

OMZETBELASTING VAN DOOR BUITENLANDERS EN
IMPORTEURS VERRICHTE LEVERINGEN;
CONSEQUENTIES VOOR DE INVOERWAARDE

door J. Tiggelman

In de praktijk blijken nog steeds vragen te rijzen over de konsekwenties op het stuk van de omzetbelasting bij levering van goederen, welke herkomstig zijn uit het buitenland. Die konsekwenties zijn van belang voor alle bij die levering betrokken ondernemers, zowel de buitenlandse leveranciers, de Nederlandse handelaren-importeurs, de afnemers en in voorkomende gevallen de tussen deze ondernemers ingeschakelde tussenpersonen (handelsagenten). Bovendien, maar dat is eigenlijk een afzonderlijk probleem, is het zeer goed denkbaar dat de juridische manipulaties, welke soms worden verricht om de omzetbelastingheffing te ontgaan, tot gevolg hebben, dat de invoerwaarde - dat is de maatstaf waarover bij invoer het invoerrecht en de omzetbelasting moeten worden berekend - hoger moet worden gesteld. Een afzonderlijke problematiek bestaat ook bij het verrichten van *diensten* door buitenlanders. Bij een volgende gelegenheid zal ik daarop gaarne nog eens terugkomen.

Leveringen

Uit de ietwat zwaartillende aanhef zou mogelijk de conclusie kunnen worden getrokken, dat het hier een bijzonder complexe materie betreft. In werkelijkheid valt dit nog wel mee wanneer enkele fundamentele feiten maar goed voor ogen worden gehouden; de conclusies kunnen dan langs logische weg worden getrokken. Die fundamentele feiten zijn te vinden in artikel 1 van de Wet op de Omzetbelasting, alwaar de belastbare feiten worden opgesomd. Los van de invoer van goederen en het verrichten van diensten is voor de omzetbelasting zulk een belastbaar feit: „de leveringen van *in het vrije verkeer* (c) zijnde goederen, welke *hier te lande* (b) door *ondernemers* (a) binnen het kader van hun onderneming worden verricht”.

De drie elementen van deze aanduiding welke in casu van belang zijn vereisen een nadere toelichting.

(a) Voor het element „ondernemer” is in dit verband eigenlijk alleen van belang de constatering, dat de plaats van diens vestiging irrelevant is. Vóór 1955 vereiste de definitie van het begrip ondernemer een vestiging in Nederland. Uit dien hoofde konden buitenlandse ondernemers niet in de Nederlandse omzetbelasting worden betrokken. De huidige wet heeft daaraan een einde gemaakt. Ook in het buitenland gevestigde fabrikanten en handelaren (en ook dienstverrichters!) zijn thans aan de Nederlandse omzetbelasting onderworpen, voorzover hun leveringen voldoen aan de elementen (b) en (c). Persoonlijk acht ik deze wijziging in beginsel een goede greep. Afgezien van de problematiek welke zij schept, valt naar mijn mening weinig bezwaar in te brengen tegen het streven van de wetgever om gelijke prestaties gelijk te belasten ongeacht de persoon die die prestaties verricht. ¹⁾ Dit past bij het algemeen aanvaarde karakter van de omzetbelasting als een heffing op het ge- en verbruik van goederen en diensten. Geheel kritiekloos

¹⁾ In het buitenland bestaat veel wanbegrip over de heffing. Toch is Nederland beslist niet het enige land dat O.B. heft naast de heffing bij invoer; ook België en Duitsland b.v. doen dit.

ben ik echter bepaald niet. Ik kom aan het slot van mijn uiteenzetting op dit punt gaarne terug.

(b) De definitie van het belastbaar feit vereist in de tweede plaats dat de levering *hier te lande* moet plaatsvinden. De plaats van levering is derhalve van essentieel belang. Indien een ondernemer, ongeacht of deze in of buiten Nederland gevestigd is, goederen in het buitenland levert, kan van een belastbare levering geen sprake zijn. Zonder nadere voorzieningen in de Wet zou het antwoord van de vraag waar de goederen worden geleverd - in Nederland of elders - afhankelijk zijn van de vraag *waar* de goederen zich bevinden *op het tijdstip* waarop de eigendom van leverancier op koper overgaat. Dit tijdstip - zie onder (c) hierna - wordt door het civiele recht beheerst en kan dus in beginsel naar eigen inzicht tussen partijen in de overeenkomst worden vastgelegd. De wetgever heeft deze afhankelijkheid kennelijk niet aangedurfd en heeft voor de overgrote meerderheid van de gevallen de plaats van levering in de Wet zelf gefixeerd. Aanvankelijk, in 1941, geïnspireerd door de Duitse wetgeving, werd bepaald dat in gevallen waarin goederen werden vervoerd door een vervoerondernemer als plaats van levering moest worden aangemerkt de *plaats van inlading* in het vervoermiddel. De plaats van levering van uit het buitenland herkomstige goederen was dan ook vrijwel nimmer in Nederland gelegen. Nog afgezien van het feit dat buitenlanders geen ondernemer waren in de zin van de omzetbelasting, was deze belasting dus voor buitenlandse goederen vrijwel nimmer verschuldigd. Dit gold uiteraard mede bv. in het geval dat een Nederlandse importeur goederen leverde, welke rechtstreeks van de buitenlandse leveranciers werden verzonden naar de Nederlandse afnemer²⁾.

