

Mr.dr. M.L. Schippers

Douanewaarde in een globaliserende wereld

Customs Valuation in a Globalized World

 Wolters Kluwer

Deventer – 2021

INHOUDSOPGAVE

Lijst van gebruikte afkortingen / XXI

Lijst van belangrijkste organisaties / XXV

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Globaliserende wereld en de douanewaarde / 1
- 1.2 Relevantie van het onderzoek / 3
 - 1.2.1 Inleiding / 3
 - 1.2.2 Maatschappelijke relevantie / 3
 - 1.2.3 Wetenschappelijke relevantie / 4
- 1.3 Toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen onder druk / 6
 - 1.3.1 Inleiding / 6
 - 1.3.2 Wetgevingspakket DWU en internationale invloeden / 7
 - 1.3.3 Bepalen van de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen / 9
 - 1.3.4 Toepassen van de transactiewaarde bij verbonden partijen / 10
 - 1.3.5 Vaststellen van de elementen van de transactiewaarde / 12
- 1.4 (Fiscaal) operationele modellen / 13
 - 1.4.1 Inleiding / 13
 - 1.4.2 Herstructurering (fiscaal) operationele modellen / 14
 - 1.4.3 Fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten / 16
 - 1.4.3.1 Taken en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel / 16
 - 1.4.3.2 Procurement support-model / 17
 - 1.4.3.3 Agentmodel / 18
 - 1.4.3.4 Buy-sell model / 19
 - 1.4.4 Fiscaal operationele modellen belast met productieactiviteiten / 19
 - 1.4.4.1 Taken en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel / 19
 - 1.4.4.2 Toll manufacturer / 20
 - 1.4.4.3 Contract manufacturer / 21
 - 1.4.4.4 Full fledged manufacturer / 22
 - 1.4.5 Fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten / 22
 - 1.4.5.1 Taken en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel / 22
 - 1.4.5.2 Agent/vertegenwoordiger / 23
 - 1.4.5.3 Commissionair / 24
 - 1.4.5.4 Limited risk distributor en full-fledged distributor / 25
- 1.5 Toetsingskader / 25

- 1.6 Opbouw van het onderzoek, probleemstelling en deelvragen / 27

DEEL I INTRODUCTIE TOT DE DOUANEEWAARDE

HOOFDSTUK 2

Inleiding tot het douanerecht en de douanewaarde / 35

- 2.1 Inleiding / 35
- 2.2 Het douanerecht en de heffing van invoerrechten / 35
- 2.2.1 Inleiding / 35
- 2.2.2 Verhouding termen 'douanerecht', 'douanerechten' en 'invoerrechten' / 35
- 2.2.3 Waarom worden invoerrechten geheven? / 36
- 2.3 De maatstaf van heffing van het invoerrecht / 37
- 2.3.1 Inleiding / 37
- 2.3.2 Specifieke rechten / 38
- 2.3.3 Ad valorem rechten / 38
- 2.3.3.1 Wat moet onder het begrip 'waarde' worden verstaan? / 38
- 2.3.3.2 Positieve versus theoretische conceptie / 42
- 2.4 Afsluiting / 44

HOOFDSTUK 3

Historische ontwikkeling van de douanewaarde – van GATT 1947 tot heden / 45

- 3.1 Inleiding / 45
- 3.2 Internationale ontwikkelingen / 45
- 3.2.1 Inleiding / 45
- 3.2.2 Genève-ronde en ontwikkelingen tot de Tokyo-ronde / 46
- 3.2.2.1 GATT 1947 / 46
- 3.2.2.2 OEES, Studiegroep voor de Europese Douane-Unie / 48
- 3.2.2.2.1 Het Economisch Comité / 48
- 3.2.2.2.2 Het Douane Comité / 49
- 3.2.2.3 Verdrag van Brussel / 50
- 3.2.2.3.1 Uitgangspunten van het Verdrag van Brussel / 50
- 3.2.2.3.2 Comité voor de waarde en Permanent Technisch Comité / 52
- 3.2.3 Tokyo-ronde / 52
- 3.2.3.1 Aanleiding voor het sluiten van de Tokyo-overeenkomst / 52
- 3.2.3.2 Overeenstemming over een waardedefinitie o.b.v. de positieve conceptie / 53
- 3.2.3.3 Comité inzake de douanewaarde en een Technisch Comité inzake de douanewaarde / 54
- 3.2.4 Uruguay-ronde / 54
- 3.2.4.1 Oprichting van de WHO en het sluiten van de CVA / 54
- 3.2.4.2 Commissie douanewaarde en de Technische commissie douanewaarde / 56
- 3.2.4.3 Geschillenbeslechtingsysteem van de WHO / 57

- 3.2.5 Doha-ronde / 59
- 3.3 Europeesrechtelijke ontwikkelingen / 59
 - 3.3.1 Inleiding / 59
 - 3.3.2 Van Europese Gemeenschap van Kolen en Staal tot Europese Unie / 60
 - 3.3.3 Douanewaardebepalingen in het *acquis communautaire* / 61
 - 3.3.3.1 Inbedding van het Verdrag van Brussel nopens de douanewaarde / 61
 - 3.3.3.2 Verordening (EEG) nr. 1224/80 / 65
 - 3.3.3.3 *Communautaire Douane Wetboek* / 69
 - 3.3.3.4 *Gemoderniseerd Communautaire Douane Wetboek* / 70
 - 3.3.3.5 *Douane Wetboek van de Unie* / 71
- 3.4 Afsluiting / 73

HOOFDSTUK 4

Wettelijke grondslagen voor de vaststelling van de douanewaarde / 75

- 4.1 Inleiding / 75
- 4.2 Wettelijke grondslagen vanuit Unierechtelijk perspectief / 75
 - 4.2.1 Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie / 75
 - 4.2.2 Basisverordening, gedelegeerde en uitvoeringshandelingen / 76
 - 4.2.3 Karaktereigenschappen Gedelegeerde en Uitvoeringshandelingen / 77
 - 4.2.4 Totstandkoming Gedelegeerde en Uitvoeringshandelingen / 77
 - 4.2.5 Reikwijdte van de delegatie- en uitvoeringsbevoegdheden van de Europese Commissie / 79
 - 4.2.6 Wettelijke bepalingen / 80
- 4.3 Internationale invloeden op het *acquis communautaire* / 82
 - 4.3.1 Inleiding / 82
 - 4.3.2 Invloeden van de Wereldhandelsorganisatie / 82
 - 4.3.3 Invloeden van de Werelddouaneorganisatie / 85
- 4.4 Afsluiting / 86

HOOFDSTUK 5

Conceptuele stelsel van de douanewaarde / 89

- 5.1 Inleiding / 89
- 5.2 Waarom is de CVA vastgesteld? / 90
- 5.3 De elementen 'rechtvaardig', 'éénvormig' en 'neutraal' / 90
 - 5.3.1 Rechtvaardig / 90
 - 5.3.1.1 Dispute Settlement WHO: Colombia – Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry / 91
 - 5.3.1.2 Dispute Settlement WHO: Thailand Cigarettes I en Thailand Cigarettes II / 92
 - 5.3.2 Eénvormig / 95
 - 5.3.3 Neutraal / 98
 - 5.3.3.1 Inleiding / 98

- 5.3.3.2 Arbitraire of fictieve douanewaarden / 98
 - 5.3.3.2.1 American Selling Price / 99
 - 5.3.3.2.2 Gefixeerde waarden / 100
 - 5.3.3.2.3 *Exporting country's home market prices* / 100
 - 5.3.3.2.4 Minimumwaarden / 101
- 5.4 Transactiewaarde als preferente, primaire methode / 101
- 5.5 Eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen / 102
- 5.6 Douanewaarde niet als middel ter bestrijding van dumping / 103
- 5.7 Afsluiting / 104

DEEL II WAARDERINGSMETHODEN ONDER HET DOUANE WETBOEK VAN DE UNIE

HOOFDSTUK 6

Bepalen van de douanewaarde / 109

- 6.1 Inleiding / 109
- 6.2 Waarderingsmethoden / 109
 - 6.2.1 Waarderingsmethoden / 109
 - 6.2.2 Onderlinge subsidiariteitsband / 110
- 6.3 Rechten en verplichtingen douaneautoriteiten en marktdeelnemer / 111
 - 6.3.1 Rechten en verplichtingen douaneautoriteiten / 111
 - 6.3.2 Rechten en verplichtingen aangever / 114
- 6.4 Vereenvoudigde aangifte en faciliteiten voor de vaststelling van de douanewaarde / 116
 - 6.4.1 Inleiding / 116
 - 6.4.2 Vereenvoudigde aangifte (onvolledige aangifte) / 117
 - 6.4.3 Forfaitaire waarde vaststelling (artikel 73-vergunning) / 118
 - 6.4.3.1 Toepassingsbereik / 118
 - 6.4.3.2 Geografische toepassingsreikwijdte / 119
 - 6.4.3.3 Aanvrager / 120
 - 6.4.3.4 Voorwaarden / 120
 - 6.4.4 Verstrekking van niet-bindende inlichtingen door douaneautoriteiten / 122
 - 6.4.5 Bindende waarde-inlichting / 124
- 6.5 Valutaomrekening / 126
- 6.6 Algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen / 126
- 6.7 Afsluiting / 128

HOOFDSTUK 7

De transactiewaarde van ingevoerde goederen onder het Douane Wetboek van de Unie / 131

- 7.1 Inleiding / 131
- 7.2 Voor de goederen / 132
 - 7.2.1 Inleiding / 132
 - 7.2.2 De goederen waarvoor de waarde wordt bepaald / 132
 - 7.2.3 Software / 133

- 7.2.4 Gebrekkige goederen / 136
 - 7.2.4.1 Inleiding / 136
 - 7.2.4.2 Gebrekkige goederen / 138
 - 7.2.4.3 Voorwaarden voor toepassing van een prijsvermindering / 140
 - 7.2.4.3.1 Inleiding / 140
 - 7.2.4.3.2 Voorwaarde 1 – De goederen vertoonden gebreken op het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte voor het vrije verkeer / 140
 - 7.2.4.3.3 Voorwaarde 2 – De verkoper heeft de prijs aangepast om het gebrek te compenseren om te voldoen aan zijn contractuele en/of wettelijke verplichtingen / 141
 - 7.2.4.3.4 Voorwaarde 3 (vervallen) – De aanpassing wordt gedaan binnen één jaar na de datum van aanvaarding van de douaneaangifte / 142
- 7.2.5 Gebundelde verkoopprijzen / 145
 - 7.2.5.1 Inleiding / 145
 - 7.2.5.2 Eén prijs, verschillende bestemmingen / 146
 - 7.2.5.3 Eén prijs, verschillende producten / 147
 - 7.2.5.4 Koppelverkoop / 148
- 7.3 Werkelijk betaalde of te betalen prijs / 149
 - 7.3.1 Inleiding / 149
 - 7.3.2 Voorwaarde voor de verkoop / 150
 - 7.3.3 Herzieningsclausules (price review clauses) / 151
 - 7.3.4 Verkoopcondities / 152
 - 7.3.5 Geld of natura / 152
 - 7.3.6 Direct of indirect / 153
 - 7.3.7 Ten gunste van de verkoper en koper / 154
 - 7.3.8 Kortingen / 155
 - 7.3.8.1 Inleiding / 155
 - 7.3.8.2 Voorwaarden waaronder kortingen in aanmerking mag worden genomen / 156
 - 7.3.8.3 Behandeling van verschillende soorten kortingen / 157
 - 7.3.8.3.1 Gewone prijskortingen / 157
 - 7.3.8.3.2 Kwantumkortingen / 157
 - 7.3.8.3.3 Kortingen in het kader van vervroegde betalingen / 159
- 7.4 Verkoop voor uitvoer / 159
 - 7.4.1 Inleiding / 159
 - 7.4.2 Het begrip 'verkoop' / 159
 - 7.4.2.1 Inleiding / 159
 - 7.4.2.2 De juridische en economische verkoop / 160
 - 7.4.2.3 Verkoopdefinitie van het Hof van Justitie / 163
 - 7.4.2.3.1 Inleiding / 163

- 7.4.2.3.2 Ioannis Christodoulou e.a. tegen Elliniko Dimosio, C-116/12 – Be- of verwerkingsovereenkomst als verkoop voor uitvoer? / 163
- 7.4.2.3.3 Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG., C-299/90 – Bemiddeling van een inkoopagent als verkoop voor uitvoer? / 165
- 7.4.2.4 Beschouwing van de verkopen die aldus Advisory Opinion 1.1 niet als verkoop kunnen dienen / 166
 - 7.4.2.4.1 Inleiding / 166
 - 7.4.2.4.2 Gratis zendingen (bijvoorbeeld giften, monsters en promotionele artikelen) / 166
 - 7.4.2.4.3 Goederen die in consignatie worden ingevoerd / 167
 - 7.4.2.4.4 Goederen die door intermediairs worden ingevoerd, die de goederen niet aankoopt en na invoer verkoopt / 167
 - 7.4.2.4.5 Goederen die door een filiaal worden ingevoerd, waarbij het filiaal niet als juridisch zelfstandige entiteit kan worden aangemerkt / 167
 - 7.4.2.4.6 Goederen die worden ingevoerd onder een huur- of leasecontract / 169
 - 7.4.2.4.7 Goederen die worden uitgeleend, maar eigendom blijven van de zender van de invoergoederen / 171
 - 7.4.2.4.8 Goederen (resten en afval) die worden ingevoerd voor vernietiging in het land van invoer, waarbij de zender van de goederen de importeur betaalt voor zijn diensten (de vernietiging) / 172
- 7.4.3 Verkoop voor uitvoer / 172
- 7.5 Voorwaarden voor de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen / 173
 - 7.5.1 Inleiding / 173
 - 7.5.2 Beperkingen ten aanzien van de overdracht of het gebruik van de goederen door de koper / 174
 - 7.5.3 Afhankelijkheid van voorwaarde of prestatie waarvan de waarde niet bepaald kan worden / 175
 - 7.5.4 Opbrengst van latere wederverkoop of overdracht komt ten goede aan verkoper / 176
 - 7.5.5 Prijsbeïnvloeding vanwege verbondenheid tussen verkoper en koper / 177
 - 7.5.5.1 Achtergrond en wettelijke grondslag / 177
 - 7.5.5.2 Verbonden partijen / 178
 - 7.5.5.3 Omstandigheden van de verkoop / 181
 - 7.5.5.4 Testwaarden / 184
- 7.6 Afsluiting / 186

HOOFDSTUK 8

Alternatieve waarderingsmethoden / 189

- 8.1 Inleiding / 189
- 8.2 Transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen / 189
 - 8.2.1 Inleiding / 189
 - 8.2.2 Het begrip transactiewaarde / 190
 - 8.2.3 Het begrip identieke en soortgelijke goederen / 191
 - 8.2.4 Voorwaarde voor de toepassing van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen / 192
 - 8.2.4.1 Voorwaarde 1: De identieke of soortgelijke goederen moeten op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip naar het douanegebied van de Europese Unie uitgevoerd zijn / 193
 - 8.2.4.2 Voorwaarde 2: De identieke of soortgelijke goederen moeten op hetzelfde handelsniveau en in nagenoeg dezelfde hoeveelheid als te waarderen goederen zijn verkocht / 194
 - 8.2.4.3 Voorwaarde 3: De identieke of soortgelijke goederen moeten in hetzelfde land en in beginsel door dezelfde persoon als de goederen waarvan de waarde wordt bepaald zijn voortgebracht / 196
 - 8.2.5 Aanpassingen aan de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen / 196
- 8.3 Aftrekmethode / 198
 - 8.3.1 Inleiding / 198
 - 8.3.2 Doorverkoopprijs van de ingevoerde, identieke of soortgelijke goederen / 198
 - 8.3.3 Verkopen die niet in aanmerking mogen worden genomen / 199
 - 8.3.4 Tijdselement vs. de grootste samengevoegde hoeveelheid / 200
 - 8.3.5 In aftrek te brengen kosten / 201
 - 8.3.5.1 Inleiding / 201
 - 8.3.5.2 Gewoonlijk betaalde of overeengekomen commissies, gebruikelijke opslag voor winst en algemene kosten / 202
 - 8.3.5.2.1 Inleiding / 202
 - 8.3.5.2.2 Wanneer spelen gewoonlijk betaalde of overeengekomen commissies een rol? / 202
 - 8.3.5.2.3 Wanneer speelt een gebruikelijke opslag voor winst en algemene kosten een rol? / 202
 - 8.3.5.2.4 'Gewoonlijke' commissies en 'gebruikelijke' opslagen voor winst en algemene kosten / 203
 - 8.3.5.3 Gebruikelijke kosten van vervoer en verzekering en aanverwante kosten / 204
 - 8.3.5.4 Rechten bij invoer en andere belastingen / 205
 - 8.3.5.5 Behandeling van kortingen / 205
 - 8.3.6 Doorverkoopprijs van de ingevoerde, identieke of soortgelijke goederen na bewerking / 207
 - 8.3.7 Aftrekmethode bij bederfelijke goederen / 208

- 8.4 Methode van de berekende waarde / 208
 - 8.4.1 Inleiding / 208
 - 8.4.2 Kosten of waarde van de materialen en van de vervaardiging / 209
 - 8.4.3 Gewoonlijk bedrag voor winst en bedrijfskosten / 210
 - 8.4.4 Vervoer- en verzekeringskosten / 211
- 8.5 *Fall-back* methode / 211
- 8.6 Afsluiting / 213

