

Transfer pricing en btw

Verslag van de algemene ledenvergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap over het thema transfer pricing en btw, gehouden op 24 januari 2018 te 's-Gravenhage

Mr. S.P.M. van den Maagdenberg¹

1. Opening

De algemene ledenvergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap stond op 24 januari jl. in het teken van *transfer pricing* en *btw*, meer specifiek de combinatie van beide. Het rapport over “de effecten van *transfer pricing*-aanpassingen op de heffing van *btw*”, waarin ook aandacht wordt besteed aan douane-problematiek, stond daarbij centraal. Voordat de aandacht in hotel Babylon volledig uitging naar dit thema, namen Essers² en Kavelaars³ het woord voor een aantal mededelingen van huishoudelijke aard.

Essers deelde mede dat het ledenbestand van de Vereniging groeit en dat zich onder de nieuwe leden veel jongeren bevinden, hetgeen voor de Vereniging aanleiding is om op 26 maart 2019 een bijeenkomst te organiseren voor deze groep. Tijdens deze bijeenkomst, waarbij de Vereniging een leeftijdsgrens van 35 zal hanteren, zullen onder meer onderwerpen als proefschriftonderzoek, digitalisering en *big data* aan bod komen. Essers deelde voorts mede dat de jury voor de dissertatieprijs zal bestaan uit Van Arendonk⁴, Van Kalmthout⁵ en Poolen⁶. Tot slot besprak Essers de *re-shuffle* die in een aantal commissies heeft plaatsgevonden, waarbij Van Strien⁷ de beoogd voorzitter van de commissie eigen vermogen – vreemd vermogen is.

Kavelaars voegde aan de woorden van Essers toe dat de commissie energie en milieu bijna rond is. Een mooi thema voor deze periode, zo leek Kavelaars.⁸ Over het rapport van de commissie *transfer pricing* en *btw* merkte Kavelaars, voordat hij het woord aan Van Kesteren (de voorzitter van de commissie *transfer pricing* en *btw*)⁹ gaf, op dat hij het een inspirerend rapport vindt dat buitengewoon prettig leest.

De middag werd vervolgd met een toelichting van Van Kesteren op het rapport van de commissie *transfer pricing* en *btw* (onderdeel 2), lof en kritiekpunten van de *debaters* Peters¹⁰, Heijnen¹¹ en

¹ Verbonden aan het Wetenschappelijk Bureau van de Hoge Raad der Nederlanden. Dit verslag is op persoonlijke titel geschreven.

² P.H.J. Essers is voorzitter van de Vereniging en hoogleraar Belastingrecht aan Tilburg University.

³ P. Kavelaars is secretaris/penningmeester van de Vereniging, hoogleraar Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, buitengewoon hoogleraar aan University of Curaçao en verbonden aan het Wetenschappelijk Bureau van Deloitte Belastingadviseurs.

⁴ H.P.A.M. van Arendonk is emeritus hoogleraar belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

⁵ L.F. van Kalmthout is lid van de belastingkamer van de Hoge Raad der Nederlanden.

⁶ T.W.M. Poolen is werkzaam als directeur Kwaliteit Fiscaliteit en Accountancy bij de Belastingdienst.

⁷ J. van Strien is universitair docent aan de Vrije Universiteit Amsterdam en verbonden aan PKF Wallast.

⁸ H.W.M. van Kesteren is hoogleraar aan Tilburg University en verbonden aan PwC Belastingadviseurs.

⁹ Kavelaars zal hebben bedoeld op de klimaatakkoorden die ten tijde van de vergadering onderwerp van gesprek waren nadat VVD-fractievoorzitter Dijkhoff ze had bekritiseerd.

¹⁰ C.A.T. Peters is als universitair docent verbonden aan Tilburg University.

¹¹ B.G.A. Heijnen is verbonden aan Loyens & Loeff N.V. en Maastricht University.

Schippers¹² met betrekking tot het werk van de commissie (onderdelen 3-5) en een debat onder de aanwezigen (onderdeel 6).

2. Van Kesteren

Voordat Van Kesteren met een anekdote van wal stak, stelde hij zijn mede-commissieleden voor: Bomer¹³, Van den Brekel¹⁴, Chin-Oldenziel¹⁵, Van Doesum¹⁶, Vroon¹⁷ en Van Norden¹⁸. Met vier hoogleraren en vertegenwoordiging vanuit het bedrijfsleven en de belastingdienst een zware commissie te noemen. Dat vond ook Heijnen, één van de *debaters*, die naar verluidt tegen Van Kesteren in de auto op weg naar deze bijeenkomst had gezegd dat het normaliter de hoogleraren zijn die de jonge garde boeken laat schrijven en bekritiseert, maar dat de rollen nu eens waren omgekeerd.¹⁹

