

Bachelorscriptie

Hoofdhuis en vaste inrichting fiscaal een eenheid?

Een onderzoek naar de behandeling van dienstverleningsactiviteiten tussen hoofdhuis en vaste inrichting in het kader van de Omzetbelasting

Naam : W.B Bouwman

Studentnummer : 311846

Begeleider : prof.dr. R.N.G. van
der Paardt

Plaats : Rotterdam

Datum : juni 2012

Inhoudsopgave

	Blz.
Hoofdstuk 1: Inleiding	4
Hoofdstuk 2: Het begrip vaste inrichting in de Omzetbelasting	5
2.1 Inleiding	5
2.2 Begrip vaste inrichting in wet en regelgeving	5
2.2.1 BTW-richtlijn	5
2.2.2 Wet op de Omzetbelasting 1968	6
2.2.3 Nationale regelgeving	6
2.3 Ontwikkeling begrip vaste inrichting in jurisprudentie	7
2.3.1 Berkholz	7
2.3.2 Faaborg-Gelting Linien	8
2.3.3 ARO Lease BV en Lease Plan Luxembourg SA	8
2.3.4 DFDS	9
2.4 Het begrip vaste inrichting in een notendop	9
Hoofdstuk 3: Dienstverlening tussen hoofdhuis en vaste inrichting	11
3.1 Inleiding	11
3.2 Nederlandse regelgeving	11
3.3 HvJ EG	12
3.3.1 Geschil in zaak FCE Bank	12
3.3.2 Prejudiciële vragen aan het HvJ EG	13
3.3.3 Belangrijkste rechtsoverwegingen	13
3.3.4 Oordeel HvJ EG	14
3.4 Europese jurisprudentie vs. Nationale regelgeving	14
3.4.1 Jurisprudentie Hof van Justitie der Europese Gemeenschappen	14
3.4.2 Nationale regelgeving in het besluit	16
Hoofdstuk 4: De fiscale eenheid in de Omzetbelasting	17
4.1 Inleiding	17
4.2 Ontstaansgeschiedenis van de fiscale eenheid	17

4.3 Fiscale eenheid in BTW-richtlijn	18
4.3.1 De vestigingseis	19
4.3.2 Ieder onderdeel juridisch zelfstandig	19
4.3.3 De drie verwevenheden	20
4.3.3.1 Een eenheid in financieel opzicht	20
4.3.3.2 Een eenheid in economisch opzicht	20
4.3.3.3 Een eenheid in organisatorisch opzicht	20
4.4 Fiscale eenheid in de Nederlandse wet op de Omzetbelasting	21
4.4.1 Ieder onderdeel afzonderlijk ondernemer	21
4.4.2 De vestigingseis	22
4.4.3 De drie verwevenheden	22
4.4.3.1 Een eenheid in financieel opzicht	22
4.4.3.2 Een eenheid in organisatorisch opzicht	22
4.4.3.3 Een eenheid in economisch opzicht	23
4.4.3.4 Aanvang fiscale eenheid	23
4.5 Werking fiscale eenheid, de voor en nadelen	23
Hoofdstuk 5: Dienstverlening tussen buitenlands hoofdhuis en vaste inrichting die deelneemt aan een Nederlandse fiscale eenheid	26
5.1 Inleiding	26
5.2 De grensoverschrijdende fiscale eenheid	27
5.2.1 Hoge Raad 14 juni 2002	27
5.2.1.1 Feitencomplex en geschil	27
5.2.1.2 Uitspraak Hoge Raad	29
5.2.1.3 Besluit staatssecretaris van Financiën	30
5.3 BTW gevolgen	31
5.4 De drie verwevenheden en de vaste inrichting	33
5.5 Behandeling dienstverlening tussen hoofdhuis en vaste inrichting niet fiscaal rationeel	33
Hoofdstuk 6: Conclusie	35
Literatuurlijst	38

Hoofdstuk 1: Inleiding

In deze scriptie staat de behandeling van dienstverleningsactiviteiten tussen hoofdhuis en vaste inrichting in het kader van de omzetbelasting centraal. Ik heb dit leerstuk onderzocht aan de hand van de volgende probleemstelling:

Is de onderlinge dienstverlening tussen hoofdhuis en vaste inrichtingen onderworpen aan de heffing van omzetbelasting indien de vaste inrichting deel uitmaakt van een Nederlandse fiscale eenheid?

Met name bij grensoverschrijdende dienstverlening is het van belang om te constateren of er sprake is van een hoofdhuis met één of meerdere vaste inrichtingen in een ander land dan waar het zijn zetel heeft gevestigd. Opmerkelijk is dan ook dat in de Wet op de Omzetbelasting 1968 (Wet OB), evenals in de Europese BTW-richtlijn, geen omschrijving te vinden is van het begrip 'vaste inrichting' (vi). In hoofdstuk 2 zal ik stilstaan bij de wijze waarop het begrip vaste inrichting is vormgegeven aangaande de Omzetbelasting. Hierbij zal de nodige jurisprudentie van het Hof van Justitie der Europese Gemeenschappen (HvJ EG), die heeft bijgedragen aan het begrip vaste inrichting zoals we het nu kennen, de revue passeren. In hoofdstuk 3 ga ik vervolgens in op het juridische kader waarbinnen de kwalificatie tot vaste inrichting van belang is. De vraag die centraal staat is of de dienstverleningsactiviteiten tussen hoofdhuis en vaste inrichting onderling binnen of buiten het bereik van de BTW vallen. In dit hoofdstuk belicht ik de verschillende visies ten aanzien van dit leerstuk. Achtereenvolgens zal ik de zienswijze van de staatssecretaris van Financiën en het HvJ EG (zaak FCE-Bank)¹ behandelen en ga ik in op hoe deze zich tot elkaar verhouden. In hoofdstuk 4 leg ik mij toe op de vraag wat moet worden verstaan onder een fiscale eenheid in het kader van de omzetbelasting, teneinde in hoofdstuk 5 een antwoord te kunnen geven op de vraag hoe de onderlinge dienstverlening tussen hoofdhuis en vaste inrichting behandeld moet worden in de omzetbelasting in gevallen waarin de vaste inrichting deel uitmaakt van een fiscale eenheid. In hoofdstuk 4 zal de fiscale eenheid dus centraal staan. Ik besteed daarbij aandacht aan de wijze waarop het fiscale eenheid regime is vormgegeven in de BTW-richtlijn en de Nederlandse wet op de omzetbelasting, de werking van deze figuur en de voor- en nadelen van deze variant waarbij verschillende personen onder omstandigheden aangemerkt worden als één belastingplichtige. Aan de hand van een arrest van de Nederlandse Hoge raad (HR), gewezen op 14 juni 2002², zal ik in het vijfde hoofdstuk van deze scriptie uiteenzetten hoe Nederland omgaat met dienstverleningsactiviteiten tussen een in het buitenland gevestigd hoofdhuis en haar vaste inrichting die hier ter lande deel uitmaakt van een fiscale eenheid. Voorts laat ik mijn licht schijnen over de BTW gevolgen die dit baanbrekende arrest teweeg heeft gebracht. In hoofdstuk 6 sluit ik af met een conclusie.

¹ HvJ EG 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank plc).

² HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287, V-N 2002/32.20

Hoofdstuk 2: Het begrip vaste inrichting in de Omzetbelasting

2.1 Inleiding

De vaste inrichting heeft op verschillende terreinen in de BTW-wetgeving een belangrijke plek ingenomen. In diverse artikelen in de Wet op de Omzetbelasting 1968, alsmede in de BTW-richtlijn, komen we dit begrip tegen. Het bestaan van een vaste inrichting kan dan ook op verschillende fronten zijn uitwerking hebben als het gaat om de heffing van BTW. Met name bij de bepaling van de plaats van een dienst, opgenomen in artikel 6 van de Wet OB overeenkomstig artikel 44 van de EU BTW-Richtlijn, is het van belang om te constateren of er al dan niet sprake is van een vi. Ook aangaande het subject van heffing in de vorm van de figuur van de fiscale eenheid (artikel 7 lid 4), de wijze van heffing (artikel 12) en als het gaat om teruggaaf van belasting (artikel 32), is het van het grootste belang vast te stellen of een in het buitenland wonende of gevestigde ondernemer hier te lande een vi heeft gevestigd³. Opmerkelijk is dan ook dat in de Wet OB 1968, evenals in de Europese regelgeving, geen omschrijving te vinden is van het begrip 'vaste inrichting'. Voor een opheldering wat moet worden verstaan onder een vaste inrichting binnen het kader van de Omzetbelasting zijn we aangewezen op de jurisprudentie van het Hof van Justitie der Europese Gemeenschappen. In dit hoofdstuk zal ik stilstaan bij de wijze waarop het begrip vaste inrichting is vormgegeven aangaande de Omzetbelasting. Hierbij zal de nodige jurisprudentie die heeft bijgedragen aan het begrip vi zoals we het nu kennen de revue passeren. Vervolgens spits ik mij toe op het criterium van de fiscaal rationele oplossing.

2.2 Begrip vaste inrichting in wet en regelgeving

2.2.1 BTW-richtlijn

Ondanks het feit dat het begrip vaste inrichting een aantal malen naar voren komt, onder meer bij de bepalingen omtrent de plaats van dienst, alsmede bepalingen die zien op de teruggaaf van in rekening gebrachte Omzetbelasting aan buitenlandse ondernemers, valt uit de BTW-richtlijn en de ontstaansgeschiedenis daarvan niet op te maken welke invulling precies gegeven moet worden aan de vaste inrichting⁴. Het begrip werd bij de invoering van de zesde richtlijn geïntroduceerd in het toenmalige artikel 9 lid 1 dat handelde over de plaats van dienst. In het voorstel voor de invoering van een negentiende richtlijn, dat uiteindelijk nooit het levenslicht heeft gezien, zou de volgende passage ten aanzien van de vaste inrichting worden opgenomen: *'Als vaste inrichting zou elke vaste inrichting van een belastingplichtige moeten worden beschouwd, ook indien daar geen belastbare handelingen*

³ VS 06 (Omzetbelasting), Wet op de Omzetbelasting 1968, Artikel 6 Hoofdregeel plaats van dienst tekst m.i.v. 1 januari 2010, Aantekening 9. Vaste inrichting.

⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2007, p.79.

*worden verricht*⁵.’ Deze opvattingen zou dus betekenen dat een inrichting als vaste inrichting kan worden aangemerkt, ongeacht of deze belaste prestaties verricht. Het voorstel werd zoals gezegd afgekeurd in 1993 en derhalve lijkt het belang van deze opvatting van de Europese Commissie toentertijd nu geen hout te snijden. Geconcludeerd kan worden dat de Europese regelgeving geen handvat biedt als het gaat om de uitleg van het begrip vaste inrichting.

2.2.2 Wet op de Omzetbelasting 1968

De Wet op de Omzetbelasting 1968 kent een talrijk aantal bepalingen waarin een rol is weggelegd voor de vaste inrichting. De kwalificatie tot vi kan invloed hebben op de werking van de artikelen die zien op de plaatsbepaling van diensten en de teruggaaf aan ondernemers die niet in de lidstaat van teruggaaf, maar in een andere lidstaat zijn gevestigd. Daarnaast speelt het begrip een rol in een aantal artikelen die voortkomen uit de ‘kan’ bepalingen, opgenomen in de BTW-Richtlijn. Hier kan met name gedacht worden aan het fiscale eenheidsregime in de Omzetbelasting en de verleggingsregelingen ten aanzien van de wijze van heffing. Ondanks het feit dat de vaste inrichting tamelijk nadrukkelijk aanwezig is in de nationale wetgeving, ontbreekt ook hier een definitie. Om te bepalen wat moet worden verstaan onder een vaste inrichting kan dus niet teruggegrepen worden op de wettekst⁶.

2.2.3 Nationale regelgeving

In een besluit inzake de heffing van Omzetbelasting ten aanzien van vaste inrichtingen in Nederland van buitenlandse ondernemers, dat dateert van 21 november 2003⁷, heeft de staatssecretaris van Financiën zich uitgelaten over de interpretatie van het begrip vaste inrichting in de Omzetbelasting.⁸ Het besluit vindt zijn oorsprong in een resolutie uit 1970⁹ dat vervolgens werd vervangen door een besluit dat luisterde naar de naam mededeling 22¹⁰, dat op zijn beurt heeft geresulteerd in het huidige besluit. In paragraaf 2 van het besluit wordt inhoudelijk ingegaan op de uitleg van het begrip. De volgende passages uit het besluit vormen de definitie zoals de staatssecretaris deze heeft geformuleerd ten aanzien van de vaste inrichting:

‘Onder een vaste inrichting dient te worden verstaan een met zekere duurzaamheid geëxploiteerde bedrijfsinrichting van een ondernemer wiens zetel van de bedrijfsuitoefening in het buitenland is gevestigd, vanuit welke inrichting leveringen van goederen en/of diensten jegens derden plegen te worden verricht. (...)

⁵ G.J. van Norden, Het concern in de BTW. Fiscale Monografieën 122, Deventer: Kluwer 2007, p.123.

⁶ R.B. Bruins Slot, ‘De vaste inrichting in beweging?’, Europese Fiscale Studies 2007/2008, p. 4.

⁷ Besluit van 21 november 2003, nr. DGB 2003-6237M, V-N 2003/63.12

⁸ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2007, p.79.

⁹ Besluit van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254 (FED 1994/574)

¹⁰ Besluit van 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520M

Dit betekent dat een tot een buitenlandse onderneming behorende inrichting als een vaste inrichting heeft te gelden, indien deze inrichting haar activiteiten ontplooit als ware zij een zelfstandig ondernemer in de zin van de Omzetbelasting.(....)

