

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics

Master scriptie Fiscale economie Directe Belastingen

Het Morgan Stanley arrest

Naam student: Leonie van der Klugt
Studentnummer: 414735

Begeleider: Dr. R.N.F. Zuidgeest
Tweede beoordelaar: Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merkk

Datum definitieve versie: 29-04-2020

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Lijst met gebruikte afkortingen (voorlopig)

A-G	Advocaat-Generaal
Btw	Belasting toegevoegde waarde
HLN	Het Laatste Nieuws
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs
HR	Hoge Raad
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie (vanaf 1 december 2009)
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
OB	Omzetbelasting
RBS	Royal Bank of Scotland
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
V-N	Vakstudie Nieuws
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

Inhoudsopgave

Lijst met gebruikte afkortingen (voorlopig)	2
1. Inleiding	7
1.1. Aanleiding	7
1.2. Probleemstelling	7
1.3. Opzet en hoofdstukindeling	8
1.4. Toetsingskader	9
1.5. Afbakening	9
2. De beginselen van de btw	10
2.1. De ontwikkeling van de btw	10
2.2. Unierechtelijk kernbronnen	10
2.2.1. Primair Unierecht	10
2.2.2. Secundair Unierecht	10
2.2.3. Rechtspraak	11
2.2.4. Internationale overeenkomsten	11
2.3. De beginselen van de btw	11
2.3.1. Het rechtskarakter van de btw	12
2.3.2. Neutraliteit	13
2.4. Belastingplicht	17
2.5. Belastbare feiten	19
2.5.1. Leveringen van goederen	19
2.5.2. <i>Diensten</i>	20
2.5.3. <i>Intracommunautaire verwervingen</i>	20
2.5.4. <i>Invoer</i>	21
2.5.5. Vrijstellingen	21
2.6. Aftrekrecht	22
2.6.1. Pre pro rata	22
2.6.2. Pro rata	23
2.6.3. Aftrek en teruggaaf bij grensoverschrijdende situaties	24
2.6.4. Vermogensetikettering	24
2.7. De verhouding tussen het nationaal en Europees recht	25
2.7.1. De Btw-verordening	25
2.7.2. De Btw-richtlijn	25
2.7.3. Cherry picking	26
2.8. Landenanalyse	26
2.8.1. De behandeling van het recht op aftrek	26

2.8.2.	De toepassing van vrijstellingen	27
2.8.3.	De mogelijkheid om te opteren voor belast presteren	27
2.8.4.	Verschillen in de pro rata berekening ten opzichte van de richtlijn	28
2.9.	Deelconclusie	29
3.	<i>De vaste inrichting in de btw</i>	32
3.1.	<i>Hoofdhuis</i>	32
3.2.	<i>Vaste inrichting</i>	32
3.3.	<i>Vereisten voor de aanwezigheid van een vaste inrichting</i>	33
3.3.1.	<i>Personeel en technische middelen</i>	33
3.3.2.	<i>Vast</i>	34
3.3.3.	<i>Onafhankelijk</i>	34
3.3.4.	<i>Exploitatie vermogensbestanddelen</i>	35
3.3.5.	<i>Mogelijkheid om vanuit de vaste inrichting leveringen/diensten te verrichten</i>	35
3.4.	<i>Fiscale eenheid</i>	35
3.5.	<i>Landenanalyse</i>	36
3.5.1.	Afwijkingen in de vereisten voor de aanwezigheid van een vaste inrichting	36
3.5.2.	De optie om een btw-groep te vormen en de uitwerking van het arrest Skandia in nationale wet- en regelgeving	36
3.6.	<i>Deelconclusie</i>	39
4.	<i>Aftrekrecht bij vaste inrichtingen voor het Morgan Stanley arrest</i>	41
4.1.	<i>Het FCE Bank arrest</i>	41
4.2.	<i>Het Le Crédit Lyonnais arrest</i>	41
4.2.1.	<i>De eerste prejudiciële vraag</i>	42
4.2.2.	<i>Tweede prejudiciële vraag</i>	42
4.2.3.	<i>Derde prejudiciële vraag</i>	43
4.2.4.	<i>Neutraliteit</i>	44
4.2.5.	<i>Commentaar op het Le Crédit Lyonnais arrest</i>	44
4.3.	FCE bank versus Le Crédit Lyonnais arrest	46
4.4.	De zaak ESET	46
4.5.	Le Crédit Lyonnais versus ESET	47
4.5.1.	Situatie analyse	48
4.6.	Landenanalyse	49
4.6.1.	De uitwerking van het arrest FCE Bank in nationale wet- en regelgeving	49
4.6.2.	De uitwerking van het arrest Le Crédit Lyonnais in nationale wet- en regelgeving	50
4.6.3.	De uitwerking van de zaak ESET in nationale wet- en regelgeving	51
4.7.	Deelconclusie	51

5. <i>Het Morgan Stanley arrest</i>	53
5.1. Feitencomplex	53
5.2. De eerste prejudiciële vraag	54
5.2.1. Het oordeel van het HvJ	55
5.3. De tweede prejudiciële vraag	57
5.3.1. Het oordeel van het HvJ	57
5.4. De conclusie van Advocaat-Generaal Mengozzi	57
5.5. Voorbeeld	58
5.6. Deelconclusie	59
6. <i>De mogelijke gevolgen van het Morgan Stanley arrest</i>	61
6.1. Commentaar op het Morgan Stanley arrest in de literatuur	61
6.1.1. Onduidelijkheid met betrekking tot de omzet	61
6.1.2. Onduidelijkheid met betrekking tot de afnemer	62
6.1.3. Onduidelijkheid met betrekking tot de dubbele toets	63
6.1.4. Strijdigheid met Btw-richtlijn en eerdere jurisprudentie?	64
6.2. Gevolgen voor de praktijk	68
6.2.1. Veel pro rata's	68
6.2.2. Meer administratieve lasten	69
6.2.3. Controleerbaarheid vermindert	69
6.2.4. Wetgeving van meerdere landen kennen	69
6.3. Samenloop met de Btw-groep	70
6.4. Samenloop met de One stop shop	72
6.5. Bedrijven beïnvloed door het Morgan Stanley arrest	73
6.6. Verplicht toepassen van het Morgan Stanley arrest	73
6.6.1. Deels toepassen van het Morgan Stanley arrest	74
6.7. Morgan Stanley versus Le Crédit Lyonnais en de zaak ESET	74
6.8. Toetsing van het arrest aan de beginselen van de btw	76
6.8.1. Neutraliteitsbeginsel	76
6.8.2. Het rechtskarakter van de btw	77
6.8.3. Het recht op aftrek	77
6.9. Landenanalyse	77
6.9.1. De uitwerking van het arrest Morgan Stanley in nationale wet- en regelgeving	77
6.9.2. De toepassing van het arrest Morgan Stanley	79
6.9.3. De invloed van geconstateerde verschillen in nationale wet- en regelgeving op de uitwerking van het Morgan Stanley arrest	79
6.9.4. Brexit	82

6.10. Deelconclusie	82
7. Conclusie	85
7.1. Beantwoording van de deelvragen	85
7.1.1. Wat zijn de beginselen van de btw?	85
7.1.2. Wanneer heeft een belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting?	85
7.1.3. Hoe wordt de vaste inrichting in de btw behandeld?	85
7.1.4. Hoe werd het recht op aftrek van een vaste inrichting vastgesteld voor kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis vóór het Morgan Stanley arrest?	86
7.1.5. Hoe wordt het recht op aftrek van een vaste inrichting vastgesteld voor kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis na het Morgan Stanley arrest?	87
7.1.6. Welke partijen zullen beïnvloed worden door het Morgan Stanley arrest?	88
7.1.7. Welke gevolgen zal het Morgan Stanley arrest hebben voor deze partijen?	88
7.2. Belangrijkste conclusies uit de landenanalyse	89
7.3. Beantwoording van de probleemstelling	90
8. Literatuurlijst	92
8.1. Vakliteratuur	92
8.2. Jurisprudentie	96
8.3. Wet- en Regelgeving:	98

1. Inleiding

1.1. Aanleiding

Op 24 januari 2019 heeft het Hof van Justitie (HvJ) uitspraak gedaan in het Morgan Stanley arrest. Deze zaak gaat over de btw-aftrek op kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis.¹

De situatie in het Morgan Stanley arrest is als volgt. Het Morgan Stanley concern heeft een vaste inrichting in Frankrijk. Dit filiaal is als vaste inrichting btw-plichtig in Frankrijk. In eerdere belastingcontroles is vastgesteld dat dit filiaal drie categorieën diensten verricht. Ten eerste verricht zij bancaire en financiële diensten voor lokale klanten. Morgan Stanley heeft ervoor gekozen om voor deze activiteiten te opteren voor belastingheffing, in plaats van het toepassen van een vrijstelling. Ten tweede verricht zij diensten aan het hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk, waarvoor stortingen van het hoofdhuis zijn ontvangen. Tot slot, maakte de vaste inrichting ook nog uitgaven die betrekking hadden op zowel het hoofdhuis als de lokale klanten. Dit zijn zogenaamde gemengde uitgaven.²

Over het recht op aftrek op de bovengenoemde activiteiten ontstond een geschil tussen de Franse belastingdienst en Morgan Stanley. Morgan Stanley was van mening dat zij recht had op volledige aftrek van btw over alle bovengenoemde activiteiten. Zij had dan ook voor al deze activiteiten de volledige btw over de uitgaven in aftrek gebracht. De Franse belastingdienst was het hier niet mee eens. Zijns inziens bestond voor de uitgaven met betrekking tot de prestaties verricht voor het hoofdhuis geen recht op aftrek. Deze activiteiten vallen namelijk buiten de werkingssfeer van de btw. Gedeeltelijke aftrek stond de belastingdienst echter wel toe door een pro rata toe te passen, met inachtneming van de in Frankrijk geldende uitzonderingen op het recht van aftrek. Daarnaast stelt de belastingdienst dat de gemengde uitgaven slechts gedeeltelijk aftrekbaar zijn. De Belastingdienst paste een pro rata toe op het recht op aftrek over de gemengde kosten, met een correctie op basis van de omzet van het filiaal in Frankrijk.³

Naar aanleiding van dit geschil heeft het Franse Conseil d'État prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie (HvJ). Met deze vragen wenst het Conseil d'État te vernemen of en in hoeverre de Franse vaste inrichting recht heeft op aftrek van voorbelasting over de prestaties uitsluitend verricht voor het hoofdhuis en de gemengde kosten. Het HvJ oordeelde dat voor de uitgaven voor prestaties die uitsluitend verricht worden voor een in een andere lidstaat gevestigd hoofdhuis een pro rata moet worden toegepast. De noemer van deze pro rata bestaat uit omzet (exclusief btw) van deze handelingen van het hoofdhuis. De teller bestaat uit belaste handelingen van het hoofdhuis waarvoor ook aftrekrecht zou bestaan indien zij in de lidstaat van de vaste inrichting verricht zouden worden. Dit laatste geldt ook indien het recht op aftrek enkel bestaat omdat het filiaal opteert voor een regeling waarbij de verrichte handeling aan btw wordt onderworpen. Daarnaast oordeelde het HvJ dat ook voor de gemengde kosten een afzonderlijk pro rata toegepast dient te worden. In deze pro rata moet in de noemer rekening worden gehouden met verrichte handelingen van zowel het filiaal als het hoofdhuis. De teller dient te bestaan uit de door het filiaal verrichte belaste handelingen en de door het hoofdhuis verrichte handelingen waarvoor ook recht van aftrek zou bestaan indien deze in de lidstaat van het filiaal verricht zouden worden.⁴

1.2. Probleemstelling

Het is wel duidelijk dat het oordeel van het HvJ leidt tot een complexe oplossing voor de vaststelling van btw-aftrek op kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis. Indien bijvoorbeeld een bank met verschillende filialen in Europa een IT-systeem ontwikkelt dat voor kredietverlening en betaalverkeer gebruikt wordt, moet naar aanleiding van dit arrest uitgezocht worden in welke mate de verschillende diensten aangeboden zijn, welke omzet daarbij gerealiseerd is en hoe deze omzet in de verschillende lidstaten waar een filiaal of het hoofdhuis

¹ G.J. Van Norden (FED 2019/115), annotatie bij HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley).

² HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 16-17.

³ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 17-19.

⁴ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 19-22, 54 & 60.

gelegen is fiscaal wordt behandeld. Dit vergt veel tijd, energie en kennis. Daarnaast zijn hier waarschijnlijk ook behoorlijke kosten aan verbonden.⁵

Welke impact dit arrest daadwerkelijk zal hebben is nog onduidelijk. Heydari⁶ stelt dat het arrest een forse impact zou kunnen hebben en een “praktische uitdaging” voor vele bedrijven tot gevolg heeft. In welke mate dit het geval is is afhankelijk van de manier waarop de lidstaten het arrest interpreteren. Ook Bodemann en Baumgartner⁷ spreken van een uitdaging voor bedrijven, aangezien de meeste bedrijven nu enkel rekening houden met eigen belastbare omzet bij het vaststellen van hun recht op aftrek en niet met de belastbare omzet van het hoofdkantoor gelegen in een ander lidstaat. Als gevolg van het Morgan Stanley arrest moeten bedrijven mogelijk in de toekomst ook rekening houden met de omzet van het hoofdkantoor gevestigd in een andere lidstaat en daarmee ook met de regelgeving in dit gebied betreffende de btw-behandeling van diensten als vrijgesteld of belastbaar. Van Norden⁸ deelt deze mening. Hij stelt dat het niet gewenst is dat vaste inrichtingen voortaan de regels omtrek te aftrek van btw in twee landen behoren te kennen. Het arrest noemt hij zelfs een “praktische nachtmerrie voor belastingplichtige en belastingautoriteiten”, aangezien hij de implementatie van het arrest nauwelijks uitvoerbaar en amper controleerbaar acht. Daarnaast stelt hij dat de geheel nieuwe weg die het HvJ met het arrest inslaat moeilijk te rijmen is met de Btw-richtlijn. Bovendien stellen meerdere auteurs dat naar aanleiding van het arrest meerdere onduidelijkheden zijn ontstaan. Zo bestaat onduidelijkheid met betrekking tot de afnemer, de omzet en de dubbele toets die volgt uit het arrest. Er wordt niet enkel negatief geschreven over het Morgan Stanley arrest. Zo stelt Heydari⁹ dat het HvJ tot een plausibele en begrijpelijke conclusie is gekomen. Daarnaast zijn Merx en Starkenburg¹⁰ van mening dat de conclusie van het HvJ in het Morgan Stanley arrest begrijpelijk is en de redactie van Vakstudie Nieuws¹¹ geeft aan dat het niet verrassend is dat het HvJ besloot dat bij het vaststellen van de pro rata-verhouding alleen de omzet van het hoofdhuis in aanmerking dient te worden genomen.

De voorgaande alinea's maken duidelijk dat de impact van het Morgan Stanley arrest groot wordt geacht en het arrest nog veel onduidelijkheid met zich meebrengt. Deze scriptie heeft tot doel meer inzicht te verschaffen in de gevolgen van het Morgan Stanley arrest. De probleemstelling die in deze scriptie centraal staat luidt dan ook:

In hoeverre beïnvloedt het Morgan Stanley arrest de vaststelling van de btw-aftrek op kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis?

De wetenschappelijke relevantie van deze scriptie is dan ook het verschaffen van duidelijkheid omtrent de vragen die het Morgan Stanley arrest oproept. Daarnaast zal een inzicht gegeven worden in de impact van het arrest in Nederland, België en het Verenigd Koninkrijk. Bovendien is de invulling van de pro rata berekening voor vaste inrichtingen momenteel erg actueel. Zo zijn er onlangs prejudiciële vragen gesteld in de zaak Bank of China Limited¹².

1.3. Opzet en hoofdstukindeling

Om deze vraag te beantwoorden zullen verschillende deelvragen beantwoord worden. In hoofdstuk 2 zullen eerst de deelvragen ‘Wat zijn de beginselen van de btw?’ en ‘Wanneer heeft een belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting?’ behandeld worden. Vervolgens zal in hoofdstuk 3 de vaste inrichting centraal staan om de deelvraag ‘Hoe wordt de VI in de btw behandeld?’ te beantwoorden. Daarna zullen in hoofdstuk 4 de arresten FCE bank, Credit Lyonnais en ESET besproken worden. Dit zijn relevante arresten om de btw-aftrek op kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis voorgaand aan het Morgan Stanley arrest te bestuderen. De deelvraag die centraal staat in dit hoofdstuk luidt dan ook

⁵ Blomme & Sluy 2019.

⁶ Heydari 2019.

⁷ Baumgartner & Bodemann 2019.

⁸ G.J. Van Norden (FED 2019/115), annotatie bij HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley).

⁹ Heydari 2019.

¹⁰ Merx en Starkenburg 2019.

¹¹ Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley).

¹² Aanhangige zaak nr. CJ, 7 oktober 2019, C-737/19 (Bank of China Limited).

‘Hoe werd het recht op aftrek van een vaste inrichting vastgesteld voor kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis vóór het Morgan Stanley arrest?’. In het daaropvolgende hoofdstuk zal het Morgan Stanley arrest behandeld worden, waarna antwoord gegeven zal worden op de deelvraag *‘Hoe wordt het recht op aftrek van een vaste inrichting vastgesteld voor kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis na het Morgan Stanley arrest?’*. In hoofdstuk 6 zal vervolgens aandacht geschonken worden aan de deelvragen *‘Welke partijen zullen beïnvloed worden door het Morgan Stanley arrest?’* en *‘Welke gevolgen zal het Morgan Stanley arrest hebben voor deze partijen?’*. Tot slot wordt deze scriptie afgesloten met een conclusie.

1.4. Toetsingskader

In deze scriptie zal het Morgan Stanley arrest getoetst worden aan de btw beginselen. Deze beginselen zullen in hoofdstuk 2 en 3 besproken worden. Zo zal het Morgan Stanley arrest onder andere getoetst worden aan het rechtskarakter van de btw, het neutraliteitsbeginsel, belastbare feiten en het recht op aftrek.

1.5. Afbakening

In deze scriptie zal voornamelijk de focus liggen op de Europese regelgeving en jurisprudentie om een antwoord te verkrijgen op de probleemstelling. Daarnaast wordt ook de relevante nationale regelgeving en jurisprudentie van enkele landen in aanmerking genomen, te weten Nederland, België en het Verenigd Koninkrijk. Aan andere landen zal in deze scriptie geen aandacht geschonken worden.

Bovendien zal de landenanalyse, die is opgenomen in verschillende hoofdstukken, zich enkel focussen op verschillen in nationale wet- en regelgeving die relevant voor het analyseren van de impact van het Morgan Stanley arrest. Deze analyse is dus niet bedoeld om uitputtend te zijn.

Ook zal enkel aandacht geschonken worden aan de btw, andere vormen van belasting blijven hierdoor buiten beschouwing.

Tot slot, Per 31 januari 2020 maakt het Verenigd Koninkrijk geen onderdeel meer uit van de Europese Unie. Na de transitieperiode, die loopt tot 31 december 2020, is het Verenigd Koninkrijk niet meer verplicht om zich aan Europese regelgeving en jurisprudentie te houden.¹³ Op dit moment is het nog onduidelijk hoe het Verenigd Koninkrijk haar btw beleid zal inrichten. In deze scriptie wordt daarom enkel rekening gehouden met informatie verstrekt door de Britse belastingdienst, Her Majesty's Revenue and Customs (HM Revenue and Customs of HMRC).

¹³ Rijksoverheid z.j.

2. De beginselen van de btw

In dit hoofdstuk staan de beginselen van de btw centraal. Dit hoofdstuk heeft tot doel de volgende deelvragen te beantwoorden:

- Wat zijn de beginselen van de btw?
- Wanneer heeft een belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting?

Dit hoofdstuk is op te delen in twee onderdelen. Het eerste onderdeel analyseert de beginselen van de btw en het recht op aftrek van voorbelasting op Europees niveau. Dit onderdeel vangt aan met de bespreking van unierechtelijke kernbronnen. Vervolgens zullen de twee beginselen van de btw besproken worden, het rechtskarakter van de btw en het neutraliteitsbeginsel. Daarna zal besproken worden wie als belastingplichtige aangemerkt wordt. Aansluitend wordt toegelicht wat de belastbare feiten voor de btw zijn. Nadien wordt het aftrekrecht besproken. In dit hoofdstuk wordt nog niet het aftrekrecht op kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis behandeld. Dit wordt in hoofdstuk 4 en 5 uiteengezet.

In het tweede gedeelte van dit hoofdstuk wordt eerst de verhouding tussen het nationaal en Europees recht toegelicht. Hierna volgt een analyse waarin de verschillen met betrekking tot de werking van de btw in Nederland, België en het Verenigd Koninkrijk benoemd worden.

Het hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie.

2.1. De ontwikkeling van de btw

Tot eind jaren zestig hanteerden de huidige lidstaten van de Europese Unie verschillende omzetbelasting systemen. Dit belemmerde het onderlinge handelsverkeer. De handelsbelemmering werd deels weggenomen rond 1970 toen hetzelfde basissysteem, de belasting over toegevoegde waarde, ging gelden voor alle lidstaten. De belemmeringen werden verder weggenomen toen op basis van de Zesde Richtlijn (77/388/EG) een gemeenschappelijke belastinggrondslag werd ingevoerd, nadat in 1971 werd besloten dat een interne markt moest ontstaan.¹⁴ Uiteindelijk trad in 1993 de interne markt in werking, dit betekende geen binnengrenzen meer in de Europese Unie. Hierdoor werd vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal verzekerd.¹⁵ In deze paragraaf zal besproken worden hoe de btw op Europees niveau uitgewerkt is.

2.2. Unierechtelijk kernbronnen

In het SFI arrest¹⁶ heeft het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ EG) bepaald dat de btw een materie is die onder het gemeenschapsrecht valt. Het Europese recht is onder te verdelen in primair en secundair Unierecht. Secundair Unierecht moet conform primair Unierecht worden uitgelegd.¹⁷ Hiërarchisch gezien staat het primaire Unierecht boven het secundaire Unierecht. Het secundaire Unierecht wordt ook wel het afgeleide Unierecht genoemd, aangezien het verdere invulling aan het primaire Unierecht geeft.¹⁸

2.2.1. Primair Unierecht

Voor de btw zijn zowel het primaire als het secundaire Unierecht relevant. Het primair Unierecht is op te splitsen in Unieverdragen en de ongeschreven algemene rechtsbeginselen van het Unierecht. Deze beginselen zijn weer op te splitsen in beginselen met een constitutionele werking (hieronder vallen bijvoorbeeld het vertrouwensbeginsel, rechtszekerheid en het gelijkheidsbeginsel) en pseudobeginselen (hieronder vallen bijvoorbeeld misbruik van recht en neutraliteit).

2.2.2. Secundair Unierecht

Ook onderdelen van het secundair Unierecht zijn relevant voor de btw, waarvan de Btw-richtlijn, de Btw-verordening en de beslissingen van het Btw-Comité de belangrijkste zijn.¹⁹ De, in paragraaf 2.1

¹⁴ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017, p. 11.

¹⁵ Europa Nu z.j. a.

¹⁶ HvJ EG 19 november 1998, C-85/97 (SFI).

¹⁷ HvJ EU 19 december 2012, C-549/1, r.o. 32.

¹⁸ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017, p. 17-18

¹⁹ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017, p. 17-18.

besproken, Zesde Richtlijn is door middel van opeenvolgende wijzigingsrichtlijnen sinds zijn inwerkingtreding op 1 januari 1978 meer dan twintig keer gewijzigd. Inmiddels is de Zesde richtlijn ingetrokken en vervangen voor de Btw-richtlijn 2006²⁰. In deze richtlijn zijn alle opeenvolgende wijzigingsrichtlijnen opgenomen. Daarnaast zijn in de nieuwe richtlijn de met de lidstaten, in hun toetredingsakten, overeengekomen afwijkingen van de communautaire btw-regels gecodificeerd. Bovendien zijn verouderde en dubbele bepalingen geschrapt en is de leesbaarheid verbeterd.²¹

De Europese richtlijnen bevatten doelstellingen waar alle lidstaten aan moeten voldoen. Lidstaten mogen zelf weten hoe zij dit vormgeven in nationale wetgeving.²² Een verordening heeft daarentegen rechtstreekse werking waardoor deze niet eerst nog omgezet dient te worden in nationale wetgeving om van kracht te zijn. Op 1 juli 2006 is de eerste btw-verordening in werking getreden. Deze is in 2011 vervangen door Verordening (EU) 282/2011. De verordening geeft maatregelen ter uitvoering van Btw-richtlijn 2006.²³

Het btw-comité is opgericht om de uniforme toepassing van de bepalingen in de Btw-richtlijn te bevorderen. Het is enkel een adviescomité waardoor het comité enkel leidraad kan geven bij de toepassing van de richtlijn, maar geen wetgevingsbevoegdheden heeft of juridisch bindende besluiten mag nemen. Het btw-comité onderzoekt vragen, aangevoerd door de Europese Commissie of lidstaten, over de toepassing van Europese btw-bepalingen. De naar aanleiding van de vraag gestelde richtlijnen van het comité betreffen slechts standpunten. Deze standpunten vormen geen officiële interpretatie van de Europese wetgeving en binden de Europese Commissie of lidstaten niet om deze te volgen.²⁴

2.2.3. Rechtspraak

Ook de rechtspraak van het HvJ van de Europese Unie (HvJ EU) speelt een belangrijke rol. Het Unierecht voorziet slechts deels in een formeelrechtelijk kader. Lidstaten zijn gehouden om in bepalingen aangaande het procesrecht te voorzien.²⁵ Dit is de procedurele autonomie van lidstaten.²⁶ De uitleg van het recht van de Europese Unie is uitsluitend voorbehouden aan het HvJ. Nationale rechters kunnen een prejudiciële procedure starten indien zij geconfronteerd worden met vragen over de juiste uitleg van het Unierecht. De antwoorden van het HvJ op deze vragen zijn van toepassing voor alle lidstaten. Het HvJ is niet bevoegd uitspraken te doen over de uitleg van nationaalrechtelijke bepalingen of het Unierecht op specifiek situaties toe te passen. Dit is beide de taak van de nationale rechter.²⁷

2.2.4. Internationale overeenkomsten

Tot slot, zijn de internationale overeenkomsten ook van belang voor de btw. Dit zijn bindende afspraken tussen de Europese Unie en een derde land of internationale organisatie. De term derde land wordt gebruikt voor landen die geen lid zijn van de Europese Unie.²⁸

2.3. De beginselen van de btw

Het gemeenschappelijke btw-stelsel kent twee grondbeginselen, te weten het rechtskarakter en het neutraliteitsbeginsel. Deze beginselen zijn gebaseerd op de Btw-richtlijn en de bijbehorende considerans en zijn af te leiden uit uitspraken van het HvJ.²⁹ In deze paragraaf zal allereerst kort het rechtskarakter van de btw besproken worden. Daarna wordt het neutraliteitsbeginsel uitgebreid besproken aangezien dit beginsel als toetsingskader gebruikt zal worden in deze scriptie.

²⁰ Richtlijn 2006/112/EG.

²¹ Zijlstra 2007.

²² Europa Nu z.j. b.

²³ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017, p. 19.

²⁴ Europese Commissie z.j..

²⁵ Soltysik, van Slooten & van Dongen 2017, p. 31.

²⁶ HvJ EU 13 oktober 2016, C-231/15 (Polkomtel), r.o. 23.

²⁷ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017, p. 38.

²⁸ Europa Nu, z.j. c.

²⁹ Van Doesum 2009, p. 28.

2.3.1. *Het rechtskarakter van de btw*

Het rechtskarakter van een belasting geeft aan wat het object en subject van heffing is.³⁰ Over het rechtskarakter van de btw bestaat veel discussie in de literatuur. Meer dan bij de directe belastingen. Een mogelijke verklaring hiervoor is het feit dat bij een directe belasting uit de wet zelf volgt wie en wat moet worden belast. Terwijl bij de btw degene die belasting moet dragen een ander is dan degene die de belasting uiteindelijk afdraagt aan de overheid.³¹

Zo bestaat over de inhoud van het begrip discussie. Zo stelt Terra³² dat het rechtskarakter van een belasting aangeeft wat de kenmerken van een belasting zijn waaraan in rechte gevolgen (zouden moeten) worden verbonden. Van Kesteren³³ stelt dat met het rechtskarakter gezocht wordt naar het doel van een belasting. Hij erkent twee betekenissen van het begrip rechtskarakter, te weten:

- 1) Een algemeen, al reeds bij het ontwerp van de wet geformuleerd, ideaal dat in principe in ieder onderdeel van de wet is, of zou moeten zijn, vertaald. Het is een richtsnoer dat aangeeft wie belastingplichtig is en wat belast zou moeten worden.
- 2) Het totaal van alle bijzondere kenmerken van een reeds bestaande wet. Bezien wordt wie en wat wordt belast. Bij de uitleg en opbouw van de wet is het verkregen totaalbeeld normstellend.

Van Kesteren stelt dat de wijze van heffing geen onderdeel uitmaakt van het rechtskarakter.

Ook over de invulling van het rechtskarakter in specifiek de btw bestaat discussie. Braun³⁴ betoogt dat het rechtskarakter van de btw niet bestaat. Terwijl Van Doesum³⁵ stelt dat er geen twijfel is over het bestaan van het rechtskarakter. Het object en subject van heffing vallen immers op te maken uit de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het HvJ.

Uit de literatuur volgen drie hoofdstromingen met betrekking tot de invulling van het rechtskarakter van de btw. De eerste stroming stelt dat de btw een bestedingsbelasting is. Dit betekent dat voor de heffing wordt aangesloten bij bestedingen van particulieren.³⁶ Cornielje³⁷ sluit zich aan bij deze stroming en beargumenteert dat de overheid het billijk vindt om belasting te heffen over wat de consument bereid is te besteden, aangezien bestedingen wijzen op draagkracht.

De tweede manier waarop het rechtskarakter van de btw aangeduid wordt, is als een verbruiksbelasting (of consumptiebelasting). Een verbruiksbelasting sluit aan bij daadwerkelijk verbruik in plaats van bestedingen. Het verschil hiertussen wordt kenbaar indien een goed bijvoorbeeld na aankoop (dus na besteding) niet geconsumeerd wordt. Het voorbeeld dat Merx hierbij aanhaalt is het laten vallen van een pak melk vlak nadat de consument dit pak afgerekend heeft. Hierdoor vindt wel besteding plaats maar geen verbruik. Daarom dient onder een verbruiksbelasting een teruggave plaats te vinden van de betaalde btw, terwijl deze teruggaaf bij de bestedingsbelasting niet benodigd is.³⁸ Merx sluit zich bij deze stroming aan en duidt de btw aan als een verbruiksbelasting. Zij stelt dat doordat btw over bestedingen wordt geheven “in zekere mate aan dit rechtskarakter concessies worden gedaan”, maar dit niet tot gevolg heeft dat sprake is van een bestedingsbelasting.³⁹ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen⁴⁰ zijn net als Van Doesum van mening dat het rechtskarakter van de btw wel bestaat. Zij stellen dat het rechtskarakter niet gewijzigd is sinds de btw ingevoerd is. Al deze tijd heeft de btw het karakter van een algemene verbruiksbelasting en daarmee tot doel over alle consumptieve uitgaven van particulieren en daarmee gelijkgestelden te heffen. Ik sluit mij bij deze stroming aan. Naar mijn mening

³⁰ Braun 2002, p. 41.

³¹ Merx 2011a, p. 22.

³² Terra 1988, p. 5.

³³ Kesteren 1994, p. 55.

³⁴ Braun 2002, p. 72.

³⁵ Van Doesum 2009, p. 34.

³⁶ Merx 2011a, p. 27.

³⁷ Cursus Belastingrecht OB.o.o.5.C S.B. Cornielje

³⁸ Merx 2011a, p. 27.

³⁹ Merx 2011a, p. 27-28.

⁴⁰ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2019.

is de btw bedoeld als een verbruiksbelasting, ondanks dat in beginsel geheven wordt over bestedingen. Dit volgt immers ook uit artikel 2, eerste Btw-richtlijn⁴¹, waar de btw als verbruiksbelasting wordt omschreven.⁴²

De laatste hoofdstroming omtrent het rechtskarakter van de btw is “een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe ‘besteding is verbruik’ hanteert”⁴³. Het doel van de btw is een heffing over het verbruik, terwijl de vorm een bestedingsbelasting is. Oftewel, het doel wordt van de vorm onderscheiden. Hierbij wordt de aanname gedaan dat verbruikt wordt indien een besteding wordt gedaan.⁴⁴ Ploeger⁴⁵, Van Hilten en Van Kesteren⁴⁶ zijn een voorstander van deze uitleg van het rechtskarakter. Merx is echter van mening dat de vorm van een belasting geen onderdeel uitmaakt van het rechtskarakter.⁴⁷

2.3.2. Neutraliteit

De bevindingen in het ABC- en Neumark-rapport vormden de basis voor het besluit om te kiezen voor de invoering van een gemeenschappelijk btw-stelsel. Het Neumark-rapport onderzocht onder andere de werking en effecten van verschillende belastingsystemen. Daarnaast focuste het rapport op de condities waaronder de belastinggrenzen in de gemeenschap geminimaliseerd kunnen worden. In het rapport wordt een systeem van belasting op de toegevoegde waarde geadviseerd. In het ABC-rapport wordt geen voorkeur uitgesproken voor een bepaald systeem van omzetbelasting, aangezien de subgroepen⁴⁸ het hier niet eens over konden worden. Subgroep C spreekt echter wel een duidelijke voorkeur uit voor een belasting op de toegevoegde waarde met aftrek van voorbelasting. De voordelen van dit systeem die uit het ABC-rapport volgen zijn:

- 1) De belastingdruk verandert niet naarmate de lengte van de productie- en distributie keten langer wordt. Hierdoor wordt verticale integratie niet aangemoedigd.
- 2) Door betaling over meerdere schakels te spreiden, worden de nadelen van een eenmalige heffing ontweken.
- 3) Binnenlandse goederen en importgoederen worden op eenzelfde wijze behandeld en exportgoederen belastingvrij gemaakt, zonder dat gebruik gemaakt hoeft te worden van een complex systeem.

Het ABC-rapport is wel eensgezind over een voorkeur, vanuit technisch oogpunt, voor een systeem van aftrek van voorbelasting ten opzichte van een systeem van aftrek van vooromzet. Daarnaast wordt in het rapport een voorkeur uitgesproken voor een systeem met een zo ruim mogelijke werkingssfeer, die alle schakels in de productie- en handelsfase omvat, met een minimale hoeveelheid aan vrijstellingen.⁴⁹

⁴¹ Richtlijn 67/227/EEG, vastgesteld op 11 april 1967.

⁴² Cornielje 2019a, OB.O.o.5.C.

⁴³ Merx 2001, p. 27.

⁴⁴ Merx 2001, p. 27-28.

⁴⁵ Ploeger 1972, p. 972.

⁴⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 8.

⁴⁷ Merx 2011a, p. 28.

⁴⁸ In deze subgroepen zaten deskundigen van de lidstaten en EEG-commissie. Iedere subgroep had een andere taak. Subgroep A onderzocht het verwijderen van de belastinggrenzen en de noodzakelijkheid van fysieke controles bij de grenzen om het systeem van grensbelastingaanpassingen met betrekking tot omzetbelastingen beheren. Subgroep B kreeg de taak om de vaststelling van een gemeenschappelijke algemene omzetbelasting geheven in één fase te overwegen. Deze belasting werd dan geheven in de fase voorafgaand aan de detailhandelsfase, en indien nodig gecombineerd met een afzonderlijke belasting op de detailhandel. Subgroep C overwoog ook het heffen van omzetbelasting in één fase, maar focuste zich hierbij

Bron: Terra & Kajus 2007, p. 315-316.

⁴⁹ Beelen 2010, p. 24-25.

Neutraliteit was een van de belangrijkste criteria waar het nieuw btw-systeem aan werd getoetst.⁵⁰ Beelen⁵¹ stelt dat neutraliteit zelfs een doorslaggevende rol heeft gespeeld bij de keuze voor een belasting op de toegevoegde waarde met aftrek van voorbelasting. Vandaag de dag speelt neutraliteit nog steeds een belangrijke rol bij de totstandkoming van nieuwe regelgeving en jurisprudentie.

Het streven naar neutraliteit is in de eerste Btw-richtlijn terug te vinden in de achtste overweging van de considerans:

“Overwegende dat de vervanging van de in het merendeel der Lid-Staten geldende cumulatieve cascades door het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde _ zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet tegelijkertijd worden geharmoniseerd moet leiden tot neutraliteit ten aanzien van de mededinging in die zin , dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk zal rusten ongeacht de lengte van de productie - en distributieketen en dat in het internationale handelsverkeer de hoogte van de belastingdruk op de goederen bekend zal zijn zodat een nauwkeurige compensatie van deze druk kan worden bewerkstelligd ; (...) ;”⁵²

Ook in opvolgende richtlijnen werd neutraliteit opgenomen, zoals in overweging vier en vijf in de considerans van de huidige Btw-richtlijn.⁵³ Geconcludeerd kan worden dat het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol heeft gespeeld in het ontstaan van het gemeenschappelijk btw-regime, en nu ook nog steeds een belangrijke rol speelt. Zo heeft het hof van Justitie veelvuldig het neutraliteitsbegrip aangehaald. In de literatuur worden meerdere vormen van neutraliteit onderscheiden. Op deze manier wordt aan het neutraliteitsbeginsel invulling gegeven. In de komende paragrafen worden de verschillende vormen van neutraliteit besproken.

2.3.2.1. Inwendige neutraliteit

De omzetbelasting is een algemene indirecte verbruiksbelasting. Hiermee wordt beoogd het verbruik, en dus de consument, te belasten. Ondernemers moeten zoveel mogelijk, van lasten door het heffen van omzetbelasting, worden onttrokken. De omzetbelasting moet dus binnen een onderneming zo min mogelijk merkbaar zijn, dit wordt de inwendige neutraliteit genoemd.

Inwendige neutraliteit zie je terug in het aftrekrecht van aan de ondernemer in rekening gebrachte omzetbelasting, dat in beginsel voor iedere ondernemer geldt. Daarnaast moet de verschuldigde belasting door de laatste ondernemer in de keten eenvoudig afwentelbaar zijn op de consument. Ook moet voorkomen worden dat de omzetbelastingvoorschriften te ingewikkeld worden.⁵⁴

Inwendige neutraliteit is veelvuldig terug te vinden in jurisprudentie van het HvJ.⁵⁵ Zo heeft het HvJ vastgesteld dat, in overeenstemming met de inwendige neutraliteit, voorbelasting onmiddellijk in aftrek gebracht mag worden ook al heeft de ondernemer nog geen uitstaande prestaties verricht.⁵⁶ Hiermee wordt voorkomen dat de ondernemer de btw moet voorfinancieren. Ook kosten die volledig samenhangen met economische activiteiten verricht in het verleden, geven recht op aftrek van voorbelasting.⁵⁷ Daarnaast acht het HvJ het in strijd met de inwendige neutraliteit indien ondernemers

⁵⁰ Beelen 2010, p. 25.

⁵¹ Beelen 2010, p. 25.

⁵² Richtlijn 67/227/EEG.

⁵³ Richtlijn 2006/112/EG.

⁵⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 51-52.

⁵⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 52.

⁵⁶ Zie o.a. HVJ EG 14 februari 1985, 268/83 (Rompelman), r.o. 23; HVJ EG 11 juli 1991, C-97/90 (Lennartz), r.o. 32; HVJ EG 29 februari 1996, C-110/94 (INZO), r.o. 16.

⁵⁷ HVJ EG 3 maart 2005, C-32/03 (Fini), r.o. 35.

geconfronteerd worden met dubbele belasting, door het ontbreken van aftrek maar het wel onderhevig zijn aan heffing. Zo overweegt het HvJ in het Mohsche arrest⁵⁸:

“Een dergelijke belastingheffing over een bedrijfsgoed waarvoor geen recht op aftrek van het belastingrestant is ontstaan, zou immers leiden tot dubbele belastingheffing, wat in strijd is met het beginsel van de belastingneutraliteit, ...”

2.3.2.2. *Uitwendige neutraliteit*

Ook in andere verhoudingen, buiten de onderneming, dient de omzetbelasting zo neutraal mogelijk te zijn. Vanwege het algemene karakter moet voor de consument de belastingdruk gelijk zijn ongeacht waar hij koopt, wat hij koopt en bij wie hij koopt. Dit wordt de uitwendige neutraliteit genoemd. Uitwendige neutraliteit ziet op handel in goederen en diensten. Dit betekent dat de lengte van de keten van producent naar consument geen invloed mag hebben op de belastingdruk. Daarnaast moet voor overeenstemming met de uitwendige neutraliteit de belastingdruk op soortgelijke goederen gelijk zijn. Bovendien moet, door deze vorm van neutraliteit, een bijzondere behandeling (denk hierbij bijvoorbeeld aan het toepassen van het verlaagd tarief of een vrijstelling) niet aan de ondernemers, maar aan de prestaties worden toegewezen.⁵⁹

Uitwendige neutraliteit is op te splitsen in economische neutraliteit, juridische neutraliteit en externe neutraliteit. In de komende paragrafen zullen deze vormen van uitwendige neutraliteit kort toegelicht worden met bijbehorende jurisprudentie.

2.3.2.3. *Economische neutraliteit*

Het is niet de bedoeling dat een algemene verbruiksbelasting een verandering in de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers tot gevolg heeft. De ondernemers zijn dan wel de afdragers van de belasting, consumenten zijn degene die de belasting economisch dienen te dragen. De wetgever verwacht dat ondernemers een algemene verbruiksbelasting doorberekenen aan de consument. Indien een ondernemer de belasting niet (geheel) kan doorberekenen aan zijn consument, zal de ondernemer (dit deel van) de belasting voor eigen rekening moeten nemen. Verrekenen in de prijs is namelijk geen optie, omdat zijn prijzen per slot van rekening niet hoger kunnen zijn dan de prijzen van zijn concurrenten.⁶⁰

Het is echter niet zo dat concurrentieverhoudingen nooit verstoord of beïnvloed worden door de heffing van omzetbelasting. De Btw-richtlijn kent diverse regelingen die tot resultaat hebben dat goederen en diensten niet gelijk in heffing worden betrokken. Voorbeelden hiervan zijn reikwijdte van het ondernemerschap (zoals overheidshandelen), vrijstellingen (zoals voor de gezondheidszorg) of de toepassing van verlaagde tarieven (zoals het verlaagde tarief op voedingsmiddelen). Deze bijzondere behandelingen leiden tot verstoringen. Deze verstoringen worden door het HvJ echter wel beperkt doordat zij de term vrijstelling eng uitlegt⁶¹, zo dient de bewoording van een vrijstelling strikt uitgelegd te worden⁶².

Concurrentieverstoring wordt ook voorkomen doordat de toepassing van vrijstellingen en het verlaagde tarief niet afhankelijk is van de ondernemer, maar van de aard van de vrij te stellen of laag te belasten handeling.⁶³ Zo heeft het HvJ geoordeeld dat de rechtsvorm waarin de belastingplichtige

⁵⁸ HvJ EG 25 mei 1993, C-193/91 (Molsche), r.o. 9.

⁵⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 53.

⁶⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 53.

⁶¹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 54.

⁶² HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87 (SUFA/ALN), r.o. 13.

⁶³ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 54.

onderneemt geen invloed heeft op de toepassing van een vrijstelling.⁶⁴ Van Hilten⁶⁵ stelt dat het HvJ het bereik van economische neutraliteit steeds groter is gaan maken. Zij haalt hiervoor de arresten Kügler⁶⁶ en Dornier⁶⁷ aan. In deze arresten oordeelt het HvJ dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat ondernemers die de ‘*dezelfde*’ handelingen uitvoeren ongelijk behandeld worden. In latere arresten, te weten Kingscrest⁶⁸, Solleveld en van der Hout-Van Eijnsbergen⁶⁹ en L.u.P.⁷⁰, geeft het HvJ aan dat ‘*soortgelijke*’ handelingen gelijk behandeld moeten worden. Het HvJ legt *soortgelijke* handelingen uit als handelingen die met elkaar concurreren. Dit is dus een ruimer begrip dan *dezelfde*, waardoor geconcludeerd kan worden dat economische neutraliteit tegenwoordig breder uitgelegd wordt.

2.3.2.4. *Juridische neutraliteit*

Juridische neutraliteit is expliciet in de Btw-richtlijn opgenomen. Artikel 1, lid 2, Btw-richtlijn bepaalt dat heffing evenredig moet zijn aan prijs van goederen en diensten. Hierdoor heeft het aantal schakels in de productie- en distributieketen geen invloed op de hoogte van de heffing. In het huidige systeem is niet altijd sprake van absolute juridische neutraliteit. Dit wordt veroorzaakt doordat ondernemers geen btw in aftrek mogen brengen die voortvloeit uit een vrijgestelde prestatie. Dit heeft tot gevolg dat de kostprijs van de ondernemer stijgt, waardoor zijn afnemer de niet-aftrekbare belasting doorberekent krijgt.

Swinkels⁷¹ erkent 3 soorten juridische neutraliteit op grond van jurisprudentie, te weten neutraliteit tussen belastingplichtigen, tussen eindgebruikers en tussen transacties.

Neutraliteit tussen belastingplichtigen ziet op een gelijke behandeling tussen concurrerende handelaars.⁷² Dit geldt ook op het gebied van vrijstellingen, zo volgt uit het Gregg & Gregg⁷³ arrest. In dit arrest stelt het HvJ dat neutraliteit zich verzet tegen een ongelijke behandeling van ondernemers die eenzelfde handeling verrichten, onafhankelijk van het feit of de belastingplichtige een juridische entiteit is of niet. De mate van concurrentievervalsing is niet relevant.⁷⁴ Uit het Wellcome Trust arrest⁷⁵ volgt dat gelijke behandeling van activiteiten niet betekent dat niet-economische activiteiten, in casu de verkoop van een aandelenpakket door een trustee, op eenzelfde manier als economische activiteiten dienen te worden behandeld.

Neutraliteit tussen eindgebruikers ziet op gelijke belastingdruk op alle eindverbruikers, ongeacht de hoedanigheid en de wijze van het betrekken van goederen.⁷⁶ Dit is terug te vinden in de Btw-richtlijn in de fictieve belasting van onttrekkingen voor privédoeleinden door ondernemers.⁷⁷ Door deze fictieve heffing wordt gewaarborgd dat het geen verschil in belastingdruk bestaat tussen de situatie dat een consument een product koopt of een ondernemer een product uit zijn eigen onderneming onttrekt.

⁶⁴ Zie o.a. de volgende arresten: HvJ EG 5 juni 1997, C-2/95 (SDC), r.o. 35; HvJ EG 7 september 1999, C-216/97 (Gregg), r.o. 11; HvJ EG 10 september 2002, C-141/00 (Kügler), r.o. 30; HvJ EG 6 november 2003, C-45/01 (Dornier) r.o. 42-44, 83.

⁶⁵ Van Hilten 2009.

⁶⁶ HvJ EG 10 september 2002, C-141/00 (Kügler), r.o. 30.