Niet alleen is in de huidige wet het ondernemersbegrip verruimd, doch ook is de fictieve plaats van levering verlegd. Blijkens artikel 3, negende lid geldt thans in gevallen dat de goederen door een vervoerondernemer worden vervoerd als plaats van levering *de plaats waar de vervoerondernemer de goederen aan de afnemer bezorgt*. Omtrent de ratio van deze belangrijke wijziging heeft de parlementaire geschiedenis duidelijke taal gesproken. De wetgever heeft het juist geacht de plaats van levering te fixeren zo dicht mogelijk bij de plaats van het gebruik, d.i. bij de afnemer. Ook deze wijziging is dus ingegeven door het karakter van de omzetbelasting als verbruiksbelasting. Intussen heeft zij er toe geleid, dat de plaats van levering vrijwel steeds in Nederland is gelegen. Slechts in twee gevallen kan de plaats van levering nog uit het tijdstip van eigendomsoverdracht worden afgeleid, nl. indien of de leverancier de goederen zelf naar de afnemer vervoert of omgekeerd de koper de goederen zelf bij de leverancier afhaalt.

Het vorenstaande leidt dus tot de voorlopige conclusie dat bij leveringen van goederen uit het buitenland bijna steeds van een belastbare levering sprake is³⁾. Het derde element in de omschrijving kan deze conclusie echter volledig ongedaan maken.

(c) Als derde voorwaarde voor de belastbaarheid van leveringen stelt de wet, dat de goederen zich in het vrije verkeer moeten bevinden, d.w.z. dat van belast-

²⁾ Wel bestond de eis dat de goederen reeds in het buitenland voor de Nederlandse afnemer waren geïndividualiseerd. Vgl. de vervallen, doch theoretisch nog wel van belang zijnde, resolutie van 19 mei 1949, no. 2.

³⁾ De plaats van levering is niet alleen van belang voor buitenlandse leveringen. Zij is ook van betekenis voor de z.g. zeehavenrijtelling (artikel 24, no. 6).

baarheid eerst sprake kan zijn indien de goederen zich op het tijdstip van de eigendomsoverdracht buiten douaneverband bevinden. Dit betekent in de eerste plaats dat de eigendomsoverdracht van goederen welke (nog) niet ten invoer zijn aangegeven, niet belastbaar is. Dit kan dus het geval zijn met goederen die zich nog op weg naar de losplaats bevinden, op transitodocumenten liggen, in entrepôt of daarmee gelijk te stellen ruimten (douaneloodsen etc.) zijn opgeslagen⁴) e.d.

Niet geheel konsekwent, maar wel verklaarbaar, heeft de wetgever er van afgezien om, juist zoals dit voor de plaats van levering is geschied, een wettelijke fictie omtrent het tijdstip op te nemen. Denkbaar zou zijn geweest, dat als tijdstip van levering zou zijn vastgesteld het moment waarop de goederen aan de afnemer worden bezorgd. Denkbaar zou ook zijn geweest de eis dat de goederen zich in het vrije verkeer moeten bevinden te laten vallen⁵). Hoe dit ook zij, de wetgever kent geen bepaling over het tijdstip van levering. Zoals hiervóór reeds werd opgemerkt moet dat tijdstip dus van geval tot geval uit de gesloten overeenkomst worden afgeleid. Anders gezegd: de partijen hebben het zelf in de hand het tijdstip van de eigendomsoverdracht te bepalen. Komen zij overeen dat de eigendom vóór de invoer (vrijmaking) overgaat, dan is van een belastbaar feit nog geen sprake; bepalen zij het tijdstip op een moment dat de goederen zich reeds in het vrije verkeer bevinden, dan is de betreffende levering in beginsel aan omzetsbelasting onderworpen.

In de belastingsector zal nauwelijks zijn te vinden een sprekender voorbeeld van een geval waarin de belanghebbenden het in eigen hand hebben te bepalen of belasting is verschuldigd of niet. Over de wenselijkheid daarvan kan men lang filosoferen⁶), het verschijnsel is een realiteit.

Al dadelijk na de inwerkingtreding van de huidige wet bleek intussen dat het geenszins een eenvoudige zaak was om na te gaan of in het concrete geval de eigendom vóór dan wel na de vrijmaking was overgegaan. De meeste leveringsvoorwaarden bevatten wel bepalingen over de verdeling van het risico, wie van beide partijen het vervoer en de inkleding verzorgt etc., maar een uitdrukkelijke stipulering van het tijdstip van de eigendomsoverdracht komt (kwam) slechts zelden voor. De praktijk behielp zich korte tijd met de risicoverdeling, doch in het algemeen gesproken wist niemand waar men aan toe was. Op verzoek van belanghebbendengroeperingen ging het Ministerie zich in deze zaak verdiepen. Men kwam aldaar tot de volgende conclusies. Een onderscheid moet worden gemaakt tussen:

- a) zg. *kostenbedingen* als franco, c.i.f., f.o.b etc., die bepalen hoe de diverse kostenfactoren over partijen moeten worden verdeeld en
- b) zg. *leveringsbedingen* waarin bepaald wordt wanneer de eigendom op de koper overgaat

In die gevallen waarin een typisch leveringsbeding ontbreekt moeten de kostenbedingen tevens worden aangemerkt als leveringsbeding. Dit is in overeenstemming met de praktijk in het internationale handelsverkeer.

⁴) M.u.v. fabrieksentrepôt, vgl. art. 4.

⁵) In het voorontwerp kwam deze eis inderdaad nog niet voor. Later is zij weer geïntroduceerd. Men kan zich afvragen of het niet logischer zou zijn geweest tegelijkertijd weer de oude fictie over de plaats van levering op te nemen.