Een inrichting die slechts ondersteunende activiteiten ten behoeve van de buitenlandse zetel verricht zal niet als een vaste inrichting kunnen worden aangemerkt¹¹.'

De nationale regelgeving, in de vorm van het besluit van 21 november 2003, geeft in tegenstelling tot de Europese en nationale wettekst wel een invulling aan het begrip vaste inrichting in de Omzetbelasting. Deze interpretatie van de staatssecretaris komt voort uit arresten gewezen door het HvJ EG.

2.3 Ontwikkeling begrip vaste inrichting in jurisprudentie

Zoals eerder aangegeven, ontbreekt in de Nederlandse Wet op de Omzetbelasting, alsmede in de Europese BTW-richtlijn een passage waarin het begrip vaste inrichting wordt gedefinieerd. Het besluit inzake de vaste inrichting verschaft iets meer duidelijkheid, maar is verre van volledig. Om helder te krijgen wat moet worden verstaan onder een vi, zal teruggesproken moeten worden op jurisprudentie van het HvJ EG.

2.3.1 Berkholz

Een eerste handvat als het gaat om de uitleg van het begrip vi komt voort uit het arrest Berkholz dat dateert uit 1985¹². Deze zaak ziet op een speelautomatenexploitant gevestigd in Duitsland, die naast de afzet van speelautomaten op het vaste land, ook een partij speelkasten aan boord van veerboten had gestald die pendelen tussen Duitsland en Denemarken. De vraag in casu is of deze collectie speelautomaten aan te merken is als een vaste inrichting. Het hof oordeelde dat een installatie van commerciële activiteiten, in dit geval dus de exploitatie van speelautomaten op een schip varende buiten het nationale grondgebied, slechts als vaste inrichting kan worden aangemerkt indien die inrichting duurzaam over personeel en technische middelen beschikt die voor betreffende dienstverrichting noodzakelijk zijn *en* het niet doelmatig is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsonderneming heeft gevestigd aan te merken als plaats waar deze diensten worden verricht¹³. Gezien het feit dat het personeel van Berkholz niet permanent aanwezig is aan boord van de veerboten, maar slechts ingezet wordt voor reparatie en onderhoudswerkzaamheden aan de speelautomaten, oordeelde het HvJ EG dat er geen sprake is van een vaste inrichting.

11 Besluit van 21 november 2003, nr. DGB 2003-6237M, V-N 2003/63.12

12 HvJ EG 4 juli 1985, zaak 168/84 (Berkholz)

13 S.T.M. Beelen e.a., Cursus Belasting Recht studenteneditie 2010-2011. Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2010, p.162.

2.3.2 Faaborg-Gelting Linien

Een arrest van gelijke strekking is de zaak FG-Linien¹⁴. Hierin oordeelde het HvJ EG dat een restaurant aan boord van een veerboot, die eveneens pendeldiensten verrichtte tussen Duitsland en Denemarken, geen vaste inrichting voor de Omzetbelasting is^{15,16}. Hier is weliswaar personeel aanwezig, maar wordt het doelmatig geacht de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsonderneming heeft gevestigd, aan te merken als plaats van dienst.

2.3.3 ARO Lease BV en Lease Plan Luxembourg SA

In dit kader haal ik de arresten ARO Lease BV¹⁷ en Lease Plan Luxembourg SA¹⁸ ook kort even aan. De vraag die hier centraal staat is of een vloot lease auto's, die door de betreffende leasemaatschappijen aangehouden wordt in een andere lidstaat dan waar de onderneming gevestigd is, kan worden aangemerkt als een vaste inrichting van waaruit de cross-border leasing plaatsvindt. Het antwoord van het HvJ EG luidde dat aanknoping bij de zetel leidt tot een fiscaal rationele oplossing. Daarnaast ontbreekt het vereiste van aanwezig personeel. In beide zaken kwalificeert de vloot auto's dus niet als vi¹⁹.

Twee uitermate belangrijke criteria kunnen uit deze uitspraken van het HvJ EG gefiltreerd worden. *Allereerst* kan alleen sprake zijn van een vaste inrichting in de zin van de BTW-richtlijn indien 'de inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn'. In dit verband kan uit de aangehaalde jurisprudentie mijns inziens tevens worden opgemaakt dat het woordje vast in 'vaste inrichting' door het Hof van Justitie van de EG tamelijk strikt wordt gehanteerd. Alleen niet-mobiele inrichtingen kunnen worden gekwalificeerd als vaste inrichting²⁰. De invulling die in Nederland aan het begrip vi wordt gegeven, zoals neergelegd in het besluit van 21 november 2003, sluit hier vrijwel naadloos bij aan.

Daarnaast kan slechts sprake zijn van een vi indien het niet doelmatig is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, aan te merken als plaats waar deze diensten worden verricht. Inmiddels is het vaste jurisprudentie dat wanneer aanhaken bij de zetel leidt tot een fiscaal niet rationele oplossing, er sprake is van een vi. Dit is een veelvuldig terugkerend criterium dat het HvJ EG hanteert. In het navolgende deel ga ik dieper in op het leerstuk van de fiscaal rationele oplossing.

¹⁴ HvJ EG 2 mei 1996, zaak C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien)

¹⁵ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2007, p.80.

¹⁶ J.P. Scholten, 'BTW belastbaarheid van diensten tussen hoofdhuis en vaste inrichting', *Europese Fiscale Studies 2004/2005*, p.7.

¹⁷ HvJ EG 17 juli 1997, zaak C-190/95 (ARO-lease)

¹⁸ HvJ EG 7 mei 1998, zaak C-390/960 (Lease Plan)

¹⁹ S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belasting Recht studenteneditie 2006-2007. Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2006, p.392.

²⁰ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2007, p.79-80.

2.3.4 DFDS

De vraag is nu wanneer het aanmerken van een vi wel leidt tot een fiscaal rationele oplossing. Een zaak waarin dit speelt is het arrest DFDS van 20 februari 1997²¹. De moedermaatschappij van het reisbureau in kwestie is gevestigd in Denemarken, de dochter in Engeland. De dochtermaatschappij had er alle belang bij niet aangemerkt te worden als vi en pleitte er dus voor dat werd aangesloten bij de zetel van de bedrijfsuitoefening, Denemarken, voor de plaatsbepaling. Achterliggende gedachte was dat dan gebruik gemaakt kon worden van de Deense vrijstelling voor reisorganisatoren en derhalve de omzet behaald met de verkopen van reizen in Engeland niet belast zou zijn met BTW. Daar tegenover staat, dat andere aanbieders op de Engelse reismarkt wel gewoon BTW-plichtig zijn²². Het Hof besliste dat het in dit geval niet doelmatig is de zetel van de bedrijfsuitoefening als plaats van vestiging te bestempelen. De dochtervennootschap in Engeland moet worden aangemerkt als een vaste inrichting van waaruit de prestaties worden verricht om zodoende tot een fiscaal rationele oplossing te komen. Belangrijk is hier op te merken dat onder omstandigheden een dochtervennootschap dus ook kan kwalificeren als een vaste inrichting. Uit het arrest DFDS kan worden afgeleid, dat het voorkomen van concurrentie vervalsing en daarmee handhaving van het neutraliteitsbeginsel, van essentieel belang is om te komen tot een oplossing die fiscaal rationeel kan worden geacht²³.

In het eerder besproken arrest Berkholz werd juist wel aangesloten bij de zetel van de dienstverrichter om zodoende tot de gewenste fiscaal rationele oplossing te komen. Het aanmerken van een vi zou het risico van dubbele heffing of niet heffen met zich mee kunnen brengen. Het zou bijzonder lastig worden om de plaats van dienst te bepalen als de inrichting aan boord van de veerboten aangemerkt zou worden als vi. De locatie van het schip zou dan telkens bij afname van de verleende dienst aan boord bepaald moeten worden, teneinde de lidstaat die heffingsbevoegd is aan te kunnen wijzen. Dit scenario zou kunnen leiden tot conflicten tussen de betrokken lidstaten. Wat we hier uit op kunnen maken is, dat het HvJ EG het leerstuk van de fiscaal rationele oplossing hanteert om zodoende een juiste en reële heffing van BTW te realiseren^{24, 25}. Het arrest FG-linien werd op een zelfde wijze behandeld door het HvJ EG.

2.4 Het begrip vaste inrichting in een notendop

Waar de BTW-richtlijn en de Nederlandse wet op de Omzetbelasting 1968 in een aantal bepalingen de vaste inrichting hebben opgenomen, ontbreekt een concrete invulling van het begrip. De nationale

²¹ EG 20 februari 1997, zaak C-260/95 (DFDS)

²² G.J. van Norden, *Het concern in de BTW. Fiscale Monografieën 122*, Deventer: Kluwer 2007, p.124.

²³ L.M. van Rey, 'Het leerstuk van de fiscaal rationele oplossing in de Europese BTW', *Europese Fiscale Studies 2005/2006*, p.7.

²⁴ R.P.C.W.M. Brandsma e.a., *Cursus Belasting Recht studenteneditie 2009-2010. Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p.193.

²⁵ L.M. van Rey, 'Het leerstuk van de fiscaal rationele oplossing in de Europese BTW', *Europese Fiscale Studies 2005/2006*, p.9.

regelgeving, in de vorm van het besluit van 21 november 2003, bevat een interpretatie, maar deze is zeker niet alles omvattend. Een verkenningstocht door de gewezen jurisprudentie van HvJ EG heeft inzicht geboden in de vraag wat moet worden verstaan onder een vaste inrichting. In alle arresten die in dit hoofdstuk de revue zijn gepasseerd is naar voren gekomen dat gesproken kan worden van een vaste inrichting indien sprake is van een zekere bestendigheid en duurzaam wordt beschikt over personeel en technische middelen die noodzakelijk zijn om de desbetreffende dienst te kunnen verrichten. Bovendien zal het moeten gaan om een niet-mobiele inrichting. Daarnaast loopt het leerstuk van de fiscaal rationele oplossing als een rode draad door de arresten. In principe wordt bij de plaatsbepaling van een dienst aangesloten bij de vestigingsplaats van de zetel van de bedrijfsuitoefening. Als dit echter concurrentievervalsingen in de hand werkt, zoals in het arrest DFDS, zal het aanmerken van een vaste inrichting van waaruit de prestaties worden verricht leiden tot de gewenste fiscaal rationele oplossing. In gevallen waar de kans bestaat dat, als wordt uitgegaan van de vestigingsplaats van de vaste inrichting bij de plaatsbepaling, dit tot dubbele heffing dan wel helemaal geen heffing van Omzetbelasting leidt, kan men uiteraard niet spreken van een fiscaal rationele oplossing. Dit kwam duidelijk naar voren in de arresten Berkholz en FG-Linien. Hier achtte het Hof het dan ook doelmatig de plaats van dienst toe te wijzen aan de zetel van de bedrijfsuitoefening. Al met al kan worden geconstateerd dat het leerstuk van de fiscaal rationele oplossing een prima instrument vormt om concurrentievervalsingen tegen te gaan en een juiste en reële heffing van BTW te waarborgen.

Hoofdstuk 3: Dienstverlening tussen hoofdhuis en vaste inrichting

3.1 Inleiding

Na in het vorige hoofdstuk uitgebreid stil te hebben gestaan bij het begrip vaste inrichting in de Omzetbelasting, zal ik in dit hoofdstuk aandacht besteden aan het juridische kader waarbinnen de kwalificatie tot vi van belang is. Het gaat hier om de mogelijke belastbaarheid van dienstverlening tussen hoofdhuis en vaste inrichting. Met name bij grensoverschrijdende dienstverlening is het van belang om te constateren of er sprake is van een hoofdhuis met één of meerdere vaste inrichtingen in een ander land dan waar het zijn zetel heeft gevestigd. Ondanks het feit dat de vaste inrichting over een zekere economische zelfstandigheid kan beschikken wanneer het optreedt in het economische verkeer jegens derden, vormt het hoe dan ook een onderdeel van dezelfde entiteit als het hoofdhuis dat zich in het buitenland bevindt. De vaste inrichting moet dus gezien worden als een juridisch onzelfstandig onderdeel van een in het buitenland gevestigde rechtspersoon²⁶.

Van Hilten en van Kesteren benadrukken dat de vaste inrichting geen zelfstandig ondernemer is. ‘zij vormt als het ware een fysieke aanwezigheid van de buitenlandse ondernemer in Nederland’²⁷.

De vraag die centraal staat in dit hoofdstuk is *of de dienstverleningsactiviteiten tussen hoofdhuis en vaste inrichting onderling, binnen of buiten het bereik van de BTW vallen.*

Waar de meeste lidstaten van de Europese Unie het standpunt hebben ingenomen dat diensten die verricht worden tussen het buitenlandse hoofdkantoor en de ter lande aanwezige vaste inrichting en vice versa niet zijn onderworpen aan de heffing van Omzetbelasting, waren er tot voor kort ook een aantal lidstaten die een andere mening waren toegedaan²⁸. Het standpunt dat grensoverschrijdende dienstverlening tussen hoofdhuis en vaste inrichting zonder meer buiten het bereik van de BTW valt werd dus niet door alle lidstaten gedeeld. De verschillen van inzicht zorgden voor een spanningsveld op het terrein van de BTW heffing. In dit hoofdstuk belicht ik de verschillende visies ten aanzien van dit leerstuk. Achtereenvolgens zal ik de zienswijze van de staatssecretaris en het HvJ EG behandelen en ga ik in op hoe deze zich tot elkaar verhouden. Ook een aantal opvattingen in de fiscale literatuur omtrent dit leerstuk zullen aan bod komen.

