

Erasmus School of Economics

Het recht op aftrek van voorbelasting van een (juridische) entiteit bestaande uit een zetel van
bedrijfsuitoefening en één of meerdere vaste inrichtingen voor btw-doeleinden

Een pro rata aftrekrecht op basis van de behaalde wereldomzet (mogelijk) van toepassing?

Naam: J.M.B. Boender
Studentnummer: 305962
Begeleider: Drs. P.C.J. Oerlemans
Datum: 30 juli 2012

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1	<i>Inleiding</i>	blz. 6
	- § 1.1 Inleiding, aanleiding en onderwerp van het onderzoek	blz. 6
	- § 1.2 Probleemstelling, toetsingskader en opzet van het onderzoek	blz. 6
	- § 1.3 Afbakening van het onderzoeksterrein	blz. 9
Hoofdstuk 2	<i>Grondbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel</i>	blz. 12
	- § 2.1 Inleiding	blz. 12
	- § 2.2 Het gemeenschappelijke btw-stelsel	blz. 12
	§ 2.2.1 Europese samenwerking en totstandkoming Eerste en Tweede Richtlijn	blz. 12
	§ 2.2.2 Verdere harmonisatie: de Zesde Richtlijn	blz. 14
	§ 2.2.3 De btw-richtlijn	blz. 14
	§ 2.2.4 De btw-verordening	blz. 15
	- § 2.3 Het rechtskarakter van de btw	blz. 15
	§ 2.3.1 Het begrip “rechtskarakter”	blz. 15
	§ 2.3.2 Het rechtskarakter van de btw	blz. 16
	- § 2.4 Het neutraliteitsbeginsel	blz. 19
	§ 2.4.1 Algemeen	blz. 19
	§ 2.4.2 Interne en externe neutraliteit	blz. 20
	§ 2.4.2.1 Interne neutraliteit: economische neutraliteit	blz. 20
	§ 2.4.2.2 Interne neutraliteit: juridische neutraliteit	blz. 20
	§ 2.4.2.3 Interne neutraliteit: mededingingsneutraliteit	blz. 21
	§ 2.4.2.4 Externe neutraliteit	blz. 22
	§ 2.4.3 Invulling belastingneutraliteit door het Hof van Justitie	blz. 22
	§ 2.4.3.1 Voorkoming cumulatie van belasting	blz. 22
	§ 2.4.3.2 Neutraliteit tussen belastingplichtigen	blz. 23
	§ 2.4.3.3 Neutraliteit met betrekking tot transacties	blz. 25
	§ 2.4.3.4 Neutraliteit tussen eindverbruikers	blz. 28
	- § 2.5 Samenhang tussen het rechtskarakter van de btw en het neutraliteitsbeginsel	blz. 29
	- § 2.6 Conclusie	blz. 30

Hoofdstuk 3	<i>De belastingplichtige in de btw en het recht op aftrek van voorbelasting</i>	blz. 32
- § 3.1	Inleiding	blz. 32
- § 3.2	De belastingplichtige voor btw-doeleinden	blz. 32
§ 3.2.1	Een ieder	blz. 32
§ 3.2.2	Zelfstandig	blz. 33
§ 3.2.3	Economische activiteit	blz. 33
§ 3.2.4	Niet-economische activiteiten	blz. 34
- § 3.3	Het recht op aftrek van voorbelasting: algemeen	blz. 35
- § 3.4	Kosten waarvoor recht op aftrek kan bestaan	blz. 36
§ 3.4.1	Directe kosten	blz. 36
§ 3.4.2	Algemene kosten	blz. 37
§ 3.4.2.1	Algemene kosten toerekenbaar aan de algehele bedrijfsactiviteit	blz. 37
§ 3.4.2.2	Algemene kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit	blz. 38
§ 3.4.3	Deelconclusie	blz. 39
- § 3.5	Pro rata aftrek van voorbelasting	blz. 40
- § 3.6	Conclusie	blz. 42
Hoofdstuk 4	<i>De begrippen “zetel van bedrijfsuitoefening” en “vaste inrichting”</i>	blz. 44
- § 4.1	Inleiding	blz. 44
- § 4.2	De zetel van bedrijfsuitoefening	blz. 44
§ 4.2.1	Algemeen	blz. 44
§ 4.2.2	Jurisprudentie Hof van Justitie inzake de zetel van bedrijfsuitoefening	blz. 45
§ 4.2.3	De zetel van bedrijfsuitoefening in de btw-verordening	blz. 47
- § 4.3	De vaste inrichting	blz. 49
§ 4.3.1	Algemeen	blz. 49
§ 4.3.2	Jurisprudentie HvJ inzake de vaste inrichting	blz. 51
§ 4.3.2.1	Het beschikken over een zekere bestendigheid en een geschikte structuur	blz. 51
§ 4.3.2.2	De fiscaal rationele oplossing	blz. 55
§ 4.3.2.3	Moet een vaste inrichting daadwerkelijk prestaties (kunnen) verrichten?	blz. 57

§ 4.3.2.4	Mijn opvatting omtrent de jurisprudentie van het Hof van Justitie inzake de vaste inrichting	blz. 58
§ 4.3.3	De vaste inrichting in de btw-verordening	blz. 64
§ 4.3.3.1	De vaste inrichting die diensten moet kunnen verstrekken	blz. 64
§ 4.3.3.2	De vaste inrichting die voor haar eigen behoeften verrichte diensten moet kunnen afnemen en ter plaatse moet kunnen gebruiken	blz. 65
§ 4.3.3.3	Uitleg begrip “vaste inrichting” in artikelen zonder definitie in de btw-verordening	blz. 69
§ 4.3.3.4	Deelconclusie	blz. 70
§ 4.3.4	De verhouding tussen de btw-richtlijn en de btw-verordening	blz. 71
- § 4.4	Conclusie	
Hoofdstuk 5	<i>De belastingplichtige status van de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen en de (on)belastbaarheid van onderlinge prestaties</i>	blz. 77
- § 5.1	Inleiding	blz. 77
- § 5.2	Mogelijke uitgangspunten ten aanzien van de belastingplichtige status van de vestigingen en belastbaarheid van onderlinge prestaties	blz. 77
- § 5.3	Het arrest in de zaak FCE Bank	blz. 78
- § 5.4	Toch een zelfstandige belastingplichtige vaste inrichting mogelijk?	blz. 80
- § 5.5	De alsnog mogelijke belastbaarheid van onderlinge prestaties en de mogelijke invloed op het recht op aftrek van voorbelasting	blz. 84
- § 5.6	Conclusie	blz. 86
Hoofdstuk 6	<i>Het recht op aftrek van voorbelasting van een (juridische) entiteit bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en één of meerdere vaste inrichtingen</i>	blz. 88
- § 6.1	Inleiding	blz. 88
- § 6.2	De zaak Crédit Lyonnais	blz. 88

- § 6.3 De zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting: een pro rata op basis van wereldomzet mogelijk?	blz. 90
- § 6.4 Het aftrekrecht en de kostensoorten voor btw-doeleinden	blz. 93
§ 6.4.1 Directe kosten	blz. 94
§ 6.4.2 Algemene kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit	blz. 94
§ 6.4.3 Algemene kosten toerekenbaar aan de algehele bedrijfsactiviteit	blz. 98
- § 6.5 De toepasselijke wet- en regelgeving op het pro rata op basis van wereldomzet	blz. 99
§ 6.5.1 Algemeen	blz. 99
§ 6.5.2 Plaats van levering of dienst is <i>in dezelfde lidstaat</i> gelegen als de lidstaat waar de inkopende vestiging van de belastingplichtige is gevestigd (A-kosten)	blz. 103
§ 6.5.3 De plaats van levering of dienst is gelegen <i>buiten</i> de lidstaat waar de inkopende vestiging van de belastingplichtige is gevestigd (D-kosten)	blz. 104
§ 6.5.4 Deelconclusie ten aanzien van de toepasselijke wet- en regelgeving ten aanzien van het wereld pro rata	blz. 106
- § 6.6 Deelconclusie ten aanzien van het wereld pro rata als zodanig	blz. 107
- § 6.7 Het recht op aftrek van voorbelasting van een vaste inrichting voor inkoopdoeleinden van waaruit geen economische activiteiten worden verricht	blz. 110
- § 6.8 Conclusie	blz. 111

Hoofdstuk 7 <i>Samenvatting en conclusie</i>	blz. 114
- § 7.1 Inleiding	blz. 114
- § 7.2 Samenvatting	blz. 114
- § 7.3 Conclusie	blz. 120
- § 7.4 Afsluitende opmerkingen en aanbeveling	blz. 124

Literatuurlijst	blz. 127
-----------------	----------

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Inleiding, aanleiding en onderwerp van het onderzoek

De voorbije decennia is het wereldbeeld veranderd door mondialisering. De term, die vele definities kent, kan wellicht het beste worden omschreven als een proces waarbij verschillende maatschappijen, culturen en economieën dichter bij elkaar komen. Een van de aspecten van deze mondialisering, ook wel aangeduid als “globalisering”, is de toename van handel tussen alle landen in de wereld. Bovendien heeft mondialisering geleid tot bevordering van de internationale arbeidsverdeling.¹ Binnen het bedrijfsleven wordt dankbaar gebruik gemaakt van deze globalisering. Het productie- en dienstverleningsproces van een onderneming dient het liefst zo goedkoop en efficiënt mogelijk te worden vormgegeven, waarbij de producten van de onderneming bij voorkeur wereldwijd te koop kunnen worden aangeboden. De globalisering brengt echter ook diverse vraagstukken mee op bedrijfseconomisch, juridisch en ook fiscaal gebied. Vervolgens bestaat binnen het fiscale gebied weer een uitsplitsing van diverse vraagstukken, onder meer op het gebied van de Europese belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw).

In deze tijd van globalisering kan menigeen zich voorstellen dat binnen de onderneming wordt besloten om ook vestigingen van diezelfde onderneming te openen in andere landen. Zo’n vestiging kan de vorm aannemen van een bijkantoor, welk bijkantoor deel uitmaakt van dezelfde juridische entiteit als het “hoofdhuis”. Dit hoofdhuis wordt voor btw-doeleinden omschreven als “de zetel van bedrijfsuitoefening”. Één van de vraagstukken binnen de btw is of zo’n bijkantoor kan kwalificeren als een zogenoemde “vaste inrichting” van de betreffende onderneming. Vervolgens kunnen vanuit de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd en vanuit de mogelijke vaste inrichtingen producten worden aangeboden aan verschillende afnemers. Het is daarbij waarschijnlijk dat de entiteit welke deze producten levert, wordt aangemerkt als belastingplichtige voor btw-doeleinden. In dit kader kan zo’n belastingplichtige entiteit vervolgens prestaties verrichten welke zijn belast met btw en prestaties welke zijn vrijgesteld van btw. Indien beide typen prestaties worden verricht, wordt dit ook wel aangeduid als “gemengd presteren”.² Ter zake van de betaalde btw op ingekochte goederen en diensten welke noodzakelijk zijn om zelf prestaties te kunnen verrichten, kan de belastingplichtige entiteit in beginsel recht op aftrek van voorbelasting krijgen. Echter, niet ter zake van alle betaalde btw op ingekochte goederen en diensten hoeft een recht op aftrek van voorbelasting te bestaan. Met name op de ingekochte goederen en diensten welke worden aangewend voor vrijgestelde prestaties bestaat in beginsel geen recht op aftrek van voorbelasting. Aftrek van voorbelasting op deze ingekochte diensten dient bij gemengd presterende belastingplichtigen in beginsel slechts gedeeltelijk plaats te vinden. Volledige aftrek van voorbelasting is immers slechts mogelijk wanneer de ingekochte goederen en diensten worden aangewend voor prestaties die louter zijn belast met btw. Een van de methoden om gedeeltelijke aftrek te realiseren is om een zogenoemd ‘pro rata’ recht op

¹ Ontleend aan <http://nl.wikipedia.org/wiki/Mondialisering>.

² Zie voor deze terminologie ook K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw*, Deventer: Kluwer 2002.

af trek toe te passen gebaseerd op een omzetbreuk, waarbij de teller bestaat uit de belaste omzet van de belastingplichtige, en de noemer grofweg uit de totale omzet van de belastingplichtige, de van btw vrijgestelde omzet inclusief. Deze breuk, uitgedrukt in een percentage, resulteert in een bepaald aftrekrecht voor een belastingplichtige. Het vaststellen van een pro rata recht op aftrek van voorbelasting voor een gemengd presterende belastingplichtige entiteit, zoals hierboven weergegeven, lijkt op het eerste gezicht een eenvoudige taak. De fiscale praktijk leert echter dat dit echter ingewikkelder is dan menigeen denkt.

Het recht op aftrek van voorbelasting en de vestigingsplaatsvormen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting voor btw-doeleinden vormen twee belangrijke elementen binnen het onderzoek dat voor u ligt. Het derde element in dit onderzoek is de onderlinge relatie tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen binnen de juridische entiteit. Maken de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen deel uit van dezelfde belastingplichtige? Of kan een vaste inrichting van de entiteit onder omstandigheden ook kwalificeren als een zelfstandige belastingplichtige voor btw-doeleinden? En wat zijn de gevolgen van de onderlinge verhouding ten aanzien van het recht op aftrek van voorbelasting van de entiteit als zodanig, waar de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting juridisch deel van uitmaken?

Voor u ligt een onderzoek naar het recht op aftrek van voorbelasting van een entiteit bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en meerdere vaste inrichtingen, welke entiteit voor btw-doeleinden gemengd presteert. In dit kader zijn ‘recentelijk’ aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: “Hof van Justitie”, “Hof” of “HvJ”) in de zaak *Crédit Lyonnais*³ zeer belangwekkende vragen gesteld. Mijns inziens de belangrijkste vraag van de verwijzende rechter betreft de vraag of een belastingplichtige entiteit, bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en meerdere vaste inrichtingen, bij het berekenen van het pro rata recht op aftrek van haar zetel van bedrijfsuitoefening, ook rekening moet houden met de behaalde omzetten van de vaste inrichtingen van die juridische entiteit welke zijn gesitueerd in (andere) EU-lidstaten en in derde landen en andersom, in de zin dat elke vaste inrichting gesitueerd in een andere EU-lidstaat rekening moet houden met alle behaalde inkomsten die door de entiteit als zodanig wereldwijd zijn verkregen. Met andere woorden: moet een belastingplichtige entiteit bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en meerdere vaste inrichtingen bij het berekenen van het pro rata recht op aftrek van voorbelasting van haar vestigingen uitgaan van het pro rata op basis van de behaalde wereldomzet? Interessante vragen die hier vervolgens uit voortvloeien zijn of dit aftrekrecht op basis van wereldomzet op alle inkomende kosten moet worden toegepast, of slechts op een bepaald gedeelte van de kosten en volgens welke wet- en regelgeving een dergelijk pro rata recht op aftrek moet worden berekend. Hoewel btw in de Europese lidstaten wordt geheven op basis van communautaire wetgeving, heeft iedere lidstaat deze communautaire wetgeving op haar eigen wijze in de eigen wet- en regelgeving opgenomen, zodat mogelijk verschillen in onderlinge wet- en regelgeving optreden tussen de lidstaten onderling, wat

³ Zaak C-388/11 (*Crédit Lyonnais*).

vervolgens een verschil kan opleveren in de berekening van het recht op aftrek van voorbelasting. Bovenstaande vragen hebben mij ertoe gebracht om het recht op aftrek van voorbelasting van een (juridische) entiteit bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en meerdere vaste inrichtingen onder de loep te nemen.

1.2 Probleemstelling, toetsingskader en opzet van het onderzoek

Zoals blijkt uit de prejudiciële vragen in de zaak *Crédit Lyonnais*, bestaat nog geen volledige duidelijkheid omtrent het recht op aftrek van voorbelasting van een gemengd presterende belastingplichtige (juridische) entiteit met een zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichtingen. Dit zowel wetenschappelijk als praktisch relevante onderwerp onderzoek ik aan de hand van de volgende probleemstelling:

Kan het recht op aftrek van voorbelasting van een (gemengd presterende) juridische entiteit bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en één of meer vaste inrichtingen worden berekend aan de hand van de wereldomzet van deze entiteit als zodanig en zo ja, is dit aftrekrecht op alle gemaakte kosten door de entiteit als zodanig van toepassing en hoe dient een dergelijk (pro rata) recht op aftrek dan te worden berekend?

Deze probleemstelling moet zo worden opgevat dat ik op basis van de huidige communautaire wet- en regelgeving op het gebied van btw, alsmede de grondbeginselen van deze communautaire wet- en regelgeving en de huidige jurisprudentie van het Hof van Justitie onderzoek doe naar hoe het recht op aftrek van voorbelasting van bovenbeschreven (juridische) entiteit naar mijn opvatting zou moeten worden vastgesteld.

Om een gedegen theoretisch kader te schetsen inzake btw-heffing in de Europese lidstaten, is een goed begrip van de grondbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel in mijn optiek onmisbaar. Met de grondbeginselen duid ik op het rechtskarakter van de btw en het neutraliteitsbeginsel. In hoofdstuk twee zet ik deze grondbeginselen uiteen. Alvorens op deze genoemde grondbeginselen in te gaan, geef ik allereerst een kort overzicht van het ontstaan van het bestaande communautaire btw-regime. Verder bestaat, zoals zal blijken in hoofdstuk drie, geen recht op aftrek van voorbelasting zonder belastingplicht voor btw-doeleinden. Derhalve wordt in het derde hoofdstuk aandacht besteed aan de vereisten voor belastingplicht, gevolgd door een korte uitleg over het recht op aftrek van voorbelasting in het algemeen. In hoofdstuk drie besteed ik eveneens aandacht aan de kostensoorten en de toerekening van kosten voor btw-doeleinden. Voordat ik inga op het aftrekrecht van een belastingplichtige entiteit bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en meerdere vaste inrichtingen, acht ik het bovendien wenselijk om de begrippen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting nader uiteen te zetten. Deze begrippen komen aan bod in hoofdstuk vier. Ter uitlegging van beide begrippen ga ik in op de jurisprudentie van het Hof van Justitie inzake de zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichtingen, alsmede de invulling die aan

deze begrippen wordt gegeven in de recent van kracht geworden Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 (hierna: de btw-verordening). Het begrip “vaste inrichting” voor btw-doeleinden heeft vooral veel voeten in de aarde. Aan dit begrip zal dan ook in het bijzonder aandacht worden besteed in het vierde hoofdstuk. Deze eerste hoofdstukken vormen naar mijn mening een goede basis voor het begrippenkader van dit onderzoek. In de hoofdstukken die daarna volgen ga ik in op de relatie tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting(en) en het recht op aftrek van voorbelasting van een zetel van bedrijfsuitoefening met een of meer vaste inrichtingen. In hoofdstuk vijf beschrijf ik de relatie tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en haar vaste inrichting met betrekking tot belastingplicht en interne prestaties. Het gaat hierbij onder meer om de vraag of prestaties tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting, of vaste inrichtingen onderling, belastbare prestaties voor btw-doeleinden vormen. In het zesde hoofdstuk kom ik toe aan het bepalen van het recht op aftrek van een zetel van bedrijfsuitoefening met vaste inrichtingen. Daarbij besteed ik aandacht aan de in de vorige paragraaf genoemde, bij het Hof van Justitie aanhangig gemaakte zaak *Credit Lyonnais*, waarna ik onderzoek of een pro rata op basis van wereldomzet vanuit de eerder besproken beginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel (voor bepaalde kosten) noodzakelijk is. Zoals hierboven reeds opgemerkt, wordt het toetsingskader voor de noodzaak van een pro rata op basis van de wereldomzet gevormd door huidige communautaire btw-wetgeving en bijbehorende jurisprudentie van het Hof van Justitie, alsmede de in hoofdstuk twee te bespreken grondbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Mocht een pro rata op basis van de wereldomzet theoretisch noodzakelijk zijn, dan acht ik het ook zinvol om te onderzoeken hoe zo’n pro rata vormgegeven dient te worden en op welke kosten zo’n recht op aftrek van toepassing is. Hoofdstuk zeven voorziet ten slotte in een samenvatting en conclusie van dit onderzoek.

1.3 Afbakening van het onderzoeksterrein

Zoals reeds opgemerkt in de voorgaande paragrafen, wordt in dit onderzoek aandacht besteed aan het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige entiteit bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en meerdere vaste inrichtingen die gemengde prestaties uitoefent voor btw-doeleinden. Hierbij zij opgemerkt dat een belastingplichtige entiteit naast vrijgestelde en met btw belaste economische activiteiten ook niet-economische activiteiten kan uitoefenen, hetgeen eveneens invloed kan hebben op het recht op aftrek van voorbelasting. Het recht op aftrek met betrekking tot niet-economische activiteiten wordt in dit onderzoek echter niet behandeld.⁴ Ik ga er derhalve vanuit dat een belastingplichtige louter economische activiteiten uitoefent, voor welke economische activiteiten deels recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting wordt de lidstaten verder diverse berekeningswijzen van dit recht op aftrek geboden, zo volgt uit art. 173 Richtlijn 2006/112/EG

⁴ Voor mogelijkheden omtrent de toerekening van voorbelasting aan economische en niet-economische activiteiten verwijs ik naar H.W.M. van Kesteren, “Directe en algemene kosten in de btw”, *WFR* 2008/318, A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, “Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming”, *WFR* 2011/1465 en R.J.M.C. Lantman, “De zaak *Securenta*: en de juiste verdeelsleutel is ...?”, *btw-bulletin* 2008/4.

van de Europese Raad van 28 november 2006 (hierna: de btw-richtlijn). Zo kunnen lidstaten onder meer een belastingplichtige toestaan of verplichten een aftrekbaar gedeelte te bepalen voor iedere sector van de bedrijfsuitoefening, waarbij de belastingplichtige verplicht voor ieder van de sectoren een aparte boekhouding dient te houden. Het komt mij echter voor dat in de meeste, zo niet alle lidstaten in ieder geval de mogelijkheid wordt geboden om pro rata aftrekrecht te berekenen aan de hand van de “hoofdregel” voor wat betreft het berekenen van pro rata recht op aftrek, namelijk volgens de regels van art. 174, eerste lid btw-richtlijn, de in paragraaf 1.1 besproken “omzetbreuk”.⁵ In dit onderzoek staat de hiervoor besproken berekening van het pro rata aftrekrecht gebaseerd op de omzetverhouding van de belastingplichtige dan ook centraal. Ik ga daarbij in beginsel niet in op de andere mogelijkheden voor de berekening van het pro rata recht op aftrek van voorbelasting, tenzij deze mogelijkheden expliciet worden benoemd.

Ook wordt in dit onderzoek ingegaan op de begrippen “zetel van bedrijfsuitoefening” en ”vaste inrichting”. Om deze onderwerpen echter tot in het diepste detail te behandelen, gaat mijns inziens de reikwijdte van dit onderzoek te buiten.⁶ Wel wordt een gedegen kader geschetst van deze begrippen, omdat ik deze begrippen wel degelijk van groot belang acht met betrekking tot de uitwerking van dit onderzoek en de hoofdvraag. Met betrekking tot de vestigingsplaatsen van de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen ga ik er vanuit dat de zetel van bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige in een EU-lidstaat is gevestigd. De vaste inrichting zijn gesitueerd in (andere) EU-lidstaten, alsmede in derde landen. Tevens ben ik mij er terdege van bewust dat in de literatuur wordt opgemerkt dat een belastingplichtige entiteit met een beperkt recht op aftrek van voorbelasting btw-besparende constructies met vaste inrichtingen kan opzetten. Deze btw-besparende constructies zullen in dit onderzoek in beginsel evenmin worden behandeld.⁷ Slechts in hoofdstuk vier wordt hier kort een opmerking over gemaakt, alsmede in hoofdstuk zeven. Hoewel ik met betrekking tot de hoofdvraag ervan uit ga dat de vaste inrichting in een derde land kan zijn gevestigd, ga ik er te allen tijde vanuit dat de plaats van levering of plaats van dienst binnen de Europese Unie is gelegen en dat de vestiging welke de kosten in rekening krijgt gebracht, ook daadwerkelijk (volledig) als afnemer van het ingekochte goed of dienst kan worden aangemerkt.⁸

⁵ Ik heb in dit kader niet intensief de concrete toepasselijke wetgeving van de 27 lidstaten bestudeerd. Ik baseer mijn kennis op een samenvatting van het recht op het gebied van btw in de lidstaten zoals dit van toepassing was in het jaar 2011. De kennis is vergaard uit “*Ernst & Young 2011 worldwide VAT, GST and sales tax guide*”, January 2011, te raadplegen via de volgende link: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/VAT_GST_sales_tax_guide_2011/\\$FILE/VAT_GST_sales_tax_guide_2011.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/VAT_GST_sales_tax_guide_2011/$FILE/VAT_GST_sales_tax_guide_2011.pdf). Geraadpleegd op 7 juni 2012, 13.43u.

⁶ M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 255-307 en p. 334-348 gaat uitgebreid op deze begrippen in.

⁷ In dit kader zij verwezen naar Joep Swinkels, ‘Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes’, *International VAT Monitor* November/December 2006, alsmede M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 428-439.

⁸ Iets wat vaak nog maar de vraag is bij bepaalde btw-besparende constructies waarbij gebruik wordt gemaakt van een vaste inrichting. Zie in dit kader ook Joep Swinkels, ‘Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes’,

Ten slotte besteed ik in dit onderzoek in beginsel slechts aandacht aan communautaire wet- en regelgeving voor btw-doeleinden, alsmede aan jurisprudentie van het Hof van Justitie, welke jurisprudentie de communautaire wetgeving uitlegt. Jurisprudentie van de lidstaten zelf, alsmede lokale btw-wetgeving zal niet worden behandeld, tenzij expliciet vermeld.

H2 Grondbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel

2.1 Inleiding

Ex art. 1, lid 2 van Richtlijn 2006/112/EG van de Europese Raad van 28 november 2006⁹ (hierna: de btw-richtlijn) berust het gemeenschappelijke btw-stelsel op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond. Bij elke handeling is btw verschuldigd, berekend over de prijs van het goed of dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. Het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase. Om een goed inzicht te kunnen krijgen in het communautaire btw-stelsel zoals wij dat vandaag de dag kennen, acht ik een inzicht in de beginselen die aan dit systeem ten grondslag liggen, onmisbaar. In dit hoofdstuk bespreek ik deze grondbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel: het rechtskarakter van de btw, alsmede het neutraliteitsbeginsel in de btw. Alvorens nader in te gaan op de genoemde grondbeginselen, besteed ik kort aandacht aan de totstandkoming van het huidige communautaire stelsel. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

2.2 Het gemeenschappelijke btw-stelsel¹⁰

2.2.1 Europese samenwerking en totstandkoming Eerste en Tweede Richtlijn

De eerste serieuze stap tot communautaire samenwerking werd gezet relatief kort na afloop van de Tweede Wereldoorlog. Door middel van ondertekening van het Verdrag van Parijs door België, de Bondsrepubliek Duitsland, Frankrijk, Italië, Luxemburg en Nederland werd de Europese Gemeenschap van Kolen en Staal (EGKS) in 1952 een feit. Deze gemeenschap maakte vrij verkeer van kolen en staal en vrije toegang tot productiebronnen tussen de verschillende landen mogelijk. Met de EGKS is een fundament gelegd voor verdere Europese samenwerking en integratie. Verdere samenwerking ontstond in 1957 via het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap¹¹, gesloten te Rome.

Uit de oorspronkelijke tekst van art 2. uit het EEG-Verdrag blijkt de taak van de Europese Gemeenschap:

⁹ Gepubliceerd in het publicatieblad van de Europese Unie Pb L 347 11.12.2006. Hierna zal ik bij verwijzingen naar het publicatieblad van de Europese Unie slechts "Pb" en dan het publicatienummer en datum vermelden.

¹⁰ Zoals reeds besproken in paragraaf 1.3 wordt de totstandkoming van het gemeenschappelijke btw-stelsel slechts kort behandeld. Voor een meer uitgebreide uiteenzetting verwijs ik naar A.W.F. van Brederode, *De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting* (diss.), Deventer: Kluwer 1993, p.4 e.v. (tot 1993), K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2002, p.13 e.v., alsmede Astrid van Dongen, *Harmonisatie van de btw* (diss.), SDU 2007.

¹¹ Verdrag van 25 maart 1957, *Tractatenblad 1957, 91*.

“Het bevorderen van een harmonische en evenwichtige ontwikkeling van de economische activiteit binnen de gehele Gemeenschap, een gestadige en evenwichtige expansie, een grotere stabiliteit, een toenemende verbetering van de levensstandaard en nauwere betrekkingen tussen de in de Gemeenschap verenigde staten.”

Deze taak moet worden gerealiseerd door het instellen van een gemeenschappelijke markt en het geleidelijk nader tot elkaar brengen van het economische beleid van de lidstaten.¹²

Om de gemeenschappelijke markt te bevorderen zou onder meer harmonisatie van belastingwetgevingen van de lidstaten tot stand moeten worden gebracht. Art. 99 van het EEG-verdrag had (onder meer) tot doel de totstandkoming van harmonisatie op het gebied van omzetbelasting in de lidstaten. Om dit artikel tot uitvoering te brengen, won de Europese Commissie (hierna: EC of de Commissie) in 1962 advies in van het Fiscaal en Financieel Comité, alsmede van Werkgroep No 1.¹³ De adviesgroepen kwamen in hun rapporten¹⁴ tot de conclusie dat een invoering van een belasting op toegevoegde waarde (hierna: btw) met recht op aftrek van voorbelasting het meest wenselijke omzetbelastingstelsel zou zijn om in te voeren in de lidstaten. Op basis van deze adviezen kwamen uiteindelijk de Eerste en Tweede Richtlijn tot stand.¹⁵ Kern van de Eerste Richtlijn was dat de lidstaten het voorgeschreven btw-stelsel moesten implementeren in hun belastingwetgeving, ter vervanging van hun toenmalige omzetbelastingstelsel. De Tweede Richtlijn voorzag in wat in grote lijnen de structuur van het nieuwe btw-stelsel zou moeten zijn. Op het gebied van tarief en vrijstellingen hielden de lidstaten (vooralsnog) hun autonomie.¹⁶

2.2.2 Verdere harmonisatie: de Zesde Richtlijn

Noodzaak tot verdere harmonisatie ontstond echter onder meer door het zogenoemde “Besluit Eigen Middelen”.¹⁷ Dit besluit zag op vervanging van de financiële bijdragen van de lidstaten aan de toenmalige Europese Gemeenschappen. Deze eigen middelen bestonden onder meer uit een deel van de opbrengst van de btw die door de lidstaten werden geheven op grond van het communautaire btw-stelsel. Dit Besluit Eigen Middelen vereiste een meer uniforme belastinggrondslag van de btw. Zodoende leidde dit tot de

¹² K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2002, p.13. Het begrip gemeenschappelijke markt ziet op de afschaffing van alle belemmeringen van het intracommunautaire handelsverkeer teneinde de nationale markten te verenigen tot een enkele markt die de omstandigheden van een binnenlandse markt zoveel mogelijk benadert. Vergelijk HvJ 5 mei 1982, nr. 15/81 (Gaston Schul) r.o. 33, *BNB* 1982/225.

¹³ Deze laatste werkgroep bracht haar taak onder in drie subgroepen, A, B en C.

¹⁴ Het rapport dat de subgroepen uitbrachten wordt doorgaans het ‘ABC-rapport’ genoemd. Het rapport van het Fiscaal en Financieel Comité wordt ook wel aangeduid als het ‘Neumark-rapport’, naar de voorzitter van het Comité, professor Neumark. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 35.

¹⁵ Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting en Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, Pb 1967, nr. L 71.

¹⁶ Zie ook S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2011 onderdeel 1.1.0.

¹⁷ Besluit 70/243 van 21 april 1970, Pb L 94 28.4.1970, p.19. Zie ook considerans Zesde Richtlijn, Pb L 145 13.6.1977, p.1, overweging 2.

vorming van Richtlijn 77/388/EEG, beter bekend als de Zesde Richtlijn. Deze Zesde Richtlijn voorzag in nadere regels omtrent onder meer belastbare feiten, de plaats van dienst, maatstaf van heffing en vrijstellingen.¹⁸ Zodoende werd de “speelruimte” die de lidstaten nog hadden met de Tweede Richtlijn verkleind.¹⁹

2.2.3 De btw-richtlijn

In de loop der jaren waren door onder meer een veranderende economie (zoals elektronische dienstverrichting etc.) steeds meer wijzigingen en toevoegingen aan de Zesde Richtlijn aangebracht. Door de invoeging van diverse nieuwe bepalingen werd deze richtlijn steeds minder overzichtelijk. Derhalve werd de tekst van de Zesde Richtlijn herschikt en overgebracht naar de in de inleiding reeds genoemde btw-richtlijn.²⁰ Inmiddels is ook de btw-richtlijn reeds aan wijziging onderhevig geweest. Zo werden in 2008 de Richtlijnen 2008/8/EG, 2008/9/EG, en 2008/117/EG vastgesteld. De eerste twee richtlijnen zagen respectievelijk op de wijziging van de plaats van dienst in de toenmalige btw-richtlijn en de regeling omtrent teruggaaf van belasting aan in andere lidstaten ‘opgelopen’ btw. Richtlijn 2008/117/EG ziet op de bestrijding van belastingfraude en in het kader daarvan door de lidstaten te treffen maatregelen.²¹

2.2.4 De btw-verordening

Uit de voorgaande paragrafen lijkt wellicht te kunnen worden afgeleid dat de basis van de Europese btw louter is ondergebracht in richtlijnen. Per het jaar 2005 vond een wijziging in deze koers plaats. In dit jaar stelde de Europese Raad Verordening 1777/2005 vast, welke verordening voorzag in maatregelen ter uitvoering van de toenmalige Zesde Richtlijn. Deze noodzaak ontstond volgens de Raad omdat de Zesde Richtlijn voorschriften voor de btw bevatte die in bepaalde gevallen ruimte lieten voor interpretatie door de lidstaten, hetgeen ongunstig kan werken bij de totstandkoming van een eenvormig btw-stelsel in de lidstaten.²² Deze maatregelen mogen door de Raad worden genomen op grond van het huidige art. 397 btw-richtlijn. In de genoemde verordening wenste de Raad bepaalde communautaire begrippen en – bepalingen een nadere invulling te geven, om de uniformiteit van het btw-stelsel in de lidstaten te bevorderen.

¹⁸ Considerans Zesde Richtlijn, Pb L 145 13.6.1977, p.1, overweging 4 e.v..

¹⁹ De Tweede Richtlijn werd na de invoering van de Zesde Richtlijn dan ook ingetrokken. Zie art. 37 van de toenmalige Zesde Richtlijn, Pb L 145 13.6.1977, p. 22.

²⁰ Considerans btw-richtlijn, overweging 3 (Pb L 347 11.12.2006). Dit wil echter niet zeggen dat er helemaal geen wijzigingen plaatsvonden. Zie ook M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 38.

²¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 38.

²² Considerans verordening 1777/2005, Pb L 288 29.10.2005, p.1, overweging 1 en 2.

Verordening 1777/2005 is echter inmiddels ingetrokken en vervangen door verordening 282/2011 (hierna: de btw-verordening).²³ De doelstelling van de nieuwe btw-verordening is, gelijk zijn voorganger, te zorgen voor een eenvormige toepassing van het bestaande btw-stelsel in de lidstaten. Naar oordeel van de Raad is de eenvormigheid van toepassing het beste gegarandeerd bij invoering van een verordening, aangezien deze bindend en rechtstreeks toepasselijk is in alle lidstaten.²⁴ Dit laatste in tegenstelling tot een nieuwe richtlijn, welke eerst door de lidstaten in hun eigen wetgeving moet worden geïmplementeerd. In dat geval bestaat immers risico op onjuiste of onvolledige omzetting.²⁵

2.3 Het rechtskarakter van de btw

2.3.1 Het begrip “rechtskarakter”

Zoals uit de vorige paragraaf blijkt, bestaat vanaf 1967 harmonisatie op het gebied van omzetbelasting binnen de (toenmalige) Europese lidstaten. Bij ontwerp van de hiervoor genoemde richtlijnen, zal de richtlijngever ongetwijfeld een idee voor ogen hebben gehad wie zou moeten worden belast met de heffing van omzetbelasting (het subject van heffing), en ter zake waarvan de belasting zou moeten drukken (het object van heffing). Het antwoord op de vraag naar het beoogde subject en object van heffing van een belasting, wordt vaak aangeduid als het rechtskarakter van een belasting.²⁶

Alvorens het rechtskarakter van de btw te kunnen bepalen, dient eerst het begrip “rechtskarakter” van inhoud te worden voorzien. Wat het begrip rechtskarakter inhoudt, heeft immers invloed op de karakterisering van een belasting.²⁷ Volgens *Van Kesteren* bestaan er twee uitersten van de schaal waarbinnen het begrip rechtskarakter kan worden gedefinieerd:

- a. het rechtskarakter is een algemeen – reeds bij ontwerp van wet geformuleerd – ideaal dat in principe in ieder facet van de wet is (of: zou moeten zijn) vertaald . Het is een leidraad die aangeeft wie en wat belast zou moeten worden. De wet zoals die uiteindelijk verschijnt, is dan een meer of minder geslaagde uitwerking van die norm. Het is zowel bij de opbouw van de wettelijke bepalingen als bij de uitleg ervan normatief.

²³ Pb L 77 23.3.2011.

²⁴ Considerans Pb L 77/1 23.3.2011, p.2, overweging 4.

²⁵ Overigens wordt in de literatuur kritiek geuit op het naast elkaar bestaan van een btw-richtlijn en een btw-verordening. Zie onder meer G.G.M. Kortenaar, ‘Gebruik uitvoeringsverordening als instrument in de Europese btw’, WFR 6937, p. 98 e.v. De onderlinge verhouding tussen de btw-richtlijn en de btw-verordening wordt nog besproken in paragraaf 4.3.4 van dit onderzoek.

²⁶ Zie onder meer G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 25 en M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 5.

²⁷ Vergelijk K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2002, p. 45.

- b. Het rechtskarakter is een totaalbeeld van alle bijzondere kernmerken van een reeds bestaande wet. Bezien wordt wie belastingplichtige is en wat er wordt belast. Het verkregen totaalbeeld is normstellend bij de uitleg en bij de opbouw van de wet.²⁸

Idealiter voldoet het rechtskarakter van een belasting aan de omschrijving onder a. *Braun* constateert echter terecht dat het wetgevingsproces van belastingwetten (in dit geval richtlijnen, MB) echter niet altijd zodanig verloopt, dat de wetgever in een vroeg stadium expliciet formuleert wie en wat hij wenst te belasten en wat de rechtvaardiging van die belasting is.²⁹

Dit laatste is ook bij de heffing van btw het geval. Art. 2 van de Eerste Richtlijn bepaalde, net zoals art. 1, tweede lid van de huidige btw-richtlijn, dat het toenmalige btw-stelsel berustte op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting moest worden geheven. De term “algemene verbruiksbelasting” vormt weliswaar een aanwijzing voor het rechtskarakter van de btw, maar voldoet mijns inziens niet aan de beschrijving van het begrip “rechtskarakter” als beschreven onder a. hierboven. Nu niet expliciet is geformuleerd wie en ter zake waarvan zou moeten worden belast, is *Braun* van mening dat hét rechtskarakter van de btw niet bestaat.³⁰ Ik ben van mening dat het rechtskarakter van de btw zowel niet voldoet aan de beschrijving onder a. als onder b., maar dat het uiteindelijke rechtskarakter een plaats tussen de hierboven beschreven uitersten in neemt. Het is immers niet zo dat het rechtskarakter van de btw expliciet is vastgelegd door de richtlijngever (een definitie van de term “verbruiksbelasting” ontbreekt immers), maar het rechtskarakter hoeft ook niet slechts volledig achteraf te worden afgeleid. Er wordt namelijk wel voortijdig een aanwijzing gegeven dat de btw een algemene verbruiksbelasting is. In de volgende onderdeel zet ik het rechtskarakter van de btw uiteen.

2.3.2 Het rechtskarakter van de btw

Uit het in de vorige paragraaf reeds aangehaalde adviesrapporten tot harmonisatie van de omzetbelasting blijkt dat een algemene verbruiksbelasting beoogt het consumptieve verbruik van goederen en diensten door particulieren en daarmee gelijkgestelden te betrekken in de heffing.³¹ Ter zake van het beoogde subject van heffing kan uit bovenstaande definitie worden afgeleid dat de particulier, ook wel aangeduid als de consument, het beoogde subject van heffing is van de btw. De btw zal dus uiteindelijk bij de consument moeten drukken. Zulks is ook *communis opinio* in de literatuur.³² Het daadwerkelijke subject

²⁸ H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss.), Deventer: Gouda Quint 1994, p. 55-56.

²⁹ Ontleend aan K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2002, p. 46. Zie voor een gelijke opvatting G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2007, p. 20.

³⁰ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2002, p. 49.

³¹ ABC-rapport, januari 1962, p. 24, Neumark-rapport, Brussel 1962, p. 49.

³² Vergelijk onder meer L.F. Ploeger, ‘Het verbruik in de omzetbelasting’, *WFR* 1972/5109, p. 971, C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting* 1968, Kluwer: Deventer 1979, p. 33, J. Reugebrink, ‘Het rechtskarakter in de omzetbelasting’, *Leids Fiscaal Jaarboek 1984*, Arnhem: Gouda Quint BV 1984, p. 87, A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting* (diss.), Deventer: Kluwer 1987, p. 37-38 en H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss.),

van heffing in de btw verschilt echter van het beoogde subject van heffing. Belastingplichtige voor btw-doeleinden is “eenieder die zelfstandig een economische activiteit uitoefent”³³, bijvoorbeeld de producent of de persoon of entiteit waar de consument zijn goederen of diensten afneemt, terwijl de consument zelf het beoogde subject van heffing is. Dit laatste typeert de *indirecte* wijze van heffing van de btw.

Dat de btw ter zake van het object van heffing een *algemeen* karakter heeft, leidt net als het beoogde subject van heffing niet tot discussie. De term “algemeen” houdt in dat bij de heffing van btw in beginsel alle consumptie in de heffing wordt betrokken. Hiermee onderscheidt de btw zich van een *bijzondere verbruiksbelasting*, welke slechts bepaalde soorten goederen of diensten in de belastingheffing betreft.³⁴ Het Hof van Justitie heeft in haar jurisprudentie reeds in meerdere arresten het algemene karakter van de btw benadrukt.³⁵

Ten aanzien van het object van heffing bestaat minder eenduidigheid in de literatuur betreffende het (beoogde) aanknopingspunt van heffing voor btw-doeleinden. Zo beschrijven *Reugebrink* en *Denie* de btw als een bestedingsbelasting³⁶, daar waar *Tuk* en *Merkx* de omschrijving van verbruiksbelasting of consumptiebelasting aan het rechtskarakter geven.³⁷ *Ploeger, Van Hilten en Van Kesteren* en *Van Doesum* beschouwen de btw echter als een verbruiksbelasting, waarbij besteding als maatstaf van consumptie wordt gehanteerd.³⁸ Het verschil van uitleg van het rechtskarakter door de genoemde auteurs ligt mijns inziens in het in paragraaf 2.3.1 beschreven verschil in uitleg van het begrip “rechtskarakter”. Verder is een belangrijke rol weggelegd voor het begrip “consumptie”.

Consumptie wordt in de economische literatuur doorgaans beschreven als het direct en uiteindelijk gebruik van goederen en diensten ter bevrediging van behoeften door particulieren.³⁹ In het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt bij de belastingheffing ter zake van een goed of een dienst geen

Deventer: Gouda Quint 1994, p. 70. Ontleend aan G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 26.

³³ De belastingplichtige in de btw wordt nader besproken in paragraaf 3.2 van dit onderzoek.

³⁴ Een goed voorbeeld van een bijzondere verbruiksbelasting vormt bijvoorbeeld de accijns op tabak.

³⁵ Zie hiervoor onder meer HvJ 15 juni 1989, C-348/87 (SUFA), *FED* 1989/559, r.o. 10, HvJ 4 december 1990, C-186/89 (Van Tiem), *BNB* 1991/352, r.o. 17 en HvJ 20 juni 1996, C-155/94 (Wellcome Trust), *V-N* 1994, p. 1034, r.o. 31.

³⁶ J. Reugebrink, Het rechtskarakter in de omzetbelasting, *Leids Fiscaal Jaarboek 1984*, Arnhem: Gouda Quint BV 1984, p.94 en A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting (diss.)*, Deventer: Kluwer 1987, p. 58.

³⁷ C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, Kluwer: Deventer 1979, p.33 en M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2011, p.28-29. Voor een verschil tussen een consumptie- en een bestedingsbelasting verwijs ik naar M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2011, p.27. *Swinkels* komt op basis van verschillende authentieke vertalingen van de Eerste Richtlijn tot de conclusie dat met een verbruiksbelasting en een consumptiebelasting hetzelfde wordt bedoeld. Zie J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001, p. 2.

³⁸ L.F. Ploeger, ‘Het verbruik in de omzetbelasting’, *WFR* 1972/5109 en 5110, M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 9, A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 35 en G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 20.

³⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 9. In gelijke zin A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 35.

onderscheid gemaakt tussen onmiddellijk verbruik en voortgaand gebruik. Bij aanschaf van een goed of dienst dient de btw direct te worden betaald door de consument, ongeacht of hij de aangekochte goederen (vrijwel) direct verbruikt (zoals in geval van een brood) of consumptie ervan uitsmeert over een langere tijdsperiode (zoals in geval van een auto).⁴⁰ Besteding en consumptie lopen in het laatste geval dus niet synchroon.

Indien de filosofie wordt aangehouden dat het rechtskarakter een algemeen – reeds bij ontwerp van wet geformuleerd – ideaal dat in principe in ieder facet van de wet is of zou moeten zijn vertaald en aangeeft wie en wat zouden moeten worden belast (zoals in paragraaf 2.3.1 beschreven onder a.), maakt de vormgeving van een belasting mijns inziens geen deel uit van het rechtskarakter. Louter het doel van de belasting maakt onderdeel uit van het rechtskarakter van de btw. Als gevolg hiervan zou de btw moeten worden beschreven als een consumptiebelasting. In de reeds gegeven definitie van verbruiksbelasting blijkt immers dat wordt beoogd om consumptie te belasten. Wanneer het rechtskarakter wordt gezien als het totaalbeeld van alle bijzondere kenmerken van een reeds bestaande wet, waarbij gezien wordt wie belastingplichtig is en wat er wordt belast (als in par. 2.3.1 beschreven onder b.) maakt het ideaalbeeld naar mijn mening geen onderdeel uit van het rechtskarakter, en wordt slechts aandacht besteed aan de vorm van de belastingheffing. Alsdan komt men logischerwijs tot de conclusie dat de btw een bestedingsbelasting vormt. Voor de heffing van btw wordt immers aangesloten bij de bestedingen. Wordt de definitie van het rechtskarakter van de btw gezocht tussen deze twee uitersten in, zoals ook ik voorsta, dan wordt bij het definiëren van het rechtskarakter zowel gekeken naar het doel van de belastingheffing, alsmede de vorm van de heffing. In zo'n geval is de btw als *verbruiksbelasting*, in de bewoordingen van *Van Hilten en Van Kesteren*, het beste te omschrijven als een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren.⁴¹

Een samenvoeging van bovengenoemde kenmerken betreffende het (beoogde) subject en object van heffing, alsmede de vorm van de heffing van de btw vormt mijns inziens het rechtskarakter van deze belasting: een algemene indirecte verbruiksbelasting, welke de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren. Het rechtskarakter heeft hierbij een normatief karakter bij de uitlegging van de richtlijnbepalingen.⁴² Verbruik moet daarbij worden opgevat als het direct en uiteindelijk gebruik van goederen en diensten ter bevrediging van behoeften door particulieren en daarmee gelijkgesteld.⁴³

⁴⁰ Swinkels is hierdoor van mening dat in het btw-stelsel een juridische benadering van het begrip “verbruik” wordt gehanteerd. Zie J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001, p. 3.

⁴¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 9.

⁴² Zie ook A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2007, p. 35 en de aldaar aangehaalde bronnen.

⁴³ Ontleend aan A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2007, p. 35, alsmede M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 9.

Het rechtskarakter van de btw vormt een onderdeel van het toetsingskader van dit onderzoek. Uit het voorschrijvende rechtskarakter kan immers worden afgeleid bij wie en ter zake waarvan btw zou moeten drukken, of bij wie juist géén btw zou moeten drukken. Als zodanig kan het rechtskarakter van de btw inzicht geven of een hoofdhuis met vaste inrichtingen aftrek van voorbelasting zou moeten krijgen op basis van een pro rata op basis van de behaalde wereldomzet, of dat iedere vaste inrichting en de zetel van bedrijfsuitoefening gebaseerd op hun eigen prestaties recht op aftrek zouden moeten krijgen op basis van hun individuele prestaties.

2.4 Het neutraliteitsbeginsel

2.4.1 Algemeen

Naast het rechtskarakter van de btw, wat inzicht geeft *wie* en *wat* met btw moet worden belast, ligt aan het gemeenschappelijke btw-stelsel nog een andere belangrijke factor ten grondslag: het neutraliteitsbeginsel.

Overweging acht van de considerans van de Eerste Richtlijn benadrukt de rol van *neutraliteit ten aanzien van de mededinging* in de btw:

“Overwegende dat de vervanging van de in het merendeel der Lid-Statens geldende cumulatieve cascadesystemen door het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde - zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet tegelijkertijd worden geharmoniseerd - moet leiden tot neutraliteit ten aanzien van de mededinging in die zin, dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk zal rusten ongeacht de lengte van de productie -en distributieketen en dat in het internationale handelsverkeer de hoogte van de belastingdruk op de goederen bekend zal zijn zodat een nauwkeurige compensatie van deze druk kan worden bewerkstelligd.”

Overweging vijf van de considerans van de Zesde Richtlijn spreekt echter niet slechts van neutraliteit ten aanzien van de mededinging, maar van *belastingneutraliteit*:

“Overwegende dat het begrip “belastingplichtige” nader moet worden omschreven en dat de Lid-Statens, ten einde een betere belastingneutraliteit te waarborgen, in staat moeten worden gesteld hieronder personen te laten vallen die incidenteel handelingen verrichten.”

Het begrip belastingneutraliteit wordt op gelijklopende wijze aangehaald in overweging dertien van de considerans van de btw-richtlijn.

Gelijk het geval met het rechtskarakter van de btw, heeft de richtlijngever ten aanzien van belastingneutraliteit, welk begrip ik beschouw als synoniem voor “het neutraliteitsbeginsel”, niet voorzien in een duidelijke omschrijving van deze term. Zowel diverse auteurs als het Hof van Justitie hebben echter wel een duiding aan belastingneutraliteit gegeven. In het volgende onderdeel behandel ik twee verschijningsvormen van belastingneutraliteit die in de literatuur worden benoemd: interne en externe neutraliteit. Interne neutraliteit kan vervolgens worden onderverdeeld in economische, juridische en mededingingsneutraliteit. Daarna behandel ik de verschijningsvormen van belastingneutraliteit zoals deze kunnen worden afgeleid uit gewezen jurisprudentie van het Hof van Justitie. In navolging van *Swinkels* onderscheid ik hierin vier verschijningsvormen: voorkoming van cumulatie van btw, neutraliteit tussen belastingplichtigen, neutraliteit ten aanzien van transacties en neutraliteit tussen eindverbruikers.⁴⁴ De verschijningsvormen van belastingneutraliteit vertonen diverse onderlinge raakvlakken. Deze onderlinge raakvlakken worden hieronder ook besproken.

2.4.2 Interne en externe neutraliteit

2.4.2.1 Interne neutraliteit: economische neutraliteit

Economische neutraliteit ziet op de vraag in hoeverre de belasting de optimale allocatie van productiemiddelen beïnvloedt.⁴⁵ Deze neutraliteitsvorm wordt door de heffing van btw echter niet gewaarborgd. Zelfs wanneer de belasting op ieder product gelijk is, wordt de economische neutraliteit verstoord. Omdat de vraag naar goederen met een hogere vraagelasticiteit sterker wordt beïnvloed bij een gelijke heffing op ieder product dan de vraag naar goederen met een lagere vraagelasticiteit, wordt het economisch handelen beïnvloed. Bij heffing van btw wordt bij het vaststellen van het belastingpercentage geen rekening gehouden met de elasticiteit van de vraag van goederen of diensten, zodat de economische neutraliteit niet kan worden gewaarborgd.⁴⁶ Belastingneutraliteit in de btw is dan ook een relatief begrip: zij ziet slechts op neutraliteit in bepaalde verhoudingen.⁴⁷ Dit wordt mijns inziens verduidelijkt door de verschijningsvormen van belastingneutraliteit zoals die kunnen worden afgeleid uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie, welke worden besproken in paragraaf 2.4.3.