⁶) Zie van Os in weekblad voor Fiscaal Recht 1957/4394 en mijn artikel in Belastingbeschouwingen Maart 1959.

Deze uitgangspunten hebben geleid tot de bekende aanschrijving van 21 april 1955, nr. 2, waaruit kan worden gedestilleerd dat o.m. de volgende bedingen leiden tot belastbaarheid: franco-huis, franco x ingeklaard, franco-grens ingeklaard, kortom al die bedingen waarbij de leverancier kosten op zich neemt tot na de vrijmaking. Mede werd reeds vermeld dat een eigendomsvoorbehoud (zie ook hierna) van de leverancier tot belastbaarheid leidde. Bedingen als af fabriek, f.o.r., f.o.t, f.a.s., c.i.f., f.o.b. etc. echter konden geen heffing tot gevolg hebben.

Ik heb deze aanschrijving steeds zo opgevat, dat de genoemde kostenbedingen alleen dan tevens als leveringsbeding kunnen worden aangemerkt, indien niet ook een *afzonderlijk* leveringsbeding is gemaakt. In dien zin derhalve dat bij een levering franco-huis met uitdrukkelijke stipulering dat de eigendom af buitenlandse fabriek overgaat, de goederen zich op het tijdstip van eigendomsoverdracht niet in het vrije verkeer bevinden. En omgekeerd bv. dat een levering c.i.f. met uitdrukkelijk beding dat de eigendom overgaat na de vrijmaking, een levering is van zich in het vrije verkeer bevindende goederen. Zie mijn artikel in Vakstudienieuws 1955, no. 22. Thans betwijfel ik of dit oorspronkelijk wel de opvatting van de Minister was. Feit is echter, dat de door mij voorgestane opvatting ook door de Tariefcommissie wordt gehuldigd, hetgeen moge blijken uit de volgende beslissingen:

- Besl. 7519° (B.N.B. 1956/166): bij levering of conditie „c.i.f. Amsterdam, niet ingeklaard” zijn de goederen op het tijdstip van levering niet in het vrije verkeer.
- Besl. 8495° (B.N.B. 1957/335): in een geval waarin blijkens de verkoopvoorwaarden de levering moet geschieden af buitenlandse fabriek, is de fakturering „franco huis” als een kostenbeding en niet als een leveringsbeding aan te merken, zodat de goederen zich op het tijdstip van de levering niet in het vrije verkeer bevinden.
- Besl. 8624° (B.N.B. 1958/240), Besl. 8792° (B.N.B. 1960/37) en Besl. 8877° (B.N.B. 1960/38): in gevallen waarin een leverancier goederen levert met een eigendomsvoorbehoud, waaruit blijkt dat hij zich de eigendom voorbehoudt totdat de goederen zijn betaald, bevinden de goederen zich op het tijdstip van levering normaliter in het vrije verkeer.

Het vorenstaande resumerende kan worden vastgesteld, dat het tijdstip van de eigendomsoverdracht wordt bepaald door het leveringsbeding indien dat is gemaakt en dan ongeacht de eventuele kostenbedingen, terwijl dat tijdstip in andere gevallen moet worden afgeleid uit de gebruikelijke kostenbedingen. Zou bv. in de aangehaalde beslissing 8495° (B.N.B. 1957/335) de leverancier uitsluitend het beding „franco huis” hebben gebezigd zonder het tijdstip van de eigendomsoverdracht te fixeren, dan zou dat beding behalve kosten- ook leveringsbeding zijn geweest en de levering derhalve belastbaar.

Als sluitstuk van dit onderdeel meen ik er goed aan te doen puntsgewijs een aantal in de praktijk regelmatig opduikende vragen en misverstanden te bespreken.

1. Veel verbreid is de opvatting dat deze materie alleen van belang zou zijn voor de buitenlandse ondernemers die goederen naar Nederland zenden. Niets is echter minder waar. Onze wetgeving maakt in deze geen onderscheid tussen

buitenlandse en Nederlandse ondernemers en wat voor de buitenlander geldt, geldt dus onverkort ook bv. voor de Nederlandse importeur. Ook deze moet zich dus afvragen of hij de goederen welke hij van een buitenlandse leverancier heeft gekocht, in eigendom op zijn eigen afnemer overdraagt vóór of na de vrijmaking. Het komt veelvuldig voor, vooral in de machinehandel, dat de goederen rechtstreeks worden verzonden door de buitenlandse fabrikant aan de Nederlandse gebruiker. De tussengeschakelde importeur kan op zijn beurt de eigendom overdragen aan zijn Nederlandse klant vóór de vrijmaking met gebruikmaking van een leveringsbeding waaruit dit blijkt of anders met een kostenbeding als c.i.f., f.o.b. enz. Daarbij moet hij echter bedenken, dat hij geen eigendom kan overdragen welke hij zelf nog niet heeft. Als bv. de Duitse fabrikant de machine levert met een eigendomsvoorbehoud waaruit blijkt dat de eigendom eerst na betaling en dus veelal na de vrijmaking overgaat, kan de importeur niet zelf de machine leveren met een leveringsbeding af fabriek.

Ter voorkoming van misverstand merk ik nog op, dat niet is vereist dat de buitenlandse leverancier de goederen rechtstreeks verzendt naar de afnemers van de importeur. Laatstgenoemde kan het goed bv. in entrepôt opslaan en daaruit verkopen. Zodra hij echter gaat afleveren uit zijn binnenlandse voorraad kan er uiteraard geen sprake meer zijn van een overdracht vóór de invoer.

