

Aftrek bij het hoofdhuis als de belastbare omzet ontbreekt

Maakt het arrest Credit Lyonnais de aftrek van voorbelasting bij een hoofdhuis met een vaste inrichting en zonder belastbare omzet onmogelijk?

Paul Joosten

324867

Onder begeleiding van Drs. P.C.J. Oerlemans

Masterscriptie Fiscale Economie

Rotterdam, September 2014

Voorwoord

Waarde lezer,

voor u ligt het boekwerk dat de afsluiting van mijn tijd als student belichaamt. Zes jaar lang ben ik student geweest aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, een periode die voor mij van onschatbare waarde is geweest. In deze periode, die hoogte- en absolute dieptepunten kende, heb ik mij als mens maximaal kunnen ontwikkelen. Ik ben ondertussen klaar voor een volgende stap. Mijn dank gaat uit naar mijn ouders die mij de mogelijkheid hebben gegeven om te studeren, die mij altijd het volste vertrouwen hebben geschonken, die mij de vrijheid hebben gegeven om mijn eigen gang te gaan maar die er altijd voor mij waren als ik ze nodig had. Pa en ma jullie zijn mijn voorbeeld en ik ben jullie ongelooflijk dankbaar.

Daarna wil ik graag iedereen bedanken die mijn tijd in Rotterdam zo mooi heeft gemaakt, een speciale vermelding gaat daarbij uit naar de mannen van Herendispuut der R.S.V Laurentius, Cala Banys en jaarclub Steen. Mijn lieve vriendin Kiran, bedankt voor jouw onvoorwaardelijke steun. Tenslotte wil ik graag mijn broer en zussen bedanken.

Het afgelopen jaar heb ik naast het schrijven van mijn scriptie de tijd genomen om ervaring op te doen in het werkende leven. Dit bracht mijn langs het Ministerie van Financiën in Den Haag, EY Rotterdam, en STP tax lawyers in Amsterdam. Ik heb op deze plekken veel geleerd en heb mij op deze plekken altijd zeer welkom gevoeld. Aan deze plekken heb ik dan ook warme herinneringen overgehouden. Bij EY Rotterdam zal ik vanaf november beginnen, ik kijk ernaar uit om op deze plek met zoveel intelligente en leuke mensen te gaan samenwerken. Binnen EY gaat mijn speciale dank uit naar Mark, een uitstekende sparringpartner en motivator bij het schrijven van deze scriptie.

Een voorwoord is natuurlijk niet compleet zonder een citaat. Ik kan mij nog goed herinneren dat ik in mijn eerste studiejaar op Blaak stond en naar de dichtregel van Lucebert keek die daar op een van de gebouwen staat. Toen begreep ik hem niet. Het heeft mij enkele jaren gekost om hem te begrijpen en te doorgronden, maar inmiddels heb ik hem aan den lijve ondervonden:

‘Alles van waarde is weerloos’

Zo ook de inhoud van deze scriptie.

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1	Inleiding	9
1.1.	Aanleiding, onderwerp en relevantie	9
1.2.	Opbouw	11
1.3.	Afbakening	11
Hoofdstuk 2	Grondbeginselen van de btw: het rechtskarakter en het neutraliteitsbeginsel	13
2.1.	Inleiding	13
2.2.	Rechtvaardiging van de omzetbelasting	13
2.3.	Het rechtskarakter	17
2.3.1.	De betekenis van de term rechtskarakter	17
2.3.2.	Het rechtskarakter van de omzetbelasting	18
2.3.3.	De wijze van heffing	19
2.4.	Het neutraliteitsbeginsel	23
2.4.1.	Neutraliteit als aanleiding voor een gemeenschappelijk btw-stelsel	23
2.4.2.	Vormen van neutraliteit	24
2.4.3.	De uitlegging van neutraliteit door het Hof van Justitie	26
Hoofdstuk 3	De belastingplicht en aftrek van voorbelasting	34
3.1.	Inleiding	34
3.2.	De belastbare handeling	34
3.2.1.	De belastingplichtige	34
3.3.	De aftrek van voorbelasting	39
3.3.1.	Inleiding	39
3.3.2.	Het 'recht' op aftrek	39
3.3.3.	'Gebruikt voor'	40
3.3.4.	Aftrek voor niet-belastbare handelingen	44
3.3.5.	Het pro rata	47
3.3.6.	Het recht op aftrek is een nationale aangelegenheid	48

Hoofdstuk 4	De vaste inrichting en het hoofdhuis	50
4.1.	Inleiding	50
4.2.	Het belang van de vestigingsplaats	51
4.2.1.	De plaats van dienst	51
4.2.2.	Teruggaaf van btw aan niet in de lidstaat gevestigde ondernemers	52
4.3.	De zetel van bedrijfsuitoefening	52
4.3.1.	De zetel van bedrijfsuitoefening volgens het Hof van Justitie	52
4.3.2.	Zetel van bedrijfsuitoefening volgens de btw-verordening	55
4.3.4.	Conclusie zetel van bedrijfsuitoefening	55
4.4.	De vaste inrichting	56
4.4.1.	De vaste inrichting volgens het Hof van Justitie	56
4.4.2.	De vaste inrichting volgens de btw-verordening	62
4.4.3.	Conclusie vaste inrichting	65
Hoofdstuk 5	De verhouding tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis	67
5.1.	Inleiding	67
5.2.	Prestaties tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis	67
5.2.1.	FCE Bank	68
5.2.2.	De zelfstandige vaste inrichting	70
5.3.	Het recht op aftrek bij een hoofdhuis met vaste inrichting	72
5.3.1.	Herhaling aftrekrecht	73
5.4.	Le Credit Lyonnais	74
5.4.1.	De zaak	74
5.4.2.	Een pro rata met de omzet van Europese vaste inrichtingen (1 ^e vraag)	75
5.4.3.	Een pro rata met de omzet van niet-Europese vaste inrichtingen (2 ^e vraag)	78
5.4.4.	Een pro rata per sector van de bedrijfsuitoefening (3 ^e vraag)	79
5.4.5.	De strekking van het arrest	79
5.5.	Het recht op aftrek op basis van de Nederlandse wet en regelgeving	82
5.5.1.	Mededeling 22	83
5.5.2.	Mededeling 22 na Credit Lyonnais	83

5.5.3.	Een pro rata met buitenlandse omzet op basis van werkelijk gebruik	85
Hoofdstuk 6	De aftrek van voorbelasting bij een hoofdhuis zonder belaste prestaties en met een vaste inrichting in een andere (lid)staat	88
6.1.	Inleiding	88
6.2.	Het hoofdhuis zonder belastbare prestaties	90
6.2.1.	De belastingplicht van het hoofdhuis	90
6.2.2.	Het hoofdhuis als afnemer van de prestaties	91
6.2.3.	Het hoofdhuis zonder omzet	94
6.3.	Wel aftrek bij rechtstreeks en onmiddellijk verband	95
6.3.1.	Directe kosten	96
6.3.2.	Algemene kosten	97
6.3.3.	Aftrek bij hoofdhuis op grond van de handelingen van de vaste inrichting	98
6.3.4.	Het rechtstreeks en onmiddellijke verband in de praktijk	102
6.5.	Het bepalen van het recht op aftrek	103
6.5.1.	Actieve vaste inrichting binnen de EU	104
6.5.2.	Actieve vaste inrichting buiten de EU	109
6.5.3.	Hoofdhuis met een inkoop vaste inrichting	110
6.6.	Aftrek bij het hoofdhuis op grond van de onderlinge prestaties	110
Hoofdstuk 7	Samenvatting en Conclusie	112
7.1.	Samenvatting en conclusie	112
7.2.	Aanbevelingen en slotwoord	117
	Literatuurlijst	120

1.1. Aanleiding, onderwerp en relevantie

Nadat Thomas Newcomen en John Cally in 1705 de stoommachine uitvonden en deze door de innovaties van James Watt in 1764 breed toepasbaar werd, heeft de industriële revolutie zich vanuit Groot Brittannië over heel de wereld uitgestrekt. In de jaren die volgden was de technologische vooruitgang enorm en groeide de wereldwijde economie door de toenemende productie. Bedrijven konden hun arbeids- en productieprocessen steeds meer verdelen over de verschillende delen van de wereld en waren daarom in staat om hun bedrijfsprocessen zeer efficiënt uit te voeren. Vandaag de dag is communiceren met een land aan de andere kant van de wereld eenvoudiger dan met de buurman, is praktisch elk land binnen enkele uren te bereizen, en laten ondernemingen hun expansiedrift geenszins meer remmen door de juridische grenzen van een land of continent. Als gevolg van de deze globalisering loopt men regelmatig tegen bedrijfseconomische, juridische en ook ethische vraagstukken aan. Men loopt tegen situaties aan waarin de fiscaliteit zich nog niet heeft aangepast aan de open grenzen en de daaruit ontstane situaties. Dit speelt des te meer bij de belasting op toegevoegde waarde (de btw). De btw is een belasting die op Europees niveau is geharmoniseerd, maar van een volledige harmonisatie is geen sprake.

Wanneer een ondernemer internationaal opereert is het mogelijk dat hij daarbij tegen vragen aanloopt waarop de fiscaliteit niet direct een antwoord heeft. Het vergt dan het nodige denkwerk om tot een uitwerking te komen die in lijn is met de bestaande wetgeving en de achterliggende grondbeginselen. Kenmerkend voor de fiscale discussies die hieruit voortkomen is dat de verschillende stakeholders er elk een andere uitleg op nahouden en deze meestal ook goed kunnen onderbouwen, hetgeen overigens geen nieuw verschijnsel is. Reeds in de 19^e eeuw, toen er tussen 1822 en 1896 in Nederland een belasting werd geheven op de 'uiterlijke tekenen van welstand', leidde deze belasting tot uitvoerige discussies. Eén van de tekenen van uiterlijke welstand was het aantal vensters en buitendeuren in een woning. In 1823 leidde dit tot een pamflet waarin een discussie werd gevoerd over wat 'buitendeuren en vensters' zijn. Een van de auteurs meende dat het niet Zijner Majesteits bedoeling was geweest, om andere vensters te belasten 'dan de vensters van waaruit men op de publieke wegen en wateren zien kan'. Een argument dat erg valide klinkt, want de overige vensters die ook niet zichtbaar zijn vanaf de publieke weg of wateren zijn immers ook geen uiterlijk vertoon van welvaart. Een andere auteur was een andere mening toegedaan en stelde dat deuren en vensters op achter- of binnenplaatsen niet vrij konden zijn van belasting, omdat de benaming van buitendeuren en vensters nou eenmaal geen andere conclusie toestaat dan dat alle vensters mee tellen voor het berekenen van de belasting. Beide auteurs haalden om hun argumenten te kunnen onderbouwen passages uit de memorie van toelichting aan.¹ Een dergelijke discussie is exemplarisch voor de fiscale discussies zoals die vandaag de dag nog steeds worden gevoerd.

Wanneer een ondernemer is gevestigd in een bepaalde lidstaat kan deze ondernemer op grond van verschillende motieven besluiten om zijn activiteiten ook over de grens voort te zetten. Een dergelijke expansie kan door een

¹ Voorbeeld overgenomen uit: S.J.C Hemels. *De toren van Babel*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011

ondernemer op verschillende manieren worden vormgegeven. Eén van die manieren is door middel van een vaste inrichting in het buitenland. Een vaste inrichting heeft geen eigen rechtspersoonlijkheid en behoort juridisch gezien nog bij dezelfde entiteit als het hoofdhuis, de plaats waar de algemene leiding van een onderneming zich bevindt. Een vaste inrichting zal doorgaans de vorm aannemen van een bijkantoor of filiaal. In deze verhandeling zal ik mij richten op de ondernemer die ervoor heeft gekozen om voor zijn buitenlandse activiteiten gebruik te maken van een vaste inrichting, en die in het land waar hij zijn hoofdkantoor heeft gevestigd geen belastbare omzet heeft.² Dat kan bijvoorbeeld een ondernemer zijn die een hoofdhuis heeft in Nederland en in Polen een installatie heeft voor de winning van schaliegas. Vanuit Nederland wordt de organisatie aangestuurd maar de omzet wordt behaald in Polen.

In een arrest van het Hof van Justitie (hierna: Hof), het arrest FCE Bank, is beslist dat wanneer er tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis wordt gehandeld, deze transacties voor de btw niet relevant zijn.³ De vaste inrichting en het hoofdhuis zijn voor onderlinge diensten één belastingplichtige en die ene belastingplichtige kan niet met zichzelf handelen. Doet het hoofdhuis niets meer dan het verlenen van diensten aan de vaste inrichting, dan heeft het hoofdhuis geen belastbare omzet in de lidstaat waar hij is gevestigd. De omzet is voor een ondernemer van belang om de aftrek van voorbelasting te bepalen, aftrek is namelijk mogelijk voor zover de ingekochte goederen en diensten waar de btw op drukt worden gebruikt voor belaste handelingen. Doordat het Hof in het arrest FCE Bank heeft geoordeeld dat de vaste inrichting en het hoofdhuis samen één belastingplichtige zijn, is men er altijd van uitgegaan dat de aftrek op basis van de omzet van deze ene belastingplichtige mocht worden bepaald. In een recent arrest van Het Hof, het arrest Credit Lyonnais, heeft het Hof echter anders beslist. Een ondernemer mag voor het bepalen van zijn aftrek van voorbelasting op de algemene kosten geen gebruik maken van de omzet van de vaste inrichting.⁴ Het Hof heeft in dit arrest beslist dat de omzet van een vaste inrichting niet mag worden gebruikt om de aftrek van het hoofdhuis te bepalen. Hieruit volgt dat wanneer het hoofdhuis zelf geen belastbare omzet heeft, het de btw die drukt niet kan aftrekken, omdat het geen belastbare omzet heeft om de aftrek te bepalen. Deze uitwerking van het arrest werd al snel geconstateerd in de fiscale literatuur, maar een eenduidige uiteenzetting waarom aftrek toch mogelijk zou moeten zijn ontbreekt vooralsnog.⁵ De te onderzoeken vraag in deze verhandeling luidt daarom als volgt:

Is aftrek van voorbelasting bij het hoofdhuis met een vaste inrichting in het buitenland en zonder belastbare omzet mogelijk, en zo ja hoe dient de aftrek dan bepaald te worden?

Nederland kent volgens het CBS zo'n 14.000 vennootschappen die zich enkel bezighouden met het verlenen van concerndiensten.⁶ In Nederland heeft de afgelopen jaren een verwoede discussie gewoed met betrekking tot de opvatting dat Nederland een belastingparadijs is. Het zou dus goed mogelijk kunnen zijn dat de fiscus op een zeker

² Formeel gaat het om één juridische entiteit die bestaat uit een hoofdhuis en één of meerdere vaste inrichtingen. De vaste inrichting behoort in het land van vestiging niet tevens tot een fiscale eenheid. (HvJ 17 september 2014, C-7/13 (Skandia))

³ HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/164

⁴ HvJ 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais)

⁵ M.M.W.D. Merkx, Fiscale soevereiniteit overwint in btw pro-rataprocedure, NTFRA 2014/4, A. Sanders, Pro rata verspeelt krediet, *btw-bulletin* 2013/108 en M.C. Schrauwen, K.A.M.M. Theunissen, Gevolgen Le Crédit Lyonnais-zaak voor de Nederlandse praktijk, *BtwBrief* 2013/113

⁶ CBS Statline - Vestigingen van bedrijven; naar economische activiteit (SBI 2008) en regio

moment aftrek bij vennootschappen die maar nauwelijks economische activiteiten verrichten zal weigeren, op basis van het arrest Credit Lyonnais. Aan de andere kant lijkt het Ministerie van Financiën zich bewust van het belang dat vennootschappen zich in Nederland blijven vestigen. In een besluit van de Staatssecretaris van Financiën wordt toegestaan dat een vaste inrichting voor de berekening van zijn pro rata de omzet van buitenlandse onderdelen mag meenemen.⁷ Dat het Ministerie dit besluit, dat tegenstrijdig is met het arrest Credit Lyonnais, nog niet heeft ingetrokken heeft naar mijn mening twee redenen, die beiden de relevantie van dit onderwerp benadrukken. Ten eerste zal er op het Ministerie van Financiën geen duidelijkheid bestaan over de uitwerking van het arrest, zo simpel als het arrest op het eerste gezicht lijkt is het zeker niet. Ten tweede lijkt men zich er bij het Ministerie ook van bewust dat het vestigingsklimaat in Nederland verslechtert, en terwijl de U.K. er alles aan doet om de twijfelachtige eer van belastingparadijs over te nemen, zal het zeker niet in het belang van Nederland zijn om het besluit in te trekken. Behalve deze economische relevantie heeft het onderwerp ook academische relevantie. De uitwerking zoals hiervoor is beschreven, waarbij het hoofdhuis geen recht op aftrek heeft, lijkt allerm minst in overeenstemming met de grondbeginselen van de btw. Reden genoeg om dit onderwerp nader te onderzoeken.

1.2. Opbouw

Om tot een antwoord op de onderzoeksvraag te komen zal deze verhandeling als volgt worden opgebouwd. In hoofdstuk 2 zal aandacht worden besteed aan hetgeen de grondbeginselen zijn van de btw. Met de grondbeginselen worden het rechtskarakter van de btw en de neutrale werking van het btw-systeem bedoeld. Voordat ik in ga op de grondbeginselen van de btw, behandel ik de rechtsgrond van de btw, wat een antwoord geeft op de vraag waarom de belasting wordt geheven. Een uiteenzetting van de grondbeginselen van de btw is onmisbaar, aangezien een antwoord op de onderzoeksvraag in lijn moet zijn met deze beginselen. Vervolgens worden in hoofdstuk 3 het recht op aftrek en de belastingplichtige behandeld. De belastingplichtige is degene bij wie de belasting wordt geheven en degene die recht heeft op aftrek van voorbelasting. Daarna worden in hoofdstuk 4 de begrippen zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting behandeld. Daarbij wordt aandacht besteed aan de uitleg van beide begrippen zoals die uit jurisprudentie valt te halen, en aan de definities van de begrippen zoals deze zijn opgenomen in de btw verordening.⁸ De hoofdstukken twee tot en met vier dienen als basis voor de daaropvolgende twee hoofdstukken. In hoofdstuk 5 wordt de onderlinge samenhang tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis besproken. In dit hoofdstuk worden de arresten FCE Bank en Credit Lyonnais behandeld. In hoofdstuk 6 wordt vervolgens besproken hoe aftrek bij het hoofdhuis mogelijk zou moeten zijn. Alvorens die vraag kan worden beantwoord, wordt eerst uiteengezet in welk geval zich het probleem voordoet dat een hoofdhuis mogelijk geen recht op aftrek heeft. Tenslotte wordt er in hoofdstuk 7 een samenvatting en conclusie gegeven.

1.3. Afbakening

Dit onderzoek tracht een antwoord te geven op de vraag of een hoofdhuis zonder belastbare prestaties toch tot aftrek van voorbelasting kan komen. Het is daarvoor van belang dat het hoofdhuis de afnemer is van prestaties. De

⁷ Besluit van 21 november 2003, nr. DGB 2003-6237M

⁸ Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011

vraag wie de afnemer is van de prestatie staat echter niet centraal in deze verhandeling. Wanneer het hoofdhuis de kosten in rekening gebracht krijgt, zal er dan ook vanuit moeten worden gegaan dat het hoofdhuis ook daadwerkelijk de afnemer is van de prestatie.

Bij het beantwoorden van de onderzoeksvraag ligt de nadruk op de communautaire wet- en regelgeving en op Europese jurisprudentie met betrekking tot deze wet- en regelgeving. De uitwerking zoals die op grond van de communautaire wet- en regelgeving, beschikbare jurisprudentie en toetsing aan de grondbeginselen tot stand komt, wordt dan ook geacht de uitwerking te zijn van de Richtlijn 2006/112/EG (hierna: Richtlijn). Voor toepasbaarheid in de Nederlandse situatie dient daarbij te worden verondersteld dat Nederland de Richtlijn juist heeft geïmplementeerd, waardoor de uitkomst van deze verhandeling ook toepasbaar is in Nederland. De nadruk ligt niet op de Nederlandse jurisprudentie en deze zal dan ook net zoals de jurisprudentie van andere lidstaten in beginsel niet worden behandeld. Wel zal er expliciet aandacht worden besteed aan mededeling 22.

Hoofdstuk 2

Grondbeginselen van de btw: het rechtskarakter en het neutraliteitsbeginsel

2.1. Inleiding

Dit onderzoek richt zich op de vraag hoe de aftrek van voorbelasting die drukt op kosten van het hoofdhuis met één of meerdere vaste inrichtingen mogelijk 'zou moeten' zijn. Wat 'zou moeten' is normatief, afhankelijk van de persoon en van zijn of haar hoedanigheid zal het antwoord op deze vraag verschillen. Om voor dit onderzoek enige geloofwaardigheid te waarborgen zal daarom worden aangesloten bij wat de grondbeginselen van de btw worden genoemd. De grondbeginselen voor de heffing van btw zijn gebaseerd op de Richtlijn en bijbehorende considerans, en zijn af te leiden uit rechtspraak van het Hof.

De grondbeginselen waarop het btw stelsel is gebaseerd zijn:

1. Het (fiscale) neutraliteitsbeginsel
2. Het rechtskarakter van de btw.⁹

In de hiernavolgende paragrafen worden de verschillende grondbeginselen behandeld. Eerst wordt aandacht besteed aan de rechtvaardiging van de btw. Braun is van mening dat het rechtskarakter nauw samenhangt met de rechtvaardiging van een belasting.¹⁰ Het rechtskarakter beantwoordt de vraag wat en wie de belasting beoogt te belasten, de rechtsvaardiging beantwoordt de vraag waarom.

2.2. Rechtvaardiging van de omzetbelasting

Volgens Braun kent de eis voor een rechtvaardige belastingheffing zijn oorsprong in de veronderstelling dat het door de mens bedachte recht in overeenstemming moet zijn met het natuurrecht, de (boven)menselijke waardeoordelen.¹¹ Wat onder rechtvaardig moet worden verstaan is niet voor iedereen gelijk en wordt bepaalt door de rechtvaardigheidsidealen per individu en door de eisen van de moraal.¹² Ongeacht wat men als rechtvaardig beschouwd dient een belasting niet willekeurig te zijn en moet deze door de wetgever worden gerechtvaardigd, zodoende dat deze op een rechtvaardig verdelingsbeginsel berust.¹³ Naast dat een belasting rechtvaardig moet zijn, moet de belasting ook effectief en efficiënt zijn. Dat wil zeggen dat de gestelde

⁹ Van Doesum noemt als afzonderlijke 'uitgangspunt' dat de btw een algemene, objectieve belasting is. Naar mijn mening komt de algemeenheid voort uit de neutraliteit. Zie: A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2007.

¹⁰ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw*, Deventer: Kluwer 2002, blz. 31

¹¹ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw*, Deventer: Kluwer 2002, blz. 32

¹² G.L.J.J. Adriaansen-Keulers, *Rechtvaardigheid bij belastingen*, Deventer: Kluwer 1996, blz. 2.

¹³ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw*, Deventer: Kluwer 2002, blz. 34.

doelstellingen ook daadwerkelijk realiseerbaar zijn en dat de uitvoering daarvan met zo min mogelijk uitvoeringskosten moet worden verwezenlijkt.¹⁴

In het Nederlands belastingrecht worden drie van zulke rechtvaardige verdelingsbeginselen onderscheiden: Het beginsel van de bevoorrechte verkrijging, het profijtbeginsel en het draagkrachtbeginsel.¹⁵ Het beginsel van de bevoorrechte verkrijging vormt de voornaamste rechtvaardiging van de successie en kansspelbelasting en stelt dat wanneer iemand geldelijke baten ontvangt, en zich daarbij in een bevoorrechte positie bevindt ten opzichte van anderen, het rechtvaardig is om over deze baten een speciale belasting te heffen. Het profijtbeginsel stelt dat wie meer profijt heeft van een met algemene middelen bekostigde voorziening daarvoor ook meer belasting betaalt. Een goed voorbeeld hiervan is de wegenbelasting. Het draagkrachtbeginsel beoogt personen naar draagkracht te belasten. Omdat veelal wordt gesteld dat het draagkrachtbeginsel het meest passende rechtvaardigingsbeginsel voor de omzetbelasting is, wordt deze verder uiteengezet en wordt beantwoord of deze opvatting juist is.

De eerste stap bij een belasting naar draagkracht is het vaststellen van de maatstaf van draagkracht. In de jaren 1822 tot 1896, waarin een belasting op 'uiterlijke tekens van welstand' werd geheven, diende onder andere het aantal ramen als maatstaf, waarbij voor ramen op de tweede verdieping een hoger tarief gold.¹⁶ Tegenwoordig is men afgestapt van een dergelijke maatstaf en is men van mening dat draagkracht kan worden bepaald aan de hand van het vermogen, het inkomen of het verbruik.¹⁷ Daarbij moet rekening worden gehouden met de persoonlijke situatie van een individu die van invloed is op de draagkracht.

Het draagkrachtsbeginsel kan door middel van verschillende beeldspraak worden beschreven. Cohen Stuart omschrijft het draagkracht beginsel met de beeldspraak dat een brug eerst zijn eigen kracht moet kunnen dragen alvorens zij belast kan worden.¹⁸ Stevens gebruikt de beeldspraak dat de sterkste schouders de zwaarste lasten moeten dragen.¹⁹ Braun stelt dat belastingen waar het draagkrachtbeginsel op van toepassing is, belastingen 'van alle, voor alle' zijn.²⁰ Om te bepalen of een belasting een heffing naar draagkracht is, is het van belang vast te stellen wat er onder het 'dragen' wordt verstaan. Ik ben van mening dat er sprake is van een heffing naar draagkracht indien er sprake is van een progressieve heffing, zodat naarmate de draagkracht stijgt men relatief ook meer draagt. Naar mijn mening is er geen sprake van een heffing naar draagkracht indien de heffing proportioneel is. Daarvoor zijn naar mijn mening twee argumenten te geven. Het eerste argument is op grond van de metafoor van Stuart: een brug heeft pas draagkracht wanneer deze in staat is zijn eigen gewicht te dragen. Hieruit volgt dat van een belastingplichtige altijd een bepaald deel van zijn draagkracht zal worden vrijgesteld van de belastingheffing, waardoor de belasting per definitie progressief wordt. Het tweede argument is op grond van de leer van het evenredige nutsoffer, zoals die in de klassiek-liberale traditie van de loon- en inkomstenbelasting is ontwikkeld. Bij een belasting naar draagkracht ligt primair het gelijkheidsbeginsel ten grondslag.

¹⁴ De te onderscheiden doelmatigheidsbeginselen zijn; het welvaartsbeginsel, het beginsel van de minste pijn en het beginsel van de optimale realisatie. Op deze beginselen wordt verder niet ingegaan. Zie hiervoor: L.G.M Stevens, *elementair belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2012, blz. 11.

¹⁵ W.J. de Langen, *De grondbeginselen van het Nederlands belastingrecht*, Alphen aan de Rijn: N. Samson N.V. 1954.

¹⁶ S.J.C. Hemels, *De toren van Babel*, Den Haag: Sdu uitgevers 2011.

¹⁷ P. Kavelaars, *Vermogenswinstheffing: verlies of (aan-)winst*, Deventer: Kluwer, 1997, blz. 11.

¹⁸ A.J. Cohen Stuart, *Bijdrage tot de theorie der progressieve inkomstenbelasting*, Den Haag: Martinus Nijhof 1889, blz. 39.

¹⁹ L.G.M. Stevens, *Elementair belastingrecht*, Kluwer: Deventer 2011.

²⁰ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw*, Kluwer: Deventer 2002, blz. 36.

Belastingplichtigen met dezelfde draagkracht dienen gelijk te worden belast. Wanneer iemand een grotere draagkracht heeft dient deze persoon ook meer te worden belast, maar hoeveel meer? Volgens de leer van het evenredige nutsoffer dient de heffing zo te worden geconstrueerd dat iedereen een evenredig genot van zijn draagkracht moet opofferen, waarbij de bestaande welvaartsverhoudingen blijven bestaan.²¹ Neemt men inkomsten als maatstaf van heffing, dan dient een afnemend nut van het inkomen te worden aangenomen. Dat wil zeggen dat naarmate het inkomen toeneemt het marginale nut van elke extra euro afneemt. In dat geval zullen de draagkrachtigen zowel relatief als absoluut meer belasting betalen. Hierdoor ontstaat een progressieve belasting.

In de literatuur lijkt men eensgezind over de opvatting dat het draagkrachtbeginsel de best passende rechtvaardiging van de omzetbelasting is.²² Deze rechtvaardiging is op zijn plaats indien de omzetbelasting in samenhang wordt gezien met de heffing van de loon- en inkomstenbelasting.²³ Deze samenhang werd ook bevestigd bij de invoering van de omzetbelasting in 1934, waarbij werd bevestigd dat de belasting is ingevoerd als aanvulling op de inkomstenbelasting, omdat een verhoging van deze laatste niet meer mogelijk was. Ook de belastingverlaging bij de invoering van de inkomstenbelasting 2001 werd gecompenseerd met een verhoging van het algemene btw-tarief. Volgens Braun valt hieruit op te maken dat aan de btw dezelfde beginselen ten grondslag liggen als aan de inkomstenbelasting. Die mening deel ik niet, dit zijn enkel overwegingen die zijn gemaakt op basis van het budgettair belang. Het is aan het zittende kabinet om de begroting voor dat begrotingsjaar rond te krijgen, en dat een verlaging van het tarief van de inkomstenbelasting wordt gecompenseerd met een verhoging van de wegenbelasting maakt niet dat aan deze twee belastingen dezelfde beginselen ten grondslag liggen. Het is zelfs zo dat in het eindverslag bij de invoering van de wet op de omzetbelasting 1968 is opgemerkt dat het naast elkaar hebben van de twee belastingen, door afwenteling van de directe naar de indirecte belastingen, tot onrechtvaardigheid kan leiden.²⁴

Persoonlijk sluit ik mij aan bij de mening van Van Noorden dat de rechtvaardigheidsgrond van de btw niet kan worden gevonden in het draagkrachtbeginsel.²⁵ Ten eerste houdt een heffing van verbruik geen rekening met de persoonlijke omstandigheden van de individu. De draagkracht valt immers niet te bepalen zonder rekening te houden met de persoonlijke omstandigheden. Ten tweede merkt van Noorden op dat er een groot verschil bestaat tussen de consumptie (het verbruik van een individu) en de daadwerkelijke draagkracht. De maatstaven inkomen en vermogen zijn betere indicatoren voor het heffen van een belasting naar draagkracht. Stevens merkte daar reeds over op dat een indirecte verbruiksbelasting, waarbij de belasting wordt geheven bij de ondernemer die als zodanig geen rekening kan houden met de draagkracht van een individu, zich bij uitstek niet leent voor een heffing naar draagkracht.²⁶ Braun noemt de omzetbelasting zodoende een belasting 'van' draagkracht, waarmee hij lijkt te

²¹ Dit vloeit voort uit de zondegenoemde Edinburger regel: 'leave them as you find them'. Zie Edinburg Review, april 1833, blz. 143

²² G.J. van Norden, *Het concern in de btw*, Deventer: Kluwer 2007

²³ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw*, Deventer: Kluwer 2002

²⁴ Eindverslag van de Vaste Commissie voor Financiën omtrent het ontwerp van Wet op de Omzetbelasting 1968.

²⁵ G.J. van Norden, *Het concern in de btw*, Deventer: Kluwer 2007, blz. 25

²⁶ L.G.M. Stevens, *Belasting naar draagkracht*, serie geschriften van het Fiscaal-economisch instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam, nr. 7, Deventer: Kluwer-Samsom 1980.

insinueren dat enkel het uiterlijk vertoon van draagkracht wordt belast, maar niet de daadwerkelijke draagkracht.²⁷

Dat de Richtlijn toestaat de consumptie van bepaalde eerste levensbehoeftes tegen een lager tarief te belasten dan de consumptie van algemene goederen en diensten maakt de omzetbelasting nog geen heffing naar draagkracht. Deze differentiatie is gemaakt op basis van de veronderstelling dat minder draagkrachtigen een groter percentage van hun inkomen besteden aan de consumptie van eerste levensbehoeftes. Deze opvatting lijkt theoretisch plausibel, maar gaat in de praktijk niet op. Bestedingen per tariefgroep zijn per inkomensgroep naar evenredigheid gelijk en de hogere inkomensgroepen ervaren zelfs een lagere btw druk op hun inkomen. De omzetbelasting is zijn huidige vorm dus zelfs regressief.²⁸

Dat de btw een heffing naar draagkracht zou zijn staat naar mijn mening ook contra legem het rechtskarakter van de btw.²⁹ De omzetbelasting acht, zoals later uiteen zal worden gezet, al het consumptieve verbruik te belasten. Daaraan ten grondslag ligt dat de heffing zo neutraal mogelijk dient te zijn, waarbij de neutraliteit wordt beoordeeld vanuit het object. De draagkracht van het subject, de consument, speelt geen enkele rol. Het streven naar neutraliteit leidt wel tot de rechtvaardigheid dat diensten en goederen die gelijk zijn gelijk worden belast, waardoor de belasting niet willekeurig is. Tevens blijkt uit niets met betrekking tot de totstandkoming van de Richtlijn en de considerans van de Richtlijn dat dit verbruik dient als de maatstaf van draagkracht. Naar mijn mening kan een belasting enkel een belasting naar draagkracht zijn indien nadrukkelijk uit de toelichting en manier van heffen blijkt dat de belasting beoogt de draagkrachtige zwaarder te belasten.

Op basis van het voorgaande kan naar mijn mening niet worden gezegd dat de omzetbelasting een heffing is naar draagkracht. Dat belastingheffing in Nederland in het algemeen plaatsvindt op basis van draagkracht doet daar niks aan af, de omzetbelasting vervult daarin slechts een budgettaire functie. Echter, de heffing kan niet volledig los worden gezien van belastingheffing in zijn algemeenheid, de inkomsten van de omzetbelasting kunnen worden herverdeeld door middel van directe belastingen en uitkeringen. In dit kader heeft een omzetbelasting zonder vrijstellingen en verlaagde tarieven de voorkeur als inningsinstrument en de directe belastingen als herverdelingsinstrument. De rechtvaardiging voor de omzetbelasting kan zodoende voornamelijk worden gevonden in het financieren van de algemene middelen van de maatschappij. Het budgettaire belang van de omzetbelasting is voor 2014 geraamd op 44,1 miljard euro.³⁰ Kranenbrug merkte reeds in 1928 op dat geen onderdeel van het rechtsgebied zo vernuftig met gekunstelde rechtvaardigingsgronden is verdedigd als het belastingrecht.³¹ Het doen toekennen van het draagkrachtbeginsel aan de omzetbelasting zal enkel gekunsteld zijn.

²⁷ Overigens dient naar mijn mening de rechtvaardiging aan de hand van het rechtskarakter te worden ontleent en niet aan de manier van heffing. De wetgever zal echter niet blind kunnen zijn voor de beperkingen van een belasting naar draagkracht.

²⁸ L. Bettenhof, S. Cnossen, *Bouwstenen voor een moderne btw*, CPB Policy brief, 2014, p. 12.

²⁹ Zie: 2.3 Het rechtskarakter

³⁰ In 1968 bedroeg de geraamde opbrengst 4,575 miljoen gulden. Zie Miljoenennota 1968.

³¹ R. Kranenburg, *Positief recht en rechtsbewustzijn*, Groningen: P. Noordhoff 1928, blz. 124

In het kader van het onderzoek valt het draagkrachtbeginsel dus niet binnen het toetsingskader, wat naar mijn mening het toetsingskader objectieveert, aangezien wat onder draagkracht moet worden verstaan normatief is. Voor het bepalen van de draagkracht kan zowel het inkomen, het vermogen of de consumptie als maatstaf worden gehanteerd, waardoor het maken van een keuze tussen deze maatstaven reeds subjectief is.³² Ook de mate waarin een grotere draagkracht meer zou moeten worden belast is normatief en dus subjectief van aard.

2.3. Het rechtskarakter

2.3.1. De betekenis van de term rechtskarakter

Volgens Van Kesteren zijn er aan het begrip 'rechtskarakter' in het leerstuk van de omzetbelasting verschillende betekenissen toegekend met als twee uitersten:

- a. Het rechtskarakter als algemeen, voorafgaand aan de wet- geformuleerd ideaal dat terugkomt in ieder facet van de wet. Het rechtskarakter is een leidraad die aangeeft wie en wat belast zou moeten worden.
- b. Het rechtskarakter is een totaalbeeld van alle bijzondere kenmerken van een reeds bestaande wet. Bezien wordt wie en wat er wordt belast.³³

Volgens Van Kesteren is het rechtskarakter een leidraad, die reeds vanaf het embryonale stadium van een wet als norm dient te gelden bij het opstellen van de wet. Het rechtskarakter spitst zich toe op wie en wat de wetgever heeft willen treffen en niet, zoals alternatief b stelt, wie en wat er door de uitwerking van de wet uiteindelijk wordt belast. De wijze waarop een belasting wordt geheven maakt geen deel uit van het rechtskarakter en is slechts het vehikel waarmee het doel van de wetgever wordt bewerkstelligd. Bij het vaststellen van het rechtskarakter is het daarom van belang een onderscheid te maken tussen hetgeen beoogd wordt te heffen en hetgeen middels de systematiek daadwerkelijk wordt belast.

In de recent verschenen literatuur lijkt er geen twijfel te bestaan over wat onder het rechtskarakter moet worden verstaan. Het rechtskarakter is normatief bij het ontwerp van de wetgeving, dient als leidraad bij de uitleg van de wet en geeft aan wie (het beoogde subject) en wat (het beoogde object)belast behoort te worden.³⁴ Bij het maken van de wetgeving moeten wijzigingen die niet zijn geijkt op het rechtskarakter, maar puur op doelmatigheidsgronden zijn gebaseerd, uitdrukkelijk worden gemotiveerd. Merckx is van mening dat het rechtskarakter van een belasting kan wijzigen indien de wijze van heffing uiteindelijk een ander object of subject belast dan wat wordt beoogd, en de wetgever dit vervolgens niet aanpast.³⁵ In theorie ben ik het met deze opvatting eens, al zie ik niet voor me hoe een toevallige uitwerking van een belastingwet de wetgever kan doen besluiten deze uitwerking te accepteren als het nieuw rechtskarakter van een belasting.

³² P. Kavelaars, *Vermogenswinstheffing: verlies of (aan-)winst*, Deventer: Kluwer 1997, blz. 11.

³³ H. W. M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil*, Arnhem, Gouda Quint, 1994, blz. 55

³⁴ G.J. van Norden, *Het concern in de btw*, Deventer: Kluwer 2007, blz. 25.

³⁵ M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, blz. 25

2.3.2. Het rechtskarakter van de omzetbelasting

In de vorige paragraaf is uiteengezet dat het rechtskarakter van een belasting een leidraad is die aangeeft wie en wat een wet beoogt te belasten. Hierbij dient een onderscheid te worden gemaakt tussen hetgeen idealiter wordt belast, en hetgeen middels de heffingssystematiek daadwerkelijk wordt belast. Wie en wat er met de omzetbelasting beoogd wordt te belasten, valt op te maken uit de Richtlijn en jurisprudentie.³⁶ Al sinds de invoering van de omzetbelasting in 1968 verschillen de meningen van auteurs bij het duiden van het rechtskarakter³⁷. Merckx en Braun onderscheiden binnen het arsenaal van meningen drie hoofdstromingen:³⁸

- I. De btw is een bestedingsbelasting.
- II. De btw is een (algemene) verbruiksbelasting.
- III. De btw is een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe 'bestedingen is verbruik' hanteert.

Volgens Braun leidt het definiëren van het rechtskarakter als een vooraf geformuleerd ideaal er echter toe dat hét rechtskarakter van de omzetbelasting niet bestaat. De totstandkoming van een wet is niet de uitwerking van een door de wetgever geformuleerd ideaal, maar is de uitkomst van compromissen tussen politieke partijen, en er dient bij het opstellen van de wet rekening te worden gehouden met de doelmatigheid en uitvoerbaarheid van die wetgeving.³⁹ De constatering dat het wetgevingsproces zich niet leent voor het vooraf formuleren van een ideaal is juist, maar dat doet er naar mijn mening niet aan af dat er, juist op basis van de politieke compromissen, een wet wordt geformuleerd waaraan een rechtskarakter ten grondslag ligt. Naar mijn mening is het rechtskarakter van de omzetbelasting een algemene verbruiksbelasting. Dat blijkt nadrukkelijk uit artikel 2 lid 2 van de Btw Richtlijn:

"Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust 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. (...)"

Een verbruiksbelasting beoogt, zoals de naam al doet vermoeden, al het verbruik van diensten en goederen te belasten.⁴⁰ In de verschillende taalversies van de Richtlijn wordt ook de term consumptiebelasting gebezigd, aangenomen moet worden dat aan deze twee termen dezelfde betekenis toekomt.⁴¹ De definitie van verbruiken is 'door gebruik opmaken', de economische betekenis van consumptie is 'het verbruik van artikelen in het algemeen.' Een dergelijke definiëring maakt het ook niet nodig een verbruiksbelasting te duiden als een belasting op consumptief verbruik.

³⁶ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2007, blz. 34

³⁷ Voorafgaand aan de invoering van de Wet OB 1968 werd in Nederland gebruik gemaakt van een cumulatief cascadesysteem, wat zoveel inhield dat over elke transactie binnen de productieketen omzetbelasting werd geheven zonder teruggave van deze belasting. Dit had tot gevolg dat de belastingdruk afhing van het aantal ketens dat het product had doorlopen.

³⁸ Door Braun aangehaald: C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1986*, Deventer: Kluwer 1979, blz. 33.

³⁹ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw*, Deventer: Kluwer 2002, blz. 36

⁴⁰ Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité onder voorzitterschap van F. Neumark; Brussel 1962. Zie ook het zogeheten ABC-rapport van januari 1962.

⁴¹ J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001, blz. 2

In het arrest Mohr overweegt het Hof dat indien er geen individualiseerbaar verbruik is, er voor de heffing van de btw geen sprake is van een belaste prestatie.⁴² Melkveehouder Jürgen Mohr ontving, ten gunste van een goede werking van de communautaire markt voor melk, een vergoeding voor het beëindigen van zijn melkbedrijf. Indien het stopzetten van het melkbedrijf een belaste dienst voor de btw zou zijn, zou dat waarschijnlijk hebben betekend dat Jürgen Mohr een deel van de ontvangen subsidie zou moeten afdragen aan de fiscus. Het Hof overwoog, in overeenstemming met de conclusie van advocaat-generaal (hierna: A-G) F.G. Jacobs, dat de btw een verbruiksbelasting is en dat wanneer er geen sprake is van individueel verbruik, er ook geen sprake kan zijn van een belaste dienst. In het onderhevige geval was volgens het Hof de overheid niet te beschouwen als gebruiker en handelde Jürgen Mohr enkel ten gunste van het algemene belang. In de conclusie bij de zaak Landgeboden Argedienste overweegt A-G F.G. Jacobs:

"(...) Zij verzuimt te erkennen, dat de btw geen belasting op het inkomen, maar een verbruiksbelasting is. Het inkomen van een belastingplichtige is voor btw-doeleinden enkel van belang indien het de tegenprestatie is voor de levering van een goed of de verrichting van een dienst ten gunste van een gebruiker. Geen verbruik, dan ook geen btw." ⁴³

De omzetbelasting beoogt enkel het particuliere verbruik te belasten, dat is het verbruik van de eindverbruikers, de consumenten, en de daarmee gelijkgestelden, de vrijgestelde belastingplichtigen. De btw beoogt nadrukkelijk niet het productieve verbruik te belasten.⁴⁴ Dat wordt bereikt door het heffen van belasting in elke keten van het productie- en distributieproces tot en met de kleinhandelsfase, in combinatie met het systeem van aftrek. Daarnaast is de btw een algemene verbruiksbelasting. Deze algemeenheid houdt in dat de belasting van toepassing is op alle leveringen van goederen en diensten. Enerzijds wordt hiermee de neutraliteit gewaarborgd en anderzijds voorkomt dit dat productieve consumptie wordt belast. Ten einde dat te bereiken wordt het begrip belastingplichtige zo breed mogelijk uitgelegd:

"Het begrip belastingplichtige moet zodanig worden gedefinieerd, dat de lidstaten, teneinde een betere belastingneutraliteit te waarborgen, in staat worden gesteld hieronder personen te laten vallen die incidenteel handelingen verrichten." ⁴⁵

Het tegenovergestelde van een algemene verbruiksbelasting is een bijzondere verbruiksbelasting die beoogt de consumptie van bepaalde goederen te belasten, zoals bijvoorbeeld accijnzen op drank en brandstoffen.⁴⁶

2.3.3. De wijze van heffing

Op basis van de voorgaande uitzetting volgt dat de omzetbelasting een belasting van (particulier) (eind)verbruik is. Het kan echter niet worden ontkend dat de omzetbelasting valt te typeren als een bestedingsbelasting.⁴⁷ Een goed voorbeeld, naar mijn mening, waarbij men het rechtskarakter vermengt met het systeem van heffen is het

⁴² HvJ 29 februari 1996, C-215/94 (Jürgen Mohr)

⁴³ Conclusie A-G F.G. Jacobs van 25 september 1997, C-384/95 (landbouden-Agrardienste), overweging 22.

⁴⁴ De overheid neemt wat dat betreft een speciale plek in. Een overheidslichaam is geen ondernemer voor zover zij 'als overheid' optreedt in dat geval dient een overheidslichaam als een particulier te worden behandeld. Er is geen sprake van specifiek verbruik van één consument maar worden de diensten en goederen van de overheid collectief verbruikt door alle consumenten. Naar: S.A. Stevens, *De belaste overheid*, Deventer: Kluwer 2003

⁴⁵ 13^e overweging van de considerans bij de Btw Richtlijn

⁴⁶ M.E. van Hiltten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, blz. 10.

⁴⁷ R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en btw in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000, p. 58.

geval dat het rechtskarakter van de omzetbelasting wordt geduid als een indirecte verbruiksbelasting. Het betreft een belasting die beoogt al het verbruik (algemene verbruiksbelasting) van de consument te belasten door middel van een heffing op bestedingen (bestedingsbelasting) die bij de als zodanig handelend ondernemer (indirect) wordt geheven.

Anderzijds maakt men naar mijn mening dezelfde fout door te stellen dat vrijstellingen afbreuk doen aan het algemene karakter en dat de btw niet meer te kwalificeren is als een algemene verbruiksbelasting, maar slechts als verbruiksbelasting.⁴⁸ Dat de wetgever de keuze heeft gemaakt om bepaalde handelingen buiten de algemeenheid te houden, is een bewuste keuze om in sommige situaties de reikwijdte van de algemene belasting in te perken. Vrijstellingen zijn zodoende juist inherent aan een algemene verbruiksbelasting, een andere mogelijkheid was immers geweest om de belastingplicht veel beperkter vorm te geven, in dat geval zijn vrijstellingen niet nodig.

De onenigheid over wat het rechtskarakter van de omzetbelasting is wordt tevens veroorzaakt door de benaming van de belasting. In de memorie van antwoord, bij de invoering van de omzetbelasting in 1968 werd al opgemerkt dat de naam omzetbelasting, en belasting op de toegevoegde waarde (btw), niet geheel adequaat is, aangezien deze benaming ziet op de techniek welke de heffing verwezenlijkt en niet op het doel van de belasting.⁴⁹ Zadelhoff en Bours merken naar mijn mening terecht op dat behalve dat uit de term omzetbelasting valt op te maken dat de omzet het aangrijpingspunt voor de heffing is, ook uit de term omzet valt op te maken dat de btw slechts wordt geheven indien er sprake is van een met enige herhaling ontplooiende bedrijvigheid.⁵⁰ De term omzetbelasting geeft dus ook aan dat er sprake moet zijn van enige duurzaamheid alvorens er aan de heffing van btw wordt toegekomen.

Zoals opgemerkt leidt de heffingssystematiek tot verwarring over het rechtskarakter. Zoals Slagter opmerkt moet van een door de wetgever geformuleerd ideaal, in meer of mindere mate afstand worden gedaan omwille van de doelmatigheid.⁵¹ Zodoende zijn de meeste bepalingen uit de wet het resultaat van een compromis tussen enerzijds het rechtskarakter en anderzijds doelmatigheid. Een verbruiksbelasting beoogt al het verbruik te belasten. Voor de heffing van de omzetbelasting wordt omwille van de doelmatigheid gebruik gemaakt van systematiek die leidt tot een beperking van het beoogde doel en die de omzetbelasting enkele kenmerken van een bestedingsbelasting geeft. De belangrijkste kenmerken van de omzetbelasting zijn de volgende:⁵²

- De belasting wordt enkel geheven bij door de wet aangemerkte ondernemers (indirect).
- De belasting is evenredig aan de prijs van die goederen en diensten (omzet).
- De belasting wordt geheven in elk stadium van het productie- en distributieproces.

B.G. van Zadelhoff 1992, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, Deventer: FED 1992, blz. 40

⁴⁹ Door het heffen van belasting bij elke levering of dienst, met het recht op aftrek wordt slechts de toegevoegde waarde per keten belast. Als gevolg hiervan is op het einde van de keten de volledige toegevoegde waarde belast, welke wordt gelijkgesteld met de waarde van het verbruik.

⁵⁰ B.G. van Zadelhoff 1992, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, Deventer: FED 1992, blz.32 E. Bours, *Rapport inzake de toepassing van de btw op transacties in onroerende goederen binnen de gemeenschap*, 1971, blz. 45

⁵¹ W.J. Slagter. *Rechtvaardiging en doelmatigheid. Enige beschouwingen over het compromiskarakter van het recht*. Deventer-Antwerpen

⁵² R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000, blz. 59.

- De belasting wordt geheven over de toegevoegde waarde van de goederen en diensten doordat de over een transactie verschuldigde belasting wordt voldaan na aftrek van de belasting die in de voorgaande stadia is betaald.

Voor het belasten van het verbruik wordt aangesloten bij de besteding van de consument op het moment van de transactie. Het werkelijke verbruik van een goed door de consument kan echter pas op een later moment plaatsvinden of überhaupt niet plaatsvinden. Het kan ook dat een goed uiteindelijk voor een ander doel wordt verbruikt. Van der Paardt illustreert dit met een fles wijn die respectievelijk pas na een periode van rijping wordt verbruikt, door prijsstijging wordt gebruikt als beleggingsobject en door te lange rijping niet meer te drinken is, of stuk valt. In een dergelijk geval gaat het goed teniet en is er geen sprake van verbruik.⁵³ In het geval dat er uiteindelijk geen verbruik plaatsvindt zou bij een zuivere verbruiksbelasting, de betaalde belasting geretourneerd moeten worden.⁵⁴ In de praktijk wordt de belasting echter niet teruggegeven, waardoor de belasting de vorm van een bestedingsbelasting aanneemt. De besteding (de aankoop van de fles wijn) heeft immers plaatsgevonden. Bij een bestedingsbelasting wordt de besteding belast en is het irrelevant of er daadwerkelijk verbruik plaatsvindt. Een dergelijke situatie doet zich ook voor bij het teniet gaan van voorraden van een -met een particulier gelijkgestelde- vrijgestelde ondernemer. Op het moment van levering wordt er geacht verbruik plaats te vinden, wordt het product echter feitelijk nooit verbruikt, dan zou een retournering moeten plaatsvinden. Ook hier valt op dat door aansluiting bij de transactie de belasting de vorm aanneemt van een bestedingsbelasting. Swinkels noemt het systeem waarbij voor het verbruik wordt aangesloten bij het moment van de transactie, een juridische benadering van verbruik.⁵⁵

Doordat uit doelmatigheidsoverwegingen wordt aangesloten bij het moment van de transactie, zijn de omstandigheden zoals die op dat moment gelden relevant voor de heffing. Dat geldt voor de vergoeding, de op dat moment geldende marktprijs, maar ook voor de beoordeling of er sprake is, of zal zijn, van verbruik. Op het moment van de transactie moet worden beoordeeld of de goederen of diensten in een later stadium zullen worden verbruikt, of dat ze zullen worden gebruikt in het productieproces. Zodoende is de intentie van de afnemer van belang. Blijkt achteraf dat de goederen of diensten zijn gebruikt anders dan de intentie op het moment van de transactie, volgt daar in beginsel geen herziening op.

Het indirecte karakter van de heffing draagt bij aan de typering van de omzetbelasting als een bestedingsbelasting. Een slijter die een fles wijn verkoopt, weet immers niet wanneer die klant de fles wijn zal opdrinken. Een heffing op transactieniveau die direct aansluit bij het verbruik is ook niet mogelijk. Het is immers ondoenlijk de verbruiker van een goed per transactie te verzoeken na het verbruik een bedrag naar de fiscus over te maken.⁵⁶

⁵³ Er kan hier worden gediscussieerd of er sprake is van verbruik. De fles wijn staat immers ter beschikking van de consument waarbij het teniet gaan van fles wijn behoort tot 'het verbruik' van de consument.

