

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Faculteit der Economische Wetenschappen

Masterscriptie Fiscale Economie

NADRUK VERBODEN

# DE VASTE INRICHTING IN DE BTW

In deze scriptie staat de behandeling van vaste inrichtingen in de Btw centraal. Hierbij wordt allereerst het huidige recht geanalyseerd (positieve recht). Daarnaast wordt aan de hand van een toetsingskader beoordeeld of de huidige Btw behandeling rehtens het meest juist is of dat we toe zijn aan een stelselwijziging (wenselijk recht).

*Zijn we toe aan een stelselwijziging of volstaat het huidige?*

Naam: Kirsten Deij

Studentnummer:  
294628

Eerste Lezer: Drs.  
P.C.J. Oerlemans

Tweede Lezer: Prof.  
Dr. R.N.G van der  
Paardt

Datum: 4-6-2012

# Inhoudsopgave

Inleiding.....	4
Hoofdstuk 1: Rechtskarakter van de Btw .....	6
1.1 Omzetbelasting in EG-verband.....	6
1.2 Rechtskarakter .....	6
1.2.1 Productiebelasting.....	7
1.2.2 Verkeersbelasting.....	7
1.2.3 Verbruiksbelasting.....	8
1.3 Doelstellingen Btw-richtlijn.....	8
1.3.1 Bestemmingslandbeginsel.....	8
1.3.2 Neutraliteit.....	10
1.4 Doelmatigheid.....	14
1.4.1 Eenvoud .....	14
1.4.2 Rechtszekerheid .....	14
1.4.3 Controlemogelijkheden.....	14
1.4.4 Misbruikgevoeligheid/fraudegevoeligheid.....	15
1.4.5 Flexibiliteit.....	15
1.5 Samenvatting.....	15
Hoofdstuk 2: De vaste inrichting in de Btw .....	17
2.1 Wenselijk recht voor de plaats van dienst .....	17
2.1.1 Plaats van dienst.....	18
2.1.2 Wenselijk recht.....	20
2.2 Jurisprudentie over vaste inrichting .....	22
2.2.1 Kernarrest: zaak Berkholz .....	22
2.2.2 Overige jurisprudentie .....	26
2.3 Meerdere dimensies .....	33
2.4 Btw Verordening.....	34
2.5 Deelconclusie.....	36
Hoofdstuk 3: Belastingplicht van de vaste inrichting.....	38
3.1 Wettelijke vereisten voor de kwalificatie als ondernemer .....	38
3.2 Jurisprudentie: Zaak FCE Bank.....	39
3.3 De fiscale eenheid.....	41

3.4 Deelconclusie.....	42
Hoofdstuk 4: Aftrekrecht van de vaste inrichting.....	44
4.1 Het aftrekrecht: wettelijke vereisten .....	44
4.1.1. Wanneer heb je recht op aftrek?.....	44
4.1.2. Gemengd gebruik.....	45
4.2 Jurisprudentie: algemene regels.....	45
4.2.1 Een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang .....	46
4.2.2 Algemene kosten en het recht op aftrek .....	47
4.3 Toepassing rechtsregels op vaste inrichtingen.....	48
4.3.1. Situatie 1 en 2 .....	48
4.3.2. Situatie 3 .....	49
4.3.3. Situatie 4 .....	49
4.4 Deelconclusie.....	50
Hoofdstuk 5: Problemen binnen het huidige systeem.....	51
5.1 “De Zwitserlandroute”.....	51
5.2 Varianten op de “Zwitserlandroute”.....	56
5.2.1 Inkoop van goederen die omgezet worden in diensten .....	57
5.2.2 Inkoop van een dienst die wordt omgezet in een andere dienst .....	58
5.3 Andere misbruiksituaties .....	59
5.4 Rechtszekerheid aftrekrecht.....	61
5.4.1 Vraag 1: pro rata en vaste inrichtingen .....	61
5.4.2 Vraag 2: buiten de Gemeenschap gevestigde vaste inrichtingen .....	63
5.4.3 Vraag 3: verschillende sectoren van bedrijfsuitoefening .....	64
5.4.4 Vraag 4: reikwijdte en geldende regels .....	65
5.4.5 Uitspraak .....	68
5.4.6 Onderlinge leveringen .....	68
5.5 Fiscale eenheid problematiek.....	71
5.5.1 Nederlandse visie.....	71
5.5.2 Visie van de Europese Commissie .....	73
5.6 Deelconclusie.....	73
Hoofdstuk 6: Alternatieve Btw behandeling .....	74
6.1 Kenmerken van een alternatieve Btw behandeling.....	74
6.1.1 Fictieve belastingplicht.....	74
6.1.2 Maatstaf van heffing .....	75

6.1.3 Uitreiken van facturen .....	76
6.2 Vergelijking met het huidige systeem.....	76
6.2.1 Administratieve eenvoud.....	76
6.2.2 Rechtszekerheid .....	77
6.2.3 Controlemogelijkheden.....	77
6.2.4 Fraudegevoeligheid .....	77
6.3 Deelconclusie.....	78
Conclusie .....	79
Bijlage 1: Artikel 11 Btw-verordening .....	82
Literatuurlijst .....	83

## **Inleiding**

Een momenteel zeer actueel onderwerp in de Btw betreft de problematiek rondom vaste inrichtingen. Zoals later in dit onderzoek nog uitgebreid zal worden behandeld, hebben vaste inrichtingen voornamelijk als doel het bereiken van een rationele verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten. De vaste inrichting fungeert voor Btw doeleinden als potentieel heffingspunt naast de zetel van bedrijfsuitoefening. Dat de problematiek rondom vaste inrichtingen een actueel onderwerp is, blijkt onder andere uit de recente codificatie van het begrip in de Btw-verordening en de recente vragen die gesteld zijn aan het HvJ ten aanzien van het recht op aftrek in situaties waarin de vaste inrichting is betrokken. Ook zijn nog niet zo lang geleden vragen gesteld in de Tweede Kamer over hoe mogelijk misbruik van de vaste inrichting kan worden bestreden. Deze korte opsomming laat zien dat de huidige systematiek met betrekking tot vaste inrichtingen nog altijd de nodige onduidelijkheden en problemen met zich meebrengt.

Het lijkt mij daarom een mooi moment om de huidige Btw wetgeving op het gebied van vaste inrichtingen nader onder de loep te nemen. Hierbij heb ik mijzelf ten doel gesteld om aan de hand van een toetsingskader, wat enerzijds is gebaseerd op het rechtskarakter van de Btw en anderzijds op doelmatigheidsoverwegingen, na te gaan of het huidige Btw beleid ten aanzien van vaste inrichtingen rechtens gezien de meest juiste is. Hierbij komen onder andere de belastingplicht, de plaats van dienst regels en het recht op aftrek aan bod. Daarnaast wordt ook gekeken welke mogelijke problemen het huidige systeem met zich mee kan brengen. Tot slot zal een alternatieve Btw behandeling worden besproken. Zoals we later nog zullen zien, gaat het huidige systeem uit van het feit dat vaste inrichtingen niet zelfstandig belastingplichtig zijn. In hoofdstuk 6 zal een alternatief stelsel besproken worden waar vaste inrichtingen fictief als zelfstandig worden aangemerkt. Het doel van dit hoofdstuk is te bepalen welke voor- en nadelen een dergelijk alternatief stelsel heeft en in hoeverre dit systeem het huidige systeem kan vervangen. Dit zal in grote mate afhangen van de ernst van de problemen waarmee het huidige systeem te kampen heeft.

### ***Onderzoeksvraag: Is de huidige Btw behandeling van vaste inrichtingen rechtens gezien de meest juiste?***

Om deze onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden zullen er een aantal stappen moeten worden doorlopen. Enkele vragen waarop deze scriptie een antwoord tracht te vinden zijn hieronder opgesomd.

- Wat is het rechtskarakter van de Btw en wat zijn de doelstellingen van de Btw-richtlijn?
- Is het begrip vaste inrichting goed, te ruim of te beperkt geformuleerd?
- Hoe ziet het huidige Btw beleid eruit ten aanzien van vaste inrichtingen (de belastingplicht, plaats van dienst en recht op aftrek)?

- Met welke (potentiële) problemen en onzekerheden heeft het huidige beleid te maken?
- Is er een alternatieve Btw behandeling beschikbaar die de nadelen van het huidige beleid wegnemen?
- Wat zijn de nadelen van dit alternatieve stelsel?
- Welke Btw behandeling van vaste inrichtingen waarborgt de doelstellingen van de Btw het meest?

In hoofdstuk 1 wordt het toetsingskader besproken aan de hand waarmee het huidige en het alternatieve Btw systeem zal worden getoetst. Vervolgens zal hoofdstuk 2 tot en met 5 in het teken staan van de huidige Btw wetgeving. In hoofdstuk 2 zal worden geanalyseerd of er altijd een juiste afweging wordt gemaakt tussen de verschillende potentiële heffingspunten. Hoofdstuk 3 en 4 zullen respectievelijk de belastingplicht en het recht op aftrek van vaste inrichtingen behandelen. Tot slot zal de analyse van het huidige beleid worden beëindigd met een bespreking van de mogelijke problemen en onduidelijkheden van het huidige Btw systeem. Dit onderzoek wordt afgesloten met een hoofdstuk waarin een alternatief Btw stelsel ten aanzien van vaste inrichtingen wordt besproken. Het doel is om te analyseren of de problemen uit het huidige stelsel kunnen worden opgelost. Daarnaast zullen ook de nadelen van een dergelijk nieuw systeem worden geanalyseerd.

Gezien de omvang van dit onderzoek heb ik keuzes moeten maken met betrekking tot de te behandelen onderwerpen. Daarbij heb ik er bewust voor gekozen niet in te korten op de hoofdonderwerpen. Het gevolg hiervan is dat sommige onderwerpen daardoor slechts zijdelings of helemaal niet aan bod komen. Zo ligt de focus van dit onderzoek voornamelijk op diensten en in mindere mate op (intracommunautaire) goederenleveringen. Dit wilt echter niet zeggen dat deze onderwerpen minder relevant of interessant zijn, maar zoals gezegd moesten hierin keuzes worden gemaakt.

## **Hoofdstuk 1: Rechtskarakter van de Btw**

Om de hoofdvraag van dit onderzoek te kunnen beantwoorden, zullen er grofweg twee stappen moeten worden doorlopen. Enerzijds zal de huidige wetgeving in kaart moeten worden gebracht en geïnterpreteerd (positief recht en uitleg van het positieve recht). Daarnaast zal moeten worden bepaald of er alternatief beleid beschikbaar is dat beter aansluit bij de wensen van een goed werkend Btw stelsel (wenselijk recht). Voordat hiermee een start kan worden gemaakt, zal allereerst een duidelijk toetsingskader moeten worden geformuleerd aan de hand waarmee het huidige beleid en de alternatieven geëvalueerd kunnen worden. Volgens Slagter is wetgeving meestal gebaseerd op een compromis tussen enerzijds rechtvaardigheid en anderzijds doelmatigheid<sup>1</sup>. Dit zullen ook de twee bouwstenen zijn op basis waarvan ik het Btw beleid omtrent vaste inrichtingen zal evalueren. In dit hoofdstuk zullen we zien dat de rechtvaardigheid grotendeels samenhangt met het rechtskarakter van de Btw (paragraaf 1.2 en 1.3). Doelmatigheidsoverwegingen kunnen echter een gegronde reden zijn om wetgeving op sommige punten te laten afwijken van dit rechtskarakter. (paragraaf 1.4). We starten dit hoofdstuk met een kleine noot ten aanzien van het geografische bereik van dit onderzoek.

### ***1.1 Omzetbelasting in EG-verband***

Eén van de belangrijkste doelstellingen van de Europese Gemeenschap is het bevorderen van een goed werkende interne markt. Hiervoor zijn zuivere concurrentievoorwaarden vereist waardoor er een efficiënte allocatie van middelen kan plaatsvinden. Om dit alles te bereiken hebben de lidstaten het noodzakelijk geacht de indirecte belastingen in sterke mate te harmoniseren. Deze steeds verdergaande harmonisatie heeft voor de Btw uiteindelijk geleid tot de Btw-richtlijn zoals we die vandaag de dag kennen. Lidstaten zijn verplicht de richtlijn om te zetten in nationaal recht op een manier die eer doet aan de doel en strekking van de richtlijn. Hoewel het de lidstaten vrij staat de vorm en middelen te kiezen, is de richtlijn bindend ten aanzien van het te bereiken resultaat<sup>2</sup>.

Het Europese Btw beleid zal in dit onderzoek centraal staan. De Btw-richtlijn en de uitleg hiervan beschouw ik hierbij als het huidige beleid. Bij de interpretatie hiervan kan uiteraard ook gebruik worden gemaakt van nationale jurisprudentie en regelgeving. Door de vele onduidelijkheden die er op het vlak van de vaste inrichting bestaan, zullen we echter zien dat er veel zaken zijn verwezen naar het Europese Hof van Justitie (Hierna: HvJ).

### ***1.2 Rechtskarakter***

Zoals hiervoor al aangegeven, zal de wenselijkheid van wetgeving in grote mate afhangen van het rechtskarakter van de belasting. Het rechtskarakter van een belasting geeft een antwoord op de vraag

---

<sup>1</sup> W.J. Slagter, *Rechtvaardigheid en doelmatigheid, Enige beschouwingen over het compromiskarakter van het recht*, Deventer, Kluwer, blz. 4

<sup>2</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, pagina 34-35

wie en wat een wetgever tracht te belasten en vooral waarom de wetgever dit wilt.<sup>3</sup> Het rechtskarakter vormt daarmee een belangrijk middel om het bereik, het doel en de wenselijkheid van wettelijke bepalingen te achterhalen.

Een omzetbelasting kan verschillende rechtskarakters dragen<sup>4</sup>. Zo is het mogelijk dat een Btw stelsel is ingericht als productiebelasting, verkeersbelasting of verbruiksbelasting. Hieronder worden deze drie verschillende opties uitgewerkt. Hierbij gaat de meeste aandacht uit naar de verbruiksbelasting, omdat dit het rechtskarakter is van de landen die onder de werkingssfeer van de Btw-richtlijn vallen.

### *1.2.1 Productiebelasting*

De rechtsgrond van een omzetbelasting die is ingericht als productiebelasting, vormt het gebruik van publieke middelen door de ondernemer (profijtbeginsel). In tegenstelling tot de andere twee type belastingen is een productiebelasting meer subjectief en direct van karakter. Aangezien het doel bij een productiebelasting is om de productie te belasten, vindt er normaliter geen teruggaaf bij uitvoer plaats en ook geen heffing bij invoer. De ondernemer heeft namelijk op de plaats van productie gebruik gemaakt van de publieke middelen. Met andere woorden, er wordt geheven op basis van het oorsprongslanbeginsel.

### *1.2.2 Verkeersbelasting*

De omzetbelasting als verkeersbelasting sluit aan bij een specifieke (rechts)handeling. Hoewel dat in principe ook geldt voor het Europese stelsel<sup>5</sup>, ben ik het met van Hilten en van Kesteren<sup>6</sup> eens dat dit niet meer dan een heffingsmethodiek is. Het doel blijft om de uiteindelijke consumptie bij de eindgebruiker te belasten. Het aansluiten bij de daadwerkelijke consumptie is uitvoeringstechnisch echter zeer lastig. Wanneer de daadwerkelijke consumptie als heffingspunt zou fungeren, zou je namelijk theoretisch gezien van elke prestatie moeten achterhalen wanneer het goed of de dienst wordt geconsumeerd. Zoals van Hilten en van Kesteren terecht opmerken zal de consumptie bij diensten vaak nog samenvallen met de verrichting van de dienst. Bij de levering van goederen kan dit echter al snel anders zijn. Te denken valt aan een auto met een gebruiksduur van 10 jaar. Het moment van besteding en het moment van consumptie vallen bij een dergelijke transactie niet langer samen. Hierdoor is er besloten om op grond van doelmatigheidsoverwegingen, de besteding als het moment van consumptie aan te merken. Ik ben het met Merckx eens dat de heffingsmethodiek geen deel uitmaakt van het rechtskarakter van een belasting<sup>7</sup>. Daarom ben ik van mening dat het Europese Btw stelsel een verbruiksbelasting is en geen mengvorm tussen een verkeersbelasting en een verbruiksbelasting.

---

<sup>3</sup> Zie voor een algemene uiteenzetting van het begrip rechtskarakter onder andere M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, pagina 22-25

<sup>4</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, pagina 3-11

<sup>5</sup> Op 8 juli 1986, in de zaak 73/85 (Kerrut) overwoog het HvJ EG dat de omzetbelasting mede een verkeersbelasting is.

<sup>6</sup> Zie verwijzing 4

<sup>7</sup> M.M.W.D Merckx, *De vaste inrichting in de Europese BTW*, WFR 2006/920



### *1.2.3 Verbruiksbelasting*

Een omzetbelasting die is ingericht als verbruiksbelasting is zoals gezegd de meest voorkomende variant. Ook in de landen die onder werking van de Btw-richtlijn vallen, is dit het rechtskarakter van de Btw. Althans dit wordt in de meeste literatuur aangenomen. Het lijkt erop dat de communautaire wetgever hierover liever geen harde uitspraken doet<sup>8</sup>. Wellicht speelt het bestaan van vrijstellingen zonder aftrekrecht hierbij een rol. Vanuit het rechtskarakter van een verbruiksbelasting zijn dergelijke kostprijsverhogende maatregelen die uitwerken als bedrijfsbelasting namelijk niet te verantwoorden. Ondanks dit alles ga ik er voor de rest van dit onderzoek vanuit dat het rechtskarakter het meest overeen komt met die van een verbruiksbelasting.

Een verbruiksbelasting tracht het consumptieve verbruik te belasten. In het Europese stelsel wordt gebruik in het productieproces niet gezien als consumptief gebruik. In beginsel vormt de belasting daarom geen bedrijfsbelasting. Door omstandigheden kan er echter cumulatie van Btw optreden waardoor de omzetbelasting per saldo wel als bedrijfsbelasting uitwerkt. Het Europese stelsel is zo vormgegeven dat de belasting wordt geheven van de ondernemer (belastingplichtige) en niet van de consument. Dit wordt ook wel de indirecte methode genoemd. Ondanks dat de Btw idealiter dus geen kostenpost dient te vormen voor de ondernemer, zal de ondernemer wel degene zijn die de belasting afdraagt aan de fiscus. De vraag of het Europese stelsel ook economisch als een indirecte verbruiksbelasting gezien kan worden, hangt met name af van de afwentelingsmogelijkheden die de producent heeft op de eindconsument. Aangezien deze afwenteling bij een verbruiksbelasting gewenst is, zal de wetgever een dergelijke afwenteling zoveel mogelijk moeten nastreven.

### **1.3 Doelstellingen Btw-richtlijn**

Uit het rechtskarakter van de Btw kunnen enkele beginselen worden afgeleid waaraan een Btw stelsel beoordeeld kan worden. In deze paragraaf zullen deze beginselen één voor één worden behandeld.

#### *1.3.1 Bestemmingslandbeginsel*

Wat vertelt het rechtskarakter ons over de plaats waar een aan de Btw onderworpen prestatie idealiter dient te zijn onderworpen? Merckx betoogt in haar proefschrift dat een rechtvaardige verdeling van de heffingsbevoegdheden internationaal vaak getoetst wordt aan de hand van het baatbeginsel<sup>9</sup>. Het baatbeginsel houdt in dat overheden die voorzieningen treffen hiervoor een vergoeding voor terug mogen verwachten in de vorm van belastingen. Doordat de Btw een verbruiksbelasting is, behoren volgens Merckx de voorzieningen van de overheid die de transactie en het verbruik van de prestatie mogelijk maken de doorslag te geven in de discussie rondom de heffingsbevoegdheden van de verschillende lidstaten. Een voorbeeld van een dergelijke overheidsvoorziening is het verbruik van collectieve goederen. Een gekochte fiets is bijvoorbeeld van beperkte waarde in het geval de overheid

---

<sup>8</sup> Hoewel de Europese wetgever in artikel 1 en 2 van de 1<sup>e</sup> Richtlijn de belasting typeert als “algemene verbruiksbelasting”, geeft de EEG-Commissie aan dat zij liever de neutrale term “algemene omzetbelasting” wil hanteren.

<sup>9</sup> M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, 51-70

geen infrastructurele investeringen heeft gedaan in de vorm van fietspaden. De consument profiteert aldus van deze overheidsvoorziening. Het baatbeginsel zorgt ervoor dat de overheid hiervoor extra Btw inkomsten mag verwachten. Het meest rechtvaardige heffingspunt dat aan deze voorziening is gekoppeld, zal de plaats van verbruik zijn. Hier wordt immers gebruik gemaakt van de collectieve voorziening. Op basis van de analyse van nog zes andere overheidsvoorzieningen komt Merx tot de conclusie dat het meest rechtvaardige heffingspunt de plaats van verbruik of de plaats van besteding behoort te zijn<sup>10</sup>.

Andere auteurs betogen dat een verbruiksbelasting louter daar moet worden geheven waar het verbruik van de prestatie plaatsvindt<sup>11</sup>. Dit wordt ook wel het bestemmingslandbeginsel genoemd. Dit beginsel is op vele plaatsen terug te zien in de huidige wetgeving. Het bestemmingslandbeginsel heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat bij uitvoer een teruggaaf wordt verleend. Bij invoer vindt daarentegen juist een heffing plaats. De communautaire wetgever lijkt van oudsher bij dit beginsel te willen aansluiten<sup>12</sup>. Niet alleen onder het Europese stelsel maar ook in verdragen met derde landen wordt het bestemmingslandbeginsel over het algemeen erkent.<sup>13</sup>

Overeenstemming tussen lidstaten op dit punt kan belangrijk zijn in het voorkomen van situaties van dubbele heffing en niet-heffing. De kans op dubbele heffing of niet-heffing is namelijk aanzienlijk groter wanneer er een heffingsconflict is tussen landen met verschillende rechtskarakters. Dit laat zich het beste voorstellen aan de hand van een conflict tussen een productie- en een verbruiksbelasting. Zoals hierboven al is aangegeven, is bij een productiebelasting geen plaats in het systeem voor een teruggaaf van Btw bij export. Bij een verbruiksbelasting is normaliter echter wel een heffing bij import. Door de harmonisatie op Europees niveau is dit probleem binnen de EG in ieder geval niet meer aan de orde voor zover daar voor de harmonisatie wel al sprake van was.

Het feit dat de Btw op indirecte wijze wordt geheven maakt het moeilijker om aan te sluiten bij het bestemmingslandbeginsel. De presterende ondernemer zal doorgaans namelijk niet weten waar de afnemer van plan is het goed of dienst te gaan consumeren. Of het bestemmingslandbeginsel ook bij transacties tussen ondernemers van belang is, komt in hoofdstuk 2 aan de orde.

Hoewel het bestemmingslandbeginsel in dit onderzoek vaak centraal zal staan, mede het gevolg van het sterke belang dat de communautaire wetgever hieraan lijkt te hebben gegeven, kan ik mij ook goed vinden in de hierboven beschreven rechtvaardigheidsanalyse van Merx. Wanneer de plaats van verbruik en de plaats van besteding niet overeenkomen, laat zij naar mijn mening zien dat er vanuit

---

<sup>10</sup> M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, pagina 59-68

<sup>11</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, pagina 9-11

<sup>12</sup> Merx geeft in haar proefschrift "*De woon-en vestigingsplaats in de btw*" aan dat het bestemmingslandbeginsel van oudsher diepgeworteld zit in het Europese stelsel. Ze geeft in hoofdstuk 3.7.2. verschillende bewijzen hiervoor.

<sup>13</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, pagina 10

rechtsvaardigheidsargumenten niet per definitie aangesloten hoeft te worden bij de plaats van verbruik maar dat de plaats van besteding evenzeer de voorkeur kan genieten.

### *1.3.2 Neutraliteit*

In de considerans van de Eerste richtlijn<sup>14</sup> (één van de voorgangers van de huidige Btw-richtlijn) valt het volgende te lezen.

“Overwegende dat een stelsel over de toegevoegde waarde de grootste mate van eenvoud en neutraliteit verkrijgt wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van productie en distributie, zomede het gebied van diensten omvat; dat het derhalve in het belang van de gemeenschappelijke markt en van de Lid-Staten is een gemeenschappelijk stelsel te aanvaarden dat eveneens op de kleinhandelsfase wordt toegepast”

Hieruit kan worden opgemaakt dat eenvoud en neutraliteit twee doelstellingen zijn van het Europese Btw stelsel. Dit blijkt ook uit de jurisprudentie van het HvJ, waar de term neutraliteit veelvuldig wordt gebruikt<sup>15</sup>. Doordat eenvoud in beginsel een doelmatigheids criterium is en in mindere mate voortvloeit uit het rechtskarakter van de Btw, zal dit in paragraaf 1.4 worden behandeld.

Noch de considerans, noch de wettekst geeft een definitie van het begrip neutraliteit. Mede hierdoor is het begrip onderhevig aan de nodige discussie. Je kunt wel zeggen dat het begrip neutraliteit, wat voornamelijk afkomstig is uit economische studies, in de Btw een heel eigen leven is gaan leiden. In economische zin betekent neutraliteit zoiets als het niet of zo min mogelijk aantasten van de optimale welvaart<sup>16</sup>. Ondanks dat uit de considerans en de uitspraken van het HvJ valt op te maken dat de term neutraliteit een groot belang lijkt te dienen voor de Btw, wekt het begrip soms verwarring. Deze verwarring komt naar mijn mening voornamelijk voort uit het feit dat veel handboeken voor de Btw betogen dat de Btw neutraal dient te zijn op verschillende dimensies (zowel economische, juridische als externe neutraliteit). Het HvJ lijkt daarentegen vooral belang te hechten aan de economische neutraliteit. Het is dus de vraag in hoeverre de andere dimensies gewaarborgd dienen te worden in het Europees Btw stelsel. Daarnaast is het de vraag wat de relatie is tussen de verschillende neutraliteitsdimensies. Zo betoogt van Hilten namelijk dat de verschillende dimensies kunnen botsen in de uitleg van vrijstellingen<sup>17</sup>. In haar opinie hecht het HvJ in de uitleg van vrijstellingen over het algemeen te veel waarde aan de economische neutraliteit.

Zonder al te veel uit te wijden over deze discussie, wil ik wel benadrukken dat ik van mening ben dat het veelvuldig noemen van de term neutraliteit door het HvJ in de context zoals die in veel handboeken wordt gebezigd als economische neutraliteit, er in mijn ogen op wijst dat het Hof de

---

<sup>14</sup> Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-staten inzake omzetbelasting, nr. 67/227/EEG, PB EG 14 april 1967, nr. L71

<sup>15</sup> L.J.A. Pieterse, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen*, WFR 2010/596. In 140 van de 350 “onderzochte” HvJ zaken wordt de term neutraliteit genoemd.

<sup>16</sup> A.J. van Doesem, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, pagina 31

<sup>17</sup> M.E. van Hilten, ‘*Vrijstellingen: hoe eng is strikt?*’, WFR 2009/1328

economische neutraliteit hoog in het vaandel heeft staan. De uitleg van het Hof in het voordeel van de economische neutraliteit zoals van Hilten die beschrijft geeft voeding aan deze gedachtegang. Ik wil op deze plek de meest gangbare dimensies bespreken waar de Btw volgens de literatuur zo neutraal mogelijk op moet uitwerken.

Als laatste algemene opmerking is het belangrijk in te zien dat een belasting in de praktijk altijd tot een bepaalde hoogte de neutraliteit zal verstoren. Zoals de auteurs van de Cursus Belastingrecht<sup>18</sup> terecht aangeven, zal bij een uniform tarief de neutraliteit alsnog worden verstoord doordat de afzet van iedere prestatie verschillend zal reageren. Dit heeft te maken met het feit dat ieder product/dienst zijn eigen prijselasticiteit kent.

### *1.3.2.1 Economische neutraliteit*

De meest gangbare uitleg van het begrip economische neutraliteit is dat de belasting concurrentieneutraal dient uit te werken. Dit wilt zeggen dat ondernemers die met elkaar in concurrentie staan niet verschillend mogen worden behandeld. Van Hilten ziet een trend in de uitleg van het HvJ omtrent het begrip (economische) neutraliteit<sup>19</sup>. Waar het Hof in eerdere zaken nog spreekt over ondernemers die “dezelfde handelingen” verrichten en dus gelijk behandeld moeten worden, spreekt het HvJ in latere zaken over “soortgelijke handelingen die met elkaar in concurrentie staan”. Deze trend laat maar mijn mening zien dat het Hof belang hecht aan het feit dat de Btw nimmer concurrentieverstorend mag werken. Dat hiermee een nieuwe discussie ontstaat omtrent het begrip “in concurrentie treden”, acht het Hof kennelijk van minder groot belang. Dat het Hof een dermate grote waarde hecht aan het begrip economische neutraliteit, wordt naar mijn mening gerechtvaardigd door het eerder omschreven rechtskarakter van de Btw. Een verbruiksbelasting dient neutraal uit te werken ten opzichte van degene die de belasting int. Wanneer dit niet zo is werkt de belasting niet langer als verbruiksbelasting, maar als bedrijfsbelasting.

Dit laatste wilt echter niet zeggen dat er vanuit de economische neutraliteit bezien geen tariefdifferentiaties mogelijk zijn. Door afwijkende tarieven toe te passen voor bepaalde prestaties, ontstaat een verschillende Btw behandeling ten aanzien van bepaalde prestaties en dus ook ten aanzien van de ondernemers die de prestaties verrichten. Dit hoeft echter nog geen schending van de economische neutraliteit te betekenen. Dit komt doordat ondernemers uit verschillende branches over het algemeen geen concurrenten van elkaar zullen zijn. Zo zal een winkelier die voedingsmiddelen levert (belast onder het lage tarief) geen concurrent zijn van een autodealer die auto's levert (belast onder het algemene tarief).

---

<sup>18</sup> K.M. Braun e.a., Cursus Belastingrecht EBR, 6.1.1.C.b1

<sup>19</sup> M.E. van Hilten, ‘Vrijstellingen: hoe eng is strikt?’, WFR 2009/1328

Als we deze discussie breder trekken, kun je ook vanuit een economisch- en politiek-/rechtvaardigheidsoogpunt goede argumenten bedenken om tariefdifferentiaties door te voeren. Zo is het gangbaar om vanuit een economisch standpunt de prestaties met de hoogste elasticiteit het laagst te belasten en vica versa<sup>20</sup>. Vanuit rechtvaardigheidsgronden geredeneerd kan het zinnig zijn om luxe goederen zwaarder te belasten dan eerste levensbehoeften<sup>21</sup>. Dat al deze argumenten strijdig met elkaar kunnen zijn mag duidelijk zijn. Op hoger niveau (lees: politiek niveau) geven daarom Btw technische aspecten/doelstellingen niet altijd de doorslag.

Het hiervoor aangehaalde voorbeeld is niet zomaar genomen. Het laat naar mijn mening goed zien wat het belang van een definitie is. Of tariefdifferentiaties de economische neutraliteit kan aantasten, volgt namelijk uit het feit hoe we het begrip economische neutraliteit definiëren. Zo maken de schrijvers van Cursus Belastingrecht een onderscheid tussen economische neutraliteit en mededingingsneutraliteit. Dat andere auteurs dit niet doen, ligt wellicht aan de nauwe verwantschap tussen beide begrippen. Mededingingsneutraliteit wordt door de auteurs omschreven als concurrentiëneutraliteit. Kortom, hetgeen hierboven werd verstaan onder economische neutraliteit. Economische neutraliteit daarentegen, definiëren zij als “de vraag in hoeverre de belasting de optimale allocatie van productiemiddelen beïnvloedt”. Doordat de winkelier en de autodealer uit bovenstaand voorbeeld in andere branches opereren, kun je zeggen dat de mededingingsneutraliteit niet wordt verstoord door een verschil in tarief. Aannemende dat de middelen in de uitgangspositie efficiënt zijn verdeeld, kan de introductie van een tariefdifferentiatie ceteris paribus wel zorgen voor een inbreuk op de efficiënte verdeling van de middelen. Met andere woorden, de autodealer kan besluiten om ook winkelier te worden doordat de kosten lager uitvallen door het lagere Btw tarief. Economische obstakels zoals kapitaalvernietiging houden dit wellicht tegen. Als we dit laatste buiten beschouwing laten, zou dit in de definitie van de Cursus Belastingrecht een inbreuk vormen op de economische neutraliteit.

In het voorgaande voorbeeld zou je echter ook kunnen betogen dat een dergelijke overloop tussen markten, indirect de concurrentie (en dus de mededingingsneutraliteit) op een markt wel aantast. Hoewel alle aanbieders op één en dezelfde markt naar hetzelfde tarief worden belast, heeft het aantal aanbieders immers ook invloed op de mate van concurrentie.

Door het nauwe verwantschap tussen de begrippen economische- en mededingingsneutraliteit, zullen veel auteurs dit onderscheid niet maken. Desondanks is het wel nuttig om in elk specifiek geval te bepalen op welke wijze de neutraliteit precies wordt verstoord.