DEEL III DE VASTSTELLING VAN DE DOUANEWAARDE IN EEN GLOBALISERENDE WERELD

HOOFDSTUK 9

De transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen / 217

- 9.1 Inleiding / 217
- 9.2 Bepalen van de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen; *first-sale* vs. *last-sale* principe / 219
- 9.3 Internationale grondslagen voor de vaststelling van de douanewaarde bij opeenvolgende verkopen / 222
- 9.4 Het *last-sale* principe onder het DWU / 223
 - 9.4.1 Inleiding en overgangsbepaling / 223
 - 9.4.2 Last-sale principe / 224
 - 9.4.3 Last-sale bij plaatsing van de goederen onder tijdelijke opslag of een bepaalde bijzondere regeling zonder voorafgaande verkoop voor uitvoer / 225
 - 9.4.4 De introductie en afschaffing van de 'domestic sale' / 228
 - 9.4.5 De verkooporder als verkoop voor uitvoer / 229
 - 9.4.5.1 Algemene beschouwing verkooporder / 229
 - 9.4.5.2 Andere bijzondere vormen van verkooporders – De doorlopende order en forecast order / 232
 - 9.4.5.3 De verkooporder aldus de Europese Commissie / 233
 - 9.4.6 Juridische houdbaarheid van het last-sale principe in artikel 128, leden 1 en 2, UDWU / 233
 - 9.4.6.1 Inleiding / 233
 - 9.4.6.2 Verordening (EEG) nr. 1224/80 / 234
 - 9.4.6.3 Communautair Douane Wetboek / 236
 - 9.4.6.4 Gemoderniseerd Communautair Douane Wetboek / 237
 - 9.4.6.5 Douane Wetboek van de Unie / 239
 - 9.4.6.6 Juridische houdbaarheid van het last-sale principe getoetst / 240
- 9.5 Heroverwegen van de toepassing van het *first-sale* principe: een internationaal overzicht / 241
 - 9.5.1 Inleiding / 241
 - 9.5.2 Australië / 242
 - 9.5.3 Canada / 243
 - 9.5.3.1 Inleiding / 243
 - 9.5.3.2 Harbour Sales (Windsor) Limited v. The Deputy Minister of National Revenue / 244

- 9.5.3.3 Introductie 'purchaser in Canada'-vereiste / 245
- 9.5.4 Japan / 247
- 9.5.5 Verenigde Staten / 248
- 9.6 *First-sale* principe en *last-sale* principe geëvalueerd / 249
 - 9.6.1 Inleiding / 249
 - 9.6.2 Aannames en argumenten van de Technische commissie douanewaarde / 250
 - 9.6.3 Evaluatie van de aannames en argumenten van de Technische commissie douanewaarde / 251
 - 9.6.4 Afweging tussen het *first-sale* en *last-sale* principe aan de hand van het toetsingskader / 253
 - 9.6.4.1 Inleiding / 253
 - 9.6.4.2 (Non-tarifaire) belemmering om de transactiewaarde van de ingevoerde goederen toe te passen / 254
 - 9.6.4.3 Gelijk speelveld / 256
 - 9.6.4.4 Arbitraire en fictieve waardes / 257
 - 9.6.5 Deelconclusie / 257
- 9.7 Voorstel voor een alternatief systeem onder het DWU / 258
 - 9.7.1 Inleiding / 258
 - 9.7.2 Juridische inbedding van het *last-sale* principe onder het DWU / 258
 - 9.7.3 Introductie 'koper in EU'-concept in het DWU / 259
 - 9.7.4 Voorbeelden / 260
 - 9.7.4.1 Onderdeel a: verkoop aan in de Europese Unie gevestigde koper / 260
 - 9.7.4.2 Onderdeel b: niet EU-gevestigde koper, goederen bestemd voor eigen consumptie of exploitatie / 261
 - 9.7.4.3 Onderdeel c: niet EU-gevestigde koper, goederen bestemd voor wederverkoop / 262

HOOFDSTUK 10

De transactiewaarde van ingevoerde goederen bij intragroepstransacties / 265

- 10.1 Inleiding / 265
- 10.2 Wenselijkheid tot afstemming van de douanewaarde en interne verrekenprijzen bij intragroepstransacties
 - 10.2.1 Wat is het probleem? / 267
 - 10.2.2 Waarom is afstemming gewenst? / 271
- 10.3 Vaststellen van interne verrekenprijzen en raakvlakken met de douanewaarde / 272
 - 10.3.1 Inleiding / 272
 - 10.3.2 Gelieerde partijen / 273
 - 10.3.3 Achtergrond van het zakelijkheidsbeginsel / 274
 - 10.3.4 Vergelijkingsanalyse / 275
 - 10.3.5 Aggregatie / 277
 - 10.3.6 Verrekenprijsmethoden / 279
 - 10.3.6.1 Inleiding / 279
 - 10.3.6.2 Comparable-uncontrolled-pricemethode / 281

- 10.3.6.3 Resale-primemethode / 283
- 10.3.6.4 Cost-plusmethode / 285
- 10.3.6.5 Transactionele nettomargemethode / 286
- 10.3.6.6 Profit-splitmethode / 287
- 10.3.7 Verrekenprijsaanpassingen / 287
 - 10.3.7.1 Inleiding / 287
 - 10.3.7.2 Type verrekenprijsaanpassing / 288
 - 10.3.7.3 Verrekenprijsaanpassing geïnitieerd door de belastingplichtige / 288
 - 10.3.7.4 Verrekenprijsaanpassing geïnitieerd door de belastingautoriteiten / 290
 - 10.3.7.5 Invloed van verrekenprijsaanpassing op de douanewaarde / 290
 - 10.3.7.5.1 Betrekking hebben op de ingevoerde goederen / 291
 - 10.3.7.5.2 Invloed op de werkelijk betaalde of te betalen prijs / 292
 - 10.3.7.5.3 Verjaringstermijn / 294
- 10.3.8 Price setting approach en de outcome testing approach / 294
- 10.3.9 Evolutie van het vaststellen van verrekenprijzen / 295
 - 10.3.9.1 Van aggregatie naar transactie- en productniveau / 295
 - 10.3.9.2 Operationaliseren van proactieve prijsstelling / 297
 - 10.3.9.2.1 Governance en organisatie / 298
 - 10.3.9.2.2 Technologie en data / 298
 - 10.3.9.2.3 Processen en controles / 299
- 10.3.10 Verrekenprijsdocumentatie / 299
- 10.4 Juridische speelruimte voor het gebruiken van (een) verrekenprijs(aanpassing) voor de (definitieve) vaststelling van de douanewaarde – Internationaal perspectief / 301
 - 10.4.1 Inleiding / 301
 - 10.4.2 Speelruimte op basis van het internationaal wettelijk kader / 301
 - 10.4.2.1 Inleiding / 301
 - 10.4.2.2 Creëren van bewustwording en nauwere samenwerking / 302
 - 10.4.2.3 Gebruik van verrekenprijsdocumentatie in het kader van een onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop / 305
 - 10.4.2.4 Het in aanmerking nemen van verrekenprijsaanpassingen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde / 309
 - 10.4.3 Speelruimte geboden in Canada, de Verenigde Staten en Zuid-Korea / 310
 - 10.4.3.1 Inleiding / 310
 - 10.4.3.2 Canada / 311
 - 10.4.3.3 Verenigde Staten / 311
 - 10.4.3.4 Zuid-Korea / 312
- 10.5 Juridische speelruimte voor het gebruiken van (een) verrekenprijs(aanpassing) voor de (definitieve) vaststelling van de douanewaarde – Europeesrechtelijk perspectief
 - 10.5.1 Inleiding / 314
 - 10.5.2 Gebruik van verrekenprijsdocumentatie in het kader van een onderzoek naar de omstandigheden van de verkoop / 315

- 10.5.3 Het in aanmerking nemen van verrekenprijsaanpassingen voor het definitief vaststellen van de douanewaarde / 315
 - 10.5.3.1 Inleiding / 315
 - 10.5.3.2 HvJ-jurisprudentie onder Verordening (EEG) nr. 803/68 / 316
 - 10.5.3.3 Nationale jurisprudentie / 317
 - 10.5.3.4 Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München, C-529/16 – Verrekenprijs die mogelijk wordt aangepast als basis voor de douanewaarde? / 318
 - 10.5.3.4.1 Feiten en omstandigheden / 318
 - 10.5.3.4.2 Oordeel van het Hof van Justitie / 319
 - 10.5.3.4.3 Beschouwing / 320
 - 10.5.3.4.4 Visie Douane Expertgroep (afdeling douanewaarde) / 322
 - 10.5.3.4.5 Finanzgericht München – Hamamatsu-arrest na verwijzing / 323
 - 10.5.3.4.6 Tussenconclusie / 324
- 10.5.4 Aangifteprocedures en faciliteiten onder het DWU / 325
 - 10.5.4.1 Inleiding / 325
 - 10.5.4.2 Normale aangifte / 325
 - 10.5.4.3 Vereenvoudigde aangifte (onvolledige aangifte) / 328
 - 10.5.4.4 Forfaitaire waarde vaststelling (artikel 73-vergunning) / 328
 - 10.5.4.5 Verstrekking van inlichtingen door douaneautoriteiten / 330
 - 10.5.4.6 Bindende waarde-inlichting / 331
- 10.6 Deelconclusie / 331
- 10.7 Voorstellen voor (een nadere) juridische afstemming van de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van interne verrekenprijzen onder het DWU
 - 10.7.1 Inleiding / 333
 - 10.7.2 Voorstel I – Introduceren expliciete wettelijke bepalingen / 334
 - 10.7.3 Voorstel II – Instellen BWI en stimuleren gezamenlijk APA/BWI-programma / 336
 - 10.7.4 Voorstel III – Nieuw commentaar over het gebruik van verrekenprijsdocumentatie en het in aanmerking nemen van verrekenprijsaanpassingen / 337
 - 10.7.4.1 Inleiding / 337
 - 10.7.4.2 Toelichting verhouding onderzoek naar de omstandigheden, testwaarden en gebruik van verrekenprijsdocumentatie / 337
 - 10.7.4.3 Het gebruik van verrekenprijsdocumentatie voor het aantonen dat de prijs niet door de verbondenheid is beïnvloed / 338
 - 10.7.4.4 Voorwaarden waaronder een verrekenprijsaanpassing in aanmerking genomen moet worden / 339
 - 10.7.4.5 Verdeelsleutel / 341

HOOFDSTUK 11

Elementen van de transactiewaarde van ingevoerde goederen / 345

- 11.1 Inleiding / 345

- 11.2 Commissies en courtage / 347
 - 11.2.1 Inleiding / 347
 - 11.2.2 Internationale en Unierechtelijke grondslagen voor het in aanmerking nemen van commissies en courtages / 348
 - 11.2.3 Definitie van commissies en courtages / 349
 - 11.2.3.1 Inleiding / 349
 - 11.2.3.2 Wettelijke grondslag / 349
 - 11.2.3.3 Gebruikelijke commissiediensten / 351
 - 11.2.3.3.1 Gebruikelijke inkoop- en verkoopcommissiediensten / 351
 - 11.2.3.3.2 Transport van goederen / 352
 - 11.2.3.4 Onderscheid 'verkoop (voor uitvoer)' en 'commissies en courtages' / 354
 - 11.2.3.4.1 Inleiding / 354
 - 11.2.3.4.2 Hauptzollamt Karlsruhe tegen Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG / 355
 - 11.2.3.4.3 Clothes Line Apparel / 356
 - 11.2.3.4.4 Overweging met doorslaggevende betekenis of een aanleiding voor nader onderzoek / 358
 - 11.2.4 Onderscheid tussen inkoop- en verkoopcommissies / 358
 - 11.2.4.1 Inleiding / 358
 - 11.2.4.2 Internationale en Unierechtelijke grondslagen voor het aanmerken van een agent als inkoopagent / 359
 - 11.2.4.3 Bonafide relatie agent en koper / 360
 - 11.2.4.4 Zekere mate van controle over de agent / 364
 - 11.2.5 Fiscaal operationele modellen belast met inkoop- en verkoopactiviteiten / 367
 - 11.2.5.1 Inleiding / 367
 - 11.2.5.2 Fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten / 367
 - 11.2.5.3 Fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten / 368
- 11.3 Kosten van het verpakken / 368
- 11.4 Toeleveringen aan de verkoper ('assist') / 370
 - 11.4.1 Inleiding / 370
 - 11.4.2 Voorwaarden / 371
 - 11.4.3 Categorieën toeleveringen / 371
 - 11.4.3.1 Inleiding / 371
 - 11.4.3.2 Categorie i: Materialen, delen en onderdelen / 372
 - 11.4.3.2.1 Materiële en immateriële goederen / 372
 - 11.4.3.2.2 De term 'verwerkt' / 374
 - 11.4.3.2.3 De toelevering wordt slechts deels 'verwerkt' / 374
 - 11.4.3.2.4 Toelevering aan een buiten de EU gevestigde *toll manufacturer* / 375
 - 11.4.3.3 Categorie ii: Werktuigen, matrijzen, gietvormen en dergelijke voorwerpen / 376

- 11.4.3.4 Categorie iii: Bij de voortbrenging verbruikte materialen / 377
- 11.4.3.5 Categorie iv: Engineering, ontwikkeling, werken van kunst, ontwerpen, tekeningen en schetsen / 377
 - 11.4.3.5.1 Inleiding / 377
 - 11.4.3.5.2 Noodzakelijkheids criterium / 378
 - 11.4.3.5.3 Uitzondering i – Verricht of vervaardigd in de Europese Unie / 378
 - 11.4.3.5.4 Uitzondering ii – Geen kosten van wetenschappelijk onderzoek en voorlopige schetsontwerpen / 379
- 11.4.3.6 Onderscheid categorie i en iv / 380
 - 11.4.3.6.1 Inleiding / 380
 - 11.4.3.6.2 Definiëring van het onderscheid / 381
 - 11.4.3.6.3 Ontwikkelingskosten bij de vervaardiging van eerste categorie toelieferingen / 382
 - 11.4.3.6.4 BMW Bayerische Motorenwerke AG tegen Hauptzollamt München, C-509-19 – Software aan te merken als toeliefering? / 382
- 11.4.3.7 Onderscheid categorie ii en iv / 384
- 11.4.3.8 Onderscheid toeliefering en royalty's en licentierecht / 386
- 11.4.3.9 Passieve veredeling / 389
- 11.4.4 Allocatie toelieferingen / 391
- 11.4.5 Waardering van de toelieferingen / 392
 - 11.4.5.1 Aankoopprijs, kosten van voortbrenging of andere grondslag / 392
 - 11.4.5.2 In aanmerking te nemen prijselementen / 393
 - 11.4.5.3 Ontwikkelingskosten / 393
 - 11.4.5.4 Waardering intellectuele toeliefering / 394
- 11.5 Royalty's en licentierechten / 395
 - 11.5.1 Inleiding / 395
 - 11.5.2 De internationale en Unierechtelijke wettelijke grondslagen voor de bijtelling van royalty's en licentierechten / 396
 - 11.5.3 Definitie royalty's en licentierechten / 396
 - 11.5.3.1 Inleiding / 396
 - 11.5.3.2 Royalty's en licentierechten in de CVA / 396
 - 11.5.3.3 Royalty's en licentierechten in het EU-douanerecht / 397
 - 11.5.4 Voorwaarden voor bijtelling van betalingen voor royalty's en licentierechten / 400
 - 11.5.5 Betrekking op de ingevoerde goederen / 401
 - 11.5.5.1 Inleiding / 401
 - 11.5.5.2 Contractual approach vs. influence and control approach / 401
 - 11.5.5.3 Aanwijzing / 402
 - 11.5.5.4 Het tijdstip van betaling / 403
 - 11.5.5.5 Advisory opinion 4.17 – Franchisevergoedingen / 404
 - 11.5.5.6 Gedeeltelijk betrekking op ingevoerde goederen / 404

- 11.5.5.7 Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi” (Curtis Balkan), C-76/19 – Royaltybetaling voor productie-knowhow belast bij invoer halffabricaten? / 405
 - 11.5.5.7.1 Inleiding / 405
 - 11.5.5.7.2 Feitencomplex / 406
 - 11.5.5.7.3 Belast als toelevering? / 407
 - 11.5.5.7.4 Belast als royalty of licentierecht? / 408
 - 11.5.5.7.5 Uitkomst onder het DWU? / 411
- 11.5.5.8 Samengevat – Overwegingen tot bijtelling / 412
- 11.5.6 Voorwaarde voor verkoop / 412
 - 11.5.6.1 Inleiding / 412
 - 11.5.6.2 Wie kan een voorwaarde voor verkoop scheppen? / 412
 - 11.5.6.3 Zienswijze van de EU-wetgever en Europese Commissie / 413
 - 11.5.6.3.1 Het criterium 'voorwaarde voor verkoop' onder het CDW / 413
 - 11.5.6.3.2 Het criterium 'voorwaarde voor verkoop' onder het DWU / 419
 - 11.5.6.4 Zienswijze van de Technische commissie douanewaarde van de WDO (Commentary 25.1) / 420
- 11.5.7 Indirecte of directe betaling / 422
- 11.6 Opbrengst uit latere verkoop / 422
- 11.7 Kosten van vervoer en verzekering / 423
 - 11.7.1 Inleiding / 423
 - 11.7.2 Reikwijdte van het begrip 'kosten van vervoer' / 425
 - 11.7.3 Kosten doorberekend door een derde partij / 426
 - 11.7.4 Leveringsvoorwaarden / 427
 - 11.7.5 Plaats van binnenkomst / 430
 - 11.7.6 Verdelen en bewijzen van de vervoerskosten / 432
 - 11.7.6.1 Inleiding / 432
 - 11.7.6.2 Dezelfde vervoerswijze / 433
 - 11.7.6.3 Verschillende vervoerswijzen / 435
 - 11.7.6.4 Bewijsstukken / 436
 - 11.7.7 Behandeling van opslag- en daaraan gerelateerde kosten / 437
 - 11.7.7.1 Inleiding / 437
 - 11.7.7.2 Commentary 7.1 'Treatment of storage and related expenses under the provisions of Article 1.' / 437
 - 11.7.7.3 Beschouwing van Commentary 7.1 / 438
 - 11.7.7.4 Beslisschema / 440
 - 11.7.8 Postzendingen / 441
- 11.8 Niet in de douanewaarde te begrijpen elementen / 442
 - 11.8.1 Inleiding / 442
 - 11.8.2 Voorwaarden voor het niet in aanmerking nemen van de 'aftrekelementen' / 443
 - 11.8.3 Kosten van het vervoer binnen het douanegebied van de Europese Unie / 446

