

# BEPS and Transfer Pricing but what about VAT and Customs?

*Verslag van het seminar van Foundation for European Fiscal Studies, gehouden op woensdag 3 februari 2016, te Rotterdam.*

M.L. Schippers LLM<sup>1</sup>

## 1. Inleiding

"BEPS and Transfer Pricing, but what about VAT and Customs?", luidt het onderwerp van het door de Foundation for European Fiscal Studies georganiseerde seminar ter afsluiting van de Post-Master Indirecte Belastingen en de Post-Master in EU Customs Law.

Het gekozen onderwerp bevindt zich op het snijvlak van transfer pricing, btw en douane en heeft als gemene deler de ontwikkelingen die plaatshebben rondom het BEPS-project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: "OESO"). Het is daarmee een actueel onderwerp gelet op de recent verschenen eindrapporten van het BEPS-project<sup>2</sup>, het door de Wereld Douane Organisatie (hierna: "WDO") gepubliceerde rapport genaamd "WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing"<sup>3</sup> en de introductie van het Douane Wetboek van de Unie (hierna: "DWU")<sup>4</sup> per 1 mei 2016.

Onder dagvoorzitterschap van René van der Paardt<sup>5</sup> ving het seminar om stipt 13:30 uur aan in een goedgevulde conferentiezaal op de Erasmus Universiteit Rotterdam.<sup>6</sup>

## 2. An update on the transfer pricing related elements of the OECD BEPS project

De eerste inleider van het seminar, Ronald van den Brekel<sup>7</sup>, weet het publiek te boeien met een heldere uiteenzetting over de achtergrond, het doel, de aanpak, de implementatie en de inhoud van het BEPS-project. Daarnaast bespreekt hij het voorstel van de Europese Commissie voor een pakket aan maatregelen ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken. Hij voorziet daarmee in de opmaat naar de presentaties over de impact van BEPS op de samenloop tussen transfer pricing en btw enerzijds en transfer pricing en douane anderzijds.

### 2.1 Achtergrond, doel en aanpak van het BEPS-project

Het BEPS-project is een onderzoek van de OESO op initiatie van de G20 naar of, en zo ja waarom, de huidige wetgeving toestaat dat belastbare winsten in andere staten gealloceerd kunnen worden dan

---

<sup>1</sup> Auteur maakt onderdeel uit van het douaneteam van EY Nederland, is als programma coördinator van de Post-Master in EU Customs Law werkzaam voor de Foundation for European Fiscal Studies en is tevens verbonden aan de Erasmus School of Law als promovendus en docent. Zijn promotieonderzoek richt zich op het onderwerp 'Douanewaarde'.

<sup>2</sup> BEPS 2015 Final Reports kunnen worden gevonden op: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>.

<sup>3</sup> De WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing kan worden gevonden via: <http://www.wcoomd.org/en/topics/key-issues/revenue-package/~media/36DE1A4DC54B47109514FFCD0AAE6B0A.ashx>.

<sup>4</sup> Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (herschikking), *PB* L 269/1 van 10.10.2013, blz. 1-101.

<sup>5</sup> R.N.G. van der Paardt is bestuurslid en programma directeur van de Post-Master Indirecte Belastingen van de Foundation for European Fiscal Studies, hoogleraar Kostprijsverhogende Belastingen aan de Erasmus School of Economics en voorts verbonden aan Loyens & Loeff N.V. als of counsel.

<sup>6</sup> De sheets van het seminar kunnen worden teruggevonden op: [http://www.europesefiscalestudies.nl/?page\\_id=1019](http://www.europesefiscalestudies.nl/?page_id=1019).

<sup>7</sup> R.P.J. van den Brekel is docent in de Post-Master Internationaal en Europees Belastingrecht van de Foundation for European Fiscal Studies en voorts als partner verbonden aan EY waar hij leiding geeft aan de TP-praktijk in België en Nederland.

waar de daadwerkelijke bedrijfsactiviteiten plaatsvinden. Aanleiding voor het project zijn onder andere de digitalisering van economieën en teruglopende belastingopbrengsten ten gevolge van de economische crisis.

Het belangrijkste doel van het BEPS-project is dat winsten van ondernemingen worden belast in het land waar waarde wordt gecreëerd. Het BEPS-project zoekt daarmee aansluiting bij het land waar de activiteiten worden verricht; in populistische bewoordingen: daar waar de rokende schoorsteen zich bevindt. Dat wijkt af, zo onderkent Van den Brekel, van de plaats van prestatie in de btw die op een meer juridische benaderingswijze wordt vastgesteld.