---

<sup>20</sup> H.S Rosen en T. Gayer, *Public Finance*, pagina 354-357

<sup>21</sup> B. Jacobs, *de prijs van gelijkheid*

### 1.3.2.2 Juridische neutraliteit

Als de economische neutraliteit de Btw variant is van het gelijkheidsbeginsel, is de juridische neutraliteit de Btw variant van het evenredigheidsbeginsel<sup>22</sup>. Volgens vele auteurs<sup>23</sup> brengt een algemene verbruiksbelasting met zich mee dat de belasting strikt evenredig aan de prijs dient te zijn. Om dit te bewerkstelligen is een eerste vereiste dat de belasting meetbaar is. Dit wordt verhinderd wanneer vrijstellingen binnen de bedrijfskolom van toepassing zijn. Hierdoor ontstaat cumulatie van belasting waardoor een soort “spookbelasting” ontstaat (lees: doorberekening in de prijs). Meer algemeen geformuleerd verbiedt de juridische neutraliteit alle gevallen van dubbele heffing (al dan niet als gevolg van belastingcumulatie) en alle gevallen van niet-heffing.

### 1.3.2.3 Externe neutraliteit

In veel handboeken wordt er ook een onderscheid gemaakt tussen de zogenoemde interne en externe neutraliteit. Hoewel dit begrip naar mijn mening niet heel veel waarde toevoegt aan de al eerder gebezigde terminologie, laat ik dit onderscheid hier toch kort de revue passeren. Internationale aspecten worden veelal aangeduid met externe neutraliteit. Het aantasten van de externe neutraliteit kan bijvoorbeeld plaatsvinden wanneer een buitenlandse ondernemer zwaarder wordt belast dan een binnenlandse ondernemer (protectionistische maatregelen). Zoals gezegd kan een dergelijke aantasting ook onder de al eerder behandelde economische neutraliteit worden gebracht. Aangezien het hier gaat om een internationale situatie, wordt dit echter vaak aangeduid met een schending van de externe neutraliteit. Om misverstanden te voorkomen wijs ik op het feit dat het bestemmingslandbeginsel wel degelijk een heffing bij invoer voorschrijft. Deze heffing mag echter niet meer zijn dan in binnenlandse situaties. Wanneer dit laatste wel het geval is, is er namelijk sprake van protectionisme en dus een inbreuk op de neutraliteit.

Een relevant verschil met binnenlandse schendingen van de neutraliteit is naar mijn mening echter wel, dat in internationale situaties een schending kan plaatsvinden van de neutraliteit zonder dat er op nationaal niveau een verschil in Btw behandeling plaatsvindt. Dit kan naar mijn mening aan de orde zijn bij een verschil in uitleg van terminologie, behandeling of rechtskarakter. Zo kan het zijn dat een internationaal opererende ondernemer niet anders wordt behandeld als binnenlandse ondernemers, maar een verschil in uitleg van de plaats van dienst bepalingen in de verschillende landen er toe leidt dat er dubbele heffing of niet heffing ontstaat. Ook hebben we eerder al gezien dat een verschil in rechtskarakter er toe kan leiden dat het invoerende land (verbruiksbelasting) een heffing bij invoer voorschrijft en het exporterende land (productiebelasting) geen teruggaaf verleend (of visa versa). Ook

---

<sup>22</sup> A.J. van Doesem, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, paragraaf 7.4

<sup>23</sup> Zie onder andere Van Hilten en Van Kesteren, *Omzetbelasting*, pagina 13-14 ; A.J. van Doesem, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, paragraaf 7.4 ; *Cursus Belastingrecht EBR.6.1.1.C.b2*

in die situaties kan er dubbele heffing of niet-heffing ontstaan. Harmonisatie is de vorm van verdragen of richtlijnen kunnen een oplossing zijn voor deze problemen.

#### ***1.4 Doelmatigheid***

Zoals in de inleiding al duidelijk werd, kunnen doelmatigheidsredenen ervoor zorgen dat het rechtskarakter moet wijken voor een oplossing die doelmatiger is. In deze paragraaf zullen verschillende doelmatigheidsargumenten worden besproken die van belang zijn voor de toetsing van het huidige Btw beleid ten aanzien van vaste inrichtingen in de volgende hoofdstukken.

##### *1.4.1 Eenvoud*

Met eenvoud wordt vooral bedoeld op de administratieve eenvoud. Hoewel elke belasting in principe het doel moet hebben om bijkomende kosten tot het minimum te beperken, lijkt dit extra te gelden voor de Btw. Immers, het doel is om het verbruik te belasten. Hieruit volgt dat diegene die de belasting int niet onnodig met hoge administratieve lasten dient te worden opgezadeld. Wanneer de belastinginner de hogere kosten niet kan afwentelen op de consument, werkt de Btw namelijk als bedrijfsbelasting in plaats van als verbruiksbelasting.

We zullen onder andere in hoofdstuk 2 al zien dat een specifieke oplossing op basis van andere doelstellingen van de Btw rechtens het meest juist kan zijn, maar dat dit administratief zodanig complex wordt dat het eenvoudsargument toch de doorslag kan geven om uiteindelijk voor een alternatieve oplossing te kiezen.

##### *1.4.2 Rechtszekerheid*

Het recht behoort kenbaar en berekenbaar te zijn voor degene die ermee in aanraking komt<sup>24</sup>. Onzekerheid omtrent de belastingplicht en de hoogte van de belastingschuld is niet gewenst. Dit wordt ook wel het rechtszekerheidsbeginsel genoemd.

##### *1.4.3 Controlemogelijkheden*

Vanuit het oogpunt van de belastingautoriteiten bezien is het belangrijk dat er genoeg controlemogelijkheden zijn om vast te stellen of de belasting al dan niet wetmatig juist is voldaan. In internationale situaties kunnen deze controlemogelijkheden onder druk komen te staan. Zo zal het bijvoorbeeld voor overheden over het algemeen moeilijker zijn om controle uit te oefenen zodra de prestatie niet op eigen grondgebied plaatsvindt maar wel in eigen land is belast. De verschillende landen zijn in zulke gevallen aangewezen op informatie-uitwisseling. Het hoeft geen betoog dat dit ook praktische problemen op kan leveren.

---

<sup>24</sup> Voor een uitgebreidere analyse van het begrip rechtszekerheid wordt verwezen naar H.J. Hallema, De rechtszekerheid in het belastingrecht, WFR 1960/418

#### *1.4.4 Misbruikgevoeligheid/fraudegevoeligheid*

Naast controle achteraf kan misbruikgevoeligheid (preventieve werking) ook een belangrijk argument vormen om wetgeving op een bepaalde manier vorm te geven. Wanneer een regeling goed aansluit bij het rechtskarakter van de Btw, maar tegelijkertijd misbruik in de hand werkt, kan dit een belangrijk argument zijn om voor een alternatief te kiezen dat weliswaar minder goed aansluit bij het rechtskarakter van de Btw, maar daardoor wel minder fraudegevoelig is. In hoofdstuk 5 zal aandacht worden besteed aan mogelijke vormen van misbruik binnen het huidige systeem ten aanzien van vaste inrichtingen. Wanneer het huidige beleid (besproken in hoofdstuk 2 tot en met 4) op de overige punten van het toetsingskader goed scoort, maar misbruik niet verholpen kan worden bestaat er wellicht toch de noodzaak om na te denken over een alternatief systeem (hoofdstuk 6).

#### *1.4.5 Flexibiliteit*

Flexibiliteit zorgt ervoor dat een wettelijke regeling bestand is tegen bepaalde maatschappelijke en technologische ontwikkelingen<sup>25</sup>. Flexibiliteit kan er aan de andere kant wel voor zorgen dat regels te algemeen worden of in onvoldoende mate rechtszekerheid bieden.

### **1.5 Samenvatting**

In dit hoofdstuk is het toetsingskader bepaald op basis waarvan in de volgende hoofdstukken het huidige beleid en eventuele alternatieven zullen worden geëvalueerd. Aan het eind van dit onderzoek zal dit moeten leiden tot een conclusie met betrekking tot welke Btw behandeling het best aansluit op deze beginselen.

We hebben kunnen zien dat het enerzijds van belang is, om de wettekst zoveel mogelijk te laten aansluiten bij het rechtskarakter van de Btw. Anderzijds zorgen doelmatigheidsargumenten ervoor dat dit niet altijd het gewenste resultaat oplevert. Dit alles heeft mij tot het onderstaand toetsingskader gebracht.

- *Rechtskarakter:* bestemmingslandbeginsel en neutraliteit
- *Doelmatigheid:* administratieve eenvoud, rechtszekerheid, controlemogelijkheden, misbruikgevoeligheid/fraudegevoeligheid en flexibiliteit

Hierbij dient nog te worden opgemerkt dat een heffing in het land van besteding op basis van rechtvaardigheidsargumenten net zo gewenst kan zijn dan een heffing in het land van verbruik. Een heffing in het land van verbruik (bestemmingslandbeginsel) lijkt echter wel het ideaal beeld van de communautaire wetgever.

Bij een eventuele strijd tussen de verschillende toetsingsuitkomsten, zal ik trachten een beargumenteerde overweging te maken tussen de verschillende alternatieven. In die situaties zal

---

<sup>25</sup> M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, pagina 125



moeten worden beoordeeld welk alternatief het minst schade berokkend aan het gehele toetsingskader. Tegelijkertijd moet worden opgemerkt dat hier een subjectief element bij komt kijken. Dit komt allereerst door het feit dat de meningen kunnen verschillen over welke criteria/dimensies het meest “dominant” behoren te zijn. Daarnaast zijn de meeste dimensies niet kwantificeerbaar. Hierdoor is het onmogelijk om de uitruil tussen de beginselen cijfermatig uit te drukken. De Europese wetgever doet geen harde uitspraken over het rechtskarakter van de belasting en al helemaal niet over de doelstellingen en de relatie tussen deze doelstellingen. Om deze reden zal je onvermijdelijk in een discussie belanden die tot op zekere hoogte subjectief van aard is. Daarentegen is er genoeg ruimte om met argumenten van kwalitatieve aard hier een oplossing voor te bieden.

We hebben tot slot in dit hoofdstuk ook gezien dat er op hoger niveau keuzes moeten worden gemaakt op meerdere fronten. Hoewel iets Btw technisch heel neutraal kan zijn, kan dit bijvoorbeeld vanuit rechtvaardigheidsoptiek niet de juiste opvatting zijn. Voor de beantwoording van mijn onderzoeksvraag beperk ik mij tot de vraag of de huidige behandeling van vaste inrichtingen Btw technisch rechtens het beste alternatief is. Daarbij ga ik voorbij aan andere argumenten zonder het besef te verliezen dat op politiek niveau wel degelijk rekening dient te worden gehouden met dergelijke zaken.

## **Hoofdstuk 2: De vaste inrichting in de Btw**

In dit hoofdstuk wordt de focus verlegd naar het onderwerp van dit onderzoek, namelijk de vaste inrichting. In dit hoofdstuk wordt het begrip vaste inrichting geïntroduceerd aan de hand van een gelijktijdige bespreking van de plaats van dienst bepalingen. Deze gelijktijdige behandeling heeft te maken met het feit dat we de vaste inrichting in de Btw vooral terugzien in de wetsartikelen die de plaats van dienst regels bepalen. De voornaamste ratio van de vaste inrichting in de Btw lijkt dan ook een rechtvaardige verdeling van de heffingsbevoegdheden tussen lidstaten te zijn<sup>26</sup>. Wetgeving die voorzag in een definitie van het begrip vaste inrichting bleef lange tijd uit. Jurisprudentie op dit gebied was daarom gewenst en is er gekomen in de vorm van meerdere HvJ zaken. Inmiddels is deze jurisprudentie gecodificeerd in de vorm van een definitie in de Btw-verordening.

Dit hoofdstuk zal aanvangen met een korte introductie van de plaats van dienst bepalingen en de plaats die de vaste inrichting hierin inneemt (paragraaf 2.1). In dezelfde paragraaf bepaal ik aan de hand van het in het vorige hoofdstuk geïntroduceerde toetsingskader wat naar mijn mening wenselijk recht zou zijn met betrekking tot de vaste inrichting in relatie tot de plaats van dienst regels. Het restant van dit hoofdstuk (paragraaf 2.2) staat in het teken van de interpretatie van het huidige recht (positief recht). Tegelijkertijd zal er een analyse plaatsvinden of dit beleid al dan niet discrepanties vertoont met het door mij geformuleerde wenselijke recht. Aan het eind van dit hoofdstuk zal tot slot de codificatie van de jurisprudentie in de Btw-verordening worden behandeld.

### ***2.1 Wenselijk recht voor de plaats van dienst***

We kennen het begrip vaste inrichting vooral uit de directe belastingen. Artikel 5 van het OESO-Modelverdrag kent een definitie voor de directe belastingen<sup>27</sup>. Het feit dat rechtspersonen op basis van hun rechtspersoonlijkheid belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, brengt mee dat vaste inrichtingen automatisch juridisch niet zelfstandige onderdelen van een onderneming zijn. Dat dit niet per definitie het geval is voor de Btw, zullen we in latere hoofdstukken nog terug zien. Een dergelijke codificatie zoals we die kennen uit het OESO-Modelverdrag kende we tot voor kort niet voor Btw doeleinden. We waren voor de uitleg van het begrip overgeleverd aan de uitleg zoals die er in de jurisprudentie aan werd gegeven (paragraaf 2.2). Ondanks dat er nu een definitie is van het begrip vaste inrichting, is dit vooral een codificatie van oudere jurisprudentie. Voor de interpretatie zijn we aldus nog altijd afhankelijk van deze jurisprudentie. Gezien de verschillende doelstellingen van beide belastingen, is het naar mijn mening niet mogelijk om voor het begrip aan te sluiten bij het OESO-begrip. De directe belastingen behoren aan te sluiten bij de plaats waar het bedrijf overwaarden

---

<sup>26</sup> De 7e overweging van de considerans van de Zesde Richtlijn geeft aan dat artikel 9 (toenmalige plaats van dienst bepaling) tot doel heeft rationeel af te bakenen waar diensten fiscaal gezien plaatsvinden. On der de Btw-richtlijn zijn hierin geen materiële wijzigingen doorgevoerd.

<sup>27</sup> OECD Model Tax Convention on Income and Capital

genereert terwijl de Btw behoort aan te sluiten bij de plaats van het verbruik. Deze visie werd al eerder bevestigd door het HvJ in de zaak FCE Bank<sup>28</sup>.

### 2.1.1 Plaats van dienst

Zoals al eerder is aangegeven, komen we het begrip vaste inrichting in de Btw-richtlijn tegen bij de plaats van dienst bepalingen<sup>29</sup>. De plaats van dienst regels hebben tot doel het toewijzen van de heffingsbevoegdheid aan lidstaten. Zoals we in hoofdstuk 1 hebben gezien, zal dit zoveel mogelijk dienen te geschieden met inachtneming van het bestemmingslandbeginsel en het neutraliteitsbeginsel, zonder daarbij te veel af te doen aan de doelmatigheid van de belastingheffing.

Belangrijk om te beseffen is dat de bepalingen omtrent het bepalen van de plaats van dienst recentelijk ingrijpend zijn veranderd. Wat opvalt aan deze wijzigingen, is dat ze zijn ingegeven door de wens van de wetgever om dichter aan te sluiten bij het bestemmingslandbeginsel<sup>30</sup>. Onder het oude recht was er sprake van één hoofdregel met tal van uitzonderingen op deze hoofdregel<sup>31</sup>. De hoofdregel hield in dat alle diensten in beginsel waren belast waar de dienstverlener zijn zetel van zijn bedrijfsuitoefening had gevestigd of waar hij een vaste inrichting had. Bij gebreke van deze twee alternatieve heffingspunten werd aansluiting gezocht bij de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de ondernemer. Deze alternatieve heffingspunten (vestigingsbegrip) zijn ook onder het huidige recht nog te onderscheiden. In het restant van dit onderzoek zal ik om onnodige complexiteit te vermijden aannemen dat er altijd een vaste inrichting of een zetel van bedrijfsuitoefening kan worden bepaald<sup>32</sup>.

Onder het huidige recht zie je twee hoofdregels in plaats van één hoofdregel. Voor “business-to-consumer (hierna: B2C) transacties” is de hoofdregel uit het oude recht overgenomen. Aangezien de Btw op een indirecte wijze wordt geheven, zou het over het algemeen administratief te complex uitwerken om als heffingspunt aan te sluiten bij de plaats van het verbruik (bestemmingslandbeginsel). Immers, de dienstverlener zou zich dan in sommige situaties moeten registreren in een land waar hij niet is gevestigd.

Bij “business-to-business (hierna: B2B) transacties” is echter gekozen voor een nieuwe systematiek. Voortaan is de hoofdregel bij B2B diensten dat de plaats van dienst nu de plaats is waar de afnemer is gevestigd (zetel van bedrijfsvoering of vaste inrichting of bij gebrek daaraan de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats). Door de introductie van een verleggingsregeling<sup>33</sup> naar de afnemer werden de administratieve lasten verlaagd. De beargumentering van deze wijziging van de Europese

---

<sup>28</sup> In r.o. 39 van HvJ, C-210/04 (FCE-Bank) geeft het Hof aan dat het OESO-verdrag niet relevant is omdat dit betrekking heeft op directe belastingen, terwijl de Btw een indirecte belasting is.

<sup>29</sup> artikel 43 en verder van de BTW-richtlijn

<sup>30</sup> MvT, Kamerstukken II 2008/09, 31 907, nr. 3

<sup>31</sup> Artikel 9, lid 1, Zesde Richtlijn (hoofdregel)

<sup>32</sup> Voor een bespreking van de overige twee heffingsalternatieven verwijs ik naar M.M.W.D Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de Btw*.

<sup>33</sup> Artikel 196 Btw-richtlijn

Commissie was voornamelijk gestoeld op de wens betere aansluiting te vinden bij belastingheffing in het land van verbruik<sup>34</sup>. Dit valt vanuit het vraagstuk van een rechtvaardige heffing tussen de lidstaten echter op het eerste oog niet helemaal te begrijpen. De overheid van een willekeurige lidstaat zal in beginsel namelijk geen extra inkomsten genereren doordat de heffing nu in zijn land is gesitueerd. Dit komt doordat de ondernemer de Btw direct weer kan aftrekken. Ook de neutraliteit zal in beginsel geen reden zijn om in dergelijke situaties aansluiting te zoeken bij het land waar het verbruik plaatsvindt. Wanneer de inkopende ondernemer volledig aftrekrecht heeft, zal het voor hem namelijk niet van belang zijn hoeveel Btw er op de buitenlandse dienst zit. Dat deze redenatie niet opgaat in het geval van een vrijgestelde ondernemer kan van belang zijn geweest voor de wens om toch aansluiting te zoeken bij het land van verbruik. Doordat aftrek en voldoening nu in één aangifte geschiedt, zijn de controlemogelijkheden voor de overheden ook toegenomen. Daarnaast hoeft de afnemer voor zijn aftrek geen buitenlandse teruggaaf procedures meer te doorlopen. Er blijft echter wel een administratief nadeel bij de leverancier doordat er een listing verplichting<sup>35</sup> is opgenomen ter zake van de verlegde diensten.

Bij de letterlijke lezing van de plaats van dienst regels onder het oude recht vallen twee zaken op. Enerzijds wordt het niet duidelijk welk heffingspunt (zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting) de voorkeur geniet in het geval ze beiden aanwezig zijn. Deze onduidelijkheid wordt onder het huidige recht enigszins weggenomen doordat er is toegevoegd dat de vaste inrichting wordt gebruikt als heffingspunt wanneer er vanuit deze inrichting een dienst wordt verricht (B2C) of wanneer de dienst wordt verricht voor een vaste inrichting (B2B). Het tweede wat opvalt is dat er geen definitie van het begrip vaste inrichting is opgenomen. Ook onder het huidige recht zijn we voor deze vraag aangewezen op de jurisprudentie. De jurisprudentie op dit vlak (paragraaf 2.2) stamt van voor de wetswijziging. Aangezien onder de nieuwe regelgeving nog steeds zal moeten worden bepaald of er al dan niet sprake is van een vaste inrichting, zal de jurisprudentie van voor deze tijd zijn relevantie hebben behouden<sup>36</sup>.

Wel zal er een verschuiving van de discussie zichtbaar zijn de komende jaren. Zoals hierboven al is aangegeven, geldt tegenwoordig voor B2B-transacties de hoofdregel dat de plaats van dienst daar is gelegen waar de afnemer is gevestigd. Het vestigingsbegrip en de vraag of er al dan niet een vaste inrichting aanwezig is blijven hierbij onverminderd van toepassing. Echter zal de discussie zich wel onvermijdelijk bij B2B transacties meer verplaatsen naar de vestigingsplaats van de afnemer. Zoals gezegd komt dit door het feit dat onder de nieuwe regelgeving de plaats van dienst vaker is gelegen bij de afnemer. Voor B2C transacties blijft de hoofdregel gelden dat de plaats van dienst is gelegen op de

---

<sup>34</sup> Toelichting Europese Commissie bij een voorstel tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG, COM (2005)334 , blz. 1

<sup>35</sup> Artikel 262, onderdeel c, Btw-richtlijn

<sup>36</sup> A.J van Doesem, H.W.M van Kesteren, G.J. van Norden en I.H.T. Reiniers, Weekblad voor Fiscaal Recht (WFR), *De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw*

plaats waar de dienstverlener is gevestigd. Door een vermindering van de uitzonderingen zal bij B2C transacties een verschuiving naar de plaats van de dienstverlener zichtbaar zijn.

### *2.1.2 Wenselijk recht*

Bij elke dimensie uit mijn toetsingskader past de voorkeur voor een bepaald heffingspunt. Zo zal het bestemmingslandbeginsel meebrengen dat het land van verbruik het meest ideale heffingspunt is. Het waarborgen van de administratieve eenvoud kan daarentegen wellicht pleiten voor een ander heffingspunt. Doordat niet alle dimensies uit mijn toetsingskader (zie hoofdstuk 1) zullen leiden tot de voorkeur voor één specifiek heffingspunt, zal het allereerst afhangen van de dominantie van elk beginsel ten opzichte van de andere beginselen welk heffingspunt de voorkeur geniet. Aangezien de onderlinge relatie tussen de doelstellingen niet duidelijk wordt uit de Considerans of uit andere beleidsstukken, valt hier moeilijk een uitspraak over te doen. Daarnaast hangt het meest wenselijke heffingspunt af van de uitruil tussen de verschillende dimensies. De uitruil zal situatieafhankelijk zijn en daarom ben ik van mening dat voor iedere situatie een materiële toets zal moeten volgen om te bepalen welk heffingspunt rechtens het meest juist is. Dat de uitruil situatieafhankelijk is, kun je terugvinden in het feit dat de wetgever zoveel uitzonderingsregels noodzakelijk heeft geacht. Zo heeft de wetgever nadat hij alle criteria heeft afgewogen (althans zo mag worden aangenomen), beslist dat hij bij B2C transacties over het algemeen de vestigingsplaats van de dienstverlener rechtens het meest juist acht. Bij internetdiensten (specifieke situatie) geldt de hoofdregel echter niet. Doordat een verlies aan neutraliteit bij dergelijke diensten zwaarder doorweegt, zijn de “kosten” in termen van een verlies aan neutraliteit groter bij dergelijke diensten. Dit alles komt door het feit dat internetdiensten gemakkelijk vanuit een ander land dan het land van verbruik kunnen worden verricht. Wanneer de vestigingsplaats van de leverancier als heffingspunt wordt genomen, ligt het gevaar op de loer dat veel ondernemers hun vestigingsplaats verleggen naar een land met een gunstig Btw klimaat. Met andere woorden, niet ieder heffingspunt is even gewenst voor elke situatie.

Ondanks dat het meest wenselijke heffingspunt situatieafhankelijk zal zijn, kun je wel uitspraken doen over welk heffingspunt het best bij iedere dimensie past. Welke dimensie (en dus heffingspunt) vervolgens de voorkeur geniet, hangt van de specifieke situatie af.

Verbruiksbelasting: In hoofdstuk 1 hebben we gezien dat je vanuit het rechtskarakter van de Btw beredeneert voor de plaats van heffing zowel kan aansluiten bij de plaats van verbruik als bij de plaats van besteding. Zoals al eerder is aangegeven, wordt er bij B2C transacties aangesloten bij de plaats waar de dienstverlener is gevestigd. Hoewel zowel de vaste inrichting als de zetel van bedrijfsuitoefening niet in het land van verbruik hoeven te zijn gesitueerd, staat de vaste inrichting naar mijn mening wel in een nauwer verband met de plaats van verbruik (mits de vaste inrichting de plaats is waaruit de economische activiteiten worden verricht).

Bij B2B transacties wordt juist aangesloten bij de plaats waar de afnemer is gevestigd. De nieuwe plaats van dienst regels hadden ten doel om dichter aan te sluiten bij de plaats van verbruik. Wanneer het verbruik (lees: gebruik voor productieve doeleinden) van de inkopende ondernemer plaatsvindt bij de vaste inrichting, zal op basis hiervan de vaste inrichting naar mijn mening het heffingspunt moeten zijn en niet de zetel van bedrijfsuitoefening.

Neutraliteit: Het land van verbruik vormt naar mijn mening ook het geschiktste heffingspunt om de (economische) neutraliteit te waarborgen. Zodra je een andere plaats/land als heffingspunt neemt, behandel je buitenlandse dienstverleners anders dan binnenlandse dienstverleners. Afhankelijk van de verschillende regimes in de landen kan de Btw voor één van beiden als bedrijfsbelasting gaan werken. Aannemende dat zowel bij B2B als bij B2C transacties de vaste inrichting beter aansluit bij de plaats van verbruik, verdient de vaste inrichting ook op dit punt de voorkeur.

Administratieve eenvoud: De administratieve eenvoud zal tegenwicht geven aan de vorige twee dimensies. Het is voor een belastingplichtige immers administratief een stuk eenvoudiger om de Btw te voldoen in het land van de zetel van de bedrijfsvoering. Als daarentegen een heffingsplaats wordt gebruikt die meer aansluit bij de plaats van verbruik, zal de belastingplichtige in elk afzonderlijk land aangifte moeten doen. In bepaalde gevallen kan dit leiden tot situaties dat Btw moet worden voldaan in landen waar men niet is gevestigd (denk bijvoorbeeld aan het huidige beleid omtrent internetdiensten). Dit bevordert de administratieve eenvoud niet.

Rechtszekerheid: Vanuit rechtszekerheidsoogpunt is het gewenst om duidelijkheid te verschaffen omtrent het heffingspunt. De onduidelijkheid over de vraag wanneer er sprake is van een vaste inrichting doet hieraan geen goed. Algemene regels schieten daarentegen wellicht te kort om de andere beginselen voldoende te waarborgen.

Controle: Het meest ideale heffingspunt is niet eenduidig te bepalen aan de hand van de controlemogelijkheden. Bepaalde informatie zoals het al dan niet belastingplichtig zijn, zal makkelijker te controleren zijn door het land waar de dienstverlener is gevestigd. Andere prestatiegerelateerde kenmerken daarentegen zijn juist weer beter vast te stellen door het land waar de prestatie wordt verricht. Alle factoren afwegende ben ik het met Merckx<sup>37</sup> eens dat het land waar de prestatie wordt verricht wellicht het meest geschikt is vanuit deze dimensie geredeneerd. Zoals hiervoor al meerdere malen is aangegeven, ben ik van mening dat de vaste inrichting beter aansluit bij de plaats van werkelijk verbruik (zowel voor B2B als voor B2C transacties).

Misbruikgevoeligheid: Op basis van deze dimensie is het lastig een algemene uitspraak te doen. Dit hangt namelijk sterk af van het type misbruik. In hoofdstuk 5 wordt hier dieper op ingegaan.

---

<sup>37</sup> M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, pagina 101-104

Hoewel het zoals uitgelegd moeilijk is om algemene uitspraken te doen, ben ik van mening dat het voorgaande laat zien dat (afgezien van misbruikmogelijkheden) een vaste inrichting redelijk snel als heffingspunt aangenomen zal moeten worden als deze inrichting beter aansluit bij het land van verbruik (ik neem aan dat dit over het algemeen het geval is wanneer er vanuit de vaste inrichting prestaties worden verricht of ontvangen). Alleen als er dermate grote administratieve lasten mee gemoeid gaan, zal de zetel van bedrijfsvoering een beter alternatief zijn. Grote administratieve lasten benadeelt de buitenlandse ondernemer met een binnenlandse inrichting ten opzichte van de binnenlandse ondernemer. Waar de neutraliteit dus enerzijds zal toenemen door aan te sluiten bij de vaste inrichting als heffingspunt, kan dit weer teniet worden gedaan door de grotere administratieve lasten.

## ***2.2 Jurisprudentie over vaste inrichting***

Zoals al vaker in dit hoofdstuk is aangegeven, bestond er lange tijd geen definitie van het begrip vaste inrichting in de Btw-richtlijn of andere beleidsstukken. Nu een dergelijke definitie uiteindelijk toch is opgenomen in de Btw-verordening, zullen we nog altijd terug moeten vallen op de jurisprudentie van het HvJ. De definitie (zie paragraaf 2.4) is immers niet meer dan een codificatie van de rechtspraak. Hierom zal in deze paragraaf de belangrijkste rechtspraak op dit gebied worden besproken.

### *2.2.1 Kernarrest: zaak Berkholz*

Op 4 juli 1985 deed het HvJ uitspraak in de zaak Berkholz<sup>38</sup>. Deze zaak wordt door velen gezien als het kernarrest waarin het HvJ de lijnen heeft uitgezet met betrekking tot de definitie van een vaste inrichting in de Btw. Het Hof heeft in deze zaak de criteria gegeven waaraan een vestiging moet voldoen om te kwalificeren als vaste inrichting voor de plaats van dienst bepalingen. In navolgende zaken is nog vaak gerefereerd en getoetst aan deze criteria. De rode draad die uit deze berg van HvJ zaken is te halen, biedt vandaag de dag nog steeds het voornaamste aanknopingspunt voor de fiscale praktijk om te oordelen of in casu sprake is van een vaste inrichting. Zoals we zullen zien, komt dit door het feit dat in de Berkholz-zaak een open norm is gesteld.

De heer Berkholz exploiteerde in de jaren waar het geschil ontstond “speelautomaten, juxe-boxen en soortgelijke apparaten”. In het feitencomplex van de HvJ zaak valt te lezen dat hij deze activiteiten vooral in cafés verrichtte. Het geschil heeft echter betrekking op de exploitatie van dergelijke automaten op een veerdienst tussen het Duitse plaatsje Puttgarden en het Deense Rødbyhavn. Er werden in deze zaak twee prejudiciële vragen gesteld. Met één van zijn vragen wenste de Duitse hoogste rechtsinstantie te vernemen of in casu sprake was van een vaste inrichting voor de plaats van dienst bepalingen. De Duitse belastingadministratie schatte dat ongeveer 35% van de prestaties op Duits grondgebied werden verricht. Dit maakt direct het belang van het geschil duidelijk. Als er sprake is van een (mobiele) vaste inrichting zal van iedere prestatie moeten worden bepaald of de prestatie op

---

<sup>38</sup> HvJ EG 4 juli 1985, zaak 168/84 (Günther Berkholz).

Duits of Deens grondgebied heeft plaatsgevonden. Wanneer zou worden aangeknoopt bij de zetel van bedrijfsuitoefening, had Duitsland volledige heffingsbevoegdheid aangezien de zetel van bedrijfsuitoefening zich op Duits grondgebied (Hamburg) bevond. Het HvJ heeft deze zaak gebruikt om de relatie tussen de verschillende potentiële heffingspunten uit artikel 9, eerste lid, Zesde Richtlijn duidelijk te maken.

Gezien de relevantie van deze zaak zijn de twee belangrijkste rechtsoverwegingen uit deze zaak hieronder opgenomen.

“17. Eveneens dienen de belastingautoriteiten van elke lidstaat in het kader van de door de richtlijn geboden keuzemogelijkheden te bepalen, welke plaats fiscaal het nuttigst wordt aangemerkt als plaats waar een bepaalde dienst is verricht. Volgens artikel 9, lid 1, lijkt de plaats waar de dienstverlener de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd in dit verband de voorkeur te verdienen, daar het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, slechts van belang is ingeval de zetel ter zake niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan.

18. Uit het onderlinge verband tussen de in artikel 9 gebruikte begrippen en uit het hiervoren vermelde doel van deze bepaling blijkt, dat slechts kan worden overwogen een andere inrichting dan de zetel aan te merken als plaats waar de dienst wordt verricht, indien de inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn.”

Ik ben van mening dat je uit deze rechtsoverwegingen twee criteria kunt halen waar een vestiging aan moet voldoen wil het als vaste inrichting bestempeld worden in de zin van de plaats van dienst bepalingen.

1) De vestiging moet duurzaam over personeel en technische middelen beschikken die noodzakelijk zijn voor het uitoefenen van de dienst (duurzaamheidscriterium).