3.2 Nederlandse regelgeving

De staatssecretaris van Financiën heeft zich in het al eerder aangehaalde besluit van 21 november 2003, dat ziet op de heffing van Omzetbelasting met betrekking tot een vaste inrichting, uitgelaten over de

²⁶ J.P. Scholten, ‘Diensten tussen hoofdhuis en vaste inrichting’, *BTW-bulletin* 2005, 4.

²⁷ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2007, p.79.

²⁸ Scholten, 2005. (zie noot 26)

behandeling van interne prestaties tussen hoofdhuis en een vaste inrichting. Ik citeer paragraaf 7 van het besluit:

‘Tussen de buitenlandse vestiging van een ondernemer en een vaste inrichting hier te lande kunnen onderling geen prestaties in het economisch verkeer worden verricht aangezien voor de heffing van Omzetbelasting sprake is van één ondernemer waarvan zowel de zetel van de bedrijfsuitoefening als een vaste inrichting deel uitmaken. Als gevolg hiervan zullen werkzaamheden die worden verricht tussen bijvoorbeeld het hoofdkantoor van een buitenlandse ondernemer en de vaste inrichting als zijnde interne prestaties in het algemeen niet aan de heffing van Omzetbelasting zijn onderworpen’²⁹.

De Nederlandse zienswijze is dus dat de dienstverleningsactiviteiten tussen hoofdhuis en vaste inrichting buiten het bereik van de BTW vallen. Naar mijn mening is de Nederlandse interpretatie van dit vraagstuk er een van overwegend juridische aard. Aan een aan BTW onderworpen handeling zoals neergelegd in artikel 2 lid 1 van de BTW-richtlijn wordt niet toegekomen doordat het hoofdhuis tezamen met de vaste inrichting aangemerkt wordt als één en dezelfde rechtspersoon. Een rechtsbetrekking kan nimmer ontstaan tussen twee onderdelen van dezelfde juridische entiteit. Van het verrichten van een dienst door de belastingplichtige onder bezwarende titel uit het eerste lid van artikel 2 van de BTW-richtlijn kan dus nooit sprake zijn, vanwege het ontbreken van de rechtsbetrekking³⁰.

3.3 HvJ EG

Het Hof van Justitie der Europese Gemeenschappen heeft op 23 maart 2006 een arrest gewezen dat antwoord geeft op de vraag zoals gedeponereerd aan het begin van dit hoofdstuk. Het betreft de zaak FCE-Bank³¹.

3.3.1 Geschil in zaak FCE Bank

In casu ging het om een vennootschap met een in het Verenigd Koninkrijk gevestigd hoofdhuis (FCE Bank), die diensten leverde aan zijn Italiaanse vaste inrichting (FCE IT). Deze Italiaanse vaste inrichting houdt zich overigens zelf bezig met het verrichten van vrijgestelde financiële diensten. De Italiaanse BTW- wetgeving gaf aan dat de Italiaanse nevenvestiging van FCE over deze interne prestaties BTW verschuldigd was. FCE Bank voldeed aan deze verplichting, maar verzocht later om teruggaaf van de BTW over deze diensten. Het argument dat de belastingplichtige aanvoerde was dat deze dienstverlening tussen het Engelse hoofdhuis en de Italiaanse vaste inrichting buiten het bereik van de BTW- heffing valt, gezien het feit dat deze plaatsvindt binnen één en dezelfde

²⁹ Besluit van 21 november 2003, nr. DGB 2003/6237M

³⁰ J.P. Scholten, ‘BTW belastbaarheid van diensten tussen hoofdhuis en vaste inrichting’, *Europese Fiscale Studies 2004/2005*, p.18.

³¹ HvJ EG 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank plc.).

belastingplichtige en derhalve een rechtsverhouding ontbreekt. De opvatting van de Italiaanse fiscus dat het hoofdhuis en de vaste inrichting als twee afzonderlijke belastingplichtigen moeten worden beschouwd, ondanks het feit dat zij civielrechtelijk onderdeel uitmaken van dezelfde rechtspersoon, staat hier lijnrecht tegenover^{32,33}. Het verzoek om teruggaaf werd niet gehonoreerd en wat volgde was een gerechtelijke procedure.

3.3.2 Prejudiciële vragen aan het HvJ EG

Waar in eerste en tweede aanleg FCE Bank in het gelijk wordt gesteld, gaat het Italiaanse Hooggerechtshof over tot het stellen van Prejudiciële vragen aan het HvJ EG^{34,35}.

De vraag die concreet speelt is of een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de rechtspersoon waarvan zij deel uitmaakt, als zelfstandig belastingplichtige kan worden aangemerkt, zodat er een rechtsverhouding met het hoofdhuis bestaat en de vaste inrichting BTW verschuldigd is over de aan hem verleende diensten³⁶. Het is aan het HvJ helderheid te scheppen omtrent de behandeling van dienstverleningsactiviteiten tussen hoofdhuis en vaste inrichting.

3.3.3 Belangrijkste rechtsoverwegingen

Allereerst is van belang dat het Hof in rechtsoverweging 23 en 24 heeft geconcludeerd dat het Italiaanse FCE IT daadwerkelijk aan te merken is als een vaste inrichting^{37,38}. In hoofdstuk 2 ben ik reeds uitgebreid ingegaan op dit kwalificatie vraagstuk

Het HvJ EG laat in rechtsoverweging 34 optekenen dat slechts bij het bestaan van een rechtsverhouding tussen de dienstverlener en de afnemer van de dienst toegekomen kan worden aan de heffing van BTW³⁹. Deze opvatting is in lijn met de eerdere jurisprudentie van het Hof omtrent diensten⁴⁰.

Teneinde vast te kunnen stellen of een dergelijke rechtsverhouding bestaat tussen een buitenlands hoofdhuis en een vaste inrichting die elders is gevestigd, meent het Hof van Justitie EG dat onderzocht moet worden of FCE IT (de vaste inrichting van FCE Bank in Italië) een zelfstandige economische activiteit uitoefent. Zij acht hierbij doorslaggevend of de vaste inrichting als bank autonoom is,

³² A. Meurkes & M. Ultee, 'Geen prestaties tussen hoofdhuis en in EU gevestigde vaste inrichting?', *BTW-bulletin 2006*, 44.

³³ G.J. van Norden, *Het concern in de BTW. Fiscale Monografieën 122*, Deventer: Kluwer 2007, p.302

³⁴ W.A.P. Nieuwehuizen, *BTW Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen*, Deventer: Kluwer 2009, p.139-140.

³⁵ J.P. Scholten, 'BTW belastbaarheid van diensten tussen hoofdhuis en vaste inrichting', *Europese Fiscale Studies 2004/2005*, p.13-14.

³⁶ Nieuwehuizen, 2009, p.140. (zie noot 34)

³⁷ M. Schrauwen, 'De FCE -zaak: de vaste inrichting a contrario BTW –belast', *BTWBrief 2006*, 12(nr. 1)

³⁸ HvJ EG 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank plc.), BNB 2006/184, rechtsoverweging 23 en 24.

³⁹ Schrauwen, 2006. (zie noot 37)

⁴⁰ BNB 2006/184: Zaak FCE Bank, zie arresten van 3 maart 1994, Tolsma, C-16/93, *Jurispr.* blz. I-743, punt 14, en 21 maart 2002, Kennemer Golf, C-174/00, *Jurispr.* blz. I-3293, punt 39

hetgeen gepaard gaat met het dragen van het economische bedrijfsrisico. Dit blijkt uit rechtsoverweging 35 van het arrest⁴¹.

3.3.4 Oordeel HvJ EG

Het Hof van Justitie der Europese Gemeenschappen komt in het FCE Bank arrest tot het oordeel dat het economische bedrijfsrisico dat opkomt bij de kredietverleningdiensten niet wordt gedragen door de Italiaanse vaste inrichting FCE IT, maar volledig berust op het in het Verenigd Koninkrijk gevestigde hoofdhuis, FCE Bank. Wanneer bijvoorbeeld een debiteur zijn lening niet terugbetaalt is het de bank als rechtspersoon die hiervoor op moet draaien^{42,43}.

Hieruit volgt in casu dat FCE Bank en FCE IT aangemerkt moeten worden als één belastingplichtige, vanwege het feit dat de vaste inrichting volledig afhankelijk is van het hoofdhuis. Het Hof van Justitie EG haalt hiermee de opvatting van de Italiaanse fiscus, dat het hoofdhuis en de vaste inrichting als twee afzonderlijke belastingplichtigen moeten worden beschouwd, ondanks het feit dat zij civielrechtelijk onderdeel uitmaken van dezelfde rechtspersoon, onderuit. De Italiaanse overheid vangt dus bot en belanghebbende FCE Bank wordt in het gelijk gesteld⁴⁴.

Meer concreet houdt deze uitspraak van het HvJ EG in dat doordat de dienstverleningactiviteiten tussen een buitenlands hoofdhuis en een vaste inrichting elders ter lande, plaatsvinden binnen één en dezelfde juridische entiteit en van een bezwarende titel derhalve geen sprake kan zijn, deze buiten het bereik van de BTW vallen.

3.4 Europese jurisprudentie vs. nationale regelgeving

Als we het besluit van de staatssecretaris en de uitspraak van het Hof van Justitie EG in de zaak FCE Bank naast elkaar leggen zien we dat de opvattingen over hoe om te gaan met interne dienstverlening tussen hoofdhuis en vaste inrichting nagenoeg aan elkaar gelijk zijn, echter er zijn kleine nuanceverschillen waarneembaar. Over de interpretatie van beide standpunten hebben een aantal fiscale literatoren zich eenduidig uitgelaten.

3.4.1 Jurisprudentie Hof van Justitie der Europese Gemeenschappen

In het FCE Bank arrest werd door het HVJ EG geconcludeerd dat de vaste inrichting en het hoofdhuis tezamen aangemerkt moeten worden als één belastingplichtige, waardoor aan de heffing van Omzetbelasting niet wordt toegekomen. Dit omdat het de vaste inrichting volledig aan bedrijfsrisico

⁴¹ HvJ EG 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank plc.), BNB 2006/184, rechtsoverweging 35.

⁴² G.J. van Norden, *Het concern in de BTW. Fiscale Monografieën 122*, Deventer: Kluwer 2007, p.30.

⁴³ HvJ EG 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank plc.), BNB 2006/184, rechtsoverweging 35, in overeenstemming met punt 46 conclusie A_G

⁴⁴ R.N.F. Zuidgeest, *Verbondenheid in het belastingrecht. Fiscale Monografieën 128*, Deventer: Kluwer 2008, p. 270.

ontbeerde, waaruit valt op te maken dat deze geheel afhankelijk is van zijn buitenlandse hoofdkantoor. Als we deze zienswijze strikt interpreteren, laat dit de mogelijkheid open dat er situaties denkbaar zijn waarin de dienstverlening tussen hoofdhuis en vaste inrichting toch binnen het bereik van BTW kunnen worden ondergebracht^{45, 46}. Ik doel hierbij op de situatie dat de vaste inrichting wel zelfstandig opereert ten opzichte van het hoofdhuis en daarmee wel geconfronteerd wordt met het economisch bedrijfsrisico^{47, 48}. Kan de vaste inrichting dan wel als zelfstandig belastingplichtige worden gezien?

De uitspraak van het Hof in de zaak FCE Bank impliceert dus dat, ondanks het feit dat aan de vaste inrichting geen rechtspersoonlijkheid valt toe te rekenen, deze toch onder omstandigheden aangemerkt kan worden als een zelfstandig opererende entiteit⁴⁹. Over de vraag of deze veronderstelling correct is hebben een aantal auteurs zich uitgelaten. Van Norden⁵⁰, Schrauwen⁵¹ alsmede van Hilten in zijn notitie bij het arrest FCE-Bank⁵², zijn van mening dat gezien het feit dat de vaste inrichting samen met het hoofdhuis deel uitmaakt van dezelfde juridische entiteit het erg onwaarschijnlijk is dat de vaste inrichting als een autonoom onderdeel gezien kan worden dat zelfstandig een bedrijfsrisico draagt. De aansprakelijkheid zal altijd neerslaan op het hoofdhuis. Het is dus niet aannemelijk dat een vaste inrichting behandeld kan worden als zelfstandig belastingplichtige. De onderlinge verlening van diensten tussen hoofdhuis en vaste inrichting zal daarom niet onderhevig zijn aan de heffing van Omzetbelasting. Dit is in overeenstemming met punt 43 uit de Conclusie van Advocaat-Generaal Léger bij het arrest⁵³. Ten aanzien van dit leerstuk ben ik dezelfde mening toegedaan als deze fiscale literatoren.

Schrauwen kaart ook nog aan dat in situaties die vergelijkbaar zijn met de casus in het DFDS arrest dat ik in hoofdstuk 2 reeds besproken heb, in het licht van de uitspraak van het HvJ EG in de FCE Bank zaak, onder omstandigheden ook belast kunnen zijn. Resumerend ging het in de DFDS zaak om een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochtervennootschap van een Deense moeder, die als vaste inrichting voor de BTW werd aangemerkt. Geconcludeerd kan worden dat een aparte juridische entiteit, wat een dochtervennootschap is, onder omstandigheden als onzelfstandig gezien moet worden en derhalve als vaste inrichting aangemerkt kan worden. Een dergelijke vi draagt dan wel zelfstandig het economische bedrijfsrisico, het is immers een aparte rechtspersoon. Als we de lijn van het FCE

⁴⁵ M. Schrauwen, 'De FCE -zaak: de vaste inrichting a contrario BTW –belast', *BTW-brief* 2006, 12(nr. 1)

⁴⁶ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW. Fiscale Monografieën 133*, Deventer: Kluwer 2009, p.141.