⁵⁴ Overigens vindt er op basis van redelijkheid geen herziening van belasting plaats in het geval van vernietiging, verlies of diefstal van goederen in het magazijn van een belastingplichtige. (artikel 15, lid 7)

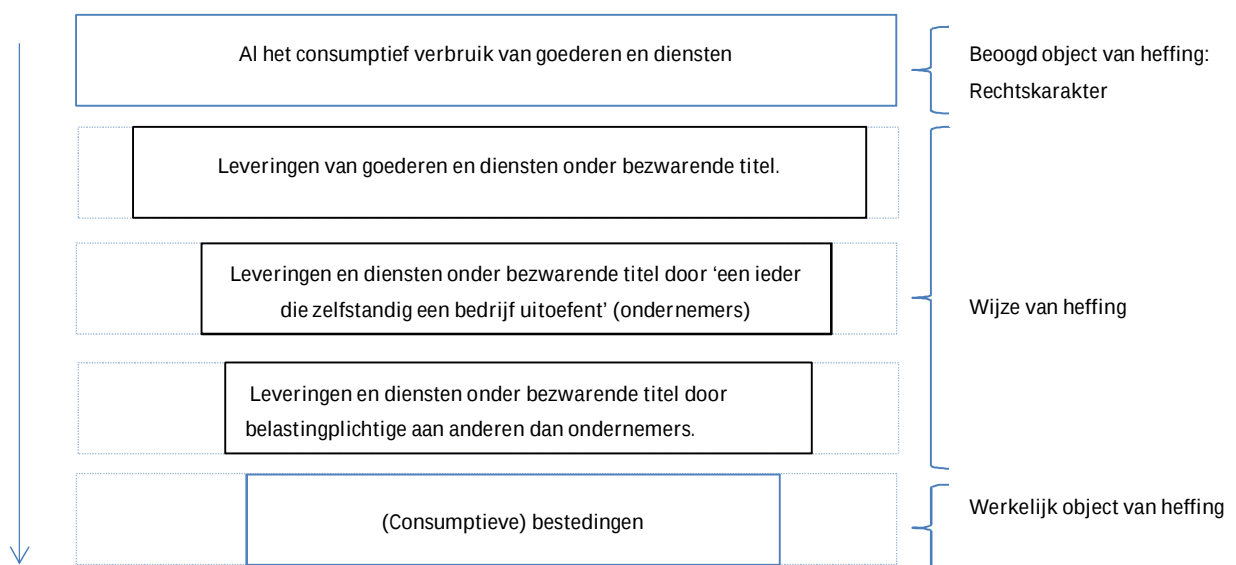
⁵⁵ J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001, blz. 3.

⁵⁶ Denkbaar is een omzetbelasting waarbij jaarlijks een belasting op aangifte dient te worden betaald aan de hand van een schatting. Uiteraard gaat een dergelijke methode in tegen het rechtskarakter van een verbruiksbelasting welke het werkelijke verbruik beoogt te belasten. Bij een schatting zal in veel gevallen het werkelijke verbruik niet worden belast

Overigens dient opgemerkt te worden dat in geval van invoer de belasting wel direct bij de verbruiker wordt geheven.

In het geval dat de fles wijn waarover btw is geheven door de particulier wordt verkocht, wordt er in de praktijk niet geheven over de vergoeding en wordt er ook geen teruggaaf van de reeds betaalde belasting gegeven. Een verbruiksbelasting verlangt echter dat er in dit geval geen belasting drukt bij de particulier die de fles verkoopt. Dit kan worden bereikt door aftrek van voorbelasting en btw over de verkoopprijs of zonder teruggaaf van btw en btw over de marge.⁵⁷ In verband met de doelmatigheid worden er in beginsel echter geen incidentele prestaties belast.

In het bovenstaande is uiteengezet dat de omzetbelasting het rechtskarakter van een verbruiksbelasting heeft. Wie stelt dat de omzetbelasting het rechtskarakter heeft van een bestedingsbelasting, dan wel het rechtskarakter van een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen aansluit bij de bestedingen, maakt de fout het doel en de vorm niet te scheiden. Zoals uitgebreid uiteengezet in de vorige paragraaf is het voor het rechtskarakter van belang wat de belasting beoogt te belasten, voor het rechtskarakter is het irrelevant hoe dit doel wordt bereikt. Het verschil tussen het beoogde en het werkelijke object van heffing wordt hieronder weergegeven.



Gelet op het voorgaande, komt voor de beantwoording van de centrale probleemstelling toetsing aan het rechtskarakter altijd aan de orde komen aangezien de hoogte van, en de wijze van berekening van het pro rata en de aftrekregeling in zijn geheel, samenhangt met hetgeen de omzetbelasting 'beoogt' te belasten.

⁵⁷ Gelijk aan de Winstmargeregeling van artikel 312 tot 325 Btw Richtlijn (Wet OB art. 28b- 28i)

2.4. Het neutraliteitsbeginsel

Regelmatig gebruikt het Hof de term fiscale neutraliteit als uitgangspunt voor haar interpretatie van de Richtlijn. Het gemeenschappelijke btw-stelsel ontleent zelfs zijn bestaan aan het neutraliteitsbegrip. In deze paragraaf wordt uiteengezet wat wordt verstaan onder neutraliteit en wanneer de neutraliteit door het Hof wordt gebruikt, ten einde te bepalen of neutraliteit als een beoordelingscriterium kan gelden voor het beantwoorden van de hoofdvraag van dit onderzoek.

2.4.1. Neutraliteit als aanleiding voor een gemeenschappelijk btw-stelsel

Voorafgaand aan het gemeenschappelijke btw stelsel maakten alle lidstaten, met uitzondering van Frankrijk, gebruik van een cumulatief cascdestelsel voor de heffing van een omzetbelasting. Bij een cumulatief cascdestelsel vindt er een heffing plaats bij elke levering, zonder dat daarbij een recht op aftrek van de betaalde belasting bestaat.⁵⁸ Een dergelijk systeem heeft als voordeel dat het relatief eenvoudig uitvoerbaar is en dat met een laag belastingpercentage een hoge opbrengst kan worden behaald. Belangrijk nadeel is echter dat naarmate het aantal ketens in het productie- en distributieproces toeneemt, de belasting cumuleert en de belastingdruk toeneemt.⁵⁹

Door de cumulatie van belasting bij elke keten valt niet te bepalen hoeveel belasting er op een goed of dienst drukt. Op het moment dat een product of dienst het heffing territoriaal van een land verlaat moet het product of de dienst worden ontdaan van drukkende belasting. Aangezien het werkelijke bedrag aan drukkende belasting in het geval van een cumulatief cascade stelsel niet valt te bepalen, geschiedt de teruggaaf en heffing bij uit- en invoer, de zogenoemde compenserende heffing, aan de hand van een forfaitair percentage. Het gebruik van deze forfaitaire percentages leidt bij de afzonderlijke lidstaten protectionisme in de hand. Landen gaven bij uitvoer relatief veel belasting terug, waardoor de teruggave enerzijds de vorm van een verkapte export subsidie aannam. Anderzijds werd bij invoer relatief veel belasting geheven waardoor de belasting voor een deel het karakter van een import heffing kreeg.

In het verdrag van Rome uit 1957⁶⁰ staat in artikel 99 dat de lidstaten zullen onderzoeken, en middels 'eenparigheid van stemmen van de raad' zullen doen besluiten, op welke wijze de wetgevingen van verschillende lidstaten met betrekking tot de omzetbelasting en daar onder begrepen de compenserende heffing, welke van toepassing is op de handel tussen de lidstaten, in het belang van de gemeenschappelijke markt zullen worden geharmoniseerd.

Het A.B.C.-rapport, Neumark-rapport en Deringer-rapport vormden vervolgens de basis van de eerste Richtlijn. In het Neumark-rapport werd onderschreven dat door het cumulatieve cascdestelsel zowel de interne als de

⁵⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012

⁵⁹ Bovendien werkt een dergelijk systeem in het nadeel van kapitaalintensieve bedrijven, kapitaal transacties zijn immers belast, waar lonen dat niet zijn.

⁶⁰ Doel: oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (EEG) en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (Euratom)

externe mededingingsvoorwaarden niet neutraal waren, en dat het cumulatief cascade stelsel het verwezenlijken van het voornaamste doel van het EEG-verdrag, de instelling van een gemeenschappelijke markt, in de weg stond.⁶¹ In de achtste overweging van de considerans van de eerste Btw Richtlijn wordt het streven naar neutraliteit benadrukt:⁶²

“Overwegende dat de vervanging van de in het merendeel der lidstaten geldende cumulatieve cascadestelsels 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 (...); “

Deze overweging is vervolgens, hetzij met iets aangepaste bewoording, overgenomen in latere versies van de Richtlijn.⁶³ Neutraliteit van de belasting houdt dus in dat de heffing, anders dan in het verleden het geval was, de neutraliteit niet mag verstoren.

2.4.2. Vormen van neutraliteit

In de considerans wordt de term belastingneutraliteit gebruikt, en later ook de term btw-neutraliteit. Hoe deze termen moeten worden uitgelegd is in de Richtlijn niet verder toegelicht, maar inmiddels heeft het Hof zich veelvuldig uitgesproken over neutraliteit en is het neutraliteitsbegrip ruimschoots aan bod gekomen in de literatuur. Er bestaan verschillende vormen van neutraliteit. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen uitwendige neutraliteit, waartoe de economische neutraliteit, juridische neutraliteit en mededingingsneutraliteit behoren, en inwendige neutraliteit. Ook wordt er een onderscheid gemaakt tussen interne neutraliteit en externe neutraliteit. De verschillende vormen neutraliteit worden hierna kort behandeld. Vervolgens wordt behandeld hoe het Hof bewerkstelligt dat deze neutraliteit wordt gewaarborgd.

2.4.2.1 Uitwendige neutraliteit

Uitwendige neutraliteit ziet op de neutraliteit van de handel in goederen en diensten. Hierbij is het niet de vraag of de belasting neutraal is voor de ondernemer zelf (inwendige neutraliteit), maar of de belasting verstorend werkt bij de vergelijking van verschillende goederen diensten en daarmee uiteindelijk ook de vergelijking van verschillende ondernemers. De uitwendige neutraliteit wordt onderverdeeld in de economische neutraliteit, juridische neutraliteit en externe neutraliteit.

Economische neutraliteit

Het begrip neutraliteit is afkomstig uit de economische wetenschap. In beginsel hebben consumenten een bepaalde hoeveelheid tijd waarin ze de keuze kunnen maken tussen enerzijds consumptie, wat gelijk staat aan het leveren van arbeid, en anderzijds vrije tijd. De consument maakt hierbij een verdeling die hem het meeste

⁶¹ Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité, Uitgave van de Commissie van de Europese Economische unie 1962, 8070/4/XII/1962/5

⁶² Richtlijn 67/227/EEG

⁶³ Zie ook de derde overweging bij de considerans van de tweede Richtlijn, overweging vier van de zesde en huidige Richtlijn.

voldoening oplevert. Een dergelijk evenwicht wordt geacht economisch efficiënt te zijn. Een belasting kan dit evenwicht verstoren doordat de belasting de keuze van de consument beïnvloedt, bijvoorbeeld omdat men minder zal consumeren (c.q. er wordt minder arbeid aangeboden), men komt dan in een nieuw evenwicht terecht dat minder voldoening oplevert dan het vorige evenwicht. Hierin onderscheidt men twee bewegingen: een inkomenseffect, waarbij de verhouding tussen consumptie en vrije tijd gelijk blijft, en een substitutie-effect, waarbij men door de verstoringen voor een andere verhouding tussen consumptie en arbeid kiest. Substitutie-effecten leiden tot een welvaartsverlies. Inkomenseffecten leiden niet tot welvaartsverliezen omdat de extra inkomsten ten gunste komen van de staat waardoor de totale welvaart gelijk blijft.⁶⁴

De in de fiscale literatuur geldende opvatting dat geen enkele belasting neutraal is, gaat niet op indien we spreken over economische neutraliteit.⁶⁵ In de economische wetenschap wordt namelijk de lumpsum-belasting, waarbij elk individu één vast bedrag betaalt, als volledig neutraal beschouwd. Deze belasting heeft namelijk alleen inkomenseffecten. Ik deel echter de mening dat geen enkele bestaande belasting niet-verstorend is en dat elke belasting in meer of mindere mate een invloed uitoefent op het economische handelen. Ook een omzetbelasting met een uniform tarief is economisch niet neutraal. De afzet van producenten en leveranciers van producten of diensten met een hoge prijselasticiteit reageert immers sterker op de invoering of tariefswijziging van een belasting. Het streven naar neutraliteit binnen de fiscaliteit is daarom relatief en is afhankelijk van de bestaande verhoudingen. Economische neutraliteit ziet toe op de beïnvloeding van de optimale allocatie van (productie)middelen. De heffing van een belasting dient de optimale verdeling van welvaart dus zo min mogelijk te verstoren.

Juridische en mededingingsneutraliteit

Juridische neutraliteit ziet toe op rechtvaardige verdeling van de belastingdruk. De mededingingsneutraliteit ziet toe op de invloed van de heffing op de concurrentieverhoudingen en hangt nauw samen met de juridische neutraliteit.⁶⁶ Voor een verbruiksbelasting, zoals de omzetbelasting, welke beoogt al het verbruik te belasten, is het essentieel dat de uiteindelijke heffing meetbaar is en evenredig aan de prijs van een goed of dienst. Is dat niet het geval en drukt er op gelijke goederen een verschillend en niet meetbaar bedrag aan belasting, dan zal dit als van zelfsprekend leiden tot een verstoring van de concurrentieverhoudingen.

Inwendige neutraliteit

Omdat in de omzetbelasting de ondernemers zijn aangewezen om de belasting te heffen, maar de belasting niet beoogt deze ondernemers te belasten, dient de ondernemer zo min mogelijk last te ondervinden van de belasting. De omzetbelasting mag voor ondernemers niet te gecompliceerd zijn en de belasting moet eenvoudig af te wentelen zijn op de gebruiker.⁶⁷ Het principe van inwendige neutraliteit komt regelmatig terug in de jurisprudentie. Een goed voorbeeld daarvan is naar mening dat voor het duiden van de afnemer van een prestatie

⁶⁴ Voor een uitgebreidere uiteenzetting. B. Jacobs, de prijs van gelijkheid, Uitgeverij Bert Bakker J.R. Hines, Three Sides of Harberger Triangles, Journal of economic perspectives 13 (2): 167-188

⁶⁵ In die zin: A. J van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2007, blz. 31 en M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, blz. 14

⁶⁶ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw*, Deventer: Kluwer 2002, blz. 18-19

⁶⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p 13

(en dus wie de btw in aftrek kan brengen) volgens de Hoge Raad⁶⁸ de factuur en volgens het Hof⁶⁹ de contractuele overeenkomst in beginsel bepalend is. Met een dergelijke zienswijze wordt de ondernemers rechtszekerheid geboden, en wordt het de ondernemers niet onnodig lastig gemaakt om te bepalen of de btw in aftrek kan worden gebracht.

Externe neutraliteit.

De hiervoor behandelde aspecten van neutraliteit zien toe op de interne neutraliteit, wat wil zeggen dat ze gaan over de niet-beïnvloeding van het economisch handelen binnen een land. Externe neutraliteit ziet toe op de vergelijkbaarheid tussen goederen en diensten afkomstig uit het land zelf en goederen en diensten uit het buitenland. Externe neutraliteit vereist tevens dat eenzelfde verrichting op eenzelfde wijze wordt belast, ongeacht in welke lidstaat zij plaatsvindt.⁷⁰

2.4.3. De uitlegging van neutraliteit door het Hof van Justitie

Swinkels heeft uit jurisprudentie van het Hof afgeleid dat het begrip belastingneutraliteit een aantal aspecten van belastingneutraliteit omvat.⁷¹ Volgens hem gaat het om de cumulatie van belastingen, de neutraliteit tussen belastingplichtigen, de neutraliteit tussen eindverbruikers en de neutraliteit tussen transacties. Deze verschillende aspecten van neutraliteit zullen achtereenvolgend worden behandeld. Ook de onderlinge samenhang wordt aangedaan, waarbij zal blijken dat de verschillende aspecten van belastingneutraliteit soms in tegengestelde richting werken.

Cumulatie van belastingen

Neutraliteit omvat een verbod op de cumulatie van belastingen. Neutraliteit met betrekking tot de cumulatie van belastingen houdt nauw verband met de neutraliteit tussen belastingplichtigen, indien de belasting immers bij één van de ondernemers cumuleert en bij de ander niet, is er geen sprake van neutraliteit tussen deze belastingplichtigen. Deze cumulatie wordt voorkomen door het systeem van aftrek. In de Richtlijn is bepaald dat het recht op aftrek direct samenhangt met de verschuldigdheid van de belasting. Dit systeem, wat het systeem van directe aftrek wordt genoemd, bewerkstelligt dat er geen enkele belasting blijft drukken bij de ondernemer.⁷² De belasting drukt slechts bij degene die geen belastingplichtige is; de (eind)verbruiker. Hieruit volgt ook dat teneinde de neutraliteit te waarborgen het van belang is dat het begrip belastingplichtige zo ruim mogelijk wordt ingevuld.

Dat de neutraliteit zich verzet tegen cumulatie komt naar voren in de situatie dat een belastingplichtige goederen inkoopt waarin nog btw zit, zogenoemde rest-, of restant-btw. Dit betreft goederen waarvan het verbruik reeds is

⁶⁸ HR 2 december 2011, nr. 43813, BNB 2012/55

⁶⁹ HvJ 20 juni 2013, C-653/11, (Paul Newey), V-N 2013/48.16. Het Hof spreekt hier over een bepalende factor maar over een belangrijke factor.

⁷⁰ HvJ 3 oktober 2006, C-475/03 (Banca popolare di Cremona), r.o. 20 en 23

⁷¹ J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001

⁷² Zie HvJ 14 februari 1985, 268/83 (Rompelman), r.o. 19

belast. Wanneer datzelfde goed nogmaals wordt belast is er sprake van een dubbele heffing en cumulatie van belastingen. Dit is anders wanneer er aan een goed nieuwe waarde wordt toegevoegd.⁷³

Een dergelijke situatie waarbij het verbruik van een goed reeds is belast, doet zich voor in het geval dat een belastingplichtige een bedrijfsgoed koopt van een particulier. Het arrest Kühne betreft een Duitse advocaat die van een particulier een tweedehands auto had gekocht, die hij zowel voor zakelijke als privédoeleinden gebruikte. Omdat bedrijfsgoederen die tevens voor privédoeleinden worden gebruikt fictief moeten worden belast, onderwierp de Duitse fiscus het privégebruik aan de btw.⁷⁴ De advocaat Kühne vond dit onrechtvaardig en stelde dat dit leidde tot een dubbele heffing, aangezien er over het verbruik van de auto reeds belasting was betaald die niet was afgetrokken. Het Hof overwoog dat het belasten van een goed ter zake van privégebruik, wanneer op de aanschaf van dat goed geen btw in aftrek gebracht kon worden, in strijd is met het beginsel van belastingneutraliteit:

“Zou een bedrijfsgoed waarvoor geen recht op aftrek van het restant-btw is ontstaan, wel aldus worden belast, dan zou dit tot dubbele belastingheffing leiden, wat in strijd is met het beginsel van de belastingneutraliteit, dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijk btw-stelsel waarvan de Zesde Richtlijn deel uitmaakt.”⁷⁵

Het verbod op dubbele heffing blijkt ook uit de Richtlijn. Lidstaten zijn verplicht een vrijstelling te verlenen voor de levering van goederen die uitsluitend zijn gebezigd voor vrijgestelde activiteiten. Een lidstaat kan deze bepaling niet achterwege laten, omdat een dergelijke levering slechts theoretisch is en de dubbele belasting in dat geval slechts gering zou zijn:

“Deze redenering kan niet worden aanvaard. Immers, het feit dat de belasting die in geval van dubbele heffing verschuldigd zou zijn, zeer gering is, kan - zo dit al waar is, wat de Commissie betwist - de Italiaanse Republiek niet ontslaan van de verplichting tot een juiste toepassing (...), dat juist een dubbele heffing van belasting, die in strijd is met het beginsel van de belastingneutraliteit dat inherent is aan het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, beoogt te voorkomen.”

Een belastingplichtige die vrijgestelde prestaties verricht is over zijn prestaties geen btw verschuldigd en heeft geen recht op aftrek van voorbelasting. Hiermee wordt bereikt dat een vrijgestelde belastingplichtige gelijk wordt behandeld als een particulier. Veelal zijn vrijgestelde belastingplichtigen instellingen die direct aan particulieren presteren, zoals sportorganisaties of culturele instellingen, waardoor de belastingheffing alsnog juridisch neutraal verloopt. Dat geldt ook in het geval van de overheid. Een overheid is slechts over haar prestaties btw verschuldigd indien zij niet als overheid handelt.⁷⁶ Wordt er ‘als overheid’ gehandeld dan is er sprake van verbruik. Uiteindelijk is namelijk alle overheidsproductie gericht op particuliere consumptie. Ondanks dat een overheidsorganisatie niet rechtstreeks jegens één particulier of ondernemer presteert. De collectieve goederen en diensten worden

⁷³ HvJ 17 mei 2001, C-322/99 en 323/99 (Fischer en Brandenstein)

⁷⁴ Een ondernemer die bedrijfsmiddelen gebruikt voor privé doeleinden wordt geacht middels een fictie een levering onder bezwarende titel aan zich zelf te verrichten als mede te bereiken dat er geen verbruik plaats vindt zonder dat daar btw over wordt geheven. (art 4. Lid 2 Wet OB)

⁷⁵ HvJ 27 juni 1989, 50/88 (Kühne), r.o. 17

⁷⁶ Een publiekrechtelijk lichaam is in beginsel belastingplichtig indien het lichaam een economische activiteit verricht.

Vervolgens moet worden bepaald of deze activiteit ‘als overheid’ wordt verricht waardoor de belastingplicht wordt teruggenomen. S.A. Stevens 163

uiteindelijk geconsumeerd door het collectief van de burgers.⁷⁷ Levert een vrijgestelde belastingplichtige aan andere belastingplichtigen⁷⁸, en bevindt de vrijgestelde ondernemer zich zodoende in de keten tussen verschillende belastingplichtigen, dan is er sprake van een cumulatie van belastingen. In de vergoeding van de volgende (en daarop volgende) levering zit immers een deel van de btw die de vrijgestelde belastingplichtige niet heeft kunnen aftrekken, zodoende is de belastingdruk op de volgende leveringen hoger dan enkel het toegepaste tarief. Deze overmatige belastingdruk, waarvan de hoogte maar moeilijk te bepalen is, wordt aangeduid als spook-btw.⁷⁹ In het geval van verhuur van onroerend goed, biedt de Richtlijn de mogelijkheid te opteren voor belaste verhuur. In een dergelijk geval wordt de cumulatie van belasting voorkomen, hetzij slechts in beperkte gevallen.⁸⁰ Het Hof stelt dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, omdat zij afwijken van het algemene beginsel dat omzetbelasting wordt geheven over elke levering van goederen en over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.⁸¹ Wanneer een vrijstelling zich bevindt in de keten van belastingplichtigen, dient de vrijstelling des te restrictiever te worden uitgelegd.

Neutraliteit tussen belastingplichtigen

Belastingneutraliteit verlangt ook neutraliteit tussen belastingplichtigen, in de zin dat elke belastingplichtige gelijk wordt belast. In het arrest VNO, waarin wordt beslist dat een belastingplichtige zich direct mag beroepen op de (gunstigere) Richtlijn, overweegt het Hof dat het belastingstelsel uitgaat van de gelijkheid van fiscale behandelingen der ondernemingen.⁸² In het arrest Rompelman overweegt het Hof dat het beginsel van neutraliteit ten aanzien van de fiscale behandeling van de ondernemer vereist dat een investeringsuitgave, in het onderhevige arrest een showroom, valt aan te merken als eerste economische activiteit, en dat de heer en mevrouw Rompelman zodoende zijn aan te merken als belastingplichtige.⁸³ Een andere behandeling van de investeringsuitgaven zou volgens het Hof leiden tot een willekeurig onderscheid tussen investeringen voorafgaand en tijdens de uitvoering van belaste activiteiten. Een ondernemer zou in dat geval in de periode tussen de investeringshandeling en de eerste belaste handeling belast zijn met het financieringsnadeel van de belasting.⁸⁴ Bij de beoordeling van een belastingplichtige is slechts het subjectieve doel van de ondernemer van belang, hetzij onderbouwd met objectieve gegevens. Of er vervolgens daadwerkelijk belaste handelingen volgen, is irrelevant. Ook als de belaste prestaties worden verricht door een ander persoon dan degene die de kosten ten behoeve van deze belaste prestaties heeft verricht, is ten einde de neutraliteit te waarborgen deze belasting aftrekbaar.⁸⁵

Deze neutraliteit wordt bereikt door een zo ruim mogelijke invulling van het begrip belastingplichtige. Ook personen die incidenteel handelingen verrichten kunnen bij uitzondering als belastingplichtige worden aangemerkt. De ruime invulling van de belastingplichtige ten einde de neutraliteit te waarborgen brengt met zich mee dat in sommige gevallen bepaalde leveringen en diensten buiten de heffing moeten worden gelaten. Hiervoor

⁷⁷ S.A. Stevens, *De belaste overheid*, Deventer: Kluwer 2003

⁷⁸ Een belastingplichtige die belaste prestaties verricht.

⁷⁹ In tegenstelling tot spoken weet je dat spook-btw bestaat maar zie je het niet. Spoken bestaan niet, maar je ziet ze wel.

⁸⁰ De huurder kan slechts opteren voor belaste verhuur indien hij voor 90% niet-vrijgestelde prestaties verricht, zodoende waarborgt deze maatregel slechts in bepaalde gevallen de neutraliteit.

⁸¹ HvJ 15 juni 1989, C-348/87 (SUFA),

⁸² HvJ 1 februari 1977, 51/76 (VNO),

⁸³ HvJ 14 februari 1985, 268/83 (Rompelman) r.o. 23

⁸⁴ Hierin zie je ook een element van inwendige neutraliteit.

⁸⁵ HvJ 29 april 2004, C-137/02 (Faxworld)

wordt gebruik gemaakt van vrijstellingen. Uit het arrest Gregg & Gregg blijkt dat er, teneinde de neutraliteit te waarborgen, bij de toepassing van een vrijstelling geen onderscheid gemaakt mag worden op basis van wie een economische activiteit verricht, de belasting dient rechtsvormneutraal te zijn:

*Deze zienswijze, dat met de termen "inrichting" en "organisatie" niet alleen rechtspersonen worden bedoeld, strookt met name met het beginsel van de fiscale neutraliteit dat inherent is aan het gemeenschappelijk btw-stelsel, en dient te gelden bij de toepassing van de vrijstellingen (...).*⁸⁶

Eerder had het Hof in het arrest Bulthuis-Griffioen overwogen om te stellen dat een natuurlijk persoon geen aanspraak kan maken op een vrijstelling, omdat uit de tekst van de Richtlijn valt op te maken dat deze vrijstelling uitsluitend is bedoeld voor instellingen. Hieruit blijkt goed dat hanteren van neutraliteit twee kanten op werkt. Enerzijds vereist het cumulatieverbod een strikte uitleg van vrijstellingen, anderzijds dienen vrijstellingen breed te worden toegepast ten einde neutraliteit ten opzichte van de belastingplichtigen te waarborgen. Een ander voorbeeld van deze tegenstrijdige uitwerking van belastingneutraliteit is te zien in het arrest The Rank Group. The Rank Group exploiteert bingoclubs en casino's in het Verenigd Koninkrijk. In deze gelegenheden staan verschillende types gokmachines, waarvan enkele types zijn vrijgesteld van de btw en sommige niet. Het Hof oordeelde hierover dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich er tegen verzet dat twee diensten, die vanuit het oogpunt van de consument gelijk of gelijksoortig zijn, verschillend worden behandeld. Daarbij is het enkel van belang dat de diensten vanuit het perspectief van de consument vergelijkbaar zijn en dezelfde behoefte bevredigen. De Engelse fiscus had nog aangevoerd dat het verschillend belasten van de automaten niet had geleid tot aantoonbare verstoring van de mededinging, maar dit vormt volgens het Hof geen zelfstandige en aanvullende voorwaarde voor schending van het beginsel van fiscale neutraliteit.⁸⁷

In het arrest Solleveld en Van den Hoot-Van Eijnsbergen gaat het over de vrijstelling voor medische diensten.⁸⁸ Solleveld is een 'klassiek' fysiotherapeut en is voor deze activiteiten vrijgesteld voor de btw omdat hij, zoals de Nederlandse wettekst vereist, is ingeschreven in het register van de Wet BIG⁸⁹. Naast zijn klassieke werkzaamheden als fysiotherapeut verricht hij eveneens werkzaamheden in het kader van de zogenoemde "stoorvelddiagnostiek". Hiervoor heeft hij in Duitsland een specifieke aanvullende opleiding gevolgd. De Nederlandse overheid stelden dat de activiteiten met betrekking tot de stoorvelddiagnostiek niet onder de vrijstelling vielen. Het Hof oordeelt echter dat het beginsel van neutraliteit zich er tegen verzet dat soortgelijke diensten- met een gelijkwaardig kwaliteitsniveau- die met elkaar concurreren verschillend worden behandeld voor de btw.

Zoals volgt uit het arrest Commissie tegen Frankrijk en het hierboven genoemde Solleveld en van Den Hoot-Van Eijnsbergen concurreren goederen en diensten met elkaar wanneer zij gelijksoortig zijn.⁹⁰ De gelijksoortigheid wordt beoordeeld vanuit het perspectief van de consument. In het arrest Commissie tegen Frankrijk overweegt het Hof dat twee type geneesmiddelen, waarvan één wordt vergoed en de ander niet, voor de consument niet

⁸⁶ HvJ 7 september 1999, C-216/97 (Gregg & Gregg), r.o. 19

⁸⁷ HvJ 10 november 2011, C-259/10 en C-260/10 (The Rank Group, r.o. 34 en 36)

⁸⁸ HvJ 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04 (Solleveld & Van den Hout-Van Eijnsbergen)

⁸⁹ Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg

⁹⁰ HvJ 3 mei 2001, C-481/98 (Commissie tegen Frankrijk)

gelijksoortig zijn.⁹¹ Wanneer met elkaar concurrerende diensten of goederen vanuit het oogpunt van de btw verschillend worden belast, is dat een ontoelaatbare verstoring van de neutraliteit. De mate van verstoring is daarbij irrelevant.⁹² Volgens Merckx is het beginsel van gelijke behandeling van soortgelijke goederen en diensten de kern van het neutraliteitsbegrip waaronder alle vormen van neutraliteit vallen.⁹³

In de arresten Abbey National II en Volker Ludwig gaat het Hof in op de neutraliteit met betrekking tot het gekozen organisatiemodel. In deze arresten over het toepassen van vrijstellingen stelt het Hof dat belastingplichtigen het organisatiemodel mogen kiezen dat hun uit strikt economisch oogpunt het beste uitkomt, zonder daarbij het risico te lopen dat hun activiteiten worden uitgesloten van de vrijstelling. Daarbij moeten de activiteiten wel een afzonderlijk geheel vormen dat de kenmerkende en essentiële functies van de vrijstelling vervult.⁹⁴ Neutraliteit tussen belastingplichtigen omvat echter niet dat de keuzes van ondernemingen niet mogen worden ingegeven door de omzetbelasting. In het arrest BLP verkoopt BLP één van haar deelnemingen om geld te vergaren voor de continuïteit van de onderneming.⁹⁵ De btw op adviseurskosten was volgens het Hof niet aftrekbaar omdat deze zijn gemaakt ten behoeve van een vrijgestelde prestatie.⁹⁶ BLP betoogt dat dat in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit omdat wanneer BLP voor hetzelfde doel een geldlening had aangetrokken, de voorbelasting (op bijvoorbeeld de kosten van financieel adviseurs) wel aftrekbaar was geweest. Het Hof stelt dat de neutraliteit enkel wordt gewaarborgd ten gunste van activiteiten die als zodanig onder de btw zijn onderworpen. De keuze die een belastingplichtige maakt tussen verschillende handelingen ten einde zijn doel te bereiken, kunnen aldus worden beïnvloed door de heffing van btw.⁹⁷ Een goed voorbeeld daarvan is dat belastingneutraliteit zich er niet tegen verzet dat een vrijgestelde belastingplichtige die activiteiten uitbesteed wordt geconfronteerd met niet aftrekbare belasting.⁹⁸

Er zijn ook gevallen waarin de belastingplicht ten gunste van de neutraliteit dient te worden uitgebreid. Dat is het geval bij de belastingplicht van overheden. Een overheid is niet belastingplichtig indien zij handelt 'als overheid'. Dat is echter anders indien de behandeling als niet-belastingplichtige kan leiden tot " concurrentievervalsing van enige betekenis":⁹⁹

"Voorts moet worden vastgesteld, dat de tweede alinea van die bepaling een afwijking inhoudt van de regel, dat de publiekrechtelijke lichamen niet belastingplichtig zijn voor de handelingen of werkzaamheden die zij "als overheid" verrichten, namelijk voor zover een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden. Deze alinea beoogt dus de belastingneutraliteit, een van de belangrijkste doelstellingen van de Zesde Richtlijn, te verzekeren in gevallen waarin de publiekrechtelijke lichamen in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regime werkzaamheden verrichten die ook in

⁹¹ HvJ 3 mei 2001, C-481/98 (Commissie tegen Frankrijk) r.o. 27

⁹² HvJ 28 juni 2007, C-363/05 (J.P. Morgan) r.o. 47

⁹³ M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, blz. 34

⁹⁴ HvJ 4 mei 2006, nr. C-169/04 (Abbey National II), r.o. 68, HvJ 21 juni 2007, nr. C-453/05 (Volker Ludwig), r.o. 35.

⁹⁵ HvJ 6 april 1995, C-4/94 (BLP)

⁹⁶ Door de arresten KapHag (HvJ 26 juni 2003, C-442/01) en EDM (HvJ 29 april 2004, C-77/01) is het arrest BLP achterhaald met betrekking tot de kwalificatie van de verkoop van een deelneming als vrijgestelde prestatie. Uit EDM volgt dat de enkele verkoop van aandelen een handeling is die niet binnen de reikwijdte van de btw valt, deze handeling is dus niet vrijgesteld. Uit KapHag volgt dat de inbreng van een nieuwe vennoot tegen betaling ook geen belatbare handeling is. Met betrekking tot de opmerking over de neutraliteit is het arrest BLP nog relevant. Zie: E.M. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), *BNB* 2004/285.

⁹⁷ HvJ 6 april 1995, C-4/94 (BLP) r.o. 26

⁹⁸ HvJ 5 juni 1997, C-2/95 (SDC)

⁹⁹ HvJ 13 december 2007, C-408/06 (Franz Götz) r.o. 42

Eindverbruikers

Een ander aspect van belastingneutraliteit omvat de neutraliteit tussen eindverbruikers. De Richtlijn beoogt tot een btw-regeling te komen die vanuit het oogpunt van de eindverbruiker volkomen neutraal is. Deze neutraliteit komt tot uiting op het moment dat een belastingplichtige een bedrijfsgoed voor privédoeleinden aanwendt. In dat geval moet ‘de verbruiker’ dezelfde belasting betalen wanneer het goed direct ‘in privé’ was aangeschaft. Wanneer een belastingplichtige voor eigen privédoeleinden, of voor privédoeleinden van zijn personeel, gebruik maakt van een bedrijfsgoed of voor privédoeleinden diensten uit zijn bedrijf ontvangt, wordt hij middels de artikelen 16 en 26 van de Richtlijn geacht aan zichzelf een levering of dienst onder bewarende titel te verrichten. Doel van deze artikelen is aldus te voorkomen dat een belastingplichtige belastingvrij gebruik kan maken van goederen waarvan hij in het kader van zijn onderneming de voorbelasting heeft afgetrokken. Zoals dus ook blijkt uit het eerder aangehaalde arrest Kühne is deze bepaling enkel van toepassing wanneer de belastingplichtige de voorbelasting van het goed in aftrek heeft gebracht.

In het arrest Mosche wordt invulling gegeven aan hoe de vergelijkbaarheid tussen eindverbruikers moet worden uitgelegd en hoe die vergelijkbaarheid wordt bereikt. Mosche is een fabrikant van gereedschappen, die voor privédoeleinden gebruik maakt van een bedrijfsauto. Bij de aanschaf had Mosche de btw op de auto afgetrokken. De Duitse fiscus belast vervolgens Mosche voor het privégebruik en neemt daarbij als grondslag de afschrijvingen van de auto en een bepaald percentage van diverse kosten die waren gemaakt voor het gebruik en het onderhoud van de auto. Dit betreft kosten zonder btw, zoals de motorrijtuigbelasting en autoverzekeringen. In geschil is of het terecht is dat deze diverse kosten worden opgenomen in de grondslag. De Duitse regering voert aan dat Mosche voor het gebruik van zijn auto moet worden vergeleken met een particulier die een auto huurt van een autoverhuurder. In dat geval is btw verschuldigd over alle ‘huurbetalingen’, ongeacht of Mosche de btw op de achterliggende kosten heeft kunnen aftrekken.¹⁰¹ De Commissie neemt het standpunt in dat Mosche met een particuliere koper moet worden vergeleken. In de conclusie van A-G F.G. Jacobs en het arrest van het Hof wordt deze laatste stelling gevolgd. De interne levering heeft tot doel dat een belastingplichtige in het geval van gebruik voor privédoeleinden gelijk wordt belast als een particulier. Het gebruik van een goed dient volgens de A-G in strikte zin te worden uitgelegd. Op deze manier wordt enkel het gebruik van het goed belast en niet de bijkomende diensten. De btw die drukt op de kosten voor de bijkomende diensten is –conform de hoofdregel- aftrekbaar tot zover deze worden gebruikt voor belaste handelingen. Hierdoor is de uitwerking uiteindelijk neutraal.

De btw op goederen die in het kader van de onderneming worden aangeschaft is direct aftrekbaar. Later privégebruik, zoals het gebruik van de auto voor privédoeleinden, wordt vervolgens pas belast indien het daadwerkelijke gebruik plaatsvindt. Dit levert een belastingplichtige dus wel een financieringsvoordeel op ten opzichte van de ‘normale’ eindverbruiker. Diensten worden daarentegen direct bij aanschaf naar evenredigheid

¹⁰⁰ HvJ 17 oktober 1989, 231/87 en 129/88 (Carpaneto Piacentino) r.o. 22

¹⁰¹ De Duitse regering voert aan dat Mosche in dat geval mogelijk gebruik zou kunnen maken van artikel 30 van de btw Richtlijn die leveringen waarvan er geen recht op aftrek heeft bestaan vrijstelt van btw.

van (verwacht) privégebruik belast. Dat de btw op het privégebruik van goederen achteraf wordt geheven, hangt samen met de mogelijkheid dat de verhouding waarin de goederen belast worden gebruikt jaar-op-jaar kan wijzigen, terwijl dit niet het geval is voor diensten die over het algemeen direct of over een korte periode worden verbruikt.

De neutraliteit tussen eindverbruikers hangt nauw samen met het verbod op cumulatie. De nauwe samenhang blijkt goed uit het arrest Fischer en Brandenstein.¹⁰² Brandenstein is een belastingadviseur die van een particulier een tweedehands auto koopt –zonder btw– die hij gebruikt voor zijn onderneming. De btw op de onderhoudskosten trekt hij af. Enkele jaren later onttrekt Brandenstein de auto aan zijn onderneming nadat de auto in de jaren daarvoor van een nieuwe voorruit en katalysator is voorzien. Het Hof overweegt dat bij een onttrekking naar privé, ten einde dubbele heffing te voorkomen, de heffing achterwege dient te blijven, ook al is de btw op onderhoudskosten afgetrokken. Dit levert Brandenstein volgens het Hof geen ongerechtvaardigd voordeel op in vergelijking met een gewone eindverbruiker. Dit is anders indien het onderhoud heeft geleid tot een waardevermeerdering die op het moment van onttrekking nog niet volledig is verbruikt. In dat geval dient er over het nog niet verbruikte gedeelte btw te worden geheven ten einde de neutraliteit tussen eindverbruikers te waarborgen.

Transacties

Neutraliteit betekent verder dat alle transacties in de heffing van btw moeten worden betrokken, ongeacht of dit illegale transacties betreffen. Naast legale en illegale transacties onderscheidt het Hof transacties die naar hun aard niet in het economische circuit van de interne markt mogen voorkomen en waarvan elke mededinging tussen legaal en een illegale economische sector uitgesloten is. Deze transacties vallen buiten de werkingssfeer van de Richtlijn en zijn zodoende niet belast. Dit betreffen transacties met betrekking tot de handel in verdovende middelen en vals geld.¹⁰³

Op deze denkwijze van het Hof Van Justitie is de nodige kritiek denkbaar.¹⁰⁴ Want waarom zou je transacties zoals de handel in drugs negeren voor de heffing van btw, zeker aangezien het Hof de economische realiteit een fundamenteel criterium voor het toepassen van het gemeenschappelijk btw-stelsel noemt.¹⁰⁵ De handel in namaakartikelen of computersystemen betreft transacties die wel binnen de werkingssfeer van de Richtlijn vallen.¹⁰⁶ De handel in deze artikelen schendt weliswaar eigendomsrechten, maar het verbod houdt geen verband met de aard of de wezenlijke kenmerken van het product.

Onder de neutraliteit van transacties valt ook dat elke transactie met hetzelfde economische resultaat gelijk moet worden belast, ongeacht de juridische vorm van de transactie. Dit volgt uit het arrest Van Tiem, waarin de heer Van Tiem een bedrijfsterrein aankoopt en vervolgens opstalrecht verleent aan zijn onderneming.

¹⁰² HvJ 17 mei 2001, C-322/99 en 323/99 (Fischer en Brandenstein)

¹⁰³ Verkoop morfine: HvJ 28 februari 1984, 294/82 (Senta Einberger), Anfetamine: HvJ 5 juli 1988, 269/86 (Mol) Nederlandse Softdrugs: HvJ 5 juli 1988, 289/86 (Happy Family), Handel in vals geld: HvJ 6 december 1990, C-343/89 (Max Witzemann)

¹⁰⁴ Zie de noot van Ploeger bij HvJ 5 juli 1988, 269/86 (Mol) BNB 1988/303.

¹⁰⁵ Zie bijvoorbeeld. HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey) r.o. 42

¹⁰⁶ Computers: HvJ 2 augustus 1993, C-111/92 (Wilfred Lange), namaakparfums: HvJ 28 mei 1998, C-3/97 (Goodwin & Unstead)

“In de tweede plaats moet erop 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.”¹⁰⁷

Een ander aspect dat de neutraliteit van transacties aangaat, is de regelmatig terugkerende vraag of er al dan niet sprake is van één of meerdere prestaties. Volgens het Hof dient ten einde de neutraliteit te waarborgen elke transactie zoveel mogelijk los te worden behandeld. In het arrest Kerrutt betreft het de vraag of de levering van een stuk grond en een aannemingsovereenkomst voor de btw als één transactie of als afzonderlijke transacties moeten worden beschouwd. Het Hof overweegt voor recht:

“(…), moeten volgens deze Richtlijn, ten einde een ten opzichte van de mededinging neutrale belastingheffing te waarborgen, de verschuilende belastbare handelingen die niet tot een enkele handeling kunnen worden samengevoegd, ieder afzonderlijk aan de belasting over de toegevoegde waarde worden onderworpen.”¹⁰⁸

Volgens Merckx kan deze vraag tevens worden behandeld middels het beginsel van gelijke behandeling. De hoofdregel met betrekking tot samengestelde diensten en leveringen is dat het scheiden ervan niet kunstmatig mag zijn. Als een klant een hoofddienst voor ogen heeft en de andere diensten zijn slechts van bijkomende aard gaan deze op in de hoofddienst.¹⁰⁹ Een dienst is bijkomend wanneer deze voor de consument geen doel op zich is. In dat geval treedt de bijkomende dienst van de ene belastingplichtige niet in concurrentie met de belastingplichtige die de bijkomende dienst als hoofddienst aanbiedt.

2.3.3.1 Het neutraliteitsbegrip binnen het toetsingskader.

Het neutraliteitsbegrip is in de voorafgaande paragrafen uitvoerig besproken. Het belang van neutraliteit blijkt reeds uit de ontstaansgeschiedenis van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Zoals blijkt uit de bovenstaande uiteenzetting over neutraliteit gaat het bij de verschillende vormen van neutraliteit om een gelijke behandeling van gelijke situaties. Die verschillende situaties komen aan de orde bij de verschillende vormen van neutraliteit en bij de verschillende uitleggingen van het Hof met betrekking tot de neutraliteit. In het kader van dit onderzoek dient te worden bepaald welk aspect van de neutraliteit dient te worden getoetst. In deze verhandeling gaat het over belastingplichtigen met buitenlandse onderdelen waarvan het hoofdhuis zelf geen belaste prestaties verricht. Dit betreft aldus internationale btw problematiek. Uit het grote belang van de neutraliteit binnen het gemeenschappelijk btw-stelsel volgt dat in beginsel aan elk aspect van de neutraliteit getoetst dient te worden. De nadruk zal echter liggen bij de uitwendige neutraliteit (met name de juridische en mededingingsneutraliteit). In dit kader zijn de uitlegging van het Hof met betrekking tot de cumulatie van belasting, de neutraliteit tussen belastingplichtigen en de neutraliteit tussen eindverbruikers van belang.

¹⁰⁷ HvJ 4 december 1990, C-186/89 (Van Tiem), r.o 18

¹⁰⁸ HvJ 8 juli 1986, 73/85 (Hans-Dieter en Ute Kerrutt), r.o. 14

¹⁰⁹ HvJ 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan)

Hoofdstuk 3

De belastingplicht en aftrek van voorbelasting

3.1. Inleiding

In het vorige hoofdstuk is uiteengezet wie en wat de omzetbelasting beoogt te belasten en is stilgestaan bij de indirecte manier van heffen. In dit hoofdstuk zal daar een vervolg aan worden gegeven. Zoals opgemerkt is het beoogde object van heffing,] niet gelijk aan het werkelijke object van heffing. De consument wordt immers belast, maar het zijn de ondernemers bij wie de belasting wordt geheven. Daarmee in samenhang hebben alleen deze ondernemers het recht op aftrek van de door hen betaalde btw, om te realiseren dat de werkelijke belastingdruk ligt bij de eindverbruiker.

In dit hoofdstuk zal worden ingegaan op de belastingplichtig voor de btw, de belastbare prestatie en het recht op aftrek. Omdat de belastingplicht en het bestaan van een belastbare prestatie van en aan deze belastingplichtige als een gegeven wordt beschouwd, zal dit korter worden behandeld. Bij het recht op aftrek zal uitgebreider worden stilgestaan.

3.2. De belastbare handeling

Artikel 2 van de Richtlijn, en in gelijke zin Artikel 1 van de Wet OB, stelt dat belasting wordt geheven ter zake van levering van goederen en diensten welke onder bezwarende titel door een als zodanig handelend belastingplichtige worden verricht.¹¹⁰ In de Nederlandse wet wordt niet gesproken over een belastingplichtige maar over 'de ondernemer'. Uit artikel 1 van de Wet en Artikel 2 van de Richtlijn volgt dat er pas belasting wordt geheven indien er sprake is van een ondernemer of belastingplichtige (I), die onder bezwarende titel goederen levert of diensten verricht (II). In de navolgende twee paragrafen worden de begrippen belastingplichtige/ondernemer en bezwarende titel uiteengezet.

3.2.1. De belastingplichtige

Artikel 7, lid 1, van de wet OB definieert 'een ondernemer' als 'een ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent.' Volgens het tweede lid wordt onder een bedrijf mede verstaan: beroepsbeoefenaren en de exploitatie van een vermogensbestandsdeel om daar duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Artikel 7 van de wet is de uitwerking van artikel 9 van de Richtlijn die niet spreekt over de ondernemer, maar over de belastingplichtige. De belastingplichtige is gedefinieerd als 'een ieder die, ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk van het resultaat van die activiteit.' Volgens het tweede lid omvatten economische activiteiten "alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitvoering van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. De exploitatie van

¹¹⁰ Daarnaast is volgens artikel 1 belast: Intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer en door rechtspersonen, andere dan ondernemers; Intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel, anders dan in de zin van onderdeel b, van nieuwe vervoermiddelen in Nederland; invoer van goederen.

een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen wordt beschouwd als economische activiteit.” Op 2 mei 1984 heeft de Hoge Raad verworpen dat het mogelijk zou zijn om als ‘belastingplichtige’ te kwalificeren, zonder tegelijkertijd te kwalificeren als ‘ondernemer’, waardoor er moet worden aangenomen dat er tussen beide begrippen geen inhoudelijk verschil zit.¹¹¹ Voor het definiëren van de belastingplichtige zal daarom worden aangesloten bij de artikelen 9 tot en met 13 van de Richtlijn en de uitleg die het Europese Hof daaraan heeft gegeven.

3.2.1.1. Een ieder

De term ‘een ieder’ komt ook voor in de Btw Richtlijn. Deze term hangt samen met het eerder genoemde streven om tot een zo breed mogelijk begrip van de belastingplichtige te komen. Voor het bepalen van het heffingssubject is de civiel juridische vorm van een entiteit niet belangrijk. Van iedere natuurlijke persoon, samenwerkingsverband en rechtsvorm, ongeacht of dit civiel rechtelijk een rechtspersoon is of niet, moet worden bezien of deze kan worden aangemerkt als een belastingplichtige voor de btw.

Om te bepalen of een samenwerkingsverband als ‘een ieder’ moet worden gekwalificeerd is het van belang hoe dit samenwerkingsverband zich naar buiten toe presenteert. Voor een samenwerkingsverband is het een vereiste dat dit verband als een duurzame entiteit naar buiten treedt.¹¹² Een samenwerkingsverband dat onder één naam opereert en op die naam overeenkomsten sluit, geldt doorgaans als ‘een ieder.’¹¹³

Wanneer een combinatie van (rechts of natuurlijke) personen zich naar buiten toe presenteert als een entiteit en zich zodanig als een belastingplichtige kwalificeert, betekent dat niet dat de afzonderlijke onderdelen ook niet als zelfstandige ondernemer prestaties kunnen verrichten aan de combinatie. In het arrest Heerema oordeelde het Hof dat Heerema die onderdeel uitmaakte van een maatschap, afzonderlijk belastingplichtig is voor de verhuur van onroerend goed aan de maatschap.¹¹⁴ Heerema handelde met de verhuur van het onroerend goed zelfstandig, tussen de maatschap en de maat bestonden geen banden van ondergeschiktheid¹¹⁵

3.2.1.2. Een economische activiteit

Door de Hoge Raad is in het verleden aan het begrip bedrijf de invulling ‘een organisatie van kapitaal en arbeid, welke er op is gericht duurzaam deel te nemen aan het economisch verkeer’ gegeven. De Richtlijn kent deze term niet, en ondertussen lijkt de hierboven genoemde omschrijving achterhaald te zijn.¹¹⁶ Voor de uitleg van het begrip bedrijf, zal dan ook aansluiting moeten worden gevonden bij het begrip ‘economische activiteit’ uit de Richtlijn.

¹¹¹ HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295

¹¹² HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366, In Europees verband is een dergelijk vereiste niet zo direct genoemd.

¹¹³ Zie voor een uitgebreidere uiteenzetting M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, 5.3.1 De entiteit, p62.

¹¹⁴ HvJ 27 januari 2000, C-23/98 (Heerema)

¹¹⁵ Heerema r.o. 18: ‘Wat de onderhavige activiteit betreft, bestaan er immers tussen de maatschap en de maat geen banden van ondergeschiktheid zoals die bedoeld in artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde Richtlijn, die zouden betekenen dat aan de voorwaarde dat de maat zelfstandig handelt, niet is voldaan. Integendeel, bij de verhuur van een lichamelijke zaak aan de maatschap handelt de maat op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid, ook indien hij tegelijkertijd de maatschap die de zaak huurt, beheert. Deze verhuur valt immers niet onder het beheer of de vertegenwoordiging van de maatschap.’

¹¹⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012p. 65

Volgens de jurisprudentie van het Hof blijkt uit de definities van de begrippen 'economische activiteit' en 'belastingplichtige' dat het begrip een ruime werkingssfeer heeft en dat het een objectief karakter heeft. Met het objectieve karakter wordt bedoeld dat iedere activiteit op zichzelf beschouwd moet worden, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit.¹¹⁷ Een activiteit wordt als economisch beschouwd, indien zij is verricht om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.¹¹⁸ In de regel is dit het geval als de activiteit regelmatig (of permanent) en tegen vergoeding wordt verricht.¹¹⁹ De vraag of een activiteit al dan niet duurzaam wordt verricht is een feitelijke vraag, waarbij alle omstandigheden van het geval in aanmerking moeten worden genomen.¹²⁰ Het vereiste van duurzaamheid staat niet (meer) letterlijk in de Richtlijn, maar het nadrukkelijk benoemen van incidentele handelingen die een lidstaat wél mag belasten¹²¹ insinueert dat voor de belastbaarheid van andere handelingen enige regelmaat is vereist.¹²² Ook duidt de naam omzetbelasting, zoals eerder al opgemerkt, reeds op enige regelmaat. Zoals uiteengezet lijkt deze eis overigens een afweging tussen het rechtskarakter en doelmatigheid, een verbruiksbelasting zou immers ook eenmalig verbruik beogen te belasten, maar de uitvoerbaarheid laat dat niet toe.

Activiteiten die door een onderneming jegens derden worden verricht, en die worden verricht tegen vergoeding, zullen in beginsel gekwalificeerd worden als een economische activiteit. Deze activiteiten worden in dat geval verricht in het economisch verkeer en vallen, zoals het Hof dat noemt, binnen de werkingssfeer van de Richtlijn. Het is echter ook mogelijk dat er handelingen worden verricht die volgens het Hof nadrukkelijk geen economische activiteit zijn, en die, zoals het Hof dat formuleert, buiten de reikwijdte van de Richtlijn vallen.¹²³ Zoals het Hof stelt, de werking van de Richtlijn is ruim, maar heeft enkel betrekking op activiteiten met een economisch karakter.¹²⁴ Voorbeelden van dergelijke activiteiten zijn prestaties die worden verricht 'om niet' of tegen een symbolische vergoeding, het enkel houden van, de verwerving en verkoop van een deelneming, en ook de handel in goederen die onder een volstrekt handels- en invoerverbod vallen is naar het oordeel van het Hof geen economische activiteit.¹²⁵

Lidstaten kunnen er op basis van artikel 19 van de Richtlijn voor kiezen om de overdracht van een samenstel van activa en passiva, die samen een zelfstandige onderneming vormen, buiten de btw-heffing te houden. In dat geval is een dergelijke overdracht geen economische activiteit.¹²⁶ Heeft een lidstaat er niet voor gekozen artikel 19 van de Richtlijn te implementeren, dan zal een dergelijke overdracht doorgaans aan te merken zijn als een economische activiteit, en dus als een belaste handeling.¹²⁷

¹¹⁷ Voor het eerst aangehaald in: HvJ 26 maart 1987, 235/85 (Commissie tegen Nederland), r.o. 8

¹¹⁸ HvJ 20 juni 2013, C-219/12, (Thomas Fuchs), r.o. 17-19 en HvJ 26 september 1996, C-230/94 (Renate Enkler) r.o. 20

¹¹⁹ Conclusie van A-G E. Sharpston van 7 maart 2013, zaak C-219/12 (Thomas Fuchs), punt 20

¹²⁰ HvJ 20 juni 2013, zaak C-219/12 (Thomas Fuchs), r.o. 19

¹²¹ Artikel 12 van de Richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid bepaalde incidentele activiteiten te belasten en artikel 1, sub c, belast ook de verkoop van een nieuw vervoersmiddel door een particulier.