2) De zetel van bedrijfsvoering leidt niet tot een fiscaal rationele oplossing of tot een conflict met een andere lidstaat (rationaliteitscriterium).

Wat precies als fiscaal rationeel wordt beschouwd door het HvJ, is moeilijk aan te geven op basis van deze zaak. In paragraaf 2.2.2 zal dit duidelijker worden. Hier vindt de bespreking plaats van de overige (na Berkholz gewezen) jurisprudentie. Het Hof geeft wel aan in Berkholz dat het criterium ervoor dient de toepassingsgebieden van de nationale wetten rationeel af te bakenen om zodoende bevoegdheidsconflicten te vermijden<sup>39</sup>.

Wat opvalt in bovenstaande rechtsoverwegingen zijn de bewoordingen “voorkeur genieten”. Pas als de zetel van bedrijfsvoering niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan, komt er een andere inrichting in beeld. Merckx<sup>40</sup> merkt hierover op, dat dit op het

---

<sup>39</sup> R.o. 14, C-168/84 (Berkholz)

<sup>40</sup> M.M.W.D. Merckx, *De vaste inrichting in de Europese BTW*, WFR 2006/920



eerste gezicht een prealabele vraag lijkt. Dit wil zoveel zeggen dat je niet toetst welke van de twee aanknopingspunten rechtens de meest juiste is, maar dat je ophoudt verder te kijken als de vaste zetel van bedrijfsvoering een voldoende geschikt aanknopingspunt blijkt te zijn. Als we dit terugkoppelen aan het door mij geformuleerde wenselijke recht uit de vorige paragraaf zou dit zeker geen wenselijke interpretatie zijn. Deze zienswijze zou namelijk ten koste gaan van het bestemmingslandbeginsel en de (economische) neutraliteit terwijl daar niet per definitie zwaarwegende andere argumenten mee worden gediend.

Hoewel de bewoordingen van het HvJ op het eerste oog dus bovenstaande interpretatie mee kan brengen, betekent dit nog niet dat het HvJ dit ook daadwerkelijk heeft bedoeld. Ik ben het met Merckx eens dat het in de praktijk namelijk van de alternatieven zal afhangen of de zetel van bedrijfsvoering een fiscaal rationeel heffingspunt vormt. De woordkeuze “voorkeur genieten” heeft aldus naar mijn mening niet heel veel praktische relevantie. Mits aan de andere vereiste van duurzaamheid is voldaan, zal in principe een afweging moeten worden gemaakt welk aanknopingspunt btw technisch gesproken het meest rationeel is. Wat er wellicht wel bereikt wordt met de bewoordingen “voorkeur genieten”, is dat als het land van de buitenlandse inrichting niet wenst te heffen (en er dus ook geen heffingsconflict is) er ten alle tijden aangeknoopt kan worden bij de zetel van bedrijfsvoering. Vanuit het tegengaan van de misbruikgevoeligheid van het systeem zou dit naar mijn mening geen slecht gevolg zijn van de gekozen terminologie. Dat dit wellicht een argument is dat te gebruiken valt tegen bepaalde constructies, zullen we in latere hoofdstukken nog zien.

Al het voorgaande in overweging nemende, is de gekozen oplossing met betrekking tot het hiervoor geformuleerde rationaliteitscriterium van het HvJ zeker geen slechte geweest naar mijn mening. Hetgeen wat volgt is namelijk dat er voor elke casus een materiële toets dient te worden aangelegd. Dit is naar mijn mening ook het meest wenselijk (zie voorgaande paragraaf). Wat het HvJ wellicht wel kan worden verweten, is dat er in de Berkholz zaak geen toetsingskader is geformuleerd aan de hand waarvan het meest fiscaal rationele heffingspunt kan worden bepaald. Gezien de vele rechtszaken aangaande de vaste inrichting problematiek die na de zaak Berkholz volgde, blijkt dat de fiscale praktijk moeite had (en nog steeds heeft) om de criteria in te vullen. Dit kwam de rechtszekerheid vanzelfsprekend niet ten goede. Ondertussen heeft de fiscale praktijk meer houvast doordat in latere zaken (vooral DFDS), die in de volgende paragraaf worden behandeld, meer duidelijkheid is gekomen rondom het begrip “fiscaal rationeel”. Het HvJ had naar mijn mening beter in de zaak Berkholz al aangesloten bij het toetsingskader uit hoofdstuk 1. Daarmee had het Hof verzekerd geweest van een juiste afweging in de praktijk. Daarnaast had het Hof er naar mijn mening goed aan gedaan om naast het uiteenzetten van criteria ook duidelijk te maken hoe die criteria zich tot elkaar dienen te verhouden. Is het bestemmingslandbeginsel bijvoorbeeld belangrijker dan de administratieve eenvoud? Een totale inbreuk op de rechtszekerheid zal je met de gekozen methode echter nooit

vermijden aangezien een afweging tussen de beginselen wordt bemoeilijkt doordat de meeste dimensies niet kwantificeerbaar zijn en dus moeilijk te vergelijken zijn.

Zoals al eerder is aangegeven, heeft het HvJ naast het rationaliteitscriterium ook nog een duurzaamheidscriterium gesteld. Ook hier kun je de vraag stellen of dit vanuit het toetsingskader geredeneerd een wenselijk besluit is. Allereerst is het wellicht goed om de inhoud van het duurzaamheidscriterium nader onder de loep te nemen. Zo is door het HvJ bepaald dat een inrichting pas als vaste inrichting in de zin van de plaats van dienst bepalingen kan worden beschouwd, als het duurzaam over personeel en technisch materieel beschikt die voor de relevante diensten noodzakelijk zijn. Dit criterium wordt in latere rechtspraak<sup>41</sup> nog nader uitgewerkt. Het Hof geeft daarin aan dat de inrichting over een geschikte structuur moet beschikken die de zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk maakt. Dat de bovenstaande zelfstandige verrichting niet hoeft te betekenen dat de inrichting ook daadwerkelijk geheel onafhankelijk opereert van het hoofdhuis, lijkt bevestigd te worden in de zaak FCE-bank (zie hoofdstuk 3). Het Hof concludeert in deze zaak namelijk dat de vestiging in de onderhavige zaak kwalificeert als vaste inrichting maar daarmee nog geen zelfstandig ondernemer is.

Zowel in de zaak Berkholz als in latere zaken geeft het HvJ weinig tot geen uitleg wat nu precies onder duurzaam wordt verstaan. In de literatuur<sup>42</sup> wordt gesteld dat er enerzijds een duurzaamheid naar tijd en anderzijds een duurzaamheid naar plaats kan worden bedoeld. Zo is het mogelijk duurzaam in een land aanwezig te zijn maar tegelijkertijd jezelf te verplaatsen binnen dit land zodat er geen duurzaamheid naar plaats is. Gezien de doelstellingen van de Btw, lijkt het me voor de hand liggen dat het HvJ met duurzaamheid doelt op de duurzaamheid naar tijd. Gelet op de administratieve lasten, lijkt het namelijk niet extra bezwendend om als vaste inrichting te kwalificeren als je tussentijds de activiteiten verplaatst binnen hetzelfde land.

Nu is het de vraag of het duurzaamheidscriterium te rechtvaardigen valt op basis van het toetsingskader. Dit zal naar mijn mening afhangen van het feit hoe dit criterium in een specifieke casus wordt uitgewerkt. In de volgende paragraaf zullen we zien hoe het HvJ de twee geformuleerde criteria toepast op specifieke casusposities. In zijn algemeenheid kunnen hierover echter wel al een paar uitspraken worden gedaan. We hebben gezien dat de Europese wetgever ervoor heeft gekozen om bij B2B-transacties meer gewicht toe te kennen aan het bestemmingslandbeginsel door middel van een heffing in het land van vestiging van de afnemer. Dit zou echter weer teniet worden gedaan in het geval het materiële verbruik niet in het land plaatsvindt van de zetel van bedrijfsvoering van de afnemer en tegelijkertijd geen vaste inrichting wordt onderkend op de plaats van werkelijk verbruik. Daarom ben ik van mening dat er geen al te zware eisen gesteld moeten worden omtrent de

---

<sup>41</sup> HvJ EG 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease BV)

<sup>42</sup> M.M.W.D. Merckx, *De vaste inrichting in de Europese BTW*, WFR 2006/920

duurzaamheid van een inrichting. Alleen wanneer de prestaties dermate incidenteel zijn (lees: geen organisatie van arbeid en kapitaal) is de zetel wellicht een nuttiger heffingspunt gezien de zware administratieve lasten die er dan zouden optreden. Een dergelijke “snelle” kwalificatie als vaste inrichting kan wel tot gevolg hebben dat er makkelijker misbruik kan ontstaan zoals in latere hoofdstukken nog zal worden besproken. Het is naar mijn mening echter niet het doel van het duurzaamheids criterium om dergelijk misbruik te voorkomen. Hiervoor dienen andere middelen zoals het rationaliteitscriterium en het leerstuk “misbruik van recht”.

Een andere meer fundamentele vraag is of het duurzaamheids criterium daadwerkelijk iets toevoegt aan het rationaliteitscriterium. Een splitsing zoals ik die heb gemaakt en ook in de literatuur vaak wordt gemaakt, is wellicht niet helemaal juist. Wat we in de volgende paragraaf ook zullen zien, is dat beide criteria door het HvJ op het oog samen worden getoetst. Zoals eerder aangegeven zal het van de alternatieven afhangen of de zetel van bedrijfsvoering een nuttig/doelmatig heffingspunt vormt. Wanneer een buitenlandse inrichting niet voldoende duurzaam is en dus te veel administratieve lasten met zich meebrengt, valt via de weg van het rationaliteitscriterium wellicht al te betogen dat een dergelijke inrichting niet als nuttig aanknopingspunt voor de heffing kan worden bestempeld. Het is immers niet fiscaal rationeel om een dergelijk “vluchtig” heffingspunt te nemen. In dat geval voegt het duurzaamheids criterium weinig toe. Ook het Hof lijkt in de uitwerking van de zaak Berkholz en latere zaken het duurzaamheids criterium als onderdeel te zien van het rationaliteitscriterium. Hoe dan ook ben ik van mening dat het HvJ met de geformuleerde criteria een juiste weg is ingeslagen. Het zal van de feitelijke uitwerking van deze criteria afhangen of dit in alle gevallen ook leidt tot de rechtens juiste uitkomst. Dit is logisch aangezien het HvJ een materiële toets voorschrijft voor elke specifieke casus. Het enige wat het Hof naar mijn mening in de zaak Berkholz heeft verzuimd is het stellen van duidelijke toetsingscriteria voor de bepaling van de fiscale rationaliteit van de potentiële heffingspunten. Hoewel de jurisprudentie na Berkholz wel houvast geeft, had het Hof met het stellen van een toetsingskader de rechtszekerheid kunnen bevorderen.

### *2.2.2 Overige jurisprudentie*

In de jaren na de Berkholz zaak zijn er nog verschillende zaken geweest waarin beslist diende te worden of er al dan niet sprake was van een vaste inrichting. Uit de vele vragen die in de jaren na Berkholz zijn gesteld aan het HvJ met betrekking tot de vaste inrichting, blijkt dat de criteria die het Hof heeft geformuleerd in zaak Berkholz nog niet voldoende helder waren voor toepassing in de praktijk. In deze paragraaf wordt deze jurisprudentie behandeld en aan de hand van het toetsingskader bepaald of de rode draad in deze jurisprudentie rechtens juist is.

In de zaak Berkholz geeft het HvJ naast de criteria voor het bepalen of er al dan niet sprake is van een vaste inrichting, ook zijn visie op de toepassing van deze criteria op de onderhavige zaak. Het HvJ beantwoordde de vraag of hier sprake was van een vaste inrichting ontkennend.

“... dat slechts kan worden overwogen een andere inrichting dan de zetel aan te merken als plaats waar de dienst wordt verricht, indien de inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn. Het aan boord van een zeeschip installeren van speelautomaten die van tijd tot tijd worden onderhouden, kan niet als dergelijke inrichting worden beschouwd, vooral niet wanneer de vaste zetel van de exploitant van deze automaten een bruikbaar aanknopingspunt is voor de belastingheffing”

Wat het Hof hier naar mijn mening aangeeft, is dat in de onderhavige zaak aan beide criteria niet voldaan wordt. Het woord “vooral” vind ik in deze context echter niet heel verhelderend werken. Zoals eerder opgemerkt, heeft het er iets van weg dat het HvJ beide criteria tezamen toetst. Als je het bovenstaande anders formuleert, kun je in de rechtsoverweging van het Hof wellicht lezen dat wanneer de vaste zetel van bedrijfsvoering dermate ondoelmatig is (2<sup>o</sup> criteria), de eisen aan de duurzaamheid met betrekking tot personeel en middelen (1<sup>o</sup> criteria) minder groot worden. Het kan echter ook zo zijn dat de criteria los van elkaar worden getoetst en dat het Hof met “vooral” voornamelijk heeft willen benadrukken dat aan beide criteria niet wordt voldaan.

Wat in mijn ogen wel blijkt uit de gekozen terminologie, is dat zoals hierboven door mij al is beargumenteerd de voorkeur voor de vaste zetel van bedrijfsvoering geen prelabelde vraag is. Het zou ook rechtens onjuist zijn om niet naar de alternatieven te kijken. Wat het Hof naar mijn mening laat zien is dat er niet echt een rangorde bestaat tussen verschillende criteria maar dat er materieel dient te worden getoetst welk heffingspunt fiscaal gezien het meest rationeel is.

#### *2.2.2.1 Faaborg-Gelting Linien A/S*

Evenals in de Berkholz-zaak, ging het in Faaborg-Gelting Linien A/S<sup>43</sup> om een veerboot die een verbinding vormde tussen Duitsland en Denemarken. De ondernemer in kwestie exploiteerde een restaurant aan boord van de veerboot. Het enige op het oog relevante verschil was dat in de “Faaborg-zaak” het personeel permanent aanwezig diende te zijn waardoor het vooraf meer waarschijnlijk was dat het Hof deze inrichting als voldoende duurzaam zou beschouwen.

Wat opvalt aan de uitspraak van het HvJ in deze zaak, is dat het een zelfde soort “vooral-redenering” als in de Berkholz-zaak gebruikt<sup>44</sup>. Dat wilt zeggen dat het HvJ kennelijk van mening is dat er ook in deze situatie niet duurzaam over voldoende middelen en personeel werd beschikt. De annotator bij deze zaak vindt het opmerkelijk dat het structureel exploiteren van een restaurant aan boord door het Hof gezien wordt als onvoldoende bestendig. Bij het lezen van de feiten zou je verwachten dat het Hof zich voornamelijk zal beroepen op het rationaliteitscriterium. Dit zou naar mijn mening ook het meest logische zijn geweest aangezien het hier op het eerste oog wel om een duurzame inrichting gaat. De uitvoering zou echter administratief gezien nog steeds onnodig complex uitpakken (doordat de

---

<sup>43</sup> HvJ EG 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S)

<sup>44</sup> R.o. 18 van de zaak C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S)

consumptie moet worden opgesplitst naar grondgebied), waardoor de zetel van bedrijfsvoering in dit geval een rationeler heffingspunt is. In die zin ben ik het eens met de gedachte van de annotator. Het is dan ook jammer dat het Hof het vraagstuk op een dergelijke manier heeft afgehandeld. Het was namelijk een mooie kans om verdere opheldering te geven omtrent het rationaliteitscriterium. Wanneer is iets administratief te complex waardoor dit belang voorrang geniet ten opzichte van het bestemmingslandbeginsel? Op het moment dat je in de onderhavige casus bijvoorbeeld met een vaste verdeelsleutel mag werken, valt dit in mijn ogen namelijk wel mee. De vraag is echter of het HvJ een dergelijke administratieve verlichting mag voorschrijven en zich daarmee niet te veel begeeft op het terrein van de wetgever.

Van Eijk-Nagel<sup>45</sup> stelt op basis van deze jurisprudentie (Berkholz en Faaborg-Gelting Linien A/S) dat het HvJ per definitie geen mobiele activiteiten als vaste inrichting wenst te bestempelen. Ik vraag me af of dit zo is. Laten we aannemen dat er een veerdienst bestaat met voldoende duurzame middelen om aan het eerste criterium te voldoen. Wanneer deze diensten plaatsvinden op een veerboot die actief is op een binnenlands traject, kan dit in mijn ogen best een vaste inrichting zijn wanneer de ondernemer zijn vaste zetel van bedrijfsvoering in een ander land heeft gevestigd. In het geval van een internationale veerdienst komen er zoals hierboven vermeld extra administratieve kosten kijken waardoor een vaste inrichting niet doelmatig zou zijn. Op een binnenlands traject hoef je immers niet van elke prestatie te bepalen op welk grondgebied deze heeft plaatsgevonden. Wanneer deze kosten er in het geval van een binnenlandse veerdienst niet zijn, lijkt het mij juist doelmatiger om aan te sluiten bij het land waar de dienst ook daadwerkelijk wordt verricht.

Als we naar de huidige wetgeving omtrent de plaats van dienst kijken, zien we in artikel 57 van de Btw-richtlijn een uitzonderingsregel voor cateringdiensten aan boord van een schip, vliegtuig of trein. Ongeacht of er volgens de criteria uit Berkholz een vaste inrichting aanwezig is, zal de plaats van dienst de plaats van vertrek zijn (ook bij een veerdienst zoals in de Berkholz- en Faaborg zaak). Ingeval het een heen- en terugreis betreft wordt de terugreis als afzonderlijk vervoer beschouwd volgens de richtlijn.

Kennelijk maakt de Europese wetgever zich hier niet langer druk over het feit of de inrichting al dan niet duurzaam de beschikking heeft over personeel en materieel voor de verrichting van de dienst. Je zou namelijk nog steeds kunnen betogen dat een gebrek aan duurzaamheid dermate hoge administratieve kosten met zich meebrengt dat het niet doelmatig is om het vertrekpunt als heffingspunt te nemen. De dienstverlener moet immers mogelijk in een ander land dan waar het zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft aangifte doen. Door de plaats van vertrek als heffingspunt te nemen, zorgt de wetgever anderzijds voor een grotere mate van eenvoud en rechtszekerheid. Er zal immers niet meer bepaald dienen te worden of er sprake is van een vaste inrichting. Hoewel het land

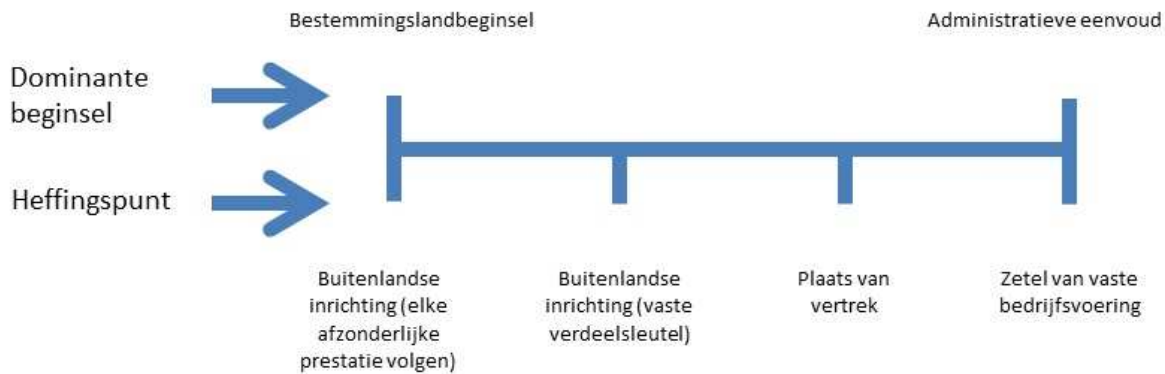
---

<sup>45</sup> W.P.J. van Eijk-Nagel, "*Vaste inrichting*"; *definitie (on)gewenst?*, pagina 13

van vertrek zeker niet altijd gelijk hoeft te staan aan het land van verbruik, sluit deze regeling desondanks, in de specifieke situatie dat de zetel van bedrijfsuitoefening in een ander land is gelegen dan het land van het werkelijk gebruik, ook beter aan bij het bestemmingslandbeginsel. Dit valt goed in te zien als je aanneemt dat 99% van het traject over lidstaat A verloopt en 1% over lidstaat B. Aannemende dat de dienst evenredig over de reis wordt afgenomen, zou het bestemmingslandbeginsel in dit geval een 99/1 verdeling voorschrijven. Dit is echter administratief een heel gedoe. Aannemende dat er op de terugreis even veel wordt geconsumeerd als op de heenreis, schrijft de huidige regeling een 50-50 verdeling voor omdat er op de heenreis wordt vertrokken uit lidstaat A en op de terugreis uit lidstaat B. De uitwerking van Berkholz en Faaborg zou kunnen meebrengen dat de heffing noch in lidstaat A, noch in lidstaat B is gelegen. Dit is het geval wanneer de vaste zetel van bedrijfsvoering zich in lidstaat C zou bevinden. Hoewel de huidige wettelijke regeling dus niet vlekkeloos aansluit bij het bestemmingslandbeginsel, zorgt het daarentegen wel voor een grotere mate van eenvoud en rechtszekerheid. Daarbij zal het bestemmingslandbeginsel beter worden gewaarborgd voor alle situaties waarin onder de hoofdregel als heffingspunt zou zijn gekozen voor de zetel van bedrijfsvoering in een land waar het verbruik niet plaatsvindt.

Hoewel de hierboven door mij zelf geopperde oplossing van een verdeelsleutel beter recht zou doen aan het bestemmingslandbeginsel, breng je met de bepaling van een dergelijke verdeelsleutel wel een subjectief element het systeem binnen. De vraag is of je dit moet willen. Ik denk dat de gekozen oplossing van de wetgever daarom een goede keuze is. In figuur 1 is dit alles nog eens overzichtelijk in kaart gebracht. De meest ideale oplossing hangt af van het belang dat je hecht aan elk specifiek beginsel. Daarbij dient te worden opgemerkt dat het rechtens meest juiste heffingspunt (heffingspunt dat minste afdoet aan de beginselen) bij elke specifieke casus anders kan zijn. Dit komt doordat de “kosten” van de afbreuk van het minst gevolgde beginsel afhangt van de specifieke casus.

*Voorbeeld: Als voorbeeld gaan we uit van de Berkholz-zaak. Vooropgesteld is dat de wetgever een lichte voorkeur heeft voor het bestemmingslandbeginsel ten opzichte van de administratieve eenvoud. Hieruit volgt een voorkeur voor de buitenlandse inrichting als heffingspunt. Doordat de inrichting echter een dermate incidenteel (geen organisatie van kapitaal en arbeid) karakter heeft, kunnen de “kosten” van de afbreuk van het verlies aan administratieve eenvoud dermate hoog zijn dat een andere oplossing meer gepast is.*



Figuur 1: Schematische samenvatting.

Wat uit dit alles naar mijn mening duidelijk wordt, is dat het gewenst is dat het HvJ voor elke specifiek casus een materiële toets heeft voorgeschreven om te onderzoeken welke oplossing fiscaal het meest rationeel is. Dat dit een juiste keuze is volgt uit het feit dat de rechtens juiste oplossing niet alleen afhangt van het dominante beginsel maar ook van de uitruil tussen de beginselen. Die uitruil is situatieafhankelijk zoals we hebben gezien. Wanneer de uitruil echter niet belangrijk zou zijn en er wordt aangenomen dat het bestemmingslandbeginsel dominant is ten opzichte van de eenvoud, zou voor alle gevallen de plaats van verbruik het meest rationele heffingspunt zijn.

Daarmee komen we wat mij betreft ook direct bij de zwakte van de uitzonderingsregel die door de wetgever is ingevoerd. Door nu in alle gevallen de plaats van vertrek voor te schrijven als plaats van dienst, heb je de flexibiliteit niet meer die je onder de hoofdregel wel had. Zoals ik hierboven al heb aangegeven, maakt het niet langer uit of de buitenlandse inrichting duurzaam beschikt over personeel en materieel dat noodzakelijk is voor het verrichten van de dienst. In de discussie die opkomt bij de hoofdregel (wel of geen vaste inrichting) worden de hogere administratieve kosten die hiermee gemoeid gaan meegenomen in de keuze van het heffingspunt. In de voorgeschreven nieuwe uitzonderingsregel mis je deze flexibiliteit. Het is immers niet meer mogelijk om het heffingspunt te verleggen als de specifieke feiten daartoe aanleiding geven. Wanneer bijvoorbeeld 99% van de prestatie niet op het grondgebied plaatsvindt van de vertrekstaat en de belastingplichtige ook niet beschikt over een duurzame inrichting in de vertrekstaat, is de vertrekstaat fiscaal gezien dan nog steeds het meest rationele heffingspunt? Ik denk van niet. Een voordeel is echter wel dat de uitzonderingsregel de belastingplichtige meer rechtszekerheid geeft dan onder de hoofdregel.

#### 2.2.2.2 DFDS

Vóór de zaak DFDS werd algemeen aangenomen dat een zelfstandige juridische entiteit niet als vaste inrichting kon figureren. In DFDS heeft het HvJ echter anders besloten. DFDS, een Deense vennootschap verkocht onder andere rondreizen. Dit deed DFDS via een Engelse dochtermaatschappij die figureerde als verkoopagent van de Deense moedermaatschappij. Voor op eigen naam opererende

reisbureaus kende de Zesde richtlijn een bijzondere bepaling. Artikel 26, Zesde richtlijn bepaalde dat de diensten van dergelijke reisbureaus daar plaatsvonden waar het reisbureau zijn zetel van bedrijfsuitoefening had gesitueerd of een vaste inrichting had waaruit de dienst werd verricht. De Engelse fiscus stond op het standpunt dat de Engelse dochtermaatschappij als vaste inrichting moest worden beschouwd. Dit zou tot gevolg hebben dat de verkoopdiensten in Engeland belast zouden zijn. DFDS stond op het standpunt dat de diensten onderworpen waren in Denemarken. Dit land had van de mogelijkheid in de richtlijn gebruik gemaakt om de verkoop van reizen vrij te stellen.

Het HvJ besliste dat de Engelse dochtermaatschappij niet als onafhankelijk kon worden beschouwd. Het gegeven dat de moedermaatschappij haar dochter een aantal contractuele verplichtingen had opgelegd en het gehele kapitaal bezat van de Engelse dochter waren redenen genoeg voor het Hof om te besluiten dat de Engelse dochtermaatschappij niet zelfstandig belastingplichtige was. Daarnaast besliste het Hof dat de Deense vennootschap binnen de werkingssfeer valt van artikel 26 en niet de Engelse dochtermaatschappij. Volgens het Hof trad de laatste niet op eigen naam op maar als tussenpersoon. Uit deze zaak blijkt dat het juridisch kleed voor de Btw aan de kant moet worden geschoven. Het HvJ besloot namelijk dat de Engelse dochtermaatschappij in de onderhavige casus als vaste inrichting gezien moest worden en dat daarom Engeland bevoegd was om te heffen over de verkoopdiensten.

Het HvJ heeft in deze zaak wederom getoetst aan de Berkholz criteria. In rechtsoverweging 28 merkt het Hof zonder daar al te veel woorden aan vuil te maken op dat uit de feiten blijkt dat de inrichting over de vereiste bestendigheid beschikt (duurzaamheids criterium). Het interessante van deze zaak is dat er voor het eerst een inhoudelijke toetsing van het rationaliteitscriterium plaatsvindt. Hierbij wordt allereerst overwogen dat de zetel van bedrijfsvoering een administratief voordeel oplevert<sup>46</sup>. Vervolgens overweegt het HvJ dat de zetel toch niet als fiscaal rationeel kan worden beschouwd. Daarvoor noemt zij twee belangrijke argumenten uit het toetsingskader uit hoofdstuk 1. Allereerst zou er ongeacht de bestemming (lees: plaats van verbruik) van de reiziger, voorbij gegaan worden aan de feitelijke plaats van verkoop wanneer je aansluit bij de zetel van bedrijfsvoering. Zoals we in hoofdstuk 1 hebben gezien, kunnen rechtvaardigheidsgronden genoemd worden waarom de plaats van besteding het meest gewenste aanknopingspunt is. Ik ben het dan ook met het Hof eens wanneer zij zegt dat er goede gronden zijn om aan te knopen bij de plaats van verkoop<sup>47</sup>. Het tweede argument dat het Hof gebruikt, is dat een systematische toepassing van de zetel van bedrijfsuitoefening als heffingspunt kan leiden tot verstoringen van de mededinging<sup>48</sup>. In hoofdstuk 1 is dit ter sprake gekomen onder de noemer economische neutraliteit. Het gebruiken van de zetel van bedrijfsuitoefening als heffingspunt zou in dit concreet geval immers de buitenlandse ondernemer die

---

<sup>46</sup> R.o. 21, C-260/95 (DFDS)

<sup>47</sup> R.o. 22, C-260/95 (DFDS)

<sup>48</sup> R.o. 23, C-260/95 (DFDS)



vanuit Denemarken zijn diensten verkoopt voordeliger behandelen dan de binnenlandse ondernemer die zijn diensten vanuit Engeland aanbiedt. Die laatste is namelijk belast naar het normale Btw tarief terwijl Denemarken dergelijke diensten heeft vrijgesteld. Het Hof merkt hierbij verder over op dat het ondernemers er toe kan aanzetten hun activiteiten te verplaatsen om zodoende aan belastingheffing te ontsnappen (misbruikgevoeligheid). Dit samenstel aan argumenten geeft mij de overtuiging dat het Hof (grotendeels) aanknoopt bij het toetsingskader dat ik uiteen heb gezet in hoofdstuk 1 om te bepalen welk heffingspunt het nuttigst/fiscaal meest rationeel is.

### *2.2.2.3 ARO Lease BV en Lease Plan Luxemburg SA*

In de jaren na DFDS volgden nog tal van zaken over de vaste inrichting problematiek.

Met de zaken ARO Lease BV<sup>49</sup> en Lease Plan Luxemburg SA<sup>50</sup> werd het speelveld van de vaste inrichting problematiek uitgebreid naar de verhuur van auto's. Opnieuw toetste het HvJ aan de criteria die zij zelf ontwikkelde in de zaak Berkholz. Na het lezen van de uitkomsten van de hierboven genoemde zaken, zal de uitkomst van deze twee zaken voor weinigen verrassend zijn. Het Hof besliste dat er geen sprake was van een vaste inrichting in beide zaken.

Gezien de sterke overeenkomsten tussen beide zaken bespreek ik op deze plaats alleen de ARO Lease zaak. ARO Lease BV verhuurde rondom de tijd van het geschil auto's op operational lease basis. Een deel daarvan vond plaats aan Belgische afnemers via zelfstandige tussenpersonen. Daarbij zocht de afnemer zijn auto doorgaans uit bij de dealer in België. Gezien het feit dat ARO Lease BV geen kantoor in België had of een stalling voor de auto's waaruit de dienst zelfstandig werd verricht en daardoor in feite nog minder verbondenheid met de lidstaat van verbruik had dan in de voorgaande zaken (Berkholz en Faaborg-Gelting Linien A/S), mag het geen verrassing heten dat het Hof geoordeeld heeft dat de inrichting over te weinig duurzaamheid beschikt om als vaste inrichting te kwalificeren.

Wat wel opvalt, is dat het HvJ aandacht besteedt aan de argumenten van de wetgever om de verhuur van vervoersmiddelen uitdrukkelijk uit te sluiten van de uitzonderingsregel van de verhuur van roerende zaken. Hier zie je dus wederom dat het Hof naast de duurzaamheidstoets ook andere factoren laat meewegen in zijn algehele beslissing. Een aanvullend argument is namelijk dat de wetgever heeft willen aansluiten bij de zetel van bedrijfsvoering aangezien vervoersmiddelen makkelijk de grens overgaan. Met andere woorden, het is niet per definitie gezegd dat de buitenlandse inrichting beter aansluit bij het bestemmingslandbeginsel. Daardoor worden de "kosten" in termen van een geringere aansluiting bij het bestemmingslandbeginsel kleiner. Omwille van de eenvoud is de keuze voor de

---

<sup>49</sup> HvJ EG, 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease BV)

<sup>50</sup> HvJ EG, 7 mei 1998, C-390/96 (Lease Plan Luxemburg SA)

zetel van bedrijfsvoering vervolgens een eenvoudigere keuze. Hier zie je dat het Hof dus opnieuw alle argumenten op een rijtje zet om het meest rationele heffingspunt te bepalen.

#### *2.2.2.4 Planzer*

Naast enkele misbruik gerelateerde zaken en FCE Bank, die in latere hoofdstukken worden besproken, deed het HvJ ook nog uitspraak in de zaak Planzer<sup>51</sup>. Hoewel in deze casus een goederenlevering (brandstof) centraal stond, kan de zaak toch zijn relevantie hebben voor de keuze tussen de heffingspunten bij diensten. De Duitse wetgeving kent een regeling die aftrek van voorbelasting op brandstoffen alleen toestaat voor binnen de Gemeenschap gevestigde ondernemers. Daardoor ontstond er een geschil omtrent de vestigingsplaats van de verzoeker.