2.4.2.2 Interne neutraliteit: juridische neutraliteit

Met juridische neutraliteit wordt beoogd dat op ieder product een belasting wordt geheven, welke evenredig is aan de eindprijs van het goed. De btw uitgedrukt in een percentage van de kleinhandelsprijs dient bij gelijke producten gelijk te zijn, in de zin dat de belasting strikt evenredig is aan de

⁴⁴ J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001, p. 19-31.

⁴⁵ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2002, p. 17.

⁴⁶ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2002, p. 17.

⁴⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 13.

kleinhandelsprijzen.⁴⁸ In een voorgaand omzetbelastingstelsel dat werd gehanteerd in diverse lidstaten, het cumulatieve cascadesstelsel, kon juridische neutraliteit niet worden gegarandeerd. In het cumulatieve cascadesstelsel werd in iedere schakel een percentage omzetbelasting geheven over de prijs van de verkochte goederen, zonder dat een aftrek van voorbelasting mogelijk was. Hoe langer de schakel was van producent naar consument, hoe hoger het belastingpercentage dat uiteindelijk drukte op een goed. Zodoende was de “einddruk” op een goed afhankelijk van de lengte van de productie- en distributieketen.⁴⁹ In het huidige btw-systeem wordt juridische neutraliteit ten volle bereikt wanneer belastingplichtigen de volledige voorbelasting kunnen aftrekken, zodat de belasting in beginsel volledig kan worden afgewenteld op de consument. De belastingdruk is dan niet langer afhankelijk van het aantal geleidingen in de productie- en distributieketen (zie ook art. 1, tweede lid btw-richtlijn) en het maakt voor de consument qua belastingdruk geen verschil of hij goederen of diensten bij belastingplichtige A of B aanschaft. De belasting is dan immers strikt evenredig aan de prijs van de desbetreffende goederen en diensten (zoals ook aangehaald in art. 1, tweede lid btw-richtlijn).

2.4.2.3 Interne neutraliteit: mededingingsneutraliteit

Het nastreven van mededingingsneutraliteit houdt in dat de heffing van btw de concurrentieverhoudingen tussen belastingplichtigen niet dient te verstoren. Gelijke goederen en diensten dienen op gelijke wijze in de heffing te worden betrokken. De mededingingsneutraliteit hangt nauw samen met juridische neutraliteit.⁵⁰ Een verstoring van de juridische neutraliteit, kan immers ook tot een verstoring van de mededingingsneutraliteit leiden. Hierbij kan worden gedacht aan het geval waarin een belastingplichtige ter zake van een bepaald goed alle voorbelasting in aftrek kan brengen, terwijl een andere belastingplichtige in gelijke omstandigheden ter zake van hetzelfde goed geen recht op aftrek van voorbelasting krijgt. De belasting op het laatste product is dan niet langer evenredig aan de eindprijs van het goed én de belastingplichtige heeft door de onvolledige afwenteling van de belasting een verslechterde concurrentiepositie ten opzichte van de andere belastingplichtige.

2.4.2.4 Externe neutraliteit

De verschijningsvormen van interne neutraliteit voorzien in een neutrale belastingheffing binnen een lidstaat. Neutraliteit in grensoverschrijdende transacties wordt ook wel aangeduid als externe neutraliteit. Externe neutraliteit wordt gewaarborgd wanneer op goederen en diensten die worden “ingevoerd”⁵¹ vanuit een andere staat, dezelfde belastingdruk rust als op dezelfde goederen in het binnenland. Zowel een te

⁴⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 14-15.

⁴⁹ Zie ook K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2002, p. 18.

⁵⁰ In gelijke zin K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2002, p. 18.

⁵¹ Wanneer goederen de Europese Unie worden ingebracht vanuit een derde staat, spreekt men btw-technisch van invoer. Wanneer goederen worden ingevoerd vanuit een andere lidstaat, spreekt men btw-technisch van een intracommunautaire verwerving.

hoge als een te lage belastingdruk van buitenlandse goederen ten opzichte van binnenlandse goederen zorgt voor een verstoring in de concurrentieverhouding tussen partijen. Goederen die worden uitgevoerd, dienen te worden bevrijd van btw. De belastingplichtige dient dan ook ter zake van btw drukkende op gemaakte kosten ten behoeve van een uitgevoerd product aftrek van voorbelasting te krijgen, om zodoende een gelijke behandeling van de producten te waarborgen. Verder bestaat er samenhang tussen (verschijningsvormen van) interne en externe neutraliteit. Wordt ter zake van een goed in lidstaat A afkomstig uit een andere staat meer of minder btw geheven dan van eenzelfde goed afkomstig uit lidstaat A zelf, onder verder gelijke omstandigheden, dan wordt of worden de juridische en/of de mededingingsneutraliteit immers ook verstoord.⁵²

2.4.3 Invulling belastingneutraliteit door het Hof van Justitie

Sinds het ontstaan van het gemeenschappelijke btw-stelsel heeft het Hof van Justitie vele arresten gewezen. In een groot deel van de arresten speelt het begrip belastingneutraliteit (of zoals het Hof van Justitie het vaak verwoordt: het beginsel van fiscale neutraliteit) een rol in de uitlegging van bepaalde bepalingen of begrippen in de toepasselijke richtlijnen. De laatste jaren lijkt het HvJ zich steeds vaker te beroepen op het beginsel van de fiscale neutraliteit.⁵³ Belastingneutraliteit uit zich zoals reeds eerder vermeld in verschillende vormen in de jurisprudentie van het Hof van Justitie, te weten: voorkoming van cumulatie van belasting, neutraliteit tussen belastingplichtigen, neutraliteit tussen eindverbruikers en neutraliteit met betrekking tot transacties.⁵⁴ Deze verschijningsvormen vormen mijns inziens een uitwerking van de hierboven vermelde interne⁵⁵ en externe neutraliteit van de heffing van btw.

2.4.3.1 Voorkoming cumulatie van belasting

De voorkoming van cumulatie van belasting is de eerste te bespreken verschijningsvorm van belastingneutraliteit in de jurisprudentie. Een belangrijke rol bij het voorkomen van cumulatie van btw, en daarmee waarborging van belastingneutraliteit, ligt besloten in het recht op aftrek van voorbelasting.⁵⁶ Zulks valt af te leiden uit het arrest in de zaak *Ampafrance*:

⁵² In gelijke zin A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2007, p. 33-34.

⁵³ Uit het door Van Hilten ter gelegenheid van haar oratie op de Vrije Universiteit van Amsterdam gedane onderzoek blijkt dat van de circa 350 arresten die door het sinds medio 1997 tot begin 2010 over btw (gerelateerde onderwerpen) zijn gewezen, in zo'n 140 ervan het begrip "neutraliteit" voorkomt. Zie L.J.A. Pieterse, 'Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen', *WFR* 2010/596.

⁵⁴ J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001, p. 19-31. Deze aangehaalde pagina's voorzien verder in een meer uitgebreid overzicht van de verschijningsvormen van belastingneutraliteit.

⁵⁵ Met uitzondering van economische neutraliteit, wat zoals reeds vermeld in paragraaf 2.4.2.1 wordt geschonden door het huidige btw-stelsel.

⁵⁶ Het recht op aftrek van voorbelasting wordt nader besproken in hoofdstuk 3.

“(…) uitsluiting van het recht op aftrek [kan] ertoe leiden, dat ondernemingen geen btw op in het kader van de bedrijfsuitoefening gedragen uitgaven mogen aftrekken en dat dus op bepaalde vormen van intermediair verbruik btw verschuldigd is, wat strijdig is met het principiële recht op btw-aftrek, dat de neutraliteit van deze belasting waarborgt.”⁵⁷

Ook wanneer een belastingplichtige een product aankoopt waarvoor hij geen recht op aftrek van voorbelasting kan genieten (bijvoorbeeld bij aankoop van goederen van een particulier of wanneer sprake is van aankoop van btw-vrijgestelde goederen) en aldus btw is “achtergebleven” in het aangekochte goed door de belastingplichtige (ook wel: rest-btw), dient volgens het Hof van Justitie cumulatie van belasting te worden voorkomen. Dit komt nadrukkelijk naar voren in de zaak *Kühne*.⁵⁸ In deze zaak had Kühne, die als belastingplichtige voor btw-doeleinden werd aangemerkt, een auto gekocht van een particulier (niet-belastingplichtige). In de aanschafprijs zat nog restant-btw besloten. Immers, toen de particulier de auto kocht, werd hem btw in rekening gebracht. Kühne gebruikte de auto zowel voor zakelijke als privé-doeleinden. Als gevolg van het feit dat hij de auto aankocht bij een niet-belastingplichtige, kon Kühne geen recht op aftrek van voorbelasting genieten. Het Finanzamt wenste echter wel btw te heffen ter zake van het privé-gebruik van de auto. Het Hof van Justitie overweegt echter:

“Zou een bedrijfsgoed waarvoor geen recht op aftrek van het rest-btw is ontstaan, wel aldus worden belast (voor privégebruik, MB), dan zou dit tot dubbele belastingheffing leiden, wat in strijd is met het beginsel van de belastingneutraliteit (...).”⁵⁹

2.4.3.2 Neutraliteit tussen belastingplichtigen

Naast voorkoming van cumulatie van belasting, houdt belastingneutraliteit verder in dat neutraliteit tussen belastingplichtigen dient te bestaan. Belastingplichtigen dienen in beginsel gelijk te worden behandeld. In de jurisprudentie van het HvJ komt deze verschijningsvorm van het neutraliteitsbeginsel voor het eerst naar voren in het arrest in de zaak *VNO*. In dit arrest ziet het Hof van Justitie de btw als “een belastingstelsel, dat in beginsel uitgaat van de gelijkheid van fiscale behandeling der ondernemingen”⁶⁰ Onder meer in de zaak *Elida Gibbs* bevestigt het Hof van Justitie het bestaan van deze verschijningsvorm van het neutraliteitsbeginsel.⁶¹

In meerdere arresten overweegt het Hof van Justitie dat soortgelijke goederen en diensten voor de heffing van btw gelijk moeten worden behandeld. Wanneer goederen of diensten met elkaar concurreren, is sprake

⁵⁷ Vergelijk HvJ 19 september 2000, nr. C-177/99 (*Ampafrance*), *V-N* 2000/48.19, r.o. 58.

⁵⁸ HvJ 27 juni 1989, nr. 50/88 (*Kühne*), *FED* 1990/739.

⁵⁹ HvJ 27 juni 1989, nr. 50/88 (*Kühne*), *FED* 1990/739, r.o. 10. In vergelijkbare zin HvJ 25 juni 1997, nr. C-45/95 (*Commissie/Italië*), r.o. 15.

⁶⁰ HvJ 1 februari 1977, nr. 51/76 (*VNO*), *BNB* 1978/18, r.o. 14.

⁶¹ HvJ 24 oktober 1996, nr. C-317/94 (*Elida Gibbs*) *V-N* 1996/4573, 25, r.o. 28.

van soortgelijke goederen of diensten.⁶² Of goederen of diensten met elkaar concurreren en dus soortgelijk zijn in de zin dat zij gelijk moeten worden behandeld, moet voornamelijk worden bepaald vanuit het oogpunt van de modale consument. De goederen of diensten dienen overeenkomstige eigenschappen te vertonen en aan dezelfde behoeften van die consument te voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen de beslissing van de consument om van de ene of van de andere dienst of goed gebruik te maken niet aanmerkelijk beïnvloeden.⁶³ Bij soortgelijke goederen of diensten hoeft het aldus niet perse om *identieke* goederen of diensten te gaan.⁶⁴

Naar mijn mening is rechtsvormneutraliteit een uitvloeisel van de gelijke behandeling van soortgelijke goederen en diensten op het niveau van neutraliteit tussen belastingplichtigen. Aan het in de vorige alinea vermelde adagium zou immers afbreuk worden gedaan, wanneer de btw behandeling van goederen of diensten zou afhangen van de rechtsvorm waarin de belastingplichtige zijn activiteit uitoefent.⁶⁵ Ook de door het Hof van Justitie genoemde “neutraliteit ten aanzien van het organisatiemodel” van belastingplichtigen is mijns inziens een uitvloeisel van de gelijke behandeling van soortgelijke goederen en diensten. Inzake de vrijstelling beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen en de vrijstelling inzake kredietbemiddeling overweegt het Hof van Justitie respectievelijk in de zaken *Abbey National II* en *Volker Ludwig* dat “uit het beginsel van fiscale neutraliteit volgt dat marktdeelnemers het organisatiemodel moeten kunnen kiezen dat hun uit strikt economisch oogpunt het beste uitkomt, zonder het risico te lopen dat hun activiteiten worden uitgesloten van een vrijstelling.”⁶⁶ De activiteiten die de marktdeelnemers verrichten, moeten echter wel over het geheel genomen een afzonderlijk geheel vormen, dat de kenmerkende en essentiële functies van de dienst bestaande uit het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen (*Abbey National II*) of de bemiddelingsdienst (*Volker Ludwig*) vervult.⁶⁷ *Op welke wijze* een belastingplichtige zijn handelingen uitvoert, zou dus niet van invloed moeten zijn op de behandeling voor btw-doeleinden van deze handelingen.

Het in het vorige onderdeel besproken voorkomen van cumulatie van btw houdt volgens *Swinkels* direct verband met neutraliteit tussen belastingplichtigen. Ik deel in dezen de opvatting van *Swinkels*. Cumulatie van belasting kan immers de neutraliteit tussen belastingplichtigen aantasten. Het Hof van Justitie

⁶² HvJ 3 mei 2001, nr. C-481/98 (Commissie/Frankrijk), *V-N* 2001/42.18, r.o. 22, HvJ 27 april 2006, nr. C-443/04 en nr. C-444/04 (gevoegde zaken Solleveld en Van den Hout-Van Eijnsbergen), *V-N* 2006/45.15, r.o. 39, alsmede HvJ 28 juni 2007, nr. C-363/05 (JP Morgan Fleming Claverhouse Investment), *V-N* 2007/36.25, r.o. 47.

⁶³ HvJ 10 november 2011, nr. C-259/10 (Rank), *NTR* 2011-2930, r.o. 43 en 44. In vergelijkbare zin HvJ 3 mei 2001, nr. C-481/98 (Commissie/Frankrijk), *V-N* 2001/42.18, r.o. 27.

⁶⁴ Zie HvJ 28 juni 2007, nr. C 363/05 (JP Morgan Fleming Claverhouse Investment), *V-N* 2007/36.25, r.o. 46, 47.

⁶⁵ HvJ 7 september 1999, nr. C-216/97 (Gregg & Gregg) *BNB* 1999/395, alsmede HvJ 4 mei 2006, nr. C-169/04 (*Abbey National*) *V-N* 2006/45.15, r.o. 56 en HvJ 28 juni 2007, nr. C 363/05 (JP Morgan Fleming Claverhouse Investment), *V-N* 2007/36.25, r.o.29.

⁶⁶ HvJ 4 mei 2006, nr. C-169/04 (*Abbey National*), *V-N* 2006/45.15, r.o. 68, HvJ 21 juni 2007, nr. C-453/05 (*Volker Ludwig*), *V-N* 2007/31.23, r.o. 35.

⁶⁷ HvJ 4 mei 2006, nr. C-169/04 (*Abbey National*), *V-N* 2006/45.15, r.o. 70, HvJ 21 juni 2007, nr. C-453/05 (*Volker Ludwig*), *V-N* 2007/31.23, r.o. 36.

bevestigt deze stelling in de zaak *Rompelman*.^{68 69} Het Hof van Justitie neemt in deze zaak het standpunt in dat ten aanzien van de neutraliteit tussen belastingplichtigen geen onderscheid mag worden gemaakt tussen nog op te starten economische activiteiten, en reeds opgestarte economische activiteiten. Dit houdt in dat ook voor de voorbereidende handelingen betreffende die economische activiteit recht op aftrek van voorbelasting dient te bestaan.⁷⁰ Zelfs wanneer de voorbereidende handelingen niet leiden tot het daadwerkelijk verrichten van handelingen waarvoor het recht of aftrek bestaat, moet volgens het Hof van Justitie het recht op aftrek van voorbelasting in beginsel verworven blijven voor de belastingplichtigen.⁷¹

2.4.3.3 Neutraliteit met betrekking tot transacties

De derde verschijningsvorm van belastingneutraliteit (of fiscale neutraliteit) die Swinkels onderscheidt, is neutraliteit met betrekking tot transacties. Zoals reeds eerder vermeld, moeten voor btw-doeleinden soortgelijke goederen en diensten op gelijke wijze worden behandeld. Zo verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties. Ook illegale transacties vallen dus in beginsel binnen de reikwijdte van de btw. Zo vallen bijvoorbeeld illegale kansspelen⁷² en de verhuur van een locatie die wordt gebruikt voor de verkoop van drugs⁷³ binnen de reikwijdte van de btw. Bepaalde illegale activiteiten vallen echter wel buiten de reikwijdte van btw-heffing. Zulks valt af te leiden uit het arrest in de zaak *Happy Family*. Daarin overweegt het Hof van Justitie het volgende:

“Bij de heffing van btw verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich inderdaad tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties. De levering van produkten zoals verdovende middelen staat daar evenwel buiten: deze produkten vormen een bijzonder geval doordat zij wegens hun aard in alle Lid-Staten onder een volstrekt verhandelingsverbod vallen, met uitzondering van het strengbewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden. In een dergelijke specifieke situatie, waarin elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector uitgesloten is, kan het niet verschuldigd zijn van btw het beginsel van fiscale neutraliteit niet aantasten.”⁷⁴

⁶⁸ HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83 (*Rompelman*), *BNB* 1985/315.

⁶⁹ Vgl. J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001, p. 25.

⁷⁰ HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83 (*Rompelman*), *BNB* 1985/315, r.o. 23.

⁷¹ Zie ook HvJ 29 februari 1996, nr. C-110/94 (*INZO*), *V-N* 1996, p. 1396, r.o. 27 en HvJ 15 januari 1998, nr. C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*) *V-N* 1998/29.14. In geval van fraude of misbruik, bijvoorbeeld wanneer de betrokkene heeft voorgewend een bepaalde economische activiteit te willen verrichten, maar in werkelijkheid goederen ten aanzien waarvan aftrek mogelijk is, in zijn privé-vermogen heeft proberen op te nemen, kan de belastingdienst met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen vorderen. Het subjectieve oogmerk van de (toekomstige) belastingplichtige moet wel worden ondersteund door objectieve gegevens.

⁷² HvJ 11 juni 1998, nr. C-283/95 (*Fischer*), *V-N* 1998/39.43.

⁷³ HvJ 29 juni 1999, nr. C-158/98 (*Coffeeshop Siberië*), *BNB* 2000/178.

⁷⁴ HvJ 5 juli 1988, nr. 289/86 (*Happy Family*), *BNB* 1988/303, r.o. 20.

Neutraliteit met betrekking tot transacties eist verder dat belastbare handelingen van belastingplichtigen zoveel mogelijk afzonderlijk moeten worden beoordeeld.⁷⁵ Daarbij moet echter wel worden voorkomen dat een transactie kunstmatig uit elkaar wordt getrokken in meerdere afzonderlijke belastbare handelingen voor btw-doeleinden. Dit laatste blijkt onder meer uit de zaak *Card Protection Plan*.⁷⁶ Door belastingplichtigen kunnen immers ook zogenoemde “samengestelde prestaties” worden verricht. Bij zo’n samengestelde prestatie verricht een belastingplichtige meerdere belastbare handelingen, welke handelingen opgaan in één “hoofddienst”⁷⁷ voor de heffing van btw. De diensten die opgaan in de hoofddienst worden aangemerkt als “bijkomende diensten”, welke het fiscale lot van de hoofddienst delen. Dit kan aldus een andere btw-behandeling opleveren dan wanneer de dienst op haar eigen merites zou zijn beoordeeld. Dit laatste benadrukt het belang van het wel of niet onderscheiden van meerdere prestaties voor btw-doeleinden. Of door de belastingplichtige een zogenaamde ‘hoofddienst’ wordt verricht of dat meerdere aparte prestaties in oenschouw moeten worden genomen moet, net zoals bij de vraag of goederen of diensten met elkaar concurreren, worden beschouwd vanuit het standpunt van de modale consument. Een dienst moet worden beschouwd als bijkomend bij een hoofddienst, wanneer deze dienst voor de gemiddelde consument geen doel op zich is, maar een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken.⁷⁸

Ten slotte eist neutraliteit tussen transacties naar de mening van Swinkels dat transacties die niet juridisch dezelfde vorm hebben, maar economisch wel hetzelfde effect hebben, gelijk moeten worden behandeld. Steun voor zijn opvatting vindt hij in de zaak *Van Tiem*. Hierin overweegt het Hof van Justitie dat “erop moet worden gewezen, dat het begrip exploitatie, overeenkomstig de vereisten van het beginsel van neutraliteit van het gemeenschappelijk btw-stelsel, betrekking heeft op alle handelingen, ongeacht hun rechtsvorm, die bedoeld zijn om uit het betrokken goed duurzaam opbrengst te verkrijgen.”⁷⁹ Ik onderschrijf de opvatting van Swinkels in dezen niet. De bedoeling van een belastingplichtige met een bepaalde handeling, speelt geen rol in de beoordeling van deze handeling voor btw-doeleinden. Steun voor deze opvatting vind ik onder meer in de zaak *BLP*⁸⁰. In deze zaak verkocht beheers- en houdstermaatschappij BLP een aandelenpakket, met als doel de verkrijging van liquide middelen voor haar bedrijfsactiviteiten. BLP wenste de voorbelasting die drukte op de verkoopkosten van het

⁷⁵ J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001, p. 31.

⁷⁶ HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96, *BNB* 1999/224 (*Card Protection Plan*).

⁷⁷ Er kan echter ook sprake van een levering, er hoeft niet perse sprake te zijn van een dienst.

⁷⁸ HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96, *BNB* 1999/224 (*Card Protection Plan*), r.o. 30.

⁷⁹ HvJ 4 december 1990, nr. C-186/89 (*Van Tiem*), *BNB* 1991/352, r.o. 18. Zie ook J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001, p. 30.

⁸⁰ HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94 (*BLP*), *V-N* 1995/3030, p.25. In de literatuur wordt het standpunt ingenomen dat het BLP-arrest achterhaald lijkt met het arrest HvJ 29 april 2004, nr. C-77/01 (*EDM*), *BNB* 2004/285, althans voor zover het de impliciete implicatie betreft in dit arrest dat de verkoop van een deelneming (altijd) als een vrijgestelde prestatie heeft te gelden. Vergelijk M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (*EDM*), *BNB* 2004/285. Dit standpunt onderschrijf ik. In dit kader kan bijvoorbeeld ook worden gewezen op HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08 (*SKF*), *V-N* 2009/56.13, waarin het Hof van Justitie bepaalt dat de verkoop van “passief gehouden deelnemingen” een niet-economische activiteit vormen en aldus geen vrijgestelde activiteit zijn. Voor het overige is het dictum van het arrest BLP mijns inziens nog steeds valide. Zie in dit kader eveneens M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (*EDM*), *BNB* 2004/285.

aandelenpakket, zoals de kosten van een financieel adviseur, in aftrek te brengen. Dit terwijl de verkoop van aandelen in casu een vrijgestelde activiteit vormde, waarvoor in beginsel geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. BLP betoogde echter dat wanneer zij geen aandelenpakket had verkocht, maar een banklening had afgesloten om haar tekort aan liquide middelen te dekken, zij wel recht op aftrek van voorbelasting zou hebben gehad op kosten van de financieel adviseur. Het beginsel van fiscale neutraliteit zou volgens BLP verlangen, dat economische beslissingen niet door fiscale factoren mogen worden beïnvloed. Het Hof van Justitie veegt deze zienswijze echter van tafel. Het rechtscollege beaamt dat BLP recht op aftrek op de adviseurskosten had kunnen krijgen wanneer BLP haar tekort aan liquide middelen had gedekt door middel van een banklening. Dit is evenwel de consequentie van het feit dat deze dienst door de belastingplichtige voor belaste handelingen worden gebruikt. Een ondernemer kan zich bij zijn keuze tussen vrijgestelde en belaste handelingen laten leiden door een reeks van factoren, waaronder fiscale overwegingen. Wanneer een belastingplichtige diensten verricht voor een andere belastingplichtige, die deze diensten voor een vrijgestelde handeling gebruikt, zoals de verkoop van een pakket aandelen, heeft de laatste geen recht op aftrek van voorbelasting, ook niet wanneer het doel van de vrijgestelde handeling uiteindelijk is gelegen in het verrichten van een belaste handeling.⁸¹

Tot een gelijke conclusie als hierboven komt het Hof van Justitie in de zaak *Cantor Fitzgerald International*.⁸² In deze zaak verhuurde Prudential Assurance Co. Ltd (hierna: de eigenaar) aan Wako International (Europe) Ltd (hierna: Wako) voor een duur van vijftien jaar een verdieping van een pand. In de overeenkomst verbond Wako zich het goed niet onder te verhuren en de huur niet zonder instemming van de eigenaar over te dragen. In 1993 kwamen Wako en Cantor Fitzgerald International (hierna: CFI) met instemming van de eigenaar overeen de huur aan CFI over te dragen. In deze overeenkomst ging CFI, die de nieuwe huurder werd, de verbintenis aan, de krachtens de huurovereenkomst op Wako rustende verplichtingen uit te voeren en Wako voor elk verlies of elke schuld ten gevolge van de huurovereenkomst schadeloos te stellen. Als tegenprestatie voor de overname van de huur en de schadeloosstellingen betaalde Wako een bedrag van £ 1,5 miljoen aan CFI. Over het ontvangen bedrag droeg CFI btw af, maar zij was echter van mening dat deze dienstverlening vrijgesteld van btw behoorde te zijn. Wanneer Wako in plaats van de handelingen in casu de verdieping bijvoorbeeld had onderverhuurd aan CFI, of de eigenaar een bedrag had betaald zodat hij de door CFI te betalen huur zou verlagen, zou de btw-vrijstelling inzake de verhuur van onroerend goed immers toegepast moeten worden. Omdat beide handelingen economisch hetzelfde zijn, dient de dienstverlening van CFI aan Wako eveneens te worden vrijgesteld. Deze vrijstelling, thans opgenomen in art. 135, lid 1, onderdeel I btw-richtlijn, ziet volgens het Hof van Justitie echter alleen op verhuur van onroerende zaken, niet op handelingen die op die verhuur zijn gebaseerd, zoals de dienstverlening van CFI aan Wako. Deze “economische” benadering zou volgens het rechtscollege indruisen tegen de doelstellingen van het btw-stelsel, namelijk de rechtszekerheid en een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstelling te bewerkstelligen. Om de verrichtingen

⁸¹ HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), *V-N* 1995/3030, p. 25, r.o. 13-15.

⁸² HvJ 9 oktober 2001, nr. C-108/99 (*Cantor Fitzgerald International*), *V-N* 2001/58.20.

rond de toepassing van de btw te vereenvoudigen, uitzonderingsgevallen daargelaten, moet worden volgens het rechtscollege worden afgegaan op de objectieve aard van de betrokken handeling en niet worden gekeken naar het economische doel van de handeling. Een belastingplichtige die, om een bepaald economisch doel te bereiken, de keuze heeft tussen vrijgestelde handelingen en belastbare handelingen, moet zijn beslissing derhalve in zijn eigen belang nemen volgens de regels, rekening houdend met het objectieve btw-stelsel. Het beginsel van fiscale neutraliteit houdt dus niet in, dat een belastingplichtige die de keuze tussen twee handelingen heeft, er één kan kiezen en de gevolgen van de andere kan laten gelden.⁸³

Neutraliteit met betrekking tot transacties hangt mijns inziens nauw samen met neutraliteit tussen belastingplichtigen. Soortgelijke goederen en diensten moeten immers gelijk worden behandeld. Wanneer de neutraliteit tussen belastingplichtigen in het geding is, is de kans groot dat de neutraliteit tussen transacties ook in het geding is. Indien de neutraliteit tussen belastingplichtigen wordt geschonden omdat bijvoorbeeld voor toepassing van een bepaalde vrijstelling rechtsvormneutraliteit wordt geschonden, betekent dit ook dat gelijke transacties niet op dezelfde wijze worden behandeld. Ten aanzien van transacties dienen belastingplichtigen echter pas gelijk te worden behandeld, wanneer de handelingen van de belastingplichtigen zelf vergelijkbaar zijn en niet slechts hetzelfde economische doel nastreven, zoals kan worden afgeleid uit de zaken BLP en Cantor Fitzgerald International.

2.4.3.4 Neutraliteit tussen eindverbruikers

De vierde en laatste verschijningsvorm die Swinkels onderscheidt, betreft neutraliteit tussen eindverbruikers. Met “eindverbruiker” wordt bedoeld degene die een goed of dienst verwerft voor persoonlijk gebruik, niet zijnde een economische activiteit en uit dien hoofde belasting draagt.⁸⁴ Bij de eindverbruiker houdt de productie- en distributieketen op.⁸⁵ De consument vormt bij uitstek een eindverbruiker. Bij de belastingplichtige dient in beginsel geen btw te drukken. Wanneer een belastingplichtige echter een goed of dienst, ter zake waarvan hij recht op aftrek van voorbelasting heeft verkregen, aanwendt voor privégebruik, geniet de belastingplichtige een onredelijk voordeel in vergelijking met een gewone consument die het goed koopt en hierover btw betaalt. Derhalve zijn in de btw-richtlijn de artikelen 16 en 26 opgenomen.⁸⁶ Deze artikelen bepalen dat het onttrekken van respectievelijk goederen en diensten door een belastingplichtige aan zijn bedrijf voor privé-doeleinden, voor privé-doeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, gelijkgesteld wordt met een dienst verricht onder bezwarende titel, wanneer ter zake van deze goederen of diensten recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan. Er vindt dus een fictieve

⁸³ HvJ 9 oktober 2001, nr. C-108/99 (Cantor Fitzgerald International), *V-N* 2001/58.20, r.o. 33.

⁸⁴ HvJ 21 juni 1988, nr. 415/85 (Commissie/Ierland), *Jur.* 1988, p. 3097, r.o. 18, alsmede HvJ 21 juni 1988, nr. 416/85 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), *Jur.* 1988, p. 3127, r.o. 17.

⁸⁵ HvJ 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong Trade Council), *BNB* 1982/311, r.o. 10.

⁸⁶ Zie onder meer HvJ 27 juni 1989, nr. 50/88 (Kühne), r.o. 8, alsmede HvJ 26 september 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler), *V-N* 1997/653, p.22, r.o. 33.

levering of dienst plaats door de belastingplichtige. Naast voorkoming van cumulatie (geen aftrek bij aanschaf, maar wel heffing bij verkoop of gebruik) beoogt het beginsel van fiscale neutraliteit naar mijn mening dus ook non-heffing (wel aftrek bij aanschaf, geen heffing bij verbruik) in geval van consumptief verbruik⁸⁷ te voorkomen. Zodoende wordt volgens het Hof van Justitie beoogd de gelijke behandeling van de belastingplichtige en van de eindverbruiker te verzekeren.⁸⁸

Wel hebben belastingplichtigen een zeker financieringsvoordeel ter zake van de btw-heffing bij privégebruik van goederen. De voorbelasting kunnen zij in beginsel onmiddellijk en volledig in aftrek brengen, terwijl heffing pas plaatsvindt bij privégebruik van het goed.⁸⁹ Dit financieringsvoordeel vloeit volgens het Hof van Justitie echter voort “uit de toepassing van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat in de eerste plaats de gelijkheid van behandeling van belastingplichtigen verzekert.”⁹⁰ Zou immers geen onmiddellijke en volledige vooraf trek worden mogelijk gemaakt voor de belastingplichtigen, dan kan dit de neutraliteit tussen belastingplichtigen aantasten.⁹¹ Een gelijke behandeling tussen belastingplichtigen en eindverbruikers dient dus wel te worden nagestreefd, maar mag, zo het lijkt, niet ten koste gaan van het principe van de gelijke behandeling van belastingplichtigen zelf.

Evenals het rechtskarakter van de btw, neemt het neutraliteitsbeginsel een belangrijke plaats in in het gemeenschappelijke btw-stelsel. Het neutraliteitsbeginsel vormt daarom een onderdeel van mijn toetsingskader, omdat het neutraliteitsbeginsel naast het rechtskarakter mede inzicht geeft of bepaalde handelingen aan de heffing van btw zouden moeten worden onderworpen en of recht op aftrek van voorbelasting zou moeten bestaan ten aanzien van bepaalde handelingen.⁹²

2.5 Samenhang tussen het rechtskarakter van de btw en het neutraliteitsbeginsel

Zoals reeds opgemerkt in de twee voorgaande paragrafen, vormen het rechtskarakter en het neutraliteitsbeginsel beide een onderdeel van het toetsingskader in dit onderzoek. Naast de samenhang tussen verschillende verschijningsvormen van belastingneutraliteit, ben ik met *Van Doesum* van mening

⁸⁷ Om de externe neutraliteit te waarborgen kan het wel zo zijn dat geen btw-heffing plaatsvindt, in de zin dat een belastingplichtige wel aftrek van voorbelasting geniet, maar geen btw afdraagt, omdat goederen worden geëxporteerd.

⁸⁸ HvJ 26 september 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler), *V-N* 1997/653, p.22, r.o. 35, alsmede HvJ 23 april 2009, nr. C 460/07 (Sandra Puffer), *V-N* 2009/25.17, r.o. 54.

⁸⁹ Het is echter sinds 1 januari 2011 niet mogelijk om op onroerend goed wat behoort tot het ondernemingsvermogen onmiddellijk en volledig aftrekrecht te claimen, wanneer het onroerend goed voor zowel zakelijke, belaste als privédoeleinden wordt gebruikt. Initiële aftrek is mogelijk tot het gebruik voor zakelijke, belaste doeleinden. Zie art. 168bis btw-richtlijn. Zodoende wordt het financieringsvoordeel wat belastingplichtigen hebben beperkt, doch niet volledig weggenomen. Wanneer het privégebruik van het goed achteraf meer blijkt te zijn dan bij aanschaf werd ingeschat, wordt de btw weliswaar herzien, maar resteert toch een klein financieringsvoordeel voor belastingplichtigen. Het recht op aftrek van voorbelasting wordt verder nader besproken in paragraaf 3.3.

⁹⁰ HvJ 23 april 2009, nr. C 460/07 (Sandra Puffer), *V-N* 2009/25.17, r.o. 56.

⁹¹ Zie in dit kader het in paragraaf 2.4.3.2 besproken arrest in de zaak *Rompelman*.

⁹² Zie A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2007, p. 34.

dat er ook samenhang bestaat tussen het rechtskarakter van de btw en belastingneutraliteit.⁹³ De samenhang tussen het rechtskarakter en belastingneutraliteit blijkt onder meer uit overweging vijf van de considerans van de btw-richtlijn, waarin het volgende is opgenomen:

“Een btw-stelsel verkrijgt de grootste mate van eenvoud en neutraliteit wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van de productie en de distributie, zomede het verrichten van diensten omvat. Het is derhalve in het belang van de interne markt en van de lidstaten een gemeenschappelijk stelsel te aanvaarden dat tevens op de kleinhandelsfase wordt toegepast.”⁹⁴

Het algemene karakter van de btw, mijns inziens onderdeel van het rechtskarakter van de btw, draagt derhalve bij aan de waarborging van neutraliteit van het btw-stelsel. Verder dient in het gemeenschappelijke btw-stelsel, zoals beschreven in paragraaf 2.4.2.2, juridische neutraliteit te worden nagestreefd. Wanneer de afwenteling van de belasting volledig slaagt, wordt (onder meer) de juridische neutraliteit gewaarborgd.⁹⁵ De belasting is alsdan volledig evenredig aan de prijs die de belastingplichtige ontvangt voor zijn verkochte goederen en diensten. Dit laatste betekent ook dat de belasting volledig wordt afgewenteld op de eindverbruiker, degene op wie de belasting volgens het rechtskarakter volledig zou moeten drukken. Wordt een belastingplichtige geen of slechts een beperkt recht op aftrek van voorbelasting verleend wanneer hij goederen of diensten niet inkoopt voor privé-doeleinden, dan wordt hiermee niet alleen de belastingneutraliteit geschaad⁹⁶, maar ook het rechtskarakter van de btw. De belasting zou immers niet moeten drukken in de productie- en distributiefase, maar zoals vermeld slechts in geval van verbruik van goederen of diensten voor consumptieve doeleinden.

Hoewel ik het rechtskarakter van de btw en belastingneutraliteit in de voorgaande paragrafen als twee losse elementen heb aangemerkt in mijn toetsingskader, ben ik van mening dat deze twee grondbeginselen van het btw-stelsel niet volledig los van elkaar kunnen worden gezien.⁹⁷

2.6 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik aandacht besteed aan de totstandkoming van het gemeenschappelijke btw-stelsel, alsmede de twee grondbeginselen van dit btw-stelsel: het rechtskarakter van de btw en het neutraliteitsbeginsel. Met het rechtskarakter van een belasting wordt gezocht naar het antwoord op de vraag wie ter zake waarvan zouden moeten worden belast met de betreffende belasting. De richtlijngever

⁹³ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2007, p. 37.

⁹⁴ Considerans btw-richtlijn, overweging 5 (Pb L 347 11.12.2006).

⁹⁵ Daarnaast wordt met de volledige aftrek van voorbelasting en daarmee volledige afwenteling op de eindverbruiker ook bijgedragen aan de waarborging van de mededingingsneutraliteit.

⁹⁶ Mogelijk zowel de interne als de externe neutraliteit.

⁹⁷ Vergelijk A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2007, p. 38 ter uiteenzetting van het toetsingskader in zijn eigen onderzoek.

heeft niet voorzien in een omschrijving van het rechtskarakter van de btw, slechts dat de btw een algemene verbruiksbelasting ter zake van goederen en diensten betreft. Er is geen invulling gegeven aan het begrip algemene verbruiksbelasting. Mijns inziens beoogt de btw consumptie van goederen en diensten te belasten van eindverbruikers. Ik ben van mening dat de btw een algemene indirecte verbruiksbelasting is, waarbij besteding als maatstaf van consumptie wordt gehanteerd. Beoogd wordt om goederen en diensten in de heffing van btw te betrekken indien sprake is van consumptief eindverbruik. Als maatstaf van consumptie wordt echter omwille van doelmatigheidsredenen aangesloten bij de besteding van de eindverbruiker. Het algemene karakter van de btw komt tot uiting in het feit dat in beginsel alle bestedingen van de eindverbruiker in de heffing worden betrokken. De btw kenmerkt zich als een indirecte belasting, omdat het beoogde subject van heffing (de consumptieve eindverbruiker) afwijkt van het daadwerkelijke subject van heffing, namelijk “eenieder die zelfstandig een economische activiteit uitoefent.” De belastingplichtige voor btw-doeleinden wordt nader besproken in het volgende hoofdstuk.

Het neutraliteitsbeginsel, ook wel aangeduid met het begrip belastingneutraliteit, is door de richtlijngever evenmin van nadere inhoud voorzien. In de literatuur en door het Hof van Justitie is wel inhoud gegeven aan belastingneutraliteit. In de literatuur wordt een onderscheid gemaakt tussen interne en externe neutraliteit, waarbij interne neutraliteit kan worden onderverdeeld in economische, juridische en mededingingsneutraliteit. Economische neutraliteit kan echter in het huidige gemeenschappelijke btw-stelsel niet worden gewaarborgd. Hiermee verwordt neutraliteit tot een relatief begrip: zij ziet slechts op bepaalde verhoudingen. Dit wordt mijns inziens verduidelijkt door de verschijningsvormen van belastingneutraliteit zoals die kunnen worden afgeleid uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie: voorkoming van cumulatie van belasting, neutraliteit tussen belastingplichtigen, neutraliteit met betrekking tot transacties en neutraliteit tussen eindverbruikers. De verschijningsvormen van belastingneutraliteit zoals aangehaald door het hoogste Europese rechtscollege vinden mijns inziens hun basis in de voornoemde interne en externe neutraliteit, met uitzondering van economische neutraliteit. Ik heb met verschillende voorbeelden aangetoond dat de verschijningsvormen van belastingneutraliteit onderling samenhang vertonen. Naast de onderlinge samenhang tussen onderdelen van belastingneutraliteit, bestaat er mijns inziens ook samenhang tussen belastingneutraliteit en het rechtskarakter van de btw. Zodoende ben ik van mening dat deze grondbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel niet volledig los van elkaar kunnen worden gezien.

Hoofdstuk 3 De belastingplichtige in de btw en het recht op aftrek van voorbelasting

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is reeds vastgesteld dat btw niet wordt geheven van het beoogde subject van heffing, de consument. Wie wél belastingplichtige is voor btw-doeleinden wordt in dit hoofdstuk nader besproken. Een belastingplichtige kan ter zake van de door hem gemaakte kosten recht op aftrek van voorbelasting genieten: niet op hem, maar op de consument zou immers de btw moeten drukken. Na een korte uitleg van de inhoud van het begrip belastingplichtige voor btw-doeleinden ga ik in op het recht op aftrek van voorbelasting in de btw. Hierbij zet ik allereerst het recht op aftrek van voorbelasting in het algemeen uiteen, om vervolgens aan te geven welke kostensoorten er bestaan, waarvoor (gedeeltelijk) recht op aftrek van voorbelasting kan bestaan. Ook besteed ik aandacht aan het “pro rata aftrekrecht” ter zake van bepaalde kosten van belastingplichtigen die zowel met btw belaste als van btw vrijgestelde prestaties verrichten. Ten slotte volgt een conclusie.

3.2 De belastingplichtige voor btw-doeleinden

Art. 9, eerste lid van de btw-richtlijn omschrijft het begrip belastingplichtige als volgt: “Als belastingplichtige wordt beschouwd een ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.” Kernelementen van deze definitie vormen de begrippen “een ieder”, “zelfstandig” en “economische activiteit”. In deze paragraaf wordt een beknopt inzicht gegeven in deze drie elementen.⁹⁸ Ook besteed ik aandacht aan het begrip “niet-economische activiteiten”.

3.2.1 Een ieder

Het element “een ieder” houdt in dat de juridische hoedanigheid van het subject geen rol speelt bij het al dan niet belastingplichtig zijn. Zo kunnen natuurlijke personen, rechtspersonen en (al dan niet gekwalificeerde) samenwerkingsverbanden als belastingplichtige worden aangemerkt.⁹⁹

⁹⁸ Voor een meer uitgebreid overzicht over het ten aanzien van belastingplicht voor btw-doeleinden verwijs ik naar M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010 p. 62 t/m 77, alsmede G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 89 t/m 105.

⁹⁹ Of ten aanzien van een samenwerkingsverband één belastingplichtige (het samenwerkingsverband zelf) of meerdere belastingplichtigen moet worden aangemerkt (de achterliggende participanten van het samenwerkingsverband) is echter niet altijd eenvoudig vast te stellen. Vergelijk G.J. van Norden t.a.p., p. 89. Het valt echter buiten de reikwijdte van dit onderzoek om hier nader op in te gaan. Voor een gedetailleerd overzicht omtrent samenwerkingsverbanden in de btw verwijs ik naar A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007.

3.2.2 Zelfstandig

Art. 10 btw-richtlijn geeft aan dat de voorwaarde dat de economische activiteit “zelfstandig” moet worden verricht, inhoudt dat loontrekkenden en andere personen voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst zijn aangegaan of een andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever, zijn uitgesloten van belastingheffing. Door deze bepaling wordt aan deze groep personen de status van belastingplichtige onthouden. Deze uitsluiting is mijns inziens ook theoretisch juist: loontrekkenden en daarmee vergelijkbare personen (werknemers) treden immers namens hun werkgever op in het economische verkeer en maken als zodanig niet zelfstandig deel uit van de productie- en handelsketen.¹⁰⁰ Rechtspersonen daarentegen worden in beginsel echter wel als zelfstandig aangemerkt.¹⁰¹

3.2.3 Economische activiteit

Het belangrijkste element voor de kwalificatie als belastingplichtige is het uitoefenen van een economische activiteit. Art. 9, eerste lid, tweede alinea btw-richtlijn merkt als economische activiteit aan: “alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van het vrije of daarmee gelijk gestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of een onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie kan worden opgemaakt dat aan het begrip “economische activiteit” een ruime werkingssfeer toekomt. Daarmee dient ook het begrip “belastingplichtige” ruim te worden geïnterpreteerd.¹⁰² De ruime werkingssfeer blijkt onder meer uit de in paragraaf 2.4.3.2 besproken zaak Rompelman en de verder aldaar aangehaalde jurisprudentie inzake de aanvang van economische activiteiten. Ook de voorbereidende handelingen op de in de toekomst te verrichten belastbare handelingen dienen onder de noemer “economische activiteit” te worden geschaard.¹⁰³

Om als belastingplichtige te worden aangemerkt, dienen prestaties te worden verricht tegen vergoeding. Conform de inhoud van het begrip economische activiteit dient immers naar opbrengst te worden

¹⁰⁰ Vergelijk G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 91. De gebruikte formulering is eveneens aan deze bron ontleend.

¹⁰¹ G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p.93. Er bestaat voor btw-doeleinden wel een uitzondering op deze regel. Deze uitzondering wordt nader besproken in hoofdstuk vier.

¹⁰² In gelijke zin M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010 p. 59 en 66 alsmede G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 105.

¹⁰³ Met als kanttekening dat het subjectieve oogmerk van de (toekomstige) belastingplichtige niet toereikend is. Zoals reeds opgemerkt in voetnoot 62 mogen belastingautoriteiten verlangen dat dit oogmerk wordt ondersteund door objectieve gegevens.

gestreefd. Een persoon of organisatie die dan ook uitsluitend prestaties ‘om niet’ verricht, wordt dan ook niet als belastingplichtige aangemerkt, omdat hij of zij geen economische activiteit verricht.^{104 105} Verder kan uit jurisprudentie van het Hof van Justitie worden afgeleid dat de economische activiteit in beginsel met enige regelmaat dient te worden verricht om als belastingplichtige te worden aangemerkt.^{106 107}

3.2.4 Niet-economische activiteiten

Zoals reeds eerder vermeld dient het begrip “economische activiteit” en daarmee het begrip “belastingplichtige” ruim te worden uitgelegd. Toch bestaat niet ten aanzien van alle handelingen belastingplicht voor btw-doeleinden: het Hof van Justitie heeft ook beperkingen opgelegd aan de reikwijdte van het begrip belastingplichtige. Zo overwoog het hoogste Europese rechtcollege dat eenieder die weliswaar regelmatig, maar uitsluitend ‘om niet’ prestaties verricht, niet als belastingplichtige voor btw-doeleinden wordt aangemerkt.¹⁰⁸ Ook het louter houden van deelnemingen¹⁰⁹, het opnemen van een nieuwe vennoot in een personenvennootschap¹¹⁰, de overdracht van een geheel of gedeelte van een algemeenheid van goederen en de uitgifte van nieuwe aandelen¹¹¹ hebben volgens het Hof van Justitie onder meer niet te gelden als een economische activiteit.¹¹² Deze prestaties van (rechts)personen blijven daarmee buiten de werkingssfeer van de btw. Deze handelingen worden ook wel aangeduid als “niet-economische activiteiten”. Zoals reeds opgemerkt in paragraaf 1.3, ga ik er echter voor de beantwoording van mijn hoofdvraag op voorhand van uit dat de belastingplichtige entiteit louter economische activiteiten uitoefent. Een splitsing tussen economische en niet-economische handelingen is in dit onderzoek derhalve niet aan de orde.¹¹³

¹⁰⁴ HvJ 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong Trade Council), *BNB* 1982/311.

¹⁰⁵ Zoals Van Norden echter terecht opmerkt, kunnen prestaties om niet onder omstandigheden echter wel tot de economische activiteit worden gerekend. Uit de in de vorige voetnoot opgenomen zaak Hong Kong Trade Council volgt immers niet dat het verrichten van prestaties "om niet" geen economische activiteit vormt, maar slechts dat het *uitsluitend* verrichten van prestaties om niet, niet als economische activiteit heeft te gelden. Zie G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 98.

¹⁰⁶ Zie HvJ 26 september 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler), *V-N* 1997/653, p.22, alsmede HvJ 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), *FED* 2001/179. Zie ook M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 66.

¹⁰⁷ Art. 12, eerste lid btw-richtlijn geeft lidstaten echter de mogelijkheid om eenieder die incidenteel een bepaalde handeling verricht als belastingplichtige aan te merken.

¹⁰⁸ HvJ 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong Trade Council), *BNB* 1982/311.

¹⁰⁹ HvJ 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), *FED* 1991/633.

¹¹⁰ HvJ 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), *FED* 2003/552.

¹¹¹ HvJ 26 mei 2005, nr. C465/03 (Kretztechnik), *V-N* 2005/29.18.

¹¹² Wanneer handelingen of activiteiten die in eerste aanleg niet zonder meer als economische activiteiten kunnen worden gekwalificeerd, vallen deze handelingen of activiteiten echter wel binnen de reikwijdte van de btw wanneer deze handelingen of activiteiten het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormen van de economische activiteit(en) van de belastingplichtige. Deze “verlengstukgedachte” werd door het Hof van Justitie geïntroduceerd in HvJ 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), *BNB* 1997/38.

¹¹³ Vanzelfsprekend wordt derhalve ook geen aandacht besteed aan het recht op aftrek van voorbelasting ter zake van niet-economische activiteiten. Hiervoor verwijs ik naar H.W.M. van Kesteren, “Directe en algemene kosten in de btw”, *WFR* 2008/318, alsmede A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, “Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming”, *WFR* 2011/1465.

3.3 Het recht op aftrek van voorbelasting: algemeen

Één van de kenmerken van het gemeenschappelijke btw-stelsel, is dat belastingplichtigen in beginsel volledig en onmiddellijk recht aftrek van voorbelasting kunnen genieten. Ex art. 167 btw-richtlijn ontstaat het recht op aftrek voor de belastingplichtige op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Met het recht op aftrek wordt de eis van art. 2, eerste lid btw-richtlijn ook ingewilligd, namelijk dat de belasting strikt evenredig is aan de prijs van de goederen of diensten. Aftrek van voorbelasting waarborgt daarmee verder de in het vorige hoofdstuk aan bod gekomen belastingneutraliteit, in het bijzonder de juridische neutraliteit. Door het recht op aftrek drukt er in beginsel geen btw op de gemaakte kosten van belastingplichtigen, wat mijns inziens eveneens in overeenstemming is met het rechtskarakter van de belasting: de btw zou immers ‘slechts’ geheven moeten worden indien sprake is van consumptie.

Echter, niet ter zake van alle kosten bestaat een volledig en onmiddellijk recht op aftrek van voorbelasting. De richtlijngever heeft meerdere uitzonderingsregels op dit aftrekrecht in het leven geroepen. De voornaamste beperking op het aftrekrecht wordt weergegeven in art. 168 btw-richtlijn: slechts voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd tot aftrek van voorbelasting. Op goederen en diensten die worden aangewend voor vrijgestelde handelingen kan dus in beginsel geen aftrek van voorbelasting worden genoten¹¹⁴. Het ontberen van het recht op aftrek bij het uitoefenen van vrijgestelde prestaties betekent mijns inziens een forse inbreuk op de grondbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel, besproken in het voorgaande hoofdstuk. Wanneer een belastingplichtige een van btw vrijgestelde prestatie inkoopt, is in de prijs van die prestatie een verborgen belastingdruk aanwezig, namelijk de bij degene die deze prestatie verricht niet aftrekbare belasting op diens ingekochte goederen en diensten. Voor de afnemende belastingplichtige vormt deze verborgen btw een kostenfactor, die weer wordt verdisconteerd in zijn eigen verkoopprijzen, waarover hij in beginsel wél btw verschuldigd is. Op die manier vindt een cumulatie van belasting plaats, hetgeen zoals is uiteengezet in paragraaf 2.4.3.1 in strijd is met het neutraliteitsbeginsel.¹¹⁵ De cumulatie van btw leidt bovendien tot schending van de juridische neutraliteit: door de cumulatie is de hoeveelheid belasting immers niet langer evenredig aan de eindprijs van het product. Verder leidt cumulatie van de btw mogelijk tot een aantasting van het rechtskarakter van de btw. Wanneer het recht op aftrek van voorbelasting ontbreekt, blijft btw bij de belastingplichtigen ‘hangen’. Dit terwijl de btw juist niet moeten worden gedragen door de belastingplichtigen, maar juist door de eindverbruikers van de goederen en diensten.