2. De overdracht van het meest volkomen zakelijk recht eigendom moet juridisch tot de mogelijkheden behoren. Samenladingen van bulkgoederen welke zich vermengen, verhinderen de overdracht van eigendom. Daarvoor is immers nodig een concreet aanwijsbare partij. Indien een ondernemer aan verschillende kopers bv. dezelfde soort triplex verkoopt en deze samengeladen doet vervoeren, weet koper A alleen dat 50 m³ van deze totale lading voor hem bestemd is, doch hij kan de platen welke voor hem bestemd zijn, niet zonder meer aanwijzen. Hij heeft dus feitelijk alleen een recht op levering van 50 m³ maar nog geen eigendom. De leverancier kan alleen de eigendom van 50 m³ triplex overdragen indien het goed op het gewenste moment van overdracht is te onderkennen als bestemd voor koper A. Hij zal daartoe het hout van een merkteken o.d. moeten voorzien of van een speciale verpakking, kortom hij zal de partij van 50 m³ moeten individualiseren voor A. Zo zal een Finse papierfabrikant bij samenladingen van gelijksoortig papier voor verschillende afnemers, alleen de eigendom van het papier af fabriek kunnen overdragen, indien hij de diverse hoeveelheden voor zijn kopers bij uitslag uit de fabriek individualiseert. Op het moment dat het papier de fabriek in Finland verlaat, zouden de kopers in staat moeten zijn het voor hen bestemde papier als het hunne te herkennen. Dit kan bv. door nummering, kleuren van het omblad etc. Deze individualisering wordt nog wel eens uit het oog verloren. Bij bulkgoederen moet dit m.i. onherroepelijk leiden tot de conclusie dat de eigendom eerst overgaat bij de ter handstelling aan de afnemer, dus veelal na de vrijmaking. Ook al is in een dergelijk geval uitdrukkelijk overeengekomen dat de eigendom vóór de invoer is overgegaan, kan aan dat beding alsdan geen andere waarde worden toegeschreven dan dat de koper een recht op levering tot een bepaald kwantum heeft gekregen. Let wel, de individualisatie-eis geldt steeds, ook bij andere dan bulkgoederen. Stukgoederen echter zijn veelal door hun aard reeds geïndividualiseerd: machines bv. hebben meestal speciale kenmerken of nummers.

3. Veel voorkomend is het z.g. eigendomsvoorbehoud. Vooral Duitse, maar incidenteel ook Zweedse, Zwitserse, Belgische en een enkel maal ook Nederlandse ondernemers kennen in hun algemene leveringsvoorwaarden de bepaling dat de te leveren goederen hun eigendom blijven totdat zij (volledig) door de koper zijn betaald. Aangezien de betaling normaliter plaats vindt nadat de koper de goederen in huis heeft, pleegt dit beding te leiden tot belastbaarheid van de levering. Vgl. mede de hiervóór aangehaalde beslissingen B.N.B. 1958/240, 1960/37 en 1960/38, waaruit een constante jurisprudentie blijkt. Alle betogen van de appellanten dat het hier betreft een clause welke uitsluitend is geschreven voor de binnenlandse (Duitse) afnemers van de leverancier en dus niet voor Nederlandse afnemers kan worden toegepast, faalden. Bij mijn weten is de T.C. evenmin toegekomen aan de vraag of de door buitenlanders gemaakte bedingen naar het Nederlandse civiele recht of naar andere maatstaven moeten worden beoordeeld ⁷⁾. Ik acht de beslissingen in beginsel juist. Ook al zal de buitenlandse leverancier in Nederland de ruggesteun missen welke b.v. in Duitsland bij gebruikmaking van het voorbehoud blijkbaar wel bestaat, de duidelijke bedoeling is de eigendomsoverdracht op te schorten tot na de betaling. Intussen kan zich ook het omgekeerde voordoen. Vele grote bedrijven (afnemers) accepteren de goederen eerst nadat gebleken is dat zij deugdelijk zijn. Ook in een dergelijk geval zal de eigendom na de invoer overgaan en is dus de levering belastbaar ⁸⁾. Van dit geval moet worden onderscheiden de koop onder ontbindende voorwaarde. Daarbij vindt wel degelijk een eigendomsoverdracht plaats, doch de koper heeft het recht bij ondeugdelijkheid de goederen terug te zenden en de koopovereenkomst ongedaan te maken.
4. Een ander aspect dat aandacht verdient is de mogelijkheid dat de afnemer eigen inkoopvoorwaarden heeft, zodat dan de vraag rijst welke voorwaarden prevaleren, die van de leverancier of die van de koper. De beantwoording van deze vraag overigens gaarne overlatende aan ter zake kundige juristen, komt het mij voor, dat leveringsvoorwaarden een algemener karakter dragen dan inkoopvoorwaarden. Algemene leveringsvoorwaarden gelden voor alle leveringen tenzij daarvoor in het concrete geval bijzondere voorwaarden in de plaats worden gesteld. Voor de leverancier zijn inkoopvoorwaarden van de afnemer inderdaad van bijzondere aard. Ik voel er dan ook het meeste voor de inkoopvoorwaarden, zijnde de meer speciale, te laten prevaleren. In inkoopvoorwaarden zal veelal een voorbehoud voorkomen als is bedoeld onder 3, nl. het voorbehoud van deugdelijkheid.
5. De vraag wordt nogal eens gesteld hoe moet worden gehandeld indien een Nederlandse importeur aan zijn afnemer goederen levert vóór de vrijmaking doch onder (kosten) beding franco-huis. Indien de importeur de goederen inklaart zou het voor de hand liggen, dat hij aan zijn koper in rekening brengt de prijs van de goederen gemeten naar het tijdstip van eigendomsoverdracht en *separaat* nog resterende vrachtkosten, rechten, kosten van inkleding e.d. Dit lijkt logisch omdat de importeur na de eigendomsoverdracht handelingen verricht met betrekking tot goederen welke de koper reeds in eigendom toebehoren; de

⁷⁾ In W.v.F. 1959/4459 heeft Post n.m.m. terecht op dit punt de aandacht gevestigd.