Het Hof herhaalde eerst de criteria uit Berkholz om vervolgens te concluderen dat de transportonderneming geen vaste inrichting had in Duitsland. Daarna verplaatste de discussie zich naar de zetel van bedrijfsvoering. Waar dit in alle voorgaande zaken geen punt van discussie was, was het in de onderhavige zaak niet duidelijk of de zetel zich bevond bij de eigenaar (een vennootschap) van de vrachtwagens in Luxemburg (binnen de Gemeenschap) of bij de moedermaatschappij in Zwitserland (buiten de Gemeenschap). Het Hof maakte de volgende overweging:

“Bij het bepalen van de plaats van de zetel van de bedrijfsuitoefening van een vennootschap dient rekening te worden gehouden met tal van factoren, waarvan de belangrijkste zijn de statutaire zetel, de plaats van het centrale bestuur, de plaats waar de bestuurders van de vennootschap vergaderen en de plaats — meestal dezelfde — waar het algemene beleid van deze vennootschap wordt bepaald. Ook andere elementen, zoals de woonplaats van de hoofdbestuurders, de plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden, waar de administratie en de boekhouding zich bevinden en waar de financiële en vooral de bankzaken hoofdzakelijk worden geregeld, kunnen in aanmerking worden genomen. “

Refererend aan Cadbury Schweppes<sup>52</sup> overweegt het Hof vervolgens dat een fictieve vestiging, ook wel een “brievenbusmaatschappij” genoemd, niet kan worden aangemerkt als zetel van bedrijfsvoering. Dit lijkt me vanuit de misbruikgevoeligheid van de wetgeving een gewenste benadering.

### **2.3 Meerdere dimensies**

Het kan in de praktijk voorkomen dat er meer dan twee dimensies strijdig met elkaar zijn. We hebben dit onder andere gezien in de DFDS zaak. Figuur 1 wordt dan een driedimensionaal plaatje waarbij voor het meest rationele heffingspunt rekening gehouden dient te worden met enerzijds de rangorde in dominantie van de dimensies onderling en anderzijds met de uitruil tussen de verschillende dimensies. We hebben in de zaak DFDS gezien dat het HvJ een dergelijke kwalitatieve afweging ook

---

<sup>51</sup> HvJ EG 28 juni 2007, C-76-06 (Planzer Luxembourg Sarl)

<sup>52</sup> HvJ EG 12 september 2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas)

daadwerkelijk maakt. Een confrontatie tussen meerdere dimensies zie je ook terugkomen in bepaalde wettelijke bepalingen.

Een mooi voorbeeld hiervan is de totstandkoming van het huidige artikel 58 (Btw-richtlijn). Ondanks dat exploitanten van elektronische diensten niet in de EU zijn gevestigd, worden de diensten aan niet-belastingplichtigen in de lidstaat belast waar de afnemer is gevestigd of woont. We hebben in de vorige paragrafen gezien dat het bestemmingslandsbeginsel vaak moet wijken voor de administratieve eenvoud. Dit zie je ook terugkomen in de hoofdregel die geldt voor B2C transacties. Er moet in dit geval dus meer aan de hand zijn. Elektronische diensten zijn makkelijk zonder fysieke aanwezigheid vanuit buiten de EU te verkopen binnen de EU. Het mag duidelijk zijn dat het ten koste van de economische neutraliteit gaat als een Amerikaanse leverancier voor dezelfde dienst niet belast zou worden. Doordat het makkelijk is om internetdiensten zonder fysieke aanwezigheid wereldwijd te verspreiden, nam de misbruikgevoeligheid onder de hoofdregel toe. Met andere woorden, de “kosten” in termen van een verlies aan neutraliteit zijn bij elektronische diensten aan niet-belastingplichtigen erg groot. Vandaar dat de wetgever heeft gekozen om het heffingspunt te verleggen naar het land waar het werkelijke gebruik plaatsvindt. De administratieve lasten worden hierbij tot op zekere hoogte op de koop toe genomen. Wel heb je als niet EU-belastingplichtige in een dergelijke situatie toegang tot een verzachtende maatregel, namelijk het zogenaamde “één loketsysteem” waarbij je de aangifte voor de gehele Gemeenschap kan voldoen in de lidstaat van identificatie<sup>53</sup>.

Vóór de DFDS-zaak hadden belastingplichtigen zich kunnen beroepen op de totstandkoming van wetgeving zoals het bovenstaande om te achterhalen welk toetsingskader er gold voor de bepaling van het meest rationale heffingspunt. Desondanks blijf ik het een tekortkoming vinden dat het Hof in de Berkholz zaak hierover geen duidelijkheid heeft gegeven.

## **2.4 Btw Verordening**

Onlangs heeft de communautaire wetgever enkele wijzigingen doorgevoerd. Dit heeft geleid tot de totstandkoming van een nieuwe Btw verordening. In deze verordening is voor het eerst een definitie van het begrip vaste inrichting opgenomen<sup>54</sup>. Artikel 11 van de verordening, waarin de definitie is opgenomen, is bijgevoegd in bijlage 1. De definitie is grotendeels een codificatie van de hiervoor besproken jurisprudentie. Voor de invulling van de definitie zal met andere woorden nog altijd een beroep moeten worden gedaan op de zojuist besproken jurisprudentie. Wat opvalt is dat het rationaliteitscriterium niet terugkomt in de definitie. Dit neemt naar mijn mening niet weg dat de voornaamste ratio van de vaste inrichting nog altijd is het op een rationale wijze verdelen van de heffingsbevoegdheid. Het niet opnemen van het rationaliteitscriterium betreft in mijn ogen dan ook

---

<sup>53</sup> Hoofdstuk 6, Afdeling 2, Artikel 359 t/m 369 Btw-richtlijn

<sup>54</sup> Uitvoeringsverordening (EU), Nr. 282/2011 van de raad, 15 maart 2011, houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, artikel 11

geen inhoudelijke wijziging. Het heeft er wat van weg dat de Btw-verordening een vaste inrichting aanneemt op basis van het duurzaamheids criterium en dat vervolgens getoetst wordt welk heffingspunt het meest rationeel is. Het HvJ lijkt uit te gaan van het feit dat een vaste inrichting pas bestaat wanneer voldaan is aan het rationaliteitscriterium. Resultaat-technisch maakt dit echter geen verschil. Er zal nog altijd bepaald moeten worden of de vaste inrichting of het hoofdhuis het meest rationele heffingspunt vormt.

Het tweede wat opvalt aan de definitie in artikel 11 van de verordening, is dat er twee verschillende definities van een vaste inrichting bestaan, afhankelijk van of het een B2B of een B2C dienst betreft. Zoals we eerder hebben gezien, is het bij B2B transacties van belang na te gaan of de afnemer over een vaste inrichting beschikt. Dit komt doordat artikel 44 van de Btw richtlijn bepaalt dat een B2B transactie plaatsvindt op de plaats waar de afnemer is gevestigd. Lid 1 van artikel 11 bepaalt dat de inrichting over een zekere mate van duurzaamheid en geschikte structuur moet beschikken om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken. Voor B2C transacties zal daarentegen bij de leverancier gekeken moeten worden of er sprake is van een vaste inrichting. Hiervoor is ook een duurzaamheid en geschikte structuur nodig. Lid 2 van artikel 11 bepaalt, dat voor B2C transacties de structuur en duurzaamheid de leverancier in staat moet stellen om de dienst te verrichten. Dit onderscheid heeft volgens bepaalde auteurs tot gevolg dat een zogenaamde “inkoop vi” kan bestaan<sup>55</sup>. Dit zijn vaste inrichtingen die een vaste inrichting zijn voor hun inkomende transacties maar dit niet zijn voor hun uitgaande transacties. Dit laatste kan bijvoorbeeld het geval zijn voor een vestiging die alleen de inkoop verzorgt en de uitgaande transacties aan het hoofdhuis over laat. Op een later moment zal nog dieper worden ingegaan op dit onderwerp. In hoofdstuk 5 zal met betrekking tot dit onderwerp enerzijds bekeken worden of de interpretatie zoals zojuist behandeld wenselijk is en of het anderzijds waarschijnlijk is dat dit bedoeld wordt met de gekozen formulering in artikel 11. In hoofdstuk 5 zullen we namelijk nog zien dat het voor belastingconstructies verschil kan maken of een “inkoop vi” wettelijk gezien al dan niet tot de mogelijkheden behoort. Wanneer een “inkoop vi” mogelijk zou zijn kan dit ook potentiële gevolgen hebben voor andere bepalingen zoals het recht op aftrek. Of deze kwalificatie in dat geval naar deze bepalingen doorwerkt is niet geheel duidelijk. Er kunnen hiervoor zowel voor als tegenargumenten genoemd worden<sup>56</sup>.

Ook Nederland kent beleid dat voorziet in een definitie van het begrip vaste inrichting<sup>57</sup>. Dit beleid is ouder dan de recente definitie die verschenen is in de Btw-verordening. Ook in de Nederlandse

---

<sup>55</sup> Zie onder andere S. Williams, Europese fiscale studies, *Hoe moet het pro rata aftrekrecht in een concern met een hoofdhuis en één of meerdere vaste inrichtingen worden vastgesteld?* en J.P. Hulshof en EWEM Cox, *de gewijzigde Btw-verordening: een knipperlicht in schemerduister*.

<sup>56</sup> Zie voor een bespreking hiervan: S. Williams, Europese fiscale studies, *Hoe moet het pro rata aftrekrecht in een concern met een hoofdhuis en één of meerdere vaste inrichtingen worden vastgesteld?* hoofdstuk 5.2.2

<sup>57</sup> Zie het besluit van de staatssecretaris van 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520M, paragraaf 2

definitie is het rationaliteitscriterium niet terug te vinden. Echter wordt in het besluit expliciet vermeld dat de definitie wordt toegepast onverminderd de toepassing van de rechtspraak van het HvJ. In die zin zoekt Nederland aansluiten bij de rechtspraak van het HvJ.

## ***2.5 Deelconclusie***

We hebben in dit hoofdstuk gezien dat voor de vraag naar het rechtens meest juiste heffingspunt een afweging tussen de verschillende beginselen uit het toetsingskader zal moeten worden gemaakt. Ik ben van mening dat een buitenlandse inrichting waaruit prestaties worden verricht of ontvangen over het algemeen beter aansluit bij het bestemmingslandbeginsel en de neutraliteit van de Btw (voor die specifieke prestaties). Daarom dient het bestaan van een vaste inrichting naar mijn mening redelijk snel te worden aangenomen. Alleen wanneer de administratieve lasten zodanig zwaar wegen zou hiervan moeten worden afgezien. Verder ben ik van mening dat er bij elke casus in beginsel materieel moet worden getoetst welk heffingspunt het meest juist is aan de hand van de toetsingscriteria uit hoofdstuk 1. Het verlies van rechtszekerheid zal hierbij op de koop toe moeten worden genomen. De uitruil tussen de verschillende dimensies hangt namelijk in dermate hoge mate af van de specifieke situatie dat er moeilijk algemene regels kunnen worden gemaakt.

Het HvJ is wat dat betreft naar mijn mening de juiste route ingeslagen. Het Hof heeft namelijk een materiële invulling gegeven aan het begrip vaste inrichting. De uitkomst van de gestelde criteria door het Hof hebben tot gevolg dat in elke specifieke casus gekeken dient te worden welk heffingspunt fiscaal gezien het meest rationeel is. Het grootste probleem is echter dat het Hof hierbij in de Berkholz zaak niet duidelijk heeft gemaakt aan welke criteria getoetst dient te worden om te bepalen welk heffingspunt fiscaal gezien het meest rationeel is. Hoewel een dergelijk toetsingskader wellicht was af te leiden uit de totstandkoming van specifieke wetsartikelen, blijf ik dit een tekortkoming vinden. Dit is naar mijn mening een onnodige inbreuk op de rechtszekerheid geweest. Dit is ook terug te vinden in de hoeveelheid rechtszaken met betrekking tot dit onderwerp na de Berkholz zaak. Hoewel de formulering van een toetsingskader in de Berkholz zaak een minder grote inbreuk had opgeleverd op de rechtszekerheid, is een totale inbreuk naar mijn mening niet te vermijden. Wanneer er wel een toetsingskader was geformuleerd door het HvJ, weet je immers nog niet welke dimensie het meest dominant is. Daarnaast zijn door het niet kwantificeerbare karakter van de meeste dimensies, de criteria moeilijk tegen elkaar af te wegen. Een zekere mate van aantasting van de rechtszekerheid is naar mijn mening noodzakelijk om de andere beginselen voldoende te waarborgen.

Om een antwoord te geven op de vraag die centraal stond in dit hoofdstuk – is het begrip vaste inrichting rechtens juist gedefinieerd – zou je eigenlijk moeten weten welke oplossing het HvJ voor elk mogelijke situatie voorschrijft. Op die manier wordt immers pas duidelijk wat het Hof als fiscaal rationeel beschouwt. Het voornaamste probleem hierbij is dat we niet weten wat het Hof in nog niet uitgeprocedeerde situaties zal beslissen. Uit de bestaande HvJ zaken kan echter wel een rode draad

worden gehaald met betrekking tot de vraag wat het Hof als fiscaal rationeel beschouwt. In de zaak DFDS heeft het HvJ veel argumenten gebruikt die ook in mijn toetsingskader terugkomen. Zo kwamen de gevolgen voor de administratieve eenvoud, neutraliteit, plaats van heffing en misbruikgevoeligheid voorbij. Hieruit trek ik dan ook de conclusie dat het Hof het begrip vaste inrichting op een rechtens juiste manier heeft ingevuld met betrekking tot de plaats van dienst bepalingen. De uitkomsten van de behandelde zaken vind ik dan ook stuk voor stuk acceptabele uitkomsten. Zoals gezegd kunnen de meningen hierover verschillen omdat niet geheel duidelijk is hoe de verschillende doelstellingen zich tot elkaar behoren te verhouden. Zijn deze even dominant of behoort het bestemmingslandbeginsel en/of de neutraliteit hoger gewaardeerd te worden dan de administratieve eenvoud? Daarnaast dien je rekening te houden met de uitruil tussen de beginselen. Ondanks dat je rekening dient te houden met deze uitruil is er afgezien van de administratieve kosten vaak moeilijk een waarde te plakken op de hoogte van deze dimensies. Met andere woorden, je kunt alleen een rangorde tussen de verschillende alternatieven aangeven (ordinale schaal). Je kunt bijvoorbeeld zeggen dat alternatief A het bestemmingslandbeginsel beter waarborgt dan alternatief B, maar je kunt daarbij geen zinnige uitspraken doen over hoeveel beter het dit beginsel waarborgt. Dit alles zorgt ervoor dat er altijd een subjectief element blijft hangen in de vraag of iets Btw-technisch rechtens juist is of niet. Alleen bij een “free lunch”<sup>58</sup> zou je zwart op wit kunnen stellen dat het HvJ een verkeerd besluit heeft genomen. Dat dit niet het geval is, mag geen verbazing wekken.

Onlangs is er een definitie van het begrip vaste inrichting opgenomen in de Btw verordening. Dit is voornamelijk een codificatie van de rechtspraak. Hoewel het rationaliteitscriterium niet is terug te vinden in de definitie, is dit geen inhoudelijke wijziging naar mijn mening. Wat wel opvalt, is het feit dat er twee verschillende definities zijn. Welke definitie van toepassing is, hangt af van het feit of het een B2B transactie betreft of een B2C transactie. Zo kan de situatie zich voordoen volgens verschillende auteurs dat een buitenlandse inrichting wel kwalificeert als “inkoop vi” maar niet als “verkoop vi”. Of dit een wenselijke interpretatie is en of een dergelijke interpretatie recht doet aan de bedoelingen van de wetgever, zal in hoofdstuk 5 worden besproken.

Ook Nederland kent beleid dat voorziet in een definitie van een vaste inrichting. Wat opvalt is dat ook hierin het rationaliteitscriterium niet is terug te vinden. Echter wordt in het besluit expliciet vernoemd dat de rechtspraak van het HvJ zijn gelding blijft behouden. Daarnaast kwalificeer je in de Nederlandse definitie pas als vaste inrichting als de inrichting prestaties verricht jegens derden. Hoe dit zich verhoudt tot de literatuur die suggereert dat een zogenaamde “inkoop vi” tot de mogelijkheden behoort, zullen we in hoofdstuk 5 zien.

---

<sup>58</sup> Geen pareto efficiëntie – er is een oplossing mogelijk waarbij je één dimensie kunt verbeteren zonder een andere dimensie te verslechteren.

### **Hoofdstuk 3: Belastingplicht van de vaste inrichting**

In hoofdstuk 2 is geconcludeerd dat de vaste inrichting voor de verdeling van de heffingsbevoegdheden een gewenst begrip is. Een andere vraag is of een vaste inrichting als zelfstandig ondernemer gezien wordt (positief recht) en of dit al dan niet is gewenst (wenselijk recht). Dit hoofdstuk behandelt het positieve recht ten aanzien van de belastingplicht van vaste inrichtingen. Anders dan in het voorgaande hoofdstuk, zal het wenselijk recht in een apart hoofdstuk worden besproken. Of een andere systematiek noodzakelijk is, zal in hoofdstuk 6 worden behandeld. Dit zal mede afhangen van de problemen binnen het huidige systeem en de potentiële oplossingen die het huidige systeem hiervoor biedt (hoofdstuk 5). Om eventuele zwaktes in het systeem te ontdekken zullen echter eerst de resterende onderdelen van het positieve recht moeten worden behandeld. Dit gebeurt in dit hoofdstuk (belastingplicht) en in hoofdstuk 4 (aftrekrecht).

#### ***3.1 Wettelijke vereisten voor de kwalificatie als ondernemer***

In artikel 9 lid 1 van de Btw-richtlijn valt te lezen dat als belastingplichtige<sup>59</sup> wordt aangemerkt, “een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”. Met deze laatste toevoeging wordt beoogd ook een ieder die activiteiten verricht die niet winstgevend zijn of beogen te zijn, onder de Btw-richtlijn te brengen. Zolang er economische activiteiten onder bezwarende titel worden verricht, zullen deze in beginsel belast zijn. Zonder hier al te veel over uit te wijden, aangezien dit buiten het bestek van dit onderzoek valt, kan hierover worden gezegd dat de nodige jurisprudentie bestaat over activiteiten die niet onder de richtlijn vallen (niet economische activiteiten). Als voorbeelden van niet economische activiteiten kunnen genoemd worden “verrichtingen louter om niet<sup>60</sup>” en “de enkele aankoop, het enkele bezit en de enkele verkoop van aandelen<sup>61</sup>”.

Als we aannemen dat een vaste inrichting economische activiteiten verricht onder bezwarende titel, dan zal de relevante discussie overblijven of een vaste inrichting aan het “een ieder criterium” en het “zelfstandigheids criterium” voldoet. Hoewel de nodige jurisprudentie bestaat ten aanzien van de invulling van deze criteria, was het in de periode vóór de zaak FCE Bank (zie paragraaf 3.2) niet geheel duidelijk hoe deze criteria op de vaste inrichting problematiek diende te worden toegepast.

Onder het begrip “een ieder” vallen niet alleen natuurlijke personen maar ook samenwerkingsverbanden (al dan niet rechtspersonen). Voorwaarde hiervoor is wel dat ze optreden in het economische verkeer<sup>62</sup>. Concreet betekent dit dat de entiteit daadwerkelijk naar buiten moet treden

---

<sup>59</sup> De begrippen ondernemer en belastingplichtige worden door elkaar gebruikt. Hoewel de term “belastingplichtige” wellicht zuiverder is geformuleerd is in BNB 1984/295 beslist dat er geen inhoudelijke verschillen tussen de begrippen aanwezig is.

<sup>60</sup> Zie HvJ EG, 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong)

<sup>61</sup> Zie r.o. 13 van HvJ EG, 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar)

<sup>62</sup> Vakstudie Omzetbelasting, commentaar op artikel 7 Wet op de omzetbelasting 1968

als entiteit en niet als losstaande individuen. De vraag is of een vaste inrichting als “een ieder” beschouwd kan worden en in hoeverre het eventuele juridische niet zelfstandige karakter van de inrichting hierbij een rol speelt.

Wanneer deze vraag bevestigend wordt beantwoord, is de vervolgvraag in hoeverre de vaste inrichting de activiteit zelfstandig uitoefent. Pas als dit het geval is kan namelijk worden geconcludeerd dat een vaste inrichting zelfstandig belastingplichtige is. In het andere geval behoren het hoofdhuis en de vaste inrichting tot één en dezelfde belastingplichtige. Uit artikel 10 van de Btw-richtlijn blijkt dat het zelfstandigheidscriterium vooral als functie heeft personeel die een ondergeschikte verhouding heeft ten opzichte van zijn of haar werkgever uit te sluiten van de belastingplicht. Hoe dit criterium moet worden toegepast op vaste inrichtingen kan niet eenduidig uit de wetgeving worden opgemaakt. In hoofdstuk 1 hebben we gezien dat voor de kwalificatie als vaste inrichting een zekere duurzaamheid is vereist. Dit werd ook wel uitgelegd als het zelfstandig kunnen verrichten van de onderhavige dienst. Of dit voldoende is om te voldoen aan het zelfstandigheidscriterium uit artikel 9 was echter lang onduidelijk. Het HvJ heeft in de zaak FCE Bank uiteindelijk opheldering gegeven (zie paragraaf 3.2)

### ***3.2 Jurisprudentie: Zaak FCE Bank***

Het HvJ heeft in de zaak FCE Bank<sup>63</sup> uitspraak gedaan over de belastingplicht van een vaste inrichting. FCE IT, een nevenvestiging van het in het Verenigd Koninkrijk gevestigde FCE Bank, die vrijgestelde financiële diensten verricht, heeft om terugbetaling van de BTW over interne diensten over de jaren 1996 tot en met 1999 verzocht. Deze diensten waren verlegd naar de afnemer (vaste inrichting). Deze interne diensten werden verricht door de moedermaatschappij FCE Bank aan de nevenvestiging in Italië. Deze diensten bestonden uit werkzaamheden op het gebied van consultancy, management, opleiding van personeel, gegevensbehandeling en de levering en beheer van software. FCE Bank stelde zich hierbij op het standpunt dat de diensten plaatsvonden tussen één en dezelfde belastingplichtige waardoor er geen Btw verschuldigd zou zijn. De Italiaanse fiscus daarentegen voert aan dat fiscaal gezien en in het specifiek voor de Btw, het bijkantoor als zelfstandig gezien behoort te worden ook al is civielrechtelijk sprake van één en dezelfde rechtspersoon. Een belangrijk argument voor de Italiaanse fiscus lijkt te zijn dat het toenmalige artikel 9, eerste lid van de Zesde richtlijn de indruk lijkt te wekken dat er plaats is voor de gedachte dat vaste inrichtingen als zelfstandig worden gezien. Artikel 9, lid 1 regelde de plaats van dienst. Zoals hierboven reeds is opgemerkt, is in de serie arresten omtrent de plaats van dienst bepaald dat er slechts sprake is van het in aanmerking nemen van een vaste inrichting als die inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor de zelfstandige uitvoering van de betrokken diensten noodzakelijk zijn. Of dit echter ook wilt zeggen dat de inrichting volledig onafhankelijk van de generale onderneming moet kunnen opereren, was tot aan FCE Bank niet duidelijk. Concluderend

---

<sup>63</sup> HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank)



kan worden gesteld, dat de redenering van de Italiaanse rechter op het eerste oog geen onlogische is. Het gevolg was dat er drie prejudiciële vragen werden voorgelegd aan het HvJ.

Wat allereerst opvalt, is dat het HvJ de term vaste inrichting expliciet gebruikt. Ondanks dat een toets aan de “Berkholtz criteria” niet blijkt uit de tekst van het arrest moet deze naar mijn mening wel hebben plaatsgevonden. Dit alles te meer aangezien het HvJ in het arrest expliciet aangeeft in r.o 39 dat het OESO-modelverdrag – en daarom ook de bepalingen inzake de definitie van een vaste inrichting – alleen van toepassing zijn op de directe belastingen.

Voor het bepalen van de belastingplicht van FCE IT moet volgens het HvJ nagegaan worden of FCE IT het economische bedrijfsrisico van zijn activiteiten draagt en daardoor als zelfstandig gezien kan worden voor de Btw. Uit de bewoordingen die worden gekozen in het arrest kan worden opgemaakt dat het Hof van mening is dat het feit dat de vaste inrichting civielrechtelijk onderdeel is van het hoofdhuis niet in de weg hoeft te staan aan de kwalificatie als “ieder” . Annotator van Hilten is het hiermee niet eens. Zij vindt dat een vaste inrichting zonder rechtspersoonlijkheid hoogstens als een “partje van één ieder” kan worden beschouwd. Door de materiële toets laat het Hof naar mijn mening zien dat het “civiele kleed” niet doorwerkt naar de Btw.

Twee belangrijke rechtsregels zijn hieronder geciteerd.

“36. Zoals de advocaat-generaal in punt 46 van zijn conclusie beklemtoont, draagt het bijkantoor niet zelf het economische risico dat verbonden is aan de uitoefening van kredietverlening, zoals de niet-terugbetaling van een lening door een klant. Het is de bank, als rechtspersoon, die dit risico draagt en daartoe in haar lidstaat van oorsprong gecontroleerd wordt op haar financiële soliditeit en solvabiliteit.

37. Als bijkantoor beschikt FCE IT immers niet over een dotatiekapitaal. Bijgevolg berust het bedrijfsrisico volledig bij FCE Bank. Derhalve is FCE IT volledig afhankelijk van deze laatste, waarmee zij één belastingplichtige vormt.”

Het HvJ concludeert dat de vaste inrichting FCE IT geen zelfstandig belastingplichtige is voor de Btw. Dit betekent dat het hoofdhuis en de vaste inrichting als één en dezelfde ondernemer moet worden beschouwd. Het gevolg hiervan is dat onderlinge prestaties niet belast zijn met Btw. Het is vervolgens de vraag of dit voor alle vaste inrichtingen geldt, of dat dit niet per definitie het geval is. Door de algemene bewoordingen van rechtsregel 37 lijkt het erop dat het HvJ van mening is dat de rechtsregel op alle vaste inrichtingen van toepassing is.

Een aantal auteurs waaronder de redactie van Vakstudie Nieuws en van Hilten, bespreken de toets die het HvJ aanlegt met betrekking tot de zelfstandigheid<sup>64</sup>. Zo verbaast van Hilten zich over de toets naar de zelfstandigheid van de onderhavige vaste inrichting. Zoals al eerder aangestipt, is zij van mening dat een vaste inrichting zonder rechtspersoonlijkheid hoogstens een “partje van één ieder” is en

---

<sup>64</sup> Vakstudie Nieuws, V-N 2006/18.24 en van Hilten in haar annotatie op BNB 2006/184

daardoor al geen belastingplichtige is. De conclusie van van Hilten is, dat afgezien van het feit dat het Hof het verkeer heeft gezien, ook rechtspersonen als vaste inrichting moeten kunnen kwalificeren. In DFDS (zie hoofdstuk 2) heeft het HvJ inderdaad beslist dat het hebben van rechtspersoonlijkheid niet per definitie betekent dat er sprake is van een zelfstandige bedrijfsuitoefening.

Met dit arrest (FCE Bank) is ook duidelijk geworden dat de zelfstandigheid die vereist is voor de kwalificatie als belastingplichtige een andere is dan de vereiste van het zelfstandig kunnen uitoefenen van een dienst. We hebben in hoofdstuk 2 gezien dat dit laatste een vereiste is voor de kwalificatie als vaste inrichting voor de plaats van dienst bepalingen.

### ***3.3 De fiscale eenheid***

Een aan de belastingplicht gekoppeld onderwerp is de fiscale eenheid. Lidstaten kunnen onder het huidige recht juridisch zelfstandige lichamen die op diens grondgebied zijn gevestigd, als één belastingplichtige aanmerken wanneer deze in financiële, economische en organisatorische nauw met elkaar zijn verbonden. In de zoektocht naar de uitleg van het positieve recht kan de vraag of een vaste inrichting toegang heeft tot de fiscale eenheid niet onbesproken blijven.

Oorspronkelijk was de Staatssecretaris van mening dat alleen Nederlandse vaste inrichtingen van een buitenlandse ondernemer onderdeel konden uitmaken van een fiscale eenheid in Nederland. Alsdan zouden prestaties tussen de Nederlandse vaste inrichting en zijn buitenlandse hoofdhuis in beginsel belast zijn. De staatssecretaris gebruikte hiervoor het argument dat de fiscale eenheid nu de relevante ondernemer is voor de omzetbelasting en dat daardoor prestaties plaatsvinden tussen de fiscale eenheid en het buitenlandse hoofdhuis. Nadat de Hoge Raad in BNB 2002/287 afweek van deze visie, heeft de staatssecretaris zijn besluit aangepast. De Hoge Raad besloot dat bij een onderhavige fiscale eenheid ook het buitenlandse hoofdhuis van de Nederlandse vaste inrichting onderdeel uitmaakt van die fiscale eenheid. Als gevolg hiervan vinden er geen prestaties in de zin van de Btw-richtlijn plaats tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting. Ze maken immers allebei onderdeel uit van de fiscale eenheid.

De vraag is echter of de Hoge Raad met deze beslissing niet in strijd heeft gehandeld met de Btw-richtlijn. De Europese Commissie staat namelijk op het standpunt dat de staatssecretaris innaam voordat BNB 2002/287 werd gewezen. Met andere woorden, de Commissie is van mening dat alleen de Nederlandse vaste inrichting tot een Nederlandse fiscale eenheid kan behoren en dat er als gevolg daarvan in beginsel belaste prestaties plaatsvinden tussen het buitenlandse hoofdhuis en de in Nederland tot een fiscale eenheid behorende vaste inrichting. Dit alles heeft ook gevolgen voor de toetsing van de verwevenheidseisen die gelden voor het bestaan van een fiscale eenheid. Bij de visie van de Hoge Raad zullen die op het gezamenlijke niveau van de vaste inrichtingen en het hoofdhuis getoetst moeten worden. Bij de visie van de Europese Commissie is alleen de verwevenheid met de Nederlandse vaste inrichting van belang.

Het opvallende aan deze situatie is dat in beide visies een inbreuk wordt gemaakt op een algemeen geldende regel binnen het huidige Btw stelsel. In de visie van de Hoge Raad kan namelijk het buitenlandse hoofdhuis deel uitmaken van een binnenlandse fiscale eenheid. Op basis van de richtlijn en de nationale wet lijkt dit uitgesloten te zijn<sup>65</sup>. De visie van de Europese Commissie maakt daarentegen een “inbreuk” op hetgeen door het HvJ in de zaak FCE-Bank is gesteld. Het HvJ besliste in deze zaak dat transacties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting worden genegeerd voor Btw doeleinden. In de visie van de Europese Commissie zijn de prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting belast. De vraag is echter of je de visie van de Europese Commissie een inbreuk mag noemen op het geformuleerde beginsel uit FCE-Bank. Het is namelijk de fiscale eenheid als belastingplichtige die de prestatie afneemt en niet langer de vaste inrichting. Het is aldus geen transactie meer tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting maar tussen het hoofdhuis en de fiscale eenheid. Naar mijn mening ligt de uitwerking van de Europese Commissie het meest voor de hand. Potentiele problemen als gevolg van de afwijkende interpretatie van de Hoge Raad worden in hoofdstuk 5 behandeld.

### ***3.4 Deelconclusie***

Aan de hand van de wettelijke vereisten die gesteld worden aan de belastingplicht, is in dit hoofdstuk geanalyseerd of vaste inrichtingen als belastingplichtige voor de Btw kunnen kwalificeren. De Btw-richtlijn beschouwt “een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van de activiteit” als belastingplichtige. In het restant van het hoofdstuk werd er vanuit gegaan dat de vaste inrichting een economische activiteit onder bezwarende titel verricht. Aldus blijft de vraag over of een vaste inrichting als “een ieder” kwalificeert en of de vaste inrichting de economische activiteiten al dan niet zelfstandig verricht of dat het als onderdeel van de moedermaatschappij gezien moet worden. Aangezien de interpretatie van de richtlijn geen eenduidige uitkomst geeft, is deze kwestie voorgelegd aan het HvJ in de zaak FCE Bank. De Italiaanse fiscus stond op het standpunt dat de vaste inrichting als zelfstandige belastingplichtige gezien moest worden. Doordat FCE IT geen belaste handelingen verrichtte, zou de Btw op de interne dienst dan ook niet zijn terug te vorderen.

Het Hof concludeert in FCE Bank dat het bijkantoor in de onderhavige casus niet als (zelfstandig) belastingplichtige kwalificeert doordat het bedrijfsrisico volledig bij het hoofdhuis ligt. Gezien de praktijk en de algemene bewoordingen uit deze zaak lijkt het erop dat alle vaste inrichtingen gezien moeten worden als een niet zelfstandig onderdeel van het hoofdhuis en dus als niet zelfstandig belastingplichtige. Dit heeft tot gevolg dat er geen Btw rust op interne prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting. In hoofdstuk 5 zullen we zien wat voor potentiële problemen dit kan veroorzaken met betrekking tot de fraudegevoeligheid van het systeem.