¹²² Dat blijkt ook uit het in artikel 9 de meervoudsvorm van *werkzaamheden van*.

¹²³ O.a. HvJ 26 mei 2005, C-465/03 (Kretztechnik A-G), r.o. 36

¹²⁴ HvJ 29 april 2004, C-77/01 (EDM) r.o. 47

¹²⁵ Op het recht op aftrek bij niet-belastbare handelingen wordt verderop in dit hoofdstuk teruggekomen.

¹²⁶ Dit volgt direct uit artikel 19 van de Richtlijn maar ook uit HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National), r.o. 32

¹²⁷ HvJ 29 oktober 2009, C-29/08 (AB SKF)

3.2.1.3. Zelfstandig

Het vereiste van zelfstandigheid staat zowel in de Richtlijn als in de wet. De eis dat economische activiteiten zelfstandig moeten worden verricht om als belastingplichtige te worden aangemerkt, is er voornamelijk op gericht mensen in loondienst uit de heffing te houden. Artikel 10 van de Richtlijn verduidelijkt dat door loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit te sluiten, voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst zijn aangegaan, of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

In het verleden zijn vragen over de zelfstandigheid vooral aan de orde geweest bij natuurlijke personen die wensten als ondernemer te worden aangemerkt om gebruik te kunnen maken van het recht op aftrek en gunstige regelingen voor kleine ondernemers. In het verleden speelde de vraag of notarissen en gerechtsdeurwaarders 'zelfstandig' waren. Het Hof oordeelde over deze beroepsgroepen dat zij als zelfstandig zijn aan te merken, zij oefenen hun activiteiten uit voor eigen rekening en eigen verantwoordelijkheid. Dat zij daarbij onder het toezicht staan van de overheid plaatst hen nog niet in verhouding van ondergeschiktheid.¹²⁸

Dat de zelfstandigheid bij andere dan natuurlijke personen vanzelfsprekend is, anders dan voorheen aangenomen, lijkt niet het geval.¹²⁹ In het arrest *Commissioners of Customs & Excise*¹³⁰ beslist het Hof dat een afzonderlijke rechtspersoon onder bepaalde voorwaarden als vaste inrichting van een andere (rechts)persoon kan worden aangemerkt. Uit het *FCE Bank* arrest kan worden opgemaakt dat een vaste inrichting doorgaans niet zelfstandig is. Uit datzelfde arrest kan echter ook worden afgeleid dat indien een vaste inrichting zelf economisch risico loopt, de vaste inrichting wel zelfstandig kan zijn. Op het arrest *FCE* en de verhouding tussen vaste inrichting en de zetel van bedrijfsuitoefening (hoofdhuis) wordt in hoofdstuk 4 teruggekomen.

3.2.2. Onder bezwarende titel

Op grond van artikel 2 lid 1 onderdeel a en c van de Richtlijn is de levering van goederen en diensten pas belast indien zij door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel wordt verricht.¹³¹

Aan het begrip 'onder bezwarende titel' is in de jurisprudentie inmiddels een invulling gegeven. Tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst moet een rechtsbetrekking bestaan waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.¹³² Daarbij moet tussen de verrichte dienst en de tegenprestatie moet een rechtstreeks verband bestaan.¹³³ Dit verband moet zodanig zijn, dat er een relatie kan worden gelegd tussen de omvang van de voordelen die uit de verrichte dienst voortvloeien voor de ontvangers van die dienst, en de hoogte van die tegenprestatie. De tegenprestatie moet daarbij in geld kunnen worden uitgedrukt en de werkelijke tegenwaarde

¹²⁸ HvJ EG 26 maart 1987, zaak 235/85 (Commissie-Nederland), in gelijke zin: HvJ 21 mei 2008, C-456/07 (Mihal)

¹²⁹ S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2011, Zelfstandigheid van niet-natuurlijke personen

¹³⁰ HvJ EG 20 februari 1997, zaak C-260/95 (DFDS A/S),

¹³¹ Volgens de Richtlijn is er geen bezwarende titel vereist bij de invoer van goederen. Van Noorden stelt dat in het geval dat bij invoer een bezwarende titel vereist zou zijn, het mogelijk zou zijn om goederen zonder btw in te kunnen voeren. Zie G.J. van Norden, *Het concern in de btw*, Deventer: Kluwer 2007, blz.246

¹³² HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma), *FED* 1994/348, r.o. 14

¹³³ HvJ 5 februari 1981, C-154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), r.o. 12; HvJ 8 maart 1988, C- 102/86, (Apple and Pear Development Council), r.o. 11

vormen voor de aan de ontvanger verleende dienst.¹³⁴ Het Engelse Apple and Pear Development Council had als taak het verbeteren van de in Engeland en Wales geproduceerde appels en peren, het maken van reclame en het voeren van promotieacties. Ten behoeve van deze activiteiten betaalden alle aangesloten telers een verplichte bijdrage aan de Council. In het geding was of deze bijdrages aan waren te merken als de tegenprestatie van de door de Council geleverde diensten. Volgens het Hof was er van een bezwarende titel geen sprake, aangezien de verplichte bijdrage door de telers werd betaald, ongeacht of zij voordeel hadden bij specifieke diensten van de Council, en enkel indirecte voordelen genoten die door het werk van de Council aan de gehele sector toekomen.

Naar aanleiding van het voorgaande kan de vraag worden opgeworpen of degene die niet onder bezwarende titel diensten verricht, überhaupt wel economische activiteiten verricht.¹³⁵ Zijn de beginselen economische activiteit en bezwarende titel communicerende vaten? Oftewel, kan in het geval van de Council worden gezegd dat zij een economische activiteit verricht? Naar mijn mening is het begrip economische activiteit een ruim begrip, waardoor voor het bestaan van economische activiteit reeds voldoende is dat er een causaal verband bestaat tussen de vergoeding en de activiteit, aangevuld met de vereiste dat er sprake moet zijn van een duurzaam streven naar deze vergoeding. In het geval van de Council ontving zij een vergoeding voor het verwezenlijken van haar doel. De bezwarende titel vereist een rechtstreeks verband tussen de prestatie en de vergoeding en dit begrip is zodoende een beperking van de reikwijdte van de heffing. In gelijke zin overwoog de A-G Lenz in zijn conclusie bij het arrest Tolsma:

“Hieruit volgt dat, anders dan de Nederlandse regering meent, het voor het begrip “onder bezwarende titel” niet voldoende is, dat iemand voor zijn activiteiten daadwerkelijk (eventueel onder de inkomstenbelasting vallende) inkomsten verwerft en aldus aan het economisch verkeer deelneemt. Ondanks de ongetwijfeld ruime werkingssfeer van de Zesde Richtlijn, waarop de Nederlandse regering wijst, omvat dit begrip, gelet op de context ervan, in beginsel slechts de verrichtingen die een element van contractuele uitwisseling in vorenbedoelde zin bevatten.”¹³⁶

De volgende vraag die kan worden opgeworpen is of het beginsel van een bezwarende titel, welke in wezen een beperking vormt van de ruime reikwijdte van de belasting, wel recht doet aan het rechtskarakter van de omzetbelasting. Van Noorden gaat dieper op deze vraag in en komt mijns inziens tot een terechte conclusie. In de arresten Mohr en Landboden heeft het Hof het verbruikscriterium geïntroduceerd.¹³⁷ Beide arresten gaan over de vraag of een subsidie kan worden aangemerkt als de vergoeding voor een belaste activiteit van de subsidieontvanger. Het verbruikscriterium bevat twee elementen, namelijk dat het verbruik én het voordeel identificeerbaar moeten zijn.¹³⁸

‘Zoals de advocaat-generaal in punt 26 van zijn conclusie heeft opgemerkt, levert de landbouwproducent geen diensten aan een identificeerbare gebruiker, noch een voordeel dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden beschouwd.’¹³⁹

¹³⁴ HvJ 5 februari 1981, C-154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), r. o. 13 en HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma)

¹³⁵ M.E van Hilten, H.W.M van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012, blz. 143

¹³⁶ Conclusie van A-G Lenz van 20 januari 1994, Zaak C-16/93 (Tolsma), punt 13

¹³⁷ HvJ EG 29 februari 1996, C-215/94 (Jürgen Mohr) en HvJ EG 18 december 1997, C-384/95 (Landboden- Agrardienste GmbH & Co. KG)

¹³⁸ A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorbelastingen, WFR 2001/6442, blz. 962.

¹³⁹ HvJ 29 februari 1996, C-215/94 (Jürgen Mohr), r.o. 23

Met de arresten Jürgen Mohr en Landboden-Agrardienste, heeft het Hof het collectieve ‘algemeen’ belang afgezet tegen het individueel belang. Activiteiten die leiden tot individueel gebruik van goederen en/of diensten zijn dan in beginsel activiteiten die in de heffing kunnen worden betrokken. De bezwarende titel en de daaruit voortvloeiende eis van een rechtstreeks verband tussen prestatie en vergoeding fungeren zodoende als norm om te bepalen of er sprake is van verbruik. Zodoende is de eis van een bezwarende titel weliswaar een beperking van reikwijdte van de omzetbelasting, maar is deze eis in lijn met het rechtskarakter van de omzetbelasting. De maatstaf van heffing van verbruik kan immers enkel de vergoeding zijn die rechtstreeks verband houdt met de achterliggende prestatie. Zoals het Hof bevestigde is het daarvoor niet voldoende dat het voordeel een indirect uitvloeisel vormt of een bijgevolg is van voordelen die op algemene wijze toevloeien aan de gehele sector waartoe de betaler behoort.

3.3. De aftrek van voorbelasting

3.3.1. Inleiding

In deze paragraaf wordt het recht op aftrek besproken. Daarbij wordt uiteengezet welke voorbelasting aftrekbaar is. Grofweg zijn er twee soorten kosten, directe en algemene kosten. Algemene kosten zijn aftrekbaar naar evenredigheid van de belaste (niet-vrijgestelde) handelingen van de belastingplichtige. Deze verhouding betreft de zogenoemde ‘pro rata’. Voor het beantwoorden van de onderzoeksvraag acht ik het van belang vooral stil te staan bij wat volgens het Hof algemene kosten zijn. Het Hof heeft namelijk in enkele gevallen toegestaan dat de btw op kosten die betrekking hebben op niet-belastbare handelingen toch aftrekbaar is.

3.3.2. Het ‘recht’ op aftrek

Het recht op aftrek is het belangrijkste kenmerk van de omzetbelasting en de hoeksteen van het gehele btw-systeem. Door middel van het systeem van aftrek wordt bereikt dat het verbruik van alle goederen en diensten wordt belast, waarbij de belasting strikt evenredig aan de prijs van goederen en diensten is, ongeacht het aantal schakels in het productie- en distributieproces.¹⁴⁰ Zonder het recht op aftrek zou de belasting cumuleren. In zaken van het Hof m.b.t. het recht op aftrek is het gebruikelijk dat het Hof het doel van de aftrek herhaalt, namelijk dat ‘de aftrekregeling tot doel heeft om de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw, mits die activiteiten op zich aan de btw onderworpen zijn.’

141

In artikel 2 van de wet OB¹⁴² staat dat op de door een ondernemer verschuldigde belasting in aftrek wordt gebracht de belasting ter zake van aan hem verrichte leveringen van goederen en verleende diensten. Uit dit artikel valt op te maken dat de aftrek van voorbelasting is voorbehouden aan ondernemers en uit de zinsnede ‘in

¹⁴⁰ Artikel 2, eerste volzin eerste Richtlijn: Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces voor de fase van heffing plaatsvonden.

¹⁴¹ Zie: HvJ 14 februari 1985, 268/83 (Rompelman), r.o. 19, HvJ 15 januari 1998, C-37/95 (Ghent Coal), r.o. 15, HvJ 21 maart 2000, C-110/98 t/m C-147/98 (Gabalfrisa), r.o. 44, HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), r.o. 19, HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National I)

¹⁴² Art. 2 wet OB dient ter aankondiging van het systeem van aftrek, de verdere uitwerking staat met name in artikel 15 tot en met 17 van de wet.

af trek wordt gebracht' blijkt dat het aftrekken van de voorbelasting niet optioneel is.¹⁴³ Het niet in aftrek brengen van de voorbelasting zou immers een ernstige inbreuk zijn op de neutraliteit (verbod op cumulatie) en het rechtskarakter van de btw. Het duiden van de aftrek van voorbelasting als het 'recht op aftrek', zoals ook het Hof dat doet, lijkt dan ook niet geheel juist, aangezien ergens recht op hebben insinueert dat de belastingplichtige de keuze heeft om van dat recht gebruik te maken of niet.¹⁴⁴ In de rest van deze verhandeling zal, hetzij met deze aantekening in het achterhoofd, gesproken worden over het recht op aftrek.

Artikel 168 van de Btw Richtlijn stelt dat voorbelasting mag worden afgetrokken voor zover de goederen worden gebruikt voor belaste handelingen. Tot 1 januari 2007 stond in artikel 15 van de wet OB dat de voorbelasting in aftrek konden worden gebracht, voor zover de goederen en diensten werden gebruikt 'in het kader van de onderneming'. Deze methode leek ruimer dan de Richtlijn, aangezien hierbij het uitgangspunt was dat de belasting in beginsel altijd aftrekbaar is, tenzij er sprake is van consumptieve bestedingen.¹⁴⁵ Dit leidde ertoe dat de Hoge Raad in het roemruchte coffeeshop arrest oordeelde dat een coffeeshophouder die behalve softdrugs ook koffie en frisdranken verkocht volledig recht op aftrek van voorbelasting had.¹⁴⁶ De kosten maakten de coffeeshophouder in het kader van zijn onderneming. Dit was ook het geval voor zover deze kosten betrekking hadden op de verkoop van verdovende middelen, wat weliswaar geen belaste handeling betrof maar ook geen vrijgestelde handeling was. Met ingang van 1 januari 2007 is de tekst van de Nederlandse wet in overeenstemming gebracht met de Richtlijn en is de voorbelasting aftrekbaar, mits gebruikt voor belaste prestaties.¹⁴⁷ Daarbij is het de vraag of de voorbelasting die betrekking heeft op handelingen die buiten de reikwijdte van de btw vallen niet aftrekbaar is en of in het geval van het coffeeshop arrest de voorbelasting niet meer volledig aftrekbaar zou zijn. De Staatssecretaris van Financiën was in elk geval bij de wetswijziging wel van mening dat aftrek niet langer mogelijk zou zijn.¹⁴⁸ Rechtbank Breda heeft deze veronderstelling bevestigd.¹⁴⁹ Het is echter de vraag of dit volledig in lijn is met de arresten van het Hof met betrekking tot kosten die worden gemaakt ten behoeve van niet-belastbare handelingen.

3.3.3. 'Gebruikt voor'

Aftrek van voorbelasting is mogelijk voor zover de ingekochte goederen en diensten zijn gebruikt voor belaste handelingen. De zinsnede 'gebruikt voor' wijst erop dat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist is tussen de ingekochte goederen en diensten en de belaste handelingen.^{150,151} Met betrekking tot het recht op

¹⁴³ Artikel 168 van de Richtlijn stelt dat de belastingplichtige 'gerechtigd' is de btw, af te trekken. De Engelse versie van de Richtlijn bezigt 'shall be entitled'. Terminologie die er op lijkt te duiden dat de aftrek van voorbelasting vrijwillig is.

¹⁴⁴ Verondersteld zal immers worden dat een belastingplichtige altijd gebaad is bij de aftrek van voorbelasting, echter in gevallen waarbij de aftrek zeer laag is, doordat de belastingplichtige voornamelijk vrijgesteld presteert, kan het bijhouden van een deugdelijke administratie de lasten de bate overschrijden.

¹⁴⁵ Het is alom de vraag of het nieuwe artikel 15 daadwerkelijk een inperking is van het aftrekrecht. Deze vraag zal verder niet worden behandeld. Hiervoor verwijs ik naar S.T.M. Beelen

¹⁴⁶ HR 28 januari 1998, nr. 33 077, *BNB* 1998/116 (noot A.L.C. Simons).

¹⁴⁷ S.T.M. Beelen. spreekt van een overgang van een 'aftrek tenzij' naar 'aftrek mits' benadering. Zie: S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer: Kluwer 2010

¹⁴⁸ Zie § 6.2. van de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2007, *Kamerstukken II* 2006/2007, 30 804, nr. 3, blz. 27, *V-N* 2006/48.7.

¹⁴⁹ Rb. Breda, 1 juli 2009, nr. AWB 08/2895

¹⁵⁰ Zie: HvJ 6 april 1995, C-4/94 (BLP Group), r.o. 19 en HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), r.o. 24 HvJ 4 mei 2006, C-169/04 (Abbey National), r.o. 24

¹⁵¹ Je zou kunnen afvragen of rechtstreeks niet ook onmiddellijk is en vice versa. Volgens de Dikke van Dale in elk geval wel. Het Hof van Justitie gebruikt ook de formulering 'Onlosmakelijke samenhang'.

aftrek en de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang, heeft het Hof verschillende arresten gewezen. Met de arresten Midland Bank, Abbey National en Cibo Participations heeft het Hof de zogenoemde Midland-doctrine ontwikkeld die een invulling geeft aan de term 'gebruikt voor'.¹⁵² Van deze drie arresten is het Midland Bank arrest het belangrijkste, in de latere arresten heeft het Hof de doctrine bevestigd en aangevuld.

Midland Bank was een fiscale eenheid waartoe de bank Samuel Montague behoorde. Samuel Montague trad op als handelsbank voor Quadrex bij de overname van Mercantile House Holding Ltd, een op de Londense beurs genoteerde vennootschap. De door Samuel Montague verrichte diensten waren belast met btw. Quadrex was met een andere geïnteresseerde partij, British and Commonwealth Holding plc, overeengekomen dat British and Commonwealth Holding plc de aandelen van de vennootschap zou kopen en vervolgens de afdeling Wholesale broking aan Quadrex zou doorverkopen. Uiteindelijk bleek Quadrex over onvoldoende liquiditeit te beschikken om de afdeling te kunnen kopen. British and Commonwealth Holding plc vorderde vervolgens een schadevergoeding van Samuel Montague omdat de bank door nalatigheid van de directeuren valse verklaringen zou hebben afgelegd over de financiële situatie van Quadrex. Om zich tegen de claim te verdedigen deed Midland Bank een beroep op de diensten van het advocatenkantoor Clifford Chance. In het geding was of de btw op deze kosten volledig aftrekbaar was, of slechts gedeeltelijk. Met andere woorden; zijn deze diensten gebruikt voor de belaste handelingen (directe kosten) of behoren deze kosten tot de algemene kosten van de belastingplichtige? Om deze vraag te kunnen beantwoorden vroeg de verwijzende rechter om een verduidelijking van de 'rechtstreekse en onmiddellijke samenhang'.

Het Hof overweegt dat op basis van artikel 2 van de eerste Richtlijn en Zesde Richtlijn, welke luidt dat 'bij elke transactie de belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd, berekend over de prijs van het goed of van de dienst, onder aftrek van de btw waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast dat voor het recht op aftrek de kosten voor ingekochte goederen en diensten onderdeel moeten zijn van de prijs van de uitgaande belaste handelingen.' Hieruit volgt dat voor het bestaan van een rechtsreeks en onmiddellijk verband met een bijzondere handeling (directe kosten) de inkoop van goederen en diensten in beginsel vooraf moet gaan aan deze handeling.¹⁵³ In het Midland bank arrest kwam het Hof tot de conclusie dat er in dat geval geen sprake was van directe kosten, de kosten werden immers pas na de bewuste belaste handelingen gemaakt, en zijn dus niet verdisconteerd in de prijs van de belaste handelingen.¹⁵⁴ Dat zou anders zijn als kon worden aangetoond dat, bij wijze van uitzondering, de kosten reeds zijn voorzien en wel onderdeel uitmaken van de prijs.¹⁵⁵ Het Hof kent vervolgens wel aftrekrecht toe door te stellen dat de kosten deel uitmaken van de algemene kosten:

*'(...) Er is dus geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen die diensten en de handeling in een later stadium. De kosten van die diensten maken daarentegen deel uit van de algemene kosten van de belastingplichtige en zijn als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van een onderneming. (...)'*¹⁵⁶

¹⁵² S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer: Kluwer 2010, blz. 120

¹⁵³ HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), r.o. 30, HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National) r.o. 28, HvJ 27 september 2001, C-16/00 (Cibo Participations SA), r.o. 31, HvJ 26 mei 2005, C465/03 (Kretztechnik), r.o. 35

¹⁵⁴ HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), r.o. 31.

¹⁵⁵ HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), r.o. 32

¹⁵⁶ HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), r.o. 35

In het Midland bank-arrest onderscheidt het Hof aldus twee vormen van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang. Ten eerste onderscheidt het Hof de samenhang van kosten voor ingekochte goederen en diensten en bepaalde belastbare handelingen. Ten tweede onderscheidt het Hof de samenhang tussen kosten en de gehele economische activiteit van de belastingplichtige. Na de arresten Midland Bank, Abbey National en Cibo Participations is aftrek van voorbelasting mogelijk in de volgende gevallen (Midland-doctrine):

- De kosten van ingekochte goederen en diensten zijn onderdeel van de prijs van een uitgaande specifieke belastbare handeling(en). In dit geval volgt de belaste handeling doorgaans na het maken van de kosten en betreffen het directe kosten. Zo niet;
- De kosten van ingekochte goederen en diensten behoren tot de algemene kosten van de belastingplichtige en zijn onderdeel van de prijs van de producten van de onderneming. Dit is eveneens van toepassing indien de kosten behoren tot de algemene kosten van een gedeelte dat duidelijk is afgebakend en waarvan alle handelingen aan btw zijn onderworpen.¹⁵⁷

Aldus dient er voor het recht op aftrek eerst te worden nagegaan of de kosten onderdeel zijn van de prijs van een belastbare handeling (directe kosten). Is dat niet het geval, dan dient te worden onderzocht of de kosten een onderdeel zijn van of een afgebakend gedeelte van de economische activiteit, en anders of de kosten behoren tot de algemene kosten van de hele economische activiteit (algemene kosten). Bestaat een dergelijk verband niet, dan is aftrek van voorbelasting niet mogelijk (de afnemer is de gebruiker).

Voor het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband hebben Van Doesum en Van Kesteren uit de jurisprudentie van het Hof drie criteria gededuceerd.¹⁵⁸ Deze drie criteria zijn vooral gebouwd op het Midland Bank-arrest. Naast de verdiscontering, wat inhoudt dat de kosten zijn opgenomen in de prijzen van één of meerdere belastbare handelingen, worden de finaliteit en causaliteit onderscheiden. Finaliteit is aanwezig indien de kosten zijn gemaakt met het oog op de uitgaande handelingen. Zo bestaat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de kosten van het meel en het brood dat de bakker verkoopt. Hierbij wijzen zij naar de arresten INZO, Ghent Coal en Schlossstrasse waarbij er aftrekrecht is toegekend, maar waarbij vervolgens, buiten de wil van de belastingplichtige om, geen belaste handelingen worden verricht. Causaliteit betreft het causale verband tussen de kosten en de handeling. Het causale verband is aanwezig indien de kosten niet zouden zijn gemaakt wanneer de handelingen niet zouden zijn verricht. Een voorbeeld daarvan is het arrest Midland Bank, de kosten van het juridische geschil zijn causaal verbonden met de bedrijfsactiviteiten, en dus bestaat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de kosten en de gehele economische activiteit. Ook in het arrest Investrand valt op dat het Hof het rechtstreekse verband test aan de hand van de causaliteitstest. In dit arrest gaat het om Investrand die de aandelen in een deelneming verkocht. Dat deed Investrand in een periode dat zij niet was aan te merken als belastingplichtige. Nadat Investrand belastingplichtig was geworden kwam uit de verkoop van de aandelen een geschil voort. Voor de verdediging maakte Investrand kosten waarop btw drukte. Investrand hoopte

¹⁵⁷ HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National), r.o. 39

¹⁵⁸ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren, *De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen*, WFR 2012/885

uiteeraard deze btw af te kunnen trekken, maar het Hof oordeelde dat niet kon worden gesteld dat Investrand de kosten niet had gemaakt indien zij uiteindelijk geen aan de btw onderworpen economische activiteiten zou zijn gaan verrichten. Ongeacht dat Investrand op het moment dat de kosten zijn gemaakt belaste activiteiten heeft verricht, hebben deze kosten geen rechtstreeks en onmiddellijk verband met deze economische activiteit.

Naar mijn mening zijn de door van Doesum en Van Hilten genoemde criteria juist maar kunnen de criteria finaliteit en causaliteit tevens in het criterium van de verdiscontering worden opgenomen. Daarbij moet de verdiscontering wel bedrijfseconomisch worden opgevat. Kosten worden immers gemaakt met het oog op een belastbare handeling, maar daarmee valt bedrijfseconomisch gezien ook te verwachten dat de kosten zullen worden opgenomen in de prijs van de belastbare handelingen. Dat is tevens het geval wanneer de kosten een causaal verband houden met de belastbare handeling. De voorwaarde daarvoor is dat de kosten uitsluitend hun oorsprong kennen in de belastbare activiteiten van de belastingplichtige.¹⁵⁹ Worden de kosten pas gemaakt na de belastbare handeling, zoals het geval bij Midland, ligt het niet voor de hand dat de kosten zijn verdisconteerd in de prijs van de uitgaande handelingen. Dan staat het Hof alleen een rechtstreeks verband toe als objectief kan worden aangetoond dat al bij het uitvoeren van de belaste handeling rekening is gehouden met nakomende kosten, zoals dat het geval kan zijn bij garantie, prijsvragen en verzekeringen. In dit geval hangen de kosten samen met de gehele (of een afgebakend gedeelte van de) economische activiteit van de belastingplichtige en worden de kosten geacht te zijn verdisconteerd in de prijzen van alle handelingen. Bedrijfseconomisch klopt deze gedachte en is deze ook in lijn met de uitlegging van het Hof in het arrest Uudenkaupungin kaupunki, waarin in duidelijke bewoordingen wordt uitgelegd dat de aftrek van belasting samenhangt met de heffing van belasting in een later stadium. In tegenstelling tot van Hilten in haar noot bij BNB 2001/118 (Midland) heb ik er dan ook geen moeite mee dat de aftrek van voorbelasting mogelijk is naar gelang het pro rata van het jaar waarin de kosten zich voordoen, en niet volgens het pro rata van het jaar waarin de kosten hun oorsprong hebben.¹⁶⁰ De kosten zullen immers in dat bewuste jaar onderdeel zijn van de prijzen van de uitgaande handelingen.

In het arrest AB SKF leunt het Hof sterk op de verdiscontering.¹⁶¹ AB SKF heeft verschillende deelnemingen waar zij tegen vergoeding verschillende diensten voor verricht, onder meer op het gebied van administratie, beheer en marketing. AB SKF besluit een 100% deelneming en een 28 % deelneming, die vroeger een 100% deelneming was, te verkopen. De verkoop vindt plaats om kapitaal vrij te maken voor de financiering van activiteiten van de groep. Het Hof overweegt hier, ervan uitgaande dat de aandelenoverdracht in dit onderhevige geval vrijgesteld is, dat het aan de nationale rechter is om te bepalen of de kosten zijn opgenomen in de prijs van de aandelen of dat ze onderdeel uitmaken van de prijzen van alle uitgaande handelingen van de belastingplichtige. Het Hof zoekt hier nadrukkelijk naar de mogelijkheid om de kosten als directe kosten aan te kunnen merken, en stelt daarbij de partijen voor de haast onmogelijk opdracht om aan te tonen dat de kosten al dan niet onderdeel zijn van de prijs van de aandelen.

¹⁵⁹ HvJ 8 februari 2007, C-435/05 (Investrand), r.o. 33

¹⁶⁰ Van Hilten schrijft in haar noot: *'Zij volgen dan de pro rata van de aftrek zoals die voor de ondernemer geldt op het tijdstip waarop de nagekomen kosten c.q. de daarop drukkende voorbelasting wordt belopen. Dat kan betekenen dat de ondernemer recht op aftrek heeft van de voorbelasting op nagekomen kosten, terwijl de prestatie waarop deze kosten betrekking hebben destijds vrijgesteld was – bijvoorbeeld kosten van juridische bijstand die een overigens 'belaste' ondernemer moest maken naar aanleiding van een claim die betrekking heeft op de vrijgestelde levering van een onroerende zaak in het verleden.'*

¹⁶¹ HvJ 28 oktober 2009, C-29/08 (AB SKF)

3.3.4. Aftrek voor niet-belastbare handelingen

Aftrek van voorbelasting is volgens artikel 168 van de Richtlijn mogelijk voor zover de ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Dit zou veronderstellen dat de aftrek van voorbelasting niet mogelijk is in het geval de kosten worden gemaakt voor niet-belastbare handelingen. In het Uudenkaupungin kaupunki-arrest bevestigt het Hof dat deze stelling in beginsel juist is:

'de aftrek van voorbelasting hangt samen met de inning van belasting in een later stadium, worden de ingekochte goederen en diensten gebruikt voor vrijgestelde of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, dan kan er geen sprake zijn van heffing in een later stadium.' ¹⁶²

Toch heeft het Hof in verschillende gevallen waarbij er kosten worden gemaakt voor niet-belastbare handelingen een recht op aftrek toegekend. Het Hof kijkt daarvoor als het ware door de onbelastbare handelingen heen. Men moet zich voorstellen dat het Hof handelingen die niet binnen de reikwijdte van de Richtlijn vallen simpelweg niet ziet. De kosten kunnen dan met dergelijke handelingen ook geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang hebben. Kijkt het Hof door de niet-belastbare handelingen heen, dan kan het twee dingen zien: of niets, de aftrek van voorbelasting is in dat geval niet mogelijk,¹⁶³ of het Hof ziet belastbare handelingen, de voorbelasting is dan aftrekbaar naar evenredigheid van de belaste omzet.¹⁶⁴ Hierop bestaat ook nog de variant dat het Hof achter sommige kosten wel en achter sommige kosten geen belastbare handelingen ziet.¹⁶⁵ In dit geval dienen de algemene kosten te worden gesplitst in een deel dat valt toe te rekenen aan de economische activiteiten, en een deel dat hier niet aan toe te rekenen valt. Dit betreft de zogenoemde 'pre-pro rata'.¹⁶⁶ Voor het gedeelte dat wel verband houdt met de economische activiteiten, is aftrek mogelijk naar evenredigheid van de belaste prestaties (pro rata).

Voorbeelden van niet-belastbare handelingen zijn de volgende:¹⁶⁷

- De verwerving, het houden van en de verkoop van deelnemingen, zonder dat de holdingvennootschap zich direct of indirect moeit in het beheer van de ondernemingen waarvan zij de aandelen bezit;^{168,169}
- De toetreding van een nieuwe vennoot tot een personenvennootschap tegen een contante inbreng;¹⁷⁰

¹⁶² 30 maart 2006, C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki), r.o. 24

¹⁶³ Zie HvJ 8 februari 2007, C-435/05 (Investrand), VNLO

¹⁶⁴ HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National),

¹⁶⁵ HvJ 13 maart 2008, C-437/06 (Securenta), r.o. 31: 'Op de eerste vraag dient dus te worden geantwoord dat, wanneer een belastingplichtige zowel economische – belaste of vrijgestelde – activiteiten verricht als niet-economische activiteiten, die buiten de werkingssfeer van de Zesde Richtlijn vallen, de btw over de kosten verbonden aan de uitgifte van aandelen en atypische stille deelnemingen slechts aftrekbaar is voor zover deze kosten kunnen worden toegerekend aan de economische activiteit van de belastingplichtige in de zin van artikel 2, lid 1, van deze Richtlijn.'

¹⁶⁶ Voor een pre pro rata verwijs ik naar: R.J.M.C. Lantman, "De zaak Securenta: en de juiste verdeelsleutel is ...?", btw-bulletin 2008/4

¹⁶⁷ Een handeling kan niet-belastbaar zijn door een gebrek aan een bewarende titel (3.2.4, of omdat de handeling geen economische activiteit is (zie 3.2.2).

¹⁶⁸ HvJ 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar Investments Netherlands BV) r.o. 17 en daarna regelmatig herhaald o.a. in HvJ 29 oktober 2009, C-29/08 (AB SKF) r.o. 28. HvJ EG, HvJ 29 april 2004, C-77/01 (EDM), r.o. 59. Zie ook HvJ EG, 21 oktober 2004, C-8/03 (Banque Bruxelles Lambert), r.o. 41

¹⁶⁹ Het is niet helemaal duidelijk of de verwerving, het houden en de verkoop van een deelneming waarin de holdingvennootschap wel direct of indirect moeit, wel een economische activiteit is. Het Hof is hierover in de arresten Cibo Participations en Flordienne en Berginvest helemaal duidelijk. Het lijkt er echter op dat dit tevens geen economische activiteiten zijn, zo is ook de Hoge Raad van mening in haar arresten van 14 maart 2003 Hoge Raad (nr. 38.253, BNB 2003/197*) en 9 juli 2004 (nr. 38.026). In het geval de verwerving van deelnemingen een doel op zich. Zie ook: Heffing van omzetbelasting met betrekking tot de verkoop van aandelen (Hoge Raad 9 juli 2004, nr. 38.026)

¹⁷⁰ HvJ 26 juni 2003, C-442/01 (KapHag)

- De uitgifte van nieuwe aandelen;¹⁷¹
- Prestaties 'om niet'¹⁷² en prestaties tegen een 'symbolische vergoeding'.¹⁷³
- Contributies, voor zover deze geen tegenprestatie voor individualiseerbare prestaties zijn, zijn ook geen economische activiteiten.¹⁷⁴
- Subsidies waarbij geen identificeerbare gebruiker en identificeerbaar gebruik is of waarvan de hoogte niet evenredig is met de prijs van de output van de subsidieontvanger.¹⁷⁵
- De handel in middelen die onder een volstrekt handels- en invoerverbod vallen.¹⁷⁶

In de arresten *Abbey National*, *Cibo Participations* en *Kretztechnik* gaat het om kosten die worden gemaakt voor niet belastbare handelingen. *Abbey National* is onderdeel van een verzekeringsconcern dat zich naast de verzekeringsactiviteiten ook bezighoudt met de belaste verhuur van onroerend goed. De moedermaatschappij verkoopt de aandelen in *Abbey National* en in geding is of de voorbelasting met betrekking tot deze overdracht kan worden afgetrokken bij de moedervennootschap. De overdracht kwalificeert als een overdracht van algemeenheid van goederen (transfer of going concern). *Cibo* heeft verschillende deelnemingen. *Cibo* verricht aan haar deelnemingen advies en beheerswerkzaamheden waarvoor zij een btw belaste vergoeding ontvangt. In het geding is of de voorbelasting die is betaald voor diensten met betrekking tot de verwerving van de deelnemingen kan worden afgetrokken (verkoop van een deelneming).¹⁷⁷ *Kretztechnik* maakt en verkoopt medische apparatuur. Om kapitaal vrij te maken geeft *Kretztechnik* nieuwe aandelen uit. In het geding is of de btw die is betaald ten behoeve van de uitgifte van deze aandelen aftrekbaar is (uitgifte van aandelen).¹⁷⁸

Het Hof start in alle gevallen met de bekende overweging dat het aftrekmechanisme tot doel heeft de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.¹⁷⁹ Vervolgens komt het Hof tot het inmiddels bekende oordeel dat de kosten tot de algemene kosten van de belastingplichtige behoren, omdat de kosten rechtstreeks en onmiddellijk verbonden zijn met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige, doordat de kosten onderdeel vormen van de prijzen van alle uitgaande handelingen.¹⁸⁰

In het arrest *Abbey National* gaat het Hof in op de stelling van *Abbey*, dat wanneer de levering niet was aangemerkt als niet-belastbare handeling, de overdracht een belaste handeling was geweest en de voorbelasting in zijn geheel aftrekbaar was geweest. Hierop reageert het Hof met de volgende overweging:

¹⁷¹ HvJ EG, 26 mei 2005, C-465/03 (*Kretztechnik*)

¹⁷² HvJ 1 april 1982, 89/81 (*Hong-Kong Trade Development Council*)

¹⁷³ HvJ 21 september 1988, C-50/87 (*Commissie tegen Frankrijk*), HvJ 20 januari 2005, C-412/03 (*Hotel Scandic Gasaback*)

¹⁷⁴ O.a. HvJ 5 februari 1981, C-154/80 (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats A-G*), HvJ 8 maart 1988, C- 102/86, (*Apple and Pear Development Council*)

¹⁷⁵ HvJ 29 februari 1996, C-215/94 (*Jürgen Mohr*) en HvJ 18 december 1997, C-384/95 (*Landboden- Agrardienste*)

¹⁷⁶ HvJ 5 juli 1988, 289/86 (*Happy Family*), HvJ 5 juli 1988, 269/86 (*Mol*)

¹⁷⁷ Niet helemaal duidelijk is of er in dit geval sprake is van een niet belastbare handeling. Het Hof ziet in elk geval geen samenhang tussen de kosten en de verwerving, wat er op duidt dat dit voor het Hof een 'onzichtbare' niet-belastbare handeling is en daardoor de kosten toerekent aan de gehele economische activiteit van de belastingplichtige.

¹⁷⁸ HvJ 26 mei 2005, C465/03 (*Kretztechnik*), r.o. 28

¹⁷⁹ HvJ 27 september 2001, C-16/00 (*Cibo Participations SA*): 27 HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (*Abbey National I*), r.o. 24, HvJ 26 mei 2005, C465/03 (*Kretztechnik*), r.o. 34

¹⁸⁰ HvJ 27 september 2001, C-16/00 (*Cibo Participations SA*): 33 HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (*Abbey National I*), r.o. 35, HvJ 26 mei 2005, C465/03 (*Kretztechnik*), r.o. 36

*'Wanneer de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen voor de toepassing van dit artikel geen belaste handeling vormt, is zulks slechts het onvermijdelijke gevolg van de omstandigheid dat de betrokken lidstaat heeft geopteerd voor toepassing van artikel 5, lid 8, van de Zesde Richtlijn en de overdracht dus niet als een levering van goederen wordt beschouwd. Het is dan ook irrelevant, of de overdracht van activa van een onderneming een belaste handeling zou zijn geweest die recht op aftrek van bedoelde uitgaven zou hebben gegeven, indien die lidstaat geen gebruik had gemaakt van de door dit artikel geboden mogelijkheid.'*¹⁸¹

Over het feit dat het Hof toch nog aftrekrecht toekent aan de overdragende partij, naar gelang het pro rata van deze belastingplichtige, overweegt het Hof:

*'Elke andere uitlegging van artikel 17 van de Zesde Richtlijn zou in strijd zijn met het beginsel van volledige neutraliteit van het btw-stelsel ten aanzien van de fiscale belasting van alle economische activiteiten van het bedrijf, op voorwaarde dat deze zelf aan btw zijn onderworpen, en zou de ondernemer bij het verrichten van zijn economische activiteit belasten met de kosten van btw, zonder dat hij deze zou kunnen aftrekken. Dit zou neerkomen op een willekeurig onderscheid tussen uitgaven ten behoeve van een onderneming vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van die onderneming, en uitgaven die zijn gedaan om die exploitatie te beëindigen.'*¹⁸²

Uit dit arrest komt goed naar voren dat het aftrekrecht wordt beïnvloed door de keuze van een lidstaat om een facultatieve bepaling uit de Richtlijn toe te passen en dat hierdoor het pro rata per lidstaat kan verschillen. Het Hof oordeelt vervolgens aan de hand van de nationale regeling dat het weigeren van aftrek leidt tot een verstoring van de neutraliteit tussen de belastingplichtigen binnen de lidstaat.¹⁸³

Met betrekking tot de Nederlandse wetgeving, waarbij per 1 januari 2007 artikel 15 tekstueel in overeenstemming is gebracht met de Richtlijn, is het aldus maar de vraag of dit ertoe heeft geleid dat het recht op aftrek sterk is ingeperkt. Zou op grond van het nieuwe artikel 15 de uitspraak in het coffeeshop arrest anders zijn geweest? In een uitspraak van de rechtbank Breda maakte de inspecteur –op grond van het arrest *Securenta*– een splitsing van de op de algemene kosten drukkende btw in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar gedeelte, op basis van de omzetverhouding. De rechtbank oordeelde vervolgens dat de coffeeshophouder op grond van de tekst van het nieuwe artikel 15 geen volledig recht op aftrek van voorbelasting van de algemene kosten had, omdat een aanzienlijk deel van deze kosten was gebruikt voor niet-belastbare handelingen. Op grond van de hiervoor besproken arresten, waarbij aftrek van voorbelasting mogelijk wordt geacht wanneer zij verband houdt met het geheel van economische activiteiten van de belastingplichtige, is het te betwijfelen of dit oordeel van de rechtbank juist is. Temeer omdat de kosten in de onderhevige zaak management- en accountantskosten betroffen welke wel kunnen worden toegerekend aan de economische activiteit van de belastingplichtige, waardoor het toepassen van een pre-pro rata mogelijk niet juist is.¹⁸⁴

¹⁸¹ HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (*Abbey National I*), r.o. 33.

¹⁸² HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (*Abbey National I*), r.o. 35.

¹⁸³ Zie 3.3.6.

¹⁸⁴ HvJ 13 maart 2008, C-437/06 (*Securenta*), r.o. 31.

3.3.5. Het pro rata

Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, is de aftrek volgens artikel 173 van de Btw Richtlijn van voorbelasting slechts mogelijk evenredig aan de btw belaste omzet, het pro rata. Het pro rata wordt bepaald aan de hand van de artikelen 174 en 175 van de Btw Richtlijn. De term pro rata is overigens inmiddels ingeruild voor de termen 'evenredige aftrek' en 'het aftrekbare gedeelte', maar ondanks dat de term in de Richtlijn niet meer voor komt, is de term pro rata nog niet uit het fiscale taalgebruik verdwenen.

Het pro rata is de uitkomst van de breuk waarvan de teller bestaat uit de belaste omzet, en waarvan de noemer bestaat uit de totale omzet per jaar, dus zowel de belaste als vrijgestelde omzet. De omzet behaald met niet-belastbare handeling wordt niet meegenomen.¹⁸⁵ Het pro rata wordt per jaar vastgesteld, uitgedrukt in percentage en op de hogere eenheid afgerond. Indien een belastingplichtige in de voorgaande jaren tevens zowel belaste als vrijgestelde handelingen heeft verricht, kan deze belastingplichtige de voorbelasting evenredig aan het pro rata van het vorige jaar aftrekken. De voorlopige aftrek wordt vervolgens aan het eind van het jaar herzien.

Een pro rata beoogt een zo goed mogelijke weergave te geven van het gebruik van de goederen en diensten waarvan de kosten tot de algemene kosten behoren. Daarom wordt, om een onjuiste weerspiegeling van de bedrijfsuitoefening te voorkomen, de omzet met betrekking tot de verkoop van investeringsgoederen die door een belastingplichtige zijn gebruikt, niet meegenomen in de berekening.¹⁸⁶ Ook de omzet, vrijgesteld of belast, die wordt behaald met bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en financiële handelingen wordt niet meegenomen in de breuk. Met betrekking tot deze bijkomstigheid heeft het Hof verschillende keren arresten gewezen.¹⁸⁷ In *NCC Construction Danmark A/S* hoopt een aannemer, naast de bouwwerkzaamheden die hij in opdracht van derden verricht (naar Deense btw wetgeving belast), de verkoop van zelf gebouwd onroerend goed (naar Deense btw wetgeving vrijgesteld) als bijkomstig aan te kunnen merken. Hiermee hoopt de aannemer volledig recht op aftrek te bewerkstelligen. Het Hof wordt om uitleg van deze bepaling gevraagd en kijkt daarbij naar de context en doelstelling van de bepaling. Het Hof stelt dat een economische activiteit niet kan worden aangemerkt als „bijkomstig”, wanneer zij het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormt van de belastbare activiteit van de onderneming of wanneer zij een aanmerkelijk gebruik van de goederen of diensten waarvoor btw verschuldigd is, impliceert.^{188 189}

Lid 2 van artikel 173 van de Btw Richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid om een belastingplichtige, al dan niet verplicht, voor iedere sector van hun bedrijfsvoering een pro rata te bepalen. Daarnaast kan een lidstaat, al dan niet verplicht, een pro rata naar werkelijk gebruik toepassen. Nederland heeft van de in de Richtlijn geboden mogelijkheid gebruik gemaakt door een pro rata op basis van werkelijk gebruik te verplichten in gevallen waarin

¹⁸⁵ HvJ 22 juni 1993, C-333/91 (*Sofitam SA*)

¹⁸⁶ HvJ 6 maart 2008, C-98/07 (*Nordania Finans A/S*): Indien de verkoop van investeringsgoederen tot de bedrijfsvoering van een belastingplichtige is gaan behoren wordt de omzet uit deze verkoop niet uitgesloten.

¹⁸⁷ HvJ EG 29 april 2004, C-77/01 (*EDM*), HvJ 11 juli 1996, C-306/94 (*Régie Dauphinoise*)

¹⁸⁸ HvJ 29 oktober 2009, C 174/08 (*NCC Construction Danmark A/S*), r.o. 31

¹⁸⁹ In gelijke zin oordeelde het Hof bij een leasemaatschappij die de verkoop van leaseauto's als bijkomstige. Zie: HvJ 6 maart 2008, C-98/07 (*Nordania Finans A/S*)

het werkelijke gebruik afwijkt van het pro rata op basis van de omzet.¹⁹⁰ Daarnaast heeft de Staatsecretaris goedgekeurd dat bankbedrijven een pro rata per sector berekenen.¹⁹¹

In het arrest Royal Bank of Scotland komt een belastingplichtige een pro rata per sector overeen, waarbij de uitkomst van de breuk wordt uitgedrukt in een percentage tot twee decimalen achter de komma. Royal Bank of Scotland meent echter dat het pro rata conform artikel 175 moet worden uitgedrukt in een percentage welke op de hogere eenheid wordt afgerond. Het Hof beslist dat lidstaten niet verplicht zijn om de afrondingsregeling toe te passen wanneer het pro rata volgens een speciale methode wordt berekend. Het Hof komt tot deze conclusie door te overwegen dat de speciale methodes om het pro rata te berekenen tot doel hebben om in bijzondere gevallen de lidstaten in staat te stellen tot nauwkeurigere resultaten te komen door rekening te houden met de specifieke kenmerken van de activiteiten van de belastingplichtige.¹⁹² Zodoende moeten lidstaten een afrondingsregeling kunnen toepassen die nauwkeuriger is dan de standaard afrondingsregel. Royal Bank of Scotland probeerde in het gelijk gesteld te worden door te wijzen op de twaalfde overweging van de considerans bij de Zesde Richtlijn. Deze overweging stelt dat het pro rata voor de toepassing van de aftrek in alle lidstaten op overeenkomstige wijze dient te worden berekend. Het Hof reageert hierop door enerzijds te stellen dat in deze overweging niet wordt geëist dat het pro rata voor de toepassing van het recht op aftrek in alle lidstaten op dezelfde wijze wordt berekend. Anderzijds stelt het Hof dat de Zesde Richtlijn toestaat dat het pro rata voor de toepassing van het recht op aftrek in de lidstaten op verschillende wijze wordt berekend, doordat de lidstaten uitdrukkelijk de mogelijkheid wordt geboden op verschillende wijzen af te wijken van een pro rata gebaseerd op omzetverhoudingen.¹⁹³

3.3.6. Het recht op aftrek is een nationale aangelegenheid

Uit de voorgaande behandeling van het recht op aftrek en het pro rata kan worden afgeleid dat met name de wijze waarop het pro rata wordt berekend een nationale aangelegenheid is. Dat blijkt uit de mogelijkheid die lidstaten hebben om op basis van artikel 173, lid 2, van de Richtlijn een speciale pro rata toe te passen. Ook de kwalificatie van een handeling behoort tot de nationale bevoegdheid van een lidstaat. Op grond van de artikelen 370 en 371 kunnen lidstaten bepaalde handelingen blijven vrijstellen of belasten en middels verschillende 'kan bepalingen' kunnen lidstaten handelingen aanmerken als vrijgestelde, belaste of niet-belastbare handelingen. Als gevolg hiervan wordt de behandeling van algemene kosten, en daarmee ook de hoogte van de aftrek, beïnvloed en afhankelijk gesteld van de keuzes op nationaal niveau. Ondanks dat het doel van de Richtlijn is om tot een geharmoniseerd btw-stelsel te komen, is dat op het gebied van aftrek vooralsnog niet het geval. Het Hof heeft aldus te accepteren dat het recht op aftrek per lidstaat verschilt. Zo oordeelde het Hof met betrekking tot de artikelen 370 en 371 van de Btw Richtlijn dat de door deze bepalingen toegestane vrijstelling of belasting van bepaalde handelingen geen geharmoniseerde heffing is die een onderdeel vormt van het gemeenschappelijk btw-stelsel. Dit betekent dat de toepassing van een vrijstelling door de een lidstaat niet betekent dat een andere

¹⁹⁰ Art. 11, lid 2, uitvoeringsbeschikking.

¹⁹¹ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 25 juli 1979, nr. 279-12007 (Banken resolutie)

¹⁹² HvJ 18 december 2008, C-488/07 (Royal Bank of Scotland Group plc) r.o. 24

¹⁹³ HvJ 18 december 2008, C-488/07 (Royal Bank of Scotland Group plc), r.o. 26

lidstaat wordt verplicht voor prestaties die belastingplichtigen uit hun land verrichten in de lidstaat waar de vrijstelling geldt het recht op aftrek te weigeren.¹⁹⁴

De verschillen tussen het aftrek recht in landen draagt zoals gezegd niet bij aan één interne markt. De verschillen tussen het recht op aftrek leiden ertoe dat rechtspraak van het Hof weliswaar er voor zorgt dat er binnen het territoriaal van de lidstaat neutraliteit tussen de belastingplichtige bestaat, maar dat er wel niet zonder meer neutraliteit bestaat tussen belastingplichtige in verschillende lidstaten. Wanneer het recht op aftrek bepaald dient te worden in het geval van internationale verhoudingen wordt het daarom vaak lastig. Onder meer het arrest Credit Lyonnais is daarvan een goed voorbeeld. Op de internationale btw-verhoudingen in het geval van een hoofdhuis met een buitenlandse vaste inrichting wordt ingegaan in hoofdstuk 5.

¹⁹⁴ HvJ 7 december 2006, C-240/05 (Eurodental Sarl)

Hoofdstuk 4

De vaste inrichting en het hoofdhuis

4.1. Inleiding

In het vorige hoofdstuk stonden de belastingplichtige en het recht op aftrek centraal. Om als belastingplichtige te worden aangemerkt is het niet van belang of de ieder die zelfstandige economische activiteiten verricht zich in Nederland of in een andere lidstaat heeft gevestigd. Wel is van belang waar de belastingplichtige of afnemer van een dienst (die onder bezwarende titel wordt verricht) is gevestigd.¹⁹⁵ De omzetbelasting is als zodanig een objectgerichte belasting, waarbij niet het subject (de belastingplichtige) maar het object (de prestatie) wordt belast.¹⁹⁶ Om het voorgaande te verduidelijken kan het volgende voorbeeld worden gebruikt. Een bakker in de Verenigde Staten is een belastingplichtige voor de btw. Er wordt echter pas aan de heffing van btw toegekomen, indien de bakker brood levert aan een Nederlandse groothandel¹⁹⁷, of tegen betaling advies verleent aan een Nederlandse bakker.¹⁹⁸ Andersom wordt de levering van brood of het verlenen van een dienst door een Nederlandse bakker aan een in de V.S. gevestigde afnemer niet belast.^{199,200}

Een belastingplichtige kan ervoor kiezen om naast zijn primaire vestigingsplaats (het hoofdhuis) gebruik te maken van een secundaire vestigingsplaats (de vaste inrichting). Een vaste inrichting zal doorgaans, in tegenstelling tot het hoofdhuis, niet een zelfstandige juridische entiteit zijn. De vaste inrichting is aan te merken als filiaal of bijkantoor van het hoofdhuis. Maakt de belastingplichtige gebruik van een vaste inrichting en bevindt deze inrichting zich in een andere lidstaat dan het land waar het hoofdhuis is gevestigd, dan wordt deze als een aldaar gevestigde ondernemer behandeld. De achtergrond daarvan, en daarmee gelijk het doel van de vaste inrichting binnen de Richtlijn, is tweedelig. Enerzijds wordt daarmee een neutrale behandeling van de vaste inrichting ten opzichte van de in die lidstaat gevestigde ondernemers nagestreefd en anderzijds heeft men met een vaste inrichting willen aansluiten bij het bestemmingslandbeginsel (heffing daar waar het verbruik plaatsvindt).²⁰¹ Met de vaste inrichting en zetel van bedrijfsuitoefening is gekozen voor twee betrouwbare, eenvoudige en bruikbare criteria om vast te kunnen stellen waar een handeling is belast.²⁰²

Om te bepalen of de inrichting van een belastingplichtige door kan gaan als een vaste inrichting is het van belang om de inhoud van het begrip 'vaste inrichting' te onderzoeken. Daarvoor is de jurisprudentie van het Hof en de btw-verordening van belang. De btw-verordening maakt, anders dan de jurisprudentie van het Hof, een

¹⁹⁵ Tevens is de vestigingsplaats van een belastingplichtige van belang voor de mogelijkheid om opgeworpen te worden in een fiscale eenheid.

¹⁹⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, blz. 88

¹⁹⁷ De invoer van goederen is op basis van artikel 1 Wet OB een belaste handeling.

¹⁹⁸ De plaats van dienst is volgens artikel 6 in het geval van een B2B dienst (bedrijf aan bedrijf) daar waar de afnemer is gevestigd. Omdat de bakker in de V.S. is gevestigd is deze levering niet belast met Europese btw.