⁶⁷ HvJ EG 6 november 2003, C-45/01 (Dornier), r.o. 44.

⁶⁸ HvJ EG 26 mei 2005, C-498/03 (Kingscrest), r.o. 41.

⁶⁹ HvJ EG 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04 (Solleveld & Van den Hout-Van Eijnsbergen), r.o. 39.

⁷⁰ HvJ EG 8 juni 2006, C-106/05 (L.u.P.), r.o. 32.

⁷¹ Swinkels 2001, p. 25-37.

⁷² Zie onder andere: HvJ EG 10 april 2008, C-309/06 (Marks & Spencer III), r.o. 49.

⁷³ HvJ EG 7 september 1999, C-216/97 (Gregg & Gregg), r.o. 20.

⁷⁴ HvJ EG 28 juni 2007, C-363/05 (J.P. Morgan) r.o. 47.

⁷⁵ HvJ EG 20 juni 1996, C-155/94 (Wellcome Trust), r.o. 38.

⁷⁶ Van Hilten 1992, p. 18.

⁷⁷ Artikel 16 en 26, richtlijn 2006/112/EG.

Neutraliteit tussen transacties ziet op een gelijke fiscale behandeling van soortgelijke concurrerende diensten.⁷⁸ Dit aspect heeft ook tot gevolg dat zowel legale als illegale transacties in de heffing van btw worden betrokken. Een aantal prestaties is volgens het HvJ echter zó verboden, dat deze niet onder de reikwijdte van de omzetbelasting vallen.^{79, 80}

2.3.2.5. Externe neutraliteit

Externe neutraliteit beoogt een gelijk heffing over goederen die een consument in het binnenland aanschafft en goederen die een consument in het buitenland aanschafft. De heffing bij invoer moet dus gelijk zijn aan de binnenlandse heffing op datzelfde goed. Ook de heffing bij uitvoer moet gelijk zijn aan de binnenlandse heffing op dat goed.⁸¹

Externe neutraliteit wordt gewaarborgd door het nultarief wat geldt op de uitvoer van goederen en het aanmerken van invoer als een belastbare handeling.⁸² Het HvJ heeft aangegeven dat indien goederen zijn geleverd aan een ondernemer in een ander lidstaat en niet (geheel) voldaan wordt aan nationale formele vereisten om het nultarief toe te mogen passen, het nultarief op de levering dan toch van toepassing is.⁸³

2.3.2.6. Inbreuk op het neutraliteitsbeginsel

Zoals eerder besproken leidt het niet voldoen aan nationale formele vereisten niet tot een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel. Ook indien het btw-identificatienummer niet is medegedeeld, wat een vereiste is voor het toepassen van het nultarief, leidt dit niet tot afbreuk van het neutraliteitsbeginsel en is het nultarief dus toepasbaar.⁸⁴ Uit arresten van het HvJ kan geconcludeerd worden dat als aan de materiele voorwaarden wordt voldaan een belastingplichtige zich kan beroepen op het neutraliteitsbeginsel.⁸⁵ Het HvJ heeft echter wel expliciet aangegeven dat er geen serieuze aanwijzingen van fraude mogen zijn. In het geval dat een belastingplichtige opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen, kan hij zich niet op het neutraliteitsbeginsel beroepen.⁸⁶ Uit het arrest Mecsek-Gabona volgt dat toepassing van het nultarief al geweigerd wordt indien de belastingplichtige wist of had moeten weten dat er sprake is van fraude.⁸⁷

2.4. Belastingplicht

In artikel 9, lid 1, Btw-richtlijn⁸⁸ is bepaald wie als belastingplichtige wordt aangemerkt voor de omzetbelasting. Dit artikel stelt het volgende:

“Als ‘belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”

⁷⁸ Zie onder andere: HvJ EG 11 juni 1998, C-283/95 (Fischer), r.o. 22.

⁷⁹ Illegale prestaties die niet onder de reikwijdte van de omzetbelasting vallen zijn bijvoorbeeld de verkoop van morfine (HvJ EG 28 februari 1984, C-294/82 (Senta Einberger)), de verkoop van amfetamine (HvJ EG 5 juli 1988, C-269/86 (Mol)) en de handel in vals geld (HvJ EG 6 december 1990, C-343/89 (Max Witzemann)).

Illegale activiteiten die wel onder de reikwijdte van de omzetbelasting vallen zijn bijvoorbeeld het illegaal exporteren van computersystemen (HvJ EG 2 augustus 1993, C-111/92 (Wilfred Lange)) en de verkoop van namaakparfums (HvJ EG 28 mei 1998, C-3/97 (Goodwin & Unstead)).

⁸⁰ Van Hilten en Van Kesteren 2014, p. 160.

⁸¹ Van Hilten en Van Kesteren 2014, p. 57 en 58.

⁸² Van Hilten en Van Kesteren 2014, p. 57 en 58.

⁸³ Zie onder andere: HvJ EG 27 september 2007, C-409/04 (Teleos), r.o. 46 en HvJ EU 27 september 2012, C-587/10 (VSTR), r.o. 46.

⁸⁴ Zie onder andere: HvJ EU 20 oktober 2016, C-24/15 (Josef Plöckl), r.o. 53.

⁸⁵ Verburg 2017.

⁸⁶ Zie onder andere: HvJ EU 18 december 2014, C-131/13 (Italmoda), C-163/13 (Mariano Previti), C-164/13 (Turbu.com), r.o. 48 en HvJ EU 20 oktober 2016, C-24/15 (Josef Plöckl), r.o. 44.

⁸⁷ HvJ EU 6 september 2012, C-273/11 (Mecsek-Gabona), r.o.54.

⁸⁸ Artikel 9, richtlijn 2006/112/EG.

Dit begrip wordt in specifieke situaties uitgebreid. Zo biedt artikel 11 Btw-richtlijn lidstaten de mogelijkheid om zelfstandige personen samen als één belastingplichtige aan te merken, indien zij financieel, economisch en organisatorisch nauw verbonden zijn met elkaar.

In deze paragraaf wordt de belastingplichtige in de omzetbelasting verder toegelicht, door de bovengenoemde kernbegrippen eenieder, zelfstandig en economische activiteit verder toe te lichten.

2.4.1.1. *Eenieder*

‘Ieder’ wordt door het HvJ ruim uitgelegd. Onder dit begrip vallen natuurlijke personen⁸⁹ en rechtspersonen. Daarnaast kunnen samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid aangemerkt worden als ‘eenieder’.⁹⁰

‘Eenieder’ kan een ondernemer zijn. Dit betekent echter niet dat alle handelingen verricht door een ondernemer aan de btw onderworpen zijn. Artikel 2 lid 1, onderdeel a, van de Btw-richtlijn geeft aan dat enkel de handelingen die “door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” binnen de werkingssfeer van de btw vallen. Enkel de prestaties verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige worden dus onderworpen aan de btw. Uit rechtspraak⁹¹ volgt dat dit het geval is indien handelingen worden verricht door de belastingplichtige in het kader van zijn belastbare activiteiten.⁹²

2.4.1.2. *Zelfstandig*

Het voornaamste doel van de zelfstandigheidseis is het voorkomen dat werknemers in loondienst in de btw-heffing betrokken worden. De aanwezigheid van een dienstbetrekking is echter niet beslissend. Uit artikel 10, Btw-richtlijn volgt dat voor uitsluiting van heffing een verhouding van ondergeschiktheid benodigd is ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.⁹³

2.4.1.3. *Economische activiteit*

Uit artikel 9, lid 1, Btw-richtlijn volgt dat als economische activiteiten aangemerkt worden “alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen”. Daarnaast wordt “de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen” als economische activiteit beschouwd.⁹⁴ De term economische activiteiten heeft een objectief karakter en een ruime werkingssfeer.⁹⁵ Het aanmerken van voorbereidende werkzaamheden van in de toekomst uit te voeren prestaties als economische activiteit, is een voorbeeld van deze ruime werking.⁹⁶ Het HvJ heeft aangegeven dat “in het algemeen, sprake van een economische activiteit is wanneer de activiteit duurzaam is en daarvoor een vergoeding wordt betaald aan de persoon die deze verricht”.⁹⁷

Om van een economische activiteit te kunnen spreken, moet voldaan worden aan drie cumulatieve voorwaarden.⁹⁸ Allereerst moet deel worden genomen aan het economisch verkeer.⁹⁹ Zo moet volgens het HvJ de activiteit op een of andere markt worden verricht, om aangemerkt te kunnen worden als

⁸⁹ HvJ EU 20 juni 2013, C/219/12 (Thomas Fuchs), r.o. 35.

⁹⁰ HvJ EU 29 september 2015, C276/14 (Gmina Wrocław), r.o. 28.

⁹¹ HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), r.o. 73.

⁹² Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

⁹³ Van Hilten en Van Kesteren 2014, p. 89.

⁹⁴ Artikel 9, lid 1, richtlijn 2006/112/EG.

⁹⁵ HvJ EG 12 januari 2006, C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum) en C-484/03 (Bond House), r.o. 43.

⁹⁶ HvJ EG 14 februari 1985, C-268/83 (Rompelman), r.o. 23.

⁹⁷ HvJ EG 13 december 2007, C-408/06 (Franz Götz), r.o. 18.

⁹⁸ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

⁹⁹ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

economische activiteit.¹⁰⁰ Bovendien heeft het HvJ in het Polysar-arrest¹⁰¹ bepaald dat het enkel verwerven en houden van aandelen in een of meerdere ondernemingen, zonder direct of indirect te moeien in het beheer van deze ondernemingen, niet aangemerkt wordt als economische activiteit. De overdracht van aandelen door een houdstervennootschap welke tegen vergoeding moet, vormt echter wel een economische activiteit.¹⁰²

Daarnaast moet sprake zijn van een zeker niveau van duurzaamheid. Doorgaans zal aan de regelmatigheid van het handelen de duurzaamheid van de activiteiten moeten worden bepaald.¹⁰³ Niet duurzaam verrichte prestaties worden dus in beginsel niet in de heffing betrokken. Een uitzondering hierop vormen incidenteel verrichte prestaties door een reeds, voor andere activiteiten, belastingplichtige. Deze incidentele activiteiten kunnen wel in de heffing betrokken worden.¹⁰⁴ Bovendien biedt de Btw-richtlijn lidstaten de optie incidentele handelingen in de heffing te betrekken.¹⁰⁵

Tot slot moet de activiteit onder bezwarende titel worden verricht.¹⁰⁶ Volgens het HvJ wordt een activiteit onder bezwarende titel verricht indien “tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de aan de ontvanger verleende dienst”.¹⁰⁷ Waar in dit arrest enkel gesproken wordt over diensten, geldt deze redenering in het algemeen voor prestaties.¹⁰⁸ Daarnaast dient de waarde van de tegenprestatie aangeduid te kunnen worden in een geldbedrag.¹⁰⁹ Dit hoeft echter niet voorafgaand aan de prestatie vastgesteld te worden, dit mag ook nadien worden vastgesteld.¹¹⁰ Bovendien heeft het HvJ bepaald dat organisaties die enkel om niet prestaties verrichten, niet worden aangemerkt als belastingplichtige.¹¹¹ Naast het duurzaam beogen, moet de opbrengst ook bedongen worden.¹¹²

2.5. Belastbare feiten

Een belastbaar feit is een feit waaraan in de wetgeving heffing verbonden wordt.¹¹³ In de btw-wetgeving wordt het leveren van goederen en diensten als belastbaar feit gezien. Ook (intracommunautaire) verwervingen en invoer gelden als belastbare feiten.¹¹⁴ In deze paragraaf zullen deze belastbare feiten beknopt besproken worden.

2.5.1. Leveringen van goederen

In artikel 14, Btw-richtlijn wordt vastgesteld wat onder ‘leveringen van goederen’ wordt verstaan. Uit het eerste lid volgt dat onder ‘levering van goederen’ wordt verstaan “de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”. De Btw-richtlijn vereist dus niet dat men eigenaar is van een goed, maar dat men als eigenaar kan beschikken over een goed.¹¹⁵ Het HvJ

¹⁰⁰ HvJ EG 6 oktober 2009, C-267/08 (SPÖ Landesorganisation Kärnten), r.o. 24.

¹⁰¹ HvJ EG 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar Investments Netherlands), r.o. 13.

¹⁰² HvJ EG 29 oktober 2009, C-29/08 (SKF).

¹⁰³ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹⁰⁴ HvJ EU 13 juni 2013, C-62/12 (Kostov), r.o. 29-31.

¹⁰⁵ Artikel 12, lid 1, richtlijn 2006/112/EG.

¹⁰⁶ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹⁰⁷ HvJ EU 22 juni 2016, C-11/15 (Český rozhlas), r.o. 21.

¹⁰⁸ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹⁰⁹ HvJ EG 5 februari 1981, zaak C-154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), r.o. 13; HvJ EG 23 november 1988, C-230/87 (Naturally Yours Cosmetics), r.o. 16; HvJ EG 24 oktober 1996, C-288/94 (Argos Distributors), r.o. 17 en HvJ EG 16 oktober 1997, C-258/95 (Fillibeck), r.o. 14.

¹¹⁰ HvJ EG 5 mei 1994, C-38/93 (Glawe), r.o. 13 en HvJ EG 14 juli 1998, C-172/96 (First National Bank of Chicago), r.o. 49.

¹¹¹ HvJ EG april 1982, C-89/81 (Hongkong Trade), r.o. 10.

¹¹² HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma), r.o. 12.

¹¹³ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹¹⁴ Artikel 2, lid 1, Btw-richtlijn.

¹¹⁵ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

heeft bepaald dat het begrip levering een Unierechtelijk begrip is.¹¹⁶ Aan het nationale recht van een lidstaat wordt voor dit begrip geen uitleg ontleend, het begrip dient uitgelegd te worden volgens Unierecht.¹¹⁷ De eigendomsoverdracht vormen voorzien in nationale wetgeving zijn dus niet relevant. Iedere overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak die een andere partij de macht geeft om over de lichamelijke zaak te beschikken alsof zij de eigenaar van die zaak is, wordt aangemerkt als levering van een goed.¹¹⁸

Uit artikel 2, lid 1, onderdeel a, Btw-richtlijn volgt dat een levering van goederen onder bezwarende titel verricht dient te worden. Het HvJ geeft aan dat dit betekent dat een rechtstreeks verband dient te bestaan tussen de levering van goederen of de dienst en de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie. Symbolische vergoedingen worden aangemerkt als een prestatie onder bezwarende titel, echter worden zij niet aangemerkt als economische activiteit (zie paragraaf 2.4.1.3). Leveringen om niet worden niet aangemerkt als prestatie onder bezwarende titel. Hierdoor vormen leveringen om niet geen belastbare prestatie.¹¹⁹

2.5.2. *Diensten*

Diensten vormen ook een belastbaar feit. In artikel 24 Btw-richtlijn is opgenomen dat iedere handeling die geen levering van goederen is, als dienst wordt aangemerkt. In artikel 25 Btw-richtlijn worden niet-limitatieve voorbeelden genoemd van handelingen aan te merken als dienst. Het HvJ heeft bepaald dat om te kunnen spreken van een dienst, wel sprake moet zijn van verbruik.¹²⁰ In het *Mohr en Landboden Agrardiensten* arrest¹²¹ was hier geen sprake van aangezien de door de belastingplichtige aangevane verbintenis met de nationale autoriteiten geen voordeel opleverde voor de nationale autoriteiten of andere (identificeerbare) personen.¹²²

Net als de levering van goederen, dienen ook diensten verricht te worden onder bezwarende titel.¹²³ De benaming van de vergoeding is niet relevant.¹²⁴

2.5.3. *Intracommunautaire verwervingen*

Het derde feit dat in de Btw-richtlijn als belastbaar feit wordt aangemerkt, is de intracommunautaire verwerving van goederen.¹²⁵ Bij een intracommunautaire verwerving vindt 'import' plaats van goederen vanuit een lidstaat naar een andere lidstaat. Als gevolg van deze verwerving wordt de afnemer omzetbelasting verschuldigd in de lidstaat waar goederen na het vervoer aankomen. Opvolgend aan de verwerving worden de goederen op, voor de lidstaat van aankomst, gebruikelijke wijze in de heffing betrokken.¹²⁶ Indien de verwerver aftrekgerechtigd is, zal per saldo geen omzetbelasting afgedragen hoeven worden (zie paragraaf 2.6.3). Door deze regeling worden goederen in het fiscale toezicht van de lidstaat van aankomst betrokken. Ook intracommunautaire verwervingen dienen onder bezwarende titel te worden verricht.¹²⁷

Voorafgaand aan een intracommunautaire verwerving vindt een intracommunautaire levering plaats. Een intracommunautaire levering doet zich voor indien goederen van een lidstaat naar een andere lidstaat worden vervoerd in het kader van een levering. Intracommunautaire leveringen komen in

¹¹⁶ HvJ EG 8 februari 1990, C-320/88 (Safe), r.o. 7.

¹¹⁷ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹¹⁸ HvJ EG 8 februari 1990, C-320/88 (Safe), r.o. 7.

¹¹⁹ Dit is echter niet altijd het geval. In artikel 16 Btw-richtlijn is opgenomen dat door belastingplichtige gedane onttrekkingen uit zijn bedrijf voor privédoeleinden als levering van goederen onder bezwarende titel wordt aangemerkt.

Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹²⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 145-146.

¹²¹ HvJ EG 29 februari 1996, C-215/94 (Mohr), r.o. 27 en HvJ EG 18 december 1997, C-384/95 (Landboden Agrardienste), r.o. 24.

¹²² Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹²³ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹²⁴ Artikel 2, lid 1, onderdeel c, Btw-richtlijn.

¹²⁵ Artikel 2, lid 1, onderdeel b en artikel 20, Btw-Richtlijn.

¹²⁶ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹²⁷ Artikel 2, lid 1, onderdeel b, Btw-richtlijn.

aanmerking voor het toepassen van het nultarief, indien aan alle geldende voorwaarden wordt voldaan.¹²⁸

2.5.4. Invoer

Ook de invoer van goederen wordt aangemerkt als belastbaar feit voor de omzetbelasting.¹²⁹ Uit artikel 30, Btw-richtlijn volgt dat als 'invoer van goederen' aangemerkt wordt "het binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt" of van een goed dat zich wel in het vrije verkeer bevindt maar uit een derde land binnengebracht wordt. Heffing ter zake van invoer heeft het doel ingevoerde goederen aan eenzelfde omzetbelastingdruk te onderwerpen als de goederen die al in het vrije verkeer bevinden.¹³⁰ De plaats van invoer is de lidstaat waar de goederen de Europese Gemeenschap binnenkomen¹³¹ of waar de goederen in het vrije verkeer worden gebracht¹³². Bij invoer van goederen is de btw verschuldigd door degene die de goederen in het vrije verkeer brengt.¹³³ In tegenstelling tot de levering van goederen, diensten en intracommunautaire verwervingen¹³⁴ gelden bij invoer geen restricties met betrekking tot de hoedanigheid van de importeur. Invoer aan sich vormt een belastbaar feit. Invoer kan dus ook verricht worden door een niet-belastingplichtige, zoals een particulier.¹³⁵ Voor uitvoer van goederen dienen lidstaten vrijstelling te verlenen.¹³⁶

2.5.5. Vrijstellingen

Bepaalde belastbare feiten worden van heffing ontzien doordat een vrijstelling geldt. Over de vrijgestelde prestaties is dus geen belasting meer verschuldigd, maar bestaat ook geen recht op aftrek meer. Aangezien een subjectieve vrijstelling (hierbij wordt een persoon vrijgesteld) een verstoring van de economische neutraliteit tot gevolg heeft, zijn in de btw enkel objectieve belastingen (hierbij wordt een prestatie vrijgesteld) opgenomen.¹³⁷ De vrijstellingen worden onder titel IX in de Btw-richtlijn benoemd en onderverdeeld in twee groepen.

De eerste groep betreft vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang. In artikel 132, lid 1, Btw-richtlijn wordt opgesomd voor welke handelingen van algemeen belang lidstaten vrijstelling dienen te verlenen. Artikel 132, lid 2 en artikel 133, Btw-richtlijn bieden lidstaten enige vrijheid door de optie te geven voorwaarden te stellen aan het toepassen van de in artikel 132, lid 1, Btw-richtlijn genoemde vrijstellingen.¹³⁸

De tweede groep vrijstellingen ziet op vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten dan activiteiten van algemeen belang. Artikel 135, lid 1 en 136, Btw-richtlijn dragen de lidstaten op voor welke handelingen zij vrijstellingen dienen te verlenen.¹³⁹ Deze vrijstellingen hebben een meer fiscaaltechnisch karakter.¹⁴⁰

Artikel 137, Btw-richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om een optieregeling op te nemen in nationale wetgeving. Door het implementeren van een optieregeling in nationale wetgeving krijgen belastingplichtigen de mogelijkheid om te opteren voor belastingheffing voor activiteiten benoemd in artikel 137, Btw-richtlijn. Hierdoor is bijvoorbeeld door te opteren de vrijstelling op financiële diensten

¹²⁸ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹²⁹ Artikel 2, lid 1, onderdeel d, Btw-richtlijn.

¹³⁰ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹³¹ Artikel 60, Btw-richtlijn.

¹³² Artikel 61, Btw-richtlijn.

¹³³ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 354.

¹³⁴ Voor intracommunautaire verwervingen gelden hier enkele uitzonderingen.

Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹³⁵ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹³⁶ Artikel 146, Btw-richtlijn.

¹³⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 253 & 257.

¹³⁸ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹³⁹ Peeters 2019b, OB.2.3.O.B

¹⁴⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 260.

niet van toepassing, waardoor de belastingplichtige belast presteert en recht heeft op aftrek van voorbelasting voor deze activiteiten. Het HvJ heeft aangegeven dat lidstaten bij het implementeren, en het instellen van beperkingen, van optieregeling voor belast presteren in nationale wetgeving een ruim beoordelingsmarge hebben. Bij het implementeren van dit soort 'kan'-bepalingen hebben lidstaten echter niet volledige vrijheid. Uit eerdere jurisprudentie¹⁴¹ volgt dat lidstaten desalniettemin het neutraliteitsbeginsel dienen te eerbiedigen bij het implementeren van 'kan'-bepalingen. Daarnaast mag het toepassen van een 'kan'-regeling geen onverenigbare steunmaatregel, als volgt uit artikel 107 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), tot gevolg hebben.¹⁴²

Kortom, artikelen 132, lid 2, 133 en 137 Btw-richtlijn bieden de lidstaten dus enigszins vrijheid bij het implementeren van vrijstellingen in nationale regelgeving. Daarnaast schrijft artikel 131, Btw-richtlijn voor dat vrijstellingen worden toegekend onder de eisen die lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te waarborgen en fraude, belastingontwijking en misbruik te voorkomen.¹⁴³ Dit kan tot onduidelijkheden leiden, waardoor onder andere Terra¹⁴⁴ aanspoort tot het hanteren van een verordening bindend voor alle lidstaten en belastingplichtigen.

2.6. Aftrekrecht

In paragraaf 2.3.1. is het neutraliteitsbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel besproken. De aftrek van voorbelasting is voor het waarborgen van dit beginsel essentieel. Voor neutraliteit is het benodigd dat belastingplichtigen onmiddellijk en voor het gehele bedrag recht op aftrek hebben. In artikel 167 en verder, Btw-richtlijn is het ontstaan en de omvang van het aftrekrecht opgenomen. Uit artikel 168, Btw-richtlijn volgt dat belastingplichtigen recht hebben op aftrek van voorbelasting "voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige". Dit aftrekrecht bestaat op het moment dat de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.¹⁴⁵ Zoals eerder besproken dienen hierbij objectieve criteria aangehaald te worden. Deze objectieve criteria worden gebruikt om te beoordelen of sprake is van economische activiteiten, (belastbare) leveringen of diensten en recht op aftrek. Het voldoen aan objectieve criteria leidt niet altijd tot aftrekrecht.¹⁴⁶ Het HvJ heeft in het Halifax arrest¹⁴⁷ vastgesteld dat bij het voldoen aan de objectieve criteria toch het aftrekrecht mag worden geweigerd door een lidstaat indien sprake is van misbruik van recht.

Om btw in aftrek te mogen brengen, gelden drie vereisten.¹⁴⁸ Allereerst dient de omzetbelasting aan een belastingplichtige in rekening te zijn gebracht. Daarnaast moet de in rekening gebrachte omzetbelasting betrekking hebben op een aan hem verrichte prestatie.¹⁴⁹ Tot slot moet de btw vermeld zijn op een factuur welke aan de factuurvereisten uit artikel 226 en verder, Btw-richtlijn voldoet.¹⁵⁰ Het HvJ heeft bepaald dat het recht op aftrek pas bestaat nadat de prestatie verricht is en de factuur ontvangen is.¹⁵¹

2.6.1. Pre pro rata

Indien een belastingplichtige kosten maakt die betrekking hebben op zowel economische als niet-economische activiteiten, dient een pre pro rata berekening gemaakt te worden. Op deze manier wordt

¹⁴¹ Zie onder andere: HvJ EG 11 oktober 2001, C-267/99 (Adam), r.o. 36; HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09 (Commissie/ Frankrijk), r.o. 25-26 & HvJ EU 10 november 2011, C-259/10 en C-269/10 (The Rank Group), r.o. 32.

¹⁴² Blokland 2016, III.9.3.3.4.

¹⁴³ Peeters 2019b, OB.2.3.0.B.

¹⁴⁴ Terra 1994, p. 255.

¹⁴⁵ Artikel 167, Btw-richtlijn.

¹⁴⁶ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹⁴⁷ HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax).

¹⁴⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 345.

¹⁴⁹ Artikel 168, Btw-richtlijn.

¹⁵⁰ Artikel 178, Btw-richtlijn.

¹⁵¹ HvJ EG 29 april 2004, C-152/02 (Terra Baubedarf), r.o. 34.

bepaald welk gedeelte van de btw aftrekbaar is.¹⁵² Op niet-economische activiteiten bestaat namelijk geen aftrekrecht¹⁵³

De pre pro rata werd door het HvJ voor het eerst besproken in het *Securenta* arrest¹⁵⁴. Het HvJ merkte in dit arrest op dat de Zesde richtlijn¹⁵⁵ geen regeling kent met betrekking tot de toerekening van aftrek voor kosten die zien op zowel economische als niet-economische activiteiten. De regelingen in de Btw-richtlijn zien enkel op de verdeling van aftrek over economische activiteiten (dit is de pro rata berekening, welke in de volgende paragraaf besproken wordt). Criteria en methoden voor het berekenen van de pre pro rata ontbreken dus in de richtlijn. Het HvJ stelt in het *Securenta* arrest dat de lidstaten deze methoden en criteria dienen vast te leggen, zodat belastingplichtigen in staat zijn de nodige calculaties te maken. Hierbij dienen lidstaten de beginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel in acht te nemen. Met name de fiscale neutraliteit dient gewaarborgd te worden. Dit heeft tot gevolg dat slechts aftrekrecht bestaat voor het deel van de btw dat evenredig is aan het bedrag dat opkomt uit handelingen waar recht op aftrek voor bestaat. De pre pro rata dient een objectieve weergave te zijn van in welke verhouding de eerder gemaakte kosten toe te rekenen zijn aan economische en niet-economische activiteiten. Het HvJ biedt lidstaten de optie om gebruik te maken van een verdeelsleutel op grond van het soort investering, een verdeelsleutel op grond van het soort handeling of een andere passende verdeelsleutel. Lidstaten hoeven zich niet te beperken tot één van deze methoden.¹⁵⁶

In het geval dat een lidstaat de pre pro rata niet geregeld heeft in zijn nationale wetgeving kan dit niet tot gevolg hebben dat volledig aftrekrecht bestaat voor goederen die zowel gebruikt worden voor economische als niet-economische activiteiten. Toestaan van volledige aftrek is namelijk niet in overeenstemming met de grondbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel.¹⁵⁷

2.6.2. *Pro rata*

Voor vrijgestelde prestaties bestaat geen recht op aftrek. Dit geldt ook voor prestaties die in het buitenland verricht zijn, maar die indien zij in het binnenland plaats hadden gevonden vrijgesteld zouden zijn.¹⁵⁸ Een exceptie hierop zijn vrijgestelde financiële diensten die verricht worden aan afnemers gevestigd buiten de EU. Voor deze diensten geldt wel een aftrekrecht.¹⁵⁹

Indien kosten toerekenbaar zijn aan zowel belaste (wel aftrekrecht) als vrijgestelde prestaties (geen aftrekrecht), dient de pro rata aftrek bepaald te worden. De pro rata berekening heeft betrekking op algemene kosten, ofwel de kosten voor gemengd gebruik. Met behulp van de pro rata wordt de hoogte van de aftrek voor de gemengde prestaties bepaald. Kosten direct toerekenbaar aan enkel vrijgestelde of belaste prestaties, worden directe kosten genoemd. Voor de directe kosten is directe toerekening van toepassing en dus geen pro rata nodig.¹⁶⁰

In de Btw-richtlijn wordt de pro rata berekening behandeld in artikel 173 tot en met 175. Artikel 173 Btw-richtlijn bepaalt dat indien goederen en diensten door een belastingplichtige aangewend worden voor zowel handelingen waar aftrekrecht voor bestaat als handelingen waar geen aftrekrecht voor bestaat, enkel aftrek wordt verleend voor het deel van de btw dat evenredig is aan het bedrag verbonden aan de aftrekgerechtigde handelingen. Het aftrekbare gedeelte, de pro rata, wordt bepaald op jaarbasis

¹⁵² Van Dam 2012.

¹⁵³ Dit volgt o.a. uit de volgende arresten: HvJ EG 13 maart 2008, C-437/06 (*Securenta*), r.o. 30 en HvJ EG 12 februari 2009, C-515/07 (*VNLTO*), r.o. 37.

¹⁵⁴ HvJ EG 13 maart 2008, C-437/06 (*Securenta*).

¹⁵⁵ Dit geldt ook voor de huidige Btw-richtlijn.

Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹⁵⁶ Van Dam 2012.

¹⁵⁷ HvJ EU 08 mei 2019, C-566/17 (*Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*), r.o. 46-50.

¹⁵⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 360-361.

¹⁵⁹ Artikel 169, onderdeel c, Btw-richtlijn.

¹⁶⁰ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

en uitgedrukt in een percentage.¹⁶¹ In artikel 174 en 175 van de Btw-richtlijn wordt toegelicht hoe het aftrekbare gedeelte vastgesteld kan worden.

Artikel 174, Btw-richtlijn schrijft voor dat het aftrekbare gedeelte berekend wordt door het gehele bedrag aan omzet per jaar dat toe te rekenen is aan handelingen waar recht op aftrek voor bestaat¹⁶², te delen door het gehele bedrag aan omzet per jaar (voor alle activiteiten). In zowel de teller als de noemer van deze berekening dient het omzetbedrag exclusief btw gebruikt te worden. De volgende pro rata moet dus toegepast worden:

Formule 1: De pro rata berekening voor het vaststellen van het recht op aftrek van een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waar recht op aftrek voor bestaat als handelingen waar geen recht op aftrek voor bestaat:

$$\text{Pro rata belastingplichtige} = \frac{\text{Omzet excl. btw uit handelingen waar recht op aftrek voor bestaat}}{\text{Omzet excl. btw uit alle handelingen}}^{163}$$

Lid 2, artikel 174, Btw-richtlijn benoemt een aantal bedragen welke niet meegenomen dienen te worden in deze berekening. Zo dienen onder andere de bijkomstige handelingen met betrekking tot financiële prestaties (vrijgesteld in artikel 135, lid 1, onderdeel b tot en met g, Btw-richtlijn) buiten beschouwing gelaten te worden. Wat onder 'bijkomstig' wordt verstaan is niet af te leiden uit de richtlijn of jurisprudentie van het HvJ.¹⁶⁴ Het HvJ heeft wel aangegeven dat de omvang van de opbrengsten een rol kan spelen, maar niet doorslaggevend is bij het bepalen of een handeling bijkomstig is. Ook in welke mate gebruik wordt gemaakt van de goederen en diensten speelt een rol.¹⁶⁵ Het vaststellen van bijkomstige prestaties is aan de nationale rechter.¹⁶⁶

Het tweede lid van artikel 173 Btw-richtlijn geeft lidstaten de optie om bepaalde maatregelen te nemen. Zo kan een lidstaat een belastingplichtige de optie bieden of verplichten het aftrekbare gedeelte te bepalen voor elke aparte sector in zijn bedrijfsuitoefening, maar dan dient wel voor iedere sector een aparte boekhouding aanwezig te zijn. Ook kan een lidstaat de belastingplichtige een optie geven of verplichten om de hoogte van de aftrek te bepalen aan de hand van het gebruik van de goederen of diensten of een deel daarvan.¹⁶⁷

2.6.3. Aftrek en teruggaaf bij grensoverschrijdende situaties

In paragraaf 2.5 zijn de verschillende belastbare feiten voor de btw besproken. Twee van de belastbare feiten, te weten intracommunautaire leveringen en invoer, zien op grensoverschrijdende situaties. Bij intracommunautaire verwerving wordt de verwerver van de goederen btw verschuldigd. Deze btw komt in beginsel voor aftrek in aanmerking. Bij invoer van goederen is de btw verschuldigd door degene die de goederen in het vrije verkeer brengt.¹⁶⁸ Bij invoer is niet verplicht dat de btw-aangifte uitgevoerd wordt door een persoon dat in een bepaalde rechtsverhouding tot de goederen staat. Desondanks heeft enkel de ondernemer voor wie de ingevoerde goederen bestemd zijn recht op aftrek.¹⁶⁹

2.6.4. Vermogensetikettering

Met het arrest Armbrecht¹⁷⁰ werd duidelijk dat vermogensetikettering niet enkel in het gebied van directe belastingen maar ook in de btw toepassing vindt. De vermogensetikettering houdt in dat een

¹⁶¹ Artikel 175, lid 1, Btw-richtlijn.

¹⁶² Dit recht op aftrek volgt uit de artikelen 168 en 169, Btw-richtlijn.

¹⁶³ Artikel 174, Btw-richtlijn.

¹⁶⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 384.

¹⁶⁵ HvJ EG 29 april 2004, C-77/01 (EDM), r.o. 77-78.

¹⁶⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 384.

¹⁶⁷ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹⁶⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 353-355.

¹⁶⁹ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

¹⁷⁰ HvJ 4 oktober 1995, C-291/92 (Ambrecht), r.o. 17-20.

belastingplichtige de keuze heeft om een goed (of een deel van een goed) tot zijn privévermogen te rekenen. Het gaat hierbij om goederen, en mogelijk ook diensten¹⁷¹, die voor zowel privédoeleinden als zakelijke doeleinden worden aangewend. Als een belastingplichtige ervoor kiest (een deel van) een goed aan te merken als privévermogen vervalt het recht op aftrek van de voorbelasting en is geen btw verschuldigd bij doorlevering van het goed. Indien een goed bestempeld wordt als zakelijke vermogen ontstaat in beginsel recht op aftrek en is de doorlevering van het goed in principe belast.¹⁷²

2.7. De verhouding tussen het nationaal en Europees recht

Het Unierecht vormt een eigen en hogere rechtsorde dan het nationale recht van lidstaten. Het Unierecht behoort dan ook voorrang te krijgen op het nationale recht van lidstaten. Lidstaten hebben de rechten en plichten die volgen uit verdragsbepalingen afgestaan aan de EU.¹⁷³ Dit heeft tot gevolg dat de soevereiniteit van de lidstaten definitief wordt ingeperkt ten bate van de Unie.¹⁷⁴ Lidstaten dragen dus deels hun soevereiniteit over, dit is in principe onomkeerbaar en voor onbepaalde tijd.¹⁷⁵

De Unie wil een gelijk speelveld creëren in alle lidstaten. Hiertoe is uniforme toepassing van regelgeving in alle lidstaten benodigd. Hiervoor dient zowel negatieve als positieve integratie plaats te vinden. Negatieve integratie ziet op dat lidstaten geen wetgeving hanteren die de verkeersvrijheden belemmert. Positieve integratie ziet op dat regelgeving van lidstaten geharmoniseerd wordt. De belangrijkste vormen van positieve integratie voor de toepassing van de btw zijn de Btw-richtlijn en Btw-verordening.¹⁷⁶

2.7.1. De Btw-verordening

De Btw-verordening heeft een rechtstreekse werking, bijgevolg hoeft deze niet eerst nog omgezet worden in nationale wetgeving om van kracht te zijn. In het geval er strijdigheid bestaat tussen nationale wetgeving en een verordening gaat de verordening voor. Dit leidt ertoe dat nationale wetgeving genegeerd wordt. Het is hierbij niet van belang dat de nationale regeling een langer bestaan kent dan de regeling uit de verordening. Belastingplichtigen kunnen zich door de rechtstreekse werking direct beroepen op de verordening.¹⁷⁷

2.7.2. De Btw-richtlijn

Zoals aangegeven in paragraaf 2.2.2. heeft een richtlijn geen rechtstreekse werking. Lidstaten dienen de bepalingen die volgen uit deze richtlijn op te nemen in nationale btw-wetgeving. Hierbij is van belang dat de nationale bepalingen waarin de richtlijnbevestigingen zijn omgezet, niet alleen in overeenstemming zijn met de richtlijnbevestigingen in kwestie, maar ook met het overige primaire en secundaire Unierecht.¹⁷⁸ Zo mag de implementatie van een richtlijnbevestiging in nationale wetgeving bijvoorbeeld niet onverenigbare staatssteun, als volgt uit artikel 107 VWEU, tot gevolg hebben.¹⁷⁹ Richtlijnbevestigingen bereiken belastingplichtigen niet direct via de richtlijn, maar via het nationale recht. Doordat het Unierecht voorrang heeft op het nationale recht, kan het nationale recht getoetst worden aan het Unierecht. Nationaal recht moet dan ook richtlijnconform uitgelegd worden. Indien een richtlijnbevestiging geïmplementeerd is in nationale wetgeving, kan de juistheid van deze implementatie getoetst worden aan de betreffende richtlijnbevestiging om vast te stellen of de nationale wetgeving richtlijnconform is. Belastingplichtigen kunnen zich niet direct op de richtlijn beroepen, tenzij aan een drietal voorwaarden wordt voldaan. Zo moet de betreffende richtlijnbevestiging niet tijdig in nationale wetgeving omgezet te zijn. Daarnaast moet de richtlijnbevestiging voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn. Tot slot, moet de richtlijnbevestiging inhoudelijk onvoorwaardelijk zijn.¹⁸⁰

¹⁷¹ Over de optie om voor diensten ook vermogensetikettering toe te passen, heeft het HvJ nog geen uitspraak gedaan.

Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 375.

¹⁷² Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 375.

¹⁷³ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2019.

¹⁷⁴ HvJ EG 15 juni 1964, zaak 6/64 (Costa/E.N.E.L.).

¹⁷⁵ HvJ EG 5 februari 1963, zaak 26/62 (Van Gend & Loos).

¹⁷⁶ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2019.

¹⁷⁷ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2019.

¹⁷⁸ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2019.

¹⁷⁹ HvJ EG 3 maart 2005, C-172/03 (Heiser).

¹⁸⁰ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2019.

2.7.3. *Cherry picking*

‘Cherry picking’ door een belastingplichtige is niet toegestaan. Met ‘cherry picking’ wordt bedoeld dat een belastingplichtige zich deels beroept op het Unierecht en deels op het nationale recht. Er is bijvoorbeeld sprake van ‘cherry picking’ in de volgende situatie. Een vrijstelling opgenomen in nationaal recht is onverenigbaar met de Btw-richtlijn. Een belastingplichtige kan misbruik maken van deze dispariteit door de vrijstelling toe te passen op grond van nationaal recht en tevens ook recht op aftrek te claimen op grond van artikel 168, Btw-richtlijn.¹⁸¹ Het HvJ heeft aangegeven¹⁸² dat in deze situatie de belastingplichtige niet in aanmerking komt om de vrijstelling toe te passen en eveneens recht op aftrek te claimen. ‘Cherry picking’ doet zich niet voor indien het betreffende verschil voortkomt uit dispariteit in wetgeving tussen twee lidstaten. Deze dispariteit kan bijvoorbeeld tot gevolg hebben dat in de ene lidstaat een dienst beschouwd wordt als een dienst belast in de lidstaat van de afnemer, terwijl de lidstaat van de afnemer juist weer stelt dat de dienst in de lidstaat van de verrichter belast moet worden. Hierdoor bestaat een situatie van niet-heffing. Het HvJ heeft geoordeeld¹⁸³ dat het gebrek aan heffing van omzetbelasting in dit geval het recht op aftrek van de verrichter niet beperkt. Dit beargumenteert het HvJ door aan te geven dat ook recht op aftrek zou bestaan indien de verrichter de prestatie had verricht in de lidstaat waar hij gevestigd is.¹⁸⁴

2.8. *Landenanalyse*

In dit hoofdstuk, evenals in de komende hoofdstukken, is een landenanalyse opgenomen. In deze landenanalyse wordt vergeleken hoe de onderwerpen besproken in dit hoofdstuk zijn doorgevoerd in nationale jurisprudentie, wet- en regelgeving. Hierbij worden drie landen vergeleken, te weten Nederland, België en het Verenigd Koninkrijk.

2.8.1. *De behandeling van het recht op aftrek*

De eerste vraag die naar aanleiding van de in dit hoofdstuk besproken onderwerpen centraal staat, is of met betrekking tot het recht op aftrek verschil bestaat tussen nationale wet- en regelgeving en de Btw-richtlijn.

2.8.1.1. *België*

In artikel 49, Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde 1969¹⁸⁵, zijn een aantal punten opgenomen, met betrekking tot het recht op aftrek, welke ingevuld mogen worden door de Belgische Koning. Zo mag hij het tijdstip bepalen waarop het aftrekrecht bestaat, maar ook de termijnen en regelingen omtrent het calculeren en herzien van de aftrek. Daarnaast heeft hij de vrijheid om te besluiten welke factoren in de pro rata berekening meegenomen dienen te worden, om ongelijkheid in heffing te voorkomen (hierover meer in paragraaf 2.8.4.1.).

2.8.1.2. *Het Verenigd Koninkrijk*

Voor vrijgestelde prestaties bestaat in beginsel geen recht op aftrek. Desondanks mag in het Verenigd Koninkrijk voorbelasting over vrijgestelde prestaties toch afgetrokken worden indien deze activiteiten van een zodanig kleine omvang zijn dat zij insignificant zijn en onder de minimis-limieten vallen.¹⁸⁶ Volgens de minimis-limieten mag de waarde van de vrijgestelde voorbelasting niet meer bedragen dan gemiddeld £ 625 per maand én niet meer dan de helft van de totale voorbelasting van de belastingplichtige in de desbetreffende periode. In het geval dat een belastingplichtige onder deze limieten valt, wordt hij ondanks het verrichten van vrijgestelde activiteiten, aangemerkt als volledig belastbaar. Hierdoor heeft de belastingplichtige volledig recht

¹⁸¹ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2019.

¹⁸² Zie HvJ EU 28 november 2013, C-319/12 (MDDP), r.o. 45 & HvJ EU 26 februari 2015, gevoegde zaken C-144/13 (VDP Dental Laboratory II), C-154/13 (Nobel Biocare) en C-160/13 (X), r.o. 38.

¹⁸³ HvJ EU 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland), r.o. 40 en 41.

¹⁸⁴ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2019.

¹⁸⁵ Dit is het Belgische Wetboek van de Belasting over de toegevoegde waarde.

¹⁸⁶ Bennet 2019.

op aftrek over activiteiten, inclusief de vrijgestelde activiteiten. Bij het bestaan van een btw-groep gelden deze minimalisatielimiten voor het geheel van de groep.¹⁸⁷

2.8.1.3. *Nederland*

Op 25 november 2011 heeft de Staatssecretaris van Financiën een besluit¹⁸⁸ gepubliceerd omtrent de aftrek van voorbelasting. Het doel van dit besluit was het actualiseren en bundelen van eerdere besluiten met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting. In deze richtlijn zijn enkele afwijkingen ten opzichte van de Btw-richtlijn en jurisprudentie van het HvJ opgenomen. Zo keurt de Staatssecretaris onder voorwaarden goed dat ondernemersverenigingen en bedrijfslichamen de aan hen in rekening gebrachte btw in aftrek brengen, ondanks dat niet voor al hun activiteiten recht op aftrek bestaat.¹⁸⁹ Daarnaast keurt de Staatssecretaris goed dat recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor niet-economische activiteiten, indien deze activiteiten met economische activiteiten “feitelijk en economisch zo nauw zijn verbonden dat zij één geheel vormen of als deze handelingen binnen het economische verkeer wederzijds afhankelijk van elkaar zijn”, voor zover voor deze economische recht op aftrek van voorbelasting bestaat.¹⁹⁰

2.8.2. *De toepassing van vrijstellingen*

De tweede vraag die in deze landenanalyse besproken wordt is of met betrekking tot de toepassing van vrijstellingen in nationale wetgeving verschillen bestaan ten opzichte van de richtlijn. Uit paragraaf 2.5.5 volgt dat lidstaten immers enige vrijheid krijgen bij het implementeren van vrijstellingen in nationale regelgeving. Zo bieden artikel 132, lid 2 en artikel 133, Btw-richtlijn lidstaten de vrijheid om verdere voorwaarden te verbinden aan vrijstellingen.

2.8.2.1. *België*

Voor de financiële vrijstelling heeft de Belgische wetgever hier geen gebruik van gemaakt. Ondanks de vrijstelling voor financiële diensten, bestaat conform de Btw-richtlijn (zie paragraaf 2.6.2.) wel recht op aftrek voor financiële diensten verricht aan een afnemer in een derde land.¹⁹¹

2.8.2.2. *Het Verenigd Koninkrijk*

Net als in België bestaat in het Verenigd Koninkrijk overeenkomstig de Btw-richtlijn recht op aftrek voor het verrichten van financiële diensten aan een afnemer gevestigd in een derde land.¹⁹²

2.8.2.3. *Nederland*

Ook in Nederland zijn aan de vrijstelling voor financiële diensten geen verdere voorwaarden verbonden. Voor het verrichten van bancaire en verzekeringsdiensten aan afnemers in een derde land bestaat, in overeenstemming met de Btw-richtlijn, recht op aftrek, volgt uit artikel 15, lid 2, onderdeel c, Wet op de Omzetbelasting 1968. Tevens bestaat recht op aftrek van voorbelasting indien “diensten voor het beheer van door beleggingsfondsen en beleggingsmaatschappijen ter collectieve belegging bijeengebrachte vermogens” verricht worden aan afnemers in derde landen.¹⁹³

2.8.3. *De mogelijkheid om te opteren voor belast presteren*

Het derde punt dat in deze landenanalyse vergeleken wordt is in hoeverre de optieregeling in nationale wetgeving is opgenomen. Artikel 137, Btw-richtlijn, geeft lidstaten de mogelijkheid om deze optieregeling op te nemen in nationale wetgeving, zodat belastingplichtigen de mogelijkheid krijgen om belast te presteren in plaats van het toepassen van een vrijstelling (zie paragraaf 2.5.5.).

¹⁸⁷ HMRC 2011.

¹⁸⁸ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M.