---

<sup>65</sup> Zie artikel 11 van de Btw-richtlijn en het overeenkomstige artikel 7 lid 4, Wet op de Omzetbelasting 1968.

Met betrekking tot de toegang tot de fiscale eenheid van vaste inrichtingen hebben we gezien dat volgens de Hoge Raad een Nederlandse vaste inrichting alleen tot een Nederlandse fiscale eenheid kan behoren als het buitenlandse hoofdhuis ook deel uitmaakt van die fiscale eenheid. De verwevenheidseisen zullen dan ook moeten worden getoetst op de gezamenlijke activiteiten van zowel het hoofdhuis als de vaste inrichting. De vraag is echter of deze gedachtegang strookt met de uitleg van de Btw-richtlijn. De Europese Commissie is namelijk van mening dat alleen de Nederlandse vaste inrichting tot een Nederlandse fiscale eenheid kan behoren. Het buitenlandse hoofdhuis kan met andere woorden geen deel uitmaken van een Nederlandse fiscale eenheid. Als gevolg hiervan zouden prestaties tussen het hoofdhuis en de fiscale eenheid in beginsel belast zijn. Dit komt door het feit dat de fiscale eenheid nu als relevante belastingplichtige wordt aangemerkt en de Nederlandse vaste inrichting hier onderdeel van uitmaakt. Bij deze visie zouden de verwevenheidseisen getoetst moeten worden op het niveau van de vaste inrichting.

## **Hoofdstuk 4: Aftrekrecht van de vaste inrichting**

Dit hoofdstuk staat in het teken van een ander belangrijk onderwerp binnen de Btw, namelijk het recht op aftrek van voorbelasting. Het huidige Europese Btw systeem laat zich kenmerken als een indirecte niet cumulatieve consumptiebelasting. Het indirecte karakter zorgt ervoor dat de belasting wordt geheven van ondernemers in meerdere schakels van de productie- en handelsketen. Een heffing zoals hiervoor omschreven brengt met zich mee dat een belastingplichtige in beginsel al de Btw op zijn inkomende facturen zal moeten kunnen aftrekken. In paragraaf 4.1 van dit hoofdstuk wordt kort stilgestaan bij de wettelijke vereisten omtrent het aftrekrecht. Aangezien er geen specifieke jurisprudentie bestaat met betrekking tot het aftrekrecht van vaste inrichtingen, zal allereerst de jurisprudentie worden besproken waarin de algemene regels met betrekking tot het aftrekrecht zijn uitgewerkt (paragraaf 4.2). Daarna wordt aan de hand van deze algemene regels het aftrekrecht van vaste inrichtingen besproken (paragraaf 4.3). Paragraaf 4.3 is in die zin mijn eigen interpretatie van het positieve recht. Welke problemen en onduidelijkheden dit kan meebrengen, wordt in hoofdstuk 5 besproken.

### ***4.1 Het aftrekrecht: wettelijke vereisten***

Het recht op aftrek van voorbelasting zorgt er in ons huidige systeem voor dat iedere ondernemer slechts belasting voldoet over zijn eigen toevoegde waarde. Doordat ondernemers de Btw op hun inkomende facturen in beginsel kunnen aftrekken, wordt de juridische neutraliteit gewaarborgd. Zoals in hoofdstuk 1 is aangegeven, zorgt het rechtskarakter van de Btw ervoor dat de heffing voor ondernemers neutraal dient te geschieden. Idealiter mag de ondernemer geen hinder ondervinden van de belastingheffing. Daarom moet een ondernemer niet alleen de Btw op zijn inkomende facturen kunnen aftrekken, maar moet hij dat ook onmiddellijk kunnen doen zodra de belasting is verschuldigd. Op die manier wordt er voor gezorgd dat de ondernemer de belasting voor een zo kort mogelijke periode hoeft voor te financieren (artikel 167, Btw-richtlijn). Daarom kent de Btw idealiter ook geen beperkingen ten aanzien van het recht op aftrek. Dit betekent dat het mogelijk moet zijn, om in een specifiek tijdvak de Btw (direct) terug te krijgen wanneer per saldo een negatief bedrag aan Btw moet worden voldaan (lees: teruggaaf).

#### ***4.1.1. Wanneer heb je recht op aftrek?***

Titel X (artikel 167 en verder) van de Btw-richtlijn bevat de regels omtrent het aftrekrecht. Artikel 168 regelt de bedragen die door de ondernemer mogen worden afgetrokken van de verschuldigde belasting. Dit is allereerst de Btw op goederen en diensten die door een andere belastingplichtige aan hem in rekening is gebracht. Daarnaast is ook de voorbelasting op intracommunautaire verwervingen (en gelijkstellingen), invoer, integratieheffingen en interne diensten aftrekbaar.

Belangrijke voorwaarde hiervoor is echter dat de goederen en diensten waarop de Btw rust gebruikt worden voor belaste handelingen van de belastingplichtige. Met andere woorden, wanneer de goederen door de belastingplichtige gebruikt worden voor vrijgestelde prestaties of voor niet economische prestaties bestaat er geen recht op aftrek. Hoewel dit bij niet economische prestaties te verklaren valt door het niet productieve karakter van het gebruik, ligt bij vrijgestelde prestaties de verklaring minder voor de hand. Hoe dan ook, onder het huidige systeem heeft ook deze categorie geen recht op aftrek van voorbelasting. Hoewel dit vrij eenvoudig klinkt, kan de toerekening van de kosten aan uitgaande activiteiten de nodige problemen opleveren. Ter zake van dit onderwerp bestaat er dan ook de nodige jurisprudentie (zie paragraaf 4.2)

#### *4.1.2. Gemengd gebruik*

Voor de gevallen dat bepaalde ingekochte goederen of diensten niet louter voor belaste doeleinden worden gebruikt, maar ook deels voor niet-economische activiteiten en/of vrijgestelde activiteiten, schrijven de artikelen 173 tot en met 175 van de richtlijn een evenredige aftrek voor (ook wel pro rata aftrek genoemd). Een ondernemer die ingekochte goederen en diensten zowel voor vrijgestelde als voor belaste prestaties gebruikt, zal het aftrekbare gedeelte moeten bepalen aan de hand van deze pro rata (een breuk). De teller van die breuk bestaat uit de omzet waarover de ondernemer aftrekrecht heeft en de noemer bestaat uit alle omzetten die behaald zijn door de ondernemer (zowel de omzetten waar recht voor aftrek bestaat en de omzetten waarvoor dit niet geldt). De wetgever staat toe dat de lidstaten andere maatregelen treffen zoals de aftrek toe te passen naar rato van het werkelijke gebruik van de goederen en diensten. Zoals duidelijk mag zijn, kan het werkelijke gebruik in belangrijke mate verschillen van een pro rata aftrek op basis van alle omzetten. Nederland gebruikt als hoofdregel de pro rata berekening op basis van de omzet. Wanneer dit echter niet tot gewenste resultaten leidt, zal er een aftrek plaatsvinden naar werkelijk gebruik<sup>66</sup>.

Naar mijn mening dienen de lidstaten de optionele regeling uit de richtlijn, die aftrek mogelijk maakt volgens het werkelijke gebruik, te prefereren boven de pro rata op basis van de omzetten. Een dergelijke regeling doet naar mening namelijk meer recht aan het neutraliteitsbeginsel. Het voorkomt dat twee ondernemers die diensten en goederen gebruiken voor dezelfde activiteiten, geconfronteerd kunnen worden met een verschillend recht op aftrek. Tegelijkertijd zullen de controlemogelijkheden van de overheid wel afnemen met een evenredige aftrek volgens het werkelijke gebruik. Strenge eisen aan het bewijs dat geleverd moet worden door de belastingplichtige zijn dan ook op zijn plaats.

#### **4.2 Jurisprudentie: algemene regels**

De wettelijke regels omtrent het aftrekrecht zoals die hierboven zijn beschreven, zijn in de laatste decennia op bepaalde punten opgehelderd door het HvJ. Aan de hand van deze jurisprudentie worden in deze paragraaf het recht op aftrek van voorbelasting van verschillende type inkomende kosten

---

<sup>66</sup> Zie artikel 11 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

besproken. In paragraaf 4.3 zullen deze algemene regels vervolgens worden toegepast op verschillende situaties waarin een vaste inrichting is betrokken.

#### *4.2.1 Een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang*

Eén van de eerste zaken waarin het HvJ om opheldering werd gevraagd is de BLP-zaak<sup>67</sup>. Het in zwaar weer verkerende BLP besloot in 1991 om 95% van de aandelen Berg, die het als beheers- en houdstermaatschappij hield, van de hand te doen. Hierbij was niet in geschil dat de verkoop van aandelen een vrijgestelde prestatie was. De Engelse fiscus besloot om de Btw op drie inkomende facturen niet in aftrek toe te laten. Het betrof hier de Btw op kosten van bankiers, juridisch advies en accountants die waren ingeschakeld door BLP om de verkoop in goede banen te leiden. Het argument voor de weigering van de aftrek betrof het feit dat de diensten werden gebruikt voor een vrijgestelde prestatie (verkoop van de aandelen). BLP was het hier niet mee eens, wat tot gevolg had dat er vragen werden gesteld aan het HvJ. BLP was primair van mening dat de verkoop tot doel had de onderneming meer lucht te geven waardoor het zijn schulden kon aflossen. Die schulden waren volgens BLP een uitvloeisel van de belaste handelingen. De ingekochte diensten werden daardoor volgens BLP gebruikt ten aanzien van de belaste handelingen. Secundair was BLP van mening dat een pro rata berekening moest worden gehanteerd. Doordat de verkoop van de aandelen dan een bijkomstige financiële handeling<sup>68</sup> zou vormen zou alsnog volledig aftrekrecht ontstaan voor BLP.

Het HvJ besloot dat de redentie van BLP niet kon worden gevolgd. De belangrijkste rechtsregel die in deze zaak naar voren kwam was de uitleg die het Hof gaf aan de wettelijke term “gebruikt voor”. Het Hof besloot dat het recht op aftrek vereist dat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang aanwezig is tussen de betrokken inkomende prestaties en de belaste handeling. Het te bereiken doel (in de onderhavige casus: het verkleinen van de schulden die door de belaste handelingen waren veroorzaakt) is daarbij niet relevant. Een andere uitleg zou volgens het Hof te veel afdoen aan de rechtszekerheid, aangezien dan in elke situatie het doel achterhaald dient te worden. De rechtstreekse en onmiddellijke samenhang die de diensten in de onderhavige casus vertonen met de verkoop van de aandelen brengt mee dat er geen recht op aftrek bestaat voor BLP.

In de zaak Midland Bank<sup>69</sup> wordt aan het HvJ verdere opheldering gevraagd ten aanzien van het begrip “rechtstreekse en onmiddellijke samenhang”. Een dergelijke samenhang is het makkelijkste voor te stellen bij de productie van roerende zaken. Zo zal het voor iedereen duidelijk zijn dat er bij het leer dat verwerkt wordt in leren schoenen een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de inkoop van het leer en de latere verkoop van de schoen. De belangrijkste vraag aan het Hof was bij Midland Bank echter of er ook een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang kan bestaan tussen

---

<sup>67</sup> HvJ EG, 6 april 1995, C-4/94 (BLP Group plc)

<sup>68</sup> Artikel 19, lid 2, Zesde Richtlijn bepaalde dat bijkomstige financiële handelingen niet meegenomen diende te worden in de berekening van de pro rata.

<sup>69</sup> HvJ EG, 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank)

ingekochte diensten of leveringen die het gevolg zijn van belaste handelingen. In de onderhavige casus betrof het een advocatendienst die volgens belanghebbende in verband stond met de door hun (in het verleden) verrichte financiële dienstverlening buiten de Gemeenschap, waarvoor recht op aftrek bestond. Het Hof besloot in deze zaak echter dat de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vooronderstelt dat de verworven goederen en diensten een bestanddeel van de prijs van de belaste handelingen vormt. Normaal gezien zouden daarom de onderdelen van de kostprijs moeten zijn ontstaan voordat de belaste handelingen worden verricht en niet zoals in de onderhavige casus het geval is, een gevolg zijn van de belaste handelingen. Het gevolg hiervan is dat de kosten van de advocaten algemene kosten vormden voor de belanghebbende. Het recht op aftrek ter zake van de advocatendienst moest vervolgens aan de hand van een pro rata berekening worden bepaald. Dit alles is volgens het HvJ alleen anders indien de belastingplichtige aan de hand van objectieve factoren aantoont dat de kosten een bestanddeel zijn van de prijs van een in een later stadium verrichte activiteit. Meer jurisprudentie over algemene kosten wordt in de volgende paragraaf behandeld.

#### *4.2.2 Algemene kosten en het recht op aftrek*

Naast de kosten die een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vertonen met belaste handelingen (volledig recht of aftrek) en de kosten die een dergelijke samenhang vertonen met niet economische activiteiten of vrijgestelde activiteiten (geen recht op aftrek)<sup>70</sup>, bestaan er ook zogenaamde algemene kosten. Deze kosten zijn niet toe te wijzen aan één specifieke activiteit, maar worden voor meerdere activiteiten tezamen gebruikt of zelfs voor de gehele bedrijfsuitoefening. Te denken valt aan de hiervoor genoemde kosten uit de zaak Midland Bank of aan generieke externe reclamediensten. Wanneer de algemene kosten zowel voor activiteiten met aftrekrecht als voor activiteiten zonder aftrekrecht worden gebruikt, wordt de pro rata berekening uit paragraaf 4.1 toegepast om het aftrekrecht te bepalen. Wanneer een belastingplichtige zowel niet-economische, vrijgestelde en belaste activiteiten uitoefent, zullen er in feite twee pro rata berekeningen moeten worden gemaakt. Allereerst zal aan de hand van een “pre pro rata” worden vastgesteld welk gedeelte buiten de werking van de Btw-richtlijn valt<sup>71</sup>. De kosten die zijn toe te rekenen aan deze activiteiten zijn niet aftrekbaar. Vervolgens wordt aan de hand van de reguliere pro rata bepaald welk deel van de kosten die wel binnen de Btw-richtlijn valt, aftrekbaar zijn.

In de Zweedse zaak SKF<sup>72</sup> herhaalt het HvJ dat het van belang is om te bepalen van welke activiteit de ingekochte prestatie een bestanddeel is. In de onderhavige casus ging het wederom om een verkoop van aandelen. Onder voorwaarden kan een dergelijke verkoop kwalificeren als economische activiteit. Het Hof besloot dat het aan de nationale rechter is om te oordelen of de kosten kunnen worden opgenomen in de prijs van de aandelen, of dat de kosten uitsluitend deel uitmaken van de producten

---

<sup>70</sup> In C-515/07 (VLNTO) heeft het HvJ dit expliciet gesteld voor een belastingplichtige die alle drie de activiteiten (vrijgesteld, belast en niet economisch) uitoefende.

<sup>71</sup> Deze gedachtegang wordt naar mijn mening ondersteunt door HvJ, C-437/06 (Securenta)

<sup>72</sup> HvJ EG, 29 oktober 2009, C-29/08 (SKF)



van SKF. In het eerste geval zou SKF geen recht op aftrek hebben aangezien er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang zou bestaan met een vrijgestelde aandelenoverdracht. In het tweede geval zou het gaan om algemene kosten die deels aftrekbaar zijn (afhankelijk van de pro rata van SKF).

#### ***4.3 Toepassing rechtsregels op vaste inrichtingen***

Nu is het de vraag hoe deze algemene regels moeten worden toegepast op situaties waarin een vaste inrichting is betrokken. In deze paragraaf zal een globale behandeling plaatsvinden van het aftrekrecht in situaties waarin een vaste inrichting is betrokken. Meer specifieke situaties en problemen zullen in hoofdstuk 5 aan bod komen. Aangezien de regels van het recht op aftrek toepassing vinden op ondernemersniveau en de vaste inrichting geen zelfstandig ondernemer is, zal er bij het hoofdhuis rekening gehouden moeten worden met de buitenlandse vaste inrichtingen. Om alles meer inzichtelijk te maken wordt in deze paragraaf uitgegaan van een voorbeeld waarin het hoofdhuis in Nederland is gevestigd en de vaste inrichting in Frankrijk. Er zijn vier mogelijke situaties denkbaar waarin vaste inrichtingen zijn betrokken.

1. De inkomende kosten hebben een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met een specifieke activiteit van de vaste inrichting.
2. De inkomende kosten hebben een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met meerdere activiteiten van de vaste inrichting.
3. De inkomende kosten vormen algemene kosten van zowel het hoofdhuis als de vaste inrichting.
4. De inkomende kosten hebben een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met een niet economische activiteit van de vaste inrichting.

##### *4.3.1. Situatie 1 en 2*

Voor het bepalen van het aftrekrecht dient een vaste inrichting naar mijn mening niet anders te worden behandeld als andere bedrijfsactiviteiten van een ondernemer. In situatie 1 zal naar de belastbaarheid van de specifieke activiteit van de vaste inrichting moeten worden gekeken om te bepalen of de belastingplichtige al dan niet recht op aftrek heeft. Ook in situatie 2 zal gekeken worden naar de belastbaarheid van de activiteiten van de vaste inrichting. In dit geval is het echter mogelijk dat er zowel vrijgestelde als belaste prestaties worden verricht. In die situaties zal er een pro rata berekening gemaakt moeten worden. Welke gegevens hierbij in aanmerking moeten worden genomen, wordt in hoofdstuk 5 uitvoerig behandeld.

Goederenleveringen en diensten die volledig worden gebruikt door de vaste inrichting, zullen over het algemeen belast zijn in het land waar de vaste inrichting is gevestigd. De controlemogelijkheden voor de overheid zijn op die manier goed gewaarborgd. Uit deze systematiek volgt ook dat de neutraliteit goed wordt gewaarborgd. Immers zal de buitenlandse vaste inrichting hetzelfde worden behandeld als een binnenlandse ondernemer.

#### 4.3.2. *Situatie 3*

Voor de algemene kosten die zowel te herleiden zijn naar het hoofdhuis als naar de vaste inrichting zal voor het recht op aftrek zowel naar de activiteiten van het hoofdhuis als die van de vaste inrichting gekeken dienen te worden. Het feit dat er intern kostendoorberekeningen plaatsvinden doet hier naar mijn mening niks aan af. Wanneer blijkt dat de ingekochte prestaties niet louter in verband staan tot vrijgestelde prestaties of niet louter tot belaste activiteiten, dient er een pro rata berekening gemaakt te worden.

Over de kosten die door het hoofdhuis zijn afgenomen, zal over het algemeen in Nederland (plaats van de zetel van bedrijfsvoering) Btw zijn berekend. Het lastige in deze situatie is dat er voor het recht op aftrek ook informatie nodig is met betrekking tot de buitenlandse (Franse) omzet. Zoals Merckx aangeeft zullen hierdoor de controlemogelijkheden van de Nederlandse overheid worden ingeperkt. Aangenomen mag echter wel worden dat het hoofdhuis beschikking heeft over omzetinformatie van haar vaste inrichtingen. Wettelijk gezien is de Nederlandse vennootschap namelijk verplicht een administratie te voeren waaruit te allen tijde haar rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting van belang zijnde gegevens duidelijk blijken<sup>73</sup>. Daarnaast is de vennootschap verplicht om desgevraagd inlichtingen aan de inspecteur te geven en inzicht te geven in de voor de belastingheffing relevante boeken en bescheiden<sup>74</sup>. Naar mijn mening volgt hieruit dat de controlemogelijkheden voor overheden niet in belangrijke mate worden ingeperkt.

Een andere vraag is of het recht op aftrek van de buitenlandse activiteiten naar het Franse recht of naar het Nederlandse recht moet worden bepaald. Al deze zaken zullen uitgebreid worden besproken in hoofdstuk 5.

#### 4.3.3. *Situatie 4*

Over situatie 4 kunnen we kort zijn. Hiervoor geldt geen recht op aftrek van voorbelasting<sup>75</sup>. Overigens lijken er niet heel veel praktische voorbeelden denkbaar waarin kosten louter betrekking hebben op niet-economische activiteiten. In het geval dat bijvoorbeeld uitgaven worden gemaakt ter zake van de aankoop van een deelneming (niet-economische activiteit onder de voorwaarde dat er niet gemoeid wordt in het beleid van de deelneming), kunnen deze kosten volgens het HvJ als algemene kosten worden bestempeld<sup>76</sup>. Hierdoor heeft de ondernemer alsnog aftrekrecht op basis van zijn pro rata. Ook ten aanzien van kosten die gerelateerd zijn aan uitgaande prestaties om niet (niet economische activiteit) is een trend zichtbaar naar een aftrekrecht op basis van de pro rata van de ondernemer. Wanneer een ondernemer naast zijn normale activiteiten waarvoor een vergoeding wordt betaald ook prestaties om niet verricht zijn deze prestaties namelijk meestal dienstbaar aan de rest van

---

<sup>73</sup> Artikel 52 AWR

<sup>74</sup> Artikel 47 AWR

<sup>75</sup> Zie r.o. 30, HvJ EG, 13 maart 2008, C-437/06 (Securenta)

<sup>76</sup> HvJ EG, 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00)

de belaste activiteiten waardoor een recht op aftrek gerechtvaardigd wordt<sup>77</sup>. Deze dienstbaarheid komt tot uitdrukking in het feit dat de ondernemer de vergoeding niet achterwege laat uit liefdadigheid, maar uit marketingoverwegingen.

#### ***4.4 Deelconclusie***

In dit hoofdstuk stond het aftrekrecht van de belastingplichtige met een vaste inrichting centraal. Als eerste zijn daarbij de wettelijke vereisten behandeld. Hieruit blijkt dat de belastingplichtige recht op aftrek heeft van de btw die drukt op ingekochte diensten en goederen voor zover deze worden gebruikt voor belaste handelingen. Vervolgens hebben we in het vervolg van dit hoofdstuk gezien dat de terminologie “gebruikt voor” door het HvJ wordt uitgelegd als het bestaan van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de ingekochte goederen/diensten en de belaste handeling. Cruciaal is hierbij of de ingekochte prestatie een bestanddeel vormt van de uitgaande activiteit. Kosten die zijn gemaakt als gevolg van een belaste activiteit vormen in die zin normaliter geen bestanddeel van de activiteit en vormen daarom algemene kosten. Deze kosten zijn aftrekbaar op basis van de pro rata van de belastingplichtige.

In het laatste deel van dit hoofdstuk heb ik de algemene regels trachten toe te passen op situaties waarin vaste inrichtingen zijn betrokken. Hierbij moet worden aangetekend dat sommige onderwerpen voorsnog bewust onbesproken zijn gelaten. Deze komen in hoofdstuk 5 nog uitgebreid aan de orde. Het aftrekrecht wordt bepaald op het niveau van de ondernemer. Daardoor zullen situaties met vaste inrichtingen naar mijn mening uit neutraliteitsoverwegingen niet anders moeten worden behandeld dan situaties zonder vaste inrichting. Dit komt doordat het hoofdhuis en de vaste inrichtingen van het hoofdhuis, één en dezelfde ondernemer zijn. Wanneer de ingekochte goederen en diensten rechtstreeks betrekking hebben op een activiteit van de vaste inrichting, zal daarom naar de belastbaarheid van deze activiteit gekeken moeten worden om het aftrekrecht te bepalen. Wanneer de ingekochte goederen en diensten een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vertonen met meerdere activiteiten (zowel belaste als niet belaste activiteiten), zal aan de hand van een pro rata bepaald moeten worden voor welk deel de belastingplichtige aftrekrecht heeft. Tot slot heeft de belastingplichtige geen aftrekrecht wanneer de kosten betrekking hebben op niet economische activiteiten.

---

<sup>77</sup> M.E van Hilten en H.W.M van Kesteren (in “Omzetbelasting”, pagina 344-348) baseren deze mening op grond van aanwijzingen in de zaak Midland Bank (C-98/98) en enkele nationale arresten (BNB 1988/146 en BNB 1987/303)

## **Hoofdstuk 5: Problemen binnen het huidige systeem**

Nadat in de vorige hoofdstukken de huidige wetgeving en de uitleg hiervan rondom vaste inrichtingen in kaart is gebracht, volgt in dit hoofdstuk een inventarisatie van de belangrijkste problemen en onduidelijkheden die de huidige systematiek met zich meebrengt. Tegelijkertijd wordt onderzocht of het huidige stelsel oplossingen voor deze problemen/onduidelijkheden kan bieden of dat nagedacht moet worden over een alternatief stelsel (hoofdstuk 6). Dit hoofdstuk is zo opgebouwd dat iedere paragraaf een afzonderlijk (potentieel) probleem aan de orde stelt. In het tweede deel van iedere paragraaf wordt vervolgens naar een oplossing binnen het huidige systeem gezocht. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting en een inschatting van de urgentie van een stelselwijziging.

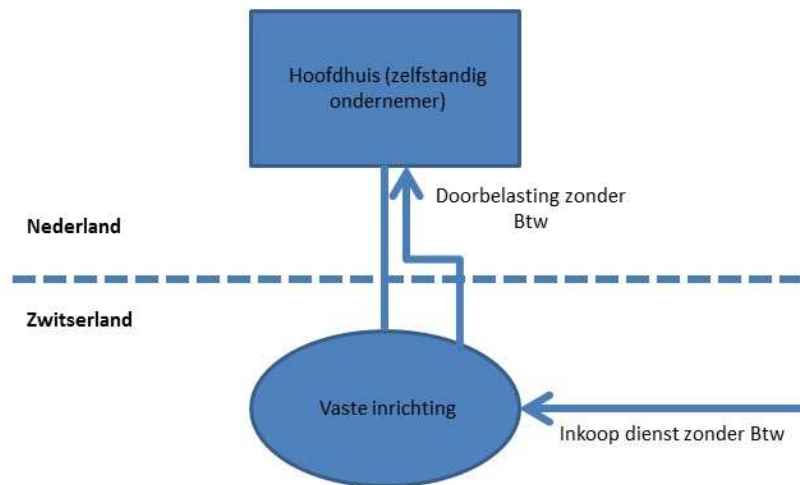
### ***5.1 “De Zwitserlandroute”***

Een eerste belangrijk potentieel probleem van het huidige systeem is de opzet van een organisatiestructuur met een buitenlandse vaste inrichting (buiten de Gemeenschap) die de inkoop voor zijn rekening neemt. In figuur 2 is een situatieschets gemaakt van een dergelijke belastingconstructie. In de praktijk wordt hieraan vaak de naam “Zwitserlandroute” gegeven doordat de route vaak via Zwitserland (niet EU) loopt. Hoewel er vele varianten van de “Zwitserlandroute” in omloop zijn, zal in het vervolg van de behandeling uitgegaan worden van de variant uit figuur 2.

De structuur is gebaseerd op het feit dat de inkoop onder de hoofdregel (B2B) belast zal zijn in het land van de vaste inrichting (Zwitserland in het genomen voorbeeld). Zoals we echter nog zullen zien in het vervolg van deze paragraaf is het de vraag of de vaste inrichting ook wel daadwerkelijk de afnemer is bij dergelijke belastingconstructies. Hoewel op het eerste zicht nog niks bijzonders aan de hand lijkt, is deze dienst van meet af aan bedoeld voor het hoofdhuis dat zich binnen de Gemeenschap bevindt (Nederland in het genomen voorbeeld). In het huidige stelsel zit op een interne doorlevering van de dienst geen Btw. Dit is immers het resultaat van FCE Bank (zie hoofdstuk 3). Hierdoor is het volgens sommige mensen mogelijk de Btw die drukt op de inkoop van diensten te minimaliseren tot nihil, door de vaste inrichting in een land met een gunstig “Btw klimaat” te stallen.

Bij een rechtstreekse dienstverlening, hetgeen wil zeggen een directe inkoop door het hoofdhuis in Nederland in plaats van via de buitenlandse vestiging in Zwitserland, zou de dienst onder de hoofdregel in Nederland belast zijn onder het “normale” tarief. Dit kan aldus vele procenten schelen met het tarief in het land van de vaste inrichting. Hierbij dient nog te worden opgemerkt dat een dergelijke structuur louter relevante verschillen zal opleveren wanneer het hoofdhuis geen volledig aftrekrecht heeft. Bij volledig aftrekrecht is de ondernemer immers onverschillig tussen een hoog binnenlands tarief en een lagere buitenlandse heffing over de inkoop.

Recentelijk kwam ING in het nieuws met betrekking tot de Zwitserlandroute<sup>78</sup>. Ondanks vraagtekens van de Nederlandse en Zwitserse belastingdienst, maakt ING al een ruime vijf jaar gebruik van de Zwitserlandroute en heeft zo miljoenen euro's aan belasting bespaard. Met betrekking tot de financiële diensten die ING verricht, bestaat geen recht op aftrek. Hierdoor is het aantrekkelijk voor banken zoals ING om de inkoop via Zwitserland te structureren. Het zal voor iedereen duidelijk zijn dat deze constructie de neutraliteit van de belastingheffing niet bevordert.



Figuur 2: Voorbeeld van “de Zwitserlandroute”

Naar aanleiding van vragen uit de Tweede Kamer heeft de Minister van Financiën in een brief zijn visie gegeven op de bestrijding van een dergelijke structuur<sup>79</sup>. Hij geeft daarbij aan dat hij van mening is dat het leerstuk “misbruik van recht” soelaas kan bieden. Hoewel dit wellicht het geval is, ben ik van mening dat dit leerstuk een laatste redmiddel is die de wetgever in handen heeft<sup>80</sup>. In het restant van deze paragraaf wil ik daarom niet alleen kijken of het leerstuk “misbruik van recht” aan een dergelijke structuur kan worden tegengeworpen, maar ook of er nog alternatieve middelen tot de beschikking van een rechter staan.

De lidstaten hebben allereerst via een optionele bepaling in de richtlijn de mogelijkheid om bovenstaande constructie te bestrijden. Het is mogelijk om via artikel 59 bis sub b, de plaats van dienst te verplaatsen naar de plaats van werkelijk gebruik teneinde niet-heffing of verstoring van de mededinging te voorkomen. Voor de rest van dit hoofdstuk wordt uitgegaan van de veronderstelling dat de lidstaten op dit terrein nog geen passende maatregelen hebben getroffen. Gekeken wordt of het

<sup>78</sup> Elsevier, “ING ontloopt Nederlandse btw via Zwitserse vestiging”

<sup>79</sup> Brief Minister van Financiën, 14 april 2010, nr. DV2010/ 171

<sup>80</sup> Zie M.W.C. Soltysik, ‘Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax’, MBB 2008/197. Hierin wordt gesteld dat het leerstuk misbruik van recht pas aan de orde kan komen nadat fiscale kwalificatie en interpretatie niet hebben geleid tot het voorkomen van de constructie.

via andere wegen mogelijk is om binnen het huidige stelsel een constructie zoals in figuur 2 tegen te gaan.

*Middel 1: Geen (prestatie aan) vaste inrichting*

De eerste vraag die zal moeten worden beantwoord, is of er in een dergelijke constructie sprake is van een vaste inrichting. Twee belangrijke stappen moeten hiervoor worden genomen. Als blijkt dat de vaste inrichting uit figuur 2 louter de inkoop voor zijn rekening neemt en verder geen uitgaande prestaties aan derden verricht, zal moeten worden beoordeeld of een “inkoop vi” zoals eerder behandeld tot de mogelijkheden behoort. Als dit niet het geval is, dan loopt de constructie namelijk hierop al stuk. Als de vaste inrichting echter ook prestaties verricht aan derden, of blijkt dat een “inkoop vi” wel mogelijk is, zal moeten worden beoordeeld of aan de criteria uit Berkholz wordt voldaan.

Hoewel een vaste inrichting die alleen inkoop op het eerste oog lijkt te voldoen aan de definitie uit artikel 11 lid 1 van de Btw verordening, ben ik in tegenstelling tot sommige andere auteurs van mening dat een “inkoop-vi” niet tot de mogelijkheden behoort. In artikel 11 lid 1 van de Btw-verordening valt namelijk te lezen dat de inrichting over een voldoende mate van duurzaamheid dient te beschikken om de diensten voor eigen behoeften te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken. Naar mijn mening ontbreekt het de inrichting aan het voor eigen behoeften afnemen van de dienst wanneer de inrichting de dienst louter inkoop met als doel het één op één doorleveren van de prestatie aan het hoofdhuis.

Hoewel ik dus van mening ben dat een “inkoop vi” niet tot de mogelijkheden behoort, kan bovenstaande structuur ook worden toegepast met een buitenlandse inrichting die daarnaast nog zelfstandig aan derden presteert. Daarnaast kan het ook zo zijn dat mijn interpretatie van artikel 11 niet de juiste is. Het is daarom nuttig om te kijken of er verder nog middelen zijn om dergelijke constructies aan te pakken.

