

Retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen en de douanewaarde

M.L. Schippers



EY

Building a better
working world

Retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen en de douanewaarde

HvJ 17 oktober 2016, zaak C-529/16 (Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH)

1. Inleiding

Economische globalisatie en de daarmee gepaard gaande intensivering van intercompany handelsrelaties en -transacties hebben het landschap van het internationale handelsverkeer de laatste jaren sterk veranderd. Tegelijkertijd is de aandacht voor de vaststelling van interne verrekenprijzen (transfer pricing) in zowel de praktijk als wetenschap gegroeid. Onderbelicht, maar in toenemende mate in de belangstelling, is de invloed van de vaststelling van interne verrekenprijzen op de vaststelling van de douanewaarde.

De vraag of retroactieve verrekenprijsaanpassingen in aanmerking moeten worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde ligt aan de basis van deze beschouwing. Deze vraag ligt thans voor bij het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) in de zaak Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH.¹

Ik zal de prejudiciële vraag in voornoemde zaak in een breder kader plaatsen.² Daarbij besteed ik eerst aandacht aan het belang van een onderzoek naar de link tussen retroactieve verrekenprijsaanpassingen en de vaststelling van de douanewaarde. Daaropvolgend bespreek ik de moeilijkheden om verrekenprijs- en douanewetgeving op elkaar af te stemmen en zet ik uiteen wat naar mijn mening de voorwaarden zijn om verrekenprijsaanpassingen in aanmerking te nemen voor de vaststelling van de douanewaarde. De faciliteiten voor het (achteraf)

vaststellen van de douanewaarde en het toerekenen van correcties aan de ingevoerde goederen bespreek ik daarna. Tot slot blik ik kort vooruit.

Alhoewel ik het onderwerp belicht vanuit het perspectief van de Europese Unie (EU), zal ik tevens aandacht besteden aan, voor zover toepasselijk en relevant, een aantal internationale ontwikkelingen.

2. De link tussen retroactieve verrekenprijsaanpassingen en de douanewaarde

De financiële gevolgen en de rechtsonzekerheid die retroactieve verrekenprijsaanpassingen kunnen hebben ten aanzien van het bedrag aan verschuldigde invoerrechten, maken het belang van een onderzoek naar de link tussen retroactieve verrekenprijsaanpassingen en de vaststelling van de douanewaarde evident. Inzicht in die link verschaft immers kansen op (voorafgaande) afstemming en daarmee rechtszekerheid en tijdsbesparing. Ook kan het voorkomen dat de douaneautoriteiten het in aanmerking nemen van een retroactieve verrekenprijsaanpassing voor het definitief vaststellen van de douanewaarde aanmerken als beboet- of strafbaar feit.³

Ondanks voornoemde belangen is thans niet voorzien in wettelijke handvatten. Het van toepassing worden van het Douanewetboek van de Unie (DWU)⁴ op 1 mei 2016 heeft dit, spijtig genoeg, niet veranderd.^{5/6} Wel is in eerdergenoemd prejudicieel verzoek de vraag voorgelegd aan het HvJ inhoudende of retroactieve verrekenprijsaanpas-

1 Verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend door het Finanzgericht München (Duitsland) op 17 oktober 2016 – Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH/Hauptzollamt München (zaak C-529/16).

2 Zie voor een uitgebreide bespreking van de zaak: <http://www.minbuza.nl/ecer/hof-van-justitie/nieuwe-hofzaken-inclusief-verwijzingsuitspraak/2016/c-zaaknummers/c-529-16-hamamatsu-photonics-deutschland.html>.

3 In Nederland zou het aangeven van een onjuiste douanewaarde kunnen worden aangemerkt als strafbaar feit in de zin van art. 10:5 ADW.

4 Verordening (EU) 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.

5 Op het gebied van de btw lijkt er in EU-verband wel meer aandacht te zijn voor invloed van verrekenprijsaanpassingen. Zie Value Added Tax Committee (Article 398 of Directive 2006/112/EC), Possible VAT implications of Transfer Pricing, Working Paper No 923 – Question Concerning the Application of EU VAT Provisions, *taxud.c.1(2016)1280928*.

6 Zie de rede van W. de Wit tijdens een seminar op 3 februari 2016 waarvan verslag is gedaan in: M.L. Schippers, 'BEPS and Transfer Pricing but what about VAT and Customs?', *WFR* 2016/63.

singen in aanmerking moeten worden genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde, en of niet alleen in het geval van een navordering, maar ook in het geval van een tegoed een correctie moet plaatsvinden op de, aanvankelijk op grond van verrekenprijzen berekende, douanewaarde.⁷

Op EU-niveau wordt aandacht besteed aan de interactie tussen verrekenprijsaanpassingen en de douanewaarde in het kader van The Customs 2020 Programme.⁸ Ook op ruimer internationaal niveau wordt aandacht besteed aan dit onderwerp.⁹ De Wereld Douane Organisatie (WDO) heeft in juni 2015 een rapport gepubliceerd genaamd 'WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing'. Echter, deze aandacht heeft nog niet geleid tot concrete aanpassingen aan het EU-douanerecht respectievelijk aan het internationale systeem ter bepaling van de douanewaarde.