¹⁸⁹ Redactie Vakstudie Nieuws 2011.

¹⁹⁰ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M.

¹⁹¹ Govers 2019.

¹⁹² Woodward 2019.

¹⁹³ Schrauwen en Theunissen 2013.

2.8.3.1. *België*

In de Belgische wetgeving is deze mogelijkheid om belastingplichtige te laten opteren, opgenomen voor financiële diensten. Zo luidt artikel 44, §3, onderdeel 8, Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde 1969: “de betalings- en ontvangstverrichtingen, bemiddeling daaronder begrepen, met uitzondering van de invordering van schuldvorderingen; de dienstverrichter kan, onder de voorwaarden gesteld door of vanwege de Minister van Financiën, kiezen voor het belasten ervan”.

2.8.3.2. *Het Verenigd Koninkrijk*

Het Verenigd Koninkrijk kent daarentegen geen optieregeling voor financiële diensten, wel voor de verkoop en verhuur van onroerend goed.¹⁹⁴

2.8.3.3. *Nederland*

Ook in de Nederlandse btw-wetgeving is de optie voor belast presteren uit artikel 137, Btw-richtlijn opgenomen. Uit artikel 11, lid 1, onderdeel a, onder 2° en onderdeel b, onder 5°, Wet OB 1968, volgt dat voor het leveren en verhuren van onroerend goed de optieregeling toegepast kan worden. Voor financiële diensten is het niet mogelijk om te opteren voor belastingheffing.¹⁹⁵

2.8.4. *Verschillen in de pro rata berekening ten opzichte van de richtlijn*

In dit hoofdstuk is tevens de pro rata berekening voor het bepalen van het recht op aftrek bij het verrichten van zowel vrijgestelde als belaste prestaties besproken (zie paragraaf 2.6.2.). In de onderstaande paragraaf wordt bekeken hoe deze pro rata berekening in België, het Verenigd Koninkrijk en Nederland uitgewerkt is.

2.8.4.1. *België*

Van de vrijheid geboden in artikel 173, lid 2, Btw-richtlijn met betrekking tot de invulling van de pro rata is gebruikt gemaakt door de Belgische wetgever. In artikel 46, §2, Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde 1969 is immers opgenomen dat door, of vanwege, de Minister van Financiën toestemming verleend kan worden aan een belastingplichtige voor de toepassing van een pro rata gebaseerd op het werkelijke gebruik van de goederen of diensten, of een deel van deze goederen of diensten. Het kan een belastingplichtige ook verplicht worden om deze methode van pro rata berekenen toe te passen indien de standaard pro rata berekening ongelijkheid in de heffing van btw tot gevolg heeft.¹⁹⁶

2.8.4.2. *Het Verenigd Koninkrijk*

In het Verenigd Koninkrijk is het volgende geregeld. Voor de pro rata berekening staat de HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs)¹⁹⁷ twee methodes toe. Allereerst mag een belastingplichtige de standaard methode toepassen, dit is de berekening die volgt uit de Btw-richtlijn (zie paragraaf 2.6.2.). Ten tweede mag een belastingplichtige een speciale methode toepassen in overeenstemming met HMRC, als de standaard methode niet tot een eerlijk en redelijk resultaat leidt.¹⁹⁸ Het HMRC kan het gebruik van een speciale methode in plaats van de standaard methode ook afdwingen indien het bedrag aan niet-toerekenbare voorbelasting hoger is dan £ 25.000 per jaar en het toepassen van de standaard methode niet tot een eerlijk en redelijk resultaat leidt.¹⁹⁹ Een voorbeeld van deze speciale methode is een pro rata berekening gebaseerd op het aantal werknemers dat gebruikt wordt om belastbare prestaties te verrichten, afgezet tegen het totaal aantal werknemers. Daarnaast wordt ook als speciale methode aangemerkt een pro rata gebaseerd op het gedeelte van een gebouw wat wordt gebruikt voor het verrichten van belaste prestaties uitgedrukt als een percentage van de totale oppervlakte van het gebouw.²⁰⁰ Aangezien de verhouding van belastbare en vrijgestelde activiteiten ieder belastingtijdvak schommelt, moeten belastingplichtigen aan het eind van ieder belastingjaar een correctiecalculatie

¹⁹⁴ Woodward 2019.

¹⁹⁵ Blokland 2016.

¹⁹⁶ Govers 2019.

¹⁹⁷ Dit is de belastingautoriteit van het Verenigd Koninkrijk.

¹⁹⁸ Woodward 2019.

¹⁹⁹ Bennet 2019.

²⁰⁰ Woodward 2019.

doorvoeren. Dit om voor deze schommelingen, die leiden tot andere pro rata berekeningen dan in eerste instantie is berekend, te corrigeren. Voor bepaalde kapitaalgoederen bestaat een speciale regeling, de kapitaalgoederenregeling, om schommelingen in gebruik van deze goederen te corrigeren. Deze regeling vereist verdere jaarlijkse bijstelling van voorbelasting op onderdelen van computer hardware, kapitaaluitgaven op terreinen, gebouwen en civieltechnische werken en kapitaaluitgaven voor vliegtuigen, schepen, boten of andere voertuigen. Hiervoor geldt nog wel een minimumgrens aan uitgaven waaraan voldaan moet zijn voordat deze regeling van toepassing is.²⁰¹

2.8.4.3. *Nederland*

Ook in de Nederlandse wet- en regelgeving zijn bepalingen opgenomen ten aanzien van de pro rata berekening. Overeenkomstig artikel 11, lid 2, Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, is het mogelijk om de pro rata berekening te baseren op werkelijk gebruik indien deze verhouding niet in overeenstemming is met de standaard pro rata berekening (welke volgt uit artikel 174, Btw-richtlijn en geïmplementeerd is in artikel 11, lid 1, onderdeel c, Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968). Indien de belastingplichtige of inspecteur kan bewijzen dat het werkelijk gebruik tot een andere splitsing leidt dan zou volgen uit de standaard pro rata berekening dient de werkelijk gebruik pro rata toegepast te worden.²⁰² Hieraan wordt wel de voorwaarde verbonden dat dit verbruik objectief en nauwkeurig vast te stellen moet zijn. Bovendien staat de Staatssecretaris van Financiën toe dat bankbedrijven een pro rata per sector toepassen. Op basis van de Resolutie van 9 november 1982 (ook wel bekend als de bankenresolutie) mogen banken voor de activiteiten die kenmerkend zijn voor een bankbedrijf en voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties worden aangewend, de aftrek bepalen aan de hand van de omzetverhouding.²⁰³ Het Gerechtshof 's-Hertogenbosch heeft onlangs geoordeeld²⁰⁴ dat een bankbedrijf mag afwijken van de methode voorgeschreven in de bankenresolutie. In casu paste de belastingplichtige verdeelsleutels toe, welke zij baseerde op eerder verrichte bedrijfseconomische analyses, voor de verschillende sectoren van bedrijfsuitoefening binnen de bedrijvengroep. Het Gerechtshof stelde dat deze toedeling voldoende nauwkeurig, objectief en verifieerbaar was en daarmee toegestaan.²⁰⁵ Daarnaast mag voor banken die onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid voor de btw het recht op aftrek per bank worden bepaald indien aan een drietal voorwaarden wordt voldaan. Ten eerste moet de bank in het maatschappelijk verkeer optreden. Ten tweede moet de bank een eigen administratie voeren. Ten derde moet de bank qua bedrijfsvoering niet geïntegreerd zijn met een ander bankbedrijf dat onderdeel uitmaakt van de fiscale eenheid. Uit deze resolutie volgt ook dat de pro rata van het huidige jaar gelijk mag zijn aan die van het voorgaande jaar. In het tijdvak waar de maand september in valt, moet uiterlijk een herziening van de eerder in het jaar in aftrek gebrachte voorbelasting plaatsvinden. Uit artikel 12, lid 3, Uitvoeringsbeschikking volgt daarentegen dat de herziening dient plaats te vinden in het laatste belastingtijdvak van een boekjaar.²⁰⁶ Daarnaast heeft de staatssecretaris van Financiën in Mededeling 22²⁰⁷ bepaald dat bij het vaststellen van de pro rata berekening voor een Nederlandse vaste inrichting, prestaties van buitenlandse onderdelen meegenomen mogen worden. Hier wordt in paragraaf 4.6.2. verder op ingegaan.

2.9. *Deelconclusie*

Dit hoofdstuk geeft antwoord op de volgende deelvraag: wat zijn de beginselen van de btw? De btw is een materie die onder het gemeenschapsrecht valt. Het gemeenschappelijke btw-stelsel kent twee grondbeginselen, te weten het neutraliteitsbeginsel en het rechtskarakter. Het rechtskarakter van een belasting geeft het object en subject van heffing aan. In de literatuur zijn drie stromingen te onderscheiden met betrekking tot de invulling van het rechtskarakter van de btw. De eerste stroming stelt dat de btw een bestedingsbelasting is. De tweede stroming stelt dat de btw aangemerkt dient te worden als een verbruiksbelasting. De derde stroming onderscheidt doel van vorm en ziet de btw als “een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe ‘besteding is verbruik’

²⁰¹ Bennet 2019.

²⁰² Cornielje 2019b, OB.2.4.4.F.C1.

²⁰³ Schrauwen en Theunissen 2013.

²⁰⁴ Hof 's-Hertogenbosch 27 maart 2020, nr. 18/00313.

²⁰⁵ Hof 's-Hertogenbosch 27 maart 2020, nr. 18/00313, r.o. 2.4, 2.5 & 4.9.

²⁰⁶ Schrauwen en Theunissen 2013.

²⁰⁷ Besluit van 21 november 2003, DGB2003-6237M (Mededeling 22).

hanteert”²⁰⁸. Het tweede beginsel van de btw is het neutraliteitsbeginsel. In de literatuur worden verschillende vormen van neutraliteit genoemd. De eerste vorm van neutraliteit is de interne neutraliteit. Deze vorm van neutraliteit houdt in dat de heffing van btw zo min mogelijk last voor de ondernemer tot gevolg dient te hebben. Ook in verhoudingen buiten de onderneming dient de btw zo neutraal mogelijk te zijn. Hier ziet de tweede vorm van neutraliteit, de uitwendige neutraliteit, op. Uitwendige neutraliteit is onder te verdelen in juridische neutraliteit, economische neutraliteit en externe neutraliteit. De juridische neutraliteit heeft als uitgangspunt dat de heffing van btw evenredig moet zijn aan prijs van goederen en diensten. Daarnaast dient de heffing van btw de concurrentieverhouding tussen ondernemers niet te beïnvloeden. Dit is de economische neutraliteit. De laatste vorm van neutraliteit, externe neutraliteit, beoogt gelijke heffing over goederen die een consument in het binnenland aankoopt en goederen die een consument in het buitenland aanschaft.

Om aan btw-heffing onderworpen te worden moet er belastingplicht zijn en een belastbaar feit plaatsvinden. Uit artikel 9, lid 1, Btw-richtlijn volgt dat “Als ‘belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.” Kernbegrippen zijn hier eenieder, zelfstandig en economische activiteit. De Btw-richtlijn kent vier belastbare feiten te weten: leveringen van goederen, diensten, intracommunautaire verwervingen en invoer.

De tweede deelvraag die in dit hoofdstuk centraal staat is: wanneer heeft een belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting? Artikel 168, Btw-richtlijn stelt dat belastingplichtigen recht hebben op aftrek van voorbelasting “voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige”. Er moet echter wel aan drie vereisten worden voldaan. Ten eerste moet de btw aan een belastingplichtige in rekening gebracht zijn. Ten tweede dient de btw vermeld te zijn op een factuur welke aan de factuurvereisten voldoet. Ten derde moet de btw betrekking hebben op een aan de belastingplichtige verrichtte prestatie. Op niet economische activiteiten bestaat geen aftrekrecht. In het geval dat een belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, moet een pro rata berekening gemaakt worden. Ook op vrijgestelde prestaties bestaat geen recht op aftrek. Indien kosten toerekenbaar zijn aan zowel belaste als vrijgestelde prestaties, dient een pro rata berekening gemaakt te worden.

Aan het einde van dit hoofdstuk is een landenanalyse opgenomen. In deze landenanalyse werd eerst besproken of de behandeling van het recht op aftrek in Nederland, België en het Verenigd Koninkrijk verschilt ten opzichte van de richtlijn. Mijns inziens is een belangrijkste inzicht uit deze analyse dat het Verenigd Koninkrijk de aftrek van btw over vrijgestelde activiteiten toestaat indien de waarde van de vrijgestelde voorbelasting onder de minimis-limieten valt. Daarnaast bestaat in Nederland recht op aftrek voor niet-economische activiteiten, onder de voorwaarde dat deze activiteiten feitelijk en economisch nauw verboden zijn met economische activiteiten of dat deze handelingen onderling afhankelijk van elkaar zijn binnen het economische verkeer. Bovendien bestaat, conform de Btw-richtlijn, in zowel Nederland, België als het Verenigd Koninkrijk recht op aftrek voor financiële diensten verricht aan afnemers gevestigd in derde landen, ondanks dat financiële diensten in beginsel vrijgesteld zijn. Ook de mogelijkheid om te opteren voor belast presteren is besproken. België heeft een optieregeling opgenomen voor financiële diensten. Daarentegen kennen Nederland en het Verenigd Koninkrijk geen optieregeling voor financiële diensten, maar wel voor de verkoop en verhuur van onroerend goed. Een andere belangrijke conclusie uit de landenanalyse is dat in België en in Nederland de optie bestaat om naast de standaard pro rata, een pro rata berekening gebaseerd op werkelijk gebruik te hanteren. Indien de standaard pro rata berekening ongelijkheid in de heffing van btw tot gevolg heeft, is het gebruik van de werkelijke gebruik pro rata verplicht in België. In Nederland geldt dat de werkelijk gebruik pro rata toegepast moet worden indien de belastingplichtige of inspecteur kan bewijzen dat het werkelijk gebruik tot een andere splitsing leidt dan zou volgen uit de standaard pro rata berekening. De Nederlandse Staatssecretaris staat bovendien toe dat bankbedrijven een pro rata per sector toepassen, maar het Hof ’s Hertogenbosch heeft ondanks geoordeeld dat van deze methode afgeweken mag worden indien de op grond van een andere methode een toedeling gemaakt kan worden

²⁰⁸ Merks 2001, p. 27.

die voldoende nauwkeurig, objectief en verifieerbaar is. Het Verenigd Koninkrijk staat naast de standaard pro rata ook een speciale pro rata toe, indien de standaard pro rata niet tot een eerlijk en redelijk resultaat leidt. Het HMRC kan het gebruik van deze speciale pro rata ook afdwingen indien het bedrag aan niet-toerekenbare voorbelasting hoger is dan £ 25.000 per jaar en het toepassen van de standaard methode niet tot een eerlijk en redelijk resultaat leidt.

3. De vaste inrichting in de btw

In het voorgaande hoofdstuk zijn het neutraliteitsbeginsel, de belastingplicht en de belastbare feiten in de btw besproken. In dit hoofdstuk staat de behandeling van specifiek de vaste inrichting in de btw centraal. Het doel van dit hoofdstuk is het beantwoorden van de deelvraag: hoe wordt de vaste inrichting in de btw behandeld? Om deze deelvraag te beantwoorden worden eerst de regelingen aangaande de vaste inrichting op Europees niveau geanalyseerd. Allereerst wordt vastgesteld wat onder een hoofdhuis en een vaste inrichting wordt verstaan. Hierbij wordt voornamelijk stilgestaan bij wat de vereisten zijn voor het bestaan van een vaste inrichting als volgt uit jurisprudentie van het HvJ. Vervolgens wordt ook kort stilgestaan bij de fiscale eenheid in combinatie met een vaste inrichting. Daarna wordt de nationale wetgeving en jurisprudentie van Nederland, België en het Verenigd Koninkrijk vergeleken om vast te stellen welke verschillen bestaan met betrekking tot de behandeling van de vaste inrichting in de btw. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie.

3.1. Hoofdhuis

De primaire vestigingsplaats ziet op de plaats van de zetel van bedrijfsuitoefening (in de praktijk aangeduid als het hoofdhuis). In het arrest Planzer²⁰⁹ heeft het HvJ aanwijzingen gegeven om de plaats van het hoofdhuis vast te stellen. Hierbij moeten vele factoren in aanmerking genomen worden, welke inmiddels opgenomen zijn in artikel 10, Uitvoeringsverordening. De belangrijkste factoren zijn de plaats van het centrale bestuur, de plaats waar vergaderd wordt door de bestuurders, de statutaire zetel en de plaats waar het beleid vastgesteld wordt.²¹⁰

3.2. Vaste inrichting

Belastingplichtigen kunnen naast een primaire vestigingsplaats ook een secundaire vestigingsplaats hebben indien zij een filiaal hebben in een andere lidstaat of een derde land. Onder voorwaarden kan een filiaal gekwalificeerd worden als vaste inrichting. Deze voorwaarden zullen in de komende paragraaf uiteengezet worden.

Zoals besproken in hoofdstuk 2 vormt de neutraliteit een beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Hierbij is gelijke behandeling van binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen een belangrijk onderdeel. Deze vorm van neutraliteit is terug te zien in dat de aanwezigheid van een vaste inrichting de plaats waar een dienst belastbaar is beïnvloedt.²¹¹ Uit artikel 44, Btw-richtlijn volgt dat, indien een dienst verricht wordt door een vaste inrichting van de belastingplichtige, de plaats van deze dienst bepaald wordt door waar deze vaste inrichting zich bevindt. Artikel 45, Btw-richtlijn geeft aan dat hetzelfde geldt voor een dienst verricht door een niet-belastingplichtige vanuit een vaste inrichting. Het gevolg van deze bepalingen is dat de betreffende dienst niet in de lidstaat waar het hoofdhuis is gevestigd, maar in de lidstaat waar de vaste inrichting is gevestigd, wordt belast.²¹²

Het HvJ spreekt de voorkeur uit voor het hanteren van de zetel van bedrijfsuitoefening als de plaats van dienstverrichting.²¹³ Dit beredeneert het HvJ door aan te geven dat de zetel van bedrijfsuitoefening “een objectief, eenvoudig en praktisch criterium” vormt en het bestaan van een zetel van bedrijfsuitoefening eenvoudiger controleerbaar is dan het bestaan van een vaste inrichting.²¹⁴ Bij de plaats van de inrichting dient slechts aangesloten te worden indien het aansluiten bij de zetel van bedrijfsuitoefening niet doelmatig is²¹⁵, dit is het geval als de zetel van bedrijfsuitoefening niet tot een fiscaal rationale uitkomst leidt of tot een conflict met een andere lidstaat leidt.²¹⁶

De vaste inrichting wordt niet gezien als een zelfstandige belastingplichtige voor de heffing van de btw, maar als de fysieke aanwezigheid van een buitenlandse belastingplichtige. De vaste inrichting vormt dus enkel een verlengstuk van de buitenlandse onderneming. Dit uitgangspunt is terug te zien bij

²⁰⁹ HvJ EG 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer), r.o. 61.

²¹⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 101-102.

²¹¹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 102.

²¹² Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

²¹³ Zie o.a. HvJ EG 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease), r.o. 15.

²¹⁴ HvJ EU 16 oktober 2014, C-605/12 (Welmory), r.o. 55.

²¹⁵ Merx 2011a, p. 160-161.

²¹⁶ Zie o.a. HvJ EG 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease), r.o. 15.

onderlinge prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting. In het FCE bank arrest²¹⁷ heeft het HvJ bepaald dat deze onderlinge prestaties buiten het bereik van de omzetbelasting vallen, aangezien het geen prestaties verricht aan derden zijn.²¹⁸ Dit arrest zal in het volgende hoofdstuk uitvoerig behandeld worden.

De aanwezigheid van een vaste inrichting heeft ook invloed op het recht op aftrek van voorbelasting.²¹⁹ Dit wordt besproken in de volgende twee hoofdstukken.

3.3. Vereisten voor de aanwezigheid van een vaste inrichting

Het begrip ‘vaste inrichting’ werd geïntroduceerd in de Zesde richtlijn. Hierbij werd geen nadere toelichting gegeven waardoor de richtlijn geen duidelijkheid geeft omtrent wat onder een vaste inrichting moet worden verstaan. Het HvJ heeft meer duidelijkheid gegeven inzake het begrip vaste inrichting. Deze jurisprudentie zal in de komende paragrafen besproken worden.²²⁰

3.3.1. Personeel en technische middelen

In het arrest Berkholz heeft het Hof van Justitie het volgende verklaard:

*“Uit het onderlinge verband tussen de in artikel 9 gebruikte begrippen en uit het hiervoren vermelde doel van deze bepaling blijkt, dat slechts kan worden overwogen een andere inrichting dan de zetel aan te merken als plaats waar de dienst wordt verricht, indien de inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn.”*²²¹

In het latere arrest ARO Lease werd deze definitie aangevuld met het vereiste van een ‘geschikte structuur’.²²² Hierover merkt het HvJ op:

*“Hieruit volgt, dat wanneer een leasemaatschappij in een Lid-Staat niet over eigen personeel en niet over een structuur met een voldoende mate van duurzaamheid beschikt in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt of beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen, dat wil zeggen een structuur die geschikt is om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken, niet kan worden aangenomen, dat zij in die Lid-Staat over een vaste inrichting beschikt.”*²²³

Geconcludeerd kan worden dat het personeel of de fysieke constructie, afhankelijk van de aard van de activiteit, in staat dient te zijn om overeenkomsten te sluiten of voor te bereiden. In het arrest Berkholz²²⁴ was het voor de fysieke constructie (de speelautomaten) mogelijk om overeenkomsten te sluiten, waardoor het personeel niet bij de realisatie van de overeenkomsten betrokken hoefde te zijn. Terwijl in het arrest ARO Lease²²⁵ deze betrokkenheid wel werd vereist van het personeel, aangezien de fysieke constructie (een vloot auto's) niet in staat was om overeenkomsten te sluiten of voor te bereiden.²²⁶

Het HvJ heeft nog niet aangegeven of het personeel in dienst en de technische middelen in bezit van de belastingplichtige behoren te zijn voor de aanwezigheid van een vaste inrichting. Advocaat-Generaal Kokott heeft hier wel uitspraak over gedaan. Zij is van mening dat om te kunnen spreken van een vaste inrichting, personeel niet in dienst bij de belastingplichtige en technische middelen niet in eigendom van de belastingplichtige behoeven te zijn. De ondernemer moet echter wel in vergelijkbare mate toegang hebben tot dit personeel en deze technische middelen. Bijgevolg moeten met name service- of

²¹⁷ HvJ EG 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 34-38.

²¹⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 101-102.

²¹⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 103.

²²⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 102.

²²¹ HvJ EG 4 juli 1985, C-168/84 (Berkholz), r.o. 18.

²²² HvJ EG 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease), r.o. 16.

²²³ HvJ EG 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease), r.o. 19.

²²⁴ HvJ EG 4 juli 1985, C-168/84 (Berkholz).

²²⁵ HvJ EG 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease).

²²⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 103.

leaseovereenkomsten aanwezig zijn welke het personeel en de technische middelen ter beschikking stellen aan de ondernemer als ware het zijn eigen personeel en middelen betreft.²²⁷

3.3.2. Vast

Uit de juridische overweging in het ARO Lease arrest, aangehaald in paragraaf 3.3.1. volgt ook dat de inrichting voldoende duurzaam moet zijn. Eenzelfde conclusie trekt het HvJ in het arrest FG-Linien. De inrichting dient een zekere bestendigheid te vertonen, door duurzaam over personeel en technische middelen te beschikken die voor het verrichten van bepaalde diensten essentieel zijn.²²⁸ In het Planzer arrest²²⁹ stelt het HvJ dat een inrichting die uitsluitend gebruikt wordt om voorbereidende of hulpactiviteiten uit te voeren, niet beschouwd wordt als vaste inrichting.

Bovendien dienen inrichtingen ‘niet mobiel’ te zijn. Uit de jurisprudentie volgen een aantal voorbeelden van inrichtingen die niet vast genoeg zijn. Zo worden speelautomaten op een veerboot (Berkholz), restauratieruimte op een veerboot (FG-Linien) en een vloot personenauto's (ARO-Lease) niet als vaste inrichting aangemerkt.²³⁰ Het HvJ kan per economische sector additionele voorwaarden stellen aan de vaste inrichting.²³¹ Toch betekent dit niet dat een beweegbare inrichting nooit als een vaste inrichting aangemerkt kan worden. Een beweegbare inrichting zal naar de mening van het HvJ als vaste inrichting gekwalificeerd worden indien het niet doelmatig is om aan te sluiten bij de zetel van bedrijfsuitoefening (zie paragraaf 3.2).²³²

3.3.3. Onafhankelijk

De juridische overweging in ARO Lease, aangehaald in paragraaf 3.3.1., laat zien dat de vestiging zelfstandig diensten moet kunnen verrichten en dus op onafhankelijke basis moet handelen.

Verder heeft het Hof van Justitie in het arrest DFDS het volgende verklaard:

*“Voor de vraag, of in omstandigheden als die van het onderhavige hoofdgeding het reisbureau in de betrokken Lid-Staat daadwerkelijk over een dergelijke inrichting beschikt, moet in de eerste plaats worden nagegaan, of de in die Lid-Staat voor het reisbureau optredende vennootschap niet onafhankelijk van het reisbureau is.”*²³³

De Advocaat-Generaal Pergola wijst in deze zaak op een aantal omstandigheden die op afhankelijkheid wijzen. Hij stelt bijvoorbeeld dat als de moedermaatschappij alle aandelen in de dochteronderneming bezit, dit duidt op afhankelijkheid. Ook het feit dat een agent (vaste inrichting) alleen als agent van de moedermaatschappij (het hoofdhuis) mag optreden, tenzij de moedermaatschappij expliciet anders beslist, duidt op afhankelijkheid. Bovendien wijst de verplichte voorafgaande goedkeuring van de moedermaatschappij op beslissingen van de agent met betrekking tot het management van de onderneming, het sluiten van belangrijke contracten, de aanstelling van reclamebureaus en public relations en het missen van een zelfstandige bevoegdheid om de prijs van de dienst te bepalen, op afhankelijkheid.²³⁴

Bovendien heeft het HvJ in het arrest FCE Bank het volgende verklaard:

“Om vast te stellen of tussen een niet-ingezeten vennootschap en een van haar bijkantoren een dergelijke rechtsverhouding bestaat teneinde de verrichte diensten aan de BTW te kunnen onderwerpen, moet worden onderzocht of FCE IT een zelfstandige economische activiteit uitoefent.

²²⁷ HvJ EU (A-G) 15 mei 2014, C-605/12 (Welmory), r.o. 48-53.

²²⁸ HvJ EG 2 mei 1996, C-231/94 (FG-Linien), r.o. 17.

²²⁹ Peeters 2019a, OB.2.1.5.B.b.

²³⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 103

²³¹ HvJ EG 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer), r.o. 56.

²³² Merckx 2011a, p. 160-161.

²³³ HvJ EG 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS), r.o. 25.

²³⁴ HvJ EG (A-G) 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS) r.o. 20 & 22.

Dienaangaande moet worden onderzocht of een bijkantoor zoals FCE IT als bank autonoom is, met name doordat zij het economische bedrijfsrisico draagt."²³⁵

Uit deze overweging blijkt dat het HvJ aan één voorwaarde toetst voor het beoordelen van onafhankelijkheid, namelijk het lopen van economisch bedrijfsrisico door de inrichting.²³⁶ Ofwel de inrichting moet zelfstandig een economische activiteit uitoefenen.²³⁷

3.3.4. Exploitatie vermogensbestanddelen

Het HvJ heeft bepaald dat het verhuur van een appartement in Oostenrijk door een Duitse particulier niet aan te merken is als een vaste inrichting, indien dit de enige verrichte belastbare handeling is.²³⁸ Hieruit kan geconcludeerd worden dat het enkel exploiteren van vermogensbestanddelen niet leidt tot de aanwezigheid van een vaste inrichting.²³⁹

3.3.5. Mogelijkheid om vanuit de vaste inrichting leveringen/diensten te verrichten

Uit artikel 11, Btw-verordening volgt dat voor de toepassing van artikel 44, Btw-richtlijn het begrip 'vaste inrichting' een andere inhoud kent dan voor andere bepalingen in de Btw-richtlijn. Op grond van dit artikel is, voor toepassing van artikel 44, sprake van een vaste inrichting indien de inrichting gekenmerkt wordt door "een voldoende mate van van [lees: van] duurzaamheid en een — wat personeel en technische middelen betreft — geschikte structuur om de door haar te verrichten diensten te kunnen verstrekken". De mogelijkheid dat vanuit de inrichting leveringen/diensten kunnen worden verricht, vormt geen vereiste. Hiermee wijkt de bepaling in artikel 11, Btw-verordening af van eerdere jurisprudentie, en daarmee ook van de betekenis gegeven aan de vaste inrichting in de Btw-richtlijn. Uit onder andere de arresten Faaborg-Gelting Linien²⁴⁰ en Planzer²⁴¹ volgt namelijk dat voor het aanmerken van een vaste inrichting het vereist is dat de inrichting zelf ook in staat was prestaties te verrichten. Het enkel afnemen van prestaties was niet voldoende. Belangrijk om in gedachten te houden is dat de Btw-verordening de Btw-richtlijn niet kan wijzigen, maar enkel invulling kan geven aan bepalingen in de Btw-richtlijn. In het Welmory arrest sluit het HvJ echter aan bij de Btw-verordening voor de invulling van het begrip 'vaste inrichting' en breekt hiermee met eerdere jurisprudentie.²⁴²

3.4. Fiscale eenheid

Onderlinge prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting vallen niet binnen de reikwijdte van de btw-heffing, volgt uit het FCE bank arrest (zie paragraaf 3.2.). Uit het arrest Skandia²⁴³ volgt echter dat onderlinge transacties wel belast zijn indien de vaste inrichting deel uitmaakt van een fiscale eenheid. De vaste inrichting gaat dan op in een andere belastingplichtige, namelijk de fiscale eenheid. Dit heeft tot gevolg dat de transacties plaatsvinden tussen het hoofdhuis en een andere belastingplichtige (in plaats van de vaste inrichting, zoals in het FCE bank arrest) waardoor deze transacties zichtbaar worden voor de btw-heffing en daarmee ook onderworpen aan btw-heffing.²⁴⁴

Uit artikel 11, Btw-richtlijn volgt dat lidstaten de optie hebben om juridisch gezien zelfstandige belastingplichtigen als één belastingplichtige aan te merken, indien zij financieel, economisch en organisatorisch nauw verbonden zijn met elkander. Hiervoor moeten de belastingplichtigen wel op het grondgebied van diezelfde lidstaat gevestigd te zijn.²⁴⁵ Lidstaten mogen aan deze bepaling geen verdere

²³⁵ HvJ EG 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 35.

²³⁶ HvJ EG 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184, r.o. 35.

²³⁷ HvJ EG 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 33.

²³⁸ HvJ EU 26 oktober 2010, zaak C-97/09 (Schmelz), r.o. 31.

²³⁹ Peeters 2019a, OB.2.1.5.B.b.

²⁴⁰ HvJ EG 2 mei 1996, C-231/94 (FG-Linien).

²⁴¹ HvJ EG 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer).

²⁴² Peeters 2019a, OB.2.1.5.B.b.

²⁴³ HvJ EU 17 september 2014, C-7/13 (Skandia).

²⁴⁴ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

²⁴⁵ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

voorwaarden verbinden.²⁴⁶ Zo mogen lidstaten niet eisen dat alle entiteiten rechtspersoonlijkheid moeten bezitten om onderdeel uit te maken van de fiscale eenheid.²⁴⁷

Onlangs zijn er aan het HvJ prejudiciële vragen gesteld met betrekking tot kostentoerekening tussen een vaste inrichting en een hoofdhuis, waarbij het hoofdkantoor onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid in Denemarken. De vraag is hier of de vaste inrichting als zelfstandig aangemerkt kan worden. Deze casus, de Danske Bank-zaak, lijkt sterk op het Skandia arrest en wordt daarmee ook als vervolg van het Skandia arrest gezien. Er bestaan echter een paar belangrijke verschillen tussen beide zaken. Zo is in het Skandia arrest het hoofdhuis gelegen in de Verenigde Staten terwijl in de Danske Bank-zaak het hoofdhuis is gelegen in een lidstaat, te weten Denemarken. Bovendien maakt in de Danske Bank-zaak het hoofdhuis onderdeel uit van de fiscale eenheid, in plaats van de vaste inrichting. Daarnaast ging het Skandia arrest over externe kosten waar geen btw over geheven werd, terwijl de Danske Bank-zaak lijkt te zien op interne kosten of ander kosten waar wel btw over geheven werd.²⁴⁸ Een ander belangrijk verschil is dat Danske Bank, in tegenstelling tot Skandia, geen gebruik lijkt te maken van een btw-besparende structuur.²⁴⁹ Mogelijk zal de uitspraak van het HvJ in de Danske Bank-zaak resulteren in nuancering of nieuwe inzichten wat betreft de behandeling van onderlinge transacties tussen een hoofdhuis en vaste inrichting bij aanwezigheid van een fiscale eenheid.

3.5. Landenanalyse

3.5.1. Afwijkingen in de vereisten voor de aanwezigheid van een vaste inrichting

In dit hoofdstuk zijn in paragraaf 3.3 de vereisten voor de aanwezigheid van een vaste inrichting besproken. Uit de nationale wet- en regelgeving van België en het Verenigd Koninkrijk volgen geen afwijkingen van deze vereisten. Voor Nederland is dit wel het geval.

De Btw-Verordening geeft in artikel 11 aan wat onder een vaste inrichting moet worden verstaan. Hierbij worden de volgende kenmerken genoemd: “voldoende mate van duurzaamheid” en een geschikte structuur wat personeel en technische middelen betreft, om haar activiteiten te verrichten. Het Besluit van 21 november 2003, nr. DGB2003/6237M stelt dat als vaste inrichting moet worden aangemerkt een “met zekere duurzaamheid geëxploiteerde bedrijfsinrichting van een ondernemer wiens zetel van de bedrijfsuitoefening in het buitenland is gevestigd, vanuit welke inrichting leveringen van goederen en/of diensten jegens derden plegen te worden verricht”. Bovendien volgt uit hetzelfde besluit dat een inrichting die uitsluitend ondersteunende activiteiten aan de buitenlandse zetel verricht, niet beschouwt kan worden als vaste inrichting. De definitie van de vaste inrichting gegeven in de Btw-Verordening wijkt dus af van de definitie gegeven in dit besluit, daarmee is de Nederlandse praktijk niet in overeenstemming met de Btw-Verordening.

3.5.2. De optie om een btw-groep te vormen en de uitwerking van het arrest Skandia in nationale wet- en regelgeving

In paragraaf 3.4 is besproken dat in artikel 11, Btw-richtlijn, de optie opgenomen is voor lidstaten om juridisch gezien zelfstandige belastingplichtigen als één belastingplichtige aan te merken, indien zij onderling economisch, organisatorisch en financieel nauw verbonden zijn. In deze paragraaf wordt besproken hoe de regeling voor het vormen van btw-groepen in nationale wet- en regelgeving is uitgewerkt. Daarnaast wordt beoordeeld in hoeverre nationale wet- en regelgeving in overeenstemming met het, tevens in paragraaf 3.4, arrest Skandia. Hoe het arrest Skandia doorwerkt verschilt immers per lidstaat. Zo werkt in sommige lidstaten het oordeel in het arrest Skandia ver door, waardoor over alle diensten tussen een fiscale eenheid en vaste inrichting of hoofdhuis btw geheven wordt. Hoewel in andere lidstaten niet al deze onderlinge handelingen belast worden.²⁵⁰

²⁴⁶ Zie HvJ EU 9 april 2013, C-85/11 (Commissie/Ierland), r.o. 36; HvJ EU 25 april 2013, C-480/10 (Commissie/Zweden), r.o. 35 & HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 (Larentia + Minerva), r.o. 36 en 38.

²⁴⁷ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

²⁴⁸ KPMG 2019.

²⁴⁹ Wenting 2019.

²⁵⁰ KPMG 2019.

3.5.2.1. *België*

België heeft gebruik gemaakt van de optie in artikel 11, Btw-richtlijn en biedt belastingplichtigen de optie om als één belastingplichtige aangemerkt te worden indien zij financieel, economisch en organisatorisch verbonden zijn.²⁵¹ Als aan deze voorwaarden wordt voldaan, mogen belastingplichtigen zelf bepalen of zij als één belastingplichtige aangemerkt willen worden. De bepaling is dus optioneel. Enkel belastbare personen mogen onderdeel uitmaken van deze belastinggroep. Om deze reden mogen vaste inrichtingen wel onderdeel uitmaken van deze groep, maar 'pure' holdingmaatschappijen niet. Alleen als de holdingmaatschappij het besluitvormingsproces beheerst, mag zij onderdeel uitmaken van de belastinggroep. Dit is in strijd met het arrest Commissie/Ierland²⁵², uit dit arrest volgt immers dat niet-belastingplichtigen ook deel kunnen uitmaken van een btw-groep. Gebaseerd op dit arrest mogen holdingmaatschappijen dus toch onderdeel uitmaken van een btw-groep als zij als niet-belastingplichtige aangemerkt worden. Daarnaast kunnen buitenlandse vennootschappen die niet gevestigd zijn in België, geen onderdeel uitmaken van een btw-groep. Vaste inrichtingen of dochtermaatschappijen gevestigd in België van deze buitenlandse vennootschap mogen wel in de btw-groep opgenomen worden.²⁵³

Om te zorgen dat de nationale wetgeving in overeenstemming is met de conclusie van het HvJ in het arrest Skandia, heeft het Belgische parlement artikel 19bis, Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde 1969 ingetrokken.²⁵⁴ Dit artikel was ingevoerd om te voorkomen, dat na de uitspraak van het HvJ in het arrest FCE bank, btw-groepen de mogelijkheid kregen om fraude te plegen, belasting te ontwijken of onrechtvaardige belastingvoordelen te verkrijgen. Artikel 19 bis, Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde 1969, stelde dat indien de btw-groep in België gevestigd is en een dienst verleend werd aan een lid van de groep (welke niet genoemd werd in artikel 21, § 3, Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde 1969²⁵⁵) door een buitenlandse belastingplichtige deze diensten gelijk zijn aan diensten die onder bezwarende titel worden verricht en dus zijn onderworpen aan Belgische btw. Door het Skandia arrest is deze bepaling niet langer nodig en daarom ingetrokken.²⁵⁶ Concluderend, België past, in tegenstelling tot andere lidstaten waaronder Nederland, het arrest Skandia toe.

3.5.2.2. *Het Verenigd Koninkrijk*

Rechtspersonen gevestigd in het Verenigd Koninkrijk of rechtspersonen gevestigd buiten het Verenigd Koninkrijk met een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk kunnen verzoeken om een btw-groep te vormen en daarmee als één belastingplichtige aangemerkt te worden.²⁵⁷ Als een dergelijke rechtspersoon gevestigd buiten het Verenigd Koninkrijk met een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk verzoekt om onderdeel uit te maken van een btw-groep in het Verenigd Koninkrijk, gaat de gehele juridische entiteit, dus de onderneming en haar filialen, onderdeel uitmaken van de belastingplichtige.²⁵⁸

Aan het vormen van een btw-groep zijn wel enkele voorwaarden verbonden. Zo moet iedere rechtspersoon een vestiging hebben in het Verenigd Koninkrijk. Daarnaast moeten de rechtspersonen onder gemeenschappelijke controle staan. Dit houdt in dat alle leden van de btw-groep bestuurd moeten worden door of een lid van de groep of door een rechtspersoon, individu of samenwerkingsverband buiten de groep. Er is sprake van controle bij een bezit van minstens 51% van de stemrechten. Bovendien moeten groepen die dankzij de groepsregistratie btw voordeel verkrijgen

²⁵¹ Artikel 4, Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde 1969.

²⁵² HvJ EU 9 april 2013, C-85/11 (Commissie/Ierland).

²⁵³ Offermans 2020.

²⁵⁴ Offermans 2015.

²⁵⁵ In artikel 21, § 3 worden diensten genoemd, waarvoor de plaats van dienst afwijkt van de standaardregel.

²⁵⁶ Woodward 2019.

²⁵⁷ Bennet 2019.

²⁵⁸ HMRC 2015.

en jaarlijkse omzet hebben van meer dan £ 10 miljoen, aan specifiek voorwaarden voldoen ter voorkoming van belastingontwijking.²⁵⁹

Naar aanleiding van het oordeel van het HvJ in het arrest *Larentia + Minerva en Marenave*²⁶⁰ mogen sinds 1 november 2019 ook niet-rechtspersonen (zoals samenwerkingsverbanden en bepaalde individuen) die een bedrijfsinrichting in het Verenigd Koninkrijk hebben en een rechtspersoon beheersen behoren tot een btw-groep.²⁶¹ Het onderdeel uitmaken van een btw-groep is optioneel. De HMRC kan echter de basisregels van de btw-groep ‘overriden’. Daarnaast mag de HMRC het verzoek om onderdeel van een btw-groep uit te maken door een lid weigeren of een lid van een btw-groep opdragen de groep te verlaten, ook als aan de eerder genoemde voorwaarden wordt voldaan. Dit om de belastingopbrengsten veilig te stellen.²⁶²

Als antwoord op het arrest *Skandia* heeft HMRC een brief gepubliceerd waarin zij aangeeft dat om aan deze jurisprudentie te voldoen, geen wetswijzigingen benodigd zijn.²⁶³ De benodigde wijzigingen in behandeling volgen immers automatisch in de gevallen dat de buitenlandse vestiging wordt erkend als onderdeel van een afzonderlijke belastingplichtige. Het HMRC geeft echter wel hierbij aan dat als gevolg van het arrest *Skandia* buitenlandse vestigingen van een entiteit gevestigd in het Verenigd Koninkrijk, deel uitmaakt van een afzonderlijke belastingplichtige als deze onderdeel uitmaakt van een btw-groep in een lidstaat die een vergelijkbare ‘establishment only grouping provisionals’ hanteert als Zweden²⁶⁴. Dit is het geval voor zowel entiteiten die lid zijn van een btw-groep als voor entiteiten die geen lid zijn van een btw-groep in het Verenigd Koninkrijk. De diensten verricht aan of door deze vestigingen binnen één concern, moeten bedrijven behandelen als leveringen aan of door een andere belastingplichtige.²⁶⁵ Met andere woorden, het Verenigd Koninkrijk past zich aan aan de lidstaat waar een andere vestiging van de belastingplichtige is gevestigd. Geldt in deze lidstaat een ‘establishment only regime’ dan worden prestaties tussen het hoofdhuis of vaste inrichting in deze lidstaat en de vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk als een economische prestatie gezien. Hieruit volgt dat deze onderlinge prestaties mogelijk belast met btw worden. Indien in de andere lidstaat sprake is van een regime waarbij de vaste inrichting en het hoofdhuis beiden onderdeel uitmaken van een btw-groep, worden de prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting niet aangemerkt als economische prestaties. Hierdoor worden de onderlinge prestaties niet belast met btw. Onder andere in Nederland is dit regime van toepassing (zie onderstaande paragraaf).

3.5.2.3. *Nederland*

Voor Nederland geldt het volgende. Om tot een fiscale eenheid te behoren moeten de (rechts)personen in Nederland gevestigd zijn of in het buitenland gevestigd zijn maar een vaste inrichting in Nederland hebben, dan maakt zowel het hoofdhuis als de vaste inrichting onderdeel uit van de fiscale eenheid.²⁶⁶ Op dit onderdeel is de Nederlandse praktijk dus gelijk aan die van het Verenigd Koninkrijk. De Hoge Raad²⁶⁷ heeft vastgesteld dat een fiscale eenheid alleen kan bestaan tussen niet-natuurlijke personen of tussen niet-natuurlijke personen en een beheersend natuurlijk persoon. Het HvJ heeft echter bepaald dat ook niet-belastingplichtigen onderdeel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid.²⁶⁸ Daartoe is het voor holdings met een beleidsbepalende en sturende functie toch mogelijk om onderdeel te zijn van de fiscale eenheid in Nederland. Om onderdeel uit te mogen maken van een fiscale eenheid moeten (rechts)personen financieel, organisatorisch en economisch verweven zijn.²⁶⁹ Van financiële verwevenheid is sprake indien meer dan de helft van de aandelen, inclusief zeggenschap, in de

²⁵⁹ Woodward 2019.

²⁶⁰ HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 en C-109/14 (*Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt*).

²⁶¹ Bennet 2019.

²⁶² Woodward 2019.

²⁶³ Bennet 2019.

²⁶⁴ Het HMRC heeft een lijst gepubliceerd met de lidstaten die aan deze voorwaarde voldoen.

²⁶⁵ HMRC 2015.

²⁶⁶ Artikel 7, lid 4, Wet op de Omzetbelasting.

²⁶⁷ HR 14 juni 2002, nr. 35.976.

²⁶⁸ HvJ EU 9 april 2013, C-85/11 (*Commissie/Ierland*).

²⁶⁹ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

vennootschappen direct of indirect gehouden wordt door dezelfde persoon.²⁷⁰ Organisatorische verwevenheid bestaat in het geval dat de ondernemingen onder een gezamenlijke leiding staan of het management van een vennootschap ondergeschikt is aan het management van een andere vennootschap.²⁷¹ Personen zijn economisch verweven indien de activiteiten van de vennootschappen voornamelijk gericht zijn op het realiseren van dezelfde economische doelstellingen of als de activiteiten van ene vennootschap voornamelijk ten behoeven van de andere vennootschap worden verricht.²⁷² Indien aan de bovenstaande voorwaarden wordt voldaan kunnen (rechts)personen op verzoek aan een inspecteur onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid. De Hoge Raad²⁷³ heeft bepaald dat ook als (nog) geen beschikking afgegeven is door de inspecteur, de fiscale eenheid al van kracht is op het moment dat de belastingplichtigen onderling financieel, economisch en organisatorisch nauw verbonden zijn. Daarnaast kan een inspecteur op eigen initiatief (rechts)personen als een fiscale eenheid aanmerken.²⁷⁴

De uitwerking van het arrest Skandia is in Nederland beperkt door de werking van het Nederlandse fiscale eenheidsregime. De Hoge Raad²⁷⁵ heeft geoordeeld dat diensten tussen een vaste inrichting gevestigd in Nederland en een hoofdhuis gevestigd in het buitenland niet binnen het bereik van de Nederlandse btw-heffing vallen. Het hoofdhuis, dat handelingen verricht aan de Nederlandse vaste inrichting, maakt op grond van het Nederlands fiscale eenheidsregime immers onderdeel uit van de Nederlandse fiscale eenheid. Dit is tevens het geval indien het hoofdhuis en/of de vaste inrichting onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid.²⁷⁶ In het Besluit van 21 november 2003, nr. DGB 2003/6237M, heeft de Staatssecretaris dan ook opgenomen dat de prestaties tussen de buitenlandse vestiging van een ondernemer en een vaste inrichting gevestigd in Nederland niet als prestaties in het economisch verkeer aangemerkt worden, doordat voor de toepassing van de btw sprake is van één ondernemer waar de zetel van de bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting onderdeel van uitmaken.²⁷⁷ Het Ministerie van Financiën heeft aangegeven dat het arrest Skandia geen wijziging tot gevolg heeft voor de, hierboven beschreven, Nederlandse praktijk.²⁷⁸

3.6. Deelconclusie

Dit hoofdstuk geeft antwoord op de volgende deelvraag: hoe wordt de vaste inrichting in de btw behandeld? Het HvJ geeft de voorkeur aan het hanteren van de zetel van bedrijfsuitoefening (dit is de vestigingsplaats van het hoofdhuis) als de plaats van dienstverrichting. Onder voorwaarden wordt echter de secundaire vestigingsplaats (de vestigingsplaats van een filiaal) gebruikt. Dit is het geval als een filiaal als vaste inrichting aangemerkt kan worden. De vereisten voor het aanmerken van een inrichting als vaste inrichting zijn niet opgenomen in de Btw-richtlijn, de vereisten volgen uit jurisprudentie van het HvJ. Allereerst dient de inrichting duurzaam over personeel en technische middelen te beschikken. Daarnaast dient de inrichting ‘vast’ te zijn, wat inhoudt dat de inrichting ‘niet mobiel’ en voldoende duurzaam moet zijn. Bovendien moet de inrichting onafhankelijk zijn van het hoofdhuis. De mogelijkheid dat vanuit de inrichting leveringen/diensten kunnen worden verricht, is geen vereiste. Uit het FCE bank arrest volgt dat onderlinge prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting buiten het bereik van de btw-heffing vallen. Indien een vaste inrichting onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid zijn de onderlinge prestaties echter wel onderworpen aan btw-heffing, volgt uit het arrest Skandia. Onlangs zijn er prejudiciële vragen gesteld in de zaak Danske Bank. In deze zaak maakte het hoofdhuis onderdeel uit van de fiscale eenheid, in plaats van de vaste inrichting (wat het geval was in het arrest Skandia). Hier betreft het dus als het ware de spiegelbeeldsituatie van het arrest Skandia.