De wijze waarop de OESO het BEPS-project heeft aangepakt, verschilt ten opzichte van voorgaande OESO-projecten in die zin dat het BEPS-project naast OESO-lidstaten ook andere deelnemende G20-landen kende. De OESO wilde een breed draagvlak creëren. Daarom zijn naast de BEPS-landen ook andere, voornamelijk ontwikkelingslanden, geconsulteerd.

## 2.2 De implementatie van het BEPS-project

Op 5 oktober 2015 heeft de OESO de eindrapporten van het BEPS-project gepubliceerd. Van den Brekel merkt op dat de eindrapporten in drie groepen kunnen worden gecategoriseerd. De eerste categorie, "Minimum Standards", omvat actiepunten, die alle deelnemende landen ten minste in hun verdragen of nationale wetgeving moeten implementeren.<sup>8</sup> De tweede categorie, "Reinforced Standards", omvat actiepunten die beogen de normen in de bestaande OESO Transfer Guidelines en de OESO Model Tax Convention aan te scherpen en hebben mogelijk terugwerkende kracht.<sup>9,10</sup> De derde en tevens laatste categorie betreft de "Common Approaches and Best Practices". De daaronder geschaarde actiepunten zijn volgens Van den Brekel aan te merken als 'bouwstenen', die naar believen door de aan het BEPS-project deelnemende landen kunnen worden geïmplementeerd.

## 2.3 BEPS actiepunten met invloed op btw en douane

In het vervolg van zijn redevoering besteedt Van den Brekel aandacht aan actiepunten 7, 8-10 en 13.<sup>11</sup> Deze actiepunten hebben volgens hem namelijk invloed op de heffing van btw en invoerrechten.

### 2.4.1 Actiepunt 7 – Prevent the artificial avoidance of PE status

Actiepunt 7 stuurt aan op een meer economische benadering van het vaste inrichting begrip, waarbij de 'drempel' om bedrijfsactiviteiten als vaste inrichting aan te merken wordt verlaagd. Dit heeft aldus Van den Brekel verstrekende gevolgen, bijvoorbeeld doordat bepaalde belastingautoriteiten genegen zijn om bedrijfsactiviteiten als btw vaste inrichting aan te merken, indien voor de vennootschapsbelasting een vaste inrichting wordt onderkend.

---

<sup>8</sup> Het gaat hierbij om (delen van) Action 5 "Harmful Tax Practices", Action 6 "Treaty Abuse", Action 13 "Country-by-country-reporting" en Action 14 "Dispute Resolution". Actiepunten die vervat moeten worden in bilaterale verdragen, hebben mogelijk al in 2017 effect door het multilaterale instrument ontwikkeld in actiepunt 15.

<sup>9</sup> Voor de OESO Transfer Pricing Guidelines betreft dit Action 8-10 "Transfer pricing" en Action 13 "Transfer Pricing Documentation". Voor het OESO Model Tax Convention betreft dit Action 2 "Hybrid Mismatch Arrangements", Action 6 "Treaty Abuse", Action 7 "Permanent Establishment Status" en Action 14 "Dispute Resolution".

<sup>10</sup> Bijvoorbeeld de Nederlandse belastingautoriteiten zijn deze mening toegedaan getuige de antwoorden die de Nederlandse Staatssecretaris van Financiën op 2 februari 2016 heeft gestuurd aan de Tweede Kamer ter beantwoording van vragen en opmerkingen over de brief met de kabinetsreactie op het besluit Europese Commissie inzake Starbucks, *Kamerstuk II 2015/16*, 29 058, nr. 113.

<sup>11</sup> Actiepunt 1 besprak Van den Brekel ook, maar komt uitvoeriger aan bod in het betoog van Van Kesteren.

Verder wordt er sneller een vaste inrichting voor de vennootschapsbelasting aangemerkt (en mogelijk dus ook voor de btw vaste inrichting), omdat:

- Actiepunt 7 belastingautoriteiten de mogelijkheid geeft om opslagplaatsen als vaste inrichting aan te merken, indien deze opslagplaatsen niet slechts een ondersteunend en voorbereidend karakter hebben;
- in de feitelijke analyse niet enkel naar de bedrijfsactiviteiten van één onderneming worden betrokken, maar ook de bedrijfsactiviteiten van andere groepsonderdelen;
- bedrijfsactiviteiten, die in temporele zin contractueel zijn opgesplitst, zullen in samenhang worden bekeken voor de feitelijke analyse of sprake is van een vaste inrichting.