Wanneer we bijvoorbeeld naar de eerder besproken criteria uit de zaak Berkholz kijken, is het niet direct duidelijk of in een dergelijke constructie sprake is van een vaste inrichting. Zoals al eerder is aangestipt in hoofdstuk 2, kunnen de bewoordingen “voorkeur genieten” aanleiding geven tot deze gedachte. Het Hof spreekt in Berkholz en de zaken in de jaren nadien van een voorkeur voor de zetel van bedrijfsvoering als heffingspunt. Ondanks dat ik heb aangegeven dat dit naar mijn mening weinig praktische relevantie heeft doordat in elke casus naar de alternatieven gekeken zal moeten worden, kunnen deze bewoordingen wellicht wel van belang zijn in de bestrijding van de onderhavige constructie. Recapitulerend komt volgens het Hof alleen een ander heffingspunt in beeld wanneer de zetel van bedrijfsvoering niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan. Nagegaan zal moeten worden wat het meest nuttige heffingspunt is.

Op de inkoop van de dienst in figuur 2 zal normaliter de hoofdregel van B2B transacties van toepassing zijn. De dienstverlener zal in dat geval dienen te bepalen waar de afnemer is gevestigd. Zoals we later in deze paragraaf nog zullen zien, stelt de wetgever in het geval dat de afnemer meerdere vestigingen heeft geen zwaarwegende onderzoekseisen aan de dienstverlener ter zake van de vestigingsplaats. Dit zal zich beperken tot het opvragen van het Btw-identificatienummer en controleren daarvan. Daarnaast heeft de dienstverlener een onderzoeksplicht naar het al dan niet persoonlijke gebruik van de dienst. Kortom, de dienstverlener hoeft geen uitgebreid onderzoek te verrichten of de dienst verbruikt gaat worden door de vaste inrichting of door het hoofdhuis.

Het is vervolgens de vraag vanuit welk standpunt je moet bepalen of een vaste inrichting al dan niet het meest rationele heffingspunt is in deze situatie. Merckx<sup>81</sup> beargumenteert dat de rechtszekerheid in een dergelijk geval ervoor zorgt dat de vaste inrichting het meest nuttige aanknopingspunt voor de heffing vormt. De redentie is gestoeld op het feit dat de vaste inrichting zich bij de dienstverlener zal melden als zijnde de afnemer van de dienst. Bij controle zal blijken dat de ondernemersstatus van de afnemer klopt. Op grond van het rechtszekerheidsbeginsel zou de dienstverlener er vervolgens op moeten kunnen vertrouwen dat de vaste inrichting het heffingspunt vormt. Ze geeft hierbij overigens aan dat bij varianten op de Zwitserlandroute (vaste inrichting, dienstverlener en hoofdhuis zijn gevestigd in drie verschillende landen) waarbij de heffing wordt verlegd naar de vaste inrichting een dergelijk rechtszekerheidsargument niet opgaat.

Ik vraag me af of deze redentie de juiste is. De afnemer zal immers behoren te weten wie materieel gezien de gebruiker is van de dienst (het hoofdhuis of de vaste inrichting). Als dit het hoofdhuis blijkt te zijn, maar de afnemer desondanks doet voorkomen dat de vaste inrichting de afnemer is, gaat de afnemer de fout in en niet de dienstverlener. Dit doet naar mijn mening niks af aan het feit dat rechtens gezien het hoofdhuis de materiële gebruiker is en dat het bestemmingslandbeginsel ertoe aanzet om in dit geval het hoofdhuis als het fiscaal meest rationele heffingspunt te bestempelen. Wanneer de afnemer een fout maakt of misbruik maakt via een opgezette constructie, zal de naheffing in een dergelijk geval dan ook dienen plaats te vinden in Nederland bij de afnemer<sup>82</sup>. Artikel 11, lid 3, van de Btw-verordening bepaalt in deze zin ook dat het hebben van een Btw-identificatienummer niet volstaat voor het bestaan van een vaste inrichting.

Van belang lijkt hierbij nog een opmerking uit de richtsnoer van het Btw-comité<sup>83</sup>. Over de vaststelling van de plaats waar de afnemer is gevestigd (van belang bij B2B transacties) in geval deze beschikt over een hoofdhuis en vaste inrichting(en) merkt het comité het volgende op.

---

<sup>81</sup> M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, pagina 428-439

<sup>82</sup> Op grond van artikel 20 lid 2, AWR.

<sup>83</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2009, nr. DV2009/696 M

“It is the large majority view of the VAT Committee that, unless there is evidence of abuse of law, only the taxable person receiving the services shall be responsible for determining where the services are supplied to. In assessing whether the services are actually provided to a fixed establishment, this taxable person shall pay particular attention as to whether:- the contract and/or the order form identify the fixed establishment as the recipient of the services;- the fixed establishment is the entity paying for the services or the cost is actually borne by this entity;- the nature of the services if this allows for identifying the particular fixed establishment(s) to which the service is provided”

Zoals hierboven al eerder aangegeven, geeft deze overweging aan dat het comité coulant is voor de dienstverlener. In beginsel zal deze kunnen volstaan met het controleren van de ondernemersstatus. Hoewel dit vanuit praktische en eenvoudsargumenten volstrekt te billijken valt, zal het misbruik wel makkelijker maken voor de afnemer. Ik ben echter van mening dat wanneer de afnemer echt misbruik van het systeem wilt maken, een extra controle bij de dienstverlener hier niet aan zal afdoen.

In zijn algemeenheid geeft het comité vier aanknopingspunten voor de afnemer om te bepalen voor wie de dienst wordt verricht.

1. Degene wie het contract afsluit
2. Degene wie voor de dienst betaalt
3. Degene bij wie de kosten zijn opgeroepen
4. Degene die de dienst gaat verbruiken naar de aard van de diensten beoordeeld.

Wat opvalt is dat de aanknopingspunten allen naar een ander heffingspunt kunnen leiden. Mede doordat de verhouding tussen de aanknopingspunten niet duidelijk wordt gemaakt door het comité werkt deze mededeling niet heel verhelderend. Ondanks dit alles heeft het comité met deze opmerking naar mijn mening wel een aantal dingen duidelijk gemaakt. Gezien het derde en vierde aanknopingspunt lijkt ook het comité van mening te zijn dat degene die het contract afsluit en in eerste instantie voor de dienst betaalt, niet per definitie de afnemer van de dienst is voor Btw doeleinden.

Met andere woorden, het zou heel goed zo kunnen zijn dat rechtens gezien het hoofdhuis bestempeld moet worden als afnemer van de inkoop waardoor het leerstuk “misbruik van recht” overbodig wordt. Desondanks zal ik dit leerstuk hierna toch behandelen aangezien gebleken is dat niet iedereen het met deze redentatie eens is.

### *Middel 2: Misbruik van recht*

Lang werd aangenomen dat het leerstuk “misbruik van recht” geen rol speelde binnen de Btw. Sinds de zaak Halifax<sup>84</sup> en enkele gerelateerde zaken<sup>85</sup> weten we inmiddels beter. Het HvJ merkte in Halifax allereerst op dat in het geval een belastingplichtige kan kiezen tussen twee transacties, hij niet gedwongen is om de weg te kiezen waarbij hij de meeste Btw is verschuldigd. Wanneer er echter

---

<sup>84</sup> HvJ EG 21 februari 2006, C-255-0 2 (Halifax)

<sup>85</sup> HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06 (Part Service) en HvJ EG 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing)



sprake is van misbruik is het HvJ van mening dat de prestatie dient te worden gedefinieerd naar de situatie zonder het misbruik. Het HvJ stelde in Halifax twee cumulatieve criteria voor het bestaan van misbruik.

1. De transacties leiden in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden ertoe dat in strijd met het door de bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend.
2. Uit het geheel van objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel van de transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

Hoewel deze criteria natuurlijk in elke casus materieel moeten worden getoetst, kunnen wel enkele algemene opmerkingen worden gemaakt. Het bewijzen van het tweede criterium zal naar mijn mening bij een dergelijke constructie niet al te moeilijk zijn. Vooral niet aangezien een wezenlijk doel niet veronderstelt dat er geen andere doelstellingen mogen/kunnen zijn. Dit wordt bevestigd in de zaak Part Service<sup>86</sup>. Het zal dus vooral afhangen van het feit of in strijd met de doel en strekking van de richtlijn is gehandeld.

Zoals ik al eerder heb aangegeven, is het voornaamste doel van de plaats van dienstbepalingen het verdelen van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten. Zoals in hoofdstuk 1 is besproken, zou dit idealiter volgens het bestemmingslandbeginsel moeten geschieden. Doelmatigheidsargumenten kunnen echter zorgen dat hiervan wordt afgeweken. De wetgever heeft na afweging van alle argumenten besloten om bij B2B transacties als hoofdregel te stellen dat de plaats waar de afnemer is gevestigd als plaats van dienst behoort te gelden. Zoals al eerder aangegeven, zijn de wijzigingen binnen de plaats van dienst regels sinds 1 januari 2010 voornamelijk voortgekomen uit de wens dichter aan te sluiten bij het bestemmingslandbeginsel. Een constructie die deze Btw-behandeling tracht te ontlopen door het tussenschuiven van een vaste inrichting handelt naar mijn mening tegen doel en strekking van de plaats van dienstbepalingen.

Samengevat kan gesteld worden dat er naar mijn mening genoeg middelen aanwezig zijn voor de bestrijding van de zogenaamde “Zwitserlandroute”.

## ***5.2 Varianten op de “Zwitserlandroute”***

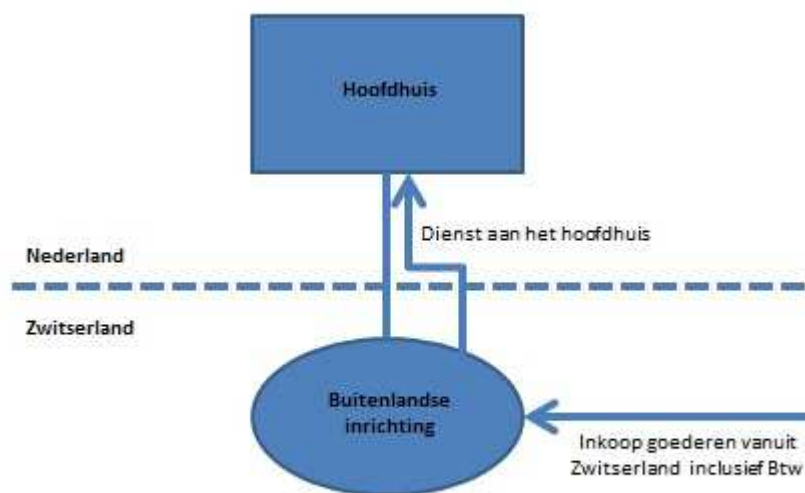
Naast de in de vorige paragraaf besproken belastingconstructie, bestaan er nog andere varianten waarin de feiten net iets anders liggen. In deze paragraaf worden twee mogelijke varianten uitgewerkt. De eerste vraag die hierbij aan bod komt, is of de structuur ongewenst is. Mocht dit het geval zijn, worden in het vervolg van deze paragraaf de mogelijke oplossingen binnen het huidige Btw systeem besproken.

---

<sup>86</sup> HvJ EG, 21 februari 2008, C-425/06 (Part Service)

### 5.2.1 Inkoop van goederen die omgezet worden in diensten

In figuur 3 wordt een alternatieve structuur besproken waarin een buitenlandse vestiging (al dan niet een vaste inrichting voor Btw doeleinden) goederen inkoop en die vervolgens omzet in een dienst die wordt geleverd aan het hoofdhuis. Te denken valt hierbij aan een automatiseringsdienst of een kenniscentrum waarvoor goederen worden ingekocht. Deze zullen in beginsel in het buitenland belast zijn naar een gunstig tarief doordat de goederen in dat land blijven of naar dat land vervoerd worden. Deze goederen worden vervolgens “omgezet” in een dienst (kennis). Deze dienst tussen de buitenlandse inrichting (al dan niet vaste inrichting) en het hoofdhuis zal voor Btw doeleinden wederom worden genegeerd.



Figuur 3: Omzetting van goederen in een dienst aan het hoofdhuis

De eerste vraag die zal moeten worden beantwoord, is of deze situatie ongewenst is. Het wezenlijke verschil met de structuur uit paragraaf 5.1 en de structuur die in paragraaf 5.3 nog aan bod komt (“standaard Zwitserlandroute” en “Ral-situatie”), zit met name in het feit dat er in dit geval daadwerkelijk waarde wordt toegevoegd in het land van de buitenlandse inrichting. Dit betekent dat in deze situatie, in tegenstelling tot de andere structuren, wel degelijk sprake is van enige economische realiteit. Gezien dit waardetoevoegende element ben ik van mening dat de inkoop daadwerkelijk door de buitenlandse vestiging wordt verbruikt (in de prestatie aan het hoofdhuis). Uit het bestemmingslandbeginsel volgt daarom naar mijn mening dat Zwitserland voor de inkoop van de goederen het juiste heffingspunt vormt. Dat de goederen verbruikt worden in een dienst aan het hoofdhuis doet hier naar mijn mening niet aan af.

Ook het neutraliteitsbeginsel (economische neutraliteit) wordt naar mijn mening niet geschonden als gevolg van een dergelijke structuur. Immers, ondernemers worden niet verschillend behandeld ten aanzien van dezelfde soort activiteiten. Het enkel tussenschuiven van een vaste inrichting leidt niet tot een verschillende Btw behandeling. Wanneer de goederen namelijk door de vaste inrichting naar

Nederland worden vervoerd is er sprake van een belastbaar feit<sup>87</sup>. De wet stelt een overbrenging van een eigen goed naar een andere lidstaat gelijk met een levering van een goed onder bezwarende titel. De maatstaf van heffing voor deze overbrenging vormt in beginsel de aankoopprijs van de goederen zodat er geen misbruik mogelijk is<sup>88</sup>. Dit alles leidt ertoe dat er alleen een lagere belastingdruk wordt behaald wanneer de toegevoegde waarde daadwerkelijk in Zwitserland is gecreëerd. Dit is naar mijn mening geen ongewenst gevolg van de huidige systematiek. Wanneer het hoofdhuis in Zwitserland is gevestigd en dus aldaar waarde toevoegt, bestaat er immers ook een lagere belastingdruk op de inkopen.

Doordat ik van mening ben dat de deze structuur geen ongewenste gevolgen heeft, hoeft verder ook niet bepaald te worden of deze structuur binnen de huidige systematiek kan worden bestreden.

### *5.2.2 Inkoop van een dienst die wordt omgezet in een andere dienst*

In figuur 4 wordt de situatie omschreven waarin een buitenlandse vaste inrichting een dienst inkoopt, die vervolgens gebruikt wordt ten aanzien van een andere dienst aan het hoofdhuis. Gedacht kan worden aan eenzelfde soort automatiseringsdienst of kenniscentrum zoals hiervoor besproken. Voor de uitvoering van een dergelijke dienst worden andere diensten ingekocht. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een extern verrichte haalbaarheidsstudie omtrent het nut van een dergelijk kenniscentrum.

Het wezenlijke verschil met de standaardversie van de “Zwitserlandroute”, zoals die besproken is in paragraaf 5.1, is dat bij deze variant waarde wordt toegevoegd aan de ingekochte dienst. Met andere woorden, in tegenstelling tot de variant besproken in paragraaf 5.1, vind er hier geen één op één doorlevering plaats van de dienst. Doordat de waarde in dit voorbeeld wordt toegevoegd in Zwitserland, ben ik ook hier van mening dat het bestemmingslandbeginsel een belastingheffing in Zwitserland voorschrijft. De dienst wordt namelijk in Zwitserland verbruikt voor het verrichten van een andere dienst aan het hoofdhuis. De kans dat de vaste inrichting het meest rationele heffingspunt vormt, is met andere woorden groter dan in de standaardversie van de “Zwitserlandroute”. Het is hierbij wel belangrijk dat er daadwerkelijk een andere dienst wordt gecreëerd in Zwitserland door de vaste inrichting.

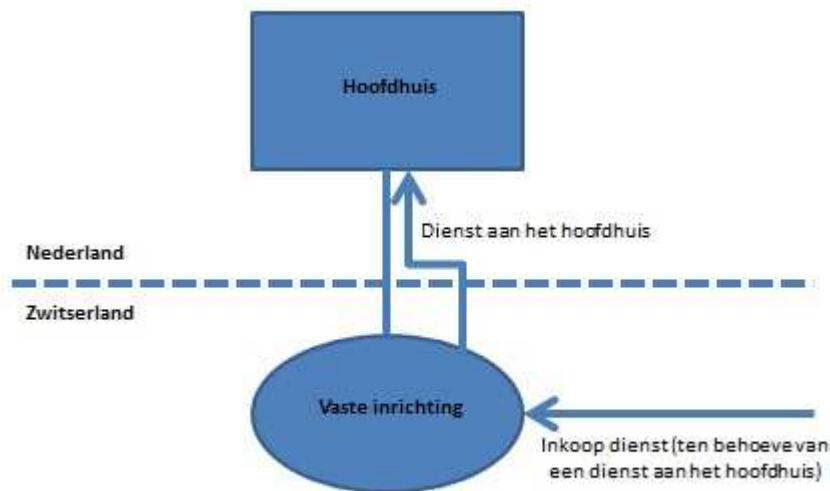
Net zoals bij het voorbeeld in figuur 3, ben ik ook hier van mening dat het hier geen situatie betreft die ongewenst is. Om de “structuur” te laten slagen zal de opzet namelijk per definitie enige economische realiteit moeten hebben (lees: er zal in Zwitserland waarde moeten worden toegevoegd). Ik ben van mening dat ook in dit geval de neutraliteit niet wordt geschonden. Dit komt doordat de situatie waarin een ondernemer de uiteindelijke dienst rechtstreeks van een derde koopt uit Zwitserland, niet te vergelijken valt met de situatie waarin de ondernemer zelf de waarde toevoegt in Zwitserland. Ook is

---

<sup>87</sup> Artikel 3a van de Wet op de omzetbelasting 1968

<sup>88</sup> Artikel 8, lid 3 van de Wet op de omzetbelasting 1968

de situatie waarin gebruik wordt gemaakt van een vaste inrichting, niet te vergelijken met de situatie waarin de waarde wordt toegevoegd in Nederland. Als dit zo zou zijn zouden landen geen afwijkende tarieven meer mogen hanteren.



Figuur 4: Inkoop van een dienst door de vaste inrichting die gebruikt wordt voor een dienst aan het hoofdhuis

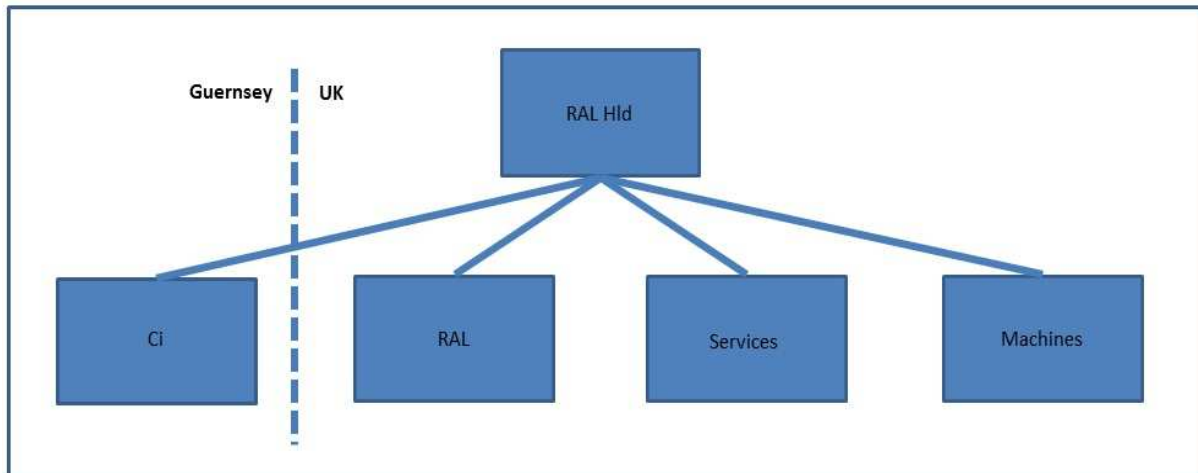
### 5.3 Andere misbruiksituaties

Naast de “Zwitserlandroute” en enkele varianten hierop, zijn er nog andere constructies te bedenken waarin wellicht kan worden geprofiteerd van de huidige systematiek. Een voorbeeld van een situatie waarin een belanghebbende kunstmatig een constructie had opgezet met als doel het verlagen van de Btw druk, is de zaak RAL<sup>89</sup>. Hoewel het HvJ een uitspraak heeft gedaan in deze zaak, is het nog altijd niet echt duidelijk hoe soortgelijke constructies moeten worden behandeld. Dit komt doordat in de specifieke casus sprake was van een vermakelijkheidsactiviteit waardoor de dienst was belast op de plaats waar de dienst materieel werd verricht en dus de hoofdregel niet van toepassing was. Hiermee was de zaak afgedaan. De vraag is echter hoe het één en ander was verlopen in het geval de hoofdregel wel van toepassing was geweest.

Belanghebbende (RAL) in de zaak exploiteerde speelautomaten in Groot-Brittannië. Na een herstructurering van het concern was belanghebbende van mening dat de diensten niet langer in Groot-Brittannië waren belast. Desondanks werd wel aftrek van voorbelasting op de machines geclaimd. Wat RAL had gedaan, is het opsplitsen van haar activiteiten. De eigendom van de machines lag bij “Machines” (zie figuur 5). Deze vennootschap verhuurde de machines aan “Ci”, die de uiteindelijke dienst verrichtte. Het dagelijkse werk werd daarbij bijna geheel uitbesteed aan “Services”.

<sup>89</sup> HvJ EG 12 mei 2005, C-452-04 (RAL)

Het mag worden aangenomen dat RAL op die manier probeerde te voorkomen dat “Ci” een vaste inrichting zou hebben in Groot-Britannië. Het vereiste personeel om aan de duurzaamheidsvereiste te voldoen bevonden zich namelijk bij een derde (“Services”). De vraag is nu wat het HvJ had beslist indien het niet was “gered” door de specifieke plaats van dienst bepaling voor gemakkelijheidsdiensten.



Figuur 5: Ral-situatie

Ik ben het met de Advocaat-Generaal eens wanneer hij in zijn conclusie zegt dat er naar de economische realiteit moet worden gekeken. Uit Berkholz weten we dat er voor het bestaan van een vaste inrichting een zekere duurzaamheid is vereist. Ik ben het met de Advocaat-Generaal eens dat deze er in de onderliggende casus is. De vraag is alleen of het een vaste inrichting van “Ci” betreft. Het personeel is namelijk in dienst van een derde (“Services”). De Advocaat-Generaal merkt hier naar mijn mening terecht over op dat dit bij DFDS niet anders was. Daar had de Deense maatschappij immers ook niet de beschikking over personeel in het Verenigd Koninkrijk. Dat personeel was namelijk in dienst bij de Britse dochtermaatschappij. Volgens de Advocaat-Generaal moet er een onderscheid worden gemaakt tussen de middelen die nodig zijn om een vaste inrichting aan te merken als een vaste inrichting van Ci en middelen die, hoewel zij de inrichting een vast karakter geven, niets af doen aan het feit dat de inrichting van Ci is ook al zijn deze in het bezit van een derde. Hij noemt hierbij het voorbeeld van beveiligingsmensen die extern worden ingehuurd. Hoewel deze mensen onmisbaar zijn voor het uitvoeren van de dienst, zou het tot vreemde taferelen leiden wanneer hierdoor de inrichting niet als vaste inrichting wordt bestempeld. Naar mijn mening is deze analyse rechtens juist.

De vervolgvraag is dan welk heffingspunt fiscaal gezien het meest rationeel is. Net zoals in DFDS zal de voorkeur uitgaan naar de vaste inrichting. Het aansluiting zoeken bij de zetel van bedrijfsuitoefening leidt naar mijn mening tot een inbreuk op het bestemmingslandbeginsel, de economische neutraliteit en zet tot slot ook nog aan tot constructies zoals bovenstaande. De neutraliteit wordt geschonden omdat Britse ondernemers die dezelfde activiteiten in eigen land verrichten wel

belast zullen zijn of geen aftrekrecht genieten. Door de vaste inrichting als heffingspunt te nemen vermijd je situaties dat belastingplichtigen gaan zoeken naar fiscaal aantrekkelijke regimes om de zetel van bedrijfsuitoefening te plaatsen.

#### **5.4 Rechtszekerheid aftrekrecht**

Hoofdstuk 4 stond in het teken van het aftrekrecht van vaste inrichtingen. Op die plek is het recht op aftrek voor ondernemers met een vaste inrichting behandeld. Daarbij zijn een paar lastige onderwerpen bewust niet aan bod gekomen. Er heerst namelijk op bepaalde punten nog altijd onduidelijkheid. Het bewijs hiervan is een reeks van prejudiciële vragen dat momenteel op antwoord ligt te wachten<sup>90</sup>. Een dergelijke inbreuk op de rechtszekerheid hoeft geen probleem te zijn als het HvJ hierover opheldering kan verschaffen. Hierbij moet ook worden bedacht dat een nieuw systeem, in de vorm van een zelfstandige belastingplicht voor vaste inrichtingen (hoofdstuk 6), ook altijd gepaard zal gaan met de nodige onzekerheid. Hieronder zal ik de prejudiciële vragen doorlopen en mijn visie geven op de gewenste behandeling binnen het huidige Btw systeem.

##### *5.4.1 Vraag 1: pro rata en vaste inrichtingen*

De kern van de eerste prejudiciële vraag aan het HvJ is of de omzet van de vaste inrichtingen moet worden meegenomen in de pro rata berekening van het hoofdhuis en omgekeerd of de omzet van het hoofdhuis moet worden meegenomen in de pro rata berekening van de vaste inrichting.

Er zijn verschillende situaties denkbaar waarin een pro rata berekening moet worden gemaakt. Allereerst is er de situatie dat een vaste inrichting een goed of dienst inkoopt en die gebruikt voor zijn eigen activiteiten. Wanneer die activiteiten zowel uit vrijgestelde als uit belaste prestaties bestaan, zal er een pro rata berekening moeten worden gemaakt. Een grammaticale interpretatie van artikel 174 van de Btw-richtlijn, laat er naar mijn mening geen discussie over bestaan dat in een dergelijk geval zowel de omzet van de vaste inrichting als die van het hoofdhuis moet worden meegenomen in de berekening van de pro rata<sup>91</sup>. Dat de ingekochte goederen alleen gebruikt worden voor de (vrijgestelde en belaste) activiteiten van de vaste inrichting doet hier naar mijn mening in beginsel niet aan af. Immers, het recht van aftrek vindt plaats op ondernemersniveau. In FCE Bank is geconcludeerd door het HvJ dat de vaste inrichting geen zelfstandig ondernemer is. Hierdoor zijn het hoofdhuis en de vaste inrichtingen één en dezelfde ondernemer. Ook in het geval de vaste inrichting nog andere economische activiteiten zou verrichten, waarvoor de ingekochte goederen en diensten niet worden gebruikt, zouden deze in beginsel moeten worden meegenomen in de berekening van de pro rata. Dat dit alles tot oneerlijke uitkomsten kan leiden, is louter het gevolg van de gekozen systematiek. Met oneerlijke uitkomsten wordt hier bedoeld op een mate van aftrek die niet overeenkomt met het werkelijke gebruik van de goederen of diensten. Dit kan er namelijk toe leiden dat twee verschillende

---

<sup>90</sup> HvJ, C-388/11 (Crédit Lyonnais)

<sup>91</sup> Uit Bijlage A, 22 bij art. 11, tweede lid, derde alinea, Tweede richtlijn, blijkt ook dat in beginsel alle activiteiten van een ondernemer moet worden meegenomen in de berekening van de pro rata.

ondernemers een verschillende mate van aftrekrecht hebben terwijl het werkelijk gebruik van de ingekochte goederen en/of diensten niet verschilt. Zoals al eerder is aangegeven, staat het de lidstaten echter vrij om een regeling in te voeren die aansluit bij het werkelijk gebruik van de ingekochte goederen en diensten. Nederland heeft een dergelijke regeling naast (en dus niet ter vervanging van) het reguliere systeem ingevoerd.

Dit alles is naar mijn mening alleen anders wanneer er sprake is van een situatie zoals geschetst door het HvJ in *Abbey National*<sup>92</sup>. Het Hof geeft in deze zaak onder meer aan dat niet alle activiteiten dienen te worden meegenomen in de bepaling van de mate van aftrek wanneer de gebruikte goederen en diensten een rechtstreeks en onmiddellijk verband vertonen met een duidelijk afgebakend gedeelte van de economische activiteiten. Op deze manier voorkomt het HvJ uitwerkingen die al te zeer afwijken van het werkelijke gebruik. De relevante vraag hierbij is of *Abbey National* ook toepasbaar is op situaties met een vaste inrichting. Met andere woorden, zou je een aparte pro rata berekening voor vaste inrichtingen moeten bepalen op grond van *Abbey National*? De rechtsregel uit *Abbey National* wordt alleen expliciet van toepassing verklaard op de overdracht van een geheel of gedeelte van een algemeenheid van goederen. Ik ben dan ook van mening dat ondanks de grote overeenkomsten, de conclusies uit *Abbey National* niet rechtstreeks van toepassing kunnen worden verklaard op een meer algemene discussie als de onderhavige. Uit *Abbey National* blijkt wel dat het HvJ een oplossing zoekt voor situaties die kennelijk als ongewenst worden beschouwd. Aangezien ik zoals vermeld van mening ben dat de toepassing van de algemene regels tot oneerlijke uitkomsten kan leiden, acht ik het verdedigbaar dat een *Abbey National* oplossing ook geldt voor de onderhavige discussie. Vervolgens zal nog wel moeten worden bepaald of een vaste inrichting een duidelijk afgebakend gedeelte van de economische activiteiten vormt. Ondanks dat het niet geheel duidelijk is hoe dit begrip dient te worden ingevuld, ben ik van mening dat er goede argumenten aanwezig zijn om dit standpunt te verdedigen. Naarmate de activiteiten meer lijken op die van het hoofdhuis wordt dit wellicht lastiger. Tegelijkertijd wordt het financiële belang voor de belastingplichtige dan ook kleiner aangezien de aftrekpercentages van het hoofdhuis en de vaste inrichting in dat geval in beginsel minder uiteen zullen liggen.

Ook in de situatie dat het hoofdhuis goederen en diensten heeft ingekocht en die vervolgens louter voor eigen activiteiten (zowel belast als niet belaste activiteiten) gebruikt, geldt naar mijn mening dat bij de berekening van de pro rata in beginsel alle omzet van de vaste inrichtingen zal moeten worden meegenomen. De systematiek die hierboven is beschreven, is met andere woorden naar mijn mening niet anders voor deze gevallen. Ook wanneer het hoofdhuis activiteiten ontplooit waarvoor de ingekochte goederen en diensten niet worden gebruikt, zal de huidige richtlijn meebrengen dat de omzet van deze activiteiten toch wordt meegenomen in de pro rata berekening. Zoals eerder aangegeven, kan dit anders zijn op het moment dat de regels uit *Abbey National* van toepassing zijn.

---

<sup>92</sup> HvJ EG, 22 februari 2001, C-408/98 (*Abbey National* ple)

Tot slot is er ook nog de situatie waarin het hoofdhuis ofwel de vaste inrichting een goed of dienst inkoopt die vervolgens door de gehele onderneming wordt gebruikt voor zowel vrijgestelde als belaste activiteiten. De systematiek is hierbij naar mijn mening wederom hetzelfde. Hoewel het voor deze situatie misschien logischer klinkt dat de omzetten van alle onderdelen van de onderneming worden meegenomen, geldt de systematiek zoals gezegd naar mijn mening ook voor de twee bovenstaande situaties. De praktijk wijst echter uit dat er wel degelijk lidstaten zijn die mijn visie niet volgen. De prejudiciële vragen in de zaak *Crédit Lyonnais* laten dit zien. De Franse belastingautoriteiten weigeren in deze zaak rekening te houden met de buitenlandse bijkantoren. Waarop deze weigering is gebaseerd, is tot op heden niet duidelijk. Dit komt doordat deze zaak momenteel aanhangig is bij het HvJ en de verweerschriften momenteel (nog) niet publiek beschikbaar zijn. Het is afwachten hoe het HvJ deze zaak gaat afdoen.

De Nederlandse staatssecretaris is van mening dat indien een in Nederland gevestigde vaste inrichting zowel vrijgestelde als belaste prestaties verricht, alleen de activiteiten van de vaste inrichting relevant zijn voor de berekening van de pro rata<sup>93</sup>. Ondanks het feit dat ik van mening ben dat de algemene regels uit de richtlijn in beginsel een andere systematiek voorschrijven, namelijk het meenemen van alle omzetten, kan de mening van de staatssecretaris evenwel verdedigd worden met *Abbey National* in de hand.

