, dus objectief vast te stellen. De importheffing is voor iedere marktspeler gelijk, en zal dus voor zo min mogelijk verstoring in de concurrentiepositie van ondernemingen ten opzichte van elkaar zorgen. Een fictieve transactiewaarde die retrospectief zowel naar boven

als beneden kan worden aangepast, representeert niet de economische realiteit van een goed. Een transactiewaarde die later wordt aangepast door middel van een forfaitaire verdeelsleutel ligt niet in lijn met het doel van de douanewaarde, en kan verstorend werken in de markt.

Daartegenover staat mijns inziens het doel van het stellen van de prejudiciële vraag, het meer praktische doel. De douanewaarde wordt in de praktijk in ongeveer 90% tot 95% van de gevallen op grond van de transactiewaarde methode vastgesteld, waarvan om en nabij de helft van deze handel tussen gelieerde partijen plaatsvindt.²²² Door de globaliserende wereld en de hiermee groeiende wereldhandel, zal het aantal transacties toenemen. De gelieerde transacties nemen eveneens toe, omdat concerns steeds meer in staat zijn processen te integreren en locatievoordelen te optimaliseren.²²³ De douanewetgeving voorziet onvoldoende in handvatten om de douanewaarde vast te stellen op grond van transfer pricing documentatie. Naar mijn idee heeft de Duitse belastingrechter beoogd door middel van jurisprudentie een einde te maken aan de onduidelijkheid, en gevraagd naar handvatten voor de behandeling van een douanewaarde die is vastgesteld op basis van een initiële verrekenprijs.

Deze interpretatie van het doel van de prejudiciële vraag, zorgt ervoor dat ik mij bij de eerste en derde interpretatiemogelijkheid van Friedhoff en Schippers in essentie aansluit. De tweede interpretatiemogelijkheid ligt dusdanig ver van het doel van een economische waarde bij het vaststellen de douanewaarde, dat deze interpretatiemogelijkheid voor mij geen mogelijkheid is. Ik loop de twee mogelijke interpretaties hieronder langs.

1. De douanewaarde kan niet langer worden vastgesteld op grond van transfer pricing documentatie (*“transactiewaarde methode onder druk”*).

Een interne verrekenprijs overeenkomst waar retrospectieve prijsaanpassingen mogelijk zijn om de verrekenprijs in lijn te brengen met het *at arm's length* beginsel, mag niet langer

²²² WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing (juni 2015, geüpdatet in 2018), p. 6.

²²³ Krugman, P., Cooper, R. N., & Srinivasan, T. N. (1995). Growing world trade: causes and consequences. *Brookings papers on economic activity*, 1995(1), 327-377.

dienen als ondersteunend bewijsmiddel bij het aantonen van een zakelijke transactiewaarde voor de douanewaarde. Hierbij moet mijns inziens de aanname worden gemaakt dat bij iedere overeenkomst waar een mogelijkheid tot aanpassing is overeengekomen, er niet met zekerheid gezegd kan worden dat de verrekenprijs marktconform is. Een niet-marktconforme verrekenprijs sluit, zoals hierboven beschreven, niet aan bij het doel van de douanewaarde.

Aan deze interpretatiewijze kan een nuance worden aangebracht, namelijk een daadwerkelijk plaatsgevonden retrospectieve aanpassing. Van een daadwerkelijk plaatsgevonden retrospectieve aanpassing, kan met zekerheid worden gezegd dat de opgegeven transactiewaarde niet-marktconform was. Mocht deze interpretatie van het Hamamatsu-arrest op deze wijze door het HvJ EU zijn beoogd, is het mijns inziens zeer aannemelijk dat zij deze nuance eveneens heeft beoogd door de praktische insteek van het gebruik van transfer pricing documentatie bij de onderbouwing van de transactiewaarde. In de douanewet wordt geen mogelijkheid gegeven voor een retrospectieve aanpassing van de douanewaarde, dus zou een transactiewaarde bij een retrospectieve aanpassing alsnog als beïnvloed worden bestempeld. De douanewaarde moet worden vastgesteld aan de hand van de alternatieve waarderingsmethoden. Hoe dit in de praktijk zal uitpakken, is mij niet geheel duidelijk. Veelal kan de douanewaarde niet worden vastgesteld door middel van de alternatieve waarderingsmethoden, en helemaal niet na het einde van een boekjaar. Mij lijkt het niet onwaarschijnlijk dat in veel gevallen het vaststellen van de douanewaarde niet lukt met de alternatieve waarderingsmethoden en er met toepassing van de *fall-back* methode alsnog versoepeld naar de methoden gekeken moet worden. Als versoepeling van de *transactiewaarde van identieke goederen* lijkt het mij te beargumenteren dat de retrospectief aangepaste verrekenprijs gezien kan worden als de transactiewaarde van identieke goederen. Dit is namelijk de transactieprijs, dus de werkelijk betaalde prijs, voor het specifieke goed, op het specifieke tijdstip. Echter, kan een aangifte enkel worden herzien in geval van een korting of een waardedaling door een gebrek aan het goed op moment van invoer. Het lijkt mij niet dat het HvJ EU het bovenstaande in haar besluit heeft beoogd.

Daarnaast wordt er internationaal aangestuurd op het gebruik van transfer pricing analyses om de douanewaarde vast te stellen, omdat zowel de interne verrekenprijzen als de douanewaarde een zekere *zakelijkheidstoets* ten grondslag heeft liggen. In de *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* wordt door de WCO opgemerkt dat analyses nuttige informatie bevatten. Zoals ook eerder beschreven in paragraaf 5.5, waar de samenloop van de douanewaarde en interne verrekenprijzen is besproken, is het verschil in grondslag en timing overkomelijk. Eveneens stuurt de WCO in case study 14.2 aan op het in aanmerking nemen van interne verrekenprijzen bij het vaststellen van de douanewaarde. Al met al ben ik van mening dat transfer pricing documentatie als goed bewijsmiddel kan dienen voor het aantonen van de zakelijkheid van een transactiewaarde voor de douanewaarde.

3. De specifieke feiten en omstandigheden in het onderhavige arrest, zorgen ervoor dat de transactiewaarde die is gebaseerd op de aanvankelijk door Hamamatsu in rekening gebrachte prijs moet worden verworpen.

Zoals Schippers en Friedhoff eveneens hun beschouwing begonnen, staat vast dat het HvJ EU op basis van het feitencomplex inclusief de gehanteerde *transfer pricing-methode* in de zaak Hamamatsu heeft geoordeeld dat de douanewaarde niet kan worden gebaseerd op “[...] *een aanvankelijk in rekening gebracht en aangegeven bedrag en deels een forfaitaire correctie daarop na afloop van het afrekening tijdvak* [...]”.²²⁴ Al lijkt de conclusie als je hem los leest duidelijk, kan de conclusie nooit los worden gelezen van de specifieke feiten en omstandigheden. Er zijn een aantal feiten en omstandigheden naar mijn mening opvallend, namelijk:

Ten eerste hanteerde Hamamatsu de *residual profit split methode* als interne verrekenprijsmethode, met boven- en ondergrens voor de winstgevendheid. In het boekjaar klaarde Hamamatsu verschillende producten in, welke verschillend zijn ingedeeld en de toepasselijke importtarieven varieerden tussen de 0% en 6,7%. Deze verrekenprijsmethode beoordeelt de winstgevendheid van alle ondernemingen die bij een bepaalde activiteit zijn betrokken en wordt er niet gekeken naar individuele transacties. In de overeenkomst was

²²⁴ HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (*Hamamatsu*), dictum.

overigens ook geen beding opgenomen voor de gehanteerde interne prijzen, waardoor enkel naar de totaalwinst kon worden gekeken. De prijsaanpassing was niet toe te wijzen aan een specifieke transactie van een specifiek product, waardoor er niet eenduidig een teruggaafverzoek kon worden gedaan.

Daarnaast, zoals al eerder benoemd, ontbrak het aan wettelijke zekerheid voor de douaneautoriteit. De douanewetgeving, thans het geldende CDW, kent geen verplichting voor importeurs om te verzoeken om de transactiewaarde bij te stellen in geval van een verrekenprijs aanpassing. Hamamatsu heeft voorafgaand geen aanvullende afspraken gemaakt met de Duitse douaneautoriteit over het bepalen van de douanewaarde op basis van de transfer pricing documentatie. Het ontbreken van een afspraak met de autoriteit samen met het ontbreken van wettelijke zekerheid, laat het HvJ EU ook niet anders beslissen dan zij hebben besloten.

Ik eindig met een economische onderbouwing van het gegeven standpunt van Hollebeek en Ramautarsing, wie betogen dat het Hamamatsu-arrest mede door de vorm van de uitspraak van het HvJ EU beperkt moet worden uitgelegd. De uitspraak van het HVJ EU is in 37 rechtsoverwegingen, waarvan 14 zijn besteed aan het beantwoorden van de prejudiciële vragen, in geenszins duidelijk. Indien alle gelieerde transacties geen gebruik meer kunnen maken van transfer pricing documentatie voor het vaststellen van een zakelijke transactieprijs, wordt de al groeiende wereldhandel belemmerd. Mijns inziens kan de bedoeling van het HvJ EU niet zijn om de economische wereldhandel schade toe te brengen, op een onderwerp wat binnen de DWU niet eenduidig is gedefinieerd.

Concluderend, sluit ik mij aan bij het standpunt van zowel Schippers en Friedman, als Hollebeek en Ramautarsing. Ondanks dat een interne verrekenprijs met kans op retrospectieve prijsaanpassing niet per definitie een marktconforme prijs is, en er geen wettelijke zekerheid wordt geboden voor de toepassing van transfer pricing documentatie voor het vaststellen van de douanewaarde, lijkt het mij niet voordehand liggend dat het HvJ EU met haar uitspraak de groeiende wereldhandel heeft willen belemmeren. Het specifieke feitencomplex en de -omstandigheden waarin het HvJ EU een besluit heeft moeten nemen,

heeft er mijns inziens toe geleid dat de transactiewaarde die is gebaseerd op de aanvankelijk door Hamamatsu in rekening gebrachte prijs moet worden verworpen.

6.6 Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de deelvraag *“Hoe kan de uitspraak van het Europees Hof in de zaak Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH worden geïnterpreteerd, en wat voor impact heeft deze uitspraak op de intercompany handelstransacties?”* centraal. Op 20 december 2017 heeft het HvJ van de EU arrest gewezen in de zaak Hamamatsu, waar de volgende prejudiciële vragen centraal stonden:

- 1. Kan de transactiewaarde worden gebaseerd op een initiële verrekenprijs die later wordt aangepast door middel van een forfaitaire correctie met toepassing van een verdeelsleutel waarbij voorafgaand aan het moment van invoer onduidelijk is of er sprake is van een tegoed of navordering?*
- 2. Zo ja, kan de douanewaarde in dat geval worden gecontroleerd of bepaald aan de hand van een vereenvoudigde methode?*

De uitspraak die volgde naar aanleiding van de prejudiciële vragen, creëerde bewust of onbewust onduidelijkheid. Hamamatsu is gevestigd in Duitsland en is onderdeel van een multinational waarvan de moedermaatschappij is gevestigd in Japan. Hamamatsu heeft goederen van haar moedermaatschappij in Duitsland geïmporteerd om de Europese markt te bedienen. De gehanteerde prijs voor de geïmporteerde goederen was gebaseerd op een interne verrekenprijs op basis van de *residual profit split methode* die was overeengekomen met de Duitse belastingautoriteiten in een APA. De rond de 1000 ingeklaarde verschillende producten zijn verschillend ingedeeld en de toepasselijke importtarieven varieerden tussen de 0% en 6,7%. Aan het einde van het boekjaar bleek dat de winstgevendheid van Hamamatsu in Duitsland te laag was en buiten de in de APA afgesproken range viel. Hamamatsu was van mening dat de douanewaarde te hoog was vastgesteld en deed een teruggaafverzoek. De aanpassing was niet toe te wijzen aan een specifiek product, waardoor

er een verdeelsleutel werd toegekend aan de verschillende geldende invoertarieven. Het Hof van Justitie EU heeft beslist dat de douanewaarde niet kan worden bepaald met gebruik van een interne verrekenprijs die aan het einde van de boekhoudperiode met een forfaitaire aanpassing wordt aangepast, zonder dat het duidelijk is of deze aanpassing opwaarts of neerwaarts zal zijn.