²⁷⁰ HR 22 februari 1989, nr. 25.068, BNB 1989/112.

²⁷¹ HR 30 mei 1990, nr. 25.722, BNB 1990/241.

²⁷² HR 22 februari 1989, nr. 25.068, BNB 1989/112.

²⁷³ HR 27 januari 2006, nr. 41.316, BNB 2006/312.

²⁷⁴ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017.

²⁷⁵ HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287.

²⁷⁶ Dit volgt uit HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287.

²⁷⁷ Swinkels 2015.

²⁷⁸ Kamerstukken II 2016/249, 31066 ,2, p. 3.

Uit de landenanalyse van dit hoofdstuk volgt dat met betrekking tot de optie om een btw-groep te vormen en de uitwerking van het arrest Skandia meerdere belangrijke verschillen in nationale wet- en regelgeving bestaan tussen Nederland, België en het Verenigd Koninkrijk. Het eerste belangrijke verschil bestaat in relatie tot vaste inrichtingen met een buitenlands hoofdhuis. Op grond van de wet- en regelgeving van het Verenigd Koninkrijk en Nederland is het mogelijk voor een buitenlands rechtspersoon om onderdeel uit te maken van een btw-groep in het Verenigd Koninkrijk of Nederland. Dit komt doordat nadat een vaste inrichting van deze belastingplichtige in het Verenigd Koninkrijk respectievelijk Nederland een verzoek doet om onderdeel uit te maken van een btw-groep de gehele juridische entiteit (inclusief buitenlandse rechtspersonen) onderdeel uit gaat maken van deze btw-groep. Daarentegen kunnen in België buitenlandse rechtspersonen geen onderdeel uitmaken van de btw-groep. Daarnaast bestaat ook verschil tot in hoeverre de btw-groep optioneel is. Indien aan de voorwaarden voldaan wordt mogen Belgische belastingplichtigen zelf bepalen of zij onderdeel uit willen maken van een btw-groep. In het Verenigd Koninkrijk en Nederland is dit anders. Zo kan het HMRC het verzoek om onderdeel van een btw-groep uit te maken door een lid weigeren of een lid van een btw-groep opdragen de btw-groep te verlaten, om de belastingopbrengst veilig te stellen. Daarnaast kan in Nederland de inspecteur op eigen initiatief (rechts)personen als een fiscale eenheid aanmerken. Het laatste belangrijke verschil ziet op de toepassing van het arrest Skandia in nationale wet- en regelgeving. Van de drie landen past enkel België het arrest volledig toe. In Nederland worden de prestaties tussen de buitenlandse vestiging van een belastingplichtige en een vaste inrichting gevestigd in Nederland van diezelfde belastingplichtige niet als prestaties in het economisch verkeer aangemerkt, doordat voor de toepassing van de btw sprake is van één ondernemer waar de zetel van de bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting onderdeel van uitmaken. Dit is het gevolg van het hiervoor beschreven fiscale eenheidsregime waarbij de buitenlandse vestiging onderdeel kan uitmaken van een Nederlandse fiscale eenheid. Het Verenigd Koninkrijk houdt daarentegen rekening met het btw-regime van de lidstaat waar de andere vestiging van de belastingplichtige gevestigd is. Als in deze lidstaat een 'establishment only regime' geldt (zoals bijvoorbeeld in België) dan worden prestaties tussen het hoofdhuis of vaste inrichting in deze lidstaat en de vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk als een economische prestatie gezien en daardoor mogelijk belast. In het geval dat in de andere lidstaat een regime van kracht is waarbij de vaste inrichting en het hoofdhuis beiden onderdeel uitmaken van een btw-groep (zoals bijvoorbeeld in Nederland), worden de prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting niet aangemerkt als economische prestaties en daarmee worden de onderlinge prestaties niet belast met btw.

4. Aftrekrecht bij vaste inrichtingen voor het Morgan Stanley arrest

Het doel van dit hoofdstuk is het beantwoorden van de deelvraag: hoe werd het recht op aftrek van een vaste inrichting vastgesteld voor kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis vóór het Morgan Stanley arrest? Hiertoe worden het FCE Bank arrest, het Le Crédit Lyonnais arrest en de zaak ESET besproken. Tevens komt de samenhang tussen deze arresten aan bod. Vervolgens wordt de implementatie van deze arresten in nationale regelgeving door Nederland, België en het Verenigd Koninkrijk vergeleken. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie.

4.1. Het FCE Bank arrest

Het eerste relevante arrest is het FCE Bank arrest²⁷⁹. De casus in het FCE Bank arrest is als volgt. Een bankvennootschap (FCE Bank) heeft een hoofdhuis gevestigd in het Verenigd Koninkrijk en een bijkantoor in Italië. FCE bank verricht vrijgestelde financiële activiteiten. Dit Italiaanse bijkantoor verkrijgt tegen vergoeding diensten van het Engelse hoofdhuis. Deze diensten zien onder andere op consultancy, management, het opleiden van personeel en het leveren en beheren van software. FCE Bank heeft om terugbetaling verzocht van de over deze diensten betaalde btw. De Italiaanse belastingdienst stelt dat de diensten aan Italiaanse btw onderworpen zijn.²⁸⁰ In het arrest staat de vraag centraal of het Italiaanse bijkantoor als zelfstandige belastingplichtige aangemerkt kan worden. Indien dat het geval is, worden ook de tegen vergoeding verrichte diensten door het hoofdkantoor aan het bijkantoor als belastbare prestaties voor de btw aangemerkt.²⁸¹

Om deze vraag te beantwoorden stelt het HvJ dat bepaald moet worden of het bijkantoor zelfstandig economische activiteiten uitvoert. Doorslaggevend is hierbij de mate van autonomie van het bijkantoor, welke voornamelijk voortvloeit uit het economisch bedrijfsrisico dat het bijkantoor draagt. In de betreffende casus was het bijkantoor afhankelijk van het hoofdkantoor aangezien het bijkantoor geen economisch risico droeg en daarnaast ook geen dotatiekapitaal bezat. Hieruit concludeerde het HvJ dat het economisch bedrijfsrisico geheel door FCE bank gedragen werd.²⁸² Om die reden wordt het Italiaanse bijkantoor niet als zelfstandige aangemerkt en daarmee vormt zij één belastingplichtige met het hoofdhuis. Daarom vormt de betaling van het bijkantoor aan het hoofdhuis voor de verrichte diensten geen vergoeding voor een belaste prestatie.²⁸³

4.2. Het Le Crédit Lyonnais arrest

Een ander belangrijk arrest dat ziet op het aftrekrecht van vaste inrichtingen is het arrest Le Crédit Lyonnais²⁸⁴. Op 12 september 2013 heeft het HvJ uitspraak gedaan in het Le Crédit Lyonnais arrest. In dit arrest stond de berekening van de pro rata (zie paragraaf 2.6.2) centraal.²⁸⁵ De Franse bank Le Crédit Lyonnais heeft haar hoofdkantoor in Frankrijk en meerdere bijkantoren in andere lidstaten en derde landen. De Franse belastingdienst had voor de periode 1 januari 1988 tot en met 31 december 1989 twee naheffingsaanslagen aan Le Crédit Lyonnais opgelegd. De Franse belastingdienst stelde dat de pro rata verkeerd berekend was. Le Crédit Lyonnais had rente, op leningen verstrekt van het hoofdkantoor aan niet in Frankrijk gelegen bijkantoren, namelijk meegenomen in de teller en de noemer van de pro rata.²⁸⁶ Hierdoor wordt de pro rata berekening van Le Crédit Lyonnais positief beïnvloed. Per slot van rekening leidt het verrichten van bancaire en verzekeringsdiensten aan afnemers gevestigd in een derde land tot recht op aftrek op de gemaakte kosten, ingevolge artikel 17, lid 3, sub c, Zesde Richtlijn (tegenwoordig artikel 169, onderdeel c, Btw-richtlijn). De omzet van vaste inrichtingen gevestigd in het buitenland die uit deze diensten resulteert en in aanmerking wordt genomen bij het berekenen van de pro rata, zorgt voor een hogere teller in de pro rata van het Franse

²⁷⁹ HvJ EG 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank).

²⁸⁰ HvJ EG 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 14-17.

²⁸¹ Sanders 2013.

²⁸² HvJ EG 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 27-52.

²⁸³ Sanders 2013.

²⁸⁴ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais).

²⁸⁵ Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais).

²⁸⁶ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 14-16.

hoofdhuis. Dit heeft tot gevolg dat voor een groter deel van de algemene kosten recht op aftrek van voorbelasting ontstaat.²⁸⁷

Le Crédit Lyonnais was het niet eens met de Franse belastingdienst. Zij beredeneerde dat inkomsten uit prestaties verricht door de bijkantoren aan derden, als inkomsten van het hoofdkantoor aangemerkt moeten worden en ook bij de pro rata berekening meegenomen dienen te worden. Deze inkomsten van de bijkantoren moeten volgens Le Crédit Lyonnais meegenomen worden omdat de bijkantoren, op grond van het FCE Bank arrest (zie paragraaf 4.1), samen met het hoofdkantoor één belastingplichtige vormt. Le Crédit Lyonnais acht het in strijd met het neutraliteitsbeginsel dat de buiten de Unie gevestigde bijkantoren aangemerkt worden als ‘afzonderlijke sectoren van bedrijfsuitoefening’, terwijl met de inkomsten van de in lidstaten gevestigde bijkantoren geen rekening gehouden mag worden in de pro rata van het hoofdkantoor.²⁸⁸ Naar aanleiding van deze zaak/casus heeft het Conseil d’État prejudiciële vragen²⁸⁹ aan HvJ gesteld.

4.2.1. De eerste prejudiciële vraag

De eerste prejudiciële vraag ziet op hoe de pro rata van het hoofdkantoor, van een in Frankrijk gevestigde vennootschap, en dat van een bijkantoor gevestigd in een andere lidstaat berekend moet worden. Met andere woorden, mag het hoofdkantoor inkomsten van in andere lidstaten gevestigde bijkantoren meenemen in haar pro rata berekening? Het HvJ stelt dat dit niet het geval is.²⁹⁰

Lidstaten staan vrij om de methode voor de berekening van het recht op aftrek vast te stellen. Zo mogen lidstaten een separate pro rata berekening voor afzonderlijke sectoren van bedrijfsuitoefening hanteren. Het HvJ is echter wel van mening dat het in aanmerking nemen van de omzet van vaste inrichtingen in andere lidstaten “zowel de rationele afbakening van het toepassingsgebied van de nationale btw-regelingen als de bestaansreden van dat pro rata in ernstige mate zou ondergraven”. Bovendien komt het op deze manier uitleggen van artikel 17 en 19, Zesde richtlijn niet overeen met het doel van deze bepalingen. Daarnaast leidt de dusdanige manier van pro rata berekenen ertoe, dat ook voor aanschaffingen in de lidstaat van het hoofdkantoor welke niet gerelateerd zijn aan prestaties van de vaste inrichtingen buiten deze lidstaat, een groter gedeelte van de btw in aftrek genomen kan worden. Wat een vertekening van de betekenis van het toepasselijke pro rata tot gevolg heeft. Daarbovenop wordt ook de beoordelingsbevoegdheid van lidstaten ingeperkt en gelijktijdig de uitwerkingen van fiscaal beleidskeuzes van lidstaten verzwakt. Deze pro rata berekening heeft immers tot gevolg dat aan de werking van artikelen 5, lid 7, sub a en 6, lid 3, van de Zesde richtlijn afbreuk wordt gedaan. Deze artikelen bieden de lidstaten de optie om het voor bedrijfsdoeleinden verrichten van een levering van een goed of dienst waar geen recht van volledige aftrek op bestaat, gelijk te stellen aan een levering of dienst onder bezwarende titel. Concluderend, artikel 17, lid 2 en 5, Zesde richtlijn en artikel 19, lid 1, Zesde richtlijn moeten zodanig uitgelegd worden dat een vennootschap met een hoofdkantoor in een lidstaat bij haar pro rata berekening met de omzet van bijkantoren gevestigd in andere lidstaten geen rekening mag houden.²⁹¹

4.2.2. Tweede prejudiciële vraag

De tweede prejudiciële vraag ziet op het in aanmerking nemen van inkomsten van in derde landen gevestigde bijkantoren in de berekening van de pro rata van het hoofdkantoor. Oftewel, mag het hoofdkantoor de omzet van in derde landen gevestigde bijkantoren meenemen in haar pro rata berekening?²⁹²

Het HvJ is van mening dat dit niet mag, aangezien zowel uit de considerans als de bepalingen van de Zesde richtlijn niet volgt dat het hebben van een vaste inrichting in een derde land het recht op aftrek

²⁸⁷ Schrauwen en Theunissen 2013.

²⁸⁸ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 13-18.

²⁸⁹ Oorspronkelijk heeft het Conseil d’État vier prejudiciële vragen aan het HvJ gesteld. Het HvJ achtte de beantwoording van de vierde vraag niet nodig, aangezien het antwoord op deze vraag uit het antwoord op de eerste twee vragen volgt. Om deze reden zal in deze scriptie geen aandacht geschonken worden aan de vierde prejudiciële vraag.

Bron: HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 57.

²⁹⁰ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 21-22 & 40.

²⁹¹ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 31-40.

²⁹² HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 41.

van het hoofdkantoor, in de lidstaat waar dit hoofdkantoor is gevestigd, beïnvloedt. Daarnaast stelt het HvJ dat vaste inrichtingen gevestigd in de lidstaat waar het hoofdkantoor is gelegen en vaste inrichtingen in derde landen niet gelijk behandeld behoeven te worden. Het betreft hier namelijk verschillende situaties, waardoor gelijke fiscale behandeling niet nodig is. Ook dient een in een lidstaat gevestigd hoofdkantoor met een bijkantoor in een derde land niet gelijk behandeld te worden als een hoofdkantoor gevestigd in diezelfde lidstaat welke dezelfde prestaties verricht maar hierbij geen gebruik maakt van een bijkantoor in een derde staat. Het HvJ beredeneert deze stelling door aan te geven dat het hier eveneens verschillende keuzes betreft, met ongelijke situaties tot gevolg. Deze verscheidene situaties mogen dan ook fiscaal ongelijk behandeld worden. Daarnaast heeft een belastingplichtige de vrijheid om organisatorische structuren en transactionele voorwaarden te selecteren welke het meest passend zijn voor het uitvoeren van zijn economische prestaties en om zijn belastingdruk te verminderen.²⁹³ Uit eerdere rechtspraak volgt dan ook dat een belastingplichtige recht heeft om op deze manier zijn belastingschuld te minimaliseren.²⁹⁴ Ondernemers kunnen zich dus bij de beslissing om belaste of vrijgestelde prestaties te verrichten, laten sturen door verschillende aspecten, zoals fiscale beweegredenen in verband met het objectieve btw-stelsel.²⁹⁵ Gebaseerd op deze argumenten oordeelt het HvJ dat met de omzet van in derde landen gevestigde bijkantoren geen rekening gehouden mag worden bij het vaststellen van de pro rata van een in een lidstaat gevestigd hoofdkantoor.²⁹⁶

4.2.3. Derde prejudiciële vraag

De derde prejudiciële vraag luidt: “ Kan het antwoord op de eerste twee vragen per lidstaat verschillen afhankelijk van de in artikel 17, lid 5, laatste alinea, geboden mogelijkheden, in het bijzonder met betrekking tot de vorming van verschillende sectoren van bedrijfsuitoefening?”²⁹⁷ Hiermee wenst de verwijzende rechter antwoord te krijgen op de vraag of artikel 17, lid 5, derde alinea, Zesde Richtlijn zo moet worden uitgelegd dat dit artikel lidstaten toestaat in het voorzien van een bepaling voor de pro rata berekening voor aftrek per sector van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige vennootschap, welke grondslag vormt voor het in aanmerking nemen van omzet van een bijkantoor, gevestigd in een andere lidstaat of derde land, door die vennootschap.²⁹⁸ Het HvJ heeft eerder geoordeeld²⁹⁹ dat het de taak van lidstaten is om bij het ontbreken van aanwijzingen in de Richtlijn methoden en criteria te bepalen voor het berekenen van de pro rata. Volgens advocaat-generaal Cruz Villalón heeft deze vrijheid voor lidstaten met betrekking tot het kiezen van methoden en criteria voor de pro rata berekening vooral tot doel om tot nauwkeurigere uitkomsten te komen, door specifieke eigenschappen van de activiteiten van de belastingplichtige in aanmerking te nemen.³⁰⁰ Lidstaten dienen hierbij het recht van de Unie en de beginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel in acht te nemen. Ook volgt uit eerdere jurisprudentie³⁰¹ dat lidstaten bij het uitoefenen van deze bevoegdheid het doel en systematiek van de betreffende richtlijn in aanmerking dienen te nemen.³⁰²

Het HvJ geeft aan dat de in artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn benoemde ‘sectoren van bedrijfsuitoefening’ niet geïnterpreteerd dienen te worden als geografische gebieden. Uit artikel 4, lid 1 en 2, Zesde richtlijn, volgt immers dat ‘activiteiten’ betrekking hebben op verschillende soorten economische activiteiten en niet op vestigingsplaats. Hieruit volgt dat artikel 17, lid 5, derde alinea, Zesde richtlijn zo moet worden uitgelegd dat het lidstaten niet toegestaan is om vennootschappen de

²⁹³ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 43-46.

²⁹⁴ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 48.

Zie onder andere HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), r.o. 73 & HvJ EU 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland Holdings), r.o. 54.

²⁹⁵ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 47.

Zie HvJ EG 9 oktober 2001, C-108/99 (Cantor Fitzgerald International), r.o. 33.

²⁹⁶ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 43-49.

²⁹⁷ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 19.

²⁹⁸ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 50.

²⁹⁹ Zie onder andere: HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), r.o. 22.

³⁰⁰ HvJ EU (A-G) 28 februari 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 60.

³⁰¹ HvJ EG 13 maart 2008, C-437/06 (Securenta), r.o. 34-35.

³⁰² HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 52.

mogelijkheid te verschaffen de omzet van een in een andere lidstaat of derde land gevestigd bijkantoor mee te nemen in de pro rata berekening voor aftrek per sector van bedrijfsuitoefening.³⁰³

Formule 2: De pro rata berekening voor het vaststellen van het recht op aftrek van het hoofdhuis van een belastingplichtige, met een hoofdhuis in een lidstaat en een of meerdere vaste inrichtingen in andere lidstaten, die zowel handelingen verricht waar recht op aftrek voor bestaat als handelingen waar geen recht op aftrek voor bestaat (HvJ Le Crédit Lyonnais).

$$\text{Pro rata hoofdhuis} = \frac{\text{Omzet excl. btw uit handelingen van het hoofdhuis waar recht op aftrek voor bestaat}}{\text{Omzet excl. btw uit alle handelingen van het hoofdhuis}}^{304}$$

4.2.4. Neutraliteit

Tot slot verwerpt het HvJ het standpunt van Le Crédit Lyonnais dat het neutraliteitsbeginsel geschonden wordt door geen rekening te houden met de inkomsten van in andere lidstaten gevestigde bijkantoren in de pro rata berekening. Het wel in aanmerking nemen van deze inkomsten waarborgt namelijk niet in alle gevallen het neutraliteitsbeginsel beter dan wanneer deze inkomsten niet in aanmerking genomen worden.³⁰⁵ De advocaat-generaal Cruz Villalón onderschrijft deze conclusie en verschaft een uitleg. Allereerst is een vennootschap met hoofdkantoren en bijkantoren gevestigd in eenzelfde lidstaat belastingplichtig in deze lidstaat en valt daarmee binnen de territoriale werkingssfeer van de btw-wetgeving van deze lidstaat. Daarentegen is een vennootschap met een hoofdkantoor en bijkantoren gevestigd in andere lidstaten onderworpen aan btw-wetgeving in verschillende lidstaten. Dit heeft tot gevolg dat vennootschap met een hoofdkantoor en bijkantoren in eenzelfde lidstaat en een vennootschap met een hoofdkantoor en bijkantoren in verschillende lidstaten niet in gelijke situaties bevinden.³⁰⁶ Daarnaast kunnen juridisch zelfstandige rechtspersonen enkel aangemerkt worden als één belastingplichtige indien zij financieel, organisatorisch en economisch met elkander verbonden zijn en in dezelfde lidstaat zijn gevestigd. Dit brengt een tweede verschil met zich mee gezien de voorgaande overweging en het FCE bank arrest, omdat een vennootschap met bijkantoren zich hierdoor in beginsel niet in dezelfde situatie bevindt als een moedermaatschappij ten opzichte van haar dochterondernemingen.³⁰⁷

Samenvattend, lidstaten staan vrij om methoden ter berekening van de pro rata te bepalen. Bij deze pro rata berekening mag een vennootschap met een hoofdkantoor gevestigd in een lidstaat geen rekening houden met de omzet van in andere lidstaten of derde landen gevestigde bijkantoren. Er kan dus gesteld worden dat de berekening van het pro rata aftrekrecht territoriaal begrenst is en daarmee per vestigingsland het pro rata aftrekrecht berekend moet worden.³⁰⁸

4.2.5. Commentaar op het Le Crédit Lyonnais arrest

Schrauwen en Theunissen³⁰⁹ zijn van mening dat het HvJ in dit arrest tot een logische conclusie is gekomen. Een pro rata dient immers een benadering van de realiteit te zijn, wat gewaarborgd wordt door het oordeel van HvJ. Het in aanmerking nemen van de pro rata systematiek in alle lidstaten en het meenemen omzetten van vaste inrichtingen gevestigd in andere lidstaten, leidt namelijk tot een dermate vertekend beeld van de realiteit dat dit niet reële aftrekpercentages tot gevolg heeft. Sanders³¹⁰ stelt dat het arrest in eerste instantie logisch beredeneert lijkt, maar bij nader inzien toch vele vragen oproept aangezien de overwegingen van het HvJ niet geheel helder en duidelijk zijn. In de

³⁰³ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 53-56.

³⁰⁴ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 57.

³⁰⁵ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 37.

³⁰⁶ HvJ EU (A-G) 28 februari 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 71.

³⁰⁷ Zie onder andere: HvJ EG 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar Investments Netherlands), r.o. 9-17; HvJ EG 14 november 2000, C-142/99 (Floridienne en Berginvest), r.o. 19; HvJ EG 8 maart 2001, C-240/99 (Skandia), r.o. 43-44 & HvJ EU 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland Holdings), r.o. 50.

³⁰⁸ Van den Blink & Gunter 2019.

³⁰⁹ Schrauwen en Theunissen 2013.

³¹⁰ Sanders 2013.

onderstaande paragraaf zullen deze vragen en onduidelijkheden van Sanders en andere auteurs besproken worden.

4.2.5.1. *Vaste inrichting versus bijkantoor*

Ten eerste is het HvJ onduidelijk in haar taalgebruik door de begrippen ‘vaste inrichting’ en ‘bijkantoor’ door elkaar te gebruiken. In het FCE Bank arrest lijkt het HvJ nog een bewust onderscheid te maken tussen de begrippen ‘vaste inrichting’ en ‘bijkantoor’. In dit arrest gebruikt het HvJ namelijk consistent het begrip bijkantoor (om de Italiaanse nevenvestigingen aan te duiden) aangezien deze vestigingen niet over rechtspersoonlijkheid beschikken. Hierdoor lijkt het HvJ een onderscheid te maken tussen de kwalificatie van bijkantoren en vaste inrichtingen, gebaseerd op het wel of niet zijn van een rechtspersoon.³¹¹ In het Le Crédit Lyonnais arrest gebruikt het HvJ de termen door elkaar. In de prejudiciële vragen en het dictum van het HvJ wordt het begrip ‘bijkantoor’ gebruikt, terwijl het HvJ in een overwegend deel van de punten die tot de uiteindelijke conclusie leiden, spreekt van een ‘vaste inrichting’. De vraag die hieruit voortkomt is of het Credit Lyonnais arrest ook gevolgen heeft in het geval een hoofdhuis een of meerdere branches heeft, welke niet worden aangemerkt als vaste inrichtingen in de zin van de btw.³¹² Redactie Vakstudie Nieuws³¹³ denkt dat dit niet het geval is. Zij is van mening dat uit de overwegingen volgt dat het HvJ in het arrest doelt op vennootschappen met in verschillende landen een ‘plaats van vestiging’. Het arrest ziet dus alleen op vennootschappen met een hoofdhuis en vaste inrichting(en), niet op vennootschappen met enkel ‘branches’ in het buitenland.

4.2.5.2. *Hoofdhuis zonder uitgaande prestaties*

Daarnaast wordt uit het arrest niet duidelijk hoe het aftrekrecht vastgesteld moet worden indien een hoofdhuis enkel prestaties verricht ten bate van haar buitenlandse vaste inrichtingen. Het hoofdhuis verricht dus zelf geen uitgaande prestaties. Uit het Le Crédit Lyonnais arrest volgt dat met de omzet van in andere lidstaten of derde landen gevestigde bijkantoren geen rekening gehouden mag worden. In de benoemde situatie heeft dit oordeel tot gevolg dat aan het hoofdhuis geen enkel aftrekrecht wordt toegekend. Redactie Vakstudie Nieuws³¹⁴ is van mening dat dit een onbillijke strijdigheid met de fiscale neutraliteit tot gevolg heeft. Uit eerder jurisprudentie³¹⁵ volgt dan ook dat indien geen sprake is van uitgaande activiteiten, maar wel van een economische activiteit, toch recht op aftrek bestaat. Redactie Vakstudie Nieuws stelt voor om, bij het ontbreken van een alternatieve maatstaf, in deze situatie toch aan te sluiten bij de prestaties van de buitenlandse vaste inrichtingen.³¹⁶

4.2.5.3. *Prestaties tussen het hoofdhuis en bijkantoor*

Uit het Le Crédit Lyonnais arrest volgt dat voor het bepalen van de pro rata de omzet van nevenvestigingen toegeschreven mag worden aan het hoofdhuis. Sanders³¹⁷ geeft aan dat dit met zich mee lijkt te brengen dat sprake is van twee (voldoende) zelfstandige entiteiten met een afzonderlijke omzet en daarmee is sprake van twee belastingplichtigen. Desondanks blijft overeenkomstig het FCE bank arrest en Le Crédit Lyonnais arrest sprake van één belastingplichtige. Dit brengt de vraag met zich mee of prestaties tussen het hoofdhuis en de nevenvestiging niet aangemerkt moeten worden als belastbare prestaties.

Uit het FCE Bank arrest lijkt de conclusie te zijn dat in het geval dat het hoofdhuis en de nevenvestiging niet afhankelijk van elkander zijn, zij aangemerkt worden als twee belastingplichtigen en de onderlinge activiteiten beschouwd worden als belastbare prestaties. Daarentegen lijkt uit het Le Crédit Lyonnais arrest te volgen dat indien het hoofdhuis en nevenvestiging als één belastingplichtige worden aangemerkt, geen sprake is van (onderlinge) belaste activiteiten. Het niet aanmerken van onderlinge prestaties als belaste activiteiten kan volgens Sanders het neutraliteitsbeginsel “op scherp zetten”.

³¹¹ Sanders 2013.

³¹² Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais).

³¹³ Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais).

³¹⁴ Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais).

³¹⁵ Zie onder andere: HvJ EG 26 februari 1996, C-110/94 (INZO) en HvJ EG 29 april 2004, C-137/02 (Faxworld).

³¹⁶ Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais).

³¹⁷ Sanders 2013.

Bijvoorbeeld bij het recht op aftrek van het hoofdhuis indien zij een rentedragende lening verstrekt aan een nevenvestiging gevestigd in een derde land.³¹⁸

4.3. FCE bank versus Le Crédit Lyonnais arrest

In de voorgaande paragraaf kwam het FCE bank arrest al kort aan bod. In deze paragraaf wordt besproken hoe het FCE bank arrest zich verhoudt tot het Le Crédit Lyonnais arrest.

Le Crédit Lyonnais stelde dat de omzet van bijkantoren meegenomen mag worden in de pro rata berekening van het hoofdhuis. Uit het FCE bank arrest volgt immers dat het hoofdhuis en de bijkantoren één belastingplichtige vormen. Het HvJ gaat niet mee met deze beredenering en concludeert dat met de omzet van de buitenlandse bijkantoren geen rekening gehouden mag worden bij het bepalen van de pro rata van het hoofdhuis.

Het HvJ heeft na het FCE Bank arrest geoordeeld³¹⁹ dat een hoofdkantoor en vaste inrichting, beiden gevestigd in andere lidstaten, aangemerkt dienen te worden als één belastingplichtige. Uit dit arrest volgt dus dat altijd sprake is van één belastingplichtige. Dit komt ook in het Le Crédit Lyonnais arrest terug. In dit arrest beoordeelt het HvJ namelijk niet de afhankelijkheid en daarmee de zelfstandigheid van het bijkantoor.

4.4. De zaak ESET

Een andere belangrijke zaak met betrekking tot het aftrekrecht van vaste inrichtingen is de zaak ESET. Op 21 juni 2016 heeft het HvJ deze zaak afgedaan met een beschikking. Een belangrijk verschil tussen het, hiervoor besproken, arrest Le Crédit Lyonnais en de zaak ESET is dat in het Le Crédit Lyonnais arrest het aftrekrecht van het hoofdhuis centraal staat, terwijl het in de zaak ESET gaat om het aftrekrecht van de vaste inrichting. De situatie in de zaak ESET is als volgt. Een vennootschap (IT-beveiligingsbedrijf) heeft een in Polen gevestigde vaste inrichting en een in Slowakije gevestigd hoofdhuis. Deze vaste inrichting verricht voornamelijk interne prestaties aan het hoofdhuis. De vaste inrichting produceert en levert softwarecomponenten, welke het hoofdhuis gebruikt voor het leveren van antivirusprogramma's aan haar klanten in Slowakije. De vaste inrichting verricht ook incidenteel prestaties in Polen. Dit betreft intracommunautaire verwervingen en leveringen, maar ook het verrichten van diensten aan haar personeel.

Voor het verrichten van de bovengenoemde activiteiten schaft de vaste inrichting goederen en diensten aan, belast met Poolse btw. De Poolse belastingdienst staat de aftrek van voorbelasting van deze Poolse btw niet toe. Zij acht het niet relevant dat de vaste inrichting ook incidenteel belaste prestaties in Polen verricht. De vennootschap was het hier niet mee eens en is naar de rechter gestapt. De verwijzende rechter heeft vervolgens aan het HvJ gevraagd of de btw in aftrek gebracht mag worden op kosten die voornamelijk betrekking hebben op de belaste activiteiten van het in een andere lidstaat gelegen hoofdhuis. Deze vraag is door het HvJ afgedaan met een beschikking, aangezien het HvJ van mening is dat het antwoord op de prejudiciële vraag volgt uit eerdere jurisprudentie en regelgeving.³²⁰ Zij stelt het volgende:

“De artikelen 168 en 169, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde dienen aldus te worden uitgelegd, dat een filiaal dat in een lidstaat is geregistreerd voor de betaling van de belasting over de toegevoegde waarde van een vennootschap die in een andere lidstaat is gevestigd en die ten gunste van deze vennootschap hoofdzakelijk interne handelingen verricht, die niet aan die belasting zijn onderworpen, maar incidenteel ook handelingen die worden belast in de lidstaat van registratie, recht heeft op aftrek van de over de in die staat vooruit betaalde belasting over de toegevoegde waarde op de goederen en diensten die zijn gebruikt ten behoeve van de belaste handelingen van die vennootschap, die zijn verricht in de andere lidstaat, waar zij is gevestigd.”³²¹

³¹⁸ Sanders 2013.

³¹⁹ HvJ EG 16 juli 2009, C-244/08 (Commissie/Italië).

³²⁰ Merckx & Starkenburg 2017.

³²¹ HvJ EU 21 juni 2016, C-393/15 (ESET).

Kortom, het HvJ stelt dat krachtens artikel 169, sub a, Btw-richtlijn en artikel 170, sub a, Btw-richtlijn de btw op de door de belastingplichtige gemaakte kosten in de ene lidstaat (A), die zien op economische activiteiten die worden verricht in een andere lidstaat (B), in aftrek gebracht mag worden indien de btw ook in aftrek gebracht zou mogen worden in het geval de economische activiteiten in de lidstaat (A) waar de kosten gemaakt worden, verricht waren. Artikel 170, sub a, Btw-richtlijn verleent enkel teruggaaf als een belastingplichtige geen vaste inrichting heeft in de lidstaat (A) waar de kosten opkomen. Daarnaast mag de belastingplichtige geen goederen of diensten leveren in diezelfde lidstaat (A). Kortgezegd, de belastingplichtige mag geen economische activiteiten verrichten in de lidstaat waar de kosten opkomen om in aanmerking te komen voor aftrek op grond van artikel 170, sub a, Btw-richtlijn. In de zaak ESET is het HvJ van mening dat artikel 170, sub a, Btw-richtlijn niet van kracht is. De vaste inrichting verricht namelijk incidenteel prestaties in Polen, de lidstaat waar de kosten opkomen. Artikel 169, sub a, Btw-richtlijn is wel van toepassing. Uit dit artikel volgt dat de kosten gemaakt in de ene lidstaat (A) die zien op economische activiteiten verricht in een andere lidstaat (B) in de eerste lidstaat (A) in aftrek gebracht mogen worden, onder de voorwaarde dat in het geval dat de economische activiteiten in de lidstaat (A) waar de kosten opkomen, zouden zijn verricht ook recht op aftrek zou bestaan. Overeenkomstig dit artikel wordt de Poolse belastingdienst in ongelijk gesteld en mag de Poolse vaste inrichting de btw, die ziet op kosten ten bate van de economische activiteiten verricht door het Slowaakse hoofdhuis, in aftrek brengen indien de handelingen van het hoofdhuis (het verkopen van antivirussoftware) in Polen recht op aftrek zouden geven. Dit is aannemelijk, dus ESET zal recht op aftrek van voorbelasting hebben in Polen.³²² Concluderend, het HvJ oordeelt dat de onderstaande pro rata toegepast dient te worden in deze casus.

Formule 3: De pro rata berekening voor het vaststellen van het recht op aftrek van de vaste inrichting, van een belastingplichtige met een hoofdhuis in een lidstaat en een of meerdere vaste inrichtingen in andere lidstaten, die hoofdzakelijk interne handelingen verricht, welke niet onderworpen zijn aan btw, maar daarnaast ook sporadisch belaste handelingen in de lidstaat van registratie verricht (HvJ ESET).

$$\text{Pro rata vi} = \frac{\begin{array}{l} \text{Omzet excl. btw uit handelingen van de vaste inrichting waar} \\ \text{recht op aftrek voor bestaat} + \text{omzet excl. btw uit interne handelingen} \\ \text{die zien op economische activiteiten verricht in een andere lidstaat} \\ \text{waarvoor recht op aftrek zou bestaan indien deze handelingen zouden} \\ \text{zijn verricht in de lidstaat van registratie van de vaste inrichting} \end{array}}{\text{Omzet excl. btw uit alle handelingen van de vaste inrichting}} \quad 323$$

4.5. Le Crédit Lyonnais versus ESET

Zoals eerder benoemd is een belangrijk verschil tussen het arrest Le Crédit Lyonnais en de zaak ESET dat de eerstgenoemde ziet op het aftrekrecht van het hoofdhuis, terwijl in de zaak ESET het aftrekrecht van de vaste inrichting centraal staat. Daarnaast draait het in Le Crédit Lyonnais om de pro rata berekening, terwijl ESET volledig recht van aftrek heeft op de door haar verrichte handelingen (het verkopen van antivirussoftware). Om deze reden berusten de uitspraken van het HvJ op verschillende bepalingen. Het HvJ haalt in Le Crédit Lyonnais de artikelen 17, lid 5 en 19, Zesde richtlijn (tegenwoordig artikel 173 en 174 Btw-richtlijn) aan. Daarentegen is het oordeel in de zaak ESET gebaseerd op de artikelen 169, sub a en 170, sub a, Btw-richtlijn. Een ander verschil tussen de twee zaken is dat de vaste inrichtingen van Le Crédit Lyonnais handelingen aan derden verrichten, terwijl de vaste inrichting van ESET hoofdzakelijk interne prestaties verrichten. Bovendien komt in het oordeel in de zaak ESET niet de strikte territoriale begrenzing van het aftrekrecht terug, welke wel volgt uit het Le Crédit Lyonnais arrest.³²⁴ Door deze verschillen zijn Merkx en Starkenburg³²⁵ van mening dat het HvJ geen nieuwe weg in is geslagen met de zaak ESET, derhalve kunnen de uitspraken naast elkaar bestaan.

³²² Merkx & Starkenburg 2017.

³²³ HvJ EU 21 juni 2016, C-393/15 (ESET).

³²⁴ Merkx & Starkenburg 2017.

³²⁵ Merkx & Starkenburg 2017.

Joosten en Tetteroo³²⁶ zijn echter van mening dat het antwoord op de prejudiciële vraag in de zaak ESET op voorhand zeker niet zo duidelijk leek als het HvJ stelt. Daarnaast stellen zij dat de zaak ESET in strijd lijkt te zijn met het Le Crédit Lyonnais arrest. Zij geven hier echter geen verdere toelichting op. Merkx en Starkenburg³²⁷ zien daarentegen geen strijdigheid tussen de twee zaken. Om deze stelling te ondersteunen bespreken Merkx en Starkenburg een drietal situaties. In deze situaties wijken de omstandigheden af van de omstandigheden in het Le Crédit Lyonnais en de zaak ESET.

4.5.1. *Situatie analyse*

De eerste situatie is identiek aan de situatie in de zaak ESET, maar de vaste inrichting verricht in dit geval geen incidentele verwervingen en leveringen en diensten aan personeel. Met andere woorden, uitsluitend interne prestaties aan het hoofdhuis worden verricht door de vaste inrichting. Het hoofdhuis verricht belaste en vrijgestelde activiteiten.

In deze situatie kan het Slowaakse hoofdhuis een teruggaafverzoek krachtens Richtlijn 2008/9/EG indienen, welke de Poolse belastingdienst moet inwilligen. Uit eerdere jurisprudentie³²⁸ volgt dat in deze situatie de vaste inrichting in Polen niet aangemerkt wordt als vaste inrichting voor de werking van de btw. Dit is ook het geval indien de belastingplichtige zowel belaste als vrijgestelde prestaties uitvoert. Dit heeft tot gevolg dat het aftrekrecht beperkt is en dat de pro rata van Slowakije (de lidstaat van vestiging) aangewend dient te worden op grond van artikel 6, Richtlijn 2008/9/EG.

De tweede situatie is gelijk aan de situatie in de zaak ESET, het Slowaakse hoofdhuis verricht echter nu belaste en vrijgestelde prestaties.

Indien de beschikking in de zaak ESET gevolgd wordt moet naar artikel 169, sub a, Btw-richtlijn gekeken worden. Uit dit artikel volgt dat rekening gehouden moet worden met de belastbare prestaties verricht door het Slowaakse hoofdhuis bij het vaststellen van het recht op aftrek van voorbelasting. Dit dient gedaan te worden vanuit het perspectief van Polen (de lidstaat waarvan de btw in aftrek gebracht wordt). Aangezien hier een pro rata van toepassing is, kan ook het Le Crédit Lyonnais arrest aangehaald worden. Toepassing van dit arrest heeft tot gevolg dat enkel rekening gehouden mag worden met de omzet van vaste inrichtingen in Polen.

Merkx en Starkenburg zijn van mening dat in deze situatie de zaak ESET toegepast dient te worden indien de kosten geen verband houden met de incidentele transacties, maar met de belastbare handelingen verricht door hoofdhuis. Dit zal meestal het geval zijn. Een andere aanpak zal per slot van rekening tot gevolg hebben dat de samenhang tussen de belastbare handelingen van het hoofdhuis en de gemaakte kosten geheel zoek raakt, wat niet de bedoeling kan zijn. Daarom biedt de zaak ESET in de praktijk een nuance op het arrest Le Crédit Lyonnais.

In situatie 1 moet dus de pro rata worden gebruikt zoals die wordt berekend onder de Slowaakse regelgeving. Daarentegen moet in de tweede situatie de pro rata worden toegepast zoals die wordt berekend onder Poolse regelgeving. Dit kan tot verschillende uitkomsten leiden, wat ruimte geeft voor tax planning. Door een vaste inrichting (geen) incidentele prestaties te laten verrichten kan immers geschoven worden met de lidstaat waarvan de regelgeving gebruikt moet worden voor de berekening van de pro rata.

De derde situatie betreft twee scenario's. In deze scenario's verricht het hoofdhuis geen belaste prestaties en bezit zij een vaste inrichting in een ander land die a) enkel belaste prestaties uitoefent of b) naast belaste prestaties ook vrijgestelde prestaties uitoefent.

In tegenstelling tot de als eerste besproken situatie, kan in scenario 3a geen teruggaafverzoek krachtens Richtlijn 2008/09/EG worden ingediend. Overeenkomstig de beschikking van het HvJ in de zaak ESET zal naar artikel 169, sub a, Btw-richtlijn gekeken moeten worden, waaruit volgt dat recht op aftrek bestaat. In dit geval zijn de pro rata, die volgt uit artikel 173 en 174 Btw-richtlijn, en het arrest Le Crédit Lyonnais niet van toepassing.

³²⁶ Joosten & Tetteroo 2017.

³²⁷ Merkx & Starkenburg 2017.

³²⁸ HvJ EU 25 oktober 2012, C-318/11 (Daimler) en C-319/11 (Widex), r.o. 51.

Daarentegen vindt in scenario 3b de pro rata wel toepassing. Om deze reden kan het Le Crédit Lyonnais arrest in deze situatie wel van toepassing zijn, waardoor enkel met de omzet van vestigingen in het land waar het hoofdhuis is gevestigd rekening gehouden mag worden in de pro rata berekening. Dit is echter een opmerkelijke uitkomst, aangezien deze omzet ontbreekt. Om deze reden stellen Merckx en Starkenburg dat ook in deze situatie het oordeel uit de zaak ESET voorgaat. Het hoofdhuis mag dus met de prestaties van haar vaste inrichtingen rekening houden bij het vaststellen van het recht op aftrek. Net als bij situatie 2 zal een andere aanpak tot gevolg hebben dat de samenhang tussen de belastbare handelingen van het hoofdhuis en de gemaakte kosten verloren gaat.³²⁹

Gebaseerd op de analyse van de bovenstaande situaties stellen Merckx en Starkenburg dat de beschikking in de zaak ESET ruimte verleent om onder bepaalde omstandigheden wel de prestaties van een hoofdhuis of vaste inrichting gevestigd in een ander land in aanmerking te nemen bij de berekening van de aftrek. Het HvJ is dus geen nieuwe weg ingeslagen met de zaak ESET, maar in situaties waarin de zaken ESET en Le Crédit Lyonnais samenkomen prevaleert toepassing van het oordeel in de zaak ESET (zie situatie 2 en 3b). Zij geven aan dat het Le Crédit Lyonnais arrest “beperkt en in de context van de feiten van dat geding” uitgelegd moet worden. Het arrest is dus toepasbaar indien het een situatie betreft waarin het hoofdhuis en de vaste inrichting beiden belastbare handelingen verrichten en het niet zeker is dat de kosten gemaakt door het hoofdhuis zien op de uitgaande prestaties van de vaste inrichting.³³⁰ Aangezien het HvJ over de besproken situaties nog geen oordeel heeft gegeven, blijft het gissen of het HvJ de mening van Merckx en Starkenburg deelt.

Mijn inziens is hier sprake van een gelegenheidsarrest. Indien het in aanmerking nemen van de omzet van een vaste inrichting een realistisch beeld zou geven van de werkelijkheid, zal dit waarschijnlijk wel toegestaan worden door het HvJ. Het lijkt erop dat in het arrest Le Crédit Lyonnais er een zodanig ‘opgeblazen’ en onrealistische pro rata berekening zou ontstaan door het meenemen van de omzet van de vaste inrichting, dat het HvJ dit niet toestond. Het arrest Le Crédit Lyonnais is dus waarschijnlijk een ‘gelegenheidsarrest’. Dit standpunt wordt ondersteund door het feit dat het meenemen van omzet van de vaste inrichting in de pro rata berekening wel werd toegestaan in de zaak ESET en het arrest Morgan Stanley (dit arrest wordt besproken in het volgende hoofdstuk).

4.6. Landenanalyse

4.6.1. De uitwerking van het arrest FCE Bank in nationale wet- en regelgeving

Dit hoofdstuk ving aan met een bespreking van het arrest FCE Bank. In de komende paragraaf wordt besproken in hoeverre nationale wet- en regelgeving in overeenstemming is met dit arrest.

4.6.1.1. België

De Belgische wetgever heeft de ongewenste gevolgen van het arrest FCE Bank willen beperken. Naar aanleiding van dit arrest is namelijk artikel 19bis, Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde 1969, opgenomen. Zoals besproken in paragraaf 2.1.2. was het doel van deze bepaling het voorkomen dat btw-groepen de mogelijkheid kregen om fraude te plegen, belasting te ontwijken of onrechtvaardige belastingvoordelen te verkrijgen, als gevolg van het FCE bank arrest. Dit artikel is inmiddels weer verworpen naar aanleiding van het Skandia arrest.³³¹

4.6.1.2. Het Verenigd Koninkrijk

Voor het Verenigd Koninkrijk heb ik niets gevonden over de uitwerking van dit arrest of over wijzigingen in wet- en regelgeving naar aanleiding van dit arrest.