- 11.8.4 Kosten van constructiewerkzaamheden, installatie, montage, onderhoud of technische bijstand / 447
- 11.8.5 Te betalen rente / 448
- 11.8.6 De kosten ter verkrijging van het recht tot verveelvoudiging / 449
- 11.8.7 Inkoopcommissies / 450
- 11.8.8 Rechten en heffingen van het land van invoer / 450
- 11.8.9 Verrijking rechten tot distributie of wederverkoop / 452
 - 11.8.9.1 Inleiding / 452
 - 11.8.9.2 Recht tot distributie en wederverkoop vs. alleenrecht tot distributie en wederverkoop / 453
 - 11.8.9.3 Voorwaarde 1: Afbreuk artikel 71, lid 1, onderdeel c, DWU? / 454
 - 11.8.9.4 Voorwaarde 2: Voorwaarde voor de verkoop? / 455
 - 11.8.9.5 5th AVENUE Products Trading GmbH/Hauptzollamt Singen / 456
- 11.9 Deelconclusie / 458

DEEL IV CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN

HOOFDSTUK 12

Samenvatting, conclusies en aanbevelingen / 463

- 12.1 Samenvatting en conclusie / 463
 - 12.1.1 Doel en onderzoeksvraag / 463
 - 12.1.2 De vaststelling van de douanewaarde / 464
 - 12.1.2.1 Inleiding / 464
 - 12.1.2.2 Competentieverdeling en wettelijke grondslag voor de vaststelling van de douanewaarde / 464
 - 12.1.2.3 De wijze van vaststelling van de werkelijke waarde / 465
 - 12.1.3 Waarderingsmethoden onder het Douane Wetboek van de Unie / 467
 - 12.1.3.1 Inleiding / 467
 - 12.1.3.2 De transactiewaarde als primaire en preferente waarderingsmethode / 467
 - 12.1.3.3 Inbedding van de douanewaarde bepalingen in het acquis communautaire / 468
 - 12.1.3.4 De draagwijdte van de bepalingen volgens het Hof van Justitie / 469
 - 12.1.3.5 Alternatieve waarderingsmethoden / 469
 - 12.1.4 De vaststelling van de douanewaarde in een globaliserende wereld / 470
 - 12.1.4.1 Inleiding / 470
 - 12.1.4.2 Transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen / 470
 - 12.1.4.3 Transactiewaarde van ingevoerde goederen bij *intragroeps-transacties* / 472
 - 12.1.4.4 Elementen van de transactiewaarde van ingevoerde goederen / 475
 - 12.1.5 Algehele reflectie op de onderzoeksvraag / 478
- 12.2 Aanbevelingen / 479

- 12.2.1 Inleiding / 479
- 12.2.2 Transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende verko-
pen / 479
- 12.2.3 Transactiewaarde van ingevoerde goederen bij intragroepstransacties / 481

SUMMARY *

BIJLAGE A*

Concordantietabel

LIJST MET AANGEHAALDE LITERATUUR EN OVERIGE BRONNEN / 483

Literatuur / 483

Rapporten / 493

LIJST VAN AANGEHAALDE JURISPRUDENTIE / 495

Wereldhandelsorganisatie / 495

Hof van Justitie van de Europese Unie / 495

Hof van Justitie / 495

Gerecht van eerste aanleg / 499

Nationale rechtspraak / 499

Australië / 499

Canada / 499

Duitsland / 500

Finland / 500

Italië / 500

Nederland / 500

Spanje / 501

Verenigde Staten / 501

Zweden / 501

TREFWOORDENREGISTER / 503

* Summary en bijlage A zijn vanwege de omvang online te raadplegen via www.wolterskluwer.nl/ navigator. U kunt 'Douanewaarde in een globaliserende wereld' vinden onder Fiscale Monografieën onder het tabje 'Uitgaven'.

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Globaliserende wereld en de douanewaarde

Handelsstromen die mondiaal zijn toegenomen en een groeiende interdependentie tussen nationale economieën en technologische ontwikkelingen (in de transportsector) typeren een proces genaamd 'economische globalisatie'. Het karakter van de handel heeft zich in de loop van dit proces ontwikkeld. Zo is sprake van intensievere handelsrelaties gebaseerd op een *inter-firm* principe¹ en zijn ondernemingen en productieprocessen niet meer aan een traditionele nationale thuisbasis gebonden, maar hebben zij een sterk internationaal karakter gekregen (zie nader onderdeel 1.4).² Daarnaast wordt de waarde van goederen in toenemende mate bepaald aan de hand van immateriële rechten zoals royaltysrechten. Ook is sprake van een wereldwijde expansie van internetverkopen door bedrijven aan particulieren ('*B2C e-commerce sales*'). Tegelijk met deze ontwikkelingen zijn veel (protectionistische) handelsbelemmeringen afgebouwd. Illusterend zijn het toegenomen aantal vrijhavens,³ vrije handelszones⁴ en vrijhandelsakkoorden in de afgelopen decennia.⁵ Niettemin wordt een internationaal geaccepteerde handelsbelemmering, namelijk

1 Dit houdt in dat steeds meer internationale handelsstromen plaatsvinden tussen in verschillende landen gevestigde ondernemingen die deel uitmaken van hetzelfde concern (intragroepstransacties); binnen zogenaamde 'multinationale ondernemingen'. Illusterend hiervoor is dat tegenwoordig nagenoeg 60% van de wereldhandel in handen is van multinationale ondernemingen. L. Ping & C. Silberztein, *Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap*, *World Commerce Review* 1(1), p. 36.

2 R.A. Jongeneel, *Globalisering – De economische kant*, *Radix* 28(3), p. 203-204.

3 Een vrijhaven functioneert over het algemeen als overslagcentrum of douane-entrepot gericht op het faciliteren van internationale goederenstromen, waarbij goederen niet worden onderworpen aan invoerrechten.

4 Vrijhandelszone laat zich in het Engels vertalen als *free trade zone* en *free trade area*. Beide begrippen betekenen iets anders. Een *free trade zone* is een geografisch gebied binnen een jurisdictie waar goederen kunnen worden binnengebracht, opgeslagen, verhandeld en eventueel bewerkt. Een *free trade area* wordt tot stand gebracht door een multilaterale overeenkomst en houdt in dat de bij het verdrag aangesloten landen onderling geen invoerrechten heffen over de goederen die zich in het vrije verkeer van de *free trade area* bevinden.

5 Ten tijde van het schrijven van dit onderzoek lijkt echter een kentering waarneembaar en wordt een hernieuwde opbouw van protectionistische maatregelen waargenomen, waarbij de Verenigde Staten, onder het presidentschap van Donald Trump, een voortrekkersrol vervulden.

het heffen van invoerrechten, nog breed ingezet.⁶ Sterker, het heffen van invoerrechten kan rekenen op hernieuwde aandacht gelet op ontwikkelingen als het vertrek van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie ('*Brexit*') en de opleving van protectionisme ('neo-protectionisme') onder aanvoering van de handelsmaatregelen die door de *Trump Administration* zijn uitgevaardigd en de daaropvolgende tegenmaatregelen die door onder andere China en de Europese Unie werden ingesteld.

Op het moment dat de hoogte van het verschuldigd invoerrecht moet worden berekend, moet de maatstaf van heffing worden vastgesteld. De maatstaf van heffing voor de berekening van het verschuldigd invoerrecht betreft in beginsel de douanewaarde. In 90% tot 95% van de gevallen wordt de douanewaarde bepaald op basis van de transactiewaarde.⁷ Deze methode vormt volgens een internationaal geaccepteerd systeem, dat ook in de Europese Unie wordt gehanteerd, de primaire waarderingsmethode ter vaststelling van de douanewaarde. Door de hiervoor genoemde wereldwijde ontwikkelingen staat de toepassing van de transactiewaarde ter bepaling van de douanewaarde onder druk. Het internationaal geaccepteerde systeem ter vaststelling van de douanewaarde is namelijk ingericht op de economische werkelijkheid van de jaren 70 en lijkt slechts in beperkte mate in staat om een antwoord te bieden op de vraag hoe de douanewaarde moet worden bepaald bij opeenvolgende verkopen (welke verkooptransactie is relevant?), bij *inter-firm* transacties (hoe wordt zorggedragen dat de waarde niet-beïnvloed is?) en wanneer de waarde van de ingevoerde goederen (deels) in immateriële rechten wordt uitgedrukt (hoe moeten deze prijselementen in aanmerking worden genomen?). Deze vragen vormen de belangrijkste deelvragen die aan dit onderzoek ten grondslag liggen en zijn afgeleid uit de probleemstelling die in wezen neerkomt op de vraag hoe de douanewaarde van ingevoerde goederen bij toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen in het huidige tijdsgewricht moet worden bepaald (zie nader onderdelen 1.3 en 1.6).

In het navolgende wordt eerst ingegaan op de maatschappelijke en wetenschappelijke relevantie van dit onderzoek (onderdeel 1.2). Daaropvolgend wordt uiteengezet wat wordt verstaan onder de druk die is ontstaan op de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen (onderdeel 1.3). In dit onderzoek zal de invloed van de druk die is ontstaan op de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen telkens geïllustreerd worden aan de hand van productie- en verkoopactiviteiten die door (fiscaal) operationele modellen worden verricht. In onderdeel 1.4 wordt de achtergrond tot herstructurering van (fiscaal) operationele modellen toegelicht en worden de meest gangbare (fiscaal) operationele modellen belast met inkoop-, productie- respectievelijk verkoopactiviteiten voor het voetlicht gebracht. Daaropvolgend wordt het toetsingskader

6 Een vrijhandelsakkoord is traditioneel een akkoord waarbij landen afspreken om onderling geheven douanerechten af te schaffen of te verlagen. Steeds vaker maken deze akkoorden deel uit van een groter pakket aan maatregelen gericht op de bevordering van onderlinge handel in goederen (afbraak van tarifaire en niet-tarifaire maatregelen), diensten en investeringen. In dat kader wijs ik bijvoorbeeld op de *Comprehensive Economic and Free Trade Agreement* gesloten tussen Canada en de Europese Unie en de *Economic Partnership Agreement* gesloten tussen Japan en de Europese Unie.

7 De Werelddouaneorganisatie heeft deze inschatting gemaakt op basis van informatie verkregen van diverse bij de Werelddouaneorganisatie aangesloten landen. *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (24 juni 2015, geüpdatet in 2018).

van het onderzoek uiteengezet (onderdeel 1.5). Tot slot wordt ingegaan op de opbouw van het onderzoek, de probleemstelling en de deelvragen (onderdeel 1.6).

1.2 Relevantie van het onderzoek

1.2.1 Inleiding

Het douanerecht is een overkoepelende term voor een breed scala aan wet- en regelgeving dat ingrijpt op het internationale handelsverkeer. De fiscale kant van het douanerecht, waaronder begrepen het bepalen van de douanewaarde, wordt veelal gerekend tot het speelveld van de indirecte belastingen. Dit speelveld, en het douanerecht in het bijzonder, staat in toenemende mate in de maatschappelijke belangstelling vanwege *Brexit* en de handelsoorlog die is ingeleid door de *Trump Administration*, maar ook – vanuit Europees-rechtelijk perspectief – vanwege het van toepassing worden van het Douane Wetboek van de Unie (DWU)⁸ en recente jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie. Vanwege deze maatschappelijke belangstelling, neemt ook de interesse vanuit de wetenschap voor het douanerecht toe.

1.2.2 Maatschappelijke relevantie

Van oudsher heeft het douanerecht een militair en budgettair gedreven functie. De functie van douaneautoriteiten is met de tijd geëvolueerd van de zekerheidstelling van financiën naar een meer omvattend takenpakket waarbij zij ook worden belast met fiscale en handelspolitieke taken en verschillende taken en bevoegdheden op het gebied van veiligheid, gezondheid, economie en milieu.⁹ De intensivering van grensoverschrijdend goederenverkeer, die toe te schrijven is aan economische globalisering, maakt dat het douanerecht een belangrijke taak vervult in het wereldwijde handelsverkeer.

De douanewaarde neemt in dat kader een belangrijke rol in. Zij vormt namelijk de maatstaf van heffing van het invoerrecht en de netto-inkomsten uit invoerrechten maken met een totaalbedrag van ongeveer 20,16 EUR miljard voor 14,16% deel uit van de eigen middelen van de Europese Unie.¹⁰ Enerzijds zal tariefafbraak ten gevolge van de toename van het aantal vrijhavens, vrije handelszones en vrijhandelsakkoorden in de afgelopen decennia zorgen dat de relatief lage opbrengsten uit invoerrechten op den duur verder zullen dalen. Anderzijds kan de opkomst van het neo-protectionisme zorgen voor een tegenovergestelde trend. Niettemin speelt en zal de douanewaarde een onmiskenbare rol in het handelsverkeer blijven spelen. De douanewaarde dient namelijk ook als basis voor economische en commerciële handelsanalyses, de toepassing van commerciële handelsmaatregelen, invoerstatistieken, het vaststellen van de verschuldigde invoerrechten en andere bij invoer verschuldigde belastingen als de btw. Gelet op de brede toepassing van de douanewaarde

8 Zie onderdeel 1.3.2.

9 Voor ontwikkelingslanden maken de inkomsten verkregen uit invoerrechten nog steeds een groot deel van hun totale belastingopbrengst uit. Voor een overzicht zij verwezen naar: O. Arabov, *La Valeur en Douane en Débat*, Paris: Editions universitaires européennes 2010, p. 327 (bijlage IV).

10 Definitieve vaststelling (EU, Euratom) 2019/259 van de gewijzigde begroting nr. 6 van de Europese Unie voor het begrotingsjaar 2018, *OJ L52* van 22.2.2019, p. 13.

en de totale invoerwaarde van goederen in de Europese Unie van 2,05 EUR biljoen (2019), is de wijze waarop de douanewaarde moet worden vastgesteld in de Europese Unie van evident belang.¹¹

De structurering van ondernemingen en hun goederenstromen zijn ten gevolge van de economische globalisering aan veranderingen onderhevig. *Armella* wijst in dat kader op de consolidatie van bedrijfsonderdelen en segmentatie van productieprocessen op internationale schaal, het aanbrengen van een nadere focus van ondernemingen op hun *core business* en de uitbesteding van productieprocessen.¹² De economische waarde van goederen die ten invoer worden aangegeven komt daardoor over een groter aantal schakels tot stand en bij die totstandkoming zijn een groter aantal spelers betrokken. De vormgeving van de op internationaal niveau gehanteerde wettelijke bepalingen voor de vaststelling van de douanewaarde – de GATT Valuation Code – zijn in 1979 vastgesteld en lijken niet altijd toegesneden op voornoemde ontwikkelingen. Voor ondernemingen die goederen ten invoer aangeven in de Europese Unie is het niet altijd duidelijk hoe de regels in het huidige tijdsgewricht toepassing vinden. Deze onduidelijkheid leidt tot rechtsonzekerheid en mogelijk tot financiële repercussies. Het is om die reden dat het vanuit maatschappelijk perspectief relevant is om inzicht te geven in de wet- en regelgeving rondom de vaststelling van de douanewaarde.

Tot slot is het speelveld van het douanerecht, ondanks voornoemde ontwikkelingen, onderbelicht in maatschappij en wetenschap. Ook in het (fiscale) onderwijs wordt in beperkte mate aandacht besteed aan het douanerecht. Dit heeft tot gevolg dat afgestuurde fiscalisten weinig tot geen affiniteit hebben met het douanerecht; laat staan de douanewaarde. Met dit onderzoek en de valorisatie ervan in het onderwijsprogramma van de sectie Belastingrecht van Erasmus School of Law en de Post-Master in EU Customs Law zoals aangeboden door EFS, Erasmus University Rotterdam wordt gepoogd het tij te keren.

1.2.3 Wetenschappelijke relevantie

Literatuur op het gebied van het douanerecht in het algemeen en de douanewaarde in het bijzonder is beperkt beschikbaar. Er bestaan twee Engelstalige boeken die ingaan op het systeem ter bepaling van de douanewaarde vanuit het perspectief van de Wereldhandelsorganisatie (WHO). Het bekendste boek betreft de tweede in 1988 gepubliceerde druk van het boek '*Customs Valuation – Commentary on the GATT Customs Valuation Code*' dat *Sherman & Glashoff* in opdracht van de Internationale Kamer van Koophandel hebben geschreven.¹³ Tot op de dag van vandaag wordt dit gezien als hét boek dat handelt over de GATT Valuation Code. Het fungeert als leeswijzer van de GATT Valuation Code en aan de hand van voorbeelden geven zij aan hoe de GATT Valuation Code in hun ogen geïnterpreteerd moet worden. Van recentere datum is het in 2010 verschenen handboek die

11 Market Access Database (https://madb.europa.eu/madb/statistical_form.htm (gecheckt op 8 januari 2021)).

12 S. Armella, *EU Customs Code*, Milaan: Bocconi University Press 2018, p. 3.

13 S.L. Sherman & H. Glashoff, *Customs valuation: commentary on the GATT customs valuation code*, ICC Pub: 1988.

de WHO heeft gepubliceerd in samenwerking met Cambridge University Press.¹⁴ Verder heeft Arabov promotieonderzoek verricht naar de toepassing van de transactiewaarde als grondslag van de douanewaarde vanuit het perspectief van ontwikkelingslanden.¹⁵ Hij trekt in zijn onderzoek twee belangrijke conclusies. Ten eerste concludeert hij dat ontwikkelingslanden inkomstenderving ondervinden door handhavingsproblemen. Deze handhavingsproblemen houden enerzijds verband met een tekort aan maatregelen die het door overwegend ontwikkelde landen ontwikkelde systeem ter bepaling van de douanewaarde biedt om de transactiewaarde vast te stellen. Anderzijds heeft een en ander te maken met het feit dat ontwikkelingslanden onvoldoende technische kennis hebben om het juiste gebruik van de transactiewaarde te waarborgen. Zijn tweede conclusie houdt verband met de invloed van verrekenprijzen op de vaststelling van de transactiewaarde bij verbonden partijen. Ondanks dat aan de vaststelling van interne verrekenprijzen en de douanewaarde bij *inter-firm* transacties een zakelijkheidstoets ten grondslag ligt, kennen de uitvoerende diensten een tegengesteld belang en ontbreken wettelijke bepalingen om de samenloop te faciliteren.¹⁶ De uitvoerbaarheid van de regels staat daardoor onder druk.

