

Invloed Skandia arrest op de grensoverschrijdende Nederlandse fiscale eenheid

Bachelor scriptie Fiscale Economie



Naam student: Koen Roobol
Studentnummer: 410936
Begeleider: drs. P. C. J. Oerlemans

30 augustus 2019

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 - Inleiding	4
1.1 Aanleiding.....	4
1.2 Probleemstelling.....	5
1.3 Werkwijze	5
Hoofdstuk 2 - Relatie hoofdhuus en vaste inrichting	6
2.1. Vestigingsplaats.....	6
2.2.1 Hoofdhuus	6
2.2.2 Arrest Planzer	6
2.3.1 Vaste inrichting.....	8
2.3.2. Berkholz.....	9
2.3.3 Faaborg-Gelting Linien A/S.....	10
2.3.4. DFDS	10
2.3.5 ARO lease.....	12
2.4 Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011	13
2.5.1 Relatie hoofdhuus en vaste inrichting.....	13
2.5.2 FCE bank	14
Hoofdstuk 3 - Hoofdhuus en vaste inrichting in een fiscale eenheid	16
3.1 Art 11 btw-richtlijn fiscale eenheid	16
3.1.2. Voordelen/nadelen fiscale eenheid	17
3.1.3. Recht op aftrek	17
3.1.4. Criteria.....	18
3.2.1 Drie verwevenheden	18
3.2.2. Financieel.....	19
3.2.3. Organisatorisch.....	19
3.2.4. Economisch.....	19
3.2.5. BNB 1989/112	20
3.3.1 Hoofdhuus en vaste inrichting in een fiscale eenheid.....	20
3.3.2 Feiten en geschil.....	21
3.3.3 Uitspraak Hoge Raad	21
3.4. Besluit Staatssecretaris van Financiën	22
3.5. Verwevenheden in geval vaste inrichting	22
Hoofdstuk 4 - Skandia arrest	24
4.1. Inleiding	24
4.2.1. Feiten.....	24
4.2.2. Standpunten	24

4.2.3. Prejudiciële vragen	25
4.3.1. Reactie Advocaat-Generaal Wathelet	25
4.4.1. Beoordeling vraag één.....	26
4.4.2 Beoordeling vraag twee	27
Hoofdstuk 5 – Nederlandse gevolgen Skandia arrest	28
5.1.1. Standpunt Staatssecretaris van Financiën	28
5.2.1. Gevolgen voor de praktijk	28
5.3.1.Mismatches	29
5.3.2. Dubbele btw heffing.....	29
5.3.3. Geen belastingheffing	30
5.4. Onduidelijkheden	30
5.4.1. Omgekeerde Skandia-situatie	30
5.4.2. Interne en externe kosten.....	31
5.4.3. Hoofdhuis in de Europese Unie.....	31
5.5.1. Inbreukprocedure.....	32
Hoofdstuk 6 - Conclusie.....	33
Bibliografie	37
Bijlages.....	38

Hoofdstuk 1 - Inleiding

1.1 Aanleiding

In de omzetbelasting zijn er ondernemers die belast presteren en ondernemers die vrijgesteld presteren. Ondernemers die vrijgesteld presteren hebben als voordeel dat ze geen btw hoeven te rekenen als zij een prestatie verrichten. Het grote nadeel voor vrijgesteld presterende ondernemers is dat ze geen recht hebben op aftrek van voorbelasting. Het is voor vrijgesteld presterende belastingplichtigen dan ook van belang om de btw die ze betalen bij prestaties zo minimaal mogelijk te laten zijn. Voor ondernemers die belast presteren is de problematiek van btw betalen geen probleem, omdat ze recht hebben op vooraftrek.

In het FCE bank arrest bepaalt het Hof van Justitie dat prestaties tussen een hoofdhuis en vaste inrichting niet worden belast, omdat ze worden gezien als één belastingplichtige. De prestatie is dan niet belast met btw, omdat de prestatie niet 'bestaat'. De Hoge Raad volgt dit arrest ook in situaties waarin de vaste inrichting in Nederland in een fiscale eenheid zit. Prestaties van hoofdhuis naar vaste inrichting worden niet gezien, omdat het hoofdhuis en vaste inrichting één belastingplichtige zijn. Op 17 september 2014 wordt het Skandia arrest gewezen met mogelijk gevolgen voor de vrijgestelde ondernemer.

In het Skandia arrest beslist het Hof van Justitie dat de onderlinge prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting wél belast zijn. In het Skandia arrest is sprake van een vaste inrichting, omdat SACSE afhankelijk is van het Amerikaanse hoofdhuis. In deze zaak is het zo dat SACSE onderdeel is van de fiscale eenheid in Zweden, zonder dat het hoofdhuis onderdeel is van de fiscale eenheid. De band is volgens het Hof van Justitie verbroken en er is btw verschuldigd tussen het hoofdhuis en de fiscale eenheid in Zweden. Dit verschil in uitspraak tussen het Hof van Justitie en de Hoge Raad kan gevolgen hebben voor de behandeling van de fiscale eenheid in Nederland. Is de grensoverschrijdende fiscale eenheid in Nederland nog een mogelijkheid na het Skandia arrest? Of moeten de ondernemers een naheffingsaanslag betalen door terugwerkende kracht?

Als er gevolgen zijn zal dit vooral gemerkt worden door vrijgesteld presterende ondernemers. Als de prestatie van hoofdhuis aan vaste inrichting belast is met btw, kan een vrijgesteld presterende ondernemer de belasting niet aftrekken. In deze scriptie wordt onderzocht wat de gevolgen zijn van het Skandia arrest op de Nederlandse praktijk en wat de onduidelijkheden zijn.

1.2 Probleemstelling

Gezien de aanleiding die hierboven geschetst is luidt de hoofdvraag als volgt:

Wat zijn de gevolgen voor Nederland van het Skandia arrest voor diensten tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting op het moment dat de vaste inrichting in een Fiscale eenheid zit met het hoofdhuis?

1.3 Werkwijze

Voor het beantwoorden van de hoofdvraag is er onderzoek gedaan aan de hand van deelvragen. In het tweede hoofdstuk wordt er onderzocht wat de relatie is tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting. Dit zal gebeuren door eerst te kijken wat de begrippen hoofdhuis en vaste inrichting inhouden. Het begrip vaste inrichting heeft in het verleden voor veel discussie gezorgd door het ontbreken van een duidelijke betekenis. In de zesde btw richtlijn wordt het begrip genoemd maar niet toegelicht. In de negentiende btw richtlijn is er een definitie opgenomen, maar dit is een voorstel dat niet definitief is geworden. Jurisprudentie geeft wel een invulling aan het begrip 'vaste inrichting' aan de hand van Berkholz, Faaborg-Gelting Linien, DFDS en Aro Lease zal het begrip vaste inrichting duidelijk worden. Als bepaald is wanneer sprake is van een vaste inrichting komt de vraag op hoe onderlinge prestaties belast worden tussen een vaste inrichting en het hoofdhuis, hierbij is het FCE bank arrest van belang.

In het derde hoofdstuk wordt onderzocht hoe prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting belast worden als de vaste inrichting in een fiscale eenheid zit. Het hoofdstuk begint met hoe een fiscale eenheid wordt gevormd, wat de voor- en nadelen zijn en wat de mogelijke voorwaarden zijn. Vervolgens wordt er gekeken hoe de Hoge Raad vindt dat prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting moeten worden belast als zij onderdeel zijn van een fiscale eenheid. Tot slot wordt gekeken of de voorwaarden van de fiscale eenheid veranderd zijn door het arrest van de Hoge Raad

Het vierde hoofdstuk gaat over het Skandia arrest. In dit arrest wordt een uitspraak gedaan met mogelijk grote gevolgen voor het belasten van interne prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting. Eerst zullen de feiten worden besproken, vervolgens de standpunten van beide partijen en de prejudiciële vragen. Na de prejudiciële vragen wordt de reactie van Advocaat-Generaal Wathelet besproken. Tot slot de uitspraak met de bijbehorende rechtsregel.

In het vijfde hoofdstuk staat de vraag centraal hoe het Skandia-arrest uitwerking heeft op Nederland en wat de reactie was van de staatssecretaris op dit arrest. Ook wordt onderzocht welke discussies naar aanleiding van het Skandia arrest zijn ontstaan. Tot slot komt de conclusie in hoofdstuk zes waarin de informatie zal worden samengevat en de hoofdvraag beantwoord zal worden.

Hoofdstuk 2 - Relatie hoofdhuis en vaste inrichting

2.1. Vestigingsplaats

De omzetbelasting is een objectgerichte belasting, geheven van ondernemers. Het ondernemersbegrip is gedefinieerd in artikel 7 Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: wet OB 1968) als eenieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Objectgerichte belasting houdt in dat er een belastbare handeling is en daar wordt een persoon bij gezocht. Bij een subjectieve belasting wordt een belastbaar persoon belast door er een objectieve maatstaf bij te zoeken. Voor de vestigingsplaats, in de objectgerichte belasting, is het niet van belang waar het subject is gevestigd, maar wordt er gekeken naar waar de dienst of levering wordt verricht. In principe is een ondernemer in één land gevestigd (primaire vestigingsplaats). Het kan voorkomen dat een ondernemer een filiaal heeft in het buitenland. In dat geval is de primaire vestigingsplaats het hoofdhuis en bestaat mogelijk een vaste inrichting in het buitenland (secundaire vestigingsplaats).

2.2.1 Hoofdhuis

Hoofdhuis is een ander woord voor de zetel van de bedrijfsuitoefening. Waar het hoofdhuis is gevestigd is de primaire vestigingsplaats¹. In het Planzer arrest² is een uitspraak gedaan over de vestigingsplaats en de zetel van de bedrijfsuitoefening. Het Hof van Justitie heeft in deze zaak geoordeeld dat het hoofdhuis gevestigd is in het land waar de belangrijkste beslissingen worden genomen betreffende de algemene leiding en waar de centrale bestuurstaken worden uitgevoerd.

2.2.2 Arrest Planzer

Het arrest Planzer geeft een rechtsregel voor de bepaling waar het hoofdhuis is gevestigd. Planzer Luxembourg Sàrl (hierna: Planzer), een transportonderneming, is gevestigd in Frisange, Luxemburg. Volgens Planzer heeft de onderneming een Luxemburgs belastingnummer en is zij daar onderworpen aan btw. De enige aandeelhouder, Planzer Transport AG, is gevestigd in Dietikon, Zwitserland.

Het belang van deze procedure is dat Planzer vanwege fiscale overwegingen gevestigd wil zijn in Luxemburg en niet in Zwitserland. Zwitserland is geen lidstaat van de Europese Unie, Luxemburg is dat wel. Om btw terug te kunnen vragen, wil Planzer gevestigd zijn in Luxemburg. Op het moment dat Planzer gevestigd zou zijn in Zwitserland kan Planzer de btw niet aftrekken, omdat Duitsland geen teruggaaf verleent op de levering van brandstof aan ondernemers die buiten het grondgebied van de Europese Unie zijn gevestigd³. In 1997 en 1998 heeft Planzer verzoeken ingediend om de btw die zij in Duitsland heeft voldaan over brandstof terug te krijgen. De Duitse belastingdienst kwam tot een andere conclusie. Het adres dat was vermeld was niet voorzien van een telefoonaansluiting en

¹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014, p.101.

² HvJ, 28 juni 2007, zaak C-73/06 (Planzer Luxembourg Sàrl).

³ HvJ, Noot Vakstudie Nieuws onder 28 juni 2007, zaak C-73/06

daarom werd Zwitserland als primaire vestigingsplaats benoemd en niet Luxemburg. Planzer ging in beroep met prejudiciële vragen tot gevolg.

De uiteindelijke vraag is hoe het begrip ‘zetel van de bedrijfsuitoefening’ uit de Dertiende Richtlijn moet worden gedefinieerd. Het Hof van Justitie oordeelt in rechtsoverweging 60 dat: “de zetel van de bedrijfsuitoefening in de zin van artikel 1, punt 1, van de Dertiende Richtlijn heeft betrekking op de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van deze vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend.

De belangrijkste factoren waar rekening mee moet worden gehouden bij het bepalen van de plaats van de zetel 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.