4.6.1.3. Nederland

Zoals reeds besproken in paragraaf 3.5.2.3., geldt in de Nederlandse praktijk dat de onderlinge prestaties tussen een buitenlandse belastingplichtige en in Nederland gevestigde vaste inrichting niet in de btw-heffing betrokken worden. Dit volgt dan ook uit het besluit van 1 augustus 1994, nr.

³²⁹ Merckx & Starkenburg 2017.

³³⁰ Merckx & Starkenburg 2017.

³³¹ Govers 2019

VB94/2254. In zoverre is de Nederlandse praktijk in overeenstemming met het arrest FCE Bank. In het besluit van 1 augustus 1994 wordt echter wel aangegeven dat dit niet het geval is indien de vaste inrichting onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid, maar hier is de Staatssecretaris in het besluit van 8 oktober 2002, nr. DGB2002/5520M op terug gekomen. De reden voor deze wijziging is het oordeel van de Hoge Raad³³² dat ook een buitenlandse hoofdkantoor van een ondernemer met een vaste inrichting gelegen in Nederland kan behoren tot een Nederlandse fiscale eenheid.³³³

4.6.2. De uitwerking van het arrest Le Crédit Lyonnais in nationale wet- en regelgeving

Het tweede arrest dat in dit hoofdstuk centraal stond is het arrest Le Crédit Lyonnais (zie paragraaf 4.2). In deze paragraaf wordt besproken hoe dit arrest in nationale wet- en regelgeving is uitgewerkt.

4.6.2.1. België

In België is het niet toegestaan om bij het bepalen van de pro rata volgens de standaard methode die volgt uit artikel 174, Btw-richtlijn rekening te houden met de opbrengst van transacties in het buitenland waarbij de transacties worden uitgevoerd door een niet-Belgische vestiging.³³⁴ Dit is in overeenstemming met het arrest Le Crédit Lyonnais.

4.6.2.2. Het Verenigd Koninkrijk

De uitwerking van dit arrest in het Verenigd Koninkrijk is als volgt. Op 11 december 2015 heeft het HRMC een brief gepubliceerd waarin zij benodigde wijzigingen aangeeft in het btw-regime van het Verenigd Koninkrijk als gevolg van het arrest Le Crédit Lyonnais. Allereerst mogen de bedrijven die de standaardmethode voor de pro rata berekening gebruiken (zie paragraaf 2.8.4.2.) de waarde van leveringen verricht door een niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigd filiaal, niet in aanmerking nemen in de pro rata berekening. Daarentegen mogen belastingplichtigen die een speciale methode gebaseerd op sectoren gebruiken wel rekening houden met de leveringen verricht door een niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigd filiaal in zijn pro rata berekening. Bij het gebruik van deze methode moet echter wel iedere sector het gebruik van goederen en diensten in het bedrijf en in die sector weerspiegelen, maar ook de structuur van het bedrijf en het soort activiteit dat door die sector wordt ondernomen. Door de belastingplichtige moet bijgehouden worden hoe btw-dragende kosten aan elke sector van het bedrijf gealloceerd en gebruikt worden.³³⁵

4.6.2.3. Nederland

Ook over de uitwerking van het arrest Le Crédit Lyonnais in Nederland is wat te zeggen. In paragraaf 8 van Mededeling 22³³⁶ is opgenomen dat een Nederlandse vaste inrichting bij haar pro rata berekening rekening mag houden met de omzet van een buitenlands onderdeel, als de door de vaste inrichting gekochte goederen ook door dit buitenlandse onderdeel worden gebruikt. Dit is niet in overeenstemming met het oordeel van het HvJ in het arrest Le Crédit Lyonnais. Er bestaat echter wel een verschil in de situatie van het arrest Le Crédit Lyonnais en die in mededeling 22. In het arrest Le Crédit Lyonnais draait het namelijk om een lokaal hoofdhuis die rekening houdt met de omzet van bijkantoren, terwijl het in Mededeling 22 draait om een lokale vaste inrichting die de omzet van een buitenlands onderdeel in haar pro rata berekening in aanmerking wil nemen. Ondanks dit verschil blijft de beredenering van het HvJ relevant. Ook in de situatie geschetst in Mededeling 22 kan immers een vertekend beeld van de pro rata berekening ontstaan door het rekening houden met de omzet van een buitenlands onderdeel. Dit is bijvoorbeeld het geval voor algemene kosten van de vaste inrichting die deels in aftrek worden gebracht, gebaseerd op de pro rata die de omzet van het buitenlandse onderdeel in aanmerking neemt, maar die niet gerelateerd zijn aan de omzet van de buitenlandse onderdelen. Om deze reden zijn onder andere Schrauwen en Theunissen³³⁷ van mening dat door Mededeling 22, de Nederlandse praktijk niet in overeenstemming is met het oordeel van het HvJ in het arrest Le Crédit Lyonnais. Schrauwen en Theunissen merken hierbij nog wel op dat de methode van de

³³² HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287.

³³³ Redactie Vakstudie Nieuws 2006.

³³⁴ Govers 2019.

³³⁵ Killington 2016

³³⁶ Besluit van 21 november 2003, DGB2003-6237M (Mededeling 22).

³³⁷ Schrauwen en Theunissen 2013.

Staatssecretaris, die volgt uit Mededeling 22, meer in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel.³³⁸ Mijns inziens volgt dit standpunt uit de ongelijke behandelingen tussen een hoofdhuis met een bijkantoor in dezelfde lidstaat en een hoofdhuis met een bijkantoor in een andere lidstaat. Het HvJ heeft echter aangegeven dat het hier ongelijke situaties betreft, wat de ongelijke behandeling rechtvaardigt.³³⁹ Ik sluit mij hierbij en ben daarom van mening dat het neutraliteitsargument van Schrauwen en Theunissen niet opgaat.

Uit Mededeling 22 (en tevens ook uit artikel 11, lid 2, Uitvoeringsbeschikking OB 1968) volgt daarnaast dat in de besproken situatie ook een pro rata gebaseerd op werkelijk gebruik toegepast mag worden, indien deze berekening niet gelijk is aan de standaardberekening gebaseerd op de omzetverhouding. Het is nog onduidelijk of bij een dergelijke pro rata berekening gebaseerd op daadwerkelijk gebruik wel rekening gehouden mag worden met de omzet van buitenlandse vaste inrichtingen, aangezien het HvJ hier geen uitspraak over heeft gedaan.³⁴⁰

4.6.3. De uitwerking van de zaak ESET in nationale wet- en regelgeving

In paragraaf 4.4 van dit hoofdstuk is de zaak ESET besproken. Hoe dit arrest in de Nederlandse praktijk uitwerkt wordt in de komende paragraaf besproken. Over de uitwerking van deze zaak in het Verenigd Koninkrijk heb ik niets kunnen vinden.

4.6.3.1. België

Zoals aangegeven in paragraaf 4.6.2.1. volgt uit het Belgische recht dat het niet is toegestaan om de opbrengst van transacties in het buitenland uitgevoerd door een niet-Belgische vestiging in aanmerking te nemen bij de standaard pro rata berekening. Dit heeft tot gevolg dat het Belgisch recht niet in overeenstemming is met de conclusie van het HvJ in de zaak ESET.

4.6.3.2. Nederland

Zoals besproken in de voorgaande paragraaf, domineerde in de literatuur de mening dat paragraaf 8 van Mededeling 22 niet in overeenstemming was met het oordeel van het HvJ in het arrest Le Crédit Lyonnais en daarmee aangepast moest worden. In de zaak ESET draait het om de pro rata berekening van een vaste inrichting, terwijl het in het arrest Le Crédit Lyonnais ging om de pro rata berekening van het hoofdhuis. Zoals besproken in paragraaf 4.5.1, biedt de zaak ESET ruimte om onder bepaalde omstandigheden wel de prestaties van een hoofdhuis of vaste inrichting gevestigd in een ander land mee te nemen bij de berekening van het recht op aftrek. Hiermee lijkt Mededeling 22, in overeenstemming met het conclusie van het HvJ in de zaak ESET.

4.7. Deelconclusie

In dit hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal: hoe werd het recht op aftrek van een vaste inrichting vastgesteld voor kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis vóór het Morgan Stanley arrest? Om deze deelvraag te beantwoorden zijn drie arresten besproken. Uit het eerst arrest, het arrest FCE bank, volgt dat een hoofdhuis en haar bijkantoor aangemerkt dienen te worden als één belastingplichtige indien het bijkantoor niet voldoende zelfstandig is. Dit is het geval als het bijkantoor onvoldoende autonoom is, wat afgeleid kan worden uit de mate van bedrijfsrisico dat door het bijkantoor gedragen wordt. Het HvJ overweegt echter in het Commissie/Italië (C-244/08) en het Le Crédit Lyonnais arrest dat het hoofdkantoor en bijkantoren één belastingplichtige vormen, zonder verder de zelfstandigheid van de bijkantoren te beoordelen. Het HvJ lijkt dus afgestapt van de benoemde overwegingen met betrekking tot de vereiste zelfstandigheid uit het FCE Bank.

Het tweede arrest dat besproken is in dit hoofdstuk is het Le Crédit Lyonnais arrest. Het HvJ concludeerde in dit arrest dat een vennootschap met een hoofdkantoor in een lidstaat bij haar pro rata berekening geen rekening mag houden met de omzet van bijkantoren gevestigd in andere lidstaten.

³³⁸ Schrauwen en Theunissen 2013.

³³⁹ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 43-46.

³⁴⁰ Schrauwen en Theunissen 2013.

Daarnaast mag ook met de omzet van in derde landen gevestigde bijkantoren geen rekening gehouden worden in deze pro rata berekening. De berekening van het pro rata aftrekrecht is dus territoriaal begrenst. Het Le Crédit Lyonnais arrest brengt verschillende onduidelijkheden met zich mee. Allereerst gebruikt het HvJ de begrippen ‘vaste inrichting’ en ‘bijkantoor’ door elkaar in dit arrest. Dit roept de vraag op of het arrest ook gevolgen heeft indien een hoofdhuis een of meerdere branches heeft die niet als vaste inrichting worden aangemerkt voor de toepassing van de btw. Daarnaast zal de uitwerking van het Le Crédit Lyonnais arrest in de situatie dat het hoofdhuis geen uitgaande prestaties verricht ertoe leiden dat geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Uit eerdere jurisprudentie volgt dat indien een belastingplichtige economische activiteiten verricht, maar geen sprake is van uitgaande activiteiten, toch recht op aftrek bestaat. Redactie Vakstudie Nieuws is daarom van mening dat in deze situatie toch aangesloten moet worden bij de prestaties van de buitenlandse vaste inrichting.

In het laatste deel van dit hoofdstuk is de zaak ESET besproken. Deze zaak is met een beschikking afgedaan. Uit artikel 169, sub a, Btw-richtlijn volgt immers het antwoord op de gestelde prejudiciële vraag. Het HvJ concludeert dat een belastingplichtige de btw op de door hem in de ene lidstaat gemaakte kosten, die zien op economische activiteiten die worden verricht in een andere lidstaat, in aftrek mag brengen indien de btw ook in aftrek gebracht zou mogen worden als de economische activiteiten in de laatstgenoemde lidstaat waren verricht.

Het Le Crédit Lyonnais arrest en de zaak ESET lijken tegenstrijdig. Merkx en Starkenburg stellen echter dat dit niet het geval is. Zij analyseren een drietal situaties gebaseerd op de ESET zaak. Hieruit volgt dat in de besproken situaties waarin zowel het Le Crédit Lyonnais arrest als de zaak ESET van toepassing zijn, het oordeel uit de zaak ESET prevaleert. Waardoor onder bepaalde omstandigheden wel de prestaties van een hoofdhuis of vaste inrichting gevestigd in een ander land in aanmerking genomen mogen worden bij het berekenen van het recht op aftrek. Toepassing van het Le Crédit Lyonnais arrest in deze situaties leidt namelijk tot onwenselijke uitkomsten. De samenhang tussen de belastbare handelingen van het hoofdhuis en de gemaakte kosten zou dan immers kwijtraken. Concluderend, het Le Crédit Lyonnais arrest moet “beperkt en in de context van de feiten van dat geding”³⁴¹ uitgelegd worden.

Uit de landenanalyse kunnen de volgende conclusies getrokken worden. In het Belgisch recht is opgenomen dat het niet is toegestaan om bij het bepalen van de pro rata volgens de standaard methode rekening te houden met de opbrengst van transacties in het buitenland waarbij de transacties worden uitgevoerd door een niet-Belgische vestiging. Deze regeling heeft tot gevolg dat de Belgische praktijk niet in overeenstemming is met de conclusie van het HvJ in de zaak ESET maar wel met de conclusie van het HvJ in het arrest Le Crédit Lyonnais. Ook het Verenigd Koninkrijk heeft het arrest Le Crédit Lyonnais toegepast in haar nationale wet- en regelgeving door verschillende wijzigingen naar aanleiding van dit arrest. Zo mogen de bedrijven die de standaardmethode voor de pro rata berekening gebruiken de waarde van leveringen verricht door een niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigd filiaal, niet in aanmerking nemen in de pro rata berekening. Deze wijziging geldt niet voor bedrijven die een speciale pro rata methode toepassen (zie paragraaf 2.8.4.). Door de doorgevoerde wijzigingen is het Belgisch recht niet in overeenstemming met de conclusie van het HvJ in de zaak ESET. De Nederlandse wet- en regelgeving daarentegen is niet gewijzigd naar aanleiding van het Le Crédit Lyonnais arrest. Uit Mededeling 22 volgt dat een Nederlandse vaste inrichting bij haar pro rata berekening rekening mag houden met de omzet van een buitenlands onderdeel, als de door de vaste inrichting gekochte goederen ook door dit buitenlandse onderdeel worden gebruikt. Deze bepaling is in overeenstemming met de conclusie van het HvJ in de zaak ESET, maar lijkt strijdig te zijn met het oordeel van het HvJ in het arrest Le Crédit Lyonnais. Bovendien geldt in Nederland dat de onderlinge prestaties tussen een buitenlandse belastingplichtige en in Nederland gevestigde vaste inrichting niet in de btw-heffing betrokken worden, waardoor de Nederlandse praktijk en het oordeel van HvJ in het arrest FCE Bank overeenkomen. In hoeverre de wet- en regelgeving van België en het Verenigd Koninkrijk in overeenstemming is met het arrest FCE Bank is onduidelijk.

³⁴¹ Merkx & Starkenburg 2017.

5. Het Morgan Stanley arrest

In deze scriptie worden de mogelijke gevolgen van het Morgan Stanley arrest onderzocht. Hiertoe zijn in voorgaande hoofdstukken reeds de beginselen van de btw en de behandeling van de vaste inrichting in de btw besproken. Bovendien zijn in hoofdstuk 4 een aantal eerdere arresten behandeld met betrekking tot het recht op aftrek van vaste inrichtingen. In dit hoofdstuk wordt het Morgan Stanley arrest besproken, dit is een essentieel onderdeel om de mogelijke gevolgen van dit arrest te kunnen bestuderen. De deelvraag die in dit hoofdstuk wordt behandeld is dan ook: hoe wordt het recht op aftrek van een vaste inrichting vastgesteld voor kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis na het Morgan Stanley arrest?

Om deze deelvraag te beantwoorden wordt allereerst het feitencomplex van dit arrest geschetst. Om het oordeel van het HvJ te begrijpen is het immers van belang om bekend te zijn met de omstandigheden van het arrest. Vervolgens worden de prejudiciële vragen geciteerd, waarna het antwoord van het HvJ op deze prejudiciële vragen volgt. Daarnaast wordt ook de conclusie van de Advocaat-Generaal HvJ EU Mengozzi kort behandeld. Daaropvolgend wordt de uitwerking van het Morgan Stanley arrest toegelicht aan de hand van een voorbeeld. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie

5.1. Feitencomplex

In het Morgan Stanley arrest³⁴² staat het recht op aftrek van een Frans filiaal centraal. De casus is als volgt. Morgan Stanley bezit een hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk en een filiaal in Frankrijk welke wordt aangemerkt als vaste inrichting. Daarmee is het filiaal btw-plichtig in Frankrijk.³⁴³ Tijdens twee belastingcontroles over de periode 1 december 2002 tot en met 30 april 2005 en 1 december 2005 tot en met 30 april 2009 werd geconstateerd dat het Franse filiaal in deze periodes verschillende soorten diensten heeft verricht.³⁴⁴ Allereerst verrichtte het filiaal bancaire en financiële prestaties voor Franse klanten. Voor deze prestaties is geopteerd voor btw-heffing (zie paragraaf 2.5.5), in plaats van de toepassing van een vrijstelling. Daarnaast verricht het filiaal prestaties aan het in het Verenigd Koninkrijk gevestigde hoofdhuis, waarvoor stortingen van het hoofdhuis zijn ontvangen. Tot slot, maakte de vaste inrichting ook nog gemengde uitgaven. Dit zijn uitgaven die betrekking hadden op zowel diensten verricht aan het hoofdhuis als diensten aan lokale klanten.³⁴⁵ Net als de vaste inrichting verricht het hoofdhuis zowel vrijgestelde als belaste diensten aan derden.³⁴⁶ Het filiaal heeft volledig recht op aftrek geclaimd over deze drie soorten prestaties.³⁴⁷

De belastingdienst is naar aanleiding van deze controles van mening dat de btw geheven over de verwerving van goederen en diensten enkel gebruikt voor de interne prestaties aan het in het Verenigd Koninkrijk gevestigde hoofdhuis, niet in aftrek mag worden gebracht. Als reden voert hij hiervoor aan dat deze prestaties buiten de werking van de btw vallen. De belastingdienst stelde zich echter wel meegaand op en stond de toepassing van een pro rata toe, rekening houdend met de in Frankrijk geldende beperkingen op het recht op aftrek. Hierdoor was de btw op deze prestaties wel deels aftrekbaar. Daarnaast is de Franse belastingdienst van mening dat op de gemengde uitgaven ook geen volledig aftrekrecht bestaat. Voor deze kosten stond hij eveneens een pro rata toe voor het bepalen van het aftrekrecht van het hoofdhuis. Bij deze pro rata berekening werd een correctie gemaakt gebaseerd op het deel van de omzet van het Franse filiaal waar recht op aftrek voor bestond en rekening gehouden met de in Frankrijk geldende beperkingen op het recht op aftrek.³⁴⁸

De Franse belastingdienst heeft hiertoe naheffingsaanslagen aan Morgan Stanley opgelegd. Morgan Stanley heeft de Tribunal administratif de Montreuil ³⁴⁹ en naderhand ook de cour administrative

³⁴² HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley).

³⁴³ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 2 & 16.

³⁴⁴ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 16-17.

³⁴⁵ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 17-18.

³⁴⁶ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 24.

³⁴⁷ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 17.

³⁴⁸ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 18.

³⁴⁹ De bestuursrechter in eerste aanleg Montreuil (Frankrijk).

d'appel de Versailles³⁵⁰ verzocht om het kwijtschelden van deze naheffingsaanslagen. Dit verzoek werd afgewezen. Vervolgens is Morgan Stanley in hoger beroep gegaan.³⁵¹ Het Conseil d'État³⁵² heeft naar aanleiding van deze casus de volgende prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ:

“1) Moeten de bepalingen van artikel 17, leden 2, 3 en 5, en artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn [...], die zijn overgenomen in de artikelen 168, 169 en 173 tot en met 175 van richtlijn [2006/112], wanneer de uitgaven van een in een lidstaat gevestigd filiaal uitsluitend worden gebruikt voor het verrichten van handelingen van het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis, aldus worden uitgelegd dat zij tot gevolg hebben dat de lidstaat van het filiaal op die uitgaven het pro rata voor de toepassing van de aftrek van het filiaal toepast, bepaald op basis van de handelingen die het verricht in de staat waar het geregistreerd is, en volgens de in die staat geldende regels, dan wel het pro rata voor de toepassing van de aftrek van het hoofdhuis dan wel een specifiek pro rata voor de toepassing van de aftrek waarbij de regels worden gecombineerd die van toepassing zijn in de lidstaat van registratie van het filiaal en de lidstaat van het hoofdhuis, in het bijzonder met betrekking tot het eventuele bestaan van een optieregeling voor de heffing van de [btw] over de handelingen?

2) Welke regels dienen te worden toegepast in het specifieke geval waarin de uitgaven van het filiaal worden gebruikt voor het verrichten van handelingen van het filiaal in de staat van registratie en voor het verrichten van handelingen van het hoofdhuis, met name ten aanzien van het begrip ‘algemene kosten’ en het pro rata voor de toepassing van de aftrek?”³⁵³

5.2. De eerste prejudiciële vraag

Met de eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen hoe het recht op aftrek op uitgaven van het filiaal, gemaakt uitsluitend voor de prestaties die verricht worden door het hoofdhuis in een andere lidstaat, vastgesteld moet worden. Uit de eerste prejudiciële vraag volgen drie mogelijke uitkomsten. De eerste optie (a) is het hanteren van een pro rata gebaseerd op uitsluitend de prestaties verricht door het filiaal in de lidstaat van registratie, overeenkomstig de van kracht zijnde regelingen in die lidstaat. De tweede optie (b) is een pro rata overeenkomstig de toepasselijke regels in de lidstaat waar het hoofdhuis gevestigd is. Bij de derde optie (c) worden de toepasbare regelingen van beide lidstaten in aanmerking genomen, zodat sprake is van een ‘specifieke’ pro rata. Hierbij wordt in het bijzonder het mogelijke voorkomen van een optieregeling en het effect hiervan op de heffing van de btw, in ogenschouw genomen.³⁵⁴ Morgan Stanley is van mening dat optie a toegepast dient te worden. Daarentegen nemen de andere belanghebbenden het standpunt in dat optie c van toepassing moet zijn.³⁵⁵

De derde genoemde optie is gebaseerd op het arrest Monte Dei Paschi Di Siena³⁵⁶, waarin het HvJ slechts een beperkte teruggaaf van btw toestond.³⁵⁷ In dit arrest oordeelde het HvJ dat de toepasbare pro rata voor belastingplichtigen die in hun lidstaat van vestiging deels belaste prestaties verrichten, slechts gedeeltelijk recht op teruggaaf geeft in een lidstaat waar de belastingplichtige niet gevestigd is. Om de hoogte van dit teruggaafrecht te berekenen moet eerst onderzocht worden of op de handelingen waar btw over teruggevraagd is in de lidstaat van teruggaaf en in de lidstaat van vestiging ook recht op aftrek zou bestaan. Indien dit niet het geval is dan mag geen rekening gehouden worden met de belaste handelingen bij het bepalen van de hoogte van de teruggaaf van voorbelasting.³⁵⁸ Er bestaat echter wel een belangrijk verschil in omstandigheden tussen het arrest Monte Dei Paschi Di Siena en het arrest Morgan Stanley. In het laatstgenoemde arrest wordt het Franse filiaal aangemerkt als vaste inrichting voor de werking van de btw, terwijl in het Monte Dei Paschi Di Siena arrest de vertegenwoordiging in

³⁵⁰ De bestuursrechter in tweede aanleg Versailles (Frankrijk).

³⁵¹ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 19-20.

³⁵² Dit is de hoogste bestuursrechter van Frankrijk.

³⁵³ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 22.

³⁵⁴ HvJ EU (A-G) 3 oktober 2018, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 25.

³⁵⁵ HvJ EU (A-G) 3 oktober 2018, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 26.

³⁵⁶ HvJ EG 13 juli 2000, C-136/99 (Monte Dei Paschi Di Siena).

³⁵⁷ HvJ EU (A-G) 3 oktober 2018, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 8.

³⁵⁸ HvJ EG 13 juli 2000, C-136/99 (Monte Dei Paschi Di Siena), r.o. 28-32.

Frankrijk niet werd aangemerkt als vaste inrichting.³⁵⁹ Dit heeft tot gevolg dat enkel de regelingen met betrekking tot de teruggaaf van de in Frankrijk betaalde btw van toepassing zijn.³⁶⁰ Hierdoor biedt het arrest *Monte Dei Paschi Di Siena* geen antwoord op de prejudiciële vragen.

5.2.1. *Het oordeel van het HvJ*

Voor de beantwoording van de prejudiciële vragen is zowel de Btw-richtlijn als de Zesde richtlijn (welke geldig was tot 1 januari 2007) relevant, aangezien de periode die ter discussie staat van 2002 tot 2009 loopt.³⁶¹ Ik zal dan ook bij de bespreking van het oordeel van het HvJ naar beide richtlijnen verwijzen.

Het hoofdhuis verricht zowel vrijgestelde als belaste prestaties. De uitgaven gemaakt door het filiaal voor prestaties verricht aan het hoofdhuis zien dus op zowel prestaties waar recht op aftrek voor bestaat als prestaties waar geen recht op aftrek voor bestaat. Artikel 173, Btw-richtlijn (tevens artikel 17, lid 5, Zesde richtlijn) schrijft voor dat aftrek enkel is toegestaan voor het deel evenredig aan de prestaties waar wel recht op aftrek voor bestaat. De pro rata berekening die volgt uit artikel 173 tot en met 175, Btw-richtlijn (tevens artikel 19, lid 1, Zesde richtlijn) sluit aan bij het totale bedrag aan omzet. In het *Morgan Stanley* arrest komt het HvJ, onder verwijzing naar deze artikelen, echter tot een andere pro rata berekening waarbij enkel naar een gedeelte van de omzet wordt gekeken. Dit gedeelte ziet op het deel van de omzet waarvoor de betreffende kosten worden gebruikt. De omzet van het Franse filiaal en het deel van de omzet van het hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk waarvoor de kosten niet worden aangewend worden dus niet meegenomen in de pro rata.³⁶² Het HvJ is tot deze afwijkende pro rata gekomen aan de hand van de onderstaande overwegingen.

Om tot een antwoord op de eerste prejudiciële vraag te komen bespreekt het HvJ eerst een aantal beginselen van de btw. Allereest is het recht op aftrek van btw een basisbeginsel wat onmiddellijk uitgevoerd wordt voor alle belasting die op in eerdere fase uitgevoerde prestaties heeft gedrukt. Dit recht kan in beginsel niet worden beperkt.³⁶³ Recht op aftrek van btw bestaat alleen indien een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in eerdere fase uitgevoerde prestaties en de prestaties die in een latere fase recht op aftrek geven. Hierbij bestaat de veronderstelling dat de uitgaven voor het verkrijgen van goederen en diensten opgenomen worden in de prijs van de in een latere fase verrichte prestaties die recht geven op aftrek.³⁶⁴ Bovendien vormen het hoofdhuis en het filiaal één belastingplichtige als het filiaal geen zelfstandige economische activiteiten uitoefent, wat opgemaakt kan worden uit het niet dragen van economisch bedrijfsrisico door het filiaal.³⁶⁵ Dit volgt uit het in paragraaf 4.1 besproken arrest *FCE Bank*.

Het HvJ stelt dat er geen aanleiding is om aan te nemen dat het Franse filiaal onafhankelijk van het hoofdhuis handelt. Onder voorbehoud van beoordeling van deze afhankelijkheid door de Franse rechter, stelt het HvJ dat het hoofdhuis en filiaal daarom één belastingplichtige vormen. Hierdoor worden onderlinge prestaties niet aangemerkt als belaste prestaties.³⁶⁶

Morgan Stanley is van mening dat in de lidstaat van registratie van het filiaal voor alle uitgaven gedaan in eerdere fasen de pro rata van het filiaal toegepast moet worden, ondanks dat deze uitgaven gerelateerd zijn aan prestaties van het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis. Bij deze pro rata berekening wordt enkel rekening gehouden met de prestaties verricht in de lidstaat van registratie van het filiaal, in dit geval Frankrijk. Het HvJ is het niet eens met deze aanpak. Bij deze aanpak wordt

359 HvJ EU (A-G) 3 oktober 2018, C-165/17 (*Morgan Stanley*), r.o. 12 en HvJ EG 13 juli 2000, C-136/99 (*Monte Dei Paschi Di Siena*), r.o. 12.

360 HvJ EU (A-G) 3 oktober 2018, C-165/17 (*Morgan Stanley*), r.o. 12.

361 HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (*Morgan Stanley*), r.o. 23.

362 Van den Blink & Gunter 2019 & HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (*Morgan Stanley*), r.o. 42-46.

363 HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (*Morgan Stanley*), r.o. 27.

364 Dit volgt onder andere uit: HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 en C-109/14 (*Larentia+Minerva en Marenave Schiffahrt*), r.o. 23; HvJ EG 27 september 2001, C-16/00 (*Cibo Participations*), r.o. 30-33 en HvJ EU 6 september 2012, C-496/11 (*Portugal Telecom*), r.o. 36.

365 HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (*Morgan Stanley*), r.o. 35.

366 HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (*Morgan Stanley*), r.o. 36-38.

namelijk geen rekening gehouden met het rechtstreekse en onmiddellijke verband tussen de door het hoofdhuis verrichte prestaties en de uitgaven van het filiaal.³⁶⁷

Bij haar beredenering haalt Morgan Stanley ook het Le Crédit Lyonnais arrest (zie paragraaf 4.2) aan. Uit dit arrest volgt namelijk dat een vennootschap met het hoofdhuis in een lidstaat, de omzet van filialen gevestigd in andere lidstaten niet aanmerking mag nemen bij haar pro rata berekening. Het HvJ betoogt echter dat in dit arrest de vraag centraal stond of de gehele omzet van de filialen in aanmerking genomen mocht worden, wat werd geïnterpreteerd als alle inkomsten van de filialen. Het HvJ heeft derhalve in het bijzonder betoogt dat indien wel rekening gehouden wordt met de omzet van in andere lidstaten gevestigde vaste inrichtingen, dit leidt tot een toename van het recht op aftrek van het hoofdhuis voor alle aanschaffingen gedaan door de belastingplichtige in lidstaat waar het hoofdhuis gelegen is. Ondanks dat een deel van deze aanschaffingen niet gerelateerd is aan de activiteiten van de in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting. Het HvJ heeft hiermee dus niet uit willen sluiten dat de prestaties verricht door een vaste inrichting van een belastingplichtige gevestigd in een lidstaat in aanmerking worden genomen bij het vaststellen van het aftrekrecht van een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting van diezelfde belastingplichtige, indien deze prestaties rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met kosten gemaakt door de laatstgenoemde vaste inrichting.³⁶⁸

Daarnaast is de Franse regering van mening dat de pro rata berekening voor de door het hoofdhuis verrichte prestaties vastgesteld moet worden aan de hand van de omzet die het filiaal met het hoofdhuis verkrijgt. Het HvJ is het oneens met dit standpunt. Deze omzet omvat namelijk interne geldstromen van de belastingplichtigen welke niet belastbaar zijn, hoewel artikel 173, lid 1, Btw-richtlijn (tevens artikel 17, lid 5, Zesde richtlijn) voorschrijft dat de belaste en vrijgestelde prestaties die een belastingplichtige met derden verricht, in aanmerking genomen moeten worden.³⁶⁹

5.2.1.1. Conclusie van het HvJ

Om deze redenen concludeert het HvJ dat indien de uitgaven van een filiaal gevestigd in een lidstaat enkel worden aangewend voor het verrichten van belaste en vrijgestelde prestaties van een in een andere lidstaat gevestigd hoofdhuis, de noemer van pro rata berekening de omzet (exclusief btw) van enkel deze prestaties omvat en de teller de belastbare prestaties waar recht op aftrek voor zou bestaan in het geval deze prestaties in de lidstaat van registratie van dit filiaal zouden zijn verricht. Dit laatste geldt ook indien dit recht op aftrek zou bestaan door het gebruik maken van een optie voor belast presteren, door het filiaal.³⁷⁰ Met andere woorden, alleen het deel van de omzet waarvoor de uitgaven wordt gebruikt wordt meegenomen in de pro rata. De omzet van het Franse filiaal en het hoofdhuis gevestigd in het Verenigd Koninkrijk waarvoor de kosten niet worden gebruikt, worden dus niet in aanmerking genomen.³⁷¹ Dit resulteert in de volgende pro rata berekening:

Formule 4: De pro rata berekening voor het vaststellen van het recht op aftrek van een filiaal gevestigd in een lidstaat, voor de uitgaven van dit filiaal die enkel betrekking hebben op belaste en vrijgestelde prestaties verricht door het hoofdhuis gevestigd in een ander lidstaat (HvJ Morgan Stanley).

Omzet excl. btw uit belastbare handelingen van het hoofdhuis waar de uitgaven van het filiaal betrekking op hebben en waarvoor recht op aftrek zou bestaan indien deze handelingen zouden zijn verricht in de lidstaat van registratie van het filiaal

$$\text{Pro rata filiaal} = \frac{\text{Omzet excl. btw uit de handelingen van het hoofdhuis waar de uitgaven van het filiaal betrekking op hebben}}{\text{Omzet excl. btw uit de handelingen van het hoofdhuis waar de uitgaven van het filiaal betrekking op hebben}} \quad 372$$

³⁶⁷ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 48-49.

³⁶⁸ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 50-52

³⁶⁹ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 53

³⁷⁰ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 54

³⁷¹ Van den Blink & Gunter 2019.

³⁷² HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 61

5.3. De tweede prejudiciële vraag

Met de tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen hoe het recht op aftrek vastgesteld moet worden voor algemene kosten, oftewel de gemengde kosten, van een in een lidstaat gevestigd filiaal, die worden aangewend voor zowel prestaties van dit filiaal als prestaties van het hoofdhuis gevestigd in een andere lidstaat.³⁷³

5.3.1. Het oordeel van het HvJ

Ook bij het beantwoorden van deze vraag benadrukt het HvJ dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband dient te bestaan tussen de in een eerdere fase uitgevoerde prestatie, waar kosten uit voortvloeien, en de in een latere fase uitgevoerde prestatie waar recht op aftrek voor bestaat. Aangenomen wordt dat deze kosten in de prijs van de belaste prestatie verwerkt wordt. Desondanks kan bij het ontbreken van dit rechtstreekse en onmiddellijke verband toch recht op aftrek bestaan. Dit is het geval indien de gemaakte kosten behoren tot de algemene kosten van de belastingplichtige en daarmee ook opgenomen zijn in de prijs van de door de belastingplichtige verstrekte goederen of diensten. In dit geval bestaat namelijk toch wel een rechtstreeks en onmiddellijk verband, te weten het rechtstreekse en onmiddellijke verband tussen de gemaakte kosten en de gehele economische activiteit van de belastingplichtige.³⁷⁴ Wanneer deze gehele economische activiteit bestaat uit zowel belaste als vrijgestelde activiteiten, zoals het geval is in deze casus, moet volgens het HvJ de pro rata bepalingen uit de artikelen 173, lid 1, 174 en 175, Btw-richtlijn (tevens artikel 17, lid 5 en 19, lid 1, Zesde richtlijn) toegepast worden voor het vaststellen van het recht op aftrek over de algemene kosten. Deze pro rata berekening voor algemene kosten wijkt echter af indien de belastingplichtige prestaties verricht in zowel de lidstaat waar het filiaal gevestigd is als de lidstaat waar het hoofdhuis gevestigd is. De teller van de pro rata bestaat uit de door het hoofdhuis verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek zou bestaan indien deze prestaties zouden zijn verricht in de lidstaat van registratie van het filiaal en de door het filiaal verrichte handelingen. De noemer van de pro rata wordt rekening gehouden met zowel door het filiaal als het hoofdhuis verrichte prestaties.³⁷⁵

Formule 5: De pro rata berekening voor het vaststellen van het recht op aftrek van een filiaal gevestigd in een lidstaat, voor de algemene kosten van dit filiaal die worden gebruikt voor prestaties van dit filiaal en voor prestaties van het hoofdhuis gevestigd in een andere lidstaat (HvJ Morgan Stanley).

Omzet excl. btw uit handelingen van het filiaal en de omzet excl. btw
uit prestaties van het hoofdhuis waarvoor recht op aftrek zou bestaan
indien deze handelingen zouden zijn verricht in de lidstaat van registratie

van het filiaal

Pro rata filiaal = $\frac{\text{van het filiaal}}{\text{Omzet excl. btw uit de handelingen van het hoofdhuis en het filiaal}}$ ³⁷⁶

5.4. De conclusie van Advocaat-Generaal Mengozzi

De Advocaat-Generaal HvJ EU Mengozzi (hierna aangeduid als de A-G) heeft op 3 oktober 2018 een conclusie genomen in de zaak Morgan Stanley. Het uiteindelijke oordeel van het HvJ komt niet geheel overeen met de conclusie van de A-G. Daarnaast is het oordeel van het A-G vrij onduidelijk. Om deze redenen zal enkel stilgestaan worden bij de rechtsoverwegingen uit de conclusie van de A-G waarin de optieregeling besproken wordt.

Het Franse filiaal heeft gekozen om gebruik te maken van de optie om belast te presteren. Het HvJ gaat in haar oordeel verder niet in op de invloed van deze optieregeling. De A-G wel, hij stelt dat deze keuze meegenomen wordt bij het vaststellen van het recht op aftrek van de belastingplichtige in de lidstaat waar het filiaal is gevestigd. Het recht op aftrek voor de uitgaven gemaakt door het filiaal enkel ten behoeve van prestaties verricht aan derden door het Engelse hoofdhuis, hangt in beginsel af van het feit of deze prestaties recht geven op geheel of gedeeltelijke aftrek in het Verenigd Koninkrijk (voorwaarde 1). Als deze prestaties geen recht op aftrek geven in het Verenigd Koninkrijk, heeft het

³⁷³ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 55

³⁷⁴ Zie onder andere: HvJ EU 14 september 2017, C-132/16 (Iberdrola), r.o. 29.

³⁷⁵ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 55-60

³⁷⁶ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 61

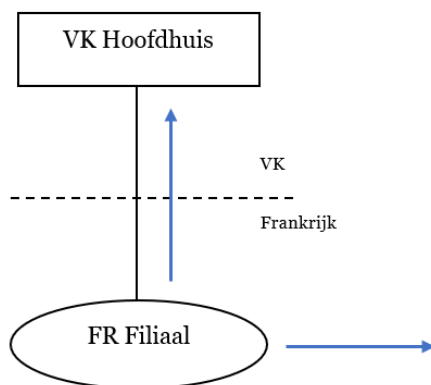
filiaal geen recht op aftrek voor de gerelateerde uitgaven ongeacht de keuze van het filiaal om belast te presteren. Hier is immers geen sprake van het, ook door het HvJ (zie paragraaf 5.1.1.) benoemde rechtstreekse en onmiddellijke verband tussen de uitgaven in een eerdere fase en de prestaties die recht geven op aftrek in een latere fase. Dit betekent volgens de A-G echter niet dat de keuze om te opteren door het filiaal nutteloos is, wat Morgan Stanley opmerkte. Zonder de keuze om te opteren zou immers voor de uitgaven die in een rechtstreeks en onmiddellijk verband staan met prestaties door het hoofdhuis in latere fase die wel recht op aftrek geven, geen recht op aftrek bestaan. Indien wel geopteerd is, kan mogelijk recht op aftrek bestaan op de betreffende uitgaven. Hiervoor moet weliswaar nog wel vastgesteld worden of de prestaties verricht door het hoofdhuis ook in de lidstaat van registratie van het filiaal, in casu Frankrijk, recht op aftrek zouden geven indien de prestaties in deze lidstaat zouden zijn uitgevoerd (voorwaarde 2). Daarnaast benadrukt de A-G dat de optieregeling een persoonlijke keuze is voor ieder filiaal welke de volledige toepassing van het Unierecht niet mag verhinderen. In dit geval mag dus de toepassing van de bepalingen voor het recht op aftrek waar in Frankrijk beroep op wordt gedaan niet verhinderd worden.³⁷⁷

5.5. Voorbeeld

Aan de hand van het onderstaande voorbeeld zal ik de uitwerking van het Morgan Stanley arrest verder toelichten.

Een belastingplichtige heeft een hoofdhuis gevestigd in het Verenigd Koninkrijk en filiaal gevestigd in Frankrijk. Overeenkomstig de casus in het Morgan Stanley arrest, verricht het Franse filiaal prestaties ten behoeve van klanten van het hoofdhuis. De uitgaven voor deze prestaties hebben dus enkel betrekking op belaste en vrijgestelde prestaties verricht door het hoofdhuis. Daarnaast verricht het filiaal prestaties die zien op zowel het leveren van diensten aan haar eigen klanten in Frankrijk als het leveren van diensten aan het hoofdhuis. Dit zijn de algemene kosten. Het Franse filiaal verricht uitsluitend belaste prestaties. Het hoofdhuis verricht zowel belaste als vrijgestelde prestaties.

Figuur 1: Schematische weergave van de casus. De pijlen geven de verrichte prestaties door het filiaal aan het hoofdhuis en aan Franse klanten weer.



Aan de hand van de volgende pro rata berekeningen wordt het de uitwerking van het Morgan Stanley arrest voor de algemene kosten verduidelijkt.

Belaste omzet Frans filiaal	200
Vrijgestelde omzet Frans filiaal	0
Belaste omzet VK hoofdhuis	60
Vrijgestelde omzet VK hoofdhuis	340

Uit het Morgan Stanley arrest volgt de volgende pro rata berekening voor het filiaal met betrekking tot de algemene kosten, dus de prestaties van het filiaal die zien op zowel het leveren van diensten

³⁷⁷ HvJ EU (A-G) 3 oktober 2018, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 102-107.

aan haar eigen klanten in Frankrijk als het leveren van diensten aan het hoofdhuis. Bij deze pro rata berekening wordt ervan uitgegaan dat de gehele belaste omzet van het hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk ook recht op aftrek zou geven indien deze prestaties verricht waren in Frankrijk:

$$\frac{200 + 60}{200 + 400} * 100\% = \pm 43\%$$

In het geval dat door een verschil in btw-wetgeving tussen Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk de prestaties die zijn verricht door het hoofdhuis, geen recht op aftrek zouden geven indien deze waren verricht in Frankrijk, leidt dit tot de volgende pro rata berekening voor de algemene kosten:

$$\frac{200 + (60 * 0\%)}{200 + 400} * 100\% = \pm 33\%$$

Zoals uit het bovenstaande voorbeeld blijkt valt de pro rata in deze situatie lager uit dan wanneer de gehele omzet van het hoofdhuis in Frankrijk recht op aftrek zou geven. De pro rata berekening van het hoofdhuis wordt dus negatief beïnvloedt.

Op deze manier voorkomt het HvJ dat belastingplichtigen door het doen van inkopen voor het hoofdhuis via een filiaal gevestigd in het buitenland, in plaats van direct door het hoofdhuis, een hoger recht op aftrek krijgen, waarbij misbruik zou kunnen worden gemaakt van een verschil in btw-wetgeving tussen lidstaten. Het HvJ beperkt hiermee het gevaar dat belastingplichtigen met een hoofdhuis en filialen in verschillende lidstaten de omvang van het recht op aftrek kunnen sturen door te schuiven met via welke vestiging de kosten gemaakt worden, door bijvoorbeeld diensten in te kopen via een filiaal en deze direct weer door te verkopen aan het hoofdhuis.

5.6. Deelconclusie

Dit hoofdstuk geeft antwoord op de volgende deelvraag: hoe wordt het recht op aftrek van een vaste inrichting vastgesteld voor kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis na het Morgan Stanley arrest? De casus in het Morgan Stanley arrest is als volgt. Belastingplichtige Morgan Stanley heeft een hoofdhuis gevestigd in het Verenigd Koninkrijk en een filiaal gevestigd in Frankrijk. Dit filiaal wordt door de Franse belastingdienst aangemerkt als vaste inrichting voor de toepassing van de btw. Uit twee belastingcontroles, over periode 1 december 2002 tot en met 30 april 2005 en 1 december 2005 tot en met 30 april 2009, volgt dat het filiaal drie soorten activiteiten heeft verricht. Ten eerste verrichtte zij bancaire en financiële diensten voor lokale klanten. Morgan Stanley heeft gekozen om voor deze activiteiten te opteren voor belastingheffing, in plaats van het toepassen van een vrijstelling. Ten tweede verrichtte zij diensten aan het hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk, waarvoor stortingen van het hoofdhuis zijn ontvangen. Tot slot, maakte de vaste inrichting ook nog uitgaven die betrekking hadden op zowel het hoofdhuis als de lokale klanten. Dit zijn zogenaamde gemengde kosten of algemene kosten.

Over deze prestaties heeft het Franse filiaal volledig recht op aftrek geclaimd. Hier is de Franse belastingdienst het niet mee eens, hij stelt dat geen volledig recht op aftrek bestaat voor diensten die uitsluitend verricht worden ten behoeve van het hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk en de algemene kosten. De Franse belastingdienst heeft zich echter coulant opgesteld en een pro rata toegestaan voor deze twee soorten prestaties. Hierdoor bestond toch deels recht op aftrek voor deze twee soorten prestaties. Voor het overige deel waarvoor geen recht op aftrek bestond volgens deze methode, heeft de belastingdienst naheffingsaanslagen opgelegd aan Morgan Stanley. Morgan Stanley was het hier niet mee eens en heeft verzocht om kwijtschelding van deze naheffingsaanslagen. Naar aanleiding van dit conflict heeft de Conseil d'État twee prejudiciële vragen aan het HvJ gesteld.

Met de eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen hoe het recht op aftrek van een filiaal gevestigd in een lidstaat vastgesteld dient te worden voor de uitgaven die het filiaal heeft

gemaakt, welke betrekking hebben op belaste en vrijgestelde prestaties verricht door het hoofdhuis in een andere lidstaat. Het HvJ oordeelt dat in deze situatie de onderstaande pro rata van toepassing is:

Formule 4: De pro rata berekening voor het vaststellen van het recht op aftrek van een filiaal gevestigd in een lidstaat, voor de uitgaven van dit filiaal die enkel betrekking hebben op belaste en vrijgestelde prestaties verricht door het hoofdhuis gevestigd in een ander lidstaat (HvJ Morgan Stanley).

Omzet excl. btw uit belastbare handelingen van het hoofdhuis waar de uitgaven van het filiaal betrekking op hebben en waarvoor recht op aftrek zou bestaan indien deze handelingen zouden zijn verricht in de lidstaat

$$\text{Pro rata filiaal} = \frac{\text{van registratie van het filiaal}}{\text{Omzet excl. btw uit de handelingen van het hoofdhuis waar de uitgaven van het filiaal betrekking op hebben}} \quad 378$$

Met de tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen hoe de pro rata voor het recht op aftrek van een filiaal geregistreerd in een lidstaat moet worden vastgesteld voor de algemene kosten. Het HvJ concludeert dat in deze situatie de volgende pro rata berekening toegepast moet worden:

Formule 5: De pro rata berekening voor het vaststellen van het recht op aftrek van een filiaal gevestigd in een lidstaat, voor de algemene kosten van dit filiaal die worden gebruikt voor prestaties van dit filiaal en voor prestaties van het hoofdhuis gevestigd in een andere lidstaat (HvJ Morgan Stanley).