Er zijn mij geen boeken bekend over de vaststelling van de douanewaarde vanuit een puur Europeesrechtelijk perspectief. Wel zijn een aantal Nederlands- en Engelstalige boeken beschikbaar over het EU-douanerecht waarin telkens ten minste één hoofdstuk is besteed aan de vaststelling van de douanewaarde.¹⁷ Een aantal daarvan is echter geschreven onder toepassing van de voorganger van het DWU en daarom (gedeeltelijk) verouderd. Naast voornoemde boeken is een aantal boeken beschikbaar over de wisselwerking tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van verrekenprijzen, hoewel deze niet of slechts in beperkte mate vanuit (verouderd) Europeesrechtelijk douaneperspectief zijn geschreven.¹⁸ Naast voornoemde boeken zijn er over de douanewaarde vanuit WHO en Europeesrechtelijk perspectief verschillende artikelen verschenen in wetenschappelijke en professionele tijdschriften.¹⁹ Met dit onderzoek wordt voorzien in een geïntegreerd

14 S. Rosenow & B.J. O'Shea, *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement*, Cambridge: Cambridge University Press 2010.

15 O. Arabov, *La Valeur en Douane en Débat*, Paris: Editions universitaires européennes 2010.

16 Zie nader onderdeel 1.3.4 en hoofdstuk 10.

17 Zie o.a. F.G. Snyder & L.W.N. Hawkes, *International trade and customs law of the European Union*, London: Butterworths 1998; P. Lasok, *The Trade and Customs Law of the European Union* (3rd edition), Dordrecht: Kluwer Law International 1998; T. Walsh, *European Customs Code*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2015. Onder het sinds 1 mei 2016 toepasselijke Douane Wetboek van de Unie zijn o.a. verschenen: B.J.B. Boersma & A.P. van Breukelen, *Heffingsgrondslagen douanerecht – Classificatie, douanewaarde & oorsprong*, Den Haag: SDU 2017; S. Armella, *EU Customs Code*, Milaan: Bocconi University Press 2018; T. Lyons, *EC Customs Law* (3rd edition), Oxford: Oxford University Press 2018; D.G. van Vliet, *Douanerecht* (2^{de} druk), Deventer: Kluwer 2019; M. Fabio, *Customs Law of the European Union* (5th edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2020.

18 Zie o.a. T. Möller, *Verrechnungspreis und Zollwert*, Witten: Mendel Verlag OHG 2004; A. Bakker & B. Obuoforibo (eds.), *Transfer Pricing and Customs Valuation - Two worlds taxed as one*, Amsterdam: IBFD 2009; J.M. Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize Customs and Tax Rules?* (2nd edition), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2017; A. Bakker (ed.), *Transfer Pricing and Business Restructuring*, IBFD: 2009 (online version 1 March 2019).

19 Een overzicht van relevante artikelen is opgenomen in de lijst met aangehaalde literatuur en overige bronnen.

onderzoek naar de toepassing van de transactiewaarde onder het DWU, waarin de druk die daarop is ontstaan vanwege de nieuwe economische werkelijkheid wordt onderzocht. Daarmee wordt voorzien in de invulling van een leemte in het onderzoek dat tot op heden is verricht.

1.3 Toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen onder druk

1.3.1 Inleiding

Dit onderzoek handelt over de druk die is ontstaan op de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen ter bepaling van de douanewaarde en wordt benaderd vanuit een Europeesrechtelijk perspectief. De druk houdt verband met het feit dat het douanewaardesysteem ingericht is op de economische werkelijkheid van de jaren 70 en slechts in beperkte mate in staat lijkt om antwoord te bieden op de vraag hoe de douanewaarde moet worden bepaald bij opeenvolgende verkopen, *inter-firm* transacties en wanneer de waarde van de ingevoerde goederen (deels) in immateriële rechten wordt uitgedrukt.

Dat de focus van dit onderzoek op de transactiewaarde van de ingevoerde goederen ligt, laat zich enerzijds verklaren doordat de douanewaarde in 90 tot 95% van de gevallen aan de hand van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt vastgesteld (onderdeel 1.1) en anderzijds omdat de druk ten gevolge van de economisch globalisatie zich in mindere mate voordoet bij de toepassing van alternatieve waarderingsmethoden. Bij het onderzoek naar de druk die is ontstaan op de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, kunnen diverse aspecten worden onderkend. De aspecten die in dit onderzoek zullen worden betrokken zijn:

1. Bepalen van de transactiewaarde bij opeenvolgende transacties;
2. Toepassen van de transactiewaarde bij verbonden partijen;
3. Vaststellen van de elementen van de transactiewaarde.

Een vierde aspect dat onderkend zou kunnen worden is de vaststelling van de transactiewaarde van ingevoerde goederen bij e-commerce activiteiten. Uitdagingen met betrekking tot de transactiewaarde van de ingevoerde goederen in dit kader zijn in het bijzonder gelegen in het voorkomen van onderwaardering van deze goederen. Een werkgroep die opereert onder de naam *Customs 2020 Project Group on Import and Export Customs Formalities Related to Low Value Consignments* verricht onder andere op dit punt een nadere studie.²⁰ Voor dit onderzoek laat ik dit vierde aspect buiten beschouwing, omdat ik mij vooral richt op B2B-transacties en e-commerce vooral B2C-transacties betreft.

Alvorens deze aspecten van meer context te voorzien in de onderdelen 1.3.3 tot en met 1.3.5, wordt stilgestaan bij de vormgeving en wisselwerking tussen het internationale en

²⁰ De notulen en rapporten van deze commissie kunnen worden geraadpleegd op de volgende website: <http://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm> (gecheckt op 8 januari 2021). Ook zal vanaf 2021 een meerjarig rechtsvergelijkend onderzoek naar dit onderwerp worden verricht binnen het door OLAF gefinancierde Hercule III Programme waaraan de Erasmus School of Law deelneemt tezamen met de universiteiten van Bologna, Münster en Valencia.

Europeesrechtelijke wetgevingspakket waarin de douanewaardebepalingen zijn vastgelegd. De vormgeving en wisselwerking zijn namelijk van belang bij de behandeling van eerdergenoemde aspecten.

1.3.2 Wetgevingspakket DWU en internationale invloeden²¹

In de GATT Valuation Code wordt voorzien in een internationaal geaccepteerd systeem ter vaststelling van de douanewaarde. Na de oprichting van de WHO in 1995, is de GATT Valuation Code beter bekend onder de naam Customs Valuation Agreement (CVA). De Werelddouaneorganisatie (WDO) heeft met Commentaren, Case Studies en Adviezen (kortweg: instrumenten) voorzien in juridisch niet-bindende toelichtingen op de CVA. De primaire grondslag van de douanewaarde op grond van de CVA is de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Dit is de betaalde of te betalen prijs voor goederen die worden verkocht voor uitvoer naar het land van invoer. Indien de transactiewaarde geen toepassing vindt, is de grondslag van de douanewaarde de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen. Indien informatie over de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen ontbreekt, is de grondslag van de douanewaarde de prijs waartegen de goederen in het land van invoer aan een niet verbonden koper in dat land worden verkocht, dan wel wordt de grondslag vastgesteld op basis van de berekende waarde van de ingevoerde goederen. Indien deze alternatieve methoden elk geen toepassing vinden, wordt aan de hand van de 'redelijke middelen' de grondslag bepaald.²²

Als WHO-lid heeft de Europese Unie de verplichting de CVA te implementeren in haar eigen douanewetgeving. Sinds 1 mei 2016 zijn deze douanewaardebepalingen vervat in het Douane Wetboek van de Unie (DWU)²³, de Gedelegeerde Verordening (GDWU)²⁴, de Uitvoeringsverordening van het DWU (UDWU)²⁵ en de Gedelegeerde Transitieverordening

21 In hoofdstuk 4 wordt nader ingegaan op de wettelijke grondslagen voor de vaststelling van de douanewaarde en internationale invloeden op het *acquis communautaire*. Ik acht het echter noodzakelijk hier een inleiding op dat onderwerp te geven ten behoeve van de leesbaarheid van de onderdelen 1.3.3 tot en met 1.3.5.

22 Punten 1 tot en met 4 van de Algemene inleiding van de CVA. In hoofdstuk 6 wordt nader ingegaan op de systematiek van de in de CVA voorgeschreven methoden ter vaststelling van de grondslag van de douanewaarde.

23 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.

24 Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 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.

25 Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 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.

DWU (TDWU)^{26,27} Daarnaast heeft de Europese Commissie nadere juridisch niet-bindende richtsnoeren uitgevaardigd die zijn vervat in het *Guidance document on Customs Valuation* en het *Compendium Douanewaarde*.²⁸

Bij elk van de hiernavolgende aspecten speelt de vraag of de douanewaardebepalingen in het wetgevingspakket van het DWU conform met doel en strekking van de CVA zijn vastgesteld, daarbij in ogenschouw nemend de wijze waarop het CVA volgens de WDO moet worden geïnterpreteerd. Voorts speelt de vormgeving van het wetgevingspakket van het DWU (daarbij) een rol van betekenis. Het wetgevingspakket van het DWU is opgebouwd uit een basisverordening (DWU), een gedelegeerde handeling (GDWU) en een uitvoeringshandeling (UDWU). Met voornoemde opbouw sluit het Unierechtelijk douanerecht aan bij het delegatie- en comitologieregime onder het Verdrag van Lissabon²⁹ dat op 1 december 2009 in werking trad (i.h.b. de artikelen 290 en 291 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU)). De vaststelling van een basisverordening geschiedt volgens de gewone wetgevingsprocedure. De gedelegeerde en uitvoeringshandelingen worden behandeld als afgeleide regelgeving waarvoor ter vaststelling interinstitutionele niet-wetgevende procedures worden gevolgd. Onder het DWU lijkt, in het bijzonder ten aanzien van een aantal hierna te bespreken aspecten, de Europese Commissie zijn bevoegdheden onder de interinstitutionele niet-wetgevende procedures oneigenlijk op te rekken, waardoor bepaalde douanewaardebepalingen in voornamelijk het UDWU op gespannen voet lijken te staan met de douanewaardebepalingen in het DWU (onderdelen 1.3.3, 7.3.8.2, 9.4.6.6 en 9.7.2).³⁰

De vaststelling van de douanewaarde wordt ook indirect beïnvloed door internationale invloeden voortvloeiend uit het *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS)-project. Het BEPS-project is een onderzoek van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) op initiatief van de G20 naar of, en zo ja waarom, de huidige wetgeving toestaat dat belastbare winsten in andere staten gealloceerd kunnen worden dan waar de daadwerkelijke bedrijfsactiviteiten plaatsvinden. Elk van de vijftien actiepunten, waarvan de eindrapporten in december 2015 zijn gepubliceerd, verschaffen overheden met nationale

26 Gedelegeerde Verordening (EU) 2016/341 van de Commissie van 17 december 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad met overgangsregels voor enkele bepalingen van het douanewetboek van de Unie voor de gevallen waarin de relevante elektronische systemen nog niet operationeel zijn, en tot wijziging van Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446, *OJ L* 69, 15.3.2016, p. 1–313.

27 In het vervolg zal ik de term ‘DWU- wetgevingspakket’ gebruiken wanneer ik een integrale verwijzing maak naar de Europeesrechtelijke rechtsbronnen waarin de douanewaardebepalingen zijn vervat.

28 European Commission, 17 Sept. 2020, *Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA*, 17 Sept. 2020, TAXUD/2623395rev2/2020 en *EC Compendium of Customs Valuation Texts*, 2018.

29 Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, ondertekend te Lissabon, 13 december 2007, *Pb. C* 306 van 17.12.2007, p. 1–271.

30 Ook onder het GDWU lijkt de Europese Commissie zijn bevoegdheden oneigenlijk te gebruiken. In dat kader kan gewezen worden op artikel 33 GDWU die fungeert als antimisbruikbepaling bij het bepalen van de niet-preferentiële oorsprong van ingevoerde goederen, zie Y. Melin en D. Arnold, *Non-Preferential Customs Origin Under EU Law*, *GTCJ* 14(10), p. 455.

en internationale instrumenten om belastingontwijking een halt toe te roepen en te zorgen dat winsten worden belast in het land waar de economische activiteiten plaatsvinden en waarde wordt toegevoegd.³¹ Deze instrumenten hebben invloed op de wijze waarop de juridische, economische en financiële constellatie van concernstructuren is opgebouwd alsmede de vormgeving van goederenstromen. Daarmee wordt indirect invloed uitgeoefend op de vaststelling van de douanewaarde. In het bijzonder kunnen daarbij de volgende, hierna impliciet in het onderzoek te betrekken actiepunten worden genoemd:

- Actiepunt 7: Tegengaan van artificiële ontwijking van vaste inrichtingen.
- Actiepunt 8-10: Stroomlijnen van verrekenprijsregelgeving met waardecreatie.
- Actiepunt 13: Richtlijnen rond verrekenprijsdocumentatie en land-per-land rapportering.

In de navolgende onderdelen zal inzichtelijk worden gemaakt welk actiepunt voor welk aspect van belang is en in dat kader in het onderzoek betrokken zal worden.

1.3.3 Bepalen van de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen

Bij internationale goederenstromen is het gebruikelijk dat opeenvolgende transacties plaatsvinden alvorens de goederen ten invoer worden aangegeven, zelfs nadat de goederen het land van uitvoer hebben verlaten. Vastgesteld moet dan worden welke transactie als 'verkoop voor uitvoer' kan worden aangemerkt. Dit raakt gelijk aan de daaropvolgende vraag wat de reikwijdte van het begrip 'verkoop' is. Immers, indien geen verkoop kan worden onderkend vanuit douanerechtelijk oogpunt, zal de douanewaarde moeten worden bepaald overeenkomstig één van de alternatieve methoden ter bepaling van de douanewaarde.

Indien meer dan één transactie kan worden aangemerkt als 'verkoop voor uitvoer' is het van belang om vast te stellen welke daarvan in aanmerking genomen moet worden voor het bepalen van de douanewaarde. Dit is om diverse redenen van belang. Ten eerste heeft het mogelijk gevolgen voor de wijze waarop de douanewaarde wordt vastgesteld. Zoals in onderdeel 1.3.4 uiteengezet wordt, maakt het namelijk verschil of een transactie plaatsheeft tussen verbonden of niet-verbonden personen. Indien een transactie tussen verbonden partijen wordt genomineerd als grondslag voor het bepalen van de douanewaarde, zal namelijk moeten worden aangetoond dat de relatie tussen de verbonden partijen de prijs niet heeft beïnvloed. Indien daarin niet wordt geslaagd, moet de grondslag van de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waarderingsmethode worden vastgesteld. Ten tweede heeft het nomineren van een transactie financiële gevolgen. Het gebruik van een eerdere transactie in de goederenketen zal namelijk in beginsel met zich brengen dat de grondslag van de douanewaarde lager is met als gevolg dat potentieel minder invoerrechten zijn verschuldigd.

Voor het bepalen van de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen is in het DWU gekozen om aan te sluiten bij het 'last-sale' principe. Dit concept berust op het uitgangspunt dat de douanewaarde moet worden vastgesteld op basis van de verkoop die plaats heeft

31 Op 23 mei 2016 heeft de OESO-raad de aanpassingen aan de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen), zoals uiteengezet in actiepunten 8-10 en 13 van de in 2015 gepubliceerde BEPS-rapporten, vastgesteld. De aanpassingen zijn doorgevoerd in de 2017-editie van de OESO-richtlijnen die op 10 juli 2017 zijn gepubliceerd.

gevonden onmiddellijk voordat de goederen het douanegebied zijn binnengebracht.³² De uitwerking van dit principe in theorie en praktijk lijkt nadere sturing nodig te hebben om optimaal te functioneren.³³ Daarnaast speelt de vraag of het *last-sale* principe in conformiteit met de CVA is vastgesteld. Zeker in de tijd dat de Europese Commissie in zijn richtsnoeren het ‘*domestic sale*’ concept hanteerde zonder dat daaraan een wettelijke basis ten grondslag lag.³⁴ Kort gezegd hield een *domestic sale* in dat een verkoop tussen twee in de Europese Unie gevestigde partijen niet als verkoop voor uitvoer kwalificeerde onder het *last-sale* principe. De introductie en het inmiddels afgeschafte *domestic sale* concept maakte de vestigingsplaats van partijen bepalend voor het identificeren van de relevante verkoop voor uitvoer bij opeenvolgende verkopen, terwijl uit eerder gewezen jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt dat de vestigingsplaats van de bij de verkoop betrokken partijen er niet aan in de weg mag staan dat een transactie als verkoop voor uitvoer kan worden aangemerkt.³⁵

1.3.4 Toepassen van de transactiewaarde bij verbonden partijen

Economische globalisatie en de daarmee gepaard gaande intensivering van *inter-firm* handelsrelaties en –transacties hebben het landschap van het internationale handelsverkeer de laatste jaren sterk veranderd (zie ook onderdeel 1.1). Tegelijkertijd is de aandacht voor de vaststelling van interne verrekenprijzen (‘*transfer pricing*’) in zowel de praktijk als wetenschap gegroeid.³⁶ Onderbelicht, maar in toenemende mate in de belangstelling, is de invloed van de vaststelling van interne verrekenprijzen op de vaststelling van de douanewaarde.