Het derde en vierde punt zijn meestal dezelfde plaats. Als de plaats van de zetel nog niet is bepaald aan de hand van de voorgaande punten, zijn er nog andere elementen om de vestigingsplaats te bepalen;

- de woonplaats van de hoofdbestuurders;
- de plaats waar de algemene vergaderingen van aandeelhouders worden gehouden;
- waar de administratie en de boekhouding zich bevinden, en;
- waar de financiële en vooral de bankzaken hoofdzakelijk worden geregeld.⁴

Vervolgens wordt er nog aan toegevoegd in rechtsoverweging 62 dat fictieve vestigingen zoals brievenbusmaatschappijen en schijnvennootschappen niet aangemerkt kunnen worden als zetel van de bedrijfsuitoefening.

⁴ HvJ, 28 juni 2007, zaak C-73/06 (Planzer Luxembourg Sàrl), RO 63.

2.3.1 Vaste inrichting

Naast het hebben van een primaire vestigingsplaats is het voor ondernemers ook mogelijk om een secundaire vestigingsplaats te hebben. Deze secundaire vestiging is een filiaal dat afhankelijk is van het hoofdhuis. Het begrip vaste inrichting komt in onze nationale wet voor in artikel 6 wet OB 1968 en in artikel 12 wet OB 1968. De definitie ontbreekt in beide artikelen. Bij een dienst aan een ondernemer is de plaats waar een dienst wordt verricht de plaats van de zetel van de bedrijfsuitoefening volgens artikel 6 lid 1 wet OB 1968. Indien sprake is van een dienst in een ander land dan waar de zetel van de bedrijfsuitoefening is, geldt de plaats waar de vaste inrichting zich bevindt. Bij een dienst aan een consument is de plaats van de zetel of vaste inrichting van de dienstverlener leidend (artikel 6 lid 2 wet OB 1968), ook als de vaste inrichting een andere vestigingsplaats heeft. Van wie daadwerkelijk de belasting wordt geheven is hierdoor nog niet voor alle gevallen bepaald. In artikel 12 wet OB 1968 wordt namelijk de verleggingsregeling besproken, die hierop van invloed is.

Artikel 12 lid 1 wet OB 1968 zegt dat belasting wordt geheven van de ondernemer die de levering of de dienst verricht. Als de dienstverlener geen zetel of vaste inrichting heeft in Nederland en de afnemer heeft een Nederlands btw-identificatienummer dan wordt geheven van de afnemer volgens artikel 12 lid 2 wet OB 1968. Artikel 12 lid 2 wet OB 1968 ziet op prestaties verricht door een ondernemer aan een ondernemer. Vervolgens staat er in artikel 12 lid 3 wet OB 1968 dat wanneer een ondernemer die een levering verricht geen zetel of vaste inrichting heeft in Nederland en de degene waaraan de dienst of levering is gericht wel een zetel of vaste inrichting heeft, belasting wordt geheven van de afnemer van die dienst of levering. Artikel 12 lid 3 wet OB 1968 ziet op prestaties verricht door een ondernemer aan een ander dan particulieren. Ook geldt de verleggingsregeling voor rechtspersonen en niet ondernemers. Tenslotte staat er in artikel 12 lid 4 wet OB 1968: als een ondernemer een vaste inrichting heeft in Nederland, dan is die ondernemer niet direct in Nederland gevestigd. Als de ondernemer belast presteert, maar de vaste inrichting wordt niet bij de handeling betrokken, dan is de ondernemer niet in Nederland gevestigd. Uit bovenstaande blijkt dat wel wordt besproken hoe een vaste inrichting moet worden behandeld, maar niet wat de definitie hiervan is.

In de nationale wet is geen definitie te vinden voor de vaste inrichting. In de Zesde btw-richtlijn uit 1977 werd het begrip vaste inrichting voor het eerst opgenomen. Destijds is er geen definitie gegeven voor het begrip. Als het begrip de vaste inrichting opgenomen zou zijn in de richtlijn hadden de autoriteiten dit moeten doorvoeren in de wetgeving. Een richtlijn heeft als kenmerk dat het een zogenaamde resultaatverplichting kent ten opzichte van een bepaald doel. De lidstaten mogen zelf bepalen hoe het doel van de Europese Unie wordt bereikt, namelijk door middel van nationale

wetgeving⁵. In de negentiende richtlijn is er wel een definitie opgenomen, alleen is deze richtlijn nooit aangenomen en dus niet van kracht geweest. Het voorstel was als volgt: 'De uitdrukking vaste inrichting die in dit artikel wordt gebruikt, omvat elke vaste inrichting van een belastingplichtige, ook indien daar geen belastbare handeling zal worden verricht' (19^e btw-richtlijn).

In jurisprudentie is er wel een betekenis gegeven aan het begrip vaste inrichting. Dit zal in de volgende paragrafen nader worden besproken.

2.3.2. Berkholz

In het Berkholz-arrest⁶ (1985) werden voor het eerst prejudiciële vragen gesteld over de invulling van het begrip vaste inrichting. Gunter Berkholz heeft een eenmanszaak die zich bezighoudt met de exploitatie en plaatsing van speelautomaten, jukeboxen en soortgelijke apparaten. De meeste automaten staan in cafés in Duitsland. Ook heeft hij automaten aan boord van twee veerboten (veerboten onder andere naar Denemarken). De automaten hebben onderhoud nodig, maar hier is geen personeel voor nodig dat permanent aan boord is. Het Finanzgericht stelde aan het Hof van Justitie de vraag of er sprake is van een vaste inrichting als er ergens een installatie voor de uitoefening van de beroepsactiviteit is (punt 9.1) en op zee wordt gevaren buiten het territorium. Ook werd de vraag gesteld aan welke kenmerken een vaste inrichting moet voldoen om te kwalificeren als vaste inrichting.

Uit dit arrest komen twee voorwaarden voor het begrip vaste inrichting naar voren:

- Beschikt duurzaam over personeel en technische middelen.
- Het is niet doelmatig het hoofdhuis aan te merken als plaats waar de dienst wordt verricht.⁷

Het uitgangspunt is dat men uitgaat van de plaats van het hoofdhuis. Als is voldaan aan beide voorwaarden, is er sprake van een vaste inrichting. De voorwaarden zijn cumulatief. In het arrest Berkholz zei het Hof van Justitie dat er pas sprake is van een vaste inrichting, als er een bepaalde bestendigheid wordt vertoond (1^e criterium Berkholz). Die bestendigheid is bijvoorbeeld het duurzaam over personeel en technische middelen beschikken (rechtsoverweging 18/19) die noodzakelijk zijn om de dienst te verrichten. Dat de speelautomaten om de zoveel tijd onderhouden worden, is geen reden om de speelautomaten als een vaste inrichting aan te merken. De tweede voorwaarde is het doelmatigheidscriterium. Om te voldoen aan het doelmatigheidscriterium moet de heffing niet leiden tot een bevoegdheidsconflict tussen landen of leiden tot de fiscaal niet rationele keuzes. In het geval van Berkholz is het wel doelmatig om te heffen. De woonplaats van Berkholz

⁵ https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_nl#verordeningen

⁶ HvJ, 4 juli 1985, zaak C-168/84, (Gunter Berkholz).

⁷ Merx, M.M.W.D. (2011). De woon-en vestigingsplaats in de Btw.

wordt daarom aangewezen als plaats waar de dienst is verricht. Tot deze conclusie kwam het Hof van Justitie door de ontbrekende bestendigheid en het hebben van een goed aanknopingspunt voor de heffing.

2.3.3 Faaborg-Gelting Linien A/S

Faaborg-Gelting Linien A/S⁸ (hierna: FG Linien) is een Deense ondernemer die maaltijden verstrekt aan boord van veerboten die varen tussen Faaborg en Gelting. FG Linien gaat ervan uit dat deze dienst wordt belast waar het hoofdhuis is gevestigd, in Denemarken. De Duitse fiscus vindt daarentegen dat er sprake is van een levering van goederen. Een levering van goederen zou betekenen dat er in beide landen btw zal moeten worden betaald. Er is btw verschuldigd op de plaats waar geleverd wordt volgens artikel 5 lid 1 onderdeel b wet OB 1968. De discussie over levering van een goed of een dienst resulteerde in prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie in 1996. Bij een restaurant is er sprake van een dienst aangezien het dienstenaspect ruim de overhand heeft⁹. Het eten dat 'geleverd' wordt is niet meer dan een onderdeel van de prestatie. Hier gaat het om afhaalmaaltijden en wordt er niks gedaan om de nuttigheid prettiger te maken. Toch besluit het Hof van Justitie dat er sprake is van een dienst. Uit het Berkholz arrest kwam naar voren dat de plaats van het hoofdhuis de voorkeur krijgt voor belastingheffing, tenzij het niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of er een conflict ontstaat met een andere lidstaat¹⁰. Daarnaast kan een andere plaats waar geheven wordt pas worden overwogen als de inrichting een zekere mate van bestendigheid vertoont (1^e criterium Berkholz). Dat is hier niet het geval omdat de vestigingsplaats een bruikbaar aanknopingspunt is voor de heffing. De zetel is het uitgangspunt. Als heffing in een bepaald land niet tot een rationele keuze leidt of er zou een conflict ontstaan met een andere lidstaat, dan is er sprake van een vaste inrichting (2^e criterium). Sprake van een conflict of een fiscaal niet rationele oplossing is hier niet. Gezien beide criteria is hier geen sprake van een vaste inrichting, daarom wordt geheven bij het hoofdhuis.

2.3.4. DFDS

Een fiscaal rationele oplossing is geen eenduidig begrip en daarom is het nuttig dat dit nader wordt uitgelegd door het Hof van Justitie in de DFDS zaak¹¹ in 1997. DFDS is een Deense vennootschap in de scheepvaart en regelt reizen en vervoer in het algemeen. Ze hebben een dochtermaatschappij (DFDS Ltd.) die als verkoop-, havenagent en als centraal reserveringsbureau actief is in het Verenigd Koninkrijk en Ierland. De Engelse fiscus is van mening dat de dochtermaatschappij een vaste inrichting is en dat er belasting moet worden voldaan in Engeland. DFDS wil juist graag het hoofdhuis

⁸ HvJ, 2 mei 1996, zaak C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien)

⁹ HvJ, 2 mei 1996, zaak C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), RO 14

¹⁰ HvJ, 2 mei 1996, zaak C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), RO 17

¹¹ HVJ, 20 februari 1997, zaak C-260/95 (DFDS)

(Denemarken) aanhouden als de zetel, omdat de diensten die zij verrichten zijn vrijgesteld in Denemarken. Bij het beantwoorden of er sprake is van een vaste inrichting, moet het Hof van Justitie de volgende zaken toetsen;

-er moet worden nagegaan of DFDS Ltd. onafhankelijk is van DFDS.

-er moet worden onderzocht of de dochter bestendigheid vertoont qua personeel en technische middelen.

De moeder bezit het gehele kapitaal van de dochter en de moeder legt de dochter verplichtingen op. Op grond waarvan het Hof van Justitie tot de conclusie komt dat de dochter optreedt als assistent¹². In rechtsoverweging 23 wordt benadrukt dat er vooral moet worden gekeken naar economische realiteit (wat er daadwerkelijk gebeurt). Belasting kan niet zomaar worden geheven in het land van het hoofdhuis, omdat de belaste activiteit daar niet per se is verricht. De kans om te ontsnappen aan belastingheffing wordt te groot. De fiscaal rationele keuze houdt in dat heffing moet plaatsvinden op het nuttigste aanknopingspunt met als doel uniforme heffing. Het nuttigste aanknopingspunt lijkt niet uit te gaan naar de 'bewegende' vaste inrichting¹³. In het geval van DFDS is het nuttigste punt de plaats waar feitelijk de verkoop van de rondreizen wordt gedaan. Het nuttigste aanknopingspunt moet voorkomen worden dat er dubbele- of non-heffing ontstaat¹⁴. Er is een mogelijkheid op een bevoegdheidsconflict. Zowel de autoriteiten van de lidstaat van de vaste inrichting, als de autoriteiten van de lidstaat van het hoofdhuis bepalen los van elkaar of hun land het meest nuttige aanknopingspunt is. Indien dit conflict zich voordoet hebben de autoriteiten in het land van de vaste inrichting de heffingsbevoegdheid.¹⁵

De laatste overweging is de bestendigheid (het duurzaam over personeel en technische middelen beschikken). Vanwege de werknemers in dienst bij de Engelse ondernemer en door de overige materiële omstandigheden concludeert het Hof van Justitie dat er aan de bestendigheid is voldaan. Er wordt geoordeeld dat er sprake is van een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk en dat aldaar belasting moet worden voldaan.