#### *5.4.2 Vraag 2: buiten de Gemeenschap gevestigde vaste inrichtingen*

De tweede vraag heeft betrekking op vaste inrichtingen die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd. De Franse verwijzende rechter wenst te vernemen of het antwoord op vraag 1 ook geldt voor vaste inrichtingen buiten de Gemeenschap. De vraag wordt nog gespecificeerd door het toe te spitsen op bancaire en financiële handelingen die aan buiten de Gemeenschap gevestigde afnemers worden verricht en waarvoor aftrekrecht bestaat (in tegenstelling tot dezelfde handelingen binnen de Gemeenschap). Om antwoord te kunnen geven op deze vraag, zal eerst moeten worden gekeken hoe er wordt omgegaan met een “normale” belastingplichtige die geen vaste inrichtingen heeft. Hoe verloopt het recht op aftrek in zo’n situatie indien hij geconfronteerd wordt met omzet van buiten de Gemeenschap?

Bij een belastingplichtige die zowel vrijgestelde als belaste activiteiten verricht en waarbij de voorbelasting niet direct toerekenbaar is aan één type activiteit, zal zoals hierboven al meerdere malen is aangegeven, een pro rata berekening gemaakt moeten worden. Bij de pro rata wordt in de teller alle vergoedingen opgenomen die zijn ontvangen van de activiteiten waarop recht op aftrek bestaat. In de noemer zijn alle vergoedingen opgenomen van zowel de activiteiten waarvoor recht op aftrek bestaat als van de activiteiten waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Artikel 173 en verder van de Btw richtlijn zeggen niets over waar die vergoedingen behaald moeten zijn. Er moet dan ook naar mijn

---

<sup>93</sup> Dit geeft de staatssecretaris aan in zijn besluit van 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520 M, paragraaf 8



mening vanuit worden gegaan dat dit niet van belang is. Zowel vergoedingen van activiteiten binnen de Gemeenschap als van activiteiten buiten de Gemeenschap kunnen onderdeel uitmaken van de pro rata berekening. Dit is naar mijn mening niet anders voor de specifieke financiële handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat zodra de afnemer buiten de Gemeenschap is gevestigd. Artikel 174 van de Btw Richtlijn stelt namelijk als enige eis dat de handelingen recht op aftrek opleveren. De financiële handelingen met recht op aftrek zullen daarom moeten worden opgenomen in de teller van de breuk.

Voor een belastingplichtige die zijn omzet behaalt met een vaste inrichting buiten de Gemeenschap geldt naar mijn mening hetzelfde. Ik zie geen aanwijzing in de huidige wet- en regelgeving dat dit anders is voor deze gevallen. Naar het mij aanziet, zullen dan ook alle vaste inrichtingen wereldwijd moeten worden meegenomen bij het berekenen van de pro rata. Dat dit vervolgens misschien geen recht doet aan de situatie doordat de vaste inrichtingen bijvoorbeeld proportioneel veel aftrekrecht genieten in tegenstelling tot het hoofdhuis, vindt zijn oorsprong in de gekozen systematiek. Zoals al eerder is aangegeven, ben ik van mening dat de mogelijkheid die lidstaten hebben om aan te sluiten bij het werkelijke gebruik meer recht doet aan het neutraliteitsbeginsel. Het is wel zo dat de uitwerking uit *Abbey National* al te nadelige gevolgen lijkt te voorkomen.

#### *5.4.3 Vraag 3: verschillende sectoren van bedrijfsuitoefening*

Met zijn derde vraag wenst de Franse rechter te vernemen of het antwoord op de eerste twee vragen anders is wanneer een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de geboden mogelijkheid in artikel 17, lid 5, Zesde richtlijn. Deze bepaling geeft de lidstaten de mogelijkheid om een belastingplichtige toe te staan of zelfs te verplichten een aftrekbaar gedeelte te bepalen voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening. Wat exact onder een sector van bedrijfsuitoefening moet worden volstaan, zegt de richtlijn niet. Dit heeft de communautaire wetgever wellicht bewust aan de nationale wetgevers overgelaten. Aangezien Nederland een dergelijke regeling niet kent, is hierover weinig bekend. Naar mijn mening wordt met deze regeling beoogd te bereiken dat er voor een specifieke activiteit een apart aftrekbaar gedeelte kan worden toegestaan of zelfs verplicht om zodoende uitwerkingen die al te veel afwijken van het werkelijke gebruik te vermijden. De meeste ingekochte goederen en diensten zullen vaak namelijk te herleiden zijn naar een specifieke sector zodat een pro rata van alleen die sector meer aansluit bij het werkelijke gebruik. Deze regeling vertoont een sterke parallel met hetgeen in *Abbey National* door het HvJ is beslist. Het Hof heeft daarin al aangegeven dat niet alle activiteiten moeten worden meegenomen in de pro rata wanneer de ingekochte goederen en diensten een rechtstreeks en onmiddellijk verband vertonen met een duidelijk afgebakend gedeelte van een ondernemer zijn economische activiteiten. In die zin is het de vraag of de optionele bepaling uit de richtlijn nog enige relevantie heeft.

Het zou zo maar kunnen zijn dat de uitwerking van de eerste twee vragen anders uitpakt indien een lidstaat van de optionele bepaling gebruik heeft gemaakt. Het zou ook zo kunnen zijn dat dit per casus verschilt. Wanneer een buitenlandse vaste inrichting enkel een buitenlandse salesafdeling is, zal dit over het algemeen tot dezelfde sector behoren als de bedrijfsvoering van het hoofdhuis. In dat geval zal het antwoord op de vragen 1 en 2 niet wezenlijk anders zijn. Naar mijn mening moet de omzet van de vaste inrichting dan nog steeds worden meegenomen in de berekening van de pro rata van het hoofdhuis. In het geval dat de vaste inrichting echter in een andere sector opereert dan het hoofdhuis, een situatie die zich naar mijn idee niet vaak zal voordoen, zal de vaste inrichting voor de berekening van de pro rata van het hoofdhuis naar mijn mening buiten beschouwing moeten blijven.

Een andere interessante academische vraag is hoe de pro rata dient te worden bepaald in het geval dat een lidstaat van bovengenoemde mogelijkheid gebruik heeft gemaakt, het hoofdhuis diensten of goederen heeft ingekocht die zowel door het hoofdhuis als de vaste inrichting worden gebruikt en daarbij het hoofdhuis en de vaste inrichting ook nog eens in verschillende sectoren actief zijn. Nog theoretischer wordt het vraagstuk wanneer je er vanuit gaat dat zowel het hoofdhuis als de vaste inrichting zowel vrijgestelde als belaste activiteiten verrichten. Twee mogelijke uitwerkingen zijn in deze situatie naar mijn mening te verdedigen. Enerzijds valt te verdedigen dat de pro rata's van de verschillende bedrijfssectoren buiten werking worden gesteld doordat de kosten betrekking hebben op meerdere bedrijfssectoren tegelijk. Het gevolg van deze uitwerking zou dan zijn dat je het aftrekrecht behoort vast te stellen aan de hand van de algemene pro rata die voor het hele concern geldt. Er is echter nog een andere uitwerking die naar mijn mening evengoed kan worden verdedigd. Betoogd zou namelijk kunnen worden dat de voorbelasting eerst moet worden toegerekend aan het hoofdhuis en de vaste inrichting en dat ze dan ieder vervolgens hun eigen pro rata toepassen.

#### *5.4.4 Vraag 4: reikwijdte en geldende regels*

Indien de eerste twee vragen bevestigend worden beantwoord, hetgeen naar mijn mening het geval behoort te zijn, wenst de verwijzende rechter met zijn laatste vraag te vernemen wat de reikwijdte daarvan is. De vraag is of de vaste inrichtingen alleen in de pro rata betrokken moeten worden indien de zetel uitgaven heeft gemaakt voor de specifieke inrichting. Allereerst dient te worden opgemerkt dat wanneer de ingekochte prestatie geheel door de vaste inrichting wordt gebruikt, de vaste inrichting naar mijn mening in eerste instantie al als heffingspunt moet worden benoemd op basis van de regels die in hoofdstuk 2 zijn besproken. In dat geval zal de vaste inrichting zelf bepalen wat zijn recht op aftrek moet zijn. Alleen wanneer de zetel een deel van de ingekochte goederen of diensten zelf gebruikt is de vraag naar mijn mening relevant. Bij de beantwoording van vraag 1 heb ik al aangegeven dat het meenemen van de vaste inrichtingen in de pro rata van het hoofdhuis naar mijn mening niet beperkt is tot het geval waarin het hoofdhuis uitgaven heeft gemaakt voor de vaste inrichting. Ook wanneer het hoofdhuis goederen en diensten heeft ingekocht voor eigen gebruik en dat gebruik bestaat uit zowel belaste als vrijgestelde activiteiten, zal bij de pro rata in beginsel rekening

gehouden moeten worden met alle vaste inrichtingen. Dit is naar mijn mening alleen anders als Abbey National van toepassing is of voor gevallen zoals genoemd onder vraag 3.

Met het tweede deel van zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen welke regels van welk land er gelden. Dit kan relevante verschillen opleveren voor de pro rata aangezien sommige lidstaten gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid om bepaalde vrijstellingen aan te houden. Zodoende zijn niet alle activiteiten belast in lidstaat A die in lidstaat B zijn belast en visa versa. Er is hier een sterke parallel zichtbaar met eerdere HvJ zaken.

De vraag of in internationale situaties de bepalingen van het land van teruggaaf of het land van vestiging doorslaggevend zijn, kwam voor het eerst aan bod in de zaak *Debouche*<sup>94</sup>. In deze casus stond een Belgische advocaat centraal die een auto huurde in Nederland en die volledig ten behoeve van zijn beroepswerkzaamheden gebruikte. Advocaatdiensten waren ten tijden van het geschil in België vrijgesteld van belasting. In Nederland waren deze echter belast. *Debouche* claimde volledig aftrekrecht op basis van het feit dat de Nederlandse voorbelasting volgens de Nederlandse wetgeving aftrekbaar was. Het HvJ besliste in deze zaak echter dat neutraliteitsoverwegingen ertoe leiden dat de bepalingen van het vestigingsland doorslaggevend zijn. Dit alles had tot gevolg dat er geen aftrekrecht werd verleend op de Btw die op de verhuur van de auto rustte.

Een aantal jaar later deed het HvJ uitspraak hoe het één en ander uitwerkt voor pro rata gevallen<sup>95</sup>. In deze casus werden prestaties ingekocht in Frankrijk ter zake van de vertegenwoordiging van een Italiaanse onderneming. De vertegenwoordiging kwalificeerde daarbij niet als vaste inrichting. De ondernemer presteerde zowel vrijgesteld als belast. De vraag die hierbij opkwam, is hoe het recht op aftrek dient te worden bepaald en welke nationale wetgeving hierbij doorslaggevend is. Het HvJ heeft in deze zaak overwogen dat voor de vraag of er recht op aftrek bestaat, naar het land gekeken moet worden waar de activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden (met verwijzing naar de *Debouche* zaak). Als vervolgens blijkt dat een pro rata moet worden gemaakt, dient allereerst aan de hand van de wetgeving in het land van vestiging bepaald te worden hoeveel aftrekrecht er bestaat. Deze pro rata dient vervolgens echter op grond van neutraliteitsoverwegingen naar beneden te worden bijgesteld, indien volgens de wetgeving van het land van teruggaaf minder recht op aftrek bestaat. Hoe dit alles uitwerkt voor situaties waarin de inkoop betrekking heeft op activiteiten uit meerdere landen tegelijk, wordt naar mijn mening niet duidelijk uit de bewoordingen van het HvJ.

In beide zaken was er geen vaste inrichting aanwezig in het land van teruggaaf. Ondanks de parallellen is het moeilijk om algemene uitspraken te doen over situaties met vaste inrichtingen op basis van de aangehaalde jurisprudentie. Dit komt vooral omdat er in de twee bovengenoemde zaken het land van vestiging en het land van teruggaaf telkens twee andere landen waren. Aan de hand van twee

---

<sup>94</sup> HvJ EG, 26 september 1996, C-302/93 (*Debouche*)

<sup>95</sup> HvJ EG, 13 juli 2000, C-136/99 (*Société Monte Dei Paschi Di Siena*)

voorbeelden zal hieronder worden aangetoond dat dit bij vaste inrichting situaties niet het geval hoeft te zijn.

*Voorbeeld 1: Stel dat een vaste inrichting in Frankrijk een dienst inkoop voor eigen gebruik. De ingekochte dienst wordt door de vaste inrichting voor 50% belast gebruikt en voor de overige 50% vrijgesteld gebruikt.. We hebben al eerder gezien dat in zo'n situatie er in beginsel een pro rata zal moeten gemaakt worden met zowel de omzet van de vaste inrichting als de omzet van het hoofdhuis. Stel nu dat het hoofdhuis in Nederland is gevestigd en volgens de Nederlandse wetgeving voor al zijn activiteiten belast is. Volgens de Franse wetgeving zijn de activiteiten van het Nederlandse hoofdhuis echter vrijgesteld als ze in Frankrijk worden verricht. Aangenomen wordt dat de totale omzet van zowel de vaste inrichting als van het hoofdhuis € 50.000 bedraagt.*

De vraag is nu of je moet uitgaan van een aftrekrecht van 25 % (25.000/100.000) of van 75% (75.000/100.000). Uit bovengenoemde rechtspraak van het HvJ blijkt dat je voor het bestaan van aftrekrecht naar het vestigingsland moet kijken. In het onderhavige voorbeeld is dat Frankrijk aangezien daar de vaste inrichting is gevestigd. Als vervolgens blijkt dat er een pro rata berekening gemaakt moet worden, zal je zowel een pro rata moeten maken voor het vestigingsland als voor het land van teruggave en vervolgens de laagste pro rata hanteren. In het gegeven voorbeeld is het land van teruggave tevens het land van vestiging. Het lijkt er dus op er moet worden uitgegaan van een aftrekrecht van 25%.

*Voorbeeld 2: Voor dit voorbeeld geldt dezelfde uitgangssituatie als onder voorbeeld 1. Nu koopt de vaste inrichting echter geen dienst in voor eigen gebruik maar wordt de dienst voor 20% verbruikt door het hoofdhuis. In tegenstelling tot voorbeeld 1, presteert de vaste inrichting in dit voorbeeld volledig vrijgesteld.*

De eerste vraag die nu opkomt is of er überhaupt een pro rata gemaakt moet worden. Volgens de Franse wetgeving presteert namelijk zowel de vaste inrichting als het Nederlandse hoofdhuis vrijgesteld. Als we naar de rechtspraak van het HvJ kijken, ben ik van mening dat er in dit voorbeeld wel een pro rata gemaakt moet worden. De lijn die uit de jurisprudentie is te halen, is dat voor het bepalen van het recht op aftrek naar het vestigingsland (plaats van verbruik) moet worden gekeken. Voor de 20% die door het hoofdhuis wordt gebruikt, zal naar mijn mening aan de hand van de Nederlandse wetgeving bepaald moeten worden of er recht op aftrek bestaat. Vervolgens zal moeten bepaald worden hoeveel recht op aftrek er bestaat op grond van de pro rata. Aangezien de pro rata volgens de jurisprudentie van het HvJ apart moet worden berekend in het land van teruggaaf zal er in het onderhavige voorbeeld geen aftrekrecht bestaan. Immers, volgens Franse wetgeving presteert zowel de vaste inrichting als het hoofdhuis volledig vrijgesteld.

De vraag blijft echter of de aangehaalde jurisprudentie rechtstreeks mag worden toegepast op deze situaties.

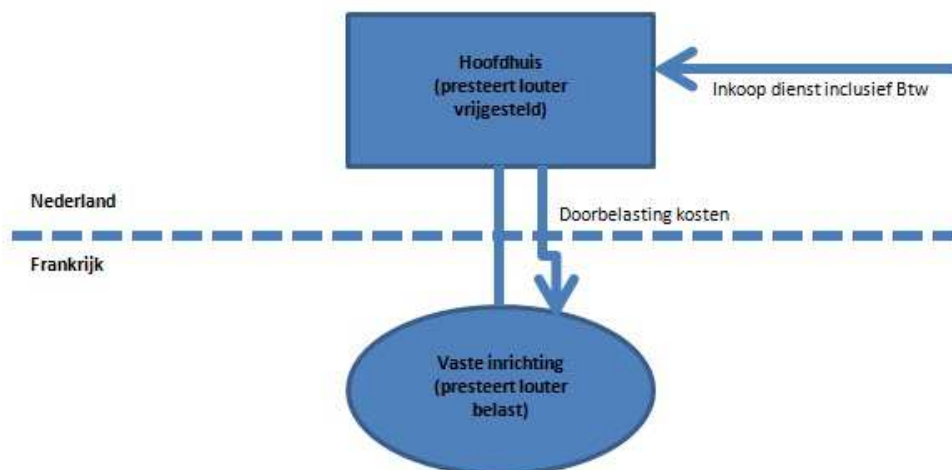
#### *5.4.5 Uitspraak*

De uitspraak in de zaak *Crédit Lyonnais* zal naar verwachting in de loop van 2012 volgen. Het mag voor iedereen duidelijk zijn dat de onzekerheid die er nog altijd bestaat op het gebied van het recht op aftrek in gevallen waarin een vaste inrichting is betrokken niet gewenst is. Zoals al eerder aangegeven, zal een nieuw systeem ook altijd onzekerheden met zich meebrengen. Het is met andere woorden te hopen dat het HvJ deze kans aangrijpt om de regels omtrent het aftrekrecht in vaste inrichting situaties op te helderen.

#### *5.4.6 Onderlinge leveringen*

In deze paragraaf zal onder andere de situatie worden besproken waarin kosten worden doorberekend ter zake van ingekochte prestaties die zowel door het hoofdhuis als de vaste inrichting worden verbruikt. Daarnaast zal aandacht worden besteed aan de situatie dat verschillende vaste inrichtingen aan elkaar presteren.

Ik ben van mening dat een kostendoorberekening van het hoofdhuis naar de vaste inrichting onder de huidige systematiek geen invloed heeft op de mate van aftrek. In het geval dat er een pro rata berekening nodig is, zullen zowel de activiteiten van het hoofdhuis als die van de vaste inrichting moeten worden meegenomen om de mate van aftrek te bepalen. Hoewel de doorberekening van de kosten kan afwijken van de omzetverhoudingen die relevant zijn voor de berekening van de pro rata, is dit naar mijn mening inherent aan de gekozen systematiek. Zoals al eerder is besproken, staat het de lidstaten vrij om voor een andere systematiek te kiezen (lees: werkelijk gebruik). Wanneer het werkelijk gebruik van de ingekochte goederen en diensten doorslaggevend is voor de mate van aftrek, zou er wel een gelijkheid ontstaan met de kostendoorberekening. Dit laatste is slechts het geval wanneer de kostendoorberekening reëel is. Een gestileerd voorbeeld kan het bovenstaande meer inzichtelijk maken.

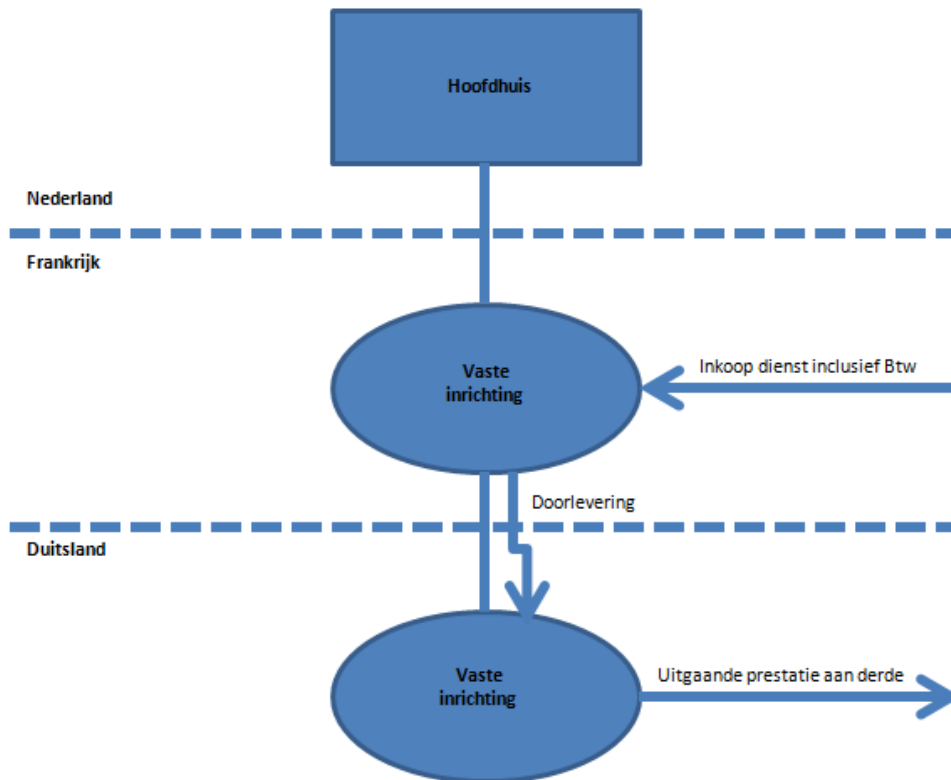


Figuur 6: Omzetting van goederen in een dienst aan het hoofdhuis

*Voorbeeld: In figuur 6 zien we een hoofdhuis die externe diensten inkoop. Op deze diensten drukt Btw. De kosten inclusief 19% Btw bedragen €1.190. De diensten worden zowel voor het hoofdhuis als voor de vaste inrichting gebruikt. Het hoofdhuis maakt voor 60% gebruik van de diensten en de vaste inrichting voor 40%. Het hoofdhuis presteert volledig vrijgesteld en de vaste inrichting volledig belast. Een reële kostendoorberekening van 40% aan de vaste inrichting zegt niks over de mate van aftrek van de € 190 Btw. Dit komt doordat bij de pro rata berekening in beginsel niet naar het werkelijk gebruik wordt gekeken. Laten we aannemen dat de omzet van de vaste inrichting verwaarloosbaar is ten opzichte van die van het hoofdhuis. Aangezien voor de pro rata alle omzet even zwaar wordt meegeteld, zal er per saldo geen of weinig recht op aftrek overblijven. Dit terwijl de dienst voor 40% verbruikt wordt voor belaste doeleinden.*

Wanneer twee vaste inrichtingen onderling aan elkaar presteren, zal allereerst moeten worden bepaald in hoeverre de prestatie wordt verbruikt door de presterende vaste inrichting. Wanneer de Franse vaste inrichting uit figuur 6 een dienst inkoop en die vervolgens volledig verbruikt in een prestatie aan een Duitse vaste inrichting van hetzelfde hoofdhuis (figuur 7), die op zijn beurt de volledige prestatie verbruikt voor een opvolgende dienst of levering aan een derde (andere ondernemer), zal voor het bepalen van het aftrekrecht volgens Merckx door de Franse vaste inrichting heen gekeken moeten worden<sup>96</sup>.

<sup>96</sup> M.M.W.D. Merckx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, paragraaf 9.3



Figuur 7: Doorlevering tussen vaste inrichtingen

De kosten hangen in dat geval rechtstreeks samen met de Duitse vaste inrichting. Dit komt doordat er voor Btw doeleinden geen relevante uitgaande prestatie van de Franse vaste inrichting rechtstreeks verbonden is aan de ingekochte dienst. De interne doorlevering aan de Duitse vaste inrichting wordt onder de huidige systematiek immers genegeerd. De activiteiten van de Duitse inrichting zullen in beginsel de doorslag moeten geven met betrekking tot de mate van aftrek waar de ondernemer recht op heeft. Wanneer de Duitse vaste inrichting de goederen en diensten echter gebruikt voor zowel vrijgestelde als belaste doeleinden, zal een pro rata berekening moeten volgen. In dat geval zal naar mijn mening de omzet van het hoofdhuis ook weer meegenomen moeten worden in de berekening van de pro rata. Ook de overige omzet van de Franse inrichting aan derden, die geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vertoont met de ingekochte dienst, zal dan meegenomen dienen te worden in de pro rata berekening.

Voordat in dit laatste voorbeeld aan de uitwerking zoals hierboven wordt toegekomen, dient allereerst nog een andere toets te worden aangelegd. Naar mijn mening moet namelijk allereerst worden bepaald in hoeverre de Franse vaste inrichting waarde toevoegt aan de ingekochte prestatie. Wanneer dit niet gebeurt en de doorlevering één op één geschiedt, mag de Franse vaste inrichting naar mijn mening niet als heffingspunt worden betiteld voor de inkoop van de dienst. De doorlevering zal in dat geval ook niet plaatsvinden zodat er rechtens gezien voor het bepalen van het recht op aftrek niet door de vaste inrichting heen gekeken hoeft te worden. Aangezien de ondernemer in kwestie zal weten dat de

uiteindelijke bestemming van de prestatie de Duitse vaste inrichting zal zijn, zal dit bij de inkoop van de prestatie al het meest rationele heffingspunt zijn. Wanneer er wel waarde wordt toegevoegd zal naar mijn mening het heffingspunt van de inkoop wel in Frankrijk liggen. In dat geval ben ik het met Merckx eens dat er door de Franse inrichting heen gekeken moet worden aangezien er geen prestaties plaatsvinden tussen onderdelen van hetzelfde rechtssubject.

Bij het voorgaande is er telkens vanuit gegaan dat de gehele ingekochte prestatie door de Franse vaste inrichting werd verbruikt in de prestatie aan de Duitse vaste inrichting. Wanneer echter niet de gehele ingekochte prestatie wordt verbruikt in de doorlevering aan de Duitse vaste inrichting, maar ook deels verbruikt wordt door de Franse inrichting in een prestatie aan een derde, liggen de zaken anders. In dat geval zal er sprake zijn van algemene kosten. Er zal dan een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang zijn met zowel uitgaande activiteiten van de Franse als de Duitse vaste inrichting. Op het moment dat er een pro rata berekening gemaakt moet worden, zal zowel de omzet van het hoofdhuis, als van de Franse en Duitse inrichting in acht moeten worden genomen. Ook hier kan er een ‘mismatch’ ontstaan als gevolg van een discrepantie tussen het werkelijk gebruik en de omzetverhouding.

### **5.5 Fiscale eenheid problematiek**

In hoofdstuk 3 is het huidige beleid omtrent de fiscale eenheid in relatie tot de vaste inrichting besproken. Daar was te zien dat het Nederlandse beleid en het Europese beleid niet overeen komen. Hieronder worden beide visies behandeld en aangegeven waar de voornaamste problemen/onduidelijkheden zitten.

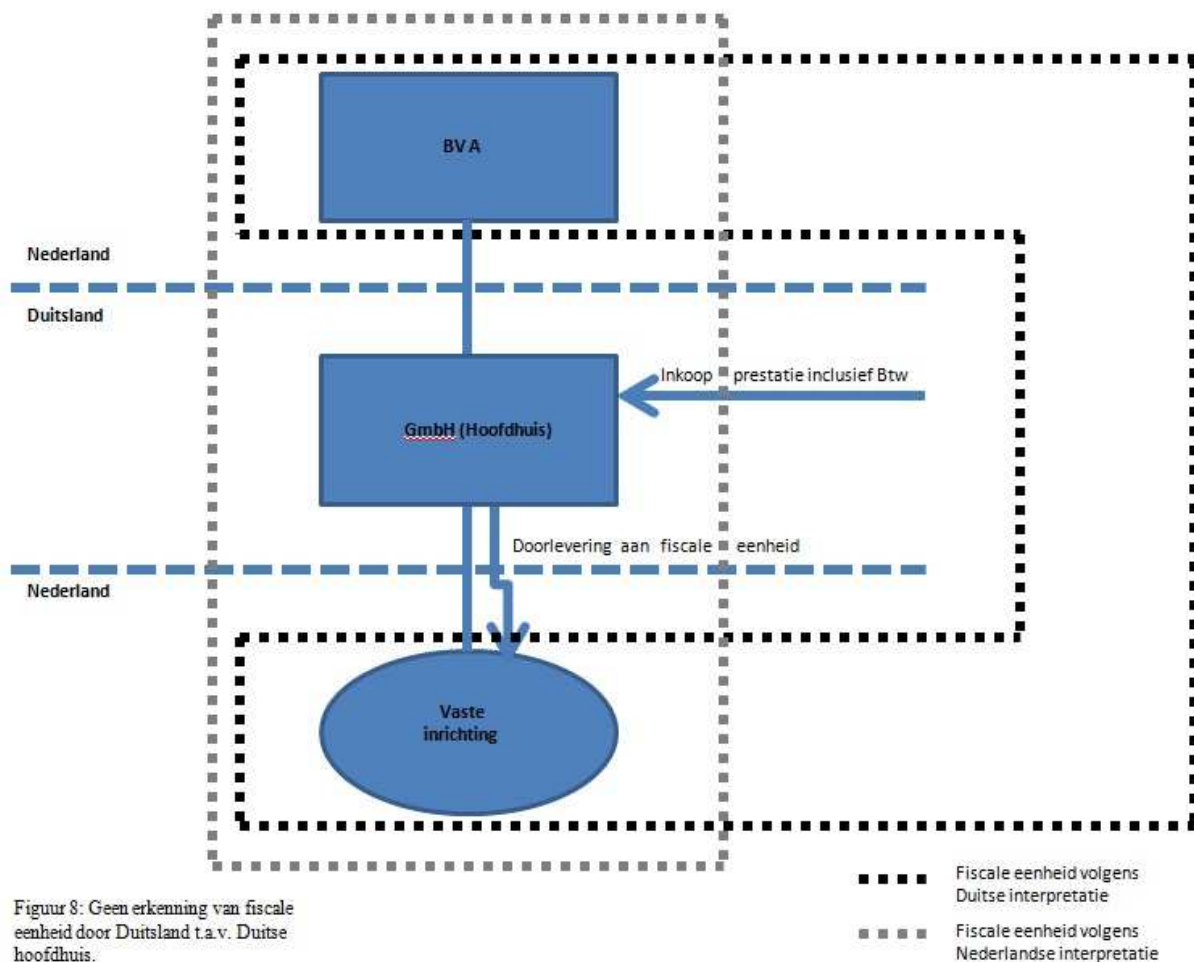
#### *5.5.1 Nederlandse visie*

In hoofdstuk 3 is het arrest BNB 2002/287 besproken waarin de Hoge Raad heeft besloten dat een Nederlandse vaste inrichting van een buitenlandse ondernemer alleen in een fiscale eenheid kan worden opgenomen wanneer het buitenlandse hoofdhuis ook onderdeel uitmaakt van de fiscale eenheid. In de literatuur wordt hierover opgemerkt dat dit kan leiden tot onbedoelde voor- en nadelen en uiteindelijk tot misbruikgevaar. Het gevaar op misbruik dat door de Nederlandse visie kan ontstaan, heeft te maken met het feit dat de lidstaat waar het hoofdhuis is gevestigd de fiscale eenheid in Nederland niet zal herkennen. Als de fiscale eenheid (deels) vrijgestelde prestaties verricht, kan een voordeel worden behaald door de inkoop uit te besteden aan het buitenlandse hoofdhuis.

*Voorbeeld: BV A is een Nederlandse onderneming die vrijgestelde prestatie verricht. BV A houdt alle aandelen in een Duitse GmbH. Deze Duitse GmbH houdt een vaste inrichting in Nederland die ook louter vrijgesteld presteert (zie figuur 8). Wanneer de vaste inrichting vervolgens een fiscale eenheid vormt met BV A, zal volgens de Nederlandse visie de Duitse GmbH deel uitmaken van die fiscale eenheid. Als Duitsland echter de visie van de Europese Commissie toepast zal de fiscale eenheid in Duitsland niet worden erkent met betrekking tot de Duitse GmbH. Het gevolg is dat een prestatie*



tussen het hoofdhuis en de fiscale eenheid voor Duitsland belast zal zijn (toepassing visie Europese Commissie). Deze transactie zal in Nederland belast zijn in de visie van Duitsland (intracommunautaire verwerving of B2B dienst). Het gevolg hiervan is dat de inkoop in Duitsland volledig aftrekbaar is. Dit zou zonder gevolgen blijven wanneer Nederland ook daadwerkelijk zou heffen. In dat geval blijft de Nederlandse fiscale eenheid zitten met niet aftrekbare Btw op de inkoop. Een resultaat dat zou overeenkomen met een rechtstreekse inkoop door de Nederlandse fiscale eenheid. Nederland ziet de Duitse GmbH echter als onderdeel van de fiscale eenheid zodat de doorlevering niet in Nederland is belast. Het gevolg is dat een vrijgestelde ondernemer via een dergelijke constructie toch aftrek van voorbelasting kan genieten.



Ondanks het gevaar op misbruik acht ik dit gevolg van de Nederlandse visie geen tekortkoming van het Europese Btw stelsel. Dit komt doordat de Europese Commissie een andere interpretatie voorschrijft. Het gevaar op misbruik is met andere woorden louter een gevolg van een incorrecte toepassing door Nederland. Aangezien het Europese beleid centraal staat in dit onderzoek, zal dit dan ook geen argument zijn om over te stappen op een alternatief Btw stelsel ten aanzien van vaste inrichtingen.