Uit art. 169 btw-richtlijn blijkt echter dat voor een aantal vrijgestelde handelingen tóch recht op aftrek kan bestaan op de kosten die op die vrijgestelde handelingen zien. Zo volgt uit onderdeel c van het

¹¹⁴ Verder wordt geen recht op aftrek van voorbelasting verleend ter zake van betaalde btw welke ziet op niet-economische activiteit, wat in dit onderzoek echter verder niet wordt behandeld.

¹¹⁵ Ontleend aan D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese btw en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001, p. 218.

laatstgenoemde artikel dat door de belastingplichtige verrichte handelingen waarvoor krachtens art. 135, eerste lid, punten a) tot en met f) btw-richtlijn vrijstelling is verleend, toch recht op aftrek worden genoten indien de afnemer van die diensten buiten de Europese Unie is gevestigd. Op deze manier wordt door de communautaire wetgever bovendien tegemoet gekomen aan de in paragraaf 2.4.2.4 besproken externe neutraliteit.

Om het recht op aftrek te kunnen genieten dient door de belastingplichtige verder nog aan een aantal nadere voorwaarden te zijn voldaan, zoals opgenomen in art. 168 en art. 178 van de btw-richtlijn. Zo moet de belastingplichtige onder meer in het bezit zijn van een overeenkomstig de btw-richtlijn opgestelde factuur ter zake van goederenleveringen en diensten aan haar adres en dient zij ook de afnemer van het betreffende goed of dienst te zijn. In de volgende paragraaf bespreek ik de verschillende kosten waarvoor aftrekrecht kan bestaan voor een belastingplichtige.

3.4 Kostensoorten voor btw-doeleinden

Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie valt af te leiden dat sprake is van meerdere “kostensoorten” in de btw. Onderscheiden kunnen worden de “directe kosten” en “algemene kosten”. Algemene kosten kunnen vervolgens weer worden opgedeeld in “algemene kosten toerekenbaar aan de algehele bedrijfsactiviteit” en “algemene kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit”. Hierna wordt een uiteenzetting gegeven van deze kostensoorten.

3.4.1 Directe kosten

Ex art. 168 btw-richtlijn bestaat alleen aftrekrecht voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van een belastingplichtige. De formulering “gebruikt voor” wijst erop, dat het bedoelde recht op aftrek een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste¹¹⁶ handelingen, aldus het Hof van Justitie in de reeds vermelde zaak *BLP*.¹¹⁷ Deze kosten worden aangemerkt als de “directe kosten” van een belastingplichtige. Het Hof van Justitie gaf in dit kader in de zaak *Midland Bank* een nadere invulling aan het vereiste van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang van de kosten van de ingekochte goederen en diensten met de btw belaste

¹¹⁶ Het is naar mijn mening zuiverder om te spreken over “handelingen waarvoor volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat”, omdat het volledige aftrekrecht niet louter geldt voor belaste handelingen, maar ook voor enkele andere handelingen. Dit betreft bijvoorbeeld de van btw vrijgestelde diensten als beschreven in art. 169, onderdeel c btw-richtlijn, waarvoor toch recht op aftrek van voorbelasting bestaat op de betaalde btw op ingekochte goederen en diensten die worden aangewend voor de aldaar genoemde handelingen. Voor gemaksdoeleinden gebruik ik “belaste handelingen” en “handelingen waarvoor (volledig) recht op aftrek van voorbelasting bestaat” als synoniemen.

¹¹⁷ HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94 (*BLP*), *V-N* 1995/3030, p.27, r.o. 19. Zoals reeds opgemerkt in voetnoot 80 lijkt dit arrest met het arrest HvJ 29 april 2004, nr. C-77/01 (*EDM*), *BNB* 2004/285 achterhaald, althans voor zover het de impliciete implicatie betreft in dit arrest dat de verkoop van een deelneming (altijd) als een vrijgestelde prestatie heeft te gelden. Dit standpunt onderschrijf ik. Voor het overige is het dictum van dit arrest mijns inziens nog steeds valide. Vergelijk M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (*EDM*), *BNB* 2004/285.

handelingen van de belastingplichtige. Het rechtscollege herhaalt allereerst dat in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang moet bestaan tussen een bijzondere handeling in een eerder stadium en één of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat om aan de belastingplichtige een recht op aftrek van voorbelasting toe te kennen en de omvang van dat recht te kunnen bepalen.¹¹⁸ Vervolgens overweegt het Hof dat deze regel vooronderstelt, dat de kosten die voor het verwerven van de goederen of diensten zijn gemaakt, één van de bestanddelen van de prijs zijn van de belaste handelingen. Om die reden moeten die elementen van de kostprijs normaliter zijn ontstaan vóór de belastingplichtige de handeling waarvoor aftrekrecht bestaat verricht, waarop de gemaakte kosten betrekking op hebben. Dit laatste zou slechts anders zijn wanneer de belastingplichtige met objectieve elementen aantoont, dat de kosten van de goederen of diensten die hij heeft gebruikt wegens het verrichten van de handeling waarvoor het recht op aftrek bestaat, bij wijze van uitzondering een bestanddeel van de prijs van de laatstgenoemde handeling vormen.¹¹⁹

Uit de zaak Midland Bank volgt aldus dat van een rechtstreeks en onmiddellijke samenhang tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen sprake is wanneer de kosten van die goederen en diensten een bestanddeel vormen van de prijs van de in een later stadium belaste handelingen. Daarom kunnen normaliter goederen en diensten die worden verworven nadat de belaste handeling heeft plaatsgevonden, geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang hebben met die belaste handeling.

Wanneer kosten louter samenhangen met een belaste handeling, bestaat volledig recht op aftrek ter zake van de verworven goederen en diensten gebruikt voor die belaste handeling. Uiteraard kunnen kosten ook rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met van btw vrijgestelde handelingen. In dat geval vindt in het geheel geen aftrek van voorbelasting plaats ter zake van de betaalde btw op de gemaakte kosten.¹²⁰

3.4.2 Algemene kosten

3.4.2.1 Algemene kosten toerekenbaar aan de algehele bedrijfsactiviteit

Naast een nadere uitleg van “directe kosten”, voorziet het Hof van Justitie nog in verder mogelijk aftrekrecht voor de belastingplichtige in de voornoemde zaak Midland Bank. Ook wanneer kosten namelijk niet rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met een handeling waarvoor een volledig aftrekrecht bestaat en derhalve geen directe kosten vormen voor de belastingplichtige, kan alsnog (deels) recht op aftrek van voorbelasting bestaan. Gemaakte kosten ter zake van aangewende goederen en diensten kunnen volgens het Hof namelijk nog wel deel uitmaken van de algemene kosten van de

¹¹⁸ HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), V-N 2000/44.20, r.o. 20 en 24.

¹¹⁹ HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), V-N 2000/44.20, r.o. 30 en 32.

¹²⁰ Zulks is eveneens het geval indien de kosten rechtstreeks toerekenbaar zijn aan niet-economische activiteiten.

belastingplichtige en als zodanig bestanddelen zijn van de prijs van de producten van de onderneming.¹²¹ Er moet echter wel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaan tussen de verworven goederen of diensten en de algehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige. Het gaat om kosten die moeten worden geacht deel uit te maken van de prijs van de producten van de onderneming, omdat zij met deze onderneming verband houden.¹²² Uit de zaak *Investrand*¹²³ valt dan ook af te leiden dat geen recht op aftrek bestaat ter zake van btw drukkend op kosten die worden opgeroepen door verrichte activiteiten in de tijd dat de thans belastingplichtige nog geen economische activiteiten uitoefende. De gemaakte kosten door de belastingplichtige hielden in casu immers geen verband met de thans verrichte economische activiteiten.

Wanneer kosten worden aangemerkt als algemene kosten toerekenbaar aan de algehele bedrijfsactiviteit, dan vindt aftrek van voorbelasting “pro rata” plaats. Zodoende geniet de belastingplichtige slechts aftrekrecht over het gedeelte dat evenredig is aan de verrichte belaste handelingen. Het pro rata aftrekrecht wordt nader belicht in paragraaf 3.5.

3.4.2.2 Algemene kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit

Bepaalde algemene kosten kunnen volgens het Hof van Justitie echter meer rechtstreeks worden toegerekend dan aan slechts de algehele bedrijfsactiviteit, zo volgt uit de zaak *Abbey National*¹²⁴. In deze zaak overweegt het Hof dat algemene kosten niet altijd aan de algehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige moeten worden toegerekend, maar dat sommige algemene kosten dienen te worden toegerekend aan een “duidelijk afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit”. In dit kader overweegt het Hof van Justitie het volgende:

“Zoals het Hof evenwel in het arrest *Midland Bank* (...) heeft vastgesteld, kan een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, de btw die over door hem gebruikte goederen of diensten is geheven, toch aftrekken wanneer die goederen of diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met in een later stadium verrichte handelingen die recht geven op aftrek, zonder dat een onderscheid hoeft te worden gemaakt naar gelang lid 2, lid 3, of lid 5 van artikel 17 van de Zesde richtlijn van toepassing is. Deze regel moet eveneens worden toegepast op de kosten van goederen en diensten die behoren tot de algemene kosten betreffende een gedeelte van de economische activiteiten van een belastingplichtige dat duidelijk is afgebakend en waarvan alle handelingen aan btw zijn onderworpen, aangezien deze goederen en diensten daardoor

¹²¹ HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98 (*Midland Bank*), *V-N* 2000/44.20, r.o. 31. In gelijke zin onder meer HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98 (*Abbey National*), *V-N* 2001/15.26, r.o. 35 en 36, HvJ 27 september 2001, nr. C-16/00 (*Cibo Participations SA*), *V-N* 2001/55.7, r.o. 33 en HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (*Kretztechnik*), *V-N* 2005/29.18, r.o. 36.

¹²² Vergelijk M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 446.

¹²³ HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05 (*Investrand*), *V-N* 2007/12.19.

¹²⁴ HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98 (*Abbey National*), *V-N* 2001/15.26.

rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met dat gedeelte van zijn economische activiteiten. Wanneer de diverse door de overdrager ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen gebruikte diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een duidelijk afgebakend gedeelte van zijn economische activiteiten, zodat de kosten van deze diensten deel uitmaken van de algemene kosten van dat gedeelte van de onderneming, en wanneer alle met betrekking tot dit gedeelte verrichte handelingen aan btw zijn onderworpen, kan hij derhalve de btw die over de uitgaven voor de verkrijging van die diensten is geheven, volledig aftrekken.”¹²⁵

Mijns inziens geeft het Hof van Justitie met het wijzen van dit arrest aan dat wanneer algemene kosten een sterker verband vertonen met een meer specifiek deel van de economische activiteiten dan met de algehele economische activiteiten van de belastingplichtige als zodanig, deze kosten aan dit specifiekere deel van de economische activiteiten moet worden toegerekend. Naar mijn opvatting doelt het Hof van Justitie hiermee op het principe dat ook algemene kosten zo zuiver mogelijk moeten worden toegerekend aan de economische activiteiten waarvoor de kosten worden aangewend. Het zo zuiver mogelijk toerekenen van deze kosten wordt vertolkt door het mogelijk maken van het toerekenen van algemene kosten aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit. Wanneer het afgebakende gedeelte aldus louter belast presteert, is volledige aftrek van voorbelasting mogelijk in plaats van “slechts” pro rata aftrek van voorbelasting. Wat echter onder een afgebakend gedeelte moet worden verstaan, geeft het Hof van Justitie niet aan. In paragraaf 6.4.2 zal het toerekenen van algemene kosten aan afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit verder worden besproken, waarbij ik bespreek wanneer kosten kunnen worden toegerekend aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit en wat hier mijns inziens onder moet worden verstaan.

3.4.3 Deelconclusie

Ten aanzien van bovenstaande kostensoorten en de bijbehorende jurisprudentie van het Hof van Justitie, kan naar mijn mening worden afgeleid dat gemaakte kosten door de belastingplichtige zo zuiver mogelijk moeten worden toegerekend aan de prestaties waarvoor deze kosten worden aangewend. Derhalve zal eerst moeten worden onderzocht of sprake is van directe kosten. Hiervan is kortweg sprake wanneer de gemaakte kosten rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met een handeling waarvoor volledig aftrekrecht bestaat en de kosten een bestanddeel vormen van de prijs van de in een later stadium belaste handelingen. Goederen en diensten welke worden verworven nadat de belaste handeling al heeft plaatsgevonden, kunnen in beginsel geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang hebben met die belaste handeling en niet kwalificeren als directe kosten. Dit laatste is volgens het Hof van Justitie echter anders wanneer de belastingplichtige met objectieve elementen kan aantonen dat de kosten van de goederen of diensten die hij heeft gebruikt wegens het verrichten van de handeling waarvoor het recht op

¹²⁵ HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National), V-N 2001/15.26, r.o. 38-40.

af trek bestaat, een bestanddeel van de prijs van de laatstgenoemde handeling vormen. Ook wanneer kosten geen directe kosten vormen voor de belastingplichtige, kan alsnog (deels) recht op aftrek van voorbelasting bestaan. De kosten kunnen namelijk nog deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige en als zodanig bestanddelen zijn van de prijs van de producten van de onderneming. Er moet in dat geval wel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaan tussen de verworven goederen of diensten en de algehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige. Het gaat om kosten die moeten worden geacht deel uit te maken van de prijs van de producten van de onderneming, omdat zij met deze onderneming verband houden. Wanneer algemene kosten echter meer rechtstreeks kunnen worden toegerekend aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit, dan dient recht op aftrek te worden verleend op basis van de prestaties van dat afgebakende gedeelte, in plaats van het aftrekrecht op basis van de algehele bedrijfsactiviteit.

Zodoende kan mijns inziens de volgende ‘rangorde’ voor het toerekenen van kosten worden samengesteld: eerst moet worden gekeken of sprake is van directe kosten. Is hiervan geen sprake, dan zal moeten worden onderzocht of sprake is van algemene kosten. Zijn deze algemene kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte, dan zal het aftrekrecht moeten worden aangehouden van dat afgebakende gedeelte.¹²⁶ Kunnen de kosten niet aan een afgebakend gedeelte worden toegerekend, dan moet worden onderzocht of de kosten zijn toe te rekenen aan de algehele bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige.¹²⁷ Is ook hiervan geen sprake, dan bestaat in het geheel geen recht op aftrek van voorbelasting.¹²⁸

3.5 Pro rata aftrek van voorbelasting

Het is mogelijk dat bepaalde goederen of diensten zowel voor belaste als voor vrijgestelde prestaties worden aangewend. Bij een “gemengd presterende” belastingplichtige is het dan noodzakelijk om splitsingsregels op te stellen omtrent zijn recht op aftrek van voorbelasting ter zake van bepaalde aangewende goederen of diensten, waarvan de kosten kwalificeren als algemene kosten.¹²⁹ Men spreekt dan van een “pro rata aftrekrecht” of “evenredige aftrek”. Ex art. 173 btw-richtlijn wordt slechts aftrek toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de belaste handelingen. Daarbij wordt het aftrekbare gedeelte van de belasting in beginsel vastgesteld volgens uiteengezette wetgeving in art. 174 en 175 btw-richtlijn. Uit art. 174, eerste lid btw-richtlijn volgt dat het aftrekbare gedeelte van de belasting wordt berekend aan de hand van de uitkomst van een breuk, waarvan de teller

¹²⁶ Wat moet worden verstaan onder een afgebakend gedeelte wordt behandeld in paragraaf 6.4.2.

¹²⁷ Vergelijk voor deze rangorde H.W.M. van Kesteren, ‘Directe en algemene kosten in de btw’, WFR 2008/318, paragraaf 5. Hoewel deze auteur zijn bijdrage levert in het kader van het vaststellen van het recht op aftrek van voorbelasting in het kader van niet-economische activiteiten, is deze rangorde mijns inziens ook van toepassing ter zake van gemaakte kosten ten behoeve van de economische activiteiten van de belastingplichtige.

¹²⁸ In gelijke zin M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 454.

¹²⁹ Wanneer immers sprake is van directe kosten, wordt niet aan een pro rata aftrekrecht toegekomen: de kosten zijn specifiek toerekenbaar aan één handeling. Deze handeling is volledig belast of volledig vrijgesteld. Zie in dit kader paragraaf 3.4.1.

bestaat uit het bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief btw, met betrekking tot handelingen waarop recht op aftrek bestaat (de belaste handelingen en de genoemde handelingen in art. 169 btw-richtlijn) en de noemer uit de totale omzet van de belastingplichtige, exclusief btw, waarbij de van btw vrijgestelde omzet eveneens wordt meegenomen.¹³⁰ Het aftrekbare gedeelte wordt volgens art. 175 btw-richtlijn op jaarbasis vastgesteld en uitgedrukt in een percentage, afgerond op de hogere eenheid. De omzet met betrekking tot de levering van investeringsgoederen¹³¹, alsmede omzet behaald met betrekking tot bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en financiële transacties worden met betrekking tot de berekening van het aftrekrecht buiten beschouwing gelaten, zo volgt uit art. 174, tweede lid, onder a en b btw-richtlijn. Uit het arrest in de zaak *EDM* volgt dat handelingen moeten worden aangemerkt als bijkomstige handelingen, voor zover deze handelingen slechts een zeer beperkt gebruik impliceren van goederen of diensten waarvoor btw is verschuldigd.¹³²

In beginsel dient het pro rata zo te worden berekend, dat het daadwerkelijke gebruik van de ingekochte goederen en diensten wordt gereflecteerd in het recht op aftrek van voorbelasting daarvan. Om deze reden moeten dan ook de omzet behaald met de activiteiten genoemd in art. 174, tweede lid btw-richtlijn buiten beschouwing worden gelaten.¹³³ Volgens het Hof van Justitie dient het niet opnemen van de behaalde omzet met betrekking tot bijkomstige handelingen verder ter verzekering van de neutraliteit van het btw-stelsel. Volgens het rechtscollege zou de berekening van het aftrekrecht worden vervalst, indien alle opbrengsten van (in casu) financiële handelingen van de belastingplichtige die verband houden met een belastbare activiteit in de noemer van art. 174, eerste lid btw-richtlijn moeten worden opgenomen, zelfs wanneer de verkrijging van die opbrengsten generlei gebruik van goederen of diensten waarvoor btw verschuldigd is of slechts een zeer beperkt gebruik daarvan impliceert.¹³⁴ Hoewel de omzetverhouding van handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat ten opzichte van de 'totale'¹³⁵ omzet van een belastingplichtige niet per definitie iets zegt over het daadwerkelijke gebruik van de ingekochte goederen en diensten, kan zo'n omzetverhouding mijns inziens wel een indicatie geven van het gebruik daarvan. Bovendien lijkt deze methode praktisch goed te hanteren.

¹³⁰ Uit art. 174, eerste lid btw-richtlijn volgt verder dat lidstaten in de noemer ook het bedrag van subsidies opnemen dan subsidies die rechtstreeks verband houden met de prijs van de verrichte handelingen waarvoor een subsidie wordt verkregen. Dit wordt echter niet verder behandeld in dit onderzoek.

¹³¹ Indien lidstaten gebruik maken van de in art. 191 btw-richtlijn geboden mogelijkheid geen herziening op investeringsgoederen te eisen, mogen zij de opbrengst van de verkoop van investeringsgoederen wel opnemen in de berekening van het aftrekbare gedeelte van de belasting. Zie art. 174, derde lid btw-richtlijn.

¹³² HvJ 29 april 2004, nr. C-77/01 (*EDM*), *BNB* 2004/285, r.o. 78.

¹³³ 'Explanatory Memorandum to the Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes' van 29 juni 1973, COM(1973) 950, p. 18, 19 inzake art. 17 en art. 19 van de toenmalig in te voeren Zesde Richtlijn.

¹³⁴ HvJ 11 juli 1996, nr. C-306/94 (*Régie Dauphinoise*), *BNB* 1997/38, r.o. 21. In casu betrof het bijkomstige financiële handelingen. Het komt mij echter voor dat de redenering van het Hof van Justitie kan worden gebruikt voor alle bijkomstige handelingen genoemd in art. 174, tweede lid btw-richtlijn.

¹³⁵ De behaalde omzet van de in art. 174, tweede lid btw-richtlijn niet meegenomen.

Ex art. 173, tweede lid btw-richtlijn wordt lidstaten (ook) de mogelijkheid geboden het pro rata aftrekrecht op andere wijzen te berekenen. Zo kunnen lidstaten onder meer een belastingplichtige toestaan of verplichten een aftrekbaar gedeelte te bepalen voor iedere sector van de bedrijfsuitoefening, waarbij de belastingplichtige verplicht voor ieder van de sectoren een aparte boekhouding dient te voeren. Zoals besproken in paragraaf 1.3, worden deze alternatieve vaststellingsmethoden van het pro rata recht op aftrek niet behandeld in dit onderzoek. In dit onderzoek staat de hiervoor besproken berekening van het pro rata aftrekrecht gebaseerd op de omzetverhouding van de belastingplichtige dan ook centraal. De berekening en vaststelling van een dergelijk pro rata recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige entiteit bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichtingen en of in dit kader ruimte is voor een pro rata recht op aftrek op basis van de behaalde wereldomzet van de entiteit komt nadrukkelijk aan de orde in hoofdstuk zes van dit onderzoek.

3.6 Conclusie

Belastingplichtige voor btw-doeleinden is eenieder die zelfstandig een economische activiteit uitoefent. In dit hoofdstuk heb ik de drie kernelementen van deze definitie, eenieder, zelfstandig en economische activiteit, uiteengezet. Belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen kunnen ook niet-economische activiteiten uitoefenen. Deze prestaties blijven buiten de werkingssfeer van de btw. In mijn onderzoek hanteer ik de veronderstelling dat de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen, voor zover mogelijk, louter economische activiteiten uitoefenen. Het vaststellen van een eventueel gedeeltelijk aftrekrecht indien een belastingplichtige zowel economische en niet-economische activiteiten uitoefent, is in dit onderzoek derhalve niet aan de orde.

Wel besproken is het recht op aftrek van voorbelasting voor belastingplichtigen ter zake van hun economische activiteiten. Het aftrekrecht wordt in beginsel onmiddellijk en volledig verleend aan belastingplichtigen. Er bestaan echter meerdere uitzonderingen op dit volledige aftrekrecht. De voornaamste beperking wordt weergegeven in art. 168 btw-richtlijn: slechts voor zover goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd tot aftrek van voorbelasting. Betaalde btw ter zake van goederen en diensten die worden aangewend voor vrijgestelde handelingen kan derhalve in beginsel niet in aftrek worden gebracht. Vervolgens heb ik uiteengezet ter zake van welke kosten een belastingplichtige recht op aftrek kan genieten. Hierbij heb ik aan de hand van jurisprudentie van het Hof van Justitie een onderscheid gemaakt tussen directe kosten en algemene kosten. De categorie algemene kosten kan worden opgedeeld in algemene kosten toerekenbaar aan de algehele bedrijfsactiviteit en algemene kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit.

Naar mijn opvatting bestaat de volgende 'rangorde' voor het toerekenen van kosten worden: eerst moet worden gekeken of sprake is van directe kosten. In het geval dat directe kosten toerekenbaar zijn aan een

belaste handeling¹³⁶, dan bestaat volledig aftrekrecht ter zake van de btw drukkende op deze kosten. Wanneer deze kosten toerekenbaar zijn aan een vrijgestelde handeling bestaat in het geheel geen aftrekrecht. Is geen sprake van directe kosten, dan zal moeten worden onderzocht of sprake is van algemene kosten. De vervolgvraag daarbij is of deze algemene kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige. Mocht zulks het geval zijn, dan moet het aftrekrecht van dat afgebakende gedeelte worden gebruikt. In paragraaf 6.4.2 zal het toerekenen van algemene kosten aan afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit verder worden besproken, waarbij ik inga wanneer kosten kunnen worden toegerekend aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit en wat hier mijns inziens onder moet worden verstaan. Kunnen de kosten niet aan een afgebakend gedeelte worden toegerekend, dan moet worden onderzocht of de kosten zijn toe te rekenen aan de algehele bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige. Mocht het geval zijn dat algemene kosten toerekenbaar zijn aan zowel prestaties waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat als prestaties waarvoor dit recht op aftrek ontbreekt, dan bestaat enkel recht op aftrek voor het gedeelte dat evenredig is aan het bedrag van de belaste handelingen voor btw-doeleinden: een pro rata aftrekrecht. Ik heb uiteengezet hoe dit pro rata volgens de btw-richtlijn kan worden berekend voor een belastingplichtige. Ex art. 174, eerste lid btw-richtlijn wordt dat het aftrekbare gedeelte van de belasting berekend aan de hand van de uitkomst van een breuk, waarvan de teller bestaat uit het bedrag van de per jaar berekende omzet met betrekking tot handelingen waarop recht op aftrek bestaat en de noemer uit de totale omzet van de belastingplichtige, waarbij de van btw vrijgestelde omzet eveneens wordt meegenomen. De omzet wordt daarbij zowel in de teller als de noemer zonder btw berekend. Lidstaten kunnen ook op andere wijzen het pro rata van een belastingplichtige berekenen. Deze andere methoden worden niet verder behandeld in dit onderzoek, tenzij expliciet vermeld. Uitgangspunt voor dit onderzoek vormt derhalve de hiervoor genoemde berekening van het pro rata aftrekrecht op basis van de omzetverhouding van de belastingplichtige. De vaststelling en berekening van het pro rata recht op aftrek van voorbelasting speelt een belangrijke rol in hoofdstuk zes van dit onderzoek. Wanneer de kosten ook niet kunnen worden toegerekend aan de algehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige, dan bestaat in het geheel geen recht op aftrek van voorbelasting.

¹³⁶ Of wanneer kosten toerekenbaar zijn aan een handeling welke is opgenomen in art. 169 btw-richtlijn.

Hoofdstuk 4 De begrippen “zetel van bedrijfsuitoefening” en “vaste inrichting”

4.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk heb ik onder meer besproken wie belastingplichtige is voor btw-doeleinden. Het is mogelijk dat een belastingplichtige entiteit meerdere vestigingsplaatsen heeft: een primaire vestigingsplaats en een of meerdere secundaire vestigingsplaatsen. De primaire vestigingsplaats wordt voor btw-doeleinden aangeduid als “de zetel van bedrijfsuitoefening”. Een secundaire vestigingsplaats van een belastingplichtige (een filiaal of bijkantoor) kan voor btw-doeleinden worden aangemerkt als een “vaste inrichting”. Of een vaste inrichting voor btw-doeleinden (onder omstandigheden) moet worden aangemerkt als een aparte belastingplichtige ten opzichte van de zetel van bedrijfsuitoefening, wordt besproken in het volgende hoofdstuk. In dit hoofdstuk besteed ik aandacht aan deze vestigingsplaatsvormen “zetel van bedrijfsuitoefening” en “vaste inrichting”.¹³⁷ De inhoud van deze begrippen analyseer ik aan de hand van de btw-richtlijn, de btw-verordening en jurisprudentie van het Hof van Justitie. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

4.2 De zetel van bedrijfsuitoefening

4.2.1 Algemeen

Zoals reeds opgemerkt in de inleiding, wordt de primaire vestiging van een belastingplichtige aangeduid met het begrip “zetel van bedrijfsuitoefening”. In de praktijk wordt echter vaak de maatschappelijke term “hoofdhuis” gebruikt ter aanduiding van een primaire vestiging van een belastingplichtige.¹³⁸ Dit laatste begrip komt echter niet in de btw-richtlijn voor. Dit in tegenstelling tot het begrip zetel van bedrijfsuitoefening, dat op meerdere plaatsen in de btw-richtlijn naar voren komt.¹³⁹ Inhoudelijk zijn de begrippen zetel van bedrijfsuitoefening en hoofdhuis naar mijn opvatting gelijk.¹⁴⁰ In de btw-richtlijn wordt niet aangegeven welke plaats moet worden aangemerkt als de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening zich bevindt. In de volgende subparagrafen geef ik aan hoe deze plaats (deels) dient te worden bepaald volgens de jurisprudentie van het Hof van Justitie en volgens de btw-verordening.

¹³⁷ De eveneens in de btw-richtlijn opgenomen begrippen ten aanzien van de woon- en vestigingsplaats voor btw-doeleinden “woonplaats van de belastingplichtige” en “gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige”, waaraan wordt toegekomen wanneer geen zetel van bedrijfsuitoefening, dan wel vaste inrichting kan worden vastgesteld, laat ik buiten beschouwing. Ik verwijs naar de dissertatie van Merx voor een nadere invulling van deze begrippen: M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 133-168, alsmede p. 320-322.

¹³⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 85.

¹³⁹ Zie art. 38, eerste lid, art. 40, tweede lid, alsmede de artikelen 44, 45 en 307 btw-richtlijn.

¹⁴⁰ Vergelijk M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 405. In het vervolg van het onderzoek spreek ik echter over de “zetel van bedrijfsuitoefening” of “zetel” ter aanduiding van de primaire vestigingsplaats van een belastingplichtige.

4.2.2 Jurisprudentie Hof van Justitie inzake de zetel van bedrijfsuitoefening

In het arrest in de zaak *Planzer Luxembourg*¹⁴¹ verwoordt het Hof van Justitie waar de zetel van bedrijfsuitoefening van een vennootschap zich bevindt. Planzer Luxembourg (hierna: Planzer) is een transportonderneming, naar eigen zeggen gevestigd te Luxemburg. In april 1997 en mei 1998 heeft Planzer verzoeken teruggaaf van btw ingediend in Duitsland, die Planzer aldaar heeft betaald ter zake van de aankoop van brandstof. Deze verzoeken tot teruggaaf werden ingediend, inclusief een zogenoemde “verklaring van hoedanigheid”, ondertekend door de Luxemburgse fiscus. Volgens deze verklaring is Planzer onder een Luxemburgs btw-nummer aangemerkt als belastingplichtige. De Duitse belastingautoriteit wijst de verzoeken tot teruggaaf echter af, wanneer zij merkt dat het op de verklaring vermelde adres van Planzer geen telefoonaansluiting heeft. Planzer heeft naar oordeel van de Duitse fiscus daarmee niet aangetoond dat haar zetel van bedrijfsuitoefening in Luxemburg is gevestigd. De verwijzende rechter wenst (onder meer) te vernemen hoe het begrip “zetel van bedrijfsuitoefening” wordt uitgelegd voor de toepassing van Richtlijn 86/560/EEG, beter bekend als de “Dertiende Richtlijn”.

Het Hof van Justitie overweegt dat de toepassing van de Dertiende Richtlijn in beeld komt, wanneer de belastingplichtige in de periode van het verzoek van teruggaaf niet beschikt over een aanknopingspunt van heffing beschikt in de Europese Gemeenschap (thans: Unie). Tot die aanknopingspunten behoren onder meer de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting. Volgens het rechtscollege heeft het begrip “zetel van bedrijfsuitoefening” in de zin van art. 1, punt 1 van de Dertiende Richtlijn betrekking op de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van deze vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend.¹⁴²

Bij het bepalen van de plaats van de zetel van de bedrijfsuitoefening van een vennootschap dient volgens het Hof van Justitie 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.¹⁴³

¹⁴¹ HvJ 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer Luxembourg), V-N 2007/36.23.

¹⁴² HvJ 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer Luxembourg), V-N 2007/36.23, r.o. 60.

¹⁴³ HvJ 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer Luxembourg), V-N 2007/36.23, r.o. 61.

Naar oordeel van het hoogste Europese rechtscollege kunnen ook andere elementen in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de plaats van de zetel van bedrijfsuitoefening, zoals:

- de woonplaats van de hoofdbestuurders;
- de plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden;
- de plaats waar de administratie en de boekhouding zich bevinden; en
- de plaats waar de financiële en vooral bankzaken worden geregeld.¹⁴⁴

Bijgevolg kan naar oordeel van het Hof van Justitie een fictieve vestiging, zoals een "brievenbusmaatschappij" of een "schijnvennootschap", niet worden aangemerkt als zetel van de bedrijfsuitoefening in de zin van artikel 1, punt 1, van de Dertiende Richtlijn.¹⁴⁵

Hoewel het arrest in de zaak Planzer Luxembourg is geweest voor de werking van Richtlijn 79/1072/EEG, bekend als de "Achtste Richtlijn"¹⁴⁶, alsmede de voornoemde Dertiende Richtlijn, heeft deze zaak naar mijn mening ook betekenis voor btw-richtlijn inzake de regels van de plaats van dienst.¹⁴⁷ Zo merkt *Merckx* mijns inziens terecht op dat het niet voor de hand ligt verschillende betekenissen aan een zelfde begrip toe te kennen dat zowel in de btw-richtlijn als in Richtlijn 2008/9/EG is opgenomen.¹⁴⁸ Bovendien kan mijns inziens uit het feit dat het Hof van Justitie het begrip "vaste inrichting" in de zaak Planzer Luxembourg analoog uitlegt in de zin van de Dertiende Richtlijn als haar eerdere uitlegging in de zin van de Zesde Richtlijn, ook worden verondersteld dat de invulling die het Hof van Justitie geeft aan het begrip "zetel van bedrijfsuitoefening" in de zin van de Dertiende Richtlijn analoog zou moeten zijn aan de uitleg die aan dit begrip wordt gegeven in de Zesde Richtlijn en de btw-richtlijn.¹⁴⁹ De invulling die aan het begrip "vaste inrichting" wordt gegeven wordt besproken in paragraaf 4.3.

Uit het arrest Planzer Luxembourg kan naar mijn mening worden afgeleid dat de lijst met factoren en elementen om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, niet limitatief is. Het Hof van Justitie spreekt immers over "de belangrijkste factoren" en "andere elementen, zoals...". Op basis van de eerder genoemde factoren en elementen kan naar mijn mening reeds in de meeste gevallen reeds een plaats waar de zetel van de bedrijfsuitoefening van een vennootschap is gevestigd, worden vastgesteld. Daarnaast kan dit arrest mijns inziens als leidraad worden aangehouden voor het bepalen van de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening zich bevindt bij belastingplichtigen in het algemeen. Hoewel het

¹⁴⁴ HvJ 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer Luxembourg), *V-N* 2007/36.23, r.o. 61.

¹⁴⁵ HvJ 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer Luxembourg), *V-N* 2007/36.23, r.o. 62.

¹⁴⁶ De Achtste Richtlijn is inmiddels vervangen door Richtlijn 2008/9/EG.

¹⁴⁷ Zie ook M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 85 en p. 159, alsmede M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 255.

¹⁴⁸ M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 255. Dit is uiteraard anders wanneer zo'n verschillende uitleg expliciet is bepaald, zoals in paragraaf 4.3.3 van dit hoofdstuk aan de orde komt ten aanzien van het begrip vaste inrichting in de btw-verordening.

¹⁴⁹ In gelijke zin M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 255.

arrest is gewezen ter bepaling van de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening zich bevindt van een vennootschap en enkele van de door het Hof van Justitie genoemde factoren en elementen voor andere ondernemingsvormen niet van toepassing kunnen zijn¹⁵⁰, blijft het uitgangspunt voor iedere belastingplichtige mijns inziens hetzelfde: de zetel van bedrijfsuitoefening bevindt zich op de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding worden genomen en waar de centrale bestuurstaken worden uitgeoefend.

4.2.3 De zetel van bedrijfsuitoefening in de btw-verordening

Ook in de btw-verordening wordt ingegaan op de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening zich bevindt. Art. 10, eerste lid btw-verordening bepaalt dat voor de toepassing van de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn onder deze plaats wordt verstaan de plaats waar de centrale bestuurstaken van het bedrijf worden uitgeoefend. Om te bepalen waar de in het eerste lid bedoelde plaats is gelegen, dient volgens ex art. 10, tweede lid btw-verordening rekening te worden gehouden met:

- de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding worden genomen;
- de plaats van de statutaire zetel van het bedrijf; en
- de plaats waar de bestuurders van het bedrijf bijeenkomen.

Wanneer op grond van bovengenoemde criteria niet met zekerheid kan worden bepaald waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, is het eerste aldaar genoemde criterium doorslaggevend om de plaats waar de zetel is gevestigd te bepalen. Art. 10, derde lid vermeldt ten slotte dat het enkele bestaan van een postadres ontoereikend is om dat adres aan te merken als de plaats van de zetel van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige.

De invulling van de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, vertoont grote gelijkenissen met het arrest Planzer Luxembourg inzake de plaats waar de zetel zich bevindt van een vennootschap. De Europese Raad ziet in het arrest Planzer Luxembourg naar het blijkt aanknopingspunten om ook te kunnen bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening voor belastingplichtigen anders dan vennootschappen is gelegen. Art. 10 btw-verordening is immers naar mijn opvatting van toepassing voor alle belastingplichtigen. Zoals reeds opgemerkt in de voorgaande subparagraaf, kan ik dit standpunt om het begrip “zetel voor bedrijfsuitoefening” voor andere entiteiten dan vennootschappen op een gelijke manier uit te leggen, volledig onderschrijven.

¹⁵⁰ Zo beschikken bepaalde samenwerkingsvormen welke een economische activiteit uitoefenen bijvoorbeeld niet over een statutaire zetel, zodat deze factor niet getoetst zal worden bij de plaats waar deze belastingplichtigen hun zetel van bedrijfsuitoefening hebben gevestigd.

In de basis volgt de Europese Raad met de bepalingen in art. 10 btw-verordening de door het Hof van Justitie opgestelde kern inzake de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Volgens het Hof van Justitie dienen de door haar genoemde factoren en elementen te worden gebruikt om te bepalen op welke plaats de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding worden genomen en de plaats waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend. De plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding worden genomen, wordt in de btw-verordening echter gezien als “slechts” een criterium om te bepalen op welke plaats waar de centrale bestuurstaken worden uitgeoefend. Wel lijkt dit criterium de meest belangrijke plaats in te nemen bij de beoordeling van de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening zich bevindt: wanneer op grond van de genoemde criteria in art. 10, tweede lid niet met zekerheid kan worden bepaald waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, is de plaats waar die voornaamste beslissingen worden genomen, doorslaggevend. Door één specifiek criterium als leidend criterium aan te merken, scheidt de btw-verordening mijns inziens duidelijkheid. In het arrest Planzer Luxembourg werd immers niet zo’n leidend criterium aangewezen. Het verkiezen van één leidend criterium draagt naar mijn mening ook bij aan een meer gelijke bepaling van de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd van een belastingplichtige door de lidstaten van de Europese Unie. Zodoende kunnen ook de regels omtrent de plaats van dienst van art. 44 en 45 btw-richtlijn immers meer eenduidig worden bepaald. Het valt verder op dat verschillende door het Hof van Justitie “factoren” en alle van de “elementen” die het Hof van Justitie in het arrest in de zaak Planzer Luxembourg vermeldt ter bepaling van de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, worden weggelaten in de btw-verordening. Dit wil mijns inziens echter niet zeggen dat deze factoren en elementen niet langer van waarde zijn bij het bepalen van de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Deze indicatoren kunnen immers nog helpen bij het bepalen van de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding worden genomen.

Zoals echter blijkt uit de tekst van art. 10 btw-verordening, ziet de uitleg van de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, louter op art. 44 en 45 btw-richtlijn. De bepaling is dus niet van toepassing op andere bepalingen uit de btw-richtlijn waar dit begrip wordt gehanteerd, zoals art. 38 en 39 btw-richtlijn. Het lijkt aldus zo te zijn dat deze laatstgenoemde bepalingen ter uitlegging van het begrip “zetel van bedrijfsuitoefening” over het hoofd zijn gezien. Voor deze bepalingen lijkt derhalve “slechts” de uitleg van het Hof van Justitie te gelden. Mijns inziens zou het met het oog op het scheppen van duidelijkheid, wat het doel is van de btw-verordening, wenselijk zijn om alle bepalingen in de btw-richtlijn waar het begrip “zetel van bedrijfsuitoefening” wordt gehanteerd, van een zelfde uitleg te voorzien in deze btw-verordening. Ik zie geen bezwaar om de ‘vergeten’ bepalingen eveneens onder te brengen in het huidige art. 10 btw-richtlijn.

Ten slotte zij nog opgemerkt dat ik er in mijn onderzoek van uit ga, dat de plaats waar de zetel van de bedrijfsuitoefening te allen tijde is gelegen in een EU-lidstaat.

4.3 De vaste inrichting

4.3.1 Algemeen

Zoals reeds opgemerkt in de inleiding kan een onderneming beschikken over een of meerdere filialen of bijkantoren. Het is mogelijk dat zo'n filiaal of bijkantoor voor btw-doeleinden wordt aangemerkt als een vaste inrichting. Het begrip "vaste inrichting" (hierna ook: het v.i.-begrip) werd geïntroduceerd in de Zesde Richtlijn in onder meer art. 9, eerste lid en art. 9, tweede lid. De aanwezigheid van een vaste inrichting kan verschillende gevolgen meebrengen. Zo bepalen thans onder meer art. 44 en 45 btw-richtlijn dat de aanwezigheid van een vaste inrichting invloed kan hebben op de plaats van dienst voor btw-doeleinden. Ex art. 44 btw-richtlijn is de plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, de plaats waar deze belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Wanneer de diensten echter worden verricht voor een vaste inrichting van de voornoemde belastingplichtige, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Art. 45 btw-richtlijn bepaalt dat de plaats van een dienst, verricht voor een niet-belastingplichtige, de plaats is waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Wanneer de diensten aan de niet-belastingplichtige echter worden verricht door een vaste inrichting, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt.¹⁵¹ Verder kan de aanwezigheid van een vaste inrichting invloed hebben op het recht op teruggaaf van btw, zo blijkt uit de art. 1 van zowel Richtlijn 2008/9/EG als de Dertiende Richtlijn.

Uit de gepubliceerde documenten met betrekking tot de totstandkoming van de Zesde, Achtste, Dertiende, alsmede de btw-richtlijn en Richtlijn 2008/9/EG kan echter niet direct worden afgeleid waarom de communautaire wetgever btw-gevolgen aan de aanwezigheid van een vaste inrichting heeft willen verbinden. Het komt *Van Hilten* voor dat de bedoeling van de introductie van de vaste inrichting is geweest om buitenlandse belastingplichtigen zoveel mogelijk als binnenlandse belastingplichtigen te behandelen, voor zover zij zich in het binnenland als zodanig manifesteren.¹⁵² Bezien vanuit het neutraliteitsbeginsel en het rechtskarakter van de btw zou een vestiging van een in het buitenland gevestigde belastingplichtige inderdaad gelijk moeten worden behandeld als een in de "eigen lidstaat gevestigde belastingplichtige". Het is het consumptieve verbruik van goederen of diensten wat moet worden belast in de btw, onafhankelijk van de vraag of de goederen of diensten worden aangeboden door

¹⁵¹ Opmerking verdient dat artikel 44 en 45 btw-richtlijn ook bepalen dat wanneer geen zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting aanwezig is, als plaats van dienst wordt aangehouden respectievelijk de woonplaats van de afnemer of zijn gebruikelijke woon- of verblijfplaats of de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter. Aangezien ik deze aanknopingspunten van de plaats van dienst niet behandel, zijn deze regels niet in de hoofdtekst opgenomen. De regels omtrent de plaats van dienst zijn van kracht geworden per 1 januari 2010. Voor deze datum werd nog geen onderscheid gemaakt in dienstverrichting aan belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen en gold de tekst van het huidige art. 45 btw-richtlijn als algemene hoofdregel omtrent de plaats van dienst.

¹⁵² M.E. van Hilten, 'Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk', *WFR* 1997/1369, onderdeel 3.

een in de eigen lidstaat gevestigde belastingplichtige of een secundaire vestiging van een in het buitenland gevestigde belastingplichtige.¹⁵³ Mocht een andere behandeling van binnenlandse ten opzichte van buitenlandse belastingplichtigen worden waargenomen, dan kan dit de neutraliteit tussen de belastingplichtigen en ook mogelijk de neutraliteit met betrekking tot transacties schaden. Daarnaast zijn zowel *Van Hilten* als *Merkx* van mening dat de richtlijngever met de introductie van dit begrip heeft willen aansluiten bij het bestemmingslandbeginsel, waarmee wordt bedoeld dat heffing van btw zoveel mogelijk dient plaats te vinden in het land waar de betreffende dienst wordt verbruikt.¹⁵⁴ Deze benadering past mijns inziens goed in het licht van het rechtskarakter van de btw als een algemene indirecte verbruiksbelasting. Door de plaats waar een onderneming een vaste inrichting heeft gevestigd als mogelijke plaats van dienst aan te merken, kunnen diensten die via een dergelijke inrichting worden aangeboden aan consumenten op die plaats worden belast. Het land waar de vaste inrichting is gevestigd zal eerder de plaats van verbruik benaderen dan het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Verder kan het door de richtlijngever als onwenselijk worden ervaren wanneer consumenten diensten vrij van btw kunnen afnemen van ondernemingen waarvan de zetel van bedrijfsuitoefening buiten de is gelegen. Wanneer zo'n buiten de Unie gevestigde onderneming een vaste inrichting in een lidstaat heeft gevestigd van waaruit de diensten worden verricht, kan thans btw worden geheven van de betreffende onderneming via die vaste inrichting.¹⁵⁵

Zoals ook reeds het geval was met het begrip “zetel van bedrijfsuitoefening”, alsmede de in het tweede hoofdstuk besproken rechtskarakter en neutraliteitsbeginsel in de btw, wordt in de btw-richtlijn evenmin voorzien in een invulling van het begrip “vaste inrichting”. Het Hof van Justitie heeft echter wel in verschillende arresten invulling gegeven aan dit begrip. Ook in de btw-verordening wordt aandacht besteed aan de invulling van het v.i.-begrip. In de volgende onderdelen behandel ik allereerst de arresten van het Hof van Justitie, om vervolgens de nadere invulling van de het begrip “vaste inrichting” in de btw-verordening onder de loep te nemen.

¹⁵³ In gelijke zin Zie ook G.J. Van Norden, ‘The Allocation of Taxing Rights To Fixed Establishments in European VAT Legislation’ in *VAT in an EU and international perspective* (Essays in honour of Han Kogels) IBFD: Amsterdam 2011, p. 37.

¹⁵⁴ M.E.van Hilten, ‘Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk’, *WFR* 1997/1369, onderdeel 3 en M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 138.

¹⁵⁵ Vergelijk ook M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 138-139. Verder zij opgemerkt dat art. 59bis btw-richtlijn bepaalt dat lidstaten met betrekking tot diensten waarvan de plaats van verrichting binnen art. 44, 45, 56 en 59 btw-richtlijn valt, de plaats van dienst kan aanmerken als op hun grondgebied te zijn gelegen, in plaats van buiten de Unie, wanneer sprake is van een situatie van dubbele heffing, non-heffing of een verstoring van de mededinging. In mijn onderzoek ga ik er vanuit dat de zetel van bedrijfsuitoefening binnen de grenzen van een lidstaat van de Europese Unie is gelegen, zodat een situatie als beschreven als in de hoofdtekst of art. 59bis btw-richtlijn in het vervolg van dit onderzoek niet aan de orde komt.

4.3.2 Jurisprudentie HvJ inzake de vaste inrichting

Zoals reeds opgemerkt in paragraaf 4.3.1, werd het begrip “vaste inrichting” geïntroduceerd in de Zesde Richtlijn, zonder dat dit begrip van concrete inhoud was voorzien. Het wekt dan ook geen verbazing dat rechters uit verschillende lidstaten de vraag hebben gesteld aan welke voorwaarden moet zijn voldaan, alvorens sprake is van een vaste inrichting voor btw-doeleinden. In deze paragraaf geef ik een uiteenzetting van het begrip “vaste inrichting”. Zoals aangegeven in paragraaf 1.3, bespreek ik daarbij niet tot in het diepste detail wanneer precies sprake is van een vaste inrichting en hoe de relevante factoren die het Hof van Justitie in dat kader stelt, moeten worden uitgelegd; een dergelijke invulling gaat mijns inziens de reikwijdte van dit onderzoek te buiten.¹⁵⁶

4.3.2.1 Het beschikken over een zekere bestendigheid en een geschikte structuur

Het eerste arrest waarin het Hof van Justitie werd verzocht om aan te geven wanneer sprake is van een vaste inrichting, is het arrest in de zaak *Berkholz*¹⁵⁷. De zaak betreft de onderneming Abe-Werbung Alfred Berkholz, welke zich onder meer bezig houdt met de plaatsing en exploitatie van speelautomaten, juke-boxen en soortgelijke apparaten. De meeste van deze apparaten exploiteert zij op plaatsen in Duitsland, maar zij heeft ook een aantal speelautomaten geïnstalleerd aan boord van twee veerboten, die veerdiensten onderhouden tussen Duitsland en Denemarken. De automaten aan boord van de veerboten worden regelmatig onderhouden, hersteld en vervangen door personeel van Berkholz. Deze werkzaamheden behelzen slechts een deel van hun arbeidstijd. Er is geen personeel dat permanent aan boord van de betrokken schepen is tewerkgesteld. De verwijzende rechter wenst (onder meer) te vernemen of de diensten aan boord van de veerboten zijn verricht vanuit vaste inrichting aan boord van die veerboten met betrekking tot de bepaling van de plaats van dienst. De hoofdregel omtrent de plaats van dienst, opgenomen in art. 9, eerste lid Zesde Richtlijn luidde destijds: “Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

Het Hof van Justitie overweegt dat de belastingautoriteiten van iedere lidstaat in het kader van de door de Zesde Richtlijn geboden keuzemogelijkheden dienen te bepalen, welke plaats fiscaal het nuttigst wordt aangemerkt als plaats waar een bepaalde dienst is verricht. Hierover merkt het rechtscollege het volgende op, waarbij de cursivering van mijn hand is:

¹⁵⁶ Merckx geeft mijns inziens een zeer interessante bijdrage in haar dissertatie over de precieze vereisten van een vaste inrichting. Zie M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, hoofdstukken 4, 7 en 8.

¹⁵⁷ HvJ 4 juli 1985, nr. 168/84 (*Berkholz*), Jur. 1985, p. 2251.

“Volgens artikel 9, lid 1 [Zesde Richtlijn, MB] lijkt de plaats waar de dienstverrichter 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. Uit het onderlinge verband tussen de in artikel 9 [Zesde Richtlijn] gebruikte begrippen en uit het (...) 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. Het aan boord van een zeeschip installeren van speelautomaten die van tijd tot tijd worden onderhouden, kan niet als een dergelijke inrichting worden beschouwd, vooral niet wanneer de vaste zetel van de exploitant van deze automaten een bruikbaar aanknopingspunt is voor de belastingheffing.”¹⁵⁸

Bijgevolg komt het Hof van Justitie tot de conclusie dat een installatie voor commerciële activiteiten, zoals de exploitatie van speelautomaten, op een buiten het nationale grondgebied in volle zee varend schip, slechts als vaste inrichting in de zin van art. 9, eerste lid Zesde Richtlijn kan worden beschouwd, indien die inrichting duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor de betrokken dienstverrichtingen noodzakelijk zijn en het niet doelmatig is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, aan te merken als plaats waar deze diensten worden verricht.

Het Hof van Justitie uit zich in dezelfde bewoordingen als vermeld hiervoor in het arrest *Faaborg-Gelting Linien*¹⁵⁹. In deze zaak verstrekt het in Denemarken gevestigde Faaborg-Gelting Linien A/S (hierna: FG-Linien) maaltijden voor consumptie aan boord van veerboten die een lijndienst onderhouden tussen Faaborg in Denemarken en Gelting in Duitsland. Het Hof van Justitie wordt gevraagd of het verstrekken van maaltijden door FG Linien heeft te gelden als de levering van goederen of het verrichten van een dienst. Het rechtscollege komt tot de conclusie dat in de onderhavige zaak sprake is van het verrichten van een dienst en gaat vervolgens in op de vraag waar deze dienst fiscaal moet worden geacht te zijn verricht. Het Hof van Justitie volgt strak haar eerder uiteengezette lijn in het arrest Berkholz: het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, is slechts van belang ingeval de zetel ter zake niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan. Er kan slechts worden overwogen een andere inrichting dan de zetel van bedrijfsuitoefening 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. Vervolgens overweegt het Hof van Justitie dat dit laatste kennelijk niet het geval is met

¹⁵⁸ HvJ 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), Jur. 1985, p. 2251, r.o. 17, 18.