¹² HVJ, 20 februari 1997, zaak C-260/95 (DFDS), RO 26

¹³ HvJ, Noot Vakstudie Nieuws onder EG 20 februari 1997, zaak C-260/95

¹⁴ A.H. Bomer, Is de vaste inrichting in de BTW fiscaal rationeel?, Btw-Bulletin 2003, 90

¹⁵ M.M.W.D. Merx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, (FM nr. 137) 2011/7.4.2

2.3.5 ARO lease

ARO lease BV¹⁶ is een bedrijf dat zich voornamelijk bezighoudt met operational lease¹⁷ in de rol van lessor¹⁸. ARO lease is actief in Nederland en België maar heeft geen hoofdkantoor in België. Om die reden worden alle contracten gesloten in Den Bosch. De Belgische belastingdienst wil heffen, omdat zij vindt dat de vloot auto's in eigendom van ARO lease met zich meebrengt dat er een vaste inrichting is in België. Er is sprake van een dienst, aldus het Hof van Justitie¹⁹. Het Hof van Justitie geeft aan dat als plaats van de dienst in geval van vervoermiddelen de zetel van de bedrijfsuitoefening als uitgangspositie dient te worden genomen. Het is bij vervoermiddelen lastig te bepalen waar ze zijn, aangezien ze overal heen kunnen rijden. Het valt niet te controleren of de auto's de grens zijn gepasseerd. Er is geen bestendigheid in België aangezien er geen personeel aanwezig is. Het Hof van Justitie komt tot de conclusie dat er geen sprake is van een vaste inrichting in België. Dit is op zich een opvallende uitspraak, omdat in rechtsoverweging 23 en 24 besproken wordt dat het voornaamste doel is om te belasten waar de dienst wordt uitgevoerd.

Het Hof van Justitie zet dit aan de kant, omdat het onduidelijk is waar de auto's zich bevinden. ARO lease verricht de volgende handelingen in België: "aan aldaar (België) gevestigde cliënten personenauto's verhuurt op basis van lease-overeenkomsten, haar cliënten met haar in contact zijn gekomen via in diezelfde staat gevestigde zelfstandige tussenpersonen, de cliënten de auto van hun keuze zelf hebben uitgezocht bij in die staat gevestigde dealers, zij de auto's heeft gekocht in die staat, alwaar deze zijn geregistreerd, en aan haar cliënten heeft verhuurd op basis van lease-overeenkomsten die in haar zetel zijn opgemaakt en ondertekend, de cliënten de onderhoudskosten dragen en in die staat wegenbelasting betalen, maar zij aldaar niet over een kantoor of een stalling voor de auto's beschikt."²⁰

Het Hof van Justitie vindt dat er pas sprake kan zijn van een vaste inrichting als er een geschikte structuur is om zelfstandig de dienst mogelijk te maken. In Den Bosch worden alle contracten gesloten waardoor er niet zelfstandig diensten kunnen worden verricht vanuit België. De conclusie is gebaseerd op de bestendigheid door het ontbreken van personeel, een kantoor, een stalling voor de auto's en de structuur.

¹⁶ HvJ, 17 juli 1997, zaak C-190/95 (ARO-Lease BV)

¹⁷ Lease maatschappij blijft eigenaar van de auto. Financial lease komt de auto op de balans van de onderneming en gaat het juridisch eigendom over na de betaling van de laatste termijn

¹⁸ Loopt economisch risico terwijl de lessor bijna geen controle heeft over het object

¹⁹ HvJ, 17 juli 1997, zaak C-190/95 (ARO-Lease BV), RO 11

²⁰ HvJ, 17 juli 1997, zaak C-190/95 (ARO-Lease BV), RO 27

2.4 Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011

De Europese Raad gebruikt niet alleen richtlijnen om uniformiteit te krijgen in het btw-stelsel. De richtlijnen behouden ruimte voor interpretatie door de lidstaten doordat zij geen directe toepasbaarheid hebben. Een verordening heeft dit wel en hiermee wordt invulling gegeven aan de begrippen in de richtlijn. Een verordening wordt niet omgezet in de nationale wet, daarom is het een zuiverder middel om gelijke interpretatie te creëren. Daarnaast heeft een verordening minder last van interpretatiefouten of vertaalfouten dan een richtlijn, omdat het niet naar een wet vertaald hoeft te worden.

De huidige btw-verordening die geldt is 282/2011.²¹ In artikel 11 van de verordening staat een definitie voor de vaste inrichting; “Voor de toepassing van de volgende artikelen wordt onder ‘vaste inrichting’ verstaan iedere andere inrichting dan de in artikel 1022 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”. Het eerst criterium (bestendigheid) is opgenomen in de btw-verordening. Het tweede criterium (fiscaal rationele keuze) daarentegen niet. Voor de uitvoering heeft dit weinig effect, omdat jurisprudentie van kracht blijft en daarmee het tweede criterium ook.

2.5.1 Relatie hoofdhuis en vaste inrichting

Het land waar het hoofdhuis is gevestigd, is de primaire vestigingsplaats en de secundaire vestigingsplaats is de plaats waar de vaste inrichting is gevestigd. Bij het bepalen van de plaats van het hoofdhuis zijn de statutaire zetel en plaats van het centrale bestuur de belangrijkste factoren. In de wet is geen definitie opgenomen voor de vaste inrichting. Het Hof van Justitie heeft wel uitspraken gedaan ter verduidelijking van het begrip. Allereerst in het Berkholz arrest. Uit dit arrest kwamen twee te toetsen voorwaarden naar voren: bestendigheid en doelmatigheid. De uitgangspositie wat betreft de plaats van vestiging is de zetel van de bedrijfsuitoefening. Een vaste inrichting is pas een vaste inrichting als het filiaal duurzaam beschikt over personeel en technische middelen. In FG Linien werd het idee uit Berkholz bevestigd door de uitspraak die stelde dat de uitgangspositie de plaats van het hoofdhuis is, tenzij dit leidt tot een fiscaal niet rationele keuze. Als er aanknopingspunten zijn richting het hoofdhuis, doet het er niet meer toe dat er bestendigheid is bij de vaste inrichting.

De fiscaal rationele oplossing wordt uitgelegd in de DFDS zaak. Er lijkt een draai gemaakt te worden door het begrip te duiden. Bij de eerste arresten kwalificeer je niet als vaste inrichting op het

²¹ Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

²² Plaats van de centrale bestuurstaken (arrest Planzer)

moment dat er aanknopingspunten zijn met het hoofdhuis. Nu de fiscaal rationele keuze is uitgelegd in de DFDS zaak willen de overheden belasten bij het nuttigste aanknopingspunt (Het land waar de vaste inrichting aanwezig is, heeft het laatste woord). ARO-lease voldoet niet aan de bestendigheid in België, aangezien de voorwaarden cumulatief zijn is er geen sprake van een vaste inrichting.

Het is nu duidelijk wanneer er sprake is van een vaste inrichting en hoofdhuis. Onbesproken is nog hoe onderlinge prestaties tussen deze twee moeten worden beschouwd. Het Hof van Justitie heeft een uitspraak gedaan over hoe onderlinge prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting belast moeten worden. Dit wordt uitgewerkt in de volgende paragraaf.

2.5.2 FCE bank

In FCE Bank-arrest²³ heeft het Hof van Justitie zich uitgelaten over hoe prestaties belast moeten worden tussen hoofdhuis en vaste inrichting. FCE Bank Plc is een vennootschap gevestigd in het Verenigd Koninkrijk die aldaar vrijgestelde prestaties verricht. In onderliggend geschil met de Italiaanse belastingdienst neemt de Belastingdienst de stelling in dat er een belaste prestatie is verricht tussen FCE Bank Plc en FCE It, de vaste inrichting in Italië.

De Italiaanse belastingdienst is van mening dat FCE It fiscaal autonoom is en dat de betaling die FCE It doet aan FCE Bank een vergoeding is voor de diensten. FCE Bank stelt daarentegen dat FCE It geen rechtspersoonlijkheid heeft. De partijen zijn twee entiteiten die één belastingplichtige vormen en daarom kan er geen btw worden berekend vanwege het ontbreken van een rechtsverhouding²⁴.

Het Hoogerechtshof besluit prejudiciële vragen stellen aan het Hof van Justitie. De eerste vraag heeft voor dit onderzoek belang en luidt als volgt: ‘als er een hoofdhuis is met een vaste inrichting in het buitenland (al dan niet Europese Unie) kan de vaste inrichting dan als zelfstandig belastingplichtige worden beschouwd?’ Wanneer de vaste inrichting als zelfstandige entiteit wordt beschouwd, betekent dit dat er een rechtsverhouding kan ontstaan en er btw verschuldigd is over de verrichte diensten²⁵.

Allereerst vindt het Hof van Justitie het niet nodig om in te gaan op het scenario waarin de zetel van de bedrijfsuitoefening buiten de Europese Unie is gelegen. In rechtsoverweging 23 concludeert het Hof van Justitie dat FCE It een vaste inrichting is van FCE Bank. FCE It heeft geen rechtspersoonlijkheid. Om te bekijken of er sprake is van een rechtsverhouding gaat het Hof van Justitie onderzoeken of FCE It autonoom is²⁶. Als bijkantoor is FCE It volledig afhankelijk van FCE

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

²⁴ HvJ, 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank), RO 19.

²⁵ HvJ, 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank), RO 20.

²⁶ HvJ, 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank), Ro 35.

Bank, omdat het bedrijfsrisico wat betreft kredietverlening volledig bij FCE Bank ligt. Bijvoorbeeld als een klant een lening niet terugbetaalt. De conclusie van dit arrest is dat er geen rechtsverhouding is tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting en daarom geen btw verschuldigd is bij onderlinge prestaties. De onderlinge prestaties zijn pas belastbaar als hoofdhuis en vaste inrichting optreden als zelfstandige personen.

Zoals besproken in 1.3.4. in de DFDS zaak moet er een zekere afhankelijkheid zijn voor er een kwalificatie als vaste inrichting mogelijk is. Als je onafhankelijk bent van het hoofdhuis is geen sprake van een vaste inrichting en zijn er twee zelfstandige entiteiten. Is er wel een vaste inrichting (dus in ieder geval afhankelijkheid van het hoofdhuis) dan wordt voldaan aan de eisen van de FCE Bank zaak en zijn de onderlinge prestaties niet belast. Volgens Schrauwen²⁷ is het ook moeilijk voorstelbaar dat situaties bestaan waarin sprake is van een vaste inrichting en tegelijkertijd een fictieve zelfstandigheid vanwege voldoende autonomie. De conclusie is dat hoofdhuis en vaste inrichting één belastingplichtige zijn en onderlinge prestaties niet belast zijn met btw.

²⁷ M.Schrauwen. DE FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario btw-belast. Btw-brief 2006.

Hoofdstuk 3 - Hoofdhuis en vaste inrichting in een fiscale eenheid

3.1 Art 11 btw-richtlijn fiscale eenheid

De btw-groep optie, beter bekend als ‘de fiscale eenheid’, staat geregeld in artikel 11 van de btw-richtlijn. Deze bepaling is een zogeheten kan-bepaling. Dit betekent dat het niet verplicht is deze bepaling uit te voeren. Vijftien landen maken gebruik van de fiscale eenheid²⁸. In de richtlijn staat alleen een kader, hoe een land de verdere invulling doet is aan de lidstaat. Iedere lidstaat heeft dan ook zijn eigen eisen²⁹.

Artikel 11 btw-richtlijn luidt als volgt:

“Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde (‘BTW-comité’) 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.

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

Volgens artikel 11 btw-richtlijn is het toegestaan om een fiscale eenheid te vormen tussen personen die binnen het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd en juridisch gezien zelfstandig zijn. Deze personen moeten financieel, economisch en organisatorisch nauw verweven zijn. Een lidstaat mag zelf bepalen welke maatregelen het neemt om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen. Deze bepaling is voornamelijk opgenomen om misbruik te voorkomen. Misbruik gebeurde bijvoorbeeld door de onderneming op te knippen om voordelige regelingen te kunnen gebruiken.³⁰

In de Nederlandse wet komt de fiscale eenheid naar voren in artikel 7 lid 4 wet OB 1968. In vergelijking met andere lidstaten is het in Nederland niet optioneel om onderdeel te worden van een fiscale eenheid. Voldoe je aan de eisen, dan vorm je een fiscale eenheid. Dit blijkt uit de tekst van artikel 7 lid 4 wet OB 1968. Hierin staat dat je aangemerkt wordt als één belastingplichtige indien de belastingplichtigen financieel, organisatorisch en economisch zodanig verweven zijn dat ze een eenheid vormen.