3. Verschillen tussen interne verrekenprijzen en de douanewaarde

3.1. Inleiding

Voor de vaststelling van zowel verrekenprijzen als de douanewaarde wordt uitgegaan van een 'zake-lijkheidstoets' die ertoe strekt een prijs vast te stellen zoals deze onder vrije mededinging zou zijn vastgesteld tussen niet-gelieerde, respectievelijk verbonden partijen. In dat opzicht bestaat er een gezamenlijk 'doel'. Desondanks is het lastig om de vaststelling van verrekenprijzen en de douanewaarde op elkaar af te stemmen vanwege substantiële verschillen zoals hierna uiteengezet.

3.2. Het doel en de wettelijke bronnen

Grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen moeten in overeenstemming met het arm's-lengthbeginsel worden vastgesteld.¹⁰ Daarbij heeft het vaststellen van interne verrekenprijzen tot doel winsten tussen gelieerde ondernemingen te verdelen voor het bepalen van de grondslag van de winstbelasting (winstallocatie). Dit wordt beheerst door nationale wetgeving van EU-lidstaten waarbij veelal aansluiting wordt gezocht bij de internationale standaarden van de OESO.¹¹ De douanewaarde heeft primair het vaststellen van de maatstaf van heffing van het verschuldigd invoerrecht tot doel. De twee andere elementen ter vaststelling van het verschuldigde invoerrecht (de douaneschuld) zijn de oorsprong van de ingevoerde goederen en de indeling in de Gecombineerde Nomenclatuur (GN) van deze goederen (tariefclassificatie). Voor de vaststelling van de douanewaarde wordt in de EU aangesloten bij een internationaal geaccepteerd douanewaardesysteem van de Wereldhandelsorganisatie (WTO).¹² Het systeem beoogt te komen tot een billijk, uniform en neutraal systeem voor de waardering van ingevoerde goederen, waarbij het gebruik van arbitraire en fictieve douanewaarden wordt uitgesloten. In de EU is dit systeem geharmoniseerd vastgelegd in het DWU, de Gedelegeerde Verordening DWU (GDWU)¹³ en de Uitvoeringsverordening DWU (UDWU).¹⁴ Daarnaast heeft de Europese Commissie niet-bindende richtsnoeren geformuleerd in het document 'Guidance on Customs Valuation'.¹⁵

3.3. Waarderingsmethoden

De douanewaarde wordt primair vastgesteld op basis van de transactiewaarde. Dit is de 'voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs bij verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van

7 Verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend door het Finanzgericht München (Duitsland) op 17 oktober 2016 – Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH/Hauptzollamt München (zaak C-529/16).

8 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.

9 Voor een uitgebreide lijst met verrichte internationale onderzoeken naar de wisselwerking tussen de vaststelling van verrekenprijzen en de douanewaarde verwijs ik naar A. Bakker en B. Obuoforibo (red.), *Transfer Pricing and Customs Valuation – Two worlds tax as one*, IBFD, Amsterdam 2009, p. 8-14.

10 Art. 9 OESO-Modelverdrag, het OESO-commentaar op art. 9 en de Transfer Pricing Guidelines (OESO-richtlijnen).

11 Internationaal Belastingrecht. Verrekenprijzen, toepassing van het arm's-lengthbeginsel en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen) van 14 november 2013, nr. IFZ2013/184M, NTFR 2014/497. Uit voornoemd

besluit volgt dat Nederland voor het bepalen van verrekenprijzen aansluit bij de OESO-richtlijnen. Tevens baseert Nederland zijn belastingverdragen op het OESO-Modelverdrag, getuige de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, NTFR 2011/467.

12 Het gaat daarbij om de WTO Customs Valuation Agreement, voorheen bekend onder de naam Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) 1994.

13 Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie, OJ L 343, 29.12.2015, p. 1-557.

14 Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, OJ L 343, 29.12.2015, p. 558-893.

15 Europese Commissie, 28 april 2016, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Articles 128 and 136 UCC IA, and Article 347 UCC IA, 28 april 2016, Taxud B4/ (2016) 808781 revision 2.

de Unie', waarbij art. 71 DWU in verhogingen en art. 72 DWU in aftrekposten voorziet.¹⁶ De transactiewaarde vindt geen toepassing als geen sprake is van een verkoop¹⁷ en/of als de prijs is onderworpen aan beperkingen, afhankelijk is gesteld van voorwaarden, dan wel is beïnvloed door de verbondenheid van de koper en verkoper.¹⁸ Voor ongeveer 90% van de transacties wordt de douanewaarde vastgesteld op basis van de transactiewaarde, ondanks het feit dat een groot deel van de transacties wordt gesloten tussen verbonden partijen.¹⁹ Indien namelijk door de koper en verkoper wordt aangehouden – vaak aan de hand van transferpricingdocumentatie²⁰ – dat de prijs niet is beïnvloed door hun verbondenheid, mag de transactiewaardemethode toch worden gebruikt. Indien de transactiewaarde niet kan worden gebruikt, moet de douanewaarde worden vastgesteld op basis van een alternatieve waarderingsmethode.²¹

De OESO-richtlijnen kennen diverse waarderingsmethoden, waarbij de keuze voor een waarderingsmethode, kort gezegd, afhankelijk is van de feiten en omstandigheden. Van oudsher heeft de OESO een voorkeur voor de traditionele transactiewaardemethoden en, indien de verrekenprijzen op basis van de verschillende waarderingsmethoden elk gelijkelijk kunnen worden vastgesteld, in het bijzonder voor de Comparable Uncontrolled Price (CUP).