Mijns inziens ligt in deze prejudiciële vraag het doel van het vaststellen van de douanewaarde ten grondslag. Het doel van de douanewaarde is om de economische waarde van een goed te representeren, en zal voor zo min mogelijk verstoring in de concurrentiepositie van ondernemingen ten opzichte van elkaar zorgen. Een transactiewaarde die later wordt aangepast door middel van een forfaitaire verdeelsleutel ligt niet in lijn met het doel van de douanewaarde, en kan verstorend werken in de markt. Daartegenover staat mijns inziens het doel van het stellen van de prejudiciële vraag. Naar mijn idee heeft de Duitse belastingrechter beoogd door middel van jurisprudentie een einde te maken aan de onduidelijkheid, en gevraagd naar handvatten voor de behandeling van een douanewaarde die is vastgesteld op basis van een initiële verrekenprijs. Daarnaast wordt er internationaal aangestuurd op het gebruik van transfer pricing analyses om de douanewaarde vast te stellen, omdat zowel de interne verrekenprijzen als de douanewaarde een zekere *zakelijkheidstoets* ten grondslag heeft liggen. Eveneens zijn er omstandigheden in het onderhavige arrest, als de gekozen verrekenprijsmethode en het ontbreken van wettelijke handvatten, die ervoor zorgen dat dit geen doorsnee zaak lijkt. Ik eindig met een economisch argument. Indien alle gelieerde transacties geen douanewaarde kunnen vaststellen op grond van transfer pricing documentatie, wordt de al groeiende wereldhandel belemmerd. Dit doet mij concluderen dat de specifieke feiten en omstandigheden in het onderhavige arrest, zorgen ervoor dat de transactiewaarde die is gebaseerd op de aanvankelijk door Hamamatsu in rekening gebrachte prijs moet worden verworpen.

Hieruit zou volgen dat de rechtsgelijkheid tussen verbonden personen en gelieerde partijen niet is toegenomen. Verbonden, maar niet aan elkaar gelieerde personen blijven de zakelijkheid van hun transactiewaarde aantonen met testwaarden, of stellen hun douanewaarde vast met behulp van de alternatieve waarderingsmethoden. Gelieerde

partijen kunnen gebruik blijven maken van de transfer pricing documentatie. In het volgende hoofdstuk wordt gezocht naar alternatieve testwaarden, zodat verbonden personen vergelijkbaar met gelieerde partijen hun douanewaarde kunnen vaststellen en de rechtsgelijkheid tussen beiden toeneemt.

7. Alternatieve testwaarden

7.1 Introductie

De impact van het Hamamatsu-arrest lijkt naar mijn interpretatie mee te vallen voor de groeiende wereldhandel. De specifieke feiten en omstandigheden in het arrest zorgen ervoor dat de transactiewaarde die is gebaseerd op de aanvankelijk door Hamamatsu in rekening gebrachte prijs, moet worden verworpen. De beperking voor de groeiende wereldhandel met een toenemend aantal intercompany transacties lijkt beperkt. Echter, betekent mijn interpretatie wel dat bij een deelname van handelsondernemingen tussen de 5% en 50% er sprake is van een beïnvloede transactieprijs voor de douanewaarde, maar er geen transfer pricing documentatie binnen het concern aanwezig is. Verbonden, maar niet aan elkaar gelieerde personen blijven de zakelijkheid van hun transactiewaarde aantonen met testwaarden, of stellen hun douanewaarde vast met behulp van de alternatieve waarderingsmethoden. Gelieerde partijen kunnen gebruik blijven maken van de transfer pricing documentatie. Een concern die binnen die range valt, heeft een nadelige concurrentiepositie tegenover een concern wie meer dan 50% deelneming in elkaar heeft en gebruik kan maken van transfer pricing documentatie.

In dit hoofdstuk zal er worden gezocht naar een testwaarde als bewijsmethode voor verbonden personen die dicht aansluit bij de transfer pricing documentatie. De volgende deelvraag staat hierbij centraal: *“Kan er een alternatieve testwaarde bij verbonden personen voor de douanewaarde worden vastgesteld die beter aansluit bij de transfer pricing documentatie?”*

Om deze vraag goed te kunnen beantwoorden, zijn er een aantal sub-deelvragen opgesteld, namelijk:

1. *Welke waarden in de boekhouding worden gebruikt voor het vaststellen van interne verrekenprijzen?*
2. *Welke waarden in de boekhouding worden gebruikt voor het vaststellen van een beïnvloedde douanewaarde door verbondenheid van de partijen, en zijn deze verenigbaar met de waarden die worden gebruikt bij de het vaststellen van de interne verrekenprijzen?*
3. *Hoe wordt er in andere landen met intercompany handelstransacties omgegaan?*

Er wordt afgesloten met een deelconclusie.

7.2 Boekhouding bij vaststellen transfer-pricing documentatie

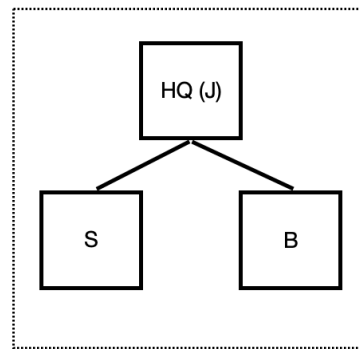
In de literatuur²²⁵ wordt vaak de aanname gemaakt dat de er binnen concerns gezocht wordt naar de meest efficiënte verrekenprijs. Tot op zekere hoogte is dat mijns inziens waar. Bij het vaststellen van een interne verrekenprijs zijn meerdere partijen betrokken, zowel de betrokken divisies binnen het concern als de belastingdienst van het desbetreffende land. Het vaststellen van een interne verrekenprijs gaat op basis van de boekhouding binnen een concern. In deze paragraaf wordt de volgende deelvraag beantwoord: *Welke waarden in de boekhouding worden gebruikt voor het vaststellen van interne verrekenprijzen?*

Zoals besproken in paragraaf 3 van hoofdstuk 5, vinden de verschillende methoden van de interne verrekenprijs verschillende aanknopingspunten in de boekhouding van een concern. Het uiteindelijke doel van een interne verrekenprijs is een juiste winstverdeling over de

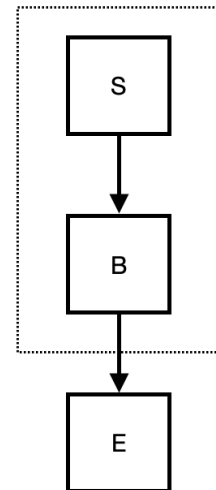
²²⁵ Day, R. H., Aigner, D. J., & Smith, K. R. (1971). Safety margins and profit maximization in the theory of the firm. *Journal of Political Economy*, 79(6), 1293-1301; Grabski, S. V. (1985). Transfer pricing in complex organizations: A review and integration of recent empirical and analytical research. In *Readings in accounting for management control* (pp. 453-495). Springer, Boston, MA.

productieketen, mede voor het vaststellen van de hoogte van de winstbelasting. In de literatuur wordt veelal verondersteld dat concerns altijd naar een optimale verdeling zoeken.²²⁶ Het onderzoeksperspectief van de literatuur over interne verrekenprijzen is veelal normatief, wat de optimale verrekenprijsmethode zal zijn voor bepaalde veronderstellingen over de organisatie. Waar de literatuur veelal in verschilt zijn de voorkeuren van de personen die betrokken zijn bij de besluitvormingsprocessen en andere factoren die een rol spelen bij het vaststellen van een optimaal model.²²⁷

Het standaardmodel voor interne verrekenprijzen ²²⁸ is geschreven door Hirschleifer in 1956 en is de basis voor bijna alle economische studies naar interne verrekenprijzen. In het meest eenvoudige model wordt aangenomen een HQ (J) met twee gedecentraliseerde divisies ($j = s, b$). Divisie S (de verkoper, of



Afbeelding 1: organisatie-structuur



Afbeelding 2: interne verkoop

upstream divisie) produceert een halffabricaat en verkoopt deze aan divisie B (de koper, of downstream divisie). Divisie B maakt het product af en verkoopt het eindproduct aan een losstaande onderneming die het product op de markt gaat verkopen. Beide divisies zijn een profit- center²²⁹ en worden beoordeeld op basis van hun nettowinst voor winstbelasting. Hieruit volgt dat de divisiemanager altijd de winstgevendheid van zijn eigen divisie voorop plaatst, en de winstgevendheid van het concern in geheel als ondergeschikte ziet.

²²⁶ Zie o.a. Vidal, C. J., & Goetschalckx, M. (2001). A global supply chain model with transfer pricing and transportation cost allocation. *European Journal of Operational Research*, 129(1), 134-158; Miller, T., & De Matta, R. (2008). A global supply chain profit maximization and transfer pricing model. *Journal of Business Logistics*, 29(1), 175-199.

²²⁷ Göx, R. F., & Schiller, U. (2006). An economic perspective on transfer pricing. *Handbooks of management accounting research*, 2, 673-695.

²²⁸ Hirschleifer, J. (1956). On the economics of transfer pricing. *The Journal of Business*, 29(3), 172-184.

²²⁹ Een onderdeel van het concern waar de gebudgetteerde winst wordt vergeleken met de daadwerkelijke winst om het functioneren van de specifieke divisie te bepalen. Vaak zijn dit productiecentra waar met winst producten worden geproduceerd en verkocht.

Het HQ heeft als belang zo'n groot mogelijke nettowinst na winstbelasting over het gehele concern, dus wil graag een interne verrekenprijs zien die dit gaat realiseren. Het efficiënte niveau van de interne handel is te kwantificeren door de interne verrekenprijs gelijk te stellen aan de alternatieve kosten van het halffabricaat. Als de kosten van de interne handel (dus binnen het concern produceren van het halffabricaat) hoger zijn dan externe inkoop van het halffabricaat, is het efficiënter het halffabricaat elders in te kopen. Daarnaast kan het halffabricaat bij een bestaande markt ook niet worden verkocht op die markt, als de kosten hoger zijn dan de opbrengst die op de markt te verwachten valt. Als er geen markt bestaat voor het halffabricaat, is de optimale interne verrekenprijs voor HQ gelijk aan de marginale kosten van het halffabricaat. Door de interne verrekenprijs gelijk te houden op de marginale kosten, kan over het gehele concern de winst worden gemaximaliseerd op een monopolistische markt door de marginale kosten van productie gelijk te stellen aan de marginale opbrengsten van verkoop.²³⁰ Ter verduidelijking is de optimale interne verrekenprijs voor HQ gesommeerd in onderstaande tabel, waar $C(q_s)$, $C'(q_s)$ = Kosten-, marginale kosten van S; q_b = verkocht aantal eenheden aan de derde partij door van B; $R(q_b)$, $R'(q_b)$ = Opbrengsten-, marginale opbrengsten van B, p_e = externe marktprijs en t = de interne verrekenprijs. De eerste afgeleide geeft de winstmaximalisatie condities voor de divisies, en het concern als geheel.

Scenario	Maatstaf	Divisie S (verkoper)	Divisie B (koper)	Concern
Markt monopolie	Winst	$tq_b - C(q_s)$	$R(q_b) - tq_b$	$R(q_b) - C(q_s)$
	Eerste afgeleide	$t = C'(q_s)$	$R'(q_b) = t$	$R'(q_b) = C'(q_s)$
Markt met concurrentie (prijs = p_e)	Winst	$p_e(q_s - q_b) + tq_b - C(q_s)$	$R(q_b) - tq_b$	$p_e(q_s - q_b) + R(q_b) - C(q_s)$
	Eerste afgeleide	$p_e = C'(q_s)$	$R'(q_b) = t$	1) $p_e = C'(q_s)$; 2) $R'(q_b) = p_e$; 3) $R'(q_b) = C'(q_s)$

Tabel 1: Interne verrekenprijzen theoretisch uiteengezet

²³⁰ Harberger, A. C. (1995). Monopoly and resource allocation. In *Essential Readings in Economics* (pp. 77-90). Palgrave, London.