In juli 2009 kwam de Europese Commissie (hierna: EC) met een mededeling met als doel het harmoniseren van lidstaten wat betreft de fiscale eenheid. De EC is bang dat er door sommige

²⁸ Europese Commissie 2 juli 2009, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, COM(2009) 325

²⁹ A.J. van Doesum & G.J. van Norden, ‘De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-BTW’ WFR 2009/1572.

³⁰ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014, p.104.

belastingplichtigen meer voordeel wordt behaald met de fiscale eenheid en dat daardoor oneerlijke belastingconcurrentie ontstaat tussen de lidstaten. Van Doesum en Van Norden³¹ spreken dit tegen. Zij betwijfelen of belastingconcurrentie door de fiscale eenheid bestaat en als het al bestaat of het schadelijk is voor de interne markt. Volgens hen leidt belastingconcurrentie tot (sluipende) harmonisatie van de te stellen eisen aan de fiscale eenheid door het 'Delaware-effect'³². Als er belastingconcurrentie is en het Delaware-effect treedt inderdaad op, zou de mededeling van de EC overbodig zijn aangezien er dan al harmonisatie zou optreden.

3.1.2. Voordelen/nadelen fiscale eenheid

Ondernemers behalen voordelen op administratief vlak aangezien ze maar één aangifte doen. Binnen een fiscale eenheid hoef je bijvoorbeeld ook niet te opteren voor belaste verhuur. Dit is een voordeel als de hurende partij geen of beperkt aftrekrecht heeft. In geval van belaste verhuur zouden vrijgesteld presterende ondernemers de btw niet kunnen aftrekken³³. Ook kan er een financieringsvoordeel worden behaald, indien intern verrekend kan worden door een teruggave te verrekenen met een afdracht van een ander onderdeel van de fiscale eenheid³⁴. De grootste financiële voordelen zijn te behalen als een onderdeel van de fiscale eenheid vrijgesteld presteert. Zonder fiscale eenheid krijgt de vrijgestelde onderneming belasting in rekening gebracht ten aanzien van prestaties die aan haar worden verricht en heeft zij zelf geen recht op aftrek van deze voorbelasting. In de situatie mét fiscale eenheid is er nog steeds geen recht op aftrek, maar de prestatie is niet relevant voor de heffing van omzetbelasting, omdat er sprake is van één belastingplichtige. Het is alsof je aan jezelf presteert³⁵. Dit laatste kan ook gezien worden als nadeel, een belast presterend onderdeel van de fiscale eenheid heeft geen aftrekrecht als de fiscale eenheid als geheel vrijgesteld presteert.

3.1.3. Recht op aftrek

Bij fiscale eenheden die bestaan uit ondernemers met een volledig recht op aftrek zijn de btw gevolgen neutraal³⁶. Indien er sprake is van een fiscale eenheid met vrijgestelde en belast presterende ondernemers moet worden gekeken naar de wijze waarop de fiscale eenheid naar

³¹ A.J. van Doesum & G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-BTW' WFR 2009/1572.

³² Het Delaware effect houdt in dit geval in dat ondernemers zich vestigen op de voordeligste locatie. Landen concurreren naar de voordeligste wetgeving, waardoor harmonisatie ontstaat.

³³ E.H. van den Elsen & R.N.G. van der Paardt, 'Voordelen en nadelen van de fiscale eenheid', 2013/4.2.1

³⁴ E.H. van den Elsen & R.N.G. van der Paardt, 'Voordelen en nadelen van de fiscale eenheid', 2013/4.2.1

³⁵ Europese Commissie 2 juli 2009, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, COM(2009) 325

³⁶ Europese Commissie 2 juli 2009, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, COM(2009) 325

buiten toe presteert. Aan de hand daarvan kan er worden besloten of en hoeveel er in aftrek kan worden gebracht³⁷.

3.1.4. Criteria

Met het vormen van een fiscale eenheid wordt één belastingplichtige gecreëerd. Eerst waren er meerdere belastingplichtigen voor de btw, maar door de drie verwevenheden worden ze samen aangemerkt als één belastingplichtige. Dit wordt door het Hof van Justitie bevestigd in het *Ampliscientifica* arrest³⁸. *Ampliscientifica* en *Amplifin* zijn Italiaanse vennootschappen in de fiscale eenheid *Amplifon*. *Amplifon* doet onderzoek naar nieuwe wetenschappelijke instrumenten. *Amplifin* heeft de aangifte omzetbelasting voor de groep gedaan. De Italiaanse fiscus vindt echter dat dit niet volgens de voorwaarde is dat de band vanaf het begin van het kalenderjaar bestaat. De uitkomst van de vragen voor het Hof van Justitie zijn als volgt³⁹.

Het Hof van Justitie geeft aan dat er vooraf het comité voor de belasting over toegevoegde waarde moet zijn geraadpleegd en dat de fiscale eenheid in de nationale wet moet zijn opgenomen. Hierin staat dat personen, met name vennootschappen, in het binnenland gevestigd moeten zijn. De bedrijven moeten juridisch zelfstandig zijn, maar zijn wel financieel, economisch en organisatorisch nauw verweven met elkaar. Wordt hieraan voldaan, dan zijn bedrijven niet langer zelfstandig belastingplichtig, maar worden ze gezien als één belastingplichtige. Ze hebben dan ook één btw-identificatienummer. Het zijn van één belastingplichtige heeft ook tot gevolg dat diensten tussen ondernemers binnen de fiscale eenheid niet meer worden gezien als prestatie en daarover hoeft dus geen belasting te worden betaald.⁴⁰ Het is voor een belastingplichtige niet mogelijk om in meerdere fiscale eenheden te zitten. Dit is het geval, omdat de hele eenheid één btw-identificatienummer heeft en alle activiteiten van de belastingplichtigen onder de groep vallen.

3.2.1 Drie verwevenheden

De verwevenheid is een cumulatief vereiste, de verwevenheden moeten opgaan voor alle drie de punten. Is dit niet het geval, dan is er geen sprake van een fiscale eenheid. Deze verwevenheden zijn ook opgenomen in de nationale wet zoals eerder besproken. Deze drie verwevenheden zijn er zodat het niet mogelijk is om een kunstmatige constructie zonder enig economisch belang op te zetten met een fiscale eenheid. In de volgende paragrafen worden de drie verwevenheden besproken.

³⁷ E.H. van den Elsen & R.N.G. van der Paardt, 'Voordelen en nadelen van de fiscale eenheid', 2013/4.2.1

³⁸ HvJ, 22 mei 2008, zaak C-162/07 (*Ampliscientifica*)

³⁹ HvJ, 22 mei 2008, zaak C-162/07 (*Ampliscientifica*), RO 33

⁴⁰ Europese Commissie 2 juli 2009, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, COM(2009) 325, 3.3.3.

3.2.2. Financieel

Financiële verwevenheid kan worden bepaald aan de hand van een deelneming in het vermogen of in de stemrechten. Als je meer dan vijftig procent van het vermogen of de stemrechten bezit voldoe je aan de voorwaarde van financiële verwevenheid⁴¹. Ook kan dit door middel van een franchiseovereenkomst. Van Hilten en van Kesteren⁴² voegen hier nog aan toe dat het niet uitmaakt of de aandeelhouder in het buitenland zit. In dat geval kunnen de werkmaatschappijen in Nederland een fiscale eenheid vormen. Alleen kan de aandeelhouder in dit geval niet binnen deze fiscale eenheid vallen.

3.2.3. Organisatorisch

Aan organisatorische verwevenheid is voldaan als er sprake is van een gezamenlijke of tot op zekere hoogte gezamenlijke leiding. Dit is bijvoorbeeld het geval als beide bedrijven door dezelfde persoon wordt bestuurd of door dezelfde groep personen wordt bestuurd.

3.2.4. Economisch

Om te voldoen aan economische verwevenheid moet een van de volgende gevallen van toepassing zijn:

- De hoofdactiviteit van de groepsleden is van dezelfde aard;
- De activiteiten vullen elkaar aan of hangen van elkaar af, of;
- Een groepslid verricht een activiteit waarmee hij volledig of in aanmerkelijke mate een voordeel geeft aan een groepslid.⁴³

Aan de economische verwevenheid is geen minimum verbonden, waardoor een onderneming hier snel aan voldoet. Dit blijkt uit een recente uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden⁴⁴. De zaak draaide om een mogelijke fiscale eenheid tussen 3 stichtingen die basisonderwijs verstrekken. De inkomsten van de stichtingen bestaan voor 99% uit vergoedingen voor het verzorgen van basisonderwijs. De laatste procent van de inkomsten zijn huurinkomsten. Het verstrekken van basisonderwijs wordt niet als economische activiteit gezien en de verhuur is vrijgesteld van omzetbelasting. De verhuurde ruimtes worden schoongemaakt door de stichting. Dit is genoeg voor de gezamenlijke uitgevoerde economische activiteit.

⁴¹ Europese Commissie 2 juli 2009, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, COM(2009) 325, 3.3.4.

⁴² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014, p.109.

⁴³ Europese Commissie 2 juli 2009, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, COM(2009) 325

⁴⁴ HvJ, 2 februari 2019, zaak 18/00106

3.2.5. BNB 1989/112

De Hoge Raad kwam in 1989⁴⁵ met een uitspraak in de zaak tussen Belangh BV en Y BV of er sprake was van een fiscale eenheid. De drie verwevenheden werden in deze zaak getoetst. Voor financiële verwevenheid moet er minstens een meerderheid van de vennootschappen middellijk of onmiddellijk in dezelfde handen zijn. De financiers waren niet dezelfde bij de vennootschappen, de aandeelhouder daarentegen is bij beide bedrijven de enige aandeelhouder. Beide vennootschappen zijn in handen van de heer A, daarom is voldaan aan de financiële verwevenheid. Voor organisatorische verwevenheid moet er een gezamenlijke leiding zijn. Dit kan dezelfde leiding zijn voor beide vennootschappen of een ondergeschiktheid bij een vennootschap. De vennootschappen hadden een eigen vermogen, eigen personeel, eigen doelstelling en een eigen administratie. Toch besluit de Hoge Raad dat ook aan organisatorische verwevenheid is voldaan, omdat de leiding werd gevormd door dezelfde persoon. Economische verwevenheid bestaat als de activiteiten of de klantenkring van de vennootschappen overeenkomt. Beide bedrijven waren autodealers en ze verkochten dezelfde merken auto's. De Hoge Raad besloot dat er was voldaan aan economische verwevenheid.

Aan alle verwevenheden is voldaan, waardoor sprake is van een fiscale eenheid. De automobielbedrijven zijn één belastingplichtige.

3.3.1 Hoofdhuis en vaste inrichting in een fiscale eenheid

Wat is de verhouding tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting als de vaste inrichting in een fiscale eenheid zit?

In artikel 11 van de mededeling staat een beperking wat betreft het toepassingsgebied: "personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn". Dit houdt in, volgens de EC, dat alleen personen die op het territoriale toepassingsgebied zijn gevestigd een fiscale eenheid met elkaar kunnen vormen⁴⁶. De EC wil niet dat fiscale eenheden gevormd kunnen worden over de landsgrenzen heen.

De EC vindt dat in het land waar de fiscale eenheid wordt opgezet het hoofdhuis moet deelnemen en de vaste inrichting in het buitenland niet mag deelnemen. Ook wil de EC dat een vaste inrichting (met een hoofdhuis in het buitenland) in het land van de fiscale eenheid wel kan deelnemen aan de fiscale eenheid. Kortom ze willen de fiscale eenheid binnen de landsgrenzen houden. Het gaat erom waar de bedrijfsuitoefening fysiek plaats vindt.

⁴⁵ HR, 22 feb 1989, zaak 25 068, BNB 1989/112

⁴⁶ Europese Commissie 2 juli 2009, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, COM(2009) 325, 3.3.2.1.

Zoals gezegd is er sprake van een 'kan'-bepaling en mag ieder land bepalen of en hoe ze de richtlijn uitvoeren. De Hoge Raad heeft in juni 2002⁴⁷ een uitspraak gedaan over een grensoverschrijdende fiscale eenheid met een hoofdhuis en vaste inrichting. In de volgende paragrafen wordt het arrest van de Hoge Raad BNB 2002/287 besproken.