3.4. Bestanddelen van een verrekenprijs en de douanewaarde

Verrekenprijzen hebben betrekking op diensten, goederen, rechten en andersoortige leveringen. Zij worden zoals gezegd vastgesteld ten behoeve van de grondslag voor de winstbelasting. De douanewaarde ziet op ingevoerde goederen, de transactiewaarde moet per invoertransactie worden vastgesteld. Zij omvat ook de prijs van bepaalde immate-

riële activa en diensten voor zover deze verband houden met de ingevoerde goederen en staan genoemd in de limitatieve lijst van art. 71 DWU. Te denken valt aan royalty- en licentierechten, bepaalde commissies en vervoerskosten.

Naast het 'timings-verschil' in de vaststelling van de winstbelasting en het invoerrecht – jaarlijks versus per invoertransactie – verschillen de navorderingstermijnen. In Nederland geldt voor de vennootschapsbelasting dat binnen vijf jaar na het einde van het belastingtijdvak waarin de belastingsschuld is ontstaan een navorderingsaanslag kan worden opgelegd.²² Het douanerecht kent een termijn van drie jaar.²³ Deze termijn kan worden verlengd tot minimaal vijf jaar en maximaal tien jaar als sprake is van een douaneschuld die is ontstaan ingevolge een handeling die strafrechtelijk vervolgbaar was.²⁴ In Nederland is gekozen voor een periode van vijf jaar.²⁵

4. Retroactieve verrekenprijsaanpassing en de invloed op de douanewaarde

4.1. Inleiding

De vraag is of een retroactieve verrekenprijsaanpassing, indien deze ten behoeve van de zakelijkheidstoets wordt geïnitieerd, ook in aanmerking moet worden genomen bij het definitief vaststellen van de douanewaarde.

Daarvoor moet in mijn ogen zijn voldaan aan in elk geval de volgende drie voorwaarden:

1. de verrekenprijs moet (gedeeltelijk) betrekking hebben op de ingevoerde goederen (onderdeel 4.2);
2. de verrekenprijsaanpassing moet invloed hebben op de werkelijk betaalde of te betalen prijs (onderdeel 4.3);
3. de verrekenprijsaanpassing moet binnen de verjaringstermijn van drie jaar plaatsvinden.

16 Art. 70, lid 1, DWU.

17 De WDO heeft een lijst gepubliceerd met soorten transacties die niet als verkopen kunnen worden aangemerkt: 'The concept of "sale" in the Agreement' (Adopted, 2nd Session, 2 October 1981, 27.960).

18 Art. 70, lid 3, DWU.

19 Dit houdt in dat steeds meer handel binnen een en dezelfde onderneming plaatsvindt; binnen zogenoemde 'multinationals'. Illustratief hiervoor is dat tegenwoordig nagenoeg 70% van de wereldhandel in handen is van de top 500 multinationals. 30% van de wereldhandel vindt plaats binnen deze multinationals (http://www.gatt.org/trastat_e.html).

20 Wettelijk is niet vastgesteld dat TP-documentatie gebruikt kan worden om aan te tonen dat de verbondenheid van de partijen de prijs voor de vaststelling van de douanewaarde niet heeft beïnvloed. De aangever is vrij in zijn bewijslast, al moet hij wel aantonen dat de transactiewaarde overeenkomt met een van de 'testwaarden',

zie art. 70, lid 3, onderdeel d, DWU jo. art. 134, lid 1 en 2, UDWU. Daarnaast heeft de WDO Case Study 14.1 gepubliceerd over in hoeverre een transferpricingrapport, waarin de verrekenprijs is vastgesteld aan de hand van de Transactional Net Margin Method, kan worden gebruikt om vast te stellen of de betaalde of te betalen prijs tussen verbonden partijen al dan niet is beïnvloed.

21 De alternatieve methoden staan genoemd in art. 74 DWU en worden in beginsel strikt hiërarchisch toegepast: 1. De transactiewaarde van identieke goederen, 2. De transactiewaarde van soortgelijke goederen, 3. De terugrekenmethode ('resale minus'), 4. De berekende waarde ('cost-plus') en 5. De methode van de redelijke middelen. Op verzoek mogen de derde en vierde methode worden gewisseld.

22 Bij een navorderingsaanslag over inkomsten of vermogen uit het buitenland is deze termijn twaalf jaar ex art. 16, lid 4, AWR.