Omzet excl. btw uit handelingen van het filiaal en de omzet excl. btw uit prestaties van het hoofdhuis waarvoor recht op aftrek zou bestaan indien deze handelingen zouden zijn verricht in de lidstaat van registratie

$$\text{Pro rata filiaal} = \frac{\text{van het filiaal}}{\text{Omzet excl. btw uit de handelingen van het hoofdhuis en het filiaal}} \quad 379$$

³⁷⁸ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 61

³⁷⁹ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 61

6. De mogelijke gevolgen van het Morgan Stanley arrest

In het voorgaande hoofdstuk is het Morgan Stanley arrest besproken. In dit hoofdstuk worden de mogelijke gevolgen van het Morgan Stanley arrest belicht. De probleemstelling die in deze scriptie centraal staat is immers: 'In hoeverre beïnvloedt het Morgan Stanley arrest de vaststelling van de btw-aftrek op kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis?'. Om deze vraag te beantwoorden is het van belang om inzicht te hebben in welke partijen beïnvloed worden door het Morgan Stanley arrest en welke gevolgen het arrest voor deze partijen heeft. De deelvragen die in dit hoofdstuk centraal staan zijn dan ook 'Welke partijen zullen beïnvloed worden door het Morgan Stanley arrest?' en 'Welke gevolgen zal het Morgan Stanley arrest hebben voor deze partijen?'. Om deze deelvragen te beantwoorden wordt allereerst het commentaar van verschillende auteurs op het Morgan Stanley arrest besproken. Zo wordt onder andere kort stilgestaan bij onduidelijkheden die volgen uit het arrest. Vervolgens worden de gevolgen die het Morgan Stanley arrest met zich meebrengt voor de praktijk toegelicht. Daarna wordt uiteengezet welke bedrijven beïnvloed worden door het Morgan Stanley arrest. Daaropvolgend wordt bediscussieerd of de toepassing van het Morgan Stanley arrest verplicht is. Ook wordt besproken hoe het Morgan Stanley arrest zich weerhoudt tot de verschillende arresten besproken in hoofdstuk 4. Daarnaast wordt het Morgan Stanley arrest getoetst aan de verschillende beginselen van de btw die in hoofdstuk 2 en 3 aan bod zijn gekomen. Tot slot, wordt de uitwerking en toepassing van het Morgan Stanley arrest vergeleken tussen België, het Verenigd Koninkrijk en Nederland. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie.

6.1. Commentaar op het Morgan Stanley arrest in de literatuur

6.1.1. Onduidelijkheid met betrekking tot de omzet

Redactie Vakstudie Nieuws³⁸⁰ geeft aan dat uit de rechtsoverwegingen van het HvJ niet duidelijk blijkt hoe de omzet van het hoofdhuis bepaald moet worden in het geval het filiaal kosten maakt die zowel door het filiaal als het hoofdhuis worden gebruikt (de algemene kosten). Het wordt door het HvJ in het midden gelaten of in de pro rata berekening van het filiaal de gehele omzet van Morgan Stanley in het Verenigd Koninkrijk meegenomen moet worden of enkel het deel van de omzet in het Verenigd Koninkrijk gerelateerd aan de kosten gemaakt door het filiaal. Van den Blink en Gunter³⁸¹ benoemen eveneens deze onduidelijkheid. Zij denken dat in de pro rata berekening slechts het deel van de omzet in het Verenigd Koninkrijk gerelateerd aan de kosten gemaakt door het filiaal in aanmerking genomen moet worden. Het HvJ verwijst namelijk bij het beantwoorden van de tweede prejudiciële vraag (met betrekking tot de algemene kosten) naar de rechtsoverwegingen ter beantwoording van de eerste prejudiciële vraag (met betrekking tot uitgaven van het filiaal voor prestaties van het hoofdhuis). Hierdoor bestaat het vermoeden dat het HvJ tracht te zeggen dat, net als in het antwoord op de eerste prejudiciële vraag, voor de pro rata berekening ten aanzien van de algemene kosten enkel het deel van de omzet waarvoor de kosten gemaakt door het filiaal zijn gebruikt in aanmerking genomen dient te worden. Ik sluit mij hierbij aan. Rekening houden met de gehele omzet van Morgan Stanley in het Verenigd Koninkrijk lijkt mij namelijk niet proportioneel.

Bovendien heeft het HvJ in de voorgescreven pro rata berekeningen in haar oordeel van het Morgan Stanley arrest de niet-Europese omzet niet benoemd. Op grond van artikel 169, onderdeel c, Btw-richtlijn bestaat recht op aftrek voor vrijgestelde financiële diensten indien deze diensten verricht worden aan afnemers gevestigd buiten Europa. Deze diensten betreffen dus een klasse apart die het HvJ in de pro rata berekening niet benoemt. Dit is naar mijn mening opmerkelijk aangezien het zeer gebruikelijk is dat banken diensten verrichten aan afnemers gevestigd in derde landen en juist in de bankensector de in het arrest onderhavige problematiek speelt (zie paragraaf 6.5.). De betrokken partij in dit arrest is zelfs een bank. Doordat het HvJ niet ingaat op de omzet uit financiële diensten verricht aan afnemers in een derde land, is het onduidelijk hoe deze omzet behandeld moet worden. Daarom vraag ik mij af of deze omzet meegenomen moet worden in de pro rata berekening of juist buiten beschouwing gelaten moet worden.

³⁸⁰ Redactie Vakstudie Nieuws 2019.

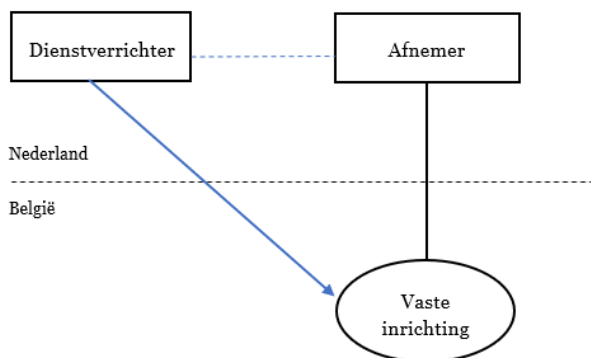
³⁸¹ Van den Blink & Gunter 2019.

6.1.2. Onduidelijkheid met betrekking tot de afnemer

Ook met betrekking tot de afnemer bestaat onduidelijk. Merkx en Starkenburg³⁸² betogen dat voor de uitgaven van het filiaal enkel ten bate van prestaties verricht door het hoofdhuis afgevraagd kan worden of het filiaal (dat in Frankrijk als vaste inrichting wordt aangemerkt) wel als afnemer van de prestatie beschouwd kan worden. Op 1 januari 2010 is de plaats-van-dienstregel gewijzigd. Deze wijziging is opgenomen in artikel 22 en 23, Btw-Uitvoeringsverordening. Het HvJ heeft in haar oordeel in het Morgan Stanley arrest geen aandacht besteedt aan deze nieuwe regeling aangezien het geschil zich afspeelde in de periode voor de wijziging van de plaats-van-dienstregel.³⁸³

Op grond van artikel 22, lid 1, Btw-uitvoeringsverordening moet om te bepalen of de vaste inrichting aangemerkt moet worden als afnemer van de prestatie, gekeken worden naar de aard en het gebruik van de dienst. Indien dit niet mogelijk is moet met behulp van het contract, de bestelbon, de betaling en het gebruikte btw-identificatienummer vastgesteld worden of de vaste inrichting als afnemer bestempeld kan worden. Als dit ook niet mogelijk is moet het hoofdhuis als afnemer aangemerkt worden. Artikel 23, Btw-uitvoeringsverordening geeft aan dat de dienstverrichter zelf onderzoeksplicht heeft waardoor hij niet blindelings op de informatie van zijn afnemer mag vertrouwen. In de situatie van Morgan Stanley kunnen deze bepalingen ertoe leiden dat indien een dienstverrichter niet aan de hand van de aard en het gebruik van de dienst of het contract, de bestelbon, de betaling en het btw-identificatienummer, kan vaststellen dat de dienst door de Franse vaste inrichting is gebruikt, de dienst toegerekend wordt aan het hoofdhuis gevestigd in het Verenigd Koninkrijk. Dit kan dubbele heffing of niet-heffing tot gevolg hebben.³⁸⁴ Dit wordt aangetoond door Merkx³⁸⁵ met behulp van twee situatieschetsen.

Figuur 2: Schematische weergave van situatie 1.



De eerste situatie is in het bovenstaande figuur weergegeven. De dienstverrichter en de afnemer zijn beide gevestigd in dezelfde lidstaat, in casu Nederland, en de vaste inrichting is gevestigd in een andere lidstaat, in casu België. Op grond van artikel 22, lid 11, btw-uitvoeringsverordening mag de dienstverrichter in deze situatie aannemen dat de dienst belast is in het land waar de afnemer gevestigd is, in casu Nederland, als hij op grond van de criteria genoemd in de uitvoeringsverordening niet kan vaststellen voor welke vestiging de door hem geleverde dienst bestemd is. In deze situatie leidt dit ertoe dat de dienstverrichter Nederlandse btw in rekening brengt. De dienst is echter niet bestemd voor de Nederlandse afnemer maar voor de Belgische vaste inrichting. Dit weet de afnemer en omdat artikel 22, lid 1, btw-uitvoeringsverordening de verplichtingen van de afnemer intact houdt, dient de afnemer in België btw aan te geven krachtens de verleggingsregeling. Dit leidt dus tot een situatie van dubbele heffing. Deze dubbele heffing kan voorkomen worden door de afnemer. Indien de afnemer namelijk duidelijk aan de dienstverrichter

³⁸² Merkx & Starkenburg 2019.

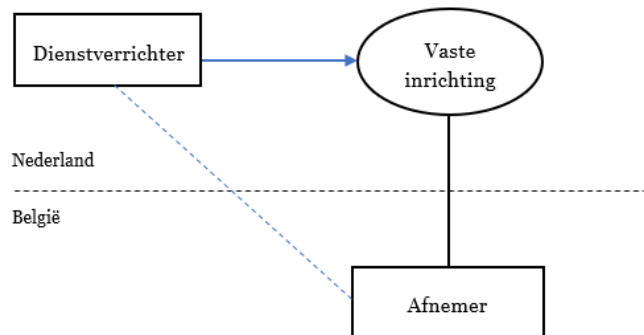
³⁸³ Van den Blink 2019.

³⁸⁴ Merkx & Starkenburg 2019.

³⁸⁵ Merkx 2011b.

aangeeft dat de dienst is bestemd voor de Belgische vaste inrichting, zal geen Nederlandse btw in rekening worden gebracht door de dienstverrichter.

Figuur 3: Schematische weergave van situatie 2.



De tweede situatie is hierboven schematisch weergegeven. De dienstverrichter en de vaste inrichting zijn beide gevestigd in dezelfde lidstaat, in casu Nederland, en de afnemer is gevestigd in een andere lidstaat, in casu België. Op grond van artikel 22, lid 1, btw-uitvoeringsverordening mag de dienstverrichter aannemen dat de dienst belast is in het land waar de afnemer de zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd (in casu België), aangezien de dienstverrichter uit de in de uitvoeringsverordening benoemde criteria niet kan opmaken voor welke vestiging de diensten bestemd zijn. In deze situatie wordt de verleggingsregeling toegepast en verstrekt de dienstverrichter een factuur zonder btw aan de Belgische afnemer. De dienst is echter niet bestemd voor de Belgische afnemer, maar voor de Nederlandse vaste inrichting. Naheffing bij de dienstverrichter is in dit geval niet realiseerbaar, de dienstverrichter mag er namelijk vanuit gaan dat de dienst belast wordt in België. Daarnaast is naheffing bij de afnemer eveneens niet mogelijk doordat de verleggingsregeling in dit geval niet geldt, op grond van artikel 196 en 192bis, Btw-richtlijn en artikel 54, btw-uitvoeringsverordening. Dit resulteert in een situatie van niet-heffing.³⁸⁶

Uit het feitencomplex van het Morgan Stanley arrest volgt niet duidelijk welke kosten gemaakt zijn. Mocht de vaste inrichting diensten hebben ingekocht om met gebruik van haar eigen personeel en middelen prestaties voor het hoofdhuis te verrichten, zal de vaste inrichting hoogstwaarschijnlijk als afnemer aangemerkt moeten worden. De vaste inrichting gebruikt de ingekochte diensten per slot van rekening om werkzaamheden uit te voeren voor het hoofdhuis. Dit is echter niet zo waarschijnlijk in het geval de vaste inrichting de diensten direct (eventueel met een winstopslag) doorberekent aan het hoofdhuis (zonder verdere diensten te leveren met gebruik van personeel en middelen). In dit geval is het mogelijk dat de dienst toegerekend wordt aan het hoofdhuis.³⁸⁷

Van den Blink en Gunter³⁸⁸ stellen dat in het geval dat één vestiging van een belastingplichtige dienst doet als centraal inkooppunt, het denkbaar is dat deze vestiging aangemerkt wordt als afnemer. In andere gevallen kan de problematiek inzake het recht op aftrek door een belastingplichtige minder ingewikkeld gemaakt worden door de inkopen te laten doen door de vestiging die daadwerkelijk de diensten gaat gebruiken.

6.1.3. Onduidelijkheid met betrekking tot de dubbele toets

Onlangs heeft het Franse Tribunal administratif de Montreuil prejudiciële vragen gesteld in de zaak *Bank of China Limited*³⁸⁹ betreffende de toepassing van het Morgan Stanley arrest indien een bijkantoor

³⁸⁶ Merx 2011b.

³⁸⁷ Merx & Starkenburg 2019.

³⁸⁸ Van den Blink & Gunter 2019.

³⁸⁹ Aanhangige zaak nr. CJ 7 oktober 2019, C-737/19 (*Bank of China Limited*).

gevestigd in een lidstaat transacties verricht welke onderworpen zijn aan btw in deze lidstaat, maar daarnaast ook diensten levert ten behoeve van het hoofdhuis en bijkantoren gevestigd in een derde land. Oftewel, is het Morgan Stanley arrest ook toepasbaar in non-EU relaties.

Van den Blink³⁹⁰ wijst erop dat het HvJ in haar rechtsoverwegingen niet duidelijk maakt of de dubbele toets zo moet worden toegepast, dat aan de Btw-richtlijn getoetst mag worden of dat aan nationaal recht van landen getoetst moet worden. Zij is van mening dat binnen de EU toetsen aan de Btw-richtlijn het meest logisch is. In het geval ook niet-Europese vestigingen betrokken zijn, is het echter de vraag of het toegestaan is de omzet van niet-Europese vestigingen mee te nemen als belaste omzet. Het oordeel van het HvJ in de zaak Bank of China Limited zal duidelijkheid verschaffen omtrent deze kwestie.

6.1.4. *Strijdigheid met Btw-richtlijn en eerdere jurisprudentie?*

Heydari³⁹¹ is van mening dat het HvJ tot een plausibele en begrijpelijke conclusie is gekomen in het arrest Morgan Stanley. Dit beredeneert zij door aan te geven dat dit arrest is gebaseerd op de vrijheid van vestiging en de daarbij behorende voordelen en nadelen. Verschillende auteurs zijn echter van mening dat het oordeel van het HvJ helemaal niet zo logisch is, aangezien het arrest niet in overeenstemming lijkt met de Btw-richtlijn en Europese jurisprudentie. In deze paragraaf zal besproken worden in hoeverre de conclusie van het HvJ in het arrest Morgan Stanley volgt uit de Btw-richtlijn en eerdere jurisprudentie van het HvJ.

6.1.4.1. *Volgt de dubbele toets uit de Btw-richtlijn?*

Uit het oordeel van het HvJ in het arrest Morgan Stanley volgt een dubbele toets. Het filiaal mag de omzet van het hoofdhuis immers alleen meenemen in haar pro rata berekening indien zowel 1) in de lidstaat waar het hoofdhuis is gevestigd als 2) in de lidstaat waar het filiaal is gevestigd recht op aftrek van btw ter zake van kosten gemaakt voor deze omzet zou bestaan. In het geval van Morgan Stanley moet dus recht op aftrek bestaan op grond van de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk en de wetgeving van Frankrijk. Van den Blink³⁹² is van mening dat het tweede deel van de dubbele toets direct volgt uit de Btw-richtlijn. Uit artikel 169, Btw-richtlijn volgt namelijk dat op economische activiteiten verricht door een belastingplichtige in een ander land dan waar hij gevestigd is, recht op aftrek bestaat indien voor deze activiteiten in de lidstaat waar de belastingplichtige gevestigd is recht op aftrek zou bestaan.³⁹³ Van den Blink³⁹⁴ stelt echter dat het eerste onderdeel niet voortvloeit uit de Btw-richtlijn, maar basis vindt in de richtlijn omtrent EU-teruggaafverzoeken³⁹⁵. Zoals volgt uit artikel 5 en 6 en de titel van deze richtlijn ziet deze richtlijn enkel op “belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn”. Gezien het feit dat Morgan Stanley een vestiging heeft in Frankrijk, is deze richtlijn niet van toepassing.

6.1.4.2. *Volgt de dubbele toets uit eerdere jurisprudentie?*

In haar oordeel in het Morgan Stanley arrest haalt het HvJ het arrest Monte Dei Paschi Di Siena³⁹⁶ aan.³⁹⁷ Zoals besproken in paragraaf 5.1. is in dit arrest ook sprake van een dubbele toets. Het HvJ gebruikt dit arrest dan ook om de dubbele toets in het Morgan Stanley arrest te onderbouwen. Dit arrest ziet echter op een andere situatie aangezien de vertegenwoordiging niet aangemerkt wordt als vaste inrichting, terwijl in het arrest Morgan Stanley wel sprake is van een vaste inrichting.³⁹⁸ Hierdoor is sprake van een andere situatie en daarmee is in het arrest Monte Dei Paschi Di Siena de richtlijn

³⁹⁰ Van den Blink 2019.

³⁹¹ Heydari 2019.

³⁹² Van den Blink 2019.

³⁹³ Redactie Vakstudie Nieuws 2019.

³⁹⁴ Van den Blink 2019.

³⁹⁵ Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn.

³⁹⁶ HvJ EG 13 juli 2000, C-136/99 (Monte Dei Paschi Di Siena).

³⁹⁷ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 31.

³⁹⁸ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 12 & HvJ EG 13 juli 2000, C-136/99 (Monte Dei Paschi Di Siena), r.o. 12.

omtrent EU-teruggaafverzoeken wel van toepassing, maar is dit voor het Morgan Stanley arrest niet het geval (zie paragraaf 6.1.4.1.). Om deze reden stelt Van den Blink³⁹⁹ dat dit arrest niet relevant is voor het oordeel van het HvJ in het arrest Morgan Stanley. Merkx en Starkenburg⁴⁰⁰ sluiten zich hierbij aan.

Het HvJ baseert de dubbele toets ook op het arrest RBS Deutschland.⁴⁰¹ Dit arrest ziet wel op de Btw-richtlijn. De casus in dit arrest is als volgt. Een Duitse dochteronderneming van Royal Bank of Schotland (RBS) verstrekt bank- en leasingdiensten. Hiertoe heeft de dochteronderneming in het Verenigd Koninkrijk auto's ingekocht. Op grond van de btw-wetgeving in het Verenigd Koninkrijk is sprake van een dienst welke belast moet worden in het land van die dienstverrichter (in casu Duitsland), terwijl op grond van de Duitse btw-wetgeving de lease aangemerkt wordt als levering die belast wordt in het land waar de goederen op het moment van eigendomsoverdracht bevinden (in casu het Verenigd Koninkrijk). Hier is dus sprake van een mismatch tussen de btw-wetgeving van twee lidstaten, waardoor geen heffing plaatsvindt over de prestaties. Om deze reden weigerde de Duitse belastingautoriteit het recht op aftrek over de aangeschafte auto's. Het HvJ oordeelde echter dat in dit geval wel degelijk recht op aftrek bestaat. De beredenering die zij hierbij aandraagt is dat het recht op aftrek afhangt van het feit of recht op aftrek zou bestaan in het geval alle prestaties in eenzelfde lidstaat zouden zijn uitgevoerd. Of daadwerkelijk btw is geheven over de prestaties is irrelevant, mits de prestaties niet vrijgesteld zijn.⁴⁰² Merkx en Starkenburg⁴⁰³ stellen dat uit dit arrest niet volgt dat in de casus van Morgan Stanley een dubbele toets aangebracht moet worden. In dit arrest is immers sprake van een enkele toets, aangezien volgens het HvJ enkel de btw-wetgeving van de lidstaat waar de belastingplichtige het recht op aftrek wil uitoefenen in aanmerking genomen moet worden.

6.1.4.3. *Volgt de gefragmenteerde benadering uit eerdere jurisprudentie?*

In de literatuur heerst dus de overtuiging dat de dubbele toets niet volgt uit de Btw-richtlijn of eerdere jurisprudentie. Naast de dubbele toets volgt de gefragmenteerde benadering, zoals besproken wordt in paragraaf 6.2.1., uit het oordeel van het HvJ in het Morgan Stanley arrest. In de komende paragraaf wordt besproken of deze gefragmenteerde benadering, in tegenstelling tot de dubbele toets, wel voortborduurt op eerdere jurisprudentie. Hiertoe worden de arresten Abbey National I⁴⁰⁴ en Ryanair⁴⁰⁵ besproken.

In het arrest Abbey National I⁴⁰⁶ stond het aftrekrecht op kosten gemaakt voor de gedeeltelijke verkoop van de onderneming centraal. Deze verkoop werd als overgang van algemeenheid van goederen beschouwd, waardoor geen levering van goederen heeft plaatsgevonden. Hierdoor valt deze verkoop buiten de reikwijdte van de btw, als volgt uit artikel 19, Btw-richtlijn (tevens artikel 5, lid 8 Zesde Richtlijn). Dit riep de vraag op of voor deze verkoophandeling recht op aftrek bestond. Het HvJ stelde dat dit het geval was, aangezien de gemaakte kosten voor de verkoop beschouwd worden als algemene kosten. Derhalve staan de kosten in principe in rechtstreeks en onmiddellijk verband met de algehele economische activiteiten van de belastingplichtige. De kosten gemaakt voor de gedeeltelijke verkoop van de onderneming mogen dus op dezelfde wijze als algemene kosten in aftrek gebracht worden.⁴⁰⁷

Cornielje en Van Kesteren⁴⁰⁸ halen de volgende rechtsoverweging uit het bovengenoemde arrest aan:

“Wanneer de diverse door de overdrager ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen gebruikte diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een duidelijk afgebakend gedeelte van zijn economische activiteiten, zodat de kosten van deze diensten deel uitmaken van de algemene kosten van dat gedeelte van de onderneming, en wanneer

³⁹⁹ Van den Blink 2019.

⁴⁰⁰ Merkx & Starkenburg 2019.

⁴⁰¹ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 31.

⁴⁰² HvJ EU 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland Holdings), r.o. 12, 21-23 & 56.

⁴⁰³ Merkx & Starkenburg 2019.

⁴⁰⁴ HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National I).

⁴⁰⁵ HvJ EU 17 oktober 2018, C-249/17 (Ryanair).

⁴⁰⁶ HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National I).

⁴⁰⁷ HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National I), r.o. 11, 12, 40-42.

⁴⁰⁸ Cornielje & Van Kesteren 2020.

alle met betrekking tot dit gedeelte verrichte handelingen aan BTW zijn onderworpen, kan hij derhalve de BTW die over de uitgaven voor de verkrijging van die diensten is geheven, volledig aftrekken.”

Zij noemen de bovenstaande rechtsoverweging opvallend aangezien hieruit te herleiden is dat het HvJ eveneens in dit arrest de optie van een gefragmenteerde benadering als mogelijkheid ziet. Blijkbaar kunnen algemene kosten onderscheiden worden die betrekking hebben op een bepaald gedeelte van de onderneming. Het moet dan wel mogelijk zijn om deze specifieke algemene kosten te onderscheiden van de overige algemene kosten. Cornielje en Van Kesteren merken ook op dat het HvJ aanvaardt dat volledig recht op aftrek bestaat voor het deel van de algemene kosten dat uitsluitend ziet op aftrekgerechtigde prestaties. Dit accepteert het HvJ ook in het Morgan Stanley arrest (zie paragraaf 6.2.1.).⁴⁰⁹

In het arrest Ryanair⁴¹⁰ paste het HvJ een vergelijkbare beredenering toe. In dit arrest stond de vraag centraal of recht op aftrek bestond voor de btw op acquisitiekosten die gemaakt waren met betrekking tot een overname welke uiteindelijk geen doorgang vond. Hierdoor was geen sprake van het verrichten van managementdiensten bij de beoogde overnamepartij (Aer Lingus) en bijgevolg ook geen sprake van belaste diensten met betrekking tot de mislukte overname. Het HvJ was echter van mening dat wel recht op aftrek bestond voor de acquisitiekosten aangezien Ryanair wel het voornemen had om belaste diensten te gaan verrichten. Ryanair was immers van plan om alle aandelen te verkrijgen in Aer Lingus en managementdiensten te gaan leveren aan Aer Lingus. Dat deze belaste activiteit uiteindelijk geen doorgang vond is volgens het HvJ niet van belang.⁴¹¹

Met betrekking tot het recht op aftrek oordeelde het HvJ het volgende:

*“[...] Zodoende heeft Ryanair er dus in beginsel recht op de voorbelasting over deze diensten onmiddellijk af te trekken, zelfs als deze economische activiteit, die tot belaste handelingen had moeten leiden, uiteindelijk niet van de grond is gekomen en dus niet tot dergelijke handelingen heeft geleid. Met betrekking tot de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek en meer in het bijzonder de omvang van dat recht, moeten de kosten die zijn opgekomen met het oog op de verwerving van de aandelen van de doelvennootschap worden toegerekend aan deze economische activiteit die bestond in het verrichten van handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. In zoverre vertonen deze uitgaven een rechtstreeks en onmiddellijk verband met het geheel van deze economische activiteit en maken zij dus deel uit van de algemene kosten ervan. Daaruit volgt dat voor de btw erover recht op integrale aftrek bestaat.”*⁴¹²

Hieruit concluderen Cornielje en Van Kesteren⁴¹³ dat de acquisitiekosten bestempeld worden als algemene kosten die exclusief toerekenbaar zijn aan de economische activiteit die voortkomt uit de voorgenomen managementdiensten. Hierdoor bestaat volledig aftrekrecht en besteedt het HvJ geen aandacht aan het feit dat Ryanair nog andere prestaties verricht, waaronder mogelijk vrijgestelde prestaties die dit volledige recht op aftrek zouden kunnen dwarsbomen. Deze gedachte van een afgebakend gedeelte heeft derhalve tot gevolg dat Ryanair een specifiek gedeelte van de algemene kosten in aanmerking moet nemen waardoor deze algemene kosten eigenlijk als directe overheadkosten aangemerkt worden. Ook in dit arrest komt de gefragmenteerde benadering van het HvJ uit het arrest Abbey National I dus weer terug.⁴¹⁴ Zo bespreekt het HvJ in dit arrest het rechtstreekse en onmiddellijke verband tussen specifieke algemene kosten en een economische activiteit, waar in het Abbey National I arrest gesproken wordt van een “duidelijk afgebakend gedeelte van zijn economische activiteiten”^{415, 416}

⁴⁰⁹ Cornielje & Van Kesteren 2020.

⁴¹⁰ HvJ EU 17 oktober 2018, C-249/17(Ryanair).

⁴¹¹ HvJ EU 17 oktober 2018, C-249/17(Ryanair), r.o. 8,9, 30-32.

⁴¹² HvJ EU 17 oktober 2018, C-249/17(Ryanair), r.o. 31.

⁴¹³ Cornielje & Van Kesteren 2020.

⁴¹⁴ Cornielje & Van Kesteren 2020.

⁴¹⁵ HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98(Abbey National I), r.o. 43.

⁴¹⁶ Van den Blink 2019.

Van den Blink⁴¹⁷ stelt dat de arresten een aanwijzing geven dat het onderscheid tussen algemene kosten waar een pro rata op van toepassing is en direct toerekenbare kosten die niet of volledig in aftrek gebracht mogen worden, niet zo ongenueanceerd is als de Btw-richtlijn doet denken. In de besproken arresten rekent het HvJ de algemene kosten immers aan een gedeelte van de economische activiteiten toe. Merkx & Starkenburg⁴¹⁸ stellen de conclusies van het HvJ in de arresten Abbey National I en Ryanair laten zien dat het HvJ één pro rata voor alle algemene kosten te star vindt. Het feit dat de gefragmenteerde benadering ook volgt uit het Morgan Stanley arrest onderbouwt mijn inziens dit standpunt.

6.1.4.4. *Gelegenheidsarrest*

Ondanks dat de dubbele toets niet volgt uit de Btw-richtlijn of het arrest RBS Deutschland, stellen Merkx en Starkenburg⁴¹⁹ dat het oordeel van het HvJ wel begrijpelijk is. Ik sluit mij hierbij aan. Door het gebruik van de dubbele toets voorkomt het HvJ namelijk dat misbruik gemaakt kan worden van verschillen in btw-regimes tussen landen. Zonder de dubbele toets hebben belastingplichtigen namelijk de optie inkopen te verrichten via een filiaal in een lidstaat waar gunstige regelingen gelden waardoor (gedeeltelijk) recht op aftrek bestaat, terwijl als de inkopen in de lidstaat waren gedaan waar ook in een latere fase de handelingen verricht en belast worden, geen of een lager recht op aftrek zou bestaan. Door het toepassen van de dubbele toets is het minst gunstige btw-regime beslissend voor het vaststellen van de hoogte van het recht op aftrek. Hiermee wordt de optie om via een gekunstelde manier een hoger recht op aftrek te verkrijgen (bijvoorbeeld door inkopen te doen via een omweg door een filiaal in een andere lidstaat hiervoor te gebruiken), ontnomen van belastingplichtigen. Dit brengt ook een nadeel met zich mee. In de situatie dat er een legitieme reden is om in te kopen via een filiaal, lopen belastingplichtigen namelijk ook tegen de beslissing van het HvJ aan, waardoor een minder gunstig btw-regime van kracht is dan wanneer zij de diensten direct via het hoofdhuis hadden aangeschaft.

Terwijl de gefragmenteerde benadering wel lijkt te volgen uit eerdere jurisprudentie is dit niet het geval voor de dubbele toets. Hoewel het HvJ wel de arresten Monte Dei Paschi Di Siena en RBS Deutschland gebruikt om de dubbele toets te onderbouwen, volgt deze toets niet uit deze arresten. De dubbele toets volgt ook niet direct uit de Btw-richtlijn, waardoor deze toets uit de lucht lijkt te vallen. Desondanks volgt uit de bovenstaande paragraaf dat het oordeel van het HvJ toch (enigszins) logisch is. Met haar oordeel beperkt het HvJ namelijk het gevaar dat belastingplichtigen de hoogte van het recht op aftrek kunnen sturen door te bepalen welke vestigingen de inkopen (initieel) doet. Daarom lijkt mij hier sprake van een gelegenheidsarrest. Morgan Stanley probeert immers via een gekunstelde constructie (het inkopen van diensten door een filiaal gevestigd in een lidstaat met een gunstig btw-regime terwijl deze ingekochte diensten niet gebruikt worden door het filiaal maar door het hoofdhuis welke gevestigd is in een land met een minder gunstig btw-regime) zijn recht op aftrek van voorbelasting te verhogen. Dit wordt verhinderd door het HvJ. Het oordeel van het HvJ heeft per slot van rekening tot gevolg dat het minst gunstige btw-regime bepalend is voor het recht op aftrek, waardoor Morgan Stanley geen voordeel meer haalt uit de kunstmatige constructie die zij heeft opgezet.

Dit roept dan wel de vraag op of het HvJ ook tot hetzelfde oordeel zou komen indien er geen sprake was van een kunstmatige constructie. Indien een belastingplichtige geen gebruik maakt van een constructie, doordat hij bijvoorbeeld om een gegronde reden diensten inkoop via een vaste inrichting die uiteindelijk door het hoofdhuis gebruikt zullen worden, loopt deze belastingplichtige toch tegen de Morgan Stanley-leer aan. Dit is waarschijnlijk niet de situatie die het HvJ beoogde te 'bestrafen', maar het zal lastig zijn voor het HvJ om deze situaties uit te zonderen. Als het HvJ zich in deze situaties wel sympathiek wil opstellen heeft het zichzelf naar mijn mening in een lastig parket gewerkt. Het is afwachten of het HvJ in de non-constructie situaties tot een ander oordeel komt dan in het Morgan Stanley arrest. Mogelijk kan met betrekking tot dit vraagstuk leer getrokken worden uit de aanstaande conclusie van het HvJ in de Danske Bank zaak. Deze zaak wordt als een gevolg gezien van het Skandia arrest. Naar mijn mening is het Skandia arrest ook aan te merken als een gelegenheidsarrest. Skandia

⁴¹⁷ Van den Blink 2019.

⁴¹⁸ Merkx & Starkenburg 2019

⁴¹⁹ Merkx & Starkenburg 2019.

probeerde immers btw te besparen door het gebruik van een gekunstelde structuur, waar het HvJ een stokje voor stak. De omstandigheden in het Skandia arrest en de Danske Bank zaak komen sterk overeen, Danske Bank heeft echter geen gebruik gemaakt van een btw-besparende structuur. Het oordeel van het HvJ in deze zaak zal ons dus inzicht geven in of het HvJ ervoor kiest om de gevolgen van gelegenheidsarresten, zoals het Morgan Stanley arrest, in te perken in het geval er geen sprake is van een gekunstelde constructie welke tot doel heeft btw te besparen.

6.2. Gevolgen voor de praktijk

6.2.1. Veel pro rata's

Als gevolg van het Morgan Stanley arrest moet een ondernemer die gemengde (aftrekgerechtigde en niet-aftrekgerechtigde) belastbare prestaties verricht de algemene kosten met daarop drukkende btw verdelen over de gemengde handelingen. Cornielje en Van Kesteren⁴²⁰ geven aan dat hierdoor per algemene-kostenpost vastgesteld moet worden of deze kosten voor een deel of het geheel van de gemengde handelingen is verbruikt. Dit heeft tot gevolg dat een gemengd presterende belastingplichtige die vaststelt dat de algemene kosten zien op slechts een deel van zijn gemengde activiteiten, meerdere pro rata percentages moet toepassen. Hierdoor is het mogelijk dat een deel pro rata van 100% (en dus volledig recht op aftrek) bestaat op een deel van de algemene kosten doordat deze kosten exclusief gebruikt worden voor aftrekgerechtigde handelingen.

Cornielje en Van Kesteren⁴²¹ lichten het bovenstaande toe aan de hand van een voorbeeld. Een bank verricht zowel met btw belaste diensten (discretionair portefeuillebeheer) als vrijgestelde diensten (aan- en verkoopdiensten van effecten tegen commissie en kredietverleningsdiensten). De kredietverleningsdiensten worden ook voor een klein deel verricht aan klanten gevestigd in derde landen. Voor dit deel van de kredietverleningsdiensten bestaat wel recht op aftrek. Geheel gezien bedraagt de totale pro rata van de bank 10%. De pro rata op de private banking activiteiten (welke bestaan uit het discretionair portefeuillebeheer en de aan- en verkoopdiensten van effecten tegen commissie) bedraagt 40% en de pro rata voor de kredietverleningsdiensten is vastgesteld op 5%. Uit het Morgan Stanley arrest volgt dat in het geval de bank kosten maakt welke uitsluitend aan de kredietverleningsdiensten toe zijn te rekenen, op de btw op deze kosten de pro rata van 5% moet worden toegepast. Voor de btw op kosten gemaakt uitsluitend voor de private banking activiteiten bestaat een recht op aftrek van 40%. De pro rata voor de overheadkosten die zien op het totale bankbedrijf bedraagt 10%. In deze situatie zijn dus al drie pro rata percentages van toepassing. Mocht daarnaast ook nog kosten gemaakt worden die zowel zien op kredietverleningsdiensten als de aan- en verkoopdiensten van effecten, moet voor deze kosten een ander pro rata percentage berekend worden. In dit nog vrij simpele voorbeeld, met slechts een paar soorten diensten en maar één vestigingsplaats, zijn dus al minstens vier verschillende pro rata berekeningen van toepassing.

In theorie kan dus door toepassing van het oordeel van het HvJ in het Morgan Stanley arrest een veelvoud aan pro rata percentages ontstaan die toegepast moet worden door een belastingplichtige. Het Morgan Stanley arrest heeft dus fragmentatie van de pro rata berekening tot gevolg.⁴²² Ook Merckx en Starkenburg⁴²³ wijzen op de vele pro rata percentages die volgen uit het Morgan Stanley arrest. Rechtsoverweging 44 luidt namelijk als volgt:

“Zoals de Commissie in wezen ter terechtzitting heeft opgemerkt, volgt uit deze rechtspraak dat de precisering van artikel 17, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn en 173, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112, volgens welke het aftrekbare gedeelte voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor belaste als van btw vrijgestelde handelingen moet worden bepaald ‘voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen’, ziet op het totaal van de genoemde handelingen waarvoor deze door de belastingplichtige verworven goederen

⁴²⁰ Cornielje & Van Kesteren 2020

⁴²¹ Cornielje & Van Kesteren 2020

⁴²² Cornielje & Van Kesteren 2020

⁴²³ Merckx & Starkenburg 2019.

en diensten voor gemengd gebruik zijn gebruikt, met uitzondering van andere door de belastingplichtige verrichte economische handelingen.”⁴²⁴

Hieruit concluderen Merckx en Starkenburg⁴²⁵ dat het HvJ zeer ver gaat met het fragmenteren van de pro rata berekening. Indien een belastingplichtige kan aantonen dat een specifiek goed of dienst enkel aangewend wordt voor specifieke belaste of vrijgestelde prestaties, dan voor dit goed of deze dienst apart vastgesteld moet worden voor welke economische prestatie van de belastingplichtige deze zijn gebruikt. Bijgevolg kan een belastingplichtige net zoveel pro rata's hebben als het aantal goederen of diensten dat hij ingekocht heeft.

6.2.2. Meer administratieve lasten

Het Morgan Stanley arrest heeft daarnaast een administratieve lastenverzwaring tot gevolg voor belastingplichtigen.⁴²⁶ Belastingplichtigen moeten namelijk bij toepassing van dit arrest voor alle ingekochte prestaties (met inbegrip van de prestaties die aangemerkt worden als algemene kosten) inzichtelijk maken of deze prestaties aangewend worden voor bepaalde omzetstromen of alle omzet (zie paragraaf 6.2.1.).⁴²⁷ Een belastingplichtige met buitenlandse filialen zal dus per filiaal algemene kosten toe moeten rekenen aan een categorie en deze kostencategorieën moeten linken aan de omzet waarvoor deze kosten zijn aangewend. Daaropvolgend moet op iedere afzonderlijke kostencategorie een eigen pro rata worden toegepast.⁴²⁸ Aangezien momenteel niet alle belastingplichtigen tot in detail bijhouden welke kosten voor welke omzet gemaakt wordt, brengt de Morgan Stanley pro rata benadering een administratieve lastenverzwaring met zich mee voor deze groep.⁴²⁹

Van den Blink⁴³⁰ is hierdoor van mening dat het oordeel van het HvJ in het arrest Morgan Stanley niet in overeenstemming is met het uitgangspunt dat de heffing van btw eenvoudig moet zijn.

6.2.3. Controleerbaarheid vermindert

Bovendien stellen verschillende auteurs⁴³¹ dat de conclusie in het Morgan Stanley arrest de controleerbaarheid niet ten goede komt. Ik deel deze mening. Uit de voorgaande paragrafen blijkt namelijk dat de pro rata berekening die volgt uit het Morgan Stanley arrest behoorlijk complex is. Hierdoor is het voor belastingautoriteiten lastig de juistheid van deze berekeningen te controleren. Zo moeten belastingautoriteiten de mate waarin kosten gebruikt worden voor bepaalde omzet controleren en daarnaast ook op de hoogte zijn van voor welke handelingen in een andere lidstaat ook recht op aftrek zou bestaan.

Cornielje en Van Kesteren⁴³² plaatsen dan ook een vraagteken bij de controleerbaarheid van de conclusie van het HvJ in het Morgan Stanley arrest.

6.2.4. Wetgeving van meerdere landen kennen

Het Morgan Stanley arrest heeft daarnaast ook tot gevolg dat een vaste inrichting de regels omtrent het recht op aftrek van twee landen moet kennen. Door de dubbele toets die volgt uit het arrest (zie paragraaf 6.1.4.), dient de vaste inrichting immers de bepalingen betreffende het recht op aftrek in het land waar het hoofdhuis is gevestigd en in het land waar de vaste inrichting zelf is gevestigd te kennen. Redactie Vakstudie Nieuws⁴³³ stelt dat dit een ongewenst gevolg is.

⁴²⁴ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 44.

⁴²⁵ Merckx & Starkenburg 2019.

⁴²⁶ Merckx & Starkenburg 2019.

⁴²⁷ Van den Blink 2019.

⁴²⁸ Van den Blink & Gunter 2019.

⁴²⁹ Van den Blink 2019.

⁴³⁰ Van den Blink 2019.

⁴³¹ Zie onder andere: Heydari 2019, Cornielje & Van Kesteren 2020 & Van den Blink 2019.

⁴³² Cornielje & Van Kesteren 2020.

⁴³³ Redactie Vakstudie Nieuws 2019.

6.3. Samenloop met de Btw-groep

Uit de feiten van het Morgan Stanley arrest volgt niet of Morgan Stanley onderdeel uitmaakt van een btw-groep.⁴³⁴ Morgan Stanley is een grote bank met vestigingen in verschillende landen, mijns inziens is het daarom aannemelijk dat vestigingen van Morgan Stanley onderdeel uitmaken van een of meer btw-groepen. Aangezien dit niet uit het feitencomplex volgt, is het HvJ niet ingegaan op de uitwerking van haar oordeel in het geval de belastingplichtige onderdeel uitmaakt van een btw-groep.⁴³⁵ Het onderdeel uitmaken van een btw-groep en de uitwerking van het arrest Skandia in de lidstaat of lidstaten waar de vestigingen die onderdeel uitmaken van de btw-groep zijn gelegen, beïnvloeden de impact van het Morgan Stanley arrest en zorgen voor onduidelijkheid.⁴³⁶ Waarom dit het geval is, licht ik toe in deze paragraaf.

Uit het arrest Skandia⁴³⁷ volgt dat onderlinge transacties tussen een hoofdhuis en vaste inrichting belaste prestaties vormen indien de vaste inrichting deel uitmaakt van een btw-groep (zie paragraaf 3.4.). Als gevolg van dit arrest wordt een rechtspersoon opgebroken in meerdere belastingplichtigen in het geval niet alle vestigingen van deze rechtspersoon onderdeel uitmaken van dezelfde btw-groep.⁴³⁸

Lidstaten gaan op verschillende manieren om met de Skandia-leer. Zo hebben sommige lidstaten, zoals België, het Skandia arrest toegepast, terwijl in andere lidstaten, zoals Nederland, het Skandia arrest slechts een beperkte werking heeft door het btw-groep regime dat in deze lidstaten van kracht is (zie 3.5.2.). Hierdoor verschilt de impact van het Morgan Stanley arrest tussen lidstaten.

Zo is de problematiek van het Morgan Stanley arrest niet van toepassing indien een lidstaat niet toestaat dat buitenlandse vestigingen onderdeel uit kunnen maken van een btw-groep en dus de Skandia-leer toepast.⁴³⁹ Dit is mijns inziens als volgt uit te leggen. Doordat buitenlandse vestigingen geen onderdeel uit kunnen maken van een btw-groep worden de prestaties tussen de btw-groep en de buitenlandse vestigingen aangemerkt als prestaties in het economisch verkeer en dus niet als interne handeling. Hierdoor gelden de normale regels voor aftrek. De prestaties tussen de vestigingen kunnen vervolgens aangemerkt worden als belast en dus recht op aftrek geven, of als vrijgesteld en daarmee geen recht op aftrek geven. In het geval de onderlinge diensten niet vrijgesteld zijn in de casus van Morgan Stanley zal dit ertoe leiden dat prestaties van het Franse filiaal aan het hoofdhuis gezien worden als belaste prestaties, waardoor het Franse filiaal de btw op de ingekochte diensten voor deze prestaties in aftrek mag brengen. Als de onderlinge prestaties wel aangemerkt wordt als een vrijgestelde prestatie, mag het Franse filiaal de btw die drukt op de ingekochte diensten niet in aftrek brengen.

In lidstaten waar buitenlandse vestigingen onderdeel uit mogen maken van de btw-groep, en de Skandia-leer dus niet wordt toegepast, speelt de problematiek uit het Morgan Stanley arrest wel onverminderd, stellen Merkx en Starkenburg. Hieruit kan geconcludeerd worden dat de toepassing van het arrest Skandia de impact van het Morgan Stanley arrest beperkt.⁴⁴⁰

Daarnaast bestaat volgens Merkx en Starkenburg onduidelijkheid over hoe de dubbele toets, die volgt uit het arrest Morgan Stanley, uitwerkt indien één lidstaat de Skandia-leer toepast, maar de andere lidstaat niet. Dit lichten zij toe aan de hand van het onderstaande voorbeeld.

Een belastingplichtige heeft twee vestigingen in België, A en B. Deze vestigingen hebben beiden een vaste inrichting in Nederland. A en B vormen samen een btw-groep. België past het arrest Skandia toe. De vaste inrichtingen mogen geen onderdeel uitmaken van deze btw-groep op grond van de Belgische btw-wetgeving (zie paragraaf 3.5.2.1.). Op grond van de Nederlandse btw-wetgeving daarentegen, maken de vaste inrichtingen en hun hoofdhuisen gevestigd in het buitenland onderdeel uit van de btw-

⁴³⁴ Van den Blink 2019.

⁴³⁵ Van den Blink 2019.

⁴³⁶ Van den Blink & Gunter 2019.

⁴³⁷ HvJ EU 17 september 2014, C-7/13 (Skandia).

⁴³⁸ Van den Blink & Gunter 2019.

⁴³⁹ Merkx & Starkenburg 2019.