Van Kesteren kondigde aan te willen bespreken *wat* de commissie *waarom* had onderzocht, zonder daarbij het gras voor de voeten van de *debaters* weg te maaien. De commissie heeft onderzoek gedaan naar “het effect van *transfer pricing*-aanpassingen op de heffing van btw onder de huidige regelgeving”. Volgens Van Kesteren is het vrij lastig om per *transfer pricing*-aanpassing te bepalen wat de btw-gevolgen zijn, zodat speculeren over wenselijk recht door de commissie niet opportuun werd geacht. De commissie heeft artikel 80 Btw-richtlijn (een soort *transfer pricing*-achtige bepaling in de Btw-richtlijn²⁰) niet onderzocht. Het betreft hier namelijk een ‘kan-bepaling’ die in Nederland niet is geïmplementeerd. Van Kesteren wees ook op een belangrijke doelstelling van het rapport: “elkaar beter verstaan en elkaars ‘taal’ beter te leren spreken”²¹. *Transfer pricing* en btw hebben ieder een eigen karakter, doelstelling en taal. Zo worden *transfer pricing*-aanpassingen in de praktijk vaak op ondernemingsniveau (subjectniveau) gemaakt terwijl de btw de afzonderlijke transactie (objectniveau) als voorwerp van heffing heeft. Van Kesteren somde ook de begrippen primaire

¹² M.L. Schippers is als programmacoördinator van de Post-Master in EU Customs Law werkzaam voor EFS, Erasmus University Rotterdam en verbonden aan de Erasmus School of Law als promovendus en docent. Voorts maakt hij onderdeel uit van het Global Trade & Customs team van EY.

¹³ A.H. Bomer is hoogleraar aan de Vrije Universiteit Amsterdam, tevens werkzaam bij Tilburg University en de belastingdienst.

¹⁴ R.P.J. van den Brekel is verbonden aan EY.

¹⁵ M. Chin-Oldenziel is bedrijfsfiscalist bij Samsung.

¹⁶ A.J. van Doesum is hoogleraar aan Maastricht University en hoofd van het vaktechnisch bureau (afdeling Tax) van PwC.

¹⁷ A. Vroon is landelijk coördinator omzetbelasting bij de belastingdienst.

¹⁸ G.J. van Norden is hoogleraar aan Tilburg University en als adviseur verbonden aan Meijburg & Co.

¹⁹ De vrij jonge *debaters* zijn aan het promoveren dan wel zijn recentelijk gepromoveerd.

²⁰ Op grond van artikel 80 Btw-richtlijn kunnen lidstaten in voorkomende gevallen bepalen dat de maatstaf van heffing de ‘normale waarde’ is.

²¹ Vgl. p. 12 rapport.

correctie²², secundaire transactie²³ en secundaire correctie²⁴ op, die voor tp'ers dagelijkse kost zijn maar die bij de gemiddelde btw'er minder bekend zijn. De commissie heeft getracht het rapport voor beide doelgroepen toegankelijk te maken.

Van Kesteren zette tot slot de belangrijkste conclusies van de commissie op een rij. Een *transfer pricing*-aanpassing leidt *niet* tot btw-gevolgen indien slechts de belastbare winst van de vennootschap voor de aangifte winstbelasting wordt gecorrigeerd. Indien de gelieerde partijen niet alleen de belastbare winst corrigeren maar ook overgaan tot daadwerkelijke nafaacturatie, zijn er in beginsel *wel* btw-gevolgen. Het is echter niet voldoende dat *kan* worden nagefactureerd. Er *moet* daadwerkelijk worden nagefactureerd, zo leidt de commissie af uit de HvJ-zaak *Connoisseur*.²⁵ Volgens Van Kesteren zijn er echter géén btw-gevolgen als een derde partij bepaalt dat nafaacturatie dient plaats te vinden. Hij noemde als voorbeeld de civiele rechter die beslist dat partij A aan partij B bovenop het factuurbedrag van 100 een bedrag van 10 aan rente in rekening moet brengen. Over dit bedrag van 10 is dan geen btw verschuldigd. Het bedrag van 10 vloeit namelijk niet voort uit de 'rechtsbetrekking' tussen partij A en B (een belangrijke voorwaarde voor heffing van btw).