Van den Brekel verbaast zich dat de OESO zich niet eerst heeft gebogen over de vraag hoeveel winsten aan bepaalde bedrijfsactiviteiten (indien er sprake zou zijn van een vaste inrichting) toegerekend moeten worden. Immers, indien geen winsten worden toegerekend aan bedrijfsactiviteiten, leidt vaststelling van een vaste inrichting namelijk enkel tot onnodige extra administratieve lasten.

#### *2.4.2 Actiepunten 8-10 – Transfer pricing*

Vervolgens richt Van den Brekel zich op de risicoallocatie. Hier is een verschuiving van een juridische naar een economische benadering waarneembaar. Gekeken wordt wie daadwerkelijk het risico beheerst ("control") en de risico's kan dragen ("financial capacity"). Om dit vast te stellen, heeft de OESO een zesstappenplan gecreëerd, waarbij op basis van een functieanalyse wordt vastgesteld waar de risico's voor transfer pricing doeleinden zijn gelegen. Een soortgelijk stappenplan is gecreëerd voor de beloning van immateriële goederen. Van den Brekel merkt op dat het hierbij wederom gaat om een functionele analyse, waarbij het zwaartepunt bij een economische aanpak is gelegen. De controle over en uitvoering van DEMPE-functies<sup>12</sup> is doorslaggevend.

#### *2.4.3 Actiepunt 13 – Guidance on transfer pricing documentation and country-by-country reporting*

De huidige documentatieverplichtingen voor ondernemingen verschillen per land en zorgen voor aanzienlijke administratieve verplichtingen. Zodoende is in actiepunt 13 een zogenaamde "Master File" geïntroduceerd. Daarmee verkrijgt een belastingautoriteit onder andere informatie over waar een onderneming actief is, welke royalty- en licentierechten deze onderneming waar ter wereld houdt, hoe de waardeketen binnen een onderneming is georganiseerd en waar de entiteiten die hier aan bijdragen zijn gevestigd.

Een andere noviteit, waar veel publieke aandacht voor is geweest, betreft *country-by-country reporting*. Een onderneming is daarbij verplicht om bij de belastingautoriteit van de ultieme moedermaatschappij van een groep onder andere aan te geven waar ter wereld de groep bedrijfsactiviteiten ontplooit, hoeveel winsten daarmee worden gegenereerd en hoeveel winstbelasting zij in de landen afdraagt. Dit rapport wordt vervolgens gedeeld met andere belastingautoriteiten.

### **2.4 EU anti-abuse directive**

De EU heeft de afgelopen jaren richtlijnen geamendeerd waarmee met BEPS vergelijkbare aanbevelingen, vooruitlopend op de BEPS-eindrapporten, in de EU zijn geïmplementeerd.<sup>13</sup> Daarnaast heeft de Europese Commissie onderzoek ingesteld naar rullingpraktijken in diverse EU-

---

<sup>12</sup> Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation.

<sup>13</sup> Hierbij kan worden gedacht aan de verplichting tot informatieuitwisseling over rulings tussen lidstaten en de introductie van een hybride mismatchbepaling en een algemene anti-misbruikbepaling in de moeder-dochter-richtlijn.

lidstaten. Voor de uniforme implementatie van de finale BEPS-rapporten, heeft de Europese Commissie op 28 januari 2016 een voorstel voor een pakket aan maatregelen ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken ingediend.<sup>14</sup> De EU voorziet daarmee, anders dan de OESO, in een voorzet voor bindende regelgeving.

### 3. BEPS, impact on transfer pricing and VAT

Herman van Kesteren<sup>15</sup> focust zich in zijn bijdrage allereerst op de verschillen en overeenkomsten tussen de directe en indirecte belastingen, waarna hij de impact van BEPS op de samenloop tussen btw en transfer pricing bespreekt.

#### 3.1 Directe en indirecte belastingen: overeenkomsten en verschillen

Voornamelijk de navolgende door Van Kesteren genoemde verschillen zijn in het kader van het seminar noemenswaardig.