¹⁵⁹ HvJ 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996/2120, 22.

een restauratieruimte op een schip. Vooral niet wanneer, zoals in casu, de vaste zetel van de exploitant van het schip een bruikbaar aanknopingspunt voor de belastingheffing vormt.¹⁶⁰

Daar waar het Hof van Justitie omtrent de vaste inrichting in de zaken Berkholz en Faaborg-Gelting Linien eist dat zij een zekere bestendigheid bezit, doordat zij duurzaam over het personeel en technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn, geeft het Hof van Justitie een nadere invulling aan dit criterium aan in het arrest in de zaak *ARO Lease*¹⁶¹. ARO Lease (hierna ook: ARO) is een leasemaatschappij die zich bezighoudt met de verhuur van personenauto's op basis van overeenkomsten van operational lease. ARO, gevestigd in Nederland, sluit hiertoe onder meer overeenkomsten af met afnemers in België via zelfstandige tussenpersonen; zij heeft in België geen eigen kantoor. De afnemer zoekt zijn auto doorgaans uit bij een dealer in België. De auto wordt vervolgens geleverd aan ARO, geleased aan de afnemer en geregistreerd in België. De zelfstandige tussenpersonen hebben geen bemoeienis met de uitvoering van het contract. De verwijzende rechter stelt in wezen de vraag of sprake is van een vaste inrichting in België wanneer 800 van de 6800 auto's door ARO ter beschikking worden gesteld aan Belgische afnemers op basis van overeenkomsten van operational lease.

Het Hof van Justitie herhaalt de eerder aangehaalde overwegingen uit de arresten Berkholz en Faaborg-Gelting Linien met betrekking tot de verhouding tussen de vestigingsplaatsvormen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting, alsmede het duurzaam beschikken over personeel en technische middelen en voegt daar vervolgens aan toe, met wederom cursivering van mijn hand:

“Om in afwijking van het als uitgangspunt geldende zetelcriterium een inrichting te kunnen aanmerken als plaats van een dienst van een belastingplichtige, *moet die inrichting bijgevolg een voldoende mate van duurzaamheid en een - wat personeel en technisch materieel betreft - geschikte structuur bezitten om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken.*”¹⁶²

Vervolgens onderzoekt het Hof van Justitie of in het geval van ARO is voldaan aan de hierboven vermelde (aangevulde) vereisten, met andere woorden of in het concrete geval van ARO sprake is van een vaste inrichting in België. Dienaangaande overweegt het Hof:

“Opgemerkt zij, dat de diensten die bij het leasen van auto's worden verricht, hoofdzakelijk bestaan in het onderhandelen over en het opmaken, ondertekenen en beheren van overeenkomsten en in het feitelijk ter beschikking stellen aan de cliënten van de overeengekomen auto's, die eigendom blijven van de leasemaatschappij. Hieruit volgt, dat wanneer een leasemaatschappij in een lidstaat niet over eigen personeel en niet over een structuur met een voldoende mate van duurzaamheid beschikt in het kader

¹⁶⁰ HvJ 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), *V-N* 1996/2120, 22, r.o. 16-18.

¹⁶¹ HvJ 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), *V-N* 1997/2933, 7.

¹⁶² HvJ 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), *V-N* 1997/2933, 7, r.o. 16.

waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt of beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen, dat wil zeggen een structuur die geschikt is om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken, niet kan worden aangenomen, dat zij in die lidstaat over een vaste inrichting beschikt.”¹⁶³

Vergelijkbare omstandigheden als in de zaak ARO Lease komen naar voren in de zaak *Lease Plan*¹⁶⁴. Ook Lease Plan oefent als economische activiteit uit het verhuren van personenvoertuigen in het kader van lease-overeenkomsten. Lease Plan, in Luxemburg gevestigd, had een klein deel van haar auto's geleased aan afnemers in België. Net als in het geval van ARO Lease beschikte Lease Plan niet over eigen personeel of een kantoor in België. Ook in deze zaak lag de prejudiciële vraag voor of Lease Plan in België beschikte over een vaste inrichting. Neen, aldus het Hof van Justitie. Het rechtscollège herhaalt de overwegingen uit de zaak ARO Lease: wanneer een leasemaatschappij in een lidstaat niet over eigen personeel en niet over een structuur met een voldoende mate van duurzaamheid beschikt in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt of beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen, dat wil zeggen een structuur die geschikt is om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken, niet kan worden aangenomen, dat zij in die lidstaat over een vaste inrichting beschikt.¹⁶⁵

Ten slotte geeft het Hof van Justitie geeft in het arrest in de zaak Planzer Luxembourg niet alleen een nadere invulling aan het begrip “zetel van bedrijfsuitoefening” zoals besproken in paragraaf 4.2.1, maar ook aan het begrip “vaste inrichting”. Voor de feiten en omstandigheden van deze zaak verwijst ik ook naar paragraaf 4.2.2. Om aan de toepassing van de Dertiende Richtlijn toe te komen, moet de betreffende dienstverrichter zijn zetel van bedrijfsuitoefening buiten de Europese Unie hebben gevestigd en mag hij niet een vaste inrichting beschikken in een lidstaat. Derhalve onderzoekt het Hof eveneens of Planzer in Luxemburg over een vaste inrichting beschikt. Daartoe herhaalt zij wederom de aangevulde basisoverwegingen uit het arrest ARO Lease en overweegt het rechtscollège vervolgens:

“Wat in het bijzonder transportactiviteiten betreft, vereist een vaste inrichting voor de toepassing van de communautaire btw-regeling ten minste een kantoor waarin overeenkomsten kunnen worden opgemaakt en de beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen, alsmede een stalling voor de voor deze activiteiten bestemde voertuigen (...). Het feit dat deze voertuigen in de betrokken lidstaat zijn geregistreerd, vormt daarentegen geen aanwijzing voor een vaste inrichting in die lidstaat (...). Een vaste plaats die enkel wordt gebruikt om voor de onderneming voorbereidende of hulpactiviteiten te verrichten,

¹⁶³ HvJ 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), *V-N* 1997/2933, 7, r.o. 18-19.

¹⁶⁴ HvJ 7 mei 1998, nr. C-390/96 (Lease Plan), *V-N* 1998/57.19.

¹⁶⁵ HvJ 7 mei 1998, nr. C-390/96 (Lease Plan), *V-N* 1998/57.19, r.o. 24-27.

zoals het aanwerven van personeel of het aankopen van technische middelen die noodzakelijk zijn voor het uitvoeren van de ondernemingsactiviteiten, is geen vaste inrichting.”^{166 167}

4.3.2.2 De fiscaal rationele oplossing

Zoals beschreven in paragraaf 4.3.2.1, zet het Hof van Justitie in de arresten Berkholz en Faaborg-Gelting Linien de lijn uit dat het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, slechts van belang is ingeval de zetel van bedrijfsuitoefening ter zake niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan. De fiscaal rationele oplossing komt aan bod in het arrest in de zaak *DFDS*¹⁶⁸.

Het Deense reisbureau *DFDS A/S* bezit 100% van het aandelenkapitaal van haar Engelse dochtermaatschappij, *DFDS Ltd.* Tussen deze twee vennootschappen is een agentuurovereenkomst gesloten, waarin *DFDS Ltd.* wordt aangeduid als “algemeen verkoop- en havenagent” en “centraal reserveringsbureau voor het Verenigd Koninkrijk en Ierland voor alle passagiersdiensten” van *DFDS Ltd.* De laatstgenoemde entiteit verkoopt, door middel van gebruik van eigen personeel, reizen op naam en voor rekening van haar moedermaatschappij *DFDS A/S*. Verder is een aantal contractuele verplichtingen door *DFDS A/S* aan *DFDS Ltd.* opgelegd. Met de verkoop op naam van *DFDS A/S* lijkt het *DFDS*-concern de bedoeling te hebben gehad om vrij van btw de reizen aan te bieden aan de consumenten in het Verenigd Koninkrijk en Ierland. Denemarken had immers destijds gebruik gemaakt van de in art. 28, derde lid, sub b, juncto bijlage F, post 27, Zesde richtlijn opgenomen mogelijkheid om diensten van reisorganisatoren van btw vrij te stellen. Als de diensten van het concern derhalve geacht had kunnen worden in Denemarken plaats te vinden - en dat werd vermoedelijk beoogd met de verkoop op naam van de moeder - zou geen btw-heffing plaatsvinden.¹⁶⁹ Het Verenigd Koninkrijk had geen gebruik gemaakt van de vrijstelling voor reisorganisatoren. Deze zaak, welke ziet op de toepassing van de (toenmalige) reisbureauregeling ex art. 26 Zesde Richtlijn (thans: art. 305 e.v. btw-richtlijn), spitst zich toe op de vraag of *DFDS Ltd.* als juridisch zelfstandig rechtspersoon, aangemerkt kan worden als een vaste inrichting van *DFDS A/S*.

Het Hof van Justitie herhaalt allereerst haar in de in het voorgaande onderdeel aangehaalde overwegingen in de zaak Berkholz: de plaats waar de dienstverrichter zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd,

¹⁶⁶ HvJ 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer Luxembourg), *V-N* 2007/36.23, r.o. 55, 56.

¹⁶⁷ Zoals reeds opgemerkt in paragraaf 4.2.2, is dit arrest niet gewezen voor de Zesde of de btw-richtlijn, maar voor de toepassing van de Achtste en de Dertiende Richtlijn. Echter, eveneens reeds eerder aangehaald, gezien het feit dat het Hof van Justitie voor uitleg van het begrip vaste inrichting in dit arrest gebruik maakt van zijn uitleg voor de toepassing van de Zesde Richtlijn, ben ik van mening dat de verdere uitspraken die het Hof van Justitie in het arrest Planzer Luxembourg heeft gedaan inzake de vaste inrichting, eveneens van toepassing zijn voor de Zesde Richtlijn, alsmede de btw-richtlijn. In dit kader verwijs ik ook naar mijn eerdere opmerkingen in paragraaf 4.2.2.

¹⁶⁸ HvJ 20 februari 1997, nr. C 260/95 (*DFDS*), *V-N* 1997/1662, 17.

¹⁶⁹ Ontleend aan M.E. van Hilten, ‘Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk’, *WFR* 1997/1369, onderdeel 4.1.

lijkt op basis van art. 9, eerste lid Zesde Richtlijn de voorkeur te verdienen als het gaat om het aanwijzen van de plaats van dienst. Alleen in het geval van DFDS leidt de aanwijzing van de zetel van bedrijfsuitoefening als plaats van dienst niet tot een fiscaal rationele oplossing. Met het aanmerken van de plaats waar DFDS A/S zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd als plaats van dienst, Denemarken, wordt volgens het Hof immers voorbij gegaan aan de feitelijke plaats van de verkoop van de reizen: het Verenigd Koninkrijk. De plaats van de feitelijke verkoop van de reizen wordt volgens het rechtscollege door de belastingautoriteiten aldaar op goede gronden aangemerkt als fiscaal de meest nuttige plaats van dienst.¹⁷⁰ Het Hof overweegt vervolgens:

“Gelijk de advocaat-generaal in de punten 32-34 van zijn conclusie heeft beklemtoond, vormt de inaanmerkingneming van de economische realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van btw. De alternatieve oplossing voor het bepalen van de plaats van belastingheffing over diensten van reisbureaus, namelijk de vaste inrichting van waaruit die diensten worden verricht, heeft juist tot doel, rekening te houden met de mogelijke spreiding van de activiteiten van de reisbureaus over verschillende plaatsen op het grondgebied van de Gemeenschap. Het systematisch toepassen van de oplossing van de zetel van de bedrijfsuitoefening zou overigens tot verstoringen van de mededinging kunnen leiden, aangezien het ondernemingen die activiteiten in een lidstaat verrichten, er dreigt toe aan te zetten om, teneinde aan belastingheffing te ontsnappen, hun zetel te vestigen op het grondgebied van een andere lidstaat, die gebruikt heeft gemaakt van de mogelijkheid om de betrokken diensten te blijven vrijstellen van btw. Onder deze omstandigheden moet worden aangenomen, dat de dienst die een reisorganisator aan de reiziger verleent vanuit een vaste inrichting in een andere lidstaat dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, belastbaar is in de lidstaat waar die vaste inrichting is gevestigd.”¹⁷¹

Voor de vraag of DFDS A/S in het onderhavige geval daadwerkelijk over een vaste inrichting beschikt in de vorm van haar dochtermaatschappij DFDS Ltd., moet volgens het rechtscollege eerst worden nagegaan of DFDS Ltd. niet onafhankelijk is van haar moedermaatschappij. Dienaangaande overweegt het Hof:

“In dit verband volstaat de (...) genoemde omstandigheid, dat de kantoren van de Engelse dochtermaatschappij, die een eigen rechtspersoon is, aan deze dochtermaatschappij en niet aan DFDS toebehoren, op zich niet om aan te tonen, dat eerstgenoemde daadwerkelijk onafhankelijk is van laatstgenoemde. Integendeel, uit de verwijzingsbeschikking, inzonderheid uit de vermelding dat DFDS het gehele kapitaal van haar dochtermaatschappij bezit en dat aan deze dochtermaatschappij door de moedermaatschappij een aantal contractuele verplichtingen zijn opgelegd, blijkt, dat de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap slechts als assistent van laatstgenoemde optreedt.”¹⁷²

¹⁷⁰ HvJ 20 februari 1997, nr. C 260/95 (DFDS), V-N 1997/1662, 17, r.o. 22.

¹⁷¹ HvJ 20 februari 1997, nr. C 260/95 (DFDS), V-N 1997/1662, 17, r.o. 23, 24.

¹⁷² HvJ 20 februari 1997, nr. C 260/95 (DFDS), V-N 1997/1662, 17, r.o. 25, 26.

Daarna moet volgens het Hof nog worden onderzocht of de betrokken inrichting overeenkomstig de in de vorige deelparagraaf besproken rechtspraak de minimaal vereiste bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn. Hier wordt volgens het Hof van Justitie in casu ook aan voldaan, gezien het aantal werknemers van de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap en de materiële omstandigheden waarin deze diensten aan de reizigers verleent. Hieruit blijkt dat volgens het Hof dat DFDS Ltd. daadwerkelijk de kenmerken van een vaste inrichting in de zin van bovengenoemde bepalingen bezit.¹⁷³

Aldus komt het Hof van Justitie tot de conclusie dat wanneer een reisorganisator wiens zetel in een lidstaat is gevestigd via een als zijn agent optredende vennootschap in een andere lidstaat diensten aan reizigers verleent, die diensten in de laatstgenoemde staat aan de btw zijn onderworpen, indien deze vennootschap, die enkel als assistent van de organisator optreedt, over het personeel en de technische middelen beschikt die een vaste inrichting kenmerken. Aan de juridische zelfstandigheid van de andere vennootschap, die als agent optreedt, gaat het Hof van Justitie dus voorbij.

4.3.2.3 Moet een vaste inrichting daadwerkelijk prestaties (kunnen) verrichten?

Uit de bovenstaande jurisprudentie kan onder meer worden afgeleid dat voor het bestaan van een vaste inrichting is vereist dat die inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn.¹⁷⁴ Bijgevolg moet die inrichting een voldoende mate van duurzaamheid en – wat personeel en technisch materieel betreft – geschikte structuur bezitten om een zelfstandige verrichting van die diensten mogelijk te maken.¹⁷⁵ Een vaste plaats die enkel wordt gebruikt om voorbereidende of hulpactiviteiten te verrichten, zoals het aanwerven van personeel of het aankopen van technische middelen die noodzakelijk zijn voor het uitvoeren van de economische activiteiten, is geen vaste inrichting.¹⁷⁶

Het is echter de vraag of het noodzakelijk is dat vanuit een inrichting daadwerkelijk prestaties (moeten kunnen) worden verricht, wil er sprake kunnen zijn van een vaste inrichting. Inmiddels zijn in dit kader prejudiciële vragen gesteld in de gevoegde zaken *Daimler*¹⁷⁷ en *Widex A/S*¹⁷⁸. In de zaak *Daimler* heeft genoemde vennootschap haar zetel van bedrijfsuitoefening in Duitsland. In Zweden worden door *Daimler* auto's getest onder winteromstandigheden. De test worden uitgevoerd in installaties in Zweden. *Daimler* heeft geen personeel in Zweden, maar zij vliegt wel personeel en technische uitrusting in. Verder heeft *Daimler* een 100% dochtermaatschappij in Zweden, die zorgt voor lokalen, testbanen en overige diensten

¹⁷³ HvJ 20 februari 1997, nr. C 260/95 (DFDS), *V-N* 1997/1662, 17, r.o. 27, 28.

¹⁷⁴ HvJ 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), *Jur.* 1985, p. 2251, r.o. 18, alsmede HvJ 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), *V-N* 1996/2120, 22, r.o. 17.

¹⁷⁵ HvJ 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), *V-N* 1997/2933, 7, r.o. 16.

¹⁷⁶ HvJ 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer Luxembourg), *V-N* 2007/36.23, r.o. 56.

¹⁷⁷ Zaak C-318/11 (Daimler AG).

¹⁷⁸ Zaak C-319/11 (Widex A/S).

voor de tests. De tests zijn noodzakelijk voor de uitoefening van de economische activiteit van Daimler, namelijk de vervaardiging en verkoop van auto's. Buiten het testen in winteromstandigheden, oefent Daimler zelf echter geen economische activiteiten uit in Zweden. Daimler dient teruggaafverzoeken btw in conform de Achtste Richtlijn en Richtlijn 2008/9/EG, om zodoende betaalde btw op de ingekochte diensten terug te krijgen. Conform art. 1 Achtste Richtlijn en art. 3, onder a Richtlijn 2008/9/EG mag een belastingplichtige om in aanmerking te komen voor de teruggaaf van btw in een betreffende lidstaat, tijdens het tijdvak van teruggaaf in die lidstaat respectievelijk onder meer geen "vaste inrichting hebben van waaruit de handelingen worden verricht" en geen "vaste inrichting van waaruit zakelijke handelingen worden verricht." Volgens de Zweedse belastingdienst is in het geval van Daimler sprake van een vaste inrichting in Zweden en wijst de teruggaafverzoeken van Daimler af. Volgens de Zweedse belastingautoriteiten is namelijk een vaste inrichting aanwezig indien sprake is van een bestendige inrichting die zelfstandig goederenleveringen en diensten *kan* verrichten of aankopen. Het zou daarbij niet noodzakelijk zijn dat daadwerkelijk prestaties jegens derden worden verricht vanuit een inrichting.¹⁷⁹ Vergelijkbare omstandigheden liggen voor in de zaak *Widex A/S*. In deze zaak heeft het in Denemarken gevestigde *Widex* een onderzoeksafdeling in Zweden op het gebied van audiologie. Ook deze onderzoeksactiviteiten zijn noodzakelijk voor het vervaardigen en de verkoop van hoortoestellen in Denemarken en andere landen. In beide zaken wordt het Hof van Justitie gevraagd hoe de uitdrukking "vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht" moet worden uitgelegd voor de uitleg van art. 170 en 171 btw-richtlijn, voor de Achtste Richtlijn en Richtlijn 2008/9/EG en of in de voorliggende zaken sprake is van zo'n vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht. In de zaak *Daimler* wordt daar nog bij gevraagd of de beoordeling of een vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht aanwezig is, nog wordt beïnvloed door de aanwezigheid van een 100% dochtermaatschappij in Zweden, die nagenoeg uitsluitend tot doel heeft om ten behoeve van de betrokkene verschillende diensten voor de testactiviteiten te verrichten. Ik lees de prejudiciële vragen zo dat de verwijzende rechter in wezen wenst te vernemen of een vaste inrichting aanwezig is, wanneer de betreffende inrichting *in staat is* om goederen te kunnen leveren of diensten te verrichten, of zelfstandig goederen of diensten kan aankopen, zonder dat vanuit deze inrichting daadwerkelijk goederen worden geleverd of diensten worden verricht. De Europese Raad lijkt in dezen reeds haar standpunt te hebben ingenomen. Dit standpunt wordt besproken in paragraaf 4.3.3.2. Binnenkort zal duidelijk worden welke nadere invulling het Hof van Justitie aan het v.i.-begrip geeft.

4.3.2.4 Mijn opvatting omtrent de jurisprudentie van het Hof van Justitie inzake de vaste inrichting

Aan de hand van de in de hiervoor besproken jurisprudentie inzake de vaste inrichting, kan mijns inziens een leidraad worden opgesteld, wanneer volgens het Hof van Justitie sprake is een vaste inrichting voor btw-doeleinden. Zoals reeds aangegeven in de inleiding, worden in dit kader slechts hoofdlijnen geschetst.

¹⁷⁹ Verzoek om een prejudiciële beslissing in zaak C-318/11 (*Daimler*), ingediend op 21 juni 2011, verwijzingsbeslissing, r.o. 18.

Voordat ik echter bovenstaande bespreek, besteed ik eerst aandacht de verhouding tussen de zetel van bedrijfsuitoefening met betrekking tot de regels omtrent de plaats van dienst zoals deze naar mijn opvatting kan worden afgeleid uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie. De verhouding van de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting ten aanzien van onderlinge prestaties en belastingplicht wordt behandeld in hoofdstuk vijf.

1. De voorkeur voor de zetel van bedrijfsuitoefening

Uit de gewezen jurisprudentie van het Hof van Justitie betrekking tot de hoofdregel van de plaats van dienst ex art. 9, eerste lid, Zesde Richtlijn (in dit kader thans art. 45 btw-richtlijn), lijkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, de voorkeur te genieten boven een andere inrichting. Het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit een dienst wordt verricht is immers slechts van belang, wanneer het aansluiten bij de plaats waar de dienstverrichter zijn zetel van bedrijfsuitoefening is gelegen als plaats van dienst:

- niet leidt tot een fiscaal rationele oplossing; of
- een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan.¹⁸⁰

Het uitgangspunt van de fiscaal rationele oplossing houdt naar mijn mening in dat wordt gezocht naar het meest nuttige aanknopingspunt in de zin van de plaats van dienst, te weten de zetel van bedrijfsuitoefening of een andere inrichting. Hierbij speelt het voorkomen van dubbele heffing of non-heffing mijns inziens een belangrijke rol: deze uitkomsten kunnen immers zelden tot nooit worden aangemerkt als een fiscaal rationele oplossing.¹⁸¹ Een conflict met een andere lidstaat houdt mijns inziens in dat de belastingautoriteiten van een andere lidstaat dan de lidstaat waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, de mening zijn toegedaan dat de plaats van dienst moet worden geacht te zijn gelegen in hun betreffende lidstaat. Dit houdt naar mijn opvatting in dat de belastingautoriteiten van de andere lidstaat dan de lidstaat waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, kennelijk van mening zijn dat het aansluiten bij de zetel van bedrijfsuitoefening als plaats van dienst niet leidt tot een fiscaal rationele oplossing. Feitelijk komen de twee bovenstaande ‘uitzonderingsregels’ ten aanzien van het aansluiten bij de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd als plaats van dienst daarmee op hetzelfde uitgangspunt neer: het zoeken naar de fiscaal rationele oplossing. Het enige ‘verschil’ is dat wanneer de belastingautoriteiten van de lidstaat waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd zelf reeds tot de conclusie komen dat de plaats van dienst niet in hun eigen lidstaat zou moeten zijn gelegen, dit geen

¹⁸⁰ Zie onder meer HvJ 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), Jur. 1985, p. 2251, r.o. 18, HvJ 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996/2120, 22, r.o. 17 en HvJ 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), V-N 1997/2933, 7, r.o. 15.

¹⁸¹ In vergelijkbare zin W.P.J. van Eijk-Nagel, ‘Vaste inrichting, definitie (on)gewenst?’, *Verhandeling Europese Fiscale Studies*, paragraaf 2.2. Te raadplegen via www.europesefiscalestudies.nl.

conflict met een andere lidstaat doet ontstaan. De andere lidstaat kan dan onderzoeken of in haar lidstaat een vaste inrichting aanwezig is van waaruit goederen worden geleverd of diensten worden verricht. Wanneer echter zowel de belastingautoriteiten van de lidstaat waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd als die van een andere lidstaat van mening zijn dat een rationele uitkomst zou zijn dat plaats van dienst in hun eigen lidstaat geacht moet worden gelegen, dan ontstaat wel een conflict tussen beide lidstaten. Alsdan zal ook moeten worden onderzocht of in die andere lidstaat een vaste inrichting aanwezig is. Zodoende bestaat mijns inziens een zeer grote tot volledige overlap tussen beide uitzonderingsregels.¹⁸²

Verder lijkt uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie te volgen dat eerst moet worden getoetst of het aansluiten bij de zetel van bedrijfsuitoefening met betrekking tot de plaats van dienst leidt tot een fiscaal rationele oplossing, of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan, voordat wordt toegekomen aan de vraag of überhaupt sprake is van een vaste inrichting.¹⁸³ Deze opvatting kan worden afgeleid uit de overwegingen van het Hof van Justitie in het arrest in de zaak DFDS. In dit arrest gaat het Hof van Justitie eerst immers na of het aansluiten bij de zetel van bedrijfsuitoefening met betrekking tot de plaats van dienst leidt tot een fiscaal rationele oplossing. Pas nadat het Hof van Justitie concludeert dat zulks niet het geval is, onderzoekt het rechtcollege of in het geval van DFDS sprake is van een vaste inrichting.

De vraag of voor de belastingheffing moet worden aangesloten bij de zetel van bedrijfsuitoefening, of dat moet worden uitgegaan van de aanwezigheid van een vaste inrichting, zal mijns inziens echter afhangen van de vraag wat de beschikbare alternatieven zijn.¹⁸⁴ De arresten Berkholz en Faaborg-Gelting Linien vormen in dit kader goede voorbeelden. Ik kan mij goed voorstellen dat het Hof van Justitie in deze zaken van mening is dat een veerboot die tussen twee lidstaten vaart en deels op open zee, een minder nuttig aanknopingspunt vormt voor de plaats van dienst dan de plaats waar de betreffende dienstverrichters hun zetel van bedrijfsuitoefening hebben gevestigd, zeker wanneer de zetel van bedrijfsuitoefening zich binnen de Europese Unie bevindt en zodoende heffing van Europese btw is verzekerd. Dit speelt mijns inziens ook een rol in de beoordeling van de vraag of in het geval van Berkholz en Faaborg-Gelting Linien ter plaatse een vaste inrichting moet worden geacht aanwezig te zijn. A-G Poirares Maduro gaat ook in op deze kwestie in zijn conclusie in de zaak RAL. Hij merkt over de zaak Faaborg-Gelting Linien het volgende op:

“Hoewel de personele en technische middelen (...) duurzaam beschikbaar waren aan boord [van de veerboot, MB], heeft het Hof in dat geval geoordeeld dat de zetel van de dienstverrichter in Denemarken het relevante aanknopingspunt was, vooral omdat “de vaste zetel van de exploitant van het schip een bruikbaar aanknopingspunt voor de belastingheffing” vormde (...). Het Hof heeft duidelijk rekening

¹⁸² In vergelijkbare zin M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 369.

¹⁸³ In gelijke zin Conclusie van Advocaat-generaal La Pergola van 16 januari 1997, bij de zaak C-260/95 (DFDS), Jur. 1997, p. I-1005, punt 29, alsmede M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 156 en 307.

¹⁸⁴ M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 310.

gehouden met de doorslaggevende factor dat de toepassing van het btw-stelsel op de diensten met betrekking tot speelautomaten en restauratie in de bijzondere omstandigheden van deze twee gevallen niet ter discussie stond. Indien de dienstverrichters in die gevallen als zetel van hun bedrijfsuitoefening een plaats buiten het grondgebied van de Gemeenschap (thans: Unie, MB) hadden gekozen, had de toepassing van dit aanknopingspunt zeker veel twijfels opgeroepen.”¹⁸⁵

Het feit dat de vraag of het aansluiten bij de zetel van bedrijfsuitoefening afhangt van de aanwezige alternatieven, duidt er mijns inziens op dat samenhang bestaat tussen de vraag of het aansluiten bij de zetel tot een rationele oplossing leidt en de vraag of een vaste inrichting aanwezig is. Het komt mij voor dat beide vragen veelal tegelijkertijd kunnen worden beantwoord en het antwoord op beide vragen aan elkaar kunnen worden verbonden, zoals het Hof van Justitie ook lijkt te doen in de zaken Berkholz en Faaborg-Gelting Linien.¹⁸⁶ In deze zaken was het volgens het Hof van Justitie zo dat er geen sprake was van een vaste inrichting, *vooral niet* omdat de zetel van bedrijfsuitoefening een meer bruikbaar aanknopingspunt vormde voor belastingheffing boven die potentiële vaste inrichting. Deze zienswijze lijkt naast de bovenstaande arresten ook te kunnen worden afgeleid uit het arrest in de zaak DFDS: nadat het Hof van Justitie constateert dat non-heffing in Denemarken ter zake van reizen welke feitelijk in het Verenigd Koninkrijk worden verkocht, niet leidt tot een rationele uitkomst, gaat het rechtscollege op zoek naar een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk, om uiteindelijk (in feite gekunsteld) een juridisch zelfstandig lichaam als zodanig aan te merken.¹⁸⁷ Wat het Hof van Justitie mijns inziens onder een vaste inrichting verstaat, wordt hieronder (kort) toegelicht.

2. De invulling van het begrip “vaste inrichting”

Naar oordeel van het Hof van Justitie is voor het bestaan van een vaste inrichting vereist dat die inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn.¹⁸⁸ Bijgevolg moet die inrichting een voldoende mate van duurzaamheid en – wat personeel en technisch materieel betreft – geschikte structuur bezitten om een zelfstandige verrichting van die diensten mogelijk te maken.¹⁸⁹

A-G Poirares Maduro is in zijn conclusie bij de zaak *RAL* mijns inziens terecht van mening dat het Hof van Justitie minimumcriteria heeft vastgesteld waaraan moet zijn voldaan, om te kunnen concluderen dat er in

¹⁸⁵ Conclusie A-G Poirares Maduro van 27 januari 2005, zaak C-452/03 (*RAL (Channel Islands) e.a.*), punt 62. In deze zaak werd het Hof van Justitie eveneens de vraag voorgelegd wat moest worden verstaan onder een vaste inrichting voor btw-doeleinden. Het Hof van Justitie kwam in deze zaak uiteindelijk niet toe aan deze vraag door de wijze waarop het rechtscollege antwoord gaf op de voorgelegde prejudiciële vragen. Zie in dit kader HvJ 12 mei 2005, nr. C-452/03 (*RAL (Channel Islands) Ltd.*), *V-N* 2005/32.26.

¹⁸⁶ M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 310.

¹⁸⁷ Zie in dit kader ook onderdeel 2 van deze paragraaf.

¹⁸⁸ Zie onder meer HvJ 4 juli 1985, nr. 168/84 (*Berkholz*), *Jur.* 1985, p. 2251, r.o. 18 en HvJ 2 mei 1996, nr. C-231/94 (*Faaborg-Gelting Linien*), *V-N* 1996/2120, 22, r.o. 17.

¹⁸⁹ HvJ 17 juli 1997, nr. C-190/95 (*ARO Lease*), *V-N* 1997/2933, 7, r.o. 16.

gegeven omstandigheden sprake is van een vaste inrichting. Het Hof verlangt immers slechts dat de inrichting een “zekere bestendigheid” vertoont en over niet meer, maar ook niet minder dan de middelen beschikt die “noodzakelijk” zijn voor het verrichten van diensten van duurzame aard.¹⁹⁰ Aanwezig moet zijn een structuur die beschikt over een voldoende mate van duurzaamheid en – wat personeel en technisch materieel betreft – geschikte structuur bezitten om een zelfstandige verrichting van die diensten mogelijk te maken.

Daarnaast ben ik met A-G Póiares Maduro van mening dat de invulling van het begrip “vaste inrichting” per sector van dienstverrichting verschillend kan zijn. Zulks valt ook af te leiden uit de zaken ARO Lease en Planzer Luxembourg. Voordat het Hof van Justitie oordeelt of in de concrete gevallen een vaste inrichting aanwezig is, toetst het eerst welk personeel en technische middelen *voor die dienstverrichting* noodzakelijk zijn om deze zelfstandig te kunnen verrichten.¹⁹¹ Het is dus niet mogelijk om op voorhand concreet aan te geven over welk personeel en welke middelen men moet beschikken om in het algemeen te kunnen spreken van een vaste inrichting voor dienstverrichting. Verder is de invulling het begrip vaste inrichting ten aanzien van het leveren van goederen mijns inziens identiek in vergelijking met de invulling van het begrip met betrekking tot het verrichten van diensten.¹⁹²

Uit het arrest in de zaak DFDS volgt dat zelfs een juridisch zelfstandig lichaam onder (strikte) omstandigheden kan worden aangemerkt als een vaste inrichting. In de literatuur is het arrest DFDS sterk bekritiseerd. Zo merken *Van Hilten* en *Merkx* op dat de beslissing om DFDS Ltd. als vaste inrichting aan te merken van DFDS A/S, vooral gebaseerd is op de jurisprudentie van het Hof van Justitie op het gebied van het mededingingsrecht.¹⁹³ A-G La Pergola wijst namelijk in zijn conclusie in deze zaak expliciet naar het mededingingsrecht en in het bijzonder naar de gewezen arresten inzake het begrip “agentuur”.¹⁹⁴ De A-G heeft zich bij de beoordeling van de status van de DFDS Ltd. volledig geconcentreerd op de arresten van het Hof van Justitie aangaande de vraag wanneer een handelsagent in het kader van het toenmalige art. 85 EG-Verdrag als een van de opdrachtgever onafhankelijke eenheid kan worden beschouwd. Op basis van zijn onderzoek komt de A-G tot de conclusie dat DFDS niet onafhankelijk is en als assistent van de moedermaatschappij optreedt. Het Hof van Justitie lijkt volgens beide genoemde auteurs de A-G te volgen. Zowel *Van Hilten* als *Merkx* zijn terecht van mening dat het aansluiten bij het mededingingsrecht en daarmee het negeren van de juridisch zelfstandige status van de dochtermaatschappij, niet passend is in het systeem van de btw. De juridische zelfstandigheid zou in de btw immers een uitgangspunt moeten zijn

¹⁹⁰ Conclusie A-G M. Póiares Maduro van 27 januari 2005, zaak C-452/03 (RAL (Channel Islands) e.a.), punt 41.

¹⁹¹ Conclusie A-G M. Póiares Maduro van 27 januari 2005, zaak C-452/03 RAL (Channel Islands) e.a., punt 49. In gelijke zin M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 288, aantekening Redactie Vakstudie-Nieuws bij HvJ 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer Luxembourg), *V-N* 2007/36.23, alsmede A.H. Bomer, ‘Is de vaste inrichting in de btw fiscaal rationeel?’, *btw-bulletin* 2003, nr. 12.

¹⁹² Vergelijk M.E. van Hilten, *De vaste inrichting in de btw*, Europees btw-Nieuws 1993, nr. 9, p. 11.

¹⁹³ M.E. van Hilten, ‘Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk’, *WFR* 1997/1369, par. 4.1 en M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 297, 298.

¹⁹⁴ Conclusie van Advocaat-generaal La Pergola van 16 januari 1997 in de zaak C-260/95 (DFDS), *Jur.* 1997, blz. I-1005 e.v., punt 19 e.v.

voor zelfstandig kunnen handelen. Van Hilten en Merckx zijn echter ook terecht van mening dat in de DFDS-casus sprake was van een constructie, zodat het Hof van Justitie volgens hen al snel tot de conclusie kwam dat de uitkomst die DFDS zelf voor ogen had, namelijk het verrichten van een vrijgestelde dienst in Denemarken, niet zou leiden tot een fiscaal rationele oplossing. Het rechtscollege zocht mijns inziens naar een oplossing om belastingheffing in het Verenigd Koninkrijk te kunnen laten plaatsvinden, ten faveure van non-heffing in Denemarken. Zij kwam daarbij kennelijk uit op het aanmerken van de dochtermaatschappij DFDS Ltd. als een vaste inrichting van DFDS A/S.¹⁹⁵ Deze beslissing, waarbij de vaste inrichting als vangnet voor belastingheffing wordt gebruikt¹⁹⁶, kan dan ook met recht worden aangeduid als een politieke beslissing, zoals ook *Nieuwenhuizen* betoogt.¹⁹⁷ Hoewel ik ook van mening ben dat kritiek kan worden geuit op de redenering en de oplossing van het Hof van Justitie, deel ik de opvatting van Merckx dat de *uitkomst* van het arrest wél wenselijk is. Vooral omdat het arrest in de zaak DFDS een constructie betreft, moet dit arrest waarbij een juridisch zelfstandige entiteit als een vaste inrichting wordt aangemerkt, als een uitzonderlijke situatie worden aangemerkt om zodoende tot de wenselijke oplossing van belastingheffing te komen. Dit arrest moet derhalve worden beschouwd als een op zichzelf staand geval, dat het uitgangspunt in stand laat dat een aparte juridische entiteit als zelfstandig wordt beschouwd voor btw-doeleinden en daarmee in beginsel niet als vaste inrichting wordt aangemerkt, zoals Van Hilten en Merckx ook betogen.¹⁹⁸

Zoals besproken in de paragraaf 4.3.2.3, ligt ten slotte thans de vraag voor aan Hof van Justitie of vanuit een inrichting daadwerkelijk prestaties moeten worden (kunnen) verricht om een inrichting als vaste inrichting aan te kunnen merken, of dat het toereikend is dat sprake is van een structuur van waaruit (zelfstandig) diensten kunnen worden afgenomen en gebruikt om te concluderen dat een vaste inrichting aanwezig is. In de btw-verordening heeft de Europese Raad in dit kader al een standpunt ingenomen. De vaste inrichting in de btw-verordening wordt behandeld in paragraaf 4.3. In de onderdelen van paragraaf

¹⁹⁵ *Van Kesteren en Soltysik* schrijven de wat vreemde redenering in het arrest DFDS, in welk arrest naar hun mening het Hof van Justitie te ver doorschiet in het fiscaal anders waarden van de civiele werkelijkheid, toe aan het destijds “ontbreken” van het misbruikleerstuk. Toetsing aan het leerstuk misbruik van recht werd in de btw pas mogelijk geacht na het wijzen van het arrest HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170. De auteurs nemen aan dat het HvJ een dergelijke casus thans zou toetsen aan de hand van dit leerstuk. Zie H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, ‘Misbruik en de onvoltooide harmonisatie’, *WFR* 2007/481. Het is echter de vraag of in het geval van DFDS besloten zou zijn dat deze constructie ook daadwerkelijk wordt aangeduid als misbruik van recht. Uit de arresten HvJ 22 december 2010, nr. C-103/09 (Weald Leasing), *NTFR* 2011/81 en HvJ 22 december 2010, nr. C-277/09 (Royal Bank of Scotland), *NTFR* 2011/82 zou, wellicht wat kort door de bocht, kunnen worden gesteld dat partijen die at arm’s length handelen, niet kunnen worden ‘aangepakt’ door het rechtsmiddel misbruik van recht. Voor de verhouding van de fiscaal rationele oplossing tot misbruik van recht verwijs ik naar L.M. van Rey, ‘Het leerstuk van de fiscaal rationele oplossing in de Europese btw’, *Verhandelingen EFS*. De uitkomst van het arrest DFDS zou in de benadering van Van Kesteren en Soltysik, mocht het betoog van misbruik van recht slagen, overigens gelijk zijn: belastingheffing zou plaats moeten vinden in het Verenigd Koninkrijk.

¹⁹⁶ Ontleend aan F.L.J. Vervaet, ‘De vaste inrichting – vangnet voor btw-heffing?’, *Btw Brief* 1997, nr. 6/7.

¹⁹⁷ W.A.P. Nieuwenhuizen, ‘btw: Leuker kunnen we het niet maken, ingewikkelder wel’, *NTFR* 2001/1545.

¹⁹⁸ Ontleend aan Dick van Ettinger, ‘De vaste inrichting, een fascinerend grensgeval’, *Verhandelingen EFS*, paragraaf 2.5, www.europesefiscalestudies.nl. In gelijke zin W. de Wit, ‘The Fixed Establishment after the VAT Package’ in *VAT in an EU and international perspective* (Essays in honour of Han Kogels), IBFD: Amsterdam 2011, p. 25 en G.J. Van Norden, ‘The Allocation of Taxing Rights To Fixed Establishments in European VAT Legislation’ in *VAT in an EU and international perspective* (Essays in honour of Han Kogels) IBFD: Amsterdam 2011, p. 39.

4.3 zet ik mijn mening met betrekking tot de inhoud van het begrip “vaste inrichting” verder uiteen, zoals deze zich op bepaalde punten specifiek verhoudt tot de inhoud van dit v.i.-begrip in de btw-verordening.

4.3.3 De vaste inrichting in de btw-verordening

De btw-verordening geeft eveneens invulling aan het begrip “vaste inrichting”. Echter, een eenduidige invulling van het begrip streeft de Europese Raad kennelijk niet na: er wordt in de btw-verordening expliciet twee verschillende definities gehanteerd ten aanzien van het begrip. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen een vaste inrichting die diensten moet kunnen verstrekken en een vaste inrichting die voor haar eigen behoeften verrichte diensten moet kunnen afnemen en die diensten ter plaatse moet kunnen gebruiken. Hieronder volgt een uiteenzetting van de vaste inrichting in de btw-verordening ter uitleg van het begrip in de btw-richtlijn, waarbij ik de inhoud van het v.i.-begrip in de btw-verordening vergelijk met de inhoud van het v.i.-begrip zoals dit mijns inziens voortvloeit uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie.

4.3.3.1 De vaste inrichting die diensten moet kunnen verstrekken

Art. 11, tweede lid btw-verordening bepaalt dat onder “vaste inrichting” wordt verstaan iedere andere inrichting dan de in art. 10 van de btw-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 door haar te verrichten diensten te kunnen verstrekken. Deze uitleg van het begrip “vaste inrichting” is van toepassing op de volgende artikelen uit de btw-richtlijn:

- art. 45, inzake de hoofdregel van de plaats van dienst bij dienstverrichting aan een niet-belastingplichtige;
- art. 192 bis, inzake de vraag of een belastingplichtige in een lidstaat geacht is een in die lidstaat gevestigde belastingplichtige te zijn met betrekking tot een dienstverrichting, waarbij al dan niet een vaste inrichting is betrokken¹⁹⁹;
- vanaf 1 januari 2013: art. 56, tweede lid inzake de plaats van dienst met betrekking tot kortdurende verhuur van een vervoermiddel; en
- tot 31 december 2014: art. 58, inzake de plaats van dienst met betrekking tot internetdiensten verricht voor niet-belastingplichtigen door een “non-EU dienstverlener”.

¹⁹⁹ Naar de opvatting van *Van Norden* kan evenwel worden betwijfeld of voor deze bepaling niet een nieuw v.i.-begrip voor btw-doeleinden ontstaat. Zie in dit kader G.J. Van Norden, ‘The Allocation of Taxing Rights To Fixed Establishments in European VAT Legislation’ in *VAT in an EU and international perspective* (Essays in honour of Han Kogels) IBFD: Amsterdam 2011, p. 48, 49. Ik ga hier echter omwille van de reikwijdte van dit onderzoek verder niet op in.

Ten aanzien van bovenstaande bepalingen is de Europese Raad helder: voor deze diensten is het noodzakelijk dat een vaste inrichting een dienst moet kunnen *verstrekken*. Ik merk deze vaste inrichting dan ook wel aan als een vaste inrichting voor “verkoopdoeleinden”.

Voor wat de bewoordingen betreft, wordt in de btw-verordening grotendeels aangesloten bij de invulling die aan de vaste inrichting wordt gegeven door het Hof van Justitie vanaf het arrest ARO Lease en verder, besproken in paragraaf 4.3.2.1. Net als in de jurisprudentie vereist deze bepaling uit de btw-verordening dat de inrichting een over structuur beschikt met een voldoende mate van duurzaamheid en het benodigde personeel en technisch materieel om de diensten te kunnen verstrekken. Art. 11, tweede lid btw-verordening eist echter volgens de letterlijke tekst van het artikel niet eveneens dat de betreffende diensten *zelfstandig* moeten worden verstrekt. In dit kader moet de inrichting volgens het Hof van Justitie over personeel en een structuur met een voldoende mate van duurzaamheid worden beschikt, in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt of beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen.²⁰⁰ Het ontbreken van het vereiste van de zelfstandige dienstverrichting wekt volgens *De Wit* de indruk dat het enkel in staat zijn van het verrichten van diensten vanuit die inrichting toereikend is om tot een vaste inrichting voor verkoopdoeleinden te komen.²⁰¹ Hoewel ik het opmerkelijk vind dat naar de letterlijke lezing van art. 11, tweede lid btw-verordening de zelfstandige dienstverrichting niet langer noodzakelijk is, ben ik toch van mening dat voor de inhoud van dit v.i.-begrip volledige aansluiting kan worden gezocht bij de jurisprudentie van het Hof van Justitie inzake de vaste inrichting. Het komt mij namelijk voor dat het welhaast onmogelijk is dat ter plaatse een volwaardige dienst kan worden verstrekt, zonder dat in die inrichting de benodigde overeenkomsten kunnen worden opgesteld en beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen. Aldus is de zelfstandige dienstverrichting mijns inziens impliciet opgenomen in art. 11, tweede lid btw-verordening.

4.3.3.2 De vaste inrichting die voor haar eigen behoeften verrichte diensten moet kunnen afnemen en ter plaatse moet kunnen gebruiken

Art. 11, eerste lid btw-verordening geeft een definitie van het begrip “vaste inrichting” voor de toepassing van art. 44 btw-richtlijn. Deze definitie wijkt af van de hiervoor beschreven definitie in art. 11, tweede lid btw-verordening. Voor de toepassing van artikel 44 btw-richtlijn moet volgens het eerste lid van art. 11 btw-verordening onder “vaste inrichting” worden 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*. Ex art. 21 btw-verordening wordt als plaats van dienst van een dienst verricht voor een belastingplichtige in beginsel

²⁰⁰ Zie onder meer HvJ 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), *V-N* 1997/2933, 7, r.o. 18.

²⁰¹ Vergelijk W. de Wit, ‘The Fixed Establishment after the VAT Package’ in *VAT in an EU and international perspective* (Essays in honour of Han Kogels), IBFD: Amsterdam 2011, p. 28.

aangemerkt de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening zich bevindt. Wanneer de dienst echter wordt verricht voor een vaste inrichting, dan is die dienst belastbaar op de plaats van de vaste inrichting die de dienst afneemt en voor haar eigen behoeften gebruikt. Deze vaste inrichting zal ik in het vervolg aanduiden als een vaste inrichting voor “inkoopdoeleinden”.

Het moge duidelijk zijn dat voor de toepassing van art. 44 btw-richtlijn eerder dan voor art. 45 btw-richtlijn en dergelijke eerder wordt toegekomen aan de aanwezigheid van een vaste inrichting. Voor de toepassing van art. 44 hoeft de inrichting “slechts” de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te kunnen gebruiken en hoeft zij kennelijk niet daadwerkelijk prestaties te verrichten om als een vaste inrichting te worden aangemerkt. Er is naar mijn opvatting sneller sprake van een, voor wat betreft de vaste inrichting, geschikte structuur om diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te kunnen gebruiken dan om daadwerkelijk zelfstandig diensten te kunnen verrichten. Met deze bepaling maakt de Europese Raad verder in ieder geval duidelijk welke uitkomst zij het liefst voorziet in de in paragraaf 4.3.2.2 besproken gevoegde zaken Daimler en Widex A/S. Ik kom hier later in deze paragraaf op terug.

Wat voor de uitleg van deze bepaling moet worden verstaan onder ‘het voor eigen behoeften afnemen en ter plaatse gebruiken van diensten’ door de vaste inrichting, is niet in de btw-verordening of voorbereidende documenten op deze btw-verordening opgenomen. *Van Norden* constateert naar mijn mening terecht dat deze zinsnede op verschillende manieren kan worden geïnterpreteerd. Een enge uitleg van de zinsnede houdt in dat hieronder moet worden verstaan dat de vaste inrichting de diensten volledig zelf moet verbruiken. Een andere betekenis zou kunnen zijn dat de vaste inrichting het genot moet hebben van de ingekochte diensten. Een brede uitleg zou zijn dat onder het voor eigen behoeften afnemen en gebruiken ook mag worden begrepen dat de ingekochte diensten mogen worden gebruikt om (deels) door te belasten of door te verkopen aan andere partijen.²⁰² Het gaat er mijns inziens bij de uitleg van ‘het voor eigen behoeften en ter plaatse gebruiken van diensten’ uiteindelijk om dat de vaste inrichting als daadwerkelijke afnemer moet kunnen worden aangemerkt van de ingekochte diensten. In dit kader geeft *Van Norden* aan dat naar zijn opvatting ‘het gebruik voor eigen behoeften en ter plaatse gebruiken van diensten’ zou kunnen zijn toegevoegd om bepaalde btw-besparende constructies met vaste inrichtingen tegen te gaan.²⁰³ Een van deze mogelijke constructies is om vrij van Europese btw diensten in te laten kopen door een vestiging buiten de Europese Unie, vaak een vaste inrichting, waarbij vervolgens deze diensten ook weer vrij van Europese btw worden doorbelast naar een vestiging binnen de Europese

²⁰² Ontleend aan G.J. Van Norden, ‘The Allocation of Taxing Rights To Fixed Establishments in European VAT Legislation’ in *VAT in an EU and international perspective* (Essays in honour of Han Kogels) IBFD: Amsterdam 2011, p. 47.

²⁰³ G.J. Van Norden, ‘The Allocation of Taxing Rights To Fixed Establishments in European VAT Legislation’ in *VAT in an EU and international perspective* (Essays in honour of Han Kogels) IBFD: Amsterdam 2011, p. 47.

Unie²⁰⁴. Deze laatste vestiging is degene die daadwerkelijk gebruik maakt van de ingekochte diensten, in plaats van de inkoopvestiging buiten de Europese Unie.²⁰⁵ Door in art. 11, eerste lid en art. 21 btw-verordening te bepalen dat de vaste inrichting *voor haar eigen behoeften* diensten moet kunnen afnemen en deze diensten vervolgens *ter plaatse moet gebruiken*, zou beoogd kunnen zijn dat dergelijke vaste inrichtingen welke fungeren als ‘doorgeefluik’ bij inkoop van diensten niet langer als afnemer van de ingekochte diensten kunnen worden aangemerkt. De vaste inrichting kan weliswaar contractueel zijn vastgelegd als afnemer, maar deze vestiging kan de ingekochte diensten immers waarschijnlijk niet ter plaatse gebruiken en daarnaast zijn de diensten niet voor haar eigen behoeften verricht. Zoals reeds besproken in paragraaf 1.3, worden deze btw-besparende constructies in dit onderzoek verder niet behandeld. Ik ga er dan ook van uit dat wanneer een vaste inrichting, dan wel de zetel van bedrijfsuitoefening, kosten in rekening gebracht krijgt, deze vestiging ook daadwerkelijk als (één van de) afnemers van het ingekochte goed of dienst kan worden aangemerkt. Door het gebrek aan uitleg van bovengenoemde zinsnede blijft het echter gissen naar de precieze invulling van het aangelegde criterium. Één ding ten aanzien van deze zinsnede is in ieder geval zeker: de door Van Norden opgemerkte mogelijke interpretatieverschillen en daarmee ook ondermijning van rechtszekerheid is juist het tegenovergestelde wat de btw-verordening tot doel heeft: een eenvormige toepassing van het bestaande btw-stelsel in de lidstaten.²⁰⁶

Los van de mogelijke bovenstaande interpretatieverschillen, kan naar mijn opvatting kritiek worden geuit op het bestaan van deze bepaling in de btw-verordening in het algemeen. Zoals reeds meerdere malen opgemerkt, is tot op heden naar oordeel van het Hof van Justitie voor het bestaan van een vaste inrichting vereist dat die inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn. Die inrichting moet bijgevolg een voldoende mate van duurzaamheid en – wat personeel en technisch materieel betreft – geschikte structuur bezitten om een zelfstandige verrichting van die diensten mogelijk te maken. Deze definitie hanteert het Hof van Justitie consequent sinds het wijzen van het arrest in de zaak ARO Lease. Het in staat zijn om diensten te kunnen afnemen ter plaatse te kunnen gebruiken is door het Hof van Justitie tot op heden nog niet gebruikt als criterium om tot de aanwezigheid van een vaste inrichting te concluderen. Ik verwacht niet dat het Hof van Justitie in de thans voorliggende gevoegde zaken Daimler en Widex A/S een andere weg zal inslaan. Mijns inziens dient het Hof van Justitie conform haar huidige jurisprudentie te beslissen of in het de voorliggende casusposities sprake is van een vaste inrichting. Uit deze jurisprudentie kan worden afgeleid dat vanuit de inrichting zelfstandig een dienst moet kunnen worden verricht. Het

²⁰⁴ Hoe onderlinge dienstverlening tussen de vaste inrichting en de zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichtingen onderling wordt behandeld, komt aan de orde in hoofdstuk vijf van dit onderzoek.