23 Art. 103, lid 1, DWU.

24 Art. 103, lid 2, DWU.

25 Art. 7:7 ADW.

Voorafgaand aan de toetsing van deze voorwaarden moet nog een principiële vraag worden beantwoord. Indien verrekenprijzen in aanmerking moeten worden genomen, betekent dit feitelijk dat de initieel vastgestelde werkelijk betaalde prijs of te betalen prijs is beïnvloed. De principiële vraag is dus of – ervan uitgaande dat sprake is van verbonden partijen²⁶ – die prijsbeïnvloeding er per definitie toe moet leiden dat de transactiewaarde moet worden verworpen en de douanewaarde op basis van een alternatieve waarderingsmethode moet worden bepaald. In mijn optiek is dit niet het geval. Indien een verrekenprijsaanpassing namelijk in aanmerking moet worden genomen ter bepaling van de douanewaarde, kan dit ook achteraf zonder dat dit tot afwijzing van de transactiewaarde hoeft te leiden. Hiermee wordt namelijk bereikt dat aan de ‘zakelijkheidstoets’ wordt voldaan en de douanewaarde de economische waarde van het goed vertegenwoordigt.^{27/28} Ook beantwoordt dit aan de principes die ten grondslag liggen aan het systeem ter bepaling van de douanewaarde en het streven om de douanewaarde primair vast te stellen aan de hand van de transactiewaarde.²⁹ Zodoende moet mijns inziens de initieel aangegeven prijs in de douaneaangifte worden gecorrigeerd om de vaststelling van een willekeurige of fictieve douanewaarde te voorkomen.³⁰

De vraag is daarbij of vóór het moment van aanvaarding van de douaneaangifte in bijvoorbeeld transferpricingdocumentatie moet zijn vastgelegd dat de werkelijk betaalde of te betalen prijs op een later moment nog kan worden aangepast. Een parallel kan in dit kader worden getrokken naar kortingen en prijsaanpassingen voor gebrekkige goederen waarvoor dit namelijk een vereiste is.³¹ Ik ben dan ook geneigd de vraag bevestigend te beantwoorden, ook gelet op Commentary 4.1 van de WDO aangaande de Price Review Clause. Hierin

staat opgenomen dat wanneer de definitieve vaststelling van de douanewaarde afhangt van factoren die zijn opgenomen in de bepalingen van de verkoopovereenkomst, dit niet in de weg mag staan aan de toepassing van de transactiewaarde. Hoewel hiermee op bijvoorbeeld kortingen en prijsaanpassingen voor gebrekkige goederen gedoeld wordt, kan in die zin een parallel worden getrokken met het in aanmerking nemen van retroactieve verrekenprijsaanpassingen bij de vaststelling van de douanewaarde.³²

4.2. Betrekking hebben op de ingevoerde goederen

De aangepaste verrekenprijs moet ten minste (gedeeltelijk) betrekking hebben op de ingevoerde goederen. Een aanwijzing hiervoor kan naar mijn mening worden gevonden in bijvoorbeeld een Transfer Pricing Policy-document of een Advance Pricing Agreement (APA). Problematisch is dat in dergelijk documentatie vaak niet is uitgesplitst of en, zo ja, op welke ingevoerde goederen de verrekenprijs precies ziet.³³

De conditie dat de verrekenprijs betrekking moet hebben op de ingevoerde goederen, moet wat mij betreft ruim worden uitgelegd. Een verrekenprijsaanpassing, die verband houdt met immateriële activa of diensten, kan namelijk ook van belang zijn. Onder bepaalde condities maken zij immers deel uit van de werkelijk betaalde of te betalen prijs. Voorwaarde is wel dat het begrippenkader zoals gebruikt voor de vaststelling van verrekenprijzen in dat geval gelijk is aan het leidende begrippenkader in het douanerecht. Onder de vooranger van het DWU werd het begrip royalty's en licentierechten van het douanerecht bijvoorbeeld apart gedefinieerd.³⁴ Onder het DWU lijkt het royaltybegrip echter in lijn te zijn gebracht met het royaltybegrip in art. 12, lid 2, OESO-Modelverdrag. De Guidance on Customs Valuation verwijst

26 Het begrip ‘verbonden partijen’ (douanerecht) lijkt ruimer dan het begrip ‘gelieerde partijen’ (winstbelasting), waardoor de vraag of een verrekenprijs in aanmerking moet worden genomen speelt indien sprake is van verbonden partijen. Art. 127 UDWU bepaalt wanneer partijen als verbonden partijen worden aangemerkt. De definitie van gelieerde ondernemingen is opgenomen in art. 9 OESO-Modelverdrag en in Nederland in art. 8b Wet VPB 1969.

27 A. Bakker en B. Obuoforibo (red.), *Transfer Pricing and Customs Valuation – Two worlds tax as one*, IBFD, Amsterdam 2009, p. 207.

28 Zie o.a. HvJ 16 november 2006, zaak C-306/04 (Compaq Computer International Corporation), ECLI:EU:C:2006:716, r.o. 30 en HvJ 16 juni 2016, zaak C-291/15 (EURO 2004. Hungary), ECLI:EU:C:2016:455, r.o. 23 en 26.

29 Zie o.a. HvJ 12 december 2013, zaak C-116/12 (Christodoulou e.a.), ECLI:EU:C:2013:825, r.o. 44.

30 Zie voor een overeenkomstige redenering op het gebied van kortingen: Conclusie A-G Saugmandsgaard ØE 30 maart 2017, C-661/15 (X

BV), ECLI:EU:C:2017:252, r.o. 22 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

31 Art. 130 en 132 UDWU. Zie in die zin ook commentary nr. 2 and 8 of the customs code committee (customs valuation section) on respectively the application of Article 145, paragraph 2, of the customs code implementing provisions and the Treatment of discounts under Article 29 of the Customs Code, Compendium of customs valuation texts (TAXUD/800/2002-NL).