¹⁹⁹ Dat de uitvoer van goederen niet belast is is niet helemaal juist, deze is namelijk belast tegen een tarief van 0%. M.b.t. de dienst, daarvan is de plaats van dienst de V.S. en zodoende niet belast.

²⁰⁰ Art. 18 van de btw-verordening beschrijft in welke gevallen de verrichter van een prestatie er van uit mag gaan dat zijn afnemer een belastingplichtige is.

²⁰¹ M.E. van Hilten, 'Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk', *WFR* 1997/1369

²⁰² Toelichting op het voorstel voor een Zesde Richtlijn, Bull. EG 1973/11, blz. 12.

onderscheid tussen de vaste inrichting als afnemer (artikel 44 Btw Richtlijn) en voor andere bepalingen (o.a. artikel 45 Btw Richtlijn). In dit hoofdstuk zullen achtereenvolgend het belang van de vestigingsplaats en de definitie van 'de zetel van bedrijfsuitoefening' en 'de vaste inrichting' worden besproken. De onderlinge samenhang tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting zullen in het hierop volgende hoofdstuk 5 worden besproken.

4.2. Het belang van de vestigingsplaats

De omzetbelasting is een object gebonden belasting, waarbij niet het object (de belastingplichtige) maar het subject (de levering van goederen of een dienst onder bewarende titel) aan heffing is onderworpen. De plaats van dienst bepaalt waar een dienst geacht wordt te zijn verricht. Hieruit volgt direct het belang van de vaststelling waar een belastingplichtige is gevestigd. Naast de plaats van dienst is de vestigingsplaats van belang voor regels met betrekking tot de voldoening en teruggaaf van belasting. Doordat de plaats van levering aansluit bij de plaats waar de goederen zich fysiek bevinden op het moment van leveren, is de vestigingsplaats voor de vraag waar de plaats van levering is in beginsel minder relevant.

4.2.1. De plaats van dienst

De heffing vindt plaats daar waar de dienst wordt verricht. De algemene regel voor het bepalen van de plaats van dienst maakt onderscheid tussen diensten verricht aan een belastingplichtige – de zogenoemde, *business to business* diensten (B2B) – en de diensten verricht aan de consument c.q. eindverbruiker – de zogenoemde, *business to consumer* diensten (B2C). Naast deze algemene regel zijn er nog enkele specifieke plaats van dienstbepalingen die zien op bepaalde specifieke diensten.²⁰³ Zo noemt artikel 59 (gelijk aan artikel 6i Wet OB) een aantal diensten die zijn verricht aan niet-belastingplichtigen buiten de gemeenschap die zijn belast in het land van de afnemer.

Krachtens artikel 44 van de Btw Richtlijn (gelijk aan artikel 6, lid 1, Wet OB) zijn diensten verricht aan andere belastingplichtigen in principe belast in het land waar die andere ondernemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden de diensten echter verricht voor een vaste inrichting van de ondernemer, dan is de plaats van dienst het land waar de vaste inrichting zich bevindt. Hieruit volgt dat in het geval van B2B-diensten voornamelijk de vestigingsplaats van de afnemer van belang is.

Krachtens artikel 45 van de Btw Richtlijn (gelijk aan artikel 6, lid 2, Wet OB) zijn diensten verricht aan niet-belastingplichtigen belast in het land waar de dienstverrichter zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft. Worden de diensten echter verricht *vanuit* een vaste inrichting, dan geldt als plaats van dienst het land waar die vaste inrichting zich bevindt. In het geval van B2B-diensten is dus voornamelijk de vestigingsplaats van de afnemer van belang.

²⁰³Opgemerkt moet worden dat de termen hoofdregel en daarop bestaande uitzonderingen niet juist is. In de arresten Dudda (HvJ 26 september 1996, C-327/94 (Jürgen Dudda)) en SPI HvJ 15 maart 2001, C-108/00 (SPI) heeft het hof uitgelegd dat de plaats van dienst bepaling geen hoofdregel kent. Voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld, of deze situatie valt onder een speciale plaats van dienst bepaling, zo niet dan is de algemene regel van toepassing (art. 44/45). Wanneer men spreekt over een hoofdregel met daarop uitzonderingen zou dat insinueren dat de hoofdregel ruim moet worden uitgelegd terwijl de uitzonderingen op de hoofdregel zeer eng dienen te worden uitgelegd. Dit heeft het Hof van Justitie nadrukkelijk tegengesproken.

4.2.2. Teruggaaf van btw aan niet in de lidstaat gevestigde ondernemers

Ondernemers die niet in een lidstaat zijn gevestigd, maar daar wel kosten hebben gemaakt waarop btw drukt, kunnen op grond van artikel 1 van Richtlijn 2008/9/EG (voorheen: Achtste Richtlijn) of de Dertiende Richtlijn een verzoek doen tot teruggaaf van deze btw.²⁰⁴ Dit kan in het geval dat deze belastingplichtige in de lidstaat waar hij het verzoek doet noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht heeft. Richtlijn 2008/9/EG regelt de teruggaaf van ondernemers die in de EU zijn gevestigd en de Dertiende Richtlijn ziet toe op buiten de EU gevestigde ondernemers.

In het arrest Daimler is geoordeeld dat de uitdrukking 'handelingen' in de zinsnede 'vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht' aldus moet worden uitgelegd als gaande om werkelijk belastbare handelingen.²⁰⁵ Enkel het in staat zijn van de vaste inrichting om dergelijke handelingen te verrichten is niet voldoende, waardoor men in het geval van een inactieve vaste inrichting nog steeds een teruggave verzoek kan doen middels één van de Richtlijnen.

4.3. De zetel van bedrijfsuitoefening

Waar wordt gesproken over 'het hoofdhuis', wordt de primaire vestigingsplaats van een belastingplichtige bedoelt. In de Richtlijn wordt het hoofdhuis aangeduid met de term 'zetel van bedrijfsuitoefening'. In de regel is de zetel van bedrijfsuitoefening gevestigd daar waar de leiding van een onderneming zich bevindt. Dit is doorgaans de plaats waar zich het centrum van de economische activiteit van een belastingplichtige bevindt. Daarbij is het in het geval van een vennootschap niet relevant naar welk recht deze vennootschap is opgericht of waar men zijn brievenbus heeft. Een dergelijke benadering waarbij een postadres van de ondernemer irrelevant is, sluit aan bij de economische benadering van de btw.

4.3.1. De zetel van bedrijfsuitoefening volgens het Hof van Justitie

In het arrest Planzer Luxembourg²⁰⁶ heeft het Hof een uitspraak gedaan over de vestigingsplaats van een belastingplichtige. Planzer Luxembourg Sarl (hierna 'Planzer' genoemd) was een transportonderneming waarvan de enige aandeelhouder in Zwitserland was gevestigd en waarvan de twee bedrijfsleiders respectievelijk in Zwitserland en in Italië woonden. Planzer huurde een ruimte in een Luxemburgs kantoorpand, waarin tevens dertien andere transportondernemingen ruimtes huurden. Planzer verzocht de Duitse belastingdienst om teruggaaf van de in Duitsland betaalde btw en voegde daar een 'verklaring betreffende de hoedanigheid van belastingplichtigen' bij. Volgens deze verklaring was Planzer onder een Luxemburgs btw-identificatienummer onderworpen aan de btw. Een dergelijke verklaring was voor Planzer van belang om aan te kunnen tonen dat hij in Luxemburg was gevestigd. Zou Planzer buiten de EU zijn gevestigd dan zou teruggaaf van de btw op de brandstofkosten krachtens de Duitse btw-wetgeving niet mogelijk zijn.²⁰⁷ Nadat de Duitse fiscus had vernomen dat Planzer op het Luxemburgse adres geen telefoonaansluiting had, kwam zij tot de conclusie dat Planzer niet

²⁰⁴Richtlijn 2008/9/EG is de vervanger van de Achtste Richtlijn.

²⁰⁵ HvJ 25 oktober 2012, C-318/11 (Daimler), r.o. 36 en 37

²⁰⁶HvJ 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer Luxembourg Sarl)

²⁰⁷ HvJ 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer Luxembourg Sarl), r.o. 16

had aangetoond dat hij in Luxemburg was gevestigd en weigerde zij het teruggaafverzoek. Planzer ging hiertegen in beroep, waarna het Duitse Hof uiteindelijk aan Het Hof vroeg, of de Duitse fiscus de hoedanigheidsverklaring van de Luxemburgse fiscus mag weigeren, en werd er gevraagd om toelichting van de in de Dertiende Richtlijn gebruikte term 'zetel van zijn bedrijfsuitoefening'.

Op de eerste vraag antwoordde het Hof dat een hoedanigheidsverklaring in beginsel het vermoeden wettigt dat de belastingplichtige (betrokkene) niet alleen aan btw is onderworpen, maar ook is gevestigd in de lidstaat waarvan de belastingdienst hem deze verklaring heeft afgegeven. Het staat de belastingdienst van de lidstaat van teruggaaf echter wel vrij om na te gaan of de in de verklaring genoemde vestiging "economisch gezien daadwerkelijk bestaat".²⁰⁸ Tot dit antwoord komt het Hof onder meer door in herinnering te brengen dat de economische realiteit een fundamenteel criterium is voor de toepassing van het gemeenschappelijke stelsel van btw.²⁰⁹

Met het antwoord op de tweede vraag geeft het Hof invulling aan het begrip 'zetel van bedrijfsuitoefening'. Deze vraag is weliswaar beantwoord met betrekking tot de Dertiende Richtlijn, maar er mag aangenomen worden dat tussen de toelichting op het begrip uit de Dertiende Richtlijn en het begrip uit in de Btw Richtlijn geen verschil bestaat.²¹⁰ Voor het beantwoorden van deze tweede vraag onderzocht het Hof eerst of er sprake kon zijn van een vaste inrichting, en herhaalde daarbij de jurisprudentie op het gebied van de vaste inrichting tot dan toe. Het Hof overwoog eerst dat bij de afzonderlijke benoeming van de begrippen 'zetel van bedrijfsuitoefening' en 'vaste inrichting', de begrippen beiden een zelfstandige betekenis en dus een eigen definitie hebben. Daaruit volgt dat het feit dat de activiteiten niet werden verricht vanuit Luxemburg, niet uitsloot dat Planzer daar wel de zetel van zijn bedrijfsuitoefening had.²¹¹ De zetel van bedrijfsuitoefening hoeft dus zelf geen uitgaande activiteiten te verrichten. Het begrip 'zetel van bedrijfsuitoefening' heeft volgens het Hof in het geval van een vennootschap 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.²¹² Het Hof oordeelt dat er rekening dient te worden gehouden met een tal van factoren en geeft daarbij aan wat de belangrijkste factoren zijn, namelijk:²¹³

- de statutaire zetel;
- de plaats van het centrale bestuur;
- de plaats waar de bestuurders van de vennootschap vergaderen;
- de plaats – in de meeste gevallen dezelfde als de vergaderplaats – waar het algemene beleid van deze vennootschap wordt bepaald.

Ook andere elementen kunnen echter (in tweede instantie) in aanmerking worden genomen voor het bepalen van de vestigingsplaats van de zetel van bedrijfsuitoefening. Voorbeelden die het Hof daarvan geeft, zijn:

²⁰⁸ HvJ 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer Luxembourg Sarl), r.o. 50

²⁰⁹ HvJ 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer Luxembourg Sarl), r.o. 43

²¹⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, blz. 85 en blz. 159 en M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, blz. 255.

²¹¹ HvJ 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer Luxembourg Sarl), r.o. 59

²¹² HvJ 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer Luxembourg Sarl), r.o. 60

²¹³ HvJ 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer Luxembourg Sarl), r.o. 61

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

Met het gebruik van de woorden “tal van factoren”, “waarvan de belangrijkste” en “ook andere elementen”, maakt het Hof duidelijk dat deze opsomming niet uitputtend is. Het is de economische werkelijkheid, die het Hof bij het beantwoorden van de eerste vraag ook gebruikte, die bepaalt wat de zetel van bedrijfsuitoefening is, en die dus bepalend is voor de vraag waar een belastingplichtige is gevestigd. Dat blijkt mede uit de overweging van het Hof dat een ‘fictieve vestiging’, zoals die kenmerkend is voor een ‘brievenbusmaatschappij’ of een ‘schijnvennootschap’, niet wordt gezien als zetel van de bedrijfsuitoefening.²¹⁴ In het arrest Stoppelkamp merkt het Hof op dat de aanvullende voorwaarden in tweede instantie in aanmerking kunnen worden genomen bij het bepalen van bijvoorbeeld de daadwerkelijke zetel van bedrijfsuitoefening van een ‘brievenbusvennootschap’.²¹⁵

4.3.1.1. De zetel van bedrijfsuitoefening bij samenwerkingsverbanden en natuurlijke personen

In het arrest Planzer is gewezen op een casus waarbij de belastingplichtige een onderneming dreef in de vorm van een vennootschap. Het Hof concludeert dat de zetel van bedrijfsuitoefening daar is, waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding worden genomen en waar de centrale bestuurstaken van de vennootschap worden uitgeoefend. Voor samenwerkingsverbanden, waarbij veelal een statutaire zetel zal ontbreken, kan gedacht worden aan de plaats van het kantoor van waaruit de vennoten opereren en waar het ondersteunende personeel zich bevindt.²¹⁶ Moeilijker wordt het vaststellen van de zetel van bedrijfsuitoefening in het geval van een samenwerkingsverband dat bestaat uit twee of meer personen, waarbij het uitvoeren van de economische activiteit maar een zeer geringe inspanning vergt, bijvoorbeeld de exploitatie van een vermogensbestanddeel. In dat geval zal mogelijk moeten worden teruggevallen op de woonplaats van de exploitanten. In het theoretische geval waarbij de exploitanten ook nog eens in andere landen wonen, zal het vaststellen van de vestigingsplaats niet altijd makkelijk zijn. Toch ben ik van mening dat het doorgaans niet moeilijk zal zijn om een zetel van bedrijfsuitoefening vast te stellen die overeenkomt met de economische werkelijkheid.²¹⁷

In het geval dat een belastingplichtige een natuurlijk persoon is, verschilt dit van de vennootschap en samenwerkingsverbanden, omdat er achter het belastingplichtige subject geen vennoten of aandeelhouders zitten. Daarbij ligt het voor de hand om voor de zetel van bedrijfsuitoefening aansluiting te zoeken bij de woonplaats van de natuurlijke persoon.²¹⁸ Deze behandeling is echter niet juist, omdat de woonplaats van een natuurlijk persoon aansluit bij de privéhoedanigheid van deze natuurlijke persoon, die, anders dan bij vennootschappen, duidelijk

²¹⁴ HvJ 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer Luxembourg Sarl), r.o. 62

²¹⁵ HvJ 6 oktober 2011, C-421/10 (Stoppelkamp – curator van Raab), r.o. 31

²¹⁶ M.M.W.D. Merkx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, blz. 275.

²¹⁷ Voor een uitgebreidere uiteenzetting omtrent de vestigingsplaats verwijs ik naar ²¹⁷ M.M.W.D. Merkx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, hoofdstuk 7.

²¹⁸ Value Added Taxation Committee, working paper 619, 11 mei 2009, taxud.d.1 (2009) 108658-EN, p.2/5, 3/5

gescheiden is van de ondernemingsactiviteiten.²¹⁹ Onderbouwing voor het bovenstaande is te vinden in het arrest Stoppelkamp²²⁰. De Duitse ondernemer Harald Raab verplaatste zijn bedrijf naar Oostenrijk, maar bleef zelf in Duitsland wonen. Voor diensten verricht aan Duitse ondernemers verlegde hij vervolgens de btw naar de afnemer. Volgens de Duitse fiscus was dit niet correct, omdat Raab geen in het buitenland gevestigde belastingplichtige was. De reden hiervoor was dat zijn privéwoonplaats in het betrokken jaar in Duitsland had gelegen. Naar het zich laat aanzien bestond er volgens het Hof geen twijfel over het feit dat de economische activiteiten werden verricht in Oostenrijk en dat daarmee de zetel van bedrijfsuitoefening tevens in Oostenrijk was gelegen. Volgens het Hof was het in aanmerking nemen van de woonplaats van Raab zodoende enkel mogelijk, wanneer er geen aanknopingsfactoren zouden bestaan die rechtstreeks verband houden met de door deze dienstverrichter uitgeoefende economische activiteit.

4.3.2. Zetel van bedrijfsuitoefening volgens de btw-verordening

Artikel 397 van de Btw Richtlijn stelt dat de Raad, met eenparigheid van stemmen, de nodige maatregelen ter uitvoering van de Btw Richtlijn vaststelt. Deze maatregelen zijn vervat in de btw-verordening. In artikel 10, lid 1 van de btw-verordening, staat dat voor toepassing van artikelen 44 en 45 van de Richtlijn de plaats waar de centrale bestuurstaken van het bedrijf worden uitgeoefend wordt verstaan als de zetel van bedrijfsuitoefening. In lid 2 worden de criteria genoemd die naar strekking gelijk zijn aan de in het arrest Planzer genoemde belangrijkste factoren:

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

Mocht op grond van deze criteria de zetel niet met zekerheid vast te stellen zijn, dan is de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van het bedrijf worden genomen bepalend. In het derde lid wordt, geheel in lijn met het arrest Planzer, genoemd dat het enkel bestaan van een postadres ontoereikend is om dat adres aan te merken als de plaats van de zetel van bedrijfsuitoefening.

4.3.4. Conclusie zetel van bedrijfsuitoefening

Volgens het Hof is de zetel van bedrijfsuitoefening de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van deze vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken worden uitgeoefend. De btw-verordening noemt als eerste de plaats waar de centrale bestuurstaken van het bedrijf worden uitgeoefend en als tweede de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van het bedrijf worden genomen bepalend. Uit de criteria die in de btw-verordening worden genoemd, kan

²¹⁹ In gelijke zin: M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, blz. 279

²²⁰ HvJ 6 oktober 2011, C-421/10(Stoppelkamp – curator van Raab)

worden afgeleid dat de btw-verordening geheel in lijn met de Europese jurisprudentie moet worden geacht. Het is niet van belang dat er door de zetel van bedrijfsuitoefening activiteiten worden verricht.

4.4. De vaste inrichting

De term 'vaste inrichting' kent zijn oorsprong in de Zesde Richtlijn. De term was nog niet opgenomen in het voorstel voor de Zesde Richtlijn, waardoor de totstandkominggeschiedenis van de Zesde Richtlijn weinig duidelijkheid biedt over de reikwijdte van deze vestigingsplaatsvorm.²²¹ Met de vaste inrichting wordt bedoeld dat een ondernemer die zich in een land heeft gesetteld ook zoveel mogelijk als binnenlandse ondernemer moet worden behandeld.²²² De vaste inrichting bewerkstelligt zodoende de (externe) neutraliteit van de belasting. Tevens heeft men willen aansluiten bij het bestemmingslandbeginsel, heffing daar waar het gebruik plaatsvindt.²²³ Het Hof heeft zich verschillende malen uitgesproken over de term 'vaste inrichting'. Daarnaast is de term gedefinieerd in de btw-verordening.

4.4.1. De vaste inrichting volgens het Hof van Justitie

Het Hof heeft zich meerdere malen uitgesproken over het begrip 'vaste inrichting'. Dat gebeurde voor het eerst in 1985 in het arrest betreffende Günter Berkholz.²²⁴ De onderneming van Berkholz, die is gevestigd in Hamburg, exploiteert enkele speelautomaten en jukeboxen aan boord van twee veerboten die tussen Duitsland en Denemarken varen. Deze machines worden regelmatig onderhouden, hersteld en vervangen, maar er is geen personeel dat permanent aan boord van de schepen aanwezig is. Berkholz stelt dat de diensten worden verricht vanaf de veerboot. Om die reden zou 75% van de omzet die is behaald op territoriale wateren, niet belastbaar zijn. Het Hof verwijst in haar arrest naar de zevende overweging van de Zesde Richtlijn, die het doel van de plaats van dienstbepalingen beschrijft. De bepaling beoogt om de toepassingsgebieden van de nationale wettelijke regelingen inzake de btw rationeel af te bakenen, door de plaats waar de diensten fiscaal worden geacht te zijn verricht uniform vast te stellen.²²⁵ Daarbij biedt de plaats van dienstbepaling twee aanknopingspunten: de vaste inrichting en de zetel van bedrijfsuitoefening. De plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd verdient hierbij de voorkeur. Het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit de dienst wordt verricht is slechts van belang in het geval dat de zetel niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt, of wanneer deze een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan.²²⁶ Daaruit volgt dan weer volgens het Hof dat dit slechts kan worden overwogen door 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.²²⁷

²²¹ M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, blz. 136.

²²² M.E. van Hilten, 'Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk', *WFR* 1997/1369

²²³ M.E. van Hilten, 'Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk', *WFR* 1997/1369 en M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, blz. 138.

²²⁴ HvJ 4 juli 1985, 168/84 (Günter Berkholz)

²²⁵ HvJ 4 juli 1985, 168/84 (Günter Berkholz), r.o. 14

²²⁶ HvJ 4 juli 1985, 168/84 (Günter Berkholz), r.o. 17

²²⁷ HvJ 4 juli 1985, 168/84 (Günter Berkholz), r.o. 18

In het arrest Faaborg-Gelting Linien²²⁸ betreft het wederom een veerboot. Op deze boot was een restaurant gevestigd. De eerste vraag van de Duitse rechter betrof of de 'restaurantverrichtingen' waren aan te merken als dienst, of als levering van goederen. Daarop concludeerde het Hof dat dit een dienst betrof.²²⁹ Vervolgens was de volgende vraag op welke plaats de dienst geacht moet worden te zijn verricht. Het Hof herhaalde vervolgens de overweging uit Berkholz: de dienst wordt enkel geacht te zijn verricht door een ander dan de vaste inrichting, indien dit niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan.²³⁰ Daaruit volgt volgens het Hof, wederom Berkholz herhalend, dat de vraag van de fiscaal rationele oplossing er pas toe doet 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 komt het Hof tot de conclusie dat dit niet het geval is bij een restaurantruimte op een schip, vooral niet wanneer, zoals in dit arrest het geval is, de vaste zetel van de exploitant van het schip een bruikbaar aanknopingspunt voor de belastingheffing vormt.²³¹ In de literatuur wordt hieruit afgeleid dat een vaste inrichting geen 'mobiele' inrichting kan zijn. Naar mijn mening is de niet-mobiliteit van een inrichting geen afzonderlijke voorwaarde maar komt dit voort uit het feit dat aansluiting bij een mobiele inrichting geen fiscaal rationele oplossing biedt. Aansluiting leidt immers niet tot een eenvoudige en rationele afbakening omdat een restaurant aan boord van een schip niet kan worden beschouwd als een betrouwbaar, eenvoudig en bruikbaar criterium.²³²

In het arrest ARO Lease gaat het over een vloot leaseauto's van de Nederlandse leasemaatschappij ARO Lease.²³³ Van de 8600 auto's die tot hun vloot behoren, zijn er 800 geleased aan Belgische klanten, waarvan 10% aan particulieren. De Belgische belastingdienst stelde zich op vanuit het standpunt dat enkel de aanwezigheid in België van een vloot auto's met zich meebrengt dat ARO in België een vaste inrichting heeft, van waaruit zij auto's verhuurt ingevolge leaseovereenkomsten. Door de leasediens ten aan particulieren zou ARO derhalve btw verschuldigd zijn aan België. De Nederlandse belastingdienst meent daarentegen, dat de plaats van de dienst in Nederland ligt, omdat ARO Lease in België geen vaste inrichting heeft. Dit is omdat ARO in België niet over personeel en technische middelen beschikt om leaseovereenkomsten te sluiten. Het oordeel van het Hof is in lijn met de hiervoor besproken arresten niet geheel verassend. Het Hof overweegt eerst dat de diensten die bij het leasen van auto's worden verricht hoofdzakelijk bestaan uit het onderhandelen over, het opmaken, ondertekenen en beheren van overeenkomsten en het feitelijk ter beschikking stellen van de overeengekomen auto's aan de cliënten.²³⁴ Vervolgens overweegt het Hof dat wanneer een leasemaatschappij niet over eigen personeel en een structuur met voldoende mate van duurzaamheid beschikt om dergelijke diensten uit te voeren en er geen beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen, er niet kan worden aangenomen dat zij in die lidstaat over een vaste inrichting beschikt. Daaraan wordt niets afgedaan door het feit dat de Belgische klanten middels

²²⁸ HvJ 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting-Linien A/S)

²²⁹ Faaborg-Gelting-Linien, r.o. 14: 'De restaurantverrichting wordt derhalve gekenmerkt door een reeks van elementen en handelingen, waarvan de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en waarin het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft.'

²³⁰ HvJ 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), r.o. 16

²³¹ HvJ 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), r.o. 18

²³² HvJ 7 mei 1998, C-390/96 (Lease Plan), r.o. 27, Men kent immers niet voor niets specifieke plaats van dienst bepalingen voor diensten geleverd tijdens internationale reizen. Zie: Art. 6f Wet OB.

²³³ HvJ 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease BV)

²³⁴ HvJ 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease BV), r.o. 18

onafhankelijke agenten met ARO Lease in contact werden gebracht.²³⁵ Mogelijk zou deze onafhankelijkheid een rol hebben gespeeld in het oordeel dat ARO Lease niet over een vaste inrichting beschikte.

Het arrest Lease Plan Luxembourg kent een soortgelijk feitencomplex als ARO Lease.²³⁶ Lease Plan verhuurde auto's aan Luxemburgse bedrijven, waaronder aan enkele werknemers die in België woonden en direct aan Belgische particulieren. Lease Plan maakte hiervoor in België kosten waarop btw drukte. Lease Plan verzocht om teruggaaf van deze btw, maar de Belgische belastingdienst weigerde dit, omdat Lease Plan een vaste inrichting zou hebben door de vloot auto's. Het Hof reageert hierop, in gelijke zin met ARO Lease, dat er voor het bestaan van een vaste inrichting sprake moet zijn van een inrichting met een voldoende mate van duurzaamheid en dat het een – wat personeel en technisch materieel betreft – geschikte structuur moet bezitten om zelfstandige verrichting van de leasediensdiensten mogelijk te maken.

In het arrest Planzer Luxembourg herhaalt het Hof de vaste rechtspraak met betrekking tot de vaste inrichting:

*'Een vaste inrichting dient een zekere bestendigheid dient te vertonen, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn. Er moet derhalve sprake zijn van voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technisch materieel betreft – geschikte structuur om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken.'*²³⁷

Het Hof stelt met betrekking tot Planzer dat in het geval van een transportonderneming voor het bestaan van een vaste inrichting vereist is dat er een kantoor is, 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 Hof voegt daaraan toe dat een vaste plaats die enkel wordt gebruikt om voorbereidende activiteiten of hulpactiviteiten voor de onderneming te verrichten, zoals het werven van personeel of het aankopen van technische middelen die noodzakelijk zijn voor het uitvoeren van de ondernemingsactiviteiten, geen vaste inrichting is.

Het arrest Daimler en Widex is hiervoor al een aantal keer aangehaald. Daimler²³⁸ is een Duitse autofabrikant met zijn zetel van bedrijfsuitoefening in Duitsland. Daimler test auto's in winteromstandigheden in testinstallaties in het noorden van Zweden. Deze testen zijn noodzakelijk voor de verkoop van auto's in Duitsland. In Zweden zelf, waar Daimler een 100% dochter heeft die o.a. de testbaan levert, worden geen belastbare activiteiten uitgevoerd. Daimler maakt gebruik van personeel en technische uitrusting die voor de tests worden ingevlogen. Widex²³⁹ heeft zijn zetel van bedrijfsuitoefening in Denemarken en een onderzoeksafdeling in Zweden. In Zweden wordt enkel onderzoek verricht en er worden geen belastbare activiteiten verricht. Daimler en Widex verzoeken op basis van de Achtste Richtlijn om teruggaaf van de over hun aankopen betaalde voorbelasting.

²³⁵ HvJ 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease BV, r.o. 27)

²³⁶ HvJ 7 mei 1998, C-390/96 (Lease Plan Luxembourg SA)

²³⁷ HvJ 7 mei 1998, C-390/96 (Lease Plan Luxembourg SA), r.o. 54

²³⁸ HvJ 25 oktober 2012, C-318/11, (Daimler A-G)

²³⁹ HvJ 25 oktober 2012, C-319/11, (Widex A/S)

Belastingplichtigen kunnen enkel gebruik maken van deze regeling indien zij niet middels een vaste inrichting zijn gevestigd in het land waar zij het verzoek om teruggaaf doen. De Zweedse belastingdienst is van mening dat Daimler en Widex een vaste inrichting hebben in Zweden en weigert zodoende het teruggaafverzoek. In artikel 1 van de Achtste Richtlijn (vervangen door: 2008/9/EG) staat dat een belastingplichtige onder twee voorwaarden een teruggaafverzoek kan doen voor de betaalde voorbelasting. Daarvoor moet deze belastingplichtige in de lidstaat waar hij het verzoek doet noch de zetel van bedrijfsuitoefening, noch een 'vaste inrichting' hebben (I) waaruit de 'handelingen worden verricht' (II).

Het Hof beantwoordt deze vraag door eerst te stellen dat de twee voorwaarden cumulatief zijn, en gaat bij de beantwoording van de vragen eerst in op de term 'handelingen'. Onder verwijzing naar het arrest Commissie tegen Italië,²⁴⁰ oordeelt het Hof dat het recht op teruggaaf slechts kan worden uitgesloten indien de vaste inrichting werkelijk belastbare handelingen heeft verricht, en niet enkel in staat is om dergelijke handelingen te verrichten. Zodoende stelt het Hof dat het verzoek moet worden toegekend, aangezien er geen handelingen worden verricht. Het Hof laat zich dus verder niet uit over de vraag of Daimler en Widex aan de andere voorwaarden voldoen waardoor ze in Zweden een vaste inrichting zouden hebben.

4.4.1.1. De (on)afhankelijkheid van de vaste inrichting

In de arresten die hiervoor zijn behandeld, is het voortdurend de vraag of de uitvoering van bepaalde activiteiten een voldoende bestendigheid vertoonde om te kunnen worden aangemerkt als vaste inrichting. In alle gevallen werden deze activiteiten verricht zonder de aanwezigheid van een juridische entiteit in de lidstaat waar de activiteiten werden verricht.

Het volgende arrest betreft het echter een entiteit met rechtspersoonlijkheid, die juridische gezien zelfstandig is, die door het Hof als vaste inrichting wordt aangemerkt. Dit betreft het arrest DFDS, dat al kort is aangehaald bij het zelfstandigheids criterium van het btw-ondernemerschap.²⁴¹ Het Deense DFDS A/S (hierna: moeder) organiseert bootreizen die een in Engeland gevestigde 100% dochtervennootschap op naam van DFDS Ltd. (hierna: dochter) verkoopt. Op basis van een bijzondere regeling voor reisbureaus werden de afzonderlijke elementen van een reisdiensten als één dienst beschouwd, waarvan alleen de marge op die reizen werd belast in de lidstaat waar het reisbureau is gevestigd. DFDS was van mening dat de diensten werden verleend door de moeder, de plaats waar zij haar zetel van bedrijfsuitoefening had. Deze uitwerking zou gunstig zijn geweest voor DFDS, omdat reisdiensten op basis van een overgangsregeling in Denemarken nog vrijgesteld waren. In het verleden had DFDS de diensten wel belast verricht vanuit Engeland.²⁴²

Het Hof kwam tot het oordeel – gelijk aan dat van de Britse fiscus – dat de dochter een vaste inrichting was van waaruit de diensten werden verleend. De vaste inrichting kon volgens het Hof als 'nuttigste aanknopingspunt' worden beschouwd. Wederom benadrukte het Hof dat het in aanmerking nemen van de economische realiteit een

²⁴⁰ HvJ 16 juli 2009, C-244/08, (Commissie tegen Italië)

²⁴¹ HvJ 20 februari 1997, C-260/95, (DFDS A/S)

²⁴² Conclusie A-G La Pergola van 16 januari 1997, zaak DFDS (C-260/95), 2^e voetnoot

fundamenteel criterium is voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel. De plaats van dienstbepalingen bieden de mogelijkheid om rekening te houden met de spreiding van activiteiten van een reisbureau over verschillende plaatsen binnen de EU. Het altijd maar aansluiten bij de zetel van bedrijfsuitoefening zou volgens het Hof zelfs kunnen leiden tot verstoring van de mededinging, doordat het ondernemingen ertoe dreigt aan te zetten om, met als doel aan belastingheffing te ontsnappen, hun zetel te vestigen op het grondgebied van een andere lidstaat die dergelijke activiteiten vrijstelt.²⁴³ Nadat het Hof heeft vastgesteld dat aansluiting bij de dochter tot een fiscaal rationele oplossing leidt, dient te worden beoordeeld of de dochter een vaste inrichting is. Daarvoor moet volgens het Hof worden onderzocht of de dochter afhankelijk is van de moeder.²⁴⁴

Op basis van het feit dat de moeder het gehele kapitaal van haar dochter bezit en dat de dochter door de moeder een aantal contractuele verplichtingen zijn opgelegd, komt het Hof tot het oordeel dat dit het geval is en de dochter slechts functioneert als assistent van de moeder. In de tweede plaats dient te worden onderzocht of de dochter voldoende bestendigheid vertoont wat betreft het nodige personeel en de nodige technische middelen. Aangezien die bestendigheid aanwezig is, oordeelde het Hof dat de dochter een in Engeland gevestigde vaste inrichting is van waaruit de reisdiensten worden verleend.

Op grond van dit arrest zou kunnen worden overwogen dat afhankelijkheid van het hoofdhuis een voorwaarde is voor het bestaan van een vaste inrichting. De juridische vorm van een dergelijke inrichting zou daarbij dan in principe irrelevant zijn. Kort na het wijzen van dit arrest wees Van Hilten erop dat het Hof voorbij was gegaan aan het feit dat de dochter zich als zelfstandige juridische entiteit als belastingplichtige kwalificeert. Zodoende voldoet de dochter aan de zelfstandigheidseis voor de belastingplicht, maar is zij volgens het Hof tegelijkertijd afhankelijk van de moeder.²⁴⁵ Van Hilten vraagt zich af of het Hof met het wijzen van dit arrest de dochter het ondernemerschap heeft willen ontzeggen, dan wel een fiscale eenheid over de grens heeft willen introduceren.²⁴⁶ Van Hilten acht dit niet het geval en meent dat voor het btw-ondernemerschap de juridische zelfstandigheid bepalend is.

Van Hilten wijst op de mogelijkheid dat het Hof de vaste inrichting heeft gebruikt als middel om het ongewenst gebruik van de plaats van dienstbepaling te voorkomen.²⁴⁷ De advocaat-generaal gebruikt in haar conclusie jurisprudentie met betrekking tot onafhankelijkheid van handelsagenten (artikel 85 van het EG-verdrag) om tot het oordeel te komen dat de dochter '[...] wanneer men door het scherm van de rechtsvorm heen kijkt, als een hulporgaan van de moedermaatschappij optreedt'²⁴⁸. Volgens de A-G is de dochter economisch geïntegreerd in de moeder. De vaste inrichting diende zodoende slechts als vangnet voor een wenselijke heffing.²⁴⁹

²⁴³ HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS A/S), r.o. 23

²⁴⁴ HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS A/S), r.o. 25

²⁴⁵ M.E. van Hilten, 'Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk', *WFR* 1997/1369

²⁴⁶ Artikel 11 van de Richtlijn (artikel 4, lid 4 wet OB) geeft lidstaten de mogelijkheid om entiteiten die juridisch gezien zelfstandig zijn maar die in economisch, financieel en organisatorisch opzicht nauw met elkaar zijn verbonden, tezamen als één belastingplichtige aan te merken. Omdat dit een kan-bepaling lijkt het niet aannemelijk dat het Hof van Justitie met dit arrest een fiscale eenheid over de grens heeft willen toestaan.

²⁴⁷ Uit de conclusie van A-G La Pergola (29 september 2005) blijkt dat in het verleden DFDS diensten wel vanuit Engeland had aangeboden en Engelse btw had afgedragen. Dit doet het vermoeden reizen dat DFDS een constructie had opgezet.

²⁴⁸ Conclusie van A-G La Pergola van 16 januari 1997, zaak C-260/95 (DFDS), Punt 22

²⁴⁹ F.L.J. Vervaet, 'De vaste inrichting – vangnet voor btw-heffing?', *Btw Brief* 1997, nr. 6/7.

Nu het Hof met de zaken Halifax, BUPA en Huddersfield²⁵⁰ het leerstuk van misbruik van recht van toepassing heeft verklaard voor de btw, lijkt het aannemelijk dat wanneer er nu een gelijke casus voor het Hof zou komen, er een beroep zou worden gedaan op het misbruik van recht leerstuk, in plaats van het fiscaal herkwalficeren van de zelfstandige juridische entiteit tot een vaste inrichting die samen met het hoofdhuis tot dezelfde belastingplichtige behoort. In het arrest DFDS maakt het Hof gebruik van een fiscale kwalificatie van de civiele feiten, om tot de het gewenste resultaat te komen.²⁵¹ Hierbij is de vraag of het Hof niet voorbijgaat aan de rechtszekerheid van de belastingplichtige. Zo merkt A-G Kokott in zijn conclusie bij de zaak *Welmory* op, dat het in het kader van de rechtszekerheid niet juist zou zijn om een zelfstandige rechtspersoon tevens als onzelfstandige vaste inrichting te zien van een andere vennootschap.²⁵²

De fiscaal rationele oplossing zou enkel in het geval van de plaats van dienstbepaling kunnen worden toegepast.²⁵³ Waar de fiscaal rationele oplossing stopt, gaat misbruik van recht verder.²⁵⁴ Steun voor deze stelling kan mogelijk worden gevonden in het arrest *Daimler*. Het Hof stelt dat in het arrest DFDS rekening is gehouden met de commerciële realiteit, in plaats van met de onafhankelijke status van de dochteronderneming bij het bepalen wie de dienst werkelijk had verricht.²⁵⁵ Deze overweging kan echter ook zo gelezen worden, dat in het geval dat de economische realiteit daarom vraagt, er nog steeds door de juridisch zelfstandige entiteit heen kan worden gekeken.

De uitkomst van het arrest DFDS is begrijpelijk. Het heeft er immers alle schijn van dat DFDS middels een constructie gebruik heeft willen maken van de vrijstelling voor reisdiensten in Denemarken. Het is dus bij het voorgaande maar de vraag of, nu het misbruik van recht leerstuk voor handen is om dergelijke constructies aan te pakken, het Hof tot eenzelfde conclusie zou komen. Daarbij is het de vraag hoeveel zekerheid een belastingplichtige mag ontlenen aan de juridische zelfstandigheid van een entiteit. Naar mijn mening zal de juridische zelfstandigheid normaliter de economische werkelijkheid weergeven en vormt daarmee omwille van de rechtszekerheid ook voor de fiscale bepalingen doorgaans een zelfstandige belastingplichtige.²⁵⁶ Het lijkt mij echter niet ondenkbaar dat het Hof in de toekomst nog eens zal teruggrijpen naar dit arrest, wanneer het misbruik van recht geen uitkomst biedt.²⁵⁷ Zoals het Hof met enige regelmaat herhaalt is voor de btw de economische realiteit leidend. Door altijd aan te sluiten bij de juridische vorm van een entiteit zal daaraan voorbij worden gegaan. Alles samen genomen moet echter worden aangenomen dat met DFDS geen algemene regel is ontwikkeld.²⁵⁸

²⁵⁰ De op dezelfde dag gewezen zaken HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), C-223/03 (Huddersfield), en C-419/02 (BUPA).

²⁵¹ H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, 'Misbruik en de onvoltooide harmonisatie', *WFR* 2007/481

²⁵² Conclusie A-G Kokott van 15 mei 2014, zaak C-605/12 (*Welmory*), punt 36

²⁵³ H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, 'Misbruik en de onvoltooide harmonisatie', *WFR* 2007/481. En: L.M. van Rey, 'Het leerstuk van de fiscaalrationele oplossing in de Europese btw', *Verhandelingen EFS*

²⁵⁴ L.M. van Rey, 'Het leerstuk van de fiscaalrationele oplossing in de Europese btw', *Verhandelingen EFS*, blz 21

²⁵⁵ HvJ 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11 (*Daimler en Windex*, r.o. 49)

²⁵⁶ In gelijke zin HvJ 20 juni 2013 C-653/11 (*Paul Newey*), r.o. 43

²⁵⁷ 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*.

²⁵⁸ Zie ook: Conclusie A-G Léger van 29 september 2005, zaak C-210/04 (*FCE Bank*), punt 44

4.4.2. De vaste inrichting volgens de btw-verordening

In de artikelen 11 en 12 van de btw-verordening is er een definitie gegeven van het begrip 'vaste inrichting'. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt in de uitleg van het begrip voor artikel 44, de plaats van dienstbepaling in het geval van diensten verleend aan een andere onderneming (B2B) en de volgende bepalingen waarbij de vaste inrichting wordt genoemd:

- artikel 45: Plaats van de dienst bij B2C.
- artikel 56: Verhuur van vervoermiddelen.
- artikel 58: Restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten voor verbruik aan boord van een schip, vliegtuig of trein.
- artikel 192bis: De vaste inrichting die niet betrokken is bij een belastbare goederen levering of dienst wordt niet geacht in die lidstaat te zijn gevestigd.

4.4.2.1. De vaste inrichting zonder uitgaande prestatie

In artikel 11 staat dat voor artikel 44 een vaste inrichting een inrichting is die over voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur beschikt om voor haar eigen behoeften te verrichten diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te kunnen gebruiken. De inrichting hoeft, anders dan de definitie van vaste inrichting voor de overige bepalingen, geen prestaties te kunnen verstrekken om als vaste inrichting bestempeld te kunnen worden.

Anders dan de Btw Richtlijn is een verordening verbindend in alle onderdelen en rechtstreeks toepasbaar in elke lidstaat. Dit leidt er echter niet toe tot dat verordening het toepassingsgebied van de Btw Richtlijn en de nationale bepalingen die conform die Richtlijn zijn uitgelegd kan wijzigen.²⁵⁹ Deze opvatting blijkt ook indirect uit de veertiende overweging in de considerans van de btw-verordening. Hierin staat dat voor de een uniforme toepassing van de plaats van de belastbare handeling, de begrippen 'zetel van de bedrijfsuitoefening' en 'vaste inrichting' verduidelijkt dienen te worden. Ten behoeve van de praktische toepassing van deze begrippen moeten criteria ter beschikking staan die zo helder en objectief mogelijk zijn. Daarbij wordt echter uitdrukkelijk opgemerkt dat de rechtspraak van het Hof onverminderd van toepassing is. Het is dus maar de vraag of de definitie zoals gegeven in het eerste lid van artikel 11 rechtsgelding heeft.²⁶⁰ Het voordeel van een dergelijke definitie is dat het voor de verrichter van een prestatie eenvoudiger is om vast te stellen wie de afnemer van de prestatie is: als de inrichting immers beschikt over een structuur om de diensten af te kunnen nemen en ter plaatse te kunnen gebruiken, is er al sprake van een vaste inrichting. Hieruit volgt direct ook het nadeel: er zal veel sneller sprake zijn van een vaste inrichting.²⁶¹

Op basis van de arresten van het Hof lijkt het noodzakelijk voor het bestaan van een vaste inrichting dat deze inrichting in staat is tot het verrichten van belaste prestaties. Niet duidelijk is of deze vaste inrichting ook

²⁵⁹ G.J. van Slooten, De btw-verordening: mogen wijzigingen vermomd gaan als 'verduidelijking?', *WFR* 2012/86

²⁶⁰ Artikelsgewijs commentaar vakstudie.

²⁶¹ M.M.W.D Merckx, Btw-uitvoeringsverordening uitvoerbaar?, *WFR* 2011/1308

daadwerkelijk prestaties moet verrichten. Het lijkt mij niet ondenkbaar dat het niet noodzakelijk is dat diensten daadwerkelijk worden verricht. De strekking van een vaste inrichting met betrekking tot de plaats van dienstbepaling is immers om een belastingplichtige die zich met zekere duurzaamheid in een lidstaat heeft gesetteld, zoveel mogelijk gelijk te behandelen als een zich in die lidstaat gevestigde ondernemer.²⁶² Voor een dergelijke ondernemer is het voor de belastingplicht eveneens niet noodzakelijk dat er daadwerkelijke uitgaande belastbare handelingen worden verricht.²⁶³

Het Hof overweegt in arresten over de vaste inrichting om te bepalen wie de verrichter is van een dienst:

*"[...] 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."*²⁶⁴

De inrichting moet dus over voldoende duurzaamheid beschikken om de diensten aan te (kunnen) bieden die voortvloeien uit het maatschappelijk doel van de onderneming.²⁶⁵ In het arrest ARO Lease verduidelijkt het Hof 'bepaalde diensten' door eerst vast te stellen waaruit de diensten van een leasemaatschappij hoofdzakelijk bestaan²⁶⁶, om vervolgens te beoordelen dat er geen sprake kan zijn van een vaste inrichting, als de inrichting niet over de structuur beschikt om die diensten mogelijk te maken.²⁶⁷ In het arrest Planzer Luxemburg geeft het Hof aan dat het voor een transportonderneming op zijn minst vereist is dat een kantoor beschikbaar is waarin overeenkomsten kunnen worden opgemaakt en de beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen, alsmede een stalling voor de voor deze activiteiten bestemde voertuigen.²⁶⁸ Aldus moet er per onderneming worden bepaald welke werkzaamheden tot het maatschappelijk doel van de belastingplichtige behoren. De vaste inrichting moet vervolgens voldoende duurzaamheid bezitten en de middelen hebben om deze diensten zelfstandig te kunnen verrichten.

Opgemerkt moet worden dat het Hof al deze arresten heeft gewezen met betrekking tot de vraag of een dienstverrichter een vaste inrichting heeft in de lidstaat waar prestaties worden verricht. Het gaat hier dus om de uitleg van de vaste inrichting in andere bepalingen dan artikel 44 van de Richtlijn. Het Hof bevestigt deze veronderstelling in het arrest Daimler.²⁶⁹ De term 'vaste inrichting' uit artikel 44 heeft enkel betekenis in het geval dat deze inrichting de afnemer is van een prestatie. Volgens de btw-verordening is bij deze inrichting dus – in het kader van artikel 44 – al sprake van een vaste inrichting zodra de ingekochte goederen en diensten door de inrichting verbruikt kunnen worden. De term 'vaste inrichting' in de overige artikelen krijgt pas betekenis in het geval dat er daadwerkelijk diensten kunnen worden verricht door de inrichting. Uit deze arresten valt op te maken dat de inrichting in elk geval in staat moet zijn om uitgaande prestaties te verrichten. De vraag of er sprake is van

²⁶² M.E. van Hilten, 'Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk', *WFR* 1997/1369

²⁶³ Zie bijvoorbeeld: HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (INZO)

²⁶⁴ HvJ 4 juli 1985, 168/84 (Berkholz), r.o. 18, HvJ 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), r.o. 17 en HvJ 20 februari 1997, C 260/95 (DFDS), r.o. 20

²⁶⁵ Het Hof van Justitie heeft in o.a. in de arresten ARO lease (HvJ 17 juli 1997, C-190/95) en aangegeven welke werkzaamheden in lijn liggen met het maatschappelijk doel van transportonderneming en leasemaatschappij moet kunnen verrichten.

²⁶⁶ HvJ 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease), r.o. 18

²⁶⁷ HvJ 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease), r.o. 19 en in gelijke zin HvJ 7 mei 1998, C-390/96 (Lease Plan) r.o. 26-29

²⁶⁸ HvJ 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer Luxembourg), r.o. 55

²⁶⁹ HvJ 25 oktober 2012, C-318/11, (Daimler AG) r.o. 35

een vaste inrichting is in deze gevallen echter ook alleen aan de orde als er daadwerkelijk uitgaande prestaties worden verricht. In het arrest Daimler spreekt het Hof over de vaste inrichting “in de zin van de uit te leggen bepalingen”.²⁷⁰ De conclusie dat de btw-verordening in lijn is met jurisprudentie van het Hof en dat aan de term ‘vaste inrichting’ verschillende betekenissen toekomen, lijkt dus gerechtvaardigd. Daarbij moet het begrip objectief worden getoetst, per transactie moet worden beoordeeld of er voor de toepasselijke bepaling sprake is van een vaste inrichting. Het valt te betreuren dat het Hof in het arrest Daimler niet meer duidelijkheid heeft verschaft over de term ‘vaste inrichting’, omdat dit arrest de mogelijkheid bood voor het Hof om de verschillende soorten vaste inrichting uiteen te zetten.

4.4.2.3. De fiscaal rationele oplossing

De btw-verordening noemt als voorwaarde voor de vaste inrichting niet dat deze tot een fiscaal rationele oplossing moet leiden. Hierdoor kan de vraag worden opgeworpen of het voor aansluiting bij de vaste inrichting nog wel vereist is dat het aanknopingspunt leidt tot een fiscaal rationele oplossing. Naar mijn mening is dat nog steeds het geval. Het doel van de fiscale rationele oplossing dient als middel om tot een rationale afbakening van de plaats van dienst bepalingen te komen. De plaats van dienst bepaling kent twee aanknopingspunten: de vaste inrichting en de zetel van bedrijfsuitoefening. Deze laatste heeft de voorkeur. Het in aanmerking nemen van de vaste inrichting als plaats van waaruit de dienst wordt verricht is slechts van belang in het geval dat de zetel niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan. Uit de considerans en de geschiedenis van de plaats van dienstbepalingen valt af te leiden dat het doel van de bepalingen voornamelijk het bewerkstelligen van eenvoud en het tegengaan van concurrentievervalsing is.²⁷¹ In het arrest Berkholz overweegt het Hof dat de plaats van dienstbepalingen tot doel hebben om de toepassingsgebieden van de nationale wettelijke regelingen inzake de btw rationeel af te bakenen, door de plaats waar de diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht uniform vast te stellen. In de arresten Berkholz en Faaborg-Gelting Linien geeft de A-G aan dat het in aanmerking nemen van een vaste inrichting op een veerboot tot praktische problemen zou leiden.²⁷² In de arresten ARO Lease en Lease Plan Luxembourg stelt het Hof met betrekking tot het bepalen van de plaats van dienst dat met de aanknopingspunten voor de plaats van dienst bepalingen een betrouwbaar, eenvoudig en bruikbaar criterium is opgenomen. Een vloot leaseauto's is dat derhalve niet. In het arrest DFDS overweegt het Hof dat in het kader van de reisbureauregeling de Engelse dochter als het nuttigste aanknopingspunt wordt beschouwd en onderzoekt vervolgens of er in Engeland een vaste inrichting aanwezig is.

De fiscaal rationele oplossing dient dus enkel als methode om te beoordelen of de vaste inrichting het juiste aanknopingspunt betreft. Het bestaan van de vaste inrichting hangt dus niet zozeer af van de fiscaal rationele oplossing. Dit in tegenstelling tot de opvatting van Merckx, die van mening is dat de vaste inrichting zonder fiscaal rationele oplossing niet bestaat. Het bestaan van een vaste inrichting zonder fiscaal rationele oplossing zou er anders toe leiden dat wanneer een ondernemer vanuit Nederland diensten verricht aan Frankrijk – waar die ondernemer een vaste inrichting heeft die voldoet aan de duurzaamheidsvereisten (betreffende het personeel en

²⁷⁰ HvJ 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex), r.o.39

²⁷¹ P. Famer en R. Lyal, EC tax law p.155

²⁷² Conclusie van A-G van 1 februari 1996, zaak C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), punt 22

technische middelen), maar waar de vaste inrichting geen fiscaal rationeel aanknopingspunt is – die ondernemer zich toch voor btw-heffing in Frankrijk zou moeten registreren en btw af zou moeten dragen.²⁷³ Dit is naar mijn mening niet direct een probleem, aangezien uit de Richtlijn en de btw-verordening volgt dat niet in alle gevallen de vaste inrichting wordt gehouden tot voldoening van de verschuldigde belasting.²⁷⁴

4.4.3. Conclusie vaste inrichting

In de voorgaande paragrafen is uitgebreid stilgestaan bij de term 'vaste inrichting'. Hierin is uiteengezet dat per uit te leggen bepaling de definitie van een vaste inrichting verschilt. Per geval moet worden beoordeeld of een inrichting valt aan te merken als vaste inrichting voor bijvoorbeeld de plaats van dienstbepaling. Dé vaste inrichting als zodanig lijkt dus niet te bestaan. Er kunnen twee varianten van de vaste inrichting worden onderscheiden:²⁷⁵

- de vaste inrichting van waaruit diensten –kunnen- worden verricht ('actieve vaste inrichting');
- de vaste inrichting die in staat is diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te kunnen gebruiken ('inkoop-vaste inrichting').
- De vaste inrichting zoals genoemd in Richtlijn 2008/9/EG en Dertiende Richtlijn vormt in zekere zin de zwaarste vorm van een vaste inrichting, hierbij moet het immers gaan om een vaste inrichting die daadwerkelijke handelingen verricht.

Het Hof heeft zich veelvuldig uitgesproken over de actieve vaste inrichting. In deze arresten ging het over de vraag wie de verrichter van een dienst was. Het Hof overweegt daarbij als volgt: de plaats van dienstbepaling beoogt de toepassingsgebieden van de nationale wettelijke regelingen inzake de btw rationeel af te bakenen, door de plaats waar de diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht uniform vast te stellen.²⁷⁶ Daarbij biedt de plaats van dienstbepaling twee aanknopingspunten: de vaste inrichting en de zetel van bedrijfsuitoefening. Hierbij verdient de zetel van bedrijfsuitoefening de voorkeur. Een dienst wordt geacht te zijn verricht door de vaste inrichting, indien de zetel van bedrijfsuitoefening niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan.²⁷⁷ De fiscaal rationele oplossing doet er pas toe indien die inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor het uitvoeren van bepaalde diensten noodzakelijk zijn. Dit betreft de prestaties die kenmerkend zijn voor de activiteit van de onderneming.²⁷⁸ Voorbereidende activiteiten of hulpactiviteiten, zoals het werven van personeel of het aankopen van technische middelen die noodzakelijk zijn voor het uitvoeren van de ondernemingsactiviteiten, vallen niet onder dergelijke prestaties.²⁷⁹ Voor het toerekenen van prestaties aan een actieve vaste inrichting, moet zijn voldaan aan de volgende twee voorwaarden:

²⁷³ M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 201, blz. 430

²⁷⁴ Wanneer een leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de btw verschuldigd is over een vaste inrichting beschikt, moet worden verduidelijkt in welke omstandigheden die vaste inrichting tot voldoening van de belasting gehouden is. Artikel 192bis kent de uitgebreide vaste inrichting definitie.