3.3.2 Feiten en geschil⁴⁸

Er zijn twee Britse vennootschappen (X1 Limited (hierna: X1) en X2 Limited (hierna: X2)), beide, X1 en X2, hebben een vaste inrichting in Nederland. Er is ook nog een hoofdhuis in de Verenigde Staten genaamd B, B heeft een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk. X1, X2 en B vormen het A-concern. B verricht automatiseringswerkzaamheden voor het concern. De kosten die gemaakt zijn voor activiteiten in Europa worden eerst ten laste gebracht van de vaste inrichting B, vervolgens berekent B de kosten door aan X2. Tot slot berekent X2 een gedeelte door aan vaste inrichting X2 (niet aan vaste inrichting X1).

De Staatsecretaris gaat ervan uit dat er twee fiscale eenheden zijn. De eerste in het Verenigd Koninkrijk tussen X1, X2 en vaste inrichting B en de tweede in Nederland met vaste inrichting X1 en vaste inrichting X2. Bij de kostendoorberekening van vaste inrichting B naar X2 is btw irrelevant, omdat ze in een fiscale eenheid zitten (handelen als één belastingplichtige). Het geschil gaat over die tweede kostendoorberekening van X2 naar vaste inrichting X2. De Staatssecretaris is van mening dat bij de kostendoorberekening van X2 naar vaste inrichting X2 btw wél een rol speelt. De reden dat het een rol speelt is dat er twee fiscale eenheden zijn en daarmee twee verschillende belastingplichtigen die aan elkaar presteren. Belanghebbende daarentegen is van mening dat sprake is van een kostenallocatie binnen één entiteit, namelijk X2. Uiteindelijk draait dit geschil om de vraag hoe breed het begrip 'de fiscale eenheid' in Nederland is en moet over de doorberekende kosten btw worden voldaan.

3.3.3 Uitspraak Hoge Raad

De Hoge Raad is van mening dat X2 en vaste inrichting X2 als één ondernemer aangemerkt moeten worden. De reden is dat in artikel 7 lid 4 wet OB 1968 staat dat je geen fiscale eenheid kan vormen, als je niet in Nederland bent gevestigd en geen vaste inrichting in Nederland hebt. In dit geval is er een vaste inrichting in Nederland en dus kan X2 worden opgenomen in de fiscale eenheid⁴⁹. De Hoge Raad geeft aan dat er geen btw hoeft te worden voldaan, omdat X2 en haar vaste inrichting een fiscale eenheid zijn en daarom één belastingplichtige. Bovendien geeft de Hoge Raad aan dat er terecht in het middel werd aangegeven dat er tussen een hoofdhuis en vaste inrichting geen belaste

⁴⁷ HR, 14 juni 2002, zaak 35 976, BNB 2002/287

⁴⁸ Schematische weergave in bijlage 1

⁴⁹ HR, 14 juni 2002, zaak 35 976, BNB 2002/287, 3.3.2.

prestaties zijn voor de omzetbelasting. Conclusie van het arrest is dat het buitenlandse hoofdhuis onderdeel kan zijn van de Nederlandse fiscale eenheid. Dit betekent geen belaste prestatie tussen X2 en de vaste inrichting X2⁵⁰, omdat er sprake is van één belastingplichtige. Het gevolg van dit arrest is dat een hoofdhuis belastingvrij kosten kan doorspelen aan de vaste inrichting en vervolgens de kosten ook kan doorspelen aan andere partijen binnen de fiscale eenheid van de vaste inrichting. Binnen een concern kan een kostenallocatie worden uitgevoerd, zonder dat dit wordt gezien als belaste prestatie.

3.4. Besluit Staatssecretaris van Financiën

Tot de uitspraak van de Hoge Raad in 2002 was het besluit van 1 augustus 1994⁵¹ van kracht. Hierin stond dat prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting buiten de btw bleven. Zulks gold niet indien de vaste inrichting onderdeel was van een fiscale eenheid, in dat geval was er wel sprake van btw. Na het arrest van de Hoge Raad werd het besluit aangepast en dit resulteerde in een nieuw besluit van 8 oktober 2002⁵². In dit besluit wordt niet langer onderscheid gemaakt tussen situaties waarin er wel of niet sprake is van een vaste inrichting die onderdeel is van een Nederlandse fiscale eenheid. Bij prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting speelt btw geen rol, evenals in situaties met een fiscale eenheid. Na dit besluit kwam er op 21 november 2003⁵³ het besluit dat op dit moment geldt.

3.5. Verwevenheden in geval vaste inrichting

Het lijkt er nu sterk op dat ondernemers zorgen dat het hoofdhuis en de vaste inrichting samen in een fiscale eenheid komen zodat de kostenallocatie belastingvrij kan worden ingericht. Er is echter een averechts effect opgetreden na het arrest van de Hoge Raad in 2002. In de situatie voor het arrest in 2002 waren prestaties tussen een hoofdhuis en vaste inrichting belast als de vaste inrichting onderdeel van een fiscale eenheid was. De vaste inrichting wordt onderdeel van de fiscale eenheid door te toetsen aan de drie verwevenheden (2.2.1). Vervolgens kwam het arrest van de Hoge Raad. De conclusie uit het arrest is dat de grensoverschrijdende fiscale eenheid mogelijk is. Aangezien het hoofdhuis en vaste inrichting één belastingplichtige is komt het hoofdhuis automatisch in een Nederlandse fiscale eenheid.

De situatie na het arrest van de Hoge Raad in 2002 is anders dan verwacht. Vaste inrichtingen die eerst voldeden aan de drie verwevenheden voldeden na het arrest niet meer. Volgens artikel 7 lid 4 wet OB 1968 is het mogelijk dat een lichaam buiten Nederland met een vaste inrichting in Nederland behoort tot de fiscale eenheid in Nederland. Voordat een vaste inrichting behoort tot een fiscale eenheid, moet getoetst worden aan de drie verwevenheden. Daar zit het probleem. Na het arrest

⁵⁰ HR, 14 juni 2002, zaak 35 976, BNB 2002/287, 3.3.5.

⁵¹ Besluit Staatssecretaris, 1 augustus 1994, nr. VB94/2254

⁵² Besluit Staatssecretaris, 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520M.

⁵³ Besluit Staatssecretaris, 21 november 2003, nr. DGB 2003-6237M

moet niet alleen de vaste inrichting voldoen aan de drie verwevenheden, maar ook het hoofdhuis moet voldoen aan de verwevenheden⁵⁴. Niet alleen de vaste inrichting moet verweven zijn met de andere vennootschappen maar ook het hoofdhuis moet verweven zijn met de andere lichamen binnen de fiscale eenheid. Dit brengt als probleem met zich mee dat de fiscale eenheid niet gecreëerd kan worden met de vaste inrichting als onderdeel, als het hoofdhuis niet is verweven met de andere partijen uit de fiscale eenheid. Dit betekent ook dat bedrijven die een fiscale eenheid waren, dit nu niet meer hoeven te zijn, omdat ze niet meer voldoen aan de voorwaarden.

⁵⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014, p.112.

Hoofdstuk 4 - Skandia arrest

4.1. Inleiding

Tot nu toe is vastgesteld in het FCE Bank arrest en in het arrest van de Hoge Raad uit 2002 hoe hoofdhuis en vaste inrichting behandeld moeten worden bij onderlinge prestaties. Als één belastingplichtige met als gevolg dat hoofdhuis en vaste inrichting niet belast aan elkaar presteren. In Nederland is na het arrest van de Hoge Raad in 2002 ook duidelijk geworden hoe we de fiscale eenheid moeten afbakenen. Zo is het in Nederland mogelijk om als buitenlands hoofdhuis of vaste inrichting toe te treden tot een fiscale eenheid. Niet voor alle rechters is de onderlinge prestatie tussen hoofdhuis en vaste inrichting in een fiscale eenheid een uitgemaakte zaak. De Zweedse rechter (Skatteverket) heeft prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie, omdat in Zweden de situatie nog niet duidelijk was. De vragen werden gesteld in het Skandia America Corporation arrest⁵⁵. De uitkomst op de prejudiciële vragen zijn van belang voor dit onderzoek, omdat het Hof van Justitie een andere lijn volgt dan de Hoge Raad.

4.2.1. Feiten

Skandia America Corporation (hierna: SAC) is in 2007 en 2008 verantwoordelijk voor de inkoop van IT-diensten voor Skandia-groep. SAC heeft een vaste inrichting in Zweden. Deze vaste inrichting Skandia Sverige heeft als taak om de door SAC ingekochte IT-diensten te verwerken tot een eindproduct. Skandia Sverige is vanaf juli 2007 onderdeel van een fiscale eenheid in Zweden. De eindproducten van Skandia Sverige gaan naar de andere vennootschappen uit de Skandia-groep. Niet alle vennootschappen die de IT-producten kopen zijn onderdeel van de fiscale eenheid. Bij de diensten van SAC naar Skandia Sverige en van Skandia Sverige naar andere vennootschappen wordt een opslagpercentage van vijf procent gebruikt.

4.2.2. Standpunten

De Zweedse belastingdienst is van mening dat SAC een btw-plichtige is en dat Skandia Sverige ook een btw-plichtige is. Aangezien ze volgens de Zweedse belastingdienst niet als één belastingplichtige zijn aan te merken, moet omzetbelasting worden geheven over de IT-diensten. De Belastingdienst wijst SAC aan als btw-plichtige en door de verleggingsregeling is Skandia Sverige aangeslagen voor het bedrag van de IT-diensten. Skandia-groep is van mening dat een vaste inrichting, gevestigd in Zweden, ook in een Zweedse fiscale eenheid moet kunnen deelnemen. Ook vinden ze dat het Amerikaanse hoofdhuis en Zweedse vaste inrichting één belastingplichtige is, omdat een lidstaat volgens artikel 11 btw-richtlijn geen recht heeft om een hoofdkantoor en vaste inrichting op te delen in twee belastingplichtigen. De Skandia-groep is van mening dat er geen btw verschuldigd is over de

⁵⁵ Hv J 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation)

IT-diensten. Skandia Sverige heeft beroep tegen de beschikking aangetekend met als uiteindelijke gevolg de prejudiciële vragen.

4.2.3. Prejudiciële vragen

Het Förvaltningsrätt i Stockholm (rechtbank in bestuurszaken in Stockholm) heeft de volgende vragen 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 toebedeeld 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?”*

4.3.1. Reactie Advocaat-Generaal Wathelet

Voor de officiële uitspraak van het Hof van Justitie kwam Advocaat-Generaal Wathelet (hierna: A-G Wathelet)⁵⁶ met een conclusie. A-G Wathelet is van mening dat het FCE Bank arrest moet worden gevolgd. Een hoofdhuis en vaste inrichting zijn één juridische entiteit, daardoor zijn onderlinge prestaties niet onderworpen aan btw. De stelling van SAC dat het FCE Bank arrest opgaat en de Skandia Sverige in de fiscale eenheid mag deelnemen vindt A-G Wathelet een interessante gedachte. Vooral voor verzekeringsmaatschappijen die vrijgesteld presteren en daarom gebaat zijn bij onderling onbelast presteren van hoofdhuis naar vaste inrichting en verder via de vaste inrichting onbelast onderling presteren in de fiscale eenheid. Dit hoort niet mogelijk te zijn volgens A-G Wathelet. De A-G benadrukt dat een hoofdhuis en vaste inrichting voor btw-doeleinden één belastingplichtige zijn (FCE Bank arrest). De A-G vindt het echter niet wenselijk dat prestaties onbelast de Europese fiscale eenheid in kunnen.

A-G Wathelet komt tot de conclusie dat Skandia Sverige niet in de fiscale eenheid in Zweden kan, omdat Skandia Sverige één belastingplichtige is samen met SAC. Hij komt met vier hypothesen, die de verwijzende rechter kan toepassen.