Directe belastingen zijn zichtbaar en hebben een 'langzaam' karakter, terwijl de indirecte belastingen door onzichtbaarheid worden gekenmerkt en een 'snel' karakter hebben. Met dat laatste doelt Van Kesteren op het feit dat indien een prestatie plaatsvindt, de btw-behandeling reeds bepaald moet zijn – tarief, plaats van prestatie, levering of dienst, btw-ondernemer of niet, vrijstelling toepasbaar? –, terwijl de vennootschapsbelasting op jaarlijkse basis wordt vastgesteld. Dat laatste maakt gelijk inzichtelijk dat indien een *price adjustment* effect sorteert voor het vaststellen van de maatstaf van heffing voor de btw, dit door voornoemd timingsverschil problemen kan opleveren.

Belastingontwijking in de directe belastingen houdt onder ander verband met de verschuiving van winsten. In de indirecte belastingen is het verschuiven van winsten niet mogelijk, echter, kan wel (bijvoorbeeld met het oog op het verlagen van de btw-druk) de 'consumptie' worden verschoven. In dat kader noemt Van Kesteren het 'schuiven' tussen afnemers. Op basis van het recent gewezen arrest Air France/KLM kan het moment waarop de consumptie plaatsvindt niet kan worden beïnvloed volgens Van Kesteren.<sup>16</sup> De vraag is of bij vragen over wie er consumeert (de afnemer is) of wanneer er wordt geconsumeerd altijd over manipulatie gesproken kan worden, maar parallellen met belastingontwijking in de directe belastingen kunnen zeker worden getrokken aldus Van Kesteren.

#### 3.2 Invloed van BEPS op de samenloop van transfer pricing en btw

##### 3.2.1 Actiepunt 1 – Addressing the tax challenges of the digital economy

Actiepunt 1 is het enige actiepunt dat expliciet verwijst naar indirecte belastingen. De OESO stuurt erop aan dat elektronische diensten worden belast in het land waar de consument is gevestigd dan wel de consumptie plaatsvindt. In de Europese Unie is dit niet nieuw. Van Kesteren wijst er in dit verband op dat thans de plaats van een B2C-dienst die wordt verricht door een ondernemer die is gevestigd buiten de Europese Unie, plaatsvindt op de plek waar de consument is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Om te voorkomen dat een niet in de EU gevestigde ondernemer zich dientengevolge moet registreren in elke EU-lidstaat waar een afnemer is gevestigd,

---

<sup>14</sup> Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken die de werking van de interne markt rechtstreeks schaden, COM(2016) 26 final 2016/0011(CNS) en Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied COM(2016) 26 final 2016/0010(CNS).

<sup>15</sup> H.W.M. van Kesteren is docent in de Post-Master Indirecte Belastingen van de Foundation for European Fiscal Studies, hoogleraar Belastingrecht aan Tilburg University, raadsheer-plaatsvervanger bij het Gerechtshof te Den Bosch en rechter-plaatsvervanger te Den Haag en tot slot als partner verbonden aan PwC waar hij onderdeel uitmaakt van het knowledge center.

<sup>16</sup> HvJ 23 december 2015, C-250/14 en C-289/14, ECLI:EU:C:2015:841.

kan gebruik van de Mini-One-Stop-Shop worden gemaakt.<sup>17</sup> Ook voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische B2C-diensten geldt sinds 1 januari 2015 dat wordt aangesloten bij het land waar de consument is gevestigd. Ook hier geldt dat ter voorkoming van additionele administratieve verplichtingen onder voorwaarden kan worden geopteerd voor de MOSS-regeling.

### 3.2.2 Actiepunt 7 – Prevent the artificial avoidance of PE status

Onder actiepunt 7 kunnen dochtermaatschappijen die fungeren als een commissionair sneller als vaste inrichting voor de vennootschapsbelasting worden aangemerkt. Van Kesteren merkt op dat in beginsel voornoemde dochtermaatschappijen worden aangemerkt als separate belastingplichtigen voor de btw. Echter, dit kan verkeren indien een dochtermaatschappij buiten de EU is gevestigd en de uitoefening van de commissionaarsfunctie ertoe leidt dat deze dochtermaatschappij aldaar voor zowel de vennootschapsbelasting als btw als vaste inrichting wordt aangemerkt (omdat het desbetreffende land het vaste inrichtingsbegrip voor de directe en indirecte belastingen gelijk wil houden). In een dergelijk geval zullen vanuit EU-perspectief nog steeds leveringen voor de btw in aanmerking worden genomen. Echter, diensten zullen voor de btw *out of scope* zijn, omdat het hoofdhuis en de vaste inrichting geacht worden onderdeel uit te maken van één btw-belastingplichtige.<sup>18</sup>