⁸⁾ Mogelijk tenzij het goed met vrijstelling van rechten (vrijdom) is ingevoerd. Met vrijdom ingevoerde goederen zijn volgens mij niet in het vrije verkeer.

inklaring en het transport verricht hij dus wezenlijk ten behoeve van de koper. Het separaat opnemen van rechten en kosten stuit bij de meeste importeurs echter op bezwaren. Uit de hoogte van de betaalde rechten kan immers de koper door terugrekenen de inkoopprijs van de importeur/leverancier becijferen en daarmee diens winstmarge. In verband daarmee prefereren de importeurs één franco-huisprijs boven een gesplitst totaalbedrag. Naar mijn oordeel doet een dergelijke handelwijze geen afbreuk aan de onbelastbaarheid van de levering. Praktisch kan het systeem van één totaalprijs niettemin moeilijk uitvoerbaar zijn indien de importeur bij het maken van de offerte nog niet zeker is van de bij invoer verschuldigde rechten en omzetbelasting. Dit probleem doet zich meer en meer voor door de steeds wisselende tarieven zowel voor het invoerrecht als de omzetbelasting bij invoer. De importeur is dan genoodzaakt de hoogte van deze heffingen zo goed mogelijk te schatten.

Het tarief

Er bestaat nog wel eens misverstand over het toe te passen tarief indien vaststaat dat een buitenlandse ondernemer een belastbare levering verricht. Dit tarief is steeds het voor handelaren geldende, dus maximaal $\frac{3}{4}$ %. Ook al heeft de leverancier de goederen zelf vervaardigd kan van heffing naar het fabrikantentarief geen sprake zijn. De definitie van het begrip fabrikant (art. 7) vereist immers dat de voortbrenging *hier te lande* plaats vindt ⁹⁾ ¹⁰⁾.

De positie van de Nederlandse afnemer

Ingevolge artikel 18 (2), is de Nederlandse afnemer hoofdelijk mede-aansprakelijk voor de omzetbelasting, welke door de buitenlandse leverancier (eventueel) verschuldigd is. Die afnemer is wettelijk verplicht de aan hem door buitenlanders verrichte leveringen en diensten aan te melden. Komt de buitenlander zijn verplichtingen jegens de Nederlandse fiscus niet na, dan wordt de belasting bij de afnemer ingevorderd door middel van een uitnodiging tot betaling resp. aanslag.

De Nederlandse kopers van buitenlandse goederen zullen er dan ook goed aan doen zorgvuldig na te gaan onder welke voorwaarden de leverancier zijn leveringen verricht. Volledigheidshalve diene, dat de afnemer van een Nederlandse importeur niet voor de belastingschuld van laatstgenoemde mede-aansprakelijk is.

Intussen wordt door de fiscus de uiterste soepelheid betracht bij het opleggen van navorderingsaanslagen. Een intern ambtelijk voorschrift, dat aan groothandels- en importeursorganisaties bekend is, heeft de verplichting om na te vorderen belangrijk verzacht. Dit is verheugend temeer waar een eventuele navordering hetzij ten laste van de leverancier dan wel ten laste van de koper, tussen partijen tot wrijvigen kan leiden.

De positie van de tussenpersoon

Niet alleen de bij de levering betrokken partijen, leverancier en koper, hebben

⁹⁾ Dit in afwijking tot bv. de Duitse wetgeving. Indien een Nederlandse fabrikant in Duitsland een levering verricht is hij het hoge fabrikantentarief aan Umsatzsteuer verschuldigd boven de bij invoer geheven Ausgleichsteuer. Dit is een reëel gevaar voor Nederlandse fabrikanten die met eigen vervoermiddelen hun goederen naar de Duitse afnemers brengen.

¹⁰⁾ Een enkel maal zal het kunnen voorkomen dat een buitenlandse ondernemer in Nederland het fabrikantentarief verschuldigd is, nl. indien hij hier te lande goederen doet vervaardigen op zg. fabrikantenverklaring.

belang bij de al dan niet belastbaarheid van de levering, ook degene die heeft bemiddeld bij het tot stand komen van de leveringsovereenkomst (*dienstverrichter!*) is afhankelijk van de overeengekomen condities. Hij bevindt zich in de vreemde situatie dat zijn belastingplicht wordt bepaald door hetgeen zijn principaal en diens wederpartij zijn overeengekomen. Dit is een gevolg van het bepaalde in artikel 24, no. 33 dat vrij vertaald hierop neer komt, dat de agent, makelaar etc. zijn vrijgesteld van omzetbelasting indien ook de levering waarbij zij hebben bemiddeld, buiten de heffing blijft. Is die levering belast, dan is ook de tussenpersoon belasting verschuldigd, te weten 4 % als dienstverrichter. Ik noemde dit met recht een vrije vertaling: de bewoordingen van het aangehaalde artikel zijn anders. In de eerste plaats geldt de vrijstelling letterlijk alleen indien de tussenpersoon ook zou zijn vrijgesteld geweest indien hij niet had bemiddeld doch op eigen naam had gekocht en verkocht. Dat is wezenlijk iets anders. Stel A levert goederen af fabriek Berlijn aan afnemer B in Nederland. De Nederlandse agent C geniet een provisie. Indien C niet had bemiddeld, doch de goederen zelf zou hebben gekocht dan ligt het voor de hand te veronderstellen, dat A aan C eveneens zou hebben geleverd onder het beding af fabriek Berlijn. Doch of C zelf de goederen aan B onder hetzelfde beding zou hebben geleverd, is zeer de vraag. Agent C zou dat althans nimmer kunnen waarmaken ¹¹⁾. In het omgekeerde geval komt men tot een logischer resultaat. Indien A levert aan B onder eigendomsvoorbehoud, dan mogen wij veronderstellen dat dat voorbehoud ook zou zijn gemaakt bij levering aan agent C. Voor zijn doorlevering aan B zou C dan nimmer onbelastbaarheid kunnen stellen omdat hij de eigendom niet kan overdragen vóór hij deze zelf verworven heeft.