²⁰⁵ Zie in dit kader onder meer R. Vos, ‘Btw-ontwijkende structuren door financiële instellingen: willen we roomser dan de paus zijn?’, *btw-bulletin* 2011/2, p. 2-5, Joep Swinkels, ‘Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes’, *International VAT Monitor* November/December 2006, onderdeel 3 en M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 428.

²⁰⁶ Zie ook G.J. Van Norden, ‘The Allocation of Taxing Rights To Fixed Establishments in European VAT Legislation’ in *VAT in an EU and international perspective* (Essays in honour of Han Kogels) IBFD: Amsterdam 2011, p. 46.

komt mij daarbij voor dat pas sprake is van een vaste inrichting voor btw-doeleinden wanneer vanuit die inrichting daadwerkelijk diensten (zullen) worden verricht, of ten minste de intentie wordt geuit om vanuit die inrichting diensten te gaan verrichten aan derden. In dit kader bepleit ik eenzelfde behandeling als het Hof van Justitie voorstaat in haar jurisprudentie inzake het opstarten van een economische activiteit.²⁰⁷ Naar mijn opvatting kan uit de tot op heden gewezen jurisprudentie ook worden afgeleid dat een inrichting die louter prestaties kan afnemen en zelf geen belastbare prestaties verricht, niet moet worden aangemerkt als een vaste inrichting.²⁰⁸ Op basis van de huidige tekst in de btw-verordening lijkt dat nu dus echter wel het geval te zijn.²⁰⁹ Zodoende volgt de conclusie dat art. 11, eerste lid btw-verordening inzake de definitie van het begrip “vaste inrichting” niet overeenkomt met de lijn die het Hof van Justitie tot op heden uiteen heeft gezet voor de toepassing van (onder meer) de btw-richtlijn.

Daarnaast zijn verschillende auteurs terecht van mening dat het concept van de vaste inrichting voor inkoopdoeleinden niet in overeenstemming is met de in paragraaf 4.3.1 besproken ratio van de vaste inrichting in de btw-richtlijn: het zoveel mogelijk gelijk behandelen van buitenlandse belastingplichtigen als binnenlandse belastingplichtigen voor zover zij zich in het binnenland als zodanig manifesteren. In deze benadering zou het niet passen om ook inrichtingen die louter goederen en diensten inkopen als vaste inrichting aan te merken.²¹⁰ Een vennootschap die zich uitsluitend bezighoudt met inkopen ten behoeve van zichzelf en geen prestaties tegen vergoeding worden verricht, wordt immers niet aangemerkt als belastingplichtige voor btw-doeleinden²¹¹ en valt daarom als afnemer onder art. 45 btw-richtlijn. Een vaste inrichting voor inkoopdoeleinden wordt in de btw-verordening echter als afnemer gerangschikt onder art. 44 btw-richtlijn. Deze benadering brengt in ieder geval voor een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige veranderde administratieve lasten met zich. Deze zal zich immers voor de btw moeten

²⁰⁷ Zie in dit kader de in hoofdstuk twee besproken zaak Rompelman, alsmede de in voetnoot 62 vermelde zaken HvJ 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), *V-N* 1996, p. 1396, r.o. 27 en HvJ 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal Terminal) *V-N* 1998/29.14. Zodra met objectieve bewijzen kan worden aangetoond dat een dienstverrichter buiten de lidstaat waar hij zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd van plan is om economische activiteiten te gaan uitoefenen, alsmede dat kan worden bewezen dat aldaar voldoende personeel en technische middelen na verloop van tijd aanwezig zullen zijn om die economische activiteit te kunnen uitoefenen, kan mijns inziens worden direct bij het begin van het verrichten van diensten worden aangenomen dat deze diensten zullen worden verricht vanuit een vaste inrichting. Zie in vergelijkbare zin Merckx, p. 304.

²⁰⁸ In gelijke zin W. de Wit, ‘The Fixed Establishment after the VAT Package’ in *VAT in an EU and international perspective* (Essays in honour of Han Kogels), IBFD: Amsterdam 2011, p. 30, 31 en G.J. Van Norden, ‘The Allocation of Taxing Rights To Fixed Establishments in European VAT Legislation’ in *VAT in an EU and international perspective* (Essays in honour of Han Kogels) IBFD: Amsterdam 2011, p. 47.

²⁰⁹ Hierbij zij overigens opgemerkt dat het idee om een vestiging tóch als vaste inrichting aan te merken, ondanks het feit dat vanuit deze vestiging geen belastbare prestaties worden uitgeoefend, niet geheel nieuw is. In art. 1 van het voorstel voor een Negentiende Richtlijn werd reeds voorgesteld om aan art. 9 Zesde Richtlijn een volgend lid toe te voegen: De uitdrukking “vaste inrichting” die in dit artikel wordt gebruikt omvat elke vaste inrichting van een belastingplichtige, ook indien daar geen belastbare handeling zal worden verricht. Zie in dit kader het voorstel voor een negentiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting houdende wijziging van Richtlijn 77/388/EEG — gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, COM(84) 648 def, p.2. Dit voorstel werd evenwel later weer ingetrokken.

²¹⁰ M.E. van Hilten, ‘Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk’, *WFR* 1997/1369, onderdeel 4.1, G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 127 en W. de Wit, ‘The Fixed Establishment after the VAT Package’ in *VAT in an EU and international perspective* (Essays in honour of Han Kogels), IBFD: Amsterdam 2011, p. 31.

²¹¹ Zie in dit kader HvJ 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong Trade Council), *BNB* 1982/311.

registreren in de lidstaat waar hij een vaste inrichting heeft voor inkoopdoeleinden en aldaar de btw aangeven, in plaats van een teruggaafverzoek btw in te dienen. De mogelijk verzwaarde administratieve lasten kan verder worden gezien als een schending van de neutraliteit tussen de belastingplichtigen.

Het aansluiten bij het bestemmingslandbeginsel kan mijns inziens verder niet als argument gelden om een “passieve vestiging” als vaste inrichting aan te merken. Door de verruimde invulling van het v.i.-begrip in de btw-verordening ten opzichte van de jurisprudentie van het Hof van Justitie wordt verder weliswaar bereikt dat heffing eerder plaatsvindt in het land van verbruik, maar dit bestemmingslandbeginsel is mijns inziens alleen van toepassing op *consumptief verbruik*, niet op het productief verbruik van belastingplichtigen zoals voor de toepassing van art. 44 btw-richtlijn. In deze handelsfase (handelingen tussen belastingplichtigen) vindt immers bij uitstek géén consumptief verbruik plaats. Om dan ook btw te gaan heffen in een land waar zo’n passieve inrichting is gevestigd, heeft dan mijns inziens gezien het rechtskarakter van de btw geen voordeel.²¹²

Aldus kan worden geconcludeerd dat de vaste inrichting voor inkoopdoeleinden een criterium bevat welke voor meerdere interpretaties vatbaar is en niet is uitgelegd in de btw-verordening, niet in overeenstemming is met de tot op heden gewezen jurisprudentie van het Hof van Justitie, niet in overeenstemming is met de ratio van de vaste inrichting en geen toegevoegde waarde heeft gezien vanuit het rechtskarakter van de btw. De verhouding tussen de btw-verordening en de btw-richtlijn komt aan de orde in paragraaf 4.3.4.

4.3.3.3 Uitleg begrip “vaste inrichting” in artikelen zonder definitie in de btw-verordening

De invulling van het v.i.-begrip in de btw-verordening ziet zoals hierboven beschreven op bepaalde artikelen uit de btw-richtlijn. De genoemde artikelen in de btw-verordening geven echter geen uitleg van alle bepalingen uit de btw-richtlijn waar het begrip “vaste inrichting” in voorkomt. Het betreft de volgende artikelen:

- artikel 38, inzake de distributie van aardgas en elektriciteit;
- artikel 39, inzake leveringen van gas en elektriciteit die niet onder artikel 38 vallen; en
- artikel 59ter inzake telecommunicatiediensten, verricht door een belastingplichtige die zijn zetel van bedrijfsuitoefening buiten de Gemeenschap heeft gevestigd of aldaar een vaste inrichting heeft van waaruit de dienst wordt verricht, dan wel zijn gebruikelijke woon- of vestigingsplaats aldaar heeft, aan een niet-belastingplichtige die is gevestigd binnen de EU, dan wel zijn gebruikelijke woon- of vestigingsplaats binnen de EU heeft.

²¹² In gelijke zin M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p.111, 342.

Kennelijk is voor de uitleg van het v.i.-begrip “slechts” de jurisprudentie van het Hof van Justitie van toepassing, al zie ik niet in hoe deze bepalingen niet zouden kunnen worden ondergeschoven in art. 11, tweede lid btw-verordening. Mijns inziens voorkomt het toevoegen van deze bepalingen aan art. 11, tweede lid btw-verordeningen onduidelijkheid over de uitleg van de betreffende bepalingen. Dit betreft mijns inziens echter een formaliteit: voor de uitleg van art. 11, tweede lid btw-verordening kan mijns inziens immers volledig worden aangesloten bij de uitleg aan het begrip “vaste inrichting” voor de tot op heden door het Hof van Justitie gewezen jurisprudentie inzake de vaste inrichting. Toch vind ik het vreemd dat in de uitleg van het v.i.-begrip in de btw-verordening de hierboven genoemde bepalingen ‘vergeten’ lijken te zijn.

4.3.3.4 Deelconclusie

Naar mijn mening is de Europese Raad in de btw-verordening onzorgvuldig omgegaan met het begrip “vaste inrichting”. Wat een eenduidig begrip leek te zijn voor de toepassing van de btw-richtlijn, wordt in de btw-verordening opgeknipt in twee verschillende definities. Art. 11, eerste lid btw-verordening bepaalt dat voor de toepassing van artikel 44 btw-richtlijn onder “vaste inrichting” worden verstaan iedere andere inrichting dan de in art. 10 btw-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*. Art. 11, tweede lid btw-verordening bepaalt vervolgens dat voor de toepassing van onder meer art. 45 btw-richtlijn onder “vaste inrichting” wordt verstaan iedere andere inrichting dan de in art. 10 btw-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 door haar te verrichten diensten te kunnen verstrekken*. Ten slotte wordt het begrip “vaste inrichting” in de btw-richtlijn in meer bepalingen gebruikt dan waar de btw-verordening in definities van het v.i.-begrip voorziet, zodat het mij voorkomt dat de uitleg van het v.i.-begrip in deze bepalingen nog ‘vergeten’ lijkt te zijn, net zoals het geval luidde bij de uitleg van het begrip “zetel van bedrijfsuitoefening” in de btw-verordening.

In het licht van de bovenstaande alinea, is het opvallend dat de btw-verordening zich ten doel stelt de btw-richtlijn te verduidelijken. Met twee verschillende definities en het ontbreken daarvan voor andere bepalingen in de btw-richtlijn, slaagt de huidige btw-verordening ten aanzien van het v.i.-begrip naar mijn opvatting niet in deze missie. Daarbij komt het mij bovendien voor dat de btw-verordening de btw-richtlijn op het gebied van de reikwijdte van het begrip “vaste inrichting” juist wijzigt. Dit doet de vraag rijzen hoe de btw-verordening zich verhoudt tot de btw-richtlijn. Het is daarbij met name van belang om te onderzoeken of het toepassingsgebied van de btw-richtlijn door de btw-verordening kan worden gewijzigd. Op deze vraag wordt ingegaan in de volgende paragraaf.

4.3.4 De verhouding tussen de btw-richtlijn en de btw-verordening

Op grond van art. 113 VwEU stelt de Europese Raad, na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité (...) de bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting (...). De algemene term “bepalingen” ziet niet specifiek op een bepaald soort wetgeving van de communautaire wetgever. Aldus is niet bepaald dat alle btw-wetgeving in een richtlijn, besluit, of verordening moet worden vastgelegd. De keuze uit de mogelijke maatregelen is aan de Europese Raad.²¹³ De Europese btw-wetgeving is thans voornamelijk vastgelegd in de btw-richtlijn. De wetgevingsprocedure die onder meer op een richtlijn van toepassing is wordt beschreven in art. 289, juncto art. 294 VwEU. Ex art. 289, derde lid VwEU vormen de volgens een wetgevingsprocedure vastgestelde rechtshandelingen, wetgevingshandelingen. Art. 290 en 291 VwEU geven daarbij de mogelijkheid om uitvoeringsmaatregelen van de Europese wetgeving te delegeren. Zo draagt art. 291, eerste lid VwEU de lidstaten op alle maatregelen van intern recht te nemen die nodig zijn ter uitvoering van de juridisch bindende handelingen van de Europese Unie. Indien het nodig is dat juridisch bindende handelingen van de Unie volgens eenvormige voorwaarden worden uitgevoerd, worden bij die handelingen aan de Europese Commissie, of, in naar behoren gemotiveerde specifieke gevallen en in de bij de artikelen 24 en 26 van het Verdrag betreffende de Europese Unie bepaalde gevallen, aan de Europese Raad uitvoeringsbevoegdheden toegekend. Zulks volgt uit art. 291, tweede lid VwEU. In de titel van die uitvoeringshandelingen wordt ex art. 291, vierde lid VwEU “uitvoerings-” toegevoegd. Deze uitvoeringshandelingen zijn geen wetgevingshandelingen als bedoeld in art. 289, derde lid VwEU.

Het is de delegatiebepaling van art. 291, tweede lid VwEU waarop art. 397 btw-richtlijn is gebaseerd. Art. 397 btw-richtlijn bepaalt vervolgens dat de Europese Raad op voorstel van de Europese Commissie met eenparigheid van stemmen de nodige maatregelen vaststelt ter uitvoering van de btw-richtlijn. Anders dan bij de btw-richtlijn, behoeft aldus bij de krachtens art. 397 btw-richtlijn vastgestelde maatregelen geen raadpleging van het Europees Parlement of het Economisch en Sociaal Comité plaats te vinden.²¹⁴ Het is, zoals opgemerkt in paragraaf 2.2.4, art. 397 btw-richtlijn waar de huidige btw-verordening weer op is gestoeld.

Art. 397 btw-richtlijn (destijds: art. 29bis Zesde Richtlijn) werd ingevoerd door middel van Richtlijn 2004/7/EG.²¹⁵ Uit de tiende overweging van de considerans van deze Richtlijn volgt dat iedere uitvoeringsmaatregel, zoals de btw-verordening een verzameling van uitvoeringsmaatregelen is, een beperkt toepassingsgebied heeft. De uitvoeringsmaatregel zou immers ertoe zou strekken een bepaling van de Zesde Richtlijn te verduidelijken, maar mag geen afwijking van die betreffende bepaling mag

²¹³ G.G.M. Kortenaar, ‘Gebruik uitvoeringsverordening als instrument in de Europese btw’, *WFR* 2012/98, onderdeel 2.

²¹⁴ G.G.M. Kortenaar, ‘Gebruik uitvoeringsverordening als instrument in de Europese btw’, *WFR* 2012/98, onderdeel 2.3.

²¹⁵ Pb L 27/44 30.1.2004.

behelzen.²¹⁶ In het voorstel van de voorganger van de btw-verordening, verordening 1777/2005, stond deze passage eveneens opgenomen²¹⁷, maar de passage ontbreekt evenwel in de huidige btw-verordening.²¹⁸ Ondanks het ontbreken van een dergelijke passage in de considerans of in de artikelen van de btw-verordening kan deze uitvoeringsverordening mijns inziens alsnog niet het toepassingsgebied van de btw-richtlijn wijzigen, gezien de aard van de btw-verordening als uitvoeringsmaatregel.²¹⁹ Daarnaast is hiervoor reeds aangegeven dat de btw-richtlijn een wetgevingshandeling betreft, terwijl de btw-verordening als uitvoeringsverordening moet worden aangemerkt als een niet-wetgevingshandeling. Het komt mij voor dat een niet-wetgevingshandeling als rechtsbron ondergeschikt is aan een wetgevingshandeling die zij aanvult.²²⁰ Ik deel dan ook de opvatting van *Kortenaar* dat het vanzelfsprekend lijkt dat uitvoeringshandelingen als bedoeld in art. 291 VwEU niet strijdig mogen zijn met de wetgeving die zij uitvoeren, ondanks het feit dat het VwEU zulks niet met zoveel woorden bepaalt.²²¹ Wanneer een wijziging van de btw-richtlijn zou plaatsvinden, zou bovendien het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité moeten worden geraadpleegd. Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt dat deze raadpleging van het Europees Parlement “een wezenlijk vormvoorschrift vormt, waarvan de niet-nalevering tot nietigheid van de betrokken handeling leidt.” In dit kader overweegt het rechtscollège:

“Er zij aan herinnerd, dat de reguliere raadpleging van het Parlement in de gevallen waarin het Verdrag dat verlangt, een wezenlijk vormvoorschrift vormt, waarvan de niet-naleving tot nietigheid van de betrokken handeling leidt. De daadwerkelijke deelneming van het Parlement aan de communautaire regelgeving volgens de hiertoe in het Verdrag neergelegde procedures is immers een wezenlijk bestanddeel van het door het Verdrag gewilde institutionele evenwicht. Deze bevoegdheid is de afspiegeling van een democratisch grondbeginsel, volgens hetwelk de volkeren door tussenkomst van een representatieve vergadering aan de machtsuitoefening deelnemen (...) Volgens vaste rechtspraak impliceert het vereiste dat het Parlement in de door het Verdrag voorziene gevallen in de loop van de wetgevingsprocedure wordt geraadpleegd, dat steeds een nieuwe raadpleging moet volgen wanneer de uiteindelijk vastgestelde regeling, in haar geheel beschouwd, wezenlijk afwijkt van die waarover het Parlement reeds werd geraadpleegd, uitgezonderd de gevallen waarin de wijzigingen in hoofdzaak beantwoorden aan door het Parlement zelf te kennen gegeven verlangens (...). Derhalve dient te worden

²¹⁶ Zie ook G.J. van Slooten, ‘De btw-verordening: mogen wijzigingen vermomd gaan als “verduidelijking”?’ , *WFR* 2012/86, onderdeel 2.1.

²¹⁷ Voorstel van 8 oktober 2004, nr. COM (2004) 641 def, p.1. Ontleend aan G.J. van Slooten, ‘De btw-verordening: mogen wijzigingen vermomd gaan als “verduidelijking”?’ , *WFR* 2012/86.

²¹⁸ G.J. van Slooten, ‘De btw-verordening: mogen wijzigingen vermomd gaan als “verduidelijking”?’ , *WFR* 2012/86, onderdeel 2.1.

²¹⁹ G.J. van Slooten, ‘De btw-verordening: mogen wijzigingen vermomd gaan als “verduidelijking”?’ , *WFR* 2012/86. In gelijke zin W. de Wit, ‘The Fixed Establishment after the VAT Package’ in *VAT in an EU and international perspective* (Essays in honour of Han Kogels), IBFD: Amsterdam 2011, p. 31, 32.

²²⁰ G.G.M. Kortenaar, ‘Gebruik uitvoeringsverordening als instrument in de Europese btw’ , *WFR* 2012/98, onderdeel 2.2.

²²¹ G.G.M. Kortenaar, ‘Gebruik uitvoeringsverordening als instrument in de Europese btw’ , *WFR* 2012/98, onderdeel 2.2.

onderzocht, of de door het Parlement genoemde wijzigingen al dan niet het wezen van de regeling in haar geheel beschouwd betreffen.²²²

Het komt hiermee *Van Slooten* terecht voor dat een wijziging van het toepassingsbereik van de btw-richtlijn door de btw-verordening slechts aan de orde kan zijn, indien en voor zover raadpleging van het Europees Parlement zou hebben plaatsgevonden. Uit de btw-verordening blijkt niet dat dit het geval is geweest. Iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon kan bovendien een beroep doen op de schending van de hierboven aangehaalde “wezenlijke vormvoorschriften” teneinde nietigverklaring van de betrokken handeling te verkrijgen of een incidentele verklaring dat deze handeling voor hem of haar niet van toepassing is.²²³ De natuurlijke persoon of rechtspersoon kan een bepaling in de btw-verordening aldus aanvechten bij de rechterlijke macht. Hoewel een nationale rechter niet bevoegd is om de ongeldigheid van een Europese verordening vast te stellen²²⁴, kan deze mogelijk wel prejudiciële vragen voorleggen aan het Hof van Justitie, om zodoende de bepalingen in de verordening aan de kaak te stellen.²²⁵

Toegepast op het begrip “vaste inrichting”, zou bovenstaande betekenen dat de btw-verordening het begrip in de btw-richtlijn niet kan wijzigen. De tot op heden gewezen jurisprudentie van het Hof van Justitie ter uitlegging van het v.i.-begrip, gebaseerd op de btw-richtlijn, zou alsdan mijns inziens leidend zijn. Hieruit volgt dat het bestaan van een vaste inrichting voor inkoopdoeleinden onzeker is, aangezien het zeer goed mogelijk is dat het Hof van Justitie een vaste inrichting voor inkoopdoeleinden, in de zin dat deze louter in staat is om diensten voor eigen gebruik af te nemen en ter plaatse te gebruiken, voor toepassing van de btw-richtlijn afwijst.

Hoewel dus gezien de huidige jurisprudentie van het Hof van Justitie inzake de vaste inrichting en de verhouding van de btw-richtlijn tot de btw-verordening kan worden getwijfeld aan de houdbaarheid van de vaste inrichting voor inkoopdoeleinden, ga ik in het vervolg van mijn onderzoek wel uit van het bestaan daarvan. Daarbij verdient het wel opmerking dat ik de beslissing om zo’n vaste inrichting voor inkoopdoeleinden überhaupt te introduceren, onwenselijk acht op grond van de uiteengezette argumenten in paragraaf 4.3.3.2.

²²² HvJ 10 juni 1997, nr. C-393/95 (Europees Parlement/Europese Raad), Jur. 1988, p. 5615, r.o. 14-16. Het arrest betrof het verzoek van het Europees Parlement om krachtens artikel 173 EG-Verdrag nietigverklaring van verordening (EG) nr. 2317/95 van de Europese Raad van 25 september 1995 ter bepaling van de derde Staten waarvan de onderdanen bij overschrijding van de buitengrenzen van de Lid-Staten in het bezit moeten zijn van een visum. Zie in dit kader ook G.J. van Slooten, ‘De btw-verordening: mogen wijzigingen vermomd gaan als “verduidelijking”?’’, *WFR* 2012/86, onderdeel 2.1.

²²³ HvJ 27 september 1988, nr. 302/87 (Europees Parlement/Europese Raad), r.o. 27.

²²⁴ HvJ 22 oktober 1987, nr. 314/85 (Foto-Frost), Jur. 1987, p. 4199, r.o. 15-17.

²²⁵ Ontleend aan G.J. van Slooten, ‘De btw-verordening: mogen wijzigingen vermomd gaan als “verduidelijking”?’’, *WFR* 2012/86, onderdeel 3.3.

4.4 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik de begrippen “zetel van bedrijfsuitoefening” en “vaste inrichting” besproken voor wat betreft de invulling van deze begrippen in de btw-richtlijn. In btw-richtlijn zelf zijn de begrippen niet van inhoud voorzien. Het Hof van Justitie heeft uitleg gegeven aan de begrippen en ook in de btw-verordening worden de begrippen nader ingevuld.

Bij het bepalen van de plaats van de zetel van de bedrijfsuitoefening van een vennootschap in de zin van de Dertiende Richtlijn, dient volgens het Hof van Justitie 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 kunnen daarbij in aanmerking worden genomen, zoals de woonplaats van de hoofdbestuurders, de plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden, de plaats waar de administratie en de boekhouding zich bevinden en de plaats waar de financiële en vooral bankzaken worden geregeld. Bijgevolg kan naar oordeel van het Hof van Justitie een fictieve vestiging, zoals een "brievenbusmaatschappij" of een "schijnvennootschap", niet worden aangemerkt als zetel van de bedrijfsuitoefening in de zin van de Dertiende Richtlijn. Hoewel deze jurisprudentie is gewezen voor de werking van de Achtste Richtlijn en de voornoemde Dertiende Richtlijn heeft deze zaak naar mijn mening ook betekenis voor btw-richtlijn inzake de regels van de plaats van dienst.

Het begrip “zetel van bedrijfsuitoefening” wordt ook nader uiteengezet in art. 10 btw-verordening. Art. 10, eerste lid btw-verordening bepaalt dat voor de toepassing van de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn onder deze plaats wordt verstaan de plaats waar de centrale bestuurstaken van het bedrijf worden uitgeoefend. Om te bepalen waar deze plaats is gelegen, dient volgens ex art. 10, tweede lid btw-verordening rekening te worden gehouden met de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding worden genomen, de plaats van de statutaire zetel van het bedrijf en de plaats waar de bestuurders van het bedrijf bijeenkomen. De invulling in de btw-verordening is dus niet gelijk aan de uitleg die het Hof van Justitie aan dit begrip geeft. Zo wordt de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding worden genomen wordt in de btw-verordening, naar mijn opvatting terecht, ex art. 10, tweede lid btw-verordening gezien als slechts een criterium om te bepalen op welke plaats waar de centrale bestuurstaken worden uitgeoefend. Wel neemt dit criterium de meest belangrijke plaats in bij de beoordeling van de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Door één specifiek criterium als leidend criterium aan te merken, schept de btw-verordening mijns inziens meer duidelijkheid. Een deel van de aanknopingspunten die het Hof van Justitie vermeldt als aanwijzing waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, is weggelaten in de btw-verordening. Dit wil naar mijn opvatting niet zeggen dat deze aanknopingspunten niet langer van waarde zijn bij het bepalen van de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Art. 10, derde lid vermeldt tenslotte, conform de

jurisprudentie, dat het enkele bestaan van een postadres ontoereikend is om dat adres aan te merken als de plaats van de zetel van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige. Van belang is nog dat art. 10 btw-verordening niet van toepassing is op andere bepalingen uit de btw-richtlijn waar dit begrip wordt gehanteerd. Het lijkt aldus zo te zijn dat deze laatstgenoemde bepalingen ter uitlegging van het begrip “zetel van bedrijfsuitoefening” over het hoofd zijn gezien. Voor deze bepalingen lijkt derhalve “slechts” de uitleg van het Hof van Justitie te gelden. Mijns inziens zou het met het oog op het scheppen van duidelijkheid wenselijk zijn om alle bepalingen in de btw-richtlijn waar het begrip “zetel van bedrijfsuitoefening” wordt gehanteerd, van een zelfde uitleg te voorzien in deze btw-verordening. Ik zie geen bezwaar om de ‘vergeten’ bepalingen eveneens onder te brengen in het huidige art. 10 btw-richtlijn.

Volgens het Hof van Justitie is voor het bestaan van een vaste inrichting vereist dat die inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn. Bijgevolg moet die inrichting een voldoende mate van duurzaamheid en – wat personeel en technisch materieel betreft – geschikte structuur bezitten om een zelfstandige verrichting van die diensten mogelijk te maken. Voordat men echter toekomt aan de vraag of een vaste inrichting aanwezig moet worden geacht, lijkt op basis van de bewoordingen van het Hof van Justitie eerst te moeten worden getoetst of het aansluiten bij de zetel van bedrijfsuitoefening met betrekking tot de plaats van dienst leidt tot een fiscaal rationele oplossing, of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan. Wanneer geen conflict ontstaat met een andere lidstaat en het aansluiten bij de zetel van bedrijfsuitoefening leidt tot een fiscaal rationele oplossing, lijkt uit jurisprudentie van het Hof van Justitie te volgen dat niet meer hoeft te worden onderzocht of een vaste inrichting aanwezig is. Mijns inziens bestaat echter samenhang tussen deze vragen en kunnen deze vragen vaak tegelijkertijd worden beantwoord. Of het aansluiten bij de zetel van bedrijfsuitoefening tot een rationele uitkomst leidt, zal immers afhankelijk zijn van de aanwezige alternatieven van heffing.

Gegeven de invulling van het begrip “vaste inrichting” ben ik van mening dat het per sector van bedrijfsuitoefening verschillend is welke structuur qua duurzaamheid, personeel en technisch materieel geschikt is om een zelfstandige verrichting van de betreffende diensten mogelijk te maken. De aanwezigheid van een vaste inrichting zal derhalve van geval tot geval moeten worden beoordeeld. Ook kan naar oordeel van het Hof van Justitie een juridisch zelfstandige entiteit worden aangemerkt als een vaste inrichting van een andere vennootschap, maar dit betreft naar mijn opvatting een uitzonderlijk geval.

Uit de btw-verordening blijkt dat de Europese Raad, in geval van dienstverrichting aan een belastingplichtige, de mening is toegedaan dat het kunnen afnemen en gebruiken van de diensten toereikend is voor de aanwezigheid van een vaste inrichting. Art. 11, eerste lid btw-verordening bepaalt immers dat voor de toepassing van artikel 44 btw-richtlijn onder “vaste inrichting” wordt verstaan iedere andere inrichting dan de 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. Zo'n vaste inrichting merk ik aan als een vaste inrichting voor inkoopdoeleinden. Voor diverse andere bepalingen, daaronder begrepen de hoofdregel omtrent de plaats van dienst, is in art. 11, tweede lid btw-verordening bepaald dat onder "vaste inrichting" wordt verstaan iedere andere inrichting dan de 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 door haar te verrichten diensten te kunnen verstrekken*. Deze vaste inrichting betitel ik als een vaste inrichting voor verkoopdoeleinden. Het is verder opvallend dat de Europese Raad niet voor iedere bepaling waar het begrip "vaste inrichting" is opgenomen, in een door de btw-verordening gegeven definitie voor de vaste inrichting voorziet: het begrip "vaste inrichting" blijft voor de artikelen 38, 39 en 59ter btw-richtlijn verstoken van een uitleg. Voor deze bepalingen geldt derhalve officieel slechts de uitleg die aan de vaste inrichting wordt gegeven in de jurisprudentie. Ik zie echter niet in waarom deze bepalingen niet eveneens kunnen worden ondergebracht in art. 11, tweede lid btw-verordening.

Ik ben van verder mening dat art. 11, eerste lid btw-verordening het v.i.-begrip niet conform de huidige jurisprudentie van het Hof van Justitie uitlegt. Uit de jurisprudentie inzake het begrip "vaste inrichting" ter uitlegging van de btw-richtlijn kan mijns inziens worden afgeleid dat een inrichting een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur *van waaruit zelfstandig diensten kunnen worden verricht*. Het komt mij voor dat niet iedere vaste inrichting die onder de definitie van art. 11, eerste lid btw-verordening valt, aan deze vereisten kan voldoen. In paragraaf 4.3.4 heb ik derhalve onderzocht hoe de btw-verordening zich verhoudt ten opzichte van de btw-richtlijn. Het komt mij in dit kader voor dat de btw-verordening als uitvoeringsverordening de reikwijdte van de btw-richtlijn niet kan wijzigen. Daarmee kan het begrip "vaste inrichting" in de btw-verordening het v.i.-begrip in de btw-richtlijn ook niet wijzigen. Hieruit volgt dat het bestaan van een vaste inrichting voor inkoopdoeleinden onzeker is, aangezien het mogelijk is dat het Hof van Justitie een vaste inrichting voor inkoopdoeleinden, in de zin dat deze louter in staat is om diensten voor eigen gebruik af te nemen en ter plaatse te gebruiken, voor toepassing van de btw-richtlijn afwijst. Hoewel dus kan worden getwijfeld aan de houdbaarheid van de vaste inrichting voor inkoopdoeleinden en de bepaling mijns inziens onwenselijk is, ga ik in het vervolg van mijn onderzoek wel uit van het bestaan daarvan. De bepaling omtrent de vaste inrichting voor verkoopdoeleinden is mijns inziens wel conform de jurisprudentie van het Hof van Justitie, ondanks enkele tekstuele verschillen.

Hoofdstuk 5 De belastingplichtige status van de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen en de (on)belastbaarheid van onderlinge prestaties

5.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk heb ik de begrippen “zetel van bedrijfsuitoefening” en “vaste inrichting” uiteengezet. Daarbij is ook reeds de verhouding tussen deze twee vestigingsplaatsvormen met betrekking tot de plaats van dienst aan bod gekomen. Voor dit onderzoek is het ook van belang om de relatie tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting met betrekking tot onderlinge prestaties te bespreken. Daarbij moet worden onderzocht of een vaste inrichting los van de zetel van bedrijfsuitoefening als een afzonderlijke belastingplichtige voor btw-doeleinden moet worden aangemerkt en of daarmee de onderlinge prestaties in beginsel in de heffing van btw worden betrokken. In dit hoofdstuk staan de (on)belastbaarheid van de onderlinge prestaties tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen en de prestaties tussen de vaste inrichtingen onderling centraal. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

5.2 Mogelijke uitgangspunten ten aanzien van de belastingplichtige status van de vestigingen en belastbaarheid van onderlinge prestaties

Voor btw-doeleinden zijn prestaties in beginsel alleen belastbaar, wanneer zij worden verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige.²²⁶ Verder veronderstellen belastbare prestaties de aanwezigheid van twee afzonderlijke partijen, waarbij tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.²²⁷ Het is de vraag of een dergelijke rechtsverhouding bestaat tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting en of de betreffende vestigingen van de (juridische) entiteit daarmee moet worden gezien als aparte, zelfstandige belastingplichtigen, of dat de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen van de entiteit deel uitmaken van één en dezelfde belastingplichtige. Juridisch gezien maakt de vaste inrichting zonder rechtspersoonlijkheid deel uit van dezelfde (juridische) entiteit. In deze benadering zou het niet passen om onderlinge prestaties te belasten en de vaste inrichting als zelfstandig belastingplichtige aan te merken. Vanuit een economisch oogpunt zou echter kunnen worden betoogd dat een vaste inrichting zoveel mogelijk moet worden behandeld als een aparte belastingplichtige. Alsdan zou een economische tweetrapsraket kunnen worden aangenomen. De eerste trede daarvan wordt dan gevormd door het btw-technisch zoveel mogelijk gelijk trekken van de onzelfstandige inrichting en de (juridisch) zelfstandige dochtermaatschappij en de tweede door het gelijktrekken van de vaste inrichting met de zelfstandige

²²⁶ Uitzonderingen, zoals genoemd in art. 2, eerste lid, onderdeel c btw-richtlijn daar gelaten.

²²⁷ HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), *FED* 1994/348, r.o. 14, alsmede HvJ 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), *BNB* 2003/30, r.o. 39.

binnenlandse belastingplichtige.²²⁸ Prestaties tussen de vaste inrichting en de zetel van bedrijfsuitoefening zijn alsdan aan te merken als belastbare prestaties. Het antwoord op de vraag of prestaties tussen de zetel van bedrijfsuitoefening in de ene lidstaat en vaste inrichting in een andere lidstaat in beginsel in de heffing moeten worden betrokken, werd binnen de Europese Unie lange tijd verschillend beantwoord.²²⁹ Uiteindelijk zijn in dit kader dan ook prejudiciële vragen voorgelegd aan het Hof van Justitie in de zaak *FCE Bank*²³⁰, welk arrest in de volgende paragraaf wordt behandeld.

5.3 Het arrest in de zaak FCE Bank

In de zaak FCE Bank heeft de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap FCE Bank een nevenvestiging in Italië, FCE IT. In de zaak wordt er reeds vanuit gegaan dat FCE IT een vaste inrichting vormt van FCE Bank.²³¹ FCE IT heeft van FCE Bank diensten ontvangen op het gebied van consultancy, management, opleiding van het personeel, gegevensbehandeling en de levering en het beheer van software, waarvan de kosten worden doorbelast aan de nevenvestigingen. Ter zake van deze dienstverlening heeft FCE IT facturen aan zichzelf uitgereikt (zogenoemde “zelffacturering”) en heeft daarbij zichzelf ook btw in rekening gebracht. De btw op deze facturen kon zij (grotendeels) niet in aftrek brengen, omdat FCE IT als financiële instelling (veelal) van btw vrijgestelde prestaties verrichtte. FCE IT heeft echter vervolgens om terugbetaling van de btw verzocht bij de Italiaanse belastingautoriteiten. Volgens FCE IT zijn diensten die worden verricht binnen dezelfde juridische entiteit namelijk niet aan btw onderworpen. Er kan tussen FCE Bank en FCE IT geen rechtsverhouding bestaan, omdat zij één enkele belastingplichtige vormen. Zodoende is er dus geen dienst onder bezwarende titel mogelijk tussen deze twee vestigingen. De Italiaanse belastingautoriteiten zijn echter van mening dat FCE IT fiscaal autonoom is en aldus zelf als belastingplichtige voor btw-doeleinden moet worden aangemerkt. De verwijzende rechter vraagt het Hof van Justitie onder meer of art. 2, eerste lid en art. 9, eerste lid Zesde Richtlijn (thans respectievelijk art. 2, eerste lid, onderdeel a en d en art. 45 btw-richtlijn) zo moeten worden uitgelegd dat een filiaal²³² van een vennootschap die een vestiging in een andere, al dan niet tot de Europese Unie behorende staat heeft, dat de kenmerken van een productie-eenheid heeft, als zelfstandig belastingplichtige kan worden beschouwd voor btw-doeleinden en of er dan sprake is van een rechtsverhouding tussen de twee eenheden, met als gevolg dat btw verschuldigd is over de door FCE Bank verrichte diensten. Daarbij wenst de verwijzende rechter ook te vernemen of gebruik kan worden gemaakt van het “at arm's length”-criterium uit art. 7, tweede en derde lid OESO-modelverdrag en het Verdrag tot voorkoming van dubbele belasting gesloten tussen Italië en het Verenigd Koninkrijk.

²²⁸ Ontleend aan M.E. van Hilten, noot bij HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), *BNB* 2006/164.

²²⁹ Ontleend aan M.E. van Hilten, noot bij HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), *BNB* 2006/164.

²³⁰ HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), *BNB* 2006/164.

²³¹ HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), *BNB* 2006/164, r.o. 23, 24. In de prejudiciële vragen gebruikt de verwijzende rechter echter de term “filiaal”. Conclusie A-G Léger van 29 september 2005 in de zaak FCE Bank, Jur. I-2805 e.v., punt 26, 27 constateert dat hiermee wordt bedoeld “vaste inrichting”.

²³² Zie vorige voetnoot.

Voordat het Hof op de bovenstaande vragen antwoordt, stelt het rechtscollege eerst vast dat het in casu een belastingplichtige betreft die binnen de Europese Unie is gevestigd. Het is daarom niet noodzakelijk om uitspraak te doen over de situatie waarin de zetel van bedrijfsuitoefening buiten de Unie is gevestigd. Het Hof stelt vervolgens vast dat een dienst pas belastbaar is wanneer tussen de dienstverrichter en ontvanger van de dienst een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. Om vast te stellen of een dergelijke rechtsverhouding bestaat tussen een niet-ingezeten vennootschap en één van haar bijkantoren om zodoende de diensten aan btw te kunnen onderwerpen, moet worden onderzocht of FCE IT een zelfstandige economische activiteit uitoefent. Dienaangaande moet volgens het Hof van Justitie worden onderzocht of een bijkantoor zoals FCE IT als bank autonoom is, met name doordat zij het economische bedrijfsrisico draagt. Dienaangaande overweegt het Hof van Justitie het volgende:

“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 (de economische activiteit uitgeoefend door FCE Bank en FCE IT, MB), 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 haar solvabiliteit. 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 enkele belastingplichtige vormt. Aan het hier overwogene wordt niet afgedaan door artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn (thans art. 45 btw-richtlijn, MB). Deze bepaling stelt vast wie de belastingplichtige is met betrekking tot de handelingen tussen een bijkantoor en derde partijen. Zij is dus niet relevant in een geval als het onderhavige, dat transacties betreft tussen een in een lidstaat gevestigde vennootschap en een van haar in een andere lidstaat gevestigde bijkantoren. Het OESO-verdrag is niet relevant omdat het betrekking heeft op directe belastingen, terwijl de btw een indirecte belasting is.”²³³

Het Hof van Justitie komt aldus tot de beslissing dat een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt en waaraan de vennootschap diensten levert, niet als een *zelfstandige*²³⁴ belastingplichtige moet worden beschouwd, maar deel uitmaakt van dezelfde belastingplichtige als de zetel van bedrijfsuitoefening van deze vennootschap.

²³³ HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), V-N 2006/18.24, r.o. 36-39.

²³⁴ Toevoeging van mijzelf. Ontleend aan M. Schrauwen, ‘De FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario btw-belast’, *BtwBrief* 2006, 12 (nr.1).

5.4 Toch een zelfstandige belastingplichtige vaste inrichting mogelijk?

Het Hof van Justitie is in het arrest in de zaak FCE Bank ingegaan op de belastbaarheid van onderlinge prestaties waarbij tussen een zetel van bedrijfsuitoefening gevestigd in een lidstaat en een vaste inrichting (zonder rechtspersoonlijkheid) welke is gesitueerd in een andere lidstaat. Volgens het Hof van Justitie is een transactie tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting zonder rechtspersoonlijkheid slechts aan te merken als een belastbare prestatie voor btw-doeleinden, wanneer de vaste inrichting als zelfstandig kan worden beschouwd ten opzichte van de zetel van bedrijfsuitoefening. Het Hof van Justitie toetst de zelfstandigheid van de vaste inrichting aan de hand van de vraag of deze vaste inrichting het economische bedrijfsrisico draagt van de economisch activiteiten die zij uitoefent. Met het toetsen van zelfstandigheid, in de vorm van het lopen van economisch bedrijfsrisico, laat het Hof van Justitie de theoretische mogelijkheid open dat een vaste inrichting wordt aangemerkt als een zelfstandige belastingplichtige ten opzichte van de andere vestigingen van de juridische entiteit en dat onderlinge prestaties tussen deze vaste inrichting en bijvoorbeeld de zetel van bedrijfsuitoefening belastbaar zijn voor btw-doeleinden.²³⁵ Naar mijn mening is het echter ondenkbaar dat een vaste inrichting wordt aangemerkt als een zelfstandige belastingplichtige voor btw-doeleinden. Ik zet mijn argumentatie in dit kader hieronder uiteen.

Zoals reeds eerder opgemerkt, maken de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting zonder rechtspersoonlijkheid deel uit van dezelfde (juridische) entiteit. A-G Léger merkt mijns inziens in zijn conclusie in de zaak FCE Bank terecht op dat het nauwelijks voor te stellen is dat een vaste inrichting binnen één juridische entiteit over voldoende zelfstandigheid zou kunnen beschikken om voor eigen rekening en eigen verantwoordelijkheid te handelen en alleen de economische risico's van die activiteiten te dragen. De hoedanigheid van belastingplichtige hangt weliswaar niet af van de voorwaarde dat de onderneming rechtspersoonlijkheid bezit, maar het feit dat de vaste inrichting eigen rechtspersoonlijkheid ontbeert en onderdeel uitmaakt van de juridische entiteit waartoe ook de zetel van bedrijfsuitoefening behoort, zal er naar mijn opvatting altijd toe moeten leiden dat de gehele rechtspersoon aansprakelijk is en het economische bedrijfsrisico loopt voor de handelingen van haar vaste inrichting(en). Het gebrek aan eigen rechtspersoonlijkheid staat daarmee dus in de weg aan zelfstandigheid en daarmee het toewijzen van zelfstandige belastingplicht aan de vaste inrichting zonder rechtspersoonlijkheid.²³⁶

²³⁵ Zie ook G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 303, M.E. van Hilten in haar noot bij HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), *BNB* 2006/164, M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 408 en M. Schrauwen, 'De FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario btw-belast', *BtwBrief* 2006, 12 (nr.1).

²³⁶ Ontleend aan Conclusie A-G Léger van 29 september 2005 in de zaak FCE Bank, Jur. I-2805 e.v., punt 43. In gelijke zin M. Schrauwen, 'De FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario btw-belast', *BtwBrief* 2006, 12 (nr.1).

Merkx is echter met *Schrauwen* van mening dat onderlinge prestaties tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting *mét rechtspersoonlijkheid*, zoals in het arrest in de zaak DFDS het geval is, wél zijn aan te merken als belastbare prestaties. Zij merken op dat een vaste inrichting met rechtspersoonlijkheid, als aparte juridische entiteit, wel een eigen economisch bedrijfsrisico loopt.²³⁷ Daardoor zou een dergelijke vaste inrichting wel als een zelfstandige belastingplichtige moeten worden aangemerkt. Hoewel ik reeds in het vorige hoofdstuk in het kader van het begrip “vaste inrichting” heb opgemerkt dat het aanmerken van een juridisch zelfstandig lichaam als vaste inrichting mijns inziens zelden zal voorkomen, besteed ik hier toch aandacht aan deze mogelijkheid.

Ik ben van mening dat het aanmerken van een rechtspersoon als vaste inrichting, uitsluit dat deze rechtspersoon nog een zelfstandige belastingplichtige is. Zulks kan naar mijn mening worden afgeleid uit de arresten DFDS en FCE Bank. Hoewel het Hof van Justitie in het arrest DFDS niet gevraagd werd of en niet oordeelde dat de dochtermaatschappij DFDS Ltd. onzelfstandig was ten opzichte van haar moedermaatschappij DFDS A/S²³⁸, kwam het wel tot de conclusie dat de dochtermaatschappij, in de gegeven omstandigheden, niet *onafhankelijk* was van haar moedermaatschappij. De afhankelijkheid en het voldoen aan de overige vereisten van een vaste inrichting volgens het Hof van Justitie²³⁹ leidde ertoe dat de dochtermaatschappij in casu als vaste inrichting van de moedermaatschappij kon worden aangemerkt.²⁴⁰ In het arrest FCE Bank overweegt het Hof vervolgens dat de vaste inrichting, weliswaar zonder rechtspersoonlijkheid, als zodanig geen economisch bedrijfsrisico loopt. Dit economische bedrijfsrisico berust volledig bij de rechtspersoon in zijn geheel. Het Hof van Justitie verbindt aan dit laatste de conclusie dat de vaste inrichting FCE IT *volledig afhankelijk* is van FCE Bank, waarmee FCE IT één belastingplichtige vormt.²⁴¹ Naar mijn opvatting betekent het voorgaande dat de afhankelijkheid van de vaste inrichting ten opzichte van de juridische entiteit als zodanig tot gevolg heeft dat die vaste inrichting geen afzonderlijke belastingplichtige kan vormen ten opzichte van andere onderdelen van de rechtspersoon. De volledige afhankelijkheid ontstaat immers (mede) door het ontbreken van het economische bedrijfsrisico. Uit het arrest in de zaak FCE Bank kan dan weer worden afgeleid dat het ontbreken van dit economisch bedrijfsrisico betekent dat de vaste inrichting, ondanks de uitzonderlijke situatie van het bezitten van rechtspersoonlijkheid, niet zelfstandig is in de zin van art. 9, eerste lid btw-richtlijn. Bovendien zou het, ondanks de bijzondere situatie die voortvloeit uit het arrest in de zaak DFDS,

²³⁷ M.M.W.D. Merkx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p.425, 426 en M. Schrauwen, ‘De FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario btw-belast’, *BtwBrief* 2006, 12 (nr.1).

²³⁸ B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de btw*, Deventer: FED 1999, p. 43. Zie ook en ontleend aan G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p.94.

²³⁹ Het beschikken over een voldoende mate van duurzaamheid en – wat personeel en technisch materieel betreft – geschikte structuur om een zelfstandige verrichting van die diensten mogelijk te maken. Zie HvJ 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), *V-N* 1997/2933, 7, r.o. 16.

²⁴⁰ Welke uitkomst ook gewenst was, omdat het in casu in feite ging om een constructie om heffing van btw te ontlopen. Zie in dit kader ook 4.3.2.4.

²⁴¹ HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), *BNB* 2006/164, r.o. 36, 37.

een vreemde gewaarwording zijn wanneer wordt geoordeeld dat een rechtspersoon niet onafhankelijk is, maar wel zelfstandig.²⁴²

Zoals reeds eerder opgemerkt, ben ik van mening dat bij een vaste inrichting zonder rechtspersoonlijkheid het ontbreken van die rechtspersoonlijkheid reeds tot de conclusie leidt dat de vaste inrichting niet als een zelfstandige belastingplichtige kan worden aangemerkt. Hoe is het dan mogelijk dat een vaste inrichting mét rechtspersoonlijkheid ook niet wordt aangemerkt als zelfstandige belastingplichtige, buiten de in de voorgaande alinea genoemde redenen? Mijns inziens is dit te verklaren vanuit de exceptionele verschijning van de vaste inrichting met rechtspersoonlijkheid. Zoals reeds opgemerkt in paragraaf 4.3.2.4, vormt de juridische zelfstandigheid van een vennootschap het uitgangspunt voor btw-doeleinden. Het respecteren van dit uitgangspunt leidt in ‘normale’ situaties dan ook tot de conclusie dat een juridisch zelfstandige vennootschap onafhankelijk is en in beginsel zal optreden als zelfstandig belastingplichtige.²⁴³ Het is alleen in het arrest in de zaak DFDS waar aan de rechtspersoonlijkheid en de juridische onafhankelijkheid van een juridisch zelfstandig lichaam voorbij wordt gegaan, om zodoende een wenselijke uitkomst van de voorgelegde casus voor de lidstaten te faciliteren. Alleen in dit bijzondere feitencomplex lijkt het zo te zijn dat aan de rechtspersoonlijkheid en de juridische zelfstandigheid van DFDS Ltd. geen belang meer wordt gehecht. Het negeren van de juridische zelfstandigheid, ook al is daarvan wel degelijk sprake bij de dochtermaatschappij en het concluderen van afhankelijkheid van de dochtermaatschappij aan de moedermaatschappij, leidt in dit geval tot het ontbreken van zelfstandigheid. Mijns inziens bevestigt bovenstaande uitkomst nogmaals de uitzonderlijkheid van het arrest in de zaak DFDS.

Verder moet nog aandacht worden besteed aan de afbakening van het Hof van Justitie in het arrest FCE Bank. Zoals reeds opgemerkt in paragraaf 5.3, overweegt het Hof van Justitie in het arrest dat hij geen uitspraak hoeft te doen over het geval waarin de zetel van bedrijfsuitoefening zich buiten de Europese Unie bevindt. Zijn uitspraak lijkt echter slechts te zien op het geval waarin de zetel van bedrijfsuitoefening én de vaste inrichting zich binnen de Europese Unie bevinden.²⁴⁴ Het komt mij echter voor dat de zelfstandigheid van de zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting en de belastbaarheid van de

²⁴² Het “nadeel” van de opvatting dat een vaste inrichting met rechtspersoonlijkheid geen afzonderlijke belastingplichtige vormt ten opzichte van haar zetel van bedrijfsuitoefening, is dat met deze uitleg als het ware een “grensoverschrijdende fiscale eenheid” wordt geïntroduceerd. Naar de opzet van art. 11 btw-richtlijn lijkt dit echter niet de bedoeling. Daarbij moet naar mijn opvatting wel rekening worden gehouden dat situaties waarbij een juridisch zelfstandig lichaam als vaste inrichting wordt aangemerkt, een uitzonderlijk geval betreft. Tot veelvuldig misbruik, indien er überhaupt misbruik sprake kan zijn, zal dit mijns inziens niet leiden. De fiscale eenheid zal in dit onderzoek verder niet worden behandeld. Zie in dit kader M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 87-95.

²⁴³ Tenzij de rechtspersoon deel uitmaakt van een fiscale eenheid ex art. 11 btw-richtlijn. De fiscale eenheid wordt in dit onderzoek echter niet behandeld.