In het standaard transfer pricing model en de bestaande literatuur²³¹ wordt meermaals verdedigd dat de winst van het gehele concern als benchmark kan dienen voor de winst van de gedecentraliseerde divisies. Wanneer er een markt bestaat voor het tussenproduct, wordt de totale winst gemaximaliseerd door de hoeveelheid te produceren die de marginale opbrengst van de interne verrekenprijs en de opbrengst aan de externe markt gelijkstelt aan de marginale kosten. Wanneer er geen markt is voor het halffabricaat, wordt de totale winst gemaximaliseerd door de hoeveelheid te produceren die de marginale opbrengst van de verkoopdivisie gelijkstelt aan de marginale kosten van de productie divisie. Voor het coördineren van de beslissingen op divisie-niveau, stelt HQ de marginale kosten vast voor divisie S voor een optimale hoeveelheid q (q^*), en stelt een constante interne verrekenprijs van $C'(q^*)$. Voor deze interne verrekenprijs, bepalen de gedecentraliseerde divisies hun persoonlijke optimum om aan q^* te kunnen voldoen. Dit leidt tot $q_b = q_b = q^*$, omdat HQ de interne verrekenprijs heeft gesteld op $C'(q_s) = R'(q_b)$. Bij een markt met perfecte concurrentie is deze vergelijking niet identiek, omdat er rekening gehouden moet worden met de afzet die divisie S ook zonder de afname van divisie B moet produceren. HQ moet hier q_s^* berekenen door $C'(q_s) = R'(q_b)$, met als restrictie $t \leq p_e$, als voor q^* op concernniveau de marginale opbrengsten gelijk zijn aan de marginale kosten. Het uitgangspunt dat de interne verrekenprijs gelijk moet zijn aan de marktprijs, indien deze bestaat, is het fundament van het vaststellen van een winst maximaliserende interne verrekenprijs. Dit is niet alleen het uitgangspunt geweest bij het opstellen van de OESO-richtlijn uit 2001, maar is ook een uitgangspunt binnen *management accounting*.²³² In het handboek van Anthony en Govindarjan is het volgende over interne verrekenprijzen opgenomen:

*“The fundamental principle is that the transfer price should be similar to the price that would be charged if the product were sold to outside customers or purchased from outside vendors.”*²³³

²³¹ Zie bijvoorbeeld: Edlin, A. S., & Reichelstein, S. (1995). Specific investment under negotiated transfer pricing: An efficiency result. *Accounting Review*, 275-291; Göx, R. F., & Schiller, U. (2006). An economic perspective on transfer pricing. *Handbooks of management accounting research*, 2, 673-695.

²³² Göx, R. F., & Schiller, U. (2006). An economic perspective on transfer pricing. *Handbooks of management accounting research*, 2, 673-695.

²³³ Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (1995). *Management control systems*, p.182.

Zoals bij ieder eenvoudig economisch model zijn er tekortkomingen. Zoals eerder benoemd, is dit model een normatief economisch model, en beantwoordt het model de vraag hoe de interne verrekenprijzen vastgesteld moeten worden binnen een concern. Een positief onderzoeksperspectief laat een aantal zaken open, waaronder waarom HQ de divisies niet direct instrueert om de efficiënte hoeveelheden uit te wisselen in plaats van hetzelfde doel te bereiken door middel van een optimale interne verrekenprijs. Daarnaast, zal in een zeer competitieve markt, dus een markt waar divisie S ook veel aan niet-divisie B verkoopt, HQ de productiehoeveelheid niet hoeven te reguleren, maar enkel een vrije markttoegang bieden en erop toezien dat de interne verrekenprijs gelijk is aan de prijs die op de markt wordt verkregen. De tekortkomingen van dit economisch model zijn geen tekortkomingen die een rol spelen binnen deze scriptie, toch moeten zij voor de volledigheid zijn benoemd.

In onderstaand voorbeeld van een winst- en verliesrekening wordt ter verduidelijking nogmaals aangegeven bij welk deel van deze rekening welke interne verrekenprijsmethode wordt gebruikt.

Omzet	200	CUP
Kostprijs	<u>150</u>	
Brutowinst	50	Resale-price-/Cost-plus methode
Operationele kosten	<u>30</u>	
Nettowinst voor belasting	20	TNMM/Profit-split
Belastingen	<u>5</u>	
Nettowinst na belastingen	15	<i>Streven om op concernniveau te maximaliseren.</i>

De CUP-methode ziet op de omzet van een concern, waarbij de omzet (de prijs van de totale afzet) wordt bepaald door deze te vergelijken met een soortgelijk concern. Bij de CUP-methode wordt verondersteld dat de gerapporteerde kosten marktconform zijn, waardoor een marktconforme nettowinst kan worden beoogd door de veronderstelde at arm's length omzet te verminderen met de kosten. Bij resale-price- en cost-plus methode wordt een prijs

vastgesteld door een at arm's length brutowinst te toetsen. De omzet wordt verminderd met de marktconforme brutowinst, respectievelijk de inkoopwaarde (ook wel productiekosten in bij een fabrikant) van de omzet worden verhoogd met een marktconforme brutowinst. De operationele kosten worden van de brutowinst afgetrokken, waardoor de nettowinst overblijft. Bij deze methoden is het extreem belangrijk dat de accounting-methoden tussen de controle-partij en het concern gelijk zijn. Een brutowinst kan alleen worden vergeleken wanneer deze op eenzelfde wijze is vastgesteld. Bij de TNMM- en profit-split methode wordt er vanuit de nettowinst voor belasting zelf geredeneerd. Bij TNMM wordt onderzocht of de nettowinst die in relatie staat tot bijvoorbeeld de kosten, omzet of activa, en wordt gerealiseerd door een onderneming door middel van een gelieerde transactie, vergelijkbaar is met de nettowinst die bij een niet-gelieerde transactie zou zijn behaald. Anders dan de profit-split methode, is de TNMM-methode een eenzijdige analyse. De analyse vindt plaats bij de minst complexe entiteit. Bij de profit-split methode wordt de gehele nettowinst voor belasting voor het concern geïdentificeerd, en vervolgens gesplitst over de gelieerde partijen door de overeengekomen of opgelegde bijzondere voorwaarden op winsten te elimineren.²³⁴

Samenvattend kan naar mijn mening worden gesteld dat de interne verrekenprijs in alle gevallen kan worden teruggeleid naar de nettowinst van een onderneming. Met de economische theorie van Hirschleifer in het achterhoofd, is dit niet vreemd. Een concern zoekt naar de meest-efficiënte verdeling van de middelen, omdat zij ten doel heeft haar nettowinst na belasting zo hoog mogelijk te laten zijn. Het gebruik van interne verrekenprijzen is een instrument dit te bereiken. De waardering van een concern op de kapitaal beurs wordt medebepaald door het rendement wat een investeerder wordt verdiend. Het grootste deel van de wetenschap ziet interne verrekenprijzen als een middel voor het coördineren van de plannen en acties van individuele besluitvormers in gedecentraliseerde organisaties.²³⁵ Daarnaast dienen interne verrekenprijzen ook voor andere doeleinden. Ze bepalen de winst per divisie, ze kunnen helpen bij het berekenen van productprijzen en ze worden gebruikt bij het waarderen van de voorraad. In praktijk

²³⁴ Zie hoofdstuk 5 paragraaf 2.

²³⁵ Grabski, S. V. (1985). Transfer pricing in complex organizations: A review and integration of recent empirical and analytical research. In *Readings in accounting for management control* (pp. 453-495). Springer, Boston, MA.

ontstaan er spanningen tussen de verschillende rollen van de interne verrekenprijs, omdat er zowel fiscale- als management motieven komen kijken bij interne verrekenprijzen. De winstbelasting is een grote kostenpost die over verschillende landen door haar verschillende tarieven verschilt.²³⁶ Een fiscaal motief om de winst te laten vallen in een laag belastend land, kan tegen management-motieven ingaan.

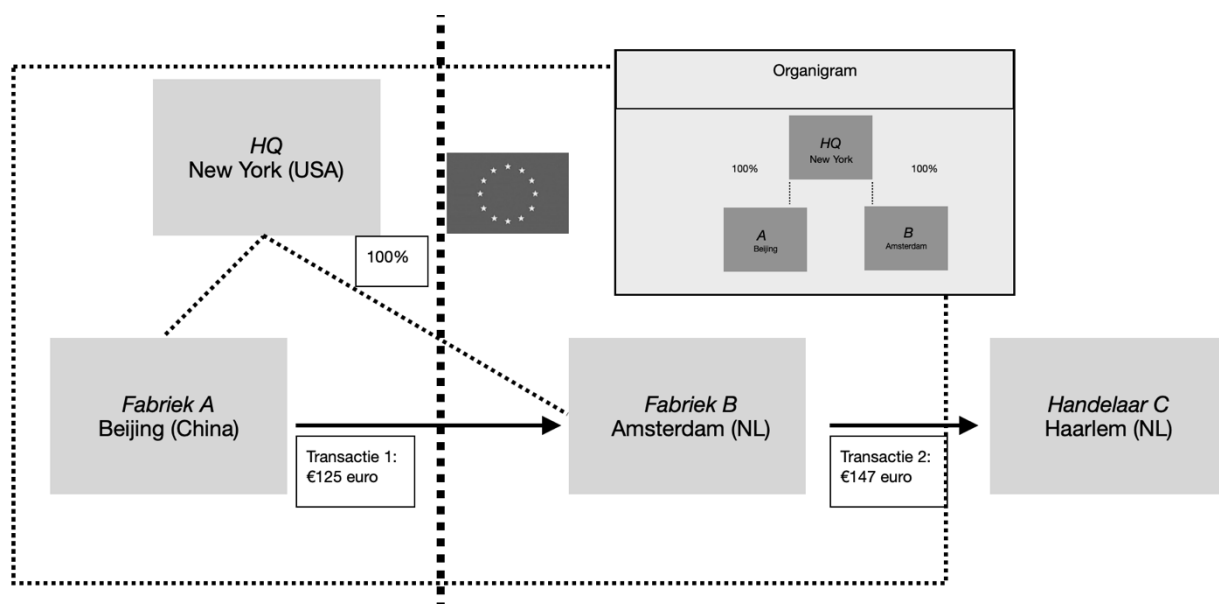
Een vraag die opkomt, maar niet direct in verband staat met de rest van dit onderzoek, is of er geen douane-eenheid moet komen voor gelieerde partijen. Hiermee wordt een systeem bedoeld waarbij alle onderlinge prijzen tussen gelieerde partijen moeten worden verworpen, en er enkel wordt gekeken naar de globale invoer in de Unie van de gehele fiscale eenheid. Vergelijkbaar met de artikel 7 lid 4 van de Wet Omzetbelasting 1968 zou eenzelfde soort bepaling kunnen worden opgenomen als deze:

“Personen in de zin van artikel 5 lid 4 DWU van wie tenminste één persoon een in het douanegebied van de Unie gevestigd persoon is, die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verbonden, dat zij een eenheid vormen, worden, bij voor bezwaar vatbare beschikking van de douaneautoriteit als één persoon aangemerkt.”

Vanuit het oogpunt van economische realiteit zou een dergelijke bepaling enkel voor gelieerde partijen opgenomen hoeven te worden. Indien personen zodanig zijn verweven dat zij een eenheid vormen, ontstaat er zoals eerder beschreven een gemeenschappelijk doel. Namelijk, op concernniveau zo’n groot mogelijke toegevoegde waarde creëren. Top-down wordt de interne verrekenprijs vastgesteld waardoor de nettowinst als zodanig wordt gealloceerd dat deze wordt gemaximaliseerd. Het gaat daarmee niet meer om (onderlinge) prijzen die vergelijkbaar zijn met prijzen op de open markt en zouden daardoor per definitie niet in aanmerking komen als basis voor de douanewaarde. Bij verbonden-, maar niet aan elkaar gelieerde personen wordt er niet een top-down interne verrekenprijs opgelegd, maar

²³⁶ Horst, T. (1971). The theory of the multinational firm: Optimal behavior under different tariff and tax rates. *Journal of Political Economy*, 79(5), 1059-1072.

hebben de verbonden personen een meer zelfstandig streven naar winstmaximalisatie. De winst wordt per persoon gemaximaliseerd, waardoor kan worden betoogd dat voor hen de transactiewaarde per definitie dichter aansluit bij de marktprijs. Naast dat het systeem een eerlijker systeem lijkt omdat de interne verrekenprijzen tussen gelieerde partijen uit het oogpunt van winstmaximalisatie over het gehele concern zijn vastgesteld, wordt het aantal beïnvloede transacties door verbondenheid eveneens verminderd. Door alleen de globale invoer en -uitvoer van de eenheid te belasten, worden de invoerheffingen ten aller tijden gebaseerd op een transactiewaarde met een derde partij. Ter illustratie, kan de volgende situatie ontstaan:



Afbeelding 5: Fiscale eenheid.