Het belang daarvan is gelegen in het feit dat één van de voorwaarden om de transactiewaardemethode bij verbonden partijen te mogen toepassen bepaald dat de betaalde of te betalen prijs voor de ingevoerde goederen niet beïnvloed mag zijn door de verbondenheid van partijen. Er is kortgezegd sprake van verbondenheid in douanerechtelijke zin als tussen twee partijen een familieband bestaat of indien één van beide partijen zeggenschap of controle heeft over de ander. Om aan te tonen dat de prijs niet is beïnvloed, wordt in de

32 Artikel 128, lid 1, UDWU.

33 Vgl. W. de Wit, Customs Valuation Under the UCC: Further Guidance Needed?, *EC Tax Review* 26(6), p. 317-322; M.L. Schippers, A series of sales: determining the Customs Value Under the Union Customs Code, *GTCJ* 13(2), 36-48; M.L. Schippers, Van first-sale naar last-sale: het bepalen van de relevante verkooptransactie onder het Douane Wetboek van de Unie, *Wfr* 2019/94, p. 562-572.

34 European Commission, 28 Apr. 2016, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 28 Apr. 2016, Taxud B4/ (2016) 808781 revision 2.

35 Zie aangehaalde literatuur onder voetnoot 33.

36 Zie o.a. M. Friedhoff and M.L. Schippers, ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?, *EC Tax Review* 28(1), p. 32-42; J. Tuominen, European Union - The Link between Transfer Pricing and EU Customs Valuation Law: Is There Any and How Could It Be Strengthened?, *ITPJ* 25(6), p. 436-453; E. De Angelis and T. Elshof, European Union - The Interplay between Transfer Pricing and Customs Valuation in Case of Retroactive Profit Adjustments: The Position of the ECJ in the Case Hamamatsu Photonics GmbH (C-529/16), *ITPJ* 25(4), p. 300-305; D. Rovetta, L.C. Beretta, A. Smiatacz, The Court of Justice of the European Union Judgment in the Hamamatsu Case: Defending EU Customs Valuation Law from the ‘Transfer Pricing Folly’ in Customs Matters, *GTCJ* 13(5), p. 187-190; W.M. Methenitis, Transfer pricing: understanding multinational firms’ practices, *WCO News* 2020(93), p. 30-35.

praktijk veelal gebruik gemaakt van verrekenprijsdocumentatie. Deze praktijk breidt zich uit nu een toenemend aantal transacties plaatsvindt op basis van het *inter-firm* principe (lees: het aandeel intragroepstransacties neemt toe).

Het gebruik van verrekenprijsdocumentatie is echter niet onomstreden, hoewel er internationaal op aangestuurd wordt door de WDO in zijn rapport '*Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (juni 2015, geüpdatet in 2018)'. Dat geldt eveneens voor de invloed van retroactieve verrekenprijsaanpassingen op de vaststelling van de douanewaarde. Een en ander houdt verband met het feit dat het doel, de wettelijke bronnen, de waarderingsmethoden en de bestanddelen ter vaststelling van de douanewaarde en verrekenprijzen van elkaar verschillen.³⁷ Tegelijk werd en wordt in de praktijk uitgegaan van een bepaalde mate van invloed tussen interne verrekenprijzen en de douanewaarde, omdat aan de vaststelling van beide een 'zakelijkheidstoets' ten grondslag ligt die bij gelieerde respectievelijk verbonden ondernemingen moet worden toegepast.

Tussen de EU-lidstaten bestaat echter geen consensus over de vraag in welke mate (retroactieve) verrekenprijs(aanpassingen) invloed hebben op de vaststelling van de douanewaarde.³⁸ Het Hof van Justitie lijkt in het *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*-arrest³⁹ niet bijgedragen te hebben aan het tot consensus komen over het gebruik van verrekenprijsdocumentatie en het in aanmerking nemen van verrekenprijsaanpassingen voor het vaststellen van de douanewaarde.⁴⁰ Tegelijk voorziet het wetgevingspakket van het DWU, waaronder begrepen richtsnoeren van de Europese Commissie, niet in wetgeving. Ook in Actiepunt 13 over *transfer pricing* en *country-by-country reporting* worden geen richtlijnen gegeven voor een betere afstemming van de vaststelling van de douanewaarde op de vaststelling van verrekenprijzen en omgekeerd. Tegelijk kan verrekenprijsdocumentatie en *country-by-country reporting* informatie bevatten die ook voor de vaststelling van de douanewaarde van belang kan zijn. Doordat de mate van interconnectiviteit tussen belastingdiensten en douaneautoriteiten toeneemt, leidt inzicht in voornoemde informatie ertoe dat douaneautoriteiten potentieel een (steeds) grotere slagkracht in hun fiscale handhaving krijgen. Een en ander wordt ook aangewakkerd door wetgeving over administratieve samenwerking op het gebied van btw die er onder andere op gericht is om een nauwere samenwerking tussen belastingdiensten en douaneautoriteiten tot stand te brengen.⁴¹

37 Vgl. o.a. M.L. Schippers, Retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen en de douanewaarde, *NTRF-B* 2017/32.

38 Dit volgt o.a. uit de volgende nationale rechtszaken: Helsingin hallinto-oikeus 15 maart 2007, nr. 07/0285/1; Tribunal Supremo 30 november 2009, nr. 3582/2003; Högsta domstolen 27 april 2010, nr. 3329-09 en La Corte Suprema Di Cassazione 12 februari 2013, nr. 07715-13. Hierop wordt nader ingegaan in onderdeel 10.5.3.1.

39 HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (*Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH tegen Hauptzollamt München*), ECLI:EU:C:2017:984.

40 Vgl. o.a. M. Friedhoff en M.L. Schippers, HvJ *Hamamatsu*: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde?, *Wfr* 2018/132, p. 909-921.

41 Verordening (EU) 2017/2454 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, *OJ L* 348, 29.12.2017, p. 1-6.

Onvoldoende inzicht in de invloed die verrekenprijzen en retroactieve verrekenprijsaanpassingen kunnen hebben op de vaststelling van de douanewaarde, kunnen financiële gevolgen, beboet- of strafbaar feiten en rechtsonzekerheid met zich brengen. Een onderzoek naar de samenloop tussen de vaststelling van de douanewaarde en de vaststelling van verrekenprijzen is zodoende van belang.

1.3.5 Vaststellen van de elementen van de transactiewaarde

Bij de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen wordt uitgegaan van de prijs die voor de verkoop van de ingevoerde goederen in rekening wordt gebracht. Partijen hebben in beginsel de vrijheid om zelf een prijs te bepalen. Bij de toepassing van zo'n subjectieve prijs bestaat er een *incentive* om goederen onder te waarderen, omdat een lagere prijs leidt tot een lagere belastbare grondslag voor verschuldigde invoerrechten. Deze op subjectieve leest geschoeide waarderingsmethode is daarom gedeeltelijk geobjectiveerd om onderwaardering van de goederen te voorkomen. Om te waarborgen dat de douanewaarde de economische waarde van de ingevoerde goederen reflecteert, kent het DWU, in navolging van het CVA, derhalve een limitatieve lijst met elementen die onderdeel van de betaalde of te betalen prijs moeten uitmaken.

In het bijzonder over het in aanmerking nemen van elementen die vanuit douaneperspectief worden aangeduid als commissies⁴², toeleveringen ('*assists*')⁴³ en royalty's en licentierechten⁴⁴ zijn diverse academische bijdragen verschenen en rechtszaken gevoerd die aantonen dat wetgeving en praktijk niet zonder meer aansluiten. Dit houdt verband met het feit dat de economische werkelijkheid ten tijde van het vaststellen van de douanewaardebepalingen sterk afwijkt van de economische werkelijkheid van nu. Naast de intensivering van handelsrelaties gebaseerd op een *inter-firm* principe, zijn (fiscaal) operationele modellen geherstructureerd waarbij bedrijfsprocessen veelal centraal worden aangestuurd. Deze ontwikkelingen hebben tot gevolg dat in toenemende mate diensten of goederen gratis of tegen verminderde prijs door de koper van de ingevoerde goederen worden geleverd om te worden gebruikt bij de voortbrenging en verkoop voor uitvoer van de ingevoerde goederen. Telkens zal in zo'n geval aan de hand van diverse voorwaarden vastgesteld moeten worden of de waarde van deze diensten of goederen in aanmerking genomen moet worden voor de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen om onderwaardering van deze goederen te voorkomen. De voorwaarden lijken echter niet altijd toegerust op de complexiteit van de contractuele constellatie, de mate waarin partijen invloed en controle op elkaar uitoefenen alsmede de financiële stromen tussen de betrokken partijen.

Zoals eerder vermeld, moet de douanewaarde de economische waarde van de goederen reflecteren op het moment dat deze ten invoer worden aangegeven. Deze waarde wordt in toenemende mate beïnvloed door de bijkomende 'beleving' die de koper ervaart. Voor het vaststellen van de douanewaarde gaat het derhalve niet alleen maar om de betaling voor de materiële goederen, maar ook om de waarde van de immateriële goederen die

42 Zie de aangehaalde literatuur en jurisprudentie in onderdeel 11.2.

43 Zie de aangehaalde literatuur en jurisprudentie in onderdeel 11.4.

44 Zie de aangehaalde literatuur en jurisprudentie in onderdeel 11.5.

daarmee onlosmakelijk zijn verbonden. Indien de immateriële goederen kwalificeren als royalty of licentierecht, moet de betaling voor deze immateriële goederen onder bepaalde voorwaarden in aanmerking worden genomen voor het vaststellen van de douanewaarde. De Unierechtelijke bepalingen waarin deze voorwaarden zijn vervat, zijn op 1 mei 2016 gewijzigd met het toepasselijk worden van het DWU. Onder het DWU worden royalty's en licentierechten niet langer gedefinieerd. Ook lijkt sneller voldaan te zijn aan de voorwaarden waaronder royalty's en licentierechten onderdeel van de werkelijk betaalde of te betalen prijs moeten uitmaken.⁴⁵ Hierdoor zullen betalingen voor royalty's en licentierechten eerder belast zijn met als potentieel gevolg dat een hoger bedrag aan invoerrechten verschuldigd is. De precieze betekenis van de 'lichtere' voorwaarden zijn echter niet eenvoudig te duiden. Ook speelt de vraag in hoeverre de voorwaarden aansluiten bij de voorwaarden zoals vastgelegd in het CVA.

Voor zowel commissies, toelieferingen en royalty's en licentierechten geldt dat invloed en controle die één van de partijen uitoefent op de andere van doorslaggevende betekenis kan zijn voor de vraag of de waarde van deze elementen bijgeteld moeten worden bij de betaalde of te betalen prijs van de ingevoerde goederen. Actiepunten 8-10 en 13 van het BEPS-project hebben invloed op de mate van invloed die partijen binnen concernverband op elkaar hebben. Deze invloed kan gevolgen hebben voor de 'bijtelbaarheid' van vernoemde elementen.

1.4 (Fiscaal) operationele modellen

1.4.1 Inleiding

Zoals in onderdeel 1.1 aangegeven zal ik in dit onderzoek de druk die is ontstaan op de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen telkens illustreren aan de hand van inkoop-, productie- en verkoopactiviteiten van (fiscaal) operationele modellen.

Met een (fiscaal) operationeel model doel ik op de wijze waarop functies van een multinationale onderneming worden verricht en zijn verdeeld over verschillende actoren, hoe activa wordt aangewend en risico's zijn verdeeld over de waardeketen. Indien het ondernemingsmodel van een multinationale onderneming is gericht op de productie van goederen of distributie van goederen, kan onderscheid worden gemaakt tussen drie actoren die binnen het operationele model actief zijn, namelijk de fabrikant, de distributeur en de dienstverlener. Deze actoren kunnen als entiteit onderdeel uitmaken van de multinationale onderneming, maar kunnen ook als derde bij het operationele model betrokken zijn. De keuze voor de inrichting van een (fiscaal) operationeel model moet passen bij het ondernemingsmodel, dat onder andere afhangt van de industrie waarin de multinationale onderneming actief is, de markt waarin geopereerd wordt en eventueel juridische beperkingen die worden aangelegd door landen waarin de multinationale

45 Zie bijvoorbeeld: C. Truel and E. Maganaris, *Breaking the code: the impact of the Union Customs Code on international transactions*, WCJ 9(2) en A. Bal, *The New Era of EU Customs Legislation*, *European Taxation* 56(5).

onderneming actief is. Voor dit onderzoek wordt een onderscheid gemaakt tussen de volgende fiscaal operationele modellen:

- Fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten: *procurement support*-model, agentmodel en *buy-sell* model;
- Fiscaal operationele modellen belast met productieactiviteiten: *toll manufacturer*, *contract manufacturer* en *full fledged manufacturer*;
- Fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten: agent/vertegenwoordiger, *commissionair*, *limited risk distributor* en *full fledged distributor*.

Zoals in de onderdelen 1.1 en 1.3.5 reeds aan bod gekomen, heeft de vormgeving van het operationele model, dat als basis ten grondslag ligt aan een multinationale onderneming, invloed op de vaststelling van de douanewaarde. Het is derhalve niet verwonderlijk dat bij de herstructurering van het (fiscaal) operationele model van een multinationale onderneming, aandacht hoort uit te gaan naar de impact op de vaststelling van de douanewaarde.

Ik zal in onderdeel 1.4.2 uiteenzetten welke oorzaken ten grondslag kunnen liggen aan de noodzaak tot herstructurering van een (fiscaal) operationeel model. Daaropvolgend zal ik een aantal 'standaard' (fiscaal) operationele modellen bespreken die ik hiervoor noemde, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen de zogenaamde (fiscaal) operationele modellen gericht op inkoopactiviteiten (onderdeel 1.4.3), productieactiviteiten (onderdeel 1.4.4) en verkoopactiviteiten (onderdeel 1.4.5). In het vervolg van dit onderzoek zal ik telkens elk van de drie aspecten die in onderdeel 1.3 zijn benoemd nader illustreren aan de hand van de in de onderdelen 1.4.3, 1.4.4 en 1.4.5 beschreven (fiscaal) operationele modellen.

1.4.2 Herstructurering (fiscaal) operationele modellen

Er zijn verschillende redenen waarom (fiscaal) operationele modellen over de afgelopen decennia zijn geherstructureerd.⁴⁶ De achtergrond voor een herstructurering is vaak niet fiscaal ingegeven, maar heeft een meer operationele achtergrond, waarover ik verderop kom te spreken. Desalniettemin heeft het herstructureren van een operationeel model fiscaalrechtelijke implicaties.⁴⁷ De aandacht voor deze fiscaalrechtelijke implicaties, in het bijzonder die met betrekking tot winstbelastingen, is toegenomen. De reden daartoe is vooral gelegen in het BEPS-project en dan in het bijzonder de eerdergenoemde aanbevelingen vervat in de op 5 oktober 2015 gepubliceerde actiepunten 7, 8-10 en 13. Deze actiepunten hebben namelijk invloed op de vaststelling van interne verrekenprijzen zoals vastgesteld tussen gelieerde ondernemingen en daarmee de allocatie van winsten tussen jurisdicties. Als gevolg van een en ander kunnen multinationale ondernemingen rekenen op meer aandacht van belastingautoriteiten indien zij overgaan tot herstructurering van hun (fiscaal) operationele model. Het inzicht dat belastingautoriteiten daarbij vergaren in de belastingpositie van een multinationale onderneming zorgt er ook voor dat douaneautoriteiten nieuwe inzichten krijgen en potentieel een grotere slagkracht in hun fiscale

46 S. Bremer, 'Introduction', in: A. Bakker (ed.), *Transfer Pricing and Business Restructuring*, IBFD: 2009 (online version 1 March 2019).

47 Zie bijvoorbeeld M.A. Rodríguez Cuadros, Toll and Contract Manufacturing Structures – Strategies and Challenges for Cross-Border Outsourcing Activities, *Bulletin for International Taxation* 68(11).

handhaving ontwikkelen door de toenemende interconnectiviteit tussen belasting- en douaneautoriteiten (zie ook onderdeel 1.3.4).

Zoals gezegd liggen operationeel gerelateerde motieven vaak ten grondslag aan de herstructurering van operationele modellen. Deze operationele motieven worden gestuurd door interne en externe factoren. Een van de externe factoren betreft de ontwikkeling van een in toenemende mate competitieve markteconomie. Multinationale ondernemingen moeten, om in deze competitieve markt winstgevend te zijn en blijven, beschikken over een groot adaptief vermogen om zich voortdurend aan te passen aan nieuwe economische, politieke en financiële ontwikkelingen. Het (fiscaal) operationele model op basis waarvan de multinationale onderneming is gestructureerd moet daarop toegerust zijn. Decentraal georganiseerde operationele modellen lijken in mindere mate te beschikken over een adaptief vermogen om op veranderingen adequaat te reageren. Om die reden bestaat vaak de noodzaak om multinationale ondernemingen te herstructureren waarbij de basis een meer centraal aangestuurd (fiscaal) operationeel model is. Een andere reden die strekt tot herstructurering betreft het reduceren van operationele kosten. Dit kan worden bereikt door het herverdelen van functies binnen een multinationale onderneming door bijvoorbeeld bedrijfsonderdelen te consolideren waarmee het behalen van synergievoordelen wordt beoogd. Een voorbeeld daarvan betreft het opzetten van *'shared service centers'* waar op gecentraliseerd niveau bedrijfsonderdelen in onder worden gebracht. Dit kan bijvoorbeeld betekenen dat lokale juridische, verkoop-, logistieke of IT-supportafdelingen op centraal niveau worden samengevoegd. Naast kostenreductie kan dit ook tot doel hebben om de kwaliteit van de door de individuele bedrijfsonderdelen verrichte diensten te vergroten. In dat kader wordt ook wel gesproken over het oprichten van *'center of excellences'* waarin de expertise van bepaalde bedrijfsonderdelen- en processen wordt samengebracht. Een voorbeeld betreft een *center of excellence* waar het strategische onderdeel van de douanefunctie in onder wordt gebracht om zo gericht en adequater invloed uit te oefenen op bedrijfsbeslissingen die de vaststelling van de douanewaarde raken. Dit lijkt in het bijzonder van belang om de afstemming van het vaststellen van verrekenprijzen op de vaststelling van de douanewaarde te operationaliseren (onderdeel 10.3.9.2).