1- *“De vaste inrichting wordt geen onderdeel van de fiscale eenheid en blijft één belastingplichtige met SAC. De diensten tussen de vaste inrichting en de fiscale eenheid zijn belast.”*

⁵⁶ Conclusie van advocaat-generaal M. Wathelet, 8 mei 2014, zaak C-7/13 (SkandiaAmericaCorporation), NTFR 2014/1594

- 2- "SAC wordt in zijn geheel opgenomen in de fiscale eenheid. Ook al is SAC opgericht in de Verenigde Staten dan zou je nu kunnen zeggen dat SAC gevestigd is in Zweden. Er hoeft in dit geval geen btw te worden voldaan tussen hoofdhuis en vaste inrichting (FCE Bank). De fiscale eenheid zal wel btw moeten betalen aangezien de fiscale eenheid nu de afnemer is in plaats van het hoofdhuis in de Verenigde Staten. IT-diensten zijn in Zweden een belastbaar feit."
- 3- "SAC en Skandia Sverige gaan beide niet in de fiscale eenheid. Dit is in Nederland niet mogelijk, omdat je in Nederland verplicht in een fiscale eenheid gaat. In Zweden is dit optioneel. Hierdoor is er alleen btw heffing tussen de vaste inrichting en de fiscale eenheid."
- 4- "Als laatste hypothese geeft A-G Wathelet aan dat het in de strijd tegen belastingontwijking gerechtvaardigd zou zijn om een heffingsmoment in te bouwen, bijvoorbeeld tussen hoofdhuis en vaste inrichting, waarbij de vaste inrichting in de fiscale eenheid gaat. De fiscale eenheid zal de btw moeten afdragen aangezien zij de afnemer in Zweden is."

In alle vier de situaties zal er btw heffing plaatsvinden. A-G Wathelet geeft aan dat hij het onwenselijk zou vinden als hoofdhuis en vaste inrichting gescheiden worden. Hij vindt dat de btw verschuldigd moet zijn door de fiscale eenheid en dat de tweede hypothese gevolgd moet worden.

4.4.1. Beoordeling vraag één

De eerste vraag is: als een hoofdhuis van buiten de Europese Unie diensten verricht aan een vaste inrichting in de Europese Unie en die vaste inrichting zit in een fiscale eenheid, is er dan sprake van een belastbare handeling?

Het Hof van Justitie werkt via verschillende stappen naar het antwoord op de vraag toe. Als je presteert onder bezwarende titel ben je aan btw onderworpen. Artikel 9 btw-richtlijn laat zien dat, belastingplichtigen worden beschouwd als personen die 'zelfstandig' een economische activiteit verrichten. Volgens het FCE Bank arrest (1.5.2.) is een dienst alleen belastbaar als een rechtsverhouding bestaat tussen ontvanger en dienstverrichter. Als je die rechtsverhouding wil onderzoeken moet je kijken of de vaste inrichting een zelfstandig economische activiteit uitoefent. Er moet worden getoetst of de vaste inrichting autonoom is, doordat de vaste inrichting met name het bedrijfsrisico draagt. Ook dit komt uit het FCE Bank arrest. Het Hof van Justitie vindt dat Skandia Sverige niet zelfstandig is en geen bedrijfsrisico draagt. Ook beschikt Skandia Sverige niet over eigen kapitaal. Hieruit volgt dan ook de conclusie dat Skandia Sverige geen belastingplichtige entiteit is.

Wel staat vast dat Skandia Sverige onderdeel is van een fiscale eenheid in Zweden. De Zweedse fiscale eenheid heeft een eigen btw-identificatienummer. Alle leden binnen de fiscale eenheid handelen nu als één. De afzonderlijke leden kunnen niet zelfstandig belastingaangifte doen. Zoals in het Ampliscientifica arrest naar voren kwam is de fiscale eenheid één belastingplichtige. SAC behoort

niet tot deze fiscale eenheid. Daarom worden de IT-diensten niet gezien als een prestatie aan een vaste inrichting, maar aan een fiscale eenheid. Er is een rechtsverhouding volgens het Hof van Justitie. In rechtsoverweging 31 komt het Hof van Justitie tot de conclusie dat SAC en de vaste inrichting niet gezien kunnen worden als één belastingplichtige. Hierdoor is dus wel sprake van een belaste prestatie van SAC aan de fiscale eenheid. De IT-diensten vormen de belastbare handeling. Het antwoord op de vraag is dat diensten uit een niet EU-land, verricht aan een vaste inrichting in een lidstaat, die lid is van een fiscale eenheid een belastbare handeling vormen.

4.4.2 Beoordeling vraag twee

De tweede prejudiciële vraag is wie de belasting verschuldigd is voor de diensten die onder bezwarende titel zijn verricht. Normaal gesproken is degene die de belastbare dienst verricht de btw verschuldigd. De afnemer is btw verschuldigd als de verrichter niet gevestigd is in het land waarin de dienst wordt verricht. In Nederland kennen we dit als de verleggingsregeling (1.3.1.). De fiscale eenheid wordt als afnemer van de diensten gezien, omdat de vaste inrichting gezien wordt als onderdeel van die fiscale eenheid. SAC, de dienstverrichter, is gevestigd in een derde land en daarom wordt de btw verlegd naar de fiscale eenheid in Zweden, volgens rechtsoverweging 37. Het antwoord op de tweede vraag is dat de belasting wordt voldaan door de fiscale eenheid vanwege de verleggingsregeling. Dit is in het geval van een dienst die onder bezwarende titel verricht wordt door het, buiten de EU gevestigde, hoofdhuis aan een vaste inrichting die in een fiscale eenheid zit binnen de EU.

Hoofdstuk 5 – Nederlandse gevolgen Skandia arrest

5.1.1. Standpunt Staatssecretaris van Financiën

Op 8 Juli 2016 komt de Staatssecretaris van Financiën (E.D. Wiebes) met een reactie op het Skandia arrest⁵⁷. Wiebes geeft aan dat hij de Europese Commissie een bericht heeft gestuurd naar aanleiding van het Skandia arrest. Hierin vermeldde Wiebes dat de Hoge Raad heeft bepaald dat het hoofdhuis en de vaste inrichting in Nederland samen deel uitmaken van de fiscale eenheid. Hierdoor is er geen sprake van heffing van omzetbelasting tussen hoofdhuis en buitenlandse vaste inrichting. De situatie in Nederland is wezenlijk anders dan de casus bij het Skandia arrest in Zweden. In geval van Skandia neemt alleen de vaste inrichting deel aan de fiscale eenheid. In die specifieke situatie volgt Nederland het Skandia arrest, aldus de Staatssecretaris van Financiën. Wiebes heeft de Europese Commissie medegedeeld dat er geen maatregelen nodig zijn in Nederland om het Skandia arrest na te leven.

5.2.1. Gevolgen voor de praktijk

In de Nederlandse praktijk zijn transacties tussen het buitenlandse hoofdhuis en de binnenlandse vaste inrichting, die onderdeel zijn van een fiscale eenheid, niet belast met btw. Dit volgt uit de uitspraak van de Hoge Raad in 2002⁵⁸. Het Hof van Justitie heeft zich in het Skandia arrest niet uitgelaten over een buitenlands hoofdhuis dat deelneemt aan een fiscale eenheid in het land van de fiscale eenheid. Dit was ook niet het geval in Zweden, de vaste inrichting was onderdeel van de fiscale eenheid, het Amerikaanse hoofdhuis niet. In Zweden is het niet toegestaan dat het buitenlandse hoofdhuis onderdeel is van de fiscale eenheid, dit is een gevolg van het feit dat iedere lidstaat haar eigen invulling mag geven aan de fiscale eenheid. Volgens Mobach en Janssen is de uitspraak uit 2002 van de Hoge Raad niet in strijd met EU-recht en moeten hoofdhuis en vaste inrichting binnen een fiscale eenheid belastingvrij aan elkaar kunnen presteren.

Een groot gevolg voor de praktijk is het feit dat ieder land op zijn eigen manier omgaat met het Skandia arrest. Internationaal opererende ondernemingen met vaste inrichtingen moeten van ieder land op de hoogte zijn wat de geldende opvattingen zijn. Er zijn landen die het Skandia arrest volgen, überhaupt geen fiscale eenheid kennen of landen zoals Nederland die het arrest naast zich neerleggen, omdat het niet past in het geldende fiscale eenheidsregime. De landen die het arrest volgen zijn landen die bijvoorbeeld net als Zweden alleen een vaste inrichting toelaten tot de fiscale eenheid, omdat het hoofdhuis buiten de grenzen is gevestigd. Er zijn ook landen die antimisbruikbepalingen invoeren, bijvoorbeeld prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting belasten of prestaties binnen een fiscale eenheid belasten. Een voorbeeld van een

⁵⁷ Brief Staatssecretaris van Financiën, 8 juli 2016, Dossier 31066 nr. 294

⁵⁸ Mobach, O.L., Janssen, L. De zaak Skandia America Corporation: een geval apart. *BTW-bulletin* 2014/84

antimisbruikbepaling is het belasten van een interne dienst in een fiscale eenheid. Via een wetsfictie worden interne diensten gelijkgesteld aan diensten verricht onder bezwarende titel, zo ontstaat alsnog belastingheffing⁵⁹. De ondernemingen die last van het Skandia arrest hebben zijn de ondernemingen die vrijgesteld presteren, zij kunnen immers de in rekening gebrachte btw niet aftrekken.⁶⁰

5.3.1. Mismatches

Iedere lidstaat heeft een eigen interpretatie van artikel 11 btw richtlijn. De fiscale eenheid bepaling betreft een kan-bepaling. Hierdoor ontstaat er een andere btw behandeling voor fiscale eenheden, als de lidstaat de fiscale eenheid al heeft doorgevoerd. Dit kan leiden tot mismatches zoals niet-heffing van btw op prestaties en dubbele btw heffing op prestaties⁶¹. Veltrop heeft voorbeelden gegeven voor deze situaties⁶². In de voorbeelden is voldaan aan de voorwaarden van een fiscale eenheid. Ondernemers A, B en C zijn verbonden met elkaar. In het voorbeeld levert een derde onderneming diensten aan ondernemer A. A verricht de diensten aan de vaste inrichting van B. Vervolgens gaat het van de vaste inrichting van ondernemer B naar het hoofdhuis van B en tot slot naar ondernemer C die diensten vrijgesteld aan een derde levert.

5.3.2. Dubbele btw heffing

We volgen het voorbeeld van 5.3.1.⁶³ A en B (vaste inrichting en hoofdhuis) zijn onderdeel van een fiscale eenheid in Nederland en hoofdhuis B en C zijn een fiscale eenheid in het buitenland. A neemt de diensten af van de leverancier belast met btw. De diensten gaan door de fiscale eenheid heen waarbij geen rekening hoeft te worden gehouden met btw omdat het één belastingplichtige is. Nu zijn de diensten bij het hoofdhuis van B. De andere lidstaat past het Skandia arrest toe. De lidstaat vindt dat de overgang van vaste inrichting naar hoofdhuis een belastbare dienst is. Op basis van de verleggingsregeling moet de fiscale eenheid in het buitenland de btw voldoen. Tot slot levert C de dienst vrijgesteld aan een derde.

Hier is sprake van dubbele belastingheffing. Bij de eerste aankoop van A van een derde partij wordt btw betaald. Deze krijgen ze echter niet meer terug, omdat ze geen aftrekrecht hebben. Nederland ziet geen belaste prestatie, omdat er prestaties zijn binnen een fiscale eenheid. De andere lidstaat

⁵⁹ M.M.J.A. Veltrop, 'De Nederlandse fiscale eenheid: Een maatje te groot?' WFR 2016/204.

⁶⁰ Löben Sels, A.D.P.V., Neijtzell de Wilde, L. Skandia America Corporation: de verscheurende werking van de fiscale eenheid. *BtwBrief* 2015/3

⁶¹ Löben Sels, A.D.P.V., Neijtzell de Wilde, L. Skandia America Corporation: de verscheurende werking van de fiscale eenheid. *BtwBrief* 2015/3

⁶² M.M.J.A. Veltrop, 'De Nederlandse fiscale eenheid: Een maatje te groot?' WFR 2016/204.

⁶³ Schematische weergave in Bijlage 2

geeft geen aftrekrecht, omdat C vrijgesteld presteert. In beide landen is er geen aftrekrecht, daarom is er sprake van dubbele belasting.