3. Peters

Kavelaars gaf het woord vervolgens aan Peters, die het rapport vanuit de *transfer pricing*-hoek zou belichten. Peters sprak eerst zijn waardering uit voor het rapport en gaf aan dat er in zijn vakgebied maar weinig Nederlandse literatuur beschikbaar is. Het rapport heeft in dat opzicht dus een meerwaarde. Bij het lezen van het rapport had Peters zich verbaasd over de willekeur die op de loer zou kunnen liggen. Is het niet vreemd dat bij nafaacturaties op eigen initiatief wél btw-correcties verplicht zijn maar dat aan nafaacturatie op initiatief van een derde (de rechter of de belastingdienst) geen gevolgen hoeven te worden verbonden? Peters gaf aan daarom te willen stilstaan bij de volgende vraag: "kunnen we *transfer pricing*-regelgeving verbeteren om deze willekeur te verminderen of is het beter om de doorwerking van *transfer pricing* op de heffing van btw (zo veel mogelijk) uit te sluiten?" Peters besprak in dat kader de twee karaktereigenschappen van *transfer pricing*-regelgeving: (i) het 'hybride karakter' en (ii) het 'procedurele karakter'.

Ad (i). Met 'hybride' bedoelde Peters het volgende. Het doel van *transfer pricing*-regelgeving is weliswaar vaststelling van de winst van de vennootschap, maar *transacties* vormen het uitgangspunt om dit doel te bereiken. Volgens Peters vormt dit 'hybride karakter' de brug naar de heffing van btw, maar is het ook de bron van problemen. Vaak wordt een groot aantal transacties tussen gelieerde partijen geaggregeerd beschouwd (lees: op één hoop gegooid) en/of wordt de profit-splitmethode of transactional net margin methode (TNMM) toegepast. Peters vroeg zich af of het strenger handhaven van het transactiekarakter van *transfer pricing*-regelgeving de integratie met heffing van btw zou

²² Vlg. p. 170-171 rapport: "(...) Correcties op initiatief van de belastingautoriteiten (...) die plaatsvinden nadat de belastingaangiften zijn ingediend (ex post) worden doorgaans aangeduid als 'primaire correcties'. Een primaire aanpassing is slechts een aanpassing van de prijzen met het oog op vaststelling van de resultaten van een vennootschap voor de vennootschapsbelasting. Dit betekent dat een primaire aanpassing op zich niet leidt tot een daadwerkelijke aanpassing van de door de betrokken partijen gehanteerde (commerciële) prijzen."

²³ Vlg. p. 172 rapport: "Dit zijn transacties in de fiscale boeken waarmee wordt verklaard – in gevallen waarin niet wordt nagefactureerd – waarom het voordeel is verschoven naar de gelieerde partij. Zo kan de secundaire transactie de vorm aannemen van een informele kapitaalstorting als de moedermaatschappij de dochtermaatschappij heeft bevoordeeld en een verkapt dividend als de dochtervennootschap de moedermaatschappij heeft bevoordeeld."

²⁴ Vlg p. 71 rapport: "Een secundaire correctie is een aanpassing die voortvloeit uit het heffen van belasting op een secundaire transactie (zoals – in sommige landen nog gebeurt – kapitaalsbelasting of dividendbelasting op verkap dividend)."

²⁵ HvJ 9 december 2011, C-69/11, ECLI:EU:C:2011:825.

verbeteren, maar twijfelde tegelijkertijd of dit realistisch is. Hij wees enerzijds op uitlatingen van de OESO die het transactiekarakter van *transfer pricing*-regelgeving keer op keer benadrukken en anderzijds op HR *BNB 2002/343*²⁶ waaruit hij afleidt dat de Hoge Raad een geaggregeerde benadering juist toestaat. Mogelijk zou dit arrest, als men inderdaad een verdere integratie met de btw zou nastreven, waarvoor juist een sterkere nadruk op het transactiekarakter van *transfer pricing* is vereist, dan moeten worden herzien. Peters besloot voor wat betreft dit punt met een reactie op het rapport van de commissie waarin deze zou stellen dat in de wereld van morgen – waarin automatisering en fiscale transparantie de norm worden – de fiscus mogelijkwel strenger zal toezien op het maken van juiste correcties op transactieniveau.²⁷ Peters vroeg zich af of de door de commissie genoemde ontwikkelingen de problemen met het vinden van de juiste *comparables* zullen kunnen oplossen. Daarnaast wees hij erop dat de steeds verdergaande integratie van de activiteiten van multinationale ondernemingen juist zou kunnen leiden tot een ontwikkeling naar de verdeling van de globale winst in plaats van naar een vaststelling van de winst per transactie.