Het consolideren van functies – bijvoorbeeld het creëren van een gecentraliseerde opslagplaats – betekent tegelijk een verschuiving van risico's tussen diverse onderdelen van een multinationale onderneming. Dit heeft gevolgen voor het al dan niet kwalificeren van activiteiten als vaste inrichting en daarmee op de vaststelling van de winstbelastinggrondslag in de landen waar de multinationale onderneming actief is. In dat kader wijs ik in het bijzonder naar actiepunt 7 van het BEPS-project dat belastingautoriteiten onder andere de mogelijkheid geeft om opslagplaatsen als vaste inrichting aan te merken, indien deze opslagplaatsen niet slechts een ondersteunend en voorbereidend karakter hebben.⁴⁸ Op de vraag in hoeverre het aanmerken van een vaste inrichting voor de btw- of winstbelasting sfeer gevolgen heeft voor de vaststelling van de douanewaarde kom ik terug in onderdeel 7.4.2.4.5.

48 M.L. Schippers, BEPS and Transfer Pricing but what about VAT and Customs?, *Wfr* 2016/63, p. 430-436.

Mede als gevolg van het consolideren van functies, is de entiteit die belast is met de productie van de goederen binnen de multinationale onderneming, niet per se de entiteit die algehele zeggenschap heeft over het productieproces. Zelfs indien sprake is van een niet-gelieerde fabrikant kan de multinationale onderneming bijvoorbeeld zeggenschap hebben over de keuze van wie en waar vandaan grondstoffen worden aangekocht. Ook hoeven functies als productontwikkeling (lees: R&D-afdeling) niet bij de fabrikant te liggen en is de fabrikant ook niet per definitie de houder van bijvoorbeeld een licentierecht dat op de door haar gefabriceerde goederen rust. Andere separate betalingen vinden met andere woorden plaats die onderdeel zijn van de waarde van de geproduceerde goederen, maar niet in de prijs zijn begrepen die de fabrikant in rekening brengt voor de ingevoerde goederen (zie ook onderdeel 1.3.5). Indien deze goederen onderwerp zijn van een invoertransactie, moet worden bepaald of deze betalingen in aanmerking genomen moeten worden voor het bepalen van de douanewaarde (zie hoofdstuk 11).

1.4.3 Fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten⁴⁹

1.4.3.1 Taken en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel

Bij de herstructurering van fiscaal operationele modellen, wordt de inkoopfunctie veelal ondergebracht bij één entiteit (de '*procurement entity*'). Deze met inkoopactiviteiten belaste entiteit neemt de inkoopactiviteiten over van groepsentiteiten en wordt daarvoor beloond met een vergoeding. Afhankelijk van het fiscaal operationele model, bestaat de vergoeding voor deze activiteiten meestal uit een commissie dan wel opslag op de verkoopprijs.⁵⁰ De inkoopactiviteiten ('*procurement*') bestaan uit alle activiteiten om de ingekochte producten van de leverancier naar de afnemer te brengen. Activiteiten die een inkoopentiteit gebruikelijk verricht zijn bijvoorbeeld vraaganalyse, (prijs)prognoses, afdekken van goederenprijzen, handelsstroomanalyse, strategiebeleid, leveranciersselectie, implementatie van overeenkomsten, *purchase-to-pay* processen en leveranciersmanagement.⁵¹ Het voordeel van het centraliseren van de inkoopentiteiten is gelegen in de synergievoordelen, waaronder het kunnen behalen van kwantumkortingen, de potentiële besparing van administratiekosten en een verbeterde coördinatie van logistieke- en orderprocessen.⁵² De besparingen gerelateerd aan het centraliseren van de inkoopfunctie kan, afhankelijk van de industrie, oplopen van 5 tot 20%.⁵³

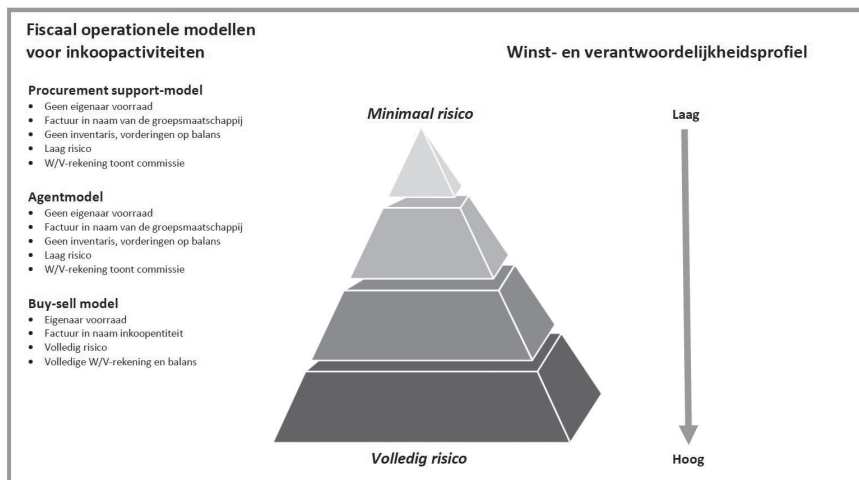
49 De fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten komen nader aan bod in de onderdelen 7.2.5.2, 9.7.4.1, 11.2.1 en 11.2.5.2.

50 A. Casley, S. Pope en P. Hohtoulas, *Supply Chain Models*, *ITPJ* 13(4), p. 196.

51 C. Zenha Rella, *Central Procurement Operating Models in a Multinational Group*, *ITPJ* 26(5), p. 336.

52 OESO-richtlijnen, p. 9.24-9.26.

53 A. Casley, S. Pope en P. Hohtoulas, *Supply Chain Models*, *ITPJ* 13(4), p. 196-197.



Figuur 1.1 – Risico's en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten

Voor de fiscaal operationele modellen die zijn belast met inkoopactiviteiten kan onderscheid worden gemaakt tussen een *procurement support*-model, agentmodel en *buy-sell* model.⁵⁴ De taken en het winst- en verantwoordelijkheidsprofiel is anders bij elk type. Zo loopt per type het potentiële risicoprofiel, de veronderstelde winst(marge) om de producten in en daarna door te verkopen en de aanwending van de activa uiteen. Een hoog risicoprofiel (*buy-sell* model) kan tegelijk leiden tot een hoge winst(marge), maar ook tot een groot verlies. Een laag risicoprofiel (*procurement supportmodel/agentmodel*) leidt in de regel tot een lage winst(marge) of, in voorkomende gevallen, een klein verlies.

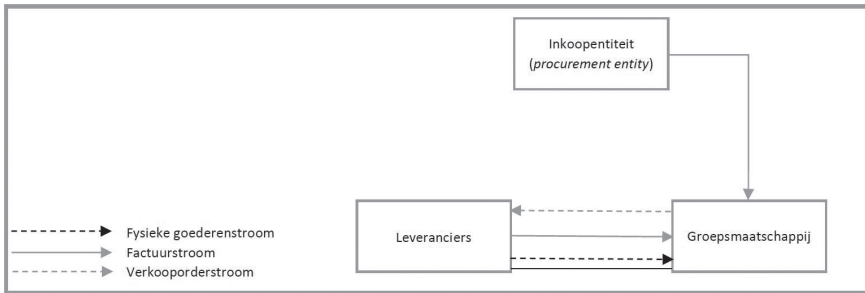
In aanvulling op de karakteristieken zoals genoemd in figuur 1.1, ga ik in het hiernavolgende nader in op de karakteristieken van elk van de hiervoor genoemde type fiscaal operationele modellen belast met inkoopactiviteiten. Ik maak daarbij tevens aan de hand van schema's inzichtelijk hoe de goederen- en factuurstromen lopen.

1.4.3.2 Procurement support-model

Het *procurement support*-model kent sterke gelijkenissen met het agentmodel (onderdeel 1.4.3.3). Net als in het agentmodel zullen groepsmaatschappijen rechtstreeks

⁵⁴ Op de onderscheiden modellen bestaan diverse variaties. Zo maakt Zenha Rella onderscheid tussen een gedecentraliseerd model waarbij alle groepsentiteiten hun inkoopactiviteiten zelfstandig verrichten, het *lead-buyer operating model* waarbij één entiteit is aangewezen om de inkoopactiviteiten te verrichten namens alle groepsentiteiten en tot slot het gecentraliseerde inkoopmodel waarbij één entiteit is aangewezen om de inkoopactiviteiten te verrichten en volledig verantwoordelijk is voor het ontwikkelen en uitvoeren van een inkoopstrategie en rechtstreeks communiceert met leveranciers. C. Zenha Rella, Central Procurement Operating Models in a Multinational Group, *ITPJ* 26(5), p. 336.

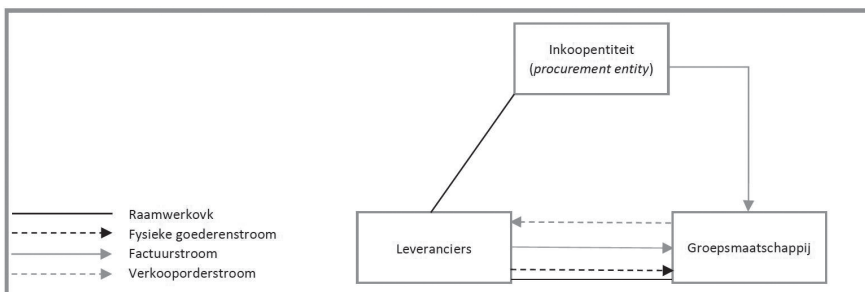
verkooporders plaatsen bij de leveranciers. Het juridisch eigendom over de goederen zal daarop rechtstreeks overgaan van de leverancier op de groepsmaatschappij en de goederen zullen ook rechtstreeks worden afgeleverd. De raamovereenkomst zal, in afwijking van het agentmodel, volledig tot stand worden gebracht tussen de leveranciers en de groepsmaatschappijen. De inkoopentiteit brengt een vergoeding in rekening voor de inkoopactiviteiten die zij verricht.



Figuur 1.2 – Procurement support-model

1.4.3.3 Agentmodel

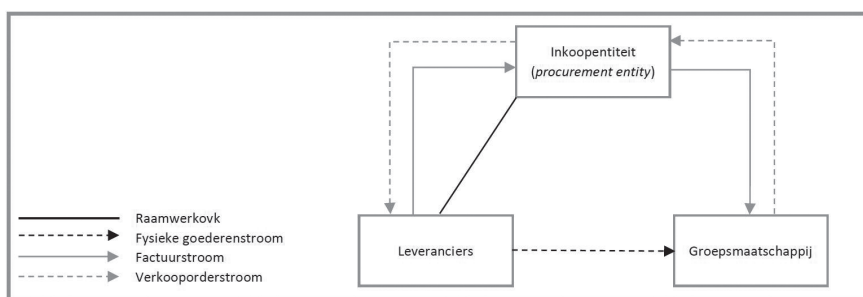
In het agentmodel worden de raamwerkovereenkomsten, net als bij *buy-sell* modellen, gesloten tussen de inkoopentiteit en de leveranciers. In aanvulling daarop zullen er rechtstreekse raamwerkovereenkomsten worden gesloten tussen de individuele groepsmaatschappijen en hun leveranciers waarin wordt verwezen naar de overkoepelende raamovereenkomst tussen de inkoopentiteit en de leveranciers. De verkooporders worden rechtstreeks door de groepsmaatschappijen geplaatst bij de leveranciers. De juridische titel over de goederen gaat eveneens rechtstreeks over van de leverancier op de groepsmaatschappij en de goederen worden rechtstreeks geleverd van de leverancier aan de groepsmaatschappij. De inkoopentiteit brengt een agentvergoeding in rekening voor de inkoopentiteiten die zij verricht.



Figuur 1.3 – Agentmodel

1.4.3.4 Buy-sell model

Het *buy-sell* model zijn de inkoopactiviteiten gecentraliseerd bij één inkoopentiteit. De inkoopentiteit gaat een raamovereenkomst aan met de leveranciers. Indien een groepsmaatschappij goederen wil betrekken, plaatst zij een verkooporder bij de centrale inkoopentiteit die daaropvolgend een verkooporder plaatst bij een leverancier. De goederen worden vervolgens rechtstreeks geleverd van de leverancier aan de groepsmaatschappij en zij spreken onderling de dagelijkse leveringsplanning af. De juridisch eigendom over de goederen gaat echter eerst over naar de centrale inkoopentiteit en vervolgens naar de groepsmaatschappij. De centrale inkoopentiteit verhoogt de inkoop prijs van de goederen met een winstopslag en een *sourcing*-vergoeding die meestal als een percentage van de inkoop prijs is uitgedrukt.



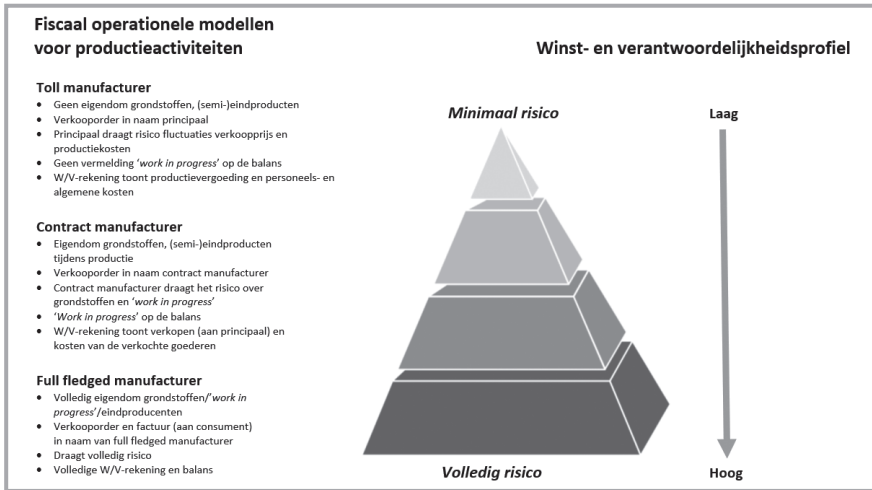
Figuur 1.4 – Buy-sell model

1.4.4 Fiscaal operationele modellen belast met productieactiviteiten⁵⁵

1.4.4.1 Taken en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel

Voor de fiscaal operationele modellen die zijn belast met productieactiviteiten kan onderscheid worden gemaakt tussen een *toll manufacturer*, *contract manufacturer* en *full fledged manufacturer*. De taken en het winst- en verantwoordelijkheidsprofiel is anders bij elk type fabrikant. Zo loopt per type het potentiële risicoprofiel, de veronderstelde winst(marge) om de producten te vervaardigen en de aanwending van de activa uiteen. Een hoog risicoprofiel (*full fledged manufacturer*) kan tegelijk leiden tot een hoge winst(marge), maar ook tot een groot verlies. Een laag risicoprofiel (*toll manufacturer*) daarentegen leidt in de regel tot een lage winst(marge) of, in voorkomende gevallen, een klein verlies.

55 D. Nerudova en V. Solilova, 'Business models', in: A. Bakker (ed.), *Transfer Pricing and Business Restructuring*, IBFD: 2009 (online version 1 May 2019). De fiscaal operationele modellen belast met productieactiviteiten komen nader aan bod in de onderdelen 7.4.2.3.2, 8.3.6, 8.4.1, 9.7.4.2 en 11.4.3.2.4.

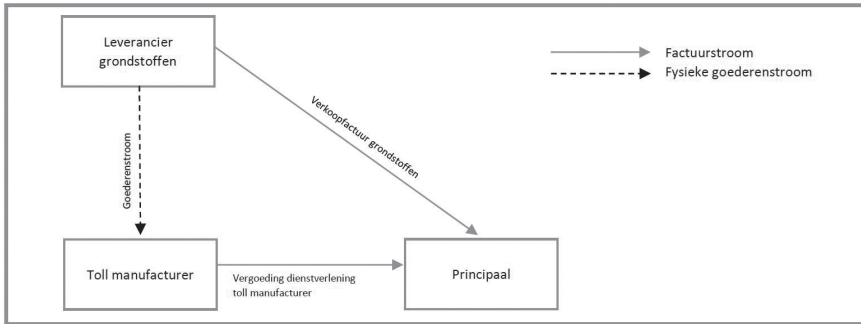


Figuur 1.5 – Risico's en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel fiscaal operationele modellen belast met productieactiviteiten

In aanvulling op de karakteristieken zoals genoemd in figuur 1.5, ga ik in het hiernavolgende nader in op de karakteristieken van elk van de hiervoor genoemd type fiscaal operationele modellen belast met productieactiviteiten. Ik maak daarbij tevens aan de hand van schema's inzichtelijk hoe de goederen- en factuurstromen lopen.