In de tweede plaats spreekt art. 24, no. 33 van leveringen welke „zouden zijn vrijgesteld”. Dit duidt op leveringen, welke op zich zelf beschouwd wel belastbaar zijn doch aan de heffing onttrokken zijn door een vrijstelling. In die visie veronderstelt de bepaling een belastbare levering, dus een levering hier te lande van goederen welke zich in het vrije verkeer bevinden. Dit zou includeren, dat tussenpersonen optredende bij leveringen uit het buitenland, slechts zouden zijn vrijgesteld indien de goederen in objectieve zin vrij zijn, bv. de goederen van de Tabellen IV en V e.d.

Intussen laat de Leidraad (par. 80, lid 5) deze vragen voor wat zij theoretisch waard zijn door te bepalen dat de tussenpersoon in deze gevallen slechts wordt belast, „indien de buitenlandse leverancier zelf geacht wordt hier te lande een levering van in het vrije verkeer zijnde goederen te verrichten”. Het is jammer dat de Leidraad alleen heeft gedacht aan de tussenpersoon die optreedt tussen een buitenlander en diens afnemer. Het resultaat behoort echter niet anders te zijn voor een tussenpersoon die optreedt tussen een Nederlandse importeur en diens afnemer in het geval dat die importeur de eigendom eveneens vóór de vrijmaking overdraagt. Een enkele maal komt een dergelijk geval voor.

De invloed op de waarde ten invoer

Bij invoer van goederen in Nederland zijn in beginsel twee heffingen van toepassing, die van het invoerrecht en die van de omzetbelasting bij invoer ¹²⁾. Deze

¹¹⁾ Zie voor een duidelijk geval waarin is beslist dat de tussenpersoon in deze de bewijslast draagt Besl. T.C. 8567°, B.N.B. 1960/10. Dat de tussenpersoon niet wordt gesubstitueerd voor de principaal blijkt voorts uit Besl. T.C. 8921°, B.N.B. 1960/55.

¹²⁾ Vroeger: invoerbelasting.

heffingen in de vorm van een percentage, zijn verschuldigd over de zg. normale prijs, d.i. „de prijs welke gerekend wordt op de dag van de aangifte voor die goederen te kunnen worden bedongen ingevolge een onder vrije mededinging, tussen twee van elkaar onafhankelijke partijen, tot stand gekomen koop en verkoop”. Behalve een aantal ficties welke in enkele aanvullingsbepalingen zijn opgenomen, is dit het fundament waarop de in de aangiften ten invoer te vermelden waarde moet worden opgetrokken. Hem die gewend is om fiscale definitie te hanteren zal het terstond opvallen, dat de vermelde definitie een geheel theoretische benadering van het begrip waarde inhoudt. Het behoeft dan ook geen betoog, dat elk element van de omschrijving waard is om er een nadere verhandeling over te houden. Dit zou uiteraard buiten het kader van de onderhavige uiteenzetting vallen. Voor ons probleem is het voldoende om er op te wijzen, dat aangenomen wordt dat het niveau waarop de koop gesloten wordt, de plaats die leverancier en afnemer in de productie- en distributiekolom innemen, van invloed kan zijn op de normale prijs. Ik kom daarop hierna nog terug.

Het zal duidelijk zijn, dat de bepalingen omtrent de invoerwaarde niet alleen kunnen volstaan met een theoretische benadering, hoezeer deze de basis van de conceptie moge zijn. De mogelijkheid is geopend om de waarde aan te geven naar de feitelijke koopprijs. Dit mag echter alleen dan indien:

- a. de koper geen andere verplichtingen op zich neemt dan de betaling van de prijs van de goederen;
- b. tussen de leverancier en de koper al dan niet via derden geen betrekkingen „van commerciële aard, van financiële aard of van welke aard ook” bestaan (o.a. de zg. belangengemeenschap);
- c. aan de verkoper of een daarmee geliëerde derde geen enkel deel van de opbrengst van de doorverkoop door de koper toevalt en
- d. de koopprijs niet lager is dan de normale prijs.

Deze uiterst globale inleiding is nodig om de vraag of de waarde van goederen welke vóór de invoer worden doorverkocht zou kunnen worden gesteld op de eerste koopprijs, te kunnen beantwoorden. Stel de Duitse ondernemer A koopt een machine aan de Nederlandse importeur B voor f 1.000,—. Deze draagt de eigendom van de machine op koper C over vóór de vrijmaking tegen een verkoopprijs van f 1.200,—. De machine moet nu ten invoer worden aangegeven. Tussen A en B bestaat geen belangengemeenschap, terwijl B ook geen bijzondere verplichtingen op zich neemt, kortom er is sprake van een gewone koop en verkoop. Moet nu als waarde worden aangegeven f 1.000,— of f 1.200,—?