⁴⁴⁰ Merkx & Starkenburg 2019.

groep. Hierdoor wordt de uitwerking van het arrest Skandia beperkt (zie paragraaf 3.5.2.3.). Een van de Nederlandse vaste inrichtingen verricht handelingen voor het Belgische hoofdhuis (B). Voor deze handelingen maakt de vaste inrichting kosten waar Nederlandse btw op drukt. De handelingen worden door het Belgische hoofdhuis gebruikt voor het verrichten van vrijgestelde prestaties aan derden. Vanuit België bekeken verricht het hoofdhuis dus vrijgestelde prestaties, terwijl in deze casus de aanname wordt gemaakt dat deze verrichte prestaties aan derden op grond van de Nederlandse btw-wetgeving aangemerkt worden als belaste prestaties. Ook de handelingen verricht door de vaste inrichting aan het hoofdhuis B kunnen aangemerkt worden als belaste prestaties, indien deze handelingen op grond van nationale wetgeving als belastbaar worden aangemerkt.⁴⁴¹

De uitwerking van het arrest Morgan Stanley in deze casus is als volgt. Uit de conclusie van het HvJ in dit arrest volgt dat voor het bepalen van het recht op aftrek, gekeken moet worden of op grond van de Nederlandse en Belgische btw-wetgeving recht op aftrek bestaat. Uit Nederlandse btw-wetgeving volgt dat hiervoor vastgesteld moet worden of recht op aftrek zou bestaan op grond van de Nederlandse btw-wetgeving op de door het Belgische hoofdhuis verrichte prestaties. Uit de voorgaande paragraaf volgt dat de prestaties van het hoofdhuis verricht aan derden op grond van Nederlandse btw-wetgeving aangemerkt worden als belaste prestaties, dus aan deze voorwaarde wordt voldaan. Vanuit Belgisch perspectief worden de prestaties die de vaste inrichting heeft ingekocht voor het verrichten van handelingen aan het hoofdhuis, op grond van het arrest Skandia, daarentegen toegeschreven aan de prestatie van de vaste inrichting aan de btw-groep in België.⁴⁴² Aangezien hier sprake is van een intracommunautaire dienst is de verleggingsregeling van toepassing. Om deze reden zal in België via verlegging btw verschuldigd zijn. Vanuit Nederlands perspectief hoeft geen factuur verstuurd te worden, maar vanuit Belgische perspectief moet dit wel.⁴⁴³

Nu komt volgens Merkx en Starkenburg de vraag op hoe moet worden omgegaan met de toets aan het Belgisch belastingrecht voor het bepalen van het recht op aftrek van Nederlandse btw voor de vaste inrichting. Moet de belastingplichtige zich hiervoor baseren op de prestaties van de vaste inrichting (in overeenstemming met de wetgeving van lidstaten die het arrest Skandia hebben toegepast) of juist op de prestaties van het hoofdhuis (in overeenstemming met de wetgeving van lidstaten die het arrest Skandia niet hebben toegepast)?⁴⁴⁴

Ik twijfel echter of deze vraag daadwerkelijk opkomt. Als namelijk puur naar de werking van de btw-groep wordt gekeken, is het mijns inziens mogelijk dat het Morgan Stanley arrest überhaupt niet aan de orde komt bij het bestaan van een btw-groep.

In het geval een lidstaat niet toestaat dat buitenlandse vestigingen onderdeel uitmaken van een btw-groep in deze lidstaat, zoals bijvoorbeeld België, is het Morgan Stanley arrest niet van toepassing zoals eerder in deze paragraaf besproken is. Als een filiaal dan een dienst inkoopt voor het hoofdhuis en het hoofdhuis of het filiaal onderdeel uitmaakt van een btw-groep, wordt de prestatie van het filiaal aan het hoofdhuis immers aangemerkt als belaste prestatie. In deze situatie zie je dus geen interne handeling tussen het filiaal en het hoofdhuis, waardoor het Morgan Stanley arrest niet van toepassing is.

Als een lidstaat wel toestaat dat een buitenlandse vestiging onderdeel uitmaakt van de btw-groep, zoals bijvoorbeeld Nederland, en het filiaal gevestigd in deze lidstaat en het buitenlandse hoofdhuis samen een btw-groep vormen is het Morgan Stanley arrest mijns inziens ook niet van toepassing. In deze situatie kan namelijk beargumenteerd worden dat we geen onderlinge handelingen zien. Het hiervoor beschreven voorbeeld van Merkx en Starkenburg zal dan als volgt uitwerken. De btw-groep zal btw-aangifte doen in Nederland om de Nederlandse btw in aftrek te brengen. Gezien

⁴⁴¹ Merkx & Starkenburg 2019.

⁴⁴² Merkx & Starkenburg 2019.

⁴⁴³ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2019.

⁴⁴⁴ Merkx & Starkenburg 2019.

vanuit Nederlands perspectief bestaat deze btw-groep uit de Belgische vestigingen A en B en de Nederlandse vaste inrichtingen. Het is dus deze btw-groep die in Nederland een dienst inkoopt belast met Nederlandse btw en vervolgens met deze ingekochte dienst een prestatie verricht in België. Hierdoor zijn geen afzonderlijke onderdelen meer te zien wat tot gevolg heeft dat geen sprake is van onderlinge prestaties tussen de vestigingen in België en de Nederlandse vaste inrichtingen. Het Morgan Stanley arrest ziet juist op deze onderlinge prestaties. De dubbele toets die volgt uit het Morgan Stanley arrest is dan ook niet van toepassing in deze situatie aangezien enkel de btw-groep te zien is, in plaats van twee vestigingen.

Door op deze manier te beredeneren wordt niet toegekomen aan de door Merkx en Starkenburg gestelde vraag, hoe moet worden omgegaan met de toets aan het Belgisch belastingrecht voor het bepalen van het recht op aftrek van Nederlandse btw voor de vaste inrichting. Mijns inziens is het Morgan Stanley arrest namelijk überhaupt niet van toepassing indien sprake is van een btw-groep. Het maakt hierbij niet uit of het buitenlandse hoofdhuis wel of geen onderdeel mag uitmaken van de btw-groep. In beide gevallen is, weliswaar om een andere reden, het Morgan Stanley arrest niet van toepassing. Eerder in deze paragraaf werd een andere zienswijze toegelicht, namelijk dat in lidstaten waar buitenlandse vestigingen onderdeel uit mogen maken van de btw-groep de problematiek uit het Morgan Stanley arrest wel onverminderd speelt. Uit deze paragraaf blijkt dus in ieder geval dat de samenloop van het Morgan Stanley arrest met de btw-groep onduidelijk is.

6.4. Samenloop met de One stop shop

Op 25 mei heeft de Europese Commissie een voorstel gepubliceerd waarin wijzigingen van de huidige Europese btw-regels zijn opgenomen. Een belangrijk onderdeel van dit voorstel is de One Stop Shop (ook wel het éénloketsysteem). Met behulp van deze regeling kunnen belastingplichtigen via één onlineportaal alle btw-verplichtingen regelen. De Europese Commissie geeft aan dat dankzij de online One Stop Shop de weg vrijgemaakt wordt voor eenvoudigere regels. Daarnaast zal de administratieve last voor belastingplichtigen afnemen en de gebruiksvriendelijkheid toenemen.⁴⁴⁵

In het voorstel tot technische wijziging van de Btw-richtlijn inzake het definitieve btw-stelsel is een pro rata regeling opgenomen voor de situatie dat een belastingplichtige de One stop Shop toepast en meerdere vestigingen in andere lidstaten heeft die zowel belaste als vrijgestelde activiteiten uitvoeren. Uit artikel 369 octies bis van dit voorstel volgt dat het recht op aftrek bepaald wordt "door elke lidstaat van vestiging, in overeenstemming met de artikelen 174 en 175, voor alle door de belastingplichtige verrichte handelingen vanuit die vestiging."⁴⁴⁶ Dit artikel is gebaseerd op het, in hoofdstuk 4 besproken, arrest Le Crédit Lyonnais waar een HvJ tot een andere conclusie kwam als in het arrest Morgan Stanley. Dit betreft natuurlijk slechts een voorstel, maar indien deze tekst niet aangepast wordt voordat deze regeling in de Btw-richtlijn wordt opgenomen, kan dit tot een verschillende behandeling leiden van belastingplichtigen die wel gebruik maken van de One Stop Shop en belastingplichtigen die daar geen gebruik van maken.⁴⁴⁷ Merkx en Starkenburg⁴⁴⁸ betogen daarom dat indien de tekst van dit artikel niet gewijzigd wordt, een gelijke regeling van kracht moet worden voor belastingplichtigen die niet middels een One Stop Shop ondernemen. De One Stop Shop regeling is namelijk enkel een keuzeregeling voor belastingplichtigen en dient niet te leiden tot een verschil van het recht op aftrek. Ik sluit mij hierbij aan, het regelen van het recht op aftrek is immers niet het doel van de One Stop Shop regeling, maar vereenvoudiging doordat bijvoorbeeld geen registratie voor btw-doeleinden meer benodigd is.⁴⁴⁹ Het lijkt mij daarnaast niet de bedoeling dat de belastingplichtigen het oordeel van het HvJ in het arrest

⁴⁴⁵ Redactie Vakstudie Nieuws 2018.

⁴⁴⁶ Artikel 369 octies bis, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten.

⁴⁴⁷ Merkx & Starkenburg 2019.

⁴⁴⁸ Merkx & Starkenburg 2019.

⁴⁴⁹ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten.

Morgan Stanley kunnen omzeilen door gebruik te maken van de One Stop Shop. Daarom ben ik van mening dat dit artikel aangepast moet worden of een vergelijkbare regeling opgenomen moet worden voor belastingplichtigen die geen gebruik maken van de One Stop Shop. Op deze manier wordt de gelijke behandeling van belastingplichtigen en daarmee de neutraliteit van het btw-systeem gewaarborgd.

6.5. *Bedrijven beïnvloed door het Morgan Stanley arrest*

In het Morgan Stanley arrest en het overwegend deel van de besproken arresten waar dezelfde problematiek speelt, is de betrokken partij een bank. Dit wijst erop dat deze problematiek dus vaak in deze sector speelt. Dit is mijns inziens te verklaren doordat bankbedrijven doorgaans zowel aftrekgerechtigde als niet-aftrekgerechtigde prestaties verrichten (zoals volgt uit het voorbeeld in paragraaf 6.2.1.). Daarnaast werken bankbedrijven veel met vaste inrichtingen vanwege de Europese toezichtregels. Uit deze regels volgt namelijk dat indien een bank in één lidstaat een bankvergunning heeft, de bank ook in andere lidstaten activiteiten mag verrichten via een vaste inrichting op grond van deze vergunning. Dit ‘Europese paspoort’ is niet van toepassing bij het opereren in andere lidstaten via dochterondernemingen in plaats van vaste inrichtingen. Om deze reden is het gunstig voor bankbedrijven om via een vaste inrichting te opereren.⁴⁵⁰

Het Morgan Stanley arrest kan ook van toepassing zijn in andere sectoren. Merkx en Starkenburg⁴⁵¹ wijzen op de olie- en gaswinningssector. Het voorbeeld, wat overeenkomt met de praktijk, dat zij hierbij aanhalen is als volgt. Een rechtspersoon is actief in de olie- en gaswinningsindustrie. De rechtspersoon heeft een hoofdhuis gevestigd in Nederland en diverse vaste inrichtingen gevestigd in andere landen. Het Nederlandse hoofdhuis verwerft geen ‘eigen’ omzet of verricht enkel activiteiten waar geen recht op aftrek voor bestaat (bijvoorbeeld het verstrekken van rentedragende leningen aan een dochtervennootschap gevestigd in een andere lidstaat). Hierdoor heeft het hoofdhuis op zichzelf geen recht op aftrek van btw. De vaste inrichtingen voeren echter wel belaste activiteiten uit, namelijk het winnen en verkopen van olie en gas, waardoor zij wel recht op aftrek hebben. Kosten gemaakt door het hoofdhuis worden deels gebruikt voor prestaties verricht door de vaste inrichtingen. Waar in het verleden nog discussie bestond over in hoeverre recht op aftrek bestond op deze kosten, stellen Merkx en Starkenburg dat op grond van het Morgan Stanley arrest (deels) aftrekrecht bestaat op deze kosten voor zover de kosten (mede) aangewend worden voor belaste prestaties van de vaste inrichtingen.

Uit dit voorbeeld blijkt dat het Morgan Stanley arrest niet alleen in de bankensector maar ook in andere sectoren van toepassing kan zijn, zolang de betrokken vaste inrichting en/of het hoofdhuis geen volledig recht op aftrek heeft voor de prestaties die zij verricht. Daarnaast moet een belastingplichtige middels een filiaal ook in een andere lidstaat actief zijn dan de lidstaat waar het hoofdhuis gevestigd is en moeten onderlinge prestaties verricht worden.

6.6. *Verplicht toepassen van het Morgan Stanley arrest*

Uit paragraaf 6.2. volgt dat de toepassing van het Morgan Stanley arrest verschillende negatieve gevolgen met zich meebrengt voor belastingplichtigen, zoals hogere administratieve lasten. Het is daarom maar de vraag of belastingplichtigen überhaupt het Morgan Stanley arrest willen toepassen, zelfs als toepassing tot een hoger recht op aftrek leidt. Ik vraag mij af of een belastingplichtige ervoor mag kiezen om de Morgan Stanley-leer niet toe te passen. Is het een recht of de plicht van een belastingplichtige om het arrest Morgan Stanley toe te passen?

⁴⁵⁰ De Nederlandsche Bank 2017.

⁴⁵¹ Merkx & Starkenburg 2019.

Mijns inziens zal dit voornamelijk afhangen van de belastingautoriteiten van de lidstaten waar een belastingplichtige vestigingen heeft. Belastingautoriteiten kunnen ervoor kiezen om het gebruiken van de standaard pro rata berekening die volgt uit artikel 174, Btw-richtlijn toe te staan in situaties vergelijkbaar met het Morgan Stanley arrest. Belastingautoriteiten kunnen echter ook kiezen om naheffingen (en eventueel boetes) op te leggen indien een belastingplichtige de Morgan Stanley-leer niet toepast. Hierdoor dwingt de belastingautoriteit actief het uitvoeren van de Morgan Stanley-leer af. Mijn verwachting is dat belastingautoriteiten in de meeste lidstaten, waaronder Nederland, de toepassing van het arrest niet actief zullen gaan afdwingen, gezien de vele pro rata's die het arrest tot gevolg heeft en de daarmee samenhangende verlaagde controleerbaarheid en nadelen voor belastingplichtigen. Enkele belastingautoriteiten zullen, bijvoorbeeld met het oog op een hoog overheidstekort van de lidstaat, echter mogelijk kiezen om de toepassing van het Morgan Stanley arrest actief af te dwingen.

6.6.1. Deels toepassen van het Morgan Stanley arrest

Daarnaast kan de vraag gesteld worden of een belastingplichtige het recht heeft om voor bepaalde aangeschafte goederen of diensten op grond van het Morgan Stanley arrest een deel pro rata toe te passen, terwijl hij op een ander aangeschaft goed of dienst kiest de totale pro rata toe te passen. Kan een belastingplichtige zich dus deels beroepen op de richtlijn en deels op het Morgan Stanley arrest? Merkx en Starkenburg⁴⁵² zijn van mening dat dit mogelijk toegestaan is op grond van het arrest GMAC UK⁴⁵³. In dit arrest oordeelde het HvJ namelijk dat als een belastingplichtige voor een handeling zich rechtstreeks op de Btw-richtlijn beroept een lidstaat hem niet kan verbieden dat de belastingplichtige zich voor een andere handeling, die samenhangt met de eerstgenoemde handeling, beroept op nationale wetgeving.⁴⁵⁴ Hierdoor kan een selectief beroep gedaan worden op de Btw-richtlijn. Dit arrest zag echter wel op uitgaande handelingen en niet op aangeschafte goederen of diensten. Desondanks zijn Merkx en Starkenburg⁴⁵⁵ van mening dat dit arrest toch toepasbaar is en daardoor voor een belastingplichtige de mogelijkheid bestaat het Morgan Stanley arrest maar deels toe te passen.

6.7. Morgan Stanley versus Le Crédit Lyonnais en de zaak ESET

In de zaak ESET (zie paragraaf 4.4.) concludeerde het HvJ dat de volgende pro rata berekening van toepassing is voor het bepalen van het recht op aftrek van de vaste inrichting, van een belastingplichtige met een hoofdhuis in een lidstaat en een of meerdere vaste inrichtingen in andere lidstaten. Hierbij is van belang dat die vaste inrichting hoofdzakelijk interne handelingen verricht, welke niet onderworpen zijn aan btw, maar daarnaast ook sporadisch belaste handelingen in de lidstaat van registratie verricht.

Formule 3: De pro rata berekening voor het vaststellen van het recht op aftrek van de vaste inrichting, van een belastingplichtige met een hoofdhuis in een lidstaat en een of meerdere vaste inrichtingen in andere lidstaten, die hoofdzakelijk interne handelingen verricht, welke niet onderworpen zijn aan btw, maar daarnaast ook sporadisch belaste handelingen in de lidstaat van registratie verricht (HvJ ESET).

⁴⁵² Merkx & Starkenburg 2019.

⁴⁵³ HvJ EU 3 september 2014, C-589/12 (GMAC UK).

⁴⁵⁴ HvJ EU 3 september 2014, C-589/12 (GMAC UK), r.o. 49.

⁴⁵⁵ Merkx & Starkenburg 2019.

$$\text{Pro rata vi} = \frac{\begin{array}{l} \text{Omzet excl. btw uit handelingen van de vaste inrichting waar} \\ \text{recht op aftrek voor bestaat} + \text{omzet excl. btw uit interne handelingen} \\ \text{die zien op economische activiteiten verricht in een andere lidstaat} \\ \text{waarvoor recht op aftrek zou bestaan indien deze handelingen zouden} \\ \text{zijn verricht in de lidstaat van registratie van de vaste inrichting} \end{array}}{\text{Omzet excl. btw uit alle handelingen van de vaste inrichting}}^{456}$$

In het Morgan Stanley arrest zijn de volgende twee pro rata berekeningen vastgesteld voor het filiaal voor de uitgaven van dit filiaal die enkel betrekking hebben op belaste en vrijgestelde prestaties verricht door het hoofdhuis gevestigd in een andere lidstaat en de algemene kosten.

Formule 4: De pro rata berekening voor het vaststellen van het recht op aftrek van een filiaal gevestigd in een lidstaat, voor de uitgaven van dit filiaal die enkel betrekking hebben op belaste en vrijgestelde prestaties verricht door het hoofdhuis gevestigd in een ander lidstaat (HvJ Morgan Stanley).

$$\text{Pro rata filiaal} = \frac{\begin{array}{l} \text{Omzet excl. btw uit belastbare handelingen van het hoofdhuis waar de} \\ \text{uitgaven van het filiaal betrekking op hebben en waarvoor recht op aftrek} \\ \text{zou bestaan indien deze handelingen zouden zijn verricht in de lidstaat} \\ \text{van registratie van het filiaal} \end{array}}{\text{Omzet excl. btw uit de handelingen van het hoofdhuis waar de uitgaven} \\ \text{van het filiaal betrekking op hebben}}^{457}$$

Formule 5: De pro rata berekening voor het vaststellen van het recht op aftrek van een filiaal gevestigd in een lidstaat, voor de algemene kosten van dit filiaal die worden gebruikt voor prestaties van dit filiaal en voor prestaties van het hoofdhuis gevestigd in een andere lidstaat (HvJ Morgan Stanley).

$$\text{Pro rata filiaal} = \frac{\begin{array}{l} \text{Omzet excl. btw uit handelingen van het filiaal en de omzet excl. btw} \\ \text{uit prestaties van het hoofdhuis waarvoor recht op aftrek zou bestaan} \\ \text{indien deze handelingen zouden zijn verricht in de lidstaat van registratie} \\ \text{van het filiaal} \end{array}}{\text{Omzet excl. btw uit de handelingen van het hoofdhuis en het filiaal}}^{458}$$

Uit een vergelijking van deze formules blijkt dat het HvJ zowel in het arrest Morgan Stanley als in de zaak ESET toestaat dat rekening wordt gehouden met interne handelingen indien deze handelingen in de lidstaat waar het filiaal gevestigd is ook recht op aftrek zouden geven. De pro rata berekeningen komen weliswaar niet geheel overeen, de noemer van formule 3 (ESET) neemt bijvoorbeeld enkel de handelingen van de vaste inrichting in aanmerking terwijl in formule 4 (Morgan Stanley) de noemer juist bestaat uit de handelingen van het filiaal en formule 5 (Morgan Stanley) zowel de handelingen van het hoofdhuis als de handelingen van het filiaal in aanmerking worden genomen. Toch kan naar mijn mening geconcludeerd worden dat het HvJ in het Morgan Stanley arrest lijkt voort te borduren op de zaak ESET.

In hoofdstuk 4 is ook het arrest Le Crédit Lyonnais besproken. Het HvJ concludeerde in dit arrest dat de volgende pro rata berekening voor het hoofdhuis van toepassing is in het geval een belastingplichtige, met een hoofdhuis in een lidstaat en een of meerdere vaste inrichtingen in andere lidstaten, zowel handelingen verricht waar recht op aftrek voor bestaat als handelingen waar geen recht op aftrek voor bestaat.

⁴⁵⁶ HvJ EU 21 juni 2016, C-393/15 (ESET).

⁴⁵⁷ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 61

⁴⁵⁸ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 61

Formule 2: De pro rata berekening voor het vaststellen van het recht op aftrek van het hoofdhuis van een belastingplichtige, met een hoofdhuis in een lidstaat en een of meerdere vaste inrichtingen in andere lidstaten, die zowel handelingen verricht waar recht op aftrek voor bestaat als handelingen waar geen recht op aftrek voor bestaat (HvJ Le Crédit Lyonnais).

$$\text{Pro rata hoofdhuis} = \frac{\text{Omzet excl. btw uit handelingen van het hoofdhuis waar recht op aftrek voor bestaat}}{\text{Omzet excl. btw uit alle handelingen van het hoofdhuis}}^{459}$$

In tegenstelling tot het arrest Morgan Stanley staat niet de pro rata berekening van het filiaal maar de pro rata berekening van het hoofdhuis centraal. Toch kan het oordeel van het HvJ in deze twee arresten mijns inziens vergeleken worden. De gedachtegang van het HvJ lijkt in eerste opzicht niet overeen te komen. Het HvJ concludeert in het Le Crédit Lyonnais dat geen rekening gehouden mag worden met de omzet van een buitenlands filiaal. De pro rata berekening blijkt dus niet grensoverschrijdend. De pro rata berekening die volgt uit het Morgan Stanley arrest heeft wel dit grensoverschrijdende karakter, het filiaal mag immers onder voorwaarde rekening houden met activiteiten verricht door het hoofdhuis. Dit lijkt te wringen, stelt ook Cornielje.⁴⁶⁰ Er bestaat echter een belangrijk verschil tussen de twee arresten. In de casus van Le Crédit Lyonnais bestond namelijk geen verband tussen de kosten gemaakt door het hoofdhuis en de omzet van het filiaal.⁴⁶¹ Het grensoverschrijdend gebruik van de kosten was namelijk niet vastgesteld.⁴⁶² Terwijl in de situatie van Morgan Stanley wel degelijk een verband bestond tussen de kosten gemaakt door de vaste inrichting en de omzet van het hoofdhuis.⁴⁶³ Het is daarom mijns inziens meer dan logisch dat het HvJ tot een andere conclusie komt in deze arresten. Zoals Heydari⁴⁶⁴ aangeeft, is namelijk de omzet van de vaste inrichting (of het hoofdhuis) niet relevant voor de pro rata berekening indien geen gebruik wordt gemaakt van de kosten van de vaste inrichting door het hoofdhuis (of de kosten van het hoofdhuis door de vaste inrichting). Meerdere auteurs⁴⁶⁵ zijn daarom van mening dat het HvJ met haar oordeel in het arrest Morgan Stanley haar oordeel in het arrest Le Crédit Lyonnais heeft genuanceerd.

6.8. Toetsing van het arrest aan de beginselen van de btw

In deze paragraaf zal ik het Morgan Stanley arrest toetsen aan verschillende beginselen van de btw. In hoofdstuk 2 en 3 zijn verschillende beginselen van de btw aan bod gekomen. Ik zal mij in de onderstaande toetsing enkel focussen op het neutraliteitsbeginsel, het rechtskarakter en het recht op aftrek. De toepassing van de overige beginselen (zoals de belastingplicht en het belastbare feit) staan mijn inziens niet ter discussie in het Morgan Stanley arrest of zijn in de voorgaande paragrafen al aan bod gekomen.

6.8.1. Neutraliteitsbeginsel

Mijns inziens kan de toepassing van het Morgan Stanley arrest strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel tot gevolg hebben. Zo kan de nieuwe plaats-van-dienstregel ertoe leiden dat dubbele of niet-heffing plaatsvindt (zie paragraaf 6.1.2.), wat in strijd is met de inwendige neutraliteit. Daarnaast bestaat naar mijn mening ook mogelijk strijdigheid met de economische neutraliteit aangezien concurrentieverhoudingen verstoord worden als het deels toepassen van het Morgan Stanley arrest (zie paragraaf 6.6.1.) wordt toegestaan. Belastingplichtigen met vaste inrichtingen kunnen hierdoor het recht op aftrek meer sturen dan belastingplichtigen met

⁴⁵⁹ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 57.

⁴⁶⁰ Cornielje 2020.

⁴⁶¹ Redactie Vakstudie Nieuws 2019.

⁴⁶² Van den Blink & Gunter 2019.

⁴⁶³ Redactie Vakstudie Nieuws 2019.

⁴⁶⁴ Heydari 2019.

⁴⁶⁵ Zie onder andere: Redactie Vakstudie Nieuws 2019; Van den Blink & Gunter 2019.

dochterondernemingen, waardoor belastingplichtigen met een vaste inrichting mogelijk een hoger recht op aftrek kunnen verkrijgen. Dochterondernemingen en vaste inrichtingen worden hierdoor dus ongelijk behandeld, wat de concurrentieverhoudingen verstoort tussen belastingplichtigen met vaste inrichtingen en belastingplichtigen met dochterondernemingen.

Bovendien moet, zoals ik al eerder heb gesteld in paragraaf 6.4., artikel 369 octies bis van het One Stop Shop voorstel aangepast worden of moet een vergelijkbare regeling opgenomen worden voor belastingplichtigen die de One Stop Shop niet gebruiken, om strijdigheid met de economische neutraliteit te voorkomen.

Tot slot, ondanks dat in hoofdstuk 4 geconcludeerd werd dat het oordeel van het HvJ in het Le Crédit Lyonnais arrest beperkt en in de context van de feiten van dat geding uitgelegd moet worden, kan het zo zijn dat in enkele gevallen Le Crédit Lyonnais nog van toepassing is indien het arrest Morgan Stanley niet van toepassing is. Dit is het geval indien de lidstaat waar de vaste inrichting gevestigd is de Skandia-leer toepast. Dan vallen we dus terug op het arrest Le Crédit Lyonnais, waaruit kortgezegd volgt dat we geen rekening mogen houden met de omzet van buitenlandse bijkantoren bij de pro rata berekening van het hoofdhuis, en de zaak ESET, wat in lijn met het arrest Morgan Stanley lijkt maar de noemer van de pro rata berekening afwijkt (zie paragraaf 6.7.), waardoor mogelijk een ander recht op aftrek bestaat puur door de lidstaat van vestiging van de vaste inrichting. Hier lijkt sprake te zijn van strijd met economische neutraliteit, een ondernemer gevestigd in een andere lidstaat die soortgelijke activiteiten verricht heeft immers een ander recht op aftrek. Hier zal mijns inziens het HvJ hetzelfde argument opwerpen als in het arrest Le Crédit Lyonnais, namelijk dat de plaats van vestiging een keuze is en daarmee niet gelijk behandelt hoeft te worden. Ik vraag mij af hoe ver het HvJ in deze beredenering kan gaan, alles is immers op keuzes te herleiden. In deze situatie kan ik mij echter wel in deze beredenering vinden. Er zijn vele redenen om voor een bepaalde lidstaat te kiezen als lidstaat van vestiging, zoals fiscale voordelen. Indien een belastingplichtige wil profiteren van alle voordelen die de lidstaat van vestiging met zich meebrengt, moeten ook alle nadelen die daarmee samenhangen van toepassing zijn.

6.8.2. Het rechtskarakter van de btw

In paragraaf 2.3.1. concludeerde ik dat de btw een verbruiksbelasting is die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe 'besteding is verbruik' hanteert. Dit rechtskarakter is mijns inziens ook terug te zien in het arrest Morgan Stanley. In dit arrest wordt namelijk ook het verbruik gevolgd. De pro rata berekening van het filiaal wordt immers beïnvloedt indien de door het filiaal ingekochte diensten of goederen niet verbruikt worden door het filiaal maar door het hoofdhuis.

6.8.3. Het recht op aftrek

In het Morgan Stanley arrest staat het recht op aftrek centraal. In paragraaf 2.6. is geconcludeerd dat indien voldaan wordt aan de objectieve criteria, het recht op aftrek toch geweigerd kan worden indien sprake is van misbruik van recht. Hier borduurt het HvJ in het Morgan Stanley arrest op voort. Morgan Stanley probeerde immers misbruik te maken van het btw-systeem door via een kunstmatige constructie een hoger recht op aftrek te verkrijgen, wat het HvJ verhinderde.

6.9. Landenanalyse

In deze analyse wordt de uitwerking en de toepassing van het Morgan Stanley arrest uitgewerkt specifiek voor de landen België, het Verenigd Koninkrijk en Nederland.

6.9.1. De uitwerking van het arrest Morgan Stanley in nationale wet- en regelgeving

6.9.1.1. België

In paragraaf 6.7. is geconcludeerd dat de conclusies van het HvJ in de arresten van Le Crédit Lyonnais en Morgan Stanley strijdig lijken te zijn, maar dit niet het geval is. Het HvJ heeft namelijk met haar oordeel in het arrest Morgan Stanley haar oordeel in het arrest Le Crédit Lyonnais genuanceerd. Desondanks kan wel strijdigheid bestaan met de conclusie van het HvJ in het Morgan Stanley arrest indien lidstaten wet- en regelgeving in overeenstemming hebben gebracht met het oordeel van het HvJ in het arrest Le Crédit Lyonnais. Dit is bijvoorbeeld het geval in België, zoals volgt uit paragraaf 4.6.2.1..

In het Belgisch recht is immers opgenomen dat het niet is toegestaan om de opbrengst van transacties in het buitenland in aanmerking te nemen bij de standaard pro rata berekening indien de transacties zijn uitgevoerd door een niet-Belgische vestiging. Naar aanleiding van het Morgan Stanley arrest zijn (nog) geen wijzigingen in deze bepaling doorgevoerd. Dat België nog geen actie heeft ondernomen is vrij vanzelfsprekend, aangezien het land van 21 december 2018 tot 17 maart 2020 geen regering had. Hierdoor werden nieuwe maatregelen nauwelijks doorgevoerd. Sinds 17 maart 2020 heeft België wel een nieuwe regering, maar deze regering is slechts tijdelijk en heeft enkel bevoegdheden die zien op het aanpakken van de coronacrisis. Als de coronacrisis voorbij is, zal het regeringsvormingsproces weer opgepakt worden.⁴⁶⁶ Hierdoor is de hiervoor benoemde regeling nog steeds van kracht en zal mijns inziens ook voorlopig niet aangepast worden, aangezien daarvoor een nieuwe regering nodig is wat naar mijn verwachting nog maanden gaat duren. Het Belgisch belastingrecht is daarom momenteel niet in overeenstemming met de conclusie van het HvJ in het Morgan Stanley arrest.

6.9.1.2. *Het Verenigd Koninkrijk*

Net als in België is de nationale wet- en regelgeving van het Verenigd Koninkrijk ook in overeenstemming met het oordeel van het HvJ in het arrest *Le Crédit Lyonnais*. Zoals volgt uit paragraaf 4.6.2.2. heeft het Verenigd Koninkrijk namelijk verschillende wijzigingen in de nationale wet- en regelgeving doorgevoerd naar aanleiding van dit arrest. Zo is vastgesteld dat bedrijven die voor het berekenen van hun pro rata de standaardmethode gebruiken, de waarde van leveringen verricht door een niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigd filiaal niet in aanmerking mogen nemen in hun pro rata berekening. Door de doorgevoerde wijzigingen is de wet- en regelgeving van het Verenigd Koninkrijk strijdig met het oordeel van het HvJ in het arrest *Morgan Stanley*. Naar aanleiding van het *Morgan Stanley* arrest heeft het Verenigd Koninkrijk de nationale wet- en regelgeving niet aangepast. Dit is te verklaren doordat het Verenigd Koninkrijk geen onderdeel meer uitmaakt van de Europese Unie.⁴⁶⁷ Om deze reden kan het Verenigd Koninkrijk niet meer onder druk gezet worden om aanpassingen te maken, de nationale wet- en regelgeving hoeft immers niet meer in overeenstemming te zijn met de jurisprudentie van het HvJ. Daarnaast is mijns inziens de afgelopen tijd, en waarschijnlijk ook de komende tijd, de aandacht voornamelijk uitgegaan naar het in juiste banen leiden van de Brexit, waardoor aan de bepalingen omtrent het recht op aftrek in onderlinge grensoverschrijdende situaties geen prioriteit is gegeven.

6.9.1.3. *Nederland*

Daarentegen is de Nederlandse wet- en regelgeving niet in overeenstemming met het oordeel van het HvJ in het arrest *Le Crédit Lyonnais*. In paragraaf 8 van Mededeling 22 staat namelijk dat een Nederlandse vaste inrichting bij haar pro rata berekening de omzet van een buitenlands onderdeel in aanmerking mag nemen, als de door de vaste inrichting gekochte goederen ook door dit buitenlandse onderdeel worden gebruikt. Hierdoor lijkt de Nederlandse praktijk in overeenstemming met de conclusie van het HvJ in de zaak *ESET* en het *Morgan Stanley* arrest. In Mededeling 22 is echter niet de eis opgenomen dat de omzet van het buitenlandse onderdeel ook recht op aftrek moet geven op grond van Nederlandse wetgeving, wat wel volgt uit het arrest *Morgan Stanley*. In haar oordeel in het arrest *Morgan Stanley* zorgt het HvJ dat door deze eis het minst gunstige btw-regime van de betrokken lidstaten bepalend is. Dit geldt dus niet voor de Nederlandse wetgeving. Ondanks dit verschil is de Nederlandse nationale wet- en regelgeving meer in overeenstemming met de conclusie van het HvJ in het *Morgan Stanley* dan de wet- en regelgeving van België en het Verenigd Koninkrijk.

Ook in Nederland zijn er (nog) geen wijzigingen doorgevoerd naar aanleiding van de uitspraak in het *Morgan Stanley* arrest. Ik vermoed dat hier momenteel ook niet aan gewerkt wordt, aangezien geen enkele Kamervraag is gesteld met betrekking tot het arrest. Mijn verwachting is dat de Belastingdienst ook een terughoudende houding aan zal nemen met betrekking tot het afdwingen van de bepalingen uit het *Morgan Stanley* arrest, gelet op de verschillende nadelen die dit arrest tot gevolg heeft voor belastingplichtigen (zie paragraaf 6.2.). Daarnaast vereist toepassing van het arrest relatief veel middelen door de verlaagde controleerbaarheid (zie paragraaf 6.2.2.) en ik vraag mij af of de

⁴⁶⁶ HLN 2020a & HLN 2020b.

⁴⁶⁷ HMRC 2020.

Belastingdienst hiertoe voldoende middelen tot zijn beschikking heeft. Het Hof 's Hertogenbosch heeft onlangs wel ter ondersteuning van haar oordeel naar het Morgan Stanley arrest verwezen.⁴⁶⁸ Mogelijk kan dit erop wijzen dat de toepassing van het Morgan Stanley arrest in de toekomst afgedwongen zal worden door nationale rechters, het Hof 's Hertogenbosch kan zich immers vinden in de conclusie van het HvJ in het arrest Morgan Stanley. Het is echter nog maar afwachten welke houding de Hoge Raad zal aannemen.

6.9.2. De toepassing van het arrest Morgan Stanley

Uit paragraaf 3.5.2. volgt dat in Nederland, België en het Verenigd Koninkrijk het Skandia arrest anders uitwerkt wordt. In paragraaf 6.3. kwam ik echter tot de conclusie dat de toepassing van de Skandia-leer geen invloed heeft op de toepassing van het Morgan Stanley arrest. Het arrest is namelijk bij de aanwezigheid van een btw-groep in beginsel niet van toepassing.

Indien uitgegaan wordt van de zienswijze van Merckx en Starkenburg (zie paragraaf 6.3.), is het Morgan Stanley arrest van toepassing als de vaste inrichting gevestigd is in een lidstaat waar buitenlandse vestigingen onderdeel uit mogen maken van de btw-groep en de Skandia-leer dus niet van toepassing is. In het geval dat sprake is van een btw-groep zal volgens deze zienswijze de toepassing van het Morgan Stanley arrest als volgt uitwerken voor de drie landen. Uit het Nederlandse fiscale eenheidsregime volgt dat het buitenlandse hoofdhuis onderdeel uit kan maken van de fiscale eenheid (zie paragraaf 3.5.2.3.). In Nederland is hierdoor de Skandia-leer niet van toepassing. Als de vaste inrichting gevestigd is in Nederland en het hoofdhuis in een andere lidstaat, is het Morgan Stanley arrest dus van toepassing. Indien het hoofdhuis in Nederland gevestigd is en de vaste inrichting in een andere lidstaat, is de toepassing van het Morgan Stanley arrest afhankelijk van of de andere lidstaat het Skandia arrest heeft toegepast. België past daarentegen het Skandia arrest wel toe, waardoor volgens deze zienswijze het Morgan Stanley arrest niet van toepassing is indien de vaste inrichting in België is gevestigd en het hoofdhuis in een andere lidstaat. Hoe het Morgan Stanley arrest in het Verenigd Koninkrijk uitwerkt indien de vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk is gelegen en het hoofdhuis in een lidstaat, is afhankelijk van de toepassing van de Skandia-leer in deze lidstaat. In het geval dat de lidstaat de Skandia-leer toepast, past het Verenigd Koninkrijk zich hierop aan waardoor ook in het Verenigd Koninkrijk het Skandia arrest van toepassing is. Daar staat tegenover dat het Verenigd Koninkrijk het arrest Skandia niet toepast als in de lidstaat waar het hoofdhuis gevestigd is het Skandia arrest niet van kracht is (zie paragraaf 3.5.2.2.).

Deze uitwerking laat zien dat het belangrijk is dat duidelijkheid verschaft wordt omtrent de toepassing van het Morgan Stanley arrest bij de aanwezigheid van een btw-groep. In hoeverre het Morgan Stanley arrest in bepaalde landen van toepassing is, wordt immers sterk beïnvloed door welke benadering toegepast wordt.

6.9.3. De invloed van geconstateerde verschillen in nationale wet- en regelgeving op de uitwerking van het Morgan Stanley arrest

In de landenanalyses van de voorgaande hoofdstukken zijn een aantal verschillen geconstateerd tussen de nationale wet- en regelgeving van België, Nederland en het Verenigd Koninkrijk. Een aantal verschillen zijn in de landenanalyse van dit hoofdstuk reeds opgenomen. Zo volgt uit paragraaf 6.9.2. dat de verschillen in het toepassen van de Skandia-leer in deze landen (die opgenomen zijn in paragraaf 3.5.2.), de mate waarin het Morgan Stanley arrest van toepassing is in het betreffende land mijns inziens niet beïnvloedt. Daarnaast is bepaald, aan de hand van de landenanalyse in hoofdstuk 4, of de nationale wet- en regelgeving van België, Nederland en het Verenigd Koninkrijk in overeenstemming is met de conclusie van het HvJ in het arrest Morgan Stanley. In de komende paragraaf wordt geanalyseerd wat de invloed is van de overige geconstateerde verschillen in nationale wet- en regelgeving tussen de landen op de uitwerking van het Morgan Stanley arrest.

⁴⁶⁸ Hof 's-Hertogenbosch 27 maart 2020, nr. 18/00313, r.o. 4.9.

6.9.3.1. *De minimis-limiet bepaling*

Uit paragraaf 2.8.1. volgt dat in het Verenigd Koninkrijk recht op aftrek bestaat voor vrijgestelde prestaties indien deze activiteiten van een zodanig kleine omvang zijn dat zij insignificant zijn en onder de minimis-limieten vallen. Deze bepaling heeft tot gevolg dat belastingplichtigen die weinig vrijgestelde activiteiten verrichten, en daarmee onder de minimis limieten vallen, volledig aftrekrecht toegekend krijgen. Voor de problematiek van het Morgan Stanley arrest heeft dit de volgende consequentie. In het geval dat het hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk is gevestigd en deels vrijgestelde diensten en verder enkel belast diensten verricht, maar toch volledig recht op aftrek heeft door de minimis regel, zal de pro rata van het hoofdhuis 100% bedragen. Indien het hoofdhuis in een ander land gevestigd zou zijn, was dit recht op aftrek lager uitgevallen aangezien daar de minimis-regel niet van kracht is. Doordat het hoofdhuis dus volledig recht op aftrek heeft, zal de pro rata van het filiaal niet beperkt worden op grond van het Morgan Stanley arrest. Dit zou wel het geval zijn indien het hoofdhuis in een lidstaat gevestigd was, het minst gunstige btw-regime is immers bepalend op grond van dit arrest. Op deze manier wordt dus de impact van het Morgan Stanley arrest beperkt. In deze situatie is echter geen sprake meer van een misbruiksituatie, de belastingplichtige kan namelijk geen voordeel behalen door goederen en diensten voor het hoofdhuis in te kopen via een filiaal.

6.9.3.2. *De optieregeling voor financiële diensten*

België kent een optieregeling voor financiële diensten. Deze regeling kennen Nederland en het Verenigd Koninkrijk niet, zij staan enkel het opteren voor belast presteren toe voor de verhuur en verkoop van onroerend goed (zie paragraaf 2.8.3.). Door de optieregeling voor financiële diensten is het voor een filiaal gevestigd in België dat (onder andere) financiële prestaties verricht mogelijk om geheel belast te presteren. Hierdoor kan het Belgische filiaal een volledig recht op aftrek hebben. Indien het filiaal gevestigd zou zijn in een land dat deze optieregeling voor financiële diensten niet kent, zoals Nederland en het Verenigd Koninkrijk, zal geen volledig recht op aftrek toegekend worden. De financiële diensten worden dan immers aangemerkt als vrijgestelde prestaties waar geen recht op aftrek op bestaat.

Uit paragraaf 6.5. volgt dat in de bankensector de Morgan Stanley problematiek veel speelt. Indien een bankbedrijf een filiaal heeft in België dat geopteerd heeft om belast te presteren voor financiële diensten en een hoofdhuis heeft dat ook financiële diensten verricht in een lidstaat die deze optieregeling niet kent, kan het voor het hoofdhuis gunstig zijn om inkopen te verrichten voor haar prestaties via het Belgische filiaal. Het Belgische filiaal heeft immers een hoger recht op aftrek dan het buitenlandse hoofdhuis. Hierbij wordt als het ware misbruik gemaakt van de optieregeling die België biedt. Deze misbruiksituatie wordt voorkomen door toepassing van het Morgan Stanley arrest, tenzij sprake is van een btw-groep (zie paragraaf 6.3.).

6.9.3.3. *Pro rata gebaseerd op daadwerkelijk gebruik*

Uit het Belgische recht volgt dat aan een belastingplichtige toestemming verleend kan worden om een pro rata te hanteren gebaseerd op het werkelijke gebruik van de goederen of diensten, of een deel van deze goederen of diensten. Het gebruik van deze pro rata kan ook verplicht worden aan een belastingplichtige indien de standaard pro rata berekening ongelijkheid in de heffing van btw tot gevolg heeft. Ook in Nederland is het mogelijk om een pro rata gebaseerd op werkelijk gebruik toe te passen. In het geval dat een inspecteur of belastingplichtige kan bewijzen dat uit de pro rata berekening gebaseerd op werkelijk gebruik een andere splitsing volgt dan uit de standaard pro rata berekening, dient de belastingplichtige de pro rata op werkelijk gebruik te baseren (zie paragraaf 2.8.4.).

Het HvJ haalt in haar beredenering specifiek artikel 173, lid 1, Btw-richtlijn aan (waar de algemene pro rata gebaseerd op de omzet uit volgt) en verwijst niet naar artikel 173, lid 2, Btw-richtlijn (waarin is opgenomen dat lidstaten de vrijheid hebben om een niet op de omzet gebaseerde pro rata toe te staan). Daarnaast volgt uit de aangehaalde feiten en de conclusie van het HvJ niet dat het draait om een andere pro rata dan de standaard pro rata gebaseerd op de omzet. Om deze redenen stelt van den Blink⁴⁶⁹ dat waarschijnlijk geen sprake is van een afwijkende pro rata, zoals de werkelijke gebruik pro rata, in dit

⁴⁶⁹ Van den Blink 2019.

arrest. Mijns inziens is het oordeel van het HvJ in het Morgan Stanley arrest daarom niet van toepassing op belastingplichtigen die een werkelijk gebruik pro rata hanteren.

Nu komt de vraag op of door het gebruik van een werkelijk gebruik pro rata nog wel de misbruiksituatie kan ontstaan die het HvJ met haar oordeel in het Morgan Stanley arrest heeft verhinderd (zie paragraaf 6.1.4.4.). Dit is afhankelijk van of gekeken wordt naar het werkelijk gebruik van het filiaal, een prestatie aan het hoofdhuis, of naar voor welke prestaties het hoofdhuis de ingekochte dienst gebruikt. Om dit te bepalen is het van belang om te weten hoe onderlinge prestaties behandeld worden in nationale wet en regelgeving.

In Nederland worden onderlinge prestaties tussen een buitenlandse belastingplichtige en een in Nederland gevestigd filiaal niet betrokken in de btw-heffing. Doordat de onderlinge prestaties buiten de heffing vallen, moet mijns inziens het werkelijk gebruik vastgesteld worden door te kijken naar de prestaties die het hoofdhuis met behulp van ingekochte diensten verricht en niet naar de onderlinge prestatie. Indien het hoofdhuis een lager aftrekrecht heeft dan het filiaal, kan geen voordeel behaald worden door de diensten die gebruikt zullen worden door het hoofdhuis door het filiaal in te laten kopen. Het werkelijk gebruik door het hoofdhuis is immers doorslaggevend. Als het hoofdhuis een hoger recht op aftrek heeft dan het filiaal bestaat ook geen kans op misbruik, het is mijns inziens namelijk terecht dat ook in deze situatie het (hogere) aftrekrecht van het hoofdhuis bepalend is aangezien de diensten ook daadwerkelijk gebruikt worden door het hoofdhuis. Door de diensten direct in te kopen via het hoofdhuis had dan ook hetzelfde recht op aftrek bestaan. Op deze manier wordt een belastingplichtige die om legitieme reden een dienst inkoopt via het filiaal niet benadeeld.

In België kan een buitenlandse vestiging geen onderdeel uitmaken van een Belgische btw-groep. Hierdoor ziet België een belaste dienst van de Belgische vaste inrichting aan het buitenlandse hoofdhuis. Naar mijn mening zal daarom ook geen misbruiksituatie ontstaan zoals in het arrest Morgan Stanley. Als het hoofdhuis een lager recht op aftrek heeft dan de vaste inrichting levert het immers geen voordeel op om diensten gebruikt door het hoofdhuis in te kopen via een vaste inrichting. Doordat de onderlinge diensten belast zijn loopt het hoofdhuis alsnog tegen zijn eigen beperkte aftrekrecht aan. Het maakt hier mijns inziens dan ook niet uit of de Belgische pro rata berekening wordt gebaseerd op het werkelijk gebruik of de omzet.

Uit het bovenstaande kan geconcludeerd worden dat een Belgische of Nederlandse vaste inrichting, die een pro rata gebaseerd op werkelijk gebruik toepast, niet gebruikt kan worden om de misbruiksituatie die het HvJ in het Morgan Stanley arrest verhinderd, te omzeilen.