²⁴⁴ In gelijke zin Joep Swinkels, ‘Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes’, *International VAT Monitor* November/December 2006, onderdeel 1.

onderlinge prestaties, niet afhangt van de vestigingsplaats van de betreffende bedrijfsonderdelen.²⁴⁵ Ook wanneer de vaste inrichting zich buiten de Europese Unie bevindt, zijn mijns inziens de onderlinge prestaties in beginsel dus niet belastbaar voor btw-doeleinden.^{246 247}

Voor mijn onderzoek ga ik er derhalve vanuit dat een vaste inrichting nooit als een zelfstandige belastingplichtige kan worden aangemerkt voor btw-doeleinden ten opzichte van de juridische entiteit waarvan zij deel uitmaakt als zodanig. Prestaties tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en dergelijke vaste inrichtingen vallen daarmee in beginsel buiten het toepassingsbereik van de btw. Ook prestaties tussen dergelijke vaste inrichtingen onderling worden in beginsel niet in de heffing betrokken.²⁴⁸ Het is naar mijn opvatting niet van belang of daarbij sprake is van een vaste inrichting met of zonder rechtspersoonlijkheid. De vestigingsplaats van de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting speelt mijns inziens evenmin een rol. De onderlinge prestaties tussen de vestigingen hebben dus in beginsel ook geen invloed op een pro rata recht op aftrek zoals uiteengezet in paragraaf 3.5. Met andere woorden: de onderling behaalde omzet wordt niet meegenomen als belastbare omzet van de zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting. Het recht op aftrek van deze belastingplichtige wordt nader besproken in hoofdstuk zes.

²⁴⁵ Vergelijk M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 425. Er zij aan herinnerd dat ik mijn onderzoek er vanuit ga dat de zetel van bedrijfsuitoefening in een lidstaat van de Europese Unie is gevestigd. Schrauwen beschrijft in zijn bijdrage in *BtwBrief* nog wel een concreet voorbeeld waar puur op basis van de argumentatie van het Hof van Justitie inzake het lopen van economisch bedrijfsrisico zou moeten worden geoordeeld dat belastbare prestaties worden verricht tussen de zetel van bedrijfsuitoefening welke *buiten* de Europese Unie is gevestigd en een vaste inrichting van een niet-EU bank in Nederland door de implementatie van de Europese Richtlijn 2000/12/EG in de Nederlandse wet- en regelgeving. De auteur merkt nog wel op dat dergelijke situaties zich zelden voor zullen doen. Zie M. Schrauwen, 'De FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario btw-belast', *BtwBrief* 2006, 12 (nr.1). Ik deel echter de opvatting van *Van Norden*, dat op basis van het argument dat de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting nu eenmaal in beginsel één rechtspersoon vormen, het meer voor de hand lijkt te liggen dat ook in de door Schrauwen beschreven situatie transacties niet aan btw zijn onderworpen. In zoverre verandert de uitkomst van het arrest dan ook niet, ongeacht de vraag of de zetel van bedrijfsuitoefening binnen of buiten de Europese Unie is gevestigd. Zie G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 303, alsmede M.E. van Hilten, noot bij HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), *BNB* 2006/164.

²⁴⁶ In gelijke zin A. Meurkes en M. Ultee, 'Geen prestaties tussen hoofdhuis en in EU gevestigde vaste inrichting?' *btw-bulletin* 2006, nr. 5 en M. Schrauwen, 'De FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario btw-belast', *BtwBrief* 2006, 12 (nr.1).

²⁴⁷ Het verdient in dit kader opmerking dat de opvatting dat de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting ook in grensoverschrijdende gevallen deel uitmaken van dezelfde belastingplichtige, in jurisdicties buiten de Europese Unie niet wordt gehanteerd. Zo wordt door *Glaser* uiteengezet dat Zwitserland iedere vestiging buiten Zwitserland beschouwt als een aparte belastingplichtige voor btw-doeleinden, zodat onderlinge prestaties in beginsel altijd belastbaar zijn. Verder maak ik uit de bijdrage van *Amand* in de *International VAT Monitor* op dat ook Australië en Canada een vergelijkbare visie als Zwitserland hanteren. Zie Pierre-Marie Glaser, 'Head Office/Branch Relationships from the Perspective of Swiss VAT', *International VAT Monitor* January/February 2010 en Christian Amand, 'VAT Grouping, *FCE Bank* and Force of Attraction – The Internal Market is Leaking', *International VAT Monitor* July/August 2007, onderdeel 3.2.

²⁴⁸ M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p.425, 426.

5.5 De alsnog mogelijke belastbaarheid van onderlinge prestaties en de mogelijke invloed op het recht op aftrek van voorbelasting

Zoals blijkt uit de voorgaande paragraaf, betekent het feit dat de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen van de entiteit deel uitmaken van dezelfde belastingplichtige voor btw-doeleinden, dat onderlinge prestaties in beginsel niet in de heffing van btw worden betrokken. Het is evenwel niet zo dat onderlinge transacties tussen vaste inrichtingen onderling of met de zetel van bedrijfsuitoefening nooit aan btw worden onderworpen. Zo worden goederen die door de belastingplichtige worden overgebracht naar een andere lidstaat ‘gewoon’ aan de heffing btw onderworpen: ex art. 17, eerste lid btw-richtlijn wordt het overbrengen door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat gelijkgesteld met de levering van een goed onder bezwarende titel.²⁴⁹ Grensoverschrijdende onderlinge leveringen tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen onderling binnen de Europese Unie zullen dus veelal worden belast met btw. Indien goederen van buiten de Europese Unie binnenkomen, zal sprake zijn van invoer van goederen. Het onderling verrichten van diensten zal in de regel echter niet leiden tot heffing van btw, tenzij een lidstaat gebruik heeft gemaakt van art. 27 btw-richtlijn. Volgens dit artikel kunnen de lidstaten ter voorkoming van verstoring van de mededinging, na raadpleging van het btw-Comité, een “interne dienst” introduceren in hun nationale wetgeving. Deze interne dienst betreft de gelijkstelling met een dienst verricht onder bezwarende titel van het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verrichten van een dienst, voor zover hij, ingeval een dergelijke dienst door een andere belastingplichtige zou zijn verricht, geen recht op volledige aftrek van de btw zou hebben.²⁵⁰ Art. 18, onderdeel a btw-richtlijn kent overigens een zelfde regeling ten aanzien van goederen. Hoewel art. 27 btw-richtlijn tekstueel niet uitblinkt in duidelijkheid, dient dit artikel mijns inziens zo worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige zelf diensten produceert, in plaats van deze in te kopen bij een andere belastingplichtige en hij ter zake van een externe dienstverrichting geen volledig recht op aftrek kan verkrijgen, de interne dienstverlening moet worden gelijkgesteld met een dienst onder bezwarende titel, zodat de situatie van interne productie en externe inkoop zoveel mogelijk gelijk worden behandeld.²⁵¹ Met de artikelen 18, onderdeel a en art. 27 btw-richtlijn wordt aldus beoogd het betrokken goed of dienst in de heffing te betrekken als ware deze bij een derde ingekocht.²⁵² A-G Léger houdt het in zijn conclusie in de zaak FCE Bank voor mogelijk dat deze interne heffing eveneens kan worden toegepast bij prestaties van de zetel van bedrijfsuitoefening aan haar vaste inrichting of andersom, bij belastingplichtigen die (deels) vrijgesteld presteren en geen (volledig) aftrekrecht hebben.²⁵³ Ik deel deze

²⁴⁹ Ex art. 17, tweede lid btw-richtlijn worden echter diverse handelingen niet als een overbrenging van een goed naar een andere lidstaat aangemerkt.

²⁵⁰ Tekst ontleend aan G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 305.

²⁵¹ In de Nederlandse literatuur ook wel bekend als een ‘integratieheffing’. Zie in dit kader M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 435.

²⁵² M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 435.

²⁵³ Althans, hij ontleent er a contrario het argument aan dat deze, in de richtlijn voorziene heffing, de grondgedachte bevestigt dat het verkeer tussen hoofdhuis en vaste inrichting ‘belastingvrij’ is. Zie conclusie A-G Léger van 29 september 2005 in de zaak FCE Bank, Jur. I-2805 e.v., punt 58, 59 en H.W.M. van Kesteren, ‘Hoe zelfstandig is de vaste inrichting?’, *NtFR* 2005-1540.

opvatting van de A-G, nu ik niet inzie waarom deze bepalingen bij dergelijke interne prestaties *niet* zou kunnen worden toegepast. Wanneer een lidstaat aldus een bepaling in haar nationale wetgeving heeft opgenomen conform art. 27 btw-richtlijn, kan naar mijn opvatting ook onderlinge dienstverlening tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting of de vaste inrichtingen onderling bij belastingplichtigen met een beperkt recht op aftrek worden ingeroepen. *Swinkels* en *Scholten* merken echter op dat maar weinig lidstaten gebruik hebben gemaakt van deze mogelijkheid.²⁵⁴ Zodoende zullen interne dienstverleningen binnen de belastingplichtige in de regel toch niet aan de heffing van btw zijn onderworpen.

Een interessante vraag die rijst bij deze onderlinge, aan de heffing van btw onderworpen prestaties is de vraag of deze prestaties ook van invloed zijn op de ‘omzetbreuk’ ter vaststelling van het pro rata recht op aftrek van voorbelasting van de belastingplichtige. Met andere woorden, het is de vraag of de grondslagen van de (fictieve) interne prestaties ook moeten worden meegenomen in de omzetbreuk ter vaststelling van het pro rata recht op aftrek van de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting. In dit kader is nog geen Europese jurisprudentie geweest. Uit nationale jurisprudentie kan worden afgeleid dat deze onderling behaalde omzet ook kan worden meegenomen voor de vaststelling van het pro rata recht op aftrek, waarmee het recht op aftrek mogelijk kan worden verhoogd.²⁵⁵ *Van Hilten* vraagt zich mijns inziens terecht af of deze benadering wel juist is. Zoals reeds eerder opgemerkt, wordt met art. 18 en 27 btw-richtlijn beoogd om bij benadering een gelijke belastingdruk te bewerkstelligen tussen ondernemers met vrijgestelde prestaties die zelf bedrijfsmiddelen (laten) vervaardigen en ‘vrijgestelde’ ondernemers die hun bedrijfsmiddelen kant en klaar van een derde kopen. De btw die ter zake van een levering onder art. 18 btw-richtlijn of dienst onder art. 27 btw-richtlijn verschuldigd is, moet dan ook gezien worden als de voorbelasting die op een vrijgestelde prestatie drukt en niet als belasting ter zake van de output (omzet) van de ondernemer. Ik deel de opvatting van *Van Hilten* dat deze voorbelasting niet thuis hoort in het pro rata zoals beschreven in paragraaf 3.5 van dit onderzoek, welk pro rata de verhouding van de *output* van de belastingplichtige beoogt weer te geven.²⁵⁶ Zulks valt namelijk af te leiden uit art. 174 btw-richtlijn, volgens welke bepaling het pro rata voor de toepassing van de aftrek wordt bepaald aan de hand van een breuk waarin de belaste omzet van de ondernemer wordt afgezet tegen diens totale omzet. Daarnaast moet mijns inziens rekening worden gehouden met het feit dat art. 17, 18 en 27 btw-richtlijn allen ficties zijn, waarbij interne prestaties worden gelijkgesteld aan een verrichte handeling onder bezwarende titel. Naar mijn opvatting kan daarbij niet zonder meer worden gesproken van behaalde ‘omzet’ van de

²⁵⁴ Joep Swinkels, ‘Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes’, *International VAT Monitor* November/December 2006, onderdeel 3.2, alsmede J.P. Scholten, ‘Diensten tussen hoofdhuus en vaste inrichting’, *btw-bulletin* 2005, nr. 1, p. 13.

²⁵⁵ Zie HR 23 oktober 1991, nr. 27 053, *BNB* 1992/44, alsmede HR 23 maart 1994, nr. 29 691, *FED* 1994/335. Zie C. Verweij, ‘De integratieheffing en de pro rata plus’, *WFR* 2012/275. Door de onderlinge omzet mee te nemen als belaste omzet, wordt de omzetbreuk zowel in de teller als de noemer met hetzelfde bedrag verhoogd, hetgeen een hoger recht op aftrek van voorbelasting bewerkstelligt. Verweij geeft vervolgens nog wel aan dat hij deze benadering niet in elke situatie onderschrijft.

²⁵⁶ Ontleend aan M.E. van Hilten, noot bij HR 23 maart 1994, nr. 29 691, *FED* 1994/335.

belastingplichtige als zodanig. Onderlinge prestaties kunnen derhalve naar mijn opvatting wel worden onderworpen aan btw, maar hebben mijns inziens geen invloed op het pro rata recht op aftrek van voorbelasting in het algemeen zoals uiteengezet in paragraaf 3.5. Het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en meerdere vaste inrichtingen wordt nader besproken in het volgende hoofdstuk.

5.6 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik aandacht besteed aan de vraag of een vaste inrichting als een zelfstandige belastingplichtige kan worden aangemerkt ten opzichte van de zetel van bedrijfsuitoefening en of daarmee onderlinge prestaties in beginsel als belastbare prestaties voor btw-doeleinden moeten worden aangemerkt. In het arrest in de zaak FCE Bank heeft het Hof van Justitie zijn visie omtrent de onderlinge prestaties tussen een vaste inrichting zonder rechtspersoonlijkheid met een zetel van bedrijfsuitoefening, welke in een lidstaat van de Europese Unie is gevestigd, uiteengezet. Of een vaste inrichting zonder rechtspersoonlijkheid kan worden aangemerkt als een zelfstandige belastingplichtige, moet volgens het Hof van Justitie met name worden onderzocht aan de hand van de vraag of de vaste inrichting een economisch bedrijfsrisico draagt. Hoewel het Hof van Justitie in de zaak FCE Bank de theoretische mogelijkheid open laat dat een vaste inrichting zonder rechtspersoonlijkheid als zelfstandige belastingplichtige kan worden aangemerkt, ben ik van mening dat deze situatie niet voor zal kunnen komen. Omdat deze vaste inrichting samen met (onder meer) de zetel van bedrijfsuitoefening deel uitmaakt van dezelfde rechtspersoon, kan zij naar mijn mening nooit een zelfstandig economisch bedrijfsrisico lopen: het is altijd de rechtspersoon als zodanig die dit risico loopt. Het hebben van een eigen rechtspersoonlijkheid leidt er echter naar mijn mening niet toe, dat prestaties tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting mét rechtspersoonlijkheid wél in de heffing van btw moeten worden betrokken. Het feit dat een vaste inrichting, ongeacht of zij rechtspersoonlijkheid bezit, volledig afhankelijk is van de zetel van bedrijfsuitoefening, betekent mijns inziens namelijk dat die vaste inrichting niet als zelfstandig kan worden aangemerkt in de zin van art. 9, eerste lid btw-richtlijn. Ook de vestigingsplaats van de vaste inrichting of de zetel van bedrijfsuitoefening is mijns inziens niet van belang voor de vraag of de vaste inrichting als zelfstandig belastingplichtige moet worden aangemerkt. Zowel de vaste inrichting gevestigd binnen als buiten de Europese Unie dient naar mijn mening niet als zelfstandig belastingplichtige te worden aangemerkt. In beginsel blijven prestaties tussen de vestigingen van de belastingplichtige entiteit buiten de heffing van btw en is geen sprake van belastbare omzet. Onderlinge goederentransacties waarbij goederen binnen de Europese Unie de landsgrenzen van een lidstaat overschrijden zullen echter in beginsel ex art. 17 btw-richtlijn worden gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel, terwijl invoer van goederen in beginsel eveneens wordt belast met btw. Interne goederenleveringen kunnen verder aan de hand van art. 18 btw-richtlijn in de heffing worden betrokken. Zodoende zullen interne goederenleveranties vaak in de heffing van btw worden betrokken. Onderlinge dienstverrichting kan bij belastingplichtigen met een beperkt recht op aftrek van voorbelasting

aan de heffing van btw worden onderworpen, indien een lidstaat gebruik heeft gemaakt van art. 27 btw-richtlijn. Naar de opvatting van Swinkels hebben echter maar weinig lidstaten gebruik gemaakt van deze mogelijkheid, zodat interne dienstverlening vaker wel dan niet als belastbare prestaties voor btw-doeleinden worden aangemerkt. Ik heb daarbij betoogd dat de handelingen welke volgens art. 17, 18 en 27 btw-richtlijn in de heffing van btw worden betrokken geen invloed hebben op het pro rata recht op aftrek van voorbelasting van de belastingplichtige in het algemeen, zoals uiteengezet in paragraaf 3.5. Het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige met een zetel van bedrijfsuitoefening en één of meer vaste inrichtingen wordt nader behandeld in het volgende hoofdstuk.

Hoofdstuk 6 Het recht op aftrek van voorbelasting van een (juridische) entiteit bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en één of meerdere vaste inrichtingen

6.1 Inleiding

In het voorgaande hoofdstuk heb ik betoogd dat de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting van een (juridische) entiteit altijd deel uitmaken van één en dezelfde belastingplichtige. In het vorige hoofdstuk heb ik ook uiteengezet dat interne prestaties mijns inziens geen invloed hebben op het pro rata recht op aftrek van voorbelasting. In dit hoofdstuk ligt de vraag voor op welke wijze een belastingplichtige met meerdere vaste inrichtingen recht op aftrek van voorbelasting zou moeten krijgen op inkomende prestaties van derden. Voor de goede orde herhaal ik dat ik er vanuit ga dat de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd in een EU-lidstaat en dat de vaste inrichtingen in (andere) EU-lidstaten zijn gevestigd, alsmede in derde landen. Voor wat betreft het aftrekrecht van de hiervoor besproken belastingplichtige, ligt de focus op het aftrekrecht ter zake van zijn algemene kosten. Kan zo'n belastingplichtige aftrek van voorbelasting krijgen ten aanzien van deze algemene kosten op basis van één 'totaal pro rata', gebaseerd op haar wereldomzet, zoals besproken in de inleiding van dit onderzoek? En zo ja, is zo'n aftrekrecht op alle algemene kosten van toepassing en hoe moet zo'n pro rata überhaupt worden berekend? Ook wordt aandacht besteed aan het recht op aftrek van voorbelasting van een vaste inrichting, welke zelf geen economische activiteiten uitoefent. Ik sluit het hoofdstuk af met een conclusie.

6.2 De zaak *Crédit Lyonnais*

Voordat ik direct in ga op het aftrekrecht van een belastingplichtige gevestigd in meerdere lidstaten en derde landen, wens ik allereerst de directe aanleiding voor dit onderzoek nogmaals onder de aandacht te brengen: de prejudiciële vragen in de bij het Hof van Justitie aanhangig gemaakte zaak *Crédit Lyonnais*²⁵⁷. In deze zaak heeft de vennootschap *Crédit Lyonnais* haar zetel van bedrijfsuitoefening gevestigd in Frankrijk. Zij heeft daarnaast verschillende vaste inrichtingen in EU-lidstaten, alsmede in derde landen. *Crédit Lyonnais* oefent financiële activiteiten uit, welke (grotendeels) zijn vrijgesteld van btw. Aftrek van voorbelasting ter zake van gemaakte kosten die zijn gerelateerd aan deze vrijgestelde activiteit, is dan in beginsel ook niet mogelijk. Zoals echter reeds opgemerkt in paragraaf 3.3, kunnen belastingplichtigen op grond van art. 169, onderdeel c btw-richtlijn onder meer tóch aftrek van voorbelasting genieten, indien zij financiële activiteiten zoals genoemd in art. 135, eerste lid, punt a tot en met f btw-richtlijn ten behoeve van buiten de Europese Unie gevestigde afnemers verrichten. Vanuit de zetel van bedrijfsuitoefening van *Crédit Lyonnais* werden leningen verstrekt aan haar vaste inrichtingen, waarover rente werd berekend. Voor het berekenen van haar pro rata aftrek van voorbelasting in Frankrijk, nam *Crédit Lyonnais* ook de behaalde omzet op de leningen aan de vaste inrichtingen mee. Als gevolg van de 'omzet' die op deze

²⁵⁷ Zaak C-388/11 (*Crédit Lyonnais*).

manier werd gerealiseerd op leningen aan vaste inrichtingen buiten de Europese Unie, werd het pro rata aftrekrecht in Frankrijk verhoogd. De Franse belastingautoriteiten waren echter van mening dat Crédit Lyonnais voornoemde omzet buiten de berekening van de pro rata diende te houden; de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting maken immers, getuige het arrest FCE Bank en zoals eerder beschreven, deel uit van één en dezelfde belastingplichtige.²⁵⁸ Als gevolg daarvan dient de onderlinge dienstverlening niet te worden meegenomen als belastbare omzet in het pro rata recht op aftrek, zoals berekend volgens het huidige art. 174, eerste lid btw-richtlijn.²⁵⁹ Als reactie daarop stelt Crédit Lyonnais echter dat, evenzeer gebaseerd op de gedachte dat slechts sprake is van één en dezelfde belastingplichtige, de inkomsten behaald door de vaste inrichtingen ook dienen te worden meegenomen bij de berekening voor haar pro rata aftrekrecht *in Frankrijk*. Omdat de afnemers van de financiële diensten van de vaste inrichtingen voornamelijk buiten de Europese Unie zijn gevestigd, zou het pro rata aftrekrecht op de algemene kosten van Crédit Lyonnais in Frankrijk door de toepassing van art. 169, onderdeel c btw-richtlijn significant worden verhoogd. Nadat het Cour administrative d'appel de Paris de stelling van Crédit Lyonnais afwees, heeft het hoogste Franse rechtscollege besloten in deze zaak prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie. Deze vragen luiden onder meer, vrij vertaald, als volgt:

1. Moeten de inkomsten van de vaste inrichtingen die zijn gesitueerd in een andere lidstaat, worden meegenomen in de berekening van het pro rata aftrek van voorbelasting van de zetel van bedrijfsuitoefening en moet andersom elke vaste inrichting gesitueerd in een andere lidstaat rekening houden met alle behaalde inkomsten die door de vennootschap als zodanig zijn verkregen?
2. Geldt het bovenstaande (ook) voor vaste inrichtingen gevestigd in een derde land, met name gelet op het voorziene recht op aftrek van voorbelasting dat voortvloeit uit art. 169, onderdeel c btw-richtlijn?
3. Indien vraag 1 en/of 2 bevestigend wordt beantwoord, moet de toepassing van zo'n pro rata aftrekrecht dan worden beperkt tot de btw die drukt op de kosten gemaakt door de zetel van bedrijfsuitoefening voor de vaste inrichtingen? En moeten de buitenlandse inkomsten behaald door de vaste inrichtingen in aanmerking worden genomen volgens de btw wet- en regelgeving van de staat waar de vaste inrichting is gevestigd, of volgens de btw wet- en regelgeving van de staat waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd?²⁶⁰

²⁵⁸ Al verdient opmerking dat de Franse belastingautoriteiten de uitkomst van de zaak FCE Bank in eerste instantie nog niet mee hadden kunnen nemen in hun opvatting, omdat in de zaak Crédit Lyonnais de jaren 1988 en 1989 in het geschil zijn. Bovendien zegt het arrest in de zaak FCE Bank, zoals uiteengezet in paragraaf 5.3 en 5.4 van dit onderzoek, officieel slechts iets over de belastbaarheid van onderlinge prestaties binnen de Europese Unie. Zoals echter in paragraaf 5.4 uiteengezet, ben ik van mening dat de vestigingsplaats van de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting niet van invloed is op de belastbaarheid van interne prestaties.

²⁵⁹ Uit de feiten van de zaak valt niet af te leiden dat art. 27 btw-richtlijn op alle onderlinge dienstverlening van toepassing is, zodat ik er vanuit ga dat interne dienstverlening buiten de heffing van btw blijft.

²⁶⁰ Naast de alhier vermelde vragen wenst te verwijzende rechter ook te vernemen of het antwoord op de eerste twee vragen per lidstaat kan verschillen door de in art. 173, tweede lid btw-richtlijn geboden mogelijkheden om het pro rata recht op aftrek op een andere wijze vast te stellen, in het bijzonder met betrekking tot de vorming van

Mijns inziens wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen van dezelfde belastingplichtige hun aftrek van voorbelasting kunnen berekenen op basis van een zogenoemd “pro rata op basis van de wereldomzet”, waarin alle inkomsten van de belastingplichtige als zodanig zijn opgenomen. Het is ook mogelijk dat onderscheid moet worden gemaakt tussen vaste inrichtingen gesitueerd in een EU-lidstaat en vaste inrichtingen gesitueerd in derde landen. In dat geval kan een belastingplichtige aftrekrecht verkrijgen op basis van haar “EU-omzet”. Zoals besproken in paragraaf 1.2, onderzoek ik of een pro rata op basis van de wereldomzet noodzakelijk is aan de hand van de grondbeginselen van het btw-stelsel, de huidige jurisprudentie van het Hof van Justitie en de huidige communautaire wetgeving. Verder is het de vraag hoe een pro rata op basis van de wereld- of eventueel EU-omzet precies moet worden ingevuld, mocht zo’n pro rata berekening in bepaalde gevallen noodzakelijk zijn. Naast de hierboven gestelde vragen acht ik het verder van groot belang om te onderzoeken of zo’n pro rata op basis van de wereld- of EU-omzet op alle kosten en kostensoorten voor btw-doeleinden, zoals besproken in hoofdstuk drie van toepassing is. Het zou immers zo kunnen zijn dat bepaalde kosten hiervoor wel en andere juist niet in aanmerking komen. In de komende paragrafen zet ik mijn opvatting over deze bovenstaande vragen uiteen, te behandelen in de volgende volgorde:

- De (vermeende) noodzaak van een pro rata op basis van de wereldomzet en het (vermeende) onderscheid tussen vaste inrichtingen gesitueerd in een EU-lidstaat of een derde land (paragraaf 6.3);
- De kosten en kostensoorten waarop een pro rata op basis van de wereldomzet van toepassing zou moeten zijn (paragraaf 6.4); en
- De toepasselijke wet- en regelgeving op een pro rata op basis van de wereldomzet (paragraaf 6.5).

Na het bespreken van deze onderdelen, geef ik een deelconclusie ten aanzien van het pro rata op basis van wereldomzet. Ten slotte wordt nog aandacht besteed aan het recht op aftrek van voorbelasting van een vaste inrichting voor inkoopdoeleinden, zoals besproken in paragraaf 4.3.3.2.

6.3 De zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting: een pro rata op basis van wereldomzet mogelijk?

Zoals uiteengezet in hoofdstuk vijf, maken de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen van de juridische entiteit deel uit van één en dezelfde belastingplichtige voor btw-doeleinden. Het is nu de vraag of dit laatste ook betekent dat zij ook slechts één gezamenlijk aftrekrecht zouden moeten hebben ter zake

verschillende sectoren van bedrijfsuitoefening. Aangezien ik in deze bijdrage slechts het recht op aftrek van voorbelasting behandel zoals dit voortvloeit uit art. 173, eerste lid en art. 174 btw-richtlijn, wordt deze vraag in dit onderzoek niet behandeld. Voor een uiteenzetting in dit kader verwijs ik naar Sam Williams, ‘Hoe moet het pro rata aftrekrecht in een concern met een hoofdhuis en één of meerdere vaste inrichtingen worden vastgesteld?’, *Verhandelingen EFS*. Te raadplegen via www.europesefiscalestudies.nl.

van bepaalde kosten, in de zin dat het recht op aftrek van voorbelasting moet worden vastgesteld op basis van de wereldomzet van de belastingplichtige als zodanig.

Een belangrijke aanwijzing voor de toepassing van een pro rata op basis van de wereldomzet, kan mijns inziens worden gevonden in art. 173 btw-richtlijn. Dit artikel bepaalt dat voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor géén recht op aftrek bestaat, aftrek slechts wordt toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek). Het aftrekbare gedeelte wordt daarbij overeenkomstig de artikelen 174 en 175 btw-richtlijn bepaald *voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen*.²⁶¹ Nu uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie mijns inziens kan worden afgeleid dat de zetel van bedrijfsuitoefening tezamen met de vaste inrichtingen één belastingplichtige vormt, zou dus op basis van de tekst van art. 173 btw-richtlijn voor het berekenen van het pro rata moeten worden uitgegaan van de totale belastbare omzet van die belastingplichtige, zijn wereldomzet. Het “totaal aan handelingen” van deze belastingplichtige behelst immers de prestaties van alle vaste inrichtingen en de zetel van bedrijfsuitoefening. Op basis van de in art. 173 btw-richtlijn gehanteerde wettekst, lijkt het niet uit te maken of de belastingplichtige zijn omzet in het buitenland of in het binnenland behaalt en evenmin of dit middels een vaste inrichting geschiedt of door de zetel zelf in het buitenland. Er dient daarbij naar mijn mening verder geen onderscheid te worden gemaakt tussen een vaste inrichting gesitueerd in een EU-lidstaat en een vaste inrichting gesitueerd in een derde land. Zoals uiteengezet in paragraaf 5.4, maken ook vaste inrichtingen gevestigd in derde landen mijns inziens deel uit van dezelfde belastingplichtige. Het “totaal aan handelingen” van belastingplichtigen behelst naar mijn mening dus zowel de behaalde belastbare omzet binnen de EU als buiten de EU, ongeacht de wijze waarop deze omzet is behaald.²⁶²

Dat het pro rata aftrekrecht van een belastingplichtige, bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en meerdere vaste inrichtingen, (onder omstandigheden) dient te worden berekend op basis van de wereldomzet van die belastingplichtige, kan naar mijn opvatting ook worden afgeleid uit de grondbeginselen van het btw-stelsel: het rechtskarakter van de btw en het neutraliteitsbeginsel. Uit het rechtskarakter van de btw vloeit voort dat de btw niet behoort te drukken in de productie- en distributiefase, maar slechts in geval van verbruik van goederen of diensten voor consumptieve doeleinden. Verder eist het neutraliteitsbeginsel onder meer dat cumulatie van btw dient te worden voorkomen. Hierbij speelt het recht op aftrek van voorbelasting een belangrijke rol.²⁶³ Verder moeten op basis van het neutraliteitsbeginsel soortgelijke goederen en diensten op gelijke wijze worden behandeld,

²⁶¹ Cursivering van mijn hand.

²⁶² In gelijke zin Casper Bjerregaard Eskildsen, ‘Pro Rata Deduction by Entities Established in Several VAT Jurisdictions’, *International VAT Monitor* January/February 2012, onderdeel 2, alsmede Sam Williams, ‘Hoe moet het pro rata aftrekrecht in een concern met een hoofdhuis en één of meerdere vaste inrichtingen worden vastgesteld?’, *Verhandelingen EFS*, paragraaf 4.1.1. Te raadplegen via www.europesefiscalestudies.nl.

²⁶³ Zie in dit kader paragraaf 2.4.6.1.

wat inhoudt dat er neutraliteit tussen belastingplichtigen moet bestaan en neutraliteit met betrekking tot transacties. Hierna ga ik uit van enerzijds een belastingplichtige die slechts bestaat uit een zetel van bedrijfsuitoefening (hierna: “Belastingplichtige 1”) en anderzijds een belastingplichtige met een zetel van bedrijfsuitoefening gevestigd in een willekeurige lidstaat en enkele vaste inrichtingen gesitueerd in andere lidstaten of derde landen (“Belastingplichtige 2”). Beide belastingplichtigen oefenen dezelfde economische activiteiten uit en presteren in hun eigen lidstaat, alsmede in andere lidstaten en in derde landen. In beide gevallen is sprake van gemengde prestaties en zijn de gemaakte kosten toerekenbaar aan de economische activiteiten van de belastingplichtige als zodanig. De prestaties in het buitenland van Belastingplichtige 2 worden uitgeoefend door de aldaar gesitueerde vaste inrichtingen van de belastingplichtige.

Voor wat betreft het pro rata aftrekrecht van Belastingplichtige 1, lijkt het vanzelfsprekend te worden geacht dat de in het buitenland behaalde omzet moet worden meegenomen in de berekening van dat aftrekrecht ex art. 174 btw-richtlijn. In beginsel moet namelijk “gewoon” art. 173 tot en met 175 btw-richtlijn worden toegepast. Bovendien volgt uit art. 169, aanhef en onderdeel a btw-richtlijn dat de belastingplichtige naast de in art. 168 btw-richtlijn bedoelde aftrek van voorbelasting ook recht op aftrek heeft van btw, voor zover de ingekochte goederen en de diensten worden gebruikt voor door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting verschuldigd of voldaan is verrichte handelingen, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht.

De berekening van het recht op aftrek van voorbelasting voor de algemene kosten voor Belastingplichtige 2, lijkt echter een stuk minder eenvormig te worden behandeld. Immers, zowel de lidstaat van de zetel van bedrijfsuitoefening als de lidstaten van vestiging van de verschillende vaste inrichtingen, zullen hun respectieve vestiging van de belastingplichtige in beginsel mijns inziens veelal als afzonderlijk subject beoordelen. Als voorbeeld kan worden gedacht aan de handelwijze van de Franse belastingdienst in de zaak Credit Lyonnais; de omzet van de vaste inrichtingen is volgens de Franse belastingdienst van geen belang voor de bepaling van het aftrekrecht van de vennootschap in Frankrijk. Het is de vraag of de benadering van Frankrijk (en mogelijke andere lidstaten die een dergelijke benadering hanteren) juist is. Aan de ene kant worden de vaste inrichting en de zetel van bedrijfsuitoefening namelijk wel geacht deel uit te maken van één en dezelfde belastingplichtige, maar voor het berekenen van het aftrekrecht zou elke vestiging wél een afzonderlijke berekening van het recht op aftrek vereisen. Wanneer Belastingplichtige 2 evenwel geen recht op aftrek verleend krijgt op basis zijn behaalde wereldomzet, maar zijn zetel van bedrijfsuitoefening en zijn vaste inrichtingen slechts aftrekrecht verleend krijgen op basis van hun “eigen” prestaties, kan dit het aftrekrecht van Belastingplichtige 2 in zijn totaliteit mogelijk beïnvloeden. Wanneer Belastingplichtige 2 als gevolg daarvan ten opzichte van Belastingplichtige 1 een verminderd recht op aftrek van voorbelasting heeft, enkel omdat Belastingplichtige 2 de prestaties in het buitenland verricht door middel van vaste inrichtingen in plaats van via de zetel van bedrijfsuitoefening zelf, dan leidt dit naar mijn mening tot een aantasting van de neutraliteit tussen belastingplichtigen. Het recht op aftrek van

voorbelasting wordt immers niet op een gelijke wijze bepaald voor de twee belastingplichtigen, die mijns inziens verder in gelijke omstandigheden verkeren. Het niet toepassen van een pro rata op basis van de wereldomzet, leidt mijns inziens ook tot een verdere aantasting van het rechtskarakter van de btw. De belasting zou immers niet moeten drukken in de productie- en distributiefase, maar zoals vermeld slechts in geval van verbruik van goederen of diensten voor consumptieve doeleinden. Een nog verder beperkt recht op aftrek dan al bestaat door het weigeren van recht op aftrek ten aanzien van vrijgestelde activiteiten, doet mijns inziens nog verder afbreuk aan het rechtskarakter van de btw. Ook op basis van de grondbeginselen van het btw-stelsel zou daarom naar mijn mening voor het berekenen van het pro rata recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige met een zetel van bedrijfsuitoefening en meerdere vaste inrichtingen de wereldomzet van deze belastingplichtige als zodanig in acht moeten worden genomen. Als gevolg dient de totale omzet van de zetel van de bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen bij elkaar te worden opgeteld, zodat deze vestigingen (onder omstandigheden) bij het berekenen van het recht op aftrek van voorbelasting rekening moeten houden met de behaalde inkomsten door de andere vestigingen van de belastingplichtige entiteit als zodanig.²⁶⁴

Het volstaat mijns inziens niet om louter te concluderen dat een belastingplichtige entiteit, bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en meerdere vaste inrichtingen, zijn recht op aftrek kan berekenen op basis van een pro rata gebaseerd op de wereldomzet. Uitgezocht dient te worden op welke kosten en kostensoorten zo'n pro rata van toepassing zou moeten zijn en op basis van welke wet- en regelgeving dit pro rata moet worden vastgesteld. Deze kwesties komen aan de orde in de volgende paragrafen.

6.4 Het aftrekrecht en de kostensoorten voor btw-doeleinden

Zoals in paragraaf 3.4 uiteengezet, bestaan er twee verschillende kostensoorten voor btw-doeleinden: directe kosten en algemene kosten. Algemene kosten kunnen vervolgens worden opgesplitst in algemene kosten toerekenbaar aan de algehele bedrijfsuitoefening en algemene kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit. In deze paragraaf onderzoek ik hoe het aftrekrecht voor deze kostensoorten mijns inziens dient te worden vastgesteld. Daarbij hanteer ik de rangorde van het toerekenen van kosten, zoals vastgesteld in paragraaf 3.4.3. Daarnaast ga ik in op de vraag of alle gemaakte kosten in deze "kostencategorieën" voor een pro rata op basis van de wereldomzet in aanmerking komen. Verder besteed ik, in navolging van paragraaf 3.4.2.2., aandacht aan de vraag wat in voorkomende gevallen moet worden verstaan onder een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit.

²⁶⁴ Vergelijk Sam Williams, 'Hoe moet het pro rata aftrekrecht in een concern met een hoofdhuis en één of meerdere vaste inrichtingen worden vastgesteld?', *Verhandelingen EFS*, paragraaf 4.1.1. Te raadplegen via www.europesefiscalestudies.nl.

6.4.1 Directe kosten

Zoals reeds kan worden afgeleid uit paragraaf 3.4.1 en 3.5, moge het duidelijk zijn dat wanneer sprake is van directe kosten, een pro rata aftrekrecht überhaupt niet van toepassing is, daaronder uiteraard begrepen een pro rata op basis van de behaalde wereldomzet. Er bestaat in geval van directe kosten immers reeds een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de aangekochte goederen of diensten en een betrokken handeling van een belastingplichtige: deze behandeling is met btw belast of van btw vrijgesteld. Wanneer kosten direct kunnen worden toegerekend aan een enkele prestatie van de zetel van bedrijfsuitoefening of de vaste inrichting, is het aftrekrecht aldus snel bezegeld; wanneer de prestatie belast is, bestaat een volledig aftrekrecht. In geval van een vrijgestelde prestatie wordt geen recht op aftrek verleend. Een pro rata aftrekrecht op basis van de wereldomzet kan zodoende hooguit van toepassing zijn op (bepaalde) algemene kosten van een belastingplichtige.

6.4.2 Algemene kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit

Zoals besproken in paragraaf 3.4.3, moet in het geval dat geen sprake is van directe kosten, worden onderzocht of sprake is van algemene kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit, zoals voortvloeit uit het arrest *Abbey National I*²⁶⁵. Het komt mij voor dat wanneer kosten toerekenbaar zijn aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit, het aftrekrecht van dat afgebakende gedeelte moet worden gebruikt. Een recht op aftrek op basis van de wereldomzet is dan dus ook niet van toepassing.

Het Hof van Justitie heeft echter niet aangegeven wat onder een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit moet worden verstaan. Ter herinnering haal ik de relevante overwegingen van het Hof van Justitie uit de zaak *Abbey National I* inzake het afgebakende gedeelte van de bedrijfsactiviteit aan, waarbij de cursivering van mijn hand is:

“Zoals het Hof evenwel in het arrest *Midland Bank* (...) heeft vastgesteld, kan een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, de btw die over door hem gebruikte goederen of diensten is geheven, toch aftrekken wanneer die goederen of diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met in een later stadium verrichte handelingen die recht geven op aftrek, zonder dat een onderscheid hoeft te worden gemaakt naar gelang lid 2, lid 3, of lid 5 van artikel 17 van de Zesde richtlijn van toepassing is. *Deze regel moet eveneens worden toegepast op de kosten van goederen en diensten die behoren tot de algemene kosten betreffende een gedeelte van de economische activiteiten van een belastingplichtige dat duidelijk is afgebakend en waarvan alle handelingen aan btw zijn onderworpen, aangezien deze goederen en diensten daardoor*

²⁶⁵ HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98 (*Abbey National*), V-N 2001/15.26, r.o. 39.

*rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met dat gedeelte van zijn economische activiteiten. Wanneer de diverse door de overdrager ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen gebruikte diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een duidelijk afgebakend gedeelte van zijn economische activiteiten, zodat de kosten van deze diensten deel uitmaken van de algemene kosten van dat gedeelte van de onderneming, en wanneer alle met betrekking tot dit gedeelte verrichte handelingen aan btw zijn onderworpen, kan hij derhalve de btw die over de uitgaven voor de verkrijging van die diensten is geheven, volledig aftrekken.*²⁶⁶

Het komt Van Kesteren voor dat niet te gemakkelijk moet worden aangenomen dat er sprake is van een afgebakend gedeelte. Naar zijn opvatting moet worden aangenomen dat het om een gedeelte van de economische activiteit moet gaan dat enige mate van zelfstandigheid heeft en ook levensvatbaar is buiten het kader van de algehele economische activiteit waarin het is vervat. Het moet aldus gaan om een autonoom bedrijfsonderdeel.²⁶⁷ Het wordt echter niet duidelijk waarop Van Kesteren zijn opvatting baseert. Van Doesum sluit zich evenwel aan bij de opvatting van Van Kesteren en voegt daar aan toe dat voor de uitleg van het begrip mogelijk aansluiting kan worden gevonden bij het begrip “algemeenheid van goederen” in de zin van art. 19 en art. 29 btw-richtlijn.²⁶⁸ Wat onder (een geheel of een gedeeltelijke overdracht van) een algemeenheid van goederen moet worden verstaan, heeft het Hof van Justitie toegelicht in het arrest in de zaak *Zita Modes*.²⁶⁹ Het dient daarbij te gaan om “de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke tezamen een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend”.²⁷⁰ Verder zijn Van Doesum en Van Kesteren van mening dat de verrichte prestaties van het potentieel afgebakend gedeelte een rol spelen bij de vraag of dit gedeelte ook daadwerkelijk kan worden aangemerkt als een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit. Uit de overwegingen van het Hof van Justitie zoals hierboven aangehaald, leiden de auteurs af dat de toerekening van algemene kosten aan een afgebakend gedeelte slechts van toepassing kan zijn wanneer zo’n afgebakend gedeelte óf geheel belast, dan wel geheel vrijgesteld presteert. Het leerstuk van het afgebakende gedeelte kan in hun visie dus niet zien op bedrijfsonderdelen die gemengd presteren.²⁷¹ Van Kesteren geeft daarbij wel aan dat dit anders is, wanneer een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid ex art. 173, tweede lid btw-richtlijn om uit te gaan van “deel-pro rata’s” per sector van de economische activiteit. Naar zijn opvatting bestaat alsdan geen bezwaar om ook in geval van gemengde prestaties het pro rata van het afgebakende deel toe te passen.²⁷² Van Doesum is daarentegen

²⁶⁶ HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98 (*Abbey National*), V-N 2001/15.26, r.o. 38 t/m 40.

²⁶⁷ H.W.M. van Kesteren, ‘Directe en algemene kosten in de btw’, WFR 2008/318, onderdeel 7. De auteur duidt het leerstuk van het afgebakend gedeelte overigens aan met de term “compartimenteren”.

²⁶⁸ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2007, p. 253.

²⁶⁹ HvJ 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes Sàrl*), V-N 2003/61.18.

²⁷⁰ HvJ 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes Sàrl*), V-N 2003/61.18, r.o. 40.

²⁷¹ H.W.M. van Kesteren, ‘Directe en algemene kosten in de btw’, WFR 2008/318, onderdeel 8, alsmede A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2007, p. 253.

²⁷² H.W.M. van Kesteren, ‘Directe en algemene kosten in de btw’, WFR 2008/318, onderdeel 8.

van mening dat het Hof van Justitie expliciet de voorwaarde stelt dat alle met betrekking tot het afgebakende gedeelte verrichte handelingen aan btw moeten zijn onderworpen. Dit laatste betekent in zijn lezing dat alle handelingen van dat afgebakend gedeelte met btw moeten zijn belast. Een deel-pro rata kan daarmee naar zijn opvatting niet van toepassing zijn, ongeacht of een lidstaat gebruik geeft gemaakt van het gebruiken van een pro rata aftrekrecht per bedrijfssector.²⁷³

Mijn benadering van het toerekenen van kosten aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteiten is enigszins anders dan de benadering van Van Doesum en Van Kesteren. Zoals reeds opgemerkt in paragraaf 3.4.2.2, komt het mij voor dat het Hof van Justitie in de zaak Abbey National I aangeeft dat in het geval dat algemene kosten een sterker verband vertonen met een meer specifiek deel van de economische activiteiten dan met de economische activiteiten van de belastingplichtige als zodanig, deze kosten aan dit specifiekere deel van de economische activiteiten moet worden toegerekend. Kosten moeten aldus zo zuiver mogelijk worden toegerekend aan de economische activiteiten waarvoor deze kosten worden gemaakt. Het is mijns inziens dus lastig om überhaupt een nauwkeurige definitie te geven van het begrip “afgebakend gedeelte” en om hier naar te zoeken. Het gaat er naar mijn mening louter om dat gemaakte kosten op ingekochte goederen en diensten kunnen worden toegerekend aan een gedeelte van de economische activiteiten dat kan worden omgrensd binnen het totaal van de economische activiteiten van de belastingplichtige als zodanig. Zo kan het bijvoorbeeld zijn dat bepaalde ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor de activiteiten verricht door één specifieke vaste inrichting. Te denken valt bijvoorbeeld aan een advies dat door een belastingadvieskantoor wordt verleend, louter gericht op de fiscale gevolgen van de verrichte economische activiteiten van de vaste inrichting in een bepaalde lidstaat. Het komt mij voor dat de gemaakte kosten dan ook in beginsel specifiek toerekenbaar zijn aan de activiteiten van die vaste inrichting en dat voor het recht op aftrek van voorbelasting op die gemaakte kosten afhankelijk is van de “omzetbreuk” van die vaste inrichting, zoals beschreven in paragraaf 3.5.

Toegesplitst op de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting, komt het mij voor dat deze economische activiteiten uitgeoefend per specifieke vestiging kunnen worden aangemerkt als een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit. Het recht op aftrek van voorbelasting moet dan worden bepaald op basis van de uitgeoefende economische activiteiten door de vestiging zelf, indien de kosten toerekenbaar zijn aan die vestiging als zodanig. Het valt echter niet uit te sluiten dat de kosten binnen de vestigingen zelf nog specifiekere toerekenbaar zijn. Alsdan zou het recht op aftrek moeten worden vastgesteld op basis van het aftrekrecht van dat specifiekere onderdeel van de economische activiteiten van die vestiging. In tegenstelling tot Van Doesum en Van Kesteren ben ik in dit kader van mening, dat de verrichte prestaties van een vestiging geen invloed hebben op de kwalificatie van deze vestiging als een afgebakend gedeelte. Ik onderschrijf de opvatting van voornoemde auteurs dat het Hof van Justitie in de zaak Abbey National I inderdaad oordeelt dat ter zake van gemaakte kosten die behoren tot de algemene

²⁷³ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2007, p. 253.

kosten van een duidelijk afgebakend gedeelte van de economische activiteiten waarvan *alle* handelingen aan btw zijn onderworpen, een volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Dat alle handelingen in de zaak Abbey National I aan btw zijn onderworpen, lees ik in tegenstelling tot voornoemde auteurs echter niet als een geformuleerde eis van het Hof van Justitie ten aanzien van de kwalificatie van het afgebakende gedeelte, maar slechts als een vaststelling van de feiten in casu. Kennelijk stond niet ter discussie dat de onderliggende activiteiten die het potentieel afgebakende gedeelte in de voorliggende casus uitoefende, volledig met btw werden belast. Ik zie dan ook niet in waarom er geen kosten zouden kunnen worden toegerekend aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit dat gemengd presteert. Het komt mij voor dat het daarbij niet van belang is of een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om per bedrijfssector een aparte aftrek van voorbelasting te bepalen. Deze benadering staat mijns inziens ook haaks op wat volgens mij de achterliggende gedachte is van het arrest Abbey National I, zoals hierboven beschreven.

Mijn opvatting van het begrip “afgebakend gedeelte” kan het beste worden geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld. Hierbij moet de belastingplichtige als zodanig worden gezien als een gebouw. Dit gebouw bestaat uit verschillende verdiepingen. Een verdieping bestaat uit meerdere kamers. De zetel van bedrijfsuitoefening en de verschillende vaste inrichtingen kunnen worden beschouwd als verdiepingen. Door de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen worden verschillende economische activiteiten uitgeoefend. De economische activiteiten die worden uitgeoefend door de “verdiepingen”, worden in mijn voorbeeld vertegenwoordigd door de kamers in het gebouw. Mijns inziens kunnen binnen het gehele gebouw verschillende “clusters” worden aangewezen. Zo’n cluster kan bestaan uit één of meerdere verdiepingen, of één of meerdere kamers. De uitgaande prestaties van zo’n cluster hebben mijns inziens te gelden als een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteiten. Bepaalde kosten kunnen wellicht worden toegerekend aan uitgaande prestaties van een dergelijk cluster. Omdat kosten zo zuiver mogelijk moeten worden toegerekend, zou het recht op aftrek dus moeten worden vastgesteld op basis van de verrichte economische activiteiten van het betreffende cluster binnen de belastingplichtige. Toegepast op de belastingplichtige uit mijn onderzoek, betekent dat een “verdieping” binnen het gebouw in beginsel kan worden aangemerkt als een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteiten. Het is echter ook nog mogelijk om een specifiek aantal kamers (zijnde een cluster) aan te wijzen als een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteiten, wanneer de kosten meer specifiek toerekenbaar zijn aan bepaalde economische activiteiten binnen de verdieping. Andersom kan het ook zo zijn dat kosten kunnen worden toegerekend aan prestaties van twee specifieke “verdiepingen”. Kosten kunnen aldus ook toerekenbaar zijn aan twee of meer specifieke vestigingen van de belastingplichtige. Zodoende kunnen bijvoorbeeld de uitgaande prestaties van de twee vaste inrichtingen ook als één afgebakend gedeelte worden aangemerkt. Aldus kan ook sprake zijn van een ‘grensoverschrijdend’ afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit.

6.4.3 Algemene kosten toerekenbaar aan de algehele bedrijfsactiviteit

Tot slot kunnen algemene kosten toerekenbaar zijn aan de algehele bedrijfsactiviteit. Deze kosten kunnen aldus niet specifiek aan een bepaalde handeling of afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteiten worden toegerekend. Omdat deze kosten toerekenbaar zijn aan de algehele bedrijfsactiviteit, moet mijns inziens ook rekening worden gehouden met de gehele belastbare omzet van de bedrijfsactiviteit van een belastingplichtige. De aftrek van voorbelasting dient aldus plaats te vinden op basis van het pro rata gebaseerd op de wereldomzet van de belastingplichtige. Het Franse rechtscollege legt in de zaak *Crédit Lyonnais* nog de vraag voor aan het Hof van Justitie of de toepassing van het pro rata op basis van de wereldomzet in het geval van *Crédit Lyonnais* dan dient te worden beperkt tot de btw die drukt op de kosten gemaakt door de zetel van bedrijfsuitoefening voor de vaste inrichtingen. Ik interpreteer deze vraag zo, dat het Franse rechtscollege zich afvraagt of in het geval dat de zetel van bedrijfsuitoefening bijvoorbeeld een dienst inkoopt, maar de kosten van de ingekochte dienstverlening voor 90% doorbelast naar de vaste inrichtingen die ook gebruik maken van de ingekochte dienst, de zetel van bedrijfsuitoefening volledig recht op aftrek zou moeten krijgen op grond van het pro rata op basis van de wereldomzet, of slechts voor het gedeelte van de kosten dat wordt gemaakt ten behoeve van de andere vestigingen van de belastingplichtige (dus slechts voor 90% de ‘wereld pro rata’ en voor de overige 10% het pro rata van de zetel van bedrijfsuitoefening). Ik ben van mening dat indien de zetel van bedrijfsuitoefening kosten met btw in rekening gebracht krijgt, welke kosten als algemene kosten toerekenbaar zijn aan de algehele bedrijfsactiviteit, zij voor het geheel van deze kosten recht op aftrek moet krijgen op basis van haar behaalde wereldomzet.²⁷⁴ Een enkele inkomende dienst ten behoeve van de belastingplichtige als zodanig, hoeft dus mijns inziens niet kunstmatig te worden toebedeeld aan meerdere ‘verschillende afnemers’ (de vaste inrichtingen) binnen deze belastingplichtige zelf, ook al worden de kosten (deels) doorbelast naar andere vestigingen van de belastingplichtige.²⁷⁵ Hoewel kan worden betoogd dat een doorbelasting van kosten moet worden gezien als het (deels) doorzetten van de ingekochte prestatie van de zetel van bedrijfsuitoefening naar haar vaste inrichtingen, moeten aan een dergelijk doorbelasting mijns inziens geen consequenties worden verbonden met betrekking tot het aftrekrecht van de belastingplichtige. Het onderling verrichten van diensten binnen de belastingplichtige vormt in beginsel immers geen prestatie voor btw-doeleinden, zoals uiteengezet in paragraaf 5.4. Bovenstaande geldt mijns inziens ook vice versa ten aanzien van de vaste inrichtingen van de belastingplichtige die bepaalde diensten inkopen. In paragraaf 4.3.3.2 ben ik reeds ingegaan op het begrip vaste inrichting voor de toepassing van art. 44 btw-richtlijn. In art. 11, eerste lid btw-verordening is bepaald dat voor de toepassing van art. 44 btw-richtlijn onder het begrip “vaste inrichting” moet worden verstaan iedere andere inrichting dan de zetel van de bedrijfsuitoefening die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid

²⁷⁴ In gelijke zin Sam Williams, ‘Hoe moet het pro rata aftrekrecht in een concern met een hoofdhuis en één of meerdere vaste inrichtingen worden vastgesteld?’, *Verhandelingen EFS*, paragraaf 5.3. Te raadplegen via www.europesefiscalestudies.nl.