Indien de machine ten invoer wordt aangegeven door of namens importeur B zal deze m.i. steeds zijn inkoopprijs als waarde kunnen aangeven, dus f 1.000,—. De koop tussen A en hem is een normale koop, een typisch geval dus dat de factuurprijs als waarde acceptabel is. Gesteld echter dat de vrijmaking geschiedt door of in opdracht van de tweede koper C. Beschikt deze alleen over zijn eigen inkoopfactuur, dan heeft hij m.i. weinig keus. Indien tussen B en C evenmin een belangengemeenschap bestaat zal de douane deze factuur, die bovendien hoger is dan die tussen A en B, zonder twijfel accepteren. ¹³⁾ Gesteld nu, dat C de beschikking

¹³⁾ Vroeger is nog wel eens een twijfel gerezen over de vraag of voor goederen welke ten invoer worden aangegeven de waarde eigenlijk wel kon worden vastgesteld op basis van een factuur van een *Nederlandse* leverancier. De huidige waardedefinitie echter sluit deze mogelijkheid m.i. bepaald niet uit.

krijgt over de inkoopfactuur van zijn leverancier B, welke een lagere prijs, nl. van *f* 1.000,— bevat, en voorts de nodige bijzonderheden kent over de verhoudingen tussen A en B. Kan ook in dit geval de factuurprijs van *f* 1.000,— worden geaccepteerd als waarde?

Hoogeveen (Waardewet 1927, Serie Noorduyn, blz. 125 e.v.), betwijfelt het doch vermeldt tevens dat de Minister van mening zou zijn dat „in dergelijke gevallen een beroep op de koopprijs van B aan A niet behoort te worden geweigerd omdat een objectieve opvatting van het waardebegrip zulks meebrengt, mits de verlangde bewijsstukken kunnen worden overgelegd”. Ik meen dat het gevaarlijk is met deze opmerking te volstaan. Niet alleen moet worden onderzocht of de factuurprijs A-B als zodanig wel acceptabel is hetgeen reeds een moeilijke zaak voor C wordt, daarnaast bepaalt de waardedefinitie dat de koopprijs niet lager mag zijn dan de omschreven normale prijs. En voor dit begrip speelt veelal een belangrijke rol de vraag op welk niveau de koper zich beweegt. Bekend is de beslissing van de Tariefcommissie dat de normale prijs van een prismakijker die door een particulier in Japan was gekocht en ten invoer werd aangegeven, moest worden bepaald op de prijs waarvoor een *particulier* hier te lande een zelfde kijker van een Japanse leverancier zou kunnen betrekken. Ware de importeur niet een particulier geweest doch een groothandelaar dan zou de normale prijs een andere zijn geweest. Terugkerende naar ons voorbeeld is het dus niet denkbeeldig, dat de normale prijs voor het goed indien dat wordt aangegeven door C een andere en hogere is dan de normale prijs (stel gelijk aan factuurprijs) van hetzelfde goed doch nu aangegeven door B. Duidelijk spreekt dit als B de door hem ingekochte partij niet in zijn geheel doorverkoopt aan C doch in kleinere hoeveelheden aan C, D en E. De normale prijs voor kleinere partijen immers zal veelal relatief hoger liggen dan voor grotere partijen.

Naar ik meen wordt vorenstaande visie bevestigd door de Ministeriële aanschrijving van 20 juli 1959, no. D8/6774, gepubliceerd in In- en Uitvoer Nieuws Augustus 1959, waaruit ik de volgende passages zou willen aanhalen:

„In het geval goederen voor de invoer al dan niet via entrepôt worden doorverkocht, kan meer dan een overeenkomst van koop en verkoop zijn gesloten, waarbij de bestemming van de goederen Nederland vrij verkeer vaststaat en welke overeenkomsten ook voor het overige geheel aan de in art. 1 van het Tariefbesluit 1947 gestelde eisen kunnen voldoen.

Daar het in genoemd artikel gaat om een prijs, welk gerekend wordt op de dag van de aangifte ten invoer te kunnen worden bedongen dient bij de waardebepaling te worden uitgegaan van de prijs overeengekomen ingevolge de koop en verkoop tot stand gekomen tussen de verkoper en de koper die de goederen ten invoer aangeeft of in wiens opdracht de goederen ten invoer worden aangegeven.

De koper en verkoper bepalen mitsdien het niveau van de overeenkomst van koop en verkoop.

Voorts is het in overeenstemming met art. 1 Tariefbesluit 1947 te achten dat een beroep kan worden gedaan op de prijs welke de koper heeft betaald of moet betalen, die zich op hetzelfde niveau bevindt als de koper die de goederen aangeeft of in wiens opdracht de goederen worden aangegeven”.

Een enkele opmerking zou ik op dit punt nog willen maken. Ik zou het betreuren indien te spoedig zou worden aangenomen dat het niveau van de tweede koper een ander is dan dat van de eerste koper. Met name zou dit bij aangifte

ten invoer door C niet moeten leiden tot verwerping van de faktuurprijs A - B indien C niet ook, juist als B een groothandelaar, doch bv. grootverbruiker is. Eerstens hangt het soms van toevallige, irrelevante, factoren af of B dan wel C de goederen aangeeft, terwijl het in de tweede plaats ongewenst lijkt dat door een Nederlandse ondernemer in Nederland gemaakte winst door een heffing van invoerrechten zou worden getroffen.¹⁴⁾

In het boek *De Waarde bij Invoer* door A. Adriaanse en Mr. K. Millenaar (blz. 41) stellen de deskundige auteurs onomwonden, dat het niveau van de bij de koopovereenkomsten betrokken partijen geen rol kan spelen:

„Noch de omstandigheid, dat de laatst gesloten koop en verkoop de theoretische overeenkomst in zoverre dichter benadert, dat de datum van die koop en verkoop dichter bij „de dag van de aangifte” ligt, noch het verschillende niveau waarop de beide koopovereenkomsten tot stand komen, levert grond op om slechts één van de beide koopprijzen met uitsluiting van de andere als grondslag voor de waardebepaling toe te laten”.