32 WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing (juni 2015), p. 65-66.

33 Zie onderdeel 6.

34 Art. 157 Verordening (EEG) 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, Publicatieblad nr. L 253 van 11.10.1993, p. 0001-0766.

namelijk voor de definitie van 'royalty' naar dit verdragsartikel.

Naast het feit dat de begrippenkaders op elkaar moeten aansluiten, moet ook aan andere condities worden voldaan. Zo moeten bijvoorbeeld royalty's of licentierechten worden bijgeteld indien zij betrekking hebben op de ingevoerde goederen en zij een 'voorwaarde voor verkoop' vormen voor de ingevoerde goederen.³⁵ Het Hof van Justitie besliste in de zaak GE Healthcare dat wanneer aan genoemde voorwaarden is voldaan, royalty's of licentierechten zelfs bijgeteld moeten worden indien het bedrag voor de royalty's of licentierechten wordt vastgesteld op een later moment dan het tijdstip waarop de licentieovereenkomst wordt gesloten dan wel op het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat.³⁶ In die zaak werd het bedrag vastgesteld aan het einde van het jaar op basis van een percentage van de jaaromzet. Met enige voorzichtigheid kan hieruit worden afgeleid dat verrekenprijsaanpassingen die zien op immateriële activa die verband houden met de ingevoerde goederen in aanmerking moeten worden genomen bij het definitief vaststellen van de douanewaarde.

4.3. Invloed op de werkelijk betaalde of te betalen prijs

De verrekenprijsaanpassing moet invloed hebben op de betaalde of te betalen prijs voor de ingevoerde goederen. De verrekenprijsaanpassing zal dan ook moeten leiden tot het daadwerkelijk aanpassen van de prijs in de boekhouding en het opmaken van debet- of creditfacturen om in aanmerking te worden genomen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde.

Er zijn diverse soorten retroactieve verrekenprijsaanpassingen te onderscheiden. De soorten die van toepassing zijn hangen af van nationale wetgeving, verdragen ter voorkoming van dubbele belasting-

betaling en van de feiten en omstandigheden. Een verrekenprijsaanpassing heeft vaak tot gevolg dat de belastbare winst wordt verhoogd of verlaagd. Indien zij puur vanuit het oogpunt van de vaststelling van de winstbelastinggrondslag wordt aangepast, kan mijns inziens niet gesproken worden van een verrekenprijsaanpassing die in aanmerking moet worden genomen bij de vaststelling van de douanewaarde. Dit laatste zal vaak het geval zijn bij *primary*³⁷ en *corresponding adjustments*³⁸, maar ook bij *secondary adjustments*³⁹ en *compensating adjustments*⁴⁰ is dit niet uitgesloten.

Indien de verrekenprijsaanpassing betrekking heeft op de betaalde of te betalen prijs, maar er geen geldstroom aan de correctie ten grondslag ligt, lijkt de prijs voor de ingevoerde goederen door de verbondenheid van partijen te zijn beïnvloed. De douanewaarde moet dan op basis van een alternatieve waardemethode worden vastgesteld. Lasinski-Sulecki stelt dat, theoretisch gezien, ook een herkwalficatie van een transactie op basis van een *secondary adjustment* mogelijk van invloed is op de vaststelling van de douanewaarde zonder dat aan de verrekenprijsaanpassing een geldstroom ten grondslag ligt.⁴¹ Hij wijst daarbij op de kruisverwijzingen tussen het OESO-Modelverdrag en het EU-douanerecht. Ik deel de opvatting dat deze herkwalficaties mogelijk van invloed zijn op de vaststelling van de douanewaarde. Echter, daaropvolgend moet worden geanalyseerd of de douanewaarde nog wel met de transactiewaardemethode kan worden vastgesteld. Hoewel de kruisverwijzingen in het EU-douanerecht aanwezig zijn, zeker onder het DWU, zijn deze enkel opgenomen in *soft law*, wat de vraag oproept of deze kruisverwijzingen in een rechtszaak standhouden.

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

36 HvJ 9 maart 2017, zaak C-173/15 (GE Healthcare), ECLI:EU:C:2017:195, r.o. 54.

37 Een *primary adjustment* vindt plaats door de belastingautoriteiten in de '*first jurisdiction*' en vindt zijn grondslag in het verdragsequivalent van art. 9, lid 1, OESO-Modelverdrag. De aanpassing is ingegeven door de toepassing van het *arm's-length* beginsel op transacties met een gelieerde onderneming. De verrekenprijsaanpassing heeft tot gevolg dat de belastbare winst wordt verhoogd of verlaagd.

38 Bij een *corresponding adjustment* vindt in de '*second jurisdiction*', bij de onderneming die gelieerd is aan de onderneming in de '*first jurisdiction*', een aanpassing aan zijn belastbare winst plaats. De aanpassing volgt op de *primary adjustment* en is bedoeld ter voorkoming van dubbele belasting. De grondslag van de aanpassing is terug te vinden in het verdragsequivalent van art. 9, lid 2, OESO-Modelverdrag.