⁴⁷ Van Doesum, 2009, p.141. (zie noot 46)

⁴⁸ A. Meurkes & M. Ultee, 'Geen prestaties tussen hoofdhuis en in EU gevestigde vaste inrichting?', *BTW-bulletin* 2006, 44.

⁴⁹ G.J. van Norden, *Het concern in de BTW. Fiscale Monografieën 122*, Deventer: Kluwer 2007, p.303.

⁵⁰ Van Norden, 2007, p.303. (zie noot 49)

⁵¹ Schrauwen, 2006. (zie noot 45)

⁵² notitie van M.E. van Hilten bij arrest HvJ EG 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank plc.), BNB 2006/184

⁵³ Punt 43 conclusie A-G Léger bij arrest HvJ EG 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank plc.), BNB 2006/184

Bank arrest doortrekken met bijbehorende visie van het Hof, zou een dergelijke situatie binnen het bereik van de BTW vallen⁵⁴.

Daarnaast roept het oordeel van het HvJ EG nog een andere vraag op. Is het FCE Bank arrest ook van kracht op vaste inrichtingen buiten de EU? Uit de tweeëntwintigste rechtsoverweging van dit arrest valt op te maken dat het oordeel van het HvJ EG zich beperkt tot gevallen waarin zowel de vaste inrichting als het hoofdhuis zich binnen de grenzen van de Europese Unie bevinden^{55,56}. Gelet op het non-discriminatiebeginsel en het waarborgen van de externe neutraliteit, zou de FCE-bank leer naar mijn mening ook van kracht moeten zijn op dienstverleningsactiviteiten tussen hoofdhuis en vaste inrichting waarbij EU grenzen worden gepasseerd. Vooropgesteld dat de vaste inrichting afhankelijk is van zijn hoofdhuis, zal er ook in het geval dat een van beide gevestigd is buiten de EU, onderling geen sprake zijn van BTW belaste prestaties. Ook deze kwestie vormt een discussiepunt in de fiscale literatuur^{57,58,59}.

3.4.2 Nationale regelgeving in het besluit

Wanneer we deze zienswijze van het HvJ EG afzetten tegenover de opvatting in de Nederlandse regelgeving, zoals neergelegd in het besluit van 21 november 2003, zien we dat deze laatste minder ruimte openlaat voor discussie. In paragraaf 7 van het besluit wordt immers door de staatssecretaris van financiën aangegeven dat *‘Tussen de buitenlandse vestiging van een ondernemer en een vaste inrichting hier te lande onderling geen prestaties in het economisch verkeer kunnen worden verricht aangezien voor de heffing van Omzetbelasting sprake is van één ondernemer waarvan zowel de zetel van de bedrijfsuitoefening als een vaste inrichting deel uitmaken.*⁶⁰

Dienstverleningprestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting vallen volgens het besluit dus per definitie buiten het bereik van de BTW. Er wordt hier met geen woord gerept over economisch bedrijfsrisico waaruit de eventuele zelfstandigheid van de vaste inrichting zou zijn op te maken, terwijl het HvJ EG dit criterium juist doorslaggevend acht voor de belastbaarheid. Evenmin beperkt de reikwijdte van het standpunt van de staatssecretaris zich tot interne prestaties tussen vaste inrichting en hoofdhuis die zich binnen het grondgebied van de EU afspelen.

⁵⁴ M. Schrauwen, ‘De FCE -zaak: de vaste inrichting a contrario BTW –belast’, *BTWBrief 2006*, 12(nr. 1)

⁵⁵ HvJ EG 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank plc.), BNB 2006/184, rechtsoverweging 22

⁵⁶ G.J. van Norden, *Het concern in de BTW. Fiscale Monografieën 122*, Deventer: Kluwer 2007, p.303.

⁵⁷ Van Norden, 2007, p.303. (zie noot 56)

⁵⁸ Notitie van M.E. van Hilten bij arrest HvJ EG 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank plc.), BNB 2006/184.

⁵⁹ A. Meurkes & M. Ultee, ‘Geen prestaties tussen hoofdhuis en in EU gevestigde vaste inrichting?’, *BTW-bulletin 2006*, 44.

⁶⁰ § 7 uit het Besluit van 21 november 2003, nr. DGB 2003-6237M, V-N 2003/63.12

Hoofdstuk 4: De fiscale eenheid in de Omzetbelasting

4.1 Inleiding

Teneinde in hoofdstuk 5 een antwoord te kunnen geven op de vraag hoe de onderlinge dienstverlening tussen hoofdhuis en vaste inrichting behandeld moet worden in de Omzetbelasting in gevallen waarin de vaste inrichting deel uitmaakt van een fiscale eenheid, zal ik in dit hoofdstuk mij toelagen op de vraag wat moet worden verstaan onder een fiscale eenheid in het kader van de Omzetbelasting. Allereerst zal ik kort ingaan op de ontstaansgeschiedenis van dit fenomeen, vervolgens ga ik in op hoe het fiscale eenheid regime is vormgegeven in de BTW-richtlijn en de Nederlandse wet op de Omzetbelasting. Tot slot leg ik mij toe op de werking van deze figuur en de voor- en nadelen van deze variant waarbij verschillende personen onder omstandigheden aangemerkt worden als één belastingplichtige.

4.2 Ontstaansgeschiedenis van de fiscale eenheid

In Nederland is de fiscale eenheid al geruime tijd een bekend begrip in de Omzetbelasting. De figuur van de fiscale eenheid vindt zijn oorsprong in de jurisprudentie. Deze variant is ontstaan vanuit het begrip ‘ieder’ uit het eerste lid van artikel 7 van de Wet op de Omzetbelasting, dat handelt over de ondernemer voor de BTW. Op 1 januari 1979 heeft de fiscale eenheid zijn intreden gedaan in de Wet (art. 7 lid 4). Toch speelt de jurisprudentie van voor dit moment nog altijd een rol bij de behandeling van dit leerstuk^{61,62}.

De introductie van het begrip in de Europese regelgeving heeft wat meer voeten in de aarde gehad. De Europese Commissie was geen voorstander van een behandeling van verschillende juridische zelfstandige personen als één belastingplichtige. In hun ogen zou een dergelijke behandeling geen voordelen met zich mee brengen te opzichte van de situatie dat zij gewoon als afzonderlijke belastingplichtigen worden aangemerkt. Ondanks het feit dat de Europese Commissie voorzag dat de figuur van de fiscale eenheid verstoringen in de hand zou kunnen werken, heeft deze toch zijn plek verworven in de Europese wetgeving. De reden om deze ‘BTW groepoptie’, zoals de fiscale eenheid ook wel wordt aangeduid, toch op te nemen ziet hem met name op de administratieve verlichting die ervan uitgaat. Thans treffen we de fiscale eenheid aan in art 11 van de BTW-richtlijn⁶³.

⁶¹ S.T.M. Beelen e.a, *Cursus Belasting Recht studenteneditie 2006-2007. Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2006, p.156.

⁶² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2007, p.80-81.

⁶³ van Hilten & van Kesteren, 2007, p.80-81. (zie noot 62)

4.3 Fiscale eenheid in BTW-richtlijn

De regeling omtrent de fiscale eenheid treffen we aan in artikel 11 van de BTW-richtlijn. De eerste alinea van dit artikel luidt als volgt:

‘Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde (‘BTWcomité’) kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.’

Dit artikel uit de BTW-richtlijn is een zogenoemde ‘kan-bepaling’. Het is een facultatieve bepaling die lidstaten de mogelijkheid biedt de figuur van de fiscale eenheid in de nationale wet op te nemen, verplicht is dat echter niet. Tot op heden zijn er vijftien lidstaten, waaronder Nederland, die van deze mogelijkheid gebruik hebben gemaakt⁶⁴. De wijze waarop Nederland hieraan invulling heeft gegeven komt in de volgende paragraaf uitgebreid aan bod.

De tweede alinea van dit artikel verschaft lidstaten de mogelijkheid op nationaal niveau eventuele vormen van misbruik het hoofd te bieden en luidt als volgt:

‘Een lidstaat die de in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid toepast, kan alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en –ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.’

Wanneer we artikel 11 onder de loep nemen kunnen daaruit de volgende cumulatieve vereisten ter vorming van de fiscale eenheid gefiltreerd worden. In de eerste plaats kunnen alleen in dezelfde lidstaat gevestigde personen deel uitmaken van een fiscale eenheid. Daarnaast dienen de onderdelen van de eenheid juridisch zelfstandig te zijn. Naast deze eisen dienen de personen in financieel, economisch en organisatorisch opzicht met elkaar verweven te zijn, teneinde een fiscale eenheid te kunnen vormen. Elk van deze criteria licht ik nu kort toe. Daarbij zal ik een koppeling maken met de mededeling die de Europese Commissie op 2 juli 2009 heeft doen uitgaan ten aanzien van de haken en ogen die de figuur van de fiscale eenheid met zich meebrengt⁶⁵.

⁶⁴ A.J. van Doesum & G.J. van Norden, ‘De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-BTW’ *WFR* 2009/1572.

⁶⁵ Mededeling van de Europese Commissie over de BTW-groepoptie 2 juli 2009, Commissiedocument nr. 325 van 2009, nr.IP/09/1078

4.3.1 De vestigingseis

Krachtens artikel 11 van de BTW-richtlijn staat het fiscale eenheidsregime alleen open voor personen die binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd zijn. De richtlijn hanteert dus een territoriale begrenzing ten aanzien van de fiscale eenheid. De Europese Commissie zegt hierover in haar mededeling:

*'binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd ziet op vennootschappen waarvan de zetel van de bedrijfsuitoefening is gelegen op het grondgebied van de lidstaat die de BTW-groepregeling ten uitvoer legt, maar niet op vaste inrichtingen die in het buitenland zijn gelegen'*⁶⁶.

De EC laat zich hier dus vrij resoluut uit over de positie van de buitenlandse vaste inrichting in dit leerstuk. Wanneer een hoofdhuis gevestigd is binnen het grondgebied van de lidstaat is het uitgesloten dat zijn buitenlandse vaste inrichting samen met hem deel uit kan maken van een fiscale eenheid in de lidstaat van het hoofdhuis. Als de vaste inrichting(en) en het hoofdhuis gevestigd zijn binnen dezelfde lidstaat, staat het vestigingsvereiste de vorming van een fiscale eenheid tussen deze personen logischerwijs niet in de weg. Echter over de vraag hoe moet worden omgegaan met gevallen waarin een buitenlands hoofdhuis een vaste inrichting heeft, die op zijn beurt deel uitmaakt van een fiscale eenheid, heeft de Commissie zich niet uitgelaten. Het is deze kwestie die ik in hoofdstuk 5 uitgebreid zal belichten.

4.3.2 Ieder onderdeel juridisch zelfstandig

Als aan de voorwaarde is voldaan dat iedere persoon die deel wenst uit te maken van een fiscale eenheid gevestigd is binnen de landsgrenzen, is het vervolgens van belang dat deze personen op zichzelf gezien juridisch zelfstandig zijn. Teneinde te kunnen constateren of het om personen gaat aan wie juridische zelfstandigheid kan worden toegekend, dient volgens de Commissie teruggegrepen te worden op de bepaling uit artikel 9 van de BTW-richtlijn waarin is neergelegd wie als belastingplichtige wordt beschouwd⁶⁷. Volgens dit artikel is dat ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht. De EC redeneert dus als volgt; iedere belastingplichtige is juridisch zelfstandig, als het gaat om juridisch zelfstandige personen wordt dus gedoeld op de belastingplichtige van artikel 9 BTW-richtlijn. Van Doesum en van Norden zijn van mening dat deze benadering te beperkt is. Zij betogen dat er geen principiële bezwaren zijn tegen het opnemen van niet-belastingplichtigen in een *fiscale eenheid*, indien deze niet-belastingplichtigen

⁶⁶ Mededeling van de Europese Commissie over de BTW-groepoptie 2 juli 2009, Commissiedocument nr. 325 van 2009, nr.IP/09/1078

⁶⁷ A.J. van Doesum & G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-BTW' *WFR* 2009/1572.

onderdeel uitmaken van een concern en daarbinnen een economische functie vervullen⁶⁸. Ik onderschrijf deze zienswijze.

4.3.3 De drie verwevenheden

Voor de vorming van een fiscale eenheid is op grond van de richtlijn vereist dat de deelnemers in financieel, organisatorisch en economisch opzicht met elkaar verweven zijn. In de BTW-richtlijn is echter geen nadere invulling aan deze drie verwevenheidseisen. De vraag rijst nu of het de lidstaten vrij staat een eigen interpretatie op deze verwevenheden los te laten, of dat het hier gaat om communautaire begrippen die door alle lidstaten op een gelijke wijze behandeld moeten worden. De Europese Commissie heeft in de mededeling van 2 juli 2009 voor elk van de drie verwevenheidseisen een definitie opgenomen die als richtsnoer moeten fungeren⁶⁹. Op deze manier tracht de Commissie een meer uniforme toepassing door de lidstaten te bewerkstelligen⁷⁰.

4.3.3.1 Een eenheid in financieel opzicht

Van financiële verwevenheid is volgens de Europese commissie sprake indien een persoon voor meer dan 50% deelneemt in het vermogen, of het merendeel van het stemrecht bezit van een andere persoon waarmee het een fiscale eenheid wil vormen. Een franchiseovereenkomst behoort ook tot de mogelijkheden, daar ga ik echter verder niet op in^{71,72}.