Van Kesteren merkt op dat er meerdere definities voor de btw vaste inrichting bestaan. Zo noemt hij de verkoop-vaste inrichting<sup>19</sup>, de inkoop-vaste inrichting<sup>20</sup> en de vaste inrichting begrippen zoals gebezigd in de zogenaamde btw-teruggaafrichtlijnen.<sup>21</sup> Ik merk daarbij op dat eerstgenoemde begrippen niet alle situaties omvatten en dat derhalve gevallen denkbaar zijn waarbij teruggevallen moet worden op de definitie zoals vormgegeven door het Hof van Justitie.<sup>22</sup>

In dit kader wijst Van Kesteren naar een recentelijk gewezen arrest van het Hof van Justitie genaamd *Welmory*.<sup>23</sup> In deze zaak is aangenomen dat indien een moedermaatschappij gebruikmaakt van technische middelen en personeel van de dochtermaatschappij, de bedrijfsactiviteiten van de moedermaatschappij als inkoop-vaste inrichting kunnen worden aangemerkt. Voornoemde uitspraak kan tevens andere gevolgen met zich meebrengen. Stel bijvoorbeeld dat een dochtermaatschappij in een EU-lidstaat als commissionair wordt aangemerkt en als gevolg van het BEPS-project als vaste inrichting voor de vennootschapsbelasting. Vanuit btw-perspectief zou deze dochtermaatschappij in een dergelijk geval als zelfstandig belastingplichtige worden aangemerkt, terwijl gelijktijdig in datzelfde land een btw-vaste inrichting van de moedermaatschappij wordt onderkend. Dit terwijl in

<sup>17</sup> De Mini-One-Stop-Shop kan kortweg worden omschreven als een optionele wijze van het doen van gecentraliseerde aangifte voor elektronische, telecommunicatie en omroepdiensten, met als alternatief een afzonderlijke registratie in elke relevante EU-lidstaat.

<sup>18</sup> HvJ 23 maart 2006, C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196.

<sup>19</sup> Artikel 11, lid 1, Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (herschikking), *PB L 77/1* van 23.3.2011, blz. 1-22.

<sup>20</sup> Artikel 11, lid 2, Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (herschikking), *PB L 77/1* van 23.3.2011, blz. 1-22.

<sup>21</sup> Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, *PB L 44/23* van 20.2.2008, blz. 23-28 en Dertiende Richtlijn van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (86/560/EEG), *PB L 326/40* van 21.11.1986, blz. 40-41.

<sup>22</sup> Zie in dat verband M.L. Schippers and J.M.B. Boender, *VAT and Fixed Establishments: Mysteries Solved?*, *Intertax* 43/11, blz. 709-723.

<sup>23</sup> HvJ 16 oktober 2014, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298.

een niet-EU-lidstaat een dochtermaatschappij die handelt als commissionair als vaste inrichting wordt aangemerkt voor zowel de vennootschapsbelasting als de btw. Van Kesteren sluit derhalve niet uit dat vennootschappen die een commissionairsfunctie vervullen in de toekomst ook in de EU als btw-vaste inrichting worden aangemerkt.

### 3.2.3 Actiepunten 8 en 13 – Intangible, Country-by-country reporting

Van Kesteren vervolgt zijn redevoering met de vraag in hoeverre *price adjustments* invloed uitoefenen op de maatstaf van heffing van btw. De vraag is allereerst of er überhaupt een aanpassing moet worden gemaakt, en zo ja, ten tweede, of de maatstaf van heffing van de prestatie waarop de *price adjustment* betrekking heeft, moet worden aangepast of dat er een nieuwe belastbare prestatie ontstaat. De eerste vraag moet aldus Van Kesteren bevestigend worden beantwoord indien de *price adjustment* daadwerkelijk gelinkt kan worden aan de originele prestatie en er contractueel is vastgelegd dat de transactiewaarde onder bepaalde situaties kan worden gewijzigd. Indien die link niet kan worden gemaakt, dan is een dergelijke aanpassing niet mogelijk. Het is overigens aannemelijk dat vanwege het BEPS-rapport meer inzicht wordt gekregen over de diverse transacties en het makkelijker wordt om in de toekomst een link te maken tussen *price adjustments* en btw-transacties.