²⁷⁵ Merx noemt nog een derde type: de vaste inrichting die is betrokken voor toepassing van de verleggingsregeling (192bis). Naar mijn mening is dit geen aparte vaste inrichting, maar valt deze onder de actieve vaste inrichting.

²⁷⁶ HvJ 4 juli 1985, 168/84 (Berkholz), r.o. 14

²⁷⁷ HvJ 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), r.o. 16

²⁷⁸ HvJ 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease)

²⁷⁹ HvJ 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer Luxembourg),

- de inrichting dient duurzaam over de technische middelen te beschikken die voor het uitvoeren van de diensten noodzakelijk zijn;
- aansluiting bij de vaste inrichting leidt tot een fiscaal rationele oplossing (volgens één van de lidstaten).²⁸⁰

Deze twee voorwaarden zijn cumulatief. Wordt er aan de eerste voorwaarde voldaan, dan is er naar mijn mening wel sprake van een vaste inrichting, maar dan hangt het van de uit te leggen bepaling af of aan deze vaste inrichting betekenis toekomt. In het geval dat prestaties worden verricht vanuit de zetel van bedrijfsuitoefening aan een afnemer in een lidstaat waar hij tevens een inrichting heeft om dergelijke diensten duurzaam te verrichten, dan is deze vaste inrichting slechts van belang indien aansluiting bij deze inrichting tot een fiscaal rationele oplossing leidt.

Met betrekking tot de vraag wie de afnemer van een prestatie is (artikel 44 van de Richtlijn) komt men al toe aan de toepassing van een vaste inrichting wanneer deze inrichting wordt gekenmerkt 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 kunnen gebruiken.²⁸¹

In het arrest DFDS is geoordeeld dat een juridisch zelfstandige entiteit onder omstandigheden kan worden aangemerkt als vaste inrichting voor het bepalen van de verrichter van een dienst. Naar mijn mening zal doorgaans de juridische zelfstandigheid van de inrichting –mede in het kader van rechtszekerheid- worden gehonoreerd. Dat kan anders zijn in het geval dat deze dochter nadrukkelijk als assistent opereert. De toepasbaarheid van dit arrest lijkt echter beperkt.

²⁸⁰ De vraag kan worden opgeworpen op de fiscaalrationele oplossing een extra voorwaarde vormt voor het bestaan van een vaste inrichting (geen fiscaal rationele oplossing, geen vi) of dat er wel een vaste inrichting kan bestaan zonder de fiscaalrationele oplossing. Ik ben deze laatste mening toegedaan; dit wordt naar mijn mening bevestigd door het feit dat de btw-verordening de fiscaal rationele oplossing niet als voorwaarde noemt voor het bestaan van een vaste inrichting.

²⁸¹ Artikel 10 btw-verordening

Hoofdstuk 5

De verhouding tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis

5.1. Inleiding

In het vorige hoofdstuk is uitgebreid stilgestaan bij de definities van de vaste inrichting en de zetel van bedrijfstitoefening. Dit hoofdstuk is het vervolg hierop en behandelt de onderlinge samenhang in het kader van de btw. Eerst zal worden besproken hoe transacties tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis worden behandeld. In het FCE Bank arrest heeft het Hof geoordeeld, dat een vaste inrichting en het hoofdhuis samen één belastingplichtige vormen en derhalve onderlinge transacties buiten de reikwijdte van de btw vallen.²⁸²

Nu vaststaat dat de vaste inrichting en het hoofdhuis volgens het Hof tot één en dezelfde belastingplichtige behoren, rijst de vraag hoe het recht op aftrek bepaalt dient te worden voor deze ene belastingplichtige. Deze vraag zal in Europees en nationaal perspectief worden behandeld. Voordat het Hof het arrest Credit Lyonnais wees, bestond er consensus over de gedachte dat voor het berekenen van het pro rata de omzet van de gehele belastingplichtige diende te worden gebruikt. Dit is dus met zowel de omzet van het hoofdhuis als die van de vaste inrichting.²⁸³ In het arrest Credit Lyonnais heeft het Hof een streep gezet door deze opvatting. Volgens het Hof zou het in aanmerking nemen van de omzet van een vaste inrichting die in een andere (lid)staat is gevestigd het toepassingsgebied van de nationale btw-regelingen en de bestaansreden van het pro rata in ernstige mate ondergraven. De opvatting dat voor de berekening van het pro rata de gehele omzet van de belastingplichtige van belang is, staat vooralsnog vastgeklonken in een besluit van de Staatssecretaris, de zogenoemde 'Mededeling 22'.²⁸⁴

5.2. Prestaties tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis

Reeds in 1997 vroeg Van Hilten zich af hoe diensten tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis voor de btw behandeld dienden te worden.²⁸⁵ Voor het bestaan van een belatbare prestatie moet door een belastingplichtige onder bezwarende titel een dienst of levering worden verricht.²⁸⁶ De achterliggende vraag is of een vaste inrichting die onzelfstandig is van het hoofdhuis en tot dezelfde 'een ieder' behoort, zowel de verrichter als de ontvanger van een prestatie kan zijn.²⁸⁷ In Nederland is men altijd van mening geweest dat het hoofdhuis en de vaste inrichting deel uitmaken van één en dezelfde belastingplichtige en dat onderlinge diensten, ongeacht of er

²⁸² HvJ 23 maart 2006, C-210/04, (FCE Bank)

²⁸³ HvJ12 september 2013, C-388/11 (Société Le Crédit Lyonnais)

²⁸⁴ Besluit van de staatssecretaris 24 november 2003, DGB2003/6237M (Mededeling 22)

²⁸⁵ M.E. van Hilten, 'Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk', *WFR* 1997/1369

²⁸⁶ HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma), r.o. 14,

²⁸⁷ DFDS situatie daargelaten.

een vergoeding tegenover staat, geen economische activiteiten zijn en derhalve buiten de heffing moeten blijven.²⁸⁸ In het verleden heeft de Europese Commissie wel eens het standpunt ingenomen, dat diensten die tegen vergoeding worden verricht tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting op grond van het bestemmingslandbeginsel met inachtneming van de plaats van dienstbepalingen dienen te worden belast. Een vaste inrichting die in een ander land is gevestigd dan het hoofdhuis, moet dan zo veel mogelijk als een afzonderlijke belastingplichtige worden behandeld.²⁸⁹ Later is de Europese Commissie overigens teruggekomen op dit standpunt.²⁹⁰ Met het arrest FCE Bank heeft het Hof antwoord gegeven op prejudiciële vragen over dit onderwerp. Het heeft geoordeeld dat diensten tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis buiten de reikwijdte van de btw vallen.

5.2.1. FCE Bank

De Ford Credit Europe Bank (hierna: FCE Bank) is een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde bank met een vaste inrichting in Italië (hierna: FCE IT). FCE Bank heeft aan FCE IT diensten verricht op het gebied van consultancy, management, opleiding van het personeel, data-analyse en het beheer van software. FCE IT bezat in de hoedanigheid van vaste inrichting geen eigen rechtspersoonlijkheid. Juridisch gezien behoorde de vaste inrichting tot dezelfde entiteit als FCE Bank, waardoor rechtsbetrekkingen met derden aan FCE Bank werden toegekend.²⁹¹ Over de vergoedingen die FCE Bank aan FCE IT in rekening had gebracht had FCE IT aanvankelijk btw afgedragen. De btw op deze facturen kon FCE IT niet in aftrek brengen, omdat de vaste inrichting vrijgesteld presteerde. FCE IT deed vervolgens een verzoek om terugbetaling van de over deze vergoedingen betaalde btw. Dit verzoek werd door de Italiaanse fiscus stilzwijgend geweigerd. FCE Bank, die in beroep ging tegen deze beslissing, werd door de rechtbank in het gelijk gesteld. De rechterlijke instantie was van mening dat de betrokken diensten interne verrichtingen binnen één en dezelfde juridische eenheid vormden en als zodanig niet belast waren. Zij was van mening dat het in rekening brengen van de kosten van de diensten geen tegenprestatie was voor een dienst, maar neerkwam op een eenvoudige kostentoedeling binnen dezelfde vennootschap. Tegen dit vonnis ging het Ministero dell'Economia e delle Finanze in cassatie, wat leidde tot prejudiciële vragen van het Corte Suprema di Cassazione.

Het Hof herhaalt dat een ieder die 'zelfstandig' een economische activiteit verricht als een belastingplichtige wordt aangemerkt. Met een verwijzing naar de zaken Tolsma en Kennemer Golf, overweegt het Hof dat een belastbare handeling slechts bestaat, indien over en weer prestaties worden uitgewisseld.²⁹² Om vast te stellen of tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis prestaties kunnen worden verricht, moet volgens het Hof worden onderzocht of FCE IT als bank 'autonoom' is. Daarbij moet met name naar het economische bedrijfsrisico worden gekeken.²⁹³ Zoals waar ook de Advocaat-generaal in zijn conclusie op uitkwam, is het FCE Bank die al het bedrijfsrisico draagt. Het Hof komt tot deze conclusie door er allereerst op te wijzen dat de juridische entiteit waartoe de vaste

²⁸⁸ Ontleend aan M.E. van Hilten, noot bij BNB 2006/164. (FCE Bank)

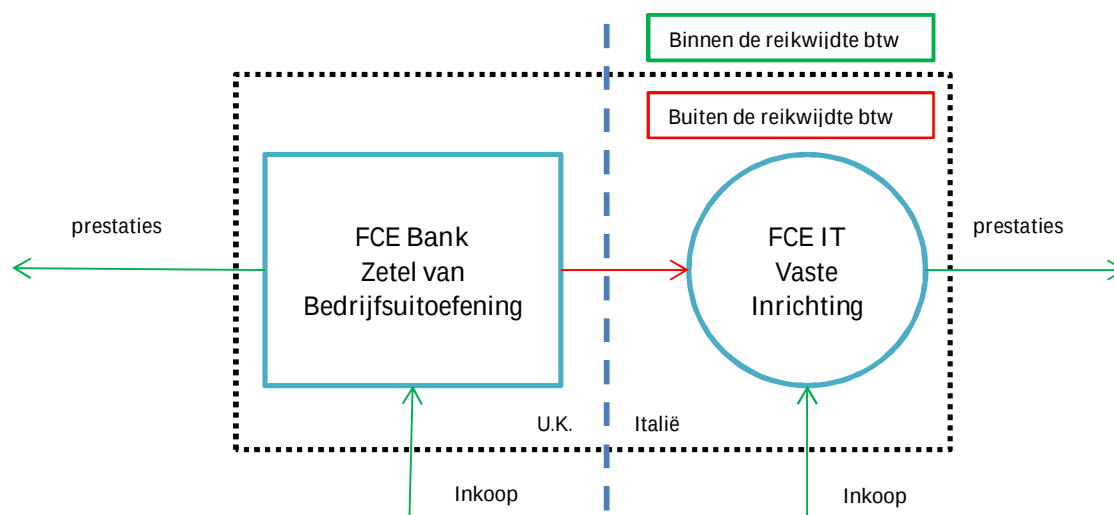
²⁸⁹ 'Lorsque siège et succursale sont situés dans des Etats Membres différents, (...) les opérations effectuées contre rémunération entre siège et succursale devraient être de territorialité la taxe selon les principes généraux de la sixième directive et en particulier selon les règles de territorialité définies - l'article 9 (...)'.
²⁹⁰ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten van 23 december 2003, COM2003/822 def.

²⁹¹ Conclusie A-G Léger van 29 september 2005, zaak C-210/04 (FCE Bank), punt 14

²⁹² HvJ 23 maart 2006, C-210/04, (FCE Bank), r.o. 34

²⁹³ Conclusie A-G Léger van 29 september 2005, zaak C-210/04 (FCE Bank), punt 40 - 43

inrichting behoort in de lidstaat waar de zetel van bedrijfsuitoefening zit, wordt gecontroleerd door de toezichthouder op haar financiële soliditeit en solvabiliteit. Daarnaast beschikt FCE IT niet over een dotatiekapitaal.²⁹⁴ Het Hof concludeert dat de vaste inrichting niet als een zelfstandige belastingplichtige kan worden beschouwd. Tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting kan dus geen rechtsverhouding bestaan, waardoor onderlinge activiteiten buiten de reikwijdte van de btw vallen.



Het Hof toetst of de vaste inrichting zelfstandig is in de zin van het begrip belastingplichtige uit artikel 9 van de Btw Richtlijn. Het Hof acht het dus niet van zelfsprekend dat de vaste inrichting, die juridisch tot de zelfde entiteit behoort, daarmee ook direct tot dezelfde 'een ieder' behoort.²⁹⁵ In de tegenovergestelde situatie besliste het Hof dat twee entiteiten die juridisch gezien zelfstandig waren, wel tot een zelfde 'een ieder' kunnen behoren.²⁹⁶ Zoals ook uiteengezet is in hoofdstuk 4 lijkt mij deze stelling niet onjuist; de economische realiteit zou immers niet gewaarborgd worden, indien de zelfstandigheid direct volgt uit het hebben van rechtspersoonlijkheid. Anders dan bij het arrest DFDS lijkt de weg die het Hof inslaat niet te zijn ingegeven als een verkapte antimisbruikbepaling. Aldus lijkt het Hof er vanuit te gaan dat de vaste inrichting en het hoofdhuis tot dezelfde belastingplichtige behoren, maar lijkt het door de 'zelfstandigheidstoets' ook de mogelijkheid open te houden dat de vaste inrichting tevens als een zelfstandige belastingplichtige kan kwalificeren. Hierop wordt in de volgende paragraaf ingegaan.

De zaak die leidde tot het arrest FCE Bank betrof een situatie met een vaste inrichting in een andere lidstaat. Het is de vraag of de uitkomst hetzelfde was geweest in het geval dat de vaste inrichting buiten de EU was gevestigd. In het arrest FCE gaat het Hof nadrukkelijk niet in op de situatie waarin de vaste inrichting (of het hoofdhuis) buiten de EU is gevestigd.²⁹⁷ Desondanks lijkt het aannemelijk dat ook diensten die tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis worden verricht buiten de reikwijdte van de btw blijven, mits de vaste inrichting onzelfstandig is. Advocaat-generaal Wathelet bevestigde in zijn conclusie bij de zaak Skandia de opvatting dat prestaties tussen de

²⁹⁴ HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 36 en 37

²⁹⁵ Zie: M.E. van Hilten, noot bij HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank)

²⁹⁶ HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS A/S)

²⁹⁷ HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 22. Dienaangaande het opmerkt dat de verwijzende rechter wenst te vernemen in hoeverre diensten die door een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap worden verricht ten behoeve van haar vestiging in Italië, onder de werkingssfeer van de Zesde Richtlijn vallen. Bijgevolg is het niet nodig uitspraak te doen over de mogelijkheid dat de zetel van de vennootschap zich in een staat bevindt die geen lid van de Europese Unie is.

vaste inrichting en het hoofdhuis, die is gevestigd buiten de EU, niet belastbaar zijn.²⁹⁸ Op grond van dezelfde overwegingen als waarop het Hof tot het oordeel kwam in het arrest FCE Bank, is een dergelijke conclusie aannemelijk. De zelfstandigheid van de vaste inrichting is immers in beginsel niet afhankelijk van de vestigingsplaats van de vaste inrichting of het hoofdhuis.²⁹⁹

5.2.2. De zelfstandige vaste inrichting

In het arrest FCE Bank toetst het Hof Justitie, op voorgeven van Advocaat-generaal Léger, of de vaste inrichting zelfstandig genoeg is om de handelingen tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting te kunnen aanmerken als onder bewarende titel verrichte diensten. Daarbij moet volgens het Hof voornamelijk worden onderzocht of de vaste inrichting zelf het economische bedrijfsrisico draagt. Het Hof toetst dit en komt tot het oordeel dat FCE IT volkomen afhankelijk is van FCE Bank. Dit door het feit dat de vaste inrichting niet over eigen dotatiekapitaal beschikt en niet zelf het economische risico draagt (zoals het niet terugbetalen van een lening door een klant en dat de vaste inrichting niet zelfstandig op haar financiële soliditeit en solvabiliteit wordt gecontroleerd). Dat het Hof de zelfstandigheid van de vaste inrichting test, roept de vraag op of het denkbaar is dat er situaties zijn waarbij toetsing er toe leidt dat een vaste inrichting als zelfstandig wordt beoordeeld. In dat geval is de volgende vraag of tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis een rechtsverhouding kan bestaan op grond waarvan binnen dezelfde juridische eenheid diensten over en weer als belastbare handelingen kunnen worden aangemerkt. Zoals het Hof tot zijn oordeel komt, lijkt dat wel het geval te zijn. Dit zou als zodanig de omgekeerde situatie zijn van het DFDS arrest, waarbij een zelfstandige juridische entiteit als onafhankelijke vaste inrichting van de moeder werd aangemerkt. Om te beoordelen of een zelfstandige vaste inrichting mogelijk is, dient gekeken te worden naar hoe het Hof de zelfstandigheid uitlegt.

In zijn conclusie haalt de Advocaat-generaal de arresten van het Hof aan met betrekking tot het zelfstandigheids criterium. Uit de arresten Commissie tegen Nederland, Ayutamiento de Sevilla en Heerma leidt de Advocaat-generaal af, dat de vaste inrichting over voldoende zelfstandigheid moet beschikken om voor eigen rekening en eigen verantwoordelijkheid te handelen en het economische risico moet kunnen dragen. De Advocaat-generaal bestrijdt de mening van de Portugese regering dat het ondernemerschap niet afhangt van de voorwaarde dat de onderneming rechtspersoonlijkheid heeft niet, maar acht het onmogelijk dat binnen één en de zelfde juridische eenheid onderdelen bestaan die voldoende zelfstandig zijn om gelijkgesteld te kunnen worden met elke andere belastingplichtige ten behoeve van wie het hoofdhuis diensten verricht. Uit hoe het Hof zijn oordeel in het FCE-arrest heeft geformuleerd valt niet direct af te leiden dat het dit onmogelijk acht.

Zoals Advocaat-generaal Léger opmerkt in zijn conclusie, vallen de werkzaamheden van de vaste inrichting onder het toezicht van de autoriteiten van de lidstaat die FCE Bank een bankvergunning hebben verleend. De autoriteiten van de lidstaat waar de vaste inrichting is gevestigd, mag zelf niet eisen dat een bijkantoor een eigen

²⁹⁸ Conclusie A-G Wathelet van 8 mei 2014, zaak C-7/13 (Skandia), punt 45, In HvJ 17 september 2014, C-7/13 (Skandia) heeft het Hof inmiddels geoordeeld dat de vaste inrichting samen met de fiscale eenheid moet worden beschouwd als een belastingplichtige voor handelingen met het hoofdhuis. De fiscale eenheid heeft wat dat betreft derde werking.

²⁹⁹ Het zou echter wel zo kunnen zijn dat op grond van bepaalde regelingen met betrekking tot de handel met niet binnen de EU gevestigde ondernemers er toch sprake is van een zekere zelfstandigheid bij de vaste inrichting. Het staat immers allerm minst vast dat een vaste inrichting zelfstandig kan zijn.

dotatiekapitaal heeft.³⁰⁰ Dat de vaste inrichting zelf geen dotatiekapitaal bezit, zal inhouden dat FCE Bank bij het bepalen van haar dotatiekapitaal rekening zal moeten houden met de activiteiten van de vaste inrichting in Italië. In het geval van een bankbedrijf lijkt het dus moeilijk denkbaar dat een vaste inrichting zelfstandig is. Dat is anders in het geval dat een buiten de EU gevestigde bank in de EU een vaste inrichting wil aanhouden van waaruit kredietdiensten zullen worden verricht. In dat geval is de vaste inrichting verplicht zelf een bankvergunning aan te vragen, dotatiekapitaal aan te houden en staat het voor haar soliditeit en solvabiliteit onder toezicht van de nationale bank van de lidstaat waar de vaste inrichting is gevestigd.³⁰¹ Als in dit geval wordt voldaan aan de criteria waaraan het Hof het economisch risico beoordeelt – te weten eigen dotatiekapitaal en het dragen van bedrijfsrisico – zou de vaste inrichting strikt genomen mogelijk als zelfstandige belastingplichtige kunnen kwalificeren, waardoor transacties tussen hoofdhuis en vaste inrichting wel belast zijn.³⁰²

Uit de verwoording van het Hof in FCE Bank blijkt dat het Hof het economische risico als belangrijkste criterium gebruikt voor de toetsing van zelfstandigheid. De A-G toetst in zijn conclusie echter de zelfstandigheid ook aan de hand van de mogelijkheid om voor eigen rekening en eigen verantwoordelijkheid te handelen. Het Hof maakt niet duidelijk dat deze zij deze criteria ook toepast bij de beoordeling van de zelfstandigheid.³⁰³ Dat het Hof dat wel doet, kan worden afgeleid uit het arrest DFDS. In dit arrest oordeelde het Hof dat een zelfstandige juridische entiteit toch een vaste inrichting was omdat deze niet zelfstandig was van de moederverenootschap. Zou het Hof de zelfstandigheid van een 'DFDS-vaste inrichting', bij de beoordeling of transacties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting wel of niet belastbaar zijn, enkel toetsen aan het economisch risico dat de dochter loopt, dan zal het Hof mogelijk tot het oordeel komen dat deze dochter zelf het economisch risico loopt. Immers, aangezien de vaste inrichting civielrechtelijk zelfstandig is, zal zij ook zelfstandig aansprakelijk gesteld kunnen worden, zelf kapitaal bezitten en zelfstandig verplicht zijn om op basis van de civielrechtelijke zelfstandigheid aan bepaalde wettelijke vereisten te voldoen. Deze uitwerking lijkt mij niet juist – het Hof heeft immers in DFDS juist geoordeeld dat de dochter een vaste inrichting was, doordat deze niet zelfstandig was en slechts als assistent van haar moeder opereerde. Aldus lijken voor beoordeling of een vaste inrichting zelfstandig is ook de voorwaarden uit het DFDS-arrest beslissend; te weten het hebben van eigen verantwoordelijkheid en wie het kapitaal bezit van de vaste inrichting.³⁰⁴ Samengevat moet de zelfstandigheid van een vaste inrichting worden beoordeeld aan de hand van de criteria wie het economisch risico draagt en of de vaste inrichting op eigen naam, voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid kan handelen.³⁰⁵ Een andere aanwijzing daarvoor is dat het Hof in het FCE Bankarrest ook stelt dat “met name” de economische zelfstandigheid bepalend is.³⁰⁶

³⁰⁰ (Richtlijn 2000/12). Zie: Conclusie A-G Léger van 29 september 2005, zaak C-210/04 (FCE Bank), voetnoot 25 en 26

³⁰¹ Richtlijn 2013/36/EU betreffende toegang tot het bedrijf van kredietinstellingen en het prudentieel toezicht op kredietinstellingen en beleggingsondernemingen, tot wijziging van Richtlijn 2002/87/EG en tot intrekking van de Richtlijnen 2006/48/EG en 2006/49/EG

³⁰² M. Schrauwen, 'De FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario btw-belast', *BtwBrief* 2006, 12 (nr.1).

³⁰³ M.E. van Hilten, noot bij HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank),

³⁰⁴ Zie HvJ 20 februari 1997, C 260/95 (DFDS), r.o. 26.

³⁰⁵ Zoals ontleed door A-G La Pergola (16 januari 1997) op grond van de zelfstandigheid vereist, namelijk de criteria die worden gebruikt om uit te maken of er een verhouding van ondergeschiktheid bestaat: arbeidsvoorwaarden, de bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever. Het lijkt alsof deze criteria er voornamelijk op toezien om natuurlijke personen uit de belastingplicht te weren, stelt Léger op basis van de arresten Commissie/Nederland (26 maart 1987, 235/85), Ayuntamiento de Sevilla (25 juli 1991, C-202/90), Heerma (27 januari 2000, C-23/98) en DFDS A/S (20 februari 1997, C-260/95) dat deze criteria in zijn algemeenheid toepasbaar zijn.

³⁰⁶ HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o 35

Een vaste inrichting zal doorgaans altijd een verlengstuk van het hoofdhuis vormen. De vaste inrichting vervult binnen een concern de functie van de grensoverschrijdende voortzetting van de onderneming. Uit hoofde van verschillende motieven kan er voor worden gekozen gebruik te maken van een inrichting zonder rechtspersoonlijkheid die wordt aangestuurd vanuit het hoofdhuis in plaats van een afzonderlijk onderdeel met een eigen rechtspersoonlijkheid. In het geval van een kredietverlenende instelling (een bank) zal die motivering er voornamelijk in zijn gelegen dat een bijkantoor kan opereren onder het toezicht van de autoriteiten op de plek waar het hoofdhuis is gevestigd. Voor een bijkantoor hoeft in dat geval geen afzonderlijke vergunning te worden aangevraagd. Zoals uiteengezet is dat in het geval van een bank van buiten de EU anders. In die situatie vertoont het bijkantoor, doordat deze over eigen dotatiekapitaal bezit, meer zelfstandigheid. Het is dus de vraag of er naast een vaste inrichting die afhankelijk is van het hoofdhuis en de zelfstandige belastingplichtige ook nog een soort tussenvorm bestaat: de 'zelfstandige vaste inrichting'. Naar mijn mening is dat niet mogelijk. De vaste inrichting is óf samen met het hoofdhuis één belastingplichtige, óf de vaste inrichting is zelf een afzonderlijke belastingplichtige. De vaste inrichting is daarmee niet langer een vaste inrichting, maar haar eigen hoofdhuis. Door de typering van een vaste inrichting als verlengstuk van de onderneming lijkt het mij niet mogelijk dat een vaste inrichting op basis van de hierboven genoemde criteria zelfstandig is.³⁰⁷

5.3. Het recht op aftrek bij een hoofdhuis met vaste inrichting

In hoofdstuk 3 is ingegaan op het recht op aftrek van voorbelasting. In de paragraaf hiervoor is de belastbaarheid van prestaties tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis besproken. In het FCE Bankarrest heeft het Hof een algemene regel ontwikkeld die betrekking heeft op de handelingen tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis. Het hoofdhuis en de vaste inrichting worden voor onderlinge prestaties aangemerkt als één belastingplichtige. Door het ontbreken van twee aparte partijen is het niet mogelijk dat er een dienst wordt verricht die belastbaar is. Waar het Hof in het arrest FCE Bank de zelfstandigheid test aan de hand van het economisch risico, moet worden aangenomen dat het bestaan van een 'zelfstandige' vaste inrichting niet mogelijk is. Het Hof heeft voor FCE Bank echter nog geen beslissing genomen over de vraag hoe het recht op aftrek bepaald dient te worden in het geval van een belastingplichtige die bestaat uit een hoofdhuis met vaste inrichting in het buitenland.³⁰⁸

Uit het arrest FCE Bank zou impliciet wel kunnen worden afgeleid dat de btw op kosten die worden doorbelast aan de vaste inrichting in beginsel niet kunnen worden afgetrokken. De goederen en diensten worden immers gebruikt voor een handeling die niet binnen de reikwijdte van de btw valt. Op basis van de in 3.XX behandelde jurisprudentie kan mogelijk wel worden aangenomen dat deze kosten tot de algemene kosten behoren, omdat zij verband houden met de algehele economische activiteit van het hoofdhuis. Verricht het hoofdhuis echter geen belaste prestaties, dan zou de btw die drukt op de verrekende kosten niet aftrekbaar zijn. Het hoofdhuis heeft in dat geval geen middel om de aftrek te bepalen. In het verleden is men er wel vanuit gegaan dat op basis van FCE in dit soort gevallen de activiteiten van de vaste inrichting bepalend zijn voor het recht op aftrek. In het arrest Credit Lyonnais heeft het Hof zich hierover uitgesproken. In de volgende paragrafen wordt ingegaan op het recht op

³⁰⁷ Zou er zoiets bestaan als een zelfstandige vaste inrichting, dan was de vraag of FCE IT een zelfstandige economische activiteit uitoefent van belang in het kader van de plaats van dienstbepaling.

³⁰⁸ Conclusie van A-G P. Cruz Villalon van 28 februari, zaak C-388/11 (Société Le Crédit Lyonnais)

af trek in het geval van een hoofdhuis met een vaste inrichting. Daarbij wordt eerst een korte herhaling gegeven van het recht op aftrek.

5.3.1. Herhaling aftrekrecht

Het aftrekrecht is het belangrijkste element van het gemeenschappelijke btw-systeem. Het recht op aftrek beoogt de neutraliteit van alle economische activiteiten te waarborgen. De belasting die evenredig is aan de prijs van goederen en diensten is verschuldigd bij elke transactie in de productie- en distributieketen, onder aftrek van de belasting waarmee de onderscheidende elementen van de prijs van die goederen en diensten rechtstreeks zijn belast. Het recht op aftrek heeft als doel de belastingplichtige te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw, voor zover deze zijn gebruikt voor belaste handelingen. Op grond van artikel 168 van de Richtlijn kunnen belastingplichtigen de voorbelasting die drukt op de goederen en diensten aftrekken, voor zover de kosten van die goederen en diensten rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met belaste handelingen. Aftrek naar evenredigheid van de belaste prestaties is mogelijk wanneer de kosten onderdeel uitmaken van de algemene kosten samen hangen met de economische activiteiten van de belastingplichtige en waarbij de kosten worden opgenomen in de prijs van de uitgaande handelingen. De btw die drukt op kosten die worden gebruikt voor niet-economische handelingen zijn in beginsel niet aftrekbaar. Houden deze kosten wel verband met de belastbare activiteiten van de belastingplichtige, dan is aftrek toch mogelijk naar evenredigheid van de belaste prestaties. Er kunnen drie soorten kosten worden onderscheiden:

- directe kosten die samenhangen met belaste prestaties;
- directe kosten die samenhangen met vrijgestelde prestaties en
- algemene kosten die samenhangen met het geheel van de economische handelingen en die aftrekbaar zijn conform het pro rata.

De aftrek van voorbelasting op algemene kosten is mogelijk naar evenredigheid van de belaste handelingen. Artikel 174 van de Richtlijn bepaalt de berekeningswijze van de breuk: in de teller wordt de belaste omzet opgenomen. In de noemer wordt zowel de belaste als vrijgestelde omzet meegenomen. Het staat lidstaten evenwel vrij om belastingplichtigen, al dan niet verplicht, een afwijkende pro rata toe te staan:

- een pro rata per sector van bedrijfsuitoefening of
- een pro rata naar het werkelijk gebruik van de goederen en diensten.³⁰⁹

Bij gebrek aan enige aanwijzingen in de Richtlijn over het bepalen van de aftrek op basis van werkelijk gebruik, staat het lidstaten vrij regels met betrekking tot de aftrek op basis van werkelijk gebruik te bepalen. Hierbij dient de lidstaat het doel van de aftrekregeling en de beginselen van het btw-stelsel in acht te nemen. Aldus kunnen lidstaten een methode gebruiken voor het bepalen van de aftrek, mits gewaarborgd is dat is dat het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting met de gekozen methode nauwkeuriger wordt bepaald dan bij toepassing van een

³⁰⁹HvJ 18 december 2008, C-488/07 (Royal Bank of Scotland Group plc), 23

pro rata op basis van de omzetverhoudingen. Bij het bepalen dient de lidstaat de beginselen die ten grondslag liggen aan het gemeenschappelijke btw-systeem te eerbiedigen.³¹⁰

5.4. Le Credit Lyonnais

5.4.1. De zaak

Le Credit Lyonnais (hierna: LCL) is een Franse bank met vaste inrichtingen (bijkantoren)³¹¹ in lidstaten en landen buiten de EU. LCL is met de Franse fiscus in geschil of bij de berekening van het pro rata de omzetten van in het buitenland gevestigde vaste inrichtingen mag worden meegenomen. In hoger beroep oordeelde de rechter dat vaste inrichtingen in de lidstaat van vestiging zelfstandig belastingplichtig zijn en bij de bepaling van hun eigen pro rata alleen rekening dienen houden met hun eigen omzetten. LCL is tegen dit oordeel in beroep gegaan, omdat volgens hen deze uitleg onverenigbaar is met het beginsel van neutraliteit. Hierop volgend stelt de verwijzende rechter, naar (her)formulering van het Hof, de volgende vragen:

- Mag het hoofdhuis de omzet van zijn in andere lidstaten gevestigde vaste inrichtingen in aanmerking nemen bij de berekening van zijn pro rata?³¹²
- Mag een vennootschap waarvan het hoofdhuis in een lidstaat is gevestigd, bij de berekening van haar pro rata de omzet van haar in derde landen gevestigde vaste inrichtingen in aanmerking nemen?
- Mag een lidstaat voorzien in een regel voor de berekening van het pro rata voor aftrek per sector van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige vennootschap, op grond waarvan die vennootschap de omzet van een in een andere lidstaat of een derde land gevestigd bijkantoor in aanmerking mag nemen?

De Franse rechter stelde ook nog een vierde, subsidiaire vraag. De Franse rechter wenste in het geval dat de eerste of tweede vraag bevestigend zou worden beantwoord, te vernemen of de toepassing van een pro rata op basis van de wereldomzet dan beperkt dient te worden tot de berekening van het recht op aftrek van de btw die drukt op de uitgaven die het hoofdhuis ten behoeve van de vaste inrichtingen heeft gedaan. Daaropvolgend wenste de verwijzende rechter te vernemen of de buitenlandse omzetten in aanmerking dienen te worden genomen volgens de regelgeving van het vestigingsland van de vaste inrichting of van die van het hoofdkantoor. Immers: het is goed mogelijk dat bepaalde activiteiten in het land van de vaste inrichting zijn belast, terwijl die in het land van het hoofdhuis zijn vrijgesteld. In het eerste geval mag de omzet dan worden opgenomen in de teller van het pro rata breuk en leidt dit tot een betere pro rata; in het tweede geval wordt de omzet alleen opgenomen in de noemer en verslechtert dit het pro rata. Daarnaast is het ook mogelijk dat de btw op bepaalde kosten in een land per definitie niet mag worden afgetrokken. Omdat het Hof de eerste twee vragen ontkennend beantwoordt, geeft het Hof geen uitsluitel over het antwoord op deze vraag.

³¹⁰ HvJ 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumann)

³¹¹ In het arrest wordt de term bijkantoren gebruikt, zonder daarop in te gaan ga ik er van uit dat aan deze term geen andere betekenis toekomt dan die van een vaste inrichting. Zie de noot bij V-N 2013/48.15

³¹² De verwijzende rechter verwenst te vernemen hoe het aftrekrecht voor het hoofdhuis en de vaste inrichtingen dient te worden bepaald. Het Hof echter is van mening dat zij, aangezien de casus daar niet om vraagt, niet geacht wordt antwoord te geven op de vraag hoe het aftrekrecht van de vaste inrichtingen bepaald dient te worden.

Waar dat uit de beschikbare gegevens niet direct blijkt, zal het belang van LCL zijn gelegen in het feit dat het meenemen van de omzet van de vaste inrichtingen tot een gunstigere pro rata zou leiden en dat het hoofdhuis veel algemene kosten heeft. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de vaste inrichtingen veel leningen aan buiten de EU gevestigde afnemers heeft. Op grond van artikel 169, onderdeel c, Btw Richtlijn bestaat er recht op aftrek voor financiële prestaties aan afnemers buiten de EU. Het is belangrijk om op te merken dat de berekening van een pro rata op basis van de wereldomzet niet per definitie tot een gunstigere pro rata leidt. De uitkomst is immers afhankelijk van relatieve hoeveelheid aan vrijgestelde omzet en de algemene kosten van de vaste inrichting.³¹³ Aldus is de uitwerking van een pro rata op basis van een mondiale omzet willekeurig en niet altijd ten gunste van de belastingplichtige.

5.4.2. Een pro rata met de omzet van Europese vaste inrichtingen (1^e vraag)

Met de eerste respons geeft het Hof antwoord op de vraag of voor het bepalen van het pro rata van het hoofdhuis de omzet van haar in andere lidstaten gevestigde vaste inrichtingen in aanmerking mag worden genomen. Het oordeel van het Hof is grofweg gebaseerd op twee argumenten: de rationale afbakening van de heffingsbevoegdheid en de bestaansreden van het pro rata. Daarnaast gaat het Hof in op de neutraliteit.

Het Hof begint met de overweging dat ter beantwoording van de vraag rekening dient te worden gehouden met zowel de bewoording en de context als de doelstelling van de bepaling. Het Hof stelt vast dat uit de bewoording van de betreffende bepalingen niet zonder meer kan worden afgeleid of het hoofdhuis de omzet van een in een lidstaat gevestigde vaste inrichting in de berekening van haar pro rata mag meenemen.³¹⁴ Aldus moet worden gekeken naar de context en de doelstelling van de betreffende bepalingen. Het berekenen van het pro rata is onderdeel van de aftrekregeling, welke een onmisbaar deel is van de btw-regeling.³¹⁵ Hierbij herhaalt het Hof de doelstelling van het aftrekrecht. De aftrekregeling heeft tot doel om de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk van deze activiteiten.³¹⁶

Goederen en diensten die zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt het recht op aftrek berekend aan de hand van het pro rata en is de aftrek slechts mogelijk naar evenredigheid van de belaste omzet.³¹⁷ De methode waarop het pro rata berekend dient te worden, behoort tot de aftrekregeling van de lidstaat. Zoals in hoofdstuk 3 aan de orde is gekomen, hebben lidstaten de vrijheid het aftrekrecht op een eigen manier invulling te geven. Het Hof wijst daarbij op de mogelijkheid die lidstaten hebben om op basis van artikel 173, lid 2 een afwijkende pro rata te hanteren.³¹⁸

³¹³ Er van uitgaande dat de vaste inrichting het pro rata op basis van de wereldomzet is berekend. In dat geval kan de omzet van het hoofdhuis het pro rata verslechteren. Indien die vaste inrichting veel algemene kosten heeft, leidt dit mogelijk tot een minder gunstige totale aftrek.

³¹⁴ HvJ 12 september 2013, C-388/11, (Société Le Crédit Lyonnais), r.o. 24

³¹⁵ HvJ 12 september 2013, C-388/11, (Société Le Crédit Lyonnais), r.o. 26

³¹⁶ HvJ 12 september 2013, C-388/11, (Société Le Crédit Lyonnais), r.o. 27

³¹⁷ HvJ 12 september 2013, C-388/11, (Société Le Crédit Lyonnais), r.o. 28

³¹⁸ HvJ 12 september 2013, C-388/11, (Société Le Crédit Lyonnais), r.o. 30

Vervolgens gaat het Hof in op de plaats van vestiging. De plaats van vestiging is van belang, omdat het recht op aftrek wordt bepaald door de lidstaat van waaruit uit fiscaal oogpunt de handeling moet worden geacht te zijn verricht. Door artikel 169, onderdeel a, is het voor de aftrek niet relevant of de handeling buiten of binnen de lidstaat is verricht, waardoor kan worden gesteld dat het aftrekrecht wordt bepaald door de lidstaat van waaruit de handeling wordt verricht. Hiervoor is onder meer ook onderbouwing te vinden in het arrest Etienne Debouche, waarop in hoofdstuk 6 terug wordt gekomen.³¹⁹ Het begrip 'plaats van vestiging' heeft niet enkel betrekking op het hoofdhuis van de belastingplichtige, maar ook op de vaste inrichtingen. Eén juridische entiteit met een hoofdhuis in een lidstaat en een vaste inrichting in een andere lidstaat moet dan ook worden geacht in laatstbedoelde staat te zijn gevestigd voor de activiteiten die daar worden verricht.³²⁰ Het Hof bevestigt de opvatting uit FCE bank dat het hoofdhuis en de vaste inrichting samen één belastingplichtige vormen. Daaruit volgt volgens het Hof echter niet dat de belastingplichtige het aftrekrecht dient te bepalen aan de hand van één pro rata. De belastingplichtige is onderworpen aan zowel de aftrekregeling van de lidstaat waar de vaste inrichting is gevestigd, als aan de aftrekregeling van de lidstaat van het hoofdhuis. Het Hof geeft hiermee aan dat de belastingplichtige is gevestigd in twee of meerdere staten en daardoor is onderworpen aan de aftrekregeling van meerdere lidstaten.

Voor het bepalen van het recht op aftrek is de aftrekregeling van het land van vestiging van waaruit die handelingen worden geacht te zijn verricht van toepassing. Wordt de omzet van de vaste inrichting betrokken bij het bepalen van de aftrek van voorbelasting voor de activiteiten van het hoofdhuis, dan leidt dat tot, zoals het Hof dat noemt, een ondergraving van de rationele afbakening van het toepassingsgebied van de nationale btw-regelingen. Daarnaast wordt de omzet van een dienst die is verricht vanuit de vaste inrichting meegenomen in het pro rata van het hoofdhuis. Dan wordt een deel van de btw die drukt op handelingen die worden verricht door de vaste inrichting toch bepaald, conform het aftrekrecht van de lidstaat waarin het hoofdhuis is gevestigd, in plaats van het aftrekrecht van de lidstaat waarin de vaste inrichting is gevestigd.

*'Aangezien de wijze van berekening van het pro rata een wezenlijk onderdeel van de aftrekregeling vormt, kan bij de berekening van het pro rata (dat van toepassing is op het in een lidstaat gevestigde hoofdkantoor van een belastingplichtige) de omzet die is gerealiseerd door alle vaste inrichtingen van die belastingplichtige in andere lidstaten, niet in aanmerking worden genomen, daar dat zowel de rationele afbakening van het toepassingsgebied van de nationale btw-regelingen³²¹ als de bestaansreden van dat pro rata³²² in ernstige mate zou ondergraven.'*³²³

³¹⁹ Zie HvJ 13 juli 2000, C-136/99 (Monte dei Paschi di Siena), r.o. 23

³²⁰ HvJ 12 september 2013, C-388/11, (Société Le Crédit Lyonnais), r.o. 30: De belastingplichtige kan in dat geval geen aanspraak meer maken op teruggaaf van de daar betaalde btw overeenkomstig de Achtste Richtlijn en de Dertiende Richtlijn. De vaste inrichting moet de belastingautoriteiten van die staat verzoeken, de btw op de daar gedane aankopen in mindering te mogen brengen.

³²¹ Conclusie van A-G P. Cruz Villalon van 28 februari, zaak C-388/11 (Société Le Crédit Lyonnais) : Zoals het Hof reeds heeft benadrukt, beoogt met name artikel 9 van de Zesde Richtlijn dat de plaats waar de dienstverrichting vanuit fiscaal oogpunt moet worden geacht te zijn verricht uniform vaststelt, de toepassingsgebieden van de nationale btw-regelingen rationeel af te bakenen, zoals blijkt uit de zevende overweging van de considerans van die Richtlijn; dit artikel heeft aldus tot doel bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden, en het niet-belasten van inkomsten te vermijden.⁽⁴⁷⁾

³²² Conclusie van A-G P. Cruz Villalon van 28 februari, zaak C-388/11 (Société Le Crédit Lyonnais) : Zoals het Hof herhaaldelijk heeft onderstreept, is de door de artikelen 17 en 20 van de Zesde Richtlijn ingestelde btw-regeling een basiselement⁽²¹⁾ van het gemeenschappelijke btw-stelsel, omdat het beoogt de neutraliteit van de belasting van alle economische activiteiten te waarborgen, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, maar mits die activiteiten op zich aan de heffing van btw zijn onderworpen.⁽²²⁾ Als belasting die in hoofdzaak bedoeld is om het verbruik op de plaats van dat verbruik te belasten⁽²³⁾ en die evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten⁽²⁴⁾, is, behoudens uitzonderingen⁽²⁵⁾, de btw verschuldigd bij elke transactie in de productie- of distributieketen, onder aftrek van de belasting waarmee de onderscheiden elementen van de prijs van die goederen en diensten rechtstreeks zijn belast.⁽²⁶⁾

³²³ HvJ 12 september 2013, C-388/11, (Société Le Crédit Lyonnais), r.o. 35

Daarnaast stelt het Hof dat het opnemen van de omzet van de vaste inrichtingen een verstoring geeft van het recht op aftrek, zoals dat bepaald dient te worden voor de handelingen die worden verricht vanuit het hoofdhuis. Het opnemen van de omzet van de vaste inrichting leidt dus tot een onjuiste weergave van het gebruik van de ingekochte goederen en diensten. Dit noemt het Hof een ondergraving van de bestaansreden van het pro rata. Het doel is immers om de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.³²⁴ Dit gaat dan echter wel alleen om de activiteiten van het hoofdhuis.

Het Hof stelt vervolgens dat niet aannemelijk is gemaakt dat het in aanmerking nemen van de omzet van de vaste inrichtingen “in alle gevallen een betere inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit kan garanderen dan een regeling waarbij een belastingplichtige in elke lidstaat waar hij een vaste inrichting heeft, een afzonderlijk pro rata voor aftrek moet berekenen”.³²⁵ Het Hof maakt hierbij een verwijzing naar de conclusie van de Advocaat-generaal. De Advocaat-generaal concludeerde, dat de mate van recht op aftrek in beginsel en voor zover mogelijk overeen moet komen met de voorbelasting over de verworven goederen en diensten die worden gebruikt voor belaste handelingen.³²⁶ Hieruit volgt echter volgens de Advocaat-generaal niet direct dat de lidstaten noodzakelijkerwijs moeten regelen dat bij de berekening van het pro rata het hoofdhuis van de belastingplichtige de omzet van de vaste inrichtingen systematisch in aanmerking wordt genomen. De Advocaat-generaal merkt daarbij op, dat de argumentatie van LCL er op is gericht van het Hof een uitspraak te verkrijgen, waarin het Hof in zijn algemeenheid de theoretische beginselen definieert die beslissend zijn bij de bepaling van het pro rata. LCL hoopt dus op een uitspraak van het Hof waar uit het feit dat het hoofdhuis en de vaste inrichting samen één belastingplichtige vormen, dit ook direct voortvloeit in pro rata, waarbij de wereldwijde omzet wordt meegenomen. LCL heeft daarom verder geen gedetailleerde cijfers verstrekt over het totale bedrag van die gemeenschappelijke kosten of over het aandeel van de belaste handelingen van de bijkantoren die deze kosten maken, noch ook maar de minste aanduiding van de vereiste rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de door het hoofdkantoor in een eerder stadium gemaakte kosten en de door de bijkantoren in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. LCL heeft dus niet aannemelijk kunnen maken dat het meenemen van de omzet van de vaste inrichting zal leiden tot een betere afspiegeling van het verbruik van de ingekochte goederen en diensten. Daarmee vindt de A-G dat het meenemen van de omzet van de vaste inrichtingen niet direct leidt tot een beter in acht nemen van het neutraliteitsbeginsel. De Advocaat-generaal zet deze veronderstelling kracht bij, door te stellen dat alleen al op basis van het bestaan van de verschillende opties om het pro rata te berekenen, een pro rata er niet toe leidt dat de aftrek precies overeenkomt met het daadwerkelijke gebruik van die goederen en diensten.³²⁷ De toepassing van het pro rata laat volgens de A-G per definitie een zekere verstoring van de neutraliteit toe. Bij de afweging tussen de neutraliteit en de autonomie die lidstaten hebben om regels met betrekking tot het aftrekrecht te bepalen, komt dus in mindere mate betekenis toe

³²⁴ HvJ 12 september 2013, C-388/11, (Société Le Crédit Lyonnais), r.o. 36

³²⁵ HvJ 12 september 2013, C-388/11, (Société Le Crédit Lyonnais), r.o. 38

³²⁶ In de Nederlandse vertaling staat niet-vrijgestelde handelingen. Dit komt overeen met de oude Nederlandse wetgeving maar niet met de Richtlijn.

³²⁷ Conclusie van A-G P. Cruz Villalon van 28 februari, zaak C-388/11 (Société Le Crédit Lyonnais), punt 61

aan de neutraliteit.³²⁸ Volgens de Advocaat-generaal is het verlies van aftrek dat LCL betoogt te ervaren een uitkomst van een willekeurige som, die niets te maken heeft met een verstoring van de neutraliteit.³²⁹

5.4.3. Een pro rata met de omzet van niet-Europese vaste inrichtingen (2^e vraag)

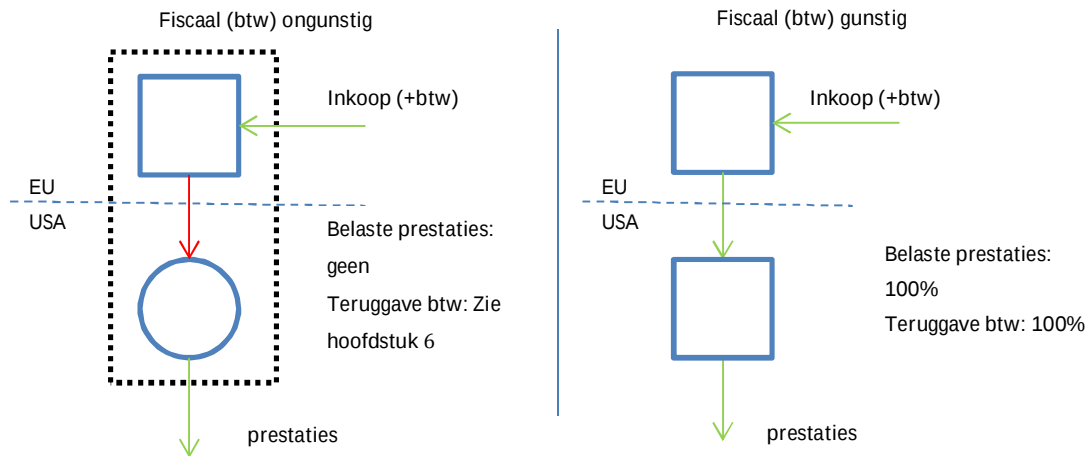
De tweede vraag is gelijk aan de eerste vraag, maar heeft betrekking op de omzet van buiten de EU gevestigde vaste inrichtingen. Het Hof begint zijn beantwoording wederom met de vaststelling dat noch de considerans van de Zesde Richtlijn, noch de bepalingen van die Richtlijn aanwijzingen bevatten voor de conclusie dat het feit dat een belastingplichtige een vaste inrichting heeft buiten de Unie van invloed kan zijn op de aftrek van een belastingplichtige in de lidstaat waar die het hoofdhuis heeft. Het Hof begint met een verwijzing naar de overwegingen die het maakte bij de beantwoording van de eerste vraag. Het Hof noemt nadrukkelijk dat het aftrekrecht is gebaseerd op het beginsel van territorialiteit. Wanneer een vaste inrichting is gevestigd in een andere staat dan waar het hoofdhuis is gevestigd, worden de economische activiteiten die hij in die staat verricht geacht om vanuit die vaste inrichting te worden uitgevoerd. Er kan dus niet worden gesteld dat diensten die door buiten de Europese Unie gevestigde vaste inrichtingen worden verricht, worden uitgevoerd door het hoofdkantoor zelf. Aldus gaat hetzelfde argument als bij de eerste vraag op: dat een pro rata met de omzet van de vaste inrichtingen van buiten de EU een ondergraving van de rationele afbakening van het toepassingsgebied van de nationale btw-regelingen zou zijn.

Het Hof maakt daarbij opnieuw een verwijzing naar de conclusie van de Advocaat-generaal. De Advocaat-generaal merkt op dat LCL in algemene zin wenst te vernemen of de omzet van de in derden landen gevestigde vaste inrichtingen kon worden meegenomen in de berekening van het pro rata. Uit het dossier zou niet blijken dat LCL vraagt om een aftrekrecht voor de door haar hoofdkantoor verrichte handelingen die bestemd zijn voor in derde landen gevestigde afnemers, maar wenst dat de omzet van haar in derde landen gevestigde bijkantoren wordt betrokken bij de berekening van het pro rata voor aftrek van het hoofdkantoor. Op dezelfde wijze als bij de eerste vraag, kan het lidstaten niet worden verplicht om als algemene regel toe te staan de omzet van derden landen in de berekening van het pro rata op te nemen. Dit zou immers het pro rata vertekenen, wat niet in lijn is met het doel van het aftreksysteem (het ontlasten van de btw-druk voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen).

Vervolgens gaat het Hof in op de neutraliteit. Het Hof stelt, dat aan de vaststelling niets wordt afgedaan door het argument aan te voeren dat een vennootschap met hoofdkantoor in een lidstaat en een bijkantoor in een derde land vanuit btw-oogpunt op dezelfde wijze moet worden behandeld als een vennootschap die eveneens in een lidstaat is gevestigd, dezelfde diensten verricht zonder daarbij van een dergelijk bijkantoor gebruik te maken, of daartoe een dochteronderneming in dat derde land heeft. Zoals het Hof zelf ook zegt, weerspiegelen verschillende keuzes immers duidelijk verschillende situaties, zodat zij fiscaal gezien niet op gelijke wijze kunnen worden behandeld. Het staat belastingplichtigen vrij om de meest fiscaal gunstige weg te bewandelen.

³²⁸ Of in elk geval pas als aannemelijk is dat de neutraliteit wordt geschaad. LCL had dit mogelijk kunnen doen door aan te tonen dat een pro rata op basis van lokale omzet zou leiden tot een niet-evenredige aftrek.

³²⁹ Conclusie van A-G P. Cruz Villalon van 28 februari, zaak C-388/11 (*Société Le Crédit Lyonnais*), punt 70



5.4.4. Een pro rata per sector van de bedrijfsuitoefening (3^e vraag)

Met de derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een pro rata per sector van bedrijfsuitoefening wordt uitgelegd als dat het een lidstaat toestaat te voorzien in een regel voor de berekening van het pro rata voor aftrek per sector van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige vennootschap, op grond waarvan die vennootschap de omzet van een in een andere lidstaat of een derde land gevestigd bijkantoor in aanmerking mag nemen. Het Hof oordeelt dat het pro rata per sector geldt, als het dus slechts een nadere regel vastlegt voor de berekening van 'gewone' pro rata. Aldus gaat het hiervoor bepaalde tevens op voor het pro rata per sector.