4.3.3.2 Een eenheid in economisch opzicht

De economische verwevenheidseis is door de Commissie als volgt uitgelegd: indien de hoofdactiviteit van de groepsleden van dezelfde aard is of wanneer de activiteiten van de deelnemers elkaar aanvullen of van elkaar afhangen, is sprake van een eenheid in economisch opzicht. Indien een groepslid volledig of in aanmerkelijke mate ten behoeve van de andere groepsleden presteert, kan ook aan deze eis voldaan worden^{73,74}.

4.3.3.3 Een eenheid in organisatorisch opzicht

Wanneer er een gezamenlijke, of ten minste tot op zekere hoogte gezamenlijke leiding over de eenheid is, wordt de verwevenheid in economisch opzicht door de Europese Commissie verondersteld^{75,76}.

⁶⁸ A.J. van Doesum & G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-BTW' *WFR* 2009/1572.

⁶⁹ Mededeling van de Europese Commissie over de BTW-groepoptie 2 juli 2009, Commissiedocument nr. 325 van 2009, nr.IP/09/1078, p. 9.

⁷⁰ Idem noot 68

⁷¹ Idem noot 68

⁷² Idem noot 69

⁷³ Idem noot 68

⁷⁴ Idem noot 69

⁷⁵ Idem noot 68

⁷⁶ Idem noot 69

4.4 Fiscale eenheid in de Nederlandse wet op de Omzetbelasting

Zoals eerder aangegeven is artikel 11 van de BTW-richtlijn, dat handelt over de fiscale eenheid, een facultatieve bepaling. Nederland heeft in artikel 7 lid 4 van de Wet op de Omzetbelasting 1968 gebruik gemaakt van de mogelijkheid de figuur van de fiscale eenheid te implementeren in de nationale wetgeving. Dit artikel moet dus gezien worden als de invulling die Nederland heeft gegeven aan het begrip fiscale eenheid en luidt als volgt:

‘Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die op grond van het bepaalde in dit artikel ondernemer zijn en die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben en die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen, worden, al dan niet op verzoek van één of meer van deze natuurlijke personen of lichamen, bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur als één ondernemer aangemerkt en wel met ingang van de eerste dag van de maand, volgende op die waarin de inspecteur die beschikking heeft afgegeven. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ter zake van de vorming, wijziging en beëindiging van de fiscale eenheid.’

Zo op het eerste oog lijkt deze bepaling erg op zijn grote broer uit de BTW-richtlijn, er zijn echter een aantal belangrijke verschillen waarneembaar. In deze paragraaf besteed ik aandacht aan de vereisten die Nederland hanteert ter vorming van een fiscale eenheid. Ook zal ik, zei het kort, ingaan op hoe de Nederlandse wet OB zich verhoudt ten opzichte van de Europese BTW-richtlijn.

4.4.1 Ieder onderdeel afzonderlijk ondernemer

Het eerste vereiste ter vorming van een Nederlandse fiscale eenheid is dat de leden ieder afzonderlijk ondernemer moeten zijn voor de Omzetbelasting. In het eerste lid van artikel 7 is neergelegd wat moet worden verstaan onder een ondernemer. *Ondernemer is ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent.* In mijn ogen is de reikwijdte die de Nederlandse wetgever hier hanteert ten aanzien van de leden die in aanmerking kunnen komen voor het fiscale eenheidsregime duidelijker dan het begrip ‘juridisch zelfstandige personen’ uit artikel 11 BTW-richtlijn. De richtlijn laat de mogelijkheid open dat niet-ondernemers tevens deel uit kunnen maken van een ‘BTW-groep’⁷⁷. Nederland is helder: alleen ondernemers komen in aanmerking. De auteurs Beelen, Braun, Mobach en van Norden achten het vanzelfsprekend dat, mits voldaan is aan de andere eisen die gesteld worden aan de vorming van de figuur van de fiscale eenheid, de vaste inrichting deel kan uitmaken van een fiscale eenheid. Voor de heffing van BTW wordt een vi immers in alle opzichten gelijkgesteld met een in Nederland gevestigde ondernemer⁷⁸. Op het ondernemersbegrip in de Omzetbelasting ga ik verder niet in.

⁷⁷ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2007, p.81.

⁷⁸ S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belasting Recht studenteneditie 2009-2010. Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2009, p.166.

4.4.2 De vestigingseis

Indien aan de eerste eis is voldaan, alle participanten zijn ondernemers voor de Omzetbelasting, is het voorts noodzakelijk dat zij in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben. Duidelijk is dus dat de Nederlandse Wet, net als de BTW-richtlijn, een territoriale beperking kent. Buiten Nederland gevestigde ondernemers kunnen in beginsel geen deel uitmaken van een Nederlandse fiscale eenheid⁷⁹. Opvallend is dat in het vierde lid van artikel 7 de vaste inrichting wordt vermeld, waar dit begrip in artikel 11 van de Richtlijn niet wordt genoemd. In hoofdstuk 5 leg ik mij toe op de behandeling in het kader van de Omzetbelasting van een Nederlandse vaste inrichting die hier ter lande deel uitmaakt van een fiscale eenheid en zijn in het buitenland gevestigde hoofdhuis.

4.4.3 De drie verwevenheden

Overeenkomstig de BTW-richtlijn is in artikel 7 lid 4 tevens opgenomen dat de deelnemers aan de fiscale eenheid in financieel, organisatorisch en economisch opzicht verweven moeten zijn. Ook in de Nederlandse wettekst ontbreekt een invulling van deze drie verwevenheidseisen. Om helder te krijgen wanneer volgens Nederland sprake is van verwevenheid op deze drie gebieden zijn we aangewezen op de jurisprudentie van de Hoge Raad omtrent dit leerstuk.

4.4.3.1 Een eenheid in financieel opzicht

Van financiële verwevenheid is sprake indien meer dan 50% van het kapitaal en de daaraan gekoppelde zeggenschap van alle onderdelen die deel uit willen maken van een fiscale eenheid, middellijk of onmiddellijk in dezelfde handen zijn^{80,81}.

Het een en ander volgt uit HR 22 februari 1989, nr.25 068, BNB 1989/112. De discussie omtrent de financiële verwevenheid bij rechtspersonen zonder een in aandelen verdeel kapitaal laat ik buiten beschouwing.

4.4.3.2 Een eenheid in organisatorisch opzicht

De Hoge raad heeft in HR 22 februari 1989, nr.25 068, BNB 1989/112 ten aanzien van vennootschappen en in HR 30 mei 1990, nr.25 722, BNB 1990/241 voor lichamen in zijn algemeenheid, aangegeven wanneer we kunnen spreken van een eenheid in organisatorisch opzicht. Wanneer de uitoefening van bestuursfuncties in verschillende onderdelen van de eenheid worden uitgevoerd door een en dezelfde persoon, dan wel groep personen, wordt organisatorische verwevenheid verondersteld. Concreet is van belang dat er sprake is van een als eenheid functionerende leiding. Wanneer de leiding van de ene (rechts)persoon feitelijk ondergeschikt is aan

⁷⁹ Idem noot 78

⁸⁰ Beelen e.a, 2009, p.168. (zie noot 78)

⁸¹ BTW Memo, Deventer: Kluwer 2009, p. 89.

de leiding van een ander onderdeel van de eenheid wordt ook aan de eis van organisatorische verwevenheid voldaan^{82,83,84}.

4.4.3.3 Een eenheid in economisch opzicht

Indien de ondernemers hoofdzakelijk hetzelfde economische doel nastreven wordt voldaan aan het criterium van de economische verwevenheid, zo stelt de Hoge Raad in HR 22 februari 1989, nr.25 068, BNB 1989/112. Daarvan is sprake indien de onderdelen dezelfde categorie klanten bedienen, maar ook wanneer een onderdeel hoofdzakelijk presteert ten behoeve van andere onderdelen van de eenheid. Vervolgens kan de omstandigheid dat de verschillende onderdelen complementaire prestaties verrichten ertoe leiden dat aan deze eis wordt voldaan^{85,86,87}.

4.4.3.4 Aanvang fiscale eenheid

Sedert 1 januari 1989 is in het vierde lid van artikel 7 opgenomen dat, indien voldaan is aan alle vereisten die ik zojuist uiteen heb gezet, voorts een beschikking van de inspecteur nodig is alvorens de fiscale eenheid een feit is. De Hoge Raad heeft echter in een tweetal arresten⁸⁸ geoordeeld dat de fiscale eenheid reeds ingaat op het moment dat aan alle materiële voorwaarden ter vorming van een fiscale eenheid is voldaan, ongeacht het feit of er al dan niet een beschikking is afgegeven door de inspecteur. Hieruit kan worden opgemaakt dat de beschikking niet constitutief, maar declaratoir van aard is⁸⁹. Het ontstaan van een fiscale eenheid heeft tot gevolg dat de deelnemende personen en lichamen als één ondernemer worden aangemerkt. Dit gegeven brengt met zich mee dat artikel 43 Invorderingswet 1990 inzake de hoofdelijke aansprakelijkheid van toepassing is⁹⁰. Ieder onderdeel is echter pas hoofdelijk aansprakelijk voor de Omzetbelastingsschulden van de fiscale eenheid als geheel, indien een beschikking is afgegeven door de inspecteur. Hiermee wordt voorkomen dat men wordt geconfronteerd met de hoofdelijke aansprakelijkheid, zonder dat men zich bewust is van het bestaan van de fiscale eenheid, vanwege het feit dat aan de materiële eisen is voldaan⁹¹.

4.5 Werking fiscale eenheid, de voor en nadelen

Waar ik in het voorgaande deel van dit hoofdstuk aandacht heb besteed aan de invulling het begrip fiscale eenheid in de BTW-richtlijn en de Nederlandse wet op de Omzetbelasting en de eisen die

⁸² S.T.M. Beelen e.a, *Cursus Belasting Recht studenteneditie 2006-2007*. Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2006, p.161.

⁸³ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2007, p.83.

⁸⁴ BTW Memo, Deventer: Kluwer 2009, p. 89.

⁸⁵ Beelen e.a., 2006, p.160. (zie noot 82)

⁸⁶ Van Hilten & van Kester, 2007, p. 83-84. (zie noot 83)

⁸⁷ BTW Memo, Deventer: Kluwer 2009, p. 89-90.

⁸⁸ HR 22 april 2005, BNB 2005/230, HR 27 januari 2006, BNB 2006/312

⁸⁹ Van Hilten & van Kester, 2007, p. 86-87. (zie noot 83)

⁹⁰ Van Hilten & van Kester, 2007, p. 86. (zie noot 83)

⁹¹ M.H.M. van Oers, *De doorstart van een NV/BV bij insolventie*, Deventer: Kluwer 2007, p.110.

gesteld worden aan de vorming van een dergelijke figuur, zal ik in deze paragraaf ingaan op het praktische belang van deze constructie waarbij verschillende personen aangemerkt worden als één belastingplichtige.

Indien de fiscale eenheid in het kader van de Omzetbelasting een feit is heeft dit tot gevolg dat interne prestaties tussen de onderdelen van de eenheid als het ware verdampen. Dergelijke prestaties binnen de fiscale eenheid zijn niet onderworpen aan de heffing van Omzetbelasting. Alleen prestaties van de fiscale eenheid aan derde partijen vallen binnen het bereik van de BTW-heffing.

De zojuist geschetste werking van de fiscale eenheid kan onder omstandigheden een belastingvoordeel sorteren. Ik doel hier op gevallen waarbij een ondernemer vrijgestelde prestaties verricht, zoals die zijn neergelegd in artikel 11 Wet OB. Normaliter wordt ten aanzien van de vrijgestelde prestaties geen Omzetbelasting in rekening gebracht en daar staat tegenover dat de corresponderende voorbelasting, die op de presterende ondernemer drukt, van aftrek is uitgesloten. Vinden dergelijke vrijgestelde prestaties evenwel plaats binnen de fiscale eenheid, die als geheel belaste prestaties verricht aan partijen buiten de eenheid, bestaat toch het recht op aftrek van voorbelasting^{92,93,94,95}.

Ik constateer dat de keerzijde van de medaille is dat wanneer een fiscale eenheid naar buiten toe vrijgesteld presteert, de onderdelen van de eenheid die belaste prestaties verrichten aan andere onderdelen van de eenheid het recht op aftrek van voorbelasting verliezen.

Ook zijn constructies denkbaar waarbij een buitenlands hoofdhuis beschikt over een vaste inrichting die vrijgestelde prestaties verricht en deel uitmaakt van een Nederlandse fiscale eenheid. De BTW gevolgen van deze variant zal ik in hoofdstuk 5 nader toelichten.

Een ander groot voordeel van het fiscale eenheid regime is de verlichting die het teweeg brengt op het administratieve vlak. De fiscale eenheid kan volstaan met één BTW-aangifte voor de eenheid als geheel. Gezien het feit dat de onderlinge prestaties buiten het bereik van de BTW-heffing vallen kan facturering achterwege blijven, dit zorgt voor aanzienlijk minder papieren rompslomp⁹⁶.

Een nadeel dat nadrukkelijk kleeft aan de fiscale eenheid is dat ieder onderdeel hoofdelijk aansprakelijk is voor de Omzetbelastingsschulden van de fiscale eenheid als geheel, dit op grond van artikel 43 Invorderingswet 1990⁹⁷. Deze hoofdelijke aansprakelijkheid gaat echter pas in op het tijdstip

⁹² G.J. van Norden, *Het concern in de BTW. Fiscale Monografieën 122*, Deventer: Kluwer 2007, p.192.