De tweede vraag beantwoordt Van Kesteren aan de hand van een drietal voorbeelden. In het eerste voorbeeld hebben een tweetal lidstaten een andere visie op de vraag wanneer de correctie behoort plaats te vinden. In dat geval bestaat het risico dat de eerste lidstaat van mening is dat de originele transactie moet worden herzien, waardoor onder andere de btw-aangifte en intrastat-aangiftes moeten worden aangepast. Dat terwijl de tweede lidstaat een 'nieuwe' transactie onderkent, wat ook daar tot additionele administratieve verplichtingen leidt. In het tweede voorbeeld brengt een moedermaatschappij een extra gefactureerd bedrag in rekening aan een gelieerde non-EU LRD dat ziet op geïmporteerde goederen. De douaneautoriteiten kunnen dit extra gefactureerde bedrag aanmerken als verlate betaling. In een dergelijk geval kunnen de douaneautoriteiten besluiten om een boete in rekening te brengen en mogelijk – afhankelijk van het soort goederen dat de moedermaatschappij importeert – leidt dit tevens tot additionele accijnsheffing. Als derde voorbeeld, waarbij het feitencomplex overeenkomt met het tweede voorbeeld, wordt nadat de goederen zijn ingevoerd, een korting in rekening gebracht. Van Kesteren merkt op dat er gevallen bekend zijn waarbij het niet-EU land de korting aanmerkt als marketingdienst van de LRD aan de moedermaatschappij waarbij de plaats van dienst in het niet-EU land is gelegen. Voor de moedermaatschappij bestaat in een dergelijk geval geen recht op btw-teruggaaf en mogelijk worden boetes en rentes in rekening gebracht bij de LRD vanwege verlate betaling.

## 4. BEPS, impact on transfer pricing and customs

Als laatste spreker richt Walter de Wit<sup>24</sup> zich op de invloed van BEPS op de samenloop tussen transfer pricing en de heffing van douanerechten. Na de samenloop te hebben besproken, richt hij zich op de implicaties van BEPS op voornoemde samenloop, waarna hij tot slot stilstaat bij een aantal wijzigingen die met invoering van het DWU op het gebied van de douanewaarde zijn te verwachten. Hij staat bij het laatste onderdeel voornamelijk stil bij wijzigingen die in dezelfde 'geest' als BEPS zijn vormgegeven.

### 4.1 Algemene aspecten van de samenloop tussen transfer pricing en douane

Voor het vaststellen van de douanewaarde van het invoerrecht wordt in beginsel aangesloten bij de transactiewaarde. Een uitzondering geldt indien de koper en verkoper verbonden partijen zijn. In een dergelijke situatie moet de importeur aantonen dat de gehanteerde prijs niet is beïnvloed. De prijs

---

<sup>24</sup> W. de Wit is bestuurslid en programma directeur van de Post-Master in EU Customs Law van de Foundation for European Fiscal Studies, hoogleraar Internationaal en Europees Douanerecht aan de Erasmus School of Law en voorts als partner verbonden aan EY waar hij onderdeel uitmaakt van het douaneteam.

moet namelijk – in VpB-termen – at-arms' length zijn.<sup>25</sup> De link tussen de douanewaarde en transfer pricing is, zo betoogt De Wit, door toepassing van het at-arms' length principe onmiddellijk zichtbaar. Een andere link betreft de behandeling van royalty- en licentierechten. Voor het bepalen van de douanewaarde spelen royalty- en licentierechten een belangrijke rol, omdat zij onder voorwaarden deel uitmaken van de douanewaarde. Tegelijkertijd zijn royalty- en licentierechten ook voor transfer pricing doeleinden van belang, omdat zij de vaststelling van verrekenprijzen kunnen beïnvloeden. In dat kader zijn de ruime definitie van immateriële goederen en de nieuwe allocatiebepalingen uit het BEPS-project van belang.

In de EU is het gebruikelijk dat transfer pricing rapporten worden gebruikt om aan te tonen dat de transactiewaarde niet is beïnvloed en derhalve als douanewaarde kan worden gebruikt. De Wit wijst in dit kader op de WCO Guide on Transfer Pricing and Customs. Belastingautoriteiten die zijn aangesloten bij de WCO<sup>26</sup> worden in dit rapport aangemoedigd om transfer pricing rapporten te accepteren bij de vaststelling van de douanewaarde. Voorts bevat het een lijst met *good practices* voor internationale ondernemingen over hoe de convergentie tussen transfer pricing en douanewaarde bedrijfsmatig het doeltreffendst kan worden vormgegeven en hoe de interactie tussen de onderneming en de belasting- en douaneautoriteiten op dit gebied zou moeten worden vormgegeven. Ondanks dat het rapport niet-bindend is voor de WCO-leden, vindt De Wit het rapport een grote stap voorwaarts, omdat niet eerder dergelijke richtsnoeren zijn gepubliceerd.