### *5.5.2 Visie van de Europese Commissie*

Zoals in hoofdstuk 3 is geconcludeerd, heeft de Europese Commissie het standpunt ingenomen dat alleen een binnenlandse vaste inrichting tot een fiscale eenheid kan behoren. De vraag is wat voor gevolgen dit heeft voor het aftrekrecht van het buitenlandse hoofdhuis. Zoals ik eerder heb beschreven, ben ik van mening dat onder het huidige systeem in beginsel de wereldwijde omzet van alle vaste inrichtingen meegenomen moet worden in de pro rata berekening van het hoofdhuis. De vraag is echter of dit nog altijd het geval is indien de vaste inrichting in een fiscale eenheid zit. Ik ben hier geneigd te denken van niet. Doordat de vaste inrichting onderdeel vormt van de fiscale eenheid, valt de vaste inrichting naar mijn mening onder een andere belastingplichtige, namelijk de fiscale eenheid. Dit wordt min of meer ook al aangegeven door de Commissie wanneer men zegt dat prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting nu in beginsel belast zijn.

### **5.6 Deelconclusie**

In dit hoofdstuk zijn de voornaamste problemen behandeld waarmee het huidige Btw regime met betrekking tot de vaste inrichting te kampen heeft. Verschillende belastingconstructies zijn aan bod gekomen waaronder de zogenaamde “Zwitserlandroute”. Deze constructies worden heden ten dagen regelmatig geadviseerd door belastingadviseurs. Dit verklaart ook de aandacht die aan dit onderwerp wordt gegeven binnen de politiek. Daarnaast bestaan er nog altijd onduidelijkheden met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting in geval de ondernemer buitenlandse vaste inrichtingen bezit.

Naar mijn mening zijn er binnen het huidige systeem van de Btw voldoende middelen aanwezig om de verschillende belastingconstructies tegen te gaan. Allereerst is het bij de “Zwitserlandroute” de vraag of een zogenaamde “inkoop vi” tot de mogelijkheden behoort. Daarnaast is het de vraag of op basis van de Berkholz criteria, de vaste inrichting rechtens gezien wel het (meest rationele) heffingspunt vormt. Ik ben van mening dat dergelijke belastingconstructies met behulp van deze middelen al bestreden kunnen worden. Daarnaast hebben de belastinginstanties van de verschillende lidstaten naar mijn mening ook nog het leerstuk “misbruik van recht” voor handen om dergelijke constructies succesvol te bestrijden. Ook bij alle andere structuren die in dit hoofdstuk zijn behandeld is geconcludeerd, dat ze ofwel binnen het huidige systeem kunnen worden bestreden, ofwel dat ze niet ongewenst blijken te zijn na toetsing aan het in hoofdstuk 1 geformuleerde toetsingskader.

Ik voorzie wel gevaar op misbruik ten aanzien van de Nederlandse visie met betrekking tot de opname van het buitenlandse hoofdhuis in een fiscale eenheid. Naar mijn mening is dit geen tekortkoming van het huidige stelsel aangezien de Europese Commissie een andere behandeling voorschrijft. Het gebrek aan rechtszekerheid dat momenteel bestaat omtrent het recht op aftrek van voorbelasting is naar mijn mening geen onoplosbaar probleem. Ook het gebrek aan controlemogelijkheden voor de overheid lijkt adequaat te worden opgevangen door de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

## **Hoofdstuk 6: Alternatieve Btw behandeling**

In de voorgaande hoofdstukken is het huidige Btw beleid ten aanzien van vaste inrichtingen uiteengezet. In hoofdstuk 5 is deze analyse afgesloten met de behandeling van mogelijke problemen en onduidelijkheden binnen het huidige systeem. Het komende hoofdstuk staat in het teken van een alternatieve Btw behandeling voor vaste inrichtingen. In paragraaf 6.1 zullen de kenmerken van het alternatief stelsel aan bod komen. Hierbij wordt mede aandacht besteed aan de mogelijke problemen die een dergelijke verandering mee zal brengen. Paragraaf 6.2 bespreekt vervolgens de potentiële verbeteringen ten opzichte van het huidige systeem. Dit hoofdstuk zal worden afgesloten met een aanbeveling of het huidige systeem al dan niet aan vernieuwing toe is.

### ***6.1 Kenmerken van een alternatieve Btw behandeling***

Zoals in hoofdstuk 3 is besproken, heeft het HvJ beslist dat onder de huidige wetgeving een buitenlandse vaste inrichting niet als zelfstandig belastingplichtige kan worden gezien. In de fiscale literatuur wordt regelmatig een lans gebroken voor een alternatief systeem waarin de vaste inrichting wel als zelfstandig belastingplichtige wordt gezien<sup>97</sup>. Het gevolg hiervan is dat de prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting onder de richtlijn vallen en in beginsel belast zijn. Vaak wordt een dergelijk alternatief stelsel als mogelijkheid genoemd voor het tegengaan van constructies. Hoewel ik in hoofdstuk 5 heb laten zien dat de bedoelde constructies naar mijn mening goed zijn aan te pakken binnen het huidige systeem, zal ik op deze plaats toch het alternatieve systeem evalueren. Hieronder worden de voornaamste gevolgen van een stelselwijziging besproken.

#### *6.1.1 Fictieve belastingplicht*

Aangezien het HvJ heeft beslist dat vaste inrichtingen niet voldoen aan de eisen die de richtlijn stelt aan een zelfstandige belastingplicht, zal de richtlijn moeten worden aangepast om dit alsnog te bereiken. Een manier waarop dit zou kunnen is door een extra lid toe te voegen aan artikel 9 van de Btw-richtlijn die een vaste inrichting fictief als belastingplichtige aanmerkt.

De communautaire wetgever zal bij een eventuele stelselwijziging rekening moeten houden met de gevolgen voor de fiscale eenheid. Zoals eerder aangegeven, kunnen lidstaten onder het huidige recht juridisch zelfstandige lichamen die op diens grondgebied zijn gevestigd als één belastingplichtige aanmerken wanneer deze in financiële, economische en organisatorische zin nauw met elkaar zijn verbonden. Hoewel vaste inrichtingen door de fictie zelfstandig belastingplichtig worden, betekent dit nog niet dat ze ook juridisch zelfstandig zijn. Aanpassing op dit punt van de richtlijn kan gewenst zijn indien de wetgever de vaste inrichting onder de fiscale eenheid bepaling wenst te brengen. Het feit dat een buitenlandse fiscale eenheid in het huidige Btw systeem niet tot de mogelijkheden behoort, werkt naar mijn mening in positieve zin door naar een eventuele wijziging van het systeem met betrekking

---

<sup>97</sup> M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, pagina 507-508

tot de vaste inrichting. Immers, wanneer een buitenlandse fiscale eenheid wel mogelijk zou zijn zouden belastingplichtigen kunnen kiezen voor een structuur waarin de nu zelfstandige vaste inrichting wordt opgenomen in een fiscale eenheid met het hoofdhuis. Het gevolg hiervan zou zijn dat er alsnog geen prestaties (in de zin van de richtlijn) plaatsvinden tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting. Met andere woorden, een belastingplichtige zou hetzelfde resultaat kunnen bereiken als voor de stelselwijziging.

### *6.1.2 Maatstaf van heffing*

Een ander belangrijk punt waarmee de communautaire wetgever rekening dient te houden zijn de gevolgen voor de maatstaf van heffing. De richtlijn schrijft voor goederenleveringen en diensten in beginsel voor dat de maatstaf van heffing bestaat uit de tegenprestatie. Aangezien een prestatie tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting onder de nieuwe systematiek niet zal kunnen worden ondergebracht in één van de afwijkende bepalingen betreffende de maatstaf van heffing, zal de tegenprestatie die de leverancier ontvangt (of moet ontvangen) de maatstaf van heffing vormen.

Als het hoofdhuis voor zijn prestatie aan de vaste inrichting (of visa versa) een geringe vergoeding in rekening brengt, betekent dit dat per saldo weinig Btw zal worden geheven. Op deze manier zijn er nog steeds constructies mogelijk zoals de “Zwitserlandroute”. Hoewel de doorlevering aan het hoofdhuis nu belast zal zijn op de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, kan de ondernemer nog altijd hetzelfde resultaat bereiken door de vaste inrichting een geringe vergoeding in rekening te laten brengen. Een doorlevering zonder enige vorm van vergoeding zal normaliter geen optie zijn, omdat de vaste inrichting dan zijn recht op aftrek verliest. Immers, de vaste inrichting is nu een zelfstandig ondernemer. Aangezien activiteiten die louter om niet worden verricht geen economische activiteiten zijn, zullen de kosten van de inkoop die in rechtstreeks verband staan met de doorverkoop niet in aftrek kunnen worden gebracht. Bedacht moet echter wel worden dat in de misbruiksituaties zoals omschreven in paragraaf 5.1, meestal geen of weinig Btw zal drukken op de inkopen in het land van de vaste inrichting. Het doel van de constructie is immers het verlagen van de belastingdruk. In dat geval zou het voor de vaste inrichting geen grote gevolgen hebben wanneer het zijn aftrekrecht verliest. Laten we bijvoorbeeld aannemen dat in het land van de vaste inrichting een algemeen Btw tarief van 5% geldt. Het niet aftrekbare karakter van deze Btw wordt in dit geval ruimschoots gecompenseerd doordat er geen vergoeding wordt berekend op de doorlevering. Hierdoor betaal je namelijk per saldo geen Nederlandse Btw.

De communautaire wetgever zou misbruik door middel van een geringe vergoeding met behulp van een alternatieve maatstaf van heffing kunnen vermijden. Een goed alternatief hiervoor is de normale waarde zoals we die kennen voor interne diensten<sup>98</sup>. De richtlijn geeft als definitie voor de normale waarde, het bedrag dat een afnemer bij vrije mededinging in dezelfde handelsfase zal moeten betalen.

---

<sup>98</sup> Zie artikel 72 van de Btw-Richtlijn.

Wanneer een vergelijkbare verrichting niet aanwezig is, wordt er voor goederen aangeknoopt bij een waarde die niet lager is dan de aankoopprijs en bij diensten een waarde die niet lager is dan de gemaakte kosten. Op het eerste gezicht lijkt dit een hele opgave voor de ondernemer om deze normale waarde vast te stellen. Dit heeft als consequentie dat de administratieve kosten als gevolg van een stelselwijziging flink zullen stijgen. Dat maakt een dergelijke wijziging direct minder aantrekkelijk. Dit kan echter worden vermeden wanneer er aangesloten wordt bij de transfer-pricing regels uit de winstbelasting. Veel ondernemers zullen voor hun vennootschapsbelastingaangifte namelijk hun onderlinge transacties al moeten “schonen” voor niet zakelijke aspecten. Hoewel ik hiervoor al eens heb aangegeven dat de Btw en de winstbelasting een ander rechtskarakter dragen, kan op dit punt naar mijn mening zonder nadelige gevolgen aansluiting gezocht worden bij de regels die gelden voor de winstbelasting. De transfer-pricing regels kunnen ook als argument worden gebruikt om geen maatregelen te treffen voor Btw doeleinden aangezien ondernemers door deze regels al vaak een zakelijke vergoeding zullen rekenen voor onderlinge prestaties. Deze systematiek is naar mijn mening echter niet waterdicht. Een ondernemer die zowel belastingplichtige is voor de Btw als voor de vennootschapsbelasting, kan nog altijd kiezen voor een te lage vergoeding. In dat geval wordt het onzakelijke deel van de vergoeding geschoond voor de winstbelasting. Zonder nadere maatregelen blijft de te lage vergoeding echter de maatstaf van heffing voor de Btw.

### *6.1.3 Uitreiken van facturen*

Een ander gevolg van een stelselwijziging is dat de vaste inrichting en het hoofdhuis nu als twee aparte ondernemers gezien worden. Volgens de systematiek van de Btw betekent dit dat naast het feit dat er nu in beginsel belaste prestaties plaatsvinden tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting, dat er nu ook facturen uitgereikt moeten worden bij deze prestaties. Ook het uitreiken van facturen zal hogere administratieve lasten tot gevolg hebben. Echter ben ik net zoals bij het bepalen van de normale waarde ook hier van mening dat dit in de praktijk kan meevallen. Normaliter zal een belastingplichtige al software hanteren voor de facturering naar niet gelieerde afnemers. Het is dan een relatief kleine aanpassing om het specifieke systeem ook van toepassing te laten zijn op prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting.

## **6.2 Vergelijking met het huidige systeem**

In deze paragraaf wordt een vergelijking gemaakt tussen het alternatieve systeem dat in dit hoofdstuk is beschreven en de huidige Btw behandeling van vaste inrichtingen. Dit wordt grotendeels gedaan aan de hand van het toetsingskader uit hoofdstuk 1.

### *6.2.1 Administratieve eenvoud*

Met een overstap naar een Btw behandeling zoals in dit hoofdstuk beschreven, zullen de administratieve lasten naar mijn mening eerder stijgen dan dalen. Naast eenmalige administratieve lasten die inherent zijn aan elke wijziging, zullen ook andere permanente kostenverhogingen optreden.

Zoals al eerder in dit hoofdstuk is aangestipt, moet je dan denken aan de berekening van een ‘normale waarde’ en het uitreiken van facturen bij onderlinge transacties. Daartegenover lijken geen kostenverlagingen te staan waardoor het alternatieve stelsel op dit punt zeker geen vooruitgang zal brengen ten opzichte van het huidige systeem.

#### *6.2.2 Rechtszekerheid*

Hoewel de rechtszekerheid onder het huidige systeem niet altijd gewaarborgd is (zie hoofdstuk 2 en 5), is het maar zeer de vraag of dit wordt verholpen door het alternatieve systeem. Onzekerheid is namelijk inherent aan een nieuw systeem. Zo zal ongetwijfeld discussie ontstaan rondom de hoogte van de normale waarde. Kan de doorlevering aan het hoofdhuis bijvoorbeeld geschieden tegen vergoeding van de kostprijs of moet er een marge worden berekend voor administratieve taken? Daarnaast is het zo dat de onduidelijkheden rondom de definitie van het begrip vaste inrichting (hoofdstuk 2) grotendeels opgehelderd zijn. Ook al mocht dit niet het geval zijn, brengt het nieuwe systeem op dit punt geen oplossing. Ook wanneer de vaste inrichting als zelfstandig belastingplichtige wordt aangemerkt, zal immers bepaald moeten worden of überhaupt sprake is van een vaste inrichting.

Met betrekking tot het recht op aftrek ligt het anders. In hoofdstuk 5 is geconcludeerd dat er nog altijd onduidelijkheden bestaan over het recht op aftrek in situaties waarin een vaste inrichting is betrokken. Niet alle lidstaten behandelen deze situaties hetzelfde. Deze onzekerheid bestaat niet bij het in dit hoofdstuk besproken alternatieve systeem. Dit komt omdat het hoofdhuis bij de berekening van zijn recht op aftrek geen rekening meer dient te houden met eventuele vaste inrichtingen. Doordat de vaste inrichting nu fictief zelfstandig is, zal hij zelfstandig zijn recht op aftrek dienen te bepalen.

#### *6.2.3 Controlemogelijkheden*

De controlemogelijkheden voor de overheden van de lidstaten zijn onder het nieuwe systeem wellicht iets beter gewaarborgd. Doordat de vaste inrichting onder het nieuwe systeem fictief als zelfstandig belastingplichtige wordt beschouwd, zullen er ook meer beslissingen gemaakt moeten worden op het niveau van de vaste inrichting. Zo zal de vaste inrichting geen onderdeel meer vormen van de pro rata van het hoofdhuis. Het recht op aftrek wordt zelfstandig bepaald aan de hand van de activiteiten van de vaste inrichting. Over het algemeen zullen als gevolg hiervan minder buitenlandse activiteiten zijn waar de lidstaat van het hoofdhuis rekening mee dient te houden bij de berekening van de pro rata. Tegelijkertijd kun je jezelf afvragen of dit in het huidige systeem een erg groot probleem is. Zo hebben we al eerder gezien dat de AWR voldoende middelen biedt voor de belastingautoriteiten om de gewenste controles uit te oefenen.

#### *6.2.4 Fraudegevoeligheid*

Een zelfstandige belastingplicht van vaste inrichtingen leidt ertoe dat er geen discussie meer zal zijn rondom de eventuele toepasbaarheid van de “Zwitserlandroute”. Zoals aangetekend in dit hoofdstuk zullen daarbij wel enkele maatregelen getroffen moeten worden zoals de introductie van een

alternatieve maatstaf van heffing. Een mogelijke implicatie van deze wettelijke voorzieningen, is dat de wetgever geen gebruik meer kan maken van het leerstuk misbruik van recht zodra hij besluit alles dicht te metselen via antimisbruikwetgeving. Deze alom bekende discussie kan voor de wetgever aanleiding zijn om juist geen antimisbruik bepalingen in de richtlijn op te nemen.

Hoewel het alternatieve stelsel op zichzelf een prima systeem kan zijn, ontbreekt naar mijn mening de noodzaak voor de verandering op dit punt. In hoofdstuk 5 zijn er verschillende middelen binnen het huidige systeem aangedragen die de verschillende constructies kunnen bestrijden. Op het punt van fraudegevoeligheid kan onder het nieuwe systeem naar mijn mening dan ook geen vooruitgang worden geboekt. Dit alles door het simpele feit dat het huidige systeem genoeg middelen heeft om misbruiksituaties aan te pakken.

### *6.3 Deelconclusie*

In dit laatste inhoudelijke hoofdstuk is een alternatieve Btw behandeling met betrekking tot vaste inrichtingen besproken. Het fictief aanmerken als belastingplichtige van de vaste inrichting wordt op sommige plaatsen in de literatuur genoemd als oplossing voor mogelijk belastingmisbruik. Na een analyse van de problemen uit het huidige systeem en de gevolgen van het alternatieve systeem, ben ik van mening dat de voordelen van een nieuw stelsel marginaal zijn en niet opwegen tegen de nadelen. Het grootste voordeel van het alternatieve stelsel, te weten de bestrijding van belastingconstructies, wordt naar mijn mening al weggenomen doordat dergelijke constructies even goed binnen het huidige systeem kunnen worden aangepakt. Hoewel er wellicht kleine voordelen te behalen zijn op het vlak van de controlemogelijkheden, zal een nieuw stelsel leiden tot hogere administratieve kosten. Op het gebied van de rechtszekerheid zullen sommige onduidelijkheden van het huidige stelsel weggenomen worden. Daarentegen brengt een nieuw systeem onvermijdelijk nieuwe onduidelijkheden met zich mee en zullen bepaalde onduidelijkheden uit het oude systeem aanwezig blijven.

## Conclusie

Gedurende dit onderzoek is getracht een antwoord te vinden op de vraag of de huidige Btw behandeling omtrent vaste inrichtingen rechtens gezien de meest juiste is. Het toetsingskader dat gebruikt is om deze vraag te beantwoorden is gebaseerd op een afweging tussen enerzijds rechtvaardigheid en anderzijds doelmatigheid. Op basis hiervan zijn enkele concrete beginselen geformuleerd die als kapstok hebben gediend tijdens dit onderzoek. Deze zijn respectievelijk het bestemmingslandbeginsel, de neutraliteit, de administratieve eenvoud, de rechtszekerheid, de controlemaatregelen, de flexibiliteit en de misbruikgevoeligheid.

De vaste inrichting heeft binnen de Btw voornamelijk de functie van alternatief heffingspunt naast de zetel van bedrijfsuitoefening. Eén van de vragen die centraal stond is of de wettelijke uitwerking in alle gevallen leidt tot een rechtens juiste afweging tussen de verschillende heffingsalternatieven. Aangezien ik van mening ben dat een buitenlandse inrichting over het algemeen beter aansluit bij het bestemmingslandbeginsel en de neutraliteit, zal een vaste inrichting tamelijk snel moeten worden aangenomen. Voorwaarde hiervoor is wel dat de onderhavige activiteiten ook echt door de vaste inrichting worden verricht (B2C) of afgenomen (B2B). Alleen wanneer de administratieve kosten dusdanig toenemen als gevolg van het erkennen van een vaste inrichting, zal de zetel van bedrijfsuitoefening een beter heffingspunt zijn. Daarbij moet worden opgemerkt dat ik van mening ben dat een materiële toetsing aan de genoemde beginselen noodzakelijk is bij iedere casus. Dit komt door het feit dat de afruil tussen de beginselen bij iedere casus anders zijn.

Afzettend tegen het bovenstaande, ben ik van mening dat het HvJ een juiste route is ingeslagen. Het Hof schrijft met het rationaliteitscriterium en het duurzaamheidscriterium een materiële toets voor de vraag of een buitenlandse inrichting als vaste inrichting kwalificeert. De uitwerking van deze criteria in de op Berkholz volgende jurisprudentie leidt naar mijn mening tot wenselijke resultaten. De inbreuk op de rechtszekerheid als gevolg van de voorgeschreven materiële toets is naar mijn mening noodzakelijk om een juiste afweging tussen de overige beginselen voldoende te waarborgen. Wel had het Hof naar mijn mening in de zaak Berkholz duidelijker kunnen formuleren hoe het rationaliteitscriterium moest worden getoetst in de praktijk. Na het wijzen van de zaak DFDS is dit inmiddels duidelijker en blijkt dat het grotendeels of zelfs geheel overeenkomt met de toetsingscriteria zoals ik die in hoofdstuk 1 heb beschreven.

Met betrekking tot de belastingplicht van vaste inrichtingen hebben we in hoofdstuk 3 gezien dat in de zaak FCE Bank door het HvJ is beslist dat de vaste inrichting niet voldoet aan de eisen die gesteld worden aan het zijn van zelfstandig belastingplichtige. Dit heeft onder meer tot gevolg dat transacties tussen het hoofdhuis en haar vaste inrichtingen niet aan Btw zijn onderworpen. Deze consequentie van het huidige stelsel leidt tot enkele potentiële problemen en onduidelijkheden. Deze hebben



voornamelijk betrekking op de mogelijkheid tot misbruik en de gevolgen voor het recht op aftrek van voorbelasting.

In hoofdstuk 5 zijn deze problemen en onduidelijkheden uitvoerig ter sprake gekomen. Daarbij ben ik van mening dat er genoeg mogelijkheden zijn binnen de huidige Btw systematiek om belastingconstructies tegen te gaan. Zo ben ik van mening dat de Berkholz criteria er toe leiden dat de zogenaamde “Zwitserlandroute” effectief kan worden bestreden. In geval mijn mening niet wordt gevolgd door een rechter, beschikt een inspecteur daarnaast nog over het middel “misbruik van recht”. Ook dit middel leidt er naar mijn mening toe dat de “Zwitserlandroute” niet tot de mogelijkheden behoort. Ook de zogenoemde RAL-situatie die in hoofdstuk 5 is besproken (en waar ook via een vaste inrichting een belastingvoordeel getracht wordt te verkrijgen) is naar mijn mening gedoemd te mislukken op basis van de Berkholz criteria. Ook zijn er een aantal constructies behandeld die op het eerste oog onwenselijk lijken, maar dit naar mijn mening niet zijn op basis van het toetsingskader uit hoofdstuk 1.

Een ander relevant onderwerp dat in hoofdstuk 5 aan bod is gekomen betreft de onzekerheid met betrekking tot het recht op aftrek. Momenteel liggen er vragen bij het HvJ met betrekking tot dit onderwerp. Aan de hand van een analyse van de wetgeving is getracht duidelijkheid te verschaffen op dit punt. Hierbij zijn verschillende situaties behandeld. De grootste onduidelijkheid bestaat over het recht op aftrek ten aanzien van algemene kosten. In de berekening van de pro rata dien je naar mijn mening zowel de omzetten van de vaste inrichting als die van het hoofdhuis mee te nemen. Het is hierbij in beginsel irrelevant dat de kosten zien op slechts een deel van de bedrijfsvoering (bijvoorbeeld alleen de vrijgestelde en belaste activiteiten van het hoofdhuis). Dit is naar mijn mening slechts anders wanneer de lidstaat waar het aftrekrecht bepaald moet worden, gekozen heeft voor één van de optionele regelingen uit artikel 173 lid 2 onderdeel a of b. Daarnaast kan dit anders zijn wanneer er sprake is van een duidelijk afgebakend gedeelte van de economische activiteiten (Abbey National). Toepassing van de hoofdregel leidt er toe dat er een verschillend recht op aftrek voor ondernemers kan ontstaan ondanks dat ze dezelfde goederen/diensten voor dezelfde handelingen gebruiken. Deze inbreuk op de neutraliteit is voornamelijk een gevolg van de gekozen systematiek. De Btw-richtlijn biedt de lidstaten echter de mogelijkheid om deze inbreuk te vermijden door aan te sluiten bij het werkelijke gebruik. Aansluiting bij het werkelijke gebruik is naar mijn mening wenselijk.

In het laatste inhoudelijke hoofdstuk van dit onderzoek is een alternatieve Btw systematiek met betrekking tot vaste inrichtingen besproken. Op sommige plaatsen in de literatuur wordt een dergelijke alternatieve behandeling aanbevolen om op die manier misbruiksituaties tegen te gaan. In de voorgestelde systematiek wordt de vaste inrichting fictief als zelfstandig belastingplichtige aangemerkt. Ik ben echter van mening dat ik in hoofdstuk 5 voldoende heb aangetoond dat er onder

het huidige stelsel reeds voldoende middelen aanwezig zijn om belastingconstructies tegen te gaan. Als gevolg hiervan wordt het draagvlak van een alternatief stelsel sterk verminderd. Daarbij komt dat het alternatieve stelsel de nodige onzekerheid en hogere administratieve lasten zal meebrengen. Die hogere administratieve lasten zijn voornamelijk het gevolg van het feit dat er onder de nieuwe systematiek facturen verzonden moeten worden bij transacties tussen het hoofdhuis en haar vaste inrichting(en). Daarbij komt dat bij dergelijke transacties een normale waarde zal moeten worden vastgesteld als er geen zakelijke prijs wordt overeengekomen.

Dit alles leidt er naar mijn mening toe dat er geen noodzaak bestaat voor de introductie van een nieuw Btw stelsel met betrekking tot de behandeling van vaste inrichtingen. Ondanks dat er nog genoeg onzekerheden binnen het huidige stelsel aanwezig zijn, ben ik van mening dat de huidige systematiek rechtens gezien het best mogelijke alternatief is. Ik ben wel zeer benieuwd hoe het HvJ bepaalde zaken zal uitleggen. Voor een eerste verduidelijking is het wachten tot een uitspraak in de zaak *Crédit Lyonnais*. We blijven het volgen!

## **Bijlage 1: Artikel 11 Btw-verordening**

Hieronder is artikel 11 van de Btw-verordening weergegeven waarin een definitie wordt gegeven van het begrip vaste inrichting. Deze definitie is voornamelijk een codificatie van de regels zoals die in de jurisprudentie door het HvJ zijn ontwikkeld.

### **Artikel 11**

1. Voor de toepassing van artikel 44 van Richtlijn 2006/112/EG wordt onder „vaste inrichting” verstaan iedere andere inrichting dan de in artikel 10 van deze verordening bedoelde zetel van de bedrijfsuitoefening die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een - wat personeel en technische middelen betreft - geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken.

2. Voor de toepassing van de volgende artikelen wordt onder „vaste inrichting” verstaan iedere andere inrichting dan de in artikel 10 van deze verordening bedoelde zetel van de bedrijfsuitoefening die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van van duurzaamheid en een — wat personeel en technische middelen betreft — geschikte structuur om de door haar te verrichten diensten te kunnen verstrekken:

a) artikel 45 van Richtlijn 2006/112/EG;

b) vanaf 1 januari 2013, artikel 56, lid 2, tweede alinea, van Richtlijn 2006/112/EG;

c) tot en met 31 december 2014, artikel 58 van Richtlijn 2006/112/EG;

d) artikel 192 bis van Richtlijn 2006/112/EG.

3. Het hebben van een btw-identificatienummer volstaat niet om te besluiten dat een belastingplichtige een vaste inrichting heeft.

## Literatuurlijst

### Artikelen

- Cox, E.W.E.M, en Hulshof, J.P, *de gewijzigde Btw-verordening: een knipperlicht in schemerduister*, BtwBrief 2011/10, p. 3-5.
- Doesem, van, A.J, H.W.M van Kesteren, G.J. van Norden en I.H.T. Reiniers, *De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw*, WFR 2008/279.
- Doesem, van, A.J, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Dissertatie Universiteit van Tilburg, serie Fiscale Monografieën nr. 133, Deventer: Kluwer 2009, 755 bladzijden.
- Eijk-Nagel, van, W.P.J, *Vaste inrichting; definitie (on)gewenst?*, Europese Fiscale Studies.
- Elsevier, 22 maart 2010, *ING ontloopt Nederlandse btw via Zwitserse vestiging*
- Hallema, H.J, *De rechtszekerheid in het belastingrecht*, WFR 1960/418.
- Hilten, van, M.E, *Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk*, WFR 1997/1369.
- Hilten, van, M.E, *Vrijstellingen: hoe eng is strikt?*, WFR 2009/1328, aflevering 6832.
- Merkx, M.M.W.D, *De vaste inrichting in de Europese BTW*, WFR 2006/920, aflevering 6682.
- Pieterse, L.J.A, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen*, WFR 2010/596, aflevering 6857.
- Redactie Vakstudie Nieuws, *Een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde bank is geen omzetbelasting verschuldigd over diensten die worden verricht aan een nevenvestiging in Italië*, V-N 2006/18.24.
- Soltysik, M.W.C, *Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax*, MBB 2008/197.
- Williams, S, Europese fiscale studies, *Hoe moet het pro rata aftrekrecht in een concern met een hoofdhuis en één of meerdere vaste inrichtingen worden vastgesteld?*

### Boeken

- Brandsma, R.P.C.W.M, Braun, K.M, Pancham, SR en Weber, DM, *Cursus Belastingrecht Europees Belastingrecht*, Kluwer-Deventer – 2011-2012 Studenteneditie.
- Gayer, T, en Rosen, H.S, *Public Finance*, McGraw-Hill International Edition..
- Hilten, van, M.E en Kesteren, van, H.W.M, *Omzetbelasting*, Kluwer-Deventer – 2007, Elfde druk.
- Jacobs, B, *De prijs van gelijkheid*, Kluwer-Deventer, 1<sup>o</sup> druk, 2008.
- Merkx, M.M.W.D, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Kluwer-Deventer – 2011.

- Slagter, W.J., *Rechtvaardigheid en doelmatigheid, Enige beschouwingen over het compromiskarakter van het recht*, Deventer, Kluwer.

### ***Jurisprudentie***

- BNB 1984/295.
- BNB 2006/184.
- HvJ EG, 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong).
- HvJ EG, 8 juli 1985, 73/85 (Kerrut).
- HvJ EG, 4 juli 1985, zaak 168/84 (Günther Berkholz).
- HvJ EG, 20 juni 1991, zaak 60/90 (Polysar)
- HvJ EG, 6 april 1995, C-4/94 (BLP Group plc).
- HvJ EG, 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S).
- HvJ EG, 26 september 1996, C-302/93 (Debouche).
- HvJ EG, 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease BV).
- HvJ EG, 7 mei 1998, C-390/96 (Lease Plan Luxemburg SA).
- HvJ EG, 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank).
- HvJ EG, 13 juli 2000, C-136/99 (Société Monte Dei Paschi Di Siena).
- HvJ EG, 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National plc).
- HvJ EG, 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00)
- HvJ EG, 12 mei 2005, C-452-04 (RAL).
- HvJ EG, 21 februari 2006, C-255-0 2 (Halifax).
- HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank).
- HvJ EG, 12 september 2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas).
- HvJ EG, 28 juni 2007, C-76-06 (Planzer Luxembourg Sarl).
- HvJ EG, 21 februari 2008, C-425/06 (Part Service).
- HvJ EG, 13 maart 2008, C-437/06 (Securenta).
- HvJ EG, 12 februari 2009, C-515/07 (VLNTO).
- HvJ EG, 29 oktober 2009, C-29/08 (SKF).
- HvJ EG, 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing).
- HvJ, (aanhangig), C-388/11 (Crédit Lyonnais).

### ***Kamerstukken***

- MvT, Kamerstukken II 2008/09, 31 907, nr. 3.

### ***Richtlijnen***

- Btw-richtlijn, 2010/88/EG, 8 december 2010 (en al zijn voorgangers).

- CFE Opinion Statement Consultation Paper. VAT – the Place of Supply of Services. Issued by TAX UD-C3, May 2003.
- OECD Model Tax Convention on Income and Capital.
- Toelichting Europese Commissie bij een voorstel tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG, COM (2005)334.
- Uitvoeringsverordening (EU), Nr. 282/2011 van de raad, 15 maart 2011, houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.
- Verdrag betreffende de werking Europese Unie (VwEU).
- Voorstel Negentiende richtlijn 77/388/EEG.

***Overige***

- Besluit van de staatssecretaris van 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520M.
- Brief Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2009, nr. DV2009/696 M.
- Brief Minister van Financiën, 14 april 2010, nr. DV2010/ 171.