⁹³ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2007, p.81.

⁹⁴ S.T.M. Beelen e.a, *Cursus Belasting Recht studenteneditie 2010-2011. Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p.153.

⁹⁵ Van Norden, 2007, p.214 (zie noot 92)

⁹⁶ Idem noot 92

⁹⁷ L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht. Voor economen en bedrijfsjuristen*, Deventer: Kluwer 2009, p. 498.

waarop de onderdelen bij beschikking als fiscale eenheid worden aangemerkt. (zie 4.4.3.4 over de aanvang van de fiscale eenheid)

Tot slot merk ik op dat gezien het feit dat de regeling omtrent de fiscale eenheid in de nationale wet gestoeld is op de 'kan-bepaling' van artikel 11 BTW-richtlijn, er complicaties kunnen optreden op internationaal niveau. Immers niet alle lidstaten erkennen de figuur van de fiscale eenheid. Bovendien werkt het feit dat de BTW-richtlijn de voorwaarden waar aan voldaan moet zijn om een fiscale eenheid in het leven te kunnen roepen niet nader heeft ingevuld, interpretatieverschillen tussen lidstaten in de hand⁹⁸. Een van de zaken die tot complicaties zou kunnen leiden is de uitleg van het woord 'gevestigd' uit de BTW-richtlijn, dit in het licht van de vaste inrichting. De behandeling van de vaste inrichting als deelnemer van een fiscale eenheid en zijn relatie tot het hoofdhuis staat centraal in het volgende hoofdstuk.

⁹⁸ G.J. van Norden, *Het concern in de BTW. Fiscale Monografieën 122*, Deventer: Kluwer 2007, p.200. , M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2007, p.81.

Hoofdstuk 5: Dienstverlening tussen buitenlands hoofdhuis en vaste inrichting die deelneemt aan een Nederlandse fiscale eenheid

5.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk heb ik uitgebreid stilgestaan bij de eisen waaraan voldaan moet worden alvorens een fiscale eenheid tot stand kan komen. De vestigingseis is toen ook de revue gepasseerd. Ik heb reeds kort aangestipt dat de territoriale begrenzing van de fiscale eenheid vragen oproept ten aanzien van de vaste inrichting. Waar de richtlijn in artikel 11 spreekt over *'personen die binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd zijn'* hanteert de Nederlandse wetgever in het vierde lid van artikel 7 een ruimere invulling. Ten aanzien van de vestigingseis wordt in dit artikel gesproken over *'ondernemers die in Nederland wonen of zijn gevestigd, dan wel aldaar een vaste inrichting hebben.'* Wat onmiddellijk in het oog springt is dat de Richtlijn geen woorden heeft gewijd aan de vaste inrichting, terwijl Nederland de vaste inrichting expliciet heeft opgenomen als mogelijke participant in de fiscale eenheid. De vraag of de Nederlandse wetgeving op dit punt in overeenstemming is met de Europese BTW-richtlijn vormt een interessante en omvangrijke discussie. In de al eerder aangehaalde mededeling die de Europese Commissie op 2 juli 2009 heeft doen uitgaan ten aanzien de figuur van de fiscale eenheid, laat de commissie optekenen dat in hun ogen het Nederlandse fiscale eenheid regime te ruim is vormgegeven⁹⁹. Nederland heeft echter geen stappen genomen om het beleid rond de fiscale eenheid anders vorm te geven. Dit heeft er toe geleid dat de Europese Commissie een inbreukprocedure is gestart tegen Nederland^{100,101}. De afwikkeling van deze inbraakprocedure zou wel eens verstrekkende gevolgen kunnen hebben voor het Nederlandse fiscale-eenhedsregime.

Ik beperk mij tot de Nederlandse visie en ga in op de consequenties die deze behandeling met zich meebrengt. In dit hoofdstuk leg ik mij toe op de vraag hoe de dienstverleningsactiviteiten tussen hoofdhuis en vaste inrichting moeten worden behandeld in het kader van de Omzetbelasting, indien de vaste inrichting hier ter lande deel uitmaakt van een fiscale eenheid. Het arrest dat op 14 juni 2002 door de Hoge Raad werd gewezen speelt daarbij een sleutelrol¹⁰².

Vervolgens komen de BTW gevolgen van dit baanbrekende arrest aan bod en zal ik de eis van de economische verwevenheid binnen dit kader belichten. Tot slot besteed ik aandacht aan de vraag of in dit verband gesproken van worden van een fiscaal rationele oplossing.

⁹⁹ Mededeling van de Europese Commissie over de BTW-groepoptie 2 juli 2009, Commissiedocument nr. 325 van 2009, nr.IP/09/1078

¹⁰⁰ Beroep ingesteld op 15 februari 2011, Europese Commissie tegen Koninkrijk der Nederlanden, zaak C-65/11.

¹⁰¹ A.J. van Doesum & G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-BTW', *WFR* 2009/1572.

¹⁰² HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287, V-N 2002/32.20

5.2 De grensoverschrijdende fiscale eenheid

Zoals reeds meerdere malen benadrukt, verschaft artikel 7 lid 4 van de Nederlandse Wet op de Omzetbelasting de mogelijkheid een vaste inrichting deel uit te laten maken van een fiscale eenheid. Ten aanzien van de relatie tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting heb ik in hoofdstuk 3 vastgesteld dat de vaste inrichting en het hoofdhuis tezamen aangemerkt moeten worden als één belastingplichtige. Wat betekent dit nu voor de situatie waarin sprake is van een in het buitenland gevestigd hoofdhuis dat beschikt over een vaste inrichting in Nederland, die op zijn beurt deel uitmaakt van een fiscale eenheid hier ter lande? Het arrest van de Hoge Raad gewezen op 14 juni 2002 geeft inzicht in deze complexe materie.

5.2.1 Hoge Raad 14 juni 2002

De Hoge Raad heeft op 14 juni 2002 een baanbrekend arrest gewezen ten aanzien van de behandeling van de vaste inrichting en zijn buitenlandse hoofdhuis in het Nederlandse fiscale eenheidsregime. In dit arrest werd beslist dat een buitenlands hoofdhuis met een vaste inrichting in Nederland deel kan nemen aan een Nederlandse fiscale eenheid. Hiermee was de grensoverschrijdende fiscale eenheid een feit.

5.2.1.1 Feitencomplex en geschil

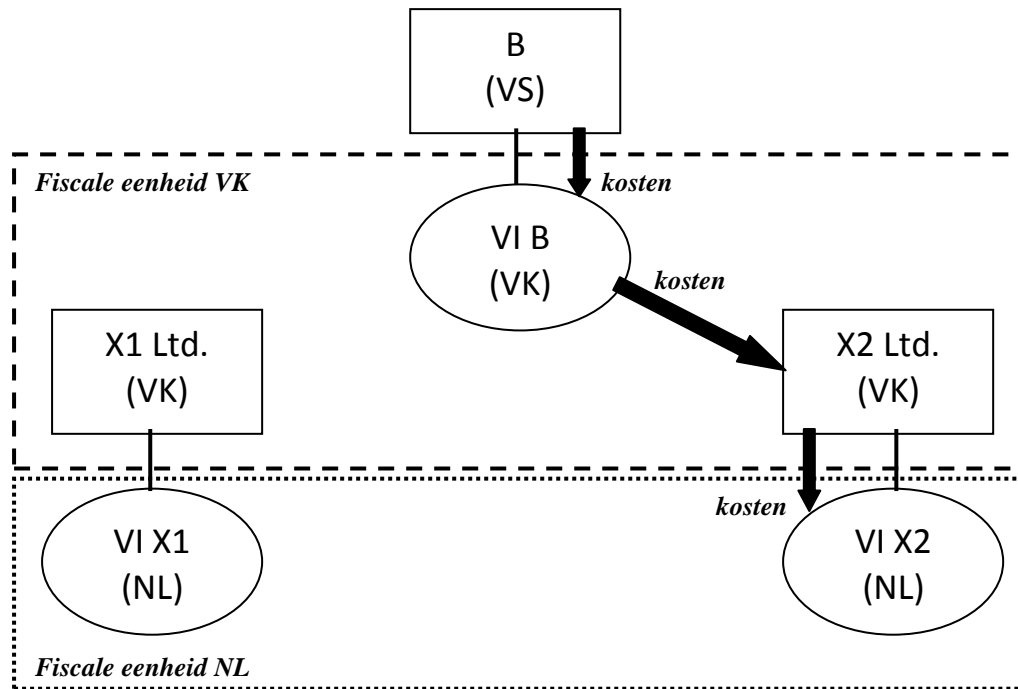
In casu gaat het om twee Nederlandse vaste inrichtingen van twee in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschappen, te weten X1 Ltd. En X2 Ltd. Waar het in deze zaak om draait is hoe moet worden omgegaan met kosten die verband houden met verleende diensten, die op internationaal niveau binnen het concern worden doorberekend door het hoofdhuis aan zijn vaste inrichting. De belanghebbende in deze zaak is de fiscale eenheid in Nederland die wordt gevormd door de vaste inrichtingen van X1 en X2. De beide hoofdvestigingen in het Verenigd Koninkrijk en een vaste inrichting van de in de Verenigde Staten gevestigde vennootschap B, vormen op hun beurt een fiscale eenheid in het Verenigd Koninkrijk. De Engelse vennootschappen X1 en X2 en het Amerikaanse B zijn onderdeel van een internationaal concern. B houdt zich bezig met het verrichten van automatiseringsdiensten ten behoeve van de andere onderdelen van het concern. De daarmee gepaard gaande kosten worden door het Amerikaanse B doorberekend aan zijn vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk. De vaste inrichting van B brengt vervolgens een deel van de kosten in rekening aan X2 die deze op zijn beurt doorberekend aan zijn vaste inrichting in Nederland^{103,104,105}.

¹⁰³ HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287, V-N 2002/32.20

¹⁰⁴ W.P. Otto & E.M. Vrouwenvelder, 'Het Grenzeloze gemak van de fiscale eenheid', *BTWBrief* 2002, 19.

¹⁰⁵ G.J. van Norden, 'Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid', *WFR* 2002/1541.

Onderstaande figuur is een schematische weergave van het zojuist geschetste feitencomplex.



Het geschil in deze zaak heeft betrekking op de te hanteren reikwijdte van de fiscale eenheid in Nederland. Inherent hieraan is de vraag of de kosten voor de verrichte diensten die het Engelse X2 in rekening brengt aan zijn vaste inrichting in Nederland, die deel uitmaakt van een Nederlandse fiscale eenheid, al dan niet onderworpen zijn aan de heffing van Omzetbelasting^{106,107}.

Als we terugkijken naar hoofdstuk 3, waar het FCE Bank arrest uitvoerig aan bod kwam, lijkt het antwoord op deze vraag evident. In dat arrest werd immers beslist dat hoofdhuis en vaste inrichting aangemerkt moeten worden als één belastingplichtige. Tussen de buitenlandse vestiging van een ondernemer en een vaste inrichting hier ter lande kunnen onderling geen prestaties in het economisch verkeer worden verricht, aangezien voor de heffing van Omzetbelasting sprake is van één en dezelfde juridische entiteit. Dienstverleningsactiviteiten tussen hoofdhuis en vaste inrichting vallen derhalve buiten het bereik van de BTW. Hier moet wel de kanttekening geplaatst worden dat het in het onderhavige arrest niet ging om een vaste inrichting die deel uitmaakt van een fiscale eenheid.

¹⁰⁶ W.P. Otto & E.M. Vrouwenvelder, 'Het Grenzeloze gemak van de fiscale eenheid', *BTWBrief* 2002, 19.

¹⁰⁷ G.J. van Norden, 'Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid', *WFR* 2002/1541.

De inspecteur stelt dat de reikwijdte van de Nederlandse fiscale eenheid zich beperkt tot de vaste inrichting van X2 in Nederland. Hij betoogt dat de Nederlandse fiscale eenheid waar de vaste inrichtingen van X1 en X2 deel van uit maken, ten aanzien van de heffing van Omzetbelasting behandeld moet worden als een zelfstandige belastingplichtige ten opzichte van het buitenlandse hoofdhuis X2. Derhalve is de dienst die het hoofdhuis verricht aan de fiscale eenheid, waar zijn vaste inrichting deel van uit maakt, aan te merken als een belaste prestatie in de zin van artikel 4 van de wet OB. De doorberekende kosten vallen dus binnen het bereik van de BTW-heffing^{108,109}.

De belastingplichtige is van mening dat het doorbelasten van de kosten die samenhangen met verleende automatiseringsdiensten plaatsvindt binnen één en dezelfde juridische entiteit, X2. Doordat er slechts sprake is van één belastingplichtige kan geen sprake zijn van een belaste prestatie¹¹⁰.

5.2.1.2 Uitspraak Hoge Raad

Het was aan de Hoge Raad om uitsluitsel te geven op de vraag of het doorberekenen van kosten door een buitenlands hoofdhuis, dat onderdeel uitmaakt van een buitenlandse fiscale eenheid, aan haar vaste inrichting in Nederland, die aldaar deel uitmaakt van een fiscale eenheid, gezien moet worden als een belastbare prestatie voor de Omzetbelasting¹¹¹. Waar het feitelijk op neerkomt is dat de Hoge Raad zich buigt over de invulling van de in hoofdstuk 4 besproken vestigingseis ten aanzien van de onderdelen van de fiscale eenheid.