39 De *secondary adjustment* houdt verband met het fiscaal belastingen van een secundaire transactie. De secundaire transactie is bedoeld om

de werkelijke allocatie van winsten te realiseren. De bovenmatige winsten als gevolg van de *primary adjustment* worden behandeld alsof zij de vorm hebben van bijvoorbeeld een fictieve dividenduitkering, informele kapitaalstorting of fictieve lening. De correctie wordt doorgevoerd in de winst-en-verliesrekening.

40 De *compensating adjustment* wordt geïnitieerd door de belastingplichtige zelf. Ofwel wordt de verrekenprijs aangepast om de transactie in lijn te brengen met het *arm's-length* beginsel, dan wel wordt een verrekenprijs voor belastingdoeleinden gerapporteerd die afwijkt van het daadwerkelijk in rekening gebrachte bedrag door de gelieerde onderneming. In het eerste geval zal ook daadwerkelijk de prijs worden aangepast in de boekhouding en zullen debet- of creditfacturen worden opgemaakt.

41 K. Lasinski-Sulecki, 'Impact of Transfer Pricing Adjustments for VAT and Customs Law Purposes', *International Transfer Pricing Journal*, juni 2013, p. 180.

5. Faciliteiten voor het (achteraf) vaststellen van de douanewaarde

5.1. Inleiding

Het DWU kent geen speciaal systeem dat voorziet in de aanpassing van de douanewaarde naar aanleiding van (periodieke) verrekenprijsaanpassingen die plaatsvinden voorafgaand aan het indienen van douaneaangifte, en evenmin voor de situatie dat de douaneaangifte reeds is aanvaard.⁴² Wel is het onder bepaalde voorwaarden mogelijk om de douaneaangifte als aangever te wijzigen, waarna een teruggaaf of navordering volgt.⁴³ De douaneautoriteiten kunnen ook naar aanleiding van een controle na vrijgave besluiten om de douaneaangifte aan te passen.⁴⁴

Desondanks zijn een aantal (in ontwikkeling zijnde) faciliteiten in het DWU te onderkennen, die gebruikt kunnen worden om te anticiperen op retroactieve verrekenprijsaanpassingen.

5.2. 'Forfaitaire' vaststelling van de douanewaarde en vereenvoudigde aangifte

Douaneautoriteiten kunnen toestaan om de douanewaarde te bepalen op 'specifieke criteria' wanneer de betaalde of te betalen prijs niet meetbaar is op het moment dat de douaneaangifte wordt ingediend.⁴⁵ Voor het op 'forfaitaire' wijze vaststellen van de douanewaarde moet wel vooraf toestemming zijn verleend door de douaneautoriteiten.⁴⁶ De forfaitair opgegeven douanewaarde is in beginsel ook meteen de definitieve douanewaarde, waardoor retroactieve verrekenprijsaanpassingen niet meer in aanmerking hoeven te worden genomen.

In het DWU is tevens voorzien in de mogelijkheid een vereenvoudigde aangifte in te dienen.⁴⁷ In deze aangifte hoeft de douanewaarde nog niet te worden vermeld. Onder de voorganger van het DWU gold bij een onvolledige aangifte een verjaringstermijn van drie jaar voor het indienen van de noodzakelijke gegevens voor de definitieve vaststelling van de douanewaarde.⁴⁸ Nu lijkt het dat de gegevens reeds na tien dagen (onder voorwaarden één kalendermaand) na vrijgave van de goederen ingediend moeten worden en geldt alleen voor de bewijsstukken dat zij binnen de verjaringstermijn van drie jaar moet worden overgelegd.⁴⁹ Deze vereenvoudigde methode lijkt dan ook niet meer als faciliteit te kunnen worden gebruikt om verrekenprijsaanpassing op een vereenvoudigde wijze in aanmerking te nemen bij het vaststellen van de douanewaarde.

5.3. Bindende Waarde-inlichting (BWI)

Om zekerheid te verkrijgen over de classificatie of de oorsprong van de ingevoerde goederen kunnen zogenoemde bindende inlichtingen worden aangevraagd.⁵⁰ Een bindende inlichting is voor een periode van drie jaar bindend jegens zowel de houder als de douaneautoriteiten. Het DWU kent geen expliciete bepaling waaruit volgt dat ook voor de douanewaarde van de ingevoerde goederen een bindende inlichting kan worden aangevraagd.⁵¹ Wel is hierover destijds in het kader van de introductie van het DWU⁵² gesproken en wordt nog steeds op zowel EU-⁵³ als internationaal⁵⁴ niveau geëvalueerd in hoeverre er behoefte bestaat aan de (verplichte) introductie van een BWI in het (EU-)douanerecht.

Indien een bindende inlichting voor de te betalen prijs voor de ingevoerde goederen aangevraagd

42 Meerdere niet-EU-landen kennen programma's die faciliteren dat de douanewaarde van ingevoerde goederen automatisch wordt aangepast bij repeterende retroactieve verrekenprijsaanpassingen. Voor een uitvoerig overzicht van landen met een speciaal douane-programma verwijs ik naar de antwoorden op vraag 13 in de landenrapporten van het onderzoek: *The Link Between Transfer Pricing and Customs Valuation – 2017 Country Guide*, Deloitte 2017.