1.4.4.2 Toll manufacturer

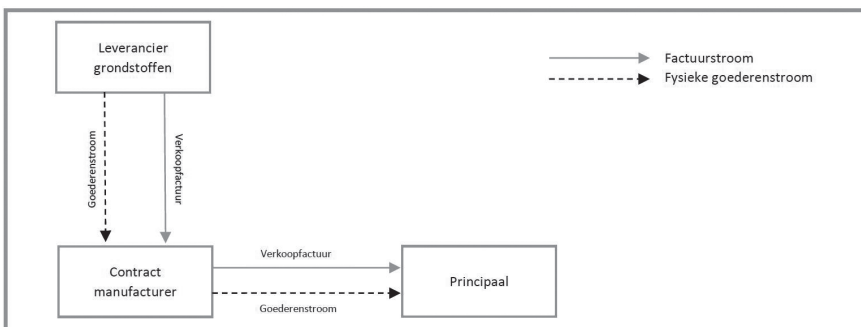
De *toll manufacturer* is in feite een dienstverlener. Zij krijgt grondstoffen of halffabricaten fysiek geleverd van een leverancier (figuur 1.5). Het eigendom gaat echter direct van de leverancier over naar de opdrachtgever van de *toll manufacturer* (lees: de principaal). Alvorens de be- of verwerking door de *toll manufacturer* plaatsvindt, worden de grondstoffen of halffabricaten eventueel reeds bij de *toll manufacturer* in consignatie opgeslagen. De grondstoffen of halffabricaten worden vervolgens be- of verwerkt door de *toll manufacturer*, waarna het (semi-)eindproduct fysiek geleverd wordt aan de principaal. De *toll manufacturer* brengt voor de be- of verwerking een vergoeding in rekening aan de principaal. Zij is echter niet verantwoordelijk voor het productieschema, kwaliteitscontroles, logistiek en aankoop- en verkoopbeleid van de grondstoffen en halffabricaten respectievelijk de geproduceerde (semi-)eindproducten. De *toll manufacturer* verkrijgt tot slot geen juridische titel over de grondstoffen, de onder be- of verwerking zijnde (semi-)eindproducten ('work in progress') of (semi-)eindproducten en heeft eveneens geen eigendom over immateriële activa.



Figuur 1.6 – Toll manufacturer

1.4.4.3 Contract manufacturer

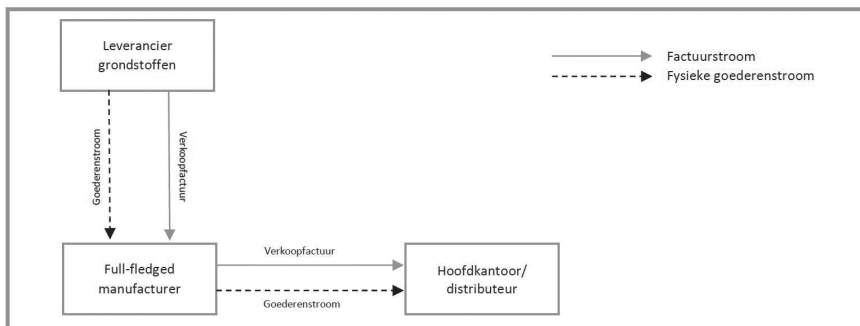
In tegenstelling tot de *toll manufacturer* verkrijgt de *contract manufacturer* eigendom over de aangekochte grondstoffen of halffabricaten, de onder be- of verwerking zijnde (semi-) eindproducten en eventueel over de geproduceerde (semi-)eindproducten. Na productie worden de (semi-)eindproducten verkocht en geleverd aan de principaal. Net als de *toll manufacturer* heeft de *contract manufacturer* echter geen eigendom over immateriële goederen. Daarnaast is zij niet verantwoordelijk voor het productieschema, logistiek en het verkoopbeleid van de geproduceerde (semi-)eindproducten. De *contract manufacturer* kan daarentegen wel een (gedeelde) verantwoordelijkheid dragen voor het aankoopbeleid van de grondstoffen of halffabricaten, kwaliteitscontroles en zij moet daarnaast zorgdragen dat ze meegaat in de technische ontwikkelingen qua productie en procedures om aantrekkelijk te blijven om als fabrikant onder contract grondstoffen of halffabricaten te be- of verwerken tot (semi-)eindproduct. Ten aanzien van het gedeeltelijke aankoopbeleid merk ik op dat de principaal niet rechtstreeks goederen aankoopt van de leverancier, maar wel een rol kan spelen in het aankoopbeleid.



Figuur 1.7 – Contract manufacturer

1.4.4.4 Full fledged manufacturer

De *full fledged manufacturer* verkrijgt, anders dan een *toll* en *contract manufacturer*, eigendom over de aangekochte grondstoffen of halffabricaten, de onder be- of verwerking zijnde (semi-)eindproducten en over de geproduceerde (semi-)eindproducten. Zij is daarnaast, wederom anders dan een *toll* en *contract manufacturer*, zelf verantwoordelijk voor het productieschema, logistiek, het aan- en verkoopbeleid van de grondstoffen of halffabricaten respectievelijk de geproduceerde (semi-)eindproducten en kwaliteitscontroles. Verder neemt de *full fledged manufacturer* verantwoordelijkheid voor de beslissingen omtrent het ontwerp en het design van de (semi-)eindproducten en houdt zij ook eigendom over de immateriële goederen (licenties, *knowhow*).



Figuur 1.8 – Full-fledged manufacturer

1.4.5 Fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten⁵⁶

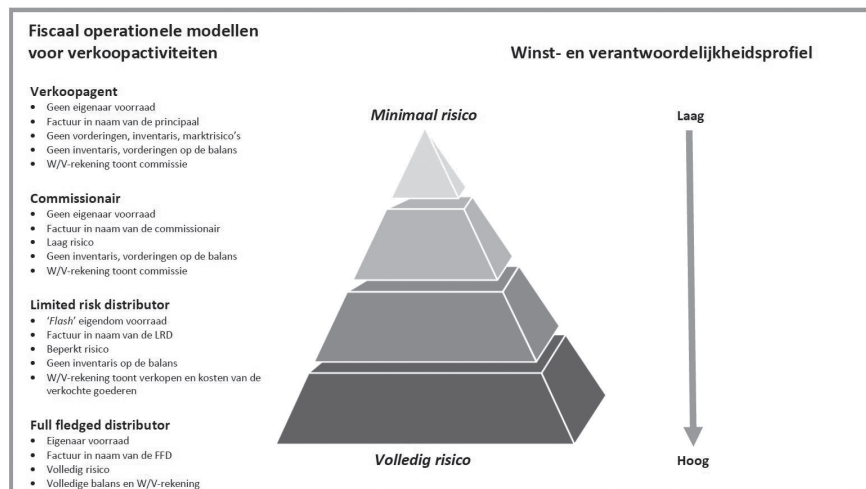
1.4.5.1 Taken en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel

De fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten zijn erop gericht om goederen van de fabrikant te leveren aan de uiteindelijke klant. Dit kan een rechtstreekse levering van de fabrikant aan de klant zijn, maar vaak zullen er één ('*one-tier*') of diverse leveringen plaatsvinden alvorens de door de fabrikant geproduceerde producten uiteindelijk bij de consument terechtkomen. Ook kunnen er verschillende actoren betrokken zijn bij de uiteindelijke levering van de goederen, zoals tussenpersonen (agenten of commissionairs), groothandels, distributeurs, *dealers* of retailers. Elke betrokken actor voert een andere functie uit. Om een en ander inzichtelijk te maken, maak ik voor dit onderzoek voor wat betreft de fiscaal operationele modellen die zijn belast met verkoopactiviteiten onderscheid tussen een agent/vertegenwoordiger, commissionair, *limited risk distributor* (LRD) en *full fledged-distributor* (FFD). De taken en het winst- en verantwoordelijkheidsprofiel is anders bij elk type. Zo loopt per type het potentiële risicoprofiel, de veronderstelde winst(marge) om de producten te verkopen en de aanwending van de activa uiteen. Een hoog risicoprofiel (FFD) kan tegelijk leiden tot een hoge winst(marge), maar ook tot een groot verlies. Een

⁵⁶ De fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten komen nader aan bod in de onderdelen 8.2.4.2, 8.3.5.2, 8.3.6, 8.4.1, 9.6.3, 9.7.4.3, 11.2.1 en 11.2.5.3.

laag risicoprofiel (agent/vertegenwoordiger) daarentegen leidt in de regel tot een lage winst(marge) of, in voorkomende gevallen, een klein verlies.

In aanvulling op de karakteristieken zoals genoemd in figuur 1.9, ga ik in het hiernavolgende nader in op de karakteristieken van elk van de hiervoor genoemde fiscaal operationeel model belast met verkoopactiviteiten. Ik maak daarbij tevens aan de hand van schema's inzichtelijk hoe de goederen- en factuurstromen lopen.



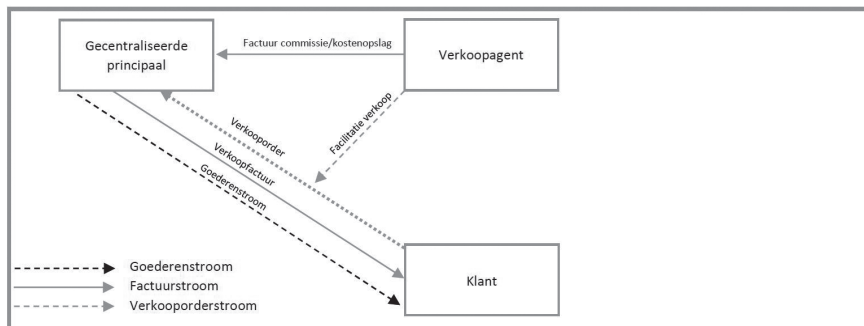
Figuur 1.9 – Risico's en winst- en verantwoordelijkheidsprofiel fiscaal operationele modellen belast met verkoopactiviteiten

1.4.5.2 Agent/vertegenwoordiger

Bij de figuur van een agent/vertegenwoordiger plaatst een klant een verkooporder bij een principaal. Bij de daaropvolgende verkooptransactie die tussen de principaal en de klant tot stand komt, vervult de agent/vertegenwoordiger een faciliterende rol. Voor deze faciliterende rol brengt zij een commissie in rekening aan de principaal. De commissie bestaat veelal uit een vast percentage van de verkoopprijs die de principaal aan de klant in rekening brengt. De verkoopfactuur die ten grondslag ligt aan de verkooptransactie wordt uitgereikt op naam en voor rekening van de principaal. De agent/vertegenwoordiger verkrijgt bij de uitvoering van zijn ondersteunende dienstverlening geen eigendom over de goederen, heeft geen vorderingen op de klant en loopt geen financieel risico bij eventuele beschadiging of verlies van de goederen die voorwerp zijn van de verkooptransactie. Tot slot houdt de agent/vertegenwoordiger geen voorraad aan en zij loopt derhalve geen voorraadrisico.

De agent/vertegenwoordiger treedt in deze vorm op als verlengstuk van de verkoper; zij kan derhalve worden aangemerkt als 'verkoopagent' (figuur 1.10). Een afgeleide variant betreft de situatie dat de agent/vertegenwoordiger optreedt als verlengstuk van de koper; zij is dan aan te merken als inkoopagent. Dit verschil is voor de vaststelling van de douanewaarde

van belang, omdat de door de agent/vertegenwoordiger in rekening gebrachte commissie in aanmerking moet worden genomen voor de vaststelling van de transactiewaarde indien zij optreedt als verkoopagent/vertegenwoordiger, terwijl dat niet het geval is als zij optreedt als inkoopagent/vertegenwoordiger (zie onderdeel 11.2).

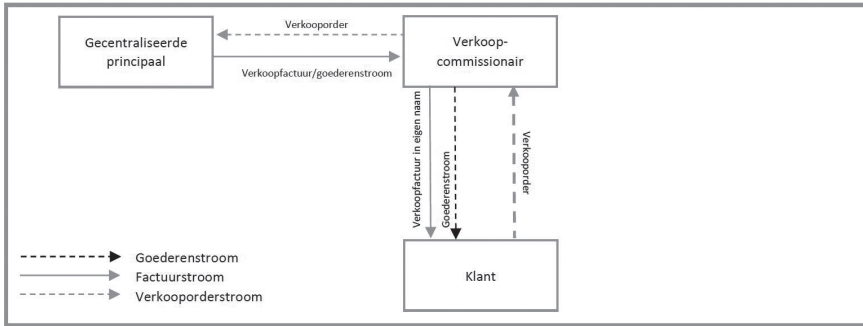


Figuur 1.10 – Verkoopagent

1.4.5.3 Commissionair

De commissionair treedt in eigen naam, maar voor rekening van de principaal op bij de verkooptransactie die tot stand komt tussen de principaal en de klant. De commissionair wordt ook wel aangeduid als de *undisclosed agent*, terwijl de agent/vertegenwoordiger juist als *disclosed agent* wordt aangemerkt. De goederen worden ofwel fysiek geleverd door de principaal aan de commissionair en daaropvolgend aan de klant, dan wel worden de goederen rechtstreeks geleverd door de principaal aan de klant. In elk van de twee situaties verkrijgt de commissionair geen eigendom over de goederen. De commissionair brengt voor de bewezen diensten een vergoeding in rekening, waarbij vastgesteld moet worden – zoals hiervoor reeds bij de figuur agent/vertegenwoordiger is besproken – of deze vergoeding in aanmerking moet worden genomen voor de vaststelling van de douanewaarde. De keuze voor een agent/vertegenwoordiger of commissionair kan daarnaast voor de btw-behandeling verschil uitmaken. Anders dan bij de figuur agent/vertegenwoordiger worden de verrichte handeling voor de btw namelijk niet aangemerkt als een aan de principaal verrichte dienst, maar wordt de handeling bij fictie als levering van goederen aangemerkt ingevolge artikel 14, lid 2, onderdeel c, Btw-richtlijn.⁵⁷

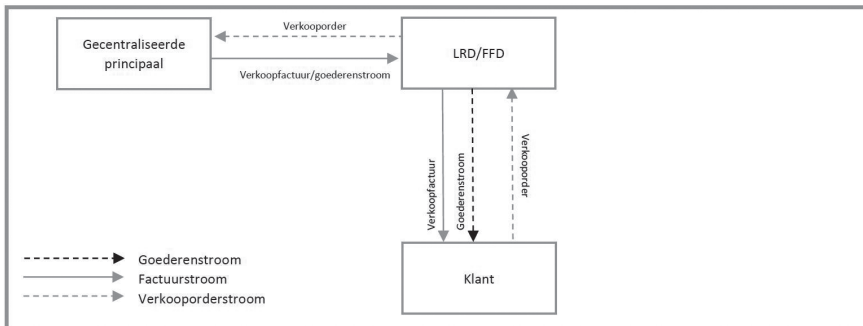
⁵⁷ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, OJ L 347 van 11.12.2006, p. 1-118.



Figuur 1.11 – Commissionair

1.4.5.4 Limited risk distributor en full-fledged distributor

De LRD is een ‘gestripte’ versie van de FFD. In beide gevallen worden de goederen van de principaal aangekocht en vindt daaropvolgend een verkoop plaats aan de klant. Bij de LRD vindt eerstgenoemde verkoop direct voorafgaand aan de tweede verkoop plaats. De LRD verkrijgt dan op een ondeelbaar moment eigendom over de goederen (*‘flash title’*). Derhalve loopt zij minder risico en zal haar vergoeding, vergeleken met de vergoeding die de FFD toekomt, lager zijn. De goederen kunnen bij een LRD rechtstreeks van de fabrikant aan de klant worden geleverd of eerst in opslag worden gehouden door de LRD. In dat laatste geval heeft de LRD een beperkt voorraadrisico. Anders dan bij de LRD is de FFD verantwoordelijk voor marketing- en verkoopactiviteiten, loopt zij volledig voorraadrisico, voert zij zelf kwaliteitscontroles uit en draagt zij logistieke verantwoordelijkheid.



Figuur 1.12 – Limited risk distributor en full-fledged distributor

1.5 Toetsingskader

Mondiaal zijn de belangrijkste functies van het heffen van invoerrechten het vergaren van inkomsten en het beschermen van de binnenlandse industrie. In onderdeel 1.1 kwam al kort aan bod dat invoerrechten worden afgebouwd, ondanks het neo-protectionisme. Desondanks blijft de douanewaarde een rol van betekenis spelen in de internationale handel,

omdat de douanewaarde bijvoorbeeld wordt gebruikt in het kader van invoerstatistieken en als maatstaf van heffing van andere bij invoer verschuldigde belastingen zoals de btw.

Forrester en Odarda wijzen erop dat om diverse redenen een internationaal geaccepteerd systeem ter bepaling van de douanewaarde wenselijk is:⁵⁸

“An ideal system would permit a degree of certainty and forward planning for trading parties; customs administration would be facilitated; fewer disputes would arise; transparency would prevail; and the imports from each country would be treated approximately equally.”

Het stimuleren van de internationale handel lijkt de achtergrond te zijn waarom tot vaststelling van een internationaal geaccepteerd systeem ter bepaling van de douanewaarde is overgegaan. Aan de behoefte tot vaststelling van een internationaal geaccepteerd systeem is gehoor gegeven door de vaststelling van wat thans bekend staat onder de naam CVA. De CVA kan als algemeen geaccepteerd stelsel worden aangemerkt, omdat alle 164 leden van de WHO, waaronder de Europese Unie, gehouden zijn om de CVA-bepalingen toe te passen. Voornoemde bepalingen geven op gedetailleerd niveau weer hoe de douanewaarde vastgesteld moet worden. De doelstelling van de CVA-bepalingen is om een douanewaarde vast te stellen die zoveel mogelijk de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen op of omstreeks het tijdstip van invoer weergeeft. Daartoe voorziet de CVA in een strikt hiërarchisch systeem bestaande uit zes waarderingsmethoden en wordt de transactiewaarde van de ingevoerde goederen aangemerkt als preferente en primaire methode om de douanewaarde vast te stellen. De CVA bepaalt voorts welke prijselementen aan de transactiewaarde moeten worden toegevoegd en welke daarvan moeten worden uitgesloten alsook de voorwaarden waaronder de toevoeging of uitsluiting moet plaatsvinden. Aan WHO-leden komt slechts in beperkte mate autonomie toe om eigen (afwijkende) douanewaardebepalingen op te nemen. Bij de bespreking van de Unierechtelijke douanewaardebepalingen is derhalve een goed begrip over de totstandkoming van de CVA (onderdelen 3.2 en in het bijzonder onderdeel 3.2.4) en de verhouding van de CVA tot het EU-douanerecht (onderdeel 4.3.2) van belang.