5.3.3. Geen belastingheffing

De situatie waarin geen belasting wordt geheven is de gespiegelde situatie van de situatie in 5.3.2. Wederom volgen we het voorbeeld van 5.3.1.⁶⁴ Ondernemer A en hoofdhuis B zijn onderdeel van een fiscale eenheid in het buitenland. B (hoofdhuis en vaste inrichting) en C zijn onderdeel van een fiscale eenheid in Nederland. A neemt btw belaste diensten af van een derde onderneming. A en hoofdhuis B zitten samen in een fiscale eenheid, daar is geen belaste prestatie onderling. Het andere land past het Skandia arrest toe. Hierdoor zien zij de prestatie van hoofdhuis B aan vaste inrichting B als belastbare dienst. De belasting is verschuldigd door de buitenlandse fiscale eenheid, ware het niet dat ze niet gevestigd zijn in Nederland. De verleggingsregeling is dan van kracht en wordt de btw in Nederland geheven (wat niet gebeurt in Nederland). De buitenlandse fiscale eenheid mag de btw in aftrek brengen, omdat het toerekenbaar is aan een belaste prestatie. In Nederland zien we geen belaste prestatie tussen hoofdhuis en vaste inrichting. Het aftrekrecht in het buitenland is echter niet afhankelijk van de heffing van btw in Nederland. Ondernemer B en C blijven ook buiten de btw, omdat ze onderdeel zijn van een fiscale eenheid.

Er wordt uiteindelijk geen belasting voldaan. In het buitenland is er een aftrekrecht. In Nederland is er geen aftrekrecht, omdat vrijgesteld wordt gepresteerd. Per saldo is geen btw betaald.

5.4. Onduidelijkheden

Er is veel onduidelijkheid door de verschillende interpretaties. Dit zal blijven tot er een oplossing is voor het fiscale eenheid 'probleem'. Er is een aantal mogelijkheden. De fiscale eenheid kan worden afgeschaft, artikel 11 btw richtlijn wordt aangepast zodat het niet langer een kan-bepaling is of het Hof van Justitie doet uitspraak over iedere onduidelijkheid. Er zijn na het Skandia arrest nogal wat onduidelijkheden. Deze onduidelijkheden worden in de volgende paragrafen beschreven.

5.4.1. Omgekeerde Skandia-situatie

De omgekeerde Skandia-situatie is de situatie waarin een hoofdhuis deelneemt aan een fiscale eenheid en de buitenlandse vaste inrichting niet in de fiscale eenheid zit. Het Hof van Justitie is niet ingegaan op deze situatie, alleen de situatie van Skandia is besproken. Sels en De Wilde vinden dat een vaste inrichting niet kan worden afgesneden van het hoofdhuis, ook al zit het hoofdhuis in een fiscale eenheid. Als de Skandia uitkomst op deze situatie wordt geprojecteerd, kan het zijn dat het

⁶⁴ Schematische weergave in Bijlage 3

hoofdhuis in de fiscale eenheid zit en de vaste inrichting (zonder economische activiteit en bedrijfsrisico) zelfstandig belastingplichtige wordt.⁶⁵

Vanuit Nederlands perspectief zou het omgekeerde Skandia arrest een ander gevolg hebben. In Nederland zou de fiscale eenheid als één belastingplichtige optreden in de hoedanigheid van hoofdhuis, omdat het hoofdhuis in de fiscale eenheid is opgenomen⁶⁶. Vervolgens zal er ook in dit geval geen belaste prestatie worden gezien, aangezien er weer sprake is van de verhouding hoofdhuis-vaste inrichting, namelijk één belastingplichtige.

5.4.2. Interne en externe kosten

In het Skandia arrest gaat het over extern ingekochte diensten. De vraag is of de uitspraak van het Hof van Justitie alleen geldt voor extern ingekochte diensten of ook voor interne diensten. In de eerste prejudiciële vraag van de Zweedse rechter staat *‘Vormt de levering van extern aangekochte diensten door’*. Echter in de behandeling van de vragen gaat het Hof van Justitie niet meer in op interne of externe diensten. Dit is ook een onduidelijkheid naar aanleiding van het Skandia arrest. Sels en De Wilde zijn van mening dat het Hof van Justitie geen onderscheid wil maken tussen interne kosten en extern ingekochte prestaties en daarom daar niet op inging in het arrest⁶⁷. Voor de praktijk is fiscale neutraliteit van belang. Als fiscale neutraliteit wordt geschonden, kan dat leiden tot een ongelijke behandeling⁶⁸. Het is van belang dat interne en externe kosten gelijk worden behandeld om neutraliteit te behouden.

5.4.3. Hoofdhuis in de Europese Unie

Het Hof van Justitie spreekt in het Skandia arrest van een hoofdhuis in een ‘derde land’. De vraag is of de uitspraak in het Skandia arrest hetzelfde was geweest als er sprake zou zijn van een Europees hoofdhuis⁶⁹. Er is nog geen antwoord op de vraag hoe een Europees hoofdhuis met buitenlandse (binnen Europese Unie) vaste inrichting belast moet worden voor onderlinge prestaties. Voor hier een antwoord op komt, moeten eerst prejudiciële vragen worden gesteld. Een reden om verschillend te belasten kan zijn een heffingslek voorkomen. In de zaak Skandia werd duidelijk dat de VS geen btw kent. In het Skandia arrest werd geprobeerd prestaties vanuit de VS btw-vrij door te spelen de fiscale eenheid in. Op het moment dat in Europees land x een fiscale eenheid is ontstaan, zal het voor de prestaties van buiten de Europese Unie altijd belast zijn met btw. De derde partij levert aan de fiscale eenheid, de belastingdienst ziet een belaste prestatie en kan heffen. Het probleem bij Skandia was

⁶⁵ Löben Sels, A.D.P.V., Neijtzell de Wilde, L. Skandia America Corporation: de verscheurende werking van de fiscale eenheid. *btwBrief* 2015/3

⁶⁶ Mobach, O.L., Janssen, L. De zaak Skandia America Corporation: een geval apart. *BTW-bulletin* 2014/84

⁶⁷ Löben Sels, A.D.P.V., Neijtzell de Wilde, L. Skandia America Corporation: de verscheurende werking van de fiscale eenheid. *btwBrief* 2015/3

⁶⁸ Jeronimus, R., Vos, R. Fiscale neutraliteit speelt een belangrijke rol in de btw. *BTW-bulletin* 2018/80

⁶⁹ Mobach, O.L., Janssen, L. De zaak Skandia America Corporation: een geval apart. *BTW-bulletin* 2014/84

het wegvallen van de prestatie tussen een derde land en de Europese fiscale eenheid. Het heffingslek is dus geen probleem voor een fiscale eenheid binnen de Europese unie. Het is goed mogelijk dat het Hof van Justitie een Europese fiscale eenheid toestaat.

5.5.1. Inbreukprocedure

Het Skandia arrest lijkt niet van belang voor Nederland, omdat Nederland een andere vorm van fiscale eenheid kent. Als de Europese Commissie de Nederlandse zienswijze afwijst en een inbreukprocedure start, zal dit gevolgen hebben voor het Nederlandse fiscale eenheid regime⁷⁰. Als een lidstaat van de Europese Unie een wet niet goed uitvoert, kan een inbreukprocedure (ook wel beroep wegens niet-nakoming genoemd) worden gestart. Het doel van deze procedure is dat de lidstaat de regels wel goed uitvoert. Als Nederland van het Hof van Justitie de wetgeving rond de fiscale eenheid moet aanpassen, heeft dat gevolgen. Dan zal het buitenlandse hoofdhuis geen onderdeel meer zijn van de fiscale eenheid. Het gevolg is dat het Skandia arrest wel werking zal krijgen in Nederland. Uitspraken van het Hof van Justitie zijn *ex tunc*. Dit betekent dat het een uitleg is van hoe het altijd al was. Een soort terugwerkende kracht. Als de situatie ontstaat dat btw moet worden voldaan over onderlinge prestaties, kan de belastingplichtige zich beroepen op het rechtszekerheidsbeginsel. De uitspraak gedaan in 2002 door de Hoge Raad zorgt ervoor dat de terugwerkende kracht maximaal tot de datum van het Skandia arrest is⁷¹.

Op het moment dat de inbreukprocedure wordt gestart en Nederland moet het fiscale eenheidsregime wijzigen, heeft dat direct gevolgen. Fiscale eenheden met het hoofdhuis in het buitenland moeten worden gestaakt. Er zal een belasting worden nageheven over de afgelopen vijf jaar (artikel 20 lid 3 Algemene wet inzake rijksbelastingen). Voor belast presterende ondernemers zal dit geen probleem zijn, die kunnen de belasting aftrekken. Vrijgesteld presterende ondernemers hebben het aftrekrecht niet en zullen een naheffingsaanslag moeten betalen over de afgelopen vijf jaren.

⁷⁰ Merx, M.M.W.D. Het btw-comité over Skandia America Corporation. *WFR* 2017/91

⁷¹ Löben Sels, A.D.P.V., Neijtzell de Wilde, L. Skandia America Corporation: de verscheurende werking van de fiscale eenheid. *btwBrief* 2015/3

Hoofdstuk 6 - Conclusie

Uit deze scriptie is gebleken dat de omzetbelasting een objectgerichte belasting is. Bij belaste prestaties wordt een ondernemer gezocht om de belasting te heffen. Ondernemers hebben een primaire vestigingsplaats namelijk waar het hoofdhuis is gevestigd. De mogelijkheid bestaat dat een ondernemer een secundaire vestigingsplaats heeft, waar de vaste inrichting is gevestigd. In het Planzer arrest is er duiding gegeven aan het begrip ‘zetel van de bedrijfsuitoefening’. De plaats waar het hoofdhuis is gevestigd, wordt bepaald met behulp van de volgende factoren: plaats waar de statutaire zetel is, plaats van centrale bestuur, plaats waar het bestuur vergadert en de plaats waar het algemene beleid van de vennootschap wordt bepaald. Als zetel van de bedrijfsuitoefening hierna niet vaststaat, is er een vangnet met bijvoorbeeld de woonplaats van de bestuurders.

In principe wordt een dienst, verricht aan een ondernemer belast bij het hoofdhuis. Indien een dienst wordt verricht in een ander land waar een vaste inrichting aanwezig is, wordt belasting afgedragen door de vaste inrichting. Bij een dienst verricht aan een consument geldt de plaats van het hoofdhuis of vaste inrichting. Als een ondernemer een dienst verricht in een land waar hij niet is gevestigd en geen vaste inrichting heeft geldt de verleggingsregeling als de afnemer een btw-identificatienummer heeft in Nederland. De afnemer moet de belasting dan voldoen. Ook moet de afnemer de belasting voldoen als sprake is van een prestatie aan anderen dan particulieren zoals een rechtspersonen of niet ondernemers.

Het begrip vaste inrichting is ingevuld door middel van meerdere arresten. In het arrest Berkholz zijn twee criteria aangedragen door het Hof van Justitie. Het eerste criterium is de bestendigheid, dit is bijvoorbeeld het duurzaam beschikken over personeel en technische middelen. Het tweede criterium is het doelmatigheidscriterium, de voorkeur gaat uit naar de zetel van de bedrijfsuitoefening. Niet doelmatig is als er een conflict ontstaat tussen lidstaten of heffing leidt tot een fiscaal niet rationele keuze. De fiscaal niet rationele keuze wordt uitgelegd in het DFDS arrest. De fiscaal rationele keuze houdt in dat de heffing moet plaatsvinden bij het meest nuttige aanknopingspunt. De lidstaten waar het hoofdhuis en vaste inrichting aanwezig zijn mogen beide bepalen wat het meest ‘nuttig’ is. Bij een conflict beslist de lidstaat waar de vaste inrichting aanwezig is.

Onderlinge prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting zijn niet belast met btw. In het FCE bank arrest beslist het Hof van Justitie dat sprake is van één belastingplichtige, vanwege de afhankelijkheid die de vaste inrichting heeft ten opzichte van het hoofdhuis. Als sprake is van één belastingplichtige kunnen onderlinge prestaties nooit belast worden, het is immers alsof je aan jezelf presteert. Het Hof van Justitie benoemt expliciet dat het FCE bank arrest niet geldt voor situaties waarin het hoofdhuis buiten de Europese Unie is gevestigd.

De fiscale eenheid is optioneel in de omzetbelasting vanuit de Europese Unie, omdat het een kanbepaling betreft. Dit heeft als gevolg dat iedere lidstaat zijn eigen invulling geeft aan de fiscale eenheid. Als je voegt in een fiscale eenheid gaan de ondernemers handelen als één belastingplichtige. Het zijn van één belastingplichtige heeft als voordeel dat er één aangifte moet worden gedaan en ondernemers geen btw hoeven te berekenen bij onderlinge prestaties. Dit is een voordeel voor vrijgestelde ondernemers. Het recht op aftrek wordt bepaald door de uiteindelijke prestatie verricht door de fiscale eenheid. Verricht de fiscale eenheid uiteindelijk een belaste prestatie, is er recht op aftrek. Verricht de fiscale eenheid een vrijgestelde prestatie, is er geen recht op aftrek van de voorbelasting.