Ad (ii). Peters legde het ‘procesmatig karakter’ van *transfer pricing*-regelgeving uit aan de hand van een vergelijking met de btw. De btw is volgens Peters een voorbeeld van traditionele ‘*command and rule*’ regelgeving. Dit betekent grofweg dat het een sterk en gedetailleerd systeem is met duidelijke Europese regels waarover, bij twijfel, in Luxemburg een knoop kan worden doorgehakt. Bij *transfer pricing* daarentegen zijn er wel regels over het *proces* voor vaststelling van de verrekenprijs, maar is er bij het bepalen van de verrekenprijs relatief veel vrijheid voor de belastingplichtige. Bovendien is er geen centraal juridisch orgaan dat uniforme interpretatie van de *transfer pricing*-regelgeving garandeert. Peters vroeg zich af of dit procesmatige karakter van *transfer pricing*-regelgeving niet kan worden veranderd, zodat dit regelkader ook een sterker ‘*command and rule*’ karakter krijgt. Hij noemde als voorbeeld Brazilië waar door de overheid per industrie wordt bepaald wat de marge op een product moet zijn. Ook de staatssteuninitiatieven van de Europese Commissie om de in vaststellingsovereenkomsten afgesproken verdeling van winst te controleren zijn wat Peters betreft een stap in die richting. De grote vraag is volgens Peters of het procesmatige karakter van *transfer pricing*-regelgeving, dat, zo meent hij, de sterke voorkeur geniet van de OESO, stand zal kunnen houden of dat we meer gaan bewegen in de richting van ‘*command and control transfer pricing*’.

Peters is alles overziend van mening, zo leek althans te volgen uit de prikkelende stellingen op de sheet die hij tot besluit voorlas, dat (1) de aanpassing van *transfer pricing*-regelgeving weinig perspectief biedt om de huidige – relatief willekeurige – doorwerking van *transfer pricing*-aanpassingen op heffing van btw te verbeteren en (2) het aanbeveling verdient om de doorwerking van *transfer pricing*-aanpassingen op de heffing van btw (zo veel mogelijk) uit te sluiten.

4. Heijnen

Het woord was vervolgens aan Heijnen; de btw’er onder de *debaters*. Hij kondigde aan enerzijds in te gaan op de juridische grondslag van de btw-correcties die naar aanleiding van *transfer pricing*-aanpassingen worden gemaakt en anderzijds op het ‘hoe nu verder’, iets wat in het commissierapport volgens Heijnen ontbrak.

²⁶ Hoge Raad 28 juni 2002, nr. 36446, ECLI:NL:HR:2002:AE4718 (*autoimporteursarrest*).

²⁷ Zie p. 164 rapport. Volgens de commissie is het de vraag of “de belastingautoriteiten nog wel blijven accepteren dat de globale wijze waarop de transfer pricing correcties thans worden gemaakt in de weg zou mogen staan aan de mogelijkheid tot het maken van correcties voor de btw”.

Met een afbeelding van de ‘Schepping van Adam’²⁸ links op de sheet en een portret van Charles Darwin rechts op de sheet stelde Heijnen de aanwezigen de vraag of de ‘scheppingsleer’ dan wel de ‘evolutietheorie’ de voorkeur zou moeten verdienen. Heijnen introduceerde het beeld van de scheppingsleer om te wijzen op de mogelijkheid om de maatstaf van heffing voor btw op het moment van de transactie definitief te bepalen. Latere prijsaanpassingen geven in dat geval géén aanleiding tot aanpassing van de maatstaf van heffing. Met de evolutietheorie bedoelde Heijnen dat de maatstaf van heffing wél gaandeweg aanpassingen ondergaat en dat de maatstaf van heffing uiteindelijk gelijk is aan de prijs zoals deze daadwerkelijk wordt berekend. Laatstgenoemde theorie heeft de voorkeur van Heijnen, zo gaf hij aan. De juistheid van de ‘evolutietheorie’ blijkt volgens Heijnen niet alleen uit de eerder door Van Kesteren genoemde zaak *Connoisseur*²⁹ maar ook uit het arrest *Skarpa Travel*³⁰.

Heijnen zette in het vervolg van zijn betoog twee artikelen uit de Btw-richtlijn centraal:

- artikel 73 Btw-richtlijn dat bepaalt dat de maatstaf van heffing alles is wat de leverancier verkrijgt of moet verkrijgen; en
- artikel 90 Btw-richtlijn dat bepaalt dat in geval van *prijsverminderingen nadat* de handeling is verricht, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd.

Volgens Heijnen vallen aan deze twee artikelen – in combinatie beschouwd – twee zaken op. Allereerst valt op dat artikel 90 Btw-richtlijn de zogenoemde scheppingsleer (zie hierboven) ondermijnt, omdat er btw-correcties worden gemaakt indien de prijs op een later moment wordt verminderd. Daarnaast valt op dat de Btw-richtlijn wél een specifieke uitzonderingsregeling voor *prijsverminderingen* kent (namelijk artikel 90 Btw-richtlijn), maar dat een specifieke uitzonderingsregeling voor *prijsverhogingen* ontbreekt. Wat betreft de conclusie die we uit het ontbreken van een specifieke uitzonderingsregeling voor *prijsverhogingen* kunnen trekken, deed Heijnen twee suggesties:

- (1) bij *prijsverhogingen nadat* de handeling is verricht, is er géén grondslag om de maatstaf van heffing aan te passen; of
- (2) we moeten artikel 90 Btw-richtlijn met een wiskundige bril bekijken (een negatieve prijsvermindering (min keer min is plus) is een prijsverhoging), zodat artikel 90 Btw-richtlijn zich in wezen ook uitstrekt tot prijsverhogingen. Het leek Heijnen overigens stug dat dit laatste de bedoeling van de richtlijngever zou zijn geweest.

Heijnen wees vervolgens op de zienswijze van de commissie *transfer pricing* en btw en introduceerde daarmee – in wezen – een derde suggestie. Volgens de commissie is de grondslag voor een btw-correctie bij latere *prijsverhogingen* gelegen in artikel 73 Btw-richtlijn (“alles wat de leverancier verkrijgt of moet verkrijgen”). Heijnen maakte zijn twijfels omtrent de zienswijze van de commissie aan de zaal kenbaar. Volgens hem biedt de tekst van artikel 73 Btw-richtlijn geen (duidelijke) grondslag voor prijsverhogingen. Hij gaf echter toe dat het arrest *Enzo Di Maura*³¹ het standpunt van de commissie lijkt te ondersteunen. Al met al lijkt artikel 73 Btw-richtlijn dus de basis te zijn voor een btw-correctie indien een *transfer pricing*-aanpassing *omhoog* plaatsvindt. Anders dan de commissie meent Heijnen dat in dat geval echter geen correctie dient plaats te vinden op de oorspronkelijke btw-aangifte (door middel van een suppletieaangifte). Uit het arrest *Enzo Di Maura* kan volgens Heijnen worden

²⁸ De schepping van Adam is een onderdeel van het fresco op het gewelf van de Sixtijnse Kapel in Vaticaanstad geschilderd door Michelangelo.

²⁹ HvJ 9 december 2011, C-69/11, ECLI:EU:C:2011:825.

³⁰ HvJ 19 december 2018, C-422/17, ECLI:EU:C:2018:1029.

³¹ HvJ 23 november 2017, C-246/16, ECLI:EU:C:2017:887.

opgemaakt dat een *transfer pricing*-aanpassing *omhoog* moet worden verwerkt in de aangifte over het tijdvak waarin de prijsverhoging daadwerkelijk plaatsvindt.

Heijnen sloot zijn bijdrage af met hetgeen de commissie in het rapport volgens hem had nagelaten: enkele conclusies en suggesties.³² Volgens Heijnen is voor een eensluidende toepassing van rechtsregels in de EU het aanpassen van de Btw-richtlijn noodzakelijk. Het geniet daarbij, zo meende hij, de voorkeur om *transfer pricing*-aanpassingen in het geheel *niet* te laten doorwerken in de btw. Dit voorkomt bovendien willekeur doordat commercieel³³ en niet-commercieel³⁴ doorgevoerde *transfer pricing*-correcties dan gelijk worden behandeld.

5. Schippers

Schippers, de laatste onder de *debaters*, zou de middag van een douanerechtelijk tintje voorzien. Aan het douanerecht was in het rapport van de commissie slechts summier aandacht besteed³⁵ en het was dan ook aan Schippers om de commissie op eventuele douanerechtelijke onvolkomenheden en/of onjuistheden te wijzen.

Eerst lichtte Schippers kort toe hoe de maatstaf van heffing in het douanerecht, de 'douanewaarde', wordt bepaald. In beginsel is de werkelijk betaalde of de te betalen prijs, de zogenoemde transactiewaarde, leidend.³⁶ De maatstaf van heffing is in die zin – net als in de btw – *subjectief*. Bij deze kwalificatie als subjectieve waardebepaling kan volgens Schippers echter een aantal kanttekeningen worden geplaatst. Zo worden bepaalde prijselementen die niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn opgenomen, zoals een vergoeding voor royalty's en licentierechten, onder voorwaarden bij de douanewaarde opgeteld.³⁷ Ook mogen de douaneautoriteiten, bij twijfel omtrent de hoogte van de werkelijk betaalde of te betalen prijs, van de aangegeven transactiewaarde afwijken, zelfs als partijen niet zijn verbonden.³⁸ Tot slot moeten verbonden partijen op verzoek inzichtelijk maken dat de prijs niet is beïnvloed door de verbondenheid waarvoor, zo stelt Schippers, in de praktijk vaak *transfer pricing*-documentatie wordt gebruikt.³⁹ Dit maakt de waardebepaling in het douanerecht volgens Schippers al met al niet zo subjectief als bijvoorbeeld in de btw.

Schippers besprak vervolgens de HvJ-zaak *Hamamatsu*⁴⁰ c.q. bekritiseerde de zienswijze van de commissie op deze zaak.⁴¹ Hij besprak achtereenvolgens (i) de feiten in de zaak *Hamamatsu*, (ii) de vraag aan en het antwoord van het HvJ, (iii) de interpretatie van de commissie en (iv) zijn eigen bevindingen.

³² In tegenstelling tot wat in de inleiding van het rapport op p. 12 wordt aangekondigd, ontbreekt in het rapport een afsluitend hoofdstuk met conclusies en suggesties.

³³ Een *transfer pricing*-aanpassing leidt thans *niet* tot btw-gevolgen indien slechts de belastbare winst van de vennootschap wordt gecorrigeerd.

³⁴ Indien – naast correctie in de winst – wordt overgegaan tot nafacturatie zijn er in beginsel *wel* btw-gevolgen.

³⁵ De commissie schrijft hierover in het voorwoord: "Ofschoon wij ons in dit rapport richten op de btw-gevolgen van (...) *transfer pricing* aanpassingen zullen wij bij transactie inzake goederen die de Europese Unie worden in- of uitgevoerd tevens stilstaan bij de gevolgen voor de douaneregeling, al was het maar omdat de btw-regels bij invoer aansluiten bij de regels voor vaststelling van douanerechten."

³⁶ Artikel 70 douanewetboek van de Unie.

³⁷ Artikel 71 douanewetboek van de Unie.

³⁸ HvJ 16 juni 2016, C-291/15, ECLI:EU:C:2016:455.

³⁹ Artikel 70 lid 3 onder d douanewetboek van de Unie jo. artikel 134 lid 1 Uitvoeringsverordening douanewetboek van de Unie.

⁴⁰ HvJ 20 december 2017, C-529/16, ECLI:EU:C:2017:984.

⁴¹ Zie p. 128 e.v. rapport.

Ad (i). Hamamatsu importeerde goederen in de EU (via Duitsland) die zij kocht van haar Japanse moedermaatschappij. De onderling gehanteerde prijs van deze goederen was gebaseerd op interne verrekenprijzen die waren overeengekomen met de Duitse belastingautoriteiten in een *Advance Pricing Agreement (APA)*. Eerst werd aan elke partij een winst toegerekend die toereikend was voor het boeken van een bepaald minimumrendement. Later werd de initiële verrekenprijs aangepast door middel van een forfaitaire correctie met toepassing van een verdeelsleutel. Een belangrijk aspect hierbij was dat het bij de invoer onduidelijk was of later sprake zou zijn van een aanpassing omhoog of omlaag (oftewel: het kon 'vriezen of dooien'). In het onderhavige geval bleek de initiële interne verrekenprijs te hoog vastgesteld en ontving Hamamatsu een creditbetaling van haar moedermaatschappij. Hamamatsu stelde zich vervolgens tegenover de douaneautoriteiten op het standpunt dat de douanewaarde van de geïmporteerde goederen te hoog was vastgesteld en verzocht om een teruggaaf.

Ad (ii). Het Finanzgericht München heeft zich tot het HvJ gewend en gevraagd of een transactiewaarde kan worden gebaseerd op een initiële verrekenprijs die later wordt aangepast door middel van een forfaitaire correctie met toepassing van een verdeelsleutel waarbij voorafgaand aan het moment van invoer onduidelijk is of sprake is van een tegoed of navordering. Het HvJ heeft deze vraag ontkennend beantwoord. De douanewaarde kan volgens het HvJ niet worden bepaald met gebruik van een transactiewaarde die bestaat uit een initiële prijs waarna aan het einde van de boekhoudperiode een forfaitaire aanpassing wordt gedaan zonder dat het duidelijk is of deze aanpassing opwaarts of neerwaarts zal zijn.

Ad (iii). De commissie *transfer pricing* en btw heeft volgens Schippers – kort samengevat – geconstateerd dat het HvJ van oordeel is dat in dit geval onder het CDW de douanewaarde niet gebaseerd kan worden op de transactiewaarde.⁴²

Ad (iv). Volgens Schippers ligt een en ander genuanceerder. Hij schetste in het vervolg van zijn betoog drie interpretatiemogelijkheden:⁴³

- (1) De transactiewaarde die is gebaseerd op de aanvankelijk door Hamamatsu in rekening gebrachte prijs moet worden verworpen, omdat retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen plaatsvinden of de mogelijkheid daartoe bestaat. Dientengevolge moet een alternatieve waarderingsmethode worden toegepast (“transactiewaardemethode onder druk”).
- (2) De transactiewaarde is de aanvankelijk in rekening gebrachte prijs, maar retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen, zowel neerwaarts als opwaarts, kunnen niet in aanmerking worden genomen (“retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen verleden tijd”).
- (3) De transactiewaarde die is gebaseerd op de aanvankelijk door Hamamatsu in rekening gebrachte prijs moet worden verworpen, vanwege de specifieke feiten en omstandigheden in het onderhavige arrest (“beperkte uitleg arrest-Hamamatsu”).