Echter, is een dergelijke regeling naar mijns inziens ongewenst. Ten eerste sluit een bepaling als deze niet aan bij de doelstelling van een eerlijk, gelijkkluidend en neutraal douanestelsel. In tegenstelling tot het neutrale karakter van de btw waar een dergelijke regeling voor geldt, hebben invoerheffingen de doelstelling om de binnenlandse markt te beschermen. Er wordt door de douaneformaliteiten een gelijkwaardige positie voor marktdeelnemers gecreëerd. Door enkel de globale invoer in de Unie te belasten, dus de goederen die daadwerkelijk in het vrije verkeer worden gebracht, kan een marktconforme economische waarde van het goed bij uitvoer naar de Unie niet worden gewaarborgd. Hierbij is het probleem niet dat

beide partijen zijn gevestigd binnen het douanegebied van de Unie, maar dat het goed reeds aanwezig is binnen het douanegebied van de Unie. In het arrest Unifert is omtrent een *domestic sale*²³⁷ het volgende beslist:

*“[...] Het criterium „verkoop voor uitvoer” betreft de goederen en niet de plaats van vestiging van de verkoper. Gezien in zijn context impliceert deze term, dat op het ogenblik van de verkoop moet vaststaan, dat de goederen vanuit een derde land naar het douanegebied van de Gemeenschap zullen worden gebracht. Niets belet derhalve, dat beide partijen bij de verkoopovereenkomst in de Gemeenschap zijn gevestigd.”*²³⁸

De goederen worden op moment van invoer naar een gelijk prijsniveau gebracht met eenzelfde goed binnen de Unie, waardoor eventuele product-aanpassingen binnen de Unie ook onder dezelfde omstandigheden gebeuren. Door enkel de goederen te belasten die vanuit de fiscale eenheid de Unie worden binnengebracht, kan het in overeenstemming met het gegeven voorbeeld zo zijn dat een gelieerde schakel waarde heeft toegevoegd aan het goed binnen het grondgebied van de Unie. De economische waarde op moment van invoer is niet langer gelijk, en er ontstaat een ongelijke concurrentiepositie.²³⁹ Daarnaast zal, doordat het moment van waardering niet het moment van *uitvoer naar de Unie* is, de waardering niet aansluiten bij de wetgeving van de transactiewaarde methode in het DWU.

Daarnaast wordt het met een dergelijk systeem voor de douaneautoriteiten lastig controleerbaar voor welke goederen wel- en geen invoerheffingen verschuldigd zijn. Momenteel is het zo dat er over alle goederen die de grenzen van de douane-unie bereiken, in beginsel invoerrechten verschuldigd zijn. Een relatief eenvoudig en eenduidig systeem zorgt ervoor dat alle landen van de douane-unie de regelgeving kan toepassen. Er is relatief

²³⁷ Zie hoofdstuk 4, paragraaf 2 onder het kopje *uitvoer naar de Unie* voor meer uitleg over een domestic sale.

²³⁸ HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (*Unifert Handels GmbH*), r.o. 11.

²³⁹ Voor goederen die na bewerking voor uitvoer uit de Unie worden aangegeven, verandert er ten opzichte van de huidige situatie niet veel. Op basis van de huidige douanewetgeving kunnen de goederen voor be- of verwerking onder een bijzondere douaneregeling worden geplaatst, waardoor zij niet worden ingevoerd voor het vrije verkeer.

weinig speelruimte, waardoor fraude relatief lastig is. Een systeem wat minder overzichtelijk is, is fraudegevoeliger en lastiger controleerbaar.

Als laatst draag ik graag een praktisch argument aan. Het DWU kent enkel het *verbonden personen*-criterium, en geen begripsbepaling voor *gelieerde partijen* zoals in de Wet Vpb 1969. De praktische uitvoerbaarheid van een bepaling als hierboven geformuleerd bestaat niet voor *gelieerde partijen*. Mocht de wetgever in de toekomst overwegen een fiscale eenheid voor het DWU te willen opnemen, bestaan er naar mijn mening een aantal mogelijkheden deze bepaling verdere vorm te geven:

1. Specifiek voor deze bepaling een specifieke uitbereiding verbondenheids-criterium van een meerderheid stellen, waardoor een meerderheidsbelang een voorwaarde voor toepassing wordt;
2. Gecombineerd met suggestie 1, zou de wetgever verbonden personen kunnen laten opteren voor een douane-eenheid. Indien verbonden personen zodanig zijn verbonden dat zij een eenheid vormen, maar in financieel belang niet een meerderheid van het stemgerechtigde kapitaal in elkaar bezitten, gaat de argumentatie van *economische realiteit van interne transactieprizen* ook op bij deze verbonden personen. Verbonden personen zouden tezamen verzoek kunnen doen bij de douaneautoriteit;
3. Een douane-eenheid verplicht stellen voor *verbonden lichamen*. Deze suggestie sluit het beste aan bij de huidige bepalingen van het DWU. Echter, wordt de controleerbaarheid van de bepaling in negatieve zin beïnvloed. Meerdere douane-eenheden kunnen met elkaar vervlochten zijn, omdat een meerderheidsbelang niet langer een voorwaarden voor toepassing is.

Mijns inziens is een systeem van een fiscale eenheid voor gelieerde partijen niet wenselijk. Voor de verbonden, maar niet gelieerde personen wordt in de volgende paragraaf gezocht naar een alternatieve testwaarde.

7.3 Boekhouding bij vaststellen testwaarden

In de afgelopen paragraaf is de boekhouding rondom het vaststellen van de interne verrekenprijs uiteengezet. Geconcludeerd kon worden dat alle methoden voor het vaststellen van de interne verrekenprijs, terug te leiden zijn naar de nettowinst. De verklaring uit het standaardmodel hiervoor is dat een concern als geheel streeft naar zo'n hoog mogelijke nettowinst om zoveel mogelijk waarde aan de onderneming te kunnen toevoegen.²⁴⁰ Dit is logisch, omdat de interne verrekenprijs ten doel heeft de winst op een juiste manier te verdelen voor belasting over de gehele productieketen. Opvallend is, dat het optimaliseren van de nettowinst over de gehele keten inhoudt dat de interne verrekenprijs wordt gezet op een prijs waar de marginale opbrengsten en –kosten van een product elkaar kruisen. Een beïnvloede douanewaarde moet zakelijk worden bewezen. De douanewaarde wordt per transactie vastgesteld en is niet een-op-een verenigbaar met een interne verrekenprijzen. In aankomende paragraaf wordt de tweedelige sub-deelvraag *Welke waarden in de boekhouding worden gebruikt voor het vaststellen van een beïnvloede douanewaarde door verbondenheid van de partijen, en zijn deze verenigbaar met de waarden die worden gebruikt bij de het vaststellen van de interne verrekenprijzen?* beantwoord.

Zoals besproken in paragraaf 3 van hoofdstuk 4, hebben de testwaarden als doel te bewijzen dat de transactiewaarde niet is beïnvloed door de verbondenheid van de lichamen. De aangever van de goederen bewijst dat de transactiewaarde niet is beïnvloed, als de transactiewaarde de testwaarden, die zijn vastgesteld op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip van invoer, zeer dicht benadert.²⁴¹ De testwaarden worden vastgesteld per transactie, waarbij rekening dient te worden gehouden met handelsniveaus, hoeveelheden niveaus en kosten die een verkoper maakt indien de partijen niet zijn verbonden. Een testwaarde wordt vastgesteld volgens de volgende criteria:

²⁴⁰ De winstbelasting is voor het concern een kostenpost, dus vanuit het management zal worden aangestuurd op een zo gunstig mogelijke winstverdeling over de landen voor belasting. Het doel van de interne verrekenprijs is de nettowinst voor belasting zo verdelen dat de belasting op een juiste plek geheven kan worden. Tussen het doel van het management en het doel van de transfer pricing documentatie zit een kleine discrepantie. Bij een gelijk belastingtarief zou deze discrepantie wegvallen. De winstbelasting wordt binnen het concern verrekend binnen de marginale opbrengsten, waardoor de prijszettingstheorie blijft staan. Bron: Jacobs, B. (2008), *De prijs van gelijkheid*.

²⁴¹ Art 134 UDWU.

- De transactiewaarde van identieke- of soortgelijke goederen bij verkopen tussen kopers en verkopers die in geen enkel bijzonder geval onderling verbonden zijn, voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie;
- De douanewaarde van identieke- of soortgelijke goederen, zoals overeenkomstig met de alternatieve waarderingsmethoden: Douanewaarde van identieke- of soortgelijke goederen.²⁴²

Mochten er geen testwaarden voorhanden zijn, moet de douanewaarde naar een alternatieve waarderingsmethode worden vastgesteld. De douanewaarde van een identiek- en soortgelijk goed valt af. Dezen zijn een op een verenigbaar met de criteria voor het vaststellen van de testwaarden om de zakelijkheid van een transactie aan te tonen. De methoden die resteren zijn *douanewaarde op basis van de terugrekenmethode*, en de *douanewaarde op basis van de berekende waarde*.

De waarden in de boekhouding die worden gebruikt voor het vaststellen van de testwaarden zijn niet van de importerende onderneming zelf. De transactiewaarde van identieke- of soortgelijke goederen tussen kopers en verkopers die in geen geval met elkaar zijn verbonden, is een transactiewaarde uit een boekhouding van een andere divisie of onderneming. De douanewaarde van identieke- of soortgelijke goederen overeenkomstig vastgesteld als de alternatieve waarderingsmethoden, wordt wel opgehangen aan de boekhouding van de desbetreffende onderneming. Maar, gelijk aan de transactiewaarde van een identiek- of soortgelijk goed van niet-verbonden personen, hangt deze boekhoudkundige waarde aan de transactiewaarde van het goed binnen de boekhouding van de desbetreffende onderneming. De waarden in de boekhouding waar in deze paragraaf naar gezocht wordt, zijn boekhoudkundige waarden die in verband staan met de transactiewaarde.

Gelijk aan de voorgaande paragraaf over de boekhoudkundige waarden bij het vaststellen van een interne verrekenprijs, wordt voor deze paragraaf eveneens aangenomen dat een

²⁴² Art. 134 lid 2 UDWU.

concern over de gehele breedte een winststreven heeft. Daarnaast wordt aangenomen dat de relevante divisies binnen het concern als een *profit center* worden beoordeeld, waar zowel de gemaakte kosten als opbrengsten een rol spelen in de evaluatie van functioneren.

De transactiewaarde is in beginsel de prijs die daadwerkelijk betaald is of betaald moet worden voor een goed. Op de winst- en verliesrekening van de divisie vinden we de transactieprij terug als omzet (exporterende partij) en als kostprijs van de omzet (importerende partij). Op de geconsolideerde winst- en verliesrekening van het concern vinden we de transactieprij terug binnen de brutowinst (omzet -/- kostprijs van de omzet). De importeur is degene die de goederen bij de douane aangeeft en de importheffing afdraagt. Voor zijn divisie is een zo laag mogelijke douanewaarde van belang, zodat de grondslag van importheffingen zo klein mogelijk is. De importheffingen zijn onderdeel van de kostprijs van zijn omzet van het goed, omdat zij als kostenpost direct toe te wijzen zijn aan de omzet. De importheffing is geen neutrale belasting voor de ondernemer, wat betekent dat er geen sprake is van een voorbelasting. De importheffingen zijn, eveneens als de winstbelasting, een belasting die ten koste gaat van het geboekte ondernemingsresultaat. Uit onderzoek blijkt dat een manager een belangrijke invloed kan uitoefenen op het belastingbeleid van een onderneming.²⁴³ Kleinere ondernemingen besteden hun belastingbeleid hoofdzakelijk uit, terwijl grotere ondernemingen een interne verantwoordelijke hebben die zich uitsluitend met het belastingbeleid bezighoudt. Binnen een concern die veel intercompany handelsstromen heeft, is de invloed van importheffingen op het financiële resultaat groot. De importheffingen zijn direct te koppelen aan de te verkopen goederen, dus daarmee onlosmakelijk verbonden met de omzet.²⁴⁴

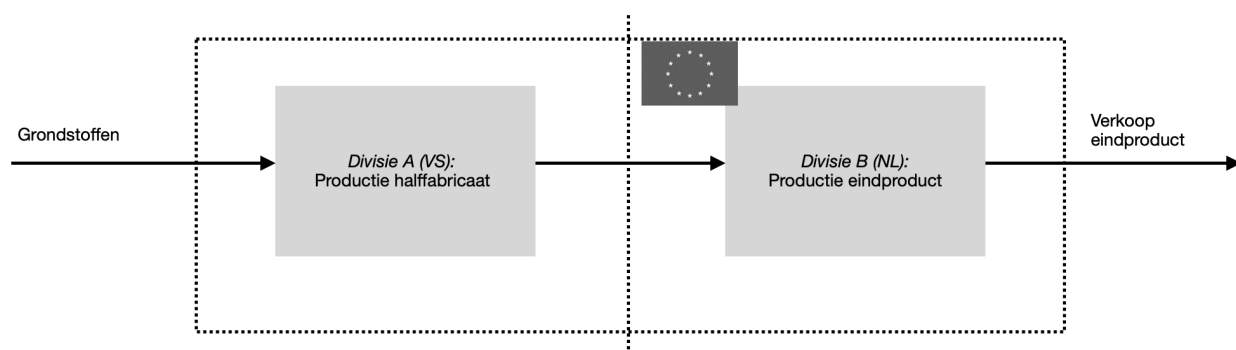
In onderstaand voorbeeld van een winst- en verliesrekening van een divisie wordt ter verduidelijking aangegeven bij welk deel van deze rekening de transactiewaarde een rol speelt:

²⁴³ Dyreng, S.D., M. Hanlon en E.L. Maydew (2010). The Effects of Executives on Corporate Tax Avoidance, *Accounting Review*, 85, nr. 4, p. 1163-1189; Hambrick, D.C. en P.A. Mason (1984). Upper Echelons: The Organization as a Reflection of Its Top Managers, *Academy of Management Review*, 9, nr. 2, p. 193-206.