²⁷⁵ Vergelijk G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 388.

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. Ter bepaling van de ‘afnemer binnen de belastingplichtige’, bepaalt art. 21 btw-verordening vervolgens dat wanneer een dienst wordt verricht voor een vaste inrichting, die dienst belastbaar is op de plaats van de vaste inrichting die de dienst afneemt en voor haar eigen behoeften gebruikt. Zoals eveneens reeds opgemerkt in paragraaf 4.3.3.2, is dit criterium mijns inziens toegevoegd om bepaalde situaties van misbruik te voorkomen.²⁷⁶ Het ‘gebruik voor eigen behoeften en ter plaatse gebruiken van diensten’ moet mijns inziens echter niet zo worden uitgelegd, dat de vaste inrichting slechts als afnemer kan worden beschouwd voor het gedeelte van de dienst dat door de vaste inrichting zelf ter plaatse wordt gebruikt. Aldus moet het criterium niet zo strikt worden gelezen dat de vaste inrichting de ingekochte diensten *volledig* voor haar eigen behoeften moet afnemen en *volledig* ter plaatse moet gebruiken. Zodoende moet dus naar mijn opvatting ook in het geval dat een vaste inrichting kosten in rekening krijgt gebracht, welke kosten toerekenbaar zijn aan de economische activiteiten van de belastingplichtige als zodanig, deze vaste inrichting volledig als afnemer van de dienst worden gezien. Ook de vaste inrichting kan dus ter zake van gemaakte kosten welke toerekenbaar zijn aan de algehele bedrijfsactiviteit een pro rata aftrekrecht krijgen op basis van de wereldomzet van de belastingplichtige. Het komt mij echter voor dat ingekochte goederen en diensten welke ten goede komen aan de economische activiteiten van de belastingplichtige als zodanig, vaak door de zetel van bedrijfsuitoefening als hoofdhuis van de belastingplichtige worden ingekocht. De zetel van bedrijfsuitoefening zal dan ook de partij zijn die de factuur voor deze ‘centraal ingekochte dienst’ ontvangt en in eerste instantie voor zijn rekening zal nemen. Hierdoor zal een pro rata recht op aftrek op basis van de wereldomzet vaker moeten worden toegepast door de zetel van bedrijfsuitoefening dan door een vaste inrichting van de belastingplichtige.

6.5 De toepasselijke wet- en regelgeving op het pro rata op basis van wereldomzet²⁷⁷

6.5.1 Algemeen

Uit paragraaf 6.4 vloeit voort dat het recht op aftrek van voorbelasting ter zake van algemene kosten welke toerekenbaar zijn aan de algehele bedrijfsactiviteit, moet worden vastgesteld op basis één ‘totaal pro rata’, dat wil zeggen een pro rata op basis van de wereldomzet van de belastingplichtige als zodanig. Een praktische vraag daarbij is volgens welke wet- en regelgeving deze pro rata dient te worden berekend. In deze paragraaf besteed ik nadere aandacht aan deze vraag. Dit is van belang, omdat de lidstaten van de

²⁷⁶ Voor deze situaties van misbruik verwijs ik naar mijn eerdere opmerkingen in paragraaf 4.3.3.2 van dit onderzoek, alsmede naar Joep Swinkels, ‘Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes’, *International VAT Monitor* November/December 2006, onderdeel 3 en M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 428.

²⁷⁷ Er zij opgemerkt dat hetgeen in deze paragraaf wordt uiteengezet, ook van toepassing is op een ‘grensoverschrijdend’ afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit. Zoals uiteengezet in paragraaf 6.4.2, acht ik het immers ook (theoretisch) mogelijk dat kosten bijvoorbeeld kunnen worden toegerekend aan een aantal specifieke vestigingen of een groep grensoverschrijdende economische activiteiten.

Europese Unie ondanks de btw-richtlijn en de btw-verordening er vooralsnog niet in zijn geslaagd om een volledig geharmoniseerde btw-wetgeving in alle lidstaten te bewerkstelligen. Nog steeds bestaan er onderlinge verschillen in de wet- en regelgeving van de lidstaten op het gebied van btw, welke verschillen kunnen leiden tot een ander pro rata recht op aftrek van voorbelasting in die lidstaten, wanneer exact dezelfde economische activiteiten worden uitgeoefend. Dit geldt mijns inziens in het bijzonder in de gevallen waarbij de belastingplichtige verzekeringsdiensten en financiële diensten verricht. Zo is de Europese Commissie al sinds enkele jaren bezig met een voorstel tot een vernieuwde invulling van deze diensten, omdat zij van mening is dat de definities van deze diensten zijn achterhaald en dat deze leiden tot een verschillende uitlegging en toepassing door de lidstaten.²⁷⁸

Om te bepalen welke wet- en regelgeving dient te worden gevolgd bij het bepalen van het pro rata aftrekrecht op basis van de wereldomzet, staan er naar mijn mening verschillende mogelijkheden open. Dit ‘wereld pro rata’ kan worden bepaald aan de hand van:

- De wet- en regelgeving van het land van waaruit de *uitgaande* prestaties door de verschillende vestigingen van de belastingplichtige worden verricht (“methode 1”);
- De wet- en regelgeving van het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige is gevestigd of waar de vaste inrichting van de belastingplichtige zich bevindt, afhankelijk van de vraag welke vestiging de goederen of diensten *inkoopt*²⁷⁹ (“methode 2”); of
- De wet- en regelgeving van het land waar de inkomende prestaties worden verricht, in de zin waar de *plaats van levering of de plaats van dienst* van de onderhavige transactie is gelegen (“methode 3”).²⁸⁰

Hoewel het Franse rechtscollege in haar vragen in de zaak *Crédit Lyonnais* alleen de eerste twee beschreven methoden aan het Hof van Justitie voorlegt, is het mijns inziens ook relevant om de derde methode te behandelen. In het navolgende probeer ik te achterhalen welk van de voornoemde methoden, gelet op de bestaande communautaire wetgeving en de jurisprudentie van het Hof van Justitie, dient te worden gehanteerd.

²⁷⁸ Zie in dit kader onder meer het voorstel voor een verordening van de Europese Raad tot vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten 28.11.2007 COM(2007) 746, p. 3.

²⁷⁹ Dat wil zeggen: indien de goederen of diensten door de belastingplichtige via zijn zetel van bedrijfsuitoefening worden ingekocht, dan zou de wet- en regelgeving van de lidstaat waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd moeten worden gevolgd en wanneer goederen of diensten door de belastingplichtige via een vaste inrichting worden ingekocht, de wet- en regelgeving van de lidstaat waar de vaste inrichting zich bevindt, zou moeten worden toegepast.

²⁸⁰ Ontleend aan Sam Williams, ‘Hoe moet het pro rata aftrekrecht in een concern met een hoofdhuis en één of meerdere vaste inrichtingen worden vastgesteld?’, *Verhandelingen EFS*, paragraaf 5.4.

Ter uitlegging van de bovenstaande mogelijke methoden, kan het volgende voorbeeld worden gebruikt. Een belastingplichtige bestaat uit een zetel van bedrijfsuitoefening gevestigd in lidstaat A en twee vaste inrichtingen in de lidstaten B en C. In dit voorbeeld wordt steeds aan één van de vestigingen van de belastingplichtige een factuur gestuurd voor bepaalde transacties die ten behoeve van de belastingplichtige als zodanig zijn verricht. Daarbij zijn de omzetverhoudingen van de verschillende vestigingen als volgt, waarbij ik er vanuit ga dat de omzet behaald in de respectievelijke lidstaten volledig wordt gerealiseerd door de aldaar gesitueerde vestigingen:

- Lidstaat A: Totale omzet 500.000 euro, waarvan volgens de wet- en regelgeving van lidstaat A 300.000 euro is toe te rekenen aan prestaties waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat.
- Lidstaat B: Totale omzet 300.000 euro, waarvan volgens de wet- en regelgeving van lidstaat B 200.000 euro is toe te rekenen aan prestaties waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat.
- Lidstaat C: Totale omzet 200.000 euro, waarvan volgens de wet- en regelgeving van lidstaat C 150.000 euro is toe te rekenen aan prestaties waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Indien de wet- en regelgeving van het land van waaruit de *uitgaande* prestaties door de respectievelijke vestigingen worden verricht wordt gevolgd, dienen de separate pro rata berekeningen van de lidstaten A, B en C volgens hun eigen wet- en regelgeving bij elkaar te worden opgeteld om een pro rata op basis van de wereldomzet te berekenen. Het is bij deze eerste methode niet van belang naar welke vestiging de factuur wordt gestuurd; welke vestiging van de belastingplichtige ook een factuur ontvangt, de belastingplichtige krijgt via die inkomende vestiging een pro rata aftrekrecht van 65%.²⁸¹

Mocht methode 2 worden gevolgd (en aldus de van de wet- en regelgeving van de lidstaat van de vestiging van de belastingplichtige die de goederen of diensten inkoopt doorslaggevend worden geacht), dan kan het pro rata aftrekrecht anders zijn dan in de eerste methode. Wanneer de factuur wordt gestuurd naar de zetel van bedrijfsuitoefening in lidstaat A, krijgt de belastingplichtige via de zetel van bedrijfsuitoefening recht op aftrek van voorbelasting onder toepassing van de wet- en regelgeving van lidstaat A. Aldus moet worden gezien voor welke van de prestaties die in de lidstaten B en C worden uitgeoefend, recht op aftrek zouden bestaan, indien deze activiteiten zouden worden uitgeoefend in lidstaat A. Het kan daarbij zo zijn dat volgens de wet- en regelgeving van lidstaat A de uitgeoefende economische activiteiten in de lidstaten B en C anders worden gekwalificeerd voor btw-doeleinden dan in de respectieve lidstaten B en C zelf. Volgens de wet- en regelgeving van lidstaat A zou het bijvoorbeeld kunnen zijn, dat de behaalde omzet

²⁸¹ Het totaal aan handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat volgens de wet- en regelgeving van de lidstaten A, B en C bedraagt 650.000 euro, ten opzichte van een totale omzet van 1.000.000 euro. $650.000/1.000.000 * 100\% = 65\%$ recht op aftrek van voorbelasting op die algemene kosten.

met de economische activiteiten in lidstaat B niet voor slechts 200.000 euro een recht op aftrek zou doen ontstaan, maar voor 220.000 euro en voor de verrichte economische activiteiten in lidstaat C geen 150.000, maar 160.000 euro recht op aftrek zou geven. Alsdan zou de zetel van bedrijfsuitoefening ter zake van de gemaakte kosten geen 65%, maar 68% aftrekrecht krijgen.²⁸² Worden goederen of diensten bij toepassing van deze methode gefactureerd aan de vaste inrichting in lidstaat B, dan zou het pro rata recht op aftrek worden berekend aan de hand van de wet- en regelgeving van lidstaat B. Zodoende kan per lidstaat van de vestiging van de belastingplichtige die de factuur ontvangt, een ander procentueel recht op aftrek van voorbelasting op basis van de wereldomzet worden vastgesteld.

Indien tot slot methode 3 van toepassing is (en aldus de wet- en regelgeving van het land wordt gevolgd waar de inkomende prestaties voor de belastingplichtige worden verricht, in de zin van waar de plaats van levering of dienst is gelegen), dient de 'omzetbreuk' zoals uiteengezet in paragraaf 3.5 te worden berekend aan de hand van de wet- en regelgeving van de lidstaat waar de btw in aftrek wordt gebracht (dan wel om teruggaaf van btw wordt verzocht, indien de plaats van levering of dienst is gelegen in een andere lidstaat dan die van de vestiging). Indien de plaats van de levering of de plaats van de dienst is gelegen in dezelfde lidstaat waar de vestiging van de belastingplichtige die de factuur ontvangt zich bevindt, dan zal de uitkomst met betrekking tot de toepasselijke wet- en regelgeving op recht op aftrek hetzelfde zijn als in methode 2. Mocht bijvoorbeeld de zetel van bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige in lidstaat A de factuur ontvangen en de plaats van de levering of de dienst ook in lidstaat A is gelegen, dan zou het recht op aftrek moeten worden vastgesteld op basis van de wet- en regelgeving van lidstaat A. Het kan evenwel ook zo zijn dat de plaats van levering of dienst niet is gelegen in de lidstaat van de vestiging de factuur ontvangt, waardoor een andere uitwerking dan bij methode 2 ontstaat. Met andere woorden: de belastingplichtige in mijn voorbeeld kan bijvoorbeeld wederom via zijn zetel van bedrijfsuitoefening in lidstaat A een factuur ontvangen voor een transactie waarvan de plaats van de levering of de dienst wordt geacht te zijn gelegen in (de eveneens fictieve) lidstaat D. Alsdan zou, volgens de derde methode, het pro rata moeten worden berekend op basis van de wet- en regelgeving van lidstaat D. Mocht uit de wet- en regelgeving van de lidstaat D volgen dat op basis van het totaal aan verrichte economische activiteiten van de belastingplichtige in de lidstaten A, B en C in lidstaat D bijvoorbeeld slechts 60% recht op aftrek van voorbelasting bestaat, dan krijgt de belastingplichtige ter zake van de verschuldigde btw op de betreffende transactie 60% recht op aftrek van voorbelasting.

Om te bepalen welke van de drie bovenstaande methoden ter bepaling van het pro rata aftrekrecht op basis van de wereldomzet van toepassing dient te zijn, besteed ik eerst aandacht aan de situatie waarin de belastingplichtige de factuur ontvangt in lidstaat A, waarbij de plaats van de levering of de dienst

²⁸² Dezelfde berekening als in de voorgaande voetnoot, alleen bedraagt nu het totaal aan handelingen waarvoor volgens lidstaat A recht op aftrek bestaat 680.000 euro, ten opzichte van 1.000.000 totale belastbare omzet. De veranderde omzetbedragen betreft slechts een getallenvoorbeeld, hieraan ligt geen specifieke berekening ten grondslag.

eveneens is gelegen in lidstaat A. Vervolgens ga ik in op de situatie waarin de zetel van bedrijfsuitoefening in lidstaat A wederom de factuur ontvangt, maar waarbij de plaats van de levering of plaats van de dienst is gelegen in lidstaat D. Gemakshalve worden deze situaties respectievelijk ook aangeduid als “A-kosten” en “D-kosten”. In beide situaties hanteer ik uiteraard de veronderstelling dat de kosten van de ingekochte goederen en diensten worden aangemerkt als algemene kosten, welke toerekenbaar zijn aan de algehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige.

6.5.2 Plaats van levering of dienst *in dezelfde lidstaat* gelegen als de lidstaat waar de inkopende vestiging van de belastingplichtige is gevestigd (A-kosten)

In het geval dat sprake is van “A-kosten”, moet mijns inziens voor het bepalen van het recht op aftrek worden aangesloten bij art. 169, onderdeel a btw-richtlijn. Art. 169, aanhef en onderdeel a, btw-richtlijn bepalen het volgende: “Naast de in artikel 168 [btw-richtlijn] bedoelde aftrek [van voorbelasting] heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting verschuldigd of voldaan is verrichte handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea [btw-richtlijn] bedoelde werkzaamheden, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht.”

Zodoende kan de belastingplichtige aftrek van voorbelasting krijgen op betaalde btw ter zake van ingekochte goederen en diensten die verband houden met buiten die lidstaat verrichte handelingen, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien deze handelingen in die betreffende lidstaat zouden zijn verricht. Het komt mij voor dat deze benadering zowel kan worden toegepast wanneer de belastingplichtige via de zetel van bedrijfsuitoefening zelf activiteiten verricht in het buitenland (dat wil zeggen dat in mijn voorbeeld de zetel van bedrijfsuitoefening zélf de activiteiten in de lidstaten B en C zou verrichten), of dat deze activiteiten in de lidstaten B en C door de belastingplichtige worden uitgeoefend via de aldaar gesitueerde vaste inrichtingen. Art. 169, onderdeel a btw-richtlijn bepaalt immers dat wanneer de *belastingplichtige* buiten de lidstaat waar de belasting verschuldigd of voldaan is, handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat indien die handelingen zouden zijn verricht in de lidstaat waar de belasting is verschuldigd of voldaan, de belastingplichtige ten aanzien van die handelingen ook recht op aftrek van voorbelasting heeft in de lidstaat waar de belasting is verschuldigd. Omdat de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen deel uitmaken van dezelfde belastingplichtige, zou geen verschil in behandeling moeten optreden ten opzichte van de situatie waarin de zetel van bedrijfsuitoefening de activiteiten zelf zou verrichten in het buitenland, in plaats van een lokale vaste inrichting van de belastingplichtige. In het door mij beschreven voorbeeld moet aldus worden gezien welke van de prestaties die in de lidstaten B en C worden uitgeoefend, recht op aftrek zouden geven in

lidstaat A.²⁸³ In mijn voorbeeld zou de belastingplichtige via zijn zetel van bedrijfsuitoefening dus een recht op aftrek krijgen van 68%.

De hiervoor beschreven uitleg van art. 169 btw-richtlijn correspondeert mijns inziens met zowel methode 2 als methode 3, welke zijn uiteengezet in paragraaf 6.5.1. Deze twee methoden fungeren in dit geval overigens als synoniemen van elkaar, nu de wet- en regelgeving van het land van de vestiging die de factuur ontvangt (zoals beschreven in de tweede methode), dezelfde is als die van de lidstaat waar de plaats van de levering of de plaats van de dienst van de transactie is gelegen (zoals beschreven in de derde methode). Op basis van de communautaire wetgeving zie ik evenwel geen aanwijzing waaruit kan worden afgeleid dat de berekening van het pro rata recht op aftrek op basis van de wereldomzet in het geval van A-kosten moet worden bepaald aan de hand methode 1 (de toepasselijke wet- en regelgeving van de lidstaten van waaruit de uitgaande prestaties worden verricht door de vestigingen van de belastingplichtige zelf).²⁸⁴

6.5.3 De plaats van levering of dienst is gelegen *buiten* de lidstaat waar de inkopende vestiging van de belastingplichtige is gevestigd (D-kosten)

In het geval van D-kosten (waarbij goederen of diensten worden ingekocht waarvan de plaats van de levering of de plaats van de dienst is gelegen buiten de lidstaat waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd), moet mijns inziens ter bepaling van de toepasselijke wet- en regelgeving voor de berekening van het ‘wereld pro rata’, aansluiting worden gezocht bij het arrest in de zaak *Monte dei Paschi di Siena*²⁸⁵, gewezen onder de toenmalige Achtste Richtlijn, alsmede art. 5 en 6 Richtlijn 2008/9/EG. Uit dit arrest en de voornoemde wetsartikelen volgt mijns inziens dat onder bepaalde omstandigheden de wet- en regelgeving zoals beschreven onder methode 2 moet worden gehanteerd, maar dat in andere gevallen de wet- en regelgeving zoals beschreven onder methode 3 van toepassing moet worden geacht. Methode 1 komt wederom niet in het schouwspel voor.²⁸⁶ Ik zet mijn argumentatie hieronder uiteen.

In het arrest in de zaak *Monte dei Paschi di Siena* heeft de gelijknamige bank (hierna: MPS), wiens zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd in Italië, een vertegenwoordiging in Frankrijk. Voor het vestigen van deze vertegenwoordiging had MPS kosten gemaakt, waarop btw drukte. MPS verzocht om teruggaaf van de betaalde btw in Frankrijk. Als bancaire en financiële instelling had MPS slechts een gedeeltelijk recht

²⁸³ In gelijke zin Sam Williams, ‘Hoe moet het pro rata aftrekrecht in een concern met een hoofdhuis en één of meerdere vaste inrichtingen worden vastgesteld?’, *Verhandelingen EFS*, paragraaf 5.4.1.

²⁸⁴ Zie voor een andere opvatting M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 453, 454.

²⁸⁵ HvJ 13 juli 2000, nr. C-136/99 (*Monte dei Paschi di Siena*), *NTFR* 2000-1067.

²⁸⁶ Zie anders: M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 453, 454, alsmede Sam Williams, ‘Hoe moet het pro rata aftrekrecht in een concern met een hoofdhuis en één of meerdere vaste inrichtingen worden vastgesteld?’, *Verhandelingen EFS*, paragraaf 5.4.2. Merckx is de mening toegedaan dat in iedere situatie de door mij beschreven “methode 1” zou moeten worden toegepast, daar waar Williams van mening is dat “methode 2” altijd van toepassing is.

op aftrek van voorbelasting. De Franse belastingautoriteiten weigerden de teruggaaf van btw, omdat de Italiaanse bank geen volledig recht op aftrek van voorbelasting kon claimen over de betaalde btw in Frankrijk. De Achtste Richtlijn zou volgens de Franse belastingautoriteiten geen modaliteiten geven voor gedeeltelijke teruggaaf van btw op goederen en diensten die in een andere lidstaat zijn gebruikt voor de verrichting van handelingen die aldaar niet volledig met btw zijn belast. Het Hof van Justitie werd door de verwijzende rechter gevraagd of een belastingplichtige die in de eigen lidstaat een gedeeltelijk recht op aftrek heeft, ook gedeeltelijk recht op teruggaaf heeft in een andere lidstaat. Indien dit zo zou zijn, wenste de verwijzende rechter verder te vernemen volgens welke wet- en regelgeving het gedeeltelijke aftrekrecht zou moeten worden bepaald: de wet- en regelgeving van de lidstaat van vestiging van de belastingplichtige of de wet- en regelgeving van de lidstaat van teruggaaf. Het Hof van Justitie beantwoordt de eerste vraag bevestigend en overweegt vervolgens:

“Om het bedrag te bepalen van de eventuele teruggaaf in een geval als in het hoofdgeding aan de orde is, dient, overeenkomstig de bewoordingen van artikel 2 van de Achtste richtlijn, artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn te worden toegepast en dient te worden nagegaan, of de betrokken handelingen in de lidstaat van teruggaaf recht zouden geven op aftrek. Zo moet in het geval van een belastingplichtige die in de lidstaat waar hij gevestigd is, belaste handelingen en vrijgestelde handelingen verricht, worden onderzocht, of eerstbedoelde handelingen in de lidstaat van teruggaaf eveneens recht zouden geven op aftrek indien zij aldaar werden verricht. Indien zulks niet het geval is, kunnen die belaste handelingen voor de berekening van het bedrag van de teruggaaf niet in aanmerking worden genomen. Het overeenkomstig artikel 19 van de Zesde richtlijn berekende pro rata moet dus eventueel worden aangepast rekening houdend met de handelingen die recht zouden geven op aftrek indien zij in de lidstaat van teruggaaf werden verricht. Wanneer het toepasselijke pro rata is bepaald, moet worden vastgesteld welke uitgaven voor de berekening van de teruggaaf in aanmerking kunnen worden genomen. Daartoe moet worden gekeken naar artikel 5 van de Achtste richtlijn, volgens hetwelk het recht op teruggaaf wordt bepaald op grond van artikel 17 van de Zesde richtlijn, zoals dit wordt toegepast in de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend. Deze bepalingen moeten aldus worden opgevat, dat de in aanmerking te nemen uitgaven de uitgaven zijn welke in die staat recht geven op aftrek. Het bedrag van de teruggaaf wordt bepaald door op de over die uitgaven betaalde btw het pro rata toe te passen.”²⁸⁷

Naar mijn mening moeten bovenstaande overwegingen van het Hof van Justitie zo worden gelezen, dat de berekening van het pro rata aftrekrecht van de lidstaat van vestiging van de belastingplichtige het uitgangspunt vormt. De lidstaat van teruggaaf kan dit pro rata aftrekrecht echter nog wel naar beneden bijstellen. Die laatste lidstaat hoeft geen teruggaaf te verlenen ten aanzien van betaalde btw op kosten, welke worden aangewend voor prestaties waarvoor in de lidstaat van teruggaaf zelf geen recht op aftrek

²⁸⁷ HvJ 13 juli 2000, nr. C-136/99 (Monte dei Paschi di Siena), *NTFR* 2000-1067, r.o. 27-29.

van voorbelasting zou ontstaan.²⁸⁸ Derhalve vloeit naar mijn opvatting uit het arrest in de zaak Monte dei Paschi di Siena voort dat de lidstaat van teruggaaf nooit meer teruggaaf van btw hoeft te verlenen dan dat in de lidstaat van vestiging van de belastingplichtige zelf het geval zou zijn geweest. Een gelijke benadering kan thans naar mijn mening worden afgeleid uit de artikelen 5 en 6 van Richtlijn 2008/9/EG. Art. 5 Richtlijn 2008/9/EG bepaalt dat voor de toepassing van deze richtlijn het recht op teruggaaf van voorbelasting wordt bepaald volgens de btw-richtlijn, zoals deze wordt toegepast in de lidstaat van teruggaaf. Uit art. 6 Richtlijn 2008/9/EG volgt echter dat wanneer een belastingplichtige in de lidstaat waar hij gevestigd is, zowel handelingen verricht die in die lidstaat een recht op aftrek doen ontstaan, als handelingen die in die lidstaat geen recht op aftrek doen ontstaan, van het overeenkomstig artikel 5 van deze Richtlijn voor teruggaaf in aanmerking komende bedrag slechts dat gedeelte van de btw kan worden teruggegeven dat volgens artikel 173 btw-richtlijn, zoals toegepast door de lidstaat van vestiging van de belastingplichtige, aan handelingen kan worden toegerekend waarvoor een recht op aftrek ontstaat.²⁸⁹

Wordt bovenstaande jurisprudentie en communautaire wetgeving op een vergelijkbare manier toegepast op het berekenen van een pro rata op basis van wereldomzet in het geval van D-kosten, dan geldt mijns inziens het volgende. Ter bepaling van het recht op aftrek van voorbelasting op het ingekochte goed of de dienst, moet zowel een berekening worden gemaakt op basis van de wet- en regelgeving van lidstaat A als de wet- en regelgeving van lidstaat D. Indien lidstaat D op het totaal van handelingen van de belastingplichtige tot een meer beperkt recht op aftrek van voorbelasting komt dan volgens de wet- en regelgeving van lidstaat A het geval zou zijn, dan moet de berekening van lidstaat D worden gehanteerd voor het vaststellen van het pro rata op basis van de wereldomzet. De derde beschreven methode van de toepasselijke wet- en regelgeving wordt aldus in een dergelijk geval gevolgd. Valt de berekening van lidstaat D echter hoger uit dan de berekening van het pro rata recht op aftrek volgens de wet- en regelgeving van lidstaat A, dan dient de belastingplichtige recht op aftrek te krijgen op basis van het pro rata berekend volgens de wet- en regelgeving van lidstaat A. Aldus is methode 2 van toepassing. Ter verduidelijking merk ik tot slot op, dat methode 1 in geen van de genoemde situaties van toepassing is.

6.5.4 Deelconclusie ten aanzien van de toepasselijke wet- en regelgeving van het wereld pro rata

Op basis van de hierboven uiteengezette situaties volgt dat naar mijn opvatting niet op voorhand één specifieke methode ter berekening van het recht op aftrek van voorbelasting op basis van de wereldomzet kan worden benoemd. In het geval dat de plaats van de levering of de plaats van de dienst van de transactie is gelegen in de lidstaat van de vestiging die de factuur ontvangt namens de belastingplichtige

²⁸⁸ In gelijke zin W.A.P. Nieuwenhuizen, commentaar bij HvJ 13 juli 2000, nr. C-136/99 (Monte dei Paschi di Siena), *NTR* 2000-1067, alsmede J.J.P Swinkels in zijn noot bij hetzelfde arrest, *FED* 2000/615.

²⁸⁹ Art. 6 Richtlijn 2008/9/EG verduidelijkt daarbij nog dat om in de lidstaat van teruggaaf recht te hebben op teruggaaf een niet in deze lidstaat gevestigde belastingplichtige handelingen moet verrichten die in de lidstaat van vestiging een recht op aftrek doen ontstaan. Deze bepaling is conform HvJ 26 september 1996, nr. C-302/93 (Debouche).

(de eerder benoemde A-kosten), dan zal het pro rata moeten worden berekend op basis van de wet- en regelgeving van deze lidstaat waar deze vestiging is gesitueerd (methode 2) cq de plaats van de levering of de dienst is gelegen (methode 3). In casu vormen namelijk de in paragraaf 6.5.1 beschreven methoden 2 en 3 synoniemen van elkaar.

Is de plaats van levering of plaats van dienst echter in een andere lidstaat gelegen dan waar de vestiging van de belastingplichtige die de factuur ontvangt is gesitueerd (de eerder benoemde D-kosten), dan kan mijns inziens wel een onderscheid worden gemaakt tussen methode 2 en methode 3 ter vaststelling van het wereld pro rata. In een dergelijk geval dient mijns inziens zowel een berekening te worden gemaakt op basis van methode 2 als methode 3. Indien de berekening op basis van methode 3 leidt tot een meer beperkt recht op aftrek dan volgens methode 2, dan dient de eerstgenoemde methode in mijn optiek te worden toegepast. In de tegenovergestelde situatie dient uiteraard de berekeningsmethodiek van methode 2 te worden toegepast. Bovenstaande benadering is mijns inziens ook consistent voor de lidstaten: een lidstaat hoeft nooit méér aftrekrecht te verlenen dan dat de belastingplichtige als zodanig op basis van haar eigen wet- en regelgeving zou verkrijgen.

Zodoende luidt de conclusie dat niet op voorhand kan worden vastgesteld of de aan het begin van deze paragraaf beschreven tweede methode of de beschreven derde methode ter bepaling van het wereld pro rata dient te worden gehanteerd. De toepasselijke wet- en regelgeving op het wereld pro rata zal aldus van geval tot geval moet worden bepaald. Duidelijk is echter dat de eerste beschreven methode, namelijk het toepassen van wet- en regelgeving van het land van waaruit de uitgaande prestaties door de verschillende vestigingen van de belastingplichtige worden verricht, naar mijn opvatting nooit een rol zal spelen bij het vaststellen van het pro rata op basis van de wereldomzet.

6.6 Deelconclusie ten aanzien van het wereld pro rata als zodanig

Zoals uiteengezet in paragraaf 6.3, ben ik van mening dat een pro rata recht op aftrek van voorbelasting op basis van de wereldomzet voor een belastingplichtige met een zetel van bedrijfsuitoefening en een of meer vaste inrichtingen, mogelijk moet zijn. Vervolgens heb ik in paragraaf 6.4 uiteengezet op welke kosten dit pro rata van toepassing is: mijns inziens enkel op algemene kosten welke toerekenbaar zijn aan de algehele bedrijfsactiviteit. Uit paragraaf 6.5 blijkt vervolgens dat de toepasselijke wet- en regelgeving van het pro rata van geval tot geval moet worden beoordeeld. Daarbij is ofwel de wet- en regelgeving van de lidstaat waar de inkopende vestiging van de belastingplichtige is gesitueerd van toepassing (methode 2), dan wel de wet- en regelgeving van de lidstaat waar de plaats van de levering of de plaats van de dienst van de inkomende prestatie is gelegen (methode 3). In dit kader verwijs ik naar paragraaf 6.5.4.

Naar mijn mening kan worden geconcludeerd dat het pro rata aftrekrecht op basis van de wereldomzet een beperkt toepassingsgebied heeft. Deze beperking komt vooral door het feit dat kosten mijns inziens zo

zuiver mogelijk moeten worden toegerekend aan de economische activiteiten ter zake waarvan deze kosten worden gemaakt. Eerst zal moeten worden onderzocht of sprake is van directe kosten, voordat wordt toegekomen aan de vraag of sprake is van algemene kosten. Vervolgens moet worden onderzocht of deze algemene kosten specifiek aan een bepaald gedeelte van de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige kan worden toegerekend. Slechts wanneer ook dit niet het geval is, wordt pas toegekomen aan de vraag of de algemene kosten toerekenbaar zijn aan de algehele bedrijfsactiviteit, waarop het pro rata recht op aftrek op basis van de wereldomzet van toepassing is. Met name het feit dat ook algemene kosten meer specifiek moeten worden toegerekend, indien mogelijk, maakt het toepassingsgebied van het wereld pro rata klein. Omdat het mij voorkomt dat er ook genoeg algemene kosten zijn welke meer specifiek aan een bepaald gedeelte van de bedrijfsactiviteiten zijn toe te rekenen, zoals aan de prestaties van een vaste inrichting of aan bepaalde economische activiteiten binnen zo'n vaste inrichting, maakt dat het mijns inziens niet snel zal voorkomen dat gemaakte kosten 'slechts' toerekenbaar zijn aan de algehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige.

Daarnaast verdient opmerking dat een belastingplichtige weliswaar door een pro rata op basis van de wereldomzet 'één totaal pro rata' heeft, maar dat dit pro rata dus per land van vestiging van de belastingplichtige kan verschillen.²⁹⁰ Het procentuele recht op aftrek op basis van de wereldomzet hoeft in de lidstaat waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, niet gelijk te zijn aan het pro rata aftrekrecht op basis van wereldomzet in een lidstaat waar de belastingplichtige een vaste inrichting heeft gevestigd. Dit laatste geldt mijns inziens in het bijzonder in de gevallen waarbij de belastingplichtige verzekeringsdiensten en financiële diensten verricht.²⁹¹ Hierbij zij wel opgemerkt dat het mij voorkomt dat wanneer ingekochte goederen en diensten ten goede komen aan de economische activiteiten van de belastingplichtige als zodanig, deze kosten vaak zullen worden gefactureerd naar de zetel van bedrijfsuitoefening als hoofdhuis van de belastingplichtige. De zetel van bedrijfsuitoefening zal deze factuur op de 'centraal ingekochte dienst' vaak in eerste instantie ontvangen en voor zijn rekening nemen, zoals reeds opgemerkt in paragraaf 6.4.3. Het zal dus mijns inziens vaker zo zijn dat het pro rata recht op aftrek op basis van de wereldomzet zal moeten worden toegepast in de lidstaat waar de belastingplichtige zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan in een lidstaat waar een vaste inrichting van de belastingplichtige is gesitueerd. Daarnaast is het echter ook nog mogelijk dat het pro rata uiteindelijk moet worden berekend op basis van de wet- en regelgeving van het land waar de plaats van levering of plaats van dienst van de inkomende prestatie is gelegen, indien deze plaats voor de inkopende zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting van de belastingplichtige in het buitenland is gelegen. Van 'één

²⁹⁰ In gelijke zin Sam Williams, 'Hoe moet het pro rata aftrekrecht in een concern met een hoofdhuis en één of meerdere vaste inrichtingen worden vastgesteld?', *Verhandelingen EFS*, paragraaf 5.4.3. Te raadplegen via www.europesefiscalestudies.nl.

²⁹¹ Zie in dit kader onder meer het voorstel voor een verordening van de Europese Raad tot vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten 28.11.2007 COM(2007) 746, p.3.

totaal pro rata' voor de verrichte economische activiteiten van de belastingplichtige, is dan ook naar mijn mening niet of nauwelijks sprake.

Bovendien kan uit paragraaf 6.5 naar mijn opvatting worden afgeleid dat het vaststellen van het pro rata op basis van wereldomzet in bepaalde situaties geen sinecure is. In de situatie dat een beperkt aantal economische activiteiten wordt uitgeoefend en de belastingplichtige in een beperkt aantal landen is gevestigd, zal het mijns inziens voor de belastingautoriteiten en de belastingplichtigen nog te overzien zijn om het pro rata aan de hand van de wereldomzet te berekenen. Er zijn echter ook situaties denkbaar waarbij door een belastingplichtige met een beperkt recht op aftrek een veelheid aan (financiële) producten wordt aangeboden, via een groot aantal vestigingen wereldwijd. In zulke gevallen wordt het behoorlijk lastig om de omvang en de belastbare status van de wereldomzet van de belastingplichtige als zodanig vast te stellen.²⁹² Een gebrek aan gegevens van de activiteiten van de belastingplichtige, kan door de betreffende belastingautoriteiten niet worden tegengeworpen. Zo kan uit het arrest Monte dei Paschi di Siena worden afgeleid dat de btw-richtlijn weliswaar niet alle gegevens verschaft die een tot teruggaaf gehouden lidstaat nodig kan hebben, maar dat de btw-richtlijn die lidstaat niettemin tot teruggaaf verplicht, wanneer aan de voorwaarden betreffende de aftrekbaarheid van btw in de lidstaat van vestiging en in de lidstaat waar de teruggaaf is voldaan en de belastingplichtige ten behoeve van zijn handelingen in de lidstaat van vestiging, uitgaven heeft gedaan die in de lidstaat van teruggaaf recht geven op aftrek. Om aan die verplichting van teruggaaf te kunnen voldoen, mag de lidstaat waar de teruggaaf plaatsvindt ingevolge art. 6 Achtste Richtlijn bij de belastingplichtige de gegevens opvragen die hij voor de beoordeling van de gegrondheid van diens verzoek om teruggaaf nodig heeft.²⁹³ Naar mijn opvatting is thans in art. 20 Richtlijn 2008/9/EG een vergelijkbare bepaling opgenomen als art. 6 Achtste Richtlijn, zodat het bovenstaande oordeel van het Hof van Justitie ook van toepassing is voor de toepassing van Richtlijn 2008/9/EG. Het komt mij verder voor dat ook in het geval wanneer de factuur wordt ontvangen door een vestiging van de belastingplichtige in de lidstaat waar de plaats van de levering of de plaats van de dienst is gelegen, een gebrek aan informatie de belastingautoriteiten niet kan ontslaan ten aanzien van het onderzoeken van het recht op aftrek van de belastingplichtige als zodanig. Ook in dat geval kunnen de belastingautoriteiten mijns inziens informatie inwinnen bij de belastingplichtige zelf, of bij de belastingautoriteiten in het buitenland.

De ingewikkelde berekeningsmethode zal echter wellicht, naast de belastingautoriteiten, ook de belastingplichtige zelf afschrikken. Hoewel ik tot op heden in dit onderzoek louter ben uitgegaan van berekening van het recht op aftrek van voorbelasting zoals dit zou moeten worden vastgesteld op basis van

²⁹² Vergelijk Casper Bjerregaard Eskildsen, 'Pro Rata Deduction by Entities Established in Several VAT Jurisdictions', *International VAT Monitor* January/February 2012, onderdeel 4 en Christian Amand, 'VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction – The Internal Market is Leaking', *International VAT Monitor* July/August 2007, onderdeel 3.3.

²⁹³ HvJ 13 juli 2000, nr. C-136/99 (Monte dei Paschi di Siena), *NTFR* 2000-1067, r.o. 31, destijds in het kader van de Zesde Richtlijn en art. 6 van de Achtste Richtlijn in plaats van de btw-richtlijn en art. 20 Richtlijn 2008/9/EG.

het huidige art. 168, art. 173, eerste lid en art. 174 en 175 btw-richtlijn, is het voor te stellen dat de belastingplichtige en de belastingautoriteiten onderling afspreken om op een andere wijze het pro rata aftrekrecht vast te stellen, indien de regels van de betreffende lidstaat een andere berekeningsmethode van het pro rata aftrekrecht voor de belastingplichtige toestaan. Op deze manier kan het reeds beperkte toepassingsgebied van het pro rata op basis van wereldomzet door mogelijke andere berekeningswijzen van het recht op aftrek van voorbelasting, nog verder worden ingeperkt.

Kort samengevat kan mijns inziens worden gesteld dat het pro rata op basis van de wereldomzet qua berekening veel voeten in de aarde heeft, maar slechts beperkt toepasbaar is.

6.7 Het recht op aftrek van voorbelasting van een vaste inrichting voor inkoopdoeleinden van waaruit geen economische activiteiten worden verricht

Alvorens dit hoofdstuk af te sluiten, besteed ik nog expliciet aandacht aan het recht op aftrek van voorbelasting van een vaste inrichting voor inkoopdoeleinden van waaruit zelf geen belastbare prestaties worden verricht. Dat zo'n vaste inrichting kan bestaan, vloeit voort uit mijn interpretatie van art. 11, eerste lid btw-verordening.²⁹⁴ Blijkens art. 21 btw-verordening kan zo'n vestiging immers als afnemer van een dienst worden aangemerkt. Hoe moet dan het recht op aftrek worden bepaald wanneer de kosten worden gefactureerd aan zo'n vaste inrichting voor inkoopdoeleinden? De inrichting zelf verricht geen activiteiten, zodat wellicht in eerste instantie kan worden gedacht dat de vestiging geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Ook deze vaste inrichting maakt echter gewoon deel uit van de belastingplichtige entiteit als zodanig. De ingekochte goederen en diensten door de vaste inrichting welke zelf geen prestaties verricht, zullen naar mijn opvatting echter wel ten goede komen aan (een deel van) de economische activiteiten van de belastingplichtige entiteit als zodanig. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan het geval dat een belastingplichtige entiteit in een lidstaat een zogenoemd "representative office" opent van waaruit marktonderzoek wordt verricht, of dat vanuit deze vertegenwoordiging in die lidstaat informatie over de producten van de belastingplichtige wordt aangeboden. Vanuit deze vertegenwoordigingen zelf worden geen economische activiteiten uitgeoefend, maar de handelingen van de inrichting komen dus mijns inziens wel ten goede aan een (deel van) de economische activiteiten van de belastingplichtige. Het recht op aftrek van de vaste inrichting voor inkoopdoeleinden op de betaalde btw ter zake van de ingekochte goederen of diensten, hangt mijns inziens af van de prestaties waar deze goederen of diensten dienstbaar aan zijn. In dit kader geldt dezelfde behandeling en berekening van het recht op aftrek zoals uiteengezet in paragraaf 6.4 en 6.5. Wanneer de interne activiteiten van de vaste inrichting voor inkoopdoeleinden de economische activiteiten van de belastingplichtige als zodanig ten goede komen, dan moet mijns inziens het recht op aftrek op de betaalde btw aldus worden berekend aan de hand van het pro rata op basis van wereldomzet.

²⁹⁴ Zie in dit kader paragraaf 4.3.3.2.

6.8 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik uitgebreid aandacht besteed aan het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige, bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en meerdere vaste inrichtingen, welke zowel prestaties verricht waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat als prestaties waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. In het bijzonder is besproken of zo'n belastingplichtige ten aanzien van haar algemene kosten een recht op aftrek van voorbelasting kan krijgen op basis van haar wereldomzet. Ik ben daarbij tot de conclusie gekomen dat dit inderdaad het geval kan zijn. Zulks leid ik af aan art. 173 btw-richtlijn en de in hoofdstuk twee besproken grondbeginselen van het btw-stelsel. Vervolgens heb ik onderzocht op welke kosten en kostensoorten zo'n pro rata op basis van wereldomzet kan worden toegepast. Mijns inziens kunnen alleen algemene kosten welke toerekenbaar zijn aan de gehele bedrijfsactiviteit voor zo'n pro rata in aanmerking komen. Dit pro rata moet dan worden toegepast op het totaal van de in rekening gebrachte kosten welke worden gefactureerd aan een van de bedrijfsonderdelen. Een kunstmatige opsplitsing van één dienst aan meerdere afnemers acht ik niet passend. Op betaalde btw ter zake van directe kosten en algemene kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte, kan geen recht op aftrek van voorbelasting worden verkregen op basis van het wereld pro rata. In het kader van algemene kosten welke toerekenbaar zijn aan een afgebakend gedeelte, heb ik uiteengezet wat ik onder dergelijke kosten versta. Mijns inziens vloeit uit het arrest in de zaak *Abbey National I* voort dat het Hof van Justitie met dit arrest heeft willen aangeven dat kosten zo zuiver mogelijk moeten worden toegerekend aan de prestaties waar deze gemaakte kosten dienstbaar zijn. Indien kosten aldus meer specifiek kunnen worden toegerekend aan bepaalde prestaties, zal het recht op aftrek op de betaalde btw ter zake van de ingekochte goederen en diensten moeten worden vastgesteld op het recht op aftrek van die prestaties. Met een voorbeeld heb ik uiteengezet wat mijns inziens onder een afgebakend gedeelte kan worden verstaan. Dit kan naar mijn opvatting ieder meer specifiek deel van de economische activiteiten dan de economische activiteiten van de belastingplichtige als zodanig behelzen. De activiteiten uitgeoefend door een aparte vestiging, de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting, kan onder zo'n afgebakend gedeelte worden begrepen. Wanneer kosten aldus specifiek toerekenbaar zijn aan het totaal van activiteiten van de vaste inrichting zelf, zal het recht op aftrek op basis van de economische activiteiten van die vaste inrichting moeten worden gebaseerd. In tegenstelling tot opvattingen in de literatuur ben ik van mening dat het niet uitmaakt of dat afgebakende gedeelte van de economische activiteiten volledig belast, vrijgesteld of gemengd presteert.

Verder heb ik onderzocht welke wet- en regelgeving van toepassing dient te worden geacht op het wereld pro rata van de belastingplichtige. De conclusie daarbij luidt dat naar mijn mening niet op voorhand één specifieke methode ter berekening van het recht op aftrek van voorbelasting op basis van de wereldomzet kan worden benoemd. In het geval dat de plaats van de levering of de plaats van de dienst van de transactie is gelegen in de lidstaat van de vestiging die de factuur ontvangt namens de belastingplichtige, dan zal het pro rata moeten worden berekend op basis van de wet- en regelgeving van deze lidstaat waar

deze vestiging is gesitueerd, cq de plaats van de levering of de dienst is gelegen. Is de plaats van levering of plaats van dienst echter in een andere lidstaat gelegen dan waar de vestiging van de belastingplichtige die de factuur ontvangt is gesitueerd, dan dient mijns inziens zowel een berekening van het pro rata te worden gemaakt op basis van de wet- en regelgeving van de lidstaat waar de 'inkopende vestiging' van de belastingplichtige is gevestigd (dat wil zeggen de lidstaat waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd of de lidstaat waar de vaste inrichting is gesitueerd die de prestatie afneemt en de factuur ontvangt), als een berekening op basis van de wet- en regelgeving van de lidstaat waar de plaats van de levering of de plaats van de dienst van de transactie is gelegen. Indien de berekening op basis van de laatstgenoemde methode leidt tot een meer beperkt recht op aftrek dan volgens de eerstgenoemde methode, dan dient die laatstgenoemde methode mijns inziens te worden toegepast. In de tegenovergestelde situatie dient de berekeningsmethodiek van de eerstgenoemde methode (de wet- en regelgeving van de lidstaat waar de inkopende vestiging is gesitueerd) te worden toegepast. De toepasselijke wet- en regelgeving op het wereld pro rata zal aldus van geval tot geval moet worden bepaald.

Een belastingplichtige bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en meerdere vaste inrichtingen kan dus mijns inziens weliswaar één pro rata hebben op basis van haar economische activiteiten wereldwijd, maar dit pro rata zal door iedere lidstaat van vestiging van de belastingplichtige volgens de eigen wet- en regelgeving van die betreffende lidstaten worden berekend. Ondanks de btw-richtlijn en de btw-verordening bestaan namelijk nog steeds verschillen in de onderlinge wet- en regelgeving van de lidstaten op het gebied van omzetbelasting, in het bijzonder op het gebied van verzekeringsdiensten en financiële diensten. Door de verschillen in de onderlinge wetgeving tussen de lidstaten kan dus het zo zijn dat het procentuele recht op aftrek van voorbelasting anders kan zijn in het geval het ingekochte goed of de dienst wordt gefactureerd naar de zetel van bedrijfsuitoefening in lidstaat A, ten opzichte van de situatie dat het goed of dienst wordt ingekocht en gefactureerd naar een vaste inrichting van de belastingplichtige in lidstaat B. Onder omstandigheden moet bovendien, zoals hierboven uiteengezet, ook nog rekening worden gehouden met de wet- en regelgeving van de lidstaat van teruggaaf, waar de plaats van levering of plaats van dienst van de ingekochte prestatie is gelegen. Zodoende is van 'één totaal pro rata' voor de belastingplichtige voor het totaal van zijn verrichte economische activiteiten dan naar mijn opvatting ook niet of nauwelijks sprake. Verder dient mijns inziens te worden gerealiseerd dat de berekening van het wereld pro rata onder omstandigheden behoorlijk ingewikkeld kan zijn voor de belastingautoriteiten van de lidstaten. Zij kunnen een dergelijk recht op aftrek in mijn optiek echter niet weigeren vanwege een gebrek aan beschikbare informatie. De ingewikkelde berekeningsmethodiek kan echter naast de belastingautoriteiten ook de belastingplichtige zelf afschrikken. Hoewel ik tot op heden in dit onderzoek louter ben uitgegaan van berekening van het recht op aftrek van voorbelasting zoals dit zou moeten worden vastgesteld op basis van het huidige art. 168, art. 173, eerste lid en art. 174 en 175 btw-richtlijn, is het voor te stellen dat de belastingplichtige en de belastingautoriteiten onderling afspreken om op een andere wijze het pro rata aftrekrecht vast te stellen, indien de regels van de betreffende lidstaat een andere

berekeningsmethode van het pro rata toestaan. Op deze manier kan het reeds beperkte toepassingsgebied van het pro rata op basis van wereldomzet door mogelijke andere berekeningswijzen van het recht op aftrek van voorbelasting door afspraken tussen de belastingplichtige en de belastingautoriteiten, nog verder worden ingeperkt. Algemeen concluderend kan mijns inziens worden gesteld dat het pro rata op basis van de wereldomzet qua berekening veel voeten in de aarde heeft, maar met name door het feit dat algemene kosten ook toerekenbaar kunnen zijn aan een afgebakend gedeelte van de economische activiteiten, slechts beperkt toepasbaar is.

Tot slot heb ik nog aandacht besteed aan het recht op aftrek van een vaste inrichting welke zelf geen prestaties verricht. Hierbij valt te denken aan een zogenoemd “representative office” een vertegenwoordiging van waaruit louter marktonderzoek wordt verricht of productinformatie kan worden ingewonnen. Ik heb daarbij betoogd dat ook wanneer kosten worden gefactureerd aan zo’n vaste inrichting een recht op aftrek zou moeten bestaan. De aangekochte goederen en diensten aldaar zullen immers naar mijn mening uiteindelijk worden ingezet voor prestaties van andere onderdelen van de belastingplichtige, waarmee de vaste inrichting één geheel vormt. De hoogte van het recht op aftrek wordt daarbij naar mijn mening bepaald aan de hand van de prestaties waaraan de gemaakte kosten dienstbaar zijn. In dit kader zijn mijns inziens dezelfde conclusies als hierboven uiteengezet van toepassing.

Hoofdstuk 7 Samenvatting en conclusie

7.1 Inleiding

In dit laatste hoofdstuk vat ik de voorgaande hoofdstukken van dit onderzoek samen en beantwoord ik de in het eerste hoofdstuk geponeerde probleemstelling. Na de beantwoording van mijn probleemstelling heb ik ten slotte nog enkele afsluitende opmerkingen op het gebied van het recht op aftrek van voorbelasting voor btw-doeleinden en geef ik een aanbeveling op dit gebied. Met de afsluitende opmerkingen en de aanbeveling wordt het onderzoek afgesloten.