Na deze bespreking van het arrest *Hamamatsu* ging Schippers nog in op twee faciliteiten voor het (achteraf) vaststellen van de douanewaarde.⁴⁴ Allereerst is er de mogelijkheid van het op ‘forfaitaire’ wijze vaststellen van de douanewaarde wanneer de prijs niet meetbaar is op het moment dat de

⁴² Vlg. p. 128 rapport.

⁴³ Zie voor een uitgebreide bespreking van deze drie interpretatiemogelijkheden: M. Friedhoff en M.L. Schippers, ‘HvJ Hamamatsu: een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde’, *WFR* 2018/132.

⁴⁴ Zie voor een uitgebreide bespreking van deze faciliteiten: M.L. Schippers, ‘Retroactieve interne verrekenprijsaanpassingen en de douanewaarde’, *NTRF-B* 2017/32.

invoeraangifte wordt ingediend (vgl. artikel 73 DWU). Een kanttekening bij deze methode is dat de forfaitair opgegeven douanewaarde in beginsel – anders dan de commissie lijkt te suggereren⁴⁵ – definitief is, waardoor retroactieve verrekenprijsaanpassingen niet meer in aanmerking kunnen worden genomen. Daarnaast is er de mogelijkheid van een vereenvoudigde aangifte waarin de douanewaarde niet hoeft te worden ingevuld (vgl. artikel 166 DWU). Deze faciliteit lijkt geschikter om retroactieve verrekenprijsaanpassingen mee te nemen voor het definitief bepalen van de douanewaarde, aldus Schippers. Kanttekeningen bij de vereenvoudigde aangifte zijn de administratieve lasten en dat de juiste douanewaarde in beginsel alsnog binnen tien dagen moet worden ingevuld.⁴⁶ Deze termijn zal doorgaans niet voldoende lang zijn om een verrekenprijsaanpassing te kunnen verwerken. Schippers wees er echter op dat deze termijn in de toekomst vermoedelijk zal worden gewijzigd van tien dagen in twee jaar.⁴⁷

6. Debat

Tijdens de afsluitende debatronde kreeg eerst de commissie de gelegenheid te reageren op de drie *debaters*. Tijdens de pauze waren de rollen al keurig verdeeld: Van den Brekel zou reageren op Peters, Van Doesum op Heijnen en Chin-Oldenziel op Schippers. Later bleek dat ook Van Norden nog het woord zou nemen.

Van den Brekel, evenals Peters een *tp'er*, gaf toe dat de woorden van Peters hem wat verdrietig hadden gemaakt: *Btw'ers komen er samen uit, maar als de ene tp'er betoogt dat de aarde plat is en de andere tp'er dat de aarde rond is, komen zij tot de conclusie dat de aarde een mooie vorm heeft*. Ter verdediging van zijn vakgebied merkte Van den Brekel op dat *transfer pricing* nog in ontwikkeling is en dat het de vraag is of *praktische transfer pricing*-regelgeving het streven zou moeten zijn. Van den Brekel plaatste vervolgens vraagtekens bij één van de uitgangspunten van Peters, namelijk dat de vaststelling van de winst van de vennootschap het doel is van *transfer pricing*-regelgeving. In het geval een onderneming in Nederland transacties verricht met meerdere landen, dan is misschien de winst in totaal bezien in Nederland wel goed, maar in andere landen mogelijk niet, gaf Van den Brekel als voorbeeld. Is het dan niet beter om niet te volstaan met het vaststellen van de winst van de vennootschap? Het transactionele karakter van *transfer pricing* komt alsdan voorop te staan. Volgens Van den Brekel is het de belastingautoriteiten ook om het transactionele karakter te doen.

Volgens Van Doesum, die reageerde op Heijnen, wordt bij *transfer pricing* getwijfeld of het *art of science* is en bij btw of het *science of religion* is, maar, zo vervolgde Van Doesum, kennelijk heeft Heijnen zijn geloofsbelijdenis al afgelegd: het is de evolutietheorie! Heijnen had in zijn betoog de nodige aandacht besteed aan de artikelen 73 en 90 Btw-richtlijn. Heijnen vond het merkwaardig dat er – naast de hoofdregel in artikel 73 Btw-richtlijn – wél een specifieke uitzonderingsregeling voor prijsverminderingen bestaat in artikel 90 Btw-richtlijn maar dat er géén specifieke uitzonderingsregeling voor prijsverhogingen in de Btw-richtlijn is vastgelegd. Volgens Van Doesum kan hieruit geenszins worden afgeleid dat er bij prijsverhogingen géén grondslag is om de maatstaf van heffing aan te passen. Deze prijsverhogingen vallen – zo meent hij, gelijk de commissie rapporteerde – onder artikel 73 Btw-richtlijn. Dit zal volgens Van Doesum te maken hebben met het tijdvak waarin correcties moeten worden verwerkt: in het kader van artikel 73 Btw-richtlijn moet een suppletieaangifte worden ingediend en bij artikel 90 Btw-richtlijn kan de correctie in het tijdvak

⁴⁵ Vlg. p. 129 rapport.