43 Art. 173 DWU.

44 De controlebevoegdheid volgt uit art. 48 DWU.

45 Art. 73, onderdeel a, DWU.

46 Art. 73 DWU jo. art. 71, lid 1, GDWU.

47 Art. 166 DWU.

48 Art. 256, lid 1, derde alinea, Verordening (EEG) 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, *Publicatieblad* nr. L 253 van 11.10.1993, p. 0001-0766.

49 Art. 146 resp. 147, lid 3, GDWU. Laatstgenoemd artikel spreekt namelijk enkel over 'bewijsstukken' en niet over 'bepaalde in artikel 162 bedoelde informatie'.

50 Het gaat dan respectievelijk om een Bindende Tariefinlichting (BTI) en een Bindende Oorsprongsinlichting (BOI).

51 Wel biedt art. 35 DWU de mogelijkheid aan douaneautoriteiten om bindende inlichtingen af te geven voor andere in Titel II genoemde factoren. Naast de classificatie en oorsprong van de ingevoerde goederen handelt Titel II over de douanewaarde. Echter, aangezien het DWU noch de GDWU en de UDWU voorzien in nadere bepalingen over de aanvraag van een BWI, lijkt het thans niet mogelijk om een BWI aan te vragen. Dat neemt niet weg dat een aantal EU-lidstaten de mogelijkheid kennen om individuele afspraken met bedrijven te sluiten ('rulings'), waarin afspraken zijn vastgelegd over het werken van repeterende aanpassingen van verrekenprijzen.

52 Report on the proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council laying down the Union Customs Code (recast) (COM(2012)0064 – C7-0045/2012 – 2012/0027(COD)), A7-0006/2013 van 26 februari 2013.

53 De introductie van het BWI staat echter nog wel op de agenda getuige het *annual working paper* 2017 in het kader van het Customs 2020 Programme.

54 Sinds november 2001 onderhandelden de WHO-leden, waaronder de EU, over een nieuw wereldhandelsakkoord tijdens de zogenoemde Doha-ronde. Op 7 december 2013 is het akkoord – het naar de stad van ondertekening genoemde Bali-pakket – gesloten. In art. 3, lid 9, sub a, onderdeel i worden WHO-leden aangemoedigd om bindende

zou kunnen worden, geeft dit voorafgaand aan het indienen van de douaneaangifte zekerheid over de hoogte van de douanewaarde. Retroactieve verrekenprijsaanpassingen lijken dan ook niet in aanmerking genomen te hoeven worden. Echter, vermoedelijk zal een BWI enkel zekerheid verschaffen over de elementen van de transactiewaarde en/of de toepasselijke waarderingsmethode. Retroactieve verrekenprijsaanpassingen zouden in een dergelijk geval onder bepaalde voorwaarden wel in aanmerking moeten worden genomen. Het zou in die zin mijn voorkeur genieten als een BWI gelijktijdig met bijvoorbeeld een APA in onderling overleg tussen de belasting- en douaneautoriteiten wordt afgesloten inzake de te betalen prijs van de ingevoerde goederen.⁵⁵

Indien de hoogte van de douanewaarde wordt vastgesteld in onderling overleg met de douaneautoriteiten op basis van transferpricingdocumentatie (eventueel door vastlegging in een BWI), komt de vraag op of belastingautoriteiten daaropvolgend nog een verrekenprijs mogen corrigeren als de hoogte van de verrekenprijs gelijk is aan de douanewaarde. Het Tribunal Supremo (de Spaanse Hoge Raad) heeft geoordeeld dat een door de douaneautoriteiten gecontroleerde en op basis van transferpricingdocumentatie vastgestelde douanewaarde, die door de belastingplichtige ook als verrekenprijs wordt gehanteerd, niet voor winstbelastingdoeleinden nadien door de belastingautoriteiten mag worden aangepast.⁵⁶ Aan de waarderingsmethodes voor zowel de douanewaarde als transfer pricing ligt, aldus het Tribunal Supremo, namelijk een 'zakelijkheidstoets' ten grondslag. Een aanpassing op een later moment door de belastingautoriteiten zou zich in dat geval niet verhouden met het rechtszekerheidsbeginsel en andere beginselen zoals het estoppel-beginsel.⁵⁷ De vraag is of de zienswijze van het HvJ in de omgekeerde situatie eensluidend zou zijn en een link tussen de vaststelling van de douanewaarde en verrekenprijzen zou onderkennen.

6. Toerekenen correctie aan de ingevoerde goederen

Voor het bepalen van het additioneel verschuldigde invoerrecht of de teruggaaf, is de moeilijkheid gelegen in het feit dat een verrekenprijs vaak niet specifiek op één ingevoerd goed zal zien. Het toepasselijke invoertarief voor de ingevoerde goederen is afhankelijk van de tariefclassificatie. Indien een verrekenprijsaanpassing de aanpassing van de douanewaarde tot gevolg heeft, moet niet enkel worden vastgesteld op welke goederen de verrekenprijsaanpassing ziet, maar ook op welke specifieke transacties, aangezien het tarief frequent wijzigt. Zeker bij ondernemingen met een grote variëteit aan ingevoerde goederen stuit dit op praktische problemen en wordt vaak pragmatisch omgesproken met de berekening van het bedrag aan additioneel af te dragen of terug te vorderen invoerrechten.