Vervolgens herhaalt het Hof dat het aan de lidstaten is om met eerbiediging van het recht van de Unie en de beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen, methoden en criteria voor de berekening van het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting vast te stellen. Het Hof stelt vervolgens wel vast, dat de uitdrukking 'sectoren van bedrijfsuitoefening' niet kan worden uitgelegd alsof hij betrekking heeft op geografische gebieden. Op basis van deze bepaling kan een lidstaat een belastingplichtige niet toestaan om bij de berekening van het pro rata voor aftrek voor een sector van zijn economische activiteit, de omzet van een buiten die staat gevestigde vaste inrichting in aanmerking te nemen.

5.4.5. De strekking van het arrest

Wanneer men het antwoord op de eerste en tweede vraag van het arrest Credit Lyonnais leest lijkt het Hof te concluderen dat de omzet van een vaste inrichting nooit mag worden gebruikt om de aftrek bij het hoofdhuis te bepalen:

*'(...)een vennootschap waarvan het hoofdkantoor in een lidstaat is gevestigd, bij de berekening van haar pro rata voor aftrek van de btw niet de omzet van haar in andere lidstaten gevestigde bijkantoren in aanmerking mag nemen.'*³³⁰

³³⁰ HvJ 12 september 2013, C-388/11, (Le credit Lyonnais)

Het Hof heeft tot taak om een antwoord te geven op vragen van de verwijzende rechter, aan de hand waarvan de verwijzende rechter de bij hem aanhangige zaak kan oplossen.³³¹ Met deze overweging start het arrest Credit Lyonnais. Misschien deed het Hof dat wel om aan te geven dat de zaak die aanleiding gaf tot het arrest bijzonder is. LCL wenste namelijk eerst de prestaties naar de vaste inrichting als belaste omzet in het pro rata mee te nemen, maar wijzigde dit standpunt later om te stellen dat onderlinge prestaties niet waren belast en dat LCL samen met vaste inrichtingen één belastingplichtige was en de omzet van alle buitenlandse onderdelen mocht meenemen om de aftrek van het hoofdhuis te bepalen. Zoals A-G Cruz Villalón in zijn conclusie benadrukt, heeft LCL niet aannemelijk gemaakt dat de algemene kosten samenhangen met de activiteiten van de vaste inrichtingen, en dat LCL in zijn algemeenheid wenste te vernemen of de omzet van alle vaste inrichtingen mocht worden meegenomen in de pro rata berekening.

De Franse rechter oordeelde in de zaak die leidde tot het arrest dat de in een lidstaat gevestigde vaste inrichtingen zelf btw-plichtig zijn en bij de bepaling van hun eigen pro rata rekening houden met hun eigen inkomsten, zodat die inkomsten niet nogmaals een recht op aftrek, ten gunste van het hoofdkantoor, kunnen doen ontstaan. Mogelijk zat de Franse rechter al in de buurt van hetgeen het Hof heeft willen zeggen in het arrest dat volgde op haar uitspraak. Het Hof benadrukt dat de vaste inrichting en het hoofdhuis tot één en dezelfde belastingplichtige behoren, maar stelt ook dat ze beiden in verschillende lidstaten zijn gevestigd en daarmee onderworpen zijn aan het aftrekrecht van twee verschillende lidstaten.

Het Hof benadrukt vervolgens dat het aftrekrecht verschilt per lidstaat, zoals ook naar voren kwam bij de behandeling van het aftrekrecht in hoofdstuk 3. Naast de mogelijkheden die de Richtlijn biedt voor het vaststellen van het pro rata, staat het lidstaten ook vrij om sommige handelingen op basis van overgangsrecht vrij te blijven stellen of juist te belasten,³³² om sommigen tegen een afwijkend tarief te belasten of om vrijgestelde handelingen facultatief te belasten.³³³ Op basis van artikel 169, onderdeel a, Btw Richtlijn is de btw aftrekbaar op handelingen die in het buitenland worden verricht, indien ze naar de maatstaven van het vestigingsland belastbaar zijn. Wanneer het Hof toestaat dat de omzet van een vaste inrichting wordt meegenomen zou direct een probleem ontstaan. Indien een bepaalde handeling in Duitsland is belast en in Nederland is vrijgesteld, en het hoofdhuis in Duitsland zou zijn pro rata berekenen, dan zou de omzet van een Nederlandse vaste inrichting als belaste omzet worden meegenomen. Dit zou als gevolg hebben dat een recht op aftrek ontstaat voor handelingen die in Nederland, de plaats waar de handeling wordt verricht is, zijn vrijgesteld. In de omgekeerde situatie, een Nederlands hoofdhuis dat omzet van een Franse vaste inrichting meeneemt, zou geen recht op aftrek bestaan voor belaste prestaties.³³⁴ Hieruit volgt mede dat het Hof een pro rata op basis van de wereldomzet niet kan toestaan. In beginsel staat het Hof één pro rata per lidstaat toe. Naar mijn mening kan hieruit worden afgeleid dat activiteiten verricht door het hoofdhuis of de vaste inrichting afzonderlijk in de aftrek moeten worden betrokken. Wat het Hof impliciet heeft gezegd is dat voor het bepalen van de aftrek bij het hoofdhuis, en dus de aftrek voor de activiteiten

³³¹ HvJ 12 september 2013, C-388/11, (Le credit Lyonnais), r.o. 20

³³² Artikel 109 t/m 129. en art. 370 t/m 390 Btw Richtlijn Door diverse overgangsregelingen (art. 370 t/m 390 Btw Richtlijn) en kanbepalingen is het namelijk mogelijk dat lidstaten bepaalde prestaties belasten terwijl andere lidstaten deze prestaties als vrijgestelde prestaties behandelen.

³³³ Artikel 137 Btw Richtlijn

³³⁴ Dat een dergelijke situatie door het HvJ ongewenst wordt geacht blijkt o.a. uit HvJ Debouche (HvJ 26 september 1996, C-302/93) r.o. 15 en 19.

van het hoofdhuis, de omzet van de vaste inrichting niet mag worden meegenomen. Steun voor deze opvatting zal ik verder uiteenzetten in Hoofdstuk 6. In dat hoofdstuk benadruk ik dat het recht op aftrek wordt bepaald door het land van waaruit de activiteiten worden verricht. Met dit arrest is, op grond van de nationale bevoegdheden die landen hebben om het aftrekrecht te bepalen, een schot geplaatst tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis en dient de aftrek per onderdeel bepaald te worden. Wanneer vervolgens de omzet van een vaste inrichting wordt gebruikt om de aftrek van het hoofdhuis te bepalen is dat inderdaad een ondergraving van de bestaansreden van het pro rata, deze omzet heeft namelijk geen verband met de activiteiten van het hoofdhuis. Onderbouwing hiervoor zie ik in rechtsoverweging 30, vanuit fiscaal oogpunt wordt een handeling die vanuit een bepaalde lidstaat wordt verricht ook altijd verricht in die lidstaat zelf.³³⁵

‘Aangezien de berekening van het pro rata voor aftrek een onderdeel van de aftrekregeling vormt, behoort de wijze waarop dat pro rata moet worden berekend, samen met die aftrekregeling tot de werkingssfeer van de btw-regeling van de staat waar een activiteit of een handeling vanuit fiscaal oogpunt moet worden geacht te zijn verricht.’

Met het arrest Credit Lyonnais heeft het Hof niet willen verbieden dat kosten die op hoogte van het hoofdhuis worden gemaakt, maar die betrekking hebben op activiteiten van de vaste inrichting, niet naar evenredigheid van die activiteiten aftrekbaar zijn. Het Hof heeft enkel, zoals de A-G dat verwoordt, geen algemene regel willen introduceren dat de omzet van vaste inrichtingen systematisch kan worden meegenomen. Dit gaat immers in tegen de rationele afbakening van het toepassingsgebied van de nationale btw-regelingen en de bestaansreden van het pro rata, het pro rata van het hoofdhuis. Naar mijn mening biedt het arrest voldoende steun om aan te nemen dat kosten die samenhangen met de prestaties van de vaste inrichting en die op hoogte van het hoofdhuis worden gemaakt mogelijk toch aftrekbaar zijn. Hiervoor is een vrije interpretatie van het arrest Credit Lyonnais wel vereist. Steun voor deze opvatting kan worden gevonden in het feit dat het Hof niet wil dat er aftrek wordt verleend op basis van de activiteiten waarmee de kosten geen verband houden, dit laat de weg open om bij het hoofdhuis aftrek toe te staan van de btw die drukt op kosten die wel verband houden met de activiteiten van de vaste inrichting.

‘Voorts heeft een dergelijke wijze van berekening van het pro rata voor aftrek van het hoofdkantoor van een belastingplichtige, (...), tot gevolg dat het gedeelte van de btw dat door dat hoofdkantoor in mindering kan worden gebracht, stijgt voor alle aankopen die die belastingplichtige heeft gedaan in de lidstaat waar zijn hoofdkantoor is gevestigd, hoewel een deel van die aankopen geen enkel verband houdt met de activiteiten van de buiten die staat gevestigde vaste inrichtingen. Daardoor wordt de betekenis van het toepasselijke pro rata voor aftrek vertekend.’ 336

Daarnaast vind ik steun in het feit dat het Hof het aftrekrecht altijd ruim heeft uitgelegd en heeft gezocht naar mogelijkheden om toch aftrek toe te staan.³³⁷ Met betrekking tot de neutraliteit merkt het Hof bij het beantwoorden van de tweede vraag op dat dat elke organisatiestructuur zijn eigen fiscale gevolgen heeft, die mogelijk nadeliger kunnen zijn dan de gevolgen van een andere structuur. Daarom acht het Hof haar uitleg niet in

³³⁵ Artikel 169, onderdeel a.

³³⁶ HvJ 12 september 2013, C-388/11, (Société Le Crédit Lyonnais), r.o. 38

³³⁷ Bijvoorbeeld in het geval dat er kosten worden gemaakt voor niet economische activiteiten. In dat geval dient er volgens het Hof te worden nagegaan of er een onlosmakelijke samenhang bestaat met de ‘gehele bedrijfsactiviteit’ of ‘gehele economische activiteit’. Dit is in de literatuur ook wel de ‘paardensprong’ genoemd. Verwezen zij in dit verband naar A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming, *WFR* 2011/1456, A. J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, *WFR* 2012/6960

strijd met het neutraliteitsbeginsel. Daaruit volgt niet dat de btw bij een hoofdhuis per definitie niet aftrekbaar is, maar dat een dergelijke structuur wel nadeliger kan zijn. Wanneer er namelijk wordt gekozen voor een structuur met een afzonderlijke juridische entiteit zijn de prestaties aan deze entiteit doorgaans belast en geeft dit recht op volledige aftrek. Wanneer er gebruikt wordt gemaakt van een vaste inrichting wordt de aftrek bepaald aan de hand van de activiteiten van de vaste inrichting. Zijn die prestaties deels vrijgesteld dan leidt dat tot minder aftrek.³³⁸

Ik ben erg benieuwd hoe het Hof had beslist in het geval dat LCL wel aannemelijk had kunnen maken dat bepaalde kosten verband hielden met activiteiten van de vaste inrichtingen. Omdat de vaste inrichting tevens is gevestigd in het land van het hoofdhuis kunnen deze kosten niet op basis van een verzoek betreffende de Richtlijn 2008/9/EU of dertiende Richtlijn worden teruggevraagd. Gevolg hiervan is wel dat wanneer het hoofdhuis zelf ook kosten maakt er een onderscheid moet worden gemaakt tussen enerzijds algemene kosten voor het hoofdhuis en anderzijds kosten voor de vaste inrichting: een tweede pro-rata, een splitsing aan de poort van kosten die betrekking hebben op de activiteiten van het hoofdhuis en kosten die betrekking hebben op kosten van de vaste inrichting. Daarbij is het de vraag hoe het recht op aftrek bepaald dient te worden. In hoofdstuk 6 wordt dit verder uitgewerkt.

5.5. Het recht op aftrek op basis van de Nederlandse wet en regelgeving

In Nederland is het aftrekrecht geregeld in artikel 2 Wet OB 1968 en verder uitgewerkt in artikel 15 Wet OB 1968. In het geval dat goederen en diensten voor zowel belaste als vrijgestelde handelingen worden gebruikt, regelt artikel 15, lid 6 van de Wet in samenhang met artikel 11, eerste lid, onderdeel c, en tweede lid en artikel 12 van de Uitvoeringsbeschikking, dat het recht op aftrek bepaald dient te worden op basis van een pro-rata. Het pro-rata wordt berekend zoals ook de Richtlijn dat voorschrijft.³³⁹ In het geval dat er kosten worden gemaakt voor zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten, heeft de Staatsecretaris goedgekeurd dat indien de niet-economische handelingen van een ondernemer nauw zijn verweven met de economische handelingen, de niet-economische handelingen voor de btw-heffing niet als zelfstandige handelingen in aanmerking worden genomen.³⁴⁰

De Nederlandse wetgever heeft met artikel 11, tweede lid, Uitvoeringsbeschikking, gebruik gemaakt van de mogelijkheid om een pro-rata op basis van werkelijkheid toe te passen. Als de inspecteur of de belastingplichtige van mening is dat een pro-rata op basis van de omzet niet overeenkomt met het werkelijke verbruik van de goederen en diensten, kan de aftrek worden berekend op basis van het werkelijk gebruik. De bewijslast ligt in een dergelijk geval bij degene die wil afwijken van een pro-rata op basis van de omzetverhoudingen.³⁴¹ Op basis van artikel 15, lid 2, onderdeel c, Wet OB kan de omzet van bancaire en verzekeringsdiensten die worden verricht aan

³³⁸ De prestaties aan de vaste inrichting zullen immers in het geval dat de vaste inrichting zelfstandig zou zijn doorgaans volledig belast zijn waardoor de aftrek ook volledig is. In het geval de aftrek wordt bepaald op basis van de prestaties van de vaste inrichting kan het zo zijn dat een deel van die prestaties is vrijgesteld waardoor niet alle btw aftrekbaar is.

³³⁹ Artikel 174 Btw Richtlijn

³⁴⁰ 25 november 2011 – BLKB2011/641M

³⁴¹ HR 3 februari 2006, nr. 41 751, BNB 2006/314, r.o. 3.3.1.

afnemers buiten de EU voor de berekening van het pro rata als belaste omzet worden aangemerkt. Dit is ook het geval voor diensten voor het beheer van beleggingsfondsen en beleggingsmaatschappijen die ter collectieve belegging van bijeengebrachte vermogens worden verricht aan afnemers buiten de EU. Hiermee wijkt de Nederlandse wet af van de Btw Richtlijn.

De zogenoemde bankenresolutie staat de Staatssecretaris van Financiën toe, dat bankbedrijven een pro rata per sector toepassen.³⁴² In datzelfde besluit geeft de Staatssecretaris aan dat in het geval van *financial lease* door bankbedrijven, slechts de rente die in de huur- en leasetermijnen is inbegrepen in aanmerking mag worden genomen bij de vaststelling van de omzetverhoudingen.³⁴³ Een dergelijke methode heeft het Hof recent goedgekeurd.³⁴⁴ Daarnaast heeft de staatssecretaris van Financiën regels ingesteld met betrekking tot het bepalen van het pro rata van in Nederland gevestigde vaste inrichtingen. In dit besluit is bepaald, dat prestaties van buitenlandse onderdelen van de onderneming van invloed zijn, wanneer de aangeschafte goederen en diensten door de vaste inrichting mede zijn gebezigd voor de prestaties van de buitenlandse onderdelen. Op dit besluit en de toepasbaarheid ervan wordt in de volgende paragraaf ingegaan.

5.5.1. Mededeling 22

Na het wijzen van het arrest Credit Lyonnais is in de literatuur volop gesuggereerd dat een pro rata op basis van de wereldwijde omzet niet mogelijk is. Volgens de verschillende auteurs zou echter op basis van de achtste paragraaf van het besluit – heffing omzetbelasting met betrekking tot een vaste inrichting – van 21 november 2003³⁴⁵ (hierna: Mededeling 22) een pro rata op basis van de wereldomzet nog mogelijk zijn voor een Nederlandse belastingplichtige. In tegenstelling tot de onderhevige zaak, die leidde tot het arrest Credit Lyonnais en waarbij het ging om het pro rata van het hoofdhuis, is het besluit geschreven voor het bepalen van het pro rata van de vaste inrichting. Daarom wordt in de volgende paragraaf als eerst de vraag beantwoord, of het arrest Credit Lyonnais ook van toepassing is met betrekking tot het pro rata van de vaste inrichting. Als dat het geval is, moet de vraag worden beantwoord welke betekenis nog toekomt aan Mededeling 22. Nu een algemene pro rata op basis van de wereldomzet niet mogelijk is, rest de vraag of de Btw Richtlijn de mogelijkheid biedt om een pro rata op basis van het werkelijk gebruik, te bepalen aan de hand van de wereldomzet. Daaropvolgend is het de vraag of Mededeling 22 kan worden gezien als de implementatie van een pro rata op basis van werkelijk gebruik in de Nederlandse wet.

5.5.2. Mededeling 22 na Credit Lyonnais

In de achtste paragraaf van Mededeling 22 staat het volgende:

“In een dergelijke situatie (PJ: prestaties tussen het de vaste inrichting en buitenlandse onderdelen) zullen overigens de prestaties van de buitenlandse onderdelen van de onderneming voor het bepalen van het recht op aftrek van voorbelasting van de vaste inrichting wel van belang zijn, namelijk indien de ten behoeve van de vaste inrichting aangeschafte goederen en diensten (mede)

³⁴² Resolutie van 9 november 1982, nr. 282-15 703, V-N 1982/2281. Punt 5

³⁴³ Resolutie 9 november 1982, nr. 282-15 703 V-N 1982/2281 punt 4.f.

³⁴⁴ HvJ 10 juli 2014, C-183/13 (Banco Mais)

³⁴⁵ nr. DGB2003/6273

worden gebezigd voor de prestaties van bedoelde buitenlandse onderdelen. De prestaties verricht vanuit deze onderdelen zullen dan tezamen met de prestaties verricht vanuit de vaste inrichting met inachtneming van de in artikel 11 tot en met 14 van de Beschikking gegeven regels bepalend zijn voor de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting."

Mededeling 22 gaat over het pro rata van een in Nederland gevestigde vaste inrichting met een hoofdhuis in het buitenland.³⁴⁶ Credit Lyonnais betreft het pro rata van het hoofdhuis met vaste inrichtingen in het buitenland. Wat dit betreft verschillen de beide situaties. In essentie gaat het echter wel om dezelfde situatie: in beide gevallen gaat het om de vraag of omzet van een buitenlands onderdeel van dezelfde belastingplichtige mag worden meegenomen in het pro rata van een vestiging (een vaste inrichting dan wel een hoofdhuis).

In het arrest Credit Lyonnais hoopte LCL te vernemen dat de volledige omzet van de vaste inrichting in het pro rata mag worden meegenomen en het niet aannemelijk maakt dat de algemene kosten ook samenhangen met de activiteiten van de vaste inrichting(en). Volgens Mededeling 22 mag alleen de omzet van een buitenlands onderdeel worden meegenomen, als in Nederland goederen en diensten mede worden gebezigd voor het buitenlandse onderdeel. Aldus is het de vraag of de argumenten van het Hof nog steeds opgaan, en dan met name het argument dat het pro rata een vertekend beeld zou geven. Dat lijkt wel het geval voor het deel van de kosten van de vaste inrichting, dat geen verband houdt met de omzet van de buitenlandse onderdelen.³⁴⁷ Het pro rata dat op deze kosten wordt toegepast, is dan niet evenredig aan het werkelijk gebruik van de achterliggende goederen en diensten en leidt sowieso niet in alle gevallen tot een nauwkeurigere uitkomst dan een pro rata op basis van omzetverhoudingen. Ik ben van mening dat op basis van de overeenkomst met het arrest en de vertekening van het pro rata, Mededeling 22 niet in lijn is met de Btw Richtlijn.

De vraag is of een belastingplichtige zich nog wel op het besluit kan beroepen. Van Kesteren stelt dat op basis van Europese jurisprudentie kan worden geconcludeerd dat een belastingplichtige zich op een onwettig besluit kan beroepen, indien een dergelijk besluit qua bewoordingen in redelijkheid bij de belastingplichtige de indruk kan wekken dat op hem een gunstige behandeling van toepassing is.³⁴⁸ De overheid heeft daarbij wel een redelijke tijd om het besluit in te trekken.³⁴⁹ In het geval dat een pro rata berekening inclusief de omzet van buitenlandse onderdelen tot een gunstiger aftrekrecht leidt, kan een in Nederland gevestigde vaste inrichting zich dus op dit besluit beroepen. Leidt dit tot een ongunstigere pro rata, dan kan de belastingplichtige zich op de Richtlijn beroepen.³⁵⁰

De vraag is ook of een in Nederland gevestigd hoofdhuis zich nog kan beroepen op dit besluit. Uit de bewoording van dit besluit komt immers duidelijk naar voren dat het van toepassing is op vaste inrichtingen in Nederland. In het verleden hebben vennootschappen met het hoofdhuis in Nederland zonder belaste omzet, voorbelasting in

³⁴⁶ De achtergrond van het besluit is, dat de vaste inrichting en het hoofdhuis tezamen één belastingplichtige vormen en dat daar ook één pro rata voor dient te worden bepaald.

³⁴⁷ Mededeling 22 laat immers de mogelijkheid open dat ook voor kosten die niet worden gebezigd voor het buitenlands onderdeel, de aftrek wordt bepaald aan de hand van de omzet van het buitenlandse onderdeel.

³⁴⁸ H.W.M. Van Kesteren, 'Gewettigd vertrouwen op onwettige besluiten', WFR 2013/272

³⁴⁹ Bij verordeningen ligt dit blijkbaar anders. Zie de HvJ EU 7 april 2011, nr. C-153/10, BNB 2012/203, m.nt. M.J.W. van Casteren (Sony Supply Chain Solutions (Europe) BV). Bij verordeningen behoeft het secundaire Europese recht niet te worden omgezet en mogen gedragingen van de nationale belastingautoriteiten kennelijk (althans het vertrouwen dat belastingplichtigen daaraan kunnen ontleenen) ook niet in de weg staan aan de rechtstreekse toepassing van dat Europese recht.

³⁵⁰ HvJ 1 december 1993, C-234/91 (Commissie tegen Denemarken), een asymmetrisch beroep op de Richtlijn is niet mogelijk (wel aftrek, geen belaste output) zie; HvJ 28 november 2013, C-319/12 (MDDP)

af trek gebracht op basis van de activiteiten van de vaste inrichting. In FCE Bank is immers beslist dat de vaste inrichting en het hoofdhuis één belastingplichtige zijn. Mededeling 22 gaf ondersteuning voor deze opvatting. Een verschil in behandeling van enerzijds een vaste inrichting en anderzijds een hoofdhuis, die beide kosten ten behoeve van de buitenlandse onderdelen maken, lijkt niet voor de hand te liggen. Het is echter maar de vraag of de mogelijkheid van een belastingplichtige om zich op een onwettig besluit te beroepen zo ver gaat en of op basis van bovenstaande beredenering bij de belastingplichtige met dit besluit een redelijk vertrouwen is gewekt.³⁵¹

5.5.3. Een pro rata met buitenlandse omzet op basis van werkelijk gebruik

Het pro rata die Mededeling 22 goedkeurt, is niet in lijn met de Richtlijn. De vraag kan wel worden gesteld of de methode, zoals die wordt beschreven in Mededeling 22 als pro rata op basis van het werkelijk gebruik, kan worden gebruikt. Daarvoor dienen twee vragen te worden beantwoord. Ten eerste biedt de Btw Richtlijn de mogelijkheid om een pro rata waarbij omzet van buitenlandse onderdelen wordt opgenomen te baseren op een pro rata op basis van werkelijk gebruik van art. 173, lid 2, onderdeel c, Btw Richtlijn. Mocht dat niet mogelijk zijn, dan kan alsnog de vraag worden gesteld of Mededeling 22 op zichzelf als de implementatie van een pro rata op basis van werkelijk gebruik kan worden beschouwd. Zo niet, dan is de volgende vraag of Mededeling 22 de invulling kan zijn van art. 11, lid 2, Uitvoeringsbeschikking OB 1968, de bepaling waarmee de mogelijkheid uit de Richtlijn is geïmplementeerd in de Nederlandse wet.³⁵²

5.5.2.1. Een pro rata naar werkelijk gebruik met mondiale omzet

In het arrest BLC Baumarkt heeft het Hof geoordeeld, dat het lidstaten niet is toegestaan om op algemene zin een pro rata anders dan op omzetverhouding voor te schrijven. Dit doet immers afbreuk aan het in de twaalfde overweging van de considerans genoemde doel van de Zesde Richtlijn, dat de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek in alle lidstaten op overeenkomstige wijze moet geschieden.³⁵³ Het staat een lidstaat echter vrij om voor een bepaalde handeling, zoals in de casus van BLC de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik, een methode voor de berekening van het pro rata te gebruiken die de Richtlijn toe staat. Hierbij dient de lidstaat de beginselen te eerbiedigen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen.³⁵⁴

In het arrest Banco Mais heeft het Hof geoordeeld dat het lidstaten vrij staat een pro rata voor te schrijven, waarbij slechts een deel van de omzet in aanmerking wordt genomen. In het onderhevige arrest betrof het een Bank die naast financiële prestaties ook leaseauto's ter beschikking stelde. Het Hof oordeelde dat in het in geval van leasingactiviteiten noodzakelijk kan zijn dat er kosten worden gemaakt voor gemengd gebruik, maar dat de goederen en diensten in eerste instantie noodzakelijk zijn voor de financiering en het beheer van de contracten die de leasinggever met zijn afnemers sluit en niet voor de terbeschikkingstelling van de voertuigen.³⁵⁵ Het toepassen van een pro rata op basis van de totale omzet zou in een dergelijk geval tot een minder nauwkeurige uitkomst

³⁵¹ HvJ 14 september 2006, C-181/04 tot en met C-183/04 (Elmeke) r.o. 32

³⁵² M.M.W.D. Merx, Fiscale soevereiniteit overwint in btw-pro-rataprocedure, NTFRA 2014/4, paragraaf 6.

³⁵³ HvJ 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), r.o. 17

³⁵⁴ HvJ 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), r.o. 19

³⁵⁵ HvJ 10 juli 2014, C-183/13 (Banco Mais), r.o. 33-35

leiden dan het geval wanneer alleen het renteelement uit de leasevergoedingen wordt gebruikt voor de berekening van het pro rata. In dit geval wordt de rente gezien als de vergoeding voor de door de leasinggever gedragen kosten voor de financiering en het beheer van de contracten.

Wanneer een belastingplichtige kan aantonen dat de ingekochte goederen en diensten zowel door het hoofdhuis als door de vaste inrichting(en) worden gebruikt en dat een pro rata berekend met de omzet van een vaste inrichting daardoor een nauwkeurigere weerspiegeling geeft van het verbruik van de goederen en diensten, is het de vraag of deze omzetten kunnen worden gebruikt voor een pro rata op basis van het werkelijk gebruik.³⁵⁶ In dat geval zou een Nederlandse belastingplichtige niet eens Mededeling 22 nodig hebben voor het bepalen van de aftrek op basis van de omzet van de vaste inrichting. Een aanwijzing dat een dergelijke toepassing van het pro rata mogelijk is, is te vinden in het arrest Banco Mais. In dit arrest bevestigde het Hof dat het lidstaten vrij staat om omzetverhoudingen te gebruiken voor het bepalen van het pro rata op basis van werkelijk gebruik. Dit zou overigens ook kunnen worden afgeleid uit het feit dat een pro rata per sector van de bedrijfsuitoefening ook op basis van de omzet wordt bepaald.

Een pro rata op basis van werkelijk gebruik waarvoor de omzet van de vaste inrichting wordt meegenomen lijkt echter op basis van het arrest Credit Lyonnais niet mogelijk. Het Hof overwoog in dit arrest dat het lidstaten niet is toegestaan te voorzien in een pro rata per sector, waarin de omzet van in het buitenland gevestigde vaste inrichtingen mag worden opgenomen.³⁵⁷ De economische activiteiten van het hoofdhuis en de vaste inrichting moeten worden gescheiden. De omzet van buitenlandse onderdelen mag dus niet samen met de omzet van het hoofdhuis worden gebruikt in het pro rata van het hoofdhuis.

5.5.2.2. Mededeling 22 als implementatie van de Richtlijn

Uit het voorgaande blijkt een pro rata op basis van werkelijk gebruik waarvoor de omzet van de vaste inrichting wordt meegenomen niet mogelijk. Het is dus de vraag of een pro rata op basis van werkelijk gebruik met de omzetten van de vaste inrichting wel mogelijk is op grond van Mededeling 22. Volgens het Hof kan een “eenvoudige administratie, die naar hun aard naar goedgevoelen van de administratie kan worden gewijzigd” niet worden beschouwd als een juiste implementatie van een Richtlijn.³⁵⁸ Naar mijn mening kan Mededeling 22 als een dergelijke administratie worden gezien: een besluit kan immers relatief eenvoudig worden gewijzigd of worden ingetrokken.

De inhoud van Mededeling 22 kan als zodanig dus niet worden beschouwd als implementatie van de Richtlijn. In dat geval moet worden bepaald of het pro rata van Mededeling 22 de uitvoering betreft van het pro rata als bedoeld in art. 11, lid 2 van de Uitvoeringsbeschikking. In het besluit aftrek voorbelasting staat, dat een pro rata op basis van werkelijk gebruik mogelijk is, indien de ondernemer of de inspecteur aannemelijk maakt dat het werkelijk gebruik – als geheel genomen voor alle algemene kosten – niet overeenkomt met de vooraf trek zoals die

³⁵⁶ Daarvoor is het wel van belang dat een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om een pro rata op basis van werkelijk gebruik te bepalen

³⁵⁷ HvJ 12 september 2013, C-388/11, (Société Le Crédit Lyonnais) r.o. 55

³⁵⁸ HvJ 25 mei 1982, 96/81, (Commissie/Nederland), r.o. 12 en HvJ 13 oktober 1987, 236/85, (Commissie/Nederland), r.o. 18.

wordt vastgesteld volgens de pro rata berekening. Hierbij geldt dat het werkelijk gebruik voor alle algemene kosten tezamen moet worden bepaald via objectieve sleutels. De Hoge Raad heeft bevestigd dat het niet mogelijk is om voor een goed voor een deel van de kosten de mate van aftrek te bepalen op basis van werkelijk gebruik en voor een ander deel op basis van een pro rata naar omzetverhoudingen.³⁵⁹ Een pro rata op basis van werkelijk gebruik kan alleen worden toegepast als het werkelijke gebruik van een goed als geheel in aanmerking wordt genomen. In deze zaak werd voor het bepalen van het werkelijk gebruik van een pand, deels aangesloten bij de gebruikte vloeroppervlakte. Voor de gemengde gebruikte vloeroppervlakte werd het gebruik berekend aan de hand van de verhouding tussen haar belaste omzet en haar totale omzet. Voor dit gedeelte oordeelde de Hoge Raad dat het niet aannemelijk was gemaakt dat het werkelijke gebruik van die ruimten objectief en nauwkeurig was bepaald.

In het geval dat niet alle algemene kosten (mede) worden gebruikt voor de buitenlandse vestigingen, zal Mededeling 22 voor het deel van de kosten dat niet wordt gebruikt voor de buitenlandse onderdelen niet objectief en nauwkeurig worden bepaald. In dat geval dient er voor alle algemene kosten terug te worden gevallen op het algemene pro rata, waarbij het niet mogelijk is de omzet van de buitenlandse onderdelen mee te nemen. Mededeling 22 zou mogelijk wel uitkomst kunnen bieden in het geval dat alle kosten verband houden met de buitenlandse onderdelen, namelijk in het geval dat het hoofdhuis geen eigen belastbare omzet heeft. In dit geval biedt een pro rata op basis van de omzet van de vaste inrichting wel in zijn geheel een betere weergave van het werkelijk gebruik van de ingekochte goederen en diensten. In hoofdstuk 6 wordt specifiek ingegaan op de situatie waarbij een hoofdhuis zelf geen belaste prestaties verricht.

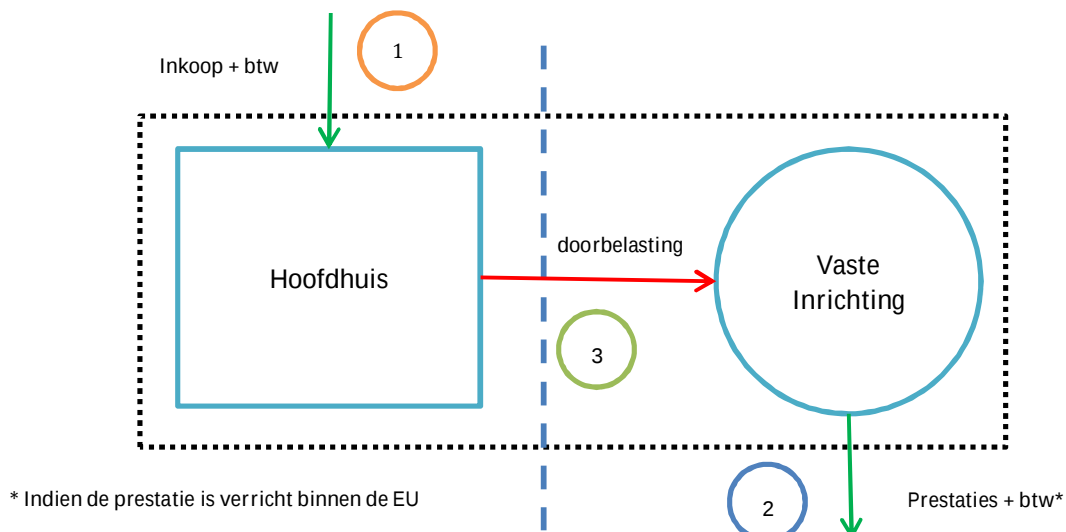
³⁵⁹ Hoge Raad, 10 januari 2014, CPG 09/01485, V-N 2014/9.17

Hoofdstuk 6

De aftrek van voorbelasting bij een hoofdhuis zonder belaste prestaties en met een vaste inrichting in een andere (lid)staat

6.1. Inleiding

In de vorige hoofdstukken zijn de definities van de vaste inrichting, de zetel van bedrijfsuitoefening en de arresten Credit Lyonnais en FCE Bank behandeld. Het hoofdhuis is de plaats waar de algemene leiding en het centrale bestuur worden uitgeoefend. Voor het bestaan van de zetel van bedrijfsuitoefening is het niet noodzakelijk dat er door deze entiteit prestaties worden verricht. Verricht de belastingplichtige vanuit de lidstaat waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd geen uitgaande prestaties, anders dan de prestaties aan de vaste inrichting in een andere lidstaat, dan heeft het hoofdhuis zelf geen belaste omzet. Te denken valt aan een Nederlandse vennootschap die in Polen een installatie heeft voor de winning van schaliegas. In Nederland wordt de onderneming aangestuurd, specialistisch personeel aangetrokken, bodemsamples onderzocht en ander onderzoek gedaan. De verkoop van het gewonnen gas vindt plaats in Polen. Omdat de omzet van buitenlandse vaste inrichtingen niet mag worden meegenomen in het pro rata en de prestaties aan de vaste inrichting het hoofdhuis geen belaste omzet opleveren, zal de btw die drukt op algemene kosten op basis van een strikte interpretatie van het arrest Crédit Lyonnais niet aftrekbaar zijn. In een meer algemene zin; het hoofdhuis heeft in dit geval geen aftrek van voorbelasting op kosten die worden gebruikt voor de activiteiten van zijn vaste inrichting. Een dergelijke uitwerking van het arrest Credit Lyonnais 'voelt' natuurlijk niet goed, temeer omdat deze uitwerking direct ingaat tegen de doelstelling van de aftrekregeling, het ontlasten van de belastingplichtige van alle btw voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor economische activiteiten die recht op aftrek geven. In dit volgende hoofdstuk zal de vraag worden beantwoord op welke gronden en in welke situaties aftrek bij het hoofdhuis wel mogelijk is.



Om de hiervoor besproken vragen ordelijk te behandelen en te beantwoorden, zal de behandeling als volgt worden gestructureerd. Met betrekking tot het hiervoor geschetste scenario met een hoofdhuis zonder belaste prestaties zijn er in beginsel drie transacties die van belang zijn voor het bepalen van het recht op aftrek. De afzonderlijke transacties worden als volgt behandeld:

1. De inkoop van goederen en diensten door het hoofdhuis
 - a. Is het hoofdhuis belastingplichtig en de afnemer van de ingekochte prestaties (6.2)?
2. Prestaties van de vaste inrichting
 - a. Aftrek bij een rechtsreeks en onmiddellijk verband (6.3)
 - b. Aftrek bij het hoofdhuis op basis van de handelingen van de vaste inrichting (6.4)
 - c. Het bepalen van het pro rata (6.5)
3. De onderlinge prestaties van het hoofdhuis aan de vaste inrichting
 - a. Onderlinge prestaties als belaste omzet voor de pro rata berekening. (6.6)

6.2. Het hoofdhuis zonder belastbare prestaties

Voordat kan worden toegekomen aan de mogelijke aftrek van voorbelasting bij het hoofdhuis moeten eerst de condities van 'het probleem' worden vastgesteld. 'Het probleem' in deze verhandeling betreft een hoofdhuis dat zelf geen belaste omzet heeft en dat te maken heeft met kosten waarop btw drukt. Om deze condities vast te stellen dient ten eerste te worden beoordeeld of het hoofdhuis een belastingplichtige is. Daarnaast moet worden beoordeeld in welke gevallen het hoofdhuis de afnemer is van een dienst, en dus btw 'oploopt'. Daarnaast moet worden nagegaan of het hoofdhuis in geen van de gevallen belaste omzet heeft.

6.2.1. De belastingplicht van het hoofdhuis

Het recht op aftrek is voorbehouden aan belastingplichtigen die de ingekochte goederen en diensten gebruiken voor belaste handelingen. Daarom moet eerst de vraag worden beantwoord of een hoofdhuis dat zelf geen belaste prestaties verricht wel belastingplichtig is. 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.³⁶⁰ In het geval van een hoofdhuis zonder belaste prestaties is het aldus de vraag of deze valt aan te merken als een belastingplichtige. Is dat niet het geval dan is de beantwoording van de casus eenvoudig: voor de btw die drukt bij het hoofdhuis is in dat geval aftrek niet mogelijk.

In het arrest Faxworld beoordeelde het Hof de belastingplicht van een vennootschap in oprichting (i.o.) waarvan de activiteiten uitsluitend dienden ter voorbereiding van de economische activiteit van een ander, nog op te richten vennootschap. De enige uitgaande handeling van de vennootschap i.o. was de overdracht van de goederen van vennootschap i.o. aan de opgerichte vennootschap, welke handeling als een niet-belastbare overdracht van een algemeenheid van goederen gold. Het Hof achtte de vennootschap i.o. toch belastingplichtig. Wanneer een ieder goederen inkoopt met het oog op een economische activiteit, treedt deze op als een belastingplichtige. Daaraan wordt niets afgedaan indien de goederen niet onmiddellijk voor deze economische activiteit worden gebruikt en er wordt aan deze vaststelling niets afgedaan door de identiteit van degene die belaste prestaties verricht. Het is aldus voldoende dat er investeringsuitgaven worden gedaan met betrekking tot een economische activiteit, daarbij is het niet relevant wie die economische activiteit verricht.³⁶¹

Naar mijn mening is het in het onderhevige geval niet noodzakelijk dat de belastingplicht aan het hoofdhuis wordt toegekend op grond van de economische prestaties van 'een ander'. Het hoofdhuis en de vaste inrichting verrichten de economische prestaties samen. Dit blijkt immers expliciet uit het arrest FCE Bank. In dit arrest heeft het Hof namelijk beslist dat de vaste inrichting en het hoofdhuis tezamen één belastingplichtige zijn, waartussen geen belastbare diensten kunnen worden verricht. Wanneer zij met betrekking tot onderlinge diensten één belastingplichtige zijn lijkt het mij dan ook voor de hand liggen dat met betrekking tot de uitgaande prestaties het hoofdhuis en de vaste inrichting één belastingplichtige zijn.

³⁶⁰ Artikel 9Btw RRichtlijn

³⁶¹ HvJ 29 april 2004, C-137/02 (Faxworld), r.o. 27-30

Het hoofdhuis zal reeds met zijn eerste investeringsuitgaven aan te merken zijn als een belastingplichtige wanneer het deze uitgaven doet met het oog op een economische activiteit.³⁶² Voor het bepalen van de belastingplicht is het niet relevant wie de economische activiteit verricht, zowel op basis van de economische activiteit van de vaste inrichting als op basis van de eigen activiteiten zal het hoofdhuis immers zonder al te veel problemen te kwalificeren zijn als belastingplichtige.³⁶³

6.2.2. Het hoofdhuis als afnemer van de prestaties

In deze verhandeling staat de vraag centraal hoe een hoofdhuis dat zelf geen belaste prestaties verricht de btw in aftrek kan brengen. Naast het hiervoor vereiste dat het hoofdhuis belastingplichtige is, is het van belang voor het oplossen van dit 'probleem' dat er daadwerkelijk btw kan drukken bij het hoofdhuis. Daarbij dient te vraag te worden beantwoord wanneer het hoofdhuis de afnemer is van een prestatie. Uiteraard is de eenvoudigste manier om het ingewikkelde vraagstuk van aftrek bij het hoofdhuis te voorkomen door de btw te laten drukken bij de vaste inrichting waarvan de aftrekpositie relatief eenvoudig te bepalen is. Aldus moet worden vastgesteld in welke gevallen het hoofdhuis de afnemer is van een prestatie en de btw is verschuldigd. Daarop volgend kan pas de vraag worden beantwoord of aftrek mogelijk is indien deze goederen en diensten worden gebruikt door (of voor) de vaste inrichting.

De plaats van dienst bepalingen hebben met de vaste inrichting en het hoofdhuis in beginsel twee aanknopingspunten die een bruikbaar criterium vormen om de belastingheffing rationeel af te bakenen.³⁶⁴ Om te bepalen wie de afnemer is van een dienst heeft het Hof verschillende criteria opgesteld. Het bestaan van een dienst of levering die is verricht onder bezwarende titel veronderstelt het bestaan van een rechtsbetrekking tussen de verrichter en ontvanger, de afnemer, waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.³⁶⁵ Aldus moet aan de hand van de criteria van het Hof worden beoordeeld met wie de dienstverrichter een rechtsbetrekking heeft. De handvatten die het Hof heeft gegeven om dat te bepalen zijn de contractuele bepaling, wie de vergoeding voor de afgenomen dienst betaalt, wie de beschikkingsmacht heeft gekregen over het goed of de dienst en wie het goed of de dienst daadwerkelijk gebruikt of gaat gebruiken.³⁶⁶ Met betrekking tot de Wet OB heeft de Hoge Raad geoordeeld dat vooral de factuur van doorslaggevend belang is.³⁶⁷

Volgens het Hof geeft de contractuele bepaling doorgaans de economische en commerciële realiteit van de handelingen weer. Daarom vormt dit omwille van de rechtszekerheid, een in aanmerking te nemen factor teneinde te bepalen wie de verrichter en de afnemer zijn van een dienst.³⁶⁸ Deze factor is volgens het Hof niet

³⁶² Zie Rompelman (HvJ 14 februari 1985, 268/83), en daarna veelvuldig herhaald, bijvoorbeeld in; Gabalfrisa (HvJ 21 maart 2000, nr. C-110/98 t/m C-147/98) en Gent Coal (HvJ 15 januari 1998, C-37/95).

³⁶³ De vaste inrichting en het hoofdhuis zijn juridisch gezien één entiteit en behoren met betrekking tot de belastingplicht tot de zelfde belastingplichtige. Met betrekking tot het recht op aftrek en de plaats van dienst bepalingen maakt het hof echter een duidelijk onderscheid tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis waardoor er in dit kader kan worden gesproken over twee afzonderlijke onderdelen.

³⁶⁴ HvJ 4 juli 1985, 168/84 (Berkholz)

³⁶⁵ HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma), r.o. 14

³⁶⁶ Mr. M.D.J. van der Wulp LLM, Wie is de afnemer in de btw?, BtwBrief 2013/112 en voor een uitvoerige bespreking van de afnemer in de btw: J.P.M. Linssen, 'Wie is de afnemer van de dienst?', BtwBrief 2012, nr. 4, p. 13. M.M.W.D. Merks, 'Afnemer in de btw: wie is het?', WFR 2012/6963, p. 1012. En Merx vestigingsplaats p. 363-367. En zie ook: artikel 22 btw verordening.

³⁶⁷ HR 2 december 2011, nr. 43 813, BNB 2012/55

³⁶⁸ HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey), r.o. 43

doorslaggevend. Aan de contractuele bepalingen kan vooral worden voorbijgegaan wanneer de contractuele bepalingen een zuiver kunstmatige constructie vormen die niet beantwoordt aan de economische en commerciële realiteit van de handelingen. Op basis van het Auto Lease Holland arrest kan worden gesteld dat het gebruik van een goed of de dienst het doorslaggevende argument is om de afnemer te bepalen.³⁶⁹ In het Paul Newey arrest stelt het Hof dat wanneer het contract wel de juridische werkelijkheid weerspiegelt maar niet de economische werkelijkheid, leidend is wie de afgenomen diensten gebruikt en benut.

In het arrest Auto Lease Holland oordeelde het Hof dat de lessee de afnemer is van de brandstof. Auto Lease Holland is een in Nederland gevestigde leasemaatschappij die tegen vergoeding auto's ter beschikking stelt aan haar klanten, de lessees. Auto Lease biedt klanten ook de mogelijkheid gebruik te maken van een brandstofregeling waarbij de lessee op rekening tankt. De lessee betaalt elke maand aan Auto Lease een voorschot van een twaalfde van de vermoedelijke jaarlijkse brandstofkosten. Aan het einde van het jaar wordt het werkelijke verbruik afgerekend. Het Hof beslist in deze zaak dat de lessee de afnemer is van de brandstof. Het is immers de lessee die de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip van aankoop kiest. Hierbij baseert het Hof schijnbaar zijn beslissing mede op het feit dat de Auto Lease Holland niet de afnemer is van de brandstof maar slechts voorziet in de financiering van de aankoop van de brandstof van haar lessees.³⁷⁰

De zaak PPG Holdings bv (Hierna: PPG) betreft een belastingplichtige die voor haar werknemers een pensioenregeling heeft afgesloten die is ondergebracht in een aparte stichting.³⁷¹ Ter ondersteuning voor de uitvoering van het pensioenbeheer sluit PPG diverse overeenkomsten af met dienstverrichters. Deze kosten zijn door PPG betaald en niet doorberekend aan het pensioenfonds. Naar het oordeel van het Hof hangen deze kosten rechtstreeks en onmiddellijk samen met de bedrijfsactiviteiten van PPG. Het oprichten van een pensioenfonds is immers een wettelijke verplichting. Zij heeft daarom recht op aftrek van de btw op de 'pensioenkosten'. Kortom, niet de stichting, maar PPG is de gebruiker, en dus de afnemer van de ondersteunende diensten omdat op haar, als werkgever, de verplichting rust een pensioenregeling te treffen voor haar werknemers en die onder te brengen in een aparte entiteit. Aldus gaat het bij het gebruik niet om het feitelijke genot maar is er ook sprake van verbruik in het geval dat het afnemen van de dienst de afnemer ontdoet van een bepaalde plicht. In gelijke zin kan het arrest Fillibeck worden genoemd en voor de Nederlandse praktijk het Verhuiskosten arrest en het Outplacement arrest.³⁷² In deze arresten was het oordeel dat respectievelijk in het geval van vervoerskosten, verhuiskosten en de opslag van huisraad waarbij het feitelijke genot steeds bij de werknemers lag, de werkgever toch de afnemer van de dienst was.

Op basis van het bovenstaande moet dus worden beoordeeld in welke gevallen het hoofdhuis aangemerkt kan worden als afnemer van een dienst. Omdat in het btw-systeem de goederenstroom wordt gevolgd door middel van een fictieve intracommunautaire levering en verwerving zijn goederen over het algemeen aan btw onderworpen

³⁶⁹ Zie de noot bij V-N 2013/48.16 waarin wordt gesteld dat op basis van Paul Newey wordt het contract de beslissende factor is om de afnemer te bepalen.

³⁷⁰ Ook het arrest Becker kan worden genoemd als voorbeeld waarbij het verbruik als uitgangspunt volgt. (HvJ 21 februari 2013, C-104/12 (Wolfram Becker))

³⁷¹ HvJ 18 juli 2013, C-26/12, (PPG Holdings BV)

³⁷² Julius Fillibeck, (16 oktober 1997, C-258/95,) HR 25 maart 1998, nr. 33.096, BNB 1998/181 (Outplacement-arrest) en HR 8 oktober 2004, nr. 38.482, BNB 2005/6 (Verhuiskosten-arrest).

in het land waar zij worden gebruikt door een vestiging van de belastingplichtige.³⁷³ Diensten kunnen in tegenstelling tot goederen niet fysiek worden gevolgd waardoor de vraag in welke gevallen het hoofdhuis de afnemer is voornamelijk speelt bij aan de belastingplichtige verrichte diensten. Toch zal het hoofdhuis ook de afnemer zijn van bepaalde goederen. Dit betreft de goederen die worden gebruikt door het hoofdkantoor ten behoeve van de prestaties aan de vaste inrichting en voor het vervullen van de taak als bestuurder van de vennootschap.³⁷⁴ In het geval van een Nederlandse vennootschap die in Polen naar schaliegas boort zou kunnen worden gedacht aan goederen die worden gebruikt voor het onderzoek van bodemsamples in Nederland.

Voor de Nederlandse situatie heeft de Hoge Raad beslist dat de factuur leidend is bij het bepalen van de afnemer van een dienst. De Hoge Raad heeft echter niet geoordeeld dat een factuur op naam van de factuurontvanger direct leidt tot het afnemerschap bij deze ontvanger. Wel zal echter de factuurontvanger behoudens tegenbewijs als afnemer van de prestatie worden aangemerkt.³⁷⁵ Indien de factuur op naam staat van een belastingplichtige zal de inspecteur vervolgens aannemelijk moeten maken dat deze belastingplichtige niet de afnemer is van een prestatie. Andersom zal de belastingplichtige ook aannemelijk moeten maken dat hij niet de afnemer is in het geval het afnemerschap niet gewenst is.

Naar hun aard hebben algemene kosten betrekking op de activiteiten van de belastingplichtige als geheel, dus zowel op de activiteiten van het hoofdhuis als op die van de vaste inrichting. Voor deze kosten kan het hoofdhuis eenvoudiger als de afnemer worden aangemerkt. Dat het hoofdhuis geen belaste prestaties verricht doet daar niets aan af. In het geval dat het hoofdhuis de contractuele afnemer is van een dienst en ook voor die dienst betaalt, zal het moeilijk zijn om te betogen dat de vaste inrichting de afnemer is van een dienst omdat het verbruik zowel bij de vaste inrichting als bij het hoofdhuis plaats vindt.³⁷⁶

Het is dus goed mogelijk dat het hoofdhuis de afnemer is van bepaalde diensten en goederen. Het biedt geen uitkomst om de kosten of een evenredig deel van de kosten vervolgens door te belasten aan de vaste inrichting. Deze doorbelasting is niet belast en daarmee wordt de vaste inrichting niet de afnemer van een prestatie. Het bovenstaande maakt duidelijk dat voor de goederen en diensten, en dan met name voor de algemene kosten welke naar hun aard betrekking hebben op de activiteiten van de belastingplichtige als geheel, het hoofdhuis kan worden aangemerkt als afnemer van de prestaties. Het bovenstaande maakt evenwel duidelijk dat er een bepaalde speelruimte bestaat om de afnemer van een prestatie te sturen. In het geval van een hoofdhuis dat zelf geen belaste prestaties verricht ligt het voor de hand om zoveel mogelijk de vaste inrichting aan te merken als afnemer van een prestatie. Dit zou kunnen worden bereikt door contracten op naam van de vaste inrichting af te sluiten en tevens de facturen naar de vaste inrichting te sturen. Echter zal de btw niet altijd een sturende factor zijn bij het bepalen waar de kosten dienen te worden genomen, bijvoorbeeld wanneer het hoofdhuis tevens als inkoop- en distributiehuis fungeert. Daarnaast zal men zich bij het afsluiten van een overeenkomst niet altijd bewust zijn van de btw consequenties en in sommige gevallen, al dan niet abusievelijk, een contract worden opgesteld waardoor

³⁷³ Art 17 Btw Richtlijn.

³⁷⁴ Hierbij kan worden gedacht aan allerlei hardware zoals computers, printers, servers enz.

³⁷⁵ M.M.W.D. Merkx, *Afnemer in de btw: wie is het?* WFR 2012/1011

³⁷⁶ Dit kan ook spelen in geval van directe kosten. Het hoofdhuis heeft immers een ondersteunende taak ten opzichte van de prestaties van de vaste inrichting, waardoor het hoofdhuis door een inspecteur alsnog kan worden gezien als gebruiker van de ingekochte dienst.

het hoofdhuis niet is aan te merken als afnemer van de dienst.³⁷⁷ Voor de Nederlandse situatie is vooral goed mogelijk dat het hoofdhuis facturen ontvangt en daarmee de afnemer wordt van de prestaties.³⁷⁸

Daarnaast bepaald artikel 22 van de btw-verordening dat de verrichter van een prestatie ervan uit mag gaan dat het hoofdhuis de afnemer is van een prestatie in het geval dat op basis van het contract, de bestelbon, het btw-identificatienummer en de betaling niet vastgesteld kan worden welke vaste inrichting de dienst heeft afgenomen.³⁷⁹ Artikel 21 van deze btw-verordening stelt eveneens dat wanneer een belastingplichtige in meer dan in één land is gevestigd, de dienst belastbaar is in het land waar de zetel van zijn bedrijfsuitoefening is gevestigd.

6.2.3. Het hoofdhuis zonder omzet

De casus zoals omschreven in de inleiding veronderstelt dat het hoofdhuis zelf geen belaste omzet heeft. Daarbij dient de vraag te worden beantwoord of het mogelijk is dat voor sommige prestaties van de vaste inrichting de omzet toch moet worden toegerekend aan het hoofdhuis. Daarbij is voornamelijk artikel 192bis van belang. Indien er sprake is van een bij de prestatie van het hoofdhuis betrokken vaste inrichting geldt de verleggingsregeling niet indien de prestatie van het hoofdhuis belast is in de lidstaat van de vaste inrichting. In dat geval moet de vaste inrichting de btw afdragen. De betrokkenheidseis van art. 54 btw-verordening geldt echter niet voor het hoofdhuis. Voor prestaties die belast zijn in de lidstaat van het hoofdhuis geldt de verleggingsregeling nooit. Echter ook omdat de verleggingsregeling slechts de verschuldigdheid regelt en niets zegt over welke vestiging de prestatie verricht, heeft de toepassing van de betrokkenheidsregel van art. 192bis Btw Richtlijn geen gevolgen voor de hoogte van de belaste omzet van het hoofdhuis of de vaste inrichting.³⁸⁰

Zoals uitgebreid behandeld in hoofdstuk 4 lijkt het niet mogelijk dat een vaste inrichting voldoende zelfstandig is waardoor diensten aan deze vaste inrichting wel zijn aan te merken als belastbare handeling. Het ligt dus niet voor de hand dat een hoofdhuis dat zelf geen andere handelingen verricht dan ondersteunende handelingen aan de vaste inrichting, zelf belastbare omzet heeft. Wanneer de vaste inrichting tot een fiscale eenheid behoort in het land van vestiging, zijn de prestaties aan de vaste inrichting op grond van het arrest Skandia wel belast.³⁸¹ In de casus die centraal staat in deze verhandeling is dat niet het geval.

³⁷⁷ De btw is bewust of onbewust niet altijd de sturende overweging bij het aangaan van een overeenkomst.

³⁷⁸ Opgemerkt dient te worden dat de Hoge Raad het Hof van Justitie dient te volgen bij de uitleg van de Wet OB (dit is immers de omzetting van de Richtlijn naar de Nederlandse wet), het is dan maar de vraag of het Hof van Justitie de factuur ook als leidend beschouwd. Deze vraag is nog niet voorgelegd aan het Hof maar ik kan mij voorstellen dat het Hof aan de factuur een zelfde belang zal hechten als aan de contractuele overeenkomst (Zie: HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey))

³⁷⁹ Zie: M.M.W.D. Merx btw-uitvoeringsverordening uitvoerbaar? WFR 2011/1308

³⁸⁰ 'The ins and outs of classifying turnover for VAT', EC Tax Review 2011-6, p. 298

³⁸¹ HvJ 17 september 2014, C-7/13 (Skandia)

6.3. Wel aftrek bij rechtstreeks en onmiddellijk verband

In hoofdstuk 5 is een duiding gegeven aan het arrest Credit Lyonnais. Naar het lijkt heeft het Hof beslist dat voor het bepalen van de aftrek voor de activiteiten van het hoofdhuis het aftrekrecht van de lidstaat waar het hoofdhuis is gevestigd van toepassing is. De aftrek voor die activiteiten dient dan ook alleen bepaald te worden aan de hand van de omzet die is behaald met die activiteiten. De verwijzende rechter stelde als vierde vraag in het arrest Credit Lyonnais of de toepassing van een mondiale pro rata beperkt diende te worden tot de aftrek van de btw die heeft gedrukt op de uitgaven die het hoofdhuis heeft gedaan voor de buitenlandse bijkantoren. Omdat de verwijzende rechter de beantwoording van deze vraag afhankelijk stelde van een positieve beantwoording van de vraag of de buitenlandse omzet mocht worden meegenomen in het pro rata, beantwoordde het Hof deze vraag niet. Nederland kent met Mededeling 22 wel een dergelijk vereiste. De omzet van buitenlandse onderdelen mag worden meegenomen indien de ingekochte goederen en diensten 'mede' worden gebruikt voor de activiteiten van de vaste inrichting. Zoals blijkt uit een strikte interpretatie van de tekst is het niet vereist dat alle kosten verband moeten houden met de activiteiten van de vaste inrichting. Had het Hof antwoord gegeven dan had het daarmee meer duidelijkheid kunnen geven in welke gevallen aftrek wel mogelijk zou zijn. Zoals blijkt uit de conclusie van de A-G heeft LCL niet aannemelijk gemaakt dat de kosten rechtstreeks samenhangen met de activiteiten van de vaste inrichting.³⁸² Zowel de vraag van de verwijzende rechter als Mededeling 22 sorteren voor op de vereiste dat voor aftrek een zeker verband tussen de kosten en de activiteiten van de vaste inrichting dient te bestaan. Dit verband is echter nog niet direct gelijk aan het door het Hof ontwikkelde vereiste van een rechtstreeks en onmiddellijk verband. In de volgende paragraaf wordt ingegaan op het verband tussen de kosten en de prestaties van de vaste inrichting. Tevens dient het belang van de uitspraak te worden getoetst met betrekking tot kosten die direct samenhangen met een specifieke handeling van de vaste inrichting, aldus de gevallen waarin normaal geen gebruik wordt gemaakt van een pro rata. Met betrekking tot een hoofdhuis dat zelf geen belaste prestaties verricht en dat een vaste inrichting in het buitenland heeft kunnen de volgende soorten kosten worden onderscheiden:

1. Directe kosten:

- i. Kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met één of meer door een vaste inrichting verrichte belastbare handelingen.

2. Algemene Kosten:

- i. Kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele door een vaste inrichting gedreven onderneming.
- ii. Kosten die betrekking hebben op de werkzaamheden van het hoofdhuis in haar functie als algemene leiding die rechtstreeks verband houden met de gehele door de juridische entiteit verrichte economische activiteit.³⁸³

In Credit Lyonnais heeft het Hof geoordeeld dat het type kosten 2i niet op basis van gecombineerde omzetten kan worden afgetrokken. Mocht aftrek mogelijk zijn dan dient de aftrek te worden bepaald aan de hand van de activiteiten van de vaste inrichting. De vraag moet dan worden beantwoord of het mogelijk is dat voorbelasting

³⁸² Conclusie van A-G P. Cruz Villalon van 28 februari, zaak C-388/11 (Société Le Crédit Lyonnais), punt 68

³⁸³ Merkx onderscheid nog een vierde type kosten: kosten die tot geen van deze categorieën behoren. Zie: M.M.W.D. Merkx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, blz. 462

wordt afgetrokken. Vervolgens dient te worden bepaald naar welk recht de belastbaarheid van de handelingen en de aftrekbaarheid van kosten moet worden beoordeeld. Volgens het btw-regime van het hoofdhuis, de vaste inrichting of een combinatie van die twee?

6.3.1. Directe kosten

Het is mogelijk dat het hoofdhuis btw 'oploopt' voor goederen en diensten die worden gebruikt door de vaste inrichting. Wanneer deze kosten worden gebruikt voor één bepaalde belastbare handeling is er sprake van directe kosten.³⁸⁴ Voor de aftrek van directe kosten wordt niet toegekomen aan de pro rata berekening, de kosten zijn immers geheel wel of geheel niet aftrekbaar. Doordat de aftrek niet wordt bepaald middels een pro rata valt te betogen dat het arrest Credit Lyonnais niet van toepassing is in het geval van directe kosten³⁸⁵ Merkx stelt dat anders dan bij het pro rata voor algemene kosten, lidstaten bij directe kosten geen bevoegdheid hebben om ieder voor zich te bepalen op welke wijze wordt bepaald of recht op aftrek bestaat. Lidstaten dienen bij het bepalen van de aftrek de jurisprudentie van het Hof met betrekking tot het rechtstreeks en onmiddellijke verband in ogenschouw te nemen.³⁸⁶ Dit zou overigens ook betekenen dat in het geval dat de vaste inrichting enkel belaste prestaties verricht men ook niet toe komt aan de toepassing van het arrest Credit Lyonnais. Artikel 173, lid 1, van de Richtlijn laat er immers geen onduidelijkheid over bestaan dat men pas toekomt aan een pro rata wanneer de goederen en diensten worden gebruikt voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties.³⁸⁷ Naar mijn mening gaat deze opvatting echter niet op. In rechtsoverweging 30 van het arrest Credit Lyonnais merkt het Hof namelijk nadrukkelijk op dat de wijze waarop het pro rata moet worden berekend, samen met de aftrekregeling tot de werkingssfeer van de btw-regeling van de staat waar een activiteit of een handeling moet worden geacht te zijn verricht behoort.³⁸⁸ Ondanks dat de invulling van de aftrek op directe kosten in alle lidstaten het zelfde dient te zijn, te weten geheel wel of geheel geen aftrek, is de kwalificatie van een belastbare handeling als belast of vrijgesteld nog steeds onderhevig aan keuzes die een lidstaat heeft gemaakt.³⁸⁹

Aldus gaat naar mijn mening voor directe kosten de opvattingen uit het arrest Credit Lyonnais ook op, namelijk dat de omzet van de vaste inrichting niet mag worden gebruikt om de aftrek te bepalen voor de activiteiten van het hoofdhuis. Worden de ingekochte goederen en diensten gebruikt voor belaste handelingen die worden verricht buiten de lidstaat van het hoofdhuis door het hoofdhuis zelf dan dient op grond van artikel 169, onderdeel a, de aftrek te worden bepaald aan de hand van het aftrekrecht van de lidstaat van het hoofdhuis. Dat is echter alleen het geval wanneer deze handelingen door het hoofdhuis worden verricht. Verricht de vaste inrichting deze

³⁸⁴ Uiteraard ligt het bij kosten die direct samenhangen met een activiteit van de vaste inrichting voor de vaste inrichting ook als afnemer van de prestatie aan te merken. Dat is ook bepaald in artikel 22 van de btw verordening. Naar mijn mening zullen er zich echter toch situaties voor kunnen doen waarbij het hoofdhuis wel de afnemer is van de prestatie. Bijvoorbeeld wanneer een specifieke machine door het hoofdhuis wordt gebruikt ter ondersteuning van een specifieke handeling van de vaste inrichting. Bijvoorbeeld diensten vergelijkbaar met HvJ 11 februari 2010, C-88/09 (Graphic Procédé). De levering van goederen waarbij de aanvullende diensten overheersend zijn.

³⁸⁵ M.M.W.D. Merkx, Fiscale soevereiniteit overwint in btw pro-rataprocedure, NTFRA 2014/4 en in gelijke zin: Mr. M.C. Schrauwen en mw. mr. drs. K.A.M.M. Theunissen, Gevolgen Le Crédit Lyonnais-zaak voor de Nederlandse praktijk, BtwBrief 2013/113

³⁸⁶ Zie hoofdstuk 3

³⁸⁷ 'Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in de artikelen 168, 169 en 170 bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de BTW dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek).'

³⁸⁸ Zie: HvJ 26 september 1996, C-302/93 (Etienne Debouche)

³⁸⁹ Bijvoorbeeld op basis van artikel 370 en 371.

handelingen dan kan het hoofdhuis deze btw niet aftrekken alsof deze diensten zijn verricht door het hoofdhuis.³⁹⁰ Gebruikt men deze omzet wel dan zou dat tevens een ondergraving zijn van zowel de rationele afbakening van het toepassingsgebied van de nationale btw-regelingen als van de bestaansreden van het aftrekrecht. Naar mijn mening leidt dit er vervolgens niet toe dat de directe kosten automatisch tot algemene kosten van het hoofdhuis verworpen en dat wanneer het hoofdhuis geen belastbare omzet heeft de btw niet aftrekbaar is. Een dergelijke uitwerking zou in gaan in tegen zowel de doelstelling van het aftrekrecht als de neutrale werking van de btw.

Dat het hoofdhuis voor deze kosten wel recht op aftrek heeft voor zover de handelingen van de vaste inrichting belast zijn, vloeit naar mijn mening direct voort uit artikel 168 van de Richtlijn. Dat is ook het geval voor algemene kosten. De doelstelling van het recht op aftrek vereist immers dat wanneer een goed of dienst wordt gebruikt voor een belaste of vrijgestelde handeling, de voorbelasting respectievelijk geheel niet of geheel wel aftrekbaar is. Veelvuldig heeft het Hof het belang van het aftrekrecht benadrukt. Een ieder die met het oog op een economische activiteit voorbelasting betaalt heeft recht op onmiddellijke aftrek van die belasting voor zover de economische activiteit recht op aftrek geeft³⁹¹. Het maakt daarbij niet uit of de uiteindelijke economische activiteit op niets uitloopt, het gaat om de intentie welke met objectieve elementen kan worden ondersteund. Het aftrekrecht is de hoeksteen van het btw-systeem. Het aftrekrecht bewerkstelligt dat een ondernemer wordt ontlast van de in het kader van de onderneming betaalde voorbelasting die betrekking heeft op de belaste handelingen van die ondernemer. Wordt de aftrek verleend naar gelang het pro rata van het hoofdhuis, dan betekent dit dat het hoofdhuis geen aftrek wordt verleend terwijl kosten worden gemaakt met het oog op economische activiteiten die wel recht op aftrek geven. Geen aftrek van voorbelasting geeft een onjuist beeld van het werkelijke gebruik van de ingekochte goederen en diensten en schendt het doel van het aftreksysteem.

6.3.2. Algemene kosten

Bij de aftrek van voorbelasting op de algemene kosten dient er een splitsing te worden gemaakt tussen de kosten die samenhangen met de activiteiten van de vaste inrichting en de kosten die samenhangen met de activiteiten van het hoofdhuis. De aftrek van voorbelasting voor de activiteiten van het hoofdhuis worden bepaald volgens het btw-regime van de lidstaat waar de vaste inrichting is gevestigd. Verricht het hoofdhuis geen belastbare prestaties dan zal de belastingplichtige aannemelijk moeten maken dat alle kosten, dus ook de kosten die samenhangen met de taken van het hoofdhuis, samenhangen met de activiteiten van de vaste inrichting.

In het arrest *Credit Lyonnais* werd door de *Credit Lyonnais* betoogd dat een vennootschap met hoofdkantoor in een lidstaat en een vaste inrichting in een derde land vanuit btw-oogpunt op dezelfde wijze moet worden behandeld als een vennootschap die eveneens in een lidstaat is gevestigd, dezelfde diensten verricht zonder daarbij van een dergelijk bijkantoor gebruik te maken, of daartoe een dochteronderneming in dat derde land heeft. De variant waarbij gebruik wordt gemaakt van een vaste inrichting zou fiscaal ongunstig kunnen uitwerken. Het Hof verwierp dit argument omdat verschillende keuzes simpelweg verschillende situaties weerspiegelen, waardoor de verschillende organisatiestructuren fiscaal gezien niet op gelijke wijze kunnen worden behandeld.³⁹²

³⁹⁰ HvJ 12 september 2013, C-388/11, (*Société Le Crédit Lyonnais*), r.o. 44

³⁹¹ Zie daarvoor: HvJ 8 juni 2000, C-400/98 (*Breitsohl*)

³⁹² HvJ 12 september 2013, C-388/11, (*Société Le Crédit Lyonnais*), r.o. 45

De gelijke behandeling van belastingplichtigen komt in het geval van een hoofdhuis met en zonder belaste omzet ook in het geding. Wanneer een hoofdhuis zonder belaste omzet kosten maakt voor de vaste inrichting zal deze btw niet aftrekbaar zijn, terwijl het hoofdhuis dat wel belaste omzet heeft die zelfde btw wel naar evenredigheid van de eigen belaste prestaties zal kunnen aftrekken.³⁹³ Dit leidt er zelfs toe dat wanneer het hoofdhuis een gunstigere pro rata heeft dan de vaste inrichting het gunstig kan zijn zoveel mogelijk kosten op hoogte van het hoofdhuis te maken.³⁹⁴ Het Hof zal een dergelijke schending mogelijk niet kunnen accepteren op basis van dezelfde motieven als in *Credit Lyonnais*. Immers het hebben van belaste omzet als hoofdhuis, wat betekent dat het hoofdhuis naast de diensten aan het hoofdhuis ook andere activiteiten moet verrichten, is in tegenstelling tot de organisatiestructuur geen keuze die het hoofdhuis kan maken, maar vergt een volledig andere economische activiteit. Wanneer er echter gebruik zal worden gemaakt van een afzonderlijke entiteit, zal deze problematiek zich niet voordoen, omdat het hoofdhuis dan wel belaste omzet heeft.

Een uitkomst zoals mij die voor ogen staat, namelijk dat algemene kosten bij het hoofdhuis kunnen worden afgetrokken op basis van de activiteiten van de vaste inrichting, doet tevens beter recht aan de doelstelling van het aftrekmechanisme, maar ook aan het rechtskarakter van de btw. De aftrek komt immers beter overeen met het verbruik van goederen en diensten. Tevens biedt deze uitwerking uitkomst voor mogelijke discussies tussen belastingplichtige en de belastingdienst. Wanneer het hoofdhuis immers een gunstigere pro rata heeft dan de vaste inrichting, zal deze er zoveel mogelijk aan doen om het hoofdhuis aan te merken als afnemer van de prestatie. Aan de andere kant zal de belastingdienst het afnemerschap van het hoofdhuis aanvechten. Doordat de aftrek van algemene kosten vervolgens wordt bepaald aan de hand van de vraag of er een rechtstreeks verband bestaat met de activiteiten van de vaste inrichting heeft zowel de belastingdienst als de belastingplichtige een nieuwe troef in handen.

6.3.3. Aftrek bij hoofdhuis op grond van de handelingen van de vaste inrichting

Wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de kosten van het hoofdhuis voor prestaties van de vaste inrichting zou op basis van de neutraliteit aftrek van voorbelasting mogelijk moeten zijn. De vraag die daarbij speelt is of het hoofdhuis aftrek kan claimen voor de handelingen van de vaste inrichting. Het Hof heeft tweemaal aftrekrecht toegekend ten behoeven van de prestaties van 'een ander'. Dit betreft de arresten *Faxworld* en *Kopalnia*. Al deze zaken hebben op bepaalde vlakken gelijkenis met de in deze verhandeling geschetste situatie. De zaken verschillen echter ook op bepaalde punten, dat doen ze ook van elkaar, maar ze hebben als overeenkomst dat in alle arresten aftrek wordt verleend op grond van de doelstelling om de neutraliteit van de btw te waarborgen.

In het arrest *Abbey National* gaat het over de verkoop van een deelneming welke werd beschouwd als een overdracht van een algemeenheid van goederen. Voor de verkoop maakte de overdrager verschillende kosten. Het

³⁹³ Artikel 22, btw-verordening: Wanneer niet overeenkomstig de eerste en de tweede alinea van het onderhavige lid kan worden bepaald voor welke vaste inrichting van de afnemer de dienst wordt verricht of wanneer onder artikel 44 van Richtlijn 2006/112/EG vallende diensten worden verricht voor een belastingplichtige in het kader van een contract dat betrekking heeft op één of meer diensten die op een niet identificeerbare of niet kwantificeerbare manier worden afgenomen, kan de dienstverrichter er rechtsgeldig van uitgaan dat de diensten worden verricht op de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

³⁹⁴ Voor het hoofdhuis zal het gunstig zijn om leningen te verstrekken aan partijen buiten de EU.

Hof oordeelde dat deze uitgaven deel uitmaakten van de algemene kosten van de overdrager en dus in beginsel rechtstreeks en onmiddellijk verband hielden met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige. De btw is aldus aftrekbaar conform het pro rata van de overdrager. De overdrager betoogde in dit arrest evenwel dat bij de overdracht van een algemeenheid van goederen de overnemer in plaats treedt van de overdrager, waardoor de overdrager de belaste handelingen van de overnemer in aanmerking zou moeten kunnen nemen om het recht op aftrek te bepalen.³⁹⁵ Als antwoord hierop stelt het Hof dat op basis van de bepalingen die het recht op aftrek regelen een belastingplichtige enkel de btw over de ten behoeve van 'zijn eigen belaste handelingen' gebruikte goederen en diensten kan aftrekken. De btw die door de overdrager wordt betaald over de uitgaven, wordt niet rechtstreeks over de bestanddelen van de prijs van de belaste handelingen van de overnemer geheven.³⁹⁶ Die uitgaven maken namelijk geen deel uit van de kosten van in een later stadium verrichte handelingen waarbij de verworven goederen en diensten worden gebruikt.

In het arrest Faxworld is de casus als volgt. De vennootschap in oprichting Faxworld GbR had als enig statutair doel de voorbereiding van de oprichting van Faxworld A-G. In die hoedanigheid huurde Faxworld GbR kantoren, verwierf goederen en maakte reclame voor de nog op te richten A-G. Na oprichting van de A-G beëindigde de GbR deze activiteiten en droeg de goederen tegen boekwaarde over. Deze levering was niet belast als zijnde de overdracht van een algemeenheid van goederen. De vennootschap in oprichting vroeg om teruggave van de voorbelasting. De Duitse fiscus weigerde dit verzoek op grond van het argument dat de vennootschap zelf geen belastingplichtige was omdat zij zelf nog de doelstelling had een economische activiteit te verrichten. Het Hof oordeelde anders. Het Hof benadrukte dat een ieder die goederen en diensten aantrekt met betrekking tot een economische activiteit optreedt als een belastingplichtige. Ook wanneer de goederen niet onmiddellijk voor deze economische activiteit worden gebruikt en ongeacht de identiteit van de ondernemer die de betrokken economische activiteit verricht. Het feit dat Duitsland gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om de overdracht van een algemeenheid van goederen aan te merken als een niet-belastbare handeling mag deze uitwerking tevens niet in de weg staan. Nadat het Hof heeft vastgesteld dat Faxworld GbR een belastingplichtige is, buigt het zich over de vraag of de ingekochte goederen en diensten zijn aangetrokken om gebruikt te worden voor een belaste handeling. Het Hof herhaalt het doel van het aftrekregeling, namelijk de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.³⁹⁷ Vervolgens haalt het Hof het arrest Abbey National aan. De overeenkomst tussen beide zaken betreft dat de belastingplichtige kosten maakt met betrekking tot een niet-belastbare handeling, de overdracht van een algemeenheid van goederen. In het arrest Abbey National erkende het Hof dat deze belastingplichtige recht op aftrek van btw had, omdat de kosten van de betrokken diensten deel uitmaakten van de algemene kosten van de belastingplichtige en dat de kosten onlosmakelijk verbonden waren met de gehele economische activiteit van de onderneming vóór de

³⁹⁵ HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National), r.o. 31 Abbey National, however, submits that since under Article 5(8) of the Sixth Directive the transferee is the successor of the transferor, the transferor may take into account the taxable supplies of the transferee so as to be able to deduct all the VAT on the expenditure incurred for the services acquired in order to effect the transfer.

³⁹⁶ Zoals vereist volgens artikel 2 van de Eerste Richtlijn

³⁹⁷ Het gemeenschappelijk btw stelsel waarborgt derhalve een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de btw heffing zijn onderworpen. Gelet op de algemeenheid van dit recht, zijn afwijkingen slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de Richtlijn zijn voorzien (zie in die zin arrest Ghent Coal Terminal, reeds aangehaald, punt 16).

overdracht.³⁹⁸ Het Hof benadrukt dat door deze uitleg de belastingplichtige kon worden ontlast van de in het kader van zijn onderneming betaalde btw. Een evident verschil tussen beide zaken is dat Faxworld GrB niet de intentie had om zelf belaste handelingen te verrichten. Haar enige statutaire doel was de voorbereiding van de werkzaamheid van de nog op te richten vennootschap waardoor de enige uitgaande handeling de niet belastbare overdracht betrof. Zoals het Hof stelt neemt dit echter niet weg dat de btw die Faxworld GbR wil aftrekken verband hield met goederen en diensten die zij had betrokken om belaste handelingen te realiseren, ook al betrof het hier slechts beoogde handelingen van een ander. Het Hof oordeelde vervolgens dat -om de neutraliteit van de belastingdruk te kunnen garanderen- moet worden aangenomen dat wanneer de lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om een overdracht van een algemeenheid van goederen niet als een belastbare handeling aan te merken, toegestaan moet worden dat de overdrager de belaste handelingen van de overnemer in aanmerking neemt om de btw te kunnen aftrekken die hij heeft betaald over de goederen en diensten die hij heeft verworven ten behoeve van de belaste handelingen van die overnemer.

Het Hof lijkt zich te verantwoorden waarom in het geval van Abbey National de handelingen van de overdrager in aanmerking worden genomen en waarom het Hof in Faxworld tot het oordeel komt op basis van de handelingen van 'de overnemer'. In rechtsoverweging 32 tot en met 34 van het arrest Abbey National heeft het Hof immers gesteld dat een belastingplichtige enkel de btw over de ten behoeve van zijn 'eigen belaste handelingen' gebruikte goederen en diensten kan aftrekken, en dat de btw die de overdrager heeft betaald over de uitgaven ten behoeve van de overdracht van de onderneming niet rechtstreeks en onmiddellijk drukt op de onderscheiden bestanddelen van de prijs van de belaste handelingen van de overnemer. Zoals ook de A-G opmerkt in de conclusie bij Faxworld worden de kosten daadwerkelijk doorbelast aan de overnemer en worden de kosten verdisconteerd in de prijzen van de overnemer. In Abbey National gaat het om kosten die worden gemaakt ten behoeve van de overname, het gaat echter niet, zoals in Faxworld wel het geval is, om kosten die onderdeel vormen van de overgedragen vermogensbestanddelen. Deze vermogensbestanddelen vormen in het geval van Faxworld vervolgens wel een kostenelement voor de handelingen van de overnemer.³⁹⁹

In het arrest Kopalnia gaat het over de vraag of de aan de toekomstig vennoten in rekening gebrachte btw kan worden afgetrokken op grond van de handelingen van de nog op te richten vennootschap onder firma (vof).⁴⁰⁰ Beide firmanten hebben nog voor de oprichting van de vof een steengroeve verworven, na oprichting van de vof wordt de steengroeve overgedragen. Deze overdracht was naar Pools recht vrijgesteld voor de btw. Bij de beantwoording van de vraag start het Hof met in herhaling te brengen dat reeds de eerste investeringsuitgave is aan te merken als een economische activiteit.⁴⁰¹ Daarbij verbiedt het neutraliteitsbeginsel dat er eerst daadwerkelijk belaste handelingen moeten worden verricht.⁴⁰² Daarbij sluit het Hof af door te noemen dat een ieder die dergelijke investeringshandelingen verricht, die nauw verband houden met en noodzakelijk zijn voor de exploitatie van onroerend goed, is aan te merken als belastingplichtige. Hieruit concludeert het Hof dat ook de

³⁹⁸ (arrest Abbey National, reeds aangehaald, punt 35).

³⁹⁹ Zie voor het belang van de verdiscontering ook HvJ 29 oktober 2009, C-29/08 (AB SKF)

⁴⁰⁰ Tevens wordt in dit arrest een prejudiciële vraag beantwoord met betrekking tot de op de factuur vermelde afnemer. Zie hiervoor r.o. 39 tot en met 50 van het arrest.

⁴⁰¹ HvJ 1 maart 2012, C-280/10, (Kopalnia), r.o. 28. Het Hof verwijst hier naar de bekende arresten Rumpelman en INZO

⁴⁰² HvJ 1 maart 2012, C-280/10, (Kopalnia), r.o. 29

vennoten zijn aan te merken als belastingplichtige en dus in beginsel recht op aftrek hebben.⁴⁰³ Vervolgens stelt het Hof dat de omstandigheid dat de inbreng van het onroerend goed, de steengroeve, een van btw vrijgestelde handeling is niet tot gevolg mag hebben dat zij de kosten van de btw moeten dragen in het kader van hun economische activiteit, zonder dat zij de mogelijkheid hebben die btw af te trekken. In gelijke zin overwoog het Hof dat de omstandigheid dat een lidstaat heeft gekozen om een handeling aan te merken als een niet-belastbare handeling, dit er niet toe mag leiden dat de belastingplichtige niet kan worden ontdaan van de belasting welke is betaald in het kader van een economische activiteit. Vervolgens maakt het Hof een verwijzing naar het hiervoor besproken arrest Faxworld waarin, zoals het Hof dat verwoordt, in het geval het enige doel van de overdrager er uit bestaat de economische activiteit van de overnemer voor te bereiden, het recht op aftrek geldend kan worden gemaakt inzake de door de overnemer verrichte handelingen. Ondanks dat het feitelijke en wettelijke kader verschilt van dat van Faxworld stelt het Hof dat de argumentatie van het Hof in die zaak ook geldt in de onderhavige zaak. Aldus dient, op basis van het neutraliteitsbeginsel, de vennoten een recht op aftrek te worden toegekend ten behoeve van de investeringen die zijn gedaan hebben ten behoeve van de economische activiteit van de op te richten vennootschap.

Zoals uit de hiervoor besproken arresten valt op te maken komt het Hof door het doel van de aftrekregeling in acht te nemen telkens tot het oordeel dat recht op aftrek moet worden toegestaan. Daarbij is het van belang dat de goederen en diensten zijn ingekocht voor belaste handelingen, ongeacht of dat de eigen belaste handelingen zijn of niet. In de arresten Kopalina en Faxworld betreffen het verschillende belastingplichtigen binnen het zelfde btw-regime. In de geschetste casus betreft het weliswaar één belastingplichtige maar zijn de onderdelen beide onderworpen aan een ander btw-regime. Zoals naar mijn mening door met betrekking tot het aftrekrecht in zekere zin sprake is van twee onderdelen, kan dat geen belemmering zijn om aftrek toe te kennen aan het hoofdhuis.

Ook zou het er niet toe in de weg mogen staan dat de kosten worden doorbelast, hetgeen een niet belastbare handeling is. Zoals uit de hiervoor behandelde arresten blijkt wordt de aftrek niet beperkt wanneer de onderliggende handeling, in de genoemde arresten de overdracht van investeringsgoederen, is vrijgesteld of een niet belastbare activiteit is. Op basis hiervan kan niet anders worden gesteld dan dat het recht op aftrek van btw die het hoofdhuis betaalt ten behoeve van de algehele economische activiteiten van de vaste inrichting mogelijk moet zijn. Temeer omdat naast de juridische continuïteit er tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting ook een grote mate van economische contiguïteit bestaat. Aftrek van voorbelasting zou zowel het geval moeten zijn wanneer het hoofdhuis kosten maakt die samenhangen met een specifieke handeling van de vaste inrichting (directe kosten) als wanneer de kosten samenhangen met een gedeelte of de volledige economische activiteit van de vaste inrichting (algemene kosten). Het niet toestaan van een dergelijk aftrekrecht zou er namelijk toe leiden dat het hoofdhuis niet wordt ontlast van de btw die zij heeft betaald in het kader van een belaste handeling en dit is een schending van de neutraliteit. Immers, wanneer de btw een kostelement zal vormen van de onderlinge verrekenprijs tussen vaste inrichting en hoofdhuis zal dit er toe leiden dat de belasting gaat cumuleren. In het

⁴⁰³ HvJ 1 maart 2012, C-280/10, (Kopalnia, r.o. 31)

geval van een vaste inrichting die is gevestigd buiten de EU zal dit leiden tot een belastingheffing over handelingen die niet binnen de reikwijdte van de btw vallen.

Wanneer het hoofdhuis zelf ook belastbare handelingen verricht, kan uit het arrest *Credit Lyonnais* worden afgeleid dat kosten niet kunnen samenhangen met de activiteiten van het hoofdhuis en vaste inrichting samen als zijnde één belastingplichtige, waardoor er een onderscheid moet worden gemaakt in de kosten die samenhangen met het hoofdhuis en kosten die samenhangen met de vaste inrichting. Aldus dient er wel een kostensplitsing te worden gemaakt. Dat is ook het geval wanneer een hoofdhuis meerdere vaste inrichtingen heeft.

6.3.4. Het rechtstreeks en onmiddellijke verband in de praktijk

In de vorige paragraaf heb ik uiteengezet dat naar mijn mening aftrek mogelijk moet zijn in het geval de kosten worden gemaakt met betrekking op de activiteiten van de vaste inrichting. Het hoofdhuis maakt deze kosten niet met het oog op de niet-belastbare doorlevering aan de vaste inrichting maar met het oog op de economische activiteiten van de vaste inrichting waarmee het hoofdhuis in juridische en economische zin nauw verbonden is. De doelstelling van het recht op aftrek laat geen andere uitwerking mogelijk dan aftrek bij het hoofdhuis. Eerder heeft het Hof in het geval waarbij kosten zijn gemaakt voor een niet-belastbare handeling, een handeling die niet binnen de reikwijdte van de btw valt en waar in die zin 'doorheen' wordt gekeken, gezocht naar de achterliggende economische activiteiten waar tussen de kosten een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat. Om het verband tussen de kosten van het hoofdhuis en de activiteiten van de vaste inrichting aan te tonen is het van belang dat objectief kan worden vastgesteld dat de kosten onderdeel uitmaken van de prijs van de uitgaande handelingen van de vaste inrichting. Het verband moet aan de hand van criteria verdiscontering, finaliteit en causaliteit worden bepaald, er moet worden aangetoond wat de intentie is om met de ingekochte goederen en diensten te doen. Zoals het Hof tevens opmerkt in het arrest *Kopalnia*, kan het recht op aftrek slechts worden uitgeoefend wanneer degene die de btw-aftrek vraagt heeft aangetoond dat de voorwaarden om die aftrek te genieten zijn vervuld en wanneer uit objectieve elementen blijkt dat hij voornemens is economische activiteiten uit te voeren die recht geven op aftrek. Het zal dus een taak van het hoofdhuis zijn om aan te tonen dat de kosten samenhangen met de activiteiten van de vaste inrichtingen en onderdeel vormen van de prijs van de uitgaande handelingen.

Voor de vennootschapsbelasting is het noodzakelijk dat er tussen gelieerde vennootschappen wordt gehandeld alsof er wordt gehandeld met derden, zij dienen 'at arms length' met elkaar te handelen.⁴⁰⁴ Hieruit volgt dat tussen gelieerde vennootschappen verrekenprijzen worden berekend voor onderlinge diensten. Wanneer er geen verrekenprijs wordt betaald dient daar later een correctie op te volgen. Blijft de correctie van de verrekenprijzen beperkt tot de aanpassing van de fiscale winst, dan zal dat niet voldoende zijn om objectief aan te tonen dat er verband bestaat tussen de kosten en de handelingen van de vaste inrichting. Wordt de winstcorrectie gevolgd door een betaling, dan voldoet dat als onderbouwing voor het verband.⁴⁰⁵ Wanneer het hoofdhuis een betaling ontvangt

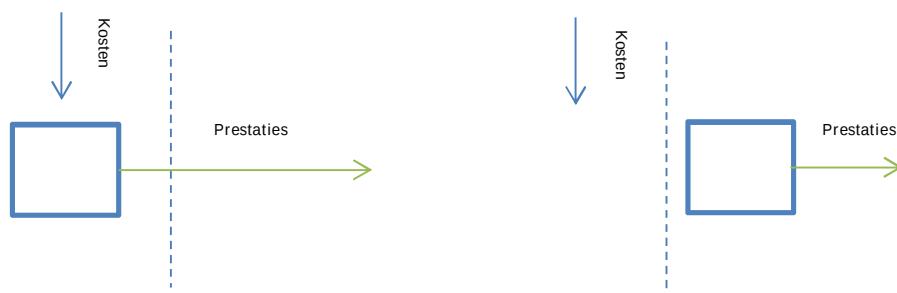
⁴⁰⁴ Waar het voor artikel 10a VPB vereist is dat er sprake is van een aandeelhoudersrelatie, is het voor artikel 8b VPB al voldoende als de belastingplichtige deelneemt aan de leiding of toezicht op het andere lichaam.

⁴⁰⁵ R. Boevé, D. Kroesen, Subjectieve vergoeding in de btw en de objectiviteit van transfer pricing, *BtwBrief* 2010/35

van de vaste inrichting voor de doorbelaste diensten lijkt mij dat voldoende om aan te kunnen tonen dat deze kosten betrekking hebben op de ingekochte diensten. Het hoofdhuis zou dan wel documenten moeten opstellen waaruit blijkt dat de hoogte van de verrekenprijs mede wordt bepaald door de prijs van de ingekochte diensten en goederen waarop de btw drukt die het hoofdhuis wenst af te trekken. Maakt men een rechtstreeks en onmiddellijk verband niet duidelijk, dan belandt men naar mijn mening in de situatie zoals het geval was in de zaak Credit Lyonnais en is aftrek enkel mogelijk naar gelang de 'eigen' belaste handelingen.

6.5. Het bepalen van het recht op aftrek

Aftrek van voorbelasting is mogelijk bij het hoofdhuis voor zover de kosten samenhangen met de belaste activiteiten van de vaste inrichting. Daarbij dient te worden vastgesteld naar welke btw-wetgeving van welke lidstaat de belastbaarheid van handelingen beoordeeld moet worden. Wat verschilt ten opzichte van de besproken arresten Faxworld en Kopalnia waarbij een recht op aftrek werd toegekend op basis van de economische activiteiten van een ander is dat in het geval van een hoofdhuis met één of meerdere vaste inrichtingen in het buitenland de vaste inrichting en het hoofdhuis beiden aan een verschillend btw-regime zijn onderworpen. Zo kunnen bepaalde handelingen van de vaste inrichting in het land waar deze is gevestigd recht geven op aftrek, terwijl deze zijn vrijgesteld in het land van het hoofdhuis.⁴⁰⁶ Jurisprudentie en de Richtlijn zien op twee situaties waarin de kosten, vestiging of prestaties in een andere lidstaat zijn gelegen:



A. Kosten en vestiging in een andere lidstaat dan de prestaties⁴⁰⁷ B. Kosten en prestaties in andere lidstaat dan vestiging⁴⁰⁸

Verricht een belastingplichtige prestaties in een andere lidstaat dan waar hij is gevestigd en waar hij kosten maakt, dan is artikel 169, onderdeel a, van toepassing. Dit artikel beslist dat in dit geval de aftrek wordt bepaald aan de hand van de btw-regelgeving van de lidstaat waar de belastingplichtige is gevestigd. Voor situatie A is dus alleen het aftrekrecht van de lidstaat van vestiging van belang. In het geval dat er kosten worden gemaakt in een andere lidstaat dan waar de belastingplichtige is gevestigd dient er een teruggaveverzoek te worden gedaan op basis van de Richtlijn 2008/9/EG. In dat geval dient de aftrek bepaald te worden aan de hand van de aftrekregeling van de lidstaat van vestiging, maar is ook het aftrekrecht van de lidstaat waar om teruggave wordt verzocht van belang. Met betrekking tot dit vraagstuk heeft het Hof op de arresten Debouche en Monte Dei Paschi Di Siena gewezen. Aftrek bij het hoofdhuis lijkt mij aldus mogelijk volgens een van deze twee methodes:

⁴⁰⁶ Artikel 370 en 371 Btw Richtlijn

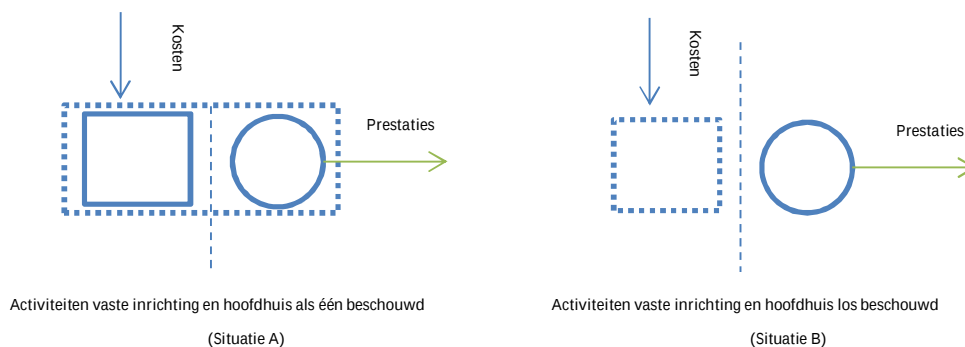
⁴⁰⁷ HvJ 2 juli 2009, C-377/08 (EGN BV Filiale Italiana). De uitkomst van dit arrest komt overeen met de werking van artikel 169.

⁴⁰⁸ HvJ 13 juli 2000, C-136/99 (Monte dei Paschi di Siena) en HvJ 26 september 1996, C-302/93 (Etienne Debouche). En Richtlijn 2008/9/EG en de Dertiende Richtlijn.

- a. De btw-regeling van het land waar het de kosten worden gemaakt (hoofdhuis)
- b. De btw-regeling van het land van waaruit de activiteiten worden verricht (vaste inrichting)
 - I. Btw-regeling vaste inrichting
 - II. Btw-regeling vaste inrichting + hoofdhuis

6.5.1. Actieve vaste inrichting binnen de EU

Zou artikel 169, onderdeel a, worden toegepast, dan betekent dit dat de handelingen die de vaste inrichting verricht recht op aftrek geven bij het hoofdhuis, voor zover deze handelingen in de lidstaat van het hoofdhuis ook recht op aftrek zouden geven. Deze bepaling lijkt echter alleen van toepassing wanneer de prestaties worden verricht door het hoofdhuis zelf en niet wanneer de prestaties worden verricht door de vaste inrichting. Naar mijn mening moet na het wijzen van het arrest Credit Lyonnais worden verondersteld dat de activiteiten van de belastingplichtige dienen te worden gescheiden in activiteiten van hoofdhuis en de vaste inrichting, en dient op basis van deze activiteiten afzonderlijk het recht op aftrek bepaald te worden.⁴⁰⁹ De vaste inrichting en het hoofdhuis zijn elk voor hun eigen handelingen onderworpen aan de aftrekregeling van de lidstaat waar ze zijn gevestigd.⁴¹⁰ Worden de activiteiten van de vaste inrichting en het hoofdhuis los van elkaar gezien, dan komt de situatie overeen met de situatie dat er kosten worden gemaakt in een andere lidstaat dan waar de activiteiten worden verricht (situatie B).



In de arresten *Débouché* en *Monte Dei Paschi Di Siena* is bepaald dat de uitleg van de Achtste Richtlijn (en daarmee Richtlijn 2008/9/EG) in lijn is met artikel 169, onderdeel a.⁴¹¹ Artikel 169, onderdeel a, is onderdeel van de aftrekregeling, en heeft als doel de belastingplichtige te ontdoen van de in het kader van economische activiteiten betaalde btw. Met de teruggaaf Richtlijnen wordt dus het zelfde doel nagestreefd.⁴¹² Aldus moet worden onderzocht hoe hetgeen is bepaald in de artikelen 168, 169 en de teruggaaf Richtlijnen in samenhang moet worden gezien, en hoe bij een juiste toepassing het aftrekrecht bij het hoofdhuis bepaald dient te worden. Eerst moet de strekking van artikel 169, onderdeel a worden bepaald. Wanneer een handeling in de vestigingsstaat is belast terwijl deze in het land van verbruik ook is belast wordt vermeden dat de neutraliteit van

⁴⁰⁹ In gelijke zin kan de vaste inrichting ook geen teruggaafverzoek doen op grond van Richtlijn 2008/9/EG of Dertiende Richtlijn omdat de vaste inrichting niet de afnemer is van de prestaties waarop de btw drukt.

⁴¹⁰ HvJ 12 september 2013, C-388/11, (*Société Le Crédit Lyonnais*), r.o. 34

⁴¹¹ Opgemerkt zij, dat de Achtste Richtlijn de voorwaarden vaststelt voor de teruggaaf van btw die in een lidstaat is betaald door belastingplichtigen die in een andere lidstaat zijn gevestigd. Zij beoogt dus een harmonisatie van het recht op teruggaaf, zoals dat uit artikel 169, onderdeel a van de Zesde Richtlijn voortvloeit.

⁴¹² 18 Voorts werd met de Achtste Richtlijn niet beoogd, het systeem van de Zesde Richtlijn ter discussie te stellen. (...).

de belastingdruk wordt geschaad doordat op prestaties die in het buitenland plaatsvinden de omzetbelasting uit de lidstaat van vestiging zou blijven drukken.⁴¹³ In het andere geval, een handeling die in het land van vestiging is vrijgesteld en belast is in het land waar de handeling belastbaar is, leidt dit tot een verstoring van de neutraliteit en het bestemmingslandbeginsel.⁴¹⁴ Het bestemmingslandbeginsel wordt geschonden omdat er btw blijft hangen in een andere plaats dan waar het verbruik plaatsvindt. Zo kan de Belgische advocaat die in Nederland diensten verricht in België de voorbelasting ter zake van deze handelingen niet aftrekken, omdat de diensten van advocaten in België zijn vrijgesteld. Omgekeerd kan de Nederlandse advocaat die in België diensten verricht zijn in Nederland betaalde voorbelasting wel in aftrek brengen.⁴¹⁵ Dit leidt tot concurrentieverstoring.⁴¹⁶ Artikel 169 zou overigens een neutralere werking hebben indien enkel de aftrek wordt geweigerd indien vrijgestelde prestaties in een andere lidstaat worden verricht, hetzij dat dan nog wel het bestemmingslandbeginsel wordt geschaad. Nu heeft een belastingplichtige ook geen recht op aftrek voor vrijgestelde prestaties die buiten de EU worden verricht, in dat geval blijft btw drukken op handelingen waarvan het verbruik niet binnen de reikwijdte van de Richtlijn valt. Alleen met artikel 169, lid 1, onderdeel c is voor financiële en verzekeringsprestaties in dit geval een uitzondering gemaakt.

De strekking van artikel 169, onderdeel a, lijkt mij er met name er op te zijn gericht handelingen die vanuit dezelfde lidstaat worden verricht gelijk te behandelen, het maakt voor de aftrek van voorbelasting geen verschil of de handelingen worden verricht buiten of binnen de lidstaat van vestiging. Dat de uitwerking niet in alle gevallen neutraal is, is het gevolg van een onvolledige harmonisatie.⁴¹⁷ ⁴¹⁸ Onderbouwing voor de stelling dat de aftrek afhangt van de wetgeving van de lidstaat van waaruit de activiteiten worden verricht, is te vinden in de arresten Debouche en Monte Dei Paschi Di Siena. In het arrest Débouché heeft het Hof beslist dat een belastingplichtige overeenkomstig het doel van het stelsel van de Btw Richtlijnen geen recht op aftrek heeft voor handelingen die in de plaats van vestiging, de plaats van waaruit de handelingen worden verricht, zijn vrijgesteld maar in het land van teruggave zijn belast.⁴¹⁹ In de onderhevige zaak betrof het een Belgische advocaat van wie zijn prestaties in België waren vrijgesteld. Deze advocaat verzocht om teruggave van de in Nederland 'opgelopen' btw. In Nederland waren de diensten van advocaten wel belast en Nederlandse advocaten hadden aldus wel recht op aftrek van in Nederland betaalde btw. Debouche stelde het standpunt dat hij recht had op teruggave van de btw, omdat volgens de vijfde overweging van de considerans de uitwerking van de Achtste Richtlijn "er niet toe (...) leiden dat belastingplichtigen verschillend worden behandeld naar gelang van de lidstaat waar zij zijn gevestigd". Debouche stelde dat als hem geen teruggaaf zou worden verleend hij doordat hij in België was gevestigd ongunstiger zou zijn

⁴¹³ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, blz. 349

⁴¹⁴ Zie: K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw*, Deventer: Kluwer 2002, blz. 208 en D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese btw en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001, blz. 289

⁴¹⁵ Zoals later uiteengezet in hoofdstuk 6, kan mogelijk worden betoogd dat in dit geval België geen aftrek hoeft te verlenen.

⁴¹⁶ Voorbeeld gekopieerd uit K.M. Braun, blz. 208. Bijl, Van Hilten en Van Vliet (blz. 289) geven het volgende voorbeeld: Als een Nederlandse ondernemer huizen in Zwitserland verhuurt (geen vakantiewoningen) verricht hij prestaties die, waren deze in het binnenland verricht, geen recht op aftrek van voorbelasting zouden meebrengen. Op grond van genoemde Richtlijnbevestiging heeft hij dit recht ook voor deze Zwitserse woningen niet. In de huurprijs zit dus een stukje Nederlandse btw.

⁴¹⁷ Omdat een handeling die wordt verricht buiten de eigen lidstaat doorgaans minder vaak voorkomt, is deze uitwerking het meest voor de hand liggend. Wanneer een belastingplichtige nadeel ondervindt van deze uitwerking doet hij er verstandig aan om zijn handelingen vanuit een andere lidstaat te verrichten.

⁴¹⁸ Artikel 370 en 371 bepaald dat de in de Bijlage X genoemde handelingen welke door een lidstaat op 1 januari 1978 werden belast, dan wel werden vrijgesteld mogen worden blijven belast, dan wel vrijgesteld. Het Hof heeft over deze bepaling geoordeeld dat de belastingheffing over de in deze bepaling genoemde handelingen geen geharmoniseerde heffing is die onderdeel vormt van het btw-stelsel zoals dit door de Btw Richtlijn is opgezet (HvJ 7 december 2006, C-240/05 (Eurodental Sarl), r.o. 52 en 54.)

⁴¹⁹ HvJ 26 september 1996, C-302/93 (Etienne Debouche), r.o. 23

behandeld. Het Hof oordeelde echter het tegenovergestelde en stelde dat Debouche geen recht op aftrek had.⁴²⁰ Indien de aftrek wel was toegekend zou Debouche evenwel in een gunstiger positie zijn komen te verkeren dan Nederlandse advocaten, die recht hebben op aftrek van voorbelasting omdat zij belaste handelingen verrichten en dus btw over hun diensten berekenen, terwijl Débouché enkel vrijgestelde handelingen verricht.⁴²¹ Hiermee wordt dezelfde uitwerking bereikt als wanneer de kosten waren gemaakt in België. Ook in dat geval was de aftrek namelijk bepaald aan de hand van het aftrekrecht van België, ongeacht waar de dienst was verricht.⁴²² Met artikel 169, onderdeel a, wordt dus bereikt dat het voor de aftrek niet uitmaakt waar de dienst wordt verricht of waar de kosten worden gemaakt.

In het arrest Monte dei Paschi Di Siena is beslist dat wanneer een belastingplichtige zowel vrijgestelde als belaste prestaties verricht in de plaats van vestiging, er ook een gedeeltelijk recht op aftrek bestaat in de lidstaat van teruggaaf. Het pro rata dient in dat geval te worden vastgesteld aan de hand van zowel de aftrekregeling van het land van vestiging als van het land van teruggaaf. Daarbij dient het pro rata zoals dat in de lidstaat van vestiging wordt gehanteerd als uitgangspunt. Vervolgens moet worden onderzocht of de handelingen die in het land van vestiging met btw zijn belast ook in het land van teruggaaf zijn belast. Is dit niet het geval dan moet de omzet behaald met deze handelingen niet worden opgenomen in het pro rata. Vervolgens moet worden bepaald voor welke uitgaven in het land van teruggaaf geen recht op aftrek bestaat waardoor het bedrag van de teruggaaf uiteindelijk wordt bepaald door het gecorrigeerde pro rata toe te passen op de uitgaven waarop in het land van vestiging en teruggaaf recht op aftrek bestaat. Door de aftrek van het land van vestiging als uitgangspunt te nemen, geldt deze als maximumpositie.⁴²³ In rechtsoverweging 23 herhaalt het Hof het in het arrest Debouche gepreciseerde verband tussen het recht op aftrek in de lidstaat van vestiging en het recht op teruggaaf in een andere lidstaat, waar de uitgaven zijn gedaan. Een belastingplichtige die vrijstelling geniet en bijgevolg geen recht heeft op aftrek van in de lidstaat van vestiging betaalde voorbelasting, heeft overeenkomstig het doel van het stelsel van de Btw Richtlijnen evenmin recht op teruggaaf van in een andere lidstaat betaalde btw. Dit zou evenwel betekenen dat een belastingplichtige die in de lidstaat van vestiging belaste handelingen verricht, overeenkomstig het doel van het stelsel van de Btw Richtlijnen, ook recht heeft op aftrek van belasting in de lidstaat van teruggaaf. Dit zou enkel nog beperkt kunnen worden in het geval dat in de lidstaat van vestiging een specifieke vrijstelling geldt wanneer de kosten zijn uitgesloten van aftrek. De achtergrond van deze bepaling lijkt mij dat het Hof een lidstaat er niet toe heeft willen verplichten teruggaaf te verlenen voor handelingen en uitgaven waarvoor het op

⁴²⁰ 15 Immers, zoals artikel 3, sub b, laatste zin, van de Achtste Richtlijn preciseert, heeft een belastingplichtige die vrijstelling geniet en bijgevolg geen recht heeft op aftrek van in het binnenland betaalde voorbelasting, overeenkomstig het doel van het stelsel van de Btw Richtlijnen evenmin recht op teruggaaf van in een andere Lid-Staat betaalde btw.

¹⁶ Deze uitlegging komt overeen met die welke het Hof aan artikel 17 van de Zesde Richtlijn heeft gegeven. Immers, wanneer een belastingplichtige diensten verricht voor een andere belastingplichtige, die deze diensten voor een vrijgestelde handeling gebruikt, heeft deze laatste ° behalve in de door de betrokken Richtlijnen uitdrukkelijk bepaalde gevallen ° geen recht op aftrek van voorbelasting (zie onder meer arrest van 6 april 1995, zaak C-4/94, BLP Group, Jurispr. 1995, blz. I-983, r.o. 28).