De hoge Raad bevestigt de zienswijze die het Gerechtshof¹¹² in eerdere aanleg reeds heeft geëtaleerd. Het hoofdhuis en de vaste inrichting moeten gezien worden als één en dezelfde rechtspersoon. Door het ontbreken van een rechtsverhouding is nimmer sprake van een belaste prestatie. De kosten die verband houden met de automatiseringsdiensten, die door het hoofdhuis worden doorbelast aan zijn vaste inrichting, vallen derhalve buiten het bereik van de Omzetbelasting¹¹³.

De Hoge Raad gaat echter nog verder door te stellen dat het doorberekenen van de kosten door het hoofdhuis uit de Verenigde staten X2 Ltd. aan zijn vaste inrichting plaatsvindt binnen de Nederlandse fiscale eenheid. Met andere woorden: een in het buitenland gevestigd hoofdhuis, dat beschikt over een Nederlandse vaste inrichting die deel uitmaakt van een fiscale eenheid in Nederland, maakt zelf ook deel uit van deze fiscale eenheid. De Hoge Raad overweegt in punt 3.3.2 van dit arrest het volgende:

¹⁰⁸ HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287, V-N 2002/32.20

¹⁰⁹ W.P. Otto & E.M. Vrouwenvelder, 'Het Grenzeloze gemak van de fiscale eenheid', *BTWBrief* 2002, 19.

¹¹⁰ Idem noot 108

¹¹¹ G.J. van Norden, 'Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid', *WFR* 2002/1541

¹¹² Hof Amsterdam, MK II, 27 januari 2000, nr. 99/0071

¹¹³ Idem noot 109

'Noch uit de tekst van artikel 7, lid 4, van de Wet noch uit de geschiedenis van de totstandkoming daarvan is op te maken dat, zoals in het middel wordt betoogd, het buitenlandse hoofdkantoor van een ondernemer met een vaste inrichting in Nederland geen deel kan uitmaken van een Nederlandse fiscale eenheid vanwege de in artikel 7, lid 4, van de Wet in overeenstemming met artikel 4, lid 4, tweede volzin, van de Zesde richtlijn bedoelde territoriale beperking van de fiscale eenheid'^{114,115}

De Hoge Raad oordeelt dat de prestaties tussen de hoofdvestiging van X2 Ltd. in het Verenigd Koninkrijk en haar vaste inrichting in Nederland niet onderworpen zijn aan de heffing van Omzetbelasting. Het middel dat de inspecteur heeft aangedragen faalt dus¹¹⁶.

5.2.1.3 Besluit staatssecretaris van Financiën

Naar aanleiding van het zojuist besproken arrest heeft de staatssecretaris van Financiën het besluit dat ziet op de heffing van Omzetbelasting met betrekking tot een vaste inrichting, aangepast. de behandeling van interne prestaties tussen hoofdhuis en een vaste inrichting in het kader van de Omzetbelasting is in een nieuw daglicht komen te staan door het gewezen arrest. In het besluit dat dateert van 1 augustus 1994¹¹⁷ werd het standpunt ingenomen dat onderlinge prestaties tussen een hoofdhuis en een vaste inrichting in principe niet in het economische verkeer plaatsvinden doordat er sprake is van één belastingplichtige. Echter de crux zit hem in de behandeling van gevallen waarin de vaste inrichting deel uitmaakt van een fiscale eenheid. Het besluit zei daarover dat indien een vaste inrichting onderdeel is van een fiscale eenheid deze los gezien moet worden van zijn buitenlandse hoofdhuis. In die gevallen wordt de vaste inrichting niet meer als afzonderlijk subject voor de heffing van BTW gezien, maar is het de fiscale eenheid die als zelfstandig ondernemer prestaties verricht. Onderlinge prestaties tussen een buitenlands hoofdhuis en haar vaste inrichting worden dus wel als belaste prestaties gezien voor de Omzetbelasting als de vaste inrichting deel uitmaakt van een Nederlandse fiscale eenheid.

Op deze zienswijze is de staatssecretaris teruggekomen na het arrest van de Hoge Raad en dat heeft geresulteerd in het besluit van 8 oktober 2002¹¹⁸ dat de voorganger is van het huidige in werking zijnde besluit van 21 november 2003^{119,120,121}. In het gerenoveerde besluit wordt ten aanzien van de onderlinge prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting niet langer het gewraakte onderscheid gemaakt tussen gevallen waarin de vaste inrichting deel uitmaakt van een fiscale eenheid en gevallen

¹¹⁴ HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287, V-N 2002/32.20

¹¹⁵ Het aangehaalde artikel 4, lid 4, van de Richtlijn is de voorganger van het huidige artikel 11 waarin de regeling omtrent de fiscale eenheid is opgenomen.

¹¹⁶ Punt 3.3.5 HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287, V-N 2002/32.20.

¹¹⁷ Besluit van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254 ([FED 1994/574](#))

¹¹⁸ Besluit van 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520M

¹¹⁹ Besluit van 21 november 2003, nr. DGB 2003-6237M, V-N 2003/63.12

¹²⁰ S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belasting Recht studenteneditie 2009-2010. Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2009, p.166.

¹²¹ W.P. Otto & E.M. Vrouwenfelder, 'Het Grenzeloze gemak van de fiscale eenheid', *BTWBrief 2002*, 19.

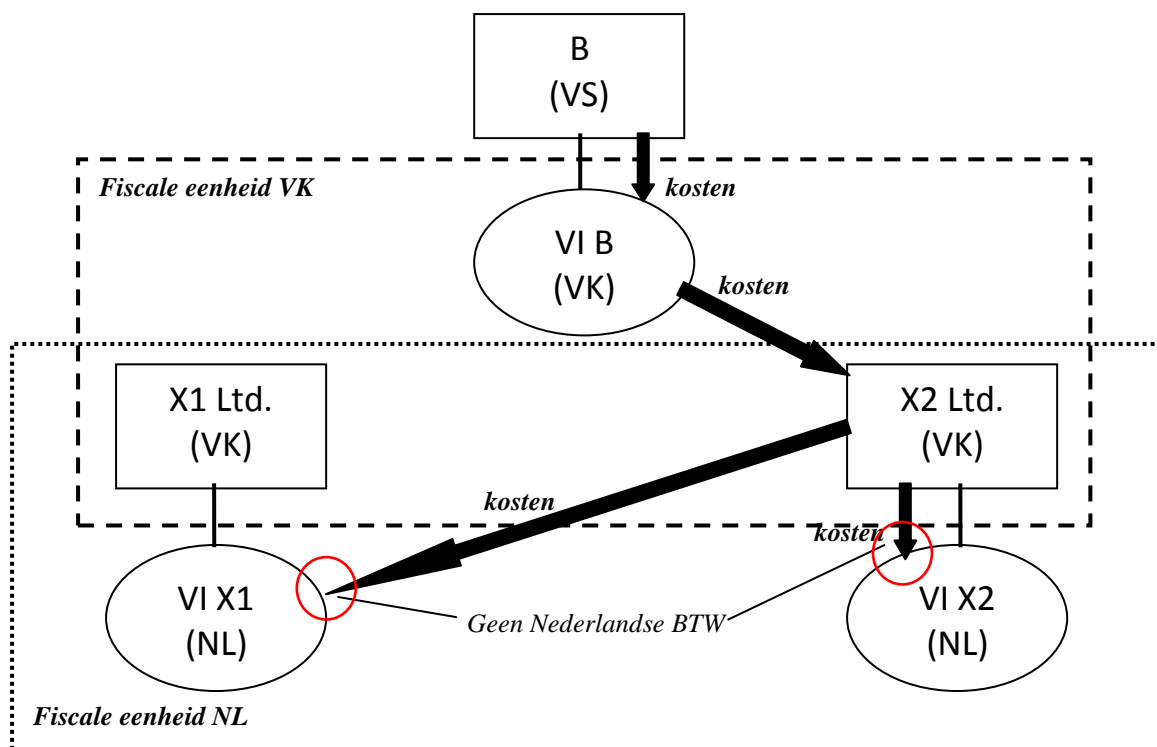
waarin dit niet zo is. Onderlinge prestaties tussen beide vallen hoe dan ook niet binnen het bereik van de Omzetbelasting.

5.3 BTW gevolgen

Uit het arrest van de Hoge Raad van 14 juni 2002 maak ik op dat het vierde lid van artikel 7 zo gelezen moet worden dat buiten Nederland gevestigde personen die niet beschikken over een vaste inrichting in Nederland, geen deel uit kunnen maken van een Nederlandse fiscale eenheid. Beschikt het buitenlandse hoofdhuis daarentegen wel over een Nederlandse vaste inrichting die hier ter lande deel uit maakt van een fiscale eenheid, dan staat de vestigingseis er niet aan in de weg dat het buitenlandse hoofdhuis tevens deelneemt aan de fiscale eenheid. Concreet betekent dit dat onderlinge prestaties tussen een in het buitenland gevestigd hoofdhuis en haar vaste inrichting in Nederland die deel uitmaakt van een fiscale eenheid, evenals de andere onderdelen van deze Nederlandse fiscale eenheid, niet onderworpen zijn aan de heffing van Omzetbelasting. Alle prestaties die het hoofdhuis verricht ten behoeve van onderdelen van de fiscale eenheid vallen dus buiten het bereik van de BTW¹²².

Als we een vertaalslag maken naar het arrest, betekent dit dat de met de dienstverlening verband houdende kosten die X2 Ltd. doorberekend aan haar vaste inrichting X2, alsmede wanneer hij deze door zou berekenen aan de vaste inrichting van X1, niet relevant zijn voor de heffing van Omzetbelasting. Deze prestaties vinden immers plaats binnen de Nederlandse fiscale eenheid en zoals ik in hoofdstuk 4 reeds concludeerde is dit een non-gebeurtenis voor de Omzetbelasting. Onderstaande figuur is een schematische weergave van de situatie.

¹²² G.J. van Norden, 'Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid', *WFR 2002/1541*.



Met de beslissing van de Hoge Raad in het onderhavige arrest is de grensoverschrijdende fiscale eenheid een feit geworden. Op het terrein van de BTW heffing is hiermee een belangrijke troef vrijgespeeld. Een in het buitenland gevestigd hoofdhuis kan als gevolg van deze nieuwe inzichten, wanneer het beschikt over een vaste inrichting in Nederland die aldaar deel uitmaakt van een fiscale eenheid, aan alle onderdelen van de Nederlandse fiscale eenheid presteren zonder dat dit gepaard gaat met de heffing van Omzetbelasting.

Waar het oude besluit van de staatssecretaris van Financiën van 1 augustus 1994 er in voorzag dat niet enkel door het betrekken van een vaste inrichting bij de prestaties tussen een buitenlandse en een Nederlandse ondernemer er toe zou kunnen leiden dat onder de heffing van BTW uitgekomen kon worden, heeft de belastingplichtige nu min of meer vrij spel om deze route te bewandelen¹²³.

Deze variant waarbij door tussenkomst van een vaste inrichting Omzetbelasting wordt vermeden, is met name aantrekkelijk voor grensoverschrijdende ondernemingen die vrijgestelde prestaties verrichten en die beschikken over een vaste inrichting die deel uitmaakt van een Nederlandse fiscale eenheid. Onder het oude regime werden dienstverleningsactiviteiten tussen het hoofdhuis en haar vaste inrichting die deel uitmaakt van een Nederlandse fiscale eenheid gezien als een belaste prestatie. De vrijgestelde ondernemer heeft echter geen recht op aftrek van voorbelasting. Het arrest van de Hoge Raad heeft bewerkstelligd dat dienstverlening direct door het buitenlandse hoofdhuis, dan wel het

¹²³ W.P. Otto & E.M. Vrouwenvelder, 'Het Grenzeloze gemak van de fiscale eenheid', *BTWBrief* 2002, 19.

doorberekenen van kosten die verband houden met diensten die door derden aan het hoofdhuis worden verricht, uiteindelijk zonder dat daar BTW op drukt bij de vrijgestelde vaste inrichting in de Nederlandse fiscale eenheid terecht kunnen komen. Vervolgens kan de vaste inrichting de kosten doorberekenen aan een onderdeel van de Nederlandse fiscale eenheid waar hij zelf deel van uitmaakt, zonder dat daar BTW over moet worden geheven^{124,125}.

5.4 De drie verwevenheden en de vaste inrichting

Nu ik heb vastgesteld dat de vaste inrichting met inbegrip van het buitenlandse hoofdhuis deel uitmaakt van een Nederlandse fiscale eenheid, doemt de vraag op hoe moet worden omgegaan met de vereiste financiële, organisatorische en economische verwevenheid. Ik ben van mening dat de drie verwevenheidseisen niet slechts op het niveau van de Nederlandse vaste inrichting ten opzichte van de andere deelnemers in de eenheid moeten worden beoordeeld. Aangezien het Hof van Justitie EG, alsmede de Nederlandse Hoge Raad hebben geoordeeld dat een vaste inrichting en zijn hoofdhuis gezien moeten worden als één rechtspersoon, is het mijns inziens niet meer dan logisch dat voor de rechtspersoon als geheel beoordeeld moet worden of sprake is van verwevenheid in financieel, organisatorisch en economisch opzicht te opzichte van de andere onderdelen. Waar ik eerder sprak over vrij spel aan de kant van de belastingplichtige om structuren te creëren waarbij de vaste inrichting deel uitmaakt van een fiscale eenheid en zodoende onder de heffing van BTW kan worden uitgekomen, zal ik nu een nuance aan brengen. Het vereiste van de economische verwevenheid gooit roet in het eten. Waar voorheen alleen gekeken werd naar de activiteiten van de vaste inrichting, moeten deze nu ook worden beoordeeld bij het buitenlandse hoofdhuis. Een en ander kan tot gevolg hebben dat, waar ten aanzien van de opname van een vaste inrichting in een fiscale eenheid voor het arrest van de Hoge Raad uit 2002 geen belemmering bestond, deze nu de toegang tot de eenheid moet worden ontzegd^{126,127}. Voor de invulling die Nederland geeft aan het vereiste van de economische verwevenheid, verwijs ik naar paragraaf 4.4.3.3.