Ik acht deze visie verheugend omdat zij, zoals opgemerkt, tot een vooral economisch bevredigend resultaat leidt. De hiervoor geciteerde opvatting van de Minister doet mij echter twifelen. Het is te hopen, dat - zoals hiervoor gesuggereerd - niet spoedig een niveauverschuiving wordt aangenomen.

Een beslissing over een zuiver geval van „doorverkoop voor aangifte is bij mijn weten nog nimmer gevallen. Wel heeft de T.C. zich een tweetal malen uitgesproken over de uitslag van goederen uit entrepôt (Vgl. Besl. 1593^w U.T.C. 1959/71 en Besl. 1642^w U.T.C. 1960/21) doch veel aanknopingspunten voor de hier besproken kwestie vinden wij daarin niet. Ik kan mij echter niet onttrekken aan de indruk dat de rechter er niet veel voor gevoelt om in Nederland gemaakte winst te laten treffen door invoerheffingen. Waakzaamheid is echter geboden. De Nederlandse importeurs die heffing van omzetbelasting ($\frac{3}{4}$ %) willen ontgaan zullen er goed aan doen zich ervan te vergewissen dat dit ontgaan niet leidt tot een hogere waarde. Uitdrukkelijk wil ik hierbij herhalen dat deze konsekwentie alleen kan optreden indien de geleverde goederen door de tweede of latere koper ten invoer worden aangegeven op inkoopfacturen van de leverancier.

Slotbeschouwing

In het vorenstaande heb ik het op theoretische gronden toegejuicht dat buitenlandse ondernemers gelijk hun Nederlandse collega's in de Nederlandse omzetbelasting worden betrokken. Ik heb daarbij echter dadelijk opgemerkt dat ik bepaald niet kritiekloos ben. Een heffing op door buitenlanders hier te lande verrichte prestaties is uit concurrentieoogpunt noodzakelijk en reëel voor zover het diensten betreft. Inderdaad valt niet in te zien waarom een Nederlandse aannemer 3 % O.B. zou moeten voldoen en een buitenlandse concurrent niet. Noch waarom een Nederlandse licentiegever 4 % O.B. dient af te dragen en een buitenlandse niet, enz. Anders toch dan bij goederen kent de wetgeving niet een equivalente heffing bij „invoer” van diensten. De percentages zijn vrij hoog, zodat het redelijk is dat geen verschil wordt gemaakt al naar gelang van de plaats van vestiging van de dienstverrichtende ondernemer. Zoals gezegd, is dit bij goederen fundamenteel anders. Bij invoer wordt in beginsel hetzelfde percentage geheven als bij fabricage in Nederland. Een ruime verhogingsmogelijkheid staat er verder

¹⁴⁾ Conform Millenaar in *Weekblad voor Fiscaal Recht* 1955/4265, blz. 955.

borg voor, dat althans in principe de druk op Nederlandse en vreemde goederen kan worden gelijkgetrokken. Is daarnaast een heffing van maximaal $\frac{3}{4}$ % bij de buitenlander nog wel op zijn plaats? Naar mijn mening alleen dan wanneer de buitenlander een afnemer in Nederland bereikt die lager staat in de distributiekolom dan de afnemer die een soortgelijk produkt van de Nederlandse fabrikant betreft. In andere gevallen betekent een heffing van de buitenlander een extra belasting. Ten dele schiet zij dan ook haar doel voorbij.¹⁵⁾ Daarnaast is van betekenis dat de heffing bijzonder laag is. Het gaat mij te ver om te veronderstellen dat een heffing van $\frac{3}{4}$ % noodzakelijk zou zijn om verstoring van concurrentieverhoudingen te voorkomen. En last not least is het uitermate simpel om deze belasting te ontgaan: de buitenlandse ondernemers plegen dadelijk hun leveringsbedingen aan te passen zodra zij op de hoogte zijn van de Nederlandse belastingheffing. In mijn rijtje van argumenten voor afschaffing van deze heffing is dan nog niet eens een plaats ingeruimd voor de bijzondere praktische moeilijkheden, die rijzen bij de realisering. Het opsporen, inlichten, uitnodigen tot betaling van de buitenlanders lijkt mij geen eenvoudige zaak. En het aanslaan van de Nederlandse afnemers indien de buitenlandse belastingplichtige niet betaalt, geen aangename.

Opnieuw zou ik warm willen pleiten voor een afschaffing van de heffing op leveringen door buitenlanders. Een heffing die weinig of geen zin heeft, ja zijn doel veelal voorbijschiet, eenvoudig voorkomen kan worden (en ook wordt!), een heffing ook die praktische moeilijkheden met zich brengt voor de fiscus en misverstand en wrijving tussen partijen.

¹⁵⁾ Implicite wordt dit erkend in de aanschrijving van 15 oktober 1958, nr. D7/2755. Zie ook mijn commentaar op deze aanschrijving in Belastingbeschouwingen O.B. 5.