⁴⁶ Op grond van de overgangsregeling in artikel 146 lid 4 Gedelegeerde Verordening van het douanewetboek van de Unie kunnen douaneautoriteiten thans al een andere termijn toestaan.

⁴⁷ Een dergelijk voorstel is aangenomen door de “CEG/VAL group” (EU Member State representatives of Commission’s Customs Expert Group, Valuation Section).

worden verwerkt waarin de prijsvermindering plaatsheeft. “Het is natuurlijk niet de bedoeling dat men op kosten van de fiscus gaat sparen”, zo merkte Van Doesum ter toelichting op.

Voordat Chin-Oldenziel de kans kreeg om op Schippers’ douanerechtelijke betoog te reageren, nam Van Norden het woord voor nog wat beschouwingen vanuit de tp/btw- hoek. Zowel Peters als Heijnen had zich uitgelaten over het ‘wenselijke recht’. Beiden waren tot de conclusie gekomen dat het beter zou zijn om *transfer pricing*-correcties bij de heffing van btw niet in aanmerking te nemen. Van Norden betwijfelde of het schetsen van de onderhavige *transfer pricing*-problematiek als zodanig zou moeten rechtvaardigen dat in de btw niets (meer) met *transfer pricing*-correcties wordt gedaan. Zijns inziens is dit niet het geval. Van Norden merkte op dat, zoals Peters reeds had betoogd, *transfer pricing* nog volop in ontwikkeling is. Met *blockchain* kan men volgens Van Norden fiscaal en commercieel alles regelen. Van Norden betoogde daarom dat het hem beter lijkt om, zeker nu de btw tot nog toe altijd prima in staat is geweest om zichzelf te ontwikkelen, te wachten met aanpassingen.

Nu het woord aan Chin-Oldenziel was, ging zij direct in op het arrest *Hamamatsu*. Zij merkte op dat het HvJ bij teruggaven altijd erg huiverig is. Bij bijvoorbeeld kortingen wil het HvJ volgens Chin-Oldenziel nog wel eens een uitzondering maken, maar het is de vraag of verrekenprijzen daar ook onder vallen. De wet biedt volgens Chin-Oldenziel geen duidelijk kader maar zij sprak de hoop uit dat het arrest *Hamamatsu* er niet toe zal leiden dat bij retroactieve verrekenprijsaanpassingen de transactiewaarde niet meer toepasbaar is. Wat betreft de door Schippers geschetste faciliteiten voor het (achteraf) vaststellen van de douanewaarde merkte Chin-Oldenziel nog op dat de ‘forfaitaire methode’ (artikel 73 DWU) in de praktijk erg lastig is en zij de vereenvoudigde aangifte (artikel 166 DWU) meer ziet zitten.

Hoewel de klok ná deze woorden van Chin-Oldenziel inmiddels op borreltijd stond, keek Kavelaars nog eenmaal de zaal in om te voorkomen dat iemand met vragen over het rapport huiswaarts moest keren. Er bleek nog één iemand met een vraag: wat is eigenlijk de rol van de belastingplichtige dan wel diens accountant in het geheel; zijn zij er niet verantwoordelijk voor dat ook commercieel de juiste verrekenprijzen per transactie worden gehanteerd? Van den Brekel nam namens de commissie het woord en merkte op dat onder meer de haalbaarheid en investeringen van een onderneming een rol zullen spelen. Volgens Van den Brekel zijn er echter steeds meer mogelijkheden en het is daarom de vraag in hoeverre ‘lui zijn’ een verstandige optie voor de belastingplichtige is (boete-risico en niet-aftrekbaarheid voor de Vpb in bepaalde landen indien de belastingplichtige zelf de prijs achteraf verhoogd?). In beginsel is het echter wel zo dat als de inspecteur een *transfer pricing*-correctie maakt, er voor de btw geen gevolgen zijn.

7. Afsluiting

Kavelaars kwam namens het bestuur tot een afronding, waarbij hij de gehele commissie *transfer pricing* en btw en de *debaters* Peters, Heijnen en Schippers bedankte en de aanwezigen uitnodigde voor de borrel.