7.2 Samenvatting

In hoofdstuk twee van dit onderzoek heb ik de ontstaansgeschiedenis van het communautaire btw-stelsel uiteengezet. Om een inzicht te bieden in de beoogde werking van het btw-stelsel, heb ik aandacht besteed aan de vraag wie met heffing van btw zouden moeten worden geconfronteerd en ter zake waarvan btw dient te worden geheven. Dit wordt ook wel aangeduid als het rechtskarakter van de btw. Uit dit rechtskarakter vloeit voort dat de btw een algemene indirecte verbruiksbelasting is. Beoogd wordt om goederen en diensten in de heffing van btw te betrekken indien sprake is van consumptief eindverbruik. Als maatstaf van consumptie wordt echter omwille van doelmatigheidsredenen aangesloten bij de besteding van de eindverbruiker. Omdat btw dient te worden geheven ter zake van eindverbruik, zou de belastingplichtige in beginsel niet met de heffing van btw moeten worden getroffen. Naast het rechtskarakter speelt ook het neutraliteitsbeginsel, ook wel aangeduid met het begrip belastingneutraliteit, een belangrijke rol. In de literatuur wordt een onderscheid gemaakt tussen interne en externe neutraliteit, waarbij interne neutraliteit wordt onderverdeeld in economische, juridische en mededingingsneutraliteit. Economische neutraliteit kan echter in het huidige gemeenschappelijke btw-stelsel niet worden gewaarborgd. Hiermee verwordt neutraliteit in de btw tot een relatief begrip: zij ziet slechts op bepaalde verhoudingen. Dit wordt mijns inziens verduidelijkt door de verschijningsvormen van belastingneutraliteit zoals die kunnen worden afgeleid uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie: voorkoming van cumulatie van belasting, neutraliteit tussen belastingplichtigen, neutraliteit met betrekking tot transacties en neutraliteit tussen eindverbruikers. De verschijningsvormen van belastingneutraliteit zoals aangehaald door het hoogste Europese rechtscollege, vinden mijns inziens hun basis in de voornoemde interne en externe neutraliteit, met uitzondering van economische neutraliteit. Ik heb aangetoond dat de verschijningsvormen van belastingneutraliteit onderling samenhang vertonen. Naast de onderlinge samenhang tussen onderdelen van belastingneutraliteit, bestaat er mijns inziens ook samenhang tussen belastingneutraliteit en het rechtskarakter van de btw, zodat deze grondbeginselen van de btw mijns inziens niet volledig los van elkaar kunnen worden gezien.

Omdat uit de grondbeginselen van de btw voortvloeit dat de btw slechts zou moeten drukken op consumptie van eindverbruikers, wordt belastingplichtigen in beginsel een onmiddellijk en volledig recht op aftrek van voorbelasting verleend. Dit recht op aftrek van voorbelasting heb ik besproken in hoofdstuk drie. Belangrijkste uitzondering op dit onmiddellijke en volledige recht op aftrek geldt voor betaalde btw ter zake van goederen en diensten die worden aangewend voor vrijgestelde handelingen. Deze btw kan in beginsel niet in aftrek worden gebracht, hetgeen mijns inziens leidt tot schending van de grondbeginselen van het btw-stelsel: mogelijk ontstaat immers cumulatie van belasting en hierdoor wordt ook de juridische neutraliteit van de btw geschonden. Vervolgens heb ik aan de hand van jurisprudentie van het Hof van Justitie een onderscheid gemaakt tussen verschillende kostensoorten die bestaan voor btw-doeleinden. Naar oordeel van het rechtscollege kan sprake zijn directe kosten en algemene kosten, waarbij deze laatste categorie vervolgens kan worden opgedeeld in algemene kosten welke toerekenbaar zijn aan de algehele bedrijfsactiviteit en algemene kosten welke toerekenbaar zijn aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit. Mijns inziens vloeit uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie voort dat gemaakte kosten zo zuiver mogelijk moeten worden toegerekend aan de prestaties waarvoor deze kosten worden gemaakt. Zodoende bestaat de volgende ‘rangorde’ voor het toerekenen van kosten: eerst moet worden gekeken of sprake is van directe kosten. In het geval dat directe kosten toerekenbaar zijn aan een handeling waarvoor recht op aftrek bestaat, dan bestaat volledig aftrekrecht ter zake van de btw drukkende op deze kosten. Wanneer deze kosten toerekenbaar zijn aan een vrijgestelde handeling, bestaat in het geheel geen aftrekrecht. Is geen sprake van directe kosten, dan zal moeten worden onderzocht of sprake is van algemene kosten. De vervolgvraag daarbij is of deze algemene kosten toerekenbaar zijn aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige. Kunnen de kosten niet aan een afgebakend gedeelte worden toegerekend, dan moet worden onderzocht of de kosten zijn toe te rekenen aan de algehele bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige. Indien algemene kosten toerekenbaar zijn aan prestaties waarvoor slechts deels een recht op aftrek van voorbelasting bestaat, dan bestaat enkel recht op aftrek voor het gedeelte dat evenredig is aan het bedrag van de belaste handelingen voor btw-doeleinden: een pro rata aftrekrecht. Uit de btw-richtlijn volgt dat het aftrekbare gedeelte van de belasting wordt berekend aan de hand van de uitkomst van een breuk, waarvan de teller bestaat uit het bedrag van de per jaar berekende omzet met betrekking tot handelingen waarop recht op aftrek bestaat en de noemer uit de totale omzet van de belastingplichtige, waarbij de van btw vrijgestelde omzet eveneens wordt meegenomen. Lidstaten kunnen ook op andere wijze het pro rata aftrekrecht van een belastingplichtige berekenen. Deze andere methoden heb ik evenwel niet behandeld in dit onderzoek.

In hoofdstuk vier heb ik de begrippen “zetel van bedrijfsuitoefening” en “vaste inrichting” uiteengezet. Bij het bepalen van de plaats van de zetel van de bedrijfsuitoefening van een vennootschap moet naar oordeel van het Hof van Justitie rekening 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 kunnen daarbij in aanmerking worden genomen, zoals de woonplaats van

de hoofdbestuurders, de plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden, de plaats waar de administratie en de boekhouding zich bevinden en de plaats waar de financiële en vooral bankzaken worden geregeld. Bijgevolg kan naar oordeel van het Hof van Justitie een fictieve vestiging, zoals een "brievenbusmaatschappij" of een "schijnvennootschap", niet worden aangemerkt als zetel van de bedrijfsuitoefening. Ook in de btw-verordening wordt nader uiteengezet wat onder de zetel van bedrijfsuitoefening moet worden verstaan en waar deze zetel zich bevindt. Voor de toepassing van de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn wordt onder deze plaats verstaan de plaats waar de centrale bestuurstaken van het bedrijf worden uitgeoefend. Om te bepalen waar deze plaats is gelegen, dient rekening te worden gehouden met de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding worden genomen, de plaats van de statutaire zetel van het bedrijf en de plaats waar de bestuurders van het bedrijf bijeenkomen. De invulling in de btw-verordening is dus niet gelijk aan de uitleg die het Hof van Justitie aan dit begrip geeft. Door echter één specifiek criterium van het Hof van Justitie als leidend criterium aan te merken, scheidt de btw-verordening mijns inziens wel meer duidelijkheid inzake de bepaling van de plaats waar de zetel is gevestigd. Een deel van de aanknopingspunten die het Hof van Justitie vermeldt als aanwijzing waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, is daarentegen weggelaten in de btw-verordening. Dit wil naar mijn mening evenwel niet zeggen dat deze factoren en elementen niet langer van waarde zijn bij het bepalen van de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Van belang is nog dat art. 10 btw-verordening niet van toepassing is op andere bepalingen uit de btw-richtlijn waar dit begrip wordt gehanteerd. Het lijkt aldus zo te zijn dat deze laatstgenoemde bepalingen ter uitlegging van het begrip "zetel van bedrijfsuitoefening" over het hoofd zijn gezien. Voor deze bepalingen lijkt derhalve "slechts" de uitleg van het Hof van Justitie te gelden. Mijns inziens zou het met het oog op het scheppen van duidelijkheid wenselijk zijn om alle bepalingen in de btw-richtlijn waar het begrip "zetel van bedrijfsuitoefening" wordt gehanteerd, van een zelfde uitleg te voorzien in deze btw-verordening. Ik zie geen bezwaar om de 'vergeten' bepalingen eveneens onder te brengen in het huidige art. 10 btw-richtlijn.

Volgens het Hof van Justitie is voor het bestaan van een vaste inrichting voor btw-doeleinden vereist dat die inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn. Bijgevolg moet die inrichting een voldoende mate van duurzaamheid en – wat personeel en technisch materieel betreft – geschikte structuur bezitten om een zelfstandige verrichting van die diensten mogelijk te maken. Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie lijkt in eerste aanleg voort te vloeien dat voordat wordt toegekomen aan de vraag of een vaste inrichting aanwezig moet worden geacht, eerst moeten worden getoetst of het aansluiten bij de zetel van bedrijfsuitoefening met betrekking tot de plaats van dienst leidt tot een fiscaal rationele oplossing, of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan. Indien sprake is van een fiscaal rationele oplossing en geen conflict met een andere lidstaat ontstaat, hoeft alsdan niet meer te worden onderzocht of sprake is van een vaste inrichting. Of sprake is van een conflict met een andere lidstaat of dat al dan niet sprake is van een fiscaal rationele oplossing, komt mijns inziens neer op de vraag of het aansluiten bij de zetel leidt

tot een fiscaal rationele oplossing: wanneer immers een conflict met een andere lidstaat ontstaat, is een andere lidstaat kennelijk van mening dat het aansluiten bij de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd als plaats van dienst niet leidt tot een fiscaal rationele oplossing. Of sprake is van een fiscaal rationele oplossing, hangt mijns inziens af van de aanwezige alternatieven qua heffingsmogelijkheden buiten de zetel van bedrijfsuitoefening. Dit laatste duidt er mijns inziens op dat samenhang bestaat tussen de vraag of het aansluiten bij de zetel tot een rationele oplossing leidt en de vraag of een vaste inrichting aanwezig is. Het komt mij derhalve voor dat beide vragen veelal tegelijkertijd kunnen worden beantwoord en het antwoord op beide vragen aan elkaar kan worden verbonden. Een duidelijke volgorde in deze vragen bestaat dan mijns inziens ook niet.

Gegeven de invulling van het begrip “vaste inrichting” door het Hof van Justitie, ben ik van mening dat het per sector van bedrijfsuitoefening verschillend kan zijn welke structuur qua duurzaamheid, personeel en technisch materieel geschikt is om een zelfstandige verrichting van de betreffende diensten mogelijk te maken. De aanwezigheid van een vaste inrichting zal derhalve van geval tot geval moeten worden beoordeeld. Het begrip vaste inrichting dient mijns inziens ten aanzien van leveringen gelijk te worden ingevuld als bovenstaande invulling van het begrip bij het verrichten van diensten. Ook kan naar oordeel van het Hof van Justitie een juridisch zelfstandige entiteit worden aangemerkt als een vaste inrichting van een andere vennootschap, maar dit betreft naar mijn opvatting een uitzonderlijk geval. Naast een nadere invulling van de zetel van bedrijfsuitoefening, wordt in de btw-verordening ook invulling gegeven aan de vaste inrichting voor btw-doeleinden. Opvallend is echter dat wordt gekozen voor twee verschillende definities in de btw-verordening: art. 11, eerste lid btw-verordening bepaalt immers dat voor de toepassing van artikel 44 btw-richtlijn onder “vaste inrichting” wordt verstaan iedere andere inrichting dan de 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*. Voor diverse andere bepalingen, daaronder begrepen de hoofdregel omtrent de plaats van dienst, is in art. 11, tweede lid btw-verordening bepaald dat onder “vaste inrichting” wordt verstaan iedere andere inrichting dan de 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 door haar te verrichten diensten te kunnen verstrekken*. De eerste vaste inrichting heb ik aangeduid als een vaste inrichting voor inkoopdoeleinden, de tweede als een vaste inrichting voor verkoopdoeleinden. Daarnaast wordt voor een aantal artikelen in de btw-richtlijn waar het v.i.-begrip gehanteerd, helemaal geen definitie gegeven voor dit begrip in de btw-verordening, evenals het geval luidde ten aanzien van het begrip “zetel van bedrijfsuitoefening”.

Ik heb in hoofdstuk vier betoogd dat in art. 11, eerste lid btw-verordening, inzake de vaste inrichting voor inkoopdoeleinden, het v.i.-begrip niet conform de huidige jurisprudentie van het Hof van Justitie wordt uitgelegd. Uit de jurisprudentie inzake het begrip “vaste inrichting” ter uitlegging van de btw-richtlijn kan naar mijn opvatting immers worden afgeleid dat een inrichting een voldoende mate van duurzaamheid en

een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur *van waaruit zelfstandig diensten kunnen worden verricht*. Het komt mij voor dat niet iedere vaste inrichting die onder de definitie van art. 11, eerste lid btw-verordening valt, aan deze vereisten kan voldoen. Aangezien de btw-verordening als uitvoeringsverordening de reikwijdte van de btw-richtlijn naar mijn opvatting niet kan wijzigen, zoals uiteengezet in paragraaf 4.3.4, is het mijns inziens de vraag of het Hof van Justitie een vaste inrichting voor inkoopdoeleinden, in de zin dat deze louter in staat is om diensten voor eigen gebruik af te nemen en ter plaatse te gebruiken, voor de toepassing van de btw-richtlijn in stand houdt. Aan het Hof van Justitie zijn thans prejudiciële vragen gesteld, waarin het Hof van Justitie nogmaals om een uitlegging van het begrip “vaste inrichting” wordt verzocht en of een vestiging van waaruit geen belastbare prestaties worden verricht, als vaste inrichting kunnen worden aangemerkt.

In hoofdstuk vijf heb ik de onderlinge verhouding tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting onder de loep genomen, in de zin of deze onderdelen van de juridische entiteit deel uitmaken van dezelfde belastingplichtige. Mijns inziens is dit altijd het geval. Onderlinge prestaties vallen daarmee in beginsel buiten de reikwijdte van de btw, tenzij art. 17, art. 18 of art. 27 btw-richtlijn van toepassing is. Grensoverschrijdende goederenleveringen zullen door de toepassing van art. 17 btw-richtlijn vaak in de heffing van btw worden betrokken, terwijl onderlinge dienstverlening in beginsel buiten de reikwijdte van btw blijft, nu in de literatuur wordt opgemerkt dat bijna geen enkele lidstaat art. 27 toepast op (alle) onderlinge interne dienstverlening. Ik ben daarbij ook ingegaan op de vraag of dergelijke aan btw onderworpen onderlinge prestaties van invloed zijn op de ‘omzetbreuk’ ter vaststelling van het pro rata recht op aftrek van voorbelasting van de belastingplichtige. Ik heb daarbij betoogd dat de handelingen welke volgens art. 17, 18 en 27 btw-richtlijn in de heffing van btw worden betrokken, geen invloed hebben op het pro rata recht op aftrek van voorbelasting van de belastingplichtige in het algemeen, zoals uiteengezet in paragraaf 3.5.

Het recht op aftrek van voorbelasting van de belastingplichtige bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en meerdere vaste inrichtingen, los van de onderlinge prestaties, is behandeld in hoofdstuk zes van dit onderzoek. Nu de zetel en de vaste inrichting deel uitmaken van dezelfde belastingplichtige, is het de vraag hoe zo’n belastingplichtige haar recht op aftrek van voorbelasting ten aanzien van betaalde btw op inkomende leveringen en diensten van externe partijen dient te bepalen. Omdat de vestigingen deel uitmaken van dezelfde belastingplichtige, kan deze belastingplichtige dan ook een recht op aftrek krijgen op basis van de behaalde wereldomzet? In dit kader zijn interessante prejudiciële vragen gesteld in de zaak *Crédit Lyonnais*. Ik heb in hoofdstuk zes uiteengezet dat een belastingplichtige onder omstandigheden inderdaad het geval kan zijn, zodat de zetel van bedrijfsuitoefening rekening moet houden met de omzet van de vaste inrichtingen en elke vaste inrichting rekening moet houden met de omzet van de zetel en de andere vaste inrichtingen. Zulks leid ik af uit art. 173 btw-richtlijn, alsmede de grondbeginselen van het btw-stelsel.

Vervolgens heb ik aandacht besteed aan de vraag ter zake van welke kosten de belastingplichtige een recht op aftrek kan krijgen op basis van zo'n pro rata op basis van de wereldomzet. Mijns inziens kunnen alleen algemene kosten welke toerekenbaar zijn aan de gehele bedrijfsactiviteit voor zo'n pro rata in aanmerking komen. Dit pro rata moet dan worden toegepast op het totaal van de in rekening gebrachte kosten welke worden gefactureerd aan een van de bedrijfsonderdelen. Een kunstmatige opsplitsing van één dienst aan meerdere afnemers acht ik niet passend. Indien de gemaakte kosten worden gekwalificeerd als directe kosten of als algemene kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte, kan ten aanzien van de betaalde btw geen recht op aftrek van voorbelasting worden verkregen op basis van het 'wereld pro rata'. Wanneer algemene kosten toerekenbaar zijn aan een afgebakend gedeelte, zal het aftrekrecht van dat afgebakende gedeelte moeten worden gebruikt ter bepaling van het recht op aftrek. In het kader van algemene kosten welke toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte, heb ik uiteengezet wat ik onder dergelijke kosten versta. Mijns inziens vloeit uit jurisprudentie van het Hof van Justitie voort dat kosten zo zuiver mogelijk moeten worden toegerekend aan de prestaties waar deze gemaakte kosten dienstbaar zijn. Indien kosten aldus meer specifiek kunnen worden toegerekend aan bepaalde prestaties, zal het recht op aftrek op de betaalde btw ter zake van de ingekochte goederen en diensten moeten worden vastgesteld op het recht op aftrek van die prestaties. Met een voorbeeld heb ik uiteengezet wat mijns inziens onder een afgebakend gedeelte kan worden verstaan. Dit kan naar mijn opvatting ieder meer specifiek deel van de economische activiteiten dan de economische activiteiten van de belastingplichtige als zodanig behelzen. De activiteiten uitgeoefend door een aparte vestiging, de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting, kan onder zo'n afgebakend gedeelte worden begrepen. Wanneer kosten aldus specifiek toerekenbaar zijn aan het totaal van activiteiten van de vaste inrichting zelf, dient het recht op aftrek op basis van die verrichte economische activiteiten binnen de vaste inrichting te worden berekend. Hierbij ben ik van mening dat het niet uitmaakt hoe de economische activiteiten van dat afgebakende gedeelte btw-technisch worden gekwalificeerd: volledig belast, vrijgesteld of deels belast en deels vrijgesteld. Wanneer het dus algemene kosten betreft die specifiek aan de economische activiteiten van de zetel van bedrijfsuitoefening of de vaste inrichting kunnen worden toegerekend, moet mijns inziens het aftrekrecht worden berekend op basis van het aftrekrecht van die zetel of die vaste inrichting.

De vaststellingswijze van het pro rata op basis van de wereldomzet is eveneens uitgebreid behandeld in het zesde hoofdstuk. Uit de bestaande communautaire wetgeving en de daarbij behorende jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt mijns inziens dat onder bepaalde omstandigheden de wet- en regelgeving waar de inkoopende vestiging van de belastingplichtige is gesitueerd van toepassing moet worden geacht, maar dat in andere gevallen de wet- en regelgeving van de lidstaat waar de plaats van de levering of de plaats van de dienst van de inkomende prestatie is gelegen. Voor een nadere uiteenzetting verwijs ik naar paragraaf 7.3.

Ook heb ik in hoofdstuk zes het recht op aftrek van een vaste inrichting welke zelf geen prestaties verricht behandeld. Hierbij valt te denken aan een zogenoemd "representative office": een vertegenwoordiging

van waaruit louter marktonderzoek wordt verricht of productinformatie kan worden ingewonnen. Ik heb daarbij betoogd dat ook wanneer kosten worden gefactureerd aan zo'n vaste inrichting, een recht op aftrek voor de belastingplichtige dient te bestaan. De aangekochte goederen en diensten aldaar zullen immers naar mijn mening uiteindelijk worden ingezet voor prestaties van andere onderdelen van de belastingplichtige, waarmee de vaste inrichting één geheel vormt. De hoogte van het recht op aftrek wordt daarbij naar mijn mening bepaald aan de hand van de prestaties waaraan de gemaakte kosten dienstbaar zijn. Mochten de handelingen van de vaste inrichting ten goede komen aan de algehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige als zodanig, dan dient een dergelijke vaste inrichting recht op aftrek te krijgen op basis van de wereldomzet van de belastingplichtige.

7.3 Conclusie

Na de samenvatting van het onderzoek, is het tijd om terug te keren naar het begin van het onderzoek en de aldaar beschreven probleemstelling te beantwoorden. Voor alle duidelijkheid zal ik mijn probleemstelling herhalen:

Kan het recht op aftrek van voorbelasting van een (gemengd presterende) juridische entiteit bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en één of meer vaste inrichtingen worden berekend aan de hand van de wereldomzet van deze entiteit als zodanig en zo ja, is dit aftrekrecht op alle gemaakte kosten door de entiteit als zodanig van toepassing en hoe dient een dergelijk (pro rata) recht op aftrek dan te worden berekend?

Ten aanzien van de eerste twee onderdelen van de probleemstelling, moet kortweg worden geantwoord dat voor een (gemengd presterende) juridische entiteit inderdaad recht op aftrek van voorbelasting kan bestaan op basis van de behaalde wereldomzet van die entiteit als zodanig, maar dat dit recht op aftrek slechts op een beperkt deel van de gemaakte kosten van toepassing is. Het pro rata recht op aftrek op basis van de wereldomzet is namelijk alleen van toepassing indien sprake is van algemene kosten welke toerekenbaar zijn aan de algehele bedrijfsactiviteit. Indien sprake is van directe kosten, of wanneer algemene kosten toerekenbaar zijn aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteiten, komt een (pro rata) recht op aftrek op basis van de behaalde wereldomzet niet in beeld. Ten aanzien van het derde onderdeel van de probleemstelling met betrekking tot de toepasselijke wet- en regelgeving op het wereld pro rata, luidt de conclusie kort gezegd dat er naar mijn opvatting niet op voorhand één specifieke methode ter berekening van het recht op aftrek van voorbelasting op basis van de wereldomzet kan worden benoemd. Onder bepaalde omstandigheden dient mijns inziens de wet- en regelgeving waar de inkoopende vestiging van de belastingplichtige is gesitueerd van toepassing te worden geacht, maar in andere gevallen de wet- en regelgeving juist de wet – regelgeving van de lidstaat waar de plaats van de levering of de plaats van de dienst van de inkomende prestatie is gelegen. Mijn bevindingen worden hieronder nog van een korte toelichting voorzien.

Ten aanzien van het eerste onderdeel van de probleemstelling, welk onderdeel betrekking heeft op de mogelijke toepassing van een pro rata recht op aftrek van voorbelasting van een (juridische) entiteit op basis van de behaalde wereldomzet, is allereerst van belang om te concluderen dat de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen van deze juridische entiteit deel uitmaken van één belastingplichtige voor btw-doeleinden. Vervolgens kan ter bepaling van het recht op aftrek van voorbelasting van de belastingplichtige in art. 173 btw-richtlijn worden afgeleid, dat onder omstandigheden een pro rata recht op aftrek van de behaalde wereldomzet van die belastingplichtige moet worden toegepast. Dit laatstgenoemde artikel bepaalt dat voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor géén recht op aftrek bestaat, aftrek slechts wordt toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek). Het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting wordt daarbij berekend overeenkomstig de artikelen 174 en 175 btw-richtlijn *voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen*. Nu de zetel van bedrijfsuitoefening tezamen met de vaste inrichtingen één belastingplichtige vormt, zou dus op basis van de tekst van art. 173 btw-richtlijn voor het berekenen van het pro rata moeten worden uitgegaan van de totale belastbare omzet van die belastingplichtige. Het “totaal aan handelingen” van deze belastingplichtige behelst immers de prestaties van alle vaste inrichtingen en de zetel van bedrijfsuitoefening. In zo’n geval moeten de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichtingen van de belastingplichtige bij het bepalen van het recht op aftrek van voorbelasting rekening houden met de behaalde inkomsten van de andere vestigingen, naast de ‘eigen’ omzet van de vestiging zelf. Ik heb verder in paragraaf 6.3 met een voorbeeld uiteengezet dat het weigeren van het recht op aftrek, berekend op basis van de behaalde wereldomzet onder de neutraliteit tussen belastingplichtigen kan aantasten en verder afbreuk doet aan het rechtskarakter van het btw-stelsel.

Ten aanzien van het tweede onderdeel van de probleemstelling aangaande de kosten waarop het pro rata op basis van wereldomzet van toepassing kan zijn, heb ik in dit onderzoek de verschillende kostensoorten voor btw-doeleinden onder de loep genomen. Zoals reeds uiteengezet in de samenvatting in de voorgaande paragraaf, kunnen voor btw-doeleinden drie kostensoorten waarvoor een recht op aftrek kan bestaan worden onderscheiden: directe kosten, algemene kosten welke toerekenbaar zijn aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit en algemene kosten welke toerekenbaar zijn aan de algehele bedrijfsactiviteit. Alleen in het geval dat kosten kwalificeren als algemene kosten die toerekenbaar zijn aan de algehele bedrijfsactiviteit, kan het pro rata op basis van de wereldomzet worden toegepast. In het derde hoofdstuk heb ik de rangorde met betrekking tot het toerekenen van kosten voor btw-doeleinden besproken. Gelet op deze rangorde, waarbij de algemene kosten toerekenbaar aan de algehele bedrijfsactiviteit onderaan staan, is de reikwijdte van het wereld pro rata mijns inziens beperkt. Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie waaruit de rangorde kan worden afgeleid, in het bijzonder de zaken *Midland Bank* en *Abbey National I*, vloeit mijns inziens namelijk voort dat kosten zo zuiver mogelijk moeten worden toegerekend aan de economische activiteiten waarvoor de kosten worden gemaakt.

Ten aanzien van het derde onderdeel van de probleemstelling, welk onderdeel ziet op de vaststellingswijze van het pro rata recht op aftrek op basis van de wereldomzet, dient mijns inziens het volgende te worden opgemerkt. Zoals in de eerste alinea van deze paragraaf reeds is opgemerkt, kan in mijn optiek niet op voorhand één specifieke methode ter berekening van het recht op aftrek van voorbelasting op basis van de wereldomzet worden benoemd. In het geval dat de plaats van de levering of de plaats van de dienst van de ingekochte prestatie is gelegen in de lidstaat van de vestiging die de factuur ontvangt namens de belastingplichtige, dan zal het pro rata naar mijn opvatting moeten worden berekend op basis van de wet- en regelgeving van deze lidstaat waar deze vestiging is gesitueerd, cq de plaats van de levering of de dienst is gelegen. Is de plaats van de levering of de plaats van de dienst van de transactie echter in een andere lidstaat gelegen dan waar de vestiging van de belastingplichtige die de factuur ontvangt is gesitueerd, dan kan een onderscheid worden gemaakt tussen twee verschillende berekeningsmethoden ter vaststelling van het wereld pro rata. In een dergelijke situatie dient mijns inziens zowel een berekening te worden gemaakt op basis van de wet- en regelgeving van de lidstaat waar de ‘inkopende vestiging’ van de belastingplichtige is gevestigd (dat wil zeggen de lidstaat waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd of de lidstaat waar de vaste inrichting is gesitueerd die de factuur ontvangt), als een berekening op basis van de wet- en regelgeving van de lidstaat waar de plaats van de levering of de plaats van de dienst van de ingekochte prestatie is gelegen. Indien de berekening op basis van de laatstgenoemde berekeningsmethode leidt tot een meer beperkt recht op aftrek dan volgens de eerstgenoemde methode, dan dient die laatstgenoemde methode mijns inziens te worden toegepast (zijnde de wet- en regelgeving van de lidstaat waar de plaats van levering of de plaats van dienst van de ingekochte prestatie is gelegen). In de tegenovergestelde situatie dient de berekeningsmethodiek van de eerstgenoemde methode (zijnde de wet- en regelgeving van de lidstaat waar de inkopende vestiging is gesitueerd) te worden toegepast. De toepasselijke wet- en regelgeving op het wereld pro rata zal aldus van geval tot geval moet worden bepaald. Bovenstaande benadering is mijns inziens in ieder geval consistent voor de lidstaten: een lidstaat hoeft nooit méér aftrekrecht te verlenen dan dat de belastingplichtige als zodanig op basis van haar eigen wet- en regelgeving zou verkrijgen.

Ten aanzien van het recht op aftrek van voorbelasting van de belastingplichtige met een zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichtingen in het algemeen, dient mijns inziens nog het volgende te worden opgemerkt. Een belastingplichtige kan door de in de hiervoor beschreven conclusies ten aanzien van het recht op aftrek van voorbelasting weliswaar één pro rata recht op aftrek kan hebben op basis van haar economische activiteiten wereldwijd, maar dit pro rata aftrekrecht zal door iedere lidstaat van vestiging van de belastingplichtige op een eigen manier worden berekend. Ondanks de btw-richtlijn en de btw-verordening bestaan immers nog steeds verschillen in de onderlinge wet- en regelgeving van de lidstaten, in het bijzonder op het gebied van verzekeringsdiensten en financiële diensten. Indien door de belastingplichtige via zijn zetel van bedrijfsuitoefening bijvoorbeeld in lidstaat A goederen of diensten inkoopt, welke goederen of diensten worden aangewend voor de economische activiteiten van de belastingplichtige als zodanig, dan kan het procentuele recht op aftrek van voorbelasting anders zijn dan

wanneer deze goederen of diensten worden ingekocht door de belastingplichtige via een vaste inrichting van de belastingplichtige in lidstaat B. Zoals daarnaast blijkt uit de voorgaande alinea, dient onder omstandigheden ook nog rekening worden gehouden met de wet- en regelgeving van de lidstaat waar de plaats van levering of de plaats van dienst van de ingekochte prestatie is gelegen. Aldus kan mijns inziens worden geconcludeerd dat van 'één totaal pro rata' voor de belastingplichtige als zodanig niet of nauwelijks sprake is; de belastingplichtige kan vele verschillende berekeningen van het pro rata op basis van de wereldomzet gepresenteerd krijgen, afhankelijk van de vraag via welke vestiging de belastingplichtige de goederen of diensten inkoopt en waar de plaats van levering of plaats van dienst van deze ingekochte prestaties is gelegen. Daarbij moet naar mijn mening wel worden aangetekend dat wanneer ingekochte goederen en diensten ten goede komen aan de economische activiteiten van de belastingplichtige als zodanig, deze kosten in mijn optiek vaak zullen worden gefactureerd naar de zetel van bedrijfsuitoefening als hoofdhuis van de belastingplichtige, die deze factuur op de 'centraal ingekochte dienst' in eerste instantie voor zijn rekening zal nemen. Zodoende zal de zetel van bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige mijns inziens het meeste gebruik maken van het pro rata op basis van de wereldomzet en kan het aantal toepasselijke wereld pro rata's wellicht wat worden verkleind.

Uit de berekeningsmethodiek van het wereld pro rata volgt bovendien dat het vaststellen van dit toepasselijke wereld pro rata geen eenvoudige taak zal zijn. Dit geldt mijns inziens zowel voor de belastingplichtige zelf, als voor de belastingautoriteiten van de lidstaten. Dit geldt in het bijzonder in de situatie waarbij een veelheid aan economische activiteiten worden verricht in een groot aantal vestigingen van de belastingplichtige entiteit wereldwijd. Hoewel ik in dit onderzoek alleen uit ben gegaan van de berekening van het recht op aftrek van voorbelasting zoals dit zou moeten worden vastgesteld op basis van het huidige art. 168, art. 173, eerste lid en art. 174 en 175 btw-richtlijn, is het voor te stellen dat de belastingplichtige en de belastingautoriteiten onderling afspreken om op een andere wijze het pro rata aftrekrecht vast te stellen, indien de regels van de betreffende lidstaat een andere berekeningsmethode van het pro rata toestaan. Op deze manier kan het reeds beperkte toepassingsgebied van het pro rata op basis van wereldomzet nog verder worden ingeperkt.

Algemeen concluderend dient naar mijn opvatting te worden gesteld dat het pro rata op basis van de wereldomzet qua berekening veel voeten in de aarde heeft, maar met name door het feit dat kosten zo zuiver mogelijk moeten worden toegerekend aan de economische activiteiten ter zake waarvan de kosten worden gemaakt, slechts beperkt toepasbaar is.

7.4 Afsluitende opmerkingen en aanbeveling

Alvorens ik dit onderzoek definitief afrond, wil ik nog kortstondig aandacht besteden aan wat mijns inziens het werkelijke pijnpunt is in het huidige communautaire btw-stelsel waar ik in dit onderzoek tegen aan ben gelopen: het ontbreken van het recht op aftrek van voorbelasting bij het verrichten van vrijgestelde prestaties. Door het ontbreken van dit aftrekrecht moeten voor belastingplichtigen die deels vrijgesteld presteren, mogelijk ingewikkelde berekeningen worden gemaakt met betrekking tot het vaststellen van het (pro rata) recht op aftrek van voorbelasting. Zulks is in dit onderzoek uitgebreid besproken. Het beperkte recht op aftrek van voorbelasting lokt daarnaast negatieve gedragseffecten van belastingplichtigen uit. Het niet-aftrekbare gedeelte van de btw vormt voor deze gemengd presterende belastingplichtigen aldus een extra kostenpost. Deze belastingplichtigen kunnen dus geneigd zijn tot het zoeken naar mogelijkheden om hun btw-lasten te elimineren. Een te gebruiken methode daartoe voor een dergelijke belastingplichtige met meerdere vestigingen, is het ‘sturen’ van het inkoopproces van diensten.²⁹⁵

De hoofdregel met betrekking tot de plaats van dienst luidt dat de dienst is belast in het land waar de afnemer van de dienst is gevestigd. Het is voor de belastingplichtige met meerdere vestigingen dan aantrekkelijk om diensten in te laten kopen door een vestiging van de belastingplichtige welke is gelegen op een voor de belastingplichtige ‘gunstige plaats’. Hieronder kan bij uitstek worden verstaan een vestiging van de belastingplichtige buiten de Europese Unie. Heeft de belastingplichtige immers aldaar een vaste inrichting gevestigd, waaraan de diensten worden gefactureerd en waarbij voor de plaats van dienst wordt aangesloten bij de plaats waar deze vaste inrichting is gesitueerd, dan kan geen Europese btw in rekening wordt gebracht ter zake van deze dienstverlening.²⁹⁶ Vervolgens worden deze ingekochte diensten door de vaste inrichting, welke is gesitueerd buiten de Europese Unie, doorbelast naar de zetel van bedrijfsuitoefening of andere vaste inrichtingen van de belastingplichtige binnen de Europese Unie. Deze onderlinge transactie wordt evenmin aan de heffing van Europese btw onderworpen; onderlinge transacties met betrekking tot dienstverlening tussen de vaste inrichting en de zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichtingen onderling zijn immers in beginsel niet belastbaar voor btw-doeleinden, zoals uiteengezet in hoofdstuk vijf van dit onderzoek. Wordt deze constructie toegepast, dan wordt de Europese btw als kostenpost volledig geëlimineerd ter zake van de ingekochte dienstverlening. Een goed voorbeeld in dit kader is in het jaar 2010 in de Nederlandse media verschenen. Volgens de berichtgeving in de media wilde de Nederlandse bank ING de heffing van niet aftrekbare Nederlandse btw, dan wel naar Nederland

²⁹⁵ R. Vos, ‘Btw-ontwijkende structuren door financiële instellingen: willen we roomser dan de paus zijn?’, *Btw-bulletin* 2011/2, p. 2-5, Joep Swinkels, ‘Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes’, *International VAT Monitor* November/December 2006, onderdeel 3, M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 428 en Marieke Herber, ‘De vaste inrichting in de btw: terecht gebruikt of misbruikt?’, *Verhandeling EFS*, onderdeel 1.2. Te raadplegen via www.europesefiscalestudies.nl.

²⁹⁶ Ervan uitgaande dat de dienst wordt verricht door een belastingplichtige welke is gevestigd in een EU-lidstaat Uiteraard kan buiten de Europese Unie wel een vergelijkbare heffing plaatsvinden, maar dit staat in dat geval los van de Europese btw.

verlegde btw op ingekochte diensten, voorkomen. Zij deed dit door middel van de hierboven beschreven constructie: ING maakte hiervoor gebruik van een vaste inrichting in Zwitserland. ING verzocht haar leveranciers om hun facturen in plaats van naar de zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland, naar de Zwitserse vaste inrichting te sturen. De daarop volgende doorlevering en doorbelasting van de vaste inrichting aan de zetel van bedrijfsuitoefening vond plaats buiten de reikwijdte van btw, conform het arrest in de zaak FCE Bank.²⁹⁷ Het is met name de vaste inrichting als vestiging waarvan gebruik, dan wel misbruik wordt gemaakt in zulke btw-besparende constructies.²⁹⁸

Los van de vraag of dergelijke constructies om btw te besparen (deels) kunnen worden opgevangen binnen het huidige communautaire btw-stelsel²⁹⁹, acht ik het bovenal de vraag of het wenselijk is dat de vrijstellingen zonder recht op aftrek in de btw dergelijke gedragseffecten op belastingplichtigen kunnen hebben. Zeker wanneer daarbij ook wordt gerealiseerd dat het ontbreken van het recht op aftrek ter zake van vrijgestelde prestaties een forse inbreuk betekent op de grondbeginselen van het btw-stelsel, zoals reeds uiteengezet in paragraaf 3.3, welke grondbeginselen mijns inziens de basis zouden moeten zijn van de heffing van btw. Een en ander doet de vraag rijzen waarom voor leveringen en diensten welke zijn vrijgesteld voor btw-doeleinden niet ‘gewoon’ eveneens recht op aftrek van voorbelasting wordt verleend. Uit de ontstaansgeschiedenis van het communautaire btw-stelsel kan in ieder geval niet worden opgemaakt waarom ten aanzien van vrijgestelde prestaties het recht op aftrek ontbreekt. *Bijl, Van Hilten en Van Vliet* merken op dat dit wel eens zo zou kunnen zijn, omdat dat het Europese btw-stelsel is gemodelleerd naar het destijds reeds bestaande Franse btw-stelsel in de jaren '50 van de vorige eeuw, dat ook geen recht op aftrek van voorbelasting kende ten aanzien van vrijgestelde prestaties. Het ontbreken van dat recht is naar de opvatting van deze auteurs destijds in de Europese beraadslagingen kennelijk als een “fait accompli” beschouwd en niet (meer) ter discussie gesteld.³⁰⁰ Het ontbreken van het recht op aftrek leidt echter mogelijk, zoals hierboven uiteengezet, tot een ingewikkelde berekening ten aanzien van het recht op aftrek van voorbelasting, negatieve gedragseffecten. Daarnaast vormt het ontbreken van het recht op aftrek een inbreuk van de vrijstellingen op de grondbeginselen van het communautaire btw-stelsel. Derhalve verdient het naar mijn opvatting aanbeveling om het recht op aftrek van voorbelasting ten aanzien van vrijgestelde prestaties nog eens kritisch te bekijken en bij voorkeur in zoveel mogelijk gevallen een volledig en onmiddellijk recht op aftrek toe te kennen aan de belastingplichtigen, ook indien

²⁹⁷ Zie ook Marieke Herber, ‘De vaste inrichting in de btw: terecht gebruikt of misbruikt?’, *Verhandeling EFS*, onderdeel 1.2 en <http://fd.nl/Archief/2010/03/23/financin-onderzoekt-btw-truc-ing>. Deze zaak lag in het bijzonder gevoelig, omdat ING miljarden aan steun van de Nederlandse overheid uit belastinggelden had gekregen, om de bank door de economische crisis heen te helpen.

²⁹⁸ Ontleend aan Joep Swinkels, ‘Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes’, *International VAT Monitor* November/December 2006.

²⁹⁹ Voor mogelijke maatregelen tegen dergelijke constructies zij verwezen naar Joep Swinkels, ‘Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes’, *International VAT Monitor* November/December 2006, onderdeel 3 alsmede M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 428-439.

³⁰⁰ D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese btw en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001, p. 218.

deze vrijgesteld presteren.³⁰¹ Dat komt het communautaire btw-stelsel mijns inziens op basis van de hiervoor genoemde problemen in het huidige btw-stelsel zeer ten goede: de grondbeginselen van het communautaire btw-stelsel worden (zoveel mogelijk) gerespecteerd, het haalt de motivatie voor om de voornoemde negatieve gedragseffecten te vertonen (zo goed als) weg en maakt een ingewikkelde pro rata berekening op het recht op aftrek van voorbelasting niet langer noodzakelijk. Een oplossing waar mijns inziens iedereen mee zou moeten kunnen leven, ondanks het negatieve budgettaire effect dat het toestaan van het recht op aftrek heeft op de begroting van de lidstaten.

³⁰¹ Vergelijk M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, 'Vrijstelling van btw; waarom geen recht op aftrek?', in: J. Verburg, N.H. de Vries & O.I.M. Ydema (red.), *Liberale Gifte*, Deventer: Kluwer 1999, pag. 175- 188. Ontleend aan D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese btw en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001, p. 218.

Literatuurlijst

Jurisprudentie Hof van Justitie van de Europese Unie (inclusief conclusies en lopende zaken)

- HvJ 1 februari 1977, nr. 51/76 (VNO), *BNB* 1978/18
- HvJ 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong Trade Council), *BNB* 1982/311
- HvJ 5 mei 1982, nr. 15/81 (Gaston Schul) *BNB* 1982/225
- HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), *BNB* 1985/315
- HvJ 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), *Jur.* 1985, p. 2251
- HvJ 22 oktober 1987, nr. 314/85 (Foto-Frost), *Jur.* 1987, p. 4199
- HvJ 21 juni 1988, nr. 415/85 (Commissie/Ierland), *Jur.* 1988, p. 3097
- HvJ 21 juni 1988, nr. 416/85 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), *Jur.* 1988, p. 3127
- HvJ 5 juli 1988, nr. 289/86 (Happy Family), *BNB* 1988/303
- HvJ 27 september 1988, nr. 302/87 (Europees Parlement/Europese Raad), *Jur.* 1988, p. 5615
- HvJ 15 juni 1989, nr. C-348/87 (SUFA), *FED* 1989/559
- HvJ 27 juni 1989, nr. 50/88 (Kühne), *FED* 1990/739
- HvJ 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), *BNB* 1991/352
- HvJ 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), *FED* 1991/633
- HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), *FED* 1994/348
- HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), *V-N* 1995/3030, 25
- HvJ 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), *V-N* 1996, p. 1396
- HvJ 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), *V-N* 1996/2120, 22
- HvJ 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), *V-N* 1994, p.1034
- HvJ 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), *BNB* 1997/38
- HvJ 26 september 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler), *V-N* 1997/653, 22
- HvJ 24 oktober 1996, nr. C-317/94 (Elida Gibbs) *V-N* 1996/4573, 25
- HvJ 20 februari 1997, nr. C 260/95 (DFDS), *V-N* 1997/1662, 17
- HvJ 10 juni 1997, nr. C-393/95 (Europees Parlement/Europese Raad)
- HvJ 25 juni 1997, nr. C-45/95 (Commissie/Italië), *Jur.* 1997, p. I-3605
- HvJ 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), *V-N* 1997/2933, 7
- HvJ 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal Terminal) *V-N* 1998/29.14
- HvJ 7 mei 1998, nr. C-390/96 (Lease Plan), *V-N* 1998/57.19
- HvJ 11 juni 1998, nr. C-283/95 (Fischer), *V-N* 1998/39.43
- HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96, (Card Protection Plan), *BNB* 1999/224
- HvJ 29 juni 1999, nr. C-158/98 (Coffeeshop Siberië), *BNB* 2000/178
- HvJ 7 september 1999, nr. C-216/97 (Gregg & Gregg) *BNB* 1999/395

- HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), *V-N* 2000/44.20
- HvJ 13 juli 2000, nr. C-136/99 (Monte dei Paschi di Siena), *NTFR* 2000-1067
- HvJ 19 september 2000, nr. C-177/99 (Ampafrance), *V-N* 2000/48.19
- HvJ 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), *FED* 2001/179
- HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National), *V-N* 2001/15.26
- HvJ 3 mei 2001, nr. C-481/98 (Commissie/Frankrijk), *V-N* 2001/42.18
- HvJ 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo Participations SA), *V-N* 2001/55.7
- HvJ 9 oktober 2001, nr. C-108/99 (Cantor Fitzgerald International), *V-N* 2001/58.20.
- HvJ 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), *BNB* 2003/30
- HvJ 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), *FED* 2003/552
- HvJ 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes Sàrl), *V-N* 2003/61.18
- HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), *BNB* 2004/285
- HvJ 12 mei 2005, nr. C-452/03 (RAL (Channel Islands) Ltd.), *V-N* 2005/32.26
- HvJ 26 mei 2005, nr. C465/03 (Kretztechnik), *V-N* 2005/29.18
- HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), *BNB* 2006/164.
- HvJ 27 april 2006, nr. C-443/04 en nr. C444/04 (Solleveld en Van den Hout-Van Eijnsbergen), *V-N* 2006/45.15
- HvJ 4 mei 2006, nr. C-169/04 (Abbey National) *V-N* 2006/45.15
- HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05 (Investrand), *V-N* 2007/12.19
- HvJ 21 juni 2007, nr. C-453/05 (Volker Ludwig), *V-N* 2007/31.23
- HvJ 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer Luxembourg), *V-N* 2007/36.23
- HvJ 28 juni 2007, nr. C-363/05 (JP Morgan Flemming Claverhouse Investment), *V-N* 2007/36.25
- HvJ 23 april 2009, nr. C 460/07 (Sandra Puffer), *V-N* 2009/25.17
- HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08 (SKF), *V-N* 2009/56.13
- HvJ 10 november 2011, nr.C-259/10 (Rank), *NTFR* 2011-2930

- Conclusie van A-G La Pergola van 16 januari 1997, zaak C-260/95 (DFDS) , Jur. 1997, blz. I-1005 e.v.
- Conclusie van A-G Poiares Maduro van 27 januari 2005, zaak C-452/03 (RAL (Channel Islands) e.a.) Jur. I-3949 e.v.
- Conclusie A-G Léger van 29 september 2005, zaak C-210/04 (FCE Bank), Jur. I-2805 e.v.

- Zaak C-318/11 (Daimler AG).
- Zaak C-319/11 (Widex A/S).
- Zaak C-388/11 (Crédit Lyonnais)

Nederlandse jurisprudentie

- HR 23 oktober 1991, nr. 27 053, *BNB* 1992/44
- HR 23 maart 1994, nr. 29 691, *FED* 1994/335

Beleid

- Besluit 70/243 van 21 april 1970, Pb L 94 28.4.1970

Boeken

- S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2011
- D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese btw en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001
- K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw*, Deventer: Kluwer 2002
- A.W.F. van Brederode, *De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting* (diss.), Deventer: Kluwer 1993
- A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting* (diss.), Deventer: Kluwer 1987
- A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2007
- Astrid van Dongen, *Harmonisatie van de btw* (diss), SDU 2007.
- M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, 'Vrijstelling van btw; waarom geen recht op aftrek?', in: J. Verburg, N.H. de Vries & O.I.M. Ydema (red.), *Liberale Gifte*, Deventer: Kluwer 1999
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010
- H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss.), Deventer: Gouda Quint 1994
- M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2011
- G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2007
- G.J. Van Norden, 'The Allocation of Taxing Rights To Fixed Establishments in European VAT Legislation' in: Henk van Arendonk, Sjaak Jansen en René van der Paardt, *VAT in an EU and international perspective* (Essays in honour of Han Kogels) IBFD: Amsterdam 2011
- J. Reugebrink, 'Het rechtskarakter in de omzetbelasting', in: *Leids Fiscaal Jaarboek* 1984, Arnhem: Gouda Quint BV 1984
- J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001
- C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, Kluwer: Deventer 1979

- W. de Wit, ‘The Fixed Establishment after the VAT Package’ in: Henk van Arendonk, Sjaak Jansen en René van der Paardt, *VAT in an EU and international perspective* (Essays in honour of Han Kogels) IBFD: Amsterdam 2011
- B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de btw*, Deventer: FED 1999.

Tijdschriften

- Christian Amand, ‘VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction – The Internal Market is Leaking’, *International VAT Monitor* July/August 2007
- A.H. Bomer, ‘Is de vaste inrichting in de btw fiscaal rationeel?’, *btw-bulletin* 2003, nr. 12.
- A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, “Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming”, *WFR* 2011/1465
- Casper Bjerregaard Eskildsen, ‘Pro Rata Deduction by Entities Established in Several VAT Jurisdictions’, *International VAT Monitor* January/February 2012
- Pierre-Marie Glauser, ‘Head Office/Branch Relationships from the Perspective of Swiss VAT’, *International VAT Monitor* January/February 2010
- M.E. van Hilten, De vaste inrichting in de btw, *Europees btw-Nieuws* 1993, nr. 9
- M.E. van Hilten, noot bij HR 23 maart 1994, nr. 29 691, *FED* 1994/335
- M.E. van Hilten, ‘Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk’, *WFR* 1997/1369
- M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), *BNB* 2004/285
- M.E. van Hilten, noot bij HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), *BNB* 2006/164
- H.W.M. van Kesteren, ‘Hoe zelfstandig is de vaste inrichting?’, *NTFR* 2005-1540
- H.W.M. van Kesteren, “Directe en algemene kosten in de btw”, *WFR* 2008/318
- H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, ‘Misbruik en de onvoltooide harmonisatie’, *WFR* 2007/481
- G.G.M. Kortenaar, ‘Gebruik uitvoeringsverordening als instrument in de Europese btw’, *WFR* 2012/98
- R.J.M.C. Lantman, “De zaak Securenta: en de juiste verdeelsleutel is ...?”, *btw-bulletin* 2008/4.
- A. Meurkes en M. Ultee, ‘Geen prestaties tussen hoofdhuis en in EU gevestigde vaste inrichting?’ *btw-bulletin* 2006, nr. 5
- W.A.P. Nieuwenhuizen, commentaar bij HvJ 13 juli 2000, nr. C-136/99 (Monte dei Paschi di Siena), *NTFR* 2000-1067
- W.A.P. Nieuwenhuizen, ‘btw: Leuker kunnen we het niet maken, ingewikkelder wel’, *NTFR* 2001/1545
- L.J.A. Pieterse, ‘Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen’, *WFR* 2010/596
- L.F. Ploeger, ‘Het verbruik in de omzetbelasting’, *WFR* 1972/5109

- Redactie Vakstudie-Nieuws, noot bij HvJ 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer Luxembourg), *V-N* 2007/36.23.
- M. Schrauwen, 'De FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario btw-belast', *BtwBrief* 2006, 12 (nr.1).
- G.J. van Slooten, 'De btw-verordening: mogen wijzigingen vermomd gaan als "verduidelijking"?', *WFR* 2012/86
- J.J.P Swinkels, noot bij HvJ 13 juli 2000, nr. C-136/99 (Monte dei Paschi di Siena), *FED* 2000/615.
- Joep Swinkels, 'Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes', *International VAT Monitor* November/December 2006
- F.L.J. Vervaet, 'De vaste inrichting – vangnet voor btw-heffing?', *BtwBrief* 1997, nr. 6/7
- C. Verweij, 'De integratieheffing en de pro rata plus', *WFR* 2012/275
- R. Vos, 'Btw-ontwijkende structuren door financiële instellingen: willen we roomser dan de paus zijn?', *btw-bulletin* 2011/2

Overige bronnen

- Explanatory Memorandum to the Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes' van 29 juni 1973, COM(1973) 950
- Voorstel voor een negentiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting houdende wijziging van Richtlijn 77/388/EEG — gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, COM(84) 648 def.
- Voorstel voor een verordening van de Europese Raad tot vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten van 28 november 2007, COM(2007) 746
- W.P.J. van Eijk-Nagel, 'Vaste inrichting, definitie (on)gewenst?', *Verhandeling Europese Fiscale Studies*
- Dick van Ettinger, 'De vaste inrichting, een fascinerend grensgeval', *Verhandeling Europese Fiscale Studies*
- Marieke Herber, 'De vaste inrichting in de btw: terecht gebruikt of misbruikt?', *Verhandeling Europese Fiscale Studies*
- Sam Williams, 'Hoe moet het pro rata aftrekrecht in een concern met een hoofdhuis en één of meerdere vaste inrichtingen worden vastgesteld?', *Verhandeling Europese Fiscale Studies*
- *Ernst & Young 2011 worldwide VAT, GST and sales tax guide*, January 2011, te raadplegen via de volgende link:

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/VAT_GST_sales_tax_guide_2011/\\$FILE/VAT_GST_sales_tax_guide_2011.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/VAT_GST_sales_tax_guide_2011/$FILE/VAT_GST_sales_tax_guide_2011.pdf).