²⁴⁴ Kluge, J. (1997). Reducing the cost of goods sold: Role of complexity, design, relationships. *The McKinsey Quarterly*, (2), 212.

Omzet	200	(prijs x afzet), transactiewaarde
Kostprijs	<u>150</u>	Importheffingen
Brutowinst	50	
Operationele kosten	<u>30</u>	
Nettowinst voor belastingen	20	
Belastingen	<u>5</u>	
Nettowinst na belastingen	15	

Voor iedere divisie wordt gestreefd naar een zo groot mogelijke toegevoegde waarde bij verkoop. De toegevoegde waarde van een divisie is gelijk aan het verschil tussen de omzet en de totale kosten van leveringen van derden en/of andere divisies van bijvoorbeeld grondstoffen of halffabricaten, verminderd met de winstbelasting.²⁴⁵ De verkoop van het goed door de divisie kent twee varianten, namelijk een tussenproduct dat enkel verkoopbaar is aan een andere divisie van het concern (enkel de intercompany transactie) of dat het product eveneens kan worden afgezet op de markt. In de voorgaande paragraaf over de boekhoudkundige waarde bij interne verrekenprijzen is beschreven dat voor winstmaximalisatie de afzet per divisie vastgesteld wordt op het punt waar $q = MO = MK = p$. Ter verduidelijking is onderstaand een casus geschetst van een concern met 2 divisies, namelijk divisie A en -B.



Afbeelding 6: Transactie tussen verbonden personen.

²⁴⁵ Ooghe, H., & Van Wymeersch, C. (2008). *Handboek financiële analyse van de onderneming*. Intersentia nv.

Via de klassieke economische theorie van Adam Smith²⁴⁶ kan het volgende met betrekking tot de prijs van het halffabricaat worden gesteld. Het uitgangspunt van de klassieke theorie is dat zowel verdeling als productieniveau leiden tot winstmaximalisatie op de vrije markt. De concurrentie die op de markt heerst, zorgt ervoor dat de marktprijs zich naar een niveau beweegt zodat deze gelijk is aan de natuurlijke prijs. Een prijs op een vrije markt wordt vastgesteld aan de hand van twee componenten, namelijk:

1. Productiekosten. Productiekosten bestaan uit materiaal- en loonkosten. Materiaalkosten zijn natuurlijke prijzen volgens dezelfde theorie vastgesteld maal het benodigde materiaal. Productiekosten bestaan voornamelijk uit loonkosten, welke afhankelijk zijn van de vraag- en aanbod van arbeidsuren en de arbeidsvoorwaarden. De arbeidsvoorwaarden zijn vaak een reden van vestiging in een bepaald land voor een concern.
2. Winstvoet. Het gemiddelde kapitaalrendement, een natuurlijk niveau wat eveneens wordt bepaald door concurrentie. Winst leidt tot kapitaalgroei, waarvoor de meest winstgevende investering wordt gezocht. De herinvestering van kapitaal is niet sector gebonden. Dit betekent dat sectoren met een vraag-overschot kapitaal aantrekken en sectoren met een arbeidsoverschot uiteindelijk ophouden te bestaan.

In geval het halffabricaat alleen een intercompany handelstransactie teweegbrengt en er geen verdere markt voor het goed is, zal q voor divisie A afhankelijk zijn van de vraag naar het halffabricaat van divisie B. Op concernniveau wordt bepaald wat q voor divisie A moet zijn, om divisie B in vraag te kunnen voorzien. Divisie A en -B blijven een profit center, waarbij zij streven naar zo'n hoog mogelijke toegevoegde waarde voor het concern als geheel. De transactiewaarde $p = MK = MO = q$ maximaliseert voor divisie A en -B hun toegevoegde waarde. In de berekening voor winstmaximalisatie worden door het concern de marginale opbrengsten gecorrigeerd voor de winstbelasting. Over de verschillende landen van afzet kan namelijk de toegevoegde waarde na belasting van een divisie verschillen, door de wereldwijde verschillende winstbelastingtarieven. De importheffingen worden tezamen met de transactieprijs aan divisie A betrokken in de marginale kosten voor

²⁴⁶ Smith, A. (1937). The wealth of nations [1776].

divisie B, omdat dezen direct betrekking hebben op het ingevoerde goed.²⁴⁷ De transactiewaarde voor het vaststellen van de douanewaarde is in casu *de betaalde of de te betalen prijs* en dus marktconform, ondanks dat q en de daarmee verbonden p wordt vastgesteld door het concern. Voor het halffabricaat is verder geen markt, en op een vrije markt met concurrentie zal eveneens deze prijsstellingsmethode zijn gehanteerd.

In geval er wel een markt is voor het halffabricaat en de marktprijs p hoger is dan enkel de productie voor het halffabricaat q , zal q stijgen naar een niveau waar divisie A zowel divisie B als de markt kan bedienen met het halffabricaat. Divisie B wil maximaal $p = MO = MK = q$ betalen voor het halffabricaat. Als $p_{\text{divisie A}} > p_{\text{markt}}$, zal divisie B het halffabricaat op de markt kopen, door eveneens het streven van divisie B naar zo'n groot mogelijke toegevoegde waarde aan het concern. Divisie B zal het goed enkel en alleen importeren van divisie A als $p_{\text{divisie A}} = p_{\text{markt VS}} < p_{\text{markt NL}}$. Als $p_{\text{divisie A}} = p_{\text{markt VS}} > p_{\text{markt NL}}$, zal divisie A haar productie en daarmee haar prijs aanpassen, of divisie B zal haar benodigde halffabricaat inkopen op de binnenlandse markt. Hieruit kan mijns inziens worden gesteld dat de transactiewaarde welke wordt gehanteerd tussen divisies indien zij profit centers zijn, voldoen aan marktconformiteit.

Met inachtneming van het bovenstaande, is het mijns inziens van belang voor de rechtsgelijkheid tussen verbonden personen en gelieerde partijen, en de groeiende wereldhandel om de regelgeving omtrent de testwaarden aan te passen en meer gelijk te trekken naar het ondersteunende bewijsmiddel van de transfer pricing documentatie. Hierbij moet nogmaals expliciet worden benoemd dat de transfer pricing documentatie geen wettelijke grondslag vindt als ondersteunend bewijsmiddel ter vaststelling van de douanewaarde, maar dit in praktijk wel vaak het geval is. De interne verrekenprijs kan in alle gevallen worden terug herleid naar de nettowinst van een concern. De nettowinst is een aanknopingspunt binnen de boekhouding wat voor ieder concern en/of divisie gelijk is en makkelijk te definiëren is, omdat de winst- en verliesrekening deel uitmaakt van de jaarrekening. Daarnaast is in de paragraaf van de boekhouding bij het vaststellen van de

²⁴⁷ Divisie B importeert de goederen, dus is de aangever van de goederen bij de douane.

transfer pricing documentatie geconcludeerd dat het uitgangspunt voor het vaststellen van de interne verrekenprijs, de interne verrekenprijs gelijk moet zijn aan de marktprijs. De marktprijs is het fundament van het vaststellen van een winst maximaliserende interne verrekenprijs. Dit is eveneens het uitgangspunt geweest bij het opstellen van de OESO-richtlijn uit 2001.

Door deze bevindingen door te trekken naar de transactiewaarde, kan mijns inziens worden gesteld dat de transactiewaarde van een intercompany-transactie voor de douanewaarde voor het optimaliseren van de winst ook marktconform is. Het evenwicht van produceren en verkoop ligt op $q = MO = MK = p$, waarbij p de prijs is die op de markt wordt verkregen. Wanneer er geen markt is voor het halffabricaat, wordt de totale winst gemaximaliseerd door de hoeveelheid te produceren die de marginale opbrengst van de verkoopdivisie gelijkstelt aan de marginale kosten van de productie divisie. De transactiewaarde bestaat altijd uit de productiekosten en winstvoet, waarbij $winstvoet = 0$ een mogelijkheid is bij het ontbreken van een markt.

Naar mijn mening moet de wetgeving omtrent de testwaarden met een derde criteria worden uitgebreid, namelijk:

“3. Een testwaarde op basis van de berekende waarde methode, zoals overeenkomstig met de alternatieve waarderingsmethoden: douanewaarde op basis van de berekende waarde.”

De volgende argumenten liggen hieraan ten grondslag. Ten eerste, aan de hand van de berekende waarde methode kan worden herleid of de transactiewaarde van het goed minimaal de kostprijs van productie is. De douanewaarde wordt vastgesteld op grond van de laatste verkoop voor uitvoer naar de Unie, wat betekent dat bij die verkoop zowel de binnenlandse markt als Europese markt als afzetmarkt wordt gezien. De prijszettingstheorie zoals deze hierboven is beschreven, ziet op de gehele wereldmarkt. De interne transactiewaarde moet minimaal de kostprijs zijn, en in geval van een markt een marktconforme winstvoet bevatten. De traditionele testwaarden zijn voornamelijk lastig

vast te stellen indien er geen markt is voor het goed. Daarnaast heeft het toevoegen van het vaststellen van de testwaarden via een derde mogelijkheid het voordeel dat de testwaarde enkel geldt als controlemiddel, en dus de douanewaarde niet hoeft te worden berekend zoals zou moeten bij een alternatieve waarderingmethode. Deze toevoeging zorgt ervoor dat de transactiewaarde een groter bereik heeft, en in veel gevallen gehandhaafd kan blijven. Ten derde, sluit een testwaarde op basis van de terugrekenmethode of de berekende waarde methode aan bij de methodiek de cost-plus methode uit het verrekenprijbesluit. Deze komt naast de transactiewaarde van identieke- of soortgelijke goederen van niet-verbonden personen welke verenigbaar is met de methodiek van de CUP-methode. Als laatst is de toevoeging voor de aangever van de douanewaarde een goedkope en snelle testwaarde. Deze data moet bij het vaststellen van de jaarrekening van divisie A (verkopende partij) tot uiting moet worden gebracht. Het argument als in hoofdstuk 4 benoemd dat deze data voor de aangever lastig te verkrijgen is, zal voor verbonden lichamen een minder groot probleem vormen.²⁴⁸ Voor de groeiende wereldhandel is dit een goedkope- en minder-belemmerende oplossing, die eveneens meer aansluit bij het ondersteunend bewijsmiddel van de transfer pricing documentatie.

De reden om de testwaarden niet eveneens aansluiting te laten zoeken bij profit split methode en TNMM, ondanks dat TNMM de meest toegepaste transfer pricing methode is²⁴⁹, is als volgt. Allereerst wordt de winstverdeling over het gehele concern bij de transactionele winst methoden getoetst. De winstverdeling over het gehele concern wordt bij het opmaken van de transfer pricing documentatie verdeeld naar intensiteit van de werkzaamheden en risico's van de divisies. De methodes worden toegepast op een gecombineerde winst die wordt behaald met meerdere transacties, waarin meerdere verrichte activiteiten met elkaar zijn verweven en waarbij eventueel meerdere gelieerde partijen zijn betrokken. Naast dat de nettowinst per transactie moeilijk is te identificeren, wordt de ruling gesloten met de douaneautoriteiten van meerdere betrokken landen. Dit is relatief arbeidsintensief en

²⁴⁸ Graham, J. R., Hanlon, M., & Shevlin, T. J. (2010). Barriers to mobility: The lockout effect of US taxation of worldwide corporate profits. *Available at SSRN 1316576*.

²⁴⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017, Chapter II, paragraaf 3.1.

tijdrovend, omdat er meerdere partijen betrokken zijn bij een gesloten ruling. Per invoer transactie is een ruling met meerdere douaneautoriteiten vrijwel onmogelijk. Wellicht zou een data gedreven ruling tussen meerdere douaneautoriteiten door de technologische innovatie op gebied van data in de toekomst wel mogelijk zijn.

Indien dit probleem wordt omzeild door douane afspraken, gelijk met de ruling voor winstbelasting, te maken voor een boekjaar, wordt tegen hetzelfde probleem aangelopen wanneer de douanewaarde wordt vastgesteld met behulp van transfer pricing documentatie. In een ruling op grond van deze methoden wordt in het algemeen een bandbreedte gesloten, waarbinnen de nettowinst van de divisie moet vallen. Indien de nettowinst buiten de bandbreedte valt, wordt de prijs retrospectief aangepast. Zoals is gebleken is een retrospectieve prijsaanpassing tegenstrijdig met de beginselen van de douanewaarde, mede omdat er in de douanewet geen bepalingen zijn opgenomen voor een retrospectieve prijsaanpassing. Mijns inziens lijkt het niet wenselijk om meer situaties te creëren waar een retrospectieve prijsaanpassing wordt gevraagd, zonder dat er een wettelijke grondslag voor een retrospectieve prijsaanpassing is.