5.5 Behandeling dienstverlening tussen hoofdhuis en vaste inrichting niet fiscaal rationeel

In het in hoofdstuk 3 besproken FCE-Bank arrest dat op 23 maart 2006 werd gewezen door het HvJ EG, werd geoordeeld dat, doordat de dienstverleningactiviteiten tussen een buitenlands hoofdhuis en een vaste inrichting elders ter lande plaatsvinden binnen één en dezelfde juridische entiteit en van een bezwarende titel derhalve geen sprake kan zijn, deze buiten het bereik van de BTW vallen. Het HvJ

¹²⁴ W.P. Otto & E.M. Vrouwenvelder, 'Het Grenzeloze gemak van de fiscale eenheid', *BTWBrief* 2002, 19.

¹²⁵ G.J. van Norden, 'Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid', *WFR* 2002/1541.

¹²⁶ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2007, p.85

¹²⁷ Idem noot 125

EG bevestigde met dit arrest de zienswijze van de Nederlandse Hoge Raad uit het arrest van 14 juni 2002. De Hoge Raad ging in dit arrest echter nog verder door te oordelen dat een in het buitenland gevestigd hoofdhuis, dat beschikt over een Nederlandse vaste inrichting die deel uitmaakt van een fiscale eenheid in Nederland, zelf ook deel uitmaakt van deze fiscale eenheid. Ik waag te betwijfelen of deze behandeling van dienstverleningsactiviteiten tussen hoofdhuis en vaste inrichting in het kader van de Omzetbelasting leidt tot een fiscaal rationele oplossing. In hoofdstuk 2 kwam ik tot de conclusie dat het leerstuk van de fiscaal rationele oplossing een prima instrument vormt om concurrentievervalsingen tegen te gaan en een juiste en reële heffing van BTW te waarborgen. De Omzetbelasting is een bestedingsbelasting. Indien prestaties onbelast kunnen worden verricht aan Nederlandse ondernemers druist dit in tegen het grondbeginsel van de BTW. Gezien het feit dat de geschetste behandeling niet tot heffing van Omzetbelasting leidt, ben ik van mening dat in dit kader geen sprake is van een fiscaal rationele oplossing.

Hoofdstuk 6: conclusie

In dit onderzoek heb ik getracht helder te krijgen hoe dienstverleningsactiviteiten tussen hoofdhuis en vaste inrichting behandeld moeten worden in het kader van de omzetbelasting. In vier hoofdstukken heb ik stapsgewijs toegewerkt naar de beantwoording van de probleemstelling zoals geformuleerd aan het begin van mijn scriptie:

Is de onderlinge dienstverlening tussen hoofdhuis en vaste inrichtingen onderworpen aan de heffing van omzetbelasting indien de vaste inrichting deel uitmaakt van een Nederlandse fiscale eenheid?

Allereerst heb ik in hoofdstuk 2 het begrip vaste inrichting onder de loep genomen. De kwalificatie tot vaste inrichting speelt ten aanzien van mijn probleemstelling met name een rol bij de bepaling van de plaats van een dienst, opgenomen in artikel 6 van de Wet OB overeenkomstig artikel 44 van de EU BTW-Richtlijn en aangaande het subject van heffing in de vorm van de figuur van de fiscale eenheid, zoals neergelegd in het vierde lid van artikel 7 Wet OB. Een verkenningstocht door de gewezen jurisprudentie van het Hof van Justitie der Europese Gemeenschappen heeft inzicht geboden in de vraag wat moet worden verstaan onder een vaste inrichting. In alle arresten die in dit hoofdstuk de revue zijn gepasseerd, is naar voren gekomen dat gesproken kan worden van een vi indien sprake is van een zekere bestendigheid en duurzaam wordt beschikt over personeel en technische middelen die noodzakelijk zijn om de desbetreffende dienst te kunnen verrichten. Bovendien zal het moeten gaan om een niet-mobiele inrichting. In de nationale regelgeving, in de vorm van het besluit van de staatssecretaris van Financiën dat dateert van 21 november 2003, wordt deze zienswijze van het HvJ EG onderschreven. Daarnaast ben ik ingegaan op de fiscaal rationele oplossing die als een rode draad door de aangehaalde arresten loopt. In principe wordt bij de plaatsbepaling van een dienst aangesloten bij de vestigingsplaats van de zetel van de bedrijfsuitoefening. Als dit echter concurrentievervalsingen in de hand werkt, zoals in het arrest DFDS, zal het aanmerken van een vaste inrichting van waaruit de prestaties worden verricht, leiden tot de gewenste fiscaal rationele oplossing. Ik kom tot de conclusie dat dit fenomeen zodoende een instrument vormt om gevallen van dubbele heffing dan wel helemaal geen heffing van Omzetbelasting te voorkomen.

In het derde hoofdstuk van deze scriptie heb ik aandacht besteed aan het juridische kader waarbinnen de kwalificatie tot vaste inrichting van belang is. Het HvJ EG heeft middels het FCE-Bank arrest een antwoord gegeven op de vraag of dienstverleningsactiviteiten tussen hoofdhuis en vaste inrichting aangemerkt moeten worden als belaste prestaties voor de BTW. Het Europese Hof oordeelde dat dergelijke diensten plaatsvinden binnen één en dezelfde belastingplichtige, waardoor een rechtsverhouding ontbreekt en van een dienst onder bezwarende titel derhalve geen sprake kan zijn. Tenzij de vaste inrichting zelfstandig opereert ten opzichte van zijn hoofdhuis en het daarmee gepaard gaande economische bedrijfsrisico volledig op zijn schouders rust. Een dergelijke autonome vaste

inrichting is mijns inziens echter niet aannemelijk. Ik concludeer dan ook, net als de staatssecretaris in zijn besluit, dat dienstverleningsactiviteiten tussen hoofdhuis en vaste inrichting onderling buiten het bereik van de BTW vallen.

De vraag is of deze lijn doorgetrokken kan worden naar gevallen van onderlinge dienstverlening tussen een buitenlands hoofdhuis en haar vaste inrichting die deel uitmaakt van een Nederlandse fiscale eenheid. Teneinde een antwoord te kunnen geven op deze vraag heb ik mij in hoofdstuk 4 allereerst toegelegd op de figuur van de fiscale eenheid in de omzetbelasting. De regeling omtrent de fiscale eenheid treffen we aan in artikel 11 van de BTW-richtlijn, hetgeen een facultatieve bepaling is. Nederland heeft in artikel 7 lid 4 van de Wet op de Omzetbelasting 1968 gebruik gemaakt van de mogelijkheid de figuur van de fiscale eenheid te implementeren in de nationale wetgeving. De constructie van de fiscale eenheid bewerkstelligt dat, indien voldaan is aan de eisen die worden gesteld ter vorming van deze figuur, verschillende personen aangemerkt worden als één belastingplichtige. Het gevolg hiervan is dat interne prestaties tussen de onderdelen van de eenheid als het ware verdampen. Dergelijke prestaties binnen de fiscale eenheid zijn niet onderworpen aan de heffing van Omzetbelasting. In dit hoofdstuk heb ik een vergelijking getrokken tussen de bepalingen in de BTW-richtlijn en de Nederlandse Wet op de Omzetbelasting. Ik constateer dat de schoen met name wringt ten aanzien van de vestigingseis. De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid in de Nederlandse wetgeving is minder stringent dan in de BTW-richtlijn. Het fiscale eenheid regime in Nederland staat toe dat een vaste inrichting onderdeel uitmaakt van de eenheid.

Hoofdstuk 5 vormt het slotstuk van mijn onderzoek. Daarin kom ik tot de conclusie dat het baanbrekende arrest van de Nederlandse Hoge Raad gewezen op 14 juni 2002 onder omstandigheden een belastingvoordeel kan sorteren. In dit arrest werd beslist dat een buitenlands hoofdhuis met een vaste inrichting in Nederland deel kan nemen aan een Nederlandse fiscale eenheid. Hiermee was de grensoverschrijdende fiscale eenheid een feit. Concreet betekent dit dat onderlinge prestaties tussen een in het buitenland gevestigd hoofdhuis en haar vaste inrichting in Nederland die deel uitmaakt van een fiscale eenheid, evenals de andere onderdelen van deze Nederlandse fiscale eenheid, niet onderworpen zijn aan de heffing van Omzetbelasting. Alle prestaties die het hoofdhuis verricht ten behoeve van onderdelen van de fiscale eenheid, vallen dus buiten het bereik van de BTW. Mijns inziens is met dit arrest van de Hoge Raad een belangrijke troef vrijgespeeld op het terrein van de BTW heffing. Enkel door tussenkomst van een vaste inrichting kan nu Omzetbelasting worden vermeden. Dit gegeven is met name aantrekkelijk voor grensoverschrijdende ondernemingen die vrijgestelde prestaties verrichten en die beschikken over een vaste inrichting die deel uitmaakt van een Nederlandse fiscale eenheid.

Uit mijn onderzoek naar de behandeling van dienstverleningsactiviteiten tussen hoofdhuis en vaste inrichting concludeer ik, dat de geschetste probleemstelling ontkennend moet worden beantwoord. De onderlinge dienstverlening tussen hoofdhuis en vaste inrichting is niet onderworpen aan de heffing van omzetbelasting, evenmin indien de vaste inrichting deel uitmaakt van een Nederlandse fiscale eenheid.

Literatuurlijst

Boeken

- S.T.M. Beelen e.a, *Cursus Belasting Recht studenteneditie 2010-2011. Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010.
- S.T.M. Beelen e.a, *Cursus Belasting Recht studenteneditie 2009-2010. Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2009.
- S.T.M. Beelen e.a, *Cursus Belasting Recht studenteneditie 2006-2007. Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2006.
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2007.
- G.J. van Norden, *Het concern in de BTW. Fiscale Monografieën 122*, Deventer: Kluwer 2007.
- R.P.C.W.M. Brandsma e.a, *Cursus Belasting Recht studenteneditie 2009-2010. Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009.
- R.N.F. Zuidgeest, *Verbondenheid in het belastingrecht. Fiscale Monografieën 128*, Deventer: Kluwer 2008.
- A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW. Fiscale Monografieën 133*, Deventer: Kluwer 2009.
- *BTW Memo*, Deventer: Kluwer 2009.
- L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht. Voor economen en bedrijfsjuristen*, Deventer: Kluwer 2009.
- M.H.M. van Oers, *De doorstart van een NV/BV bij insolventie*, Deventer: Kluwer 2007.

Verhandelingen

- R.B. Bruins Slot, 'De vaste inrichting in beweging?', *Europese Fiscale Studies 2007/2008*.
- J.P. Scholten, 'BTW belastbaarheid van diensten tussen hoofdhuis en vaste inrichting', *Europese Fiscale Studies 2004/2005*.
- L.M. van Rey, 'Het leerstuk van de fiscaal rationele oplossing in de Europese BTW', *Europese Fiscale Studies 2005/2006*.

Artikelen

- J.P. Scholten, 'Diensten tussen hoofdhuis en vaste inrichting', *BTW-bulletin 2005*, 4.
- A. Meurkes & M. Ultee, 'Geen prestaties tussen hoofdhuis en in EU gevestigde vaste inrichting?', *BTW-bulletin 2006*, 44.
- M. Schrauwen, 'De FCE -zaak: de vaste inrichting a contrario BTW –belast', *BTWBrief 2006*, 12(nr. 1)

- A.J. van Doesum & G.J. van Norden, ‘De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-BTW’, *WFR 2009/1572*.
- W.P. Otto & E.M. Vrouwenvelder, ‘Het Grenzeloze gemak van de fiscale eenheid’, *BTW-Brief 2002*, 19.
- G.J. van Norden, ‘Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid’, *WFR 2002/1541*.

Jurisprudentie

- HvJ EG 4 juli 1985, zaak 168/84 (Berkholz)
- HvJ EG 2 mei 1996, zaak C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien)
- HvJ EG 17 juli 1997, zaak C-190/95 (ARO-lease)
- HvJ EG 7 mei 1998, zaak C-390/960 (Lease Plan)
- HvJ EG 20 februari 1997, zaak C-260/95 (DFDS)
- HvJ EG 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank plc.)
- HR 22 februari 1989, nr.25 068, BNB 1989/112
- HR 30 mei 1990, nr.25 722, BNB 1990/241
- HR 22 april 2005, BNB 2005/230
- HR 27 januari 2006, BNB 2006/312
- HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287, V-N 2002/32.20
- Hof Amsterdam, MK II, 27 januari 2000, nr. 99/0071

Besluiten

- Besluit van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254 (FED 1994/574)
- Besluit van 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520M
- Besluit van 21 november 2003, nr. DGB 2003/6237M

Mededelingen

- Mededeling van de Europese Commissie over de BTW-groepoptie 2 juli 2009, Commissiedocument nr. 325 van 2009, nr.IP/09/1078

Elektronische bronnen

- VS 06 (Omzetbelasting), Wet op de Omzetbelasting 1968, Artikel 6 Hoofdregeel plaats van dienst tekst m.i.v. 1 januari 2010, Aantekening 9. Vaste inrichting.
<http://www.kluwer.nl/cl3/application-context/VNI/index.jsp?gc=WKNL-KL-PNP-VNI-96062699&scenario=SC_VNI_STACK_TREE&from_resolver=true>