In de CVA zijn in de preambule overwegingen opgenomen die bij de interpretatie van de CVA-bepalingen in acht genomen moeten worden om de uniforme uitleg van de CVA-bepalingen te garanderen en zorg te dragen dat de economische waarde van de ingevoerde goederen wordt vastgesteld. Indien elk lid van de WHO de CVA-bepalingen op uniforme wijze uitlegt, leidt dat voor partijen die opereren op een internationale markteconomie tot een eenvoudigere handelspraktijk daar het makkelijker is om te voldoen aan het in elk van de betrokken douaneterritoria toepasbare douanerecht. Het stimuleert daarmee de internationale handel.

58 I.S. Forrester & O.E. Odarda, 'The Agreement on Customs Valuation', in: P.F.J. Macrory, A.E. Appleton en M.G. Plummer, *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*, New York: Springer, p. 534.

De overwegingen uit de preambule die voor dit onderzoek van belang zijn, luiden als volgt:

1. Er moet worden uitgegaan van een rechtvaardig, éénvormig en neutraal systeem voor het bepalen van de douanewaarde van goederen dat het gebruik van willekeurig vastgestelde of fictieve douanewaarden uitsluit;
2. De grondslag voor de berekening van de douanewaarde van goederen dient zoveel mogelijk de transactie te zijn van de goederen waarvan de waarde wordt bepaald;
3. De douanewaarde dient op eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen te berusten en de methoden voor het bepalen van de waarde dienen van algemene toepassing te zijn, ongeacht de herkomst van de goederen;
4. De procedures voor het bepalen van de douanewaarde mogen niet voor het bestrijden van dumping worden gebruikt.

Bij de interpretatie van douanewaardebepalingen en aanbevelingen voor aanpassing of het formuleren van nieuwe douanewaardebepalingen zal ik deze overwegingen in acht nemen. Zij vormen met andere woorden de elementen van het toetsingskader. De elementen zijn geformuleerd door de landen die betrokken waren bij de vaststelling van de CVA en zijn in hun ogen noodzakelijk om de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen vast te stellen en met het douanewaardesysteem bij te dragen aan het stimuleren van de internationale handel. Dat sprake is van een billijk, uniform en neutraal systeem, volgt uit het volgende.⁵⁹ Het betreft een billijk systeem, omdat de CVA rekening houdt met de commerciële en economische realiteit en aansluiting zoekt bij de beste elementen van de regelingen die zij vervangt (lees: de Brusselse Waarde Definitie (BWD)). De BWD ging namelijk uit van een geobjectiveerde waardedefinitie, terwijl de CVA primair uitgaat van de werkelijk betaalde of te betalen prijs. Daarnaast sluit de CVA het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uit en vervangt protectionistisch ingestelde waardeconcepties.⁶⁰ Het betreft voorts een uniform systeem, omdat het uitgaat van zes duidelijke methoden die van toepassing zijn op alle goederen ongeacht hun oorsprong of het karakter van de achterliggende verkoop. De neutraliteit van het systeem wordt gewaarborgd door het feit dat het kunstmatig verhogen van de waarde van ingevoerde goederen als protectionistische maatregel of als antidumpingmaatregel niet mogelijk is. In hoofdstuk 5 ga ik nader in op de hiervoor opgesomde vier elementen.

1.6 Opbouw van het onderzoek, probleemstelling en deelvragen

Dit onderzoek is opgebouwd uit in totaal twaalf hoofdstukken verdeeld over vier onderdelen. In het hiernavolgende licht ik nader toe welke onderwerpen in welk hoofdstuk aan

59 EC, Community Introduced New Customs Valuation Rules, *Intertax* 9(2), p. 62-63.

60 Een voorbeeld betreft de waardedefinitie die toepassing vonden in de Verenigde Staten en berustte op de Tariff Act van 18 juni 1930, gewijzigd op 1 juli 1950. Het vijftal maatstaven dat op voornoemde wetgeving berusten zijn, op volgorde van toepassing, de volgende: *Foreign Value*, *Export Value*, *United States Value*, *Cost of Production* en *The American Selling Price*. In het bijzonder de laatste maatstaf wordt gekenmerkt door een sterk protectionistisch karakter, omdat het de waarde van ingevoerde goederen in de Verenigde Staten gelijkshakelt met de verkoopprijs van in de Verenigde Staten geproduceerde goederen bij verkoop voor binnenlands gebruik aan alle kopers op de belangrijkste markt in de Verenigde Staten zelf. Zie voor een uitvoerige bespreking onderdeel 5.3.3.2 en K. Millenaar, De waarde bij invoer I, *WFR* 1955/491.

bod komen en welke deelvragen, die van belang zijn voor de beantwoording van de probleemstelling, in welk van deze hoofdstukken aan bod komen.

De probleemstelling die ten grondslag ligt aan dit onderzoek luidt als volgt:

“In hoeverre kan de transactiewaarde van goederen, waarvan de waarde moet worden bepaald op het moment dat zij ten invoer worden aangegeven in de Europese Unie, in het huidige tijdsgewricht worden bepaald gelet op de doelstelling die aan het stelsel ter bepaling van de douanewaarde ten grondslag ligt?”

Met het huidige tijdsgewricht wordt de in onderdeel 1.1 benoemde economische globalisatie bedoeld. De economische globalisatie brengt onder andere met zich dat handelsstromen zijn toegenomen, er sprake is van intensievere handelsrelaties gebaseerd op het *inter-firm* principe en de waarde van goederen in toenemende mate wordt bepaald aan de hand van immateriële rechten zoals royalty's en licentierechten. Voornoemde ontwikkelingen zijn, zoals toegelicht in onderdeel 1.3, van belang voor en oefenen druk uit op de vaststelling van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. De doelstelling die aan het stelsel ten grondslag ligt is het vaststellen van de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen. Om deze doelstelling te bereiken moet rekening worden gehouden met de vier elementen die in onderdeel 1.5 zijn genoemd. Ik duid deze elementen van het toetsingskader tezamen aan als het conceptuele stelsel van de douanewaarde. Het conceptuele stelsel wordt nader besproken in hoofdstuk 5.

Deel I – Introductie tot de douanewaarde

Het eerste onderdeel omvat vier inleidende hoofdstukken waarin bepaalde aspecten van het onderzoek nader worden ingeleid in navolging van dit eerste hoofdstuk. In het daaropvolgende, tweede hoofdstuk wordt een meer algemene inleiding gegeven op het douanerecht in het algemeen en de vaststelling van de douanewaarde in het bijzonder. Daarbij wordt onder andere ingegaan op de verschillende vormen van de maatstaf van heffing. De deelvraag die in dit hoofdstuk centraal staat luidt:

Deelvraag 1

“Wat is de betekenis en de plaats van het begrip (douane)waarde in het douanerecht?”

Het derde hoofdstuk gaat in op de historische ontwikkelingen van het concept douanewaarde door in te gaan op de totstandkoming van de GATT en de daaropvolgende ontwikkelingen tot op heden. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen de ontwikkelingen op WHO- en EU-niveau. De deelvraag in dit hoofdstuk luidt:

Deelvraag 2

“Hoe heeft de douanewaardewetgeving zich op Europees en breder internationaal niveau ontwikkeld sinds de Tweede Wereldoorlog?”

Het vierde hoofdstuk gaat in op de wettelijke grondslagen van de vaststelling van de douanewaarde. Daarbij wordt ingegaan op de verdeling van de competentie tot het vormgeven van bepalingen tot vaststelling van de douanewaarde tussen de verschillende instituten

van de Europese Unie en de wisselwerking tussen het *acquis communautaire* en het bredere internationale (douane)recht.⁶¹ In dit hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal:

Deelvraag 3

*“Wat is de verdeling van de competentie tot het vormgeven van bepalingen tot vaststelling van de douanewaarde in het *acquis communautaire* en in welke mate spelen internationale invloeden daarbij een rol?”*

In het vijfde hoofdstuk wordt daaropvolgend ingegaan op het conceptuele stelsel van de douanewaarde op basis van de volgende deelvragen:

Deelvraag 4

“Wat wordt bedoeld met de elementen ‘rechtvaardig’, ‘éénvormig’ en ‘neutraal’ zoals vastgelegd in de preambule van de CVA?”

Deelvraag 5

“Wat wordt bedoeld met ‘eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen’?”

Deelvraag 6

“Hoe wordt voorkomen dat de douanewaardebepalingen worden gebruikt voor het bestrijden van dumping?”

Met de beantwoording van bovenstaande vragen worden de elementen van het toetsingskader nader uiteengezet. Een uitzondering daarop vormt het uitgangspunt dat de grondslag voor de berekening van de douanewaarde zoveel als mogelijk de transactiewaarde van de goederen moet zijn. Aan dit element wordt de vijfde deelvraag aan gewijd, die in hoofdstuk 6 van deel II aan bod komt. Dit is een meer geëigende plaatst, omdat de bepalingen van het DWU pas vanaf deel II worden besproken en het mede van deze bepalingen afhangt of de douanewaarde in de Europese Unie zoveel als mogelijk aansluit bij de transactiewaarde van de ingevoerde goederen.

Deel II – Waarderingsmethoden onder het Douane Wetboek van de Unie

Het tweede deel bestaat uit drie hoofdstukken. Het zesde hoofdstuk gaat onder andere in op de verhouding tussen de waarderingsmethoden, het verkrijgen van zekerheid over toe te passen waarderingsmethoden, faciliteiten voor de vaststelling van de douanewaarde en de rechten en verplichtingen die douaneautoriteiten en aangevers hebben bij het vaststellen van de douanewaarde.⁶² In dit hoofdstuk komt de volgende deelvraag aan bod:

61 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op een eerdere publicatie van mijn hand: M.L. Schippers, Juridische houdbaarheid van de first-sale-for-exportregeling onder het DWU, EFS-verhandeling Post-Master in EU Customs Law 2015: Rotterdam.

62 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op eerdere publicaties van mijn hand (al dan niet met een co-auteur): M.L. Schippers, Retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen en de douanewaarde, *NTFR-B* 11(7/8), p. 25-32, M. Friedhoff en M.L. Schippers, HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde?, *Wfr* 2018/132, p. 909-921, M. Friedhoff & M.L. Schippers, ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?, *EC Tax Review* 28(1), p. 32-42 en M.L. Schippers, Afstemmen douanewaarde op verrekenprijzen: juridische ruimte na Hamamatsu en operationalisering, *TFO* 163(4), p. 105-111 en mijn annotaties bij het arrest LS Customs Services SIA en conclusie bij de zaak Oribalt Riga, zie *NLF* 2017/2738 respectievelijk *NLF* 2019/0373.

Deelvraag 7

“Hoe wordt bereikt dat voor de vaststelling van de douanewaarde zoveel mogelijk aansluiting wordt gezocht bij de transactiewaarde?”

In het zevende hoofdstuk wordt stilgestaan bij de vaststelling van de transactiewaarde op basis van de wettelijke bepalingen in het DWU en jurisprudentie van het Hof van Justitie.⁶³ Onderzocht wordt op welke wijze de bepalingen van de CVA zijn ingebed in het DWU en wat de draagwijdte is van deze bepalingen. Voor dat laatste worden ook de arresten betrokken die zijn geweest onder de voorgangers van het DWU en wordt geëvalueerd in hoeverre deze arresten nog toepassing vinden. In het bijzonder wordt stilgestaan bij de vraag in hoeverre de voorwaarden die gesteld zijn aan de toepassing van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen, bijdragen aan de preferente behandeling die aan de transactiewaarde wordt toegekend ten opzichte van de alternatieve waarderingsmethoden. In dit hoofdstuk wordt slechts marginaal stilgestaan bij de vaststelling van de transactiewaarde van ingevoerde goederen bij opeenvolgende verkopen, de transactiewaarde van ingevoerde goederen bij verbonden partijen en de elementen die van de transactiewaarde deel uitmaken. Voornoemde onderwerpen komen namelijk uitgebreid aan bod in respectievelijk het negende, tiende en elfde hoofdstuk. De deelvragen die ten grondslag liggen aan het zevende hoofdstuk luiden:

Deelvraag 8

“Op welke wijze zijn de bepalingen van de CVA ingebed in het Douane Wetboek van de Unie?”

Deelvraag 9

“In hoeverre wordt de draagwijdte van de bepalingen in het Douane Wetboek van de Unie bepaald door arresten van het Hof van Justitie gewezen onder de voorgangers van het Douane Wetboek van de Unie?”

Tot slot wordt in het achtste hoofdstuk ingegaan op de alternatieve waarderingsmethoden die toepassing vinden indien de transactiewaarde van de ingevoerde goederen niet kan worden toegepast.⁶⁴ De aan dit hoofdstuk ten grondslag liggende deelvraag betreft:

Deelvraag 10

“Op welke wijze wordt de douanewaarde bepaald als de transactiewaarde van de ingevoerde goederen geen toepassing vindt?”

Deel III – De transactiewaarde in een globaliserende wereld

De in onderdeel 1.3 beschreven druk die is ontstaan op de toepassing van de transactiewaarde als methode ter bepaling van de douanewaarde wordt in dit onderdeel, dat bestaat uit drie hoofdstukken, nader onderzocht. In het negende hoofdstuk wordt ten dienaanzien

63 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op een eerdere publicatie van mijn hand: M.L. Schippers, ‘Some thoughts about imposing import duties on electronic transmissions in an era of digitalization’, in: P. Kavelaars (eds.), *European Fiscal Essays*, Amsterdam: NLFiscaal 2021, p. 153-166.

64 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op eerdere publicaties van mijn hand: M.L. Schippers, Orbitalt Rīga: over de transactiewaarde van soortgelijke goederen en de aftrekmethode, *NTR-Beschouwingen* 13(7/8), p. 6-12 en mijn annotaties bij het arrest LS Customs Services SIA en conclusie bij de zaak Orbitalt Rīga, zie *NLF* 2017/2738 respectievelijk *NLF* 2019/0373.

ingegaan op de bepaling van de douanewaarde op basis van opeenvolgende verkopen.⁶⁵ Het tiende hoofdstuk gaat in op de toepassing van de transactiewaarde bij verbonden personen. Vooral de wisselwerking tussen het vaststellen van de douanewaarde en het vaststellen van verrekenprijzen wordt daarbij nader onderzocht.⁶⁶ Het elfde hoofdstuk is gericht op de elementen van de transactiewaarde.⁶⁷ De volgende drie deelvragen liggen respectievelijk ten grondslag aan voornoemde hoofdstukken:

Deelvraag 11

“Op welke wijze zou de transactiewaarde bepaald moeten worden bij opeenvolgende verkopen?”

Deelvraag 12

“In hoeverre en op welke wijze kan de transactiewaarde worden toegepast bij een verkoop voor uitvoer tussen verbonden personen in de Europese Unie?”

Deelvraag 13

“Op welke wijze moeten de voorwaarden voor het in aanmerking nemen van de elementen van de transactiewaarde worden geïnterpreteerd, zodat de transactiewaarde overeenkomt met de werkelijk betaalde of te betalen prijs van de goederen op het moment dat deze ten invoer worden aangegeven?”

Deel IV – Conclusies en aanbevelingen

In dit laatste onderdeel wordt voorzien in een conclusie en een Nederlandse alsmede Engelstalige samenvatting van dit onderzoek. De hiervoor opgenomen probleemstelling en deelvragen zullen ten grondslag liggen aan de conclusie.

65 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op eerdere publicaties van mijn hand: M.L. Schippers, Juridische houdbaarheid van de first-sale-for-exportregeling onder het DWU, EFS-verhandeling Post-Master in EU Customs Law 2015: Rotterdam, M.L. Schippers, A series of sales: determining the Customs Value under the Union Customs Code, *GTCJ* 13(2), p. 36-48 en M.L. Schippers, Van first-sale naar last-sale: het bepalen van de relevante verkooptransactie onder het Douane Wetboek van de Unie, *Wfr* 2019/94, p. 562-572.

66 Dit hoofdstuk is gebaseerd en bouwt verder op eerdere publicaties van mijn hand (al dan niet met een co-auteur): M.L. Schippers, Retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen en de douanewaarde, *NtFR-B* 11(7/8), p. 25-32, M. Friedhoff en M.L. Schippers, HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde?, *Wfr* 2018/132, p. 909-921, M. Friedhoff & M.L. Schippers, ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?, *EC Tax Review* 28(1), p. 32-42 en M.L. Schippers, Afstemmen douanewaarde op verrekenprijzen: juridische ruimte na Hamamatsu en operationalisering, *TFO* 163(4), p. 105-111.

67 Onderdeel 11.5 is gebaseerd en bouwt verder op eerdere publicaties van mijn hand: M.L. Schippers, Royalty's en licentierechten onder het Douane Wetboek van de Unie, *MBB* 2018 (9), p. 346-361, M.L. Schippers, Royalty voor productie *knowhow* belastbaar bij invoer van halffabricaten?, *NtFR-Beschouwingen* 14(9), p. 14-20 en M.L. Schippers, 'Some thoughts about imposing import duties on electronic transmissions in an era of digitalization', in: P. Kavelaars (eds.), *European Fiscal Essays*, Amsterdam: NLFiscaal 2021, p. 153-166.