Volgens de Nederlandse wet is het verplicht om een fiscale eenheid te vormen, indien je voldoet aan de drie verwevenheden. Als de ondernemers verweven zijn op financieel, organisatorisch en economisch gebied moet er een fiscale eenheid worden gevormd. De mogelijkheid bestaat dat een vaste inrichting zich in een land bevindt waar het een fiscale eenheid vormt met andere ondernemers, omdat de vaste inrichting verweven is met de andere ondernemers in dat land. De vaste inrichting is volgens de jurisprudentie één belastingplichtige met het hoofdhuis (FCE bank arrest) en één belastingplichtige met de fiscale eenheid (Ampliscentifica arrest).

In Nederland heeft de Hoge Raad uitspraak gedaan over de Nederlandse invulling van de fiscale eenheid in combinatie met het hoofdhuis en de vaste inrichting. De conclusie is dat het buitenlandse hoofdhuis onderdeel is van de fiscale eenheid van de vaste inrichting. Met het gevolg dat het buitenlandse hoofdhuis één belastingplichtige is met de vaste inrichting en de andere ondernemers in Nederland. Dit betekent dat kostenallocatie belastingvrij kan worden ingericht. Het arrest van de Hoge Raad heeft een averechts effect gehad. De verwevenheden moeten niet alleen opgaan voor de vaste inrichting, maar ook voor het hoofdhuis. Dit zorgt ervoor dat combinaties die eerst mogelijk waren nu niet meer mogelijk zijn. Het gevolg hiervan is belaste prestaties, aangezien niet meer sprake is van één belastingplichtige. Dit is nadelig voor vrijgestelde belastingplichtigen.

In 2014 is de uitspraak gedaan door het Hof van Justitie betreffende de Skandia zaak. In deze zaak is de vraag of een hoofdhuis in een derde land en een vaste inrichting in een lidstaat één belastingplichtige is en of het hoofdhuis gevestigd in een derde land onderdeel kan zijn van een Zweedse fiscale eenheid. A-G Wathelet geeft in zijn reactie aan dat in ieder geval sprake moet zijn van een belaste prestatie tussen het derde land en de lidstaat. In de beantwoording op de eerste vraag wordt door het Hof van Justitie eerst de conclusie getrokken dat Skandia Sverige geen zelfstandige entiteit is, omdat ze afhankelijk is van haar hoofdhuis. Wél is Skandia Sverige onderdeel van de fiscale eenheid. Skandia Sverige is één belastingplichtige met de andere ondernemers in

Zweden. Het Hof van Justitie komt tot de conclusie dat het hoofdhuis geen onderdeel is van de fiscale eenheid. Het hoofdhuis presteert niet aan de vaste inrichting, maar aan de fiscale eenheid (waarin de vaste inrichting een onderdeel is). Hierdoor ontstaat een belaste prestatie. Naar aanleiding van de tweede vraag komt het Hof van Justitie tot de conclusie dat de belastingheffing verlegd wordt naar de fiscale eenheid.

De Staatssecretaris van Financiën komt met de verklaring dat de Nederlandse situatie van de fiscale eenheid dusdanig anders is dan de situatie in Zweden, dat Nederland het arrest niet volgt. Nederland blijft de fiscale eenheid behandelen zoals besloten door de Hoge Raad. Iedere lidstaat kiest zelf of ze het Skandia arrest volgen of niet. Er zijn lidstaten waar antimisbruikbepalingen worden ingevoerd in plaats van het Skandia arrest. Het gevolg is belastingheffing bij vrijgestelde ondernemers, waarvan eerst de prestatie niet werd gezien. Door het Skandia arrest is er ook de mogelijkheid ontstaan tot dubbele heffing en non heffing. Deze mismatch ontstaat, omdat iedere lidstaat zelf mag kiezen of het Skandia arrest van kracht is.

Het Skandia arrest laat ook een aantal vragen onbeantwoord. Bijvoorbeeld hoe werkt een omgekeerde situatie waarbij het hoofdhuis onderdeel is van de fiscale eenheid en de vaste inrichting zit in een derde land. Als de Skandia uitkomst wordt gevolgd, wordt de vaste inrichting zelfstandig belastingplichtig. In Nederland zou in deze situatie de fiscale eenheid optreden als hoofdhuis en één belastingplichtige vormen met de vaste inrichting. Of interne en externe kosten gelijk moeten worden behandeld, is ook niet duidelijk. Het is voor de fiscale neutraliteit van belang dat interne en externe kosten gelijk worden behandeld om ongelijke behandeling te voorkomen. Ook is onduidelijk of een hoofdhuis in een lidstaat wel tot een fiscale eenheid in een andere lidstaat kan behoren. Dit behoort tot de mogelijkheden, omdat er geen kans is op een heffingslek zoals in het Skandia arrest wel het geval was. Tot slot is er de kans dat de Europese Commissie een inbreukprocedure start tegen Nederland. Dit zou betekenen dat Nederland de regels wat betreft de fiscale eenheid moet aanpassen. Het gevolg hiervan is dat bestaande fiscale eenheden niet meer mogelijk zijn en er een naheffingsaanslag kan worden opgelegd over de afgelopen vijf jaar. Dit gevolg is alleen van belang voor vrijgesteld presterende ondernemers.

Hoofdvraag: Wat zijn de gevolgen voor Nederland van het Skandia arrest voor diensten tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting op het moment dat de vaste inrichting in een Fiscale eenheid zit met het hoofdhuis?

Er zijn geen directe gevolgen voor Nederland door het Skandia arrest. Dit vanwege de grote verschillen tussen het Nederlandse en Zweedse fiscale eenheidsregime. De Staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat Nederland het Skandia arrest niet volgt. De behandeling van

diensten tussen hoofdhuis en vaste inrichting in een grensoverschrijdende fiscale eenheid worden voor en na het Skandia arrest hetzelfde behandeld. Wel is een gevolg dat het ingewikkelder wordt voor de Nederlandse praktijk, omdat er rekening moet worden gehouden met verschillende behandelingen in andere lidstaten. Het Skandia arrest krijgt wel gevolgen voor Nederland als een inbreukprocedure wordt gestart tegen Nederland. Dit zou betekenen dat bestaande fiscale eenheden met hoofdhuis buiten de EU niet meer kunnen bestaan en een naheffingsaanslag betaald moet worden over onderlinge prestaties die dan zichtbaar worden. Als besloten wordt in de inbreukprocedure dat Nederland geen hoofdhuis in het buitenland mag betrekken in de fiscale eenheid zijn de gevolgen nog groter, aangezien dan meer fiscale eenheden niet meer mogelijk zijn. Wel wordt dan het averechtse effect opgelost dat de drie verwevenheden niet opgaan voor het hoofdhuis, maar wel voor de vaste inrichting.

Bibliografie

Jurisprudentie Hoge Raad

- HR, 22 feb 1989, zaak 25 068, BNB 1989/112
- HR, 14 juni 2002, zaak 35 976, BNB 2002/287

Staatssecretaris van Financiën

- Besluit Staatssecretaris, 1 augustus 1994, nr. VB94/2254
- Besluit Staatssecretaris, 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520M.
- Besluit Staatssecretaris, 21 november 2003, nr. DGB 2003-6237M
- Brief Staatssecretaris van Financiën, 8 juli 2016, Dossier 31066 nr. 294

Europese Commissie

- Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
- Europese Commissie 2 juli 2009, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, COM(2009) 325

Jurisprudentie Hof van Justitie

- HvJ, 28 juni 2007, zaak C-73/06 (Planzer Luxembourg Sàrl).
- HvJ, 4 juli 1985, zaak C-168/84, (Gunter Berkholz).
- HvJ, 2 mei 1996, zaak C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien)
- HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95 (DFDS)
- HvJ, 17 juli 1997, zaak C-190/95 (ARO-Lease BV)
- HvJ, 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank).
- HvJ, 22 mei 2008, zaak C-162/07 (Amplisientifica)
- HvJ 17 september 2014, nr. C-7/13 (Skandia America Corporation)
- HvJ, 2 februari 2019, zaak 18/00106

Noot

- HvJ, Noot Vakstudie Nieuws onder 28 juni 2007, zaak C-73/06
- HvJ, Noot Vakstudie Nieuws onder EG 20 februari 1997, zaak C-260/95

Website

- https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_nl#verordeningen

Boeken

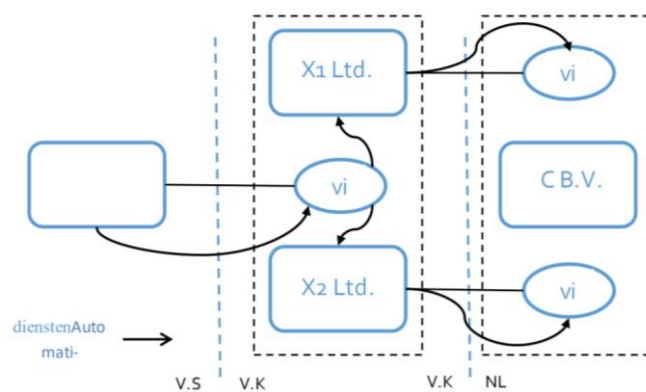
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014

Overig

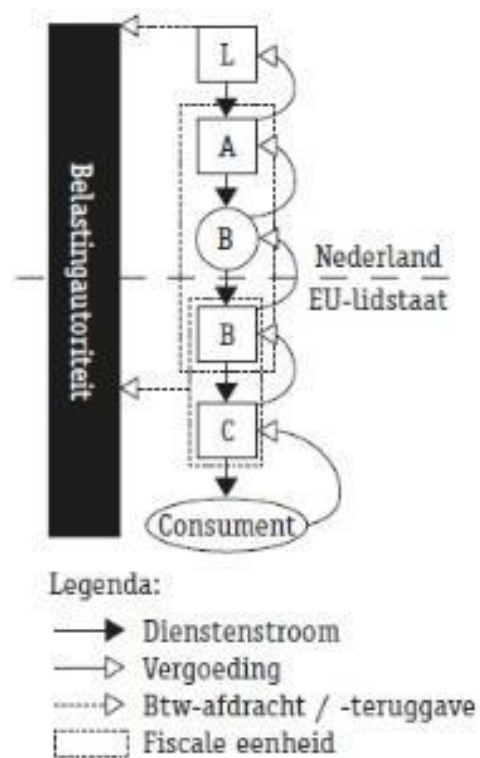
- Merkx, M.M.W.D. (2011). De woon-en vestigingsplaats in de Btw.
- Merkx, M.M.W.D. Het btw-comité over Skandia America Corporation. *WFR* 2017/91
- A.H. Bomer, Is de vaste inrichting in de BTW fiscaal rationeel?, *Btw-Bulletin* 2003, 90
- M.Schrauwen. DE FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario btw-belast. *Btw-brief* 2006.
- A.J. van Doesum & G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-BTW' *WFR* 2009/1572.
- E.H. van den Elsen & R.N.G. van der Paardt, 'Voordelen en nadelen van de fiscale eenheid', 2013/4.2.1
- Conclusie van advocaat-generaal M. Wathelet, 8 mei 2014, zaak C-7/13 (SkandiaAmericaCorporation), *NTFR* 2014/1594
- Mobach, O.L., Janssen, L. De zaak Skandia America Corporation: een geval apart. *BTW-bulletin* 2014/84
- M.M.J.A. Veltrop, 'De Nederlandse fiscale eenheid: Een maatje te groot?' *WFR* 2016/204.
- Löben Sels, A.D.P.V., Neijtzell de Wilde, L. Skandia America Corporation: de verscheurende werking van de fiscale eenheid. *BtwBrief* 2015/3
- Jeronimus, R., Vos, R. Fiscale neutraliteit speelt een belangrijke rol in de btw. *BTW-bulletin* 2018/80
- Heemskerk, J.P.J. (2017, February 16). *De grensoverschrijdende fiscale eenheid in de Wet OB 1968. Fiscale Economie*. (afbeelding)

Bijlages

Bijlage 1⁷²:



Bijlage 2:



⁷² Heemskerk, J.P.J. (2017, February 16). *De grensoverschrijdende fiscale eenheid in de Wet OB 1968. Fiscale Economie*.

Bijlage 3:

