

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

NADRIJK VERBODEN

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

De grensoverschrijdende fiscale eenheid in de Wet OB 1968

Naam: J.P.J. Heemskerk

Studentnummer: 346250

Thesis begeleider: Drs. P.C.J. Oerlemans

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

Amsterdam, 11 januari 2017.

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
BNB	Beslissingen in Belastingzaken
Btw	belasting toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006 L 347/1
EC	Europese Commissie
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
FED	Fiscaal Tijdschrift FED
GOFE	Grensoverschrijdende Fiscale Eenheid
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie / Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
NTRF	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
Skandia	Skandia America Corporation
SvF	Staatssecretaris van Financiën
V-N	Vakstudie-Nieuws
Wet OB	Wet op de Omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Zesde Richtlijn	Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, vastgesteld op 17 mei 1977, nr. 77/388/EEG, PbEG 13 juni 1977, nr. L 145

Inhoudsopgave

1	<i>Inleiding</i>	6
1.1	Introductie en probleemstelling	6
1.2	Opzet van het onderzoek	7
1.3	Afbakening van het onderzoeksterrein	8
2	<i>Algemene beginselen van de btw</i>	9
2.1	Inleiding	9
2.2	De oorsprong van de btw	9
2.3	Het rechtskarakter van de btw	10
2.3.1	Het begrip rechtskarakter	10
2.3.2	Het rechtskarakter van de btw	11
2.4	Doelstellingen van de btw	12
2.4.1	Het bestemmingslandbeginsel	12
2.4.2	Het neutraliteitsbeginsel	13
2.4.2.1	Interne neutraliteit	13
2.4.2.2	Externe neutraliteit	14
2.5	Tussenconclusie	14
3	<i>De vestigingsplaats in de btw</i>	15
3.1	Inleiding	15
3.2	De belastingplichtige in de btw	15
3.3	Het hoofdhuis in de btw	16
3.3.1	Inleiding	16
3.3.2	De Europese invulling van het hoofdhuis	16
3.3.3	De Nederlandse invulling van het hoofdhuis	17
3.3.4	De Btw-verordening over het hoofdhuis	18
3.4	De vaste inrichting in de btw	19
3.4.1	Inleiding	19
3.4.2	Europese invulling van de vaste inrichting	19
3.4.2.1	Günter Berkholz	19
3.4.2.2	Faaborg-Gelting Linien	19
3.4.2.3	DFDS	20
3.4.2.4	ARO Lease en Lease Plan	20
3.4.2.5	Daimler en Widex	21
3.4.2.6	Welmory	21
3.4.3	Nederlandse invulling van de vaste inrichting	22
3.4.3.1	Inleiding	22
3.4.3.2	Besluit 1994 en 2003	22
3.4.3.3	Nederlandse rechtspraak omtrent de vaste inrichting	22
3.4.4	Btw-verordening over de vaste inrichting	23
3.4.4.1	Inleiding	23
3.4.4.2	De verkoop vaste inrichting	23
3.4.4.3	De inkoop vaste inrichting	24
3.4.4.4	De betrokken vaste inrichting	24
3.4.5	Eigen visie met betrekking tot de vaste inrichting	25
3.5	Diensten tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis	30
3.5.1	Inleiding	30
3.5.2	FCE Bank	30

3.5.3	Twee belastingplichtigen	31
3.5.4	Één belastingplichtige	32
3.5.5	Eigen mening	32
3.6	Tussenconclusie	34
4	<i>De fiscale eenheid in de btw</i>	36
4.1	Inleiding	36
4.2	Vereisten aan de vorming van een fiscale eenheid	37
4.2.1	Algemeen	37
4.2.2	Personen	37
4.2.3	Binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd	38
4.2.4	Nauwe verbondenheid	38
4.2.4.1	Financiële verwevenheid	38
4.2.4.2	Economische verwevenheid	39
4.2.4.3	Organisatorische verwevenheid	40
4.2.4.4	Complexbenadering	40
4.2.5	Nadere voorwaarden	41
4.3	Werking van de fiscale eenheid	41
4.3.1	Algemeen	41
4.3.2	Prestaties door fiscale eenheid	41
4.3.3	Recht op aftrek van voorbelasting	42
4.4	Tussenconclusie	42
5	<i>Verhouding tussen het hoofd huis, de vaste inrichting en de fiscale eenheid</i>	44
5.1	Inleiding	44
5.2	Territoriale begrenzing van de fiscale eenheid	44
5.2.1	Inleiding	44
5.2.2	'Gevestigd' volgens de zienswijze van de Europese Commissie	45
5.2.3	'Gevestigd' volgens de Nederlandse zienswijze	45
5.2.4	'Gevestigd' volgens buitenlandse visies	46
5.2.5	'Gevestigd' volgens mijn eigen visie	47
5.3	Skandia America Corporation	49
5.3.1	Inleiding	49
5.3.2	De casus	49
5.3.3	Standpunten van de partijen	50
5.3.4	Conclusie van A-G Wathelet	50
5.3.5	Het Hof van Justitie inzake Skandia	52
5.3.6	Gevolgen van het Skandia arrest	52
5.3.6.1	Algemeen	52
5.3.6.2	Nederland	53
5.3.6.3	Europa	54
5.3.6.4	Mismatches	54
5.3.7	Openstaande vragen	55
5.3.7.1	Inleiding	55
5.3.7.2	Omgekeerde Skandia	55
5.3.7.3	Externe en interne kosten	55
5.3.7.4	Hoofdkantoor in derde landen en de EU	56
5.3.7.5	De periode van toepassing en implementatie	57
5.3.7.6	De vaste inrichting en de fiscale eenheid	57
5.4	Eigen visie situatie op het Skandia arrest	58
5.5	Tussenconclusie	60
6	<i>De grensoverschrijdende fiscale eenheid</i>	62

6.1	Inleiding	62
6.2	De GOFÉ in een oogopslag	62
6.3	Waarom een GOFÉ	64
6.3.1	Het tegenargument is niet valide	64
6.3.2	Redenen voor een GOFÉ	66
6.3.2.1	Inleiding	66
6.3.2.2	Basisbeginselen van de btw	66
6.3.2.3	Beginselen die ten grondslag liggen aan de fiscale eenheid	68
6.3.2.4	Subsidiaire argumenten	68
6.3.3	Waarom nu	69
6.4	Nadere analyse van de GOFÉ	70
6.4.1	Inleiding	70
6.4.2	Algemene aspecten omtrent de GOFÉ	70
6.4.3	Communautaire voorwaarden aan de GOFÉ	72
6.4.4	Vereisten aan de vorming van een GOFÉ	73
6.4.4.1	Algemeen	73
6.4.4.2	Personen	73
6.4.4.3	Binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd	73
6.4.4.4	Nauwe verbondenheid	74
6.4.4.5	Nadere voorwaarden	75
6.4.5	Plaatsbepaling binnen de GOFÉ	75
6.4.6	Aftrekrecht van de GOFÉ	77
6.4.7	Misbruik omtrent de GOFÉ	79
6.5	Tussenconclusie	80
7	Conclusie	83

1 Inleiding

1.1 Introductie en probleemstelling

“Ik heb altijd geweten dat BTW geen eenvoudige belasting is, en dat je een elastische geest nodig hebt om alle ontwikkelingen te kunnen volgen, laat staan begrijpen.”

Professor Bijl refereerde in zijn afscheidsrede aan deze quote van Van Dongen in het Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht. Hij merkte op van een generatie te zijn die had meegemaakt dat een belasting werd ingevoerd waarvan men alomtegenwoordig meende dat deze eenvoudig was, terwijl er nu een generatie is bij wie deze gedachte nooit aanwezig is geweest. De logische vragen die hierop volgen zijn hoe het mogelijk is dat twee generaties van btw-adviseurs een dermate verschillende gedachte hebben over het Europese belasting toegevoegde waarde (hierna: btw) systeem en of iets aan de complexiteit van het Europese btw-stelsel gedaan kan en moet worden.

In essentie is de btw eenvoudig. De btw is een indirecte algemene verbruiksbelasting, waardoor belasting dient te worden geheven over een zo breed mogelijke basis, waarbij de ondernemer de btw afdraagt aan de Belastingdienst ten aanzien van het verbruik door de consument. Alleen daar waar de grenzen van deze heffing worden verkend, komt men al snel terecht in een doolhof van regelgeving en jurisprudentie, waar de logica soms ver te zoeken is. Mede onder invloed van de adviespraktijk worden deze grenzen hedendaags steeds meer opgezocht. Ook het feit dat in de loop der jaren meer lidstaten tot de Europese Unie (hierna: EU) behoren, met voorheen uiteenlopende omzetbelasting systemen, doet de complexiteit van het systeem geen goed.¹ Te denken valt aan verschillende derogaties die verschillende recent toegetreden lidstaten hebben verkregen en aan de vele prejudiciële vragen van bijvoorbeeld Letse rechters.² Ook met deze uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) dienen alle lidstaten rekening te houden. Een korte blik op Nederlandse leerstukken leert ons al snel dat enkele leerstukken slechts voor gespecialiseerde professionals te doorgronden zijn. Voorbeelden hiervan zijn het leerstuk van de koepelvrijstelling, misbruik van rechten (de begrenzing van) de fiscale eenheid.

Na het oprichten van de EU zijn bepaalde belastingen binnen Europees grondgebied geharmoniseerd. Onze Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) is hier een voorbeeld van. De Wet OB is gestoeld op verschillende versies van richtlijnen omtrent btw, geschreven door de communautaire wetgever. Een essentieel kenmerk van een richtlijn betreft dat deze bindend is ten aanzien van het te bereiken doel, maar de vorm en de middelen waarmee dat doel bereikt wordt, worden overgelaten aan nationale instanties.³ Mede door harmonisatie van belastingen tracht de communautaire wetgever een interne markt te creëren. Hierbij speelt globalisering een steeds sterkere rol. Echter, de basis van ons communautaire btw-stelsel stamt uit de jaren 60, toen van globalisering nauwelijks sprake was. Het btw-stelsel houdt dan ook in minimale mate rekening met de huidige mondiale samenleving. Dit fundamentele probleem binnen de btw vormt één van de bouwstenen van dit onderzoek, en is dan ook de indirecte aanleiding van het schrijven van dit stuk.

Mede onder invloed van globalisering krijgen ondernemingen mondiale reikwijdte door het openen van vestigingen in andere landen. Een nieuwe vestiging, naast het hoofdkantoor van een onderneming, kan vanuit btw-perspectief twee vormen aannemen. Zo bestaat de mogelijkheid om een zogeheten vaste inrichting of filiaal te openen in het buitenland. Deze vaste inrichting maakt deel uit van dezelfde juridische entiteit, waardoor in principe voor de btw geen belastbare prestaties te erkennen zijn in het geval prestaties worden uitgewisseld tussen het hoofdkantoor en de opgerichte vaste inrichting. Wanneer niet wordt gekozen voor een vaste inrichting als verschijningsvorm, maar voor een entiteit, bestaan in deze situatie wel belastbare prestaties. Dit kan zeer ongunstig uitpakken voor ondernemers met een beperkt recht op aftrek van

¹ Op 1 mei 2004 zijn Cyprus, Estland, Griekenland, Hongarije, Letland, Litouwen, Malta, Polen, Slovenië, Slowakije en Tsjechië tot de EU toegetreden. Per 2007 Bulgarije en Roemenië en op 1 juli 2013 is Kroatië toegetreden tot de EU.

² Een derogatie is de mogelijkheid voor lidstaten om van de Btw-richtlijn af te wijken op gebieden waar de nationale wetgeving van vóór de toetreding niet overeenkomt met de Btw-richtlijn. Zo hebben Slovenië en Polen eind 2015 nog een verlenging van huidige actieve derogaties aangevraagd om hun btw-registratiedrempel van 50.000 euro te hebben. Deze derogatie is op dit moment al bijna 13 jaar actief. Zie voor een uitgebreide beschouwing over derogaties en problemen door de uitbreiding van de EU H. Hop en P. Bakker, *Europese btw-actualiteiten*, BTW-Bulletin 2015/61 en M. van Rijnsoever, S. Slagman en M. Verwaal, *BTW in Hongarije en Slovenië; over toetreding en overtreding*, BtwBrief 2004/20.

³ Artikel 249 Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap.

voorbelasting. Het leerstuk van de vaste inrichting is op zijn zachtst gezegd ingewikkeld te noemen. Doordat vele onduidelijkheden omtrent het vaste inrichting leerstuk bestaan, zijn meerdere richtlijnveranderingen en verordeningen geïmplementeerd. Hiernaast is het HvJ vele malen om uitleg gevraagd omtrent het leerstuk van de vaste inrichting. Hierbij het HvJ zich meerdere malen laten leiden door politieke ingevingen, hetgeen het vaste inrichting leerstuk nog ingewikkelder heeft gemaakt. De grote ongewenste gevolgen die zijn voortgekomen uit verschillende HvJ uitspraken met betrekking tot de vaste inrichting vormen de tweede bouwsteen van dit onderzoek.

Tevens heerst momenteel veel onduidelijkheid over de fiscale eenheid in de btw. Meerdere ondernemers kunnen kort gezegd één belastingplichtige vormen mits zij aan verschillende voorwaarden voldoen. Het desbetreffende artikel in de Btw-richtlijn is echter door verschillende lidstaten zeer uiteenlopend geïnterpreteerd. Zo bestaat in enkele landen geen fiscale eenheidsfiguur, terwijl in andere landen de fiscale eenheid tot het eigen territorium wordt beperkt. Weer in andere landen kan een grensoverschrijdende fiscale eenheid worden aangegaan. Ook bestaat hedendaags (ondanks verschillende arresten van het HvJ) onduidelijkheid over de al dan niet bestaande mogelijkheid voor niet-belastingplichtigen om toe te treden tot de fiscale eenheid. Doordat de richtlijn op zeer uiteenlopende wijzen is geïnterpreteerd door verschillende lidstaten, bestaan dispariteiten tussen lidstaten, met als gevolg mogelijkheden tot dubbele en non-heffing. De problemen met betrekking tot het leerstuk van de fiscale eenheid vormen de derde bouwsteen van dit onderzoek.

De complexe leerstukken van de vaste inrichting en de fiscale eenheid kwamen samen in het Skandia America Corporation (hierna: Skandia) arrest.⁴ In tegenstelling tot voorgaande jurisprudentie werd door het HvJ geoordeeld dat onderlinge belastbare prestaties te erkennen zijn tussen een vaste inrichting en hoofdhuis, wanneer de vaste inrichting onderdeel uitmaakt van een lokale fiscale eenheid waartoe het hoofdhuis niet behoort. In het arrest heeft het HvJ zich laten leiden door politieke redenen: een mogelijkheid tot non-heffing is hiermee gedicht. Echter, een onvoorzien gevolg van deze politiek wenselijke uitkomst is dat door het arrest een zee aan mogelijkheden tot dubbele en non-heffing is ontstaan. Mede doordat de leerstukken van de vaste inrichting en de fiscale eenheid niet volledig duidelijk zijn en niet eenduidig worden uitgelegd binnen de EU, ontstaan verschillende visies op deze variaties op de belastingplicht in de btw. Hierdoor kan een belastingplichtige in internationale situaties op verschillende manieren aftrekrecht verkrijgen, maar geen btw hoeven af te dragen. Ook de situatie waarin geen aftrekrecht wordt verkregen, maar wel btw dient te worden afgedragen kan op zeer veel manieren ontstaan. Deze onwenselijke situatie dient naar mijn mening te worden opgelost.

De huidige onwenselijke situatie leidt dan ook tot de onderzoeksvraag in dit onderzoek:

Wat zijn de huidige knelpunten omtrent de vaste inrichting en de fiscale eenheid in de btw, mede gelet op het Skandia America Corporation arrest, en is een oplossing aan te dragen die in verbeterde mate voldoet aan het rechtskarakter van de btw en de beginselen die ten grondslag liggen aan onderliggende regelingen?

1.2 Opzet van het onderzoek

In de vorige paragraaf zijn de bouwstenen van dit onderzoek beschreven. Middels deze bouwstenen wordt getracht een antwoord te formuleren op de centraal staande onderzoeksvraag.

Om een gedegen theoretisch kader te schetsen inzake btw-heffing in de EU, is een goed begrip van de grondbeginselen van het communautaire btw-stelsel onmisbaar. In hoofdstuk 2 worden derhalve de oorsprong, het rechtskarakter en de doelstellingen van de btw besproken. Het rechtskarakter van de btw dient hierbij als één van de onderdelen van het toetsingskader binnen dit onderzoek.

In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op het leerstuk van de vaste inrichting, één van de bouwstenen van dit onderzoek. De vaste inrichting is een veelbesproken en uitgebreid onderwerp binnen de btw. Het HvJ heeft in vele arresten haar licht laten

⁴ Mede doordat in de basis van ons huidige btw-stelsel geen rekening kon worden gehouden met huidige ontwikkelingen zoals outsourcing in de financiële sector, staan in vele arresten niet volledig aftrekgerechtigden centraal. Doordat de btw in beginsel niet behoort te drukken op ondernemers, hebben niet volledig aftrekgerechtigden vaak baat bij procedures. Zij opereren in de sectoren waar voornamelijk de financiële vrijstellingen voor cumulatie van btw zorgen. De vrijstellingen zorgen voor ongewenste cumulatie van btw, doordat wanneer een ondernemer vrijgesteld presteert, zijn aftrekrecht van voorbelasting van btw wordt beperkt. Doordat de financiële sector groeit en steeds meer outsourcing plaatsvindt binnen deze sector, ontstaat hedendaags steeds meer cumulatie van btw, hetgeen de interne markt van de EU belemmert.

schijnen op dit leerstuk en ook de communautaire wetgever heeft meerdere malen getracht duidelijkheid te verschaffen over de interpretatie van de vaste inrichting. Deze uitgebreide negatieve en positieve integratie heeft de duidelijkheid omtrent de interpretatie van de vaste inrichting op zijn zachtst gezegd geen goed gedaan.

De fiscale eenheid of btw-groep staat centraal in hoofdstuk 4. In dit hoofdstuk wordt uiteengezet wat de beginselen zijn die ten grondslag liggen aan het fiscale eenheidsregime, wat de vereisten zijn om toe te kunnen treden tot een fiscale eenheid en wat de belangrijkste implicaties zijn van het vormen van een fiscale eenheid. De beginselen die ten grondslag liggen aan de fiscale eenheid vormen één van de belangrijke aspecten van het toetsingkader binnen dit onderzoek. De toetredingsvereisten die worden uiteengezet zijn onder andere de verwevenheidsvereisten en de term personen binnen het fiscale eenheidsregime. Doordat deze toetredingsvereisten in verschillende lidstaten uiteenlopend worden uitgelegd, is ook dit leerstuk ronduit ingewikkeld te noemen en ontstaan problemen in grensoverschrijdende situaties.

De leerstukken van de vaste inrichting en de fiscale eenheid komen samen in hoofdstuk 5. Dit hoofdstuk wordt aangevangen met één belangrijk toetredingsvereiste aan de fiscale eenheid. Dit vereiste ziet op de eventuele toetreding van de vaste inrichting tot de fiscale eenheid. Dit vereiste vormt de basis van het reeds genoemde Skandia arrest. Achtereenvolgens worden het arresten de verstrekkende ongewenste gevolgen van het arrest uitgebreid besproken. Deze ongewenste gevolgen vormen een belangrijk aspect in mijn redenering waarom het btw-stelsel toe is aan een herziening van enkele artikelen.

In de voorgaande hoofdstukken is het eerste onderdeel van de onderzoeksvraag onderzocht de knelpunten omtrent de vaste inrichting en de fiscale eenheid, en de knelpunten in het geval deze leerstukken samen komen. In hoofdstuk 6 wordt een oplossing aangedragen om deze knelpunten te verminderen, die in verbeterde mate voldoet aan het rechtskarakter van de btw en de beginselen die ten grondslag liggen aan onderliggende regelingen. Een dergelijke oplossing zou niet volstaan zonder een uitwerking van de oplossing die ik aandraag. De uitwerking en de implicaties van mijn oplossing vormen het summum van dit onderzoek.

1.3 Afbakening van het onderzoeksterrein

Dit onderzoek is gebaseerd op de Btw-richtlijn, en de Nederlandse implementatie van de Btw-richtlijn. Derhalve wordt nauwelijks tot geen aandacht besteed aan lokale btw-wetgeving en jurisprudentie van lidstaten zelf. Hiernaast ligt de focus in dit onderzoek op de behandeling van diensten, niet van goederenstromen. Dit is enigszins inherent aan problemen die centraal staan in dit onderzoek. Deze doen zich voornamelijk voor in vrijgestelde sferen. Hier worden voornamelijk diensten geleverd, en geen (intra-communautaire) goederenleveringen.

Tevens wordt in dit onderzoek relatief weinig aandacht besteed aan het aftrekrecht voor ondernemers. Het aftrekrecht is een dergelijk uitgebreid onderwerp dat hier een aantal mensen op zijn gepromoveerd, en wordt slechts zijdelings aangeraakt. Het zou niet binnen dit onderzoek passen om naast uitgebreide leerstukken zoals de vaste inrichting en de fiscale eenheid ook het aftrekrecht uitgebreid te analyseren. Daaropvolgend is het aftrekrecht binnen de geschetste oplossing slechts in relatief beperkte mate uitgewerkt.

2 Algemene beginselen van de btw

2.1 Inleiding

In dit onderzoek staan de vaste inrichting en de fiscale eenheid in de btw centraal. Om tot een juist geformuleerd antwoord op de bijbehorende probleemstelling te komen, is een onderzoek naar de achterliggende beginselen van het Nederlandse btw-stelsel een gedegen startpunt.

Ten eerste wordt de oorsprong van de btw besproken, waarna dieper wordt ingegaan op het rechtskarakter en de doelstellingen van het Nederlandse btw-stelsel. Hierna wordt de samenhang tussen deze achterliggende beginselen besproken. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

2.2 De oorsprong van de btw

Verschillende vormen van omzetbelasting bestaan sinds de klassieke oudheid. Zo hieven de Romeinen reeds belasting over aankopen die werden gedaan op veilingen. Nederlands meest aansprekende ervaring met omzetbelasting gaat terug tot de 16^e eeuw. De zogenaamde tiende penning werd ingevoerd door de hertog van Alva om zijn leger te kunnen betalen.⁵

Na de tiende penning is binnen Nederland zeer lange tijd geen omzetbelasting geheven. Op 1 januari 1934 werd een enkelfasige fabrikantenbelasting ingevoerd vanwege budgettaire redenen. De belasting werd geïnd door middel van een zegelrecht. Een fabrikant was verplicht om op zijn factuur een zegel te plakken en werd zodoende belast tegen 0,4 of 14%.⁶ Deze belasting werd echter onder Duitse druk tijdens de 2^e Wereldoorlog gewijzigd in een zogeheten cumulatief cascadesysteem. Hierin vond kort gezegd belastingheffing plaats in alle fasen van productie en distributie tegen een laag tarief. Echter, dit cumuleerde tot een (ongewenst) hoge heffing, die geen rekening hield met de gewenste belastingdrukverdeling. In 1955 werd dit Duitse stelsel vervangen door een Nederlandse variant op het cascadesysteem, met een aantal wijzigingen. Zo werden kleinhandelaren vrijgesteld, diensten in de heffing betrokken en tarieven gewijzigd. Deze veranderingen werden ingevoerd omwille van belastingharmonisatie in de Benelux. Deze harmonisatie is echter nooit van grond gekomen in de Benelux, doordat in 1967 de toenmalige Europese Economische Gemeenschap richtlijnen invoerde ter harmonisatie van de landelijke omzetbelastingstelsels.⁷

Het Ministerie van Financiën kreeg de taak om de richtlijnen om te zetten in wetten. De belasting kreeg gestalte in de Wet OB. Na het van kracht worden van deze wet hebben relatief weinig rigoureuze wijzigingen plaatsgevonden. Veranderingen betroffen voornamelijk de verhogingen van tarieven en de invoering van het verlaagde tarief voor eerste levensbehoeften. Ook de invoering van de Zesde richtlijn had binnen Nederland geen grote impact, daar de Zesde Richtlijn voornamelijk op uniformering van de maatstaf van heffing focuste.⁸

Door veranderingen in de maatschappij zoals de opkomst van het internet is de Zesde Richtlijn in 2007 vervangen door de Btw-richtlijn.⁹ De Zesde Richtlijn was een lappendeken geworden door de vele kleine wijzigingen die benodigd waren sinds de jaren 80. Wederom bracht de nieuwe richtlijn weinig materiële wijzigingen met zich mee. Het ging voornamelijk om een herschikking van de structuur van de richtlijn.¹⁰ Noemenswaardige veranderingen die zich hebben voorgedaan bij of na de intrede van de Btw-richtlijn zijn de mogelijkheid voor lidstaten ter voorkoming van belastingontwijking en de veranderingen omtrent de regels ter bepaling van de plaats van dienst. Naast de Btw-richtlijn is sinds 2011 ook de Btw-verordening van kracht. Deze behelst maatregelen om de interpretatiemogelijkheden omtrent artikelen in de Btw-richtlijn in te perken en ter bevordering van de interne Europese markt.

⁵ M.E. Van Hilten en H.W.M. Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 3.

⁶ S. Cnossen, *Twaalf jaar belasting over toegevoegde waarde*, WFR 1981/1101.

⁷ M.E. Van Hilten en H.W.M. Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 4.

⁸ S. Cnossen, *Twaalf jaar belasting over toegevoegde waarde*, WFR 1981/1101.

⁹ Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, vastgesteld op 17 mei 1977, nr. 77/388/EEG, PbEG 13 juni 1977, nr. L 145 en Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006 L 347/1

¹⁰ H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil diss.*, Arnhem: Gouda Quint 1994, p. 36.

Gezien het feit dat de basis van ons huidige omzetbelastingstelsel dateert uit 1968 en dit stelsel nauwelijks is aangepast, gaan vanuit de literatuur steeds meer stemmen op om de Wet OB grondig te herzien. Kritiek heeft men onder andere op de vrijstellingen voor de financiële sector, het fraudegevoelige grensoverschrijdende goederenverkeer en de complexiteit van het systeem.¹¹

2.3 Het rechtskarakter van de btw

2.3.1 Het begrip rechtskarakter

Het rechtskarakter van een belasting speelt een rol in de interpretatie van wettelijke bepalingen. Hierdoor is het van belang voor dit onderzoek om het rechtskarakter van de omzetbelasting te analyseren. Om het rechtskarakter van de Nederlandse omzetbelasting te beschouwen zal eerst de inhoud van het begrip rechtskarakter moeten worden gedefinieerd. Echter, hier bestaat in de literatuur geen algemene consensus over.

Van Kesteren schetst twee uiterste mogelijkheden waarbinnen het begrip rechtskarakter kan worden gedefinieerd. Aan de ene kant van de schaal is het rechtskarakter exact hetgeen wat in de wet is beschreven. Het ideaal van het rechtskarakter is perfect overgenomen in de wet, waardoor de wet normatief aangeeft wie en wat belast zou moeten worden. Het andere uiterste is in het geval het rechtskarakter een totaalbeeld vormt van een al bestaande wet. Achteraf wordt bezien wie belastingplichtig is en wat wordt belast.¹² Swinkels stelt dat bij het bepalen van het rechtskarakter de tekst en objectieve kenmerken van de belasting een rol spelen.¹³ Braun daarentegen beargumenteert dat het rechtskarakter van een belasting niet bestaat, omdat in het vormgevingproces van de wet het ideaal niet wordt bereikt, door onder andere politieke processen.¹⁴ Merckx merkt op dat het rechtskarakter van een belasting is hoe de regering idealiter ziet van wie en wat hij wil belasten, maar dat dit ideaalbeeld niet wordt bereikt. Een voorbeeld hierbij is de niet volledige afwenteling van de omzetbelasting op de consument, terwijl idealiter de consument deze volledig draagt.¹⁵ Terra verstaat onder het rechtskarakter van een belasting de aard van de belasting waaraan zonder meer juridische gevolgen (behoren te) zijn verbonden.¹⁶ Uit het voorgaande concludeer ik dat het rechtskarakter van een belasting ten minste omvat wie en wat de belasting beoogt te belasten, waarbij afhankelijk van een persoon zijn eigen visie op het rechtskarakter, enkele andere factoren ook het rechtskarakter van een belasting beïnvloeden.

Deze meningen overziend kan mijns inziens het rechtskarakter van een belasting gevonden door het midden spectrum te bekijken van de schaal van uitersten die van Kesteren omschrijft en die door Merckx indirect wordt bevestigd. Het rechtskarakter van een belasting wordt door de overheid bepaald voordat de wet wordt geschreven, maar wordt beïnvloed door ons politieke systeem. Indien de visie wordt aangehouden dat het ideaal van het rechtskarakter exact is overgenomen in de wet, waardoor de wet exact aangeeft wie en wat zou moeten worden belast, spelen de heffingssystematiek en het doel van een belasting geen rol. Indien het andere uiterste wordt gevolgd spelen de heffingssystematiek en het doel van de belasting wel zeer voorname rol. In deze visie is immers afgestapt van het ideaalbeeld, en wordt achteraf bepaald wie belastingplichtig is en wat er wordt belast. In dit geval moet juist naar de manier van heffen en het doel worden gekeken om het rechtskarakter te bepalen, omdat het ideaalbeeld niet in de wet is beschreven.

Naar mijn mening begeeft een belasting zich in het midden van de geschetste uitersten. De wetgever heeft een ideaalbeeld waarin haar subject en object van heffing zijn gedefinieerd, maar dit wordt mede door het wetgevingsproces niet perfect beschreven in de wet. Hierdoor spelen de heffingssystematiek en het achterliggende doel van een belasting, naast het centraal staande subject en object van een belasting, wel degelijk een rol bij het bepalen van het rechtskarakter van een belasting.

¹¹ Zo erkent de communautaire wetgever zelf dat de vrijstellingen verstorend werken in de Toelichting bij het Voorstel voor een Zesde richtlijn; V-N 1973, blz. 758, wordt de carrouselfraude als grootste probleem van de btw beschreven in het VAT Action Plan 2016 (G.J. van Norden, *Verbetering van de performance van de Europese btw – VAT Action Plan 2016*, NTFR 2016/1945) en refereert de communautaire wetgever aan het versimpelen van het btw systeem in Europese Commissie 01-12-2010, *Groenboek over de toekomst van de btw: Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel*, COM(2010) 695.

¹² H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil diss.*, Arnhem: Gouda Quint 1994, p. 55 en 56.

¹³ J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese BTW diss.*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001, p. 1.

¹⁴ K.M. Braun, *Aftek van voorbelasting in de BTW diss.*, Deventer: Kluwer 2002, p. 41.

¹⁵ M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2011, p. 27.

¹⁶ B.J.M. Terra, *Omzetbelasting bij grensoverschrijdend verkeer diss.*, Deventer: Kluwer 1984, p. 24-25.

2.3.2 Het rechtskarakter van de btw

Nu een omschrijving van mijn visie omtrent het begrip rechtskarakter is gegeven, kan worden gezocht naar het rechtskarakter van de btw. Zoals omschreven staan het subject en het object van de omzetbelasting centraal, maar moeten ook de heffingssystematiek en het doel van de omzetbelasting in ogenschouw worden genomen.

Met betrekking tot de vraag wie en wat de omzetbelasting beoogt te belasten bestaat weinig twijfel. Dit is onder andere op te maken uit de Btw-richtlijn en negatieve integratie van het HvJ. Het subject van heffing in de omzetbelasting is de belastingplichtige, zoals gedefinieerd in artikel 9 Btw-richtlijn. Enige verwarring is hierbij gemeengoed. In de literatuur is het algemeen aangenomen dat het subject de belastingplichtige is, maar dat het beoogde subject de particuliere consument is.¹⁷ Hiermee is de omzetbelasting een indirecte belasting. Het subject en het beoogde subject van heffing zijn immers niet hetzelfde. Het subject (de ondernemer) is in ons omzetbelastingssysteem dus een intermediair belastingsubject, en niet het beoogde subject (de particulier). Dit systeem sluit niet volkomen aan bij het ideaalbeeld van de wetgever.¹⁸ Een ondernemer kan alsnog belastingdruk ondervinden wanneer hij de btw niet volledig kan afwentelen, waardoor hij indirect een deel van de belasting draagt.¹⁹ Het is de vraag of de overheid dit heeft voorzien, aangezien zij door dit systeem ook tot de groep beoogde subjecten behoort, aangezien een overheidslichaam in voorkomende gevallen geen volledig aftrekrecht heeft.

Het object van heffing in de omzetbelasting is gedefinieerd in artikel 2 lid 1 van de Btw-richtlijn. Dit zijn (kort gezegd): de leveringen van goederen, de intra-communautaire verwervingen van goederen, de diensten die worden verricht en de invoer van goederen. De meningen omtrent het beoogde object van heffing lopen uiteen. Hetgeen de wetgever probeert te belasten, is consumptie. Maar consumptie biedt vanuit het oogpunt van heffingstechniek onvoldoende aanknopingspunten. Volgens Reugebrink en Denie wordt er daarom aangesloten bij bestedingen, waardoor de omzetbelasting als een bestedingsbelasting is op te vatten.²⁰ Onder andere Ploeger, Van Hilten en Van Kesteren zijn van mening dat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is.²¹ Van Kesteren omschrijft in zijn proefschrift het verschil tussen besteding en consumptie in het licht van omzetbelastingwetgeving. Enerzijds is de term besteding beperkter dan consumptie, en anderzijds juist ruimer. Een besteding aan een niet-ondernemer is wel economisch beschouwd consumptie, maar geen besteding die onder het bereik van de omzetbelasting valt. Besteding is anderzijds ruimer omdat een besteding van een ondernemer aan een ondernemer geen consumptie is in economische zin, maar wel onder het bereik van de omzetbelasting valt. Hierdoor is een bestedingsbelasting een onvoldoende zuivere uitdrukking, en de term verbruiksbelasting meer geschikt.²² Van Hilten en Van Kesteren omschrijven de omzetbelasting als een verbruiksbelasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren. Van Doesum betoogt dat uit de Btw-richtlijn volgt dat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is, waarbij de bestedingen van particulieren als maatstaf van het verbruik worden gebruikt.²³ Naar mijn mening hebben aanhangers van beide stromingen grotendeels gelijk, alleen wordt een verschillende 'vertaling' gebruikt voor consumptie. Beide stromingen zijn het eens over het meest essentiële aspect omtrent het beoogde object: gewenst wordt consumptie van particulieren te belasten in de omzetbelasting, waarbij aangesloten wordt bij de bestedingen.²⁴

De heffingssystematiek van de omzetbelasting is tweeledig. De omzetbelasting is een indirecte belasting. Zoals reeds kort besproken houdt dit in dat de heffing niet wordt afgedragen door degene op wie de belasting drukt. In het geval van de omzetbelasting draagt de ondernemer de btw af, die door de particulier is verbruikt. Dit systeem is om eenvoud- en

¹⁷ Zie onder meer Kamerstukken II 1967/1968, 9324, nr. 6 (MvA), p. 6; C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, Deventer: Kluwer 1989, p. 33 en H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil diss.*, Arnhem: Gouda Quint 1994, p. 55 en 56.

¹⁸ Dit is volgens Van Kesteren een aanwijzing dat de omzetbelasting zich in het midden begeeft van de geschetste uitersten.

¹⁹ A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting diss.*, Deventer: Kluwer 1987, p. 36.

²⁰ J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: FED 1990, p. 6 en A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting diss.*, Deventer: Kluwer 1987, p. 58.

²¹ L.E. Ploeger, *Het verbruik in de omzetbelasting (I)*, WFR 1972/5109, p. 976 en M.E. Van Hilten en H.W.M. Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 7.

²² H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil diss.*, Arnhem: Gouda Quint 1994, p. 72.

²³ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2007, p. 35.

²⁴ Overigens kan uit meerdere HvJ arresten worden afgeleid dat het HvJ de btw als verkeersbelasting ziet. Zie onder andere de arresten HvJ EG 8 juli 1986, nr. 73/85 (Kerrutt), Jur. 19861, p. 2219 en HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170. Dit acht ik niet volkomen juist aangezien de btw het verbruik van particulieren wil belasten. Dat daarvoor als heffingsmethode wordt aangesloten bij transacties in het rechtsverkeer, maakt het nog geen verkeersbelasting.

doelmatigheidsredenen geïntroduceerd.²⁵ Een indirecte belasting is onder andere minder merkbaar voor het beoogde subject, waardoor deze heffing op minder weerstand stuit van de belastingbetaler dan een directe belasting.

De omzetbelasting heeft een algemeen karakter. Dit algemene karakter houdt in dat de btw een verbruiksbelasting is die ziet op alle leveringen van goederen en diensten. Dit in tegenstelling tot bijzondere verbruiksbelastingen, die maar over een aantal leveringen van goederen en diensten worden geheven.²⁶ Een groot voordeel van het algemene karakter van de btw is dat met een relatief laag tarief een relatief hoge belastingopbrengst kan worden gegenereerd.²⁷ Omtrent het algemene karakter van de omzetbelasting bestaat geen twijfel. Zo wordt in de Btw-richtlijn aangeduid dat de btw een algemene verbruiksbelasting is, en het HvJ bevestigt het algemene karakter in diverse arresten.²⁸

Uit het voorgaande kan geconcludeerd worden dat het rechtskarakter van de omzetbelasting kan worden gedefinieerd als een indirecte algemene verbruiksbelasting.

In hoofdstuk 2.3.1 is mijn omschrijving van het rechtskarakter van een belasting omschreven. Hierbij staan het subject en het object centraal, maar moeten ook de heffingssystematiek en het doel van de omzetbelasting in ogenschouw worden genomen. Indien dit wordt toegepast op de Nederlandse omzetbelasting, kan worden geconcludeerd dat het doel, verbruik van particulieren te belasten, wordt bewerkstelligd door een indirecte algemene verbruiksbelasting te heffen.

2.4 Doelstellingen van de btw

Het rechtskarakter van de btw is bepaald. De omzetbelasting is een algemene indirecte verbruiksbelasting. Er lopen naast het rechtskarakter, twee beginselen als een rode draad door de omzetbelasting heen. Dit zijn het bestemmingslandbeginsel en het neutraliteitsbeginsel. De beide beginselen zijn relevant in de latere analyse.

2.4.1 Het bestemmingslandbeginsel

Een verbruiksbelasting, zoals de btw, beoogt het verbruik van goederen en diensten door particulieren te belasten. De belastingheffing zal daarom in principe plaatsvinden in het land van verbruik. Aan dit land komt dan ook de omzetbelastingopbrengst toe. Deze regel is één van de hoofdregels van de btw. Dit beginsel wordt het bestemmingslandbeginsel genoemd: de heffing wordt gerealiseerd in (en komt goede van) het land waar het verbruik van het goed of dienst plaatsvindt.²⁹ In de praktijk is gebleken dat het niet werkbaar is om bij de plaatsbepaling van leveringen van goederen en diensten simpelweg naar het land van bestemming te verwijzen. Dit zou tot grote praktische problemen leiden. Een klassiek voorbeeld hierbij is het volgende. Een Belgische particulier gaat in Maastricht naar de kapper, om daarna voor enkele weken op vakantie te gaan in Duitsland. Waar wordt de kappersdienst verbruikt? Voor alle mogelijkheden zijn argumenten aan te dragen. Mocht het bestemmingslandbeginsel altijd voorop staan, dan zou de leverancier of dienstverrichter exact moeten weten wat zijn afnemer met de goederen of diensten gaat doen. Doordat dit een onmogelijke opgave is, wordt het bestemmingslandbeginsel soms losgelaten. Hierbij prevaleert het praktisch uitvoerbare aspect boven het bestemmingslandbeginsel. Dit wil echter niet zeggen dat de opstellers van de Btw-richtlijn het bestemmingslandbeginsel niet in hun achterhoofd hebben gehad tijdens het creëren van de Btw-richtlijn.³⁰ Het bestemmingslandbeginsel heeft zich in de Nederlandse omzetbelasting op de volgende manieren geuit.

Ten eerste is een splitsing gemaakt tussen de levering van goederen en het verrichten van diensten. Voor goederen kan vanwege praktische problemen niet worden aangesloten bij het land waar het goed wordt verbruikt. Immers, de leverancier kan niet exact weten wat met zijn goed gaat gebeuren. Hierdoor is de hoofdregel dat de plaats waar het vervoer aanvangt, de plaats van levering is. In internationale situaties is dit niet in overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel. Echter, de heffing van de belasting volgt in veel gevallen niet de plaats van levering. De heffing van omzetbelasting vindt door middel van intra-communautaire transacties en invoer wel plaats in het land waar het goed arriveert. Hierdoor wordt alsnog indirect voldaan aan het bestemmingslandbeginsel. Er wordt immers geheven in het land van bestemming van de goederen.

²⁵ G.J. van Norden, *Het concern in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2007, p. 27.

²⁶ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2007, p. 29.

²⁷ A. Schenk, O. Oldman & W. Cui, *Value Added Tax: A Comparative approach*, Cambridge University Press: New York 2007, p. 17.

²⁸ Zie onder andere HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87 (SUFA), FED 1989/559 en HvJ EG 29 april 2004, C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286.

²⁹ D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 1994, p. 91.

³⁰ M.E. Van Hilten en H.W.M. Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 166.

Ook bij grensoverschrijdende diensten is het bestemmingslandbeginsel het uitgangspunt. In beginsel behoren diensten ook te worden belast op de plaats waar zij verbruikt worden. Maar, diensten zijn veelal niet tastbaar, waardoor het lastig is ze bij invoer te belasten. Omtrent diensten is doorslaggevend wie de afnemer van de dienst is. Indien dit een andere ondernemer is (zogenoeten business to business), is het land van de afnemer aangewezen als plaats van dienst. Door de verleggingsregeling betaalt een Nederlandse ondernemer die diensten van een Duitse ondernemer afneemt, zelf de Nederlandse btw. In het geval diensten worden afgenomen door een vaste inrichting, wordt de situatie complexer. Hier wordt later in dit onderzoek op ingegaan. Indien de afnemer een particulier is, vindt op grond van de hoofdregel belastingheffing plaats in het land waar de ondernemer zich bevindt. Hierbij wordt dus niet aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel.

2.4.2 Het neutraliteitsbeginsel

Uit de considerans van de Btw-richtlijn wordt duidelijk dat binnen het btw-stelsel wordt gestreefd naar een maximale vorm van neutraliteit. Hierbij wordt onder andere gesproken over 'neutraliteit ten aanzien van de mededinging' en van 'belastingneutraliteit'.³¹ Wat moet worden verstaan onder deze begrippen, definieert noch de considerans, noch de richtlijn zelf. Dit zou mede kunnen komen doordat het begrip neutraliteit twee subjecten vergelijkt, waardoor neutraliteit op meerdere dimensies kan ontstaan. Zo kan gedacht worden aan neutraliteit tussen twee ondernemers in een land, of aan neutraliteit tussen twee landen. De dimensies die het neutraliteitsbeginsel kan aannemen in de btw zijn interne en externe neutraliteit, waarbij interne neutraliteit uit economische, juridische en mededingingsneutraliteit bestaat.³²

2.4.2.1 Interne neutraliteit

In het geval wordt gesproken over interne neutraliteit, bedoelt men de neutraliteit binnen een land. Deze vorm van neutraliteit is te onderscheiden in drie dimensies.

Economische neutraliteit houdt in dat de heffing van belasting de optimale allocatie van productiemiddelen zo min mogelijk dient te verstoren.³³ Heffing van omzetbelasting op goederen en diensten zal zo goed als altijd gevolgen hebben voor de economische neutraliteit. Omdat de elastische vraagcurve van goed X niet gelijk is aan de vraagcurve van goed Y, wordt de economische neutraliteit verstoord, ondanks een gelijk tarief. Aangezien een belastingtarief geen rekening houdt met de vraagcurve van het betreffende goed, wordt de economische neutraliteit verstoord.³⁴

Meer relevant voor belastingwetgeving is de juridische neutraliteit. Juridische neutraliteit houdt in dat op ieder product een evenredige belasting wordt geheven ten opzichte van de eindprijs.³⁵ Hierdoor maakt het niet uit of een particulier het goed bij ondernemer A of B koopt, mits de prijs zonder belasting hetzelfde is. Indien een ondernemer zijn voorbelasting volledig kan aftrekken, en de belasting volledig kan worden afgewenteld op de particulier, is sprake van volledige juridische neutraliteit.³⁶ Dit kan in het huidige stelsel bereikt worden. In het vroegere cascadestelsel kon dit niet bereikt worden, omdat de belasting die op een goed werd geheven afhankelijk was van het aantal schakels in de productieketen. Nu dit in het huidige btw-stelsel niet meer het geval is, kan juridische neutraliteit ontstaan, indien de belasting volledig is afgetrokken en afgewenteld kan worden.

Mededingingsneutraliteit betekent dat wordt gestreefd naar het minimaliseren van de invloed van belastingen op concurrentieverhoudingen. Doordat in de omzetbelasting de belastingdruk wordt bepaald door een vast percentage van de eindprijs, wordt in beginsel voldaan aan mededingingsneutraliteit.³⁷ Echter, een volledige mededingingsneutraliteit wordt niet behaald. In Nederland zijn vrijstellingen en verlaagde tarieven van kracht, waardoor de beslissing tussen het kopen van een goed met een laag percentage belasting en een hoog percentage belasting wordt verstoord. De zogeheten cross-elasticiteit tussen de goederen zorgt ervoor dat de omzetbelasting concurrentieverhoudingen verstoort. Hiermee ben ik het niet eens met Reugebrink, die meent dat de vrijstellingen en verlaagde tarieven die Nederland hanteert geen verstoring van de concurrentieverhoudingen oproepen.³⁸

³¹ Negende overweging van de preambule van de Btw-richtlijn.

³² K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW diss.*, Deventer: Kluwer 2002, p. 18.

³³ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2007, p. 31.

³⁴ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW diss.*, Deventer: Kluwer 2002, p. 17.

³⁵ M.E. Van Hilten en H.W.M. Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 56.

³⁶ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW diss.*, Deventer: Kluwer 2002, p. 18.

³⁷ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW diss.*, Deventer: Kluwer 2002, p. 18.

³⁸ J. Reugebrink, *Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 1965, p. 19.

2.4.2.2 Externe neutraliteit

De reeds aangehaalde vormen van neutraliteit zien op interne neutraliteit, neutraliteit binnen een lidstaat. Externe neutraliteit is het tegenovergestelde, neutraliteit tussen twee lidstaten. Externe neutraliteit wordt gerealiseerd in het geval de belastingdruk op het verbruik van goederen die uit een ander land zijn ingevoerd gelijk is aan de belastingdruk van dezelfde goederen die in het binnenland zijn voortgebracht.³⁹ Voorts houdt het in dat de btw niet als een invoerrecht dient te fungeren.⁴⁰ Het Europese btw-stelsel zorgt ervoor dat het bestemmingslandbeginsel wordt gehandhaafd. Bij uitvoer moet een goed van btw worden bevrijd, en bij invoer moet btw worden geheven van het land van invoer. Door dit systeem wordt externe neutraliteit in de EU bewerkstelligd. Het maakt immers niet uit of een particulier het goed binnen de Nederlandse grenzen verwerft, of van buiten Nederland.

Een tweede punt van aandacht betreft een vorm van mededingingsneutraliteit in internationale situaties. Indien goederen en diensten grensoverschrijdend worden geleverd aan een Nederlandse consument dient zij een recht evenredige belastingdruk te ervaren als wanneer zij deze goederen of diensten van een Nederlandse leverancier respectievelijk dienstverrichter zou afnemen. Dit wordt echter niet bereikt in sommige grensoverschrijdende transacties. Een fiscale eenheid kan niet grensoverschrijdend worden aangegaan met een dochtervennootschap, waardoor in sommige grensoverschrijdende situaties cumulatie van btw ontstaat terwijl dit niet in strikt Nederlandse situaties zou ontstaan. Een Nederlandse dochterentiteit kan wel toetreden tot de fiscale eenheid. Hierdoor treedt de cumulatie van btw niet op.⁴¹ Dit is een schending van rechtsvormneutraliteit. Deze schending van neutraliteit dient eveneens voorkomen te worden omdat de omzetbelasting consumptieve uitgaven dient te belasten, ongeacht de rechtsvorm van degene die de prestatie verricht. Ondernemers die eenzelfde soort prestaties verrichten dienen immers op eenzelfde wijze behandeld te worden.⁴²

Indien externe neutraliteit niet zou worden gehandhaafd, zou dit leiden tot een verstoring van de mededinging, doordat op soortgelijke goederen een verschillende belastingdruk zou gelden. Doordat deze verstoringen zo veel mogelijk worden voorkomen, probeert men te voldoen aan de doelstelling van de EU: een interne markt.

2.5 Tussenconclusie

Ons btw-stelsel dateert uit de jaren 60, toen de Europese Economische Gemeenschap richtlijnen invoerde ter harmonisatie van de landelijke omzetbelastingstelsels. Sindsdien heeft dit btw-stelsel geen rigoureuze veranderingen ondergaan. Hierdoor gaan vanuit de literatuur steeds meer stemmen op om de Wet OB grondig te herzien. Critiek heeft men bijvoorbeeld op de vrijstellingen voor de financiële sector en de complexiteit van het systeem.

Naar mijn mening spelen de heffingssystematiek en het achterliggende doel van een belasting, naast het centraal staande subject en object van een belasting, een rol bij het bepalen van het rechtskarakter van een belasting. Hierdoor is de btw mijns inziens een indirecte algemene verbruiksbelasting, die als doel heeft het verbruik van particulieren te belasten, maar die wordt afgedragen door belastingplichtigen. Het feit dat ik de btw beschouw als een indirecte algemene verbruiksbelasting vormt een onderdeel van het toetsingskader in hoofdstuk 6, waarin mijn voorstel wordt toegelicht.

Twee beginselen lopen als een rode draad door de omzetbelasting heen. Het bestemmingslandbeginsel kan als volgt worden gedefinieerd: de heffing wordt gerealiseerd in (en komt goede van) het land waar het verbruik van het goed of dienst plaatsvindt. Dit komt onder andere tot uiting in fundamentele artikelen van de Btw-richtlijn, zoals het systeem van intracommunautaire transacties bij goederenleveringen en de verlegging van btw naar de afnemer in grensoverschrijdende business-to-business situaties bij het verrichten van diensten.

Binnen de btw wordt gestreefd naar een maximale vorm van neutraliteit. Neutraliteit kan echter op meerdere dimensies ontstaan. Zo kan men denken aan juridische neutraliteit, hetgeen inhoudt dat op ieder product een evenredige belasting dient te worden geheven ten opzichte van de eindprijs. Een andere voor dit onderzoek relevante vorm van neutraliteit betreft een vorm van mededingingsneutraliteit in internationale situaties. Zo kan volgens Nederlandse wetgeving een fiscale eenheid niet worden gevormd met een buitenlandse dochterentiteit, maar wel met een buitenlandse vaste inrichting, hetgeen de neutraliteit kan verstoren omdat in die gevallen cumulatie van btw kan ontstaan (zie hoofdstuk 4).

³⁹ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW diss.*, Deventer: Kluwer 2002, p. 19.

⁴⁰ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2007, p. 33.

⁴¹ Zie voor een uitgebreide beschouwing van dit onderwerp hoofdstuk 4.

⁴² K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW diss.*, Deventer: Kluwer 2002, p. 214.

3 De vestigingsplaats in de btw

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk zijn de algemene beginselen van de btw geïntroduceerd. Hierbij is onder andere stilgestaan bij het rechtskarakter van de btw. De btw is een algemene indirecte verbruiksbelasting, waardoor het subject en het beoogde subject van heffing niet overeenkomen. Het beoogde subject is de consument, die geen aftrekrecht heeft, terwijl het subject de ondernemer is. Deze is de belastingplichtige in de Wet OB. Alvorens de vestigingsplaats van de ondernemer te bespreken, wordt ter ondersteuning het begrip ondernemer toegelicht. Een ondernemer in de btw kan meerdere vestigingsplaatsen hebben: een primaire en een secundaire vestigingsplaats. De primaire vestigingsplaats heet het 'hoofdhuis' of 'zetel van bedrijfsuitoefening'. De secundaire vestigingsplaats wordt 'vaste inrichting' of 'filiaal' genoemd. De inhoud van de primaire en secundaire vestigingsplaats wordt toegelicht aan de hand van de Europese en de Nederlandse invulling van het begrip en de Btw-verordening over de vaste inrichting. Hierna worden verschillende visies over de vestigingsplaats besproken, met mijn eigen opvatting over de vestigingsplaats in de btw. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een tussenconclusie.

3.2 De belastingplichtige in de btw

Om de vestigingsplaats van de belastingplichtige op een accurate manier te analyseren, is kennis over de belastingplichtige in de btw benodigd. De belastingplichtige wordt in artikel 9 lid 1 van de Btw-richtlijn als volgt aangeduid:

"Als belastingplichtige wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit".⁴³

In deze definitie zijn drie elementen van belang. Dit zijn 'eenieder', 'zelfstandig', en 'economische activiteit'. Deze drie elementen zullen (relatief kort) worden besproken.⁴⁴ Gezamenlijk vormen deze drie elementen een breed ondernemersbegrip. Dit brede begrip komt voort uit het rechtskarakter. Ieder die niet consumptief aanschaft maar met de intentie om te produceren voor de markt, moet onder het begrip ondernemer kunnen vallen, zodat de btw in principe niet op hem drukt. Overigens hanteert de Wet OB een ander begrip voor belastingplichtige, maar de Hoge Raad der Nederlanden (hierna: HR) heeft bevestigd dat deze begrippen synoniemen van elkaar zijn.⁴⁵

Het element eenieder houdt in dat niet alleen natuurlijk personen en rechtspersonen als ondernemer kunnen optreden, maar ook (al dan niet kwalificerende) samenwerkingverbanden kunnen als belastingplichtigen worden aangemerkt. Zo kan bijvoorbeeld een groep jongeren die als band optreedt, die geen (personen)vennootschap hebben opgericht, als ondernemer worden gezien. Het is namelijk niet van belang of de vorm waarin de activiteiten worden uitgevoerd ook civielrechtelijk bestaat. Ook is niet van belang waar een persoon gevestigd is.

Zelfstandigheid betekent in deze context dat een persoon niet ondergeschikt mag zijn aan een werkgever. De werkgever moet in feitelijke zin worden opgevat. Indien een persoon een dienstbetrekking heeft is hij voor de omzetbelasting geen ondernemer, aangezien hij dan ondergeschikt is aan zijn werkgever. Toch kan ook zonder dienstbetrekking een ondergeschikte verhouding bestaan. Om dit te kunnen beoordelen, is een feitelijke analyse van de omstandigheden nodig. Omstandigheden die een rol spelen zijn onder andere het lopen van bedrijfsrisico, het aantal opdrachtgevers en het gebruik van eigen bedrijfsmiddelen.

Het derde en meest lastige element van het begrip belastingplichtige is het uitvoeren van een economische activiteit. Omtrent dit criterium is dan ook zeer veel jurisprudentie verschenen. Dit criterium dient ruim uitgelegd te worden.⁴⁶ Dit blijkt uit onder andere het arrest Rempelman, waarin is geoordeeld dat ook voorbereidende werkzaamheden al tot btw-ondernemerschap kunnen leiden.⁴⁷ Er zijn grofweg vier cumulatieve vereisten te onderscheiden wil men kunnen spreken van een economische activiteit. Er moet een vergoeding bedongen zijn⁴⁸, deze vergoeding moet rechtstreeks verband houden

⁴³ Artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn.

⁴⁴ De belastingplichtige is niet van doorslaggevend belang voor dit onderzoek. Voor een uitgebreide analyse van het begrip ondernemer in de btw, zie onder andere M.E. Van Hilten en H.W.M. Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, blz. 69 t/m 99.

⁴⁵ HR 2 juni 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.

⁴⁶ G.J. van Norden, *Het concern in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2007, blz. 105.

⁴⁷ HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rempelman), BNB 1985/315.

⁴⁸ Zie onder andere HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/11 (Hong-Kong Trade Development Council), BNB 1982/311.

met de geleverde prestatie⁴⁹, de prestatie moet verbruikt worden⁵⁰ en de prestaties moeten plaatsvinden in het kader van de onderneming.⁵¹

3.3 Het hoofdhuis in de btw

3.3.1 Inleiding

Nu besproken is wanneer binnen de btw sprake is van een ondernemer, kan bepaald worden waar deze ondernemer is gevestigd. Dit is van belang omdat onder omstandigheden dient te worden nagegaan waar de verrichter van de prestatie, of juist zijn afnemer, is gevestigd. Doorgaans zal dit eenvoudig te bepalen zijn, bijvoorbeeld wanneer alle activiteiten zich voordoen in één land. Maar een onderneming kan ook twee vestigingsplaatsen hebben. Er wordt dan gesproken over de reeds genoemde begrippen de primaire en secundaire vestigingsplaats. De inhoud van het begrip primaire vestigingsplaats wordt toegelicht aan de hand van drie visies. Dit zijn de Europese en de Nederlandse visies op basis van jurisprudentie en zoals het begrip omschreven is in de Btw-verordening.

3.3.2 De Europese invulling van het hoofdhuis

In de Btw-richtlijn wordt de primaire vestigingsplaats aangeduid als de zetel van bedrijfsuitoefening. Het begrip zetel van bedrijfsuitoefening is niet gedefinieerd, waardoor de invulling van het begrip is overgelaten aan de jurisprudentie. Het HvJ heeft zich voor de eerste keer moeten uitlaten over de invulling van de zetel van bedrijfsuitoefening in het arrest Planzer Luxembourg Sàrl.

Planzer Luxembourg Sàrl exploiteert een onderneming in Luxemburg. De activiteiten bestaan uit vervoersdiensten, inclusief de planning en organisatie van de diensten. Haar enige vennoot is de in Zwitserland gevestigde vennootschap Planzer Transport AG. Deze vennootschap heeft een deel van de taken van Planzer Luxembourg Sàrl overgenomen. Planzer Luxembourg dient bij de Duitse belastingdienst verzoeken in om teruggaaf van de btw die zij in Duitsland bij de aankoop van brandstof heeft betaald. Bij deze verzoeken stuurt ze een verklaring mee dat ze onder een Luxemburgs belastingnummer is onderworpen aan de btw. De Duitse belastingdienst wijst de verzoeken om teruggaaf van btw af, omdat de belastingdienst er achter kwam dat Planzer Luxembourg geen telefoonaansluiting had. Dit duidde volgens haar er op dat de verzoekster niet heeft aangetoond dat ze in Luxemburg is gevestigd. De volgende prejudiciële vraag werd aan het HvJ gesteld:⁵²

Dient het begrip 'zetel van de bedrijfsuitoefening' in de zin van artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn aldus te worden uitgelegd dat daarmee de plaats wordt bedoeld waar zich de statutaire zetel van de vennootschap bevindt, of moet worden uitgegaan van de plaats waar de beslissingen van dagelijks bestuur worden genomen, of gaat het om de plaats waar de beslissingen worden genomen die van belang zijn voor de gebruikelijke operationele dagelijkse gang van zaken?"

Het HvJ overweegt dat het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening betrekking heeft op de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van deze vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend. Om te bepalen waar de beslissingen betreffende de algemene leiding en waar de centrale bestuurstaken worden uitgeoefend, moet volgens het HvJ rekening worden gehouden met tal van factoren. De factoren die het HvJ noemt zijn de statutaire zetel, de plaats van het centrale bestuur, de plaats waar de bestuurders van de vennootschap vergaderen en de plaats waar het algemene beleid van deze vennootschap wordt bepaald. Ook kan naar overige elementen worden gekeken. Het HvJ noemt hierbij de woonplaats van de hoofdbestuurders, de plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden, waar de administratie en de boekhouding zich bevinden en waar de financiële en vooral de bankzaken hoofdzakelijk worden geregeld.⁵³

Een aantal jaar later heeft het HvJ zich wederom moeten uitspreken over de zetel van bedrijfsuitoefening in het arrest Stoppelkamp. Een Duitse ondernemer, de heer Raab, stelt werknemers ter beschikking aan ondernemingen in Duitsland voor transportactiviteiten op dat grondgebied. Begin 2002 heeft hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening van Duitsland naar Oostenrijk verplaatst. Op 1 juli 2002 heeft hij ook zijn privé woonplaats naar Oostenrijk verplaatst. In geschil is of de heer Raab met of zonder btw aan Duitse ondernemers moet factureren. De Duitse belastingdienst is van mening dat de heer Raab met btw had moeten factureren, omdat zijn privé woonplaats in Duitsland is gelegen. De heer Raab stelt dat hij een Oostenrijkse ondernemer is geworden, waardoor de btw verlegd werd naar de Duitse ondernemer.

⁴⁹ Zie onder andere HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), FED 1994/348.

⁵⁰ Zie onder andere HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32.

⁵¹ Zie onder andere HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler), V-N 1997/653.

⁵² HvJ EG 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer Luxembourg Sàrl), V-N 2007/36.23.

⁵³ HvJ EG 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer Luxembourg Sàrl), V-N 2007/36.23, r.o. 60 en 61.

Het HvJ overweegt dat de belangrijkste factoren de zetel van de bedrijfsuitoefening en het eventueel bestaan van een vaste inrichting zijn, om te bepalen of een onderneming of natuurlijk persoon in een bepaalde lidstaat is gevestigd. De privé woonplaats van de ondernemer is slechts van belang indien geen relevante informatie voorhanden is omtrent de zetel van bedrijfsuitoefening of de vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht.

De zetel van bedrijfsuitoefening wordt bepaald aan de hand van tal van factoren. Hiervan zijn de belangrijkste de statutaire zetel, de plaats van het centrale bestuur, de plaats waar de bestuurders van de vennootschap vergaderen en de plaats waar het algemene beleid van de vennootschap wordt bepaald. Indien deze 'primaire' factoren geen duidelijkheid verschaffen omtrent de zetel van bedrijfsuitoefening worden pas de 'secundaire' factoren meegenomen in de overweging. Dit zijn onder andere de woonplaats van de hoofdbestuurders en de plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden. Dit onderscheid tussen primaire en secundaire factoren wordt gemaakt omdat de primaire factoren beter aansluiten bij waar de economische activiteit plaatsvindt, terwijl de woonplaats van de bestuurders hier in principe weinig over zegt.⁵⁴

Het arrest Stoppelkamp is in lijn met arrest Planzer, en heeft de rangorde in factoren een beter kader gegeven. Overige zaken die uit het arrest Stoppelkamp zijn af te leiden, betreffen onder andere een indirecte bevestiging dat de factoren die zijn genoemd in Planzer, ook gelden voor de Btw-richtlijn, daar het arrest Planzer ziet op de Achttste en Dertiende richtlijn. Hiernaast is bevestigd dat de genoemde factoren in het arrest Planzer ook zien op natuurlijke personen ondernemers.

Resumerend kan gesteld worden dat de zetel van bedrijfsuitoefening van een onderneming of natuurlijk persoon wordt bepaald aan de hand van primaire factoren, aangezien deze aansluiten bij de economische activiteit. Dit zijn:

- De statutaire zetel van de onderneming;
- De plaats waar de bestuurders van de vennootschap vergaderen;
- De plaats waar het algemene beleid van de onderneming wordt bepaald; en
- De plaats van het centrale bestuur.

Mochten deze factoren geen uitsluitel geven omtrent de zetel van bedrijfsuitoefening (of vestigingsplaats), dan wordt aan de hand van secundaire factoren bepaald waar de onderneming is gevestigd. Dit zijn:

- De woonplaats van de hoofdbestuurders;
- De plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden;
- De plaats waar de administratie en boekhouding zich bevinden; en
- De plaats waar financiële zaken hoofdzakelijk worden geregeld.

Door de bewoordingen van het HvJ worden naast de genoemde factoren, andere factoren niet uitgesloten. Dit blijkt onder andere uit de woorden "waarvan de belangrijkste zijn" en "andere factoren, zoals" in het Stoppelkamp arrest.⁵⁵ Mede hierdoor blijft het beoordelen van de zetel van bedrijfsuitoefening een feitelijke aangelegenheid, waarbij alle feiten en omstandigheden in aanmerking moeten worden genomen, om zodoende een juiste beoordeling te kunnen maken.

3.3.3 De Nederlandse invulling van het hoofdhuis

Net als de Btw-richtlijn, bevat de Nederlandse Wet OB geen definitie van de zetel van bedrijfsuitoefening. Hoogstens kan verwezen worden naar artikel 6 van de Wet OB, omtrent de plaats van dienstverlening. In dit artikel staan de woorden 'woont of is gevestigd'. Dit artikel is de implementatie in het Nederlandse recht van artikel 9 Zesde Richtlijn, waarin de vestigingsplaatsvormen in de btw zijn aangegeven.⁵⁶ Een omschrijving van deze begrippen is niet gegeven, waardoor in Nederlandse rechtspraak voornamelijk wordt teruggevallen op overwegingen uit Europese jurisprudentie.

Voor het eerste Europese arrest omtrent de zetel van bedrijfsuitoefening, zijn twee arresten door de HR gewezen omtrent de beoordeling van de vestigingsplaats van een onderneming. Het ene arrest is inmiddels achterhaald.⁵⁷ In het andere arrest kent de HR voornamelijk belang toe aan de statutaire zetel van de onderneming. De plaats waar belanghebbende haar feitelijke ondernemingsactiviteiten uitvoert, acht de HR niet van belang.⁵⁸

⁵⁴ HvJ EU 6 oktober 2011, nr. C-42/10 (Stoppelkamp), V-N 2011/50.20, r.o. 26 e.v.

⁵⁵ HvJ EU 6 oktober 2011, nr. C-42/10 (Stoppelkamp), V-N 2011/50.20, r.o. 30 en 41.

⁵⁶ Tweede Kamer, vergaderjaar 1977-1978, 14 887, nr. 3 (MvT).

⁵⁷ In het arrest HR 17 februari 1999, nr. 33 394, BNB 1999/133, maakt de Hoge Raad een onderscheid tussen de privé sfeer van een natuurlijk persoon en zijn onderneming. Uit onder andere het Stoppelkamp arrest is af te leiden dat hier geen onderscheid in gemaakt zou moeten worden, aangezien de privé sfeer (in casu de woonplaats) van een natuurlijk persoon wel als factor mee kan worden genomen in de beoordeling van de vestigingsplaats.

⁵⁸ HR 26 augustus 1998, nr. 33 595, BNB 1999/302.

Na het arrest Planzer Luxembourg Sàrl zijn Nederlandse rechters een andere koers gaan varen. In de uitspraak van Rechtbank Arnhem van 3 augustus 2007⁵⁹, gaat zij in op de vraag wie de werkelijke leiding van een onderneming heeft. De rechtbank hecht hierbij voornamelijk belang aan onder wiens leiding de kernactiviteiten van de onderneming worden uitgevoerd. De statutaire vestigingsplaats is hierbij van ondergeschikt belang. In casu is het benodigde kapitaal en arbeid om de onderneming te drijven in de V.S. aanwezig, en niet in Nederland. Hierdoor oordeelt de rechtbank dat de feitelijke leiding van de vennootschap uitgevoerd wordt in de Verenigde Staten. Aangesloten wordt bij de plaats waar de werkelijke leiding van de onderneming zich bevindt. Dit werd in het arrest Planzer verwoord door de overweging "waar de voornaamste beslissingen betreffende het algemene beheer van de vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgevoerd".⁶⁰

In de uitspraak van Gerechtshof Den Haag⁶¹ was in geding of in Nederland btw had moeten worden afgedragen over een bedrijfsmatige verhuur van een auto. Volgens de inspecteur is de verhuur een dienst die in Nederland is verricht. De verhuurder meent dat de verhuur in Suriname is verricht. Het Hof oordeelt aan de hand van de onder andere het arrest Planzer dat de zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland is gevestigd. Hierbij wordt onder meer de statutaire zetel en de plaats waar de bestuurlijke beslissingen worden genomen in aanmerking genomen. De lijn die is uitgezet in het arrest Planzer wordt wederom gevolgd.

In haar uitspraak van 22 juli 2009 buigt Rechtbank Den Haag zich over de vraag of Stichting D in Nederland is gevestigd.⁶² De stichting is naar Nederlands recht opgericht en wordt bestuurd door 4 bestuurders. Van de bestuurders woont één persoon in Nederland, één in Nederland en twee in de Verenigde Arabische Emiraten. Doordat bestuurlijke beslissingen pas kunnen worden genomen indien twee van de bestuurders voor stemmen, wordt de feitelijke leiding niet in Nederland uitgevoerd, maar in de Verenigde Arabische Emiraten. De feitelijke leiding wordt door de Rechtbank meer van belang geacht dan de statutaire zetel van de stichting. Aangezien de plaats waar de feitelijke leiding wordt uitgevoerd prevaleert boven de statutaire zetel, is deze uitspraak in lijn met het arrest Planzer.

3.3.4 De Btw-verordening over het hoofdhuis

Op 15 maart 2011 is de Btw-verordening ingevoerd.⁶³ Hierin wordt invulling gegeven aan de manier waarop de zetel van bedrijfsuitoefening dient te worden bepaald. Lid 1 van artikel 10 bepaalt dat de plaats waar de centrale bestuurstaken worden uitgevoerd doorslaggevend is voor de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Om te bepalen waar de centrale bestuurstaken worden uitgevoerd, worden drie factoren genoemd waar mee rekening dient te worden gehouden. Dit zijn de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van de onderneming worden genomen, de plaats van de statutaire zetel van de onderneming en de plaats waar de bestuurders van het bedrijf bijeenkomen. Indien aan de hand van deze factoren niet met zekerheid kan worden bepaald waar de zetel van bedrijfsuitoefening van een onderneming is gevestigd, is de plaats waar de voornaamste beslissingen worden genomen betreffende de algemene leiding van de onderneming doorslaggevend.

De criteria om de zetel van bedrijfsuitoefening te bepalen lijken zo goed als overeen te komen met de positieve integratie van het HvJ. Hierbij dient opgemerkt te worden dat het arrest Stoppelkamp nog niet was gewezen ten tijde van de invoering van de Btw-verordening. Het is dan ook waarschijnlijk dat de Europese Raad het arrest Planzer heeft gebruikt als leidraad voor haar omschrijving van de zetel van bedrijfsuitoefening in de Btw-verordening. Toch is een aantal verschillen op te merken.

Ten eerste wordt in de positieve integratie van het HvJ de zetel van bedrijfsuitoefening beschreven als de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van deze vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgevoerd. In de Btw-verordening wordt alleen de plaats waar de centrale bestuurstaken van de onderneming worden uitgevoerd genoemd. Of de Europese Raad hiermee een koerswijziging heeft willen veroorzaken, is onbekend. Ten tweede zijn de factoren waarmee wordt bepaald waar de algemene leiding is gevestigd en de centrale bestuurstaken van een onderneming worden uitgevoerd enigszins door elkaar gehusseld. Zo is de één van de twee aspecten van de omschrijving van het begrip zetel van bedrijfsuitoefening in het arrest Planzer, een factor geworden om te bepalen waar de centrale bestuurstaken worden uitgevoerd, in de Btw-verordening. Deze factor is dan wel weer doorslaggevend, indien aan de hand van de drie gegeven factoren in de Btw-verordening niet met zekerheid een zetel van bedrijfsuitoefening kan worden aangewezen. De keuze van de Europese Raad voor een doorslaggevende factor, is mijns

⁵⁹ Rechtbank Arnhem 3 augustus 2007, nr. 06/331, V-N 2008/5.21.

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

⁶¹ Hof 's-Gravenhage 7 maart 2008, nr. BK-07/00054, V-N 2008/39.17.

⁶² Rechtbank 's-Gravenhage 22 juli 2009, nr. AWB 06/0867 t/m AWB 07/0884, V-N 2010/3.23.

⁶³ Europese Commissie 15 maart 2011, *Uitvoeringsverordening houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde*, nr. 282/2011, punt 2 en 4 van de considerans.

inziens een juiste. Indien niet duidelijk wordt vanuit de gegeven factoren waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de onderneming is gelegen, weet men nu toch waar de onderneming gevestigd is, in tegenstelling tot wanneer het arrest Planzer gevolgd wordt. Hierdoor is dit vanuit de rechtszekerheidsgedachte een goede keuze. Ten slotte zij nog opgemerkt dat vanuit de rechtszekerheidsgedachte door de invoering van de Btw-verordening ook juist onduidelijkheid is ontstaan. Daar artikel 10 Btw-verordening alleen voor artikel 44 en 45 Btw-richtlijn geldt, lijken andere artikelen in de Btw-Richtlijn aangewezen te zijn op de HvJ jurisprudentie, waarin een net andere uitleg van de zetel van bedrijfsuitoefening wordt aangehouden.

3.4 De vaste inrichting in de btw

3.4.1 Inleiding

De begrippen belastingplichtige en zetel van bedrijfsuitoefening zijn reeds besproken. Naast de primaire vestigingsplaats kan een onderneming ook een secundaire vestigingsplaats hebben. Dit wordt ook wel aangeduid als een vaste inrichting of filiaal. De verschillende vestigingsplaatsen vormen een middel om de heffingsbevoegdheid te verdelen. Indien een vaste inrichting wordt erkend in een bepaald land, wordt dit onder omstandigheden gezien als een losstaand onderdeel van een onderneming. Er kunnen dan bijvoorbeeld kosten aan de vaste inrichting worden toegerekend, of de vaste inrichting kan zelf prestaties verrichten in het economische verkeer. Om de implicaties van het erkennen van een vaste inrichting in een land te kunnen overzien, zal eerst het begrip vaste inrichting bekend moeten zijn. Een definitie van de term is niet gegeven. Hierdoor heeft het begrip zijn contouren gekregen in arresten van het HvJ. In tegenstelling tot de primaire vestigingsplaats, is de vaste inrichting veelvuldig bediscussieerd in jurisprudentie en literatuur. De inhoud van het begrip secundaire vestigingsplaats wordt wederom toegelicht aan de hand van de Europese en de Nederlandse visies en zoals het begrip is omschreven in de Btw-verordening. Hierbij geef ik nog geen eigen mening over de verschillende arresten en zaken. Pas nadat de volledige serie jurisprudentie is geanalyseerd geef ik mijn eigen mening omtrent het begrip in paragraaf 3.4.5.

3.4.2 Europese invulling van de vaste inrichting

3.4.2.1 Günter Berkholz

Het eerste handvat dat ten aanzien van de invulling van het begrip vaste inrichting werd geboden, is beschreven in het HvJ arrest Günter Berkholz.⁶⁴ Dit arrest uit 1985 gaat over een Duitse exploitant van speelautomaten, juke-boxen en soortgelijke apparatuur. De speelautomaten zijn voornamelijk verspreid over het vaste land van Duitsland. Ook heeft Berkholz een aantal speelautomaten op een veerboot, die tussen Duitsland en Denemarken heen en weer vaart. De machines worden regelmatig onderhouden, hersteld en vervangen door personeel van Berkholz, maar dit personeel is niet permanent aanwezig op de veerboot. Berkholz beschikt niet over een eigen ruimte op de veerboot, maar mag wel diverse ruimtes gebruiken op de veerboot om benodigheden tijdelijk op te slaan. Het Duitse rechter twijfelt over de plaats vanuit waar de diensten worden verricht, en besluit de volgende prejudiciële vraag te stellen:

"Moet artikel 9, lid 1 (...) aldus worden uitgelegd, dat onder het begrip vaste inrichting ook is te verstaan de installatie voor de uitoefening van een beroepsactiviteit (bijvoorbeeld de exploitatie van speelautomaten) op een buiten het territorium op de volle zee varend schip? Aan welke kenmerken moet 'een vaste inrichting' voldoen?"⁶⁵

Het HvJ start de beantwoording van de vraag door het achterliggende doel van de plaats van dienst te beschouwen. De bepaling beoogt de toepassingsgebieden van de nationale wettelijke regeling inzake de btw rationeel af te bakenen, door de plaats waar de diensten worden geacht te zijn verricht, uniform vast te stellen. Hierna beargumenteert het HvJ dat voor de plaats van dienstverlening de plaats waar de onderneming zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd prevaleert boven een vaste inrichting. De vaste inrichting is slechts van belang indien de zetel van bedrijfsuitoefening geen fiscaal rationele oplossing biedt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan. Een vaste inrichting kan als zodanig worden gekwalificeerd indien deze duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn. In casu is dit niet het geval, omdat de zetel van bedrijfsuitoefening van Berkholz wel een bruikbaar aanknopingspunt is voor de belastingheffing en het personeel niet duurzaam op de veerboot aanwezig is.

3.4.2.2 Faaborg-Gelting Linien

In het tweede arrest omtrent de secundaire vestigingsplaats staat wederom een veerboot centraal die een verbinding onderhoudt tussen Duitsland en Denemarken. Faaborg-Gelting Linien is een in Denemarken gevestigde ondernemer. Op deze veerboot, die gedurende een vaart de grens tussen twee lidstaten oversteeft, wordt een restaurant geëxploiteerd. In geschil tussen Faaborg-Gelting Linien en de Duitse belastingdienst is de plaats waar de maaltijdverstrekking plaatsvindt.⁶⁶

⁶⁴ HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Günter Berkholz), Jur. 1985, p. 02251.

⁶⁵ HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Günter Berkholz), Jur. 1985, p. 02251, r.o. 9.

⁶⁶ HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting-Linien), V-N 1996/2120, 22, r.o. 10.

Het HvJ verwijst naar het arrest Berkholz, en overweegt dat een vaste inrichting alleen in aanmerking wordt genomen indien de plaats van dienstverlening die volgt uit het volgen van de plaats van de zetel van bedrijfsuitoefening niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan. Om de vaste inrichting aan te merken als de plaats waar de dienst wordt verricht, dient deze hiernaast over een zekere bestendigheid te beschikken, doordat zij duurzaam over personeel en technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn. In casu is dit niet volgens het HvJ het geval (zie in paragraaf 3.4.5 mijn mening), waardoor de lidstaat waar zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, de plaats is waar de dienst wordt verricht. Hierin speelt volgens het HvJ mee dat de zetel van bedrijfsuitoefening een bruikbaar aanknopingspunt is.⁶⁷

3.4.2.3 DFDS

DFDS A/S is een vennootschap opgericht naar Deens recht, die als doel heeft reizen, de scheepvaart en het vervoer in het algemeen te bevorderen. DFDS A/S heeft een dochtermaatschappij in het Verenigd Koninkrijk, DFDS Limited. Tussen deze vennootschappen is een agentuurovereenkomst gesloten, waarin de dochtermaatschappij DFDS Limited wordt aangeduid als een "algemeen verkoop- en havenagent" in het Verenigd Koninkrijk van de Deense moedermaatschappij DFDS A/S. DFDS Limited verkoopt rondreis pakketten in naam en voor rekening van DFDS A/S, in ruil voor commissie over de door haar verkochte rondreis pakketten. In geschil was vanuit waar de diensten door DFDS Limited werden verricht, en of dit vanuit zijn zetel van bedrijfsuitoefening gebeurde of vanuit een vaste inrichting aldaar. DFDS stelde dat de diensten belastbaar waren in de lidstaat waar haar zetel van bedrijfsuitoefening gevestigd was. Dat zou Denemarken zijn, waar een regeling actief was waardoor dergelijke diensten vrijgesteld waren van btw. De Engelse belastingdienst meende dat de diensten vanuit een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk werden verricht, zodat zij heffingsbevoegd waren.⁶⁸

Het HvJ begint haar redenering met de constatering dat de reisbureauregeling is geïmplementeerd vanwege praktische moeilijkheden indien algemene regels met betrekking tot de plaats van heffing worden toegepast. De plaats van heffing van de dienst die het reisbureau levert is de lidstaat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst verleent. Hierna bevestigt het HvJ haar eerdere overwegingen in de arresten Berkholz en Faaborg-Gelting Linien. De eerste horde wordt gemakkelijk genomen: het is geen fiscaal rationele oplossing indien de diensten zouden worden verricht vanuit Denemarken terwijl ze feitelijk vanuit het Verenigd Koninkrijk worden verricht. Ook aan het tweede criterium wordt voldaan. De dochtermaatschappij DFDS Limited heeft een dusdanig uitgebreid personeelsbestand en benodigd materiaal dat het als een vaste inrichting kwalificeert.⁶⁹

3.4.2.4 ARO Lease en Lease Plan

De volgende zaak waarin het hoogste Europese orgaan zich heeft moeten uitspreken, betrof de Nederlandse onderneming ARO Lease BV (hierna: ARO). ARO is een leasemaatschappij die opereert vanuit Nederland, maar in de relevante periode ook 800 leasecontracten heeft afgesloten met leasees in België. Ook de Belgische leasecontracten worden afgehandeld in Nederland. In het geval een Belg een leasecontract met ARO wil afsluiten, zoekt hij een auto uit bij een tussenpersoon van ARO, in België. Deze tussenpersoon levert vervolgens de auto aan ARO, waarna ARO het leasecontract met de leasee aangaat. Op het moment dat de lease termijn is verlopen, krijgt de leasee de kans om de auto definitief over te nemen. Indien hij de auto niet overneemt, wordt deze tijdelijk gestald bij de tussenpersoon in België. In geschil is of ARO doordat zij continue meerdere auto's in België heeft gestald, een vaste inrichting in België bezit.⁷⁰

Het HvJ start haar redenering met de opmerking dat, gezien de praktische problemen, voor de verhuur van vervoermiddelen niet wordt uitgegaan van de plaats waar het verhuurde vervoermiddel wordt gebruikt, maar waar de dienstverrichter haar zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Hierna noemt het HvJ de twee criteria wanneer een vaste inrichting prevaleert boven de zetel van bedrijfsuitoefening, zijnde de niet fiscaal rationele oplossing en de zekere bestendigheid door het duurzaam over personeel en technische middelen beschikken. Na deze bekende rechtsoverweging, benoemt het HvJ dat de inrichting een zodanige structuur moet bezitten zodat hij zelfstandig de betrokken diensten moet kunnen verrichten. In dit geval betreft het de mogelijkheid om overeenkomsten te kunnen opmaken of beslissingen van dagelijks bestuur te nemen. Aangezien ARO noch over personeel, noch over technische middelen beschikt om de leasediens ten zelfstandig in België te laten plaatsvinden, bezit ARO geen vaste inrichting.⁷¹

De prejudiciële vragen in de zaak Lease Plan zijn rond dezelfde tijd gesteld als de vragen in het arrest Aro Lease. Lease Plan is een in Luxemburg gevestigd leasebedrijf maar heeft ook een tiental contracten met in België gevestigde afnemers

⁶⁷ HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting-Linien), V-N 1996/2120, 22, r.o. 16 t/m 19.

⁶⁸ HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997/1662, 17, r.o. 5 t/m 7.

⁶⁹ HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997/1662, r.o. 29.

⁷⁰ HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease BV), V-N 1997/2933, 7, r.o. 3 t/m 5.

⁷¹ HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease BV), V-N 1997/2933, 7, r.o. 18 t/m 22.

gesloten. Het onderhoud, de verzekeringen, reparaties alsmede belastingen blijven voor rekening van de in België gevestigde afnemers. In geschil is of Lease Plan over een vaste inrichting in België beschikt, nu zij een tiental leaseauto's in België heeft rondrijden. Gezien de overeenkomsten van de beide zaken, verwijst het HvJ voornamelijk naar het arrest ARO Lease. Het is dan ook niet verwonderlijk dat het HvJ tot dezelfde conclusie komt als in de zaak ARO Lease: een wagenpark van een leasemaatschappij in een ander land dan waar zij haar zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd is geen vaste inrichting, doordat zij niet duurzaam over personeel en technische middelen beschikt om de leasediens ten zelfstandig uit te voeren.⁷²

3.4.2.5 Daimler en Widex

In de gevoegde zaken Daimler en Widex staan twee testlaboratoria centraal. Daimler heeft haar zetel van bedrijfsuitoefening in Duitsland, maar test haar geproduceerde auto's in Zweden. Daimler heeft een dochteronderneming in Zweden die de benodigde materialen en diensten levert voor de tests. De tests vallen buiten de reikwijdte van de btw. Het zijn slechts verplichte handelingen om zodoende de auto's te mogen verkopen. Widex is gevestigd in Denemarken, maar heeft een testcentrum voor de door haar vervaardigde hoortbestellen in Zweden. Hier wordt alleen zuiver onderzoek verricht en geen producten in de handel gebracht, door vier werknemers van de onderzoeksafdeling. Ook Widex heeft een dochteronderneming in Zweden, maar het onderzoekscentrum staat hier volkomen los van.⁷³

In beide zaken is in geschil of in Zweden een vaste inrichting aanwezig is, ondanks dat geen belastbare handelingen worden uitgeoefend vanuit de inrichting. De Zweedse belastingdienst is namelijk van mening dat uit voorgaande jurisprudentie blijkt dat een vaste inrichting een zodanig zelfstandige inrichting is dat van daaruit goederen of diensten op de markt kunnen worden gebracht. Volgens haar is daarbij niet vereist dat dit ook daadwerkelijk gebeurt.

Het HvJ maakt korte metten met deze veronderstelling van de Zweedse belastingdienst. Als een inrichting, ook al kwalificeert deze als vaste inrichting volgens criteria in voorgaande jurisprudentie, geen belastbare handelingen vanuit deze inrichting uitoefent, kan nooit sprake zijn van een vaste inrichting. Hierbij wijst het HvJ naar haar arrest Commissie/Italië waarin zij heeft geoordeeld dat het bestaan van transacties in de betrokken lidstaat een beslissende factor is in de uitdrukking "vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht". Aangezien tussen partijen niet in geschil is dat in onderhavige casussen geen belastbare handelingen worden uitgeoefend in de testcentra, is in casu geen sprake van een vaste inrichting. Doordat niet wordt voldaan aan het tweede onderdeel in de zinsnede "vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht", hoeft niet getoetst te worden of wordt voldaan aan de kwalificatie 'vaste inrichting', binnen de zinsnede.⁷⁴

3.4.2.6 Welmory

Welmory Ltd is een Cypriotische vennootschap die biedcredits verkoopt. Met deze biedcredits kunnen afnemers bieden op een ter veiling aangeboden goed. De goederen op deze website worden voornamelijk door Welmory Sp z.o.o. aangeboden. Tussen Welmory Ltd en Welmory Sp z.o.o. is contractueel overeengekomen dat Welmory Ltd de website beheert. Voor dit beheer gebruikt Welmory Ltd het personeel en de technische middelen van Welmory Sp z.o.o.. Als tegenprestatie voor dit beheer, heeft Welmory Sp z.o.o. zich ertoe verbonden goederen te verkopen via deze website. In geschil is of Welmory Ltd een vaste inrichting in Polen heeft, nu zij de infrastructuur van de Poolse vennootschap gebruikt.⁷⁵ Opgemerkt dient te worden dat de zaak Welmory de eerste prejudiciële beslissing is sinds de Btw-verordening van toepassing is. De Btw-verordening maakt kortgezegd onderscheid tussen een 'inkoop vaste inrichting' en een 'verkoop vaste inrichting'. Een inkoop vaste inrichting wordt geacht aanwezig te zijn indien deze inrichting in staat is diensten te ontvangen en te gebruiken voor eigen behoeften.⁷⁶

Het HvJ benadrukt in haar eerste rechtsoverwegingen dat de uitleg van de voorliggende prejudiciële vraag artikel 44 Btw-richtlijn betreft, in tegenstelling tot eerdere prejudiciële vragen. Toch kan de rechtspraak inzake de uitlegging van het 'oude' vaste inrichting begrip van het HvJ mutatis mutandis in beginsel ook worden toegepast bij de uitlegging van artikel 44 van de Btw-richtlijn, gelet op de context, de doelstelling en de considerans van de regeling. De plaats waar de onderneming zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd is het voornaamste aanknopingspunt voor het bepalen van de plaats van de dienst. Een andere inrichting aanmerken als voornaamste aanknopingspunt is slechts van belang ingeval die zetel niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt. Door de bewoordingen van artikel 44 Btw-richtlijn moet niet langer worden gekeken vanuit het perspectief van de belastingplichtige dienstverrichter, maar vanuit het oogpunt van de belastingplichtige afnemer van de dienst. Een vaste inrichting wordt aanwezig geacht, indien die een voldoende mate van duurzaamheid vertoont en

⁷² HvJ EG 7 mei 1998, nr. C-390/96 (Lease Plan), V-N 1998/57.19.

⁷³ HvJ EU 25 oktober 2012, nr. C-318/11 en C-139/11 (Daimler en Widex), V-N 2012/58.15, r.o. 11 t/m 14 en 21 t/m 26.

⁷⁴ HvJ EU 25 oktober 2012, nr. C-318/11 en C-139/11 (Daimler en Widex), V-N 2012/58.15, r.o. 44.

⁷⁵ HvJ EU 16 oktober 2014, nr. C-605/12 (Welmory), V-N 2014/57.13, r.o. 10 t/m 14.

⁷⁶ Zie voor verdere uitleg paragraaf 3.4.4

een wat personeel en technische middelen betreft geschikte structuur heeft om de aan haar verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te kunnen gebruiken. Welmory Ltd bezit dus een vaste inrichting in Polen indien zij op zijn minst beschikt over een structuur die wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en, wat personeel en technische middelen betreft, geschikt is om in Polen de diensten af te nemen van Welmory Sp z.o.o. en deze te gebruiken bij haar bedrijfsuitoefening. Dat Welmory Ltd haar activiteiten kan uitoefenen zonder daadwerkelijk over personeel en technische middelen te beschikken in Polen, doet hier niet aan af. Wel dient Welmory Ltd te beschikken over een geschikte structuur in Polen, zoals computeruitrusting, servers en aangepaste software. Of dit het geval is, laat het HvJ aan de verwijzende Poolse rechter.⁷⁷

3.4.3 Nederlandse invulling van de vaste inrichting

3.4.3.1 Inleiding

Naast de ontwikkeling van het begrip binnen de Europese jurisprudentie, heeft de term vaste inrichting ook binnen de nationale wetgeving invulling gekregen. De eerste invulling van het begrip binnen Nederland werd al door de Staatssecretaris van Financiën (hierna: SvF) gegeven in 1970. Hierna zijn nog twee besluiten van zijn hand gekomen. Deze besluiten en de Nederlandse rechtspraak worden nader bekeken.

3.4.3.2 Besluit 1994 en 2003

Net zoals de Btw-richtlijn, bevat de Wet OB geen definitie van de secundaire vestigingsplaats. Hierdoor wordt terug gevallen op gepubliceerde besluiten en jurisprudentie. In het Besluit van 1 augustus 1994 wordt de vaste inrichting door de SvF omschreven als een met zekere duurzaamheid geëxploiteerde bedrijfsinrichting van een ondernemer wiens zetel van de bedrijfsuitoefening in het buitenland is gevestigd, vanuit welke inrichting leveringen en goederen en/of diensten jegens derden plegen te worden verricht.⁷⁸ Dit houdt volgens het Besluit in dat een toteen buitenlandse onderneming behorende inrichting als een vaste inrichting wordt gezien, als de ondernemer de activiteiten vanuit deze inrichting ontplooit als ware zij een zelfstandig ondernemer in de zin van de omzetbelasting. Er wordt tevens opgemerkt dat een fabriek, werkplaats, verkoopruimte of ander soortgelijke vestiging ook als vaste inrichting dient te worden aangemerkt. Als vaste inrichting wordt in ieder geval niet aangemerkt een inrichting die alleen (slechts) ondersteunende activiteiten verricht. Voorbeelden die hierbij genoemd worden zijn het uitsluitend verschaffen van reclamediensten, het verstrekken van inlichtingen en het verrichten van onderzoek.

Het Besluit van 1 augustus 1994 is op 21 november 2003 in overeenstemming gebracht met nieuw verschenen jurisprudentie. In het arrest DFDS werd geoordeeld dat ook een inrichting die een zelfstandige rechtspersoon is als vaste inrichting kan worden gezien. Nederland heeft zich gecommitteerd aan dit opmerkelijke arrest. Een Nederlandse dochtervennootschap moet in beginsel worden behandeld als een afzonderlijk binnen het rijk gevestigde ondernemer. Het leerstuk van de vaste inrichting is daar in beginsel niet op van toepassing. Wanneer echter sprake is van een situatie als in de zaak DFDS, wordt onder bepaalde omstandigheden en met het oog op een fiscaal rationele oplossing, een vaste inrichting erkend. Het uitgangspunt van een juridisch zelfstandig lichaam staat hierbij niet in de weg aan de vaststelling dat sprake is van een vaste inrichting.

Een aantal kanttekeningen kan worden gemaakt. Ten eerste omtrent de omschrijving van het begrip vaste inrichting. De omschrijving van de SvF legt de nadruk meer op de activiteiten en niet op de structuur van de vaste inrichting. De genoemde criteria van het HvJ komen hier niet expliciet naar voren, maar kunnen mijns inziens wel conform worden uitgelegd. Hiernaast lijkt uit de omschrijving van het begrip dat een inrichting pas als vaste inrichting kwalificeert indien hij presteert ten opzichte van derden. In mijn optiek is dit niet nodig. Ook een inrichting die alleen presteert aan haar hoofdhuis zou kunnen kwalificeren, mits zij maar voldoet aan de criteria gegeven door het HvJ. Tenslotte lijkt de SvF te suggereren dat per definitie prestaties moeten worden verricht, terwijl in mijn optiek opgehaakt kan worden uit de Btw-verordening dat dit geen noodzakelijk vereiste is.

3.4.3.3 Nederlandse rechtspraak omtrent de vaste inrichting

Merx concludeert dat in Nederland een gering aantal belangrijke zaken omtrent vaste inrichtingen voor de rechter zijn gekomen. Het gaat hierbij meermaals om zaken waarin slechts een zeer gering aantal omstandigheden wijzen op een vaste inrichting. Dit houdt in dat in de meeste gevallen of geen problemen zijn bij het vast stellen of iemand al dan niet een vaste inrichting heeft of dat de men in eerder stadium in overleg met de Belastingdienst tot overeenstemming komt.⁷⁹

⁷⁷ HvJ EU 16 oktober 2014, nr. C-605/12 (Welmory), V-N 2014/57.13, r.o. 56.

⁷⁸ Besluit van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254, V-N 1994, p. 2640, aangepast bij besluit van 8 oktober 2002, nr. DGB2002/5520M, V-N 2002/51.22 en het besluit van 21 november 2003, nr. DGB2003/6237M, V-N 2003/63.12.

⁷⁹ M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw diss.*, Kluwer: Deventer 2011, p. 185.

Een tot de verbeelding sprekend arrest betreft het volgende. Een in België woonachtige met een administratie- en advieskantoor meent een vaste inrichting te hebben in Nederland. Hij stelt dat hij een kantoorruimte en een rijdend kantoor in de vorm van een kampeerauto in Nederland heeft. Hof Den Bosch oordeelde ten aanzien van het rijdende kantoor dat deze niet aangemerkt kon worden als vaste inrichting omdat geen technische middelen aanwezig waren. Doordat Hof Den Bosch niet oordeelde over de kantoorruimte, werd de zaak via de HR terugverwezen naar Hof Arnhem. Deze oordeelde over de kantoorruimte dat ook hier geen sprake is van een vaste inrichting, daar de ondernemer de ruimte de zolderkamer van zijn zus was, hij in de zolderkamer nauwelijks klanten ontving en hij dit adres niet gebruikte als correspondentieadres.⁸⁰ Uit dit arrest kan worden opgemaakt dat de HR net als het HvJ de zekere bestendigheid door het beschikken over personeel en middelen relevant acht.

3.4.4 Btw-verordening over de vaste inrichting

3.4.4.1 Inleiding

In voorgaande paragrafen is besproken welke invulling het HvJ, de SvF en de Nederlandse gerechtelijke instanties hebben gegeven aan het begrip vaste inrichting. De eerste invulling van het begrip werd in 1970 gegeven door de SvF. 15 jaar later verscheen het eerste arrest omtrent de vaste inrichting. Een ruime 25 jaar daarna en vele ontwikkelingen verder in de btw, is de Btw-verordening gepubliceerd.⁸¹

Met de invoering van de Btw-verordening is beoogd de interpretatieruimte omtrent verschillende artikelen te verkleinen en te zorgen voor een meer eenvormige toepassing van het btw-stelsel.⁸² Hiermee is dus niet bedoeld regelgeving te wijzigen of uit te breiden. Ook de vaste inrichting wordt in de Btw-verordening besproken. Doordat een verordening direct toepasbaar is en een rechtstreekse bron van rechten en verplichtingen vormt voor alle geadresseerden is de Nederlandse begripsomschrijving zoals deze is ontstaan in de jurisprudentie in principe niet meer relevant.⁸³ Er worden drie verschijningsvormen van de vaste inrichting gedefinieerd. De verhouding tussen de verordening en het huidige positieve recht komt in paragraaf 3.4.5 aan bod, waarin ik mijn visie op de vaste inrichting toelicht.

3.4.4.2 De verkoop vaste inrichting

Artikel 11 lid 2 van de Btw-verordening bepaalt dat voor de toepassing van een aantal artikelen onder vaste inrichting wordt verstaan:

“iedere andere inrichting dan de in artikel 10 van deze verordening bedoelde zetel van de bedrijfsuitoefening die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om de door haar te verrichten diensten te kunnen verstrekken.”⁸⁴

Deze definitie is onder andere van toepassing bij de hoofdregel van de plaats van dienst bij transacties aan niet-belastingplichtigen en lokale verleggingsregelingen.⁸⁵ Deze vorm van de vaste inrichting wordt ook wel de verkoop vaste inrichting genoemd. De definitie komt grotendeels overeen met de reeds besproken jurisprudentie van het HvJ. Twee zaken kunnen naar mijn mening opgemerkt worden. De zetel van bedrijfsuitoefening staat nog steeds voorop. Indien geen zetel van bedrijfsuitoefening kan worden aangemerkt ingevolge artikel 10 Btw-verordening, komt de vaste inrichting als optie in aanmerking, mits zij aan de voorwaarden zoals beschreven in artikel 11 Btw-verordening voldoet. De fiscaal rationele oplossing, die het HvJ inzette om een slimme constructie te bestrijden, lijkt hiermee van tafel te zijn. Wat de gevolgen

⁸⁰ HR 7 januari 2005, nr. 39 386, BNB 2005/126, r.o. 3.4.1 e.v. en Hof Arnhem 9 februari 2006, nr. 05/00283, V-N 2006/35.23.

⁸¹ Europese Commissie 15 maart 2011, *Uitvoeringsverordening houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde*, nr. 282/2011. De term de Btw-verordening en Uitvoeringsverordening worden door elkaar heen gebruikt, maar hebben dezelfde betekenissen.

⁸² Europese Commissie 15 maart 2011, *Uitvoeringsverordening houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde*, nr. 282/2011, punt 2 en 4 van de considerans.

⁸³ HvJ 9 maart 1978, nr. 106/77 (Simmenthal), Jur. 1978, p. 629, r.o. 15 en J.P. Hulshof en E.W.E.M. Cox, *De gewijzigde Btw-verordening: een knipperlicht in het schemerduister*, Btw Brief 2011/10, p. 1.

⁸⁴ Europese Commissie 15 maart 2011, *Uitvoeringsverordening houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde*, nr. 282/2011, artikel 11 lid 2.

⁸⁵ Artikel 45 en 192bis Btw-richtlijn. Hiernaast geldt dit begrip voor kortstondig verhuur van vervoermiddelen (artikel 56, lid 2 Btw-richtlijn) en met betrekking tot elektronische diensten verricht voor niet-belastingplichtigen door een dienstverlener uit een derde staat (artikel 58 Btw-richtlijn).

hiervan zijn is onduidelijk.⁸⁶ Hiernaast komen de termen beschikken over en zelfstandig niet terug in deze definitie. Net als menig ander auteur meen ik dat hiermee geen inhoudelijke verschillen bedoeld worden.⁸⁷

3.4.4.3 De inkoop vaste inrichting

De tweede verschijningsvorm van de vaste inrichting betreft het begrip indien sprake is van handelingen ten opzichte van andere belastingplichtigen ex artikel 44 Btw-richtlijn. Dit zijn zogeheten business-to-business transacties. Artikel 11 lid 1 van de Btw-verordening luidt als volgt

"iedere andere inrichting dan de in artikel 10 van deze verordening bedoelde zetel van de bedrijfsuitoefening die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken."⁸⁸

Het verschil ten opzichte het vaste inrichtingbegrip van lid 2 ligt verscholen in de laatste volzin. Een zogenoemde inkoop vaste inrichting wordt geacht aanwezig te zijn indien zij diensten kan afnemen en ter plaatse kan gebruiken. Met dit beduidend bredere vaste inrichting begrip wordt een vaste inrichting ook toegekend wanneer geen uitgaande prestaties worden verricht. Duidelijkheid omtrent wat exact onder de laatste volzin moet worden verstaan wordt niet verschaft in de considerans of verordening zelf. Ik ben het met Van Norden eens dat de omschrijving breed of eng uitgelegd kan worden. Indien deze breed wordt uitgelegd geldt dat gebruiken ook de doorbelasting van ingekochte diensten inhoudt, waardoor men sneller aan een vaste inrichting toekomt. Volgens de enge uitleg volgt uit de term gebruiken dat de inrichting de ingekochte diensten daadwerkelijk zelf volledig moet gebruiken. Indien deze visie wordt toegepast, komt men minder snel aan een vaste inrichting toe, waardoor btw besparende constructies kunnen worden tegengegaan.⁸⁹ Merckx meent dat men nu veel te snel aan een vaste inrichting toekomt in een lidstaat. Zij noemt een vertegenwoordiger die zijn auto van de zaak laat repareren in het buitenland als voorbeeld.⁹⁰

3.4.4.4 De betrokken vaste inrichting

Naast de beide reeds besproken verschijningsvormen van een vaste inrichting wordt in artikel 53 van de Btw-verordening ook gesproken over een vaste inrichting. Deze wordt ook wel de betrokken vaste inrichting genoemd:

"Voor de toepassing van artikel 192 bis van de Btw-richtlijn komt alleen in aanmerking een vaste inrichting welke gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een - wat personeel en technisch materieel betreft - geschikte structuur die het mogelijk maakt de goederenlevering of de dienst waarbij die inrichting betrokken is te verrichten."⁹¹

Voor de toepassing van de verleggingsregeling worden de voorwaarden aan de betrokkenheid zoals bedoeld in de definitie in lid 2 verder uitgewerkt. Wanneer de belastingplichtige een vaste inrichting heeft op het grondgebied van de lidstaat waar de btw is verschuldigd, wordt die vaste inrichting geacht niet betrokken te zijn bij de goederenlevering of dienst tenzij het personeel en het technisch materiaal van deze vaste inrichting worden ingezet voor handelingen die inherent zijn aan het verrichten van de belastbare goederenlevering of dienst, vóór of tijdens die verrichting. In het geval de middelen uitsluitend worden ingezet voor ondersteunende taken worden zij geacht niet te zijn ingezet. Niettemin wordt wanneer de factuur wordt uitgereikt onder het btw-identificatienummer dat is toegekend door de lidstaat van de vaste inrichting, hij geacht betrokken te zijn bij de goederenlevering of dienst, tenzij het tegendeel is bewezen.⁹²

In zowel de definitie van de vaste inrichting van artikel 11 lid 2 als de voorwaarde van artikel 53 van de Btw-verordening wordt verwezen naar artikel 192bis Btw-richtlijn. Artikel 11 lid 2 geeft een definitie en artikel 53 voegt hier een voorwaarde aan toe om te kunnen spreken van een vaste inrichting die de btw verschuldigd is. Zodoende wil ik ook niet spreken van een

⁸⁶ Zie voor een meer uitgebreide analyse paragraaf 3.4.5. Dit is ook opgemerkt door I. Lejeune, E. Cortvriend en D. Accorsi, *Implementing Measures Relating to EU Place-of-Supply Rules: Are business Issues Solved and Is Certainty Provided?*, International VAT Monitor May/June 2011, p. 3.

⁸⁷ Zie W. de Wit, *The Fixed Establishment after the VAT Package*, H.P.A.M. van Arendonk, J.J.M. Jansen & R.N.G. van der Paardt, *VAT in EU and International Perspective*, Essays in honour of Han Kogels, IBFD: Amsterdam 2011, p. 28-29.

⁸⁸ Europese Commissie 15 maart 2011, *Uitvoeringsverordening houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde*, nr. 282/2011, artikel 11 lid 1.

⁸⁹ G.J. Van Norden, *VAT in an EU and international perspective*, Essays in honour of Han Kogels, IBFD: Amsterdam 2011, p. 47.

⁹⁰ M.M.W.D. Merckx, *Btw-uitvoeringsverordening uitvoerbaar?*, WFR 2011/1308, p. 9.

⁹¹ Europese Commissie 15 maart 2011, *Uitvoeringsverordening houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde*, nr. 282/2011, artikel 53 lid 1.

⁹² Europese Commissie 15 maart 2011, *Uitvoeringsverordening houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde*, nr. 282/2011, artikel 53 lid 2.

losstaande categorie van een vaste inrichting, maar van een extra voorwaarde. Opmerkelijk is dat in artikel 11 alleen gesproken wordt over diensten, terwijl artikel 53 ook spreekt over goederenleveringen.

3.4.5 Eigen visie met betrekking tot de vaste inrichting

Een ondernemer die overweegt grensoverschrijdende activiteiten te verrichten, heeft de keuze om zijn werkzaamheden onder te brengen in een dochteronderneming of deze uit te voeren door middel van een vaste inrichting. De vaste inrichting kent uiteenlopende verschijningsvormen. Zo kan het een opslagplaats zijn van een klein aantal goederen dat als verlengstuk van het hoofdkantoor fungeert, tot een nevenvestiging die qua omvang concurreert met het hoofdkantoor. Ondanks deze uiteenlopende verschijningsvormen heeft zij nimmer eigen rechtspersoonlijkheid en is ze juridisch onlosmakelijk verbonden met het hoofdhuis. De vaste inrichting creëert de verbinding tussen een transactie en een lidstaat. Hiermee vormt ze een aanknopingspunt voor belastingautoriteiten om belasting te kunnen heffen buiten de jurisdictie van het hoofdhuis en een buitenlandse belastingplichtige hetzelfde te behandelen als een binnenlands belastingplichtige.

Uit de serie reeds aangehaalde arresten wordt door het HvJ benadrukt dat een vaste inrichting wordt erkend in plaats van de zetel van bedrijfsuitoefening indien aan twee voorwaarden wordt voldaan. Ten eerste leidt het gebruik van de zetel tot een niet fiscaal rationele oplossing of tot een conflict met een andere lidstaat en ten tweede vertoont de vaste inrichting een zekere bestendigheid. Net als Merx is in mijn optiek de eerste horde, de fiscaal rationele oplossing, een voorafgaande vraag ten opzichte van de tweede horde.⁹³ Dit sluit namelijk aan bij de voorkeur die het HvJ uitspreekt voor de zetel van de bedrijfsuitoefening. Er wordt namelijk getoetst of de zetel van de bedrijfsuitoefening een geschikt aanknopingspunt vormt. Indien dit niet het geval is wordt pas getest of sprake is van een zekere bestendigheid. Omdat mijn visie omtrent de eerste horde nogal uitgebreid is, wordt eerst het zekere bestendigheidscriterium nader bekeken. De zekere bestendigheid kan in vier aspecten worden gesplitst.

Om over een vaste inrichting te beschikken dient een onderneming duurzaam over het nodige personeel en nodige middelen te beschikken.⁹⁴ Dit duurzaamheidscriterium is niet nader omschreven door het HvJ. Het komt mij het meest logisch voor dat wordt gekeken naar de intenties van de belastingplichtige, zoals vaker wordt gedaan in de btw.⁹⁵ Hij moet niet incidenteel handelen, maar gedurende een langere periode eens in de zoveel tijd diensten willen verrichten. Overigens overlapt dit criterium het fiscale rationaliteitscriterium. Indien bijvoorbeeld een onderneming elke week in een andere lidstaat actief is, zal dit niet als een vaste inrichting worden aangenomen omdat het fiscaal niet rationeel is om een vaste inrichting in elke lidstaat aan te merken.

Om als een vaste inrichting te worden aangemerkt dient de inrichting te beschikken over bepaalde zaken.⁹⁶ Ook over gehuurde objecten of ingeleende personen kan men beschikken, indien de ondernemer de zeggenschap heeft over de geleende zaken of tijdelijke arbeiders.⁹⁷ Het beschikkingvereiste is niet verder uitgewerkt door het HvJ.

Een inrichting moet beschikken over personeel en technische middelen om bepaalde diensten of leveringen te kunnen verrichten.⁹⁸ Ik meen dat het HvJ dit bedoelt als cumulatieve voorwaarden. Er moet zowel personeel aanwezig zijn als technische middelen. Mocht het HvJ dit niet bedoeld hebben, zie ik niet in waarom zij voortdurend het woord 'en' gebruiken. Overigens kan uit het arrest Planzer worden opgemaakt dat per sector aanvullende voorwaarden kunnen worden gesteld aan de middelen die noodzakelijk zijn om als vaste inrichting te kunnen worden aangemerkt.⁹⁹ Verder zijn geen aanknopingspunten gegeven door het HvJ.

Het laatste criterium waaraan voldaan dient te worden om als vaste inrichting aangemerkt te worden is een geschikte structuur om zelfstandige verrichting van de betrokken diensten of leveringen mogelijk te maken. Dit criterium kwam voor het eerst naar voren in het arrest ARO Lease. In het arrest Faaborg-Gelting-Linien werd nog een lichter criterium gebruikt. Er

⁹³ M.M.W.D. Merx, *De vaste inrichting in de Europese BTW*, WFR 2006/920, p. 2.

⁹⁴ HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholtz), r.o. 18 en overige reeds aangehaalde jurisprudentie.

⁹⁵ Te denken valt hierbij aan verschillende arresten omtrent aftrekrecht, waarin intenties om belastbare prestaties te leveren voldoende zijn om aftrekrecht te verkrijgen. Dit zijn onder andere HvJ EG 26 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), V-N 1996/1396, 27. en HvJ EU 1 maart 2012, nr. C-280/10 (Polski Traweryn), V-N 2012/17.17.

⁹⁶ HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholtz), r.o. 18 en verdere jurisprudentie.

⁹⁷ HvJ EG 12 mei 2015, nr. C-452/03 (RAL Channels Islands), V-N 2005/32.26.

⁹⁸ HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholtz), r.o. 18 en verdere jurisprudentie. In het arrest ARO Lease werd overigens overwogen dat sprake moest zijn van eigen personeel. Dit werd in latere arresten omtrent de toekenning van een vaste inrichting niet meer genoemd. Hierdoor meen ik dat het woord eigen geen inhoudelijke wijziging omvat.

⁹⁹ HvJ EG 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer Luxembourg Sàrl), V-N 2007/36.23.

moest sprake zijn van “een zekere bestendigheid (...) die noodzakelijk zijn voor bepaalde diensten.”¹⁰⁰ Dit onderdeel komt later in deze paragraaf terug. Overigens meen ik dat het HvJ ondanks het gebruik van het woord diensten niet heeft bedoeld een vaste inrichting te beperken tot dienstverleners. Ik vind hiervoor ondersteuning in de Btw-verordening, die ook van leveringen van goederen spreekt en de HR.¹⁰¹

Het tweede aspect waar volgens het HvJ aan moet worden voldaan wil men de vaste inrichting als vestigingsplaats aanmerken betreft dat het gebruik van de zetel niet tot een fiscaal rationele oplossing zou leiden of een conflict doet ontstaan met een andere lidstaat. Over dit criterium valt het nodige te zeggen.

Het criterium deed zijn intrede in het arrest Berkholz:

“(.) daar het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, slechts van belang is ingeval de zetel ter zake niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lid-staat doet ontstaan.”¹⁰²

In dat geval was sprake van een veerboot die heen en weer tussen twee lidstaten voer waarop speelautomaten aanwezig waren. Deze speelautomaten werden van tijd tot tijd onderhouden, waardoor wel technische middelen aanwezig waren maar geen personeel bij de eventuele vaste inrichting. Hierdoor kan de inrichting niet als vaste inrichting worden beschouwd, “vooral niet wanneer de vaste zetel van de exploitant van deze automaten een bruikbaar aanknopingspunt is voor de belastingheffing.”¹⁰³

Een opmerkelijk aspect betreft het volgende. Het achterliggende artikel 9 van de Zesde Richtlijn beoogt de toepassingsgebieden van de nationale wettelijke regeling in zake de btw rationeel af te bakenen.¹⁰⁴ Artikel 9 van de Zesde Richtlijn moet dus geacht worden voor elke dienst het meest nuttige aanknopingspunt vast te stellen. Dit vertaalt het HvJ vervolgens naar dat een vaste inrichting slechts kan bestaan indien de zetel ter zake niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan. Een nogal opmerkelijke stap als je het mij vraagt. Om het meest nuttige aanknopingspunt te vinden lijkt mij logisch dat de basisbeginselen die ten grondslag liggen aan de regeling voor de plaats van dienst onderzocht dienen te worden om tot het meest nuttige aanknopingspunt te komen. Hierbij moet een afweging worden gemaakt tussen de gedachte dat heffing dient plaats te vinden in het land van verbruik, het waarborgen en bevorderen van de mededinging, administratieve eenvoud en het vermijden van dubbele of non-heffing.¹⁰⁵

Het HvJ neemt deze eerste horde, de fiscale rationaliteitstoets, wel erg gemakkelijk. Zij meent dat aansluiten bij de zetel een bruikbaar aanknopingspunt is terwijl geen enkel woord wordt besteed aan waarom de zetel een bruikbaar aanknopingspunt is. Hierdoor blijft het gissen wat het HvJ als bruikbaar aanknopingspunt ziet, en kan zij deze ‘escape’ naar eigen gelang, al dan niet inzetten om een vaste inrichting aan te nemen. Merckx meent dat het HvJ op voorhand geen vaste inrichting heeft willen aannemen vanwege praktische redenen, waardoor het HvJ erg gemakkelijk over het criterium heen stapt.¹⁰⁶ Het lijkt in dit geval dat het HvJ de eenvoud mee laat tellen in haar afweging om een bruikbaar aanknopingspunt vast te stellen. Het zou immers niet eenvoudig zijn om te bepalen welke omzet is behaald op welk moment en dus in wiens territorium. Zoals gezegd heeft het HvJ het fiscaal rationele oplossing compleet open gelaten. Dit zou haar later nog goed van pas komen.

In het volgende arrest in de serie, Faaborg-Gelting-Linien, volgt het HvJ strak haar lijn van het eerste arrest. Ook hier is het fiscaal rationeel om de zetel van de exploitant als aanknopingspunt voor de heffing te gebruiken. Een vaste inrichting zal dus per definitie niet aangenomen worden. Ook ziet het HvJ in het volledige restaurant dat opgetuigd is op de veerboot geen zekere bestendigheid.¹⁰⁷ Een aparte constatering. Ik heb altijd gedacht dat voor het exploiteren van een restaurant weldegelijk personeel en middelen nodig zijn. Ook in dit arrest neemt het HvJ de eerste horde erg gemakkelijk. Geen reden wordt gegeven waarom de zetel een bruikbaar aanknopingspunt is. Indien ik naar de genoemde factoren kijk om te bepalen

¹⁰⁰ HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease BV), V-N 1997/2933, 7, r.o. 19 en HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting-Linien), V-N 1996/2120, 22, r.o. 17.

¹⁰¹ Artikel 53, lid 1 Uitvoeringsverordening en HR 12 september 2003, nr. 38 174, BNB 2004/111.

¹⁰² HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), r.o. 17.

¹⁰³ HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), r.o. 18.

¹⁰⁴ Zevende overweging van de considerans van de Zesde Richtlijn.

¹⁰⁵ Zie onder andere Europese Commissie, *Toelichting op het voorstel voor een Zesde Richtlijn*, Bull. EG 11/73, p. 1 e.v. en Europese Commissie, *Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten*, COM(2003)822 def. Gedachte afkomstig van M.M.W.D. Merckx, *De vaste inrichting in de Europese BTW*, WFR 2006/920, p.5.

¹⁰⁶ M.M.W.D. Merckx, *De vaste inrichting in de Europese BTW*, WFR 2006/920, p.4.

¹⁰⁷ HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting-Linien), V-N 1996/2120, 22, r.o. 18.

of de zetel een bruikbaar aanknopingspunt is dan zou het restaurant zomaar eens als vaste inrichting kunnen kwalificeren. Alle heffingsbevoegdheid toewijzen aan de lidstaat waar de zetel is gevestigd is niet in overeenstemming met het verbruik maar is wel administratief gezien eenvoudiger. Het verbruik vindt plaats in zowel Denemarken als Duitsland, waardoor het mijns inziens onjuist is alle heffingsbevoegdheid toe te wijzen aan één van de lidstaten. Mij komt het logisch voor dat het bestemmingslandbeginsel van de genoemde criteria het zwaarst weegt (zie twee alinea's hierboven), aangezien daar ons btw-stelsel op gebaseerd is. Het restaurant zou dan ook naar mijn mening als vaste inrichting gekwalificeerd dienen te worden.¹⁰⁸ Jammer genoeg is het alleen maar gissen wat het HvJ ziet als fiscaal bruikbaar aanknopingspunt. Hierdoor kan zij zich blijven verschuilen achter haar rechtsoverwegingen uit het arrest Berkholz. Ik meen hier dan ook een eerste drogredenering van het HvJ te zien. Ten eerste wil ze geen vaste inrichting erkennen in Duitsland vanwege praktische redenen, waardoor zonder uitleg (maar met goede beschutting achter oude rechtsoverwegingen) de zetel als bruikbaar aanknopingspunt wordt gezien. Daarnaast wordt ondanks het verlenen van volledige restaurantdiensten geen zekere bestendigheid aangenomen door het HvJ, ondanks dat personeel en middelen aanwezig zijn. Het HvJ meent dus dat aan beide voorwaarden slagen (het bruikbare aanknopingspunt en zekere bestendigheid doordat personeel en middelen aanwezig zijn), terwijl ik meen dat ze beide niet slagen. Ik zie geen bruikbaar aanknopingspunt, omdat volgens het bestemmingslandbeginsel heffing dient toe te komen aan het land van verbruik, hetgeen niet gebeurt zonder toewijzing van een vaste inrichting en ik meen dat zekere bestendigheid wel aanwezig is omdat een volledig restaurant is opgetuigd op de veerboot.

Beide voorgaande arresten hebben tot weinig of geen kritiek geleid in de literatuur. Het arrest DFDS heeft de twijfelachtige eer bekend te staan als het arrest waarin dit veranderde.¹⁰⁹ Via een combinatie van de reisbureauregeling en een kan bepaling die Denemarken in die tijd had geïmplementeerd kon DFDS via haar Britse dochteronderneming DFDS Limited reispakketten btw-vrij aanbieden in het Verenigd Koninkrijk. De Britse belastingdienst meende dat toch btw betaald moest worden over de reizen omdat de dochtermaatschappij kon worden aangemerkt als een vaste inrichting van DFDS in Denemarken. Het HvJ haalt het bekende stramien uit het Berkholz arrest wederom naar boven.¹¹⁰ Zoals gezegd is de zinsnede ingeval de zetel ter zake niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt niet nader uitgewerkt door het HvJ. Het HvJ heeft daar in het DFDS arrest optimaal gebruik van gemaakt. Nu ze een vaste inrichting wil aantonen om de slimme constructie tegen te gaan, noemt ze dat het fiscaal niet rationeel is om aan te sluiten bij de zetel aangezien in dat geval voorbij wordt gegaan aan de feitelijke plaats van de verkoop van de rondreizen. Dit was natuurlijk ook het geval bij de vorige veerboot arresten. Daar werd door het niet toekennen van een vaste inrichting in de andere lidstaat ook voorbij gegaan aan de werkelijke plaats van verbruik. Alle heffingsbevoegdheid werd toegewezen aan één lidstaat. Echter, daar wilde het HvJ geen vaste inrichting aannemen en in het arrest DFDS juist wel, aangezien anders geen btw werd geheven. De fiscaal rationele oplossing kan dus blijkbaar in worden gezet tegen btw-technisch slimme constructies. Het toen nog niet bestaande misbruik van recht lijkt dus al een soort voorganger te hebben, die het HvJ zomaar tevoorschijn kan toveren in het geval het haar uitkomt.

Zoals reeds beschreven is het blokkeren van slimme constructies niet hetgeen wat blijkt uit de achterliggende gedachte van artikel 9. Gezocht moet worden naar het meest nuttige aanknopingspunt door te kijken naar de grondbeginselen van de plaats van dienst, zoals het bestemmingslandbeginsel. Het HvJ ziet dit klaarblijkelijk anders. Na analyse van voorgaande rechtspraak kan geconcludeerd worden dat het HvJ de fiscaal rationele oplossing vrijelijk in kan zetten indien:¹¹¹

- Het niet eenvoudig genoeg is om via een vaste inrichting heffing toe te wijzen;¹¹²
- Uit de economische werkelijkheid blijkt dat diensten ergens anders worden verbruikt, zelfs al is sprake van een afzonderlijke juridische entiteit;¹¹³
- Sprake is van een slimme juridische constructie of non-heffing;¹¹⁴

¹⁰⁸ Uitgaande dat de overige twee factoren het waarborgen/bevorderen van de mededinging en vermijden van dubbele of non-heffing in casu geen rol spelen. Overigens verschilt mijn optiek door deze mening dan die van M.E. van Hilten, *Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk*, WFR 1997/1369, p.3. Zij concludeert op basis van de arresten Berkholz, Faaborg-Gelting-Linien en ARO Lease dat een niet stilstaande vaste inrichting niet mogelijk is.

¹⁰⁹ Zie onder andere W.A.P. Nieuwenhuizen, *Leuker kunnen we het niet maken, ingewikkelder wel*, NTFR 2001/1545, p.2, J. Sanders, *Een vaste inrichting van de vaste inrichting?*, BwBrief 2014/113, p. 5, A.H. Bomer, *Is de vaste inrichting in de BTW fiscaal rationeel?*, Bw-Bulletin 2003, 90, p. 4, M.E. van Hilten, *Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk*, WFR 1997/1369, p.3, M.M.W.D. Merx, *De vaste inrichting in de Europese BTW*, WFR 2006/920 en annotatie van Vakstudie-Nieuws bij HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997/1662, 17, p. 7.

¹¹⁰ HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997/1662, 17, r.o. 19 en 20.

¹¹¹ VAT Expert Group 31 Augustus 2015, *Sub-Group on the topics for discussion Welmorey sp. Z o.o. (Case 605/12)*, VEG no. 48.

¹¹² HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz) en HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting-Linien), V-N 1996/2120.

¹¹³ HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997/1662, 17.

¹¹⁴ HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997/1662, 17.

Deze redenen zijn afgeleid uit de verschillende casusposities van de arresten en zijn niet benoemd door het HvJ. Dat het HvJ zonder enige vorm van motivatie deze redenen kan inzetten om een vaste inrichting niet aanwezig te achten is in mijn optiek een zeer kwalijke zaak.

Nu met een nogal dubieus argument de eerste horde is genomen, voegt het HvJ een nieuwe dimensie toe. Omdat de dochtermaatschappij DFDS Ltd volledig afhankelijk is van DFDS wordt zij aangewezen als een vaste inrichting. Het enige argument dat hiervoor wordt gegeven betreft de afhankelijke status van DFDS Ltd. ten opzichte van DFDS. Het HvJ neemt hier wel een erg opzienbarende stap. Een dochteronderneming, een afzonderlijke juridische entiteit, kan indien hij volledig afhankelijk is, ineens een vaste inrichting worden. Evenmin wordt aandacht besteed aan het gegeven dat de DFDS Ltd. zelf ondernemer is in de zin van de btw. Zij verricht immers bemiddelingsdiensten waarvoor ze een vergoeding ontvangt. Dat DFDS Ltd. volledig afhankelijk is van DFDS doet hier niet aan af. Nu de in mijn ogen onmogelijke stap is genomen die inhoudt dat een juridisch zelfstandige dochteronderneming een vaste inrichting kan worden, neemt het HvJ in rechtsoverweging 28 de reguliere tweede horde. Er is sprake van zekere bestendigheid.

Het moge duidelijk zijn dat sprake is van een doelredenering. Eerst wordt bezien welke plaats van dienst wenselijk is en vervolgens wordt een vaste inrichting aangemerkt om die plaats te realiseren. De woorden van Nieuwenhuizen spreken me aan. Hij spreekt van een politieke beslissing, aangezien het HvJ zonder een goede en gedegen juridische onderbouwing tot een oplossing komt die het gat dicht dat de lidstaten zelf niet hebben kunnen dichtten.¹¹⁵ Het HvJ betreedt ongebaande paden door een juridische entiteit als een vaste inrichting te kwalificeren. Betekent dit dat een werkmaatschappij die volledig afhankelijk is van haar holding het risico loopt om als vaste inrichting aangemerkt te worden? Impliceert het HvJ hiermee een soort entiteit over de grens van lidstaten heen, een soort grensoverschrijdende fiscale eenheid?¹¹⁶ Biedt dit lidstaten de mogelijkheid om ongewenste structuren te bestrijden door de vaststelling van een vaste inrichting?¹¹⁷ Het lijken mij nogal verstrekkende en onbedoelde gevolgen, maar deze vragen zijn het gevolg van de gekunstelde manier van oordelen van het HvJ.

Het volgende arrest in de serie heeft weinig stof doen opwaaien. In het ARO Lease arrest werd het HvJ gevraagd een oordeel te vellen of - kort gezegd - een vloot auto's in België van een Nederlandse leasemaatschappij kwalificeert als een vaste inrichting. Er werd niet geopereerd vanuit een vaste inrichting, doordat in België onder andere geen personeel aanwezig is en ARO niet over een structuur met voldoende mate van duurzaamheid beschikt in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt of beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen.¹¹⁸ Mijns inziens een redelijke uitkomst. Al het werk werd verricht in Nederland en niet in België, behalve dat daar de auto's werden gestald. Ondanks dat een aantal kritische opmerkingen te maken zijn bij het arrest, zijn deze kanttekeningen slechts zijdelings relevant, waardoor deze zijn opgenomen in Appendix A.

Om de volgende arresten in de serie te kunnen doorgronden, dient één opmerking te worden gemaakt over het ARO Lease arrest. Het betreft de verandering van een criterium door het HvJ om te kwalificeren als vaste inrichting. In voorgaande jurisprudentie werd als criterium gehanteerd dat sprake moest zijn van een zekere bestendigheid (...) die noodzakelijk is voor bepaalde diensten.¹¹⁹ In rechtsoverweging 16 van het arrest ARO Lease wordt overwogen dat een zodanige structuur aanwezig moet zijn om zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken.¹²⁰ Hieruit lijkt te volgen dat de inrichting zelf diensten moet kunnen verrichten. De inrichting moet in dit geval bindingen kunnen aangaan en zelf zaken afwickelen. Er wordt vanaf het ARO Lease arrest een zwaarder criterium gehanteerd wordt om een vaste inrichting te erkennen, namelijk dat een zodanige structuur aanwezig moet zijn om zelfstandige verrichting van betrokken diensten mogelijk te maken.

Door het verzwaarde criterium van het HvJ kwamen vragen op vanuit de praktijk. Er werd voornamelijk gesteggeld over de vraag of een inrichting daadwerkelijk zelf diensten moet verrichten om gekwalificeerd te worden als vaste inrichting, zoals het HvJ lijkt te suggereren in haar verzwaarde bestendigheidcriterium. Dit leidde dan ook tot het volgende arresten in de serie.¹²¹

¹¹⁵ A.P. Nieuwenhuizen, *Leuker kunnen we het niet maken, ingewikkelder wel*, NTFR 2001/1545, p.2

¹¹⁶ A.H. Bomer, *Is de vaste inrichting in de BTW fiscaal rationeel?*, Bw-Bulletin 2003, 90, p. 4, M.E. van Hilten, *Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk*, WFR 1997/1369, p.5.

¹¹⁷ F.L.J. Vervaet, *Devaste inrichting – vangnet voor BTW –heffing?*, Bw Brief 1997, nr. 6/7, p.8 en 9.

¹¹⁸ HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease BV), V-N 1997/2933, 7, r.o. 19

¹¹⁹ HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting-Linien), V-N 1996/2120, 22 en HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997/1662, 17.

¹²⁰ HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease BV), V-N 1997/2933, 7, r.o. 16.

¹²¹ Lease Plan Luxemburg reken ik niet mee, omdat deze rond dezelfde tijd werd gepubliceerd als ARO Lease en voornamelijk verwijst naar ARO Lease.

In de gevoegde zaken Daimler en Widex is sprake van testcentra met bijbehorend personeel in Zweden. De vraag is of deze testcentra als een vaste inrichting kwalificeren, daar zij geen aan btw onderworpen activiteiten uitoefenen. Daimler en Widex bezitten hiermee geen vaste inrichting in Zweden, omdat zij geen feitelijke belastbare handelingen verrichten.¹²²

Het HvJ blijkt achteraf een verkeerd spoor te hebben genomen. De communautaire wetgever heeft namelijk in de Btw-verordening bepaald dat een vaste inrichting niet per definitie belastbare handelingen hoeft te verrichten. De Btw-verordening heeft ook werking op situaties voor 1 juli 2011, omdat deze is bedoeld bepaalde begrippen te verduidelijken, zonder daarbij voorbij te gaan aan desbetreffende rechtspraak van het HvJ.¹²³ De bestaande vaste inrichting jurisprudentie blijft dus relevant. Niettemin verklaart ze dat de arresten Daimler & Widex niet meer van toepassing.¹²⁴ Hieruit blijkt dat deze arresten niet in lijn zijn met hetgeen bedoeld is als vaste inrichting in de EU. Dit komt de duidelijkheid omtrent het begrip vaste inrichting niet ten goede. Het HvJ blijkt een andere visie te hebben op het begrip dan de communautaire wetgever.

Er zijn meerdere kritische kanttekeningen te plaatsen bij de Btw-verordening.¹²⁵ Zij introduceert een geheel nieuw vaste inrichting begrip, de inkoop vaste inrichting. Linksom of rechtsom, het criterium 'om diensten te kunnen afnemen en te plaatsen te gebruiken' is niet in overeenstemming met de definitie in het negatieve recht. Dit terwijl meer duidelijkheid, logica en eenvormigheid was beloofd met de Btw-verordening.¹²⁶ Onder andere discrepanties tussen lidstaten zouden voorkomen worden door de verordening, daar deze directe werking heeft. Een belangrijk punt van kritiek betreft het volgende. De inkoop vaste inrichting komt niet overeen met de ratio van de vaste inrichting. De achterliggende gedachte van het aannemen van een vaste inrichting is om een belastingplichtige gelijk te behandelen wanneer hij zijn ondernemingsactiviteiten in het buitenland uitoefent. Dit wordt nu juist met de inkoop vaste inrichting niet bewerkstelligd. Een binnenlands persoon die diensten of goederen inkoop en deze gebruikt maar geen uitgaande belastbare prestaties verricht kwalificeert niet als btw-ondernemer (mits hij ook niet de intentie tot uitgaande prestaties heeft). Het is mijns inziens daarom zeer discutabel dat een buitenlandse ondernemer wel als een belastingplichtige in Nederland wordt aangemerkt, terwijl een Nederlandse ondernemer dit in Nederland niet zou zijn.¹²⁷ Door de ruime invulling van het vaste inrichting begrip wordt wel beter bereikt dat heffing in het land waar de dienst wordt gebruikt plaatsvindt. Echter, dit is niet nodig bij diensten aan belastingplichtigen, daar zij de dienst of goed niet verbruiken. Consumenten verbruiken in de zin van de btw, en niet-belastingplichtigen. Tenslotte is de rechtszekerheid die wordt gecreëerd met de verordening niet goed te praten. De verordening zou juist voor rechtszekerheid zorgen, door onder andere onduidelijkheden weg te nemen. Door onduidelijke, niet gedefinieerde begrippen en multi-interpretabele zinnen te gebruiken heeft de verordening juist voor onzekerheid gezorgd, iets dat rond het vaste inrichting leerstuk zeker niet welkom was, gezien de turbulente historie. Twee voorbeelden hiervan zijn onduidelijkheden omtrent de rationale oplossing die verdwenen is en de rol van de betrokken vaste inrichting die diensten moet leveren die 'inherent' zijn aan de totale dienstenverlening zoals genoemd in artikel 53 van de Btw-verordening.¹²⁸

Uit het voorgaande kan worden opgemaakt dat het doel van de Uitvoeringsverordening niet is bereikt. Zij zou voor meer rechtszekerheid en duidelijkheid moeten zorgen en het wegnemen van discrepanties tussen lidstaten. Mijns inziens is dit dus niet bereikt. De Btw-verordening heeft geleid tot nieuwe mogelijke situaties van dubbele of non-heffingen, onzekerheid, hogere compliance kosten en geschillen tussen belastingdiensten en bedrijven. Mede hierdoor was het onvermijdelijk dat het HvJ zich wederom moest buigen over het vaste inrichting leerstuk. Dit gebeurde in het arrest Welmory. Kort gezegd werd hier de vraag gesteld of een geëxploiteerde website in Polen van een Cyprische vennootschap kon worden gezien als een vaste inrichting. Het HvJ baseert zich op oudere jurisprudentie en de Btw-verordening. Een vaste inrichting wordt aanwezig geacht indien aan de definitie van de inkoop vaste inrichting wordt voldaan. Uit de zaak kan worden opgemaakt dat een inkoop vaste inrichting toch niet te snel wordt aangenomen (zoals bijvoorbeeld Merckx betogde¹²⁹). Het hoofdhuis blijft het

¹²² HvJ EU 25 oktober 2012, nr. C-318/11 en C-139/11 (Daimler Widex), V-N 2012/58.15, r.o. 36.

¹²³ HvJ EU 16 oktober 2014, nr. C-605/12 (Welmory), V-N 2014/57.13, r.o. 45 en 46.

¹²⁴ HvJ EU 16 oktober 2014, nr. C-605/12 (Welmory), V-N 2014/57.13, r.o. 47. Het HvJ verklaart de arresten die uitgelegd zijn onder de Achste richtlijn niet meervan toepassing. Dit zijn de arresten Daimler Widex en Planzer Luxembourg Sàrl.

¹²⁵ Zie voor een kritische lezing van de Uitvoeringsverordening onder andere M.M.W.D. Merckx, *Btw-uitvoeringsverordening uitvoerbaar?*, WFR 2011/1308 en J.P. Hulshof en E.W.E.M. Cox, *De gewijzigde Btw-verordening: een knipperlicht in het schemerduister*, Btw Brief 2011/1 en G.J. van Slooten, *De Btw-Verordening: Mogen wijzigingen vernomd gaan als 'verduidelijking'?* WFR 2012/61.16.

¹²⁶ Europese Commissie 15 maart 2011, *Uitvoeringsverordening houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde*, nr. 282/2011, considerans.

¹²⁷ Zie in dezelfde zin M.M.W.D. Merckx, *Btw-uitvoeringsverordening uitvoerbaar?*, WFR 2011/1308, p. 9.

¹²⁸ Zie voor meer complexe vragen VAT Committee 15 januari 2014, *Question concerning the application of EU VAT provisions*, Working paper no. 791. Hier wordt dieper ingegaan op de samenhang tussen een inkoop vaste inrichting en de inherente diensten ten opzichte van het totaal diensten.

¹²⁹ M.M.W.D. Merckx, *Btw-uitvoeringsverordening uitvoerbaar?*, WFR 2011/1308, p. 9.

primaire aanknopingspunt en de zekere bestendigheid blijft benodigd. Echter, ook dit arrest heeft weer meer vragen doen opkomen dan dat zij beantwoord heeft.

Dat vele onduidelijkheden bestaan blijkt onder andere uit het extensieve verslag van de VAT Expert Group inzake het arrest *Welmory*. De VAT Expert Group, het adviesorgaan van de Europese Commissie (hierna: EC), heeft maar liefst 38 pagina's nodig om de vele onduidelijkheden na *Welmory* te bespreken.¹³⁰ Ik licht drie openstaande vragen uit. De vraag komt op of een inkoop vaste inrichting per definitie ook een verkoop vaste inrichting is en vice versa. Zo meent de redactie van Vakstudie Nieuws (hierna: V-N) dat uit rechtsoverweging 59 is op te maken dat een inkoop vaste inrichting ook prestaties aan derden moet verrichten, waardoor zij ook als verkoop vaste inrichting kwalificeert. Het HvJ noemt namelijk de vereisten aan het bestaan van een vaste inrichting en geeft als voorbeeld hierbij de verkoop van (...).¹³¹ Daarentegen menen Schippers en Boenders en het Btw-Comité dat dit niet per definitie zo hoeft te zijn.¹³² Hierbij noemen zij een praktijksituatie als voorbeeld. Een representatieve office is wel een vaste inrichting en koopt alleen maar diensten in en verricht geen belastbare prestaties. Een tweede openstaande vraag betreft de focus van het HvJ in het arrest op technische middelen. Uit rechtsoverweging 60 zou men kunnen opmaken dat in de ogen van het HvJ personeel steeds minder relevant wordt, daar zij alleen technische middelen als voorbeelden noemt. Het is hedendaags goed voor te stellen dat de tussenkomst van personeel niet meer nodig is bij bepaalde activiteiten, zoals het inkopen van diensten.¹³³ Een derde punt betreft de fiscaal rationele oplossing, die wederom een op een andere manier dan voorheen is gebruikt.¹³⁴ Het moge duidelijk zijn dat nog steeds zeer veel vragen onbeantwoord zijn, waarmee de zaak *Welmory* de vaste inrichting leer wederom complexer heeft gemaakt dan zij al was.

3.5 Diensten tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis

3.5.1 Inleiding

Zoals reeds in voorgaande paragrafen besproken kan een belastingplichtige meerdere vestigingsplaatsen hebben: het hoofdhuis en één of meerdere vaste inrichtingen.¹³⁵ Ook is duidelijk geworden dat de vaste inrichting leer op zijn zachtst gezegd ingewikkeld is. Hiernaast is het HvJ niet altijd even duidelijk geweest in haar uitspraken en heeft ze zich laten leiden door situaties van non-heffing. Met de Btw-verordening is getracht meer duidelijkheid en consistentie te verkrijgen, maar naar mijn mening is het omgekeerde gebeurd.

Niettemin is complexiteit van de vaste inrichting leer pas zojuist begonnen. Ook in situaties waarin diensten tussen hoofdhuis en vaste inrichting worden uitgewisseld, staan nog vele vragen open en hebben vele partijen verschillende meningen. In de situatie met een hoofdhuis en een vaste inrichting die beiden binnen Nederland zijn gevestigd worden voor de btw geen prestaties onderscheiden. Zij zijn namelijk één juridische entiteit, waardoor geen belastbare prestaties kunnen bestaan. Jaren geleden kwam de vraag op of dit ook het geval is wanneer het hoofdhuis in de ene lidstaat is gevestigd, terwijl de vaste inrichting in een andere lidstaat is gevestigd. Het HvJ heeft zich in het *FCE Bank* arrest uitgesproken over deze vraag.

3.5.2 FCE Bank

In het *FCE Bank* arrest heeft de vaste inrichting FCE IT, gevestigd te Italië, diensten ontvangen van het in de Verenigd Koninkrijk gevestigde hoofdhuis FCE Bank op het gebied van onder andere management en software. In geschil is of dit belastbare prestaties voor de btw zijn. De Italiaanse regering voert aan dat zelfs al maken de moedervennootschap en haar bijkanbaar civielrechtelijk deel uit van dezelfde rechtspersoon dat dit niet verhindert dat zij afzonderlijke belastingplichtigen zijn op fiscaal gebied. De Portugese regering betoogt dat de btw een nationale belasting is van de lidstaten waardoor lidstaten de vrijheid hebben om aan de inrichtingen op hun grondgebied de hoedanigheid van belastingplichtige toe te kennen.¹³⁶

¹³⁰ VAT Expert Group 31 Augustus 2015, *Sub-Group on the topics for discussion Welmory sp. Z o.o. (Case 605/12)*, VEG no. 48.

¹³¹ Annotatie van Vakstudie-Nieuws bij HvJ EU 16 oktober 2014, nr. C-605/12 (*Welmory*), V-N 2014/57.13.

¹³² M.L. Schippers en J.M.B. Boender, *De btw en de vaste inrichting: mysteries solved?*, MBB 2015/03, p. 4 en VAT-Committee 31 maart 2014, *Clarification of the concept fixed establishment*, Working paper no. 791, p.4.

¹³³ Annotatie van Vakstudie-Nieuws bij HvJ EU 16 oktober 2014, nr. C-605/12 (*Welmory*), V-N 2014/57.13. Dit zou betekenen dat het HvJ afstapt van hetgeen zij 30 jaar geleden in het arrest *Berkholz* overwoog.

¹³⁴ VAT Expert Group 31 Augustus 2015, *Sub-Group on the topics for discussion Welmory sp. Z o.o. (Case 605/12)*, VEG no. 48.

¹³⁵ De termen hoofdhuis, primaire vestigingsplaats en zetel van bedrijfsuitoefening worden willekeurig gebruikt in dit onderzoek en houden geen noemenswaardige verschillen in.

¹³⁶ HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (*FCE Bank*), BNB 2006/184, r.o. 28 respectievelijk 31.

Het HvJ begint haar redenering met enkele passages over zelfstandigheid. Een dienst kan pas belastbaar zijn indien deze plaatsvindt tussen twee belastingplichtigen, die zelfstandig een economische activiteit uit kunnen oefenen. Hieruit volgt dat een dienst slechts belastbaar is wanneer tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.¹³⁷ Om vast te stellen of deze rechtsverhouding bestaat tussen een vaste inrichting en een hoofdhuis in verschillende lidstaten moet volgens het HvJ worden onderzocht of FCE IT zelfstandig economische activiteiten kan uitoefenen. Het HvJ acht voor het verrichten van zelfstandige economische activiteiten beslissend of de vaste inrichting FCE IT als bank autonoom is, met name doordat zij het economische bedrijfsrisico draagt. In casu rust het volledige bedrijfsrisico bij FCE Bank waarmee FCE IT één belastingplichtige vormt. Het blijkt ook dat derhalve geen economisch bedrijfsrisico, waardoor geen belastbare diensten tussen het hoofdkantoor FCE Bank en vaste inrichting FCE IT aanwezig zijn.¹³⁸

Het HvJ kijkt met dit criterium af van de tot dan toe reguliere jurisprudentie met betrekking tot de vaste inrichting. Een vaste inrichting en hoofdhuis kunnen ondanks dat sprake is van één juridische entiteit, toch twee belastingplichtigen vormen voor de btw en daarmee belastbare prestaties aan elkaar leveren, mits de vaste inrichting het economisch bedrijfsrisico draagt. Dit wijkt af van de Nederlandse visie op de eventuele belastbaarheid van diensten tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting, daar Nederland per definitie geen belastbare prestaties erkent aangezien sprake is van één juridische entiteit. Ook na de uitspraak in het FCE Bank arrest blijven de meningen in de literatuur verdeeld of sprake kan zijn twee belastingplichtigen binnen één persoon en of belastbare prestaties tussen het hoofdhuis en vaste inrichting kunnen worden verricht.

3.5.3 Twee belastingplichtigen

Het HvJ lijkt de theoretische mogelijkheid open te laten dat een vaste inrichting zonder rechtspersoonlijkheid toch als zelfstandig opererende entiteit wordt beschouwd, daar zij test of de vaste inrichting het economische bedrijfsrisico draagt. Het HvJ ziet dus mogelijkheden om twee afzonderlijke belastingplichtigen te erkennen. De opvatting om twee belastingplichtigen te onderscheiden wordt vooral aangetroffen in internationale literatuur. Resumerend kunnen de volgende argumenten worden onderscheiden.

Ten eerste vinden aanhangers van deze stroming dat het in de btw niet past om belastingplicht af te bakenen langs juridische lijntjes van een civielrechtelijk figuur, daar de btw uit gaat van een economische benadering. Belastingplicht is in de btw dan ook gekoppeld aan het zelfstandig verrichten van economische activiteiten en niet afhankelijk van een juridische stikker.¹³⁹ Hiernaast draagt een afzonderlijke belastingplicht van de vaste inrichting bij aan een gelijke concurrentiepositie ten opzichte van een dochtermaatschappij. Hierdoor ontstaat rechtsvormneutraliteit, wat naar voren komt in de International VAT/GST Guidelines van de OESO.¹⁴⁰ Ten derde betogen zij dat geen verschil zou moeten bestaan tussen goederenleveringen en diensten. Goederenleveringen vormen bij fictie wel belastbare handelingen voor de btw wanneer deze grensoverschrijdend worden geleverd, terwijl dit niet het geval is met diensten.¹⁴¹

Abdoelkariem en Prinsen twijfelen ook na het FCE Bank arrest of in de grensoverschrijdende situatie van een hoofdhuis en een vaste inrichting sprake is van twee afzonderlijke belastingplichtigen (waardoor onderlinge prestaties mogelijk zouden zijn) of één belastingplichtige. Zij achten het mogelijk dat een vaste inrichting het economische bedrijfsrisico draagt. In de praktijk blijkt dat een vaste inrichting haar eigen personeel en middelen organiseert en de besluitvorming op dat punt in eigen handen heeft. Hierdoor is de winst die zij behaalt mede afhankelijk van de kosten die ze maakt voor het aantrekken van

¹³⁷ Zie in die zin onder andere HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), FED 1994/348 en HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf), BNB 2003/30.

¹³⁸ HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184, r.o. 32 t/m 37.

¹³⁹ Zie onder andere C.F. Vitale, *Relations between Head Offices and Permanent Establishments: VAT/GST v. Direct Taxation*, Value Added Tax and Direct Taxation, Similarities and Differences, IBFD: Amsterdam 2009, p. 789.

¹⁴⁰ OECD, *International VAT/GST Guidelines*, 18 april 2014, p. 11.

¹⁴¹ Artikel 3a Wet OB. Zie onder andere C. Amand, *VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction – The internal market is leaking*, International VAT Monitor July/August 2007, p. 242.

personeel. Hierdoor loopt zij volgens Abdoelkariem en Prinsen het economisch bedrijfsrisico, waardoor de vaste inrichting volgens de redenering van het HvJ een afzonderlijke belastingplichtige is.¹⁴²

Van Slooten trekt uit het Skandia arrest de conclusie dat het HvJ weldegelijk twee soorten vaste inrichtingen erkent. In de Engelstalige versie van het arrest maakt het HvJ namelijk onderscheid tussen zelfstandige bijkantoren ('independent branches') en filialen ('branches'). De zelfstandige bijkantoren dragen volgens van Slooten bedrijfsrisico, waardoor twee belastingplichtigen zijn ontstaan en dus over en weer prestaties kunnen worden uitgewisseld. Dit is in de Nederlandstalige versie vertaald als bijkantoren en filialen, waarin over het algemeen geen onderscheid wordt gelezen tussen bijkantoren en branches.¹⁴³

3.5.4 Één belastingplichtige

De heersende opvatting in Nederland en de EU is dat het hoofdhuis en vaste inrichting als één belastingplichtige door het leven gaan, ook in internationale situaties. Deze opvatting heeft de SvF bevestigd in zijn Besluit van 21 november 2003 en ook de EC is dezelfde mening toegedaan.¹⁴⁴ De argumenten komen mijns inziens in feite op dezelfde gedachtegang neer. Het hoofdhuis en vaste inrichting zijn gezamenlijk één 'ieder' zoals bedoeld in artikel 7 Wet OB. Doordat het geen op zich zelf staande belastingplichtigen zijn kunnen onmogelijk rechtsbetrekkingen ontstaan tussen hoofdhuis en vaste inrichting, waardoor geen diensten onder bezwarende titel kunnen worden verricht.¹⁴⁵ Een belastingplichtige kan zichzelf namelijk niet contracteren.

Ook in de Nederlandse literatuur wordt deze opvatting breed gedragen.¹⁴⁶ Zo merkt Van Hilten in haar annotatie bij het FCE Bank arrest op dat de vaste inrichting een verlengstuk is van de ondernemer, maar geen afzonderlijk persoon en hooguit een partij van 'ieder'.¹⁴⁷ Merckx meent dat iedere vaste inrichting per definitie onzelfstandig is. Ze benadert dit vanuit het perspectief van een schuldeiser. Als de vaste inrichting haar verplichtingen niet kan nakomen, kloppen de schuldeisers bij het rechtssubject aan, en niet bij alleen de vaste inrichting. Hierdoor loopt de vaste inrichting geen financiële risico's en het bijbehorende bedrijfsrisico, maar het rechtssubject zelf. Bij een afzonderlijke rechtspersoon is dit anders. Die loopt wel het financiële risico.¹⁴⁸ Schrauwen kan zich net als Advocaat-Generaal (hierna: A-G) Léger moeilijk voorstellen dat een vaste inrichting binnen één juridische entiteit voldoende autonomie bezit om op haar eigen rekening en eigen verantwoording te handelen, zodat zij de bedrijfsrisico's draagt.¹⁴⁹ Een ander aangedragen argument luidt dat het voor de Europese interne markt niet zou moeten uitmaken of de vaste inrichting is gevestigd in dezelfde lidstaat als het hoofdhuis of in een andere lidstaat.¹⁵⁰ Ten slotte wijst Merckx in haar proefschrift op dat artikel 45 Btw-richtlijn aanwijzingen bevat dat de communautaire wetgever niet de intentie heeft gehad om een scheiding aan te brengen binnen een ieder. Uit artikel 45 Btw-richtlijn volgt dat als een prestatie wordt verricht zowel de zetel van bedrijfsuitoefening als de vaste inrichting het heffingsaanknopingspunt kunnen vormen. Dit kan alleen het geval zijn als zij deel uitmaken van dezelfde belastingplichtige.¹⁵¹

3.5.5 Eigen mening

In het voorgaande zijn argumenten voor en tegen de eventuele zelfstandigheid van een vaste inrichting binnen een subject besproken. Deze argumenten overziende ben ik van mening dat een vaste inrichting niet zodanig zelfstandig kan optreden dat zij een losse ieder kan zijn, binnen een belastingplichtig subject. Ik zal hieronder mijn argumentatie uiteenzetten.

¹⁴² R. Abdoelkariem en F. Prinsen, *Het hoofdhuis en de vaste inrichting in de btw: With or Without you*, WFR 2015/45, p. 6 en 7.

¹⁴³ G.J. van Slooten, *Indirecte belastingen en vestzak/broekzaktransacties: mijn vestzak, maar jouw broekzak?*, WFR 2015/1387, p. 1.

¹⁴⁴ Zie het Besluit van 21 november 2003, nr. DGB2003.6237M, V-N 2003/63.12 en HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184, r.o. 25 en 27.

¹⁴⁵ Zie voor een uitgebreide uitleg over prestaties onder bezwarende titel K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW diss.*, Deventer: Kluwer 2002, p. 64 e.v.

¹⁴⁶ Zie onder andere M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2015, blz. 76 en O.L. Mobach, *Vaste inrichting in beweging*, BTW-Bulletin 1996, nr. 5, blz. 16.

¹⁴⁷ Annotatie van M.E. van Hilten bij HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184.

¹⁴⁸ M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw diss.*, Kluwer: Deventer 2011, p. 425.

¹⁴⁹ Conclusie van advocaat-generaal P. Léger 29 september 2005, nr. 210/04, BNB 2006/184, punt 43 en M. Schrauwen, *De FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario BTW-belast*, Btw Brief 2006/12, p. 3.

¹⁵⁰ G.J. van Norden, *Het concern in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2007, p. 304.

¹⁵¹ M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw diss.*, Kluwer: Deventer 2011, p. 426.

Ten eerste sluit ik me volledig aan bij de reeds genoemde argumenten. Voornamelijk het voorbeeld dat Merckx aanhaalt spreekt tot de verbeelding. Ook al heeft een vaste inrichting grote schulden bij verschillende schuldeisers, maar het totale rechtssubject staat er financieel sterk voor, dan begeeft de vaste inrichting zich niet in een financieel risicovolle situatie. De vaste inrichting heeft immers geen op zich zelf staand kapitaal. Dit kapitaal behoort toe aan het rechtssubject en niet aan de vaste inrichting. Dit sluit aan bij het argument van A-G Léger en Schrauwen, die niet kunnen inzien op welke manier een vaste inrichting wel genoeg financieel risico loopt om het bedrijfsrisico te dragen.

In het verlengde van dit argument ligt de gedachte op basis van het Tolsma arrest. Het HvJ haalt een zeer belangrijke rechtsoverweging uit het Tolsma arrest aan. Omdat geen rechtsverhouding bestaat tussen hoofdhuis en vaste inrichting waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, bestaat geen dienst onder bezwarende titel.¹⁵² Echter, dit Tolsma criterium bevat meer aanwijzingen waarop een dienst onder bezwarende titel afgewezen kan worden. Deze rechtsoverweging uit het Tolsma arrest bevat een tweede gedeelte. Om een dienst onder bezwarende titel te erkennen moet de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormen voor de aan de ontvanger verleende dienst.¹⁵³ Dit is zeer onwaarschijnlijk in hoofdhuis vaste inrichting verhoudingen.¹⁵⁴ Ten eerste is het niet aannemelijk dat een vaste inrichting macht heeft om te onderhandelen met het hoofdhuis. Beslissingen worden over het algemeen genomen door het hoofdhuis en niet in overleg met de vaste inrichting. Hiernaast zijn vanuit de meeste transacties tussen hoofdhuis en vaste inrichting kostenallocaties. Dit soort kosten worden in de praktijk vaak toebedeeld, en zijn niet een uitkomst van onderhandeling, waardoor sterk getwijfeld kan worden of dit wel de werkelijke tegenwaarde vormt zoals genoemd in het Tolsma criterium.

Naast de reeds aangehaalde argumenten, wil ik nog een aantal zaken aanhalen. Te beginnen bij de argumenten die door de voorstanders van de zelfstandigheid van een vaste inrichting gebruikt worden. Zij noemen als argument dat het in de btw niet past om belastingplicht af te bakenen langs juridische lijntjes van een civielrechtelijk figuur, daar de btw uitgaat van een economische benadering. De economische benadering van de btw komt mijns inziens juist naar voren in de gedachte dat een bedrijf dat in economisch opzicht één bedrijf is, ook voor de btw op die manier behandeld zou moeten worden. Het is dus dan juist een niet economische, kunstmatige splitsing die wordt aangebracht binnen één bedrijf wanneer het hoofdhuis en de vaste inrichting beiden een ieder zouden zijn voor de btw.

Het tweede argument dat afzonderlijke belastingplicht van de vaste inrichting bijdraagt aan een gelijke concurrentiepositie ten opzichte van een dochtermaatschappij kan ik niet direct weerleggen. Echter, door het ongelijk behandelen van een vaste inrichting in een andere lidstaat dan het hoofdhuis ten opzichte van een vaste inrichting in dezelfde lidstaat wordt andermaal een vorm van neutraliteit geschonden. Door deze benadering wordt de buitenlandse vaste inrichting benadeeld ten opzichte van de binnenlandse vaste inrichting, doordat een binnenlandse vaste inrichting per definitie tot hetzelfde rechtssubject behoort als het hoofdhuis.

Ten derde betogen zij dat geen verschil zou moeten bestaan tussen goederenleveringen en diensten. Goederenleveringen vormen bij fictie wel belastbare handelingen voor de btw wanneer deze grensoverschrijdend worden geleverd tussen een hoofdhuis en vaste inrichting. Ik ben het er mee eens dat zo min mogelijk verschillen moeten bestaan tussen het verrichten van diensten en het leveren van goederen, maar dit kan ook opgelost worden door goederenleveringen tussen hoofdhuis en vaste inrichting buiten de reikwijdte van de btw te houden. Dit oppert de EC in haar visie op de toekomst van de btw.¹⁵⁵

Het argument van Abdoelkariem en Prinsen dat de winst van de vaste inrichting mede afhankelijk is van de kosten die ze maakt voor het aantrekken van personeel, waardoor zij economisch bedrijfsrisico loopt is min of meer reeds onderuit gehaald door de argumenten van verschillende auteurs. De vaste inrichting staat financieel gezien niet op zichzelf, zoals blijkt uit het voorbeeld van de schuldeisers. Van Slooten betoogde dat uit de Engelse versie op te maken is dat het HvJ

¹⁵² HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184, r.o. 34.

¹⁵³ HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), FED 1994/348, r.o. 14.

¹⁵⁴ S. Cornielje en I. Bondarev, *Scanning the Scope of Skandia*, International VAT Monitor, 2015(26), p. 4.

¹⁵⁵ Europese Commissie, *Groenboek over de toekomst van de btw. Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel*, COM(2010)695, 1 december 2010, p. 20.

weldegelijk zelfstandige en niet zelfstandige vaste inrichtingen erkent. Mijns inziens een discutabel standpunt, aangezien de Engelstalige versie van het Skandia arrest, net als de Nederlandstalige versie, een vertaling is van de procestaal Zweeds.

Sterker nog, persoonlijk denk ik dat het HvJ met het FCE Bank arrest niet daadwerkelijk heeft willen betogen dat zij van mening is dat twee belastingplichtigen binnen één juridische entiteit kunnen bestaan. Bijvoorbeeld in het arrest Commissie/Italië noemt het HvJ dat de rechtspersoonlijkheid van een vaste inrichting een beslissend element is voor het zijn van een zelfstandige belastingplichtige.¹⁵⁶ Hiernaast heeft het HvJ in dit arrest en het arrest Crédit Lyonnais overwogen dat een vaste inrichting die in een lidstaat is gevestigd en het hoofdkantoor dat zich in een andere lidstaat bevindt, één en dezelfde belastingplichtige zijn.¹⁵⁷ Het HvJ rept in beide arresten met geen woord over eventuele zelfstandigheid van de vaste inrichting, door het dragen van het bedrijfsrisico. De overweging in het FCE Bank arrest dat een vaste inrichting in beginsel een aparte ieder kan zijn (door het bedrijfsrisico te dragen) is mijns inziens een vreemde eend in de bijt en daarmee draagt het arrest haar steentje bij aan de onduidelijkheid die heerst omtrent het vaste inrichting leerstuk.

3.6 Tussenconclusie

Een ondernemer in de btw kan meerdere vestigingsplaatsen hebben: een primaire en een secundaire vestigingsplaats. De primaire vestigingsplaats heet het 'hoofdhuis' of 'zetel van bedrijfsuitoefening'. De secundaire vestigingsplaats wordt 'vaste inrichting' of 'filiaal' genoemd. Deze vestigingsplaatsen zijn belang omdat dient te worden nagegaan waar de verrichter van de prestatie, of juist zijn afnemer, is gevestigd, om zodoende zo veel mogelijk het bestemmingslandbeginsel te eerbiedigen.

Het hoofdhuis is zowel binnen Europa als Nederland een uitgekristalliseerde term. De plaats waar het hoofdhuis van een onderneming zich bevindt, wordt bepaald aan de hand van primaire factoren, zoals de statutaire zetel van de onderneming, de plaats waar wordt vergaderd en de plaats het algemene beleid wordt bepaald. Mochten deze factoren geen uitsluitel geven omtrent de zetel van bedrijfsuitoefening, dan wordt aan de hand van secundaire factoren bepaald waar het hoofdhuis van de onderneming is gevestigd, zoals de woonplaats van de hoofdbestuurder en de plaats waar de financiële zaken worden geregeld.

De term vaste inrichting is daarentegen geen uitgekristalliseerde term. Het leerstuk is door de jaren heen een ondoordringbaar woud van wetten, verordeningen en negatieve integratie geworden. Een ondernemer die overweegt grensoverschrijdende activiteiten te verrichten, heeft de keuze om zijn werkzaamheden onder te brengen in een dochteronderneming of deze uit te voeren door middel van een vaste inrichting. Een vaste inrichting heeft nimmer eigen rechtspersoonlijkheid en is juridisch onlosmakelijk verbonden met het hoofdhuis. De vaste inrichting vormt een aanknopingspunt voor belastingautoriteiten om belasting te kunnen heffen buiten de jurisdictie van het hoofdhuis.

Een vaste inrichting wordt erkend in plaats van de zetel van bedrijfsuitoefening indien aan twee voorwaarden wordt voldaan. Ten eerste leidt het gebruik van de zetel tot een niet fiscaal rationele oplossing of tot een conflict met een andere lidstaat en ten tweede vertoont de vaste inrichting een zekere bestendigheid. De zekere bestendigheid kan in 4 aspecten worden gesplitst. Om als vaste inrichting te kwalificeren dient een inrichting 'duurzaam' over het nodige 'personeel en technische middelen' te 'beschikken', om 'zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken'. Dit houdt in dat

- De ondernemer duurzame intenties moet hebben en dus niet incidenteel mag handelen, maar gedurende een langere periode eens in de zoveel tijd diensten wil verrichten;
- Zowel personeel als technische middelen aanwezig dienen te zijn;
- Om als een vaste inrichting te worden aangemerkt dient de inrichting te beschikken over bepaalde zaken; en
- Er een zodanige structuur dient te zijn om zelfstandig diensten of goederen te kunnen leveren.

Naast deze 4 cumulatieve criteria, die gezamenlijk 'zekere bestendigheid' aantonen, wordt een vaste inrichting alleen erkend indien het gebruik van de zetel van bedrijfsuitoefening niet tot een fiscaal rationele oplossing zou leiden of een conflict doet ontstaan met een andere lidstaat. Uit de eerste drie arresten van het HvJ blijkt dat het HvJ de fiscaal rationele oplossing vrijelijk in kan zetten indien:

- Het niet eenvoudig genoeg is om via een vaste inrichting heffing toe te wijzen (Berkholz, Faaborg-Gelling Linien);

¹⁵⁶ Afkomstig uit de annotatie bij HvJ EU 16 juli 2009, nr. C-244/08 (Commissie/Italië), NTFR 2009/1807 aangezien geen Nederlandstalige versie beschikbaar is. Uit de annotatie is op te maken dat de annotator wel een Nederlandstalige ter beschikking heeft.

¹⁵⁷ HvJ EU 16 juli 2009, nr. C-244/08 (Commissie/Italië), NTFR 2009/1807 en HvJ EU 12 september 2013, nr. C-388/11 (Crédit Lyonnais), V-N 2013/48.15, r.o. 34.

- Uit de economische werkelijkheid blijkt dat diensten ergens anders worden verbruikt, zelfs al is sprake van een afzonderlijke juridische entiteit (DFDS); en
- Sprake is van een slimme juridische constructie of non-heffing (DFDS);

Het HvJ heeft voornamelijk in het DFDS arrest laten zien niet vies te zijn van een doelredenering, om zodoende een btw-technisch slimme constructie tegen te gaan, door het gebruik van het fiscale rationaliteitscriterium. Ondanks dat sprake was van een afzonderlijke dochterentiteit, kan deze volgens het HvJ toch als vaste inrichting gekwalificeerd worden.

Vanaf het ARO Lease arrest wordt een zwaarder criterium gehanteerd om een vaste inrichting te erkennen. Er dient een zodanige structuur aanwezig te zijn om zelfstandige verrichting van betrokken diensten mogelijk te maken. Het is onbekend waarom het HvJ dit verzwaarde criterium heeft geïntroduceerd. De logische vraag die hier op volgde was of een inrichting daadwerkelijk zelf diensten moet verrichten om te kwalificeren als vaste inrichting, of dat het voldoende is dat zij diensten zou kunnen verrichten. Het HvJ beantwoordt deze vraag in de gevoegde zaken Daimler en Widex en komt tot de conclusie dat zij geen vaste inrichting bezitten omdat vanuit de inrichtingen geen feitelijk belastbare handelingen worden verricht.

Het HvJ blijkt achteraf een verkeerd spoor te hebben genomen. De communautaire wetgever heeft namelijk in de Btw-verordening bepaald dat een vaste inrichting niet per definitie belastbare handelingen hoeft te verrichten. Dit komt de duidelijkheid omtrent het begrip vaste inrichting niet ten goede. Het HvJ blijkt een andere visie te hebben op de vaste inrichting dan de communautaire wetgever. Ook bij de Btw-verordening zijn meerdere kritische kanttekeningen te plaatsen. Zo introduceert zij een geheel nieuw vaste inrichting begrip, de inkoop vaste inrichting, terwijl de Btw-verordening is bedoeld om bepaalde begrippen te verduidelijken, zonder daarbij voorbij te gaan aan desbetreffende rechtspraak van het HvJ. Door onduidelijke, niet gedefinieerde begrippen en multi-interpretabele zinnen te gebruiken heeft de Btw-verordening juist voor onduidelijkheid en onzekerheid gezorgd, iets dat rond het vaste inrichting leerstuk zeker niet welkom was, gezien de turbulente historie.

Gezien de onduidelijkheid die de Btw-verordening heeft veroorzaakt was het onvermijdelijk dat het HvJ zich wederom over het vaste inrichting leerstuk moest buigen. Dit gebeurde in het arrest Welmory. Dit arrest roept door het vage taalgebruik van het HvJ echter ook wederom weer meer vragen op dan zij beantwoordt heeft, zoals vragen over het gebruik van technische middelen en het fiscale rationaliteitscriterium.

Tevens is er één HvJ arrest geweest waarin prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting centraal stonden. In het FCE Bank arrest is geoordeeld dat ondanks dat sprake is van één juridische entiteit, het hoofdhuis en vaste inrichting twee belastingplichtigen vormen voor de btw en daarmee belastbare prestaties aan elkaar leveren, mits de vaste inrichting het economisch bedrijfsrisico draagt. Dit wijkt af van de Nederlandse visie op de eventuele belastbaarheid van diensten tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting, daar Nederland per definitie geen belastbare prestaties erkent aangezien sprake is van één juridische entiteit. Ondanks dat ik meen dat het dragen van economisch bedrijfsrisico schier onmogelijk is voor een vaste inrichting (waardoor nooit belastbare prestaties kunnen ontstaan tussen hoofdhuis en vaste inrichting) is deze uitspraak vanuit btw-technisch aspect een vreemde eend in de bijt. Het HvJ opent de mogelijkheid om één belastingplichtige op te splitsen in twee belastingplichtigen, mits het bedrijfsrisico wordt gedragen door de vaste inrichting.

Dit alles overziende kan geconcludeerd worden dat het vaste inrichting leerstuk een oerwoud van wetten, verordeningen en negatieve integratie is geworden. Door vage criteria (zoals het fiscale rationaliteitscriterium), veranderende criteria (zoals in het ARO Lease arrest), doelredeneringen (zoals het DFDS arrest), discutabele uitspraken (zoals de arresten Daimler & Widex), een verordening die het tegenovergestelde bereikt dan zijn doel en vage terminologie (zoals in het arrest Welmory) hebben het HvJ en de communautaire wetgever een puinhoop gemaakt van het vaste inrichting leerstuk. Naast deze arresten heeft het HvJ geoordeeld dat een vaste inrichting in beginsel een afzonderlijke persoon kan zijn binnen één belastingplichtig subject (mits het bedrijfsrisico wordt gedragen). Het blijkt later dat het HvJ deze uitspraak goed heeft kunnen gebruiken om net zoals in het arrest DFDS een heffingslek te dichtten.

4 De fiscale eenheid in de btw

4.1 Inleiding

Op grond van artikel 11 Btw-richtlijn wordt lidstaten toegestaan een nationale regeling te implementeren waardoor meerdere personen kunnen optreden als één belastingplichtige voor de btw. Hoewel de Btw-richtlijn de term niet expliciet noemt, wordt deze belastingplichtige in het algemeen aangeduid als fiscale eenheid of btw-groep. Personen die binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn en daarnaast financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn kunnen tezamen als één belastingplichtige worden aangemerkt. Hiernaast hebben lidstaten de mogelijkheid maatregelen vast te stellen om belastingfraude- en ontwijing met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.

Over de achtergrond van de fiscale eenheid is weinig bekend, voornamelijk omdat Europese wetsgeschiedenis ontbreekt. Algemeen wordt aangenomen dat de fiscale eenheidsregeling gebaseerd is op de concerngedachte van Duitsland, de zogeheten 'Organschaft'.¹⁵⁸ De fiscale eenheid is op 1 januari 1979 in de Wet OB opgenomen. Hiervoor was het begrip al ontwikkeld in de jurisprudentie vanuit het begrip 'een ieder'.¹⁵⁹ Uit de toelichting bij de Zesde Richtlijn blijkt dat de communautaire wetgever administratieve vereenvoudiging en de bestrijding van misbruik heeft willen bewerkstelligen met de invoering van de fiscale eenheid in de richtlijn.¹⁶⁰ Een veel genoemd voorbeeld van misbruik betreft het kunstmatig splitsen van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen teneinde meerdere malen van een bijzondere regeling te kunnen genieten, zoals de kleine ondernemingsregeling.¹⁶¹ Administratieve vereenvoudigingen bestaan uit het slechts indienen van één aangifte en uit het feit dat onderling geen btw-facturen uitgereikt hoeven te worden. Voornamelijk de mogelijkheid om af te zien van facturering blijkt een groot voordeel te zijn, daar in de praktijk voor een aangifte voor de gehele fiscale eenheid alsnog veel administratie nodig is om deze aangifte op een juiste wijze te kunnen indienen. Hiernaast kan door het aangaan van een fiscale eenheid voor de btw een cashflow voordeel optreden. Zonder fiscale eenheid loopt de voldoening van btw bij een onderdeel van de fiscale eenheid namelijk vaak niet gelijk met de teruggaaf van btw aan een ander onderdeel. Een derde aanzienlijk voordeel betreft het volgende. Één van de personen die een fiscale eenheid is aangegaan verricht vrijgestelde prestaties aan een ander onderdeel van de fiscale eenheid. Hierdoor zou indien geen fiscale eenheid zijn aangegaan, niet aftrekbare voorbelasting ontstaan. Door als fiscale eenheid naar buiten toe belast te presteren, ontstaat alsnog volledig aftrekrecht. Het belangrijkste nadeel dat ontstaat door het aangaan van een fiscale eenheid is de hoofdelijke aansprakelijkheid voor btw-schulden van alle overige onderdelen van de fiscale eenheid.¹⁶² Een ander nadeel betreft de mogelijkheid tot concurrentievervalsingen en mismatches tussen lidstaten, doordat lidstaten artikel 11 Btw-richtlijn op uiteenlopende wijzen hebben geïmplementeerd in hun lokale wetgeving.¹⁶³

Artikel 11 Btw-richtlijn is een zogeheten kan bepaling. Dit wil zeggen dat een lidstaat niet verplicht is de bepaling te implementeren, maar dat zij hierbij de optie heeft. Nederland heeft van de mogelijkheid gebruik gemaakt. Dit is gebeurd in artikel 7 lid 4 Wet OB, zij het met een aantal aanpassingen. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de vereisten om als één belastingplichtige op te treden, en worden kort de verschillen in implementatie tussen de Btw-richtlijn en de Wet OB uitgelicht. Hierna wordt de werking van de fiscale eenheid beschreven. Het hoofdstuk eindigt met een resumerende paragraaf.

¹⁵⁸ Dit komt voort uit de opmerkingen van de Europese Commissie in het arrest HvJ EG 12 juni 1979, nr. 181/78 en 229/78 (Van Paassen), BNB 1980/44 waarin de Europese Commissie aangeeft dat lidstaten de mogelijkheid wordt geboden te opteren voor het Duitse stelsel van de Organschaft.

¹⁵⁹ Zie voor een uitgebreide analyse A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale eenheid-btw*, WFR 2009/1572.

¹⁶⁰ Europese Commissie 15 april 2004, *Toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn*, V-N 1973, 751-752, nr. 18A.

¹⁶¹ Mits aan de voorwaarden wordt voldaan om te kwalificeren voor de kleine ondernemingsregeling. Dit betreft onder andere dat de kleine ondernemingsregeling niet geldt voor rechtspersonen.

¹⁶² G.J. van Norden, *Het concern in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2007, blz. 193.

¹⁶³ D.B. Bijl, D.G. van Vliet en J.B. van der Zanden, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 1994. In hoofdstuk 5 wordt dieper op deze materie ingegaan.

4.2 Vereisten aan de vorming van een fiscale eenheid

4.2.1 Algemeen

De definitie om op basis van de Btw-richtlijn een fiscale eenheid te vormen is als volgt

“(…) kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken”.¹⁶⁴

Uit deze definitie komen meerdere criteria naar voren waaraan voldaan moet worden wil men tezamen als één belastingplichtige voor de btw worden aangemerkt. Dit zijn achtereenvolgens: personen die juridisch gezien zelfstandig zijn, die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn, en de drie zogeheten verwevenheidsvereisten. Op deze drie cumulatieve criteria wordt achtereenvolgens dieper ingegaan.

4.2.2 Personen

Artikel 11 Btw-richtlijn vereist dat sprake moet zijn van een persoon die juridisch gezien zelfstandig is. De Btw-richtlijn lijkt hiermee een veel ruimere definitie te hebben van subjecten die kunnen toetreden tot de fiscale eenheid dan de Wet OB. De Wet OB spreekt namelijk van belastingplichtigen, zoals bedoeld in artikel 7 Wet OB.¹⁶⁵

Deze discrepantie in uitleg tussen verschillende lidstaten leidde in 2011 tot infractieprocedures van de EC tegen Nederland en Ierland. De EC stelde dat het fiscale eenheidsregime te ruim in het lokale rechtssysteem was geïmplementeerd. Zij was van mening dat alleen belastingplichtigen konden toetreden tot een fiscale eenheid. In de arresten van 9 april 2013 stelde het HvJ Nederland en Ierland in hun gelijk.¹⁶⁶ Niet-belastingplichtigen kunnen ook deel uit maken van een fiscale eenheid. Dit vloeit onder andere voort uit de bewoordingen van het artikel. Uit de arresten wordt duidelijk dat het niet de bedoeling is geweest van de communautaire wetgever om niet-belastingplichtige personen uit te sluiten van een btw groep.¹⁶⁷ Daarnaast kan volgens het HvJ uit de systematiek van de Btw-richtlijn niet worden geconcludeerd dat een gezamenlijke lezing van de in artikel 11 bedoelde personen individueel moeten beantwoorden aan de algemene definitie van belastingplichtige. Ook de doelstellingen van de regeling (administratieve vereenvoudiging en voorkoming van misbruik) komen volgens het HvJ niet in gevaar, daar een ruime interpretatie van personen leidt tot meer administratieve vereenvoudiging. Misbruiksituaties kunnen worden voorkomen doordat artikel 11 Btw-richtlijn lidstaten de bevoegdheid geeft om alle maatregelen te nemen die nodig zijn om belastingfraude- en ontwijking te voorkomen.¹⁶⁸

Ondanks dat het HvJ heeft geoordeeld dat de Nederlandse implementatie van artikel 11 Btw-richtlijn te strikt is, hoeft de Nederlandse wetgever op dit moment een niet-belastingplichtige niet toe te laten tot de fiscale eenheid.¹⁶⁹ Recent is namelijk in het arrest *Larentia + Minerva en Marenave* geoordeeld dat artikel 11 Btw-richtlijn geen rechtstreekse werking heeft omdat op nationaal niveau de voorwaarden van nauwe verbondenheid dienen te worden gepreciseerd.¹⁷⁰ Een belastingplichtige of belastinginspecteur kan zich derhalve niet op de richtlijn beroepen indien haar nationale wetgeving artikel 11 anders heeft geïmplementeerd, zoals Nederland heeft gedaan. Hierdoor kan de Nederlandse wetgever niet gedwongen worden om de Wet OB aan te passen.

Uit de letterlijke interpretatie van artikel 11 Btw-richtlijn volgt dat personen juridisch gezien zelfstandig moeten zijn om deel te kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. Dit is echter niet juist. Uit de toelichting op het voorstel van de Zesde Richtlijn blijkt namelijk dat de zinsnede juridische zelfstandigheid niet verbonden behoort te worden aan de hoedanigheid van een

¹⁶⁴ Artikel 11, *Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde*, 28 november 2006.

¹⁶⁵ Artikel 7, lid 4 Wet op de Omzetbelasting 1968.

¹⁶⁶ HvJ EU 9 april 2013, C-85/11 (Commissie/Ierland), V-N 2013/24.13 en HvJ EU 9 april 2013, C-65/11 (Commissie/Nederland), V-N 2013/24.13. Naast Nederland heeft ook Ierland het woord personen in de Btw-richtlijn geïnterpreteerd als belastingplichtigen. De volgende rechtsoverwegingen zijn afkomstig uit het arrest *Commissie/Ierland*. In het arrest *Commissie/Nederland* werd hetzelfde geoordeeld.

¹⁶⁷ HvJ EU 9 april 2013, C-85/11 (Commissie/Ierland), V-N 2013/24.13, r.o. 36 t/m 39.

¹⁶⁸ HvJ EU 9 april 2013, C-85/11 (Commissie/Ierland), V-N 2013/24.13, r.o. 45, 48 en 49. De EC betoogde in haar argument dat uit de context van het artikel opgemaakt konden worden dat personen wel aan de term belastingplichtige moesten voldoen. Het HvJ heeft de context tot uiting gebracht in de systematiek van de Btw-richtlijn.

¹⁶⁹ Met uitzondering van niet-belastingplichtigen die op basis van de Holdingresolutie kunnen toetreden tot de fiscale eenheid.

¹⁷⁰ HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14 en C-109/14 (*Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva GmbH en Marenave Schiffahrts AG*), V-N 2015/44.18, r.o. 47 t/m 52.

belastingplichtige.¹⁷¹ De juridische status van de leden van de fiscale doet niet ter zake, waardoor een fiscale eenheid in beginsel kan bestaan uit natuurlijke personen, personenvennootschappen, stichtingen en verenigingen.¹⁷² Echter, een fiscale eenheid tussen twee natuurlijke personen is niet mogelijk volgens de HR¹⁷³, en ook de hiernavolgende verwevenheidscriteria zullen (uitzonderingen daargelaten) problemen opleveren om een fiscale eenheid te vormen.

Resumerend kan worden gesteld dat vanaf de arresten Commissie/Ierland en Commissie/Nederland duidelijk is geworden dat in beginsel alle subjecten kunnen toetreden tot een btw-groep (de verwevenheidsvereisten komen later aan bod), maar dat sinds het arrest Larentia + Minerva en Marenave de Nederlandse wetgever niet meer gedwongen kan worden de Wet OB aan te passen. Om toe te treden tot een fiscale eenheid hoeft een persoon niet juridisch zelfstandig te zijn.

4.2.3 Binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd

Uit artikel 11 Btw-richtlijn blijkt dat alleen personen die 'binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd zijn' kunnen toetreden tot een fiscale eenheid. Uit het eerste verslag van de EC wordt duidelijk dat dit criterium waarschijnlijk is ingevoerd vanwege de vrees voor concurrentievervalsingen.¹⁷⁴ In de literatuur wordt sterk getwijfeld of deze vrees terecht is. Het leeuwendeel van de auteurs is van mening dat wanneer de fiscale eenheidsbepaling geen facultatieve regeling was geweest, het probleem van concurrentievervalsingen tot kleine proporties zou zijn geminimaliseerd.¹⁷⁵

De communautaire wetgever heeft geen verdere invulling gegeven aan het territorialiteitsvereiste. Hierdoor hebben lidstaten de territoriale beperking op verschillende wijzen geïnterpreteerd. Deze inconsistentie spitst zich toe op de vraag of zowel een hoofdhuis en een vaste inrichting zich binnen het grondgebied van een lidstaat moeten bevinden om toe te kunnen treden tot een fiscale eenheid. In dit hoofdstuk is het voldoende om te constateren dat zodra een persoon is gevestigd binnen een lidstaat, deze kan toetreden tot de fiscale eenheid. In hoofdstuk 5 wordt dieper op deze materie ingegaan.

4.2.4 Nauwe verbondenheid

Naast de reeds besproken criteria dienen personen nauwe verbondenheid te vertonen teneinde een fiscale eenheid met elkaar aan te gaan. Deze concerngedachte is geconcretiseerd door te eisen dat de onderdelen die de fiscale eenheid willen vormen financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden dienen te zijn. De drie vereisten zijn wederom noch in de Europese wetsgeschiedenis noch in negatieve integratie toegelicht, waardoor het aan de lidstaten is om de criteria te interpreteren. Een aantal jaar geleden heeft de EC haar visie op de verwevenheidsvereisten gegeven. Deze stemmen niet geheel overeen met de Nederlandse invulling van de vereisten, zoals ontwikkeld door de HR.

4.2.4.1 Financiële verwevenheid

In Nederland voldoet een persoon aan het criterium financiële verwevenheid indien hij een belang heeft van meer dan 50% in de deelneming waar mee hij een fiscale eenheid wil vormen. De HR heeft in zijn arrest van 22 februari 1989 overwogen dat ten minste de meerderheid van de aandelen in elk van de vennootschappen, inclusief zeggenschap, middellijk of onmiddellijk in dezelfde handen dient te zijn om te voldoen aan financiële verwevenheid.¹⁷⁶ Dit komt overeen met de visie van de EC. Volgens haar is voldaan aan het criterium bij een belang in het vermogen of stemrechten in de deelneming van meer dan 50%. Dit belang mag zowel middellijk als onmiddellijk worden gehouden.¹⁷⁷

Onduidelijkheid bestaat hedendaags nog over de situatie indien een belang wordt gehouden in een persoon zonder aandelen of stemrechten, zoals bij een stichting. De HR gaf in 2009 twee vereisten wanneer in deze gevallen toch aan financiële verwevenheid is voldaan. Indien het ene lichaam een mate van zeggenschap heeft in het andere lichaam dat niet onderdoet voor de mate van zeggenschap van een meerderheidsaandeelhouder in een aandelenvennootschap en dat door gebruikmaking van die zeggenschap de financiële posities van deze lichamen in een gewenste onderlinge verhouding kunnen worden gebracht, is ook aan financiële verwevenheid voldaan. Onduidelijkheid bestaat mijns inziens in het feit dat

¹⁷¹ Toelichting bij Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde, 28 november 2006.

¹⁷² G.J. van Norden, *Het concern in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2007, p. 202.

¹⁷³ HR 6 november 1986, nr. 23 026, BNB 1986/45.

¹⁷⁴ Eerste verslag van de Europese Commissie over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde van 14 september 1983, COM(83)426, p. 10.

¹⁷⁵ Zie (zondervolledig te zijn) M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW diss.*, Kluwer: Deventer 1992, p. 197; R.H.M.J. Offermanns, *Het ondernemingsbegrip in Europees perspectief diss.*, Tilburg 1997, p. 278 en A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (2)*, WFR 2006/6680, p. 856.

¹⁷⁶ HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, r.o. 4.5.

¹⁷⁷ Europese Commissie 2 juli 2009, *Over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde voorziet*, COM(2009) 325, p. 9.

deze mate van zeggenschap niet per definitie gelijk is aan een meerderheidsaandeel. Immers, een meerderheidsaandeel kan al behaald worden met 50,01% van de aandelen, maar zeggenschap over een stichting pas indien bijvoorbeeld 4 van de 7 bestuurders zijn geplaatst door de ene partij. Of dit verschil in lijn is met Europees recht is naar mijn weten onduidelijk. De EC heeft zich in haar mededeling van 2009 niet over deze situatie uitgelaten.

4.2.4.2 Economische verwevenheid

In Nederland vormt de uitspraak van de HR op 22 februari 1989 de basis voor de invulling van de economische verwevenheid. Van verwevenheid in economische zin is sprake indien de activiteiten van de vennootschappen in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van eenzelfde economisch doel. Deze vorm van verwevenheid kan op twee manieren worden aangetoond:

- indien de beoogde onderdelen van de fiscale eenheid een gemeenschappelijke klantenkring bedienen; of
- in het geval de activiteiten van het ene onderdeel in hoofdzaak (voor meer dan 50%) ten behoeve van het andere onderdeel worden uitgeoefend.¹⁷⁸

De EC schetst in haar mededeling een ruimer kader. Economische verwevenheid bestaat volgens haar in één van de volgende drie situaties:

- de hoofdactiviteit van de groepsleden zijn van dezelfde aard;
- de activiteiten van de groepsleden vullen elkaar aan of hangen van elkaar af; of
- een groepslid verricht activiteiten die in meer dan aanmerkelijke mate tot voordeel strekken van de andere groepsleden.¹⁷⁹

In tegenstelling tot hetgeen de Belastingdienst van mening is, meen ik dat dit criterium ruim uitgelegd dient te worden. In de praktijk levert verbondenheid op economisch gebied de meeste problemen op.¹⁸⁰ Echter, indien geopereerd wordt als één concern, zouden enge criteria er mijns inziens niet voor moeten zorgen dat fiscaal gezien geen concern wordt waargenomen, terwijl hier bedrijfseconomisch gezien wel sprake van is. Hiernaast zorgt een ruime uitleg van de verwevenheden ervoor dat de doelstelling van de fiscale eenheidsregeling in hogere mate bereikt wordt, aangezien meer administratieve vereenvoudiging plaatsvindt. Ook misbruiksituaties zoals het aangehaalde voorbeeld blijven gelijk of nemen af. Hierdoor pleit ik voor de visie van de EC omdat economische verwevenheid volgens haar aangetoond is als activiteiten van groepsleden elkaar aanvullen of van elkaar afhangen.

Ik kan me voorstellen dat de Nederlandse personen van een multinational geen fiscale eenheid kunnen vormen, indien de benadering die de HR voorschrijft gevolgd zou worden. Een voorbeeld ter verduidelijking van mijn standpunt: een concern is gevestigd in Nederland.¹⁸¹ Dit concern heeft zeer uiteenlopende activiteiten. Zo bedient het vanuit één (of meerdere personen) de high-tech markt voor klinische specialismen, door bijvoorbeeld mri-scanners of cardiologische apparaten te leveren aan ziekenhuizen. Tevens bedient dit concern vanuit een ander persoon (of meerdere personen) de consumentenmarkt in Nederland, door gloeilampen te leveren. Wanneer het criterium van de HR in strikte zin op deze casus wordt toegepast (zoals de Belastingdienst tracht te doen), zal hoogstwaarschijnlijk geen fiscale eenheid tussen deze onderdelen van het concern kunnen worden aangegaan. Immers, wanneer gekeken wordt naar de criteria zoals opgesteld door de HR:

- De beoogde onderdelen van de fiscale eenheid een gemeenschappelijke klantenkring bedienen. Hier voldoet het concern niet aan, daar zij beide compleet verschillende klantenkringen bedienen (ziekenhuizen en consumenten).
- In het geval de activiteiten van het ene onderdeel in hoofdzaak (voor meer dan 50%) ten behoeve van het andere onderdeel worden uitgeoefend. Ook aan dit vereiste wordt niet voldaan, aangezien de onderdelen niet of nauwelijks complementair presteren.

In het geval de casus wordt getoetst aan de criteria van de EC, zou een fiscale eenheid mijns inziens wel mogelijk zijn. De activiteiten van de groepsleden vullen elkaar aan doordat zij bijvoorbeeld beiden gebruik maken van hetzelfde centrale researchcenter, waar ze ook van elkaars nieuwe innovaties gebruik kunnen maken.

¹⁷⁸ HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, r.o. 4.5.

¹⁷⁹ Europese Commissie 2 juli 2009, *Over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde voorziet*, COM(2009) 325, p. 9.

¹⁸⁰ G.J. van Norden, *Het concern in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2007, p. 230.

¹⁸¹ Vele andere voorbeelden kunnen worden gegeven. Zo merkt Van Norden in zijn proefschrift op dat in een beperkt aantal gevallen onroerend goed, financierings- en verzekeringsmaatschappijen binnen een concern tot de fiscale eenheid kunnen toetreden wanneer het economische criterium strikt wordt toegepast.

4.2.4.3 Organisatorische verwevenheid

In Nederland wordt organisatorische verwevenheid aanwezig geacht indien onderdelen van een fiscale eenheid onder een gezamenlijke leiding staan, dan wel wanneer de leiding van de ene vennootschap ten opzichte van de leiding van de andere vennootschap in een positie van feitelijke ondergeschiktheid verkeert.¹⁸² Dit criterium wordt in de Nederlandse praktijk ruim uitgelegd.¹⁸³

Volgens de EC wordt organisatorische verwevenheid gedefinieerd aan de hand van het bestaan van een gezamenlijke, of ten minste tot op zekere hoogte gezamenlijke, leiding.¹⁸⁴

Mede doordat het criterium in de Nederlandse praktijk ruim wordt uitgelegd, ben ik van mening dat geen inhoudelijke verschillen bestaan tussen beide zienswijzen. Beide interpretaties komen er op neer dat in ieder geval sprake dient te zijn van één leider binnen de fiscale eenheid, gezamenlijk of niet.

Door de samenloop van de reeds behandelde arresten Commissie/Nederland, Larentia + Minerva en Marenave, en de verwevenheidsvereisten is naar mijn mening een curieuze situatie ontstaan. In het arrest Commissie/Nederland is geoordeeld dat niet-belastingplichtigen in principe kunnen toetreden tot een fiscale eenheid. Niet-belastingplichtigen worden echter op dit moment door de verwevenheidsvereisten onthouden van toetreding tot een fiscale eenheid. Zo is het onmogelijk dat aan het economische verwevenheids criterium wordt voldaan, zonder belastingplichtige te zijn. Een niet-belastingplichtige heeft namelijk per definitie geen klantenkring en hij voert per definitie geen activiteiten uit, waardoor een persoon niet aan het criterium kan voldoen wanneer hij niet-belastingplichtige is. Deze persoon zou alleen ingevolge het arrest Commissie/Nederland wel de mogelijkheid dienen te hebben om toe te kunnen treden tot de fiscale eenheid. Echter, door het Larentia + Minerva en Marenave arrest is op dit moment de situatie ontstaan dat niemand zich op rechtstreeks op de Btw-richtlijn kan beroepen om de verwevenheidsvereisten in de desbetreffende lidstaat te toetsen aan het Europese recht. Hierdoor kan het HvJ geen invloed uitoefenen op de verschillende implementaties van de verwevenheidsvereisten. Op dit moment bevinden we ons dus mijns inziens in een spagaat. Het HvJ heeft geoordeeld dat niet-belastingplichtigen toe moeten kunnen treden tot een fiscale eenheid, maar dit wordt geblokkeerd door de huidige interpretaties van de verwevenheidsvereisten, waaraan het HvJ door het Larentia + Minerva en Marenave arrest niet kan tornen.

4.2.4.4 Complexbenadering

In Nederland worden de drie verwevenheidsvereisten afzonderlijk gezien. Door de cumulatieve voorwaarden wordt minder snel een fiscale eenheid aanwezig geacht. Er zijn naar mijn mening argumenten aan te dragen om de fiscale eenheid criteria minder strikt te interpreteren. Ten eerste volgt uit de doelstelling van de fiscale eenheid dat soepelere criteria wenselijk zijn. Het zorgt voor meer administratieve eenvoud en misbruiksituaties zoals aangehaald in het voorbeeld blijven gelijk of nemen af. Ook doet deze afzonderlijke behandeling geen recht aan de concerngedachte die ten grondslag ligt aan de fiscale eenheid. In de Duitse Organschaft wordt namelijk een zogeheten complexbenadering toegepast, waarbij het totaalbeeld van de verwevenheden maatgevend is.¹⁸⁵ Een derde argument voor de toepassing van soepelere criteria behelst de grondgedachte van de fiscale eenheid. Dat wat economisch één is, dient ook voor de btw als één te worden behandeld. Dit wordt door de huidige cumulatieve voorwaarden in mindere mate bereikt. Kijkende naar deze drie argumenten rijst de vraag of de verwevenheden niet gezamenlijk bekeken zouden moeten worden. Dit wordt een complexbenadering genoemd.

De HR heeft tot op heden slechts één arrest gewezen waarin de complexbenadering naar voren lijkt te komen.¹⁸⁶ In casu werd de HR gevraagd zich uit te spreken over een al dan niet terecht toepassing van het fiscale eenheidsregime. Er was sprake van volledige financiële en organisatorische verwevenheid (100% aandeelbelang met volledige gelijke leiding). De economische verwevenheid betrof slechts 25%, bestaande uit 22% omzet uit onderlinge prestaties plus de omzet van gezamenlijke klanten à 3%. In tegenstelling tot A-G Van Hiltten overweegt de HR dat in samenhang met de overige verwevenheden wel sprake is van voldoende economische verwevenheid. Zij meent doordat 'niet verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan', naast het volledige aandelenbelang en leiding, sprake is van economische verwevenheid, terwijl dit tot nog toe niet voldoende zou zijn geweest om economische verwevenheid aan te tonen. Meningingen over dit arrest in de literatuur lopen uiteen.

¹⁸² HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, r.o. 4.5.

¹⁸³ G.J. van Norden, *Het concern in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2007, p. 202.

¹⁸⁴ Europese Commissie 2 juli 2009, *Over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde voorziet*, COM(2009) 325, p. 9.

¹⁸⁵ O.G. Lippross, *Grüne Reihe, Band 11*, Erich Fleischer Verlag, Achim, 2005, blz. 289.

¹⁸⁶ HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7.

A-G Van Hilten haalt in haar conclusie Van Doesum en Van Norden aan, die hebben betoogd dat een complexbenadering beter zou passen in het Nederlandse recht.¹⁸⁷ Zij meent dat de drie verwevenheden niet helemaal los van elkaar kunnen worden gezien, waardoor in ieder geval rekening zou moeten worden gehouden met de overlap bij de beoordeling of voldoende verwevenheid in alle opzichten bestaat.¹⁸⁸ De redactie van V-N betoogt dat de HR prejudiciële vragen had moeten stellen en voorziet nieuwe discussies met de Belastingdienst over de toepassing van de criteria. Zij laat daarmee de deur open staan voor de complexbenadering.¹⁸⁹ Hummel schrijft in haar annotatie bij het arrest dat de HR kiest voor de complexbenadering. Een minder sterke economische verwevenheid kan gecompenseerd worden door een sterkere verwevenheid in organisatorisch en/of financieel opzicht.¹⁹⁰

Wanneer de complexbenadering wordt toegepast op het reeds aangehaalde voorbeeld van de multinational met haar twee verschillende takken (MRI-scanners en gloeilampen) is een fiscale eenheid tussen al deze personen mogelijk. Organisatorische en financiële verwevenheid zullen aanwezig zijn. De beide personen staan onder dezelfde feitelijke leiding (de raad van bestuur) en hebben (hoogstwaarschijnlijk) dezelfde principaal. Doordat deze verwevenheden zeer sterk zijn, kan de mindere economische verwevenheid worden gecompenseerd. Hierdoor heeft het concern de mogelijkheid een fiscale eenheid te vormen. Dit is naar mijn mening wenselijk vanwege de grondgedachte van de fiscale eenheid, de doelstelling van de fiscale eenheidsregeling en de concerngedachte van de Organschaft.

4.2.5 Nadere voorwaarden

Op grond van de tweede alinea van artikel 11 Btw-richtlijn hebben lidstaten de mogelijkheid om nadere voorwaarden te stellen aan de toepassing van een fiscale eenheid, mits deze voorwaarden nodig zijn om belastingfraude en –ontwijking te voorkomen. Nederland heeft geen nadere voorwaarden gesteld aan het vormen van een fiscale eenheid. Andere lidstaten hebben dit wel gedaan. Zo heeft Zweden nadere voorwaarden gesteld voor de verzekeringssector. Vanuit het oogpunt van concurrentie tussen lidstaten en harmonisering van de btw zijn deze facultatieve voorwaarden niet wenselijk. Immers, nu bestaan er lidstaten zonder en met een fiscale eenheid doordat de regeling een kan bepaling is. Echter vertonen de fiscale eenheden tussen lidstaten ook discrepanties. Tussen zowel de verwevenheidsvereisten als de eventuele toevoeging van nadere voorwaarden lopen implementaties uiteen, zoals blijkt uit de voorbeelden van Duitsland en Zweden.¹⁹¹ Deze verschillen zijn niet wenselijk vanuit de doelstellingen van de btw mede omdat hierdoor concurrentieverschillen tussen lidstaten ontstaan.

4.3 Werking van de fiscale eenheid

4.3.1 Algemeen

Om de wisselwerking tussen de fiscale eenheid en de vaste inrichting in latere hoofdstukken op een correcte wijze te begrijpen, is kennis over de werking van de fiscale eenheid benodigd. Een fiscale eenheid in de zin van artikel 11 Btw-richtlijn geldt als één belastingplichtige voor de btw. Dit heeft gevolgen voor transacties die plaatsvinden binnen de fiscale eenheid en voor transacties die plaatsvinden tussen onderdelen van de fiscale eenheid en personen die niet tot de fiscale eenheid behoren. Ook met betrekking tot het aftrekrecht zijn speciale regelingen actief.

4.3.2 Prestaties door fiscale eenheid

Indien op grond van artikel 11 Btw-Richtlijn personen optreden als één belastingplichtige kunnen per definitie tussen deze personen geen prestaties onder bezwarende titel plaatsvinden. De personen vormen namelijk één belastingplichtige, waardoor dit een prestatie aan jezelf zou zijn. Doordat binnen de fiscale eenheid geen prestaties zichtbaar zijn, hoeven geen btw-facturen uitgereikt te worden. Het HvJ heeft in het arrest Amplificientifica en Amplifin bevestigd dat personen die vanaf een bepaald moment een fiscale eenheid vormen, vanaf dat moment geen belastingplichtigen meer zijn. Dit is vanaf dat moment de fiscale eenheid. De fiscale eenheid krijgt één btw-identificatienummer en dient de aangifte omzetbelasting in.¹⁹²

¹⁸⁷ Zie A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *De grondslagen en de toepassingmodaliteiten van de fiscale eenheid btw*, WFR 2009/1572 voor het betoog over de complexbenadering.

¹⁸⁸ Conclusie van advocaat-generaal M.E. van Hilten 29 november 2012, nr. 11/05105, V-N 2013/18.17, § 5.4.9.

¹⁸⁹ Annotatie van V-N bij HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, V-N 2013/55.17.

¹⁹⁰ Annotatie van C.J. Hummel bij HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7.

¹⁹¹ Zie voor een beschouwing betreffende de uiteenlopende varianten van de fiscale eenheid binnen de Unie C.D. Soares en A. Arnaldo, *VAT Grouping Schemes – Standpoint*, *International VAT Monitor*, 2015 (26), no. 2.

¹⁹² HvJ EU 22 mei 2008, nr. C-162/07 (Amplificientifica en Amplifin), V-N 2008/25.20, r.o. 19 t/m 23.

In het geval de fiscale eenheid naar derden toe presteert kunnen tussen de fiscale eenheid en de derde persoon wel prestaties onder bezwarende titel plaatsvinden. De prestaties worden op normale wijze in de btw-heffing betrokken. De externe partij weet niet dat hij met een fiscale eenheid handelt. Hij levert of presteert aan een specifiek onderdeel van de fiscale eenheid, en factureert dus aan (of krijgt een factuur van) een specifiek onderdeel van de fiscale eenheid, met een eigen btw-identificatienummer. Een fiscale eenheid heeft dus één gezamenlijk btw-identificatienummer, maar ook de personen binnen de fiscale eenheid blijven hun btw-identificatienummer gebruiken. Hiernaast keurt de Belastingdienst in de praktijk goed dat de personen binnen de fiscale eenheid apart aangifte doen, in plaats van afzonderlijk.¹⁹³

De situatie wanneer een fiscale eenheid prestaties levert aan een buitenlands hoofdhuis of vaste inrichting wordt in het volgende hoofdstuk besproken. Overigens wordt het object van heffing bij een fiscale eenheid op eenzelfde wijze benaderd als bij andere belastingplichtigen.

4.3.3 Recht op aftrek van voorbelasting

De fiscale eenheid heeft als nieuwe belastingplichtige een specifieke aftrekgerechtigdheid. Het recht op aftrek wordt niet meer bepaald op individueel niveau, maar op basis van de gehele fiscale eenheid. Het recht op aftrek van voorbelasting wordt bepaald aan de hand van de normale aftrekgeregels zoals die gelden binnen de btw¹⁹⁴, in acht nemende dat prestaties tussen de onderdelen van de fiscale eenheid onzichtbaar zijn. Dit houdt in dat het recht op aftrek van voorbelasting afhankelijk is van de uitgaande prestaties van de fiscale eenheid als geheel.

Ten eerste wordt volgens artikel 11 lid 1 sub a en b Uitvoeringsbeschikking Wet OB bekeken of de btw op de inkoopkosten rechtstreeks toerekenbaar is aan belaste of onbelaste uitgaande prestaties van de fiscale eenheid. Mocht dit het geval zijn, dan is de voorbelasting ofwel volledig of geheel niet aftrekbaar. Indien sprake is van kosten die niet volledig toerekenbaar zijn aan belaste of onbelaste activiteiten komt volgens lid 3 de fiscale eenheid in aanmerking voor aftrek ter waarde de uitkomst van de breuk van de verkregen vergoedingen (exclusief btw) voor handelingen waarvoor een recht op aftrek bestaat en het geheel aan verkregen vergoedingen (exclusief btw).¹⁹⁵ Indien 60% van de vergoedingen tegenprestaties zijn voor belaste uitgaande activiteiten, kan de fiscale eenheid 60% van de zogeheten algemene kosten in aftrek brengen.

Doordat interne prestaties niet zichtbaar zijn voor de btw en derhalve niet in de berekening van het aftrekrecht worden meegenomen, kan het vormen van een fiscale eenheid zowel een positieve als een negatieve invloed hebben op het aftrekrecht ten opzichte van de situatie waarin geen fiscale eenheid is gevormd. Voordeel kan worden behaald als entiteiten die vrijgestelde prestaties verrichten, die prestaties nu binnen de fiscale eenheid verrichten. Hierdoor ontstaat geen cumulatie van btw. Mits de uitgaande prestaties van de fiscale eenheid belastbare prestaties zijn, is de volledige voorbelasting nu aftrekbaar, terwijl zonder fiscale eenheid de voorbelasting ter zake van de vrijgestelde prestaties niet aftrekbaar zou zijn geweest.

4.4 Tussenconclusie

Op grond van artikel 11 Btw-richtlijn wordt lidstaten toegestaan een nationale regeling te implementeren waardoor meerdere personen kunnen optreden als één belastingplichtige voor de btw, een fiscale eenheid. Personen die binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd zijn en daarnaast financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn kunnen tezamen als één belastingplichtige worden aangemerkt. Hiernaast hebben lidstaten de mogelijkheid maatregelen vast te stellen om belastingfraude- en ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.

Algemeen wordt aangenomen dat de fiscale eenheidsregeling gebaseerd is op de concerngedachte van Duitsland, de zogeheten 'Organschaft'. De communautaire wetgever heeft administratieve vereenvoudiging en de bestrijding van misbruik willen bewerkstelligen met de invoering van de fiscale eenheid. Het niet hoeven factureren ten aanzien van interne prestaties blijkt vooral een groot voordeel te zijn. Tevens kan de fiscale eenheid ongewenste cumulatie van btw tegen gaan, doordat

¹⁹³ Hierbij gaan er overigens stemmen op dat dit in strijd zou zijn met het Amplificatie en Amplificatie arrest, aangezien daarin geoordeeld is dat de opgerichte fiscale eenheid één nieuwe belastingplichtige vormt, waardoor afzonderlijke aangiftes niet mogelijk zouden zijn.

¹⁹⁴ Zie hiervoor artikel 168 Btw-richtlijn en verder. Een uitgebreide beschouwing over het aftrekrecht is te vinden in M.C. Schrauwen en K.A.M.M. Theunissen, *Gevolgen Le Crédit Lyonnais-zaak voor de Nederlandse praktijk*, BtwBrief 2013/113.

¹⁹⁵ Artikel 11, Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde, 28 november 2006. Dit wordt ook wel het pro-rata-aftrekrecht genoemd.

ondernemingen die vrijgesteld presteren nu deze prestaties in sommige gevallen binnen de fiscale eenheid kunnen verrichten.

Vanaf de arresten Commissie/Ierland en Commissie/Nederland is duidelijk geworden dat in beginsel alle subjecten kunnen toetreden tot een btw-groep (de verwevenheidscriteria daargelaten) maar dat sinds het arrest Larentia + Minerva en Marenave de Nederlandse wetgever niet meer gedwongen kan worden om de Wet OB aan te passen, aangezien artikel 11 Btw-richtlijn geen rechtstreekse werking heeft volgens het HvJ.

Nauwe verbondenheid wordt aangebond door 3 cumulatieve criteria. Personen dienen zowel financieel, economisch als organisatorisch verweven te zijn, om toe te kunnen treden tot een fiscale eenheid. Voornamelijk het economische criterium wordt in Nederland strikt uitgelegd, en komt niet overeen met de visie van de EC. Met een voorbeeld is aangebond dat indien het criterium van de EC gebruikt zou worden, beter zou worden voldaan aan de beginselen die ten grondslag liggen aan de fiscale eenheid. Hiernaast heb ik gepleit om een complexbenadering toe te passen, omdat de complexbenadering in verbeterde mate voldoet aan de beginselen die ten grondslag liggen aan de fiscale eenheid.

Nederland heeft geen nadere voorwaarden gesteld om misbruiksituaties tegen te gaan. Andere lidstaten, zoals Zweden, hebben dit wel gedaan.

Het grootste probleem met betrekking tot de figuur van de fiscale eenheid is mijns inziens het verschil in interpretatie van de figuur van de fiscale eenheid, door verschillende lidstaten.

- Ten eerste is artikel 11 Btw-richtlijn is een zogeheten kan bepaling. Dit wil zeggen dat een lidstaat niet verplicht is de bepaling te implementeren, maar dat zij hier toe de optie heeft. Dit heeft ertoe geleid dat 15 lidstaten een fiscale eenheid hebben geïmplementeerd, 3 lidstaten een zeer lichte variant van de fiscale eenheid hebben geïmplementeerd en 10 lidstaten hebben geen fiscale eenheidsregime geïmplementeerd.
- Ten tweede zijn de toetredingsvereisten noch in de Europese wetsgeschiedenis noch in negatieve integratie toegelicht, waardoor het aan de lidstaten is om de criteria te interpreteren. Hierdoor verschillen de verwevenheidsvereisten tussen lidstaten en passen sommige landen een complexbenadering toe.
- Ten derde hebben ook enkele landen anti-misbruik regelgeving geïmplementeerd, terwijl het merendeel van de landen dit niet heeft gedaan.
- Ten vierde bestaat onduidelijk over de reikwijdte van de fiscale eenheid, hetgeen een belangrijk onderdeel van hoofdstuk 5 uitmaakt.

Door deze discrepanties tussen de implementaties van de figuur van de fiscale eenheid ontstaat rechtsonzekerheid en onduidelijkheid voor belastingplichtigen, met mogelijke ongewenste heffingen van btw. Hiernaast, en vooral voor dit onderzoek relevant, zijn door de discrepanties mogelijkheden tot dubbele en non-heffing ontstaan, hetgeen een ongewenste situatie oplevert binnen de EU. Deze mismatches, die zijn versterkt door het later te bespreken Skandia arrest, staan centraal in het volgende hoofdstuk.

5 Verhouding tussen het hoofdhuis, de vaste inrichting en de fiscale eenheid

5.1 Inleiding

In hoofdstuk 3 is geconstateerd dat een persoon meerdere vestigingsplaatsen kan hebben voor de btw. Dit zijn de primaire vestigingsplaats oftewel het hoofdhuis en de secundaire vestigingsplaats, de vaste inrichting. Diensten tussen het hoofdhuis en vaste inrichting zijn naar mijn mening non-existent vanuit een btw-perspectief. Het HvJ liet in het arrest FCE Bank arrest dit vraagstuk nog open, door te constateren dat de vaste inrichting zelfstandig kon zijn indien deze het bedrijfsrisico droeg. Hierdoor zouden tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting over en weer prestaties kunnen worden uitgewisseld, wat een belastbaar feit voor de btw kan zijn. Naar mijn mening zijn een hoofdhuis en vaste inrichting gezamenlijk één persoon (of één ieder), waardoor diensten tussen deze twee vestigingsplaatsen niet belastbaar zijn, zeer uitzonderlijke gevallen daargelaten.

In hoofdstuk 4 is geconstateerd dat fiscale eenheden in EU lidstaten afwijken van elkaar. Zo hebben enkel 15 landen een fiscale eenheidsregime en verschillen de verwevenheidsvereisten. Tevens heeft artikel 11 Btw-richtlijn een territoriale beperking. Alleen personen die 'binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd zijn' kunnen toetreden tot een fiscale eenheid. Wanneer in acht wordt genomen dat één persoon op meerdere grondgebieden gevestigd kan zijn wordt de situatie complex. Een persoon kan namelijk bestaan uit een hoofdhuis in lidstaat A en een vaste inrichting in lidstaat B. Deze persoon is zelf grensoverschrijdend. Dit lijkt haaks te staan op de regeling van de fiscale eenheid, die juist vereist dat de persoon binnen de eigen lidstaat is gevestigd. Gezien de complexiteit van deze situatie is het niet verwonderlijk dat de opvattingen van verschillende partijen uiteenlopen.

Na te zijn ingegaan op deze complexe discussie, wordt één van de meest belangrijke btw-arresten van de afgelopen jaren uitvoerig besproken. Op voorhand werd er van uitgegaan dat dit arrest duidelijkheid zou scheppen rondom de verhoudingen tussen fiscale eenheden waarin hoofdhuisen met vaste inrichtingen waren opgenomen. Tevens worden gevolgen van de uitspraak van het HvJ geanalyseerd. Het arrest heeft minstens net zo veel nieuwe vragen opgeroepen als dat ze beantwoordt heeft, waardoor het mijns inziens geen gek idee is om een kritische blik te werpen op de vaste inrichting en de bijbehorende problematiek omtrent de fiscale eenheid.

5.2 Territoriale begrenzing van de fiscale eenheid

5.2.1 Inleiding

Uit artikel 11 Btw-richtlijn blijkt dat alleen 'personen' die 'binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd zijn' kunnen toetreden tot een fiscale eenheid. Uit het eerste verslag van de EC wordt duidelijk dat de maatregel waarschijnlijk is ingevoerd vanwege de vrees voor concurrentievervalsingen.¹⁹⁶ De communautaire wetgever heeft geen verdere invulling gegeven aan dit territorialiteitsvereiste, waardoor de territoriale beperking door lidstaten op verschillende wijzen wordt geïnterpreteerd.

In hoofdstuk 3 is geconcludeerd dat een hoofdhuis en vaste inrichting samen één persoon vormen, in tegenstelling tot de theoretische mogelijkheid die het HvJ open laat in het FCE Bank arrest. De ene bouwsteen voor de complexe discussie omtrent het wel of niet toelaten van een vaste inrichting in een andere lidstaat tot de fiscale eenheid is daarmee reeds gelegd. Ik ben van mening dat zowel het hoofdhuis als de vaste inrichting één persoon vormen. Mijn interpretatie van de term personen zoals bedoeld in artikel 11 Btw-richtlijn is daarmee bekend.

De tweede bouwsteen, de zinsnede 'binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd' heeft geen verdere invulling gekregen door de wetgever. Hierdoor wordt deze zinsnede op verschillende wijzen geïnterpreteerd. Deze verschillende zienswijzen komen met name naar voren in het al dan niet toelaten van een buitenlandse vaste inrichting in een fiscale eenheid. De verschillende zienswijzen worden in deze paragraaf toegelicht.

¹⁹⁶ Europese Commissie 14 september 1983, *Eerste verslag van de Europese Commissie over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde*, COM(83) 426, p. 10.

5.2.2 'Gevestigd' volgens de zienswijze van de Europese Commissie

De EC heeft op 2 juli 2009 in een mededeling haar visie over de interpretatie van de zinsnede 'binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd' gegeven. Zij is van mening dat dit ziet op vennootschappen waarvan de zetel van bedrijfsuitoefening is gelegen op het grondgebied van de lidstaat die de btw-groepsregeling ten uitvoer legt, maar niet op vaste inrichting die in het buitenland is gelegen. Vaste inrichtingen die daarentegen wel op het grondgebied zijn gevestigd van de lidstaat die de regeling ten uitvoer legt, kunnen wel in de fiscale eenheid worden opgenomen. In feite draait het volgens de EC over de fysieke aanwezigheid op het grondgebied van de lidstaat die de regeling uitvoert.¹⁹⁷

De EC brengt dus een splitsing aan wanneer het hoofdhuis in lidstaat A is gevestigd en de vaste inrichting in lidstaat B. De argumenten die de EC hiervoor aandraagt zijn de volgende:¹⁹⁸

- 1) Ten eerste is deze opvatting in overeenstemming met de huidige formulering van het territorialiteitsvereiste in artikel 11 Btw-richtlijn.
- 2) De fiscale eenheid is op deze manier gemakkelijk te beheren en te controleren, omdat zijn groepsleden binnen de jurisdictie van één lidstaat vallen.
- 3) Hiernaast komt het begrip 'gevestigd' in deze zienswijze overeen met het begrip gevestigd zoals dit voorkomt in andere bepalingen van de Btw-richtlijn.
- 4) Tenslotte is de fiscale eenheid een optie waarvan de lidstaten gebruik kunnen maken, maar waartoe zij niet verplicht zijn. Dit impliceert dat de regeling niet verder kan reiken dan het grondgebied van de lidstaat die de regeling heeft ingevoerd, aangezien zij anders inbreuk maakt op de fiscale soevereiniteit van een andere lidstaat.

Hiernaast meent de EC dat deze opvatting niet in strijd is met het oordeel van het HvJ in het FCE Bank arrest. Hierin werd kort gezegd geoordeeld dat het hoofdhuis in de ene lidstaat en de vaste inrichting in de andere lidstaat één belastingplichtige vormen voor de btw, waardoor geen belastbare prestaties mogelijk zijn. De EC draagt twee argumenten aan voor de stelling dat haar opvatting niet in strijd is met het FCE Bank arrest. Ten eerste wordt in het FCE Bank arrest niet verwezen naar de situatie van een btw-groep. Ten tweede gaat de belastingplichtige door zijn toetreding tot een fiscale eenheid toebehoren tot een nieuwe belastingplichtige (de fiscale eenheid zelf), waardoor hij zich los maakt van zijn in het buitenland gelegen vaste inrichting. Hierdoor ontstaan twee belastingplichtigen (de fiscale eenheid en de vaste inrichting in de andere lidstaat), waardoor dit niet in strijd is met het FCE Bank arrest.¹⁹⁹ De EC is dus van mening dat twee afzonderlijke belastingplichtigen ontstaan waardoor belastbare prestaties zijn te onderkennen tussen een hoofdhuis dat behoort tot een fiscale eenheid in de ene lidstaat en een vaste inrichting in een andere lidstaat.

5.2.3 'Gevestigd' volgens de Nederlandse zienswijze

Nederland heeft de zinsnede 'personen die binnen het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd' uit artikel 11 Btw-richtlijn oorspronkelijk deels op de zelfde wijze geïnterpreteerd als de EC. In het Besluit van 1 augustus 1994 is de toenmalige SvF dieper ingegaan op de vaste inrichting binnen de btw.²⁰⁰ Evenwel is hij niet ingegaan op de verhouding tussen een vaste inrichting in een andere lidstaat en de Nederlandse fiscale eenheid. In zijn visie kon een buitenlands hoofdhuis in ieder geval geen deel uitmaken van een Nederlandse fiscale eenheid.

De SvF heeft deze zienswijze losgelaten na het HR arrest van 14 juni 2002.²⁰¹ De casus in dit arrest was als volgt. Een hoofdhuis dat gevestigd is in de Verenigde Staten berekent kosten door voor automatiseringsdiensten aan het concern waarvan zij deel uitmaakt. Deze kosten komen onder meer terecht bij een dochtermaatschappij in het Verenigd Koninkrijk, die onderdeel is van een fiscale eenheid in het Verenigd Koninkrijk. De dochtermaatschappij belast op haar beurt deze kosten door aan haar Nederlandse vaste inrichting, die geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid in het Verenigd Koninkrijk, maar wel onderdeel is van een fiscale eenheid in Nederland. In geschil is of deze kostendoorbelasting een belastbare prestatie kan zijn als de vaste inrichting in Nederland wel, maar de zetel van bedrijfsuitoefening in het Verenigd Koninkrijk geen deel uitmaakt van de Nederlandse fiscale eenheid.²⁰² Schematisch kan het bovenstaande als volgt worden weergegeven:

¹⁹⁷ Europese Commissie 2 juli 2009, *Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement*, COM(2009) 325, p. 7.

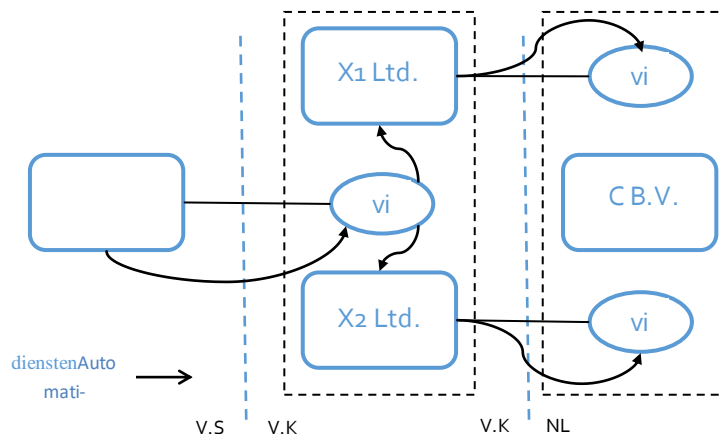
¹⁹⁸ Europese Commissie 2 juli 2009, *Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement*, COM(2009) 325, p. 7 en 8.

¹⁹⁹ Europese Commissie 2 juli 2009, *Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement*, COM(2009) 325, p. 7 en 8.

²⁰⁰ Besluit van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254, V-N 1994, bz. 2640, mededeling 22.

²⁰¹ HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287. De nieuwe visie is verwerkt in het Besluit van 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520M, V-N 2002/51.22.

²⁰² HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287, r.o. 3.1.1 en 3.1.2.



De HR overweegt dat noch uit de tekst noch de totstandkoming van artikel 7 lid 4 Wet OB kan worden herleid dat het buitenlandse hoofdkantoor met een vaste inrichting in Nederland niet in een Nederlandse fiscale eenheid zou kunnen worden opgenomen. De territoriale beperking van de fiscale eenheid vormt dus geen belemmering om het hoofdkantoor, gevestigd in het Verenigd Koninkrijk, toe te laten treden tot de fiscale eenheid in Nederland.²⁰³ Artikel 7 lid 4 Wet OB sluit slechts personen uit die zowel hun primaire als secundaire vestigingsplaats buiten Nederland hebben. Er kan dus volgens de HR geen sprake zijn van belastbare prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting. Aan de overige vereisten om toe te kunnen treden tot een Nederlandse fiscale eenheid zal ook moeten worden voldaan. Dit kan met name problemen opleveren met de economische verwevenheid. Een entiteit in het Verenigd Koninkrijk zal zich over het algemeen niet richten op de Nederlandse markt, waardoor mijns inziens hoofdzakelijk complementair presteren lastig te bewijzen zal worden.

De HR heeft in zijn arrest van 14 juni 2002 alleen de situatie behandeld met een hoofdkantoor in een andere EU lidstaat met een vaste inrichting in Nederland. Geen aandacht is besteed aan de omgekeerde situatie. De vraag rijst of in een situatie waarin het hoofdkantoor binnen Nederland is gevestigd, maar de vaste inrichting in een andere EU lidstaat, deze twee gezamenlijk onderdeel kunnen uitmaken van dezelfde fiscale eenheid. Ik ben met Van Norden en Van Doesum van mening dat dezelfde redenering als in de oorspronkelijke situatie er toe leidt dat de vaste inrichting 'mee wordt getrokken' in de fiscale eenheid indien het Nederlandse hoofdkantoor hier deel van uitmaakt.²⁰⁴ Aangezien binnen Nederland de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting één en dezelfde belastingplichtige zijn, en één van de vestigingsplaatsen bevindt zich binnen Nederland, kunnen beiden onderdelen van de persoon toe treden tot de Nederlandse fiscale eenheid.

In Nederland is door de HR bevestigd dat tussen een buitenlands hoofdkantoor deel uit kan maken van een Nederlandse fiscale eenheid, mits deze persoon een vaste inrichting in Nederland bezit. De persoon wordt niet opgesplitst, waardoor de fiscale eenheid een grensoverschrijdend karakter heeft.

5.2.4 'Gevestigd' volgens buitenlandse visies

Zoals reeds besproken in hoofdstuk 4 hebben lidstaten artikel 11 Btw-richtlijn verschillend geïnterpreteerd. Deze inconsistenties hebben onder andere betrekking op de interpretatie van de zinsnede 'binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd' en de uiteenlopende verwevenheidsvereisten. In dit hoofdstuk is de inconsistentie omtrent de term 'gevestigd' van belang. De 28 lidstaten van de EU zijn te verdelen in 3 categorieën wanneer gekeken wordt naar de interpretatie van de term 'gevestigd'.

Ten eerste hebben 13 lidstaten geen fiscale eenheidsregeling of alleen een administratieve fiscale eenheid geïmplementeerd in hun wetgeving.²⁰⁵ Deze lidstaten zijn op dit moment niet van belang.

De tweede categorie lidstaten hanteren de visie van de EC, waardoor de fiscale eenheid territoriaal begrensd is tot het grondgebied van de uitvoerende lidstaat. Zij interpreteren de term 'gevestigd' dus als fysieke aanwezigheid op het

²⁰³ HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287, r.o. 3.3.4.

²⁰⁴ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *De grondslagen en toepassingsmodaliteiten van de fiscale eenheid-btw*, WFR 2009/1572, p. 3.

²⁰⁵ Ter volledigheid. 10 lidstaten zonder fiscale eenheidsregeling: Bulgarije, Kroatië, Frankrijk, Griekenland, Litouwen, Luxemburg, Malta, Polen, Portugal en Slovenië en 3 lidstaten met alleen een fiscale eenheid voor administratieve doeleinden: Italië, Roemenië en Spanje. Informatie afkomstig uit: HMRC 30 October 2015, *VAT grouping rules and the Skandia judgment*, Revenue and Customs Brief 2015(18).

grondgebied van de uitvoerende lidstaat, waardoor een buitenlands hoofdhuis of vaste inrichting niet tot de fiscale eenheid kan behoren (hierna: de Zweedse variant). Onder andere Zweden behoort tot deze lidstaten.²⁰⁶

De andere groep hanteert de Nederlandse visie. Dit houdt in dat zowel het buitenlandse hoofdhuis als de lokale vaste inrichting tot de fiscale eenheid behoren (hierna: de Nederlandse variant) zoals omschreven in de vorige paragraaf.²⁰⁷

Schematisch ziet dit er als volgt uit.

Tabel 1

Lidstaten zonder of administratieve fiscale eenheid	Lidstaten met de Zweedse variant	Lidstaten met de Nederlandse variant
Bulgarije	België	Cyprus
Frankrijk	Denemarken	Duitsland
Griekenland	Estland	Finland
Italië	Hongarije	Ierland
Kroatië	Litland	Nederland
Litouwen	Slowakije	Oostenrijk
Luxemburg	Tsjechië	Verenigd Koninkrijk
Malta	Zweden	
Polen		
Portugal		
Roemenië		
Slovenië		
Spanje		

5.2.5 'Gevestigd' volgens mijn eigen visie

In het voorgaande zijn de argumenten van beide partijen beschreven omtrent de interpretatie van de term 'gevestigd'. De Nederlandse HR heeft op basis van de Nederlandse interpretatie van de Btw-richtlijn beslist dat er geen redenen bestaan om een buitenlandse partij niet in de fiscale eenheid op te nemen. Ik deel deze mening, maar om een eerlijke vergelijking te maken zal de Btw-richtlijn geïnterpreteerd moeten worden in plaats van de Wet OB, hetgeen de HR heeft gedaan. De EC en de lidstaten die deze visie delen, baseren hun mening immers op de richtlijn.

Het begrip 'gevestigd' in artikel 11 van de Btw-richtlijn dient dus onderzocht te worden. Helaas zijn er geen aanwijzingen zijn te vinden in de wetsgeschiedenis over het ontstaan van de fiscale eenheidsregeling. Desalniettemin draag ik drie relevante argumenten aan om aan te tonen dat de term 'gevestigd' op zowel het hoofdhuis als de vaste inrichting ziet.

Voor aanwijzingen met betrekking tot de betekenis van het begrip 'gevestigd' kan naar andere bepalingen in de Btw-richtlijn gekeken te worden. Het begrip 'gevestigd' komt onder andere voor in artikel 44 van de Btw-richtlijn. Dit artikel betreft de plaats van dienstregels in de Btw-richtlijn. Volgens de hoofdregel is de plaats van dienst gelegen daar waar de afnemer zijn hoofdhuis heeft gevestigd. In het geval de dienst verricht is voor een vaste inrichting die is gevestigd in een andere lidstaat dan het hoofdhuis, is de plaats van dienst gelegen in de andere lidstaat. Ter bepaling voor de plaats van dienst ziet het begrip 'gevestigd' dus zowel op het hoofdhuis als de vaste inrichting van de belastingplichtige. Merkx merkt op dat de term 'gevestigd' ook voorkomt in de verleggingsregelingen van artikel 194 en 196 Btw-richtlijn. Ook hieruit blijkt dat de term 'gevestigd' in de verleggingsregelingen ziet op zowel de primaire vestigingsplaats als de secundaire vestigingsplaats.²⁰⁸

Een andere aanwijzing kan worden gevonden in het primaire Unierecht, daar het secundair Unierecht (zoals de Btw-richtlijn) afgeleid is van het primaire Unierecht. Hierdoor moet het secundaire Unierecht zo veel mogelijk conform het primaire Unierecht uitgelegd worden. Artikelen 43 en 49 VwEU omtrent de vrijheid van vestiging bevatten ook het begrip 'gevestigd'. Dit begrip bevat ook zowel de primaire als de secundaire plaats van vestiging.²⁰⁹ Uit deze drie aangehaalde voorbeelden komt mijns inziens sterk naar voren dat het begrip 'gevestigd' zowel ziet op de primaire plaats van vestiging, als de secundaire plaats van vestiging.

²⁰⁶ De overige lidstaten zijn België, Denemarken, Estland, Hongarije, Letland, Slowakije, en Tsjechië.

²⁰⁷ Deze groep bestaat uit Cyprus, Duitsland, Finland, Ierland, Nederland, Oostenrijk en het Verenigd Koninkrijk.

²⁰⁸ M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2011, p. 502 en 503.

²⁰⁹ Zienswijze afkomstig uit de conclusie van advocaat-generaal P.J. Wattel, 14 juni 2002, nr. 34976, BNB 2002/287, § 3.6.

Om mijn argumenten kracht bij te zetten wil ik graag een aantal kanttekeningen maken bij de argumenten die de EC heeft aangedragen om te bewijzen dat de term 'gevestigd' alleen ziet op fysiek op het grondgebied aanwezige (delen van) belastingplichtigen.²¹⁰ Het eerste en derde argument van de EC, dat de opvatting die zij heeft in overeenstemming is met artikel 11 en andere bepalingen uit de Btw-richtlijn heb ik zojuist weerlegd. Overige bepalingen in de Btw-richtlijn duiden er juist op dat het begrip 'gevestigd' ziet op beide mogelijke vestigingsplaatsen van een belastingplichtige. Ook het argument dat de fiscale eenheid gemakkelijk te controleren is op deze manier is niet valide. De tweede alinea van artikel 11 Btw-richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid om alle benodigde maatregelen vast te stellen tegen belastingfraude of ontwijking. Een lidstaat heeft dus al de mogelijkheid om restricties op te leggen aan de fiscale eenheid, mocht deze niet gemakkelijk te controleren zijn. Een begrenzing van de fiscale eenheid is hiervoor niet nodig. Het laatste argument weerleg ik later in deze paragraaf.

Tevens meent de EC dat de opvatting die zij uitdraagt niet in strijd is met het FCE Bank arrest, waarin werd geoordeeld dat het hoofdhuis in de ene lidstaat en de vaste inrichting in de andere lidstaat één belastingplichtige vormen voor de btw, waardoor geen belastbare prestaties mogelijk zijn.²¹¹ Ook hier is een aantal kanttekeningen bij te maken. Van Doesum en Van Norden merken op dat het argument van de EC kant noch wal raakt. Zij betogen dat de fiscale neutraliteit in het gedrag komt in het geval prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting anders worden behandeld dan indien één van hen tot een fiscale eenheid behoort.²¹² Mijns inziens staat het splitsen van deze ene belastingplichtige door de figuur van de fiscale eenheid lijnrecht tegenover hetgeen is geoordeeld in het FCE Bank Arrest. Alleen in het geval de fiscale eenheid figuur van een hogere orde is dan de één belastingplichtige gedachte, zou de opvatting van de EC niet in strijd zijn met het FCE Bank arrest. Waar de EC dit uit concludeert, is onbekend.

Het laatste argument van de EC luidt dat doordat de fiscale eenheidsregeling een kan bepaling is, zij niet verder mag reiken dan het grondgebied van de lidstaat die de regeling heeft ingevoerd, daar zij anders inbreuk maakt op de fiscale soevereiniteit van een andere lidstaat. Dit argument lijkt in eerste instantie te kloppen, maar kan bij nader inzien ook vanuit een ander standpunt worden bekeken. De laatste jaren hebben arresten inzake strijdigheid met het EU recht een grote vlucht genomen.²¹³ Op grond van artikel 43 van het EG-verdrag zijn beperkingen van vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat verboden. Er gaan stemmen op dat het territorialiteitsvereiste van artikel 11 Btw-richtlijn strijdig zou zijn met het EU recht.²¹⁴

De eerste stap die genomen moet worden om aan te tonen dat een regeling in strijd is met het EU-recht betreft de toegang tot het EU recht in samenhang met de aanwezigheid van een grensoverschrijdend element. Het moge duidelijk zijn dat een persoon zoals bedoeld in artikel 11 Btw-richtlijn toegang heeft tot EU recht en dat artikel 11 een grensoverschrijdend aspect bevat.

Indien hier aan voldaan is, moet worden nagegaan of de persoon belemmerd wordt door het centraal staande artikel. Een Zweeds hoofdhuis kan geen fiscale eenheid vormen met een buitenlandse vaste inrichting of dochter terwijl zij dit wel kan met een Zweedse dochter of vaste inrichting. Hierdoor worden voordelen als de administratieve eenvoud, het cash flow voordeel en het eventuele verhoging van het pro-rata-afrekepercentage ontnomen. De territorialiteitsvereiste van artikel 11 Btw-richtlijn vormt derhalve een belemmering.

De volgende en meest complexe stap in het toetsingskader dat het HvJ hanteert in zaken waarin eventuele strijdigheid van een artikel centraal staat, betreft het zoeken naar proportionele rechtvaardigingsgronden. Indien een rechtvaardigingsgrond bestaat om een persoon te belemmeren, mag de persoon belemmerd worden mits de maatregel proportioneel is. Deze stap komt er in feite op neer dat moet worden onderzocht of de beperking van de fiscale eenheid tot het grondgebied van een lidstaat een proportionele maatregel is om concurrentievervalsing tegen te gaan. Van Doesum en Van Norden komen tot de conclusie het gerechtvaardigd is om de fiscale eenheid te beperken tot het eigen territorium vanwege eventuele concurrentievervalsing, waardoor geen strijdigheid met het EU recht zou zijn.

Echter, de laatste stap in het proces bevat de noodzakelijkheidstoets. Dit houdt in dat de reeds proportioneel geachte maatregel niet verder mag gaan dan noodzakelijk is voor het bereiken van dat doel. Het volledig beperken van de fiscale eenheid tot het eigen territorium is een te ver gaande maatregel om concurrentievervalsing tegen te gaan. Er bestaan namelijk

²¹⁰ Europese Commissie 2 juli 2009, *Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement*, COM(2009) 325, p. 7 en 8.

²¹¹ Europese Commissie 2 juli 2009, *Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement*, COM(2009) 325, p. 8.

²¹² A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw*, WFR 2009/1572, p. 8.

²¹³ Te denken valt aan de series arresten over strijdigheid met EU recht van ex theffingen, dividenden en de de recente arresten omtrent de beperking van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting.

²¹⁴ Zie A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (1)*, WFR 2006/6679 en (2), WFR 2006/6680 voor een volledige beschouwing omtrent dit onderwerp.

maatregelen die minder ver strekkend zijn, zoals artikel 27 Btw-richtlijn. Deze bepaalt dat een lidstaat diensten tussen onderdelen van een fiscale eenheid aan kan merken als belastbare prestaties.²¹⁵ Er bestaan dus minder ver gaande maatregelen om concurrentievervalsing tegen te gaan, waardoor het beperken tot het eigen territoir van de fiscale eenheid een regeling is die niet verenigbaar is het met EU-recht.

Ik deel deze mening en wil hier graag nog een opmerking bij plaatsen. Het HvJ zou ook een andere weg kunnen inslaan, mocht deze zaak voor komen. De concurrentievervalsingen ontstaan door verschillen in interpretatie van wetgeving door lidstaten, zogeheten dispariteiten. Immers, indien iedere lidstaat hetzelfde fiscale eenheidsregime zou hebben, zouden concurrentievervalsingen niet bestaan. In de zaak RBS Deutschland Holding heeft het HvJ bevestigd dat dispariteiten geen rechtvaardigingsgrond zijn om een persoon te belemmeren. Indien de parallel getrokken kan worden naar deze zaak, zou dit een argument zijn om deze rechtvaardigingsgrond af te wijzen.

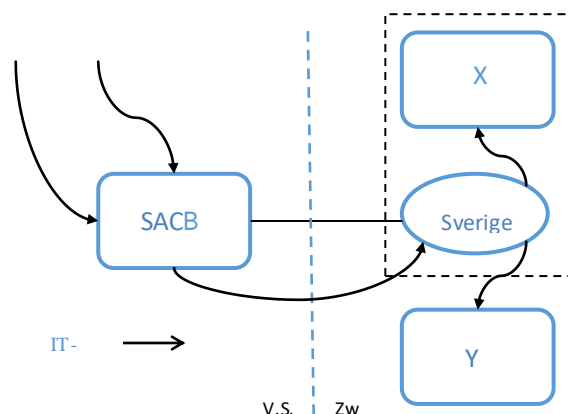
5.3 Skandia America Corporation

5.3.1 Inleiding

De onderlinge verhouding tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting is naar voren gekomen in het FCE Bank arrest van het HvJ. Sindsdien is duidelijk dat in principe geen belastbare prestaties kunnen plaatsvinden tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting, uitzonderingen daargelaten. Niettemin is in veel landen onduidelijk hoe de prestaties dienen beoordeeld te worden in het geval één van de twee vestigingsplaatsen onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid. Binnen Nederland bestaat sinds HR 14 juni 2002 duidelijkheid omtrent deze afbakening van de fiscale eenheid. Binnen Nederland treedt het buitenlandse hoofdhuis of vaste inrichting ook toe tot de fiscale eenheid, waardoor ook geen belastbare prestaties te onderkennen zijn indien één van beide vestigingsplaatsen is opgenomen in een lokale fiscale eenheid. Door de verschillende interpretaties van de zinsnede 'gevestigd binnen het grondgebied van de lidstaat' uit artikel 11 Btw-richtlijn denken andere lidstaten anders over deze situatie. Door het Zweedse Skatteverket werden uiteindelijk prejudiciële vragen gesteld in het arrest Skandia America Corporation.

5.3.2 De casus

Skandia America Corporation (hierna: SAC) is een in de Verenigde Staten gevestigde vennootschap die deel uit maakt van de verzekeringsgroep Old Mutual. SAC was in 2007 en 2008 wereldwijd verantwoordelijk voor de inkoop en distributie van IT-diensten voor de gehele groep. De activiteiten in Zweden werden uitgevoerd door de vaste inrichting Skandia Sverige, die lid was van een fiscale eenheid in Zweden. Skandia Sverige had als taak de extern aangekochte IT-diensten om te zetten zodat deze binnen de groep gebruikt konden worden. Vervolgens distribueerde de vaste inrichting de IT-diensten aan overige vennootschappen van de Skandia-groep. Zowel SAC als Skandia Sverige hanteerde een opslag van 5% voor de distributie naar groepsgenoten. Een belangrijke opmerking dient nog gemaakt te worden. Enkel een in Zweden gevestigde vaste inrichting van een marktaandeel kan lid worden van een fiscale eenheid, in tegenstelling tot de praktijk in Nederland door HR 14 juni 2002.²¹⁶ Schematisch kan het bovenstaande als volgt worden weergegeven:



²¹⁵ Zie hoofdstuk 6 voor een meer uitgebreide analyse van artikel 27 Btw-richtlijn.

²¹⁶ HvJ 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), BNB 2015/74, r.o. 16 t/m 20.

De Zweedse belastingdienst was van mening dat de IT-diensten tussen SAC en Skandia Sverige belastbare handelingen vormden en merkte SAC aan als belastingplichtige. Hierdoor moest door de fiscale eenheid btw afgedragen worden over deze diensten. Dit resulteerde in niet aftrekbare voorbelasting voor het concern, omdat zij als fiscale eenheid voornamelijk verzekeringsgerelateerde prestaties leverde. Skandia Sverige heeft beroep tegen de beschikking ingediend, waarna de volgende prejudiciële vragen zijn gesteld:

“1) Vormt de levering van extern aangekochte diensten door het hoofdkantoor van een vennootschap in een derde land aan zijn filiaal in een bepaalde lidstaat, waarbij de kosten van de externe aankoop worden toegedeeld aan het filiaal, een belastbare handeling wanneer het filiaal lid is van een btw-groep in die lidstaat?”

2) Indien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord, dient het hoofdkantoor in het derde land dan te worden beschouwd als een niet in de lidstaat gevestigde belastingplichtige in de zin van artikel 196 van de btw-richtlijn, met het gevolg dat de afnemer belasting over de handelingen verschuldigd is?”

5.3.3 Standpunten van de partijen

Het HvJ heeft ter verduidelijking de partijen verzocht om na te gaan of een vaste inrichting van een non-EU hoofdhuis onderdeel kan zijn van een lokale fiscale eenheid omzetbelasting. De verschillende partijen hebben uiteenlopende visies:

SAC en de Duitse regering zijn van mening dat de vaste inrichting onafhankelijk van het hoofdhuis deel kan uitmaken van een btw-groep, door de verwijzing naar ‘personen die binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd’ zijn. Hiernaast zijn ze van mening dat het hoofdhuis en vaste inrichting één onderneming vormen, tevens in het geval één van beiden deel uit maakt van een fiscale eenheid. Het zou kunstmatig zijn om ze te splitsen. Zij betogen dus dat geen belastbare prestaties aanwezig zijn, door de analoge toepassing van het FCE Bank arrest op deze casus.²¹⁷

Anders dan SAC en de Duitse regering is de regering van het Verenigd Koninkrijk van mening dat de vaste inrichting niet onafhankelijk lid kan zijn van een fiscale eenheid. Zij meent dat artikel 11 Btw-richtlijn inhoudt dat de rechtspersoon als geheel deel kan uitmaken van een fiscale eenheid. Hierdoor zijn zij dezelfde mening toegedaan als SAC en de Duitse regering, alleen met een andere redenatie. De visie van het Verenigd Koninkrijk is in lijn met de Nederlandse praktijk na HR 14 juni 2002.²¹⁸

De Zweedse regering en de EC betwisten het argument dat het FCE Bank arrest in casu toepasbaar is omdat in dit geval enkel de vaste inrichting tot de fiscale eenheid is toegelaten. Doordat zij behoort tot de fiscale eenheid, een nieuwe belastingplichtige, zijn diensten tussen SAC (die dus niet tot de fiscale eenheid behoort) en de fiscale eenheid belastbaar voor de btw. Zij baseren zich hierbij voornamelijk op het arrest Ampliscientifica en Amplifin, waarin het HvJ oordeelde dat personen die een fiscale eenheid vormen niet langer als afzonderlijke belastingplichtigen worden aangemerkt, maar als één enkele belastingplichtige.²¹⁹

5.3.4 Conclusie van A-G Wathelet

Allereerst is het volgens Wathelet van belang om vast te stellen of een vaste inrichting aangemerkt kan worden als een persoon zoals bedoeld in artikel 11 Btw-richtlijn. Doordat een vaste inrichting onderdeel is van een persoon in plaats van een op zich zelf staand persoon, kan deze niet afzonderlijk toe treden tot een fiscale eenheid. Dit is in lijn met het FCE Bank arrest aangezien daar werd geoordeeld dat een vaste inrichting niet moet worden beschouwd als een afzonderlijke belastingplichtige ten opzichte van het hoofdhuis.²²⁰

De Zweedse regering en de EC hebben in overweging gegeven dat het FCE Bank arrest niet van toepassing is doordat de vaste inrichting deel uitmaakt van een nieuwe belastingplichtige. Hierdoor maakt de vaste inrichting geen deel meer uit van de belastingplichtige vennootschap, maar van de fiscale eenheid. Hierdoor zouden wel belastbare diensten kunnen bestaan, omdat in dat geval een rechtsverhouding kan bestaan waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. Dit argument

²¹⁷ Conclusie van advocaat-generaal M. Wathelet, 8 mei 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), NTFR 2014/1594, punt 26 t/m 29.

²¹⁸ Conclusie van advocaat-generaal M. Wathelet, 8 mei 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), NTFR 2014/1594, punt 30 t/m 32.

²¹⁹ HvJ EG 22 mei 2008, nr. C-162/07 (Ampliscientifica en Amplifin), V-N 2008/25.20, conclusie van advocaat-generaal M. Wathelet, 8 mei 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), NTFR 2014/1594, punt 33 t/m 35.

²²⁰ Conclusie van advocaat-generaal M. Wathelet, 8 mei 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), NTFR 2014/1594, punt 40 t/m 49.

schuift A-G Wathelet opzij doordat volgens hem uit bewoordingen van de Btw-richtlijn en HvJ jurisprudentie blijkt dat deze benadering onjuist is.²²¹

SAC heeft de stelling gedeponereerd dat de vaste inrichting individueel deel uit kan maken van een fiscale eenheid, maar dat de diensten toch onbelast blijven door de analoge toepassing van het FCE Bank arrest op de situaties waarbij één van de onderdelen deel is van een fiscale eenheid. Wathelet kan zich niet vinden in dit argument omdat Skandia Sverige dan krachtens het FCE Bank arrest één marktleidner vormt met SAC en voor dezelfde btw-doeleinden hiervan wordt gescheiden door zelfstandig lid te zijn van een fiscale eenheid.²²²

Wathelet komt dus tot de conclusie dat het onrechtmatig is om alleen het filiaal Skandia Sverige toe te laten tot de fiscale eenheid. Vervolgens noemt hij vier hypothesen die gekoppeld kunnen worden aan de onjuiste beschikking die de Zweedse belastingdienst heeft afgegeven.²²³

- 1) De vaste inrichting kan niet als zodanig lid worden van de fiscale eenheid. Hierdoor bestaan geen belastbare prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting conform het FCE Bank arrest. De opvolgende distributie van IT-diensten van Skandia Sverige naar de overige Zweedse vennootschappen zijn wel belast, daar de vaste inrichting niet tot de fiscale eenheid behoort.
- 2) SAC wordt als geheel opgenomen in de fiscale eenheid. Wathelet is van mening dat op grond van artikel 11 Btw-richtlijn dit mogelijk is. SAC wordt samen met Skandia Sverige beschouwd als persoon, ook al is de vennootschap in de Verenigde Staten opgericht. Dit blijkt uit artikel 2 lid 1 sub c en artikel 44 Btw-richtlijn, waaruit blijkt dat de secundaire vestigingsplaats ook binnen de term gevestigd valt. Het gevolg hiervan is dat tussen SAC en Skandia Sverige geen belastbare prestaties kunnen bestaan conform het FCE Bank arrest. Desalniettemin moet over de aangekochte IT-diensten wel verlegde btw worden geheven. Nu de fiscale eenheid de afnemer is van de ingekochte diensten in plaats van het hoofdhuis in de Verenigde Staten, is dit een belastbaar feit in Zweden volgens artikel 2 lid 1 sub c Btw-richtlijn.
- 3) Zowel SAC als Skandia Sverige treedt niet toe tot de fiscale eenheid. Deze mogelijkheid bestaat omdat in Zweden het fiscale eenheidsregime een optionele regeling is. Hierdoor zouden geen diensten bestaan tussen hoofdhuis en vaste inrichting (FCE Bank redenering), maar wel tussen SAC in haar geheel en de overige leden van het concern.
- 4) Ondanks dat de beschikking om slechts de vaste inrichting toe te laten tot de fiscale eenheid onjuist is, kan dit gerechtvaardigd worden doordat lidstaten de mogelijkheid hebben om alle maatregelen vast te stellen die nodig zijn om belastingontwijking (...) te voorkomen. In punt 2 is naar voren gekomen dat een concern diensten btw-vrij zou kunnen importeren. Dit voor Europa ongewenste resultaat kan hiermee worden voorkomen. Hierdoor kan de dienst tussen SAC en Skandia Sverige toch als belastbare prestatie worden aangemerkt, waardoor een heffingsmoment ontstaat.

In alle vier de hypothesen bestaan volgens de A-G aan btw onderworpen diensten. Het antwoord op de eerste prejudiciële vraag luidt dat artikel 11 van de Btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een vaste inrichting van een vennootschap die is opgericht naar het recht van een derde land, niet onafhankelijk van deze laatste kan worden toegelaten tot een btw-groep die is gevormd in de lidstaat waar de dochtermaatschappij is gevestigd. Diensten tussen het hoofdkantoor en vaste inrichting vormen daarmee geen belastbare handelingen, in tegenstelling tot de diensten die de vaste inrichting verricht aan haar afnemers.²²⁴

De tweede dient volgens de A-G beantwoord te worden dat de fiscale eenheid degene is die belast dient te worden voor de diensten die het hoofdkantoor aan de fiscale eenheid verricht. Hierbij wordt er van uitgegaan dat de vaste inrichting onafhankelijk van haar hoofdhuis is opgenomen in de vaste inrichting. Het hoofdhuis verricht diensten aan de fiscale eenheid, waardoor de btw volgens artikel 196 Btw-richtlijn naar haar verlegd wordt.²²⁵

Al met al een enigszins rommelige conclusie van A-G Wathelet. De A-G meent, net als zoals in Nederland is beslist in HR 14 juni 2002, dat een vaste inrichting niet als zodanig in een fiscale eenheid kan worden gevoegd. Hiervoor geeft hij een tweetal redenen. Ten eerste bevat het begrip persoon zoals bedoeld in artikel 11 Btw-richtlijn beide vestigingsplaatsen van de persoon. Een standpunt waar ik reeds voor heb gepleit en me dus volledig in kan vinden. Het tweede argument ligt

²²¹ Conclusie van advocaat-generaal M. Wathelet, 8 mei 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), NTFR 2014/1594, punt 50 t/m 52.

²²² Conclusie van advocaat-generaal M. Wathelet, 8 mei 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), NTFR 2014/1594, punt 57 t/m 59.

²²³ Conclusie van advocaat-generaal M. Wathelet, 8 mei 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), NTFR 2014/1594, punt 60 t/m 76.

²²⁴ Conclusie van advocaat-generaal M. Wathelet, 8 mei 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), NTFR 2014/1594, punt 77 en 78.

²²⁵ Conclusie van advocaat-generaal M. Wathelet, 8 mei 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), NTFR 2014/1594, punt 80 t/m 87.

verscholen in het FCE Bank arrest. Volgens de A-G laat dit arrest zien dat SAC en Skandia Sverige één marktdeelnemer is voor de btw. Hierdoor is het voor één onderdeel binnen de btw, het fiscale eenheidsregime, niet mogelijk dat zij wel gesplitst zouden kunnen worden in twee marktdeelnemers. Ook dit argument steun ik. Mijns inziens zou het technisch gezien niet juist zijn om binnen één belasting de verhouding hoofdhuis en vaste inrichting op meerdere wijzen te interpreteren. Het zou een rare gewaarwording zijn dat voor onderlinge diensten wel sprake is van één belastingplichtige, maar voor de figuur van de fiscale eenheid toch twee belastingplichtigen aan te wijzen zijn binnen één belastingplichtige.

Nadat hij heeft geconcludeerd dat de huidige beschikking om Skandia Sverige als zodanig toe te laten tot de fiscale eenheid onjuist is, worden een aantal handvatten geboden aan de verwijzende rechter. Verwarrend is dat hij vier handvatten bespreekt terwijl maar één van deze handvatten volgt op de zojuist beschreven redenering. Hij refereert hier zelfs nog aan door te zeggen dat hypothese 2 volgens hem in lijn is met de Btw-richtlijn. Doordat wanneer SAC in zijn geheel wordt opgenomen in de fiscale eenheid geen belastbare prestaties bestaan, kunnen diensten zonder btw worden geïmporteerd in Europa. In een land zoals de Verenigde Staten bestaat geen btw, waardoor deze bij distributie binnen een fiscale eenheid (geen belastbare prestaties) zonder btw Europa binnen komen. Deze, naar mijn mening reële mogelijkheid, is volgens Wathelet geen optie. Indien hoofdhuis SAC binnen de Zweedse fiscale eenheid wordt opgenomen is de fiscale eenheid in Zweden de afnemer van de inkoop van externe IT-diensten, waardoor Zweedse verlegde btw moet worden betaald door de fiscale eenheid. Naar mijn mening neemt de A-G dit poortje wel erg gemakkelijk. Met deze redenering insinueert hij dat een fiscale herkwalificatie plaatsvindt aangezien de vestigingsplaats van het hoofdhuis zich bevindt in Zweden. Ik meen dat dit niet zo gemakkelijk gaat. Onder andere in het arrest Salomie en Oltean overweegt het HvJ dat het rechtszekerheidsbeginsel zich verzet tegen herkwalificatie met financiële consequenties als rechtsregels niet ondubbelzinnig kunnen worden geïnterpreteerd.²²⁶ Uit het relevante artikel 21 Btw-richtlijn kan ik dit niet ondubbelzinnig opmaken welke plaats in casu de plaats van dienst zou moeten zijn. Hierdoor zou naar mijn mening niet zomaar herkwalificatie van de vestigingsplaats van het hoofdhuis kunnen plaatsvinden.

5.3.5 Het Hof van Justitie inzake Skandia

Het HvJ begint haar beantwoording met het omvormen van de eerste prejudiciële vraag van de verwijzende rechter. In wezen wenst zij te vernemen of de artikelen 2, lid 1, 9 en 11 van de Btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de diensten die een in een derde land gevestigd hoofdkantoor verricht voor zijn filiaal dat lid is van een btw-groep in een lidstaat, belastbare handelingen vormen. Ter beantwoording van de vraag onderzoekt zij of Skandia Sverige zelfstandig is, zoals bedoeld in het FCE Bank arrest. Skandia Sverige draagt niet zelf het bedrijfsrisico van haar economische activiteit, waardoor geen belastbare prestaties tussen SAC en Skandia Sverige kunnen worden uitgewisseld. Niettemin staat vast dat Skandia Sverige an sich lid is van een fiscale eenheid in Zweden, zodat zij volgens de principes uit het arrest Amplificientifica en Amplifin arrest samen met de andere leden één enkele belastingplichtige vormt in de plaats van afzonderlijke belastingplichtigen. Hierdoor kunnen de diensten die het hoofdhuis SAC verricht niet worden beschouwd als diensten voor het filiaal, maar moeten zij worden beschouwd als diensten voor de btw-groep. Uit de samenloop dat het hoofdhuis SAC diensten onder bezwarende titel verricht voor de fiscale eenheid en dat SAC en haar filiaal niet kunnen worden beschouwd als een enkele belastingplichtige, moet volgens het HvJ worden geconcludeerd dat deze diensten belastbare handelingen vormen.²²⁷

De beantwoording van de tweede prejudiciële vraag volgt uit de beantwoording van de eerste vraag. De btw-groep is de afnemer van de onder bezwarende titel verrichte diensten. Hierdoor is volgens de uitzonderingsregel van artikel 196 Btw-richtlijn de afnemer gehouden tot voldoening van de verlegde btw.²²⁸

5.3.6 Gevolgen van het Skandia arrest

5.3.6.1 Algemeen

Door de uitgebreide conclusie van A-G Wathelet en de prealabele vraag die het HvJ aan de partijen stelt, hoopte en verwachtte men dat dit arrest duidelijkheid zou verschaffen omtrent de vraag of het FCE Bank principe te verenigen is met

²²⁶ HvJ EU 9 juli 2015, nr. C-183/14 (Salomie en Oltean), V-N 2015/36.16, r.o. 31 en 32.

²²⁷ HvJ EU 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), BNB 2015/74, r.o. 22 t/m 32.

²²⁸ HvJ EU 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), BNB 2015/74, r.o. 33 t/m 38. Deze casus ziet op de jaren 2007 en 2008. Vanaf 2010 is in B2B situaties de hoofdregel veranderd, waardoor nu de afnemer niet meer via een uitzonderingsregel de (verlegde) btw moet voldoen.

het figuur van de fiscale eenheid. Door geen duidelijkheid te verschaffen over de reikwijdte van de fiscale eenheid zijn alleen maar meer vragen en onvoorziene gevolgen ontstaan.

In eerste instantie lijkt het arrest duidelijk. Een onderdeel van een persoon kan alleen toetreden tot een fiscale eenheid indien hij op het grondgebied gevestigd is van de desbetreffende lidstaat. Hierbij wordt een scheiding gemaakt tussen het hoofdhuis en vaste inrichting, die beiden in andere lidstaten gevestigd kunnen zijn. Deze visie is in lijn met de visie van de EC en de Zweedse regering.²²⁹ Doordat de splitsing tussen hoofdhuis en vaste inrichting verankerd is in de Zweedse wet, ziet het HvJ de mogelijkheid twee belastingplichtigen te aanschouwen. Hierdoor zijn belastbare prestaties tussen de belastingplichtigen mogelijk. Zoals reeds aangehaald ziet men bij nadere inspectie dat het HvJ expliciet haar beoordeling gestoeld heeft op de Zweedse wet. Het was bij voorbaat al duidelijk dat in Zweden het buitenlandse hoofdhuis niet in de fiscale eenheid mocht worden opgenomen. Onder andere Nederland en het Verenigd Koninkrijk hanteren een andere variant. Het buitenlandse hoofdhuis wordt net als de vaste inrichting die gevestigd is in Nederland opgenomen in de fiscale eenheid. Er is in de literatuur discussie ontstaan of het Skandia arrest invloed heeft op deze variant van de fiscale eenheid, ofwel de Nederlandse variant.

5.3.6.2 Nederland

De redactie van V-N is van mening dat het HvJ indirect heeft laten weten dat de Nederlandse variant niet correct is. Dit leiden zij af uit de algemene formulering die het HvJ in rechtsoverwegingen 30 en 31 geeft, waarin staat dat een fiscale grens moet worden getrokken binnen één rechtspersoon. Omdat het HvJ de Btw-richtlijn met deze algemene formulering voor de gehele unie uitlegt met de bedoeling dat lidstaten deze uitleg hanteren, menen zij dat de Nederlandse variant incorrect is. De redactie van V-N sluit niet uit dat de EC een inbreukprocedure zal starten tegen Nederland.²³⁰

In de optiek van vele andere auteurs heeft het HvJ de situatie alleen beoordeeld voor de Zweedse variant van de fiscale eenheid.²³¹ Deze uitspraak volgens kan niet van toepassing zijn op de Nederlandse variant, omdat hoofdhuis en vaste inrichting door de Nederlandse interpretatie van artikel 11 Btw-richtlijn samen tot de fiscale eenheid behoren. Aangezien het HvJ met geen woord rept over de reikwijdte van de fiscale eenheid, kan niet worden geconcludeerd de Nederlandse situatie incorrect is. Hierdoor zijn geen aanpassingen nodig en lijken de gevolgen voor de Nederlandse praktijk mee te vallen. Overigens heeft ook de Nederlandse staatssecretaris aangegeven dat de Nederlandse interpretatie van de fiscale eenheid dusdanige verschillen vertoont met de Zweedse variant van de fiscale eenheid. Nederland legt hiermee het Skandia arrest naast zich neer.²³²

Ik sluit me aan in het rijtje van degenen die menen dat het Skandia arrest geen invloed heeft op de eventuele (in)correctheid van de Nederlandse fiscale eenheid variant. De HR heeft op 14 juni 2002 expliciet bevestigd dat uit de Nederlandse wet volgt dat een vaste inrichting niet onafhankelijk van haar hoofdhuis in een fiscale eenheid kan worden opgenomen. De gevolgen van het arrest zullen dan ook beperkt zijn. Zelfs al zou blijken dat de Nederlandse variant van de fiscale eenheid niet in lijn is met de Btw-richtlijn, door bijvoorbeeld een inbreukprocedure, dan hebben belastingplichtigen mijns inziens alsnog weinig te vrezen. Tenslotte besliste het HvJ in de recente zaken *Larentia + Minerva* en *Marenave* dat artikel 11 Btw-richtlijn geen rechtstreekse werking heeft. Een belastingplichtige of belastinginspecteur kan zich niet op de richtlijn beroepen indien haar nationale wetgeving artikel 11 anders heeft geïmplementeerd. Hierdoor zal het lastig worden voor de EC om aan te tonen dat de Nederlandse implementatie onjuist is.²³³

Toch is wel een aantal gevolgen voor de Nederlandse praktijk aan te wijzen. Het moge duidelijk zijn dat problemen gaan ontstaan tussen landen met uiteenlopende visies over fiscale eenheden. Door de verschillende visies op de fiscale eenheid ontstaan mismatches. Nederland ziet bijvoorbeeld geen belastbare transactie, terwijl een andere lidstaat dit wel ziet. Deze mismatches komen later uitgebreid aan bod. Naast de rechtsonzekerheid die is ontstaan door de openstaande vragen kan

²²⁹ HvJ EU 17 september 2014, nr. C-7/13 (*Skandia America Corporation*), BNB 2015/74, r.o. 16 en COM 2009 235

²³⁰ Annotatie van V-N bij brief Staatssecretaris van Financiën van 8 juli 2016, nr. 2016-0000096014, V-N 2016/39.19.

²³¹ S. Cornielje en I. Bondarev, *Scanning the Scope of Skandia*, *International VAT Monitor*, 2015(26), p. 4. Zie ook O.L. Mobach en L. Janssen, *De zaak Skandia America Corporation: een geval apart*, *BTW-Bulletin* 2014/10, p. 4; Annotatie van J.J.P. Swinkels bij HvJ EU 17 september 2014, nr. C-7/13 (*Skandia America Corporation*), BNB 2015/74 en annotatie van G.J. van Norden bij HvJ EU 17 september 2014, nr. C-7/13 (*Skandia America Corporation*), H&I 2014/356.

²³² Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 juli 2016, nr. 2016-0000096014, V-N 2016/39.19.

²³³ HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14 en C-109/14 (*Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva GmbH en Marenave Schiffahrts AG*), V-N 2015/44.18.

de Nederlandse belastingadviespraktijk een hoop extra werk verwachten. Te denken valt hierbij aan aanvullende complianceverplichtingen en overleg met belastingautoriteiten.

5.3.6.3 Europa

Net als in paragraaf 5.2 wordt hier de splitsing gemaakt tussen de twee zienswijzen van de reikwijdte van de fiscale eenheid. Enerzijds staan de landen Nederland, Verenigd Koninkrijk en Ierland, waarin een vaste inrichting an sich niet toe kan treden tot de fiscale eenheid. Anderzijds staat onder andere België, naast uiteraard Zweden.

Naar de mening van de Britse belastingdienst, het HMRC, is het Skandia arrest niet van toepassing in het Verenigd Koninkrijk. Er is volgens haar in arrest geen rekening gehouden met de afwijkende regelgeving omtrent de fiscale eenheid. Deze argumentatie komt overeen met de visie van de Nederlandse staatssecretaris. De huidige regelgeving wordt dus net zoals in Nederland aangehouden.²³⁴ Ondanks dat de Britse belastingdienst haar eigen zienswijze niet wijzigt, zijn de gevolgen toch groter dan in Nederland. De Britse belastingdienst beschouwt prestaties aan of van een vaste inrichting of hoofdhuis dat gevestigd is in een lidstaat waar de Zweedse variant actief is namelijk vanaf 1 januari 2016 als belastbare prestaties voor de btw.²³⁵ Ierland, dat in de basis dezelfde fiscale eenheid als Nederland kent, continueert de huidige praktijk tot het bekend maken van een standpunt door de Ierse belastingautoriteit.²³⁶

In België is het Skandia arrest onverkort van toepassing verklaard. Dat houdt in dat als tussen een Belgisch hoofdhuis respectievelijk vaste inrichting die onderdeel is van een fiscale eenheid en tussen hoofdhuis respectievelijk vaste inrichting belastbare handelingen plaatsvinden:²³⁷

- De inkomende handelingen in België belast zijn met btw; en
- De uitgaande handelingen uit België recht geven op (gedeeltelijke) aftrek van voorbelasting.

Indien de andere inrichting in een lidstaat is gevestigd dat het Skandia arrest niet toepast, zoals Nederland, zullen in dat land:

- De uitgaande handelingen aan de Belgische inrichting geen recht geven op btw-aftrek; en
- De inkomende handelingen vanuit België niet leiden tot btw-heffing in dat land.

Deze gevolgen illustreren dat het al dan niet toepassen van het Skandia arrest in verschillende lidstaten kan leiden tot mismatches, hetgeen wordt besproken in de volgende paragraaf.

5.3.6.4 Mismatches

Een mismatch ontstaat wanneer twee lidstaten niet dezelfde perceptie hebben op een ingaande of uitgaande prestatie. Deze mismatches zijn voornamelijk ontstaan door twee factoren. Ten eerste is artikel 11 Btw-richtlijn een kan bepaling, een optionele regeling. Hierdoor hebben slechts 15 van de 28 lidstaten van de EU een fiscale eenheidsregime. De tweede factor ligt verscholen binnen artikel 11 Btw-richtlijn. Doordat lidstaten een relatief grote interpretatieruimte hebben, zijn verschillen ontstaan tussen de 15 lidstaten die wel een fiscale eenheidsregeling hebben. Een voorbeeld hiervan is het verschil tussen de Zweedse en de Nederlandse variant van de fiscale eenheid. Deze mismatches leiden tot situaties van dubbele heffing of non-heffing. Ze doen zich voor in sectoren waar geen of een beperkt recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Dit zijn onder andere de pensioen-, verzekering- en bankensector. Een mismatch kan op de volgende manier ontstaan:

Een hoofdhuis is gevestigd in Nederland terwijl haar vaste inrichting in Zweden is gesitueerd en onderdeel is van een Zweedse fiscale eenheid. Dienstverlening door de vaste inrichting aan het hoofdhuis wordt in Zweden als een belastbare prestatie gezien, waardoor in Zweden in principe aftrekrecht ontstaat. Nederland ziet echter geen belastbare dienst binnen komen bij het Nederlandse hoofdhuis, aangezien zij van mening is dat geen diensten kunnen bestaan tussen hoofdhuis en vaste inrichting aangezien ze samen een fiscale eenheid vormen. Dit levert aftrekrecht op in Zweden, terwijl er geen heffing tegenover staat in Nederland.

De omgekeerde situatie levert dubbele heffing van btw op. Dienstverlening door het Nederlandse hoofdhuis aan de Zweedse fiscale eenheid leidt in Nederland niet tot aftrek, aangezien Nederland geen belastbare prestatie erkent. Zweden ziet in

²³⁴ HMRC 30 October 2015, *VAT grouping rules and the Skandia judgment*, Revenue and Customs Brief 2015(2).

²³⁵ HMRC 30 October 2015, *VAT grouping rules and the Skandia judgment*, Revenue and Customs Brief 2015(2).

²³⁶ O.L. Mbach en L. Janssen, *Skandia-update*, BTW-Bulletin 2015/59, p. 4.

²³⁷ O.L. Mbach en L. Janssen, *Skandia-update*, BTW-Bulletin 2015/59, p. 3.

principe wel een belastbare prestatie, waardoor de Zweedse belastingdienst verlegde btw verlangt van de fiscale eenheid. Een dure grap indien geen of beperkt aftrekrecht aanwezig is.

5.3.7 Openstaande vragen

5.3.7.1 Inleiding

Zoals reeds gesteld zijn meer vragen ontstaan dan opgelost door het Skandia arrest. Een aantal vragen zijn door menig auteur gesteld naar aanleiding van het arrest. Deze vragen worden in dit onderdeel besproken om zodoende de lezer een idee te geven van de complexe situatie die is ontstaan na het arrest.

5.3.7.2 Omgekeerde Skandia

In een vraag die veelvuldig in de literatuur wordt gesteld staat het zogenoemde 'omgekeerde Skandia' principe centraal. De vraag komt er in feite op neer of het oordeel in zaak Skandia ook geldt in de omgekeerde situatie. Dit houdt in dat een vaste inrichting in land A die diensten verleent aan haar hoofdhuis in land B dat aldaar is opgenomen in een fiscale eenheid.

Van Löben Sels en Neijtzell de Wilde vragen zich af of een ook in dit geval van een andere belastingplichtige kan worden gesproken, aangezien de vaste inrichting hoogstwaarschijnlijk geen bedrijfsrisico loopt. Indien het Skandia arrest ook in deze situatie wordt toegepast, wordt een vaste inrichting die niet zelfstandig kan optreden losgesneden van het hoofdhuis. Dit zou een vreemde situatie opleveren.²³⁸ Doordat de vaste inrichting niet de hoedanigheid van belastingplichtige kan hebben, blijven transacties hoofdhuis en vaste inrichting buiten het bereik de btw volgens het FCE Bank principe.²³⁹ Daarentegen menen de redactie van V-N en de EC dat in deze situatie prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting wel belastbaar zijn volgens het Skandia principe.²⁴⁰

In mijn optiek blijven prestaties tussen het hoofdhuis en vaste inrichting buiten de heffing van de btw indien een onzelfstandige vaste inrichting presteert aan een hoofdhuis die deel uitmaakt van een lokale fiscale eenheid. Doordat ik van mening ben dat een vaste inrichting niet als een zelfstandige belastingplichtige kan worden gezien, zal niet aan het Tolsma criterium worden voldaan. Er bestaat namelijk geen rechtsverhouding waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.²⁴¹ Dit leidt er toe dat prestaties buiten het bereik van de btw blijven op basis van het FCE Bank arrest. Een ander argument dat ik nog wil aandragen is gebaseerd op artikel 10 van de Btw-richtlijn. Doordat de vaste inrichting niet zelfstandig is, kwalificeert zij niet als belastingplichtige. Het Skandia principe kan in dat geval niet toegepast worden omdat geen twee zelfstandige belastingplichtigen te onderscheiden zijn.

Ook de vraag of tussen twee vaste inrichtingen waarvan één onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid is boven de markt blijven hangen. De EC beantwoordt deze vraag bevestigend op basis van de Skandia gedachte.²⁴² Ik deel dit standpunt niet. Zoals reeds hiervoor uiteengezet, meen ik dat een vaste inrichting niet zelfstandig kan zijn, waardoor geen rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.

5.3.7.3 Externe en interne kosten

In de zaak SAC was sprake van zogeheten externe kosten. Kosten werden door het hoofdhuis in de Verenigde Staten van een derde partij ingekocht. Een veelvuldig gestelde vraag naar aanleiding van het Skandia arrest is of het Skandia principe ook voor doorbelasting van interne kosten geldt. Interne kosten zijn kosten die zijn ontstaan binnen het concern, bijvoorbeeld voor risicobeheer binnen een bank. Van doorbelasting van interne kosten is sprake indien deze kosten worden verdeeld tussen het hoofdhuis en vaste inrichting, wanneer de kosten voor risicobeheer worden gemaakt door het hoofdhuis doordat zij hiervoor geschikt personeel in dienst heeft.

²³⁸ A.D.P.V. van Löben Sels en L. Neijtzell de Wilde, *Skandia America Corporation: de verscheurende werking van de fiscale eenheid*, Btw Brief 2015/3, p. 4.

²³⁹ O.L. Mbach en L. Janssen, *De zaak Skandia America Corporation: een geval apart*, BTW-Bulletin 2014/10, p. 3 en annotatie van G.J. van Norden bij HvJ EU 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), H&I 2014/356.

²⁴⁰ Annotatie van V-N bij HvJ EU 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), V-N 2014/53.23 en Europese Commissie 17 februari 2015, *Case Law: Issues arising from recent judgments of the court of justice of the European Union*, Working paper 845, p. 8.

²⁴¹ HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), FED 1994/348.

²⁴² Europese Commissie 17 februari 2015, *Case Law: Issues arising from recent judgments of the court of justice of the European Union*, Working paper 845, p. 8.

Van Löben Sels en Neijtzell de Wilde menen dat het HvJ geen onderscheid heeft willen maken tussen interne en externe kosten. Dit maken zij op uit de herformulering van de prejudiciële vraag door het HvJ. De verwijzende rechter sprak in haar verwijzende vraag namelijk over externe kosten, terwijl het HvJ over diensten spreekt.²⁴³ Niettemin past Van Norden een andere benadering toe. Hij vindt zogenoemde 'gecreëerde btw' niet redelijk. Omdat het hoofdhuis interne kosten (zoals risicobeheer) op zich neemt en daarna doorbelast, ontstaat nu eventueel niet aftrekbare btw voor de vaste inrichting. Dit zou niet het geval zijn indien zij zelf de risicobeheerders in dienst zou hebben.²⁴⁴ De vraag of ook interne kosten belastbaar kunnen zijn is ondertussen beantwoord door de hoogste Zweedse belastingrechter, het Högsta Förvaltningsdomstolens, conform het Zweedse recht. Hij komt tot de conclusie het Skandia principe onverkort toe te passen op interne diensten. Hij ziet geen redenen om anders te concluderen in het geval van interne kosten.²⁴⁵

Mijns inziens kunnen Nederland en de overige landen met een Nederlandse fiscale eenheid dit arrest naast zich neer leggen. De Nederlandse staatssecretaris heeft reeds aangegeven dat het Skandia principe niet voor de Nederlandse fiscale eenheid geldt, waardoor ook dit arrest geen invloed zal hebben op Nederlandse fiscale eenheden. Wel kan het arrest situaties nog meer complex maken indien sprake is van een fiscale eenheid met onderdelen in Nederland en Zweden. Op deze manier kunnen dezelfde situaties van heffing en non-heffing ontstaan als bij externe kosten. Ook is er naar mijn mening kritiek aan te merken op het arrest. De hoogste Zweedse belastingrechter gaat totaál voorbij aan de onzelfstandigheid van de vaste inrichting (doordat het bedrijfsrisico niet bij de vaste inrichting ligt, zoals getoetst werd in onder andere het FCE Bank arrest) en aan het eventuele niet rechtstreekse verband bij kostendoorberekeningen. In de praktijk worden kosten regelmatig aan de hand van een verdeelsleutel doorberekend van het hoofdhuis aan de vaste inrichting. Of in zo'n situatie een rechtstreeks verband bestaat tussen de kosten en de prestatie valt nog maar te bezien, waardoor een belastbare prestatie voor de btw zou kunnen ontbreken.²⁴⁶ Het moge duidelijk zijn dat ook deze vraag in Europese situaties onopgelost is en verschillend wordt geïnterpreteerd door de lidstaten waardoor situaties van dubbele en non-heffing kunnen ontstaan.

5.3.7.4 Hoofdkantoor in derde landen en de EU

Naast deze onopgeloste vraagstukken bestaat nog een andere discussie in de literatuur. Het Skandia arrest betreft een situatie met een Amerikaans hoofdhuis, een zogeheten derde land. Menig auteur heeft zich afgevraagd of uit het arrest volgt dat het Skandia principe ook zou moeten worden toegepast in EU situaties.

Van Norden schrijft in zijn annotatie bij het arrest dat het lijkt alsof het arrest ook geldt bij diensten tussen een Europees hoofdhuis en een Europese vaste inrichting, gezien de rechtsoverwegingen. Dit nuanceert hij echter ook alweer, omdat in EU-EU verhoudingen geen heffingslek zou ontstaan. In het geval diensten worden geleverd door een Amerikaanse dienstverlener aan een vaste inrichting in de Verenigde Staten, wordt ongeacht de regelgeving Amerikaanse btw geheven. Omdat de Verenigde Staten geen btw kennen, kan de dienst (net zoals in het Skandia arrest) worden verspreid binnen de fiscale eenheid, zonder dat btw wordt geheven. Dit zou in situaties waarbij de vaste inrichting gelegen is in Europa niet het geval zijn, daar de verleggingsregels optreden wanneer een dienst wordt geleverd vanuit de Verenigde Staten aan de in Europa gevestigde vaste inrichting. Doordat in EU situaties geen heffingslek ontstaat, zou er voor het HvJ minder reden bestaan een belastbare prestatie te erkennen.²⁴⁷ Ook Cornielje en Bondarev stellen vraagtekens bij de wijze van redenering van het HvJ, waardoor zij net als Van Norden twijfelen aan het antwoord op de vraag hoe in EU situaties met het Skandia arrest zou moeten worden omgegaan.²⁴⁸ Swinkels en anderen menen dat het Skandia arrest behoort te worden toegepast op EU-EU situaties. Dit leiden zij af uit de eenduidige uitleg van de artikelen in de Btw-richtlijn.²⁴⁹ De EC ziet geen verschillen tussen een non-EU-EU en een EU-EU situatie, daar in het Skandia arrest is geoordeeld dat de (Zweedse variant van de)

²⁴³ A.D.P.V. van Löben Sels en L. Neijtzell de Wilde, *Skandia America Corporation: de verscheurende werking van de fiscale eenheid*, Bw Brief 2015/3, p. 4.

²⁴⁴ Annotatie van G.J. van Norden bij HvJ EU 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), H&I 2014/356.

²⁴⁵ Högsta Förvaltningsdomstolens 28 mei 2015, nr. 5334-13, p.3 en 4.

²⁴⁶ Zie voor een uitgebreide analyse over kostendoorberekeningen A.J. Bomer en H.M.W. van Kesteren, *Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen*, WFR 2001/959.

²⁴⁷ Annotatie van G.J. van Norden bij HvJ EU 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), H&I 2014/356.

²⁴⁸ S. Cornielje en I. Bondarev, *Scanning the Scope of Skandia*, International VAT Monitor, 2015(26), p. 7.

²⁴⁹ Annotatie van J.J.P. Swinkels bij HvJ EU 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), BNB 2015/74, A.D.P.V. van Löben Sels en L. Neijtzell de Wilde, *Skandia America Corporation: de verscheurende werking van de fiscale eenheid*, Bw Brief 2015/3, p. 4 en annotatie van V-N bij HvJ EU 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), V-N 2014/53.23.

fiscale eenheid één persoon in twee belastingplichtigen kan verdelen. Dit geldt net zo goed voor een hoofdhuis en vaste inrichting binnen de EU.²⁵⁰

Het HvJ overweegt in het Skandia arrest expliciet dat diensten die een in een derde land gevestigd hoofdkantoor levert aan een fiscale eenheid, belastbare handelingen vormen. Hierdoor ben ik van mening dat dit niet zonder slag of stoot doorgetrokken kan worden naar EU situaties. Ook ben ik er van overtuigd dat het eventuele heffingslek heeft meegespeeld tijdens de beoordeling van de casus. Het HvJ kan in de huidige tijd waarin belastingontwijking een belangrijk thema is in de Europese politiek niet een situatie goedkeuren waarin een heffingslek bestaat. Deze argumenten leiden mij tot de conclusie dat ook dit een onopgeloste vraag is waardoor mismatches ontstaan, waar de verschillende belastingdiensten van lidstaten een oplossing voor zullen moeten vinden.

5.3.7.5 De periode van toepassing en implementatie

In voorgaande paragrafen is reeds naar voren gekomen dat Nederland het Skandia arrest niet van toepassing acht. Eventueel zou in de toekomst Nederland gedwongen kunnen worden het Skandia arrest alsnog toe te passen door middel van een infractieprocedure tegen Nederland. De vraag rijst dan vanaf welke datum het arrest geïmplementeerd moet worden. In principe werkt een uitspraak van het HvJ ex tunc, dat wil zeggen dat het HvJ uitspraak doet over hoe het Unierecht altijd geïnterpreteerd diende te worden. Desalniettemin kan in Nederland met een beroep op HR 14 juni 2002 de werking worden beperkt tot de datum van het Skandia arrest.²⁵¹

Dit voorbeeld laat zien dat in lidstaten verschillend kan worden gedacht over de werking van het arrest, mede afhankelijk van al bestaand recht in een lidstaat. België heeft in een beleidsbesluit laten weten het arrest per 1 juli 2015 toe te passen, terwijl Hongarije het arrest met terugwerkende kracht vanaf 2008 toepast.²⁵² Ook deze verschillende implementaties van het arrest leiden tot divergenties tussen lidstaten, waardoor mogelijke mismatches ontstaan.

5.3.7.6 De vaste inrichting en de fiscale eenheid

De meest essentiële en complexe vraag die boven de markt is blijven hangen, zoekt een antwoord over de reikwijdte van de fiscale eenheid en de gevolgen hiervan. Zienwijzen lopen uiteen en doordat geen definitief antwoord voor handen is, hebben lidstaten verschillend gereageerd op het Skandia arrest. In paragraaf 5.2.4 is een indeling gemaakt op basis van de wijze waarop een fiscale eenheidsregeling is geïmplementeerd in de wetgeving van de desbetreffende lidstaat. Dit zijn lidstaten met de Zweedse variant, de Nederlandse varianten zonder of administratieve fiscale eenheid. Deze drie categorieën worden hier op dezelfde wijze behouden met als enige wijziging dat de Nederlandse variant twee subcategorieën kent. Deze vier ontstane categorieën zijn verschillende interpretaties van de gevolgen van het Skandia arrest in de lidstaten, onder andere over de erkenning van fiscale eenheden van andere lidstaten. Het Skandia arrest besteedt hier in zijn geheel geen aandacht aan.

Ten eerste de categorie lidstaten zonder of administratieve fiscale eenheid (zie ook het schematisch overzicht in paragraaf 5.2.4). Polen wordt als voorbeeld genomen voor deze categorie. Doordat Polen geen fiscale eenheidsregeling heeft ingevoerd lijkt het consequent om de fiscale eenheid in het buitenland te negeren. De Nederlandse variant van de fiscale eenheid zou zich op het grondgebied van Polen kunnen bevinden, doordat geen territoriale restricties worden gesteld aan de vaste inrichting of hoofdhuis. Het zou dan naar mijn mening een rare vertoning zijn dat een land die geen fiscale eenheidsregeling heeft geïmplementeerd, toch wel een fiscale eenheid erkent. Vanuit Pools opzicht zullen diensten over en weer buiten het heffingsbereik van de btw vallen op basis van het FCE Bank arrest. Vanuit Nederlands opzicht gebeurt dit vanuit de gedachte dat binnen de fiscale eenheid geen prestaties over en weer kunnen worden uitgewisseld. So far so good. Alleen, wanneer een in Polen gevestigd hoofdhuis diensten verricht aan een Zweedse vaste inrichting dat onderdeel is van een territoriaal begrensde fiscale eenheid, ontstaan de problemen. In Polen ziet men geen prestaties op basis van het FCE Bank arrest terwijl in Zweden deze prestaties aan btw onderworpen zijn door het Skandia arrest. Dit matchingverschil met als gevolg dubbele of non-heffing is uiteraard onwenselijk. De EC stelt voor om het buitenlandse fiscale eenheidsregime te

²⁵⁰ Europese Commissie 17 februari 2015, *Case Law: Issues arising from recent judgments of the court of justice of the European Union*, Working paper 845, p. 16 en 17.

²⁵¹ M.J.M.A. Toet, *Btw en fiscale eenheid*, MBB 2016/04, p. 4 en annotatie van G.J. van Norden bij HvJ EU 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), H&I 2014/356.

²⁵² R. Akpinar, *De verdeeltheid over de reikwijdte van Skandia*, EFS Post-Master Indirecte Belastingen 2015/2016, p. 3.

erkennen, of om in ieder geval aftrekrecht toe te kennen aan hoofdhuis, doordat hij volgens het Skandia principe een belastbare prestatie verricht.²⁵³ Persoonlijk lijkt me het niet realistisch dat Polen dit zou toelaten. Immers, dan zou zij aftrek verlenen aan het hoofdhuis terwijl ze zelf geen belastbare prestatie erkent op basis van het FCE Bank arrest. Zelfs al zou een lidstaat wel de fiscale eenheid erkennen of voert zij een fiscale eenheidsregime in, dan blijven mismatches bestaan, daar ook de discrepantie tussen de Nederlandse variant en Zweedse variant mismatches veroorzaakt. Hiernaast is bekend dat een aantal lidstaten een slagje willen slaan uit de onduidelijke Skandia situatie. Zij willen ondanks dat ze geen fiscale eenheidsregime hebben, toch heffen bij inkomende situaties.²⁵⁴

Ten tweede de categorie lidstaten met een fiscale eenheid zoals in het Skandia arrest, ook wel de Zweedse variant genoemd. Deze lidstaten hebben geen andere mogelijkheid dan het Skandia arrest onverkort toe te passen. Zelfs binnen deze categorie is nog onderscheid te maken. Zo heeft Zweden aangekondigd ook interne diensten onder het Skandia principe te gaan betrekken, maar alleen in het geval 'genuine services' worden geleverd.²⁵⁵ De term genuine services wordt jammer genoeg niet nader uitgelicht. Niettemin blijven de overige openstaande vragen zoals beschreven in de vorige paragrafen ook voor hen gelden, zoals of het Skandia principe ook geldt bij EU-EU situaties. Ook blijven matchingsverschillen bestaan in situaties met zowel lidstaten die geen fiscale eenheidsregime hebben en die de Nederlandse variant toepassen.

De derde categorie lidstaten betreft lidstaten met een Nederlandse variant van de fiscale eenheid. De Nederlandse staatssecretaris heeft aangegeven dat de Nederlandse interpretatie van de fiscale eenheid dusdanig verschilt met de Zweedse variant, zodat Nederland het Skandia arrest naast zich neer legt.²⁵⁶ Het moge duidelijk zijn dat het Skandia arrest dus niet rechtstreeks toepassing heeft op Nederland, maar dat het indirect via de reeds uitgelegde matchingverschillen en openstaande vragen toch een aanzienlijke invloed heeft op de Nederlandse btw-praktijk.

Het Verenigd Koninkrijk bevindt zich in de tweede subcategorie binnen de lidstaten met een Nederlandse variant van de fiscale eenheid. Zij honoreren het Skandia arrest dan ook niet, aangezien het Skandia arrest geen oordeel heeft gevormd over de situatie dat zowel hoofdhuis als vaste inrichting tot de fiscale eenheid behoren. Op een ander punt is volgens de Britse belastingdienst wel aanpassing nodig. Het arrest vindt alleen toepassing wanneer sprake is van handelingen tussen een vaste inrichting of hoofdhuis binnen het Verenigd Koninkrijk en een buitenlandse inrichting, die deel uitmaakt van een Zweedse variant van de fiscale eenheid. Dit houdt in dat inkomende handelingen onder de verleggingsregeling belast worden in het Verenigd Koninkrijk en dat uitgaande handelingen recht geven op aftrekrecht, daar dit belastbare prestaties zijn.²⁵⁷ Dit roept wederom een hoop vragen op. Te denken valt aan hoe wordt omgegaan met prestaties vanuit een land dat een optioneel fiscale eenheidsregime heeft, maar waarvan de buitenlandse inrichting geen gebruik maakt.²⁵⁸ Deze vraag staat uiteraard in de rij met openstaande vragen, zoals de onduidelijkheid over EU-EU situaties, interne diensten, de omgekeerde Skandia situatie, mismatches en de vele soorten fiscale eenheden.

5.4 Eigen visie situatie op het Skandia arrest

De btw-praktijk verwachtte dat het Skandia arrest duidelijkheid zou scheppen omtrent de interpretatie van artikel 11 Btw-richtlijn. A-G Wathelet ging in zijn conclusie immers nader in op de term 'gevestigd'. In zijn optiek houdt de term 'gevestigd' beide vestigingsplaatsen in, waardoor de fiscale eenheid zowel het hoofdhuis als vaste inrichting bevat indien één van hen binnen het territorium van de uitvoerende lidstaat is gevestigd. Hier koppelde hij aan dat toch btw zou moeten worden betaald in Zweden, doordat de fiscale eenheid de afnemer van de dienst is. Mede gezien het recente Salomie en Oltean arrest is deze visie in mijn optiek niet juist. Het HvJ heeft een compleet andere afslag genomen. Ondanks dat de vaste inrichting in Zweden niet zelfstandig is, kunnen wel belastbare prestaties bestaan tussen hoofdhuis en vaste inrichting omdat de vaste inrichting an sich deel uitmaakt van een fiscale eenheid in Zweden. Ik meen dat het arrest alleen geldt voor de Zweedse varianten van de fiscale eenheid. In het Zweedse recht staat immers vast dat de vaste inrichting an sich kan worden opgenomen in de

²⁵³ Europese Commissie 17 februari 2015, *Case Law: Issues arising from recent judgments of the court of justice of the European Union*, Working paper 845, p. 29.

²⁵⁴ O.L. Mbach en L. Janssen, *HvJ Skandia America Corporation in grensoverschrijdende EU-situaties*, BTW-Bulletin 2015/14, p. 3.

²⁵⁵ Deloitte december 2015, *FSI Indirect Tax News: Financial Services and Insurance updates from around the world*, issue 8, p. 12.

²⁵⁶ Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 juli 2016, nr. 2016-0000096014, V-N 2016/39.19.

²⁵⁷ HMRC 30 October 2015, *VAT grouping rules and the Skandia judgment*, Revenue and Customs Brief 2015(2).

²⁵⁸ O.L. Mbach en L. Janssen, *Skandia-update*, BTW-Bulletin 2015/59, p. 4.

fiscale eenheid. Hierdoor is de uitspraak niet op de Nederlandse variant van de fiscale eenheid van toepassing. Doordat het HvJ geen oordeel heeft gegeven over de juiste lezing van artikel 11 Btw-richtlijn blijft het onduidelijk of Nederlandse variant in lijn is met de Btw-richtlijn.

Dat het arrest gesteld is op de Zweedse wet en daarmee irrelevant is voor de Nederlandse implementatie van de fiscale eenheidsregeling wil niet zeggen dat ik me kan vinden in de redenering van het HvJ. A-G Wathelet heeft na een uitvoerig onderzoek geconcludeerd dat de term 'gevestigd' zowel het hoofdhuis als de vaste inrichting bevat, waardoor hij de Nederlandse variant van de interpretatie van de term 'gevestigd' de juiste acht. Volgens hem ontstond dan geen btw-vrije inkoop van goederen, door een herkwalificatie van de vestigingsplaats. Ik denk dat het HvJ heeft ingezien dat een herkwalificatie niet reëel is, waardoor een btw-vrije route zou ontstaan. Immers, dan zouden de IT-diensten via de Verenigde Staten btw-vrij Europa binnen komen, doordat het hoofdhuis ook in de fiscale eenheid kon worden opgenomen. In voorgaande hoofdstukken is al gesproken over een aantal kunstgrepen van het HvJ, om toch heffing te verkrijgen. Net als een aantal andere auteurs meen ik dat het HvJ zich ook in dit arrest laat beïnvloeden door de gedachte dat non-heffing een onwenselijke uitkomst zou zijn. Het HvJ is begonnen met een einddoel van waaruit ze is terug gaan redeneren. Ik denk dat het aangenomen feitencomplex het HvJ goed uit kwam aangezien zij hier gemakkelijk haar uiteindelijke doel kon bereiken: het tegengaan van non-heffing. Een aantal zaken in het arrest wijzen mijns inziens in die richting.

- Het HvJ maakt geen enkele referentie naar de (in mijn optiek) juiste opvatting van A-G Wathelet over de reikwijdte van de fiscale eenheid. Door de conclusie in zijn geheel niet te noemen laat het HvJ angst zien voor de (juiste) situatie die de A-G schetst. Indien het HvJ de conclusie zou bespreken, wordt ook van haar verwacht dat ze uiteenzet waarom zij de conclusie niet volgt. Doordat hier geen plausibele verklaring voor is, verschuilt het HvJ zich door de conclusie niet te noemen.
- In rechtsoverweging 28 laat het HvJ doorschemeren dat zij het eigenlijk niet eens is met de individuele opname van de vaste inrichting in de fiscale eenheid, zoals uit de Zweedse wet volgt. Ze schrijft: "Niettemin staat vast dat Skandia Sverige lid is van een btw-groep die is gevormd op grond van artikel 11 van de Btw-richtlijn".²⁵⁹ Het woord niettemin suggereert dat het HvJ een andere mening is toegedaan. Desalniettemin heeft zij geen ruimte om tot een andere beslissing te komen vanwege het feit dat de Zweedse wet toelaat dat de vaste inrichting individueel opgenomen kan worden in de fiscale eenheid. Zij acht dus de Zweedse variant strikt genomen niet de juiste, maar in dit geval worden hier geen opmerkingen over gemaakt om non-heffing te voorkomen.
- De eventuele zelfstandigheid van een vaste inrichting komt ineens weer in de overwegingen van het HvJ naar voren, terwijl dit in vorige arresten totaal niet ter sprake kwam.²⁶⁰ Door te benadrukken dat een vaste inrichting eventueel zelfstandig kan zijn doordat zij het bedrijfsrisico draagt, is de brug naar de mogelijkheid tot splitsing van hoofdhuis en vaste inrichting al gemaakt. Het daadwerkelijk splitsen van hoofdhuis en vaste inrichting door de figuur van de fiscale eenheid lijkt dan minder onjuist, aangezien zojuist is geconstateerd door het HvJ dat één belastingplichtige toch uit twee belastingplichtigen kan bestaan.
- De huidige periode kenmerkt zich mede doordat belastingontwijking door multinationals hoog in het vaandel staat in de Europese politiek. Het komt mij niet onwaarschijnlijk voor dat het HvJ hierdoor beïnvloed wordt. Zij zal niet graag krantenkoppen zien verschijnen waarin wordt gesuggereerd dat constructies waarin heffing van btw wordt ontweken worden goedgekeurd door het HvJ.

Het HvJ heeft met een kunststukje non-heffing weten te voorkomen in een situatie die gebruikt wordt in de belastingadviespraktijk. Door de ze kunstgreep is in mijn optiek de vaste inrichting leer in de btw nog meer onhoudbaar geworden, doordat mede als gevolg van het Skandia arrest een oneindig aantal mismatches is ontstaan binnen de EU. Ik wijs op enkele reeds aangehaalde voorbeelden.

Door de verschillende interpretaties in het nationale recht van de fiscale eenheidsregeling in de Btw-richtlijn zijn mismatches ontstaan. De gevolgen van deze mismatches zijn niet beperkt tot lidstaten waarin een fiscale eenheidsregeling bestaat. In 13 van de 28 EU lidstaten is geen fiscale eenheidsregime geïmplementeerd. Ook deze landen die in eerste instantie niets met het Skandia arrest te maken hadden worden meegetrokken in de malaise, daar zij een andere visie hebben op de figuur van de fiscale eenheid. Deze mismatches noem ik zogeheten 'kan bepaling mismatches'. Zij zijn ontstaan doordat artikel 11 Btw-richtlijn een kan bepaling is, een optionele regeling.

²⁵⁹ HvJ EU 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), BNB 2015/74, r.o. 28.

²⁶⁰ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 16 juli 2009, nr. C-244/08 (Commissie/Italië), NTFR 2009/1807 en HvJ EU 12 september 2013, nr. C-388/11 (Crédit Lyonnais), V-N 2013/48.15, r.o. 34

Mismatches strekken zich niet alleen uit tot de categorie kan bepaling mismatches. Binnen de categorie lidstaten die een fiscale eenheidsfiguur kennen zijn ook mismatches ontstaan. Immers, zij kunnen naar gelang de interpretatie van de term 'gevestigd' uit artikel 11 Btw-richtlijn het Skandia arrest al dan niet volgen. Een voorbeeld hiervan is een mismatch tussen Nederland en Zweden, omdat Nederland een buitenlands hoofdhuis wel zou integreren in de fiscale eenheid, terwijl Zweden dit niet doet. Hierdoor bestaat een tweede categorie mismatches. Deze worden vanaf nu 'Skandia mismatches' genoemd.

De overvloed aan mogelijke mismatches houdt hier niet op. Zelfs binnen alle reeds genoemde categorieën bestaan divergenties tussen de interpretatie van artikel 11 Btw-richtlijn. Per slot van rekening zijn lidstaten vrij om de verwevenheidsvereisten te interpreteren. Gewezen kan worden op het reeds besproken voorbeeld in paragraaf 4.2.4.4 dat Duitsland een complexbenadering toepast terwijl dit in Nederland geen gemeengoed is. Deze mismatches kwalificeer ik als 'verwevenheidsmismatches'.

Naast deze drie soorten mismatches bestaan nog vele mogelijkheden waardoor een situatie van dubbele of non-heffing ontstaat. In het onwaarschijnlijke geval dat lidstaten op één lijn liggen omtrent de reeds besproken mismatches en er dus nog heffingstechnisch gezien een juiste situatie bestaat kunnen nog steeds mismatches ontstaan. Één categorie hiervan bestempel ik als 'omgekeerde Skandia mismatches'. Dit zijn mismatches tussen twee lidstaten die ontstaan doordat de ene lidstaat het Skandia arrest ook wil toepassen indien het hoofdhuis is opgenomen in de fiscale eenheid en de andere lidstaat niet. In de Skandia casus was tenslotte sprake van een hoofdhuis die buiten de vaste inrichting viel waardoor de situatie met een vaste inrichting die buiten de fiscale eenheid blijft nog niet definitief is beantwoord.

Tevens kunnen mismatches ontstaan door toepassing van het Skandia arrest op uiteenlopende kosten. Zo heeft de hoogste Zweedse belastingrechter geoordeeld dat ook interne kosten in Skandia situaties nu onder de reikwijdte van de btw vallen. Naar mijn mening valt behoorlijk wat aan te merken op deze uitspraak en zouden op zijn minst prejudiciële vragen gesteld moeten zijn gesteld door het hoogste Zweedse orgaan. Hiernaast speelt ook de vraag of in dit geval elke doorbe lasting van kosten als een belastbare prestatie voor de btw moet worden gezien. De Zweedse overheid spreekt van 'genuine costs'. Naast het verschil in toepassing van het arrest op interne kosten, bestaat dus ook discussie over welke interne kosten wel onder het Skandia arrest zouden vallen. Het moge duidelijk zijn dat ook dit mismatches veroorzaakt, zogeheten 'interne kosten mismatches'.

De zesde categorie mismatches ontstaat doordat divergenties bestaan omtrent het al dan niet toepassen van het Skandia principe binnen EU landen. De Skandia casus zag op een hoofdhuis in de Verenigde Staten. De Zweedse overheid heeft bekend gemaakt ook het Skandia principe toe te passen op EU-EU situaties.²⁶¹ Dit is echter geen gemeengoed. De categorie mismatches die hierdoor ontstaat bestempel ik als 'EU mismatches'.

Tenslotte volgt nog een categorie mismatches die ontstaat door timingverschillen. Uit de vergelijking van beleidsbesluiten van verschillende lidstaten volgt dat in het geval zij het Skandia arrest van toepassing verklaren, dit vanaf verschillende tijdstippen gebeurt. Als voorbeeld zijn hierbij België en Hongarije genoemd, waarbij de discrepantie in toepassing van het Skandia principe 7 jaar bedraagt. Ook deze categorie kan 'timingverschillen mismatches' veroorzaken tussen twee lidstaten, waardoor een situatie van dubbele of non-heffing kan ontstaan in de zeer grote vrijgestelde sectoren.

De zeven benoemde categorieën aan mismatches laten onmiskenbaar zien dat een oneindigheid aan mogelijkheden tot dubbele en non-heffing is ontstaan binnen de EU. Naast de mogelijkheden tot belastingontwijking en eventueel dubbele heffing bij onoplettendheid is de huidige situatie onwenselijk vanuit de rechtszekerheidsgedachte en de neutraliteit die in de btw hoog in het vaandel staat. Door onzekerheid bij belastingplichtigen over de interpretatie van het arrest door verschillende belastingautoriteiten zouden bijvoorbeeld beslissingen in het concern kunnen worden uit- of afgesteld. Een nogal onwenselijk idee, lettend op het feit dat de btw geen invloed zou moeten hebben op concurrentie. Het moge duidelijk zijn dat het niet aan Nederland, Duitsland of enige andere lidstaat is om deze problemen op te lossen. Gezien de grensoverschrijdendheid van de problematiek zal gezocht moeten worden naar een uniforme oplossing binnen de EU.

5.5 Tussenconclusie

In hoofdstuk 3 is geconcludeerd dat het vaste inrichting leerstuk een oerwoud van wetten, verordeningen en negatieve integratie is geworden. Dit is mede gebeurd doordat het HvJ zich laat leiden door wenselijke uitkomsten van arresten, zoals in het DFDS arrest. Ook heeft het HvJ geoordeeld dat een vaste inrichting in beginsel een afzonderlijke persoon kan zijn binnen één belastingplichtig subject (mits het bedrijfsrisico wordt gedragen). Deze uitspraak heeft het HvJ in het Skandia arrest goed kunnen gebruiken om de btw-vrije route die bestaat door gebruikmaking van een vaste inrichting te kunnen blokkeren.

²⁶¹ Deloitte december 2015, *FSI Indirect Tax News: Financial Services and Insurance updates from around the world*, issue 8, p. 12

In hoofdstuk 4 is geconcludeerd dat door discrepanties tussen de implementaties van de figuur van de fiscale eenheid mismatches en daarmee mogelijkheden tot dubbele en non-heffing zijn ontstaan, hetgeen een ongewenste situatie oplevert binnen de EU. Zo hebben slechts 15 lidstaten überhaupt een fiscale eenheidsregime geïmplementeerd, bestaan discrepanties tussen de verwevenheidsvereisten en hebben sommige lidstaten anti-misbruik regelgeving geïmplementeerd.

In dit hoofdstuk heb ik betoogd dat de term gevestigd zoals beschreven in artikel 11 Btw-richtlijn zowel ziet op het hoofdhuis als de vaste inrichting. In Nederland ziet men dit op een zelfde manier, maar een aantal lidstaten en de EC ziet dit anders. Zij menen dat de term gevestigd alleen ziet op fysiek op het grondgebied aanwezige (delen van) belastingplichtigen. De argumenten voor mijn stelling betreffen de overige bepalingen in de Btw-richtlijn en aanwijzingen in het primaire Unierecht. Hiernaast heb ik de argumenten van de EC weerlegd, door onder andere aan te tonen dat deze visie hoogstwaarschijnlijk in strijd is met het EU recht.

Het aantal mismatches dat reeds bestond door verschillende implementaties van de figuur van fiscale eenheid was al substantieel, maar door het Skandia arrest is deze situatie verder verslechterd. In het kort gezegd is geoordeeld dat ondanks dat de vaste inrichting in Zweden niet zelfstandig is, wel belastbare prestaties kunnen bestaan tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting omdat de vaste inrichting an sich deel uitmaakt van een fiscale eenheid in Zweden. Er zijn in dat geval volgens het HvJ belastbare prestaties te erkennen omdat het hoofdhuis niet aan zijn vaste inrichting (en dus zelfde belastingplichtige) presteert, maar aan een andere belastingplichtige, de fiscale eenheid.

Ik meen dat de uitspraak niet op de Nederlandse variant van de fiscale eenheid van toepassing is. Het arrest is gestoeld op de Zweedse wet, waarin een vaste inrichting an sich deel kan uitmaken van een fiscale eenheid. In Nederland is dit niet het geval, waardoor het onduidelijk blijft of Nederlandse variant in lijn is met de Btw-richtlijn. In voorgaande hoofdstukken is al gesproken over een aantal kunstgrepen van het HvJ, om toch heffing te verkrijgen. Net als een aantal andere auteurs meen ik dat het HvJ zich ook in dit arrest heeft laten beïnvloeden door de gedachte dat non-heffing een onwenselijke uitkomst zou zijn. Het Skandia concern zou immers btw-vrij diensten kunnen inkopen via deze structuur. Ik heb op een aantal zaken in het arrest gewezen waaraan ik meen af te leiden dat sprake is van een kunstgreep van het HvJ.

Met het Skandia arrest is dus een btw-technisch slimme constructie bestreden, net zoals in het DFDS arrest. Echter, het HvJ maakt naar mijn mening de situatie alleen maar erger door op de stoel van de wetgever te gaan zitten. Het HvJ dicht één heffingslek, maar houdt te weinig rekening met de gevolgen van het dichten van het heffingslek. Door het Skandia arrest zijn vele andere situaties ontstaan waardoor heffing van btw ontweken kan worden, mocht een belastingplichtige dit willen. Hiernaast heeft het Skandia arrest ook voor zeer veel onzekerheid gezorgd, waardoor bijvoorbeeld eventueel toekomstige beslissingen in het concern worden uit- of afgesteld. Zo zijn op dit moment nog vele vragen die zijn opgekomen door het Skandia arrest nog altijd onbeantwoord.

Zo is onduidelijk of het Skandia arrest ook ziet op omgekeerde situaties, waarin een vaste inrichting diensten levert aan een hoofdhuis dat onderdeel uitmaakt van een lokale fiscale eenheid. Ook bestaan vragen omtrent de toepasbaarheid van het Skandia arrest in het geval van interne kostendoorbelastingen, wanneer de andere partij in de EU gevestigd is, wat de periode van implementatie van het Skandia arrest is en hoe dient te worden omgegaan met de vaste inrichting binnen de fiscale eenheid.

Door het Skandia arrest is dan wel een btw-technisch slimme constructie bestreden, maar het heeft in al de zojuist genoemde vragen discrepanties tussen lidstaten opgeroepen. Hierdoor is een oneindigheid aan mismatches ontstaan binnen de EU, die zich niet snel laat oplossen. Er zijn 7 categorieën mismatches beschreven, waarmee dubbele of non-heffing kan ontstaan wanneer een (deels) vrijgesteld presterend concern internationaal optreedt.

Het HvJ heeft door de doelredenering in het Skandia arrest net als in het DFDS arrest een soort van symptoombestrijding toegepast. Één situatie waarin een heffingslek bestaat is opgelost, maar hierdoor is het achterliggende probleem niet opgelost. Het heeft het probleem zelfs alleen maar erger gemaakt. Het moge duidelijk zijn dat het niet aan Nederland, Duitsland of enige andere lidstaat is om dit probleem op te lossen. Gezien de grensoverschrijdendheid van de problematiek zal gezocht moeten worden naar een uniforme oplossing binnen de EU, waarvoor in het volgende hoofdstuk een voorstel wordt aangedragen.

6 De grensoverschrijdende fiscale eenheid

6.1 Inleiding

In het voorgaande zijn verschillende onderwerpen ter sprake gekomen. Ten eerste is de vaste inrichting problematiek besproken. Het HvJ heeft zich in de verscheidene uitspraken rondom het leerstuk van de vaste inrichting laten verleiden tot doelredeneringen. Enkele heffingslekken zijn door deze symptoombestrijding gedicht, maar dit heeft tot gevolg gehad dat het leerstuk een ondoordringbaar woud van wetten, verordeningen en negatieve integratie is geworden. Vervolgens is de figuur van de fiscale eenheid besproken. In dat hoofdstuk werd duidelijk dat elke lidstaat de figuur van de fiscale eenheid op een andere wijze heeft geïmplementeerd in haar wetgeving. Dit gebrek aan coherentie tussen de lidstaten werkt situaties van dubbele en non-heffing in de hand. De complexiteit is verder toegenomen door het Skandia arrest. Zeven mogelijke mismatches zijn geconstateerd door de verschillen in uitleg van de figuur van de fiscale eenheid en de daarmee samenhangende uitleg van het Skandia arrest. Dit heeft tot een zee aan mogelijke situaties van non-heffing geleid, naast de hiermee gepaard gaande rechtsonzekerheid en toename in administratieve verplichtingen. Deze onhoudbare situatie vraagt om rigoureuze maatregelen, voornamelijk wanneer de perceptie van de communautaire wetgever op het huidige btw-systeem en de grondbeginselen van de btw in acht worden genomen. Dit hoofdstuk presenteert één van de mogelijke maatregelen om de huidige onhoudbare situatie op te lossen, die voornamelijk is ontstaan door de onduidelijke vaste inrichting leer en verschillende implementaties van de figuur van de fiscale eenheid.

Afgelopen tientallen jaren heeft globalisering de wereld veranderd. Zo opereren steeds meer bedrijven over de grens heen en worden veel markten beheerst door een aantal grote spelers. Deze expansiedrift van bedrijven zorgt ervoor dat steeds meer interne kosten aan elkaar worden berekend, tevens over de landsgrenzen heen. Deze interne kosten bedragen zowel aan elkaar geleverde prestaties, zoals het leveren van goederen door de ene maatschappij aan de andere binnen een concern, als ook doorbelastingen van interne kosten. Een voorbeeld hiervan zijn kosten voor risicobeheer. Kosten als deze dienen voor de vennootschapsbelasting "at arm's length" te zijn. Het aan elkaar leveren van interne prestaties verloopt btw-technisch in principe neutraal, mits de afnemer volledig aftrekrecht heeft. Voor bedrijven die opereren in sectoren waar de vrijstellingen een voorname rol spelen gaat deze vlieger echter niet op. Onder andere in de groeiende financiële sector vormt niet aftrekbaar btw een grote last, waardoor de btw onbedoeld bedrijfsprocessen en keuzes verstoort.²⁶² De btw die onbedoeld bij het financiële concern blijft hangen kan onder andere verlaagd worden door een financieel concern minder btw in rekening te brengen. Een mogelijkheid daartoe zou zijn om één van de restricties in artikel 11 Btw-richtlijn te laten varen. Op dit moment is de fiscale eenheid begrensd tot personen die binnen het grondgebied van de lidstaat zijn gevestigd.

Mede in acht nemende de zee aan mismatches die is ontstaan na het Skandia arrest vanwege de interpretatie mogelijkheden van het fiscale eenheidsregime in samenhang met het vaste inrichting leerstuk is het mijns inziens tijd om een kritische blik te werpen op de fiscale eenheid. In dit hoofdstuk wordt de grensoverschrijdende fiscale eenheid (hierna: GOFÉ) gepresenteerd als oplossing voor de huidige situatie. In de volgende paragraaf wordt een snelle blik op het voorstel geworpen. Hierna wordt het kader omtrent de GOFÉ besproken. Dit bevat onder andere waarom het momentum om de GOFÉ te introduceren perfect is en de redenen waarom de GOFÉ de juiste oplossing is voor de huidige onhoudbare situatie. Hierna worden de contouren van de GOFÉ uitgelicht. In deze paragraaf worden onder andere de plaatsbepaling binnen de GOFÉ, de vereisten om toe te treden tot de GOFÉ, de bepaling van het aftrekrecht en misbruiksituaties nader geanalyseerd.

6.2 De GOFÉ in een oogopslag

Het voorstel dat wordt aangedragen betreft de uitbreiding van de figuur van de fiscale eenheid. Artikel 11 Btw-richtlijn is begrensd tot personen die binnen het grondgebied van de lidstaat zijn gevestigd. In het voorstel wordt deze restrictie losgelaten. De twee grote voordelen die hierdoor optreden zijn dat de financiële en administratieve lasten van de btw op grensoverschrijdende diensten worden vermeden als personen in verschillende lidstaten met elkaar een GOFÉ kunnen aangaan. Dit zijn dan namelijk interne diensten, waardoor geen cumulatie van btw ontstaat indien het concern zich in vrijgestelde sferen begeeft en er hoeven geen facturen uitgereikt te worden.

²⁶² CBS, *De Nederlandse Economie 2012*, Den Haag: Centraal Bureau voor de Statistiek 2013, p. 206 e.v..

Interne prestaties bestaan binnen de GOFÉ alleen voor diensten. Voor goederenleveringen is de fiscale eenheid beperkt tot het eigen grondgebied. Deze beperking is onderdeel van de GOFÉ (voor diensten) omdat goederen anders btw-vrij de grens kunnen passeren, hetgeen in strijd is met het btw-systeem. Op dit moment wordt dit systeem gewaarborgd door de regels omtrent intra-communautaire transacties en de afstandsverkoopregeling. Met betrekking tot goederen blijft het huidige regime dus gelden. De beperking van de GOFÉ tot diensten wordt nader geanalyseerd in paragraaf 6.4.2.

De GOFÉ zal ten opzichte van derde partijen hetzelfde blijven presteren zoals op dit moment gebeurt wanneer een fiscale eenheid presteert ten opzichte van derde partijen. De personen die de GOFÉ vormen behouden elk een eigen btw-identificatienummer. Onder dit btw-identificatienummer leveren zij diensten of goederen aan de derde partij. Ook indien één van de personen die onderdeel uitmaakt van de GOFÉ goederen of diensten inkoop, doet zij dit onder haar eigen btw-identificatienummer, net zoals de huidige praktijk. Zie paragraaf 6.4.5.

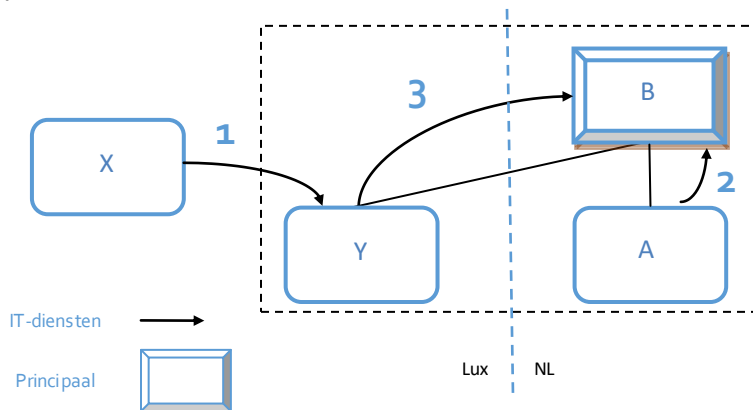
Het aftrekrecht loopt als een rode draad door de btw heen. Er bestaan een aantal mogelijkheden waarop het aftrekrecht van de GOFÉ bepaald kan worden. Zo zou de zojuist besproken zelfstandigheid van de onderdelen kunnen betekenen dat ieder onderdeel haar eigen aftrekrecht heeft. Een tweede mogelijkheid is dat het aftrekrecht per lidstaat berekend zou moeten worden. Een derde optie betreft een EU-wijd pro-rata-aftrekpercentage voor de gehele GOFÉ. Ondanks het arrest *Crédit Lyonnais*, waarin is geoordeeld dat in de berekening van het pro-rata-aftrekpercentage van het hoofdhuis de omzet van buitenlandse vaste inrichtingen niet mag worden meegenomen, meen ik dat de derde optie de enige juiste is vanwege een aantal redenen. Enkele implicaties met betrekking tot het aftrekrecht worden besproken in paragraaf 6.4.6.

De huidige situaties van voornamelijk non-heffing worden door middel van de GOFÉ geblokkeerd. Immers, doordat geen mismatches meer bestaan met betrekking tot de interpretatie van de GOFÉ, zijn situaties van aftrekrecht zonder heffing van btw verleden tijd. Echter doordat in paragraaf 5.2 is betoogd dat de vaste inrichting naast het hoofdhuis tot de zinsnede 'personen gevestigd in de lidstaat', bestaat de mogelijkheid tot ontwijking van heffing door middel van een vaste inrichting ook na de invoering van de GOFÉ. Dit kan echter naar mijn mening relatief simpel worden tegengegaan door de huidige kanbepaling van artikel 27 Btw-richtlijn verplicht te maken, waardoor interne diensten worden erkend in misbruik situaties.

Een belangrijke voorwaarde betreft de communautaire invoering van de GOFÉ. Mocht slechts een aantal landen het voorstel steunen, werkt dit grote concurrentievervalsing in de hand. Deze concurrentievervalsing treedt niet op indien alle 28 lidstaten dezelfde GOFÉ invoeren.

Bovenstaande aspecten van de GOFE, in een oogopslag bekeken, kunnen als volgt worden weergegeven:

Figuur 1



Transactie 1: Diensten worden door een derde partij, gevestigd te Luxemburg, verricht aan Y en dus niet aan de fiscale eenheid (zoals in de huidige praktijk ook gebeurt). De factuur inclusief btw wordt verzonden aan onderneming Y onder vermelding van diens btw-identificatienummer. De standaard regels voor binnenlandse situaties zijn van toepassing. Daar beide partijen in Luxemburg gevestigd zijn, is de plaats van dienst Luxemburg. Y heeft aftrekrecht op basis van het EU-wijde pro-rata-aftrekpercentage.²⁶³ X draagt net zoals onder de huidige regelgeving de ontvangen btw van Y af aan de Luxemburgse belastingdienst.

Transactie 2: Diensten worden verricht door A aan B. Aangezien dit een interne prestatie is wordt geen factuur uitgereikt door A en is geen btw verschuldigd.

Transactie 3: Diensten worden verricht door Y aan B. Aangezien dit bij de invoering van een GOFE ook een interne prestatie is, wordt geen factuur uitgereikt door Y en is geen btw verschuldigd (in tegenstelling tot het huidige systeem waarbij B verleggingsbtw zou moeten aangeven, en eventueel zou kunnen aftrekken). Mochten goederen zijn geleverd, is dit geen interne prestatie en worden de huidige btw-regels gevolgd (een intra-communautaire transactie). Zou Luxemburg geen GOFE hebben geïmplementeerd, maar Nederland wel, zou de onwenselijke situatie ontstaan dat Y aftrekrecht heeft op haar inkopen (transactie 1), maar B geen verleggingsbtw hoeft aan te geven omdat dit vanuit haar oogpunt een interne prestatie is (zie paragraaf 6.3.1).

6.3 Waaron een GOFE

6.3.1 Het tegenargument is niet valide

Artikel 11 Btw-richtlijn is begrensd tot personen die binnen het grondgebied van de lidstaat zijn gevestigd. Uit het eerste verslag van de EC kan worden afgeleid dat de vrees voor concurrentievervalsing hierbij een rol heeft gespeeld.²⁶⁴

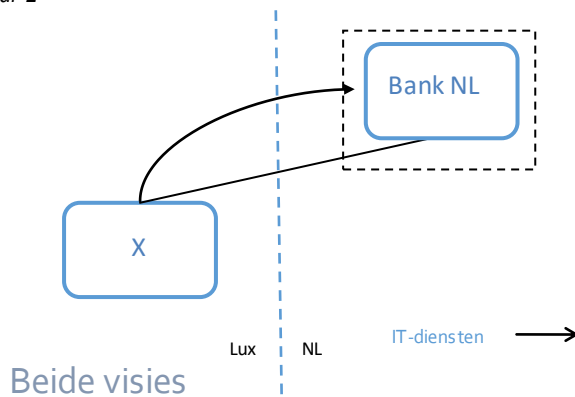
Ondernemingen die multinationalaal opereren zouden hiermee ongerechtvaardigde voordelen verkrijgen ten opzichte van lokaal opererende ondernemers. Multinationaal opererende ondernemingen zouden btw-vrij grensoverschrijdende diensten aan elkaar kunnen leveren, terwijl deze mogelijkheid niet voor lokaal opererende ondernemers geldt. Daarnaast wordt in de literatuur de vrees voor concurrentievervalsing als meest belangrijke rechtvaardiging gegeven.²⁶⁵ Dit kan als volgt worden geïllustreerd.

²⁶³ Er van uit gaande dat de kosten niet rechtstreeks toerekenbaar zijn aan een belaste of onbelaste activiteit.

²⁶⁴ Eerste verslag van de Europese Commissie over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde van 14 september 1983, COM(83)426, p. 10.

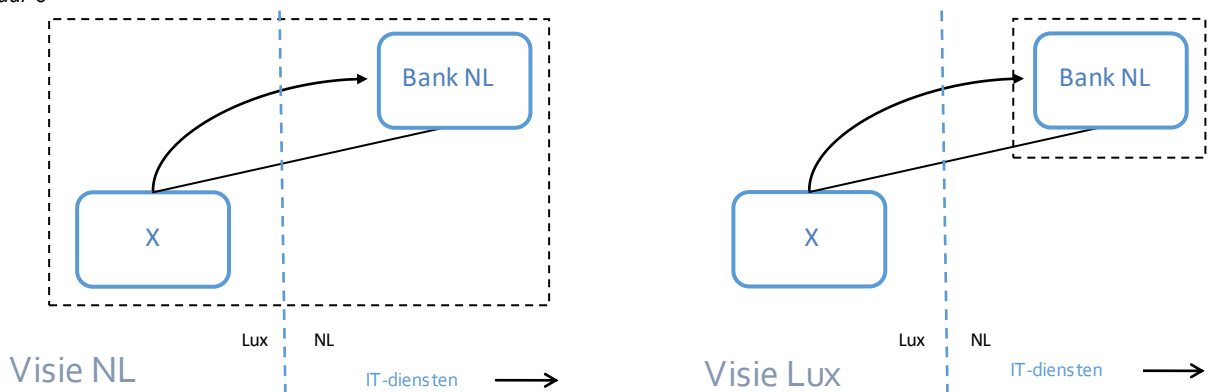
²⁶⁵ Zie (zonder volledig te zijn) M.E. van Hiltten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW diss.*, Kluwer: Deventer 1992, p. 197; R.H.M.J. Offermanns, *Het ondernemingsbegrip in Europees perspectief diss.*, Tilburg 1997, p. 278 en A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (2)*, WFR 2006/6680, p. 856.

Figuur 2



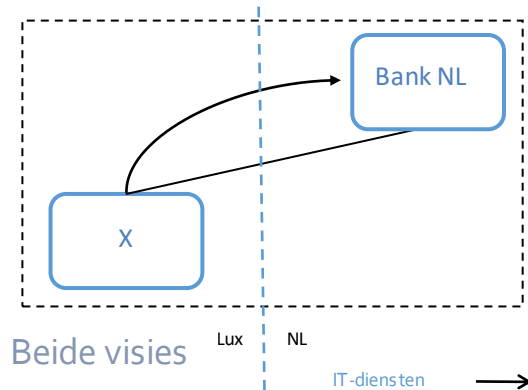
In de basis situatie, waar volgens de visies van beide landen geen GOFE aanwezig is, speelt concurrentievervalsing geen rol. Beide landen hanteren de visie zoals aangeduid in figuur 2. X is een automatiseringbedrijf en verricht belastbare diensten aan Bank NL. In Nederland wordt de dienst belast waarbij de verlegde btw niet aftrekbaar is voor Bank NL, daar zij vrijgestelde prestaties verricht. Onder de verleggingsregeling draagt Bank NL de btw af aan de Nederlandse Belastingdienst. Bij X, in Luxemburg, is de inkoop btw aftrekbaar omdat zij belastbare activiteiten verricht. Van concurrentievervalsing is geen sprake.

Figuur 3



Indien Nederland een GOFE zou implementeren in haar wetgeving bestaat volgens Nederlands recht geen belastbare prestatie (figuur 3). Indien Luxemburg alleen in het binnenland gevestigde entiteiten in haar fiscale eenheid zou opnemen, zou zij in principe wel een belastbare prestatie erkennen. In Luxemburg verkrijgt X aftrekrecht omdat zij een aftrekgerechtigde prestatie levert. Echter, volgens Nederlands recht is deze prestatie niet aan btw onderworpen aangezien dit een prestatie is binnen de fiscale eenheid. Het verleggingssysteem treedt niet in werking terwijl X wel aftrekrecht heeft. Dit betekent een besparing ter waarde van de volledige btw die door X aan Bank NL zou zijn gefactureerd voor Bank NL, uitgaande dat Bank NL geen aftrekrecht heeft.

Figuur 4



Uit het vorige voorbeeld blijkt dat de angst voor concurrentievervalsingen tussen lidstaten een gegronde reden is voor de beperking van de fiscale eenheid tot een ieders grondgebied. De concurrentievervalsingen belemmeren tevens de interne markt. Deze vervalsingen worden echter niet veroorzaakt door het bestaan van de fiscale eenheid op zichzelf. De oorzaak is gelegen in het feit dat lidstaten de fiscale eenheidsregeling niet op eenzelfde wijze of helemaal niet hebben geïmplementeerd. Mocht ook Luxemburg in het aangehaalde voorbeeld een GOFE erkennen, dan ontstaan geen concurrentievervalsingen (figuur 4).

Vanuit het perspectief van Luxemburg worden nu interne prestaties verricht. De fiscale eenheid heeft geen recht op aftrek van voorbelasting aangezien de uitgaande prestaties van Bank NL vrijgesteld zijn.²⁶⁶ De btw loopt nu weer glad. Dit betekent dat het voornaamste argument om geen GOFE toe te laten niet meer geldt. Met dit in het achterhoofd zou ik graag een balletje willen opgooien om een verplichte GOFE te implementeren in de gehele EU, ofwel een communautaire GOFE. Het momentum is hiervoor perfect en ook andere bredere problemen binnen de btw worden hierdoor aangepakt.

6.3.2 Redenen voor een GOFE

6.3.2.1 Inleiding

De introductie van een GOFE is een vergaande maatregel om de huidige zee aan mismatches en onduidelijkheden die zijn ontstaan na het Skandia arrest op te lossen. Het vereist perfecte consistentie en uitdrukkelijke coördinatie tussen lidstaten om tot stand te komen. Alternatieven voor de GOFE zijn ook beschikbaar. Zo wordt de introductie van artikel 27 Btw-richtlijn als optie genoemd om de huidige problematische situatie na het Skandia arrest aan te pakken.²⁶⁷ Hierdoor kunnen kort gezegd interne diensten als belastbare prestaties worden aangemerkt. Op deze manier kan onder andere de btw-vrije route zoals gehanteerd in het Skandia arrest geblokkeerd worden. Ik meen echter dat artikel 27 Btw-richtlijn beter in combinatie met de GOFE kan worden ingevoerd (zie paragraaf 6.4.7)

In deze paragraaf zal ik de argumenten belichten waarom naar mijn mening de GOFE de beste oplossing is voor de huidige problematische situatie.

6.3.2.2 Basisbeginselen van de btw

In hoofdstuk 2 is geconcludeerd dat de btw een indirecte algemene verbruiksbelasting is. Dit houdt in dat consumenten de belasting dienen te dragen. De ondernemer is slechts het tussenstation die de btw afdraagt, waardoor hij zo veel mogelijk ontlast dient te worden van de gevolgen van de btw. Zo volgt uit artikel 1 lid 2 Btw-richtlijn dat de omzetbelasting die drukt op het verbruik van goederen en diensten door eindverbruikers strikt evenredig dient te zijn aan de door die eindverbruikers betaalde prijs. Dit doel wordt alleen bereikt indien in de gehele productie- en distributieketen volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Een hiermee samenhangend uitgangspunt is dat de btw als algemene verbruiksbelasting niet van invloed behoort te zijn op de wijze waarop ondernemingen zich organiseren. De mate van verbruik hangt immers niet af van

²⁶⁶ In dit voorbeeld wordt er van uitgegaan dat X slechts prestaties levert aan Bank NL en geen externe prestaties, daar dit het pro-rata-aftrekpercentage van de GOFE zou beïnvloeden.

²⁶⁷ A.J. van Doesum, H.M.W. van Kesteren, G.J. van Norden, *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*, EC Tax Review 2007-1, p. 9; B. da Silva, *From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation in the European Union*, Intertax 2011-5, p. 8 en M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2011, p. 447 e.v.

hoe ondernemingen georganiseerd zijn. Rationele bedrijfsbeslissingen behoren dus niet beïnvloed te worden door de btw. In het verlengde hiervan ligt het streven naar een volledige interne markt binnen de EU. Fiscale belemmeringen, zoals cumulatie van btw in grensoverschrijdende situatie, zouden zo veel mogelijk gemitigeerd dienen te worden. De GOFE voldoet in sterk verbeterde mate aan de basisbeginselen van de btw ten opzichte van de huidige situatie vanwege een aantal redenen.

De GOFE doet meer recht aan het rechtskarakter van de btw, daar zij er voor zorgt dat minder btw drukt op belastingplichtigen. Indien een niet volledig aftrekgerechtigd concern een fiscale eenheid kan aangaan met een buitenlandse dochterentiteit, kunnen diensten worden afgenomen van buitenlandse personen zonder dat cumulatie van btw ontstaat. Immers, op dit moment bestaat volgens de Nederlandse Wet OB alleen de mogelijkheid om een buitenlands hoofdhuis of vaste inrichting op te nemen in de fiscale eenheid. Daar het niet mogelijk is om een fiscale eenheid aan te gaan met een buitenlandse dochterentiteit, ontstaat cumulatie van btw indien deze persoon een belaste dienst levert aan de niet volledig aftrekgerechtigde Nederlandse entiteit of fiscale eenheid. Tevens wordt de ondernemer op verbeterde wijze ontlast van de gevolgen van het btw-heffingsstelsel op het gebied van administratie. Doordat meer prestaties tussen de onderdelen van de GOFE niet zichtbaar zijn voor de btw, hoeft minder administratie gevoerd te worden. Hiernaast dient een multinationale onderneming op dit moment de uiteenlopende wetgeving van de lidstaten waarin zij opereert te kennen. Het spreekt voor zich dat indien een communautaire GOFE bestaat, dit minder administratieve lasten en hiermee gepaard gaande kosten met zich mee brengt voor multinationale ondernemingen.

Tevens wordt aan een ander aspect van het rechtskarakter van de btw meer recht gedaan. De btw heeft een algemeen karakter. Dit algemene karakter houdt in dat de btw een verbruiksbelasting is die ziet op alle leveringen van goederen en diensten. In hoofdstuk 5 is echter geconstateerd dat op dit moment, mede door het Skandia arrest, een zee aan mogelijkheden tot belastingontwijking is ontstaan. Door de vele mismatches en onduidelijkheden tussen lidstaten kunnen situaties van non-heffing ontstaan, hetgeen in strijd is met het algemene karakter van de btw. Door een eenzijdige interpretatie van het fiscale eenheidsbegrip kunnen in samenhang met anti-ontgaansmaatregelen een zeer groot deel van deze situaties van non-heffing worden bestreden waardoor meer recht wordt gedaan aan het algemene karakter van de btw.

Voorts zorgt de GOFE dat in verbeterde mate wordt voldaan aan “het meest essentiële kenmerk van de omzetbelasting zoals wij die in Nederland kennen”²⁶⁸: neutraliteit. Door het toelaten van buitenlandse personen tot een fiscale eenheid wordt de schending van neutraliteit voorkomen. Rechtsvormneutraliteit wordt door een GOFE in verbeterde mate bereikt doordat een Nederlandse en buitenlandse dochterentiteit op eenzelfde wijze worden behandeld. In grensoverschrijdende situaties ontstaat hedendaags cumulatie van btw indien een buitenlandse dochterentiteit diensten levert aan een niet volledig aftrekgerechtigde fiscale eenheid in Nederland. Wanneer deze diensten door een Nederlandse dochterentiteit zouden zijn geleverd hoeft geen cumulatie van btw te ontstaan omdat deze diensten binnen de fiscale eenheid kunnen plaatsvinden. Op deze wijze verstoort de btw op dit moment de keuze tussen een dochterentiteit en een vaste inrichting. Dit is tegenstrijdig met het uitgangspunt dat de btw niet van invloed behoort te zijn op de wijze waarop ondernemingen zich organiseren. Met de introductie van de GOFE wordt dit opgelost.

Als een rode draad door voorgaande argumenten heen loopt de gedachte die ten grondslag ligt aan de invoering van ons gemeenschappelijke btw-stelsel: de bevordering van de interne markt.²⁶⁹ Door minder cumulatie van btw en een afname van administratieve aspecten rondom btw in grensoverschrijdende situaties, het verbeteren van het algemene karakter van de btw en het bevorderen van neutraliteit in grensoverschrijdende situaties wordt in verbeterde mate voldaan aan de grondgedachte van de btw. Ik meen dat deze punten in steeds belangrijkere mate van belang zijn in de gemeenschappelijke markt vanwege een aantal redenen. Ten eerste zorgt globalisering voor meer internationaal opererende ondernemingen. Voorts heeft outsourcing in de financiële (vrijgestelde) sector het afgelopen decennium een hoge vlucht genomen en tenslotte is de financiële sector groeiende.²⁷⁰ Deze aspecten zorgen gezamenlijk ervoor dat hedendaags steeds meer cumulatie van btw ontstaat, hetgeen de interne markt van de EU belemmert.

²⁶⁸ Citaat uit M.E. Van Hiltten en H.W.M. Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, bz. 299.

²⁶⁹ Europees Parlement 20 augustus 1963, *Verslag namens de Commissie voor de interne markt (Deringerrapport)* en Europese Commissie 14 juni 1985, *Witboek van de Commissie voor de Europese Raad*, COM(85) 310.

²⁷⁰ PwC 2 november 2006, *Study to Increase the Understanding of the Economic Effects of the VAT Exemption for Financial and Insurance Services*; R. Zuidgeest, *Cross-Border VAT Grouping*, *International VAT Monitor* 2010 (21), 1 en CBS, *De Nederlandse Economie 2012*, Den Haag: Centraal Bureau voor de Statistiek 2013, p. 206 e.v..

6.3.2.3 Beginselen die ten grondslag liggen aan de fiscale eenheid

In voorgaande paragraaf is geconcludeerd dat de introductie van een communautaire GOFÉ meer recht doet aan het rechtskarakter van de btw en zorgt voor meer neutraliteit. Deze aspecten voldoen in verbeterde mate aan de basisbeginselen van de btw en komen hiermee ten goede aan de interne markt. Hiernaast zorgt de introductie van de GOFÉ ervoor dat beter wordt voldaan aan de beginselen die ten grondslag liggen aan de fiscale eenheid. In paragraaf 4.1 is reeds geconstateerd dat de communautaire wetgever administratieve vereenvoudiging en bestrijding van misbruik heeft willen bewerkstelligen met de introductie van de fiscale eenheid.

Op dit moment dient een multinationale onderneming rekening te houden met de wetgeving van maximaal 28 lidstaten. Complicaties die hierbij kunnen optreden betreffen onder andere uiteenlopende rapportageverplichtingen en de vele verschillende implementaties die lidstaten hebben gegeven aan het fiscale eenheidsregime van artikel 11 Btw-richtlijn. Met de introductie van de GOFÉ zal deze administratieve rompslomp in aanzienlijk mindere mate voorkomen door consistente wetgeving. Een voorbeeld hiervan betreft het volgende. In het geval een onderneming opereert in zowel Spanje als Nederland, ontstaat een mismatch als gevolg van de interpretatie van het Skandia arrest. Hierdoor dient de onderneming in overleg te gaan met de Spaanse en Nederlandse belastingdiensten om tot een redelijke situatie te komen. Voorts treedt administratieve vereenvoudiging op doordat meer transacties binnen een fiscale eenheid kunnen worden verricht. Voor deze transacties hoeft bijvoorbeeld geen factuur te worden verstuurd en hoeft geen btw voor gefinancierd te worden.

Een veel genoemd voorbeeld in de Nederlandse literatuur van misbruikbestrijding door middel van een fiscale eenheid betreft het volgende. Door het kunstmatig splitsen van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen kan meerdere malen gebruik worden gemaakt van bijzondere regelingen, zoals de kleine ondernemingsregeling.²⁷¹ Des te ruimer de fiscale eenheid geïnterpreteerd wordt, des te beter wordt aan het tegen gaan van misbruik voldaan zoals genoemd in het voorbeeld. Mij komt logisch voor dat misbruik ook in bredere zin bekeken moet worden, zoals het heffingsvrij importeren van diensten zoals in de casus van het Skandia arrest. Ook de mogelijkheden tot misbruik nemen af wanneer een GOFÉ wordt ingevoerd. Zoals uitvoerig besproken in hoofdstuk 5 bestaan vele mogelijkheden tot belastingontwijking op dit moment. Deze mogelijkheden komen zo goed als allemaal voort uit twee aspecten. De verschillende invulling van het fiscale eenheidsregime en de interpretatie van het Skandia arrest, waarin het HvJ met haar doelredenering vele andere mogelijkheden tot non-heffing heeft geopend. Door de introductie van een communautaire GOFÉ behoren al deze mismatches tot de verleden tijd, waardoor de GOFÉ beter geschikt is ter bestrijding van misbruik dan het huidige artikel 11 Btw-richtlijn. Niettemin blijft één mogelijkheid tot misbruik open staan. Dit betreft de situatie zoals in de casus van het Skandia arrest. Ik meen ook voor deze mogelijkheid tot misbruik een oplossing te kunnen bieden, waardoor misbruik door gebruikmaking van artikel 11 Btw-richtlijn tot de verleden tijd hoort. Zie hiervoor paragraaf 6.4.7.

Tenslotte voldoet de GOFÉ tevens in betere mate aan de figuur waarop artikel 11 Btw-richtlijn is gebaseerd, de Duitse Organschaft. Vennootschappen die structureel verbonden zijn en onderling van elkaar afhankelijk zijn zodat zij als een concern opereren, kwalificeren daaronder als één belastingplichtige.²⁷² Ook buitenlands belastingplichtigen kunnen volgens dit principe onderdeel uitmaken van de Organschaft.²⁷³

6.3.2.4 Subsidiare argumenten

Reeds is benoemd dat de GOFÉ beter voldoet aan zowel de beginselen die ten grondslag liggen aan de btw als aan de beginselen die ten grondslag liggen aan de fiscale eenheid. Behalve deze argumenten draag ik nog een aantal subsidiaire argumenten aan.

Naast het feit dat menig auteur in het verleden een lans heeft gebroken voor de introductie van een communautaire GOFÉ, ziet ook het bedrijfsleven dit als een zeer welkome optie om de cumulatie van btw tegen te gaan en de interne markt te

²⁷¹ Mits aan de voorwaarden wordt voldaan om te kwalificeren voor de kleine ondernemingsregeling. Dit betreft onder andere dat de kleine ondernemingsregeling niet geldt voor rechtspersonen.

²⁷² G.J. van Norden, *Het concern in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2007, blz. 60.

²⁷³ Na een verloren inbreukprocedure heeft de Duitse regering de fiscale eenheid de fiscale eenheid moeten beperken tot het eigen grondgebied, zoals in artikel 11 Btw-richtlijn is aangegeven. Dit neemt echter niet weg dat de Organschaft (waarop de fiscale eenheidsregeling van artikel 11 Btw-richtlijn is gebaseerd) eigenlijk niet beperkt is tot de eigen lidstaat.

bevorderen.²⁷⁴ Uit de consultatie in 2006 van het EC blijkt dat 72% van de bedrijven voorstander zijn van een GOFÉ, waardoor dit het meest gewilde concept was ter verbetering van de problemen in de financiële sector.²⁷⁵ Tevens scoorde de optie om een GOFÉ te introduceren als 'highly attractive' in het onderzoek van PwC voor de EC.²⁷⁶

Voorts past de introductie van de GOFÉ in het huidige klimaat van de btw. De communautaire wetgever en EC hebben afgelopen jaren meerdere malen benadrukt het btw-systeem te willen vereenvoudigen, robuuster en efficiënter te willen maken. Ook hebben zij nog altijd de lang gekoesterde wens om de cumulatie van btw aan te pakken nog niet vervuld. Een gemeenschappelijke GOFÉ draagt bij aan een simpeler belastingstelsel, een betere interne markt en mitigeert de ongewenste cumulatie van btw in de financiële sector. Door de invoering van de GOFÉ worden deze drie lang gekoesterde wensen van de communautaire wetgever in één keer vervuld.

6.3.3 Waarom nu

Zoals zojuist kort benoemd, meen ik dat het momentum om een communautaire GOFÉ in te voeren perfect is. In deze paragraaf worden deze redenen besproken.

Ten eerste ben ik er van overtuigd dat artikel 11 Btw-richtlijn in strijd is met het EU recht. Dit heb ik reeds uitgebreid betoogd in paragraaf 5.2.5. Grensoverschrijdende belemmeringen zijn aanwezig doordat een persoon geen fiscale eenheid kan aan gaan met een buitenlands persoon niet zijnde zijn vaste inrichting of hoofdhuis, terwijl deze persoon dat wel zou kunnen met een binnenlands persoon. Hierdoor worden cashflow voordelen en een eventuele verhoging van het pro-rata-aftrekkpercentage van de persoon ontnomen. Desalniettemin zijn deze belemmeringen gerechtvaardigd aangezien zij concurrentievervalsing elimineren. Dit wil alleen niet zeggen dat de beperking tot het eigen territorium ook noodzakelijk is. Minder ver gaande maatregelen bestaan om concurrentievervalsing te elimineren, zoals het activeren van artikel 27 Btw-richtlijn. Hierdoor is de beperking van tot het eigen grondgebied van artikel 11 Btw-richtlijn in strijd met het EU recht.

Sinds deze gedachte voor het eerst op papier werd gezet door A-G Wattel in zijn conclusie bij HR 14 juni 2002 is de theorie meer maals herhaald, onderzocht en bekritiseerd. Meerdere gerenommeerde Nederlandse en buitenlandse schrijvers hebben zich achter deze theorie geschaard door de jaren heen.²⁷⁷ Ook heeft afgelopen jaren het EU recht niet stil gestaan. Zo is ondertussen een eerste zaak omtrent strijdigheid met het EU recht in de btw voorgekomen²⁷⁸ en is het eens te meer duidelijk geworden dat de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting onrechtmatig beperkend is. Zelfs de zogenoemde per-element benadering is toegestaan volgens het HvJ, waardoor alle voordelen die volgen uit de toepassing van de fiscale eenheid aan het EU recht getoetst kunnen worden.²⁷⁹ Dit heeft verstrekkende gevolgen voor Nederland en er gaan dan ook stemmen op om in de vennootschapsbelasting een GOFÉ in te voeren.²⁸⁰ Uiteraard zijn deze arresten geweest voor directe belastingen, maar een grote lijn kan hier wel uit worden gehaald. Het HvJ kan hier zeer strikte normen betreffende eventuele strijdigheid met het EU recht, waardoor het aannemelijker wordt dat ook de fiscale eenheid in de btw op de schop moet.

²⁷⁴ Onder andere de volgende auteurs hebben uitgesproken voorstander te zijn van een GOFÉ: B.J.M. Terra, *Voorstel voor een richtlijn: afschaffing van de belastinggrenzen, wijzigingen in de wet op de omzetbelasting*, WFR 1988/445, p. 5; R.N.G. van der Paardt, *BTW in Utopia (Bijl-bundel)*, Deventer: Kluwer 2001, p. 53; G.J. van Norden, *Het concern in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2007, p. 239; R. Zuidgeest, *Cross-Border VAT Grouping*, *International VAT Monitor* 2010 (21), 1; M.M.W.D. Merckx, *De toekomst van de btw*, NTFR 2012/152, p. 3; H.M.W. van Kesteren, M.M.W.D. Merckx en C. Sternberg, *Dutch/German Cross-Border VAT Grouping*, *EC Tax Review* 2013/4, p. 9 en 10 en R. Abdoekariem en F. Prinsen, *The Interaction between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union*, p. 8.

²⁷⁵ Europese Commissie 9 juni 2006, *Public consultation on Financial and Insurance services*.

²⁷⁶ PwC 2 november 2006, *Study to Increase the Understanding of the Economic Effects of the VAT Exemption for Financial and Insurance Services*, p. 240.

²⁷⁷ Zonder uitputtend te zijn: Conclusie van advocaat-generaal P.J. Wattel 1 november 2002, nr. 35976, BNB 2002/287, A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (1)*, WFR 2006/6679 en (2), WFR 2006/6680, I. Lejeune, I. Struyver en B. Caluwe, *Note to the ECJ Judgment in FCE Bank*, *Algemeen Fiscaal Tijdschrift* 2006/19, A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren en G.J. van Norden, *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*, *EC Tax Review* 2007/1, K. Vyncke, *De Impact van btw op ondernemingsgroepen diss.*, Kluwer: Deventer 2009 en R. Zuidgeest, *Cross-Border VAT Grouping*, *International VAT Monitor* 2010 (21), 1.

²⁷⁸ HvJ EU 26 oktober 2010, nr. C-97/09 (Schmeiz), V-N 2010/58.20.

²⁷⁹ Voorbeelden van recente ontwikkelingen zijn HvJ EU 12 juni 2014, nr. C-39/13 en C-40/13 (SCA Holding, X-AG en MSA), BNB 2014/216 en HvJ EU 6 oktober 2015, nr. C-66/14 (Finanzamt Linz), NTFR 2015/2886. De per-element benadering is goedgekeurd in HvJ EU 2 september 2015, nr. C-386/14 (Groupe Steria), BNB 2015/223.

²⁸⁰ E.J.W. Heithuis, *Het einde van de fiscale eenheid VPB in zicht!*, WFR 2015/1348 en J.J.A.M. Köving, *Lang leve de grensoverschrijdende fiscale eenheid!*, *Taxlive column* 14 juni 2015.

Het tweede argument waarom ik meen dat dit hét moment is om de GOFE te introduceren betreft de zee aan mismatches en openstaande vragen die is ontstaan na het Skandia arrest. In het voorgaande hoofdstuk zijn zeven categorieën mismatches geïdentificeerd. Door de vele soorten interpretaties van de fiscale eenheid waarin de vaste inrichting een belangrijke rol speelt en de verschillende wijzen waarop het Skandia arrest is geïnterpreteerd door lidstaten bevindt men zich op dit moment in een onhoudbare situatie. Het HvJ heeft zich in het Skandia arrest wederom laten verleiden tot het dichtenvan één heffingslek, waardoor meerdere heffingslekken zijn ontstaan. Internationaal opererende bedrijven hebben op dit moment te maken met een zeer hoge mate van rechtsonzekerheid door de huidige chaos. Dit staat lijnrecht tegenover één van de basisprincipes van de btw: zorgen voor een verbetering van de interne markt. Een oplossing om een einde te maken aan de symptoombestrijding die het HvJ al meerdere malen heeft laten zien in het leerstuk van de vaste inrichting, betreft de introductie van een communautaire GOFE. Hiermee wordt een groot deel van de zee aan onduidelijkheden opgelost.

Tenslotte past de invoering van een GOFE in het huidige klimaat van de btw. In meerdere recente documenten benadrukt de communautaire wetgever haar bedoelingen om een simpeler, meer robuust en efficiënter btw-systeem te creëren. Zo noemt ze het btw-stelsel versnipperd, ingewikkeld en dringend aan hervorming toe. De plannen moeten de btw gereed maken voor de toekomst en de interne markt ondersteunen, bijdragen aan werkgelegenheid, groei, investeringen en het concurrentievermogen van Europa.²⁸¹ Ook dient het systeem volgens de communautaire wetgever te worden aangepast op grote en pan-Europese bedrijven. Hierbij noemt zij de gemeenschappelijke GOFE als optie waardoor “a real level playing field across the single market and among business” wordt bereikt.²⁸² De invoering van de GOFE kan mijns inziens tevens perfect gecombineerd worden met de lang gekoesterde wens om de almaar groeiende cumulatie van btw in de financiële sector aan te pakken.²⁸³ Een communautaire GOFE draagt bij aan een simpeler belastingstelsel, een betere interne markt en mitigeert de ongewenste cumulatie van btw in de financiële sector. Door de invoering van de GOFE worden deze drie lang gekoesterde wensen van de communautaire wetgever in één keer vervuld.²⁸⁴

6.4 Nadere analyse van de GOFE

6.4.1 Inleiding

In paragraaf 6.2 is het voorstel voor de invoering van een communautaire GOFE in grote lijnen beschreven. Ook is in dit hoofdstuk reeds vastgesteld dat de GOFE zowel in verbeterde mate voldoet aan het rechtskarakter van de btw als de beginselen die ten grondslag liggen aan de fiscale eenheidsregeling ten opzichte van de huidige fiscale eenheid, en dat het momentum om een GOFE te introduceren in de EU perfect is. Een onderzoek volstaat alleen niet met de constatering dat de GOFE verbeteringen met zich mee brengt. Vandaar dat in deze paragraaf verschillende aspecten van de GOFE nader worden geanalyseerd. Er wordt gestart met een algemeen overzicht van het voorstel, waarna dieper wordt ingegaan op de vereisten om een GOFE aan te gaan, de plaatsbepaling binnen de GOFE, de wijze ter bepaling van het aftrekrecht en het bestrijden van misbruiksituaties.

6.4.2 Algemene aspecten omtrent de GOFE

Ingevolge de communautaire GOFE kunnen entiteiten die gevestigd zijn in verschillende lidstaten een fiscale eenheid vormen met elkaar. De fiscale eenheid zal de volgende gedaante krijgen. De GOFE wordt gevormd uit verschillende personen, waarbij het mogelijk is dat zij in verschillende lidstaten zijn gevestigd. Deze personen kunnen onderling diensten aan elkaar verrichten zonder dat heffing van btw optreedt. Dit zijn immers interne diensten en vormen daarmee geen

²⁸¹ Europese Commissie 01-12-2010, *Groenboek over de toekomst van de btw: Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel*, COM(2010) 695 en Europese Commissie 07-04-2016, *Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – Tijd om knopen door te hakken*, COM(2016) 148.

²⁸² Door de sterke groei aan outsourcing en globalisering in de afgelopen jaren in de financiële sector is ook de cumulatie van btw sterk gegroeit. Citaat afkomstig uit Europese Commissie 01-12-2010, *Working document bij Groenboek over de toekomst van de btw: Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel*, SEC(2010) 1455, p. 99.

²⁸³ Europese Commissie 28-11-2007, *Voorstel voor een richtlijn van de raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten*, COM(2007) 747, OECD, *Consumption Tax Trends 2004: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD: 2005, p. 70-73.

²⁸⁴ Hiernaast is de resistentie tegen een GOFE hoogstwaarschijnlijk minder bij lidstaten dan bij het vorige beraad in 1995. Ten eerste groeit het aantal landen met een fiscale eenheidsregime (M.M.W.D. Merks, *De toekomst van de btw*, NTFR 2012/152, p. 3) en ten tweede is het argument waardoor de gofe in 1995 is afgewezen mindervalide. Door grotere outsourcing en globalisering in de financiële sector is meer cumulatie van btw ontstaan, waardoor het minder onwenselijk is hen een compenserend voordeel te bieden.

belastbare prestaties vormen voor de btw. Voor interne diensten bestaat hiermee dus één onderneming, zowel grensoverschrijdend als binnen één land.

Net als binnen de huidige fiscale eenheid, zijn (grensoverschrijdende) diensten binnen de fiscale eenheid dus niet zichtbaar voor de btw, daar dit interne prestaties betreffen. Met betrekking tot goederenleveringen blijft het huidige regime van intra-communautaire transacties gelden, en blijft overbrenging van goederen naar een andere lidstaat een belastbare prestatie, ook al gebeurt dit binnen de GOF. Het voorstel houdt dus in dat goederen binnen de landsgrenzen intern kunnen worden geleverd aan overige personen binnen de fiscale eenheid, maar niet grensoverschrijdend zonder dat een heffingsmoment ontstaat. Voor goederenleveringen is het voordeel van de GOF dus beperkt tot het eigen grondgebied. Deze beperking is onderdeel van het voorstel voor een GOF (voor diensten) omdat goederen anders btw vrij de grens kunnen passeren, hetgeen in strijd is met het btw-systeem. Vanuit het bestemmingslandbeginsel dienen goederen en diensten zo veel mogelijk belast te worden in het land waar het goed of de dienst verbruikt wordt. Omdat de uiteindelijke consument niet geregistreerd wordt en geen aangifte doet is het niet mogelijk om te weten op wie de btw de facto drukt. Omdat opbrengsten van de btw naar het land dienen te gaan waar het goed uiteindelijk verbruikt wordt, zijn hiervoor grenzen nodig tussen de lidstaten. Om te voorkomen dat op goederen nog de btw drukt van het land van herkomst wanneer ze naar een andere lidstaat worden verplaatst, dient de belasting in het land van oorsprong volledig neutraal te verlopen en volledig toe te komen aan het bestemmingsland. Mocht het zo zijn dat binnen de fiscale eenheid goederen vrij van land A naar land B kunnen gaan, wordt dit basisprincipe geschonden. Op dit moment wordt dit systeem gewaarborgd door de regels omtrent intra-communautaire transacties en de afstandsverkoopregeling.²⁸⁵ Ik meen dat deze beperking van de fiscale eenheid geen strijdigheid met het EU recht oplevert omdat dit een proportionele en noodzakelijke maatregel is om het heffingssysteem van de btw te garanderen.

Net als met betrekking tot goederenleveringen, blijft met betrekking tot externe verrichtingen en inkopen blijft de situatie ongewijzigd ten opzichte van het huidige fiscale eenheidsregime. Wanneer een derde partij diensten verricht of goederen levert aan een onderdeel van de fiscale eenheid, wordt de factuur niet aan de fiscale eenheid gericht, maar aan de persoon binnen de fiscale eenheid waaraan de prestatie geleverd wordt. Op de factuur wordt dan ook het individuele btw-registratienummer vermeld en niet die van de fiscale eenheid. In feite betekent dit dat voor externe leveringen aan personen binnen de fiscale eenheid geen veranderingen optreden ten opzichte van de huidige praktijk. Ook met betrekking tot de omgekeerde situatie treden geen veranderingen op ten opzichte van de huidige praktijk. In Nederland factureren onderdelen van een fiscale eenheid namelijk op dit moment ook al onder hun eigen btw-identificatienummer, in plaats van onder het btw-identificatienummer van de fiscale eenheid.²⁸⁶

De huidige voordelen van de fiscale eenheid zullen worden versterkt. Administratieve vereenvoudigingen en het financieringsvoordeel zullen toenemen omdat geen factureringsplicht bestaat binnen de fiscale eenheid voor diensten. In de sectoren waar de GOF cumulatie van btw tegen gaat, worden zo goed als alleen maar diensten geleverd, waardoor de beperking van de GOF tot diensten minder impact heeft. Tevens blijft het voor- of nadeel bestaan dat het aftrekrecht van de fiscale eenheid gebaseerd is op haar uitgaande prestaties.²⁸⁷ Voorts blijft het grootste nadeel dat kleef aan de fiscale eenheid ook bestaan. Onderdelen van de fiscale eenheid zijn verantwoordelijk voor de btw-schulden van de andere personen waarmee de fiscale eenheid is gevormd. Dit betekent echter niet dat onderdelen van de GOF aansprakelijk zijn voor btw-schulden van onderdelen van de GOF in andere lidstaten. Aangezien ook voor het heffingsmoment aangesloten wordt bij de (reeds bestaande) fictie dat onderdelen van de fiscale eenheid presteren onder hun eigen btw-identificatienummer, is het meest logisch de verantwoordelijkheid voor schulden bij dit heffingsmoment te laten aansluiten.

²⁸⁵ Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat in het recente VAT Action Plan (Europese Commissie 7 april 2016, *Towards a single VAT area – Time to decide*, COM(2016) 148 wordt voorgesteld het huidige systeem van intra-communautaire transacties te vervangen door een systeem met een 'werkelijk' bestemmingslandbeginsel. In grensoverschrijdende business-to-business situaties wordt het intra-communautaire transactiesysteem vervangen door de hoofdregel dat de plaats van dienst het land van aankomst van de goederen is in plaats van de huidige plaats van verzending van het goed. De factuur wordt op dit moment door het intra-communautaire transactiesysteem ook het bestemmingslandbeginsel gevolgd, maar in het VAT Action Plan wordt dus voorgesteld een 'werkelijke' bestemmingslandregeling in te voeren.

²⁸⁶ Facturering aan- en door onderdelen van een fiscale eenheid gebeurt onder hun eigen btw-identificatienummers in de plaats van onder het nummer van de fiscale eenheid. Dit is bevestigd door de SvF (Kamerstukken II 2002-2003, 29 036 nr. 5, p. 4) omwille van de vrees voor mismatches. Zie M.J.M.A. Toet, *Btw en fiscale eenheid*, MBB 2016/04, p. 1 en 2 voor een meer uitgebreide beschouwing.

²⁸⁷ Zie hiervoor een analyse met betrekking tot het aftrekrecht van de gofe paragraaf 6.4.7.

Doordat de onderdelen van de GOFE in verschillende jurisdicties zijn gevestigd, en dus ook te maken hebben met verschillende wetgevingen, doen zij persoonlijk aangifte in plaats van één enkele aangifte. Bij verschillende wetgevingen valt te denken aan verschillende uitwerkingen van de vrijstellingen van artikel 135 Btw-richtlijn. Het doen van meerdere aangiftes werkt de administratieve eenvoud tegen, daar op dit moment één aangifte voor de gehele btw-groep ingediend kan worden. Ik meen echter dat alsnog administratieve vereenvoudiging optreedt ten opzichte van het huidige fiscale eenheidsregime vanwege vier redenen. Ten eerste worden per saldo niet veel meer aangiftes ingediend. Per slot van rekening dienen twee entiteiten van concern X in verschillende jurisdicties op dit moment al twee aangiftes in, hetgeen ook nu gebeurt. Alleen meerdere entiteiten binnen één concern binnen één lidstaat dienen in de toekomst meer aangiftes in dan op dit moment (mits zij op dit moment een fiscale eenheid vormen en geen gebruik maken van de hieronder beschreven regeling). Hiernaast weegt het doen van een aantal extra aangiftes naar mijn mening niet zwaar. Dit blijkt bijvoorbeeld uit het feit dat in Nederland geregeld uit eigen wil meerdere aangiftes worden gedaan binnen een fiscale eenheid, in plaats van één.²⁸⁸ Ten derde zijn aangifteprocessen tegenwoordig vergaand geautomatiseerd, waardoor met één druk op de knop geavanceerde aangiftesoftware een volledige aangifte kan genereren, die enkel nog gecontroleerd moet worden door de belastingadviseur.²⁸⁹ Ten vierde, er treedt een zeer groot administratief voordeel op doordat met betrekking tot alle diensten die binnen een GOFE worden verleend, geen factureringsplicht meer bestaat, ook in grensoverschrijdende gevallen.

Binnen de GOFE zal een principaal moeten worden aangewezen. Deze principaal is verantwoordelijk voor het bepalen van het Europese pro-rata-aftrekpercentage (zie paragraaf 6.4.6). Teneinde dit percentage te berekenen is informatie benodigd van de verschillende lidstaten waarin onderdelen van de fiscale eenheid actief zijn. Hiervoor kan worden aangesloten bij verschillende aspecten van het recente VAT Action Plan. Zo wordt betere administratieve samenwerking verlangd van de lidstaten en wordt het MOSS systeem uitgebreid naar alle intra-communautaire goederenleveringen, waarvoor ook een vergaande samenwerking tussen lidstaten vereist is.²⁹⁰ Om de principaal aan te wijzen, zouden lessen kunnen worden getrokken uit recente ontwikkelingen in de vennootschapsbelasting. Zo bevat artikel 29b Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 inzake country-by-country-rapportage duidelijke bepalingen om de principaal vast te stellen van een multinationale groep.

6.4.3 Communautaire voorwaarden aan de GOFE

In dit onderzoek is duidelijk geworden dat Europees beleid gebaseerd op multi-interpretabele artikelen en begrippen geen zoden aan de dijk zet. Het vaste inrichting leerstuk is mede door het HvJ een oerwoud van rechtsregels geworden en de interpretatieruimte in artikel 11 Btw-richtlijn is de grootste veroorzaker van de huidige zee aan mismatches en onduidelijkheden na het Skandia arrest. Om te voorkomen dat met de introductie van de GOFE wederom dezelfde fouten worden begaan, dient de GOFE aan een strikte set voorwaarden te voldoen.

Ten eerste dient het optionele karakter van artikel 11 Btw-richtlijn aangepast te worden. In de vorige paragraaf is gewezen op het feit dat concurrentievervalsingen tussen lidstaten niet optreden indien zij dezelfde perceptie hebben op de figuur van de fiscale eenheid. Wanneer de optie voor de lidstaat om het fiscale eenheidsregime in te voeren wordt geschrapt, draagt dit automatisch bij aan een eenduidige visie op de fiscale eenheid.

Een tweede voorwaarde betreft de interpretatie van artikel 11 Btw-richtlijn. Op dit moment verschillen verwevenheidsvereisten, de interpretatie van de term 'gevestigd' en de optie om gebruik te maken van maatregelen tegen belastingontwijking. Indien in elke lidstaat exact dezelfde voorwaarden en gevolgen aan de GOFE worden gekoppeld, ontstaan geen concurrentievervalsingen en eventuele mismatches tussen lidstaten. Zo dienen enigszins multi-interpretabele termen en onduidelijkheden te worden gedefinieerd en omschreven. Aangezien een volledig eenduidige visie gewenst is, dient de nieuwe regelgeving ingevoerd te worden door middel van een verordening. Een nieuw artikel in de Btw-richtlijn voldoet niet aan deze voorwaarde, omdat een richtlijn indirecte werking heeft in tegenstelling tot een verordening. Hierdoor bestaat ruimte voor lidstaten om de richtlijn op verschillende wijzen om te zetten in lokale wetgeving, waardoor men de facto op eenzelfde situatie als de huidige zou uitkomen. Door interpretatieverschillen zouden bijvoorbeeld mismatches kunnen

²⁸⁸ Ondanks dat dit in strijd is met het Amplificientifica en Amplifin arrest keurt de Belastingdienst goed dat meerdere aangiftes worden ingediend in plaats van één, onder het toegekende subnummer.

²⁸⁹ Dit argument is afkomstig uit E.J.W. Heithuis, *Het einde van de fiscale eenheid vpb in zicht!*, WFR 2015/1348, p. 2.

²⁹⁰ Europese Commissie 7 april 2016, *Towards a single VAT area – Time to decide*, COM(2016) 148 en G.J. van Norden, *Verbetering van de performance van de Europese btw – VAT Action Plan 2016*, NTFR 2016/1945.

ontstaan met alle gevolgen van dien. Door de directe werking van een verordening worden interpretatieverschillen voorkomen.

Mocht eventueel blijken dat onverhoopt misbruik van de GOFE kan worden gemaakt dan is een maatregel tegen belastingontwijking gewenst. Om deze situatie voor te zijn dient in de verordening een anti-misbruik vangnet te worden geïntroduceerd. Omdat begrippen in de verordening duidelijk worden omschreven, kan dit pogingen tot belastingontwijking in de hand werken. Hierdoor kiest de communautaire wetgever over het algemeen graag voor niet gedefinieerde begrippen, zodat het lastig is om hier om heen te structureren. Dit is echter geen gewenste oplossing in de verordening. Om een zo'n eenduidig mogelijk speelveld te creëren binnen Europa, dienen ook de anti-misbruik bepalingen op een zelfde wijze uitgelegd te worden in de verschillende lidstaten.

6.4.4 Vereisten aan de vorming van een GOFE

6.4.4.1 Algemeen

Het huidige artikel 11 Btw-richtlijn bevat een aantal criteria waaraan voldaan moet worden wil men een fiscale eenheid kunnen vormen. De criteria zijn noch in de Europese wetsgeschiedenis noch in positieve integratie toegelicht, waardoor lidstaten de criteria uiteenlopend hebben geïnterpreteerd. Wanneer de GOFE wordt geïntroduceerd door middel van een verordening, dienen de vereisten ook scherp te worden afgebakend. Discrepancies en daarmee mogelijke mismatches en situaties van non-heffing dienen zo veel mogelijk voorkomen te worden, waardoor een communautaire implementatie van de vereisten voor toetreding tot een GOFE essentieel zijn. Een aantal criteria kan ongewijzigd blijven en een aantal zal aangepast worden met de introductie van een GOFE.

6.4.4.2 Personen

De term personen dient naar mijn mening niet veranderd te worden. Het HvJ heeft bevestigd dat het begrip personen ook niet-belastingplichtigen kan omvatten.²⁹¹ Voorwaarde is wel dat wordt voldaan aan de overige criteria om toe te kunnen treden tot een fiscale eenheid. Er zullen voornamelijk problemen ontstaan om economische verbondenheid aan te tonen in het geval een niet-belastingplichtige toe wil treden tot een fiscale eenheid. Dit zal niet-belastingplichtigen beletten om toe te treden tot de fiscale eenheid, omdat om economische verbondenheid aan te tonen ofwel de niet-belastingplichtige een klantenkring dient te hebben of activiteiten dient uit te voeren. Daar hij geen ondernemer is, voldoet hij per definitie niet aan één van deze vereisten om economische verwevenheid aan te tonen.²⁹² Hierdoor bevindt men zich op dit moment in een status quo. De niet-belastingplichtige is volgens het HvJ toegestaan toe te treden tot de fiscale eenheid, maar wanneer de huidige (strikte) interpretatie van economische verwevenheid wordt gevolgd, kan de niet-belastingplichtige per definitie niet toetreden tot de fiscale eenheid. Tevens kunnen niet juridisch zelfstandige personen toetreden tot een fiscale eenheid.²⁹³ De juridische status van de leden van de fiscale doet niet ter zake, waardoor een fiscale eenheid in beginsel kan bestaan uit natuurlijke personen, personenvennootschappen, stichtingen en verenigingen.²⁹⁴

6.4.4.3 Binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd

Uiteraard dient het criterium binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd gewijzigd te worden. Het criterium verschuift zich naar de grenzen van de EU, waarbij verwezen kan worden naar artikel 5 tot en met 8 van de Btw-richtlijn. Ook blijft een fiscale eenheid buiten de grenzen van de EU mogelijk, doordat naar mijn mening de vaste inrichting, naast het hoofdhuis, ook tot de term personen behoort (zie paragraaf 4.2.2 en 5.2). De mogelijkheden tot misbruik van de GOFE (net zoals op dit moment van de fiscale eenheid) blijven daarmee bestaan. Deze misbruiksituatie wordt later in deze paragraaf besproken.

²⁹¹ HvJ EU 9 april 2013, C-85/11 (Commissie/Ierland), V-N 2013/24.13 en HvJ EU 9 april 2013, C-65/11 (Commissie/Nederland), V-N 2013/24.13.

²⁹² Overigens zien enkele auteurs dit anders. Zomeent J. Wessels, *Iedereen in de fiscale eenheid btw?*, MBB 2013/07-08 dat economische verwevenheid bij een pure houdstermaatschappij toch aangetoond kan worden, ondanks dat houdsteractiviteiten doorgaans geen economische activiteiten (voor de btw) vormen. Wessels meent dat de onderschikte houdsteractiviteiten ondergeschikt zijn aan de operationele activiteiten, maar dat daarmee het zelfde doel wordt beoogd.

²⁹³ Zie voor een uitgebreide analyse van de term 'juridisch zelfstandige personen' ook E. Sparidis en G.P. Stanco, *De Unierechtelijke uitleg van de BTW-groep*, WFR 2015/1249.

²⁹⁴ G.J. van Norden, *Het concern in de btw diss.*, Deventer: Kluwer 2007, p. 202.

6.4.4.4 Nauwe verbondenheid

De concerngedachte is geconcretiseerd door te eisen dat de onderdelen die de fiscale eenheid willen vormen financieel, economisch en organisatorisch met elkaar verweven zijn. Een aantal lidstaten kiest hierbij voor een complexbenadering, zoals Duitsland. Nederland hanteert geen complexbenadering, waardoor de drie verwevenheidsvereisten als cumulatieve voorwaarden worden gesteld. In paragraaf 4.2.4.4 heb ik reeds gepleit voor de introductie van de complexbenadering. De belangrijkste argumenten hierbij zijn dat dit in overeenstemming is met de doelstellingen van de fiscale eenheid en recht doet aan de concerngedachte die ten grondslag ligt aan de fiscale eenheid. Nu een fiscale eenheid ook met buitenlandse entiteiten aangegaan kan worden, dient acht te worden geslagen op de verwevenheidsvereisten in internationaal verband.

Financiële verwevenheid wordt op dit moment (in Nederland en volgens de visie van de EC) aanwezig geacht indien een persoon een direct of indirect belang heeft van meer dan 50% in de deelneming waarmee hij een fiscale eenheid wil vormen. Wanneer een belang wordt gehouden in een persoon zonder aandelen is een mate van zeggenschap in het andere lichaam dat niet onderdoet voor de mate van zeggenschap van een meerderheidsaandeelhouder in een aandelenvennootschap en dat door gebruikmaking van die zeggenschap de financiële posities van deze lichamen in een gewenste onderlinge verhouding kunnen worden gebracht, voldoende om aan het financiële verwevenheids criterium te voldoen. Ik meen dat met betrekking tot dit criterium geen noemenswaardige veranderingen optreden in grensoverschrijdende situaties. Het indirecte aandeelhouderschap van 50% blijft voldoende om een GOFE aan te kunnen gaan.

Organisatorische verwevenheid wordt op dit moment (in Nederland en volgens de visie van de EC) aanwezig geacht indien onderdelen van een fiscale eenheid onder een gezamenlijke leiding staan, dan wel wanneer de leiding van de ene vennootschap ten opzichte van de leiding van de andere vennootschap in een positie van feitelijke ondergeschiktheid verkeert.²⁹⁵ Nu de personen binnen multinationale concerns (mits aan de overige voorwaarden wordt voldaan) ook een fiscale eenheid aan kunnen gaan, zijn er situaties te schetsen waarbij de beoordeling of de verschillende onderdelen van het concern onder gezamenlijke leiding staan lastiger in te schatten is. Zo is mijns inziens een voor discussie vatbaar standpunt dat twee onderdelen (de hoofdvestiging van Nederland en de hoofdvestiging van Italië) van een wereldwijd accountancykantoor onder dezelfde leiding staan. De Belastingdienst zou kunnen betogen dat zij allebei een eigen leiding hebben, daar in beide landen een raad van bestuur is gevestigd die leiding geeft aan het onderdeel van het concern in dat land. Ik meen echter dat kan betoogd worden dat het wereldwijde concern onder één leiding staat, namelijk de overkoepelende raad van bestuur voor Europa of zelfs wereldwijd, waardoor de binnen de EU gevestigde entiteiten een GOFE zouden kunnen aangaan. De hoogste leidinggevendende binnen Nederland en Italië zijn namelijk afhankelijk van de keuzes die de overkoepelende raad van bestuur maakt, waardoor de feitelijke leiding op één plaats binnen Europa ligt. Ondanks dat ik meen dat organisatorische verwevenheid dus aangetoond kan worden, komt het me voor dat het organisatorisch verwevenheidsvereiste in grensoverschrijdende situaties een handvat kan zijn voor belastingdiensten om over de reikwijdte van de GOFE te discussiëren met belastingplichtigen.

Het in de praktijk meest bediscussieerde vereiste, het economische verwevenheidsvereiste, wordt in Nederland aanwezig geacht indien de beoogde onderdelen van de fiscale eenheid een gemeenschappelijke klantenkring bedienen of in geval de activiteiten van het ene onderdeel in hoofdzaak (voor meer dan 50%) ten behoeve van het andere onderdeel worden uitgeoefend. In grensoverschrijdende situaties kan bij strikte hantering van dit criterium in verdergaande mate discussies met de Belastingdienst opleveren. Zo wordt aan dezelfde klantenkring presteren steeds minder pleitbaar, omdat het concern zich op consumenten in Nederland en consumenten in Italië kan focussen, met specifiek op die marktgerichte strategieën, zoals prijszetting en marketing. Indien het ruimere kader van de EC als toetsingskader wordt gebruikt, kan een concern naar mijn mening wel aan het economische vereiste voldoen. Zo voldoet een multinationaal concern al snel aan de voorwaarde dat de activiteiten van groepsleden elkaar aanvullen of van elkaar afhankelijk zijn, waardoor het aangaan van een in mijn ogen wenselijke GOFE niet belemmerd wordt.

Wanneer het voorstel voor de invoering van een GOFE wordt geaccepteerd, dienen ook de verwevenheidsvereisten communautair uitgelegd te worden. Het meest waarschijnlijke is dat dan de voorwaarden zoals voorgelegd door de EC worden geïmplementeerd, waardoor een ruimere GOFE mogelijk is dan wanneer aan de (strikte) Nederlandse vereisten wordt getoetst. Echter pleit ik nog steeds voor een complexbenadering, zodat sterke verwevenheden een minder sterke

²⁹⁵ De visie van de EC verschilt wel degelijk in woordkeuze ten opzichte van de Nederlandse interpretatie van het organisatorische verwevenheidsvereiste, maar mede omdat in de Nederlandse praktijk het criterium ruim wordt uitgelegd bestaan naar mijn mening geen inhoudelijke verschillen. Zie ook paragraaf 4.2.4.3.

verwevenheid kunnen compenseren. Dit is naar mijn mening wenselijk vanwege de grondgedachte van de fiscale eenheid, de doelstelling van de fiscale eenheidsregeling en de gedachte waarop de figuur van de fiscale eenheid is gebaseerd, de Organschaft. Ondanks deze ruime interpretatie meen ik dat de GOFÉ niet zo groot kan worden dat het tegen de grondgedachte van de fiscale eenheid in zal druiven. De personen die niet bedrijfseconomisch als één concern optreden, zullen door de criteria geblokkeerd worden om een GOFÉ te vormen. Hierna worden 2 situaties geschetst om mijn standpunt te onderbouwen.

Zo meen ik dat een private equity partij met haar vele deelnemingen niet één grote GOFÉ kan vormen. De deelnemingen van het private equity fonds zullen over het algemeen voldoen aan het financiële verwevenheids criterium, aangezien een private equity partij een meerderheidsbelang neemt in de aangekochte partij. Of de verschillende deelnemingen onder één leiding staan is zeer sterk te betwijfelen. De manager van het private equity fonds die als bestuurder in de aangekochte deelneming wordt geplaatst, heeft samen met de overige leden van het bestuur de zeggenschap. Hiermee ligt hier de feitelijke leiding bij de aangekochte deelneming, en niet bij de bestuurders van het private equity partij. Ook economische verwevenheid lijkt mij niet aanwezig te zijn tussen de verschillende deelnemingen die het private equity fonds als deelnemingen houdt. Zelfs al wordt het ruime kader van de EC gehanteerd, dan voldoen deze deelnemingen niet aan het economisch verwevenheids criterium. De activiteiten van de deelnemingen hangen niet van elkaar af of vullen elkaar niet aan, aangezien de deelnemingen worden gekocht om als losse partij te exploiteren, te verbeteren en daarna te verkopen. Hiermee zal een GOFÉ tussen een private equity fonds en al haar deelnemingen geblokkeerd kunnen worden, hetgeen ook voortvloeit uit de gedachte dat zij niet bedrijfseconomisch één concern vormen.²⁹⁶

Daarentegen meen ik dat ondersteunende functies, die vanwege kosten technische aard naar landen zijn verplaatst waar lagere lonen worden betaald, wel een GOFÉ kunnen vormen met de operationele activiteiten. Zo zal het administratieve en technische ondersteuning gedeelte van een wereldwijd accountancykantoor, dat in Polen is gevestigd, financieel verweven zijn met de overige delen van het concern en staat zij naar mijn mening wel degelijk onder dezelfde overkoepelende leiding als de overige delen van het concern (zie een aantal alinea's hiervoor). Ook strekken de activiteiten tot verwezenlijking van eenzelfde economisch doel (of als het ruimere kader van de EC wordt genomen: de activiteiten vullen elkaar aan), waardoor aan het economisch verwevenheidsvereiste wordt voldaan. Ik meen dus dat in dit soort outsourcing situaties in principe een GOFÉ gevormd kan worden.²⁹⁷

6.4.4.5 Nadere voorwaarden

Op grond van de tweede alinea van artikel 11 Btw-richtlijn hebben lidstaten de mogelijkheid om nadere voorwaarden te stellen aan de toepassing van een fiscale eenheid, mits deze voorwaarden nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen. Voorkoming van misbruik wordt besproken in paragraaf 6.4.7. Hier volstaat de opmerking dat deze voorwaarden, net als de overige voorwaarden, communautair geïmplementeerd dienen te worden zodat geen mogelijke mismatches ontstaan.

6.4.5 Plaatsbepaling binnen de GOFÉ

De onderdelen van de fiscale eenheid treden ten aanzien van externe diensten en leveringen en interne grensoverschrijdende leveringen op als onafhankelijke belastingplichtigen.

Dat voor externe prestaties aan en door de fiscale eenheid wordt geleverd aan of door één persoon binnen de GOFÉ (exact zoals de huidige praktijk) is vanwege praktische redenen. Er zou een zeer grote belastinggrondslag verschuiving optreden wanneer de fiscale eenheid als één zou worden gezien. Wanneer bijvoorbeeld een Franse belastingplichtige dienst verleent aan een Nederlandse belastingplichtige is de plaats van dienst Nederland ingevolge artikel 44 Btw-richtlijn. Mocht de Nederlandse belastingplichtige met een Duitse belastingplichtige een GOFÉ hebben gevormd waarvan Duitsland de principaal is en er geen scheiding wordt gemaakt tussen de Nederlandse en Duitse entiteit, zou de dienst belast zijn in Duitsland omdat daar de gemeenschappelijke leiding over de GOFÉ wordt uitgeoefend. Hiermee zou alle heffing aan

²⁹⁶ Wanneer ook nog de complexbenadering bekeken wordt, zal dit naar mijn mening tevens niet leiden tot een GOFÉ. De aandelenbelangen bij private equity fondsen zijn vaak geen 100% belangen, waardoor deze de mindere (in mijn ogen te kleine) andere verwevenheden niet gecompenseerd kunnen worden.

²⁹⁷ Wanneer ook nog de complexbenadering bekeken wordt, wordt in mijn ogen nog sterker voldaan aan nauwe verbondenheid. De back-office praktijken hebben (indirect) dezelfde 100% aandeelhouder als de verschillende operationele entiteiten in de landen (namelijk de topvenootschap). Hierdoor zou deze zeer sterke verwevenheid eventuele mindere verwevenheden kunnen compenseren.

Duitsland toekomen, ondanks dat op basis van artikel 44 Btw-richtlijn aan de Nederlandse entiteit wordt geleverd. Dit zou een significant verlies van belastinginkomsten betekenen voor Nederland indien de Nederlandse belastingplichtige geen volledig aftrekrecht zou hebben gehad. Naast dat tariefshopping op de loer ligt wanneer alle inkomsten van een GOFE aan één land worden toegewezen, is het uiteraard niet in overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel om alle heffing toe te wijzen aan Duitsland, terwijl de bestemming van de dienst of goed Nederland is.²⁹⁸

De reden waarom grensoverschrijdende goederenleveringen niet als interne prestaties kunnen worden beschouwd zit verscholen in het onderliggende systeem van de btw. Vanuit het bestemmingslandbeginsel dienen goederen en diensten zo veel mogelijk belast te worden in het land waar het goed of de dienst verbruikt wordt. Omdat de uiteindelijke consument niet geregistreerd wordt en geen aangifte doet is het niet mogelijk om te weten op wie de btw de facto drukt. Omdat opbrengsten van de btw naar het land dienen te gaan waar het goed uiteindelijk verbruikt wordt, zijn hiervoor grenzen nodig tussen de lidstaten. Om te voorkomen dat op goederen nog de btw drukt van het land van herkomst wanneer ze naar een andere lidstaat worden verplaatst, dient de belasting in het land van oorsprong volledig neutraal te verlopen en volledig toe te komen aan het bestemmingsland. Mocht het zo zijn dat binnen de fiscale eenheid goederen vrij van land A naar land B kunnen gaan, wordt dit principe geschonden. Hierdoor wordt het huidige systeem omtrent intra-communautaire transacties in stand gehouden.

Ter bepaling van de plaats van diensten verricht aan en diensten verricht door de onderdelen van GOFE kan de huidige systematiek worden voortgezet. Een derde partij weet namelijk niet dat hij met een fiscale eenheid te maken heeft, maar levert of presteert aan een specifiek onderdeel van de fiscale eenheid, en factureert dus aan (of krijgt een factuur van) een specifiek onderdeel van de fiscale eenheid, met een eigen btw-identificatienummer. Ook gebeurt dit reeds wanneer sprake is van een hoofdhuis met een vaste inrichting. Dit houdt in dat artikel 44 en 56 Btw-richtlijn gebruikt worden om te bepalen wat de plaats van dienst is, net zoals op dit moment wordt gedaan wanneer geleverd wordt aan of door een fiscale eenheid of hoofdhuis met vaste inrichting.²⁹⁹ Deze bepalingen verwijzen ernaar dat met betrekking tot diensten aan en voor consumenten dan wel belastingplichtigen moet worden aangesloten bij de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting.

Diensten die worden verricht (aan een onderdeel) van de GOFE dienen te worden toegerekend aan het bedrijfsonderdeel waarvoor de diensten specifiek worden verricht. Analoge toepassing van de methodiek die gehanteerd wordt in situaties ter bepaling of de dienst wordt verricht aan de zetel van bedrijfsuitoefening of de vaste inrichting houdt in dat de diensten plaatsvinden waar het onderdeel is gevestigd waarvoor de diensten specifiek worden verricht. Deze methode volgt dus de huidige praktijk.

Met betrekking tot uitgaande diensten dient te worden vastgesteld van waaruit de diensten worden verricht. Wanneer analoog gebruik wordt gemaakt van de toerekening vanuit een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting betekent dit dat de diensten moeten worden toegerekend aan het onderdeel van de fiscale eenheid vanuit waar de diensten worden verricht. Ook dit gebeurt al op deze manier in de huidige praktijk.

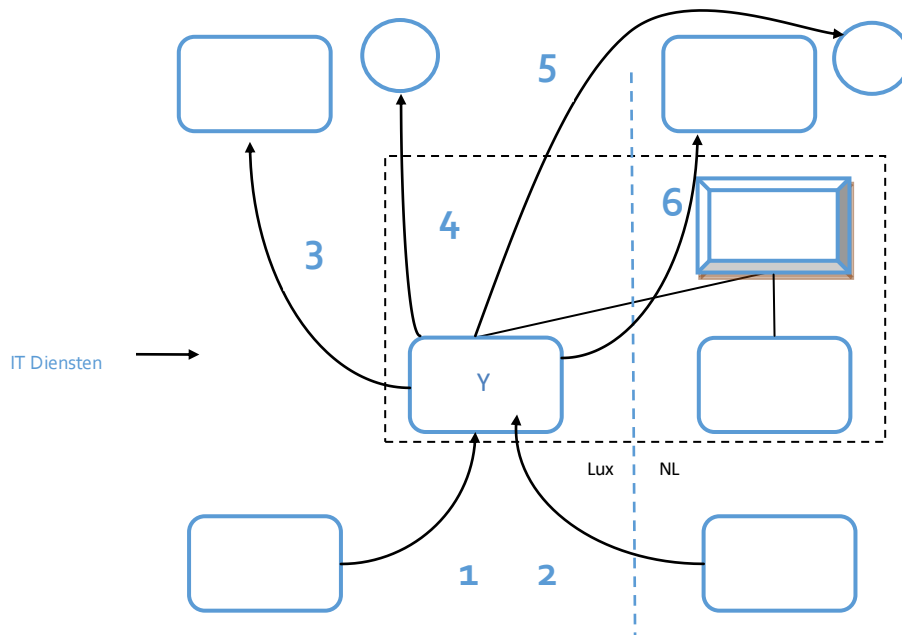
²⁹⁸ Overigens is het strikt bezien ook niet in overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel om de heffing aan Nederland toe te wijzen, omdat vooralsnog niet duidelijk is of de diensten verbruikt worden in Nederland, aangezien de fiscale eenheid niks verbruikt voor de btw.

²⁹⁹ Artikel 44 Btw-richtlijn vermeldt: Als plaats van een dienst wordt aangemerkt, de plaats waar de dienst verricht wordt door de afnemer, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

Artikel 56 Btw-richtlijn vermeldt: De plaats van de volgende diensten die worden verricht voor afnemers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of voor belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, is de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

De plaatsbepaling omtrent de GOFE wordt door middel van de onderstaande figuur verduidelijkt.

Figuur 5



Transactie 1: Ingevolge artikel 44 Btw-richtlijn is de plaats van dienst Luxemburg, omdat de diensten worden verricht door de derde partij in Luxemburg.

Transactie 2: Ingevolge artikel 56 Btw-richtlijn is de plaats van dienst Luxemburg, omdat de diensten worden verricht aan onderdeel Y die zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd in Luxemburg.

Transactie 3: Ingevolge artikel 44 Btw-richtlijn is de plaats van dienst Luxemburg, omdat de diensten worden verricht aan een andere belastingplichtige, die zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd in Luxemburg.

Transactie 4: Ingevolge artikel 44 Btw-richtlijn is de plaats van dienst Luxemburg, omdat de diensten worden verricht vanuit Y, die zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd in Luxemburg.

Transactie 5: Ingevolge artikel 44 Btw-richtlijn is de plaats van dienst Luxemburg, omdat de diensten worden verricht vanuit Y, die zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd in Luxemburg.

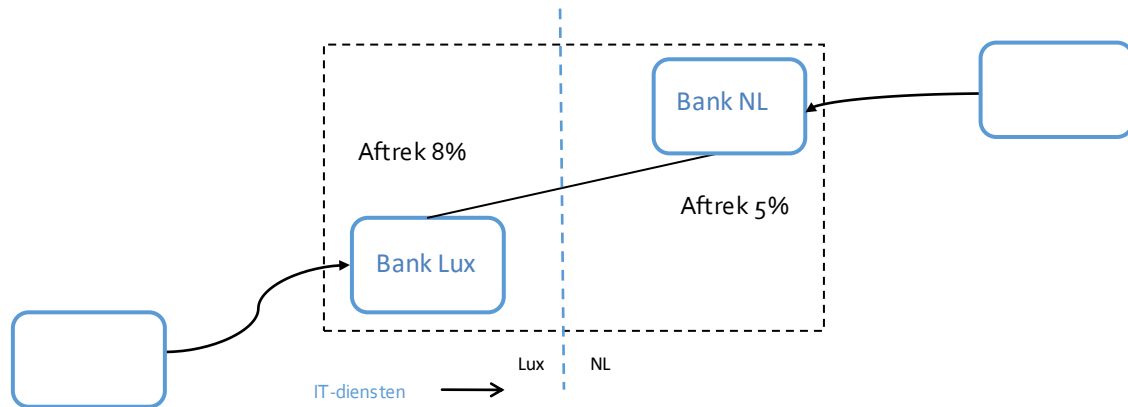
Transactie 6: Ingevolge artikel 56 Btw-richtlijn is de plaats van dienst Nederland, omdat de diensten worden verricht aan de derde partij, die zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd in Nederland.

6.4.6 Aftrekrecht van de GOFE

In tegenstelling tot reguliere belastingplichtigen wordt bij fiscale eenheden het aftrekrecht niet bepaald op individueel niveau, maar op basis van de externe omzet van gehele fiscale eenheid. Dit kan zowel een voor als een nadeel opleveren voor de gevoegde belastingplichtigen. Ter bepaling van het pro-rata-aftrekpercentage wordt gekeken naar de verhouding tussen uitgaande prestaties waarvoor de fiscale eenheid recht op aftrek heeft en de prestaties waarvoor de fiscale eenheid geen recht op aftrek heeft. Nu de onderdelen van de fiscale in verschillende jurisdicties zijn gevestigd, komt de vraag op hoe het aftrekrecht bepaald zou moeten worden. Ik meen dat hier drie mogelijkheden toe zijn. Ten eerste zou de zelfstandigheid van de onderdelen kunnen betekenen dat ieder onderdeel haar eigen aftrekrecht heeft. Een tweede mogelijkheid is dat het aftrekrecht per lidstaat berekend zou moeten worden. Een derde optie betreft een EU-wijd pro-rata-aftrekpercentage voor de gehele GOFE. Ondanks het arrest *Crédit Lyonnais*, waarin is geoordeeld dat in de berekening van het pro-rata-aftrekpercentage van het hoofdhuis de omzet van buitenlandse vaste inrichtingen niet mag worden meegenomen, meen ik dat de derde optie de enige juiste is vanwege de volgende redenen.

Indien het pro-rata-afrekpercentage niet wordt berekend op basis van de gehele EU omzet ontstaan ongewenste concurrentieverschillen en krimpt de belastinggrondslag van lidstaten door ontwijkingsmogelijkheden. Indien een Nederlandse bank een GOFE vormt met een Luxemburgse bank en zij niet hetzelfde recht op aftrek hebben, kunnen alle prestaties die derde partijen verrichten aan de fiscale eenheid worden gedaan door het onderdeel van de GOFE met het hoogste aftrekrecht. Zodoende kan alle btw op de inkoop worden afgetrokken tegen een kunstmatig hoog percentage, terwijl de Nederlandse bank dit niet had kunnen doen. Figuur 6 verduidelijkt dit voorbeeld.

Figuur 6



In plaats van dat Bank NL haar eigen inkoop doet, worden deze inkoop via Bank Lux gedaan, waarmee een hoger bedrag aan aftrek wordt bereikt. Dit erodeert de belastinggrondslag en werkt concurrentieverschillen tussen lidstaten in de hand. Helemaal problematisch betreft de situatie dat een volledig aftrekgerechtigd onderdeel van de fiscale eenheid de inkoop doet en daarmee kunstmatig de belastinggrondslag erodeert. Aantonen dat de goederen of diensten daadwerkelijk bestemd zijn voor Bank NL en dus een herkwalificatie aantonen is mijns inziens niet mogelijk op basis van het arrest Salomie en Oltean (zie paragraaf 5.3.4).

Hiernaast is het gebruik van een EU-wijd pro-rata-afrekpercentage al eens geopperd naar aanleiding van het arrest Monte Dei Paschi di Siena. In dit arrest oordeelde het HvJ dat een beperkt aftrekgerechtigde zijn buitenlandse btw terugkrijgt in de mate waarin hij daartoe is gerechtigd, beoordeeld naar de regels van het teruggaafland. Echter, dit bedrag aan aftrek is ten hoogste het bedrag dat hij aan aftrek had gekregen wanneer dit zou zijn beoordeeld naar de regels van het vestigingsland.³⁰⁰ Hieruit werd door enkele auteurs afgeleid dat ook rekening moest worden gehouden met buitenlandse inkoop en hiermee zou volgens aanhangers van deze gedachte het aftrekrecht mede afhankelijk zijn van in het buitenland geleverde prestaties.³⁰¹ Bevestiging van deze gedachte werd door enkelen gevonden in het FCE Bank arrest. Ongeacht waar de vaste inrichtingen gevestigd waren vormen zij één met het hoofdhuis, waardoor aftrekrecht op EU-wijde basis het logische gevolg hiervan is voor hen.³⁰² De lijn van denken dat een EU-wijd pro-rata-afrekpercentage rechtens zou zijn, lijkt echter na het arrest Crédit Lyonnais lastiger te verdedigen.

Immers, in het Crédit Lyonnais werd geoordeeld dat in de berekening van het pro-rata-afrekpercentage van het hoofdhuis de omzet van buitenlandse vaste inrichtingen niet mag worden meegenomen. Ik meen echter dat het Crédit Lyonnais niet zonder meer van toepassing kan worden geacht op situaties waarbij sprake is van twee of meerdere entiteiten in plaats van een hoofdhuis-vaste inrichting relatie. Het eerste argument betreft het volgende. In de periode waarin het Crédit Lyonnais speelde, gold in Frankrijk de regeling dat alle aftrek van btw op inkoopkosten via het pro-rata-afrekrecht werd bepaald. Frankrijk had in die tijd geen mogelijkheden om btw op inkoopkosten rechtstreeks toe te rekenen aan belaste (of onbelaste) activiteiten. Dit versterkt het argument dat het Crédit Lyonnais niet rechtstreeks toepasbaar is op situaties waarin het aftrekrecht van een GOFE dient te worden bepaald, aangezien in veel landen (waaronder Nederland) de rechtstreekse toerekenbaarheid aan (on)belaste activiteiten voorgaat op aftrekrecht via het pro-rata-afrekpercentage.³⁰³ Dit zorgt ervoor

³⁰⁰ HvJ EG 13 juli 2000, nr. C-136/00 (Société Monte dei Paschi di Siena), V-N 2000/50.22.

³⁰¹ R. Zuidgeest, *Cross-Border VAT Grouping*, *International VAT Monitor* 2010 (21), 1, p. 5.

³⁰² Annotatie van A. Grousset en A. Abadie bij HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), *La Semaine Juridique* 50, p. 513, comment 612.

³⁰³ Ingevolge artikel 11 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

dat de casussen niet volledig vergelijkbaar zijn. Het tweede argument waarom ik meen dat het Crédit Lyonnais niet zonder meer toegepast kan worden op situaties omtrent de GOFE betreft het ESET arrest van het HvJ.³⁰⁴ In dit arrest (dat nauwelijks tot geen aandacht heeft gekregen in de literatuur, waarschijnlijk omdat het slechts beschikbaar is in het Pools en Frans) oordeelt het HvJ kort gezegd dat wanneer een filiaal geen of nauwelijks inkomen heeft doordat zij bijna uitsluitend presteert aan haar hoofdhuis, zij toch de btw op inkoopkosten kan aftrekken in de lidstaat waar zij gevestigd is. Indien het Crédit Lyonnais arrest hier strikt zou zijn toegepast door het HvJ, zou geen rekening mogen worden gehouden met omzet behaald in een andere lidstaat, waardoor geen aftrekrecht aan de vaste inrichting zou zijn toegekend. Dat wel rekening met de omzet van het buitenlandse hoofdhuis wordt gehouden, spreekt voor het argument dat het arrest Crédit Lyonnais niet zomaar op andere situaties toepasbaar is. Hierdoor staat naar mijn mening het Crédit Lyonnais arrest niet in de weg aan de toepassing van een EU-wijd pro-rata-aftrekpercentage.

Het feit dat lidstaten zeer uiteenlopende implementaties hebben van alle artikelen die gerelateerd zijn aan het aftrekrecht leidt ook tot het laatste argument waarom aftrekrecht op basis van de EU omzet de voorkeur verdient. Door verschillende interpretaties omtrent de financiële vrijstellingen, de methodes om het aftrekrecht zelf te bepalen en zelfs verschillende methodes om een belastingplichtige haar omzet te bepalen ontstaan wederom concurrentieverschillen en mogelijkheden tot erosie van de belastinggrondslag wanneer geen pro-rata-aftrekpercentage op basis van de gehele EU omzet wordt gehanteerd.³⁰⁵ Een simpel voorbeeld betreft het verschuiven van inkoop van een land waarin geen vrijstelling actief is naar een land waarin wel een vrijstelling actief is voor een bepaalde dienst, zodat geen niet aftrekbare btw ontstaat bij de fiscale eenheid.

Deze verschillen brengen mij tot de conclusie dat de introductie van een GOFE niet los kan staan van wijzigingen ter bepaling van het aftrekrecht, aangezien ook deze communautaire uitgelegd zouden moeten worden om een werkende GOFE te introduceren. Dit gaat dit onderzoek echter te buiten.

De aangewezen principaal draagt de verantwoordelijkheid om tot het juiste pro-rata-aftrekpercentage te komen. De informatie die hiervoor benodigd is wordt met de tijd makkelijker te verkrijgen. Te denken valt aan de vernieuwde administratieve vereisten in het VAT Action Plan, de uitgebreide samenwerking tussen lidstaten door de uitbreiding het MOSS en de VIES systeem. Ondanks de verschillen ter bepaling van het pro-rata-aftrekpercentage per lidstaat wordt het EU-wijde aftrekrecht bepaald aan de hand van de regelgeving van de principaal haar lidstaat. Dit leidt tot minder concurrentieverschillen en erosie van de belastinggrondslag dan wanneer de andere methodes worden toegepast. Het is immers zeer onwaarschijnlijk dat een concern de vestigingsplaats van haar principaal verandert vanwege een btw-voordeel, gezien het feit dat btw slechts een zeer beperkt deel uitmaakt van de totale kosten van een concern.

Resumerend kan gesteld worden het pro-rata-aftrekpercentage van de GOFE op basis van de EU-wijde omzet zou moeten worden bepaald op basis van de regelgeving van de principaal haar vestigingsplaats, omdat op deze manier de kans op concurrentieverschillen en erosie van de belastinggrondslag wordt geminimaliseerd.

6.4.7 Misbruik omtrent de GOFE

Ingevolge het huidige artikel 11 Btw-richtlijn hebben lidstaten de mogelijkheid om nadere voorwaarden te stellen aan de toepassing van een fiscale eenheid, mits deze voorwaarden nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen. Een aantal lidstaten heeft hier gebruik van gemaakt. Zo heeft Zweden maatregelen getroffen tegen belastingontwijking in de bank- en verzekeringssector en heeft het Verenigd Koninkrijk drie mogelijkheden ter bestrijding van misbruik geïmplementeerd.³⁰⁶

Doordat met de introductie van een communautaire GOFE geen verschillen meer bestaan tussen de interpretaties van verschillende fiscale eenheden zijn vele manieren ter belastingontwijking reeds opgelost. Zo zijn de zeven mismatches, met als gevolg mogelijkheden tot non-heffing, die zijn ontstaan door verschillende interpretaties van artikel 11 Btw-richtlijn en

³⁰⁴ HvJ EU 21 juni 2016, nr. C-393/15 (ESET).

³⁰⁵ Te denken valt aan de Nederlands Bankenresolutie. Zie voor andere voorbeelden C. Amand & V. Lenoir, *Pro Rata Deduction by Financial Institutions – Gross Margin or Interest?*, International VAT Monitor 2006(1), p. 1 en Europese Commissie 15 januari 2007, *Working paper Calculation of Pro rata and Recovery for Financial and Insurance Services*, Taxud D1(2007) DOC/2101.

³⁰⁶ M.J.M.A. Toet, *Btw en fiscale eenheid*, MBB 2016/04, p. 3 en K. Vyncke, *VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations*, International VAT Monitor 2007(7), p. 9.

bijgevolg het Skandia arrest, verleden tijd. Desalniettemin blijft de mogelijkheid tot misbruik door middel van een vaste inrichting mogelijk. Dit speelde ook in de casus van het Skandia arrest. Via een vaste inrichting (of hoofdhuis) in een land waar geen btw wordt geheven worden diensten ingekocht. Vervolgens distribueert de vaste inrichting de diensten naar haar hoofdhuis, die ze vervolgens vrij kan distribueren richting overige leden van de fiscale eenheid waarvan ze deel uit maakt. Deze route is ook na de introductie van een GOFE nog steeds een optie door gebruik te maken van een vaste inrichting buiten de EU. In hoofdstuk 4 is beschreven dat naar mijn mening de term gevestigd op zowel het hoofdhuis als de vaste inrichting ziet. Hierdoor kunnen diensten ingekocht worden door een vaste inrichting of hoofdhuis in een land waar geen btw-stelsel bestaat om vervolgens de diensten btw-vrij te distribueren binnen de fiscale eenheid. Dit ongewenste gebruik kan naar mening relatief simpel worden tegengegaan. Artikel 27 van de Btw-richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid interne diensten als belastbare prestaties te beschouwen:

“Ter voorkoming van verstoring van de mededinging kunnen de lidstaten, na raadpleging van het BTW-Comité, met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkstellen het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verrichten van een dienst, voorzover hij, ingeval een dergelijke dienst door een andere belastingplichtige zou zijn verricht, geen recht op volledige aftrek van de BTW zou hebben.”³⁰⁷

Met dit artikel in de hand kan communautair worden besloten om de zojuist beschreven situatie te blokkeren. Een niet belastbare dienst kan als belastbaar beschouwd worden in het geval deze dienst door een ander aan de ontvanger van de dienst zou zijn geleverd, de btw op deze dienst niet volledig aftrekbaar zou zijn. Diensten vanuit een vaste inrichting aan een hoofdhuis die geen volledig aftrekrecht heeft kunnen hiermee als belastbare diensten worden aangemerkt. Op dit moment is artikel 27 Btw-richtlijn een optionele regeling. Dit zou omgezet moeten worden in een verplichte bepaling voor de EU lidstaten, die op dezelfde wijze geïmplementeerd wordt.

Het volgende dient in acht te worden genomen bij de implementatie van de regeling. Belastbare interne prestaties erkennen zou alleen moeten plaatsvinden indien de verrichter van de prestaties is gevestigd in een derde land. De reeds geldende plaats van dienstregels kunnen hiervoor worden toegepast. De strikte toepassing op alleen prestaties verricht vanuit derde landen heeft een logische verklaring. Binnen de EU wordt een communautaire GOFE erkend, waardoor misbruiksituaties zoals de overige mismatches zijn opgelost.³⁰⁸ Hiernaast zou het erkennen van belastbare grensoverschrijdende prestaties tussen vaste inrichtingen en hoofdhuisen terwijl dit in binnenlandse situaties niet wordt erkend problemen opleveren met de vrijheid van vestiging binnen de EU.³⁰⁹

In mijn optiek zijn door de introductie van de GOFE veruit de meeste misbruiksituaties door gebruikmaking van de figuur van de fiscale eenheid binnen de EU opgelost. Één van de meeste gebruikte ontwijkingschema's, het btw-vrij importeren van diensten door een vaste inrichting binnen een fiscale eenheid kan worden aangepakt door de communautaire toepassing van artikel 27 Btw-richtlijn op non-EU situaties. Diensten tussen het hoofdhuis en vaste inrichting of vice versa worden beschouwd als belastbare prestaties, waardoor deze btw-vrije route wordt geblokkeerd.

6.5 Tussenconclusie

In het begin van dit onderzoek is de vaste inrichting problematiek besproken. Het HvJ heeft zich in de verscheidene uitspraken rondom het leerstuk van de vaste inrichting laten verleiden tot doelredeneringen. Enkele heffingslekken zijn door deze symptombestrijding gedicht, maar dit heeft tot gevolg gehad dat het leerstuk een ondoordringbaar woud van wetten, verordeningen en negatieve integratie is geworden. Uit hoofdstuk 4 is duidelijk geworden dat door discrepanties tussen de implementaties van de figuur van de fiscale eenheid mogelijkheden tot dubbele en non-heffing zijn ontstaan in de EU. Het aantal mogelijke mismatches dat reeds bestond door de verschillende implementaties van de figuur van fiscale eenheid was al substantieel, maar door het Skandia arrest is deze situatie verder verslechterd. Het HvJ heeft zich wederom laten verleiden tot het dichteren van een enkel heffingslek. Hierdoor is echter een veelvoud aan mogelijkheden tot dubbele en non-heffing ontstaan. Door de verschillen in uitleg van de figuur van de fiscale eenheid en de daarmee samenhangende uitleg van het Skandia arrest zijn zeven mogelijke mismatches geconstateerd. Gezien de grensoverschrijdendheid van de

³⁰⁷ Artikel 27 van de Richtlijn betreffende belasting over de toegevoegde waarde.

³⁰⁸ Overigens zijn mismatches die het gevolg zijn van uiteenlopende interpretatie van de (financiële) vrijstellingen met dit voorstel niet opgelost. Dit valt echter buiten het bereik van dit onderzoek.

³⁰⁹ J.J.P. Swinkels, *Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes*, International VAT Monitor 2006(6), p. 6.

problematiek heb ik betoogd dat zal gezocht moeten worden naar een uniforme oplossing binnen de EU. Deze aanbeveling zou niet volstaan, zonder zelf een voorzet voor een voorstel uit te werken.

Het voorstel dat ik heb gepresenteerd betreft een communautaire GOFÉ. Artikel 11 Btw-richtlijn is begrensd tot personen die binnen het grondgebied van de lidstaat zijn gevestigd. In het voorstel wordt deze restrictie losgelaten, waardoor ook buitenlandse personen kunnen toe treden tot een fiscale eenheid. De drie grote voordelen die hierdoor optreden zijn dat minder cumulatie van btw ontstaat, dat administratieve lasten omtrent de btw op grensoverschrijdende diensten worden vermeden en dat de zee aan mismatches wordt opgelost, als personen in verschillende lidstaten met elkaar een GOFÉ kunnen aangaan. Hiernaast dient de GOFÉ te worden ingevoerd omdat

- De GOFÉ in verbeterde mate voldoet aan het rechtskarakter en de grondbeginselen van de btw. De GOFÉ doet meer recht aan het rechtskarakter van de btw, daar zij er voor zorgt dat minder btw drukt op belastingplichtigen. Indien een niet volledig aftrekgerechtigd concern een fiscale eenheid kan aangaan met een buitenlandse dochterentiteit, kunnen diensten worden afgenomen van de buitenlandse dochterentiteit zonder dat cumulatie van btw ontstaat. Tevens houdt het algemene karakter van de btw in dat belasting dient te worden geheven over een zo groot mogelijke basis, hetgeen door de oneindigheid aan mogelijkheden tot non-heffing op dit moment niet wordt bereikt. Door een eenzijdige interpretatie van het fiscale eenheidsbegrip kunnen in samenhang met anti-ontgaansmaatregelen een zeer groot deel van deze situaties van non-heffing worden bestreden waardoor meer recht wordt gedaan aan het algemene karakter van de btw. Tevens wordt in verbeterde mate voldaan aan het neutraliteitsbeginsel en zorgt een communautaire GOFÉ voor de bevordering van de interne markt.
- De GOFÉ in verbeterde mate voldoet aan de beginselen die ten grondslag liggen aan de fiscale eenheid. Er wordt immers gezorgd voor een vermindering van administratieve lasten, doordat ook in grensoverschrijdende situaties geen facturen hoeven te worden uitgereikt. Tevens wordt misbruik in verminderde mate interessant, omdat het voorstel ervoor zorgt dat de fiscale eenheid in elke lidstaat op eenzelfde manier wordt ingevoerd, waardoor de huidige btw-technisch slimme constructies worden tegengegaan.
- Het argument waardoor de GOFÉ altijd is verworpen als reële oplossing, niet meer valide is wanneer de GOFÉ communautair wordt ingevoerd. Wanneer elke lidstaat dezelfde visie heeft op de fiscale eenheid, ontstaan geen mismatches met als gevolg concurrentievervalsingen en situaties van dubbele en non-heffing.
- Het momentum om de GOFÉ in te voeren is perfect. Een communautaire GOFÉ draagt bij aan een simpeler belastingstelsel, een betere interne markt en mitigeert de ongewenste cumulatie van btw in vrijgestelde sectoren, zoals de financiële sector. Door de invoering van de GOFÉ worden deze drie lang gekoesterde wensen van de communautaire wetgever in één keer vervuld.

Ingevolge de communautaire GOFÉ kunnen entiteiten die gevestigd zijn in verschillende lidstaten een fiscale eenheid vormen met elkaar. Deze entiteiten kunnen onderling diensten aan elkaar verrichten zonder dat heffing van btw optreedt. Dit zijn immers interne diensten en zij vormen daarmee geen belastbare prestaties vormen voor de btw. Voor interne diensten bestaat hiermee dus één onderneming, zowel grensoverschrijdend als binnen één land. Voor goederenleveringen is de fiscale eenheid beperkt tot het eigen grondgebied. Deze beperking is onderdeel van de GOFÉ (voor diensten) omdat goederen anders btw-vrij de grens kunnen passeren, hetgeen in strijd is met het btw-systeem. Het voorstel voor de GOFÉ houdt onder andere het volgende in:

- De GOFÉ zal ten opzichte van derde partijen hetzelfde blijven presteren zoals op dit moment gebeurt wanneer een fiscale eenheid presteert ten opzichte van derde partijen. De onderdelen van de fiscale eenheid treden ten aanzien van externe diensten en leveringen op als onafhankelijke belastingplichtigen. De personen die de GOFÉ vormen behouden elk een eigen btw-identificatienummer. Onder dit btw-identificatienummer leveren zij diensten of goederen aan de derde partij, of krijgen zij diensten of goederen geleverd van de derde partij. Ook ter bepaling van de plaats van diensten verricht aan en diensten verricht door de onderdelen van GOFÉ kan de huidige systematiek worden voortgezet.
- Het vernieuwde artikel 11 zal communautair worden ingevoerd via een verordening. Het is duidelijk geworden dat een kan bepaling geen zoden aan de dijk zet. Tevens dienen de verwevenheidsvereisten, de interpretatie van de term 'gevestigd' en de optie om gebruik te maken van maatregelen tegen belastingontwijking gezamenlijk te worden geïnterpreteerd.
- De vereisten aan de vorming van een fiscale eenheid dienen met de GOFÉ op basis van grensoverschrijdende situaties te worden beoordeeld. Mijns inziens worden in Nederland te strikte verwevenheidsvereisten gehanteerd, waardoor de GOFÉ minder positieve effecten met zich mee zal brengen. Ondanks de toepassing van een

complexbenadering of ingevolge de criteria die de EC voorschrijft, heb ik met voorbeelden aangetoond dat de GOFE niet dermate groot kan worden dat het tegen de grondgedachte van de fiscale eenheid in zal druisen.

- Binnen de GOFE zal een principaal moeten worden aangewezen. Deze principaal is verantwoordelijk voor het bepalen van het Europese pro-rata-afrekpercentage. Het Europese pro-rata-afrekpercentage zal worden bepaald aan de hand van de omzet van de gehele GOFE. Indien het pro-rata-afrekpercentage niet wordt berekend op basis van de gehele EU omzet ontstaan ongewenste concurrentieverschillen en krimpt de belastinggrondslag van lidstaten door ontwijkingsmogelijkheden, waardoor dit de beste optie is. Tevens heb ik weerlegd dat het *Crédit Lyonnais* arrest een EU-wijd pro-rata-afrekpercentage bij een GOFE zou verbieden.
- Doordat met de introductie van een communautaire GOFE geen verschillen meer bestaan tussen de interpretaties van verschillende fiscale eenheden zijn vele manieren van belastingontwijking reeds opgelost. Zo zijn de zeven mismatches, met als gevolg mogelijkheden tot non-heffing, die zijn ontstaan door verschillende interpretaties van artikel 11 Btw-richtlijn en bijgevolg het *Skandia* arrest, verleden tijd. Desalniettemin blijft de mogelijkheid tot misbruik door middel van een vaste inrichting mogelijk. Dit kan worden opgelost door de implementatie van artikel 27 Btw-richtlijn in het geval wordt getracht diensten btw-vrij in te kopen via een vaste inrichting (zoals in het *Skandia* arrest gebeurde).

Een tamelijk wrange kanttekening dient nog gemaakt te worden. Ik besef me dat dit voorstel om een GOFE in te voeren geen perfect uitgewerkt concept is. Het btw-stelsel is dermate complex dat wanneer aan één enkele (belangrijke) regeling wordt geschaafd, het gehele btw-systeem geraakt wordt, waardoor dit niet binnen een scriptie beschreven kan worden. Zo heb ik gemerkt dat een aanpassing van artikel 11 Btw-richtlijn, idealiter gezien ook rigoureuze veranderingen met zich mee brengt omtrent het afrekkrecht, het systeem van vrijstellingen, plaats van dienst regels en zelfs de bepalingen van de omzet van een entiteit. Zeker wanneer wordt getracht communautaire regelgeving aan te passen, dient met zo veel factoren rekening te worden gehouden, dat het een schier onmogelijke taak is om dit perfect te doen. Middels mijn voorstel hoop ik een goede voorzet te hebben gegeven, om enkele van de grootste problemen binnen het huidige btw-stelsel op te lossen, en nodig ik anderen uit om dit voorstel aan te pakken, te verbeteren en uit te werken.

7 Conclusie

In essentie is de btw eenvoudig. De btw is een indirecte algemene verbruiksbelasting, waardoor belasting dient te worden geheven over een zo breed mogelijke basis, waarbij de ondernemer de btw afdraagt aan de Belastingdienst ten aanzien van het verbruik door de consument. Alleen daar waar de grenzen van deze heffing worden verkend, komt men al snel terecht in een doolhof van regelgeving en jurisprudentie, waar de logica soms ver te zoeken is.

Ik meen dat ik na het schrijven van dit onderzoek kan stellen dat ik me in gebieden heb begeven waar de grenzen van de btw worden opgezocht. De bouwstenen van dit onderzoek zijn de leerstukken van de vaste inrichting en de fiscale eenheid. Deze complexe leerstukken komen samen in het Skandia arrest, waarin het HvJ met een doelredenering heeft gezorgd voor een zee aan mismatches en mogelijke situaties van dubbele en non-heffing tot gevolg. Deze ongewenste situatie, in samenhang gelezen met mogelijke verbeteringen van ons verouderde en complexe btw-systeem, hebben mij tot de volgende onderzoeksvraag gebracht

Wat zijn de huidige knelpunten omtrent de vaste inrichting en de fiscale eenheid in de btw, mede gelet op het Skandia America Corporation arrest, en is een oplossing aan te dragen die in verbeterde mate voldoet aan het rechtskarakter van de btw en de beginselen die ten grondslag liggen aan onderliggende regelingen?

Dit onderzoek is gestart met een onderzoek naar het rechtskarakter van de btw, om zodoende de onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden. De btw is mijns inziens een indirecte algemene verbruiksbelasting, die als doel heeft het verbruik van particulieren te belasten, maar die wordt afgedragen door belastingplichtigen.

Het leerstuk van de vaste inrichting is hierna toegelicht. Uit de uitgebreide serie arresten valt op te maken dat een vaste inrichting wordt erkend in plaats van de zetel van bedrijfsuitoefening indien aan twee voorwaarden wordt voldaan. Ten eerste leidt het gebruik van de zetel tot een niet fiscaal rationele oplossing of tot een conflict met een andere lidstaat en ten tweede vertoont de vaste inrichting een zekere bestendigheid, door onder andere duurzaam te beschikken over personeel en technische middelen. Echter, tevens is uit de serie arresten geconcludeerd dat het HvJ het in voorkomende gevallen niet zo nauw neemt met haar eigen rechtsoverwegingen uit het verleden. Zo heeft het HvJ voornamelijk in het DFDS arrest laten zien niet vies te zijn van een doelredenering, om zodoende een btw-technisch slimme constructie tegen te gaan. Tevens is geconstateerd dat het HvJ de deur open heeft gezet om één belastingplichtige te splitsen in twee belastingplichtigen, hetgeen haar later goed van pas zou komen in het Skandia arrest. Geconcludeerd kan dat worden dat, mede door het HvJ, het vaste inrichting leerstuk een ondoordringbaar woud van wetten, verordeningen en negatieve integratie is geworden.

Het grootste probleem dat geconstateerd is omtrent de figuur van de fiscale eenheid betreft het feit dat elke lidstaat de figuur van de fiscale eenheid op een andere wijze heeft geïmplementeerd in haar wetgeving. Dit gebrek aan coherentie tussen de lidstaten werkt mogelijke mismatches, en daarmee situaties van dubbele en non-heffing in de hand. Zo hebben slechts 15 lidstaten überhaupt een fiscale eenheidsregime geïmplementeerd, bestaan discrepanties tussen de verwevenheidsvereisten omdat deze noch in de Europese wetsgeschiedenis noch in negatieve integratie toegelicht zijn en hebben slechts enkele lidstaten van de mogelijkheid gebruik gemaakt om anti-misbruik regelgeving te implementeren.

Het aantal mismatches dat reeds bestond door verschillende implementaties van de figuur van fiscale eenheid was al substantieel, maar doordat het HvJ zich wederom heeft laten verleiden tot het dicht en van één enkel heffingslek, is door het Skandia arrest een zee aan mogelijke mismatches ontstaan. Er zijn 7 categorieën mismatches beschreven, waarmee dubbele of non-heffing kan ontstaan wanneer een (deels) vrijgesteld presterend concern internationaal optreedt. Voorbeelden hiervan zijn wanneer de ene lidstaat wel het Skandia arrest toe past en de andere lidstaat niet, de ene lidstaat interne kostendoorbelastingen wel onder het Skandia principe rekent en de andere lidstaat niet, en de situatie waarin de ene lidstaat het Skandia arrest ook toe past op omgekeerde Skandia situaties en de andere lidstaat niet. Gezien de grensoverschrijdendheid van de problematiek dient te worden gezocht naar een uniforme oplossing binnen de EU.

De zee aan mismatches in acht nemende, in samenhang met de almaar groeiende cumulatie van btw met betrekking tot concerns die opereren in vrijgestelde (financiële) sferen, is het mijns inziens tijd om een kritische blik te werpen op de fiscale eenheid. De uniforme oplossing die ik aandraag betreft de invoering van een communautaire grensoverschrijdende fiscale eenheid (of GOFE). Op dit moment is de fiscale eenheid begrensd tot personen die binnen het grondgebied van de lidstaat zijn gevestigd. In het voorstel wordt deze restrictie losgelaten, waardoor ook buitenlandse personen kunnen toe treden tot een fiscale eenheid. De drie grote voordelen die hierdoor optreden zijn dat minder cumulatie van btw ontstaat, dat

administratieve lasten omtrent de btw op grensoverschrijdende diensten worden vermeden en dat de zee aan mismatches wordt opgelost, als personen in verschillende lidstaten met elkaar een GOFE kunnen aangaan.

Tevens voldoet de GOFE in verbeterde mate aan het rechtskarakter van de btw en de beginselen die ten grondslag liggen aan de fiscale eenheid. De GOFE doet meer recht aan het rechtskarakter van de btw, daar zij er voor zorgt dat minder btw drukt op belastingplichtigen, hetgeen in lijn is met het beoogde subject van de btw. Indien een niet volledig aftrekgerechtigd concern een fiscale eenheid kan aangaan met een buitenlandse dochterentiteit, kunnen diensten worden afgenomen van de buitenlandse dochterentiteit zonder dat cumulatie van btw ontstaat. Tevens houdt het algemene karakter van de btw in dat belasting dient te worden geheven over een zo groot mogelijke basis, hetgeen door de oneindigheid aan mogelijkheden tot non-heffing op dit moment niet wordt bereikt. Door een eenzijdige interpretatie van het fiscale eenheidsbegrip kunnen in samenhang met anti-misbruik regelgeving een zeer groot deel van deze situaties van non-heffing worden bestreden waardoor meer recht wordt gedaan aan het algemene karakter van de btw. Tevens wordt in verbeterde mate voldaan aan het neutraliteitsbeginsel en zorgt een communautaire GOFE voor de bevordering van de interne markt.

De GOFE voldoet in verbeterde mate aan de beginselen die ten grondslag liggen aan de fiscale eenheid omdat ondernemers door de GOFE minder worden belast met administratieve gevolgen van het ondernemerschap, doordat ook in grensoverschrijdende situaties geen facturen hoeven uitgereikt te worden. Tevens voldoet het voorstel in verbeterde mate aan de achterliggende gedachte dat de fiscale eenheid is opgericht om misbruiksituaties te voorkomen. Omdat het voorstel ervoor zorgt dat de fiscale eenheid in elke lidstaat op eenzelfde manier wordt ingevoerd, worden de huidige mogelijke situaties van non-heffing voorkomen, waardoor ook aan dit doel in verbeterde mate wordt voldaan.

Subsidiair kan worden gesteld dat het momentum om de GOFE in te voeren perfect is. Een communautaire GOFE draagt bij aan een simpeler belastingstelsel, een betere interne markt en mitigeert de ongewenste cumulatie van btw in vrijgestelde sectoren, zoals de financiële sector. Door de invoering van de GOFE worden deze drie lang gekoesterde wensen van de communautaire wetgever in één keer vervuld.

Ingevolge de communautaire GOFE kunnen entiteiten die gevestigd zijn in verschillende lidstaten een fiscale eenheid vormen met elkaar. Deze entiteiten kunnen onderling diensten aan elkaar verrichten zonder dat heffing van btw optreedt. Dit zijn immers interne diensten en zij vormen daarmee geen belastbare prestaties vormen voor de btw. Voor interne diensten bestaat hiermee dus één onderneming, zowel grensoverschrijdend als binnen één land. Voor goederenleveringen is de fiscale eenheid beperkt tot het eigen grondgebied. Deze beperking is onderdeel van de GOFE omdat goederen anders btw-vrij de grens kunnen passeren, hetgeen in strijd is met het btw-systeem. Het voorstel voor de GOFE houdt onder andere het volgende in:

- De GOFE zal ten opzichte van derde partijen hetzelfde blijven presteren zoals op dit moment gebeurt wanneer een fiscale eenheid presteert ten opzichte van derde partijen, hetgeen inhoudt dat de onderdelen van de fiscale eenheid ten aanzien van externe diensten en leveringen optreden als onafhankelijke belastingplichtigen.
- Ook ter bepaling van de plaats van diensten verricht aan en diensten verricht door de onderdelen van GOFE kan de huidige systematiek worden voortgezet.
- Het vernieuwde artikel 11, met bijbehorende vereisten om toe te kunnen treden tot de GOFE, zal communautair worden ingevoerd via een verordening, daar is gebleken dat multi-interpretabele richtlijnvoorstellen zorgen voor discrepanties tussen lidstaten.
- De vereisten aan de vorming van een fiscale eenheid dienen met de GOFE op basis van grensoverschrijdende situaties te worden beoordeeld. Mijns inziens worden in Nederland te strikte verwevenheidsvereisten gehanteerd, waardoor de GOFE minder positieve effecten met zich mee zal brengen.
- Binnen de GOFE zal een principaal moeten worden aangewezen. Deze principaal is verantwoordelijk voor het bepalen van het Europese pro-rata-aftrekpercentage. Dit Europese pro-rata-aftrekpercentage zal worden bepaald aan de hand van de omzet van de gehele GOFE.
- Met de introductie van een communautaire GOFE zijn de zeven mismatches, met als gevolg mogelijkheden tot non-heffing verleden tijd. De nog bestaande mogelijkheid tot misbruik door middel van een vaste inrichting kan worden opgelost door de implementatie van artikel 27 Btw-richtlijn.

Nawoord

Na het voorstel van de GOFE te hebben afgerond, en daarmee een antwoord te hebben gegeven op mijn onderzoeksvraag, rest mij slechts nog slechts het beantwoorden van de twee vragen die in de eerste alinea van dit onderzoek zijn gesteld. Naar aanleiding van de opmerking van professor Bijl dat hij van een generatie is die had meegeemaakt dat een belasting werd ingevoerd waarvan men alom meende dat deze eenvoudig was, terwijl er nu een generatie is bij wie deze gedachte nooit aanwezig is geweest, heb ik mezelf twee vragen gesteld. Ten eerste hoe het mogelijk is dat twee generaties van btw-adviseurs een dermate verschillende gedachte hebben over het btw-stelsel en ten tweede of iets aan de complexiteit van het btw-stelsel gedaan kan en moet worden.

Tijdens het schrijven van dit onderzoek heb ik me aantal maal begeven daar waar de grenzen van de heffing worden verkend, waardoor ik in het reeds aangehaalde doolhof van regelgeving en jurisprudentie terecht kwam, waar de logica soms ver te zoeken is. Hiermee kan ik alleen onderkennen dat het btw-stelsel enorm complex is geworden, voornamelijk omdat alle regelingen elkaar lijken te toucheren, en ik daarmee volkomen begrijp hoe het mogelijk is dat twee generaties van btw-adviseurs een dermate andere gedachte hebben over het btw-stelsel. Toch meen ik dat er licht aan de horizon gloort, want ik denk mijn voorstel een voorbeeld is dat weldegelijk iets aan de complexiteit van het btw-stelsel kan worden gedaan, mits we de koppen in dezelfde richting kunnen krijgen.

Tot die tijd, meen ik dat de quote van Van Dongen in ieder geval zal blijven gelden.

“Ik heb altijd geweten dat BTW geen eenvoudige belasting is, en dat je een elastische geest nodig hebt om alle ontwikkelingen te kunnen volgen, laat staan begrijpen.”

Aan al het goede komt een einde, zo ook mijn studententijd. Na 6,5 mooie jaren als student is het mooi geweest, en lever ik (zoals een echte student betaamd) om 03.00 uur mijn scriptie in.

Na 2,5 jaar te hebben gesnuffeld aan het fiscale vak, kan ik dan eindelijk echt beginnen. Zoals het hoort is het schrijven van deze scriptie niet zonder slag of stoot gegaan. De eerste maanden was de motivatie ver te zoeken, zeker in combinatie met het werken bij PwC. Toen ik me eenmaal in het onderwerp vastgebeten had, ging het relatief vanzelf. Desondanks wil graag mijn collega's bedanken bij zowel PwC als Meijburg bedanken voor de spar sessies en vermoeiende discussies bij het koffiezet apparaat die ik met ze heb gehad over dit nogal lastige voorstel dat ik heb geschreven.

Hiernaast wil natuurlijk ook Piet Oerlemans ontzettend bedanken voor zijn feedback en begeleiding bij het schrijven van deze masterthesis.

Amsterdam, 11 januari 2017

Appendix A

Ondanks het geringe commentaar in de literatuur omtrent het ARO Lease arrest wil ik niettemin een aantal kritische opmerkingen maken.

Ten eerste een opmerking omtrent de volgorde en gewicht van de beide hordes die genomen moeten worden wil men toekomen aan een vaste inrichting. In voorgaande zaken werd eerst de fiscaal rationele horde genomen, waarna pas werd gekeken of voldoende substantie aanwezig is voor een vaste inrichting. Dat de eerste horde de belangrijkste is, blijkt mijns inziens uit dat voorkeur van het HvJ ligt bij de zetel, tenzij deze geen geschikt aanknopingspunt is. Ook het woord vooral komt niet meer terug in de rechtsoverwegingen van het HvJ. Dit terwijl hiermee in de arresten Berkholz en Faaborg-Gelting Linien de vaste inrichting niet werd toegekend: vooral geen vaste inrichting indien de zetel een bruikbaar aanknopingspunt is. Uit het woord vooral werd duidelijk dat de fiscaal rationele horde meer gewicht kende dan de zekere bestendigheid. In de zaak ARO Lease wordt eerst getoetst aan de zekere bestendigheid, waarna op een nogal onduidelijke wijze nader wordt ingegaan op de fiscaal rationele oplossing.³¹⁰ Dat de rollen omgedraaid worden en dat het gewicht van beide criteria veranderd in dit arrest ten opzichte van vorige arresten vind ik opmerkelijk. Voornamelijk wanneer in ogenschouw wordt genomen dat het HvJ haar arresten binnen een bepaalde serie altijd op dezelfde wijze construeert en bouwt op rechtsoverwegingen uit voorgaande jurisprudentie.

Hiernaast neemt het HvJ één niet te missen feit niet mee in haar beoordeling. In zowel de verwijzingsbeschikking als in het arrest zelf wordt benadrukt dat in België altijd auto's aanwezig zijn.³¹¹ Dit vanwege het feit dat niet elke lessee de auto overneemt, waardoor ze in België gestald worden bij de zelfstandige ondernemers waarmee ARO Lease handelt. Een discutabele vergissing, vooral wanneer alle andere beschreven feiten wel worden meegenomen in de enigszins feitelijk afweging van het HvJ om al dan niet een vaste inrichting aan te nemen.

De laatste opmerking betreft de verandering van een criterium door het HvJ. In voorgaande jurisprudentie werd als criterium gehanteerd dat sprake moest zijn van een zekere bestendigheid (...) die noodzakelijk is voor bepaalde diensten.³¹² In rechtsoverweging 16 van het arrest ARO Lease wordt overwogen dat een zodanige structuur aanwezig moet zijn om zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken.³¹³ Hieruit lijkt te volgen dat de inrichting zelf diensten moet kunnen verrichten. De inrichting moet in dit geval bindingen kunnen aangaan en zelf zaken afwikkelen. Ook deze verandering van criterium is mijns inziens opmerkelijk, vooral wanneer in ogenschouw wordt genomen dat normaliter bouwt op oude rechtsoverwegingen. Feit blijft dat een zwaarder criterium gehanteerd wordt om een vaste inrichting toe te kennen, terwijl hier geen redenen voor aangewezen kunnen worden.

Uit de voorgaande commentaren op het arrest leid ik zeer voorzichtig de volgende vraag af. Was het HvJ eventueel bang dat haar redenering niet sterk genoeg was indien ze zich volledig had gebaseerd op haar voorgaande rechtsoverwegingen en heeft ze daardoor rechtsoverwegingen verwisseld, gewichten van de criteria veranderd, een feit over het hoofd gezien en de zekere bestendigheid criterium verzaard? Ik durf hier niet zo'n sterk uitgesproken mening te uiten als bij het DFDS arrest, waar men eensgezind een doelredenering van het HvJ constateerde, maar ik vind de veranderingen op zijn zachtst gezegd opvallend.

³¹⁰ M.M.W.D. Merckx, *De vaste inrichting in de Europese BTW*, WFR 2006/920, p. 2. merkt hierbij op dat dit gelezen 'zou kunnen worden' als een invulling van de fiscaal rationele oplossing.

³¹¹ Hof Amsterdam 7 juni 1995, nr. 94/2685, V-N 1996, 953, 24, punt 2.4 en HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease BV), V-N 1997/2933, 7, r.o. 5.

³¹² HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting-Linien), V-N 1996/2120, 22 en HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997/1662, 17.

³¹³ HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease BV), V-N 1997/2933, 7, r.o. 16.

Literatuuroverzicht

Literatuur

Auteur		Titel
R.	Abdoelkariem en F. Prinsen	<i>Het hoofdhuus en de vaste inrichting in de btw: With or Without you</i> , WFR 2015/45
R.	Abdoelkariem en F. Prinsen	<i>The Interaction between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union</i> , International VAT Monitor 2015/4.
R.	Akpinar	<i>De verdeeldheid over de reikwijdte van Skandia</i> , EFS Post-Master Indirecte Belastingen 2015/2016
C.	Amand en V. Lenoir	<i>Pro Rata Deduction by Financial Institutions – Gross Margin or Interest?</i> , International VAT Monitor 2006(1)
C.	Amand	<i>VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction – The internal market is leaking</i> , International VAT Monitor July/August 2007
D.B.	Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet	<i>Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting</i> , Deventer: Kluwer 1994
A.J.	Bomer en H.M.W. van Kesteren	<i>Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen</i> , WFR 2001/959
A.H.	Bomer	<i>Is de vaste inrichting in de BTW fiscaal rationeel?</i> , Btw-Bulletin 2003, 90
K.M.	Braun	<i>Aftrek van voorbelasting in de BTW diss.</i> , Deventer: Kluwer 2002
CBS		<i>De Nederlandse Economie 2012</i> , Den Haag: Centraal Bureau voor de Statistiek 2013, p. 206
S.	Crossen	<i>Twaalf jaar belasting over toegevoegde waarde</i> , WFR 1981/1101.
S.	Cornielje en I. Bondarev	<i>Scanning the Scope of Skandia</i> , International VAT Monitor, 2015(26)
E.W.E.M.	Cox	<i>De gewijzigde Btw-verordening: een knipperlicht in het schemerduister</i> , BtwBrief2011/1
Deloitte		december 2015, <i>FSI Indirect Tax News: Financial Services and Insurance updates from around the world</i> , issue 8
A.H.R.M.	Denie	<i>De overheid in de omzetbelasting diss.</i> , Deventer: Kluwer 1987
R.N.G.	van der Paardt	<i>BTW in Utopia (Bijl-bundel)</i> , Deventer: Kluwer 2001
E.J.W.	Heithuis	<i>Het einde van de fiscale eenheid VPB in zicht!</i> , WFR 2015/1348
HMRC		30 October 2015, <i>VAT grouping rules and the Skandia judgment</i> , Revenue and Customs Brief2015(18)
HMRC		30 October 2015, <i>VAT grouping rules and the Skandia judgment</i> , Revenue and Customs Brief2015(2)
H.	Hop en P. Bakker	<i>Europese btw-actualiteiten</i> , BTW-Bulletin 2015/61
J.P.	Hulshof en E.W.E.M. Cox	<i>De gewijzigde Btw-verordening: een knipperlicht in het schemerduister</i> , BtwBrief2011/10
J.J.A.M.	Körving	<i>Lang leve de grensoverschrijdende fiscale eenheid!</i> , Taxlive column 14 juni 2015
I.	Lejeune, E. Cortvriend en D. Accorsi	<i>Implementing Measures Relating to EU Place-of-Supply Rules: Are business Issues Solved and Is Certainty Provided?</i> , International VAT Monitor May/June 2011

I.	Lejeune, I Struyver en B. Caluwe	<i>Note to the ECJ Judgment in FCE Bank</i> , Algemeen Fiscaal Tijdschrift 2006/19
O.G.	Lippross	<i>Grüne Reihe, Band 11, Erich Fleisher Verlag</i> , Achim, 2005, blz. 289
M.M.W.D.	Merkx	<i>Btw-uitvoeringsverordening uitvoerbaar?</i> , WFR 2011/1308
M.M.W.D.	Merkx	Merkx,
M.M.W.D.	Merkx	<i>De vaste inrichting in de Europese BTW</i> , WFR 2006/920
M.M.W.D.	Merkx	<i>De woon- en vestigingsplaats in de btw diss.</i> , Deventer: Kluwer 2011
O.L.	Mobach en L. Janssen	<i>De zaak Skandia America Corporation: een geval apart</i> , BTW-Bulletin 2014/10
O.L.	Mobach en L. Janssen	Mobach en L. Janssen, <i>HvJ Skandia America Corporation in grensoverschrijdende EU-situaties</i> , BTW-Bulletin 2015/14
O.L.	Mobach en L. Janssen	Mobach en L. Janssen, <i>Skandia-update</i> , BTW-Bulletin 2015/
O.L.	Mobach	Mobach, <i>Vaste inrichting in beweging</i> , BTW-Bulletin 1996, nr. 5
W.A.P.	Nieuwenhuizen	<i>Leuker kunnen we het niet maken, ingewikkelder wel</i> , NTFR 2001/1545
OECD		<i>Consumption Tax Trends 2004: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues</i> , OECD: 2005
R.H.M.J.	Offermanns	<i>Het ondernemingsbegrip in Europees perspectief diss.</i> , Tilburg 1997
L.E.	Ploeger	<i>Het verbruik in de omzetbelasting (I)</i> , WFR 1972/5109
PwC		2 november 2006, <i>Study to Increase the Understanding of the Economic Effects of the VAT Exemption for Financial and Insurance Services</i>
J.	Reugebrink	<i>Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting</i> , Deventer: Kluwer 1965
J.	Reugebrink	<i>Omzetbelasting</i> , Deventer: FED 1990
J.	Sanders	<i>Een vaste inrichting van de vaste inrichting?</i> , BtwBrief 2014/113
A.	Schenk, O. Oldman en W. Cui,	<i>Value Added Tax: A Comparative approach</i> , Cambridge University Press: New York 2007
M.L.	Schippers en J.M.B. Boender,	<i>De btw en de vaste inrichting: mysteries solved?</i> , MBB 2015/03
M.C.	Schrauwen en K.A.M.M. Theunissen	<i>Gevolgen Le Crédit Lyonnais-zaak voor de Nederlandse praktijk</i> , BtwBrief 2013/113
M.	Schrauwen	<i>De FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario BTW-belast</i> , BtwBrief 2006/12
B.	Silva	<i>From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation in the European Union</i> , Intertax 2011-5
C.D.	Soares en A. Arnaldo	<i>VAT Grouping Schemes – Standpoint</i> , International VAT Monitor, 2015 (26), no. 2
E.	Sparidis en G.P. Stanco	<i>De Unierechtelijke uitleg van de BTW-groep</i> , WFR 2015/1249
J.J.P.	Swinkels	<i>De belastingplichtige en de Europese BTW diss.</i> , Den Haag: Koninklijke Vermande 2001.
J.J.P.	Swinkels	<i>Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes</i> , International VAT Monitor 2006(6)
B.J.M.	Terra	<i>Omzetbelasting bij grensoverschrijdend verkeer diss.</i> , Deventer: Kluwer 1984
B.J.M.	Terra	<i>Voorstel voor een richtlijn: afschaffing van de belastinggrenzen, wijzigingen in de wet op de omzetbelasting</i> , WFR 1988/445
M.J.M.A.	Toet	<i>Btw en fiscale eenheid</i> , MBB 2016/04

C.P.	Tuk	Wet op de omzetbelasting 1968, Deventer: Kluwer 1989
H.P.A.M.	van Arendonk, J.J.M. Jansen & R.N.G. van der Paardt	<i>VAT in EU and International Perspective</i> , Essays in honour of Han Kogels, IBFD: Amsterdam 2011, p. 28-29.
A.J.	van Doesum en G.J. van Norden	<i>De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw</i> , WFR 2009/1572
A.J.	van Doesum en G.J. van Norden	<i>De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (1)</i> , WFR 2006/6679
A.J.	van Doesum en G.J. van Norden	<i>De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (2)</i> , WFR 2006/6680
A.J.	van Doesum	<i>Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw diss.</i> , Deventer: Kluwer 2007
A.J.	van Doesum, H.M.W. van Kesteren, G.J. van Norden	<i>The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups</i> , EC Tax Review 2007-1
M.E.	Van Hilten en H.W.M. Van Kesteren	<i>Omzetbelasting</i> , Deventer: Kluwer 2014.
M.E.	van Hilten	<i>Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW diss.</i> , Kluwer: Deventer 1992
M.E.	van Hilten	<i>Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk</i> , WFR 1997/1369
H.W.M.	van Kesteren	<i>Fiscale rechtswil diss.</i> , Arnhem: Gouda Quint 1994.
H.M.W.	van Kesteren, M.M.W.D. Merckx en C. Sternberg	<i>Dutch/German Cross-Border VAT Grouping</i> , EC Tax Review 2013/4
A.D.P.V.	van Löben Sels en L. Neijtzell de Wilde	<i>Skandia America Corporation: de verscheurende werking van de fiscale eenheid</i> , BtwBrief 2015/3
G.J.	van Norden	<i>Het concern in de btw diss.</i> , Deventer: Kluwer 2007
G.J.	van Norden	<i>Verbetering van de performance van de Europese btw – VAT Action Plan 2016</i> , NTFR 2016/1945.
M.	van Rijnsoever, S. Slagman en M. Verwaal	<i>BTW in Hongarije en Slovenie; over toetreding en overtreding</i> , BtwBrief 2004/20
G.J.	van Slooten	<i>De BTW-Verordening: Mogen wijzigingen vermomd gaan als ‘verduidelijking’?</i> WFR 2012/61.16
G.J.	van Slooten	<i>Indirecte belastingen en vestzak/broekzaktransactie: mijn vestzak, maar jouw broekzak?</i> , WFR 2015/1387
F.L.J.	Vervaet	<i>De vaste inrichting – vangnet voor BTW –heffing?</i> , BtwBrief 1997, nr. 6/7
C.F.	Vitale	<i>Relations between Head Offices and Permanent Establishments: VAT/GST v. Direct Taxation, Value Added Tax and Direct Taxation, Similarities and Differences</i> , IBFD: Amsterdam 2009
K.	Vyncke	<i>De Impact van btw op ondernemingsgroepen diss.</i> , Kluwer: Deventer 2009
K.	Vyncke	<i>VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations</i> , International VAT Monitor 2007(7)
J.	Wessels	<i>Iedereen in de fiscale eenheid btw?</i> , MBB 2013/07-08
R.	Zuidgeest	<i>Cross-Border VAT Grouping</i> , International VAT Monitor 2010 (21), 1

Jurisprudentie

Arrest

Conclusie van A-G P.J. Wattel, 14 juni 2002, nr. 34976, BNB 2002/287

Conclusie van A-G P. Léger 29 september 2005, nr. 210/04, BNB 2006/184

Conclusie van A-G M.E. van Hilten 29 november 2012, nr. 11/05105, V-N 2013/18.17

Conclusie van A-G M. Wathelet, 8 mei 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), NTFR 2014/1594

Hof Amsterdam 7 juni 1995, nr. 94/2685, V-N 1996,953, 24

Hof Arnhem 9 februari 2006, nr. 05/00283, V-N 2006/35

Hof 's-Gravenhage 7 maart 2008, nr. BK-07/00054, V-N 2008/39.17

Högsta Förvaltningsdomstolens 28 mei 2015, nr. 5334-13

HR 2 juni 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295

HR 6 november 1986, nr. 23 026, BNB 1986/45

HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112

HR 26 augustus 1998, nr. 33 595, BNB 1999/302

HR 17 februari 1999, nr. 33 394, BNB 1999/133

HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287

HR 7 januari 2005, nr. 39 386, BNB 2005/126

HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7

HvJ EG 9 maart 1978, nr. 106/77 (Simmenthal), Jur. 1978, p. 629

HvJ EG 12 juni 1979, nr. 181/78 en 229/78 (Van Paassen), BNB 1980/44

HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/11 (Hong-Kong Trade Development Council), BNB 1982/311

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

HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Günter Berkholz), Jur. 1985, p. 02251

HvJ EG 8 juli 1986, nr. 73/85 (Kerrutt), Jur. 1986, p. 2219

HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87 (SUFA), FED 1989/559

HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), FED 1994/348

HvJ EG 26 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), V-N 1996/1396, 27

HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32

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

HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler), V-N 1997/653

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

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

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

HvJ EG 13 juli 2000, nr. C-136/00 (Societ  Monte dei Paschi di Siena), V-N 2000/50.22

HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf), BNB 2003/30

HvJ EG 29 april 2004, C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286

HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170

HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184

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

HvJ EU 22 mei 2008, nr. C-162/07 (Ampliscientifica en Amplifin), V-N 2008/25.20

HvJ EU 16 juli 2009, nr. C-244/08 (Commissie/Italië), NTFR 2009/1807

HvJ EU 26 oktober 2010, nr. C-97/09 (Schmelz), V-N 2010/58.20

HvJ EU 6 oktober 2011, nr. C-42/10 (Stoppelkamp), V-N 2011/50.20

HvJ EU 1 maart 2012, nr. C-280/10 (Polski Trawertyn), V-N 2012/17.17

HvJ EU 25 oktober 2012, nr. C-318/11 en C-139/11 (Daimler en Widex), V-N 2012/58.15

HvJ EU 9 april 2013, C-65/11 (Commissie/Nederland), V-N 2013/24.13

HvJ EU 9 april 2013, C-85/11 (Commissie/Ierland), V-N 2013/24.13

HvJ EU 12 september 2013, nr. C-388/11 (Crédit Lyonnais), V-N 2013/48.15

HvJ EU 12 juni 2014, nr. C-39/13 en C-40/13 (SCA Holding, X-AG en MSA), BNB 2014/216

HvJ 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation), BNB 2015/74

HvJ EU 16 oktober 2014, nr. C-605/12 (Welmory), V-N 2014/57.13

HvJ EU 23 april 2015, nr. C-111/14 (GST – Sarviz AG Germania), V-N 2015/24.16

HvJ EG 12 mei 2015, nr. C-452/03 (RAL Channels Islands), V-N 2005/32.26

HvJ EU 9 juli 2015, nr. C-183/14 (Salomie en Oltean), V-N 2015/36.16

HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14 en C-109/14 (Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva GmbH en Marenave Schifffahrts AG), V-N 2015/44.18

HvJ EU 2 september 2015, nr. C- 386/14 (Groupe Steria), BNB 2015/223

HvJ EU 6 oktober 2015, nr. C-66/14 (Finanzamt Linz), NTFR 2015/2886

HvJ EU 21 juni 2016, nr. C-393/15 (ESET)

Rechtbank Arnhem 3 augustus 2007, nr. 06/331, V-N 2008/5.21

Rechtbank 's-Gravenhage 22 juli 2009, nr. AWB 06/0867 t/m AWB 07/0884, V-N 2010/3.23