De tweede prejudiciële vraag in het eerdergenoemde prejudiciële verzoek aan het HvJ handelt over de vraag wat de 'passende verdeelsleutel' is.⁵⁸ Gevraagd wordt of de verdeelsleutel gebaseerd mag worden op de vereenvoudigde methode. Volgens de International Chamber of Commerce houdt dit in dat het correctiebedrag over alle ingevoerde goederen worden uitgesmeerd overeenkomstig een gewogen gemiddeld douanetarief. De verwijzende rechter stelt voor om het procentuele aandeel van het restitutiebedrag in de definitieve totale verrekenprijs te berekenen en de douanewaarde voor elke invoertransactie met dat percentage te verlagen. Voor de uniforme toepassing van het EUDouanerecht zou het wenselijk zijn als het HvJ zich over de door het Hof voorgestane methode uitlaat.

7. Afsluiting

Afgaand op de zienswijze van de verwijzende rechter in de zaak Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH moeten verrekenprijsaanpassingen in aanmerking worden genomen voor de definitieve vaststelling van de douanewaarde, zo-

inlichtingen te verstrekken aan marktdeelnemers, welke inlichtingen ertoe strekken om weer te geven wat de geschikte methode of criterium is voor het vaststellen van de douanewaarde. Voorts moet de inlichting zekerheid verschaffen over de wijze waarop deze methode of dit criterium moet worden toegepast voor het vaststellen van de douanewaarde.

55 In Zuid-Korea kan sinds 2015 gelijktijdig een Advance Customs Valuation Arrangement als unilaterale APA worden afgesloten. Voor een beschrijving zie: J. Cheol Cho, 'Understanding Korea's advance customs valuation arrangement and refund claim regimes', *World Customs Journal* 11/1, p. 69-72.

56 Tribunal Supremo 30 november 2009, nr. 3582/2003. De vraag is in hoeverre dit arrest zich verhoudt met HvJ 24 april 1980, zaak C-65/79 (Chatain). In dit arrest geeft het HvJ aan dat (r.o. 16): 'Ook

vloeit uit het specifieke karakter van de betrokken bepalingen voort dat de vaststelling van de douanewaarde (...) niet tot gevolg mag hebben dat de fiscale en financiële instanties van de Lid-Staten verplicht zijn, deze waarde voor andere doeleinden dan de toepassing van het gemeenschappelijk douanetarief te erkennen.'

57 Het estoppelbeginsel 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.

58 Verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend door het Finanzgericht München (Duitsland) op 17 oktober 2016 – Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH/Hauptzollamt München (zaak C-529/16).

wel indien dit leidt tot een navordering als tot een tegoed. Indien het HvJ hierin meegaat, betekent dat dat de trend – de convergentie tussen transfer pricing en de douanewaarde – in de EU kracht wordt bijgezet. Wettelijke bepalingen in het Unierecht kunnen vervolgens niet uitblijven, al is het maar om de besproken praktische problemen – bijvoorbeeld de toerekening van de correctie aan de ingevoerde goederen – en de faciliteiten beter te reguleren. Het WCO-rapport waarin wordt opgeroepen tot betere dialoog tussen de transferpricing- en de douaneafdeling enerzijds en de douane- en

belastingautoriteiten anderzijds is daarbij onvoldoende. Alleen wettelijke bepalingen zullen zorgen voor de broodnodige rechtszekerheid en uniformiteit.

Schippers⁵⁹

Brondocumenten

- HvJ 17 oktober 2016, zaak C-529/16 (prejudiciële vragen)

59 Martijn L. Schippers LL.M. is als programmacoördinator van de Post-Master in EU Customs Law verbonden aan EFS, Erasmus University Rotterdam en werkzaam aan de Erasmus School of Law als promo-

vendus en docent. Voorts maakt hij onderdeel uit van het Global Trade & Customs team van EY Nederland.

Martijn Schippers

is verbonden aan
Ernst & Young Belastingadviseurs LLP

Tel: 088-4079160
E-mail: martijn.schippers@nl.ey.com

Verschenen in:
NTFR Beschouwingen 2017 nr. 7/8
augustus 2017. - p. 25-32
een uitgave van
SDU te Den Haag



Ernst & Young LLP
Accountancy | Belastingen |
Transacties | Advies

Over Ernst & Young

Ernst & Young is wereldwijd toonaangevend op het gebied van accountancy, belastingen, transacties en advies. Onze 135.000 mensen delen wereldwijd dezelfde waarden en staan voor kwaliteit. Wij maken het verschil door onze mensen, onze cliënten en de samenleving te helpen hun mogelijkheden optimaal te benutten.

Voor meer informatie: www.ey.nl

Disclaimer

Dit bericht is met grote zorgvuldigheid samengesteld. Voor mogelijke onjuistheid en/of onvolledigheid van de hierin verstrekte informatie aanvaardt Ernst & Young geen aansprakelijkheid, evenmin kunnen aan de inhoud van dit bericht rechten worden ontleend.

© Ernst & Young 2017