Mocht het in de toekomst mogelijk zijn dat betrokken partijen en meerdere douaneautoriteiten data-gedreven afspraken per invoer transactie kunnen maken, wordt het eenduidig vaststellen van een transactiewaarde via deze methoden vermoeilijkt doordat de OESO transfer pricing guidelines voor de aangesloten landen niet-bindend zijn. Van de richtlijn mag worden afgeweken, wat betekent dat de richtlijn niet is geüniformeerd binnen de (Europees) aangesloten landen. Indien een land zich niet heeft aangesloten bij deze OESO-guidelines, of de OESO-guidelines op details anders heeft geïmplementeerd, zijn de profit split methode en TNMM lastiger vast te stellen op transactieniveau dan de resale price methode en de cost-plus methode. De kans op foutieve vaststellingen en misbruik zou worden vergroot, wat in mijn ogen niet wenselijk is.

Vanuit de Europese Commissie bestaat er geen document met een uitleg waarom de regelgeving van de testwaarden als zodanig zijn geformuleerd. Op basis van gemaakte keuzes, kan er geen weerlegging worden gegeven voor deze toevoeging. In de volgende

paragraaf wordt beschreven hoe er in andere douanegebieden wordt omgegaan met de samenloop tussen transfer pricing documentatie en het vaststellen van de douanewaarde.

7.4 Wetgeving in andere douanegebieden

In de aanstaande paragraaf wordt de douanewetgeving van Canada en de Verenigde Staten tegen het licht gehouden. Beide douane-unies zijn lid van het WTO, dus zij door de bindende werking hebben eenzelfde definitie van een verbonden persoon staat opgenomen in het DWU. Opvallend is dat beiden eveneens geen aanvullende wetgeving hebben opgenomen voor de groep verbonden personen, wie geen gelieerde partijen zijn. Geen enkele douane-unie die wel is aangesloten bij de WTO heeft aanvullende bepalingen als deze. Zowel Canada als de Verenigde Staten zijn wel verder qua regelgeving op het gebied van het vaststellen van de douanewaarde met transfer pricing documentatie. Zij hebben deze samenloop vormgegeven en deze samenloop kan ook van toegevoegde waarde zijn voor verbonden personen. Hieruit volgend wordt in de volgende paragraaf de volgende sub-deelvraag beantwoord: *Hoe wordt er in andere landen met intercompany handelstransacties omgegaan?*

Net als in de EU geeft de douanewet van zowel Canada als de Verenigde Staten de mogelijkheid tot het aanvragen van een vergunning voor een vereenvoudiging van bepaling van bedragen die deel uitmaken van de douanewaarde van goederen (hierna: CVA). Met deze vergunning mag naar Europese douaneregeling een onderneming voor het vaststellen van de douanewaarde bedragen bepalen als die bedragen niet meetbaar zijn op de datum waarop de douaneaangifte is aanvaard.²⁵⁰ In de Europese Unie is dit de regeling voor de vereenvoudigde aangifte, waarbij voor het indienen van een aanvullende aangifte 10 kalenderdagen staan. Indien de aanvullende aangifte niet binnen deze termijn is gedaan, is de vergunninghouder de rechten bij invoer op basis van een schatting verschuldigd.²⁵¹

Canada

²⁵⁰ Art. 73 DWU.

²⁵¹ Art. 74 DWU.

Canada Border Services Agency (hierna: CBSA) heeft in Memorandum D13-4-5²⁵² haar richtsnoeren²⁵³ uiteengezet met betrekking tot het gebruik van transfer pricing documentatie bij het vaststellen van de douanewaarde. In hetzelfde Memorandum zijn richtsnoeren opgenomen voor het in aanmerking nemen van retrospectieve prijsaanpassingen, wanneer de douanewaarde is vastgesteld op grond van transfer pricing documentatie en er een retrospectieve aanpassing van de interne verrekenprijs plaatsvindt.

De CBSA geeft in Memorandum D13-4-5 expliciet aan dat wordt aangenomen dat de interne verrekenprijs de niet-beïnvloede betaalde of te betalen prijs is, wanneer transfer pricing documentatie voorhanden is op het moment van invoer. Anders dan in Nederland, mag de transfer pricing documentatie vormgegeven zijn in een transfer pricing overeenkomst, een studie naar de interne verrekenprijs, een rapport van de betrokken partijen of een APA. Deze documentatie kan zonder handtekening worden gebruikt, mits de importeur kan aantonen dat de documentatie reeds bestond op het moment dat de goederen ten invoer werden aangegeven en de betaalde of de te betalen prijs van goederen tot stand is gekomen op basis van die documentatie. Om deze niet-beïnvloede status te behouden, moeten eventuele verrekenprijs aanpassingen, zowel opwaarts als neerwaarts, in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde en volgt daarop een tegoed of navordering van invoerrechten. De prijs van de ingevoerde goederen wordt geaccepteerd indien zij is vastgesteld aan de hand van één van de transfer pricing-methoden zoals uiteengezet door de OESO, tenzij betere informatie over de specifieke invoer transacties voor handen is.

Mijns inziens zijn de richtsnoeren die Canada heeft opgesteld voor het gebruik van transfer pricing documentatie voor het vaststellen van de douanewaarde duidelijk en in lijn met het doel van het vaststellen van de douanewaarde. Het doel van het vaststellen van de douanewaarde met behulp van de transactiewaarde, de economische waarde (positieve

²⁵² Canada Border Services Agency, Transaction Value Methode for Related Persons (17 september 2015), Memorandum D13-4-5.

²⁵³ Niet-bindend besluit die in grote lijnen een bepaald beleidsterrein uiteenzetten. Bron: <https://www.europa-nu.nl/id/vh7dou1h8az4/richtsnoer>. Geraadpleegd op 1 april 2020 om 14:27 uur.

waarde) van de transactie, de werkelijk betaalde of te betalen prijs, wordt met deze richtsnoeren benaderd. In het standaardmodel van interne verrekenprijzen van Hirschleifer wordt geconcludeerd dat een verrekenprijs-optimum op het punt waar de marginale kosten- en opbrengsten gelijklopen. Ditzelfde punt is het uitgangspunt van de prijszetting theorie voor winstmaximalisatie in een monopolistische markt. De interne verrekenprijs benadert daadwerkelijk de economische waarde van het goed op dat moment, omdat dat de prijs is wat voor het goed wordt betaald op de monopolistische markt. Mocht de douanewaarde vastgesteld moeten worden voor een goed wat wordt verhandeld op een markt met perfecte concurrentie, is er betere informatie over de specifieke invoer transactie beschikbaar en zal deze informatie moeten worden gebruikt. Naar mijn idee is de vrije vorm van de transfer pricing documentatie een toevoeging op de regel. Een APA is een vrij statisch document, omdat het een afspraak is met de overheid. Een overeenkomst tussen beide partijen, een studie of rapport zijn documenten die sneller met de markt kunnen meebewegen waardoor de economische realiteit meer kan worden benaderd. De voorwaarden dat de documentatie reeds bestond op moment van invoer, is hierin naar mijn mening cruciaal.

Verenigde Staten van Amerika

Naar aanleiding van de modernisering het vrijhandelsakkoord van de Noord-Amerikaanse Staten uit 1993²⁵⁴ heeft de Verenigde Staten richtsnoeren geïmplementeerd omtrent informed compliance en gedeelde verantwoordelijkheid van naleving van de wetten met het idee de medewerking van betrokken partijen voor naleving van de douanewetten te maximaliseren. De douanewet heeft U.S. Customs Border Protection (hierna: CBP) een grotere verplichting opgelegd om importeurs te voorzien van informatie over de verantwoordelijkheden en rechten van de handelsgemeenschap onder de douane en aanverwante wetten. Daarnaast, delen het CPB en de importeurs verantwoordelijkheid bij de uitvoer van de importvoorwaarden. De importeur heeft de verantwoordelijkheid redelijke zorg te dragen bij het classificeren en waarderen van het goed bij import, en om alle informatie te verstrekken die nodig is op het CPB in staat te stellen om te beoordelen of

²⁵⁴ North American Free Trade Agreement Implementation Act (Pub. L. 103-182, 107 Stat. 2057).

er wordt voorzien van juiste informatie en of er is voldaan aan alle wettelijke vereisten.²⁵⁵ De importeur draagt redelijke zorg voor het waarderen van het goed, en aan de hand van een onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop moet worden getoetst of de interne verrekenprijs waarop de betaalde of te betalen prijs wordt vastgesteld is beïnvloed door de verbondenheid van partijen. Tot het memorandum uit 2012 was het niet mogelijk de transactiewaarde te gebruiken die was gebaseerd op een initiële interne verrekenprijs omdat de prijs niet kan worden bepaald op basis van een objectieve formule voorafgaand aan de invoer van het goed. Met de transactiewaarde-beoordelingsmethoden kon niet worden uitgesloten dat de prijs was beïnvloed door de verbondenheid van partijen.

In het Memorandum van 2012 is een *five-factor* test ontwikkeld waarvan aan de hand wordt bepaald of retroactieve interne verrekenprijzen in aanmerking genomen kunnen worden voor het bepalen van de douanewaarde van ingevoerde goederen in de Verenigde Staten.²⁵⁶ In samenspraak met het bestaande *Reconciliation program* die importeurs in staat stelt om op een later moment aanvullend aangifte te doen voor gegevens die op het moment van invoer nog onbekend zijn, worden importeurs in staat gesteld de transactiewaarde methode toe te passen als de douanewaarde is gebaseerd op een interne verrekenprijs die de mogelijkheid heeft retrospectief te worden aangepast. Het *Reconciliation Program* biedt importeurs de mogelijkheid de ontbrekende elementen binnen 21 maanden vanaf het moment dat de goederen ten invoer worden aangegeven, aan te vullen.

Indien aan de *five-factor test* wordt voldaan, moeten retroactieve interne verrekenprijzen aanpassingen, zowel opwaarts als neerwaarts, in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de douanewaarde. De vijf voorwaarden voor het gebruik van een initiële interne verrekenprijs zijn:

1. Voorafgaand aan het moment van invoer is een geschreven "*Intercompany Transfer Pricing Determination Policy*" van kracht binnen het concern en wordt een beleid

²⁵⁵ Tariff Act of 1930, sectie 484. As amended 19 U.S.C. §1484.

²⁵⁶ U.S. Customs and Border Protection, Notice of Revocation of a Ruling Letter HQ 547654 Relating to Post-Importation Adjustments; Transfer Pricing; Related Party Transactions; Reconciliation, Customs Bulletin and Decisions, Vol. 46, No. 23 (30 mei 2012).

opgesteld waarbij rekening wordt gehouden met de regels van Internal Revenue Services-codegedeelte 482;

2. De Amerikaanse belastingbetaler gebruikt zijn verrekenprijs beleid bij het indienen van zijn aangifte winstbelasting, en eventuele aanpassingen die voortvloeien uit het verrekenprijs beleid worden gerapporteerd of gebruikt door de belastingbetaler bij het indienen van zijn aangifte winstbelasting;
3. Het verrekenprijs beleid van het concern geeft aan hoe de verrekenprijs en eventuele aanpassingen worden bepaald met betrekking tot alle producten die vallen onder het verrekenprijs beleid waarvoor de waarde moet worden aangepast;
4. Het concern onderhoudt en verstrekt boekhoudkundige gegevens uit zijn boeken en/of financiële overzichten om de geclaimde aanpassingen in de Verenigde Staten te ondersteunen, en;
5. Er zijn geen andere contractuele voorwaarden die de overdrachtprijs kunnen beïnvloeden.

Anders ingestoken dan bij de Canadese douanewetgeving, heeft de Amerikaanse wetgeving het doel van het vaststellen van de douanewaarde met behulp van initiële interne verrekenprijzen naar mijn mening eveneens goed ingestoken. Het doel om de economische realiteit te benaderen met een initiële interne verrekenprijs wordt door de *five-factor test* in combinatie met het *Reconciliation Program* mijns inziens gehaald. De vijf voorwaarden die zijn opgelegd voor het gebruik van een initiële verrekenprijs, zorgen ervoor dat de gehanteerde verrekenprijs de economische realiteit is binnen dat concern. Gelijk aan de Canadese wetgeving geeft het verrekenprijs beleid aan hoe de aanpassingen geschieden, en moet dit beleid ook op het moment van invoer bekend zijn. Gelijk aan de DWU bestaat door het *Reconciliation Program* de mogelijkheid de ontbrekende bestanddelen van de aangifte op een later moment in te dienen. Echter, is de periode waarin dit mogelijk is in het DWU 10 dagen, ten opzichte van de 21 maanden die worden gegeven in de Verenigde Staten. Een periode van 21 maanden zorgt ervoor dat de aanpassing die na afloop van een boekjaar plaatsvindt ook doorgang kan vinden voor de douanewaarde. Op EU-niveau wordt verwacht

dat de termijn voor het DWU ook verlengd gaat worden.²⁵⁷ De vraag is of deze aanpassing zorgt voor de meest efficiënte methode voor het gebruik van initiële interne verrekenprijzen voor het vaststellen van de douanewaarde, vanwege de administratieve lasten die het voor de importeur en douaneautoriteiten meebrengt.