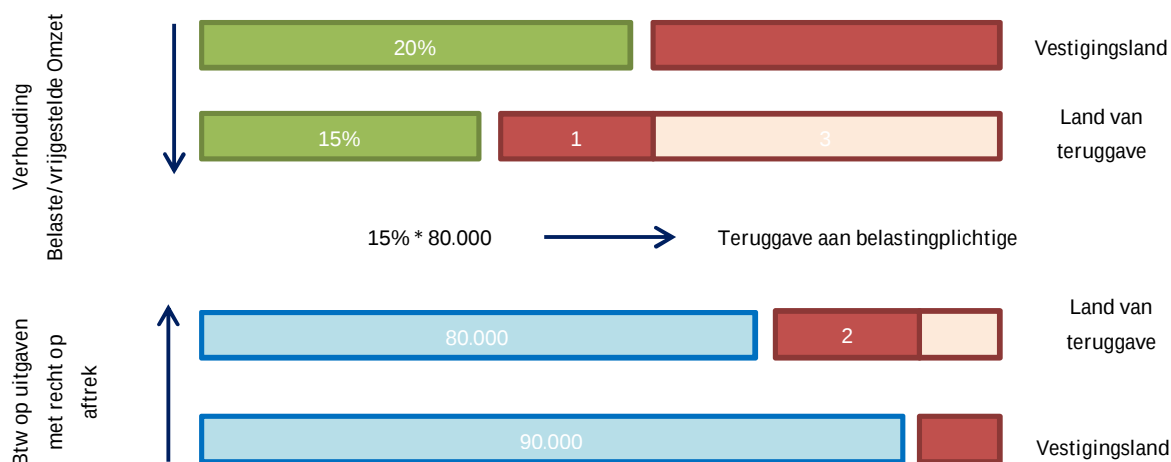
¹⁷ Uit artikel 17, lid 2, van de Zesde Richtlijn nu volgt, dat een advocaat die ingevolge artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F van die Richtlijn vrijstelling geniet, geen recht heeft op aftrek van voorbelasting.

⁴²¹ Voorts werd met de Achtste Richtlijn niet beoogd, het systeem van de Zesde Richtlijn ter discussie te stellen. Volgens de derde overweging van haar considerans strekt de Achtste Richtlijn er veeleer toe, een einde te maken aan de verschillen tussen de destijds in de Lid-Staten geldende bepalingen die soms de oorzaak waren van verleggingen van het handelsverkeer en verstoringen van de mededinging. Luidens de vijfde overweging van haar considerans mag zij "er niet toe (...) leiden dat belastingplichtigen verschillend worden behandeld naar gelang van de Lid-Staat waar zij zijn gevestigd".

⁴²² Op grond van artikel 169, onderdeel a.

⁴²³ Noot Swinkels bij Monte Dei Paschi Di Siena, FED 2000/615

grond van de nationale wetgeving geen recht op aftrek geeft.⁴²⁴ De uitwerking van het arrest en de methode om de aftrek te bepalen kan in het volgende figuur worden samengevat:



1. Handelingen die in het land van vestiging zijn belast maar zijn vrijgesteld in het land van teruggave.
2. Uitgaven die in het land van vestiging recht op aftrek geven maar in het land van teruggave niet.
3. Handelingen die in het land van vestiging zijn vrijgesteld, deze handelingen zijn mogelijk in het land van teruggave wel belast.

Het arrest Monte Dei Paschi Di Siena is gewezen op basis van de Achtste Richtlijn. In Artikel 5 van Achtste Richtlijn was uitdrukkelijk bepaald dat het recht op belastingteruggaaf werd bepaald op grond van art. 17 Zesde Richtlijn (thans art. 168 e.v. Btw Richtlijn), zoals dit wordt toegepast door de lidstaat van teruggaaf.⁴²⁵ De Achtste Richtlijn is inmiddels vervangen door Richtlijn 2008/9/EG en in art. 6 Richtlijn 2008/9/EG is opgenomen dat het recht van de lidstaat van vestiging bepalend is. Het is aldus de vraag of een correctie van het aftrekrecht aan de hand van het aftrekrecht van de lidstaat van teruggaaf nog steeds van toepassing is. Uit de considerans valt niet op te maken dat met de invoering van Richtlijn 2008/9/EG bedoeld is inhoudelijke wijziging teweeg te brengen. De nieuwe Richtlijn heeft voornamelijk het doel de teruggaafprocedure te vereenvoudigen. Tevens kan op basis van Richtlijn 2008/9/EG nog steeds tot een zelfde uitkomst worden gekomen. Artikel 5 Richtlijn 2008/9/EG bepaalt dat het recht op teruggaaf van voorbelasting wordt bepaald volgens de wetgeving van 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 het pro rata is bepaald in de lidstaat van vestiging.⁴²⁶

⁴²⁴ Dit is de strekking die ik aan deze correctie geef. Swinkels benadrukt in zijn noot bij dit arrest (FED 2000/615) de concurrentiëneutraliteit: In het onderhavige geval waarin de goederen en diensten zijn aangeschaft voor handelingen in het land van vestiging zou een eventuele correctie van het pro rata voor handelingen die in het land van vestiging zijn vrijgesteld doch in het land van teruggaaf recht op aftrek geven een aantasting van de concurrentiëneutraliteit betekenen voor de leveranciers uit het land van vestiging. Deze concurrentiëneutraliteit wordt echter wel aangetast voor de leveranciers uit het land van teruggaaf indien het pro rata wordt beperkt omdat er verschillen bestaan in het regime van het recht op aftrek en vrijstellingen tussen de lidstaat van vestiging en de lidstaat van teruggaaf.

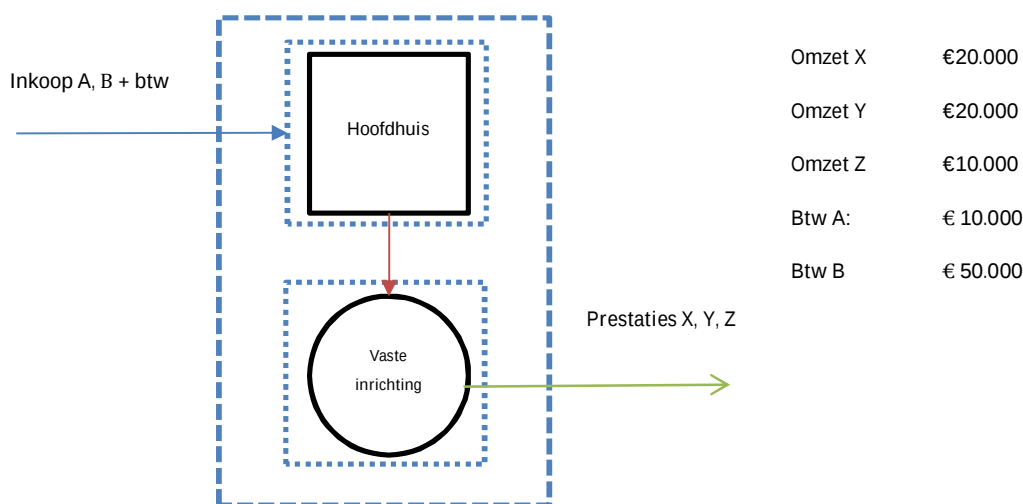
⁴²⁵ Artikel 6 van de Achtste Richtlijn luidt als volgt:

De lidstaten mogen de in artikel 2 bedoelde belastingplichtigen, naast de in artikel 3 en artikel 4 omschreven verplichtingen, geen andere verplichting opleggen dan die om in bijzondere gevallen de inlichtingen te verstrekken welke voor de beoordeling van de gegrondheid van het verzoek om teruggaaf nodig zijn.

⁴²⁶ M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, blz. 471. Merx is van mening dat enkel het aftrekrecht van de vestigingslidstaat van belang is.

Als moet worden gesteld dat de jurisprudentie nog steeds van toepassing is, volgt daaruit dat ook wanneer handelingen in de vestigingsstaat zijn belast maar in het land van teruggaaf zijn vrijgesteld er geen teruggave wordt verleend. In dit geval dient jurisprudentie met betrekking tot de Achtste Richtlijn te worden gelezen met het hoofdhuis als zijnde de lidstaat van teruggaaf en de vaste inrichting als lidstaat van vestiging, de plaats van waaruit belaste handelingen worden verricht. Aldus kan worden vastgesteld dat het recht op aftrek in eerste instantie dient te worden bepaald volgens het aftrekrecht van de lidstaat waar de vaste inrichting is gevestigd. Daarop volgend kan ook een correctie worden gemaakt voor de handelingen die in het land van de vaste inrichting zijn belast maar in het land van het hoofdhuis zijn vrijgesteld. Tevens moet er worden gecorrigeerd voor bepaalde kosten die in het land van het hoofdhuis geen recht op aftrek geven.⁴²⁷ Aldus dient eerst te worden nagegaan of de handelingen die de vaste inrichting verricht recht geven op aftrek in het land van de vaste inrichting. Waar de handelingen van de vaste inrichting zijn belast maakt vervolgens voor het bepalen van het recht op aftrek op grond van artikel 168, onderdeel a, niet uit.

Ter verduidelijking kan het volgende voorbeeld worden gegeven. Het hoofdhuis heeft in de onderhevige casus geen eigen belastbare omzet. Het hoofdhuis heeft een vaste inrichting binnen de EU. De vaste inrichting verricht prestatie X, Y en Z. Prestatie X is in het land waar het hoofdhuis is gevestigd vrijgesteld en in het land waar de vaste inrichting is gevestigd belast. Prestatie Y is in het land waar het hoofdhuis zich bevindt belast en in het land waar de vaste inrichting is gevestigd vrijgesteld. Prestatie Z is in beide landen belast. De kosten die het hoofdhuis maakt bestaan uit de kosten A en B. Op kosten A is op grond van de lokale btw wetgeving van het vestigingsland van het hoofdhuis de aftrek van voorbelasting uitgesloten, in het land van de EU vaste inrichting is de btw op deze kosten wel aftrekbaar. Omzetverhoudingen zijn als volgt:



Aftrek volgens VI staat:	30.000	/	60.000	= 50% * 60.000	= 30.000
correctie hoofdhuis:	(30.000-20.000)	/	60.000	= 16,7% *(60.000 -10.000)	= 8.333

De uitkomst zoals hierboven is gelijk aan de uitkomst wanneer het hoofdhuis prestaties had verricht en kosten in een andere lidstaat had gemaakt middels een inkoop vaste inrichting. De uitwerking is wel minder gunstig dan wanneer de vaste inrichting de afnemer was geweest van de dienst. Dit komt voort uit de correctie voor het recht

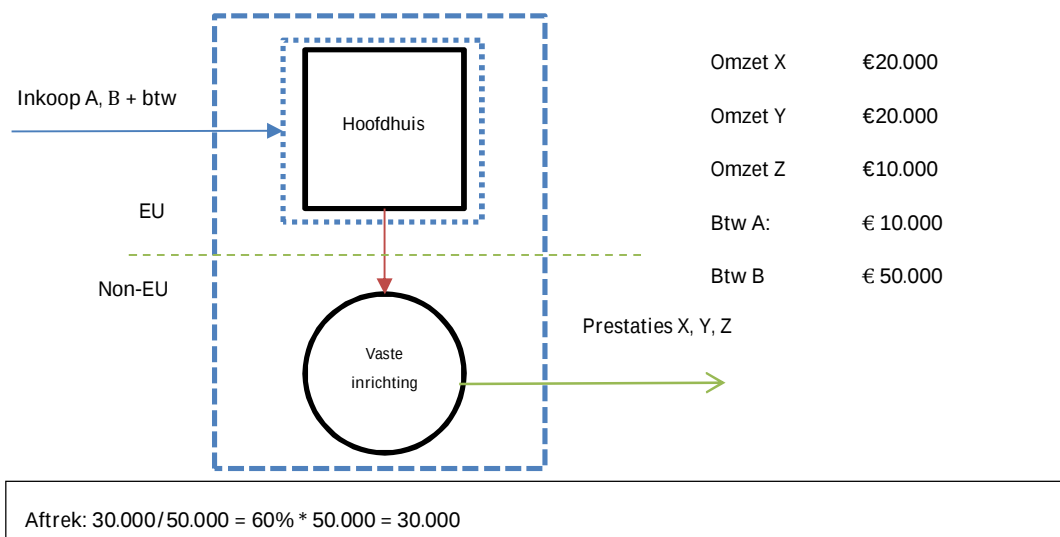
⁴²⁷ In Nederland betreft dat de horeca uitgaven van artikel 15, lid 5 OB.

op aftrek van het hoofdhuis. De lidstaat kan niet worden gevraagd meer terug te geven dan op basis van de eigen wetgeving het geval zou zijn geweest.

6.5.2. Actieve vaste inrichting buiten de EU

Heeft het hoofdhuis een vaste inrichting die is gevestigd buiten de EU dan verlangt dat een andere manier om de aftrek te bepalen dan wanneer de vaste inrichting binnen de EU is gevestigd. Wanneer een belastingplichtige diensten levert aan een afnemer die niet binnen de gemeenschap is gevestigd heeft deze belastingplichtige recht op aftrek voor zover recht op aftrek zou ontstaan indien de handeling in de lidstaat waar die belastingplichtige is gevestigd zou zijn verricht. Zoals hiervoor ook is vastgesteld gaat het niet om wie de btw betaalt maar om wie de achterliggende handeling verricht. In dit geval is het niet het hoofdhuis dat de diensten verricht maar de vaste inrichting. De meest voor de hand liggende methode om het recht op aftrek te bepalen is dan die van de Dertiende Richtlijn, welke de teruggave van belasting regelt voor een niet in de gemeenschap gevestigde belastingplichtige. Voor de toepassing van de Dertiende Richtlijn wordt het recht op teruggaaf vastgesteld zoals toegepast in de lidstaat van de teruggaaf. De lidstaat van teruggaaf is in dit geval dan de lidstaat van het hoofdhuis.

Ter verduidelijking kan het volgende voorbeeld worden gegeven. Het hoofdhuis heeft in de onderhevige casus geen eigen belastbare omzet. Het hoofdhuis heeft een vaste inrichting buiten de EU. De vaste inrichting verricht prestatie X, Y en Z. Prestatie X is in het land waar het hoofdhuis is gevestigd vrijgesteld. Prestaties Y en Z is in beide landen belast. De kosten die het hoofdhuis maakt bestaan uit de kosten A en B. Op kosten A is op grond van de lokale btw wetgeving van het vestigingsland van het hoofdhuis de aftrek van voorbelasting uitgesloten. Omzetverhoudingen zijn als volgt:



6.5.3. Hoofdhuis met een inkoop vaste inrichting

Een 'inkoop vaste inrichting', zoals gedefinieerd in artikel 11 van de btw-verordening, is een vaste inrichting die zelf geen belastbare prestaties verricht. De inrichting heeft wel voldoende 'vastigheid' om voor haar eigen behoeften verrichte diensten af te nemen en ter plaatse te gebruiken. Voor de toepassing van de hoofdregel voor de plaats van dienst voor diensten aan andere belastingplichtigen wordt een dergelijke inrichting als vaste inrichting beschouwd. Door de inkoop vaste inrichting afgenomen diensten zijn belast in het land waar deze inkoop vaste inrichting zich bevindt. Omdat de inkoop vaste inrichting zelf geen prestaties verricht is een rechtstreekse toerekening van kosten die het hoofdhuis maakt aan de vaste inrichting niet mogelijk.

Een inkoop vaste inrichting kwalificeert voor toepassing van de Richtlijn 2008/9/EG en de Dertiende Richtlijn niet als een vestiging in de lidstaat van teruggaaf waardoor men een beroep op deze Richtlijn kan doen. Kosten die de vaste inrichting maakt zijn ingevolge Richtlijn 2008/9/EG en de daarop van toepassing zijnde jurisprudentie aftrekbaar voor zover de handelingen in de lidstaat van vestiging recht geven op aftrek en tevens in het land van teruggaaf niet zijn vrijgesteld. Heeft het hoofdhuis zelf belaste prestaties, dan zal doorgaans aftrek mogelijk zijn volgens het pro rata van het hoofdhuis. Er doet zich echter een probleem voor indien het hoofdhuis zelf geen belaste prestaties verricht. Heeft het hoofdhuis tevens een actieve vaste inrichting binnen de EU dan zal deze vaste inrichting het teruggaafverzoek moeten indienen. Heeft het Hoofdhuis enkel een actieve vaste inrichting buiten de EU dan kan deze vaste inrichting geen beroep doen op de Dertiende Richtlijn, omdat hij voor toepassing van deze Richtlijn is gevestigd binnen de EU.⁴²⁸ Om toch tot aftrek te komen lijkt mij een uitwerking voor de hand liggend waarbij de actieve vaste inrichting als lidstaat van vestiging wordt gezien. Het bepalen of de handelingen die de actieve vaste inrichting verricht belast zijn, lijkt naar mijn mening te worden gedaan aan de hand van de regelgeving van de lidstaat waar de inkoop vaste inrichting is gevestigd, waardoor de teruggave enkel wordt beoordeeld aan de hand van de btw-regelgeving van de lidstaat van teruggaaf.

6.6. Aftrek bij het hoofdhuis op grond van de onderlinge prestaties

Een andere mogelijkheid om tot aftrek te komen bij het hoofdhuis is door de onderlinge prestaties wel als een belaste prestatie aan te merken voor het berekenen van het pro rata en het bepalen van het recht op aftrek. Een poging om op basis van dit argument tot aftrek te komen lijkt mij echter niet veel kans hebben. In het arrest Abbey National, waarin kosten werden gemaakt voor de niet-belastbare overdracht van een algemeenheid van goederen, opperde de belastingplichtige dat indien de overdracht een gewone overdracht van activa van een onderneming, en dus een belaste handeling, was geweest, hij de voorbelasting over de uitgaven had kunnen aftrekken omdat deze diensten dan waren gebruikt voor een belaste handeling. Het Hof wees dit argument resoluut af. Wanneer de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen voor de toepassing van dit artikel geen belaste handeling vormt, is zulks slechts het onvermijdelijke gevolg van de omstandigheid die de betrokken lidstaat heeft geopteerd voor toepassing van dit keuzerecht, en wordt de overdracht dus niet als een levering van

⁴²⁸ Artikel 1, lid 1 van Dertiende Richtlijn bepaald dat „een niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige een belastingplichtige is die het betrokken grondgebied noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht.

goederen beschouwd. Het is dan ook irrelevant of de overdracht van activa van een onderneming een belaste handeling zou zijn geweest die recht op aftrek van bedoelde uitgaven zou hebben gegeven, indien die lidstaat geen gebruik had gemaakt van de door dit artikel geboden mogelijkheid. In gelijke zin zou het Hof betogen dat de onderlinge verdiensten die nou eenmaal voor de btw geen relevante prestatie zijn nou eenmaal niet belastbaar zijn. Een dergelijke uitwerking zou immers ook voorbijgaan aan het doel van de aftrekregeling. De goederen en diensten worden aangekocht met het oog op de economische activiteiten van de vaste inrichting en niet met het oog op de doorbelasting aan de vaste inrichting.

In de conclusie bij de zaak FCE Bank wijst de A-G erop dat een lidstaat, onder voorbehoud van raadpleging van het raadgevend Comité, op grond van artikel 27 Btw Richtlijn (voorheen: artikel 6, lid 3, van de Zesde Richtlijn) , een wetgeving kan invoeren die de diensten die het hoofdhuis aan de vaste inrichting verricht middels een interne dienst onderwerpt aan btw.⁴²⁹ Deze mogelijkheid bestaat alleen wanneer de vaste inrichting slechts deels recht op aftrek zou hebben. Dat is dus het geval wanneer de vaste inrichting geheel of deels vrijgesteld presteert. Nederland heeft van deze mogelijkheid gebruikgemaakt met art. 4, tweede lid, Wet OB. De handelingen waarvoor deze integratieheffingen zouden gelden dienen volgens de tekst van die bepaling bij ministeriële regeling te worden bepaald. Tot op heden heeft Nederland geen handelingen aangewezen. Nederland zou mogelijk de diensten tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting kunnen opnemen, hetzij dat de uitwerking van deze regeling dan wel erg willekeurig is.

⁴²⁹ Conclusie A-G Léger van 29 september 2005, zaak C-210/04 (FCE Bank), Punt 58 en 59

7.1. Samenvatting en conclusie

In het eerste hoofdstuk is de aanleiding en de relevantie van het onderzoek beschreven. Door de ontwikkeling van de technologieën en de groei van de wereldeconomie verplaatsen bedrijven hun arbeids- en productieprocessen zo efficiënt mogelijk over de wereld. Hierdoor ontstaan op fiscaal gebied vragen waarop men nog geen eenduidig antwoord heeft. In deze verhandeling stond een ondernemer centraal met een vennootschap bestaande uit een hoofdhuis en een vaste inrichting in het buitenland. Het hoofdhuis heeft geen belastbare omzet. Door het arrest Credit Lyonnais leek het erop dat wanneer het hoofdhuis zelf geen belaste omzet heeft, het geen voorbelasting in aftrek kan brengen. De te onderzoeken vraag in deze verhandeling luidde daarom als volgt:

Is aftrek van voorbelasting bij het hoofdhuis met een vaste inrichting in het buitenland zonder belastbare omzet mogelijk, en zo ja hoe dient de aftrek dan bepaald te worden?

In het tweede hoofdstuk zijn de grondbeginselen van de btw besproken. Met de grondbeginselen van de btw worden het neutraliteitsbegrip en het rechtskarakter bedoeld. Daarnaast is in dit hoofdstuk aandacht besteed aan de rechtsgrond van de btw. De rechtsgrond beantwoordt de vraag waarom een belasting wordt geheven. De rechtsgrond van de btw kan, anders dan wanneer deze in samenhang met de overige belastingen wordt gezien, niet worden beschouwd als een belasting naar draagkracht, maar heeft slechts een budgettaire functie. Het rechtskarakter van een belasting is normatief bij het ontwerp van wetgeving, dient als leidraad bij de uitleg van de wet en geeft aan wie (het beoogde subject) en wat (het beoogde object) belast behoort te worden. De btw is een algemene verbruiksbelasting welke beoogt al het verbruik te belasten. Wie stelt dat de omzetbelasting het rechtskarakter heeft van een bestedingsbelasting, dan wel het rechtskarakter van een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen aansluit bij de bestedingen, maakt de fout het doel en de vorm niet te scheiden.

Bij de neutraliteit wordt een onderscheid gemaakt tussen uitwendige neutraliteit, waartoe de economische neutraliteit, juridische neutraliteit en mededingingsneutraliteit behoren, en inwendige neutraliteit. Uitwendige neutraliteit ziet toe op een neutrale behandeling van de handel in goederen en diensten. De belasting dient een neutrale werking te hebben bij de vergelijking van goederen en diensten. Economische neutraliteit ziet toe op de beïnvloeding van de optimale allocatie van (productie)middelen. De heffing van een belasting dient de optimale verdeling van welvaart zo min mogelijk te verstoren. Juridische neutraliteit ziet toe op rechtvaardige verdeling van de belastingdruk. De mededingingsneutraliteit ziet toe op de invloed van de heffing op de concurrentieverhoudingen en hangt daarom nauw samen met de juridische neutraliteit. Inwendige neutraliteit houdt in dat de omzetbelasting voor ondernemers niet te gecompliceerd mag zijn en dat de belasting eenvoudig af te wentelen moet zijn op de gebruiker. Externe neutraliteit vereist dat eenzelfde verrichting op dezelfde wijze wordt belast, ongeacht in welke lidstaat zij plaatsvindt. Het Hof heeft de fiscale neutraliteit minder categorisch

ingevuld. Wel zijn er verschillende aspecten van de neutraliteit uit de rechtspraak van het Hof te destilleren: een verbod op cumulatie van belastingen, de neutraliteit tussen belastingplichtigen, de neutraliteit tussen eindverbruikers en de neutraliteit tussen transacties.

Uit het grote belang van de neutraliteit binnen het gemeenschappelijke btw-stelsel volgt dat in beginsel elk aspect van de neutraliteit getoetst dient te worden. De nadruk zal echter liggen op uitwendige neutraliteit. In dit kader zijn de uitleggingen van het Hof met betrekking tot de cumulatie van belasting, de neutraliteit tussen belastingplichtigen en de neutraliteit tussen eindverbruikers van belang.

In het derde hoofdstuk is het recht op aftrek en de belastingplicht behandeld. Artikel 2 van de Richtlijn, en in gelijke zin Artikel 1 van de Wet OB, stelt dat belasting wordt geheven ter zake van levering van goederen en diensten welke onder bezwarende titel door een als zodanig handelend belastingplichtige worden verricht. De belastingplichtige is een ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht. Een samenwerkingsverband is 'een ieder' indien deze als een duurzame entiteit naar buiten treedt. Een activiteit wordt als economisch beschouwd, indien zij is verricht om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. In de regel is dit het geval als de activiteit regelmatig (of permanent) en tegen vergoeding wordt verricht. De eis dat economische activiteiten zelfstandig moeten worden verricht om als belastingplichtige te worden aangemerkt, is er voornamelijk op gericht mensen in loondienst uit de heffing te houden. Van een bezwarende titel is sprake als tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. De bezwarende titel en de daaruit voortkomende eis van een rechtstreeks verband tussen prestatie en vergoeding fungeren als norm om te bepalen of er sprake is van verbruik.

Het recht op aftrek is het belangrijkste kenmerk van de omzetbelasting en de hoeksteen van het gehele btw-systeem. Aftrek van voorbelasting is geen optie voor de belastingplichtige zoals de aanduiding misschien doet vermoeden. Door middel van het systeem van aftrek wordt bereikt dat het verbruik van alle goederen en diensten wordt belast, waarbij de belasting strikt evenredig aan de prijs van goederen en diensten is, ongeacht het aantal schakels in het productie- en distributieproces. Artikel 168 van de Btw Richtlijn stelt dat voorbelasting mag worden afgetrokken voor zover de goederen worden gebruikt voor belaste handelingen van een belastingplichtige. Tot 1 januari 2007 stond in artikel 15 van de wet OB dat de voorbelasting in aftrek kon worden gebracht, voor zover de goederen en diensten werden gebruikt 'in het kader van de onderneming'. Deze methode was ruimer dan de Richtlijn, aangezien hierbij het uitgangspunt was dat de belasting in beginsel altijd aftrekbaar is, tenzij er sprake is van consumptieve bestedingen.

Aftrek van voorbelasting is mogelijk voor zover de ingekochte goederen en diensten zijn gebruikt voor belaste handelingen. De zinsnede 'gebruikt voor' wijst erop dat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist is tussen de ingekochte goederen en diensten en de belaste handelingen. Voor het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband hebben Van Doesum en Van Kesteren uit de jurisprudentie van het Hof de drie volgende criteria gedestilleerd.⁴³⁰ De verdiscontering, die inhoudt dat de kosten zijn opgenomen in de prijzen van één of

⁴³⁰ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885

meerdere belastbare handelingen. Finaliteit, wat aanwezig is indien de kosten zijn gemaakt met het oog op de uitgaande handelingen. Causaliteit, wat het causale verband tussen de kosten en de handeling betreft. Het causale verband is aanwezig indien de kosten niet zouden zijn gemaakt wanneer de handelingen niet zouden zijn verricht. Aftrek van voorbelasting is volgens artikel 168 van de Richtlijn mogelijk voor zover de ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Dit zou veronderstellen dat de aftrek van voorbelasting niet mogelijk is in het geval de kosten worden gemaakt voor niet-belastbare handelingen. Toch is aftrek van voorbelasting mogelijk indien de kosten die zien op de niet-belastbare handeling toch samenhangen met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige.

Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, is de aftrek volgens artikel 173 van de Btw Richtlijn van voorbelasting slechts mogelijk evenredig aan de btw belaste omzet, het pro rata. Lid 2 van artikel 173 van de Btw Richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid om een belastingplichtige, al dan niet verplicht, voor iedere sector van hun bedrijfsvoering een pro rata te bepalen. Daarnaast kan een lidstaat, al dan niet verplicht, een pro rata naar werkelijk gebruik toepassen.

Uit de behandeling van het recht op aftrek en het pro rata kan worden afgeleid dat met name de wijze waarop het aftrekrecht wordt vormgegeven een nationale aangelegenheid is. Naast de mogelijkheden die de Richtlijn biedt voor het vaststellen van het pro rata, staat het lidstaten ook vrij sommige handelingen op basis van overgangsrecht vrij te blijven stellen of juist te belasten,⁴³¹ sommigen tegen een afwijkend tarief te belasten of vrijgestelde handelingen facultatief te belasten.⁴³²

In hoofdstuk 4 zijn de begrippen vaste inrichting en de zetel van bedrijfsuitoefening behandeld. Volgens het Hof is de zetel van bedrijfsuitoefening de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van deze vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken worden uitgeoefend. Het is niet van belang dat er vanuit de zetel van bedrijfsuitoefening activiteiten worden verricht. De definitie van een vaste inrichting verschilt per uit te leggen bepaling. Er kunnen twee varianten van de vaste inrichting worden onderscheiden, de inkoop vaste inrichting en de actieve vaste inrichting. Een inkoop vaste inrichting is een inrichting die wordt gekenmerkt 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 kunnen gebruiken. Om prestaties toe te kunnen rekenen aan een actieve vaste inrichting moet de inrichting duurzaam over de technische middelen beschikken die voor het uitvoeren van de diensten noodzakelijk zijn en leidt aansluiting bij de vaste inrichting tot een fiscaal rationele oplossing.

In hoofdstuk 5 staat de onderlinge samenhang tussen de vaste inrichting en de zetel van bedrijfsuitoefening centraal. Eerst is daarbij het arrest FCE Bank besproken. In dit arrest is beslist dat prestaties tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis niet binnen de reikwijdte van de omzetbelasting vallen. De prestaties leiden dus ook

⁴³¹ Artikel 109 t/m 129, en art. 370 t/m 390 Btw Richtlijn Door diverse overgangsregelingen (art. 370 t/m 390 Btw Richtlijn) en kanbepalingen is het namelijk mogelijk dat lidstaten bepaalde prestaties belasten terwijl andere lidstaten deze prestaties als vrijgestelde prestaties behandelen.

⁴³² Artikel 137 Btw Richtlijn

niet tot belastbare omzet. Vervolgens is het arrest Credit Lyonnais besproken. Het Hof heeft in dit arrest geoordeeld dat ondanks het feit dat de vaste inrichting en het hoofdhuis tezamen één belastingplichtige zijn, ze beiden alsnog zijn gevestigd in twee verschillende landen en onderworpen aan de aftrekregeling van die landen. Zoals in hoofdstuk 3 naar voren kwam hebben lidstaten een grote mate van soevereiniteit om het recht op aftrek te bepalen. Zou de omzet van de vaste inrichting worden meegenomen in de berekening van het pro rata van het hoofdhuis (en vaste inrichting), dan zou dat een vertekend beeld geven van het pro rata en ook de bestaansreden van het pro rata ernstig ondergraven. Met betrekking tot de neutraliteit oordeelt het Hof dat het in aanmerking nemen van de omzet van de vaste inrichting niet perse leidt tot een betere eerbiediging van dit beginsel. Dit omdat het pro rata, waarbij altijd een zekere onnauwkeurigheid aanwezig is, geen betere afspiegeling geeft van het verbruik indien de omzetten van vaste inrichtingen worden meegenomen. Op basis van deze argumenten heeft het Hof geoordeeld dat de omzet van Europese vaste inrichtingen niet mag worden meegenomen.

De tweede vraag, of de omzet van buiten de EU gevestigde vaste inrichtingen mag worden meegenomen, levert een zelfde uitkomst op als de eerste vraag. Het is aan de lidstaten zelf om het pro rata vast te stellen. Landen dienen dit te doen met de inachtneming van het doel en de grondbeginselen van het btw-systeem. Het vaststellen van het aftrekrecht is territoriaal ingeperkt tot de activiteiten die vanuit dat vestigingsland worden verricht. Daar doet het feit dat de vaste inrichting in een derde land is gelegen niets aan af.

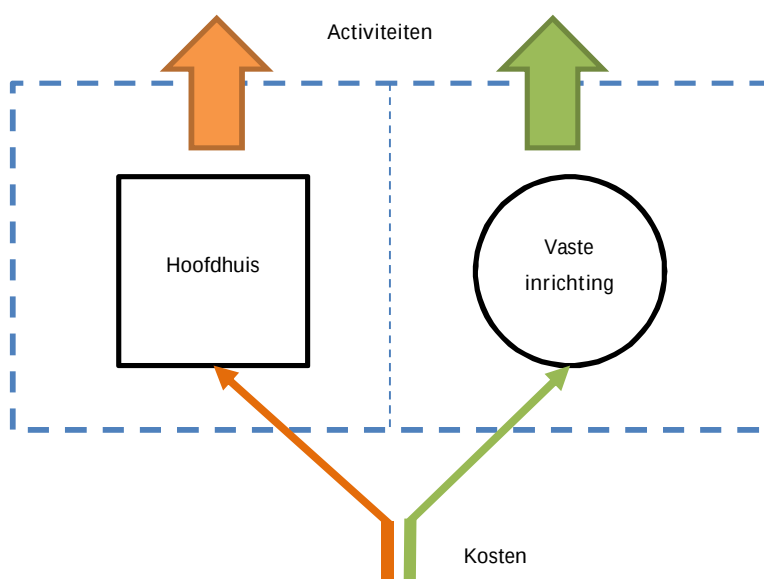
Daarnaast geeft het Hof aan dat de fiscale behandeling van een hoofdkantoor met een buiten de EU gevestigde vaste inrichting wellicht anders is dan een hoofdkantoor zonder vaste inrichting of een hoofdkantoor met dochteronderneming. Echter, dat is het gevolg van zijn eigen keuzes. Een belastingplichtige kan zijn activiteiten namelijk zo insteken dat de belastingschuld beperkt blijft. Kiest een belastingplichtige echter voor een fiscaal ongunstige structuur, dan moet hij op de blaren zitten. Het Hof oordeelt daarom dan ook dat de omzet van buiten de EU gevestigde vaste inrichtingen niet meegenomen mag worden bij de berekening van het pro rata van het hoofdhuis. Vooruitlopend op hetgeen in hoofdstuk 5 en 6 wordt geconcludeerd bedoelde het Hof hiermee (mogelijk) te zeggen dat wanneer er gebruik wordt gemaakt van een zelfstandige juridische entiteit, de onderlinge diensten mogelijk volledig waren belast, terwijl wanneer de aftrek afhankelijk is van de activiteiten van de vaste inrichting de aftrek mogelijk minder is wanneer de vaste inrichting ook vrijgestelde prestaties verricht.

Naar mijn mening is met dit arrest niet bepaald dat de omzet van de vaste inrichting niet mag worden gebruikt om de aftrek van het hoofdhuis te bepalen. Deze omzet mag alleen niet worden opgenomen in de pro rata, of de aftrek in zijn algemeen, voor de activiteiten die worden verricht door het hoofdhuis zelf. In hoofdstuk 6 is specifiek ingegaan op de situatie van een hoofdhuis met een vaste inrichting dat zelf geen belastbare omzet heeft. Een voorbeeld daarvoor is een Nederlandse vennootschap met een hoofdhuis in Nederland en een installatie in Polen voor de winning van schaliegas. Vanuit Nederland wordt de vennootschap aangestuurd en worden diensten verricht ten behoeve van de schaliegaswinning in Polen. Het Nederlandse hoofdhuis maakt kosten, maar het zou de btw in het geval van een strikte lezing van het arrest Credit Lyonnais niet kunnen aftrekken, omdat het hoofdhuis geen belastbare omzet heeft om de aftrek te bepalen. Deze uitwerking gaat in tegen de grondbeginselen van de btw. Een ondernemer dient te worden ontlast van de btw die hij betaalt in het kader van een economische

activiteit. Het maakt daarbij niet uit wie de belaste prestatie verricht. Dat de onderliggende prestatie, de prestaties van het hoofdhuis aan de vaste inrichting, niet belastbaar zijn doet daar niets aan af.

Om tot aftrek te komen bij het hoofdhuis moet naar mijn mening gekeken worden naar de activiteiten van de vaste inrichting. Artikel 169, onderdeel a, bepaalt dat het recht op aftrek moet worden toegepast naar de btw wetgeving van het land van waaruit de activiteiten worden verricht. Uit het arrest Credit Lyonnais kan worden afgeleid dat het hoofdhuis en de vaste inrichting afzonderlijk moeten worden beschouwd met betrekking tot het recht op aftrek (want beiden in een ander land gevestigd, dus beiden onderworpen aan ander btw-regime). De aftrek dient bepaald te worden gelijk aan de situatie dat een belastingplichtige kosten maakt in een andere lidstaat dan waar hij is gevestigd. De aftrek wordt, wanneer de vaste inrichting binnen de EU is gevestigd, bepaald aan de hand van de btw-wetgeving van het land waar de vaste inrichting is gevestigd. Daarna volgt er een correctie naar het aftrekrecht van de lidstaat waar het hoofdhuis is gevestigd. Is de vaste inrichting buiten de EU gevestigd, dan moet het aftrekrecht worden bepaald aan de hand van het aftrekrecht van het hoofdhuis.

De door mij voorgestelde methode vereist dus wel dat wanneer een onderdeel van de belastingplichtige, bestaande uit één of meerdere buitenlandse onderdelen, kosten maakt, deze kosten moeten worden gesplitst en onderverdeeld moeten worden tussen de verschillende activiteiten. Hetgeen ik heb geconcludeerd kan met de volgende figuur en toelichting worden geïllustreerd:



De vaste inrichting en hoofdhuis zijn beide gevestigd in een andere lidstaat, territoriaal oranje en groen. Ze verrichten daardoor activiteiten die oranje of groen zijn. Kosten hebben betrekking op groen óf op oranje en de aftrek dient dan ook te geschieden volgens het aftrekrecht van oranje óf groen. Wordt de aftrek voor groen bepaald aan de hand van het aftrekrecht oranje, dan is dat een 'ondergraving van de rationele afbakening van het toepassingsgebied van de nationale btw-regelingen', en daarmee een ondergraving van de bestaansreden van het pro rata. Dit pro rata geeft dan immers geen goed beeld meer van het evenredige gedeelte van de belaste oranje activiteiten. Wanneer er oranje kosten terechtkomen bij het groene territoriaal, wordt de aftrek bepaald volgens oranje, maar wordt de aftrek gecorrigeerd voor de handelingen en uitgaven waarvoor in groen geen aftrek wordt

verleend. Deze correctie verstoort wel de hierboven uiteengezette afbakening van de heffingsbevoegdheid, maar is het gevolg van een onvolledig harmonisatie.

Tot slot volgt het antwoord op de onderzoeksvraag van deze verhandeling. Aftrek van voorbelasting bij het hoofdhuis met een vaste inrichting in het buitenland zonder belastbare omzet is mogelijk. Dit is mogelijk op grond van het recht op aftrek, welke ondernemers moet ontlasten van de btw die drukt in het kader van economische activiteiten, voor zover die activiteiten recht geven op aftrek. Dat een hoofdhuis aftrek heeft volgt dan ook impliciet uit artikel 168 van de Richtlijn. Deze aftrek kan geenszins worden beperkt door het feit dat de vaste inrichting de activiteiten verricht. De aftrek wordt bepaald aan de hand van de activiteiten van de vaste inrichting, volgens het aftrekrecht van de lidstaat waar de vaste inrichting is gevestigd. De teruggaaf wordt wel beperkt tot de handelingen en uitgaven waarvoor in het land van het hoofdhuis een recht op aftrek geldt.

7.2. Aanbevelingen en slotwoord

Aan de probleemstelling in deze verhandeling ligt ten grondslag dat binnen Europa de wetgeving op het gebied van de btw niet volledig geharmoniseerd is, ondanks dat een gemeenschappelijk btw-stelsel bedoeld is om tot één interne markt binnen Europa te komen. Blijven landen binnen de Europese Unie de mogelijkheid hebben om het aftrekrecht zelf vorm te geven, dan leidt dit tot, zoals ook uit deze verhandeling blijkt, een verstoring van de neutraliteit. In dit geval betreft het een externe vorm van de economische neutraliteit, want door het gebrek aan harmonisatie worden befrijven geremd in het verdelen van hun processen over de verschillende lidstaten van Europa. Het is om binnen de btw wetgeving binnen de Europese Unie verder te harmoniseren. Mijn vrees is echter dat het tot een dergelijke harmonisatie de komende jaren niet zal komen.

Daarnaast wil ik het slotwoord gebruiken om te pleiten voor aftrek in combinatie met vrijstellingen en afschaffing van het verlaagde tarief. Voor een uiteenzetting van deze onderwerpen, die op zichzelf al scriptieonderwerpen zijn, verwijs ik naar de bestaande literatuur.⁴³³ Daarnaast zou men ook moeten overwegen het huidige systeem van aftrek te voorzien. Het huidige systeem, waarbij de btw wordt voorgefinancierd, levert ondernemers een groot liquiditeitsnadeel op en biedt de mogelijkheid tot carrouselfraude. Ten tijde dat dit systeem werd geïntroduceerd was een elektronisch systeem, waarbij de voorbelasting niet wordt betaald en daarna wordt afgetrokken, maar waarbij in het geval van een levering aan een belastingplichtige geen btw wordt berekend, niet mogelijk. Inmiddels heeft de technologie zich voldoende ontwikkeld en lijkt mij een dergelijk systeem mogelijk. Hiervoor verwijs ik naar een artikel van een medewerker van het Ministerie van Financiën, welke hij op persoonlijke titel heeft geschreven.⁴³⁴

⁴³³ 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. En En L. Bettenhof, S. Cnossen, *Bouwstenen voor een moderne btw*, CPB Policy brief, 2014

⁴³⁴ P.G.A. Theunissen, *De heffing van btw: over een andere boeg?*, 2013

Literatuurlijst

Boeken

- G.L.J.J. Adriaansen-Keulers, *Rechtvaardigheid bij belastingen*, Deventer: Kluwer 1996
- S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2011
- S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer: Kluwer 2010
- E. Bours, *Rapport inzake de toepassing van de btw op transacties in onroerende goederen binnen de gemeenschap*, 1971
- A.H. Bomer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de btw*, Deventer: Kluwer 2012
- 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.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 1987
- A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2007
- S.J.C. Hemels, *De toren van Babel*, Den Haag: Sdu uitgevers 2011
- M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen*, Deventer: Kluwer 2010
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012
- P. Kavelaars, *Vermogenswinstheffing: verlies of (aan-)winst*, Deventer: Kluwer, 1997, blz. 11.
- H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil*, Deventer: Gouda Quint 1994
- R. Kraneburg, *Positief recht en rechtsbewustzijn*, Groningen: P. Noordhoff 1928
- W.J. de Langen, *De grondbeginselen van het Nederlands belastingrecht*, Alphen aan de Rijn: N. Samson N.V., 1954.
- M.M.W.D. Merks, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011
- G.J. van Norden, *Het concern in de btw*, Deventer: Kluwer 2007
- W.A.P. Nieuwenhuizen, *Btw-jurisprudentie 2013-2014*, Deventer: Kluwer 2013
- R.N.G. van der Paardt, E. Sparidis, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013
- R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en btw in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000
- J. Reugebrink, 'Het rechtskarakter in de omzetbelasting', in: *Leids Fiscaal Jaarboek 1984*, Arnhem: Gouda Quint BV 1984
- W.J. Slagter, *Rechtvaardiging en doelmatigheid. Enige beschouwingen over het compromiskarakter van het recht*. Deventer-Antwerpen
- J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001
- L.G.M. Stevens, *Belasting naar draagkracht*, serie geschriften van het Fiscaal-economisch instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam, nr. 7, Deventer: Kluwer-Samsom 1980.
- S.A. Stevens, *De belaste overheid*, Deventer: Kluwer 2003
- C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, Kluwer: Deventer 1979

- R.A. Wolf, *NL-omzetbelasting of EU-btw?*, Sdu Uitgevers: Den Haag 2013
- B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de btw*, Deventer: FED 1999.
- B.G. van Zadelhoff 1992, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, Deventer: FED 1992

Overige stukken

- L. Bettenhof, S. Cnossen, *Bouwstenen voor een moderne btw*, CPB Policy brief, 2014.
- R.B. Bruin Slot, *De vaste inrichting in beweging?* Verhandeling Europese Fiscale Studies 2007/2008
- R.J.M.C. Lantman, *Aftrek van voorbelasting voor niet-economische activiteiten*, Verhandeling Europese Fiscale Studies 2007/2008
- S. 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 2011/2012
- L.M. van Rey, *Het leerstuk van de fiscale rationele oplossing in de Europese btw*, Fiscale Studies 2005/2006
- L. Bettenhof, S. Cnossen, *Bouwstenen voor een moderne btw*, CPB Policy brief, 2014

Tijdschriften

- A.H. Bomer, 'Is de vaste inrichting in de btw fiscaal rationeel?', *btw-bulletin* 2003, 12.
- A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorbelastingen, *WFR* 2001/6442, blz. 962
- 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
- M.E. van Hilten, De vaste inrichting in de btw, *Europees btw-Nieuws* 1993, 9
- M.E. van Hilten, 'Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk', *WFR* 1997/1369
- 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.
- M.M.W.D. Merx, Diensten zonder btw inkopen buiten de EU? Niet volgens de A-G!, *btw-bulletin* 2014/61
- M.M.W.D. Merx, Fiscale soevereiniteit overwint in btw pro-rataprocedure, *NTFRA* 2014/4
- M.M.W.D. Merx, Afnemer in de btw: wie is het?, *WFR* 2012/1011
- M.M.W.D. Merx, Btw-uitvoeringsverordening uitvoerbaar?, *WFR* 2011/1308
- Meurkes en M. Ultee, 'Geen prestaties tussen hoofdhuis en in EU gevestigde vaste inrichting?' *btw-bulletin* 2006, 5
- W.A.P. Nieuwenhuizen, 'btw: Leuker kunnen we het niet maken, ingewikkelder wel', *NTFR* 2001/1545
- L.F. Ploeger, 'Het verbruik in de omzetbelasting', *WFR* 1972/5109
- A. Sanders, Pro rata verspeelt krediet, *btw-bulletin* 2013/108
- M. Schrauwen, 'De FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario btw-belast', *BtwBrief* 2006, 12 (1).
- M.C. Schrauwen, K.A.M.M. Theunissen, Gevolgen Le Crédit Lyonnais-zaak voor de Nederlandse praktijk, *BtwBrief* 2013/113

- G.J. van Slooten, 'De btw-verordening: mogen wijzigingen vermomd gaan als "verduidelijking"?', *WFR* 2012/86
- F.L.J. Vervaet, 'De vaste inrichting – vangnet voor btw-heffing?', *BtwBrief* 1997, 6/7
- S. Williams, Pro-rata-aftrek in een concern, *BtwBrief* 2012/61

Jurisprudentie

Hof van Justitie

- HvJ 1 februari 1977, 51/76 (VNO)
- HvJ 5 februari 1981, C-154/80 (Coöperatieve Aardappelen bewaarplaats)
- HvJ 1 april 1982, 89/81 (Hong Kong Trade Council)
- HvJ 5 mei 1982, 15/81 (Gaston Schul)
- HvJ 28 februari 1984, 294/82 (Senta Einberger)
- HvJ 14 februari 1985, 268/83 (Rompelman)
- HvJ 4 juli 1985, 168/84 (Berkholz)
- HvJ 8 juli 1986, 73/85 (Hans-Dieter en Ute Kerrutt)
- HvJ 22 oktober 1987, 314/85 (Foto-Frost)
- HvJ 8 maart 1988, C- 102/86, (Apple and Pear Development Council)
- HvJ 21 juni 1988, 415/85 (Commissie/Ierland)
- HvJ 21 juni 1988, 416/85 (Commissie/Verenigd Koninkrijk)
- HvJ 5 juli 1988, 289/86 (Happy Family)
- HvJ 5 juli 1988, 269/86 (Mol)
- HvJ 15 juni 1989, C-348/87 (SUFA)
- HvJ 27 juni 1989, 50/88 (Kühne)
- HvJ 17 oktober 1989, 231/87 en 129/88 (Carpaneto Piacentino)
- HvJ 4 december 1990, C-186/89 (Van Tiem)
- HvJ 6 december 1990, C-343/89 (Max Witzemann)
- HvJ 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar)
- HvJ 22 juni 1993, C-333/91 (Sofitam SA)
- HvJ 2 augustus 1993, C-111/92 (Wilfred Lange)
- HvJ 1 december 1993, C-234/91 (Commissie tegen Denemarken)
- HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma)
- HvJ 6 april 1995, C-4/94 (BLP)
- HvJ 5 juni 1997, C-2/95 (SDC)
- HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (INZO)
- HvJ 29 februari 1996, C-215/94 (Jürgen Mohr)
- HvJ 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien)
- HvJ 20 juni 1996, C-155/94 (Wellcome Trust)
- HvJ 11 juli 1996, C-306/94 (Régie Dauphinoise)
- HvJ 26 september 1996, C-230/94 (Renate Enkler)

- HvJ 26 september 1996, C-302/93 (Etienne Debouche)
- HvJ 24 oktober 1996, C-317/94 (Elida Gibbs)
- HvJ 20 februari 1997, C 260/95 (DFDS)
- HvJ 25 juni 1997, C-45/95 (Commissie/Italië)
- HvJ 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease)
- HvJ 18 december 1997, C-384/95 (landbodem-Agrardienste)
- HvJ 15 januari 1998, C-37/95 (Ghent Coal Terminal)
- HvJ 7 mei 1998, C-390/96 (Lease Plan)
- HvJ 28 mei 1998, C-3/97 (Goodwin & Unstead)
- HvJ 11 juni 1998, C-283/95 (Fischer)
- HvJ 25 februari 1999, C-349/96, (Card Protection Plan)
- HvJ 29 juni 1999, C-158/98 (Coffeeshop Siberië)
- HvJ 7 september 1999, C-216/97 (Gregg & Gregg)
- HvJ 21 maart 2000, nr. C-110/98 t/m C-147/98 (Gabalfrisa)
- HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank)
- HvJ 13 juli 2000, C-136/99 (Monte dei Paschi di Siena)
- HvJ 19 september 2000, C-177/99 (Ampafrance)
- HvJ 14 november 2000, C-142/99 (Floridienne/Berginvest)
- HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National)
- HvJ 3 mei 2001, C-481/98 (Commissie/Frankrijk)
- HvJ 17 mei 2001, C-322/99 en 323/99 (Fischer en Brandenstein)
- HvJ 27 september 2001, C-16/00 (Cibo Participations SA)
- HvJ 9 oktober 2001, C-108/99 (Cantor Fitzgerald International)
- HvJ 21 maart 2002, C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club)
- HvJ 26 juni 2003, C-442/01 (KapHag)
- HvJ 27 november 2003, C-497/01 (Zita Modes Srl)
- HvJ 29 april 2004, C-137/02 (Faxworld)
- HvJ EG 29 april 2004, C-77/01 (EDM)
- HvJ EG, 21 oktober 2004, C-8/03 (Banque Bruxelles Lambert)
- HvJ 20 Januari 2005, C-412/03 (Hotel Scandic Gasaback)
- HvJ 12 mei 2005, C-452/03 (RAL (Channel Islands) Ltd.)
- HvJ 26 mei 2005, C465/03 (Kretztechnik)
- HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank)
- 30 maart 2006, C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki)
- HvJ 27 april 2006, C-443/04 en C444/04 (Solleveld en Van den Hout-Van Eijnsbergen)
- HvJ 7 december 2006, C-240/05 (Eurodental Srl)
- HvJ 8 februari 2007, C-435/05 (Investrand)
- HvJ 21 juni 2007, C-453/05 (Volker Ludwig)
- HvJ 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer Luxembourg)
- HvJ 28 juni 2007, C-363/05 (JP Morgan Fleming Claverhouse Investment)

- HvJ 13 december 2007, C-408/06 (Franz Götz)
- HvJ 6 maart 2008, C-98/07 (Nordania Finans A/S)
- HvJ 13 maart 2008, C-437/06 (Securenta)
- HvJ 21 mei 2008, C-456/07 (Mihal)
- HvJ 18 december 2008, C-488/07 (Royal Bank of Scotland Group plc)
- HvJ 12 februari 2009, C-515/07 (VNLTO)
- HvJ 2 juli 2009, C-377/08 (EGN BV Filiale Italiana).
- HvJ 16 juli 2009, C-244/08 (Commissie/Italie)
- HvJ 23 april 2009, C 460/07 (Sandra Puffer)
- HvJ 29 oktober 2009, C-29/08 (AB SKF)
- HvJ 29 oktober 2009, C 174/08 (NCC Construction Danmark A/S)
- HvJ 11 februari 2010, C-88/09 (Graphic Procédé)
- HvJ 6 oktober 2011, C-421/10 (Stoppelkamp – curator van Raab)
- HvJ 10 november 2011, C-259/10 (Rank Group)
- HvJ 1 maart 2012, C-280/10, (Kopalnia)
- HvJ 19 juli 2012, C-263/11, (Redlihs)
- HvJ 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex)
- HvJ 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt)
- HvJ 21 februari 2013, C-104/12 (Wolfram Becker)
- HvJ 20 juni 2013, C-219/12, (Thomas Fuchs)
- HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey)
- HvJ 18 juli 2013, C-26/12, (PPG Holdings BV)
- HvJ 12 september 2013, C-388/11, (Société Le Crédit Lyonnais)
- HvJ 28 november 2013, C-319/12 (MDDP)
- HvJ 10 juli 2014, C-183/13 (Banco Mais)
- HvJ 17 september 2014, C-7/13 (Skandia)

Conclusies

- Conclusie van A-G Jacobs van 2 maart 1989, zaak 50/88 (Kühne)
- Conclusie van A-G Lenz van 20 januari 1994, Zaak C-16/93 (Tolsma)
- Conclusie van A-G Cosmas van 1 februari 1996, zaak C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien)
- Conclusie van A-G La Pergola van 16 januari 1997, zaak C-260/95 (DFDS)
- Conclusie van A-G F.G. Jacobs van 25 september 1997, C-384/95 (landbodem-Agrardienste)
- Conclusie van A-G Léger van 29 september 2005, zaak C-210/04 (FCE Bank)
- Conclusie van A-G P. Cruz Villalon van 28 februari 2013, zaak C-388/11 (Société Le Crédit Lyonnais)
- Conclusie van A-G E. Sharpston van 7 maart 2013, zaak C-219/12 (Thomas Fuchs)
- Conclusie van A-G Wathelet van 8 mei 2014, zaak C-7/13 (Skandia)
- Conclusie van A-G Kokott van 15 mei 2014, zaak C-605/12 (Welmory)

Lopende zaken

Zaak C-605/12 (Welmory)

Hoge Raad

- HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295
- HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366
- HR 28 januari 1998, nr. 33 077, *BNB* 1998/116
- HR 3 februari 2006, nr. 41 751, BNB 2006/314
- HR 2 december 2011, nr. 43 813, BNB 2012/55
- Hoge Raad, 10 januari 2014, CPG 09/01485, V-N 2014/9.17