Een openstaande vraag is nog wel of een *price adjustment* moet leiden tot aanpassing van douanewaarde, vooral als dit leidt tot een teruggaafverzoek, omdat de douanewaarde ten gevolge van een *price adjustment* lager uitvalt. Binnen de EU wordt hierover verschillend gedacht en ondanks dat het in een aantal landen heeft geleid tot gerechtelijke procedures, is de vraag nog niet voorgelegd aan het Hof van Justitie. Tevens is over de samenloop tussen transfer pricing en douanewaarde en in het bijzonder *price adjustments* niets opgemerkt in het DWU. Het betreft een gemiste kans aldus De Wit.

#### 4.2 Invloed van BEPS op de samenloop van transfer pricing en douane

Vooraf actiepunten 8-10 en 13 hebben gevolgen voor de vaststelling van de douanewaarde. Actiepunt 8-10 verschuift het risico – ondanks de contractuele bepalingen – naar de partij die de financiële capaciteit heeft om het risico te dragen. De Wit stelt dat derhalve sprake is van een verschuiving van een juridische naar een economische werkelijkheid. Hij merkt daarbij op dat deze 'trend' ook van belang en waarneembaar is voor de heffing van douanerechten.

Daarbij wijst De Wit op het feit dat BEPS onder andere ziet op de waardebepaling van immateriële goederen en dat door het gebruik van transfer pricing rapporten voor de vaststelling van de douanewaarde, BEPS ook indirect invloed uitoefent op de hoogte van de douanewaarde. Daarbij merkt hij op dat actiepunt 13 juist kansen biedt, omdat dit actiepunt ertoe leidt dat ondernemingen hun royalty- en licentierechten moeten uitsplitsen. Met het daarmee verkregen inzicht kan een onderneming vaststellen welke betalingen (thans) onterecht onderdeel van de douanewaarde uitmaken. Deze kunnen daaropvolgend van de douanewaarde worden uitgesloten, omdat namelijk niet alle royalty- en licentierechten onderdeel van de douanewaarde hoeven uit te maken.

---

<sup>25</sup> Indien dat niet kan worden aangetoond is een alternatieve methode toepasselijk. In de hiernavolgende volgorde moet de douanewaarde worden bepaald op basis van de prijs van identieke of soortgelijke goederen, de terugrekenmethode (retrograde methode), de berekende waarde (kostprijs plus methode) of de redelijke middelen (andere methode of globale methode).

<sup>26</sup> World Customs Organisation is een mondiaal opererende intergouvernementele organisatie die zich bezighoudt met zaken omtrent douane. Meer dan 180 landen zijn vertegenwoordigd in de WCO, die tezamen verantwoordelijk zijn voor meer dan 98% van de wereldhandel.

### 4.3 Introductie van het Douane Wetboek van de Unie

Vervolgens stelt De Wit zich de vraag of er op het gebied van douane ook maatregelen bestaan die in de geest van BEPS zijn vastgesteld. Als men daar naar kijkt komt men al snel uit bij het DWU en de nieuwe bepalingen op het gebied van douanewaarde, waarbij meer naar de economische realiteit lijkt te worden gekeken dan naar de juridische.

#### 4.3.1. *Introductie Last sale for export en afschaffing First-sale -for-export regeling*

Onder het Communautair Douane Wetboek ("CDW") – tot 1 mei 2016 de EU-verordening waarin het communautair douanerecht is opgenomen – wordt de douanewaarde bepaald op basis van de transactiewaarde, dat is de betaalde of te betalen prijs voor goederen die zijn bedoeld voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie. Onder het CDW kan elke verkoop die tot doel heeft om te worden uitgevoerd naar het douanegebied van de Europese Unie worden gebruikt voor het bepalen van de douanewaarde. Deze regeling, die bekend staat onder de naam 'first-sale-for-export', komt onder het DWU te vervallen omdat in de DWU Uitvoeringsverordening is opgenomen, dat de transactiewaarde – en daarmee de douanewaarde – moet worden bepaald op basis van de verkoop die direct voorafgaat aan het moment waarop de goederen in het douanegebied van de Europese Unie binnenkomen ('last -sale'). De Wit merkt op dat afschaffing van de 'first-sale-for-export' lijkt samen te hangen met excessief gebruik ervan. Sinasappels werden bijvoorbeeld vanaf het moment dat zij van de boom afvielen aangemerkt als goederen bedoeld voor export naar het douanegebied van de Europese Unie. Voordat zij daadwerkelijk ten invoer werden aangegeven, werden zij meermalen verkocht met een extreem lage transactiewaarde die werd gebruikt als douanewaarde tot gevolg.