7.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de deelvraag *“Kan er een alternatieve testwaarde voor verbonden personen voor de douanewaarde worden vastgesteld die beter aansluit bij de transfer pricing documentatie?”* centraal. Om de rechtsgelijkheid tussen verbonden personen en gelieerde partijen te vergroten, is er in dit hoofdstuk gezocht naar een boekhoudkundige waarde die nauw aansluit bij de interne verrekenprijs en eveneens gehanteerd kan worden als testwaarde.

In het standaard transfer pricing model en de bestaande literatuur wordt meermaals verdedigd dat de winst van het gehele concern als benchmark kan dienen voor de winst van de gedecentraliseerde divisies. Een concern zoekt naar de meest-efficiënte verdeling van de middelen. Voor het vaststellen van een winst maximaliserende interne verrekenprijs, is het uitgangspunt dat de marktprijs gelijk moet zijn aan de interne verrekenprijs. Dit is eveneens het uitgangspunt bij het opstellen van de Verrekenprijs richtlijn geweest.

De importeur bewijst dat de transactiewaarde van een transactie tussen verbonden personen niet is beïnvloed, als de testwaarde de transactiewaarde zeer dicht benadert. De boekhoudkundige waarden die worden gebruikt bij het vaststellen van de testwaarden, zijn te herleiden naar de omzet (divisie A), kostprijs (divisie B) en brutowinst (concern) van een (andere onderneming/) divisie. De prijs bestaat uit de kostprijs en een winstvoet. Voor iedere divisie wordt gestreefd naar een zo groot mogelijke toegevoegde waarde bij verkoop. Door de bevindingen uit het standaardmodel door te trekken naar de transactiewaarde, kan mijns inziens worden gesteld dat de transactiewaarde van een intercompany-transactie voor

²⁵⁷ General Legislation Section of the Customs Expert Group, 12 maart 2018, TAXUD.A2/ (2018) 2466417.

de douanewaarde voor het optimaliseren van de winst ook marktconform is. Het evenwicht van produceren en verkoop ligt op $q = MO = MK = p$, waarbij p de prijs is die op de markt wordt verkregen. Wanneer er geen markt is voor het halffabricaat, wordt de totale winst gemaximaliseerd door de hoeveelheid te produceren die de marginale opbrengst van de verkoopdivisie gelijkstelt aan de marginale kosten van de productie divisie. De transactiewaarde bestaat altijd uit de productiekosten en winstvoet, waarbij $winstvoet = 0$ een mogelijkheid is bij het ontbreken van een afzetmarkt.

Aanbeveling aan de Europese wetgever

Naar mijn mening moet de wetgeving omtrent de testwaarden met een derde methode worden uitgebreid, namelijk:

“3. Een testwaarde op basis van de berekende waarde methode, zoals overeenkomstig met de alternatieve waarderingsmethoden: douanewaarde op basis van de berekende waarde.”

Indien er met de huidige wetgeving geen markt is voor het halffabricaat, moet de douanewaarde worden vastgesteld door middel van de alternatieve waarderingsmethoden. De interne transactiewaarde moet minimaal de kostprijs zijn, en in geval van een markt een marktconforme winstvoet bevatten. De *berekende waarde methode* kan herleiden of de transactiewaarde van het goed minimaal de kostprijs van productie is. Daarnaast sluit deze methodiek aan bij de *cost-plus methode* voor het vaststellen van de interne verrekenprijzen. Omdat de waarden makkelijk uit de boekhouding te herleiden zijn, wordt het vaststellen van een testwaarde goedkoop en snel. De douanewaarde kan voor meer invoer transacties worden vastgesteld aan de hand van de transactiewaarde methode, wat voor minder belemmering van de wereldhandel zorgt. De bepalingen omtrent de prijsaanpassingen van de transactiewaarde blijven hierdoor onveranderd. Er wordt immers een transactiewaarde vastgesteld, die eveneens aan de eventuele prijsaanpassingen moet worden getoetst. Dit waarborgt de gelijkheid en neutraliteit aan de partijen die bij gebruik van de transactiewaarde methode ook het daadwerkelijk betaalden moesten bijtellen of aftrekken.

Tezamen met de uitbreiding van de bepaling over het vaststellen van de testwaarden voor de transactiewaarden, moet mijns inziens eveneens de vereenvoudigde aangifte worden uitgebreid. Deze regel is gebaseerd op de Canadese- en Amerikaanse richtsnoeren voor het gebruik van transfer pricing documentatie bij het vaststellen van de douanewaarde. In Canada wordt aangenomen dat de interne verrekenprijs de niet-beïnvloede betaalde of nog te betalen prijs is, indien deze voorafgaand aan invoer is vastgesteld in een studie naar de interne verrekenprijs, een overeenkomst tussen de betrokken partijen of een APA met de autoriteiten. Om deze niet-beïnvloede status te behouden, moeten eventuele verrekenprijs aanpassingen, zowel opwaarts als neerwaarts, in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde en volgt daarop een tegoed of navordering van invoerrechten. In de Verenigde Staten van Amerika is een *five-factor test* ontwikkeld waaraan moet worden voldaan om een interne verrekenprijs met mogelijkheid tot retrospectieve prijsaanpassing in aanmerking te nemen voor de douanewaarde. De interne verrekenprijs wordt hier als economische realiteit beschouwd, tenzij anders blijkt.

Naar mijn mening zal de vereenvoudigde aangifte binnen de Europese Unie moeten worden uitgebreid met een vergunning voor het toepassen van de testwaarden gebaseerd op de *terugrekenmethode of de berekende waarde methode*, om fraude tegen te gaan. De beïnvloede douanewaarde met testwaarden gebaseerd op de terugrekenmethode of de berekende waarde methode vormen de vereenvoudigde aangifte. Aan het einde van het boekjaar wordt er vanuit de verkopende divisie een gemiddelde winstvoet van alle transacties en de kostprijs van alle geëxporteerde goederen naar de Europese Unie gerapporteerd. Uit hoofdstuk 4 blijkt dat royaltybetalingen tussen verbonden personen lang niet altijd onderdeel uitmaken van de douanewaarde. Royaltybetalingen die niet in de douaneheffing zijn betrokken, mogen aan het einde van het boekjaar eveneens geen onderdeel uitmaken van de kostprijs waardoor de gemiddelde winstvoet is gedaald. Mocht de gerapporteerde kostprijs met bijbehorende winstvoet overeenkomen met de ingediende vereenvoudigde aangiften, verandert er niks. Mochten er substantiële afwijkingen worden gevonden, volgt daarop een tegoed of navordering van invoerrechten. Ingeval blijkt dat in de praktijk veelvoudig sprake is van een onzakelijke winstverschuiving, zou een boeteregeling zoals die in het verrekenprijsbesluit denkbaar zijn. Een uitbreiding van de AEO-status

verplichtingen richting het CBP-systeem van de douane-unie van de Verenigde Staten van Amerika zal een aanvulling zijn op de vereenvoudigde aangifte. Het CBP-systeem zorgt voor een actieve voorziening van real-time informatie. De opkomst van data en technologie kan een grote rol spelen bij het inzicht verschaffen in de juistheid van de aangeleverde gegevens. Het verkregen inzicht kan frequenter op transactieniveau worden gemonitord of de gehanteerde transactieprijzen nog in lijn zijn met de markt.

8. Conclusie

8.1 Conclusie

De invoerrechten om goederen in de douane-unie van Europa te importeren hebben in beginsel als grondslag de transactiewaarde van overdracht van het goed. De transactiewaarde wordt verondersteld te zijn beïnvloed indien personen met elkaar zijn verbonden. *Verbondenheid* tussen personen speelt indien zij direct of indirect meer dan 5% van het stemgerechtigde uitstaande kapitaal of aandelen in elkaar houden, of zij voldoen aan specifieke feiten en -omstandigheden. Indien de transactiewaarde wordt verondersteld te zijn beïnvloed, dient deze zakelijk te worden bewezen met testwaarden. Indien de zakelijkheid niet met testwaarden kan worden aangetoond, dient de douanewaarde te worden vastgesteld aan de hand van een alternatieve waarderingsmethode. Een groot gedeelte van de wereldhandel vindt plaats tussen verbonden lichamen, wat betekent dat in beginsel een groot gedeelte van de importheffingen niet geheven kunnen worden op basis van de transactiewaarde. Het vaststellen van de douanewaarde volgens alternatieve waarderingsmethoden werkt vertragend en is duur. De wereldhandel wordt belemmerd.

In praktijk worden veel transactiewaarden vastgesteld op grond van transfer pricing documentatie. Voor zowel de douanewaarde als bij transfer pricing documentatie wordt een zekere zakelijkheidstoets verondersteld. Voor transfer pricing documentatie is dit het *at arm's length-beginsel*, welke een krappere toepassingsbereik kent dan het verbonden

personen-criterium uit de douanewet. Daarnaast bestaat er over de toepassing van transfer pricing documentatie voor het vaststellen van de douanewaarde geen wettelijke grondslag. Dit leidt in praktijk tot onduidelijkheden, omdat de douanewaarde en transfer pricing documentatie op essentiële kenmerken van elkaar verschillen. Zo is het doel van transfer pricing documentatie verschillend van die van de douanewaarde, namelijk: *een juiste winstverdeling over de productieketen van gelieerde partijen, mede voor het vaststellen van de hoogte van de vennootschapsbelasting*. Daarnaast wordt een interne verrekenprijs niet per transactie vastgesteld maar over een boekjaar, en is een retrospectieve prijsaanpassing mogelijk. Ondanks de verschillen zijn er door de WDO-handvatten gegeven om gebruik te kunnen maken van de documentatie.

De HvJ EU heeft in de zaak Hamamatsu beslist dat de in casu gehanteerde interne verrekenprijs met retrospectieve prijsaanpassing voor de douanewaarde moest worden verworpen. Over de uitspraak bestaan verschillende interpretatiemogelijkheden, waardoor de impact van het arrest onbekend is. Mijns inziens is gesteld dat Hamamatsu de transactiewaarde die is gebaseerd op de aanvankelijk door Hamamatsu in rekening gebrachte prijs moest verwerpen door specifieke feiten en omstandigheden. Dit zou betekenen dat gelieerde partijen gedoogd gebruik kunnen blijven maken van transfer pricing documentatie bij het vaststellen van de douanewaarde, en verbonden personen hierdoor een concurrentienadeel ondervinden. Om de rechtsgelijkheid tussen deze groepen te vergroten, heeft in deze gehele scriptie de volgende onderzoeksvraag centraal gestaan, namelijk:

“Op welke soortgelijke wijze kan de douanewaarde van intercompany handelstransacties worden vastgesteld voor zowel verbonden personen als gelieerde partijen?”

Een concern en een divisie binnen een concern heeft een winststreven, dit is eveneens het uitgangspunt in de OESO-verrekenprijs richtlijnen. Door het streven naar winstmaximalisatie kan worden gesteld dat de transactiewaarde bestaat uit de kostprijs en

een marktconforme winstvoet die gelijk of groter is dan 0. Naar mijn mening moet de wetgeving omtrent de testwaarden met een derde methode worden uitgebreid, namelijk:

“3. Een testwaarde op basis van de berekende waarde methode, zoals overeenkomstig met de alternatieve waarderingsmethoden: douanewaarde op basis van de berekende waarde.”

Met deze testwaarde kan een verbonden-, maar niet aan elkaar gelieerde personen eenvoudig toetsen of de transactiewaarde bestaat uit de kostprijs en een marktconforme winstvoet. Indien een transactiewaarde bestaat uit een kostprijs en een marktconforme winstvoet, is deze volgens de prijszettingstheorie zakelijk bevonden. Daarnaast sluit deze methodiek aan bij de *cost-plus methode* voor het vaststellen van de interne verrekenprijzen. Omdat de waarden makkelijk te herleiden zijn uit de boekhouding, wordt het vaststellen van testwaarden sneller en goedkoper. De douanewaarde kan voor meer invoer transacties worden vastgesteld aan de hand van de transactiewaarde methode, wat voor minder belemmering van de wereldhandel zorgt. Om fraude tegen te gaan, zal daarnaast de termijn van de vereenvoudigde aangifte moeten worden verlengd. Aan het einde van het boekjaar wordt er vanuit de divisie een gemiddelde winstvoet van alle transacties en de kostprijs van alle geëxporteerde goederen naar de Europese Unie gerapporteerd. Mocht dit totaalbedrag overeenkomen met de ingediende vereenvoudigde aangiften, verandert er niks. Mochten er substantiële afwijkingen worden gevonden, volgt daarop een tegoed of navordering van invoerrechten. De methodiek en regelgeving rondom de testwaarden komt met deze aanpassingen meer in lijn met de OESO-methodiek van de transfer pricing documentatie en de voorbeeld-regelgeving in Canada en de VS. De rechtsgelijkheid tussen verbonden personen en gelieerde partijen wordt vergroot.