De gevolgen van de afschaffing van de 'first-sale-for-export' regeling kunnen volgens De Wit worden gemitigeerd door de goederen te laten invoeren door een partij die zich eerder in de handelsketen bevindt. Daarvoor zal deze partij zich wel in een EU-lidstaat voor btw-doeleinde moeten registreren en dientengevolge lokale en intracommunautaire btw-aangiftes en Intrastat-aangiftes moeten indienen.

De vraag die De Wit vervolgens opbrengt is welke transactie voor het bepalen van de douanewaarde in aanmerking genomen moet worden indien de goederen worden verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie, maar, nog voordat de goederen fysiek het douanegebied zijn binnengekomen, worden verkocht tussen twee in de EU gevestigde partijen. Het lijkt erop dat ook in dat geval de tweede transactie moet worden gebruikt voor het bepalen van de douanewaarde. Daarmee heeft het feit dat de douanewaarde nu op basis van de 'last sale' in plaats van de 'first-sale' moet worden bepaald, ook consequenties voor de btw. De heffingsmomenten lijken namelijk uit elkaar getrokken te worden.

De laatste vraag in dit verband is wat eigenlijk met het begrip 'verkoop' wordt bedoeld. Is bijvoorbeeld een inkooporder aan te merken als verkoop? Er hoeft immers nog geen risico-overdracht plaats te vinden bij een inkooporder (of purchaseorder), omdat de juridische eigendom nog niet over is gegaan. Zodoende lijkt in een dergelijk geval geen sprake te zijn van een verkoop. De Wit wijst erop dat deze opvatting in de Verenigde Staten wordt gehuldigd. Ook de btw lijkt meer condities aan te leggen om te kunnen spreken over een levering (wat uiteraard een andere term is dan 'verkoop' zoals gebruikt in de douanewetgeving). Ondanks dat het douanerecht in de Verenigde Staten evenals het EU-douanerecht gebaseerd is op WTO-recht en er een sterke link is tussen het heffingsmoment van douanerechten en btw, lijkt aan het begrip 'verkoop' in de EU een ruimere uitleg gegeven te moeten worden. De Wit wijst in dat verband op een recent gewezen arrest van het Hof van Justitie genaamd *Christodoulou*.<sup>27</sup> Daaruit volgt dat aangezien de douanewaarde bij voorrang

---

<sup>27</sup> HvJ EU 12 december 2013, C-116/12, ECLI:EU:C:2013:825, r.o. 44-45.



op basis van de transactiewaarde moet worden bepaald, het irrelevant is dat het onderliggende verkoopcontact in wezen een bewerkings- of verwerkingsovereenkomst is. Met andere woorden, zo stelt De Wit, zou dit een argument kunnen zijn om zelfs een inkooporder als verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie aan te merken. Echter, afgewacht zal moeten worden of het daadwerkelijk overgaan van het risico op de goederen nog een rol zal gaan spelen. Is dit het geval, dan kan een inkooporder nooit als een verkoop voor uitvoer worden aangemerkt.

#### *4.3.2. Royalty- en licentierechten*

Onder het CDW maken royalty- en licentierechten niet altijd onderdeel uit van de douanewaarde. Daarnaast maken bepaalde royalty- en licentierechten, zoals trademarks, geen onderdeel uit van de douanewaarde. Onder het BEPS-project wordt gepoogd royalty- en licentierechten sneller in de heffing te betrekken. Dat is ook het geval onder het DWU, aldus De Wit. Zo worden de voorwaarden om royalty- en licentierechten onderdeel van de douanewaarde te laten uitmaken aangescherpt. Een royalty- of licentierecht maakt onderdeel van de douanewaarde uit indien de verkoper of een met hem verbonden persoon deze betaling van de koper verlangt en de betaling door de koper is gedaan om te voldoen aan de verplichting van de verkoper, in overeenstemming met contractuele verplichtingen. De goederen kunnen voorts niet worden verkocht – en het volgende is nieuw – of aangekocht door de koper, zonder betaling van royalty- of licentierechten aan een licentiegever. Het maakt daarbij dus ook niet uit, zo benadrukt De Wit, dat de licentiegever een niet-verbonden persoon is. Tevens komt onder het DWU de uitzondering die bestond voor trademarks te vervallen.