8.2 Vervolgonderzoek

Voor vervolgonderzoek wordt allereerst aangeraden om de aanbeveling te testen aan de hand van een case study of, indien er genoeg data beschikbaar is, op de Europese markt. De

aanbeveling is gebaseerd op een eenvoudig normatief economisch model, wat zorgt voor een aantal tekortkomingen en praktische vragen. Daarnaast is de aanname gemaakt dat iedere divisie een profit center is, en net zoals het concern als geheel een winststreven heeft. In een vervolgonderzoek zou hier dieper op in moeten worden gegaan.

Vervolgens zal omtrent de van toepassing van transfer pricing documentatie bij het vaststellen van de douanewaarde een wettelijke grondslag moeten krijgen binnen de douanewet. Via de Europese Verordening zal de regelgeving moeten doorsijpelen in de douanewetten van de lidstaten. Zowel in de Canadese- als de Amerikaanse richtsnoeren zitten sterke punten die ook in de Europese Verordening passen. De verlenging van de termijn van een vereenvoudigde aangifte bij gebruik van transfer pricing documentatie, zoals eveneens besproken bij de testwaarden, zal hier ook onder vallen.

9. Literatuurlijst

Wet- en regelgeving

Burgerlijk Wetboek.

Douanewetboek van de Unie, Verordening (EU) nr. 952/2013.

Gedelegeerde verordening Douanewetboek van de Unie, EU 2015/2446.

Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, juli 2018.

Uitvoeringsverordening Douanewetboek van de Unie, EU 2015/2447.

WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing.

Wet op de omzetbelasting 1968.

Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.

Beleidsstukken

Canada Border Services Agency, Transaction Value Methode for Related Persons (17 september 2015), Memorandum D13-4-5.

Staatscourant 11 mei 2018, nr. 26874.

Tariefcommissie van 13 juli 1999, nummer 59/97, UTC 1999/49.

Verrekenprijbsluit 22 april 2018, nr. 2018-6865. Staatscourant 2018, 26874.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2017.

U.S. Customs and Border Protection, Notice of Revocation of a Ruling Letter HQ 547654 Relating to Post-Importation Adjustments; Transfer Pricing; Related Party Transactions; Reconciliation, Customs Bulletin and Decisions, Vol. 46, No. 23 (30 mei 2012)

Jurisprudentie

HvJ EG 12 juni 1986, nr. 183/85 (*Repenning*)

HvJ EG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (*Unifert*)

HvJ EG 1 oktober 1990, nr. C-299/90, (*Hepp*)

HvJ EG 6 december 1990, nr. C-343/89 (*Witzemann*)

HvJ EG 25 juli 1991, nr. C-299/90 (*Gebrüder Hepp GmbH & Co. Kg*)

HvJ EG 2 augustus 1993, nr. C-111/92 (*Lange*)

HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-142/96 (*Wacker Werke*)

HvJ EG 28 mei 1998, nr. C-3/97 (Goodwin en Unstead)

HvJ EG 11 juni 1998, nr. C-283/95 (Fischer)

HR 17 augustus 1998, nr. 32.997

HvJ EG 29 juni 1999, nr. C-158/98 (*Coffeeshop Siberië*)
HvJ EG 29 juni 2000, nr. C-455/98 (*Salumets*)
HvJ EG 22 juni 2006, nr. C-419/04, (*Conseil général de la Vienne*)
HvJ EG 16 november 2006, nr. C-306/04 (*Compaq Computer International Corporaton*)
HvJ EU 19 maart 2009, nr. C-256/07 (*Mitsui & Co. Deutschland*)
HvJ EU 15 juli 2010, nr. C-354/09, (*Gaston Schul BV*)
HvJ EU 12 december 2013, nr. C-116/12 (*Christodoulou e.a.*)
HvJ 21 januari 2016, nr. C-430/14 (*Artūrs Stretinskis*)
HvJ 16 juni 2016, nr. C-291/15 (*Euro 2004 Hungary*)
HvJ EU, 9 maart 2017, nr. C-173/15 (*GE Healthcare GmbH*)
HvJ EU, 11 mei 2017, nr. C-59/16 (*The Shirtmakers*)
HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (*Hamamatsu*)

Vakliteratuur

Friedhoff, M., & Schippers, M. (2019). ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?. *EC Tax Review*, 28(1), 32-42.

Hollebeek, J. & Ramautarsing, R. (2018). Hamamatsu: Tsunami of storm in een glas water? *BTW-bullitin* 2018/43, 42-50.

Kesteren, H., & Bomer, A. (2016). Transfer Pricing en BTW. *Weekblad voor fiscaal recht*, 2016(7141), 596-602.

Schippers, M. (2014). Op weg naar het Douanewetboek van de Unie. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 7061, 1032-1053.

Schippers, M. (2016). BEPS and Transfer Pricing but What about VAT and Customs?. *EC Tax Review*, 25(3), 174-179.

Schippers, M. (2019). Van first-sale naar last-sale: het bepalen van de relevante verkooptransactie onder het Douane Wetboek van de Unie. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 148(7282).

Schippers, M. (2019). Douanewaarde-verrekenprijzen: afstemming na Hamamatsu en het belang van operationalisering. *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht*, 2019(163), 105-111.

Boeken

A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, Internationaal belastingrecht, Deventer: Kluwer 2012.

D.B. Bijl, M.E van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2001.

D.M. Weber, Cursus Belasting Recht Omzetbelasting 2013-2014, Deventer: Kluwer 2013.

J.T. van Egdom RA, Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational, Deventer: Kluwer 2011

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, FED, Deventer: Kluwer 2012.

Internetsites

www.cbs.nl

www.rijksoverheid.nl

www.wto.org

Overige literatuur

Smith, A. (1776), An inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, Methuen and Co., London.

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (1995). Management control systems.

Batselier, L. (2013). Transfer pricing (Vol. 38). Wolters Kluwer Belgium.

Belastingdienst Nederland, Notitie Verrekenprijzen ('transfer pricing'). Publicatie: 16 december 2016.

Bosker, M., & Garretsen, H. (2010). Trade costs in empirical new economic geography. Papers in Regional Science, 89(3), 485-511.

Buckley, P.J. en M.C. Casson (1976), The Future of the Multinational Enterprise, Macmillan, Londen.

Caves, R.E. (1971), 'International Corporations: The Industrial Economics of Foreign Investment', *Economica*, 38, 1-27.

Clausing, K. A. (2001), "The Behavior of Intrafirm Trade Prices in U. S. International Price Data", BLS Working Paper 333, Washington DC: U. S. Department of Labor, Bureau of Labor Statistics, January. Website: <http://stats.bls.gov/ore/pdf/ec010010.pdf>.

Cooper, J., Fox, R., Loeprick, J., & Mohindra, K. (2017). Transfer pricing and developing economies: A Handbook for policy makers and practitioners. The World Bank.

David, R. (1817), On the Principles of Political Economy and Taxation, John Murray, London.

Day, R. H., Aigner, D. J., & Smith, K. R. (1971). Safety margins and profit maximization in the theory of the firm. *Journal of Political Economy*, 79(6), 1293-1301.

Diewert, W. E., Alterman, W., & Eden, L. (2005). Transfer prices and import and export price indexes: theory and practice. Available at SSRN 734883.

Dunning, J. (1995) 'Trade, Location of Economic Activity and the MNE: A Search for an Eclectic Approach', in: Drew, P., Readings in International Enterprise, London, 250-274.

Dyrengr, S.D., M. Hanlon en E.L. Maydew (2010). The Effects of Executives on Corporate Tax Avoidance, *Accounting Review*, 85, nr. 4, p. 1163-1189.

Edlin, A. S., & Reichelstein, S. (1995). Specific investment under negotiated transfer pricing: An efficiency result. *Accounting Review*, 275-291.

Goedegebuure, R.V. (2000), Internationalization and Competitiveness. Seeing through the Netherlands, Rotterdam School of Management/Faculteit Bedrijfskunde, Rotterdam.

Göx, R. F., & Schiller, U. (2006). An economic perspective on transfer pricing. *Handbooks of management accounting research*, 2, 673-695.

Grabski, S. V. (1985). Transfer pricing in complex organizations: A review and integration of recent empirical and analytical research. In Readings in accounting for management control (pp. 453-495). Springer, Boston, MA.

Graham, J. R., Hanlon, M., & Shevlin, T. J. (2010). Barriers to mobility: The lockout effect of US taxation of worldwide corporate profits. *Available at SSRN 1316576*.

Grinyer, J. R., & Elbadri, A. E. (1989). A case study on interest adjusted accounting using EEI. *Accounting and Business Research*.

Hambrick, D.C. en P.A. Mason (1984). Upper Echelons: The Organization as a Reflection of Its Top Managers, *Academy of Management Review*, 9, nr. 2, p. 193-206.

Harberger, A. C. (1995). Monopoly and resource allocation. In *Essential Readings in Economics* (pp. 77-90). Palgrave, London.

Hessels, S. J. A., Overweel, M. J., & Prince, Y. M. (2005). Internationalisering van het Nederlandse MKB. Bestaande en gewenste inzichten. Zoetermeer: Panteia/EIM.

Hirshleifer, J. (1956). On the economics of transfer pricing. *The Journal of Business*, 29(3), 172-184.

Hymer, S.H. (1976), *The International Operations of National Firms: A Study of Direct Foreign Investment*, MA: MIT Press, Cambridge (PhD thesis uit 1960).

Jacobs, B. (2008), *De prijs van gelijkheid*.

Kluge, J. (1997). Reducing the cost of goods sold: Role of complexity, design, relationships. *The McKinsey Quarterly*, (2), 212.

Krugman, P.R. (1979), 'A Model of Innovation, Technology Transfer and the World Distribution of Income', *Journal of Political Economy*, 87: 253-266.

Krugman, P., Cooper, R. N., & Srinivasan, T. N. (1995). Growing world trade: causes and consequences. *Brookings papers on economic activity*, 1995(1), 327-377.

Linnemann, H. (1992). Internationale handel en economische groei in ontwikkelingslanden.

Miller, T., & De Matta, R. (2008). A global supply chain profit maximization and transfer pricing model. *Journal of Business Logistics*, 29(1), 175-199.

Ooghe, H., & Van Wymeersch, C. (2008). Handboek financiële analyse van de onderneming. Intersentia nv.

Pak, S. J. and J. S. Zdanowicz (2002), "U. S. Trade with the World: An Estimate of 2001 Lost U. S. Federal Income Tax Revenues due to Over-Invoiced Imports and Under-Invoiced Exports", Executive Summary to the U. S. Senate, October 31, 2002. Website: <http://dorgan.senate.gov/newsroom/extras/pak-zdan.pdf>

Penrose, E. (1959), *The Theory of the Growth of the Firm*, Oxford University Press, Oxford.

Sempel, E. J. (1992, Sep 1). De Decentralisatieboom: Interne verrekenprijzen afgestemd op de organisatie. Universiteit Twente, Enschede.

Sierk, C. H. (1963). The Cost of Goods Sold Concept in Federal Income Taxation. U. Kan. City L. Rev., 31, 327.

Smith, A. (1937). *The wealth of nations* [1776].

Tulder, R.; Berghe, D. en Mulder, A. (2001), Erasmus (S)coreboard of core companies. The World's Largest Firms and Internationalization, Rotterdam School of Management/Faculteit Bedrijfskunde, Rotterdam.

Van Nieuwkerk, J., & Nieuweboer, M. (2014). De immateriële problemen van de OECD guidelines.

Vernon, R. (1966), 'International Investment and international trade in the product cycle', *Quarterly Journal of Economics*, 80, 190-207; Vernon, R. (1991), *Sovereignty at Bay: The International Spread of U.S. Enterprises*, Basic Books, New York.

Vidal, C. J., & Goetschalckx, M. (2001). A global supply chain model with transfer pricing and transportation cost allocation. *European Journal of Operational Research*, 129(1), 134-158.

Wemelsfelder, J. (1957). Omzetbelastingen en invoerrechten—Een vergelijkende analyse. *De Economist*, 105(1), 561-575.

Williamson, O.E. (1975), *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, Free Press, New York.