6.9.3.4. *Speciale pro rata*

Het HMRC staat toe dat belastingplichtigen een speciale methode toepassen voor het berekenen van de pro rata indien de standaard methode niet tot een eerlijk en redelijk resultaat leidt (zie paragraaf 2.8.4.2.). Uit de voorgaande paragraaf blijkt dat een Belgisch of Nederlands filiaal niet gebruikt kan worden om de misbruiksituatie die het HvJ in het Morgan Stanley arrest verhinderd te omzeilen. Mijns inziens is dit anders voor een filiaal gevestigd in het Verenigd Koninkrijk. Dit is bijvoorbeeld het geval indien een filiaal gevestigd in het Verenigd Koninkrijk een speciale pro rata berekening toepast gebaseerd op het aantal werknemers dat gebruikt wordt om belastbare prestaties te verrichten, afgezet tegen het totaal aantal werknemers. Als dit filiaal een hoger recht op aftrek heeft dan een buitenlands hoofdhuis kan het namelijk gunstig zijn om diensten die gebruikt zullen worden door het hoofdhuis in te kopen via het filiaal. Indien het filiaal de ingekochte diensten direct levert aan het hoofdhuis zonder zelf nog verdere arbeid te verrichten, wordt de pro rata van het filiaal niet beïnvloed. De verhouding tussen de werknemers van het filiaal die gebruikt worden om belast te presteren ten opzichte van het totaal aantal werknemers van het filiaal verandert immers niet. Op deze manier hebben belastingplichtigen met een filiaal in het Verenigd Koninkrijk mijns inziens toch nog de optie om een btw-voordeel te behalen door diensten gebruikt door een buitenlands hoofdhuis in te kopen via een filiaal in het Verenigd Koninkrijk dat een speciale pro rata methode toepast. Dit lijkt mij ook van toepassing voor andere speciale pro rata methodes zoals een pro rata gebaseerd op het deel van een gebouw dat wordt gebruikt voor het verrichten van belaste prestaties uitgedrukt als een percentage van de totale oppervlakte van het gebouw.

6.9.4. *Brexit*

Per 31 januari 2020 maakt het Verenigd Koninkrijk geen onderdeel meer uit van de Europese Unie. Het HMRC heeft echter aangegeven dat gedurende de transitieperiode, die duurt tot 31 december 2020, geen nieuwe regelingen van kracht zullen zijn.⁴⁷⁰ Om deze reden ben ik in de voorgaande landenanalyse ervan uitgegaan dat in het Verenigd Koninkrijk het Unierecht nog onverkort van toepassing is. Deze analyse zal vanaf 1 januari 2021 anders uitwerken. Vanaf dat moment is de Europese jurisprudentie immers niet meer van kracht. Doordat het Verenigd Koninkrijk ook momenteel het oordeel van het HvJ niet in nationale wetgeving heeft geïmplementeerd is het Morgan Stanley arrest dan niet meer van toepassing. Het HMRC kan natuurlijk wel kiezen om de toepassing van het oordeel van het HvJ in het Morgan Stanley arrest door belastingplichtigen goed te keuren. Bovendien kan in nationale wet- en regelgeving een vergelijkbare regeling worden opgenomen of kan de nationale rechter een vergelijkbare uitspraak doen in een vergelijkbare zaak. Op deze manieren kan het Morgan Stanley arrest na de Brexit toch van kracht blijven. Of hiervoor gekozen zal worden blijft speculeren. Ik acht deze kans klein aangezien de toepassing van het arrest verschillende nadelige gevolgen heeft voor belastingplichtigen, zoals volgt uit paragraaf 6.2.. Daarnaast lijkt mij dit niet een kwestie waar, in ieder geval op korte termijn, prioriteit aangegeven zal worden.

Doordat het Verenigd Koninkrijk momenteel geen onderdeel meer uitmaakt van de Europese Unie, zullen lidstaten het Verenigd Koninkrijk aanmerken als een derde land. Hoe het recht op aftrek van een filiaal gevestigd in een lidstaat vastgesteld dient te worden, indien dit filiaal transacties verricht welke onderworpen zijn aan btw in deze lidstaat, maar daarnaast ook diensten levert ten behoeve van het hoofdhuis en bijkantoren van diezelfde belastingplichtige gevestigd in het Verenigd Koninkrijk, zal moeten blijken uit het oordeel van het HvJ in de zaak *Bank of China* (zie paragraaf 6.1.3.).⁴⁷¹

6.10. *Deelconclusie*

De eerste deelvraag die in dit hoofdstuk centraal staat is: ‘Welke partijen zullen beïnvloed worden door het Morgan Stanley arrest?’. In paragraaf 6.5. werd geconcludeerd dat de Morgan Stanley problematiek vooral speelt in de bankensector, maar ook toepassing kan vinden in andere sectoren. Voorwaarden hiervoor zijn dat een belastingplichtige middels een filiaal ook in een andere lidstaat actief is dan de lidstaat waar het hoofdhuis is gevestigd, de betrokken vaste inrichting en/of het hoofdhuis geen volledig recht op aftrek heeft voor de prestaties die zij verricht en er dienen onderlinge prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting verricht te worden.

De tweede deelvraag die in dit hoofdstuk beantwoord wordt is: ‘Welke gevolgen zal het Morgan Stanley arrest hebben voor deze partijen?’. Hiertoe is eerst het commentaar op het Morgan Stanley arrest besproken dat volgt uit de literatuur. Zo bestaat onduidelijkheid met betrekking tot de omzet die in aanmerking genomen moet worden in de pro rata van het filiaal voor de algemene kosten. Daarnaast volgt niet uit het arrest hoe omgegaan moet worden met omzet uit financiële diensten verricht aan afnemers gevestigd in derde landen. Ook bestaat onduidelijkheid omtrent de afnemer doordat in de casus van het Morgan Stanley arrest de nieuwe plaats-van-dienstregel nog niet van toepassing was. Daarnaast volgt uit de rechtsoverwegingen van het HvJ niet duidelijk of de dubbele toets aan de Btw-richtlijn getoetst mag worden of dat getoetst moet worden aan het nationaal recht van landen. Ook wordt besproken dat de dubbele toets die volgt uit het Morgan Stanley arrest niet in overeenstemming lijkt te zijn met de Btw-richtlijn. De dubbele toets lijkt ook niet te volgen uit eerdere jurisprudentie. Daarentegen is de gefragmenteerde benadering die het HvJ in het Morgan Stanley arrest hanteert wel terug te vinden in eerdere arresten van het HvJ. Hierdoor bestaat het vermoeden dat het HvJ één pro rata berekening voor alle algemene kosten te star vindt. Ondanks dat de dubbele toets strijdig lijkt met eerdere jurisprudentie en de Btw-richtlijn, is het oordeel van het HvJ mijns inziens toch begrijpelijk.

⁴⁷⁰ HMRC 2020.

⁴⁷¹ Aanhangige zaak nr. CJ 7 oktober 2019, C-737/19 (*Bank of China Limited*).

Naar mijn mening is namelijk sprake van een gelegenheidsarrest, waarbij de dubbele toets door het HvJ wordt gebruikt om misbruik te voorkomen.

Om de tweede deelvraag te beantwoorden zijn ook de gevolgen van het Morgan Stanley arrest voor de praktijk uiteengezet. Allereerst werd geconstateerd dat door het arrest belastingplichtigen mogelijk vele pro rata's toe moeten passen. Hierdoor zullen de administratieve lasten voor de belastingplichtigen toenemen en controleerbaarheid door belastingautoriteiten afnemen. Ook moet een vaste inrichting als gevolg van het arrest voortaan de wetgeving omtrent het recht op aftrek van twee landen kennen. Gezien deze negatieve gevolgen voor belastingplichtigen is het maar de vraag of belastingplichtigen ervoor zullen kiezen om het Morgan Stanley arrest toe te passen. In hoeverre de toepassing van het arrest een recht of de plicht van een belastingplichtige is, hangt mijns inziens af van of de belastingautoriteiten van de lidstaat van vestiging toepassing van het arrest afdwingen. Daarnaast lijkt op grond van eerdere jurisprudentie het deels toepassen van het Morgan Stanley arrest mogelijk.

Tevens is de samenloop van het Morgan Stanley arrest met de btw-groep besproken. Mijns inziens is het Morgan Stanley arrest niet van toepassing als sprake is van een btw-groep. Merkx en Starkenburg stellen daarentegen dat het Morgan Stanley arrest wel van toepassing is indien een lidstaat toestaat dat buitenlandse vestigingen onderdeel uit kunnen maken van een btw-groep en dus de Skandia-leer niet toepast. Het bestaan van deze verschillende zienswijzen geeft aan dat de toepassing van het arrest Morgan Stanley onduidelijk is indien sprake is van een btw-groep.

Met betrekking tot eerdere jurisprudentie, besproken in hoofdstuk 4, werd geconcludeerd dat het HvJ met haar oordeel in het arrest Morgan Stanley lijkt voort te borduren op haar conclusie in de zaak ESET. Daarnaast lijkt het HvJ met het Morgan Stanley arrest een nuancering op haar conclusie in het arrest Le Crédit Lyonnais aan te brengen.

Tot slot, is het Morgan Stanley arrest getoetst aan het neutraliteitsbeginsel. Hieruit volgt mijns inziens dat met betrekking tot de nieuwe plaats-van-dienstregel, het deels toepassen van het Morgan Stanley arrest en het niet aanpassen van artikel 369 octies bis van het One Stop Shop voorstel, door de toepassing van het Morgan Stanley arrest strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel kan ontstaan. Daarnaast wordt geconcludeerd dat het Morgan Stanley arrest in overeenstemming is met het rechtskarakter van de btw en het beginsel van het recht op aftrek.

Uit de landenanalyse kunnen de volgende conclusies getrokken worden. Zowel de nationale wet- en regelgeving van België als het Verenigd Koninkrijk is momenteel niet in overeenstemming met de conclusie van het HvJ in het Morgan Stanley arrest. Bedrijven mogen in deze landen immers bij de pro rata berekening geen rekening houden met de omzet van een buitenlands onderdeel. De Nederlandse nationale wet- en regelgeving is meer in overeenstemming met de conclusie van het HvJ in het Morgan Stanley arrest dan de wet- en regelgeving van België en het Verenigd Koninkrijk. In het Nederlands recht is echter niet de eis opgenomen dat de omzet van het buitenlandse onderdeel ook recht op aftrek moet geven op grond van Nederlandse wetgeving, wat wel volgt uit het arrest Morgan Stanley. Ook de toepassing van het Morgan Stanley arrest is besproken. Indien wordt uitgegaan van de zienswijze van Merkx en Starkenburg, met betrekking tot de invloed van de Skandia-leer op de toepassing van het Morgan Stanley arrest, verschilt de toepassing van het arrest tussen lidstaten. Mijns inziens is het Morgan Stanley arrest überhaupt niet van toepassing indien sprake is van een btw-groep. Hierdoor heeft naar mijn mening de toepassing van het Skandia arrest door een lidstaat geen invloed op de toepassing van het Morgan Stanley arrest in deze lidstaat.

De impact van het Morgan Stanley arrest wordt beperkt door de minimis-regel, aangezien het mogelijk is dat een deels vrijgesteld presterend hoofdhuis gevestigd in het Verenigd Koninkrijk op grond van deze regeling in aanmerking komt voor een volledig recht op aftrek. In dit geval zal de pro rata van het filiaal niet beperkt worden. Hierdoor kan door de belastingplichtige ook geen voordeel behaald worden door goederen en diensten in te kopen via een filiaal. Daarnaast is vastgesteld dat de kans op misbruikssituaties zoals in het Morgan Stanley arrest in België vergroot wordt doordat een optieregeling voor financiële prestaties is opgenomen in het Belgische recht. Dat in België deze optieregeling bestaat

leidt er immers in beginsel toe dat het gunstig kan zijn voor een bankbedrijf om inkopen voor het hoofdhuis te doen via een Belgische vaste inrichting.

Daarnaast lijkt het Morgan Stanley arrest enkel te gelden voor de standaard pro rata berekening. Dit heeft mijns inziens niet tot gevolg dat door de optie die het Belgische en Nederlandse recht biedt tot het hanteren van een pro rata gebaseerd op het werkelijke gebruik, nog wel de misbruiksituatie kan ontstaan die het HvJ met haar oordeel in het Morgan Stanley arrest heeft verhinderd. Dit is naar mijn mening mogelijk niet het geval voor de speciale pro rata die toegestaan wordt in het Verenigd Koninkrijk. Dan kan namelijk alsnog misbruik worden gemaakt als een filiaal gevestigd in het Verenigd Koninkrijk gebruikt wordt om diensten in te kopen voor het hoofdhuis dat gevestigd is in een lidstaat.

7. Conclusie

Het doel van deze scriptie is het beantwoorden van de volgende probleemstelling:

In hoeverre beïnvloedt het Morgan Stanley arrest de vaststelling van de btw-aftrek op kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis?

Om deze probleemstelling te beantwoorden zijn in de voorgaande hoofdstukken verschillende deelvragen beantwoord. Deze deelvragen en de bijbehorende antwoorden zullen in deze conclusie nogmaals kort besproken worden. Ook worden de belangrijkste conclusies uit de landenanalyse benoemd. Vervolgens zal een antwoord wordt gegeven op de bovenstaande probleemstelling.

7.1. Beantwoording van de deelvragen

7.1.1. Wat zijn de beginselen van de btw?

De eerste deelvraag luidt: wat zijn de beginselen van de btw? Uit hoofdstuk 2 blijkt dat het gemeenschappelijke btw-stelsel twee grondbeginselen kent, te weten het neutraliteitsbeginsel en het rechtskarakter. Het rechtskarakter van een belasting weergeeft het object en subject van heffing. In de literatuur bestaat discussie over de invulling van het rechtskarakter van de btw. Ik sluit mij aan bij Merkkx en ben daarmee van mening dat de btw aan te merken is als een verbruiksbelasting “die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe ‘besteding is verbruik’ hanteert”⁴⁷². Het neutraliteitsbeginsel is onder te verdelen in interne en uitwendige neutraliteit. Interne neutraliteit ziet erop toe dat de heffing van btw tot zo min mogelijk last voor ondernemers leidt. Daarnaast moet ook in verhoudingen buiten de onderneming de heffing van de btw zo neutraal mogelijk zijn, dit wordt de uitwendige neutraliteit genoemd. Uitwendige neutraliteit kan opgesplitst worden in economische neutraliteit, juridische neutraliteit en externe neutraliteit. Economische neutraliteit heeft als uitgangspunt dat de heffing van btw de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet mag verstoren. Verder volgt uit de juridische neutraliteit dat de heffing van btw evenredig moet zijn aan de prijs van goederen en diensten. De laatste vorm van neutraliteit, externe neutraliteit, vereist gelijke heffing over goederen die een consument in het binnenland aanschaft en goederen die een consument in het buitenland aanschaft. In hoofdstuk 2 zijn nog meer beginselen van de btw besproken. Zo werd in dit hoofdstuk stilgestaan bij de belastingplicht en het belastbaar feit. Een ander beginsel van de btw dat is besproken is het recht op aftrek.

7.1.2. Wanneer heeft een belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting?

Dit recht op aftrek stond tevens centraal voor het beantwoorden van de tweede deelvraag: wanneer heeft een belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting? In artikel 168, Btw-richtlijn is opgenomen dat belastingplichtigen recht hebben op aftrek van voorbelasting “voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige”. Daarnaast moet de btw aan een belastingplichtige in rekening zijn gebracht en dient de btw vermeld te zijn op een factuur die aan de factuurvereisten voldoet. Ook moet de btw gerelateerd zijn aan een aan de belastingplichtige verrichte prestatie. Bovendien volgt uit hoofdstuk 2 ook dat op niet economische activiteiten geen recht op aftrek bestaat. Als een belastingplichtige zowel niet-economische als economische activiteiten verricht, moet het recht op aftrek vastgesteld worden met behulp van de pro rata berekening. Ook vrijgestelde activiteiten leiden niet tot recht op aftrek van voorbelasting. In het geval dat een belastingplichtige kosten maakt die zowel betrekking hebben op belaste als vrijgestelde activiteiten, moet het recht op aftrek bepaald worden aan de hand van een pro rata berekening.

7.1.3. Hoe wordt de vaste inrichting in de btw behandeld?

In hoofdstuk 3 werd vervolgens besproken hoe omgegaan dient te worden met de vaste inrichting in de btw. De deelvraag die in dit hoofdstuk centraal stond was dan ook: hoe wordt de vaste inrichting in de btw behandeld? In het geval dat een filiaal aangemerkt wordt als vaste inrichting, wordt de vestigingsplaats van dit filiaal gehanteerd als de plaats van dienstverrichting in plaats van de vestigingsplaats van het hoofdhuis. Om als vaste inrichting aangemerkt te worden moet aan een aantal vereisten voldaan worden. Deze vereisten volgen uit de jurisprudentie van het HvJ. Zo moet de

⁴⁷² Merkkx 2001, p. 27.

inrichting duurzaam over personeel en technische middelen beschikken. Ook dient de inrichting voldoende ‘vast’ te zijn, wat betekent dat de inrichting ‘niet mobiel’ en voldoende duurzaam moet zijn. Daarnaast dient de inrichting ook niet afhankelijk van het hoofdhuis te zijn. De mogelijkheid om leveringen/diensten te verrichten vanuit de inrichting vormt geen vereiste. Onderlinge prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting vallen buiten het bereik van de btw-heffing, volgt uit het arrest FCE Bank. Daarentegen worden onderlinge prestaties wel onderworpen aan de heffing van btw als een vaste inrichting onderdeel uitmaakt van een btw-groep. Dit heeft het HvJ bepaald in het arrest Skandia.

7.1.4. Hoe werd het recht op aftrek van een vaste inrichting vastgesteld voor kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis vóór het Morgan Stanley arrest?

De vierde deelvraag luidt: hoe werd het recht op aftrek van een vaste inrichting vastgesteld voor kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis vóór het Morgan Stanley arrest? Om deze deelvraag te beantwoorden zijn in hoofdstuk 4 drie arresten besproken. Het eerste arrest is het, in de vorige alinea reeds aangehaalde, arrest FCE Bank. Het HvJ heeft in dit arrest vastgesteld dat een hoofdhuis en haar bijkantoor als één belastingplichtige beschouwd moeten worden indien het bijkantoor niet voldoende zelfstandig is. Een bijkantoor is onvoldoende zelfstandig als het bijkantoor onvoldoende autonoom is, wat opgemaakt kan worden uit de mate van bedrijfsrisico dat door het bijkantoor gedragen wordt. Het HvJ lijkt afgestapt van deze overweging aangezien zij in de arresten Commissie/Italië (C-244/08) en Le Crédit Lyonnais beoordeelde dat het hoofdkantoor en bijkantoren één belastingplichtige vormden, zonder verder stil te staan bij de zelfstandigheid van de bijkantoren. Het tweede arrest dat besproken werd ter beantwoording van deze deelvraag is het arrest Le Crédit Lyonnais. In dit arrest oordeelde het HvJ dat een vennootschap met een hoofdkantoor in een lidstaat bij haar pro rata berekening geen rekening mag houden met de omzet van bijkantoren gevestigd in andere lidstaten. Oftewel, de volgende pro rata berekening is van toepassing:

Formule 2: De pro rata berekening voor het vaststellen van het recht op aftrek van het hoofdhuis van een belastingplichtige, met een hoofdhuis in een lidstaat en een of meerdere vaste inrichtingen in andere lidstaten, die zowel handelingen verricht waar recht op aftrek voor bestaat als handelingen waar geen recht op aftrek voor bestaat (HvJ Le Crédit Lyonnais).

$$\text{Pro rata hoofdhuis} = \frac{\text{Omzet excl. btw uit handelingen van het hoofdhuis waar recht op aftrek voor bestaat}}{\text{Omzet excl. btw uit alle handelingen van het hoofdhuis}}^{473}$$

Hieruit kan geconcludeerd worden dat de pro rata berekening niet grensoverschrijdend mag zijn. Daarentegen concludeerde het HvJ in de derde zaak besproken in hoofdstuk 4, de zaak ESET, dat een grensoverschrijdende pro rata juist wel toegepast mag worden. Het werd een belastingplichtige immers toegestaan om de btw op de door hem in de ene lidstaat gemaakte kosten, die zien op economische activiteiten die worden verricht in een andere lidstaat, in aftrek te brengen indien de btw ook in aftrek gebracht zou mogen worden als de economische activiteiten in de laatstgenoemde lidstaat waren verricht. De volgende pro rata berekening volgt uit de zaak ESET:

⁴⁷³ HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), r.o. 57.

Formule 3: De pro rata berekening voor het vaststellen van het recht op aftrek van de vaste inrichting, van een belastingplichtige met een hoofdhuis in een lidstaat en een of meerdere vaste inrichtingen in andere lidstaten, die hoofdzakelijk interne handelingen verricht, welke niet onderworpen zijn aan btw, maar daarnaast ook sporadisch belaste handelingen in de lidstaat van registratie verricht (HvJ ESET).

$$\text{Pro rata vi} = \frac{\begin{array}{l} \text{Omzet excl. btw uit handelingen van de vaste inrichting waar} \\ \text{recht op aftrek voor bestaat + omzet excl. btw uit interne handelingen} \\ \text{die zien op economische activiteiten verricht in een andere lidstaat} \\ \text{waarvoor recht op aftrek zou bestaan indien deze handelingen zouden} \\ \text{zijn verricht in de lidstaat van registratie van de vaste inrichting} \end{array}}{\text{Omzet excl. btw uit alle handelingen van de vaste inrichting}}^{474}$$

Het Le Crédit Lyonnais arrest en de zaak ESET lijken dus tegenstrijdig. Merckx en Starkenburg zijn van mening dat in situaties dat zowel het Le Crédit Lyonnais arrest als de zaak ESET van toepassing zijn, de conclusie van het HvJ in de zaak ESET prevaleert. Het Le Crédit Lyonnais arrest moet dus “beperkt en in de context van de feiten van dat geding”⁴⁷⁵ uitgelegd worden.

7.1.5. Hoe wordt het recht op aftrek van een vaste inrichting vastgesteld voor kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis na het Morgan Stanley arrest?

In hoofdstuk 5 werd vervolgens het Morgan Stanley arrest besproken om de volgende deelvraag te beantwoorden: hoe wordt het recht op aftrek van een vaste inrichting vastgesteld voor kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis na het Morgan Stanley arrest? In het Morgan Stanley arrest staan twee prejudiciële vragen centraal. De eerste prejudiciële vraag betreft de vaststelling van het recht op aftrek van een filiaal gevestigd in een lidstaat voor de uitgaven die dit filiaal heeft gemaakt, welke betrekking hebben op belaste en vrijgestelde prestaties verricht door het hoofdhuis in een andere lidstaat. Het HvJ concludeerde dat in deze situatie de onderstaande pro rata toegepast dient te worden:

Formule 4: De pro rata berekening voor het vaststellen van het recht op aftrek van een filiaal gevestigd in een lidstaat, voor de uitgaven van dit filiaal die enkel betrekking hebben op belaste en vrijgestelde prestaties verricht door het hoofdhuis gevestigd in een ander lidstaat (HvJ Morgan Stanley).

$$\text{Pro rata filiaal} = \frac{\begin{array}{l} \text{Omzet excl. btw uit belastbare handelingen van het hoofdhuis waar de} \\ \text{uitgaven van het filiaal betrekking op hebben en waarvoor recht op aftrek} \\ \text{zou bestaan indien deze handelingen zouden zijn verricht in de lidstaat} \\ \text{van registratie van het filiaal} \end{array}}{\text{Omzet excl. btw uit de handelingen van het hoofdhuis waar de uitgaven} \\ \text{van het filiaal betrekking op hebben}}^{476}$$

De tweede prejudiciële vraag betreft de algemene kosten. Het HvJ stelt dat de volgende pro rata berekening toegepast moet worden voor het recht op aftrek van een in een lidstaat geregistreerd filiaal, voor de algemene kosten van het filiaal die door zowel het filiaal als het hoofdhuis in een andere lidstaat worden gebruikt:

⁴⁷⁴ HvJ EU 21 juni 2016, C-393/15 (ESET).

⁴⁷⁵ Merckx & Starkenburg 2017.

⁴⁷⁶ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 61

Formule 5: De pro rata berekening voor het vaststellen van het recht op aftrek van een filiaal gevestigd in een lidstaat, voor de algemene kosten van dit filiaal die worden gebruikt voor prestaties van dit filiaal en voor prestaties van het hoofdhuis gevestigd in een andere lidstaat (HvJ Morgan Stanley).

$$\text{Pro rata filiaal} = \frac{\text{Omzet excl. btw uit handelingen van het filiaal en de omzet excl. btw uit prestaties van het hoofdhuis waarvoor recht op aftrek zou bestaan indien deze handelingen zouden zijn verricht in de lidstaat van registratie van het filiaal}}{\text{Omzet excl. btw uit de handelingen van het hoofdhuis en het filiaal}} \quad 477$$

Een vergelijking van de pro rata berekeningen die volgen uit het Morgan Stanley arrest en de pro rata berekeningen die volgen uit het Le Crédit Lyonnais arrest en de zaak ESET, laat zien dat sinds het Morgan Stanley arrest de vaststelling van het recht op aftrek van een vaste inrichting voor kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis veranderd lijkt te zijn. Uit paragraaf 6.7. volgt dat ondanks dat de noemers van de pro rata berekeningen die volgen uit het Morgan Stanley arrest en uit de zaak ESET niet overeenkomen, het HvJ toch lijkt voort te borduren op de zaak ESET met haar oordeel in het arrest Morgan Stanley. In beide arresten staat het HvJ immers toe dat rekening wordt gehouden met interne handelingen, indien deze handelingen in de lidstaat waar het filiaal gevestigd is ook recht op aftrek zouden geven. Daarentegen lijken de conclusies van het HvJ in de arresten Morgan Stanley en Le Crédit Lyonnais wel tegenstrijdig. Het HvJ staat in het Le Crédit Lyonnais arrest namelijk geen grensoverschrijdende pro rata berekening toe, terwijl de pro rata berekeningen die volgen uit het Morgan Stanley arrest juist wel een grensoverschrijdend karakter hebben. Dit verschil is te verklaren doordat in de situatie van Le Crédit Lyonnais geen verband bestond tussen de kosten gemaakt door het hoofdhuis en de omzet van het filiaal, terwijl in de casus van Morgan Stanley daarentegen wel een verband bestond tussen de kosten gemaakt door het filiaal en de omzet van het hoofdhuis. Om deze reden is het mijns inziens logisch dat het HvJ in beide arresten tot een andere conclusie komt. Concluderend, het HvJ heeft met haar oordeel in het arrest Morgan Stanley voort borduurt op haar conclusie in de zaak ESET en haar oordeel in het arrest Le Crédit Lyonnais genuanceerd.

7.1.6. Welke partijen zullen beïnvloed worden door het Morgan Stanley arrest?

In hoofdstuk 6 is antwoord gegeven op de deelvraag: welke partijen zullen beïnvloed worden door het Morgan Stanley arrest? Uit paragraaf 6.5. volgt dat de Morgan Stanley problematiek vooral speelt in de bankensector, maar ook van toepassing kan zijn in andere sectoren. Hiervoor gelden wel een aantal vereisten. Zo moet een belastingplichtige middels een filiaal ook in een andere lidstaat actief zijn dan de lidstaat waar het hoofdhuis is gevestigd, de betrokken vaste inrichting en/of het hoofdhuis mogen geen volledig recht op aftrek hebben voor de prestaties die zij verricht en er dienen onderlinge prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting verricht te worden.

7.1.7. Welke gevolgen zal het Morgan Stanley arrest hebben voor deze partijen?

De laatste deelvraag luidt: welke gevolgen zal het Morgan Stanley arrest hebben voor deze partijen? Het Morgan Stanley arrest heeft verschillende gevolgen voor de praktijk. Zo moeten belastingplichtigen op grond van dit arrest mogelijk vele pro rata's toepassen. Dit brengt verhoogde administratieve lasten voor de belastingplichtige en verlaagde controleerbaarheid voor de belastingautoriteiten met zich mee. Gelet op deze negatieve gevolgen is het maar de vraag of belastingplichtigen ervoor zullen kiezen om het Morgan Stanley arrest toe te passen. Daarom komt de vraag op of de toepassing van het Morgan Stanley arrest een recht of de plicht van een belastingplichtige is. Mijns inziens is dit afhankelijk van of de belastingautoriteiten van de lidstaat van vestiging toepassing van het arrest afdwingen. Uit eerdere jurisprudentie lijkt bovendien te volgen dat een belastingplichtige het recht heeft om het Morgan Stanley arrest slechts deels toe te passen.

⁴⁷⁷ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 61

Er bestaan echter nog wel een aantal onduidelijkheden omtrent het Morgan Stanley arrest. Zo volgt niet uit het arrest hoe omgegaan moet worden met omzet uit financiële diensten verricht aan afnemers gevestigd in derde landen. Bovendien bestaat door de nieuwe plaats-van-dienstregel ook onduidelijkheid omtrent de afnemer. Ook volgt niet duidelijk uit het arrest of de dubbele toets aan de Btw-richtlijn getoetst mag worden of dat getoetst moet worden aan het nationaal recht van landen. Daarnaast bestaat onduidelijkheid over hoe de aanwezigheid van een btw-groep de toepassing van het Morgan Stanley arrest beïnvloedt. Naar mijn mening is het Morgan Stanley arrest niet van toepassing indien sprake is van een btw-groep. Merkx en Starkenburg zijn daarentegen van mening dat het Morgan Stanley arrest onverminderd van toepassing is in lidstaten die toestaan dat buitenlandse vestigingen onderdeel uitmaken van een btw-groep en dus de Skandia-leer niet toepassen. Kortom, er bestaan nog veel onduidelijkheden omtrent het Morgan Stanley arrest die ervoor zorgen dat op dit moment niet alle gevolgen van het Morgan Stanley arrest helemaal duidelijk zijn.

Een gevolg van het Morgan Stanley arrest dat wel duidelijk is, is dat door toepassing van het arrest misbruiksituaties worden voorkomen. Dit bewerkstelligt het HvJ door een dubbele toets voor te schrijven. Deze dubbele toets volgt niet uit de Btw-richtlijn of eerdere jurisprudentie. Mijns inziens is daarom sprake van een gelegenheidsarrest, waarbij de dubbele toets door het HvJ wordt gebruikt om misbruik te voorkomen.

Bovendien heeft de toepassing van het Morgan Stanley arrest ook een aantal strijdigheden met het neutraliteitsbeginsel tot gevolg met betrekking tot de nieuwe plaats-van-dienstregel, het deels toepassen van het Morgan Stanley arrest en het niet aanpassen van artikel 369 octies bis van het One Stop Shop voorstel. Mijns inziens is het Morgan Stanley arrest wel in overeenstemming met het rechtskarakter van de btw en het beginsel van het recht op aftrek.

7.2. *Belangrijkste conclusies uit de landenanalyse*

In de hoofdstukken 2,3,4 en 6 is een landenanalyse opgenomen. In deze landenanalyses zijn meerdere verschillen tussen de nationale wet- en regelgeving van België, Nederland en het Verenigd Koninkrijk geconstateerd. Zo blijkt dat de huidige nationale wet- en regelgeving van België en het Verenigd Koninkrijk niet in overeenstemming zijn met de conclusie van het HvJ in het Morgan Stanley arrest, aangezien het bedrijven in deze landen niet toegestaan wordt om rekening te houden met de omzet van een buitenlands onderdeel bij hun pro rata berekening. Het Nederlands recht is meer in overstemming met het oordeel van het HvJ in het Morgan Stanley arrest. De eis dat de omzet van het buitenlandse onderdeel ook recht op aftrek moet geven op grond van Nederlandse wetgeving ontbreekt echter nog in het Nederlandse recht. Naar aanleiding van het Morgan Stanley arrest hebben alle drie de landen nog geen wijzigingen doorgevoerd. Mogelijk kan toepassing van het arrest voor België het meest lonen, aangezien is vastgesteld dat de kans op misbruiksituaties, zoals in het Morgan Stanley arrest, in België vergroot wordt doordat een optieregeling voor financiële prestaties is opgenomen in het Belgisch recht. Het bestaan van deze optieregeling leidt er immers in beginsel toe dat het gunstig kan zijn voor een bankbedrijf om inkopen voor het hoofdhuis te doen via een Belgische vaste inrichting.

België, Nederland en het Verenigd Koninkrijk hebben ieder het Skandia arrest op een andere wijze geïmplementeerd. Zoals besproken heeft dit naar mijn mening geen invloed op de toepassing van het Morgan Stanley arrest, aangezien het Morgan Stanley arrest niet van toepassing is indien sprake is van een btw-groep (onafhankelijk van de implementatie van de Skandia-leer). Bovendien wordt de impact van het Morgan Stanley arrest beperkt in het Verenigd Koninkrijk door het bestaan van de minimis-regel. Het is immers mogelijk dat een deels vrijgesteld presterend hoofdhuis gevestigd in het Verenigd Koninkrijk op grond van deze regeling in aanmerking komt voor een volledig recht op aftrek, waardoor de belastingplichtige geen voordeel kan behalen door goederen en diensten in te kopen via een filiaal.

Daarnaast lijkt het Morgan Stanley arrest enkel te gelden voor de standaard pro rata berekening, wat de impact van het arrest beperkt. Toepassing van het Morgan Stanley arrest voor pro rata berekeningen gebaseerd op het werkelijk gebruik (wat toegestaan wordt in Nederland en België) lijkt mij ook niet nodig, aangezien door het gebruik van deze pro rata mijns inziens niet de misbruiksituatie kan ontstaan die het HvJ met haar oordeel in het Morgan Stanley arrest heeft verhinderd. Dit geldt echter mijns

inziens niet voor de speciale pro rata die toegestaan wordt in het Verenigd Koninkrijk. Toepassing van deze speciale pro rata biedt immers nog steeds de mogelijkheid om een btw-voordeel te behalen door een filiaal gevestigd in het Verenigd Koninkrijk te gebruiken om diensten in te kopen voor het hoofdhuis dat gevestigd is in een lidstaat.

7.3. Beantwoording van de probleemstelling

In de komende paragraaf wordt, aan de hand van de hiervoor besproken deelvragen, een antwoord gegeven op de probleemstelling die in deze scriptie centraal staat:

In hoeverre beïnvloedt het Morgan Stanley arrest de vaststelling van de btw-aftrek op kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis?

In het arrest Morgan Stanley komt het HvJ op een andere invulling van de pro rata berekening van een vaste inrichting op kosten van deze vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis, dan in eerdere jurisprudentie. Zoals aangegeven heeft het HvJ met haar oordeel in het arrest Morgan Stanley voort borduurt op haar conclusie in de zaak ESET en haar oordeel in het arrest Le Crédit Lyonnais genuanceerd. Hierdoor beïnvloedt het Morgan Stanley arrest het recht op aftrek op diensten ingekocht door een vaste inrichting die niet gebruikt worden door de vaste inrichting, maar door het hoofdhuis voor het verrichten van prestaties.

De invloed van het Morgan Stanley arrest wordt echter wel beperkt door een aantal factoren. Deze factoren zijn in de voorgaande paragrafen ter sprake gekomen. Mijns inziens is het niet van toepassing zijn van het Morgan Stanley arrest bij de aanwezigheid van een btw-groep de belangrijkste beperkende factor. Ik acht namelijk de kans groot dat de belastingplichtigen waarop het arrest van toepassing is, gebruik maken van btw-groepen aangezien zij actief zijn in meerdere landen en gebruik maken van vaste inrichtingen. Hierdoor zal in de meeste gevallen de Morgan Stanley-leer niet toegepast hoeven worden. Een andere beperkende factor is dat het Morgan Stanley arrest enkel lijkt te gelden voor de standaard pro rata berekeningen. Op belastingplichtigen die bijvoorbeeld een pro rata berekening toepassen gebaseerd op werkelijk gebruik (zoals toegestaan wordt in Nederland en België) of een speciale pro rata methode gebruiken (zoals toegestaan is in het Verenigd Koninkrijk), is het arrest dus niet van toepassing. Daarnaast worden in de literatuur verschillende onduidelijkheden benoemd. Deze onduidelijkheden zorgen dat de precieze gevolgen en de invloed van het Morgan Stanley arrest momenteel nog niet geheel duidelijk zijn.

Mijns inziens is het Morgan Stanley arrest aan te merken als een gelegenheidsarrest. Het HvJ voorkomt immers misbruik door te verhinderen dat Morgan Stanley een btw-voordeel verkrijgt door gebruik te maken van een gekunstelde structuur. Deze gedachtegang is te begrijpen. Het is naar mijn mening logisch dat het HvJ in deze situatie misbruik verhinderd, maar zij doet dit op een zodanig ingewikkelde manier dat ik mijzelf afvraag of toepassing van het arrest wel wenselijk is. Het arrest brengt immers veel onduidelijkheden en nadelen voor belastingplichtigen en belastingautoriteiten met zich mee. Ik verwacht dan ook dat de meeste belastingautoriteiten van lidstaten toepassing van het Morgan Stanley arrest niet zullen afdwingen, waardoor belastingplichtigen hun pro rata berekening kunnen blijven baseren op de huidige nationale wet- en regelgeving. Hierdoor is het van belang hoe lidstaten de eerdere arresten FCE Bank en Le Crédit Lyonnais hebben geïmplementeerd. De landenanalyse laat zien dat dit sterk kan verschillen tussen lidstaten. Hierdoor wordt de invloed van het Morgan Stanley arrest aanzienlijk ingeperkt. Daarnaast verwacht ik dat het overwegend deel van de belastingplichtigen het arrest ook niet op eigen initiatief zal toepassen door de benoemde nadelen die de toepassing van het Morgan Stanley arrest voor belastingplichtigen tot gevolg heeft. Desondanks kunnen belastingplichtigen toch mogelijk voordeel halen uit het arrest aangezien deels toepassen van het arrest toegestaan lijkt te zijn op grond van eerdere jurisprudentie. Als dit het geval is, verwacht ik dat meer belastingplichtigen vrijwillig het arrest zullen toepassen. Dit is mijns inziens echter niet de uitwerking die het HvJ met haar oordeel heeft beoogd.

Een ander nadelig gevolg van het Morgan Stanley arrest, naast de benoemde onduidelijkheden en nadelen voor belastingplichtigen en belastingautoriteiten, is dat de toepassing van het Morgan Stanley

arrest in bepaalde situaties strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel op kan leveren, wat niet wenselijk is.

Concluderend, het is te begrijpen dat het HvJ misbruik van het btw-systeem wilt voorkomen, maar de wanneer waarop zij dit heeft gedaan in dit arrest is behoorlijk complex. Hiermee lijkt het HvJ zichzelf in de vingers te snijden, aangezien deze complexiteit mogelijk tot gevolg heeft dat belastingautoriteiten van lidstaten ervoor kiezen om de toepassing van het Morgan Stanley arrest niet af te dwingen en belastingplichtigen niet op eigen initiatief het arrest zullen toepassen. Dit in combinatie met de eerder benoemde beperkende factoren, zorgt dat de invloed van het Morgan Stanley arrest sterk ingeperkt wordt.

8. Literatuurlijst

8.1. Vakliteratuur

Baumgartner & Bodemann 2019

B. Baumgartner & C. Bodemann, 'The ECJ's Morgan Stanley Case (C-165/17): Consequences and impact on Switzerland?', 15 februari 2019, [lexology.com](https://www.lexology.com).

Beelen 2010

S.T.M. Beelen, *Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt (Fiscale Monografieën, nr. 134)* (diss. Rotterdam), Deventer: Kluwer 2010.

Bennet 2019

J. Bennett, 'United Kingdom- Corporate Taxation (Country tax guide)', 1 november 2019, [research-ibfd-org.eur](https://www.research-ibfd-org.eur).

Van den Blink 2019

N.L. van den Blink, 'Morgan Stanley: Doelgerichte benadering aftrekrecht', MBB 2019/20, afl. 4.

Van den Blink & Gunter 2019

N.L. van den Blink & P.M.B. Gunter, 'Grensoverschrijdend gebruik kosten basis voor aftrekrecht', BTW-bulletin 2019/32, afl. 5.

Blokland 2016

W.J. Blokland, *Omzetbelastingaspecten van ondernemingsfinanciering (Fiscale Monografieën nr. 147)* (diss. Amsterdam VU), Deventer: Wolters Kluwer 2016.

Blomme & Sluy 2019

P. Blomme & P. Sluy, 'Btw-arrest kan banken miljoenen kosten', *De Tijd* 25 januari 2019.

Braun 2002

K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW (diss.)*, Deventer: Kluwer 2002.

Cornielje 2019a

S.B. Cornielje, in: *Cursus Belastingrecht OB.o.o.5.C*, Deventer: Kluwer 2019.

Cornielje 2019b

S.B. Cornielje, in: *Cursus Belastingrecht OB.2.4.4.F.C1*, Deventer: Kluwer 2019.

Cornielje 2020

S.B. Cornielje, in: *Cursus Belastingrecht OB.2.4.4.F.C3*, Deventer: Kluwer 2020.

Cornielje & Van Kesteren 2020

S.B. Cornielje & H.W.M. Van Kesteren, 'Een gecompliceerde breuk: Pro rata aftrek van voorbelasting na het Morgan Stanley-arrest', TFO 2020/166.2, afl. 166.

Van Dam 2012

M. van Dam, 'Pre pro rata; verdeelsleutel(s) bekend?', BTW-bulletin 2012/48, afl. 5.

Van Doesum 2009

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2009.

Europa Nu z.j. a

Europa Nu, 'Interne markt', z.j., europa-nu.nl.

Europa Nu z.j. b

Europa Nu, 'Richtlijn', z.j., europa-nu.nl.

Europa Nu z.j. c

Europa Nu, 'Europees Recht', z.j., europa-nu.nl.

Europese Commissie z.j.

Europese Commissie, 'VAT Committee', z.j., ec-europa-eu.eur.

Govers 2019

M. Govers, 'Belgium- Value Added Tax (Country tax guide)', 1 augustus 2019, research-ibfd-org.eur.

Heydari 2019

S. Heydari, 'Morgan Stanley-arrest', BtwBrief 2019/36, afl. 4.

Van Hilten 1992

M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese btw*, Deventer: Kluwer 1992.

Van Hilten 2009

M.E. van Hilten, 'Vrijstellingen: hoe eng is strikt?', WFR 2009/1328, afl. 6832.

Van Hilten & Van Kesteren 2014

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

HLN 2020a

HLN, 'Regering-Wilmès maakt doorstart als minderheidsregering en krijgt van oppositiepartijen tijdelijke volmachten om coronacrisis aan te pakken', 15 maart 2020, hln.be

HLN 2020b

HLN, 'TIJDLIJN. België krijgt 298 dagen na de verkiezingen een volwaardige regering', 19 maart 2020, hln.be

HMRC 2011

HMRC, 'Guidance - Partial exemption (VAT Notice 706)', 16 juni 2011, gov.uk.

HMRC 2015

HMRC, 'Policy paper- Revenue and Customs Brief 2 (2015): VAT grouping rules and the Skandia judgment', 10 februari 2015, gov.uk.

HMRC 2020

HMRC, 'The UK has left the EU, find out what this means for you', 2020, gov.uk.

Hollebeek & Bakker 2017

J. Hollebeek & P. Bakker, 'Btw- en douane-impact van de Brexit (2)', BTW-bulletin 2017/57, afl. 9.

Joosten & Tetteroo 2017

P. Joosten & N. Tetteroo, 'De zaak MVM: een gemiste kans?', BtwBrief 2017/28, afl. 4.

Kesteren 1994

H. W. M. Van Kesteren, *Fiscale rechtswil*, Arnhem: Gouda Quint 1994, p. 55.

Killington 2016

K. Killington, 'Partial exemption changes necessary to reflect decision in Credit Lyonnais', 19 april 2016, research-ibfd-org.eur.

KPMG 2019

KPMG, 'Btw op dienstverlening hoofdhuis aan vaste inrichting? Skandia 2.0', 1 november 2019, meijburg.nl.

Merkx 2011a

M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de BTW (Fiscale monografieën, nr. 137)*, Deventer: Kluwer 2011.

Merkx 2011b

M.M.W.D. Merx, 'Btw-uitvoeringsverordening uitvoerbaar?', WFR 2011/1308, afl. 6924.

Merkx & Starkenburg 2017

M.M.W.D. Merx & R. Starkenburg, 'ESET=reset?', Btw-bulletin 2017/16, afl. 3.

Merkx & Starkenburg 2019

M.M.W.D. Merx & R. Starkenburg, 'Morgan Stanley: meten met twee (of meer) maten!', WFR 2019/161, afl. 7298.

De Nederlandsche Bank 2017

De Nederlandsche Bank, 'Buitenlandse banken', 2017, toezicht.dnb.nl.

Van Norden 2019

G.J. van Norden (FED 2019/115), annotatie bij HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley).

Offermans 2015

R. Offermans, 'Bill to implement Skandia America Corporation (Case C-7/13) adopted by parliament', 8 september 2015, research-ibfd-org.eur.

Offermans 2020

R. Offermans, 'Belgium- Corporate Taxation (Country tax guide)', 10 februari 2020, research-ibfd-org.eur.

Peeters 2019a

C.A. Peeters, in: *Cursus Belastingrecht OB.2.1.5.B.b*, Deventer: Kluwer 2019.

Peeters 2019b

C.A. Peeters, in: *Cursus Belastingrecht OB.2.3.0.B*, Deventer: Kluwer 2019.

Ploeger, 1972

L.F. Ploeger, 'Het verbruik in de omzetbelasting (I)', WFR 1972/969, afl. 5109.

Redactie Vakstudie Nieuws 2006

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ EG 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank).

Redactie Vakstudie Nieuws 2011

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Nieuw besluit over aftrek omzetbelasting', V-N 2012/6.16, af. 6.

Redactie Vakstudie Nieuws 2013

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais).

Redactie Vakstudie Nieuws 2018

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Ingrijpende wijziging Btw-richtlijn op komst', V-N 2018/31.18, afl. 31.

Redactie Vakstudie Nieuws 2019

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley).

Rijksoverheid z.j.

Rijksoverheid, 'Brexit: stand van zaken', rijksoverheid.nl

Sanders 2013

A..Sanders, 'Pro rata verspeelt krediet', BTW-bulletin 2013/108, afl. 11.

Schrauwen en Theunissen 2013

M.C. Schrauwen & K.A.M.M. Theunissen, 'Gevolgen Le Crédit Lyonnais-zaak voor de Nederlandse praktijk', BtwBrief 2013/113, afl. 11.

Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017

M.W.C. Soltysik, G.J. van Slooten & A. van Dongen, 'Wegwijs in de btw', Den Haag: Sdu 2017.

Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2019

M.W.C. Soltysik, G.J. van Slooten & A. van Dongen, 'Wegwijs in de btw', Den Haag: Sdu 2019.

Swinkels 2001

J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese btw* (diss.), 's-Gravenhage: Koninklijke Vermande 2001.

Swinkels 2015

J.J.P. Swinkels, annotatie bij HvJ EU 17 september 2014, C-7/13 (Skandia).

Terra & Kajus 2007

B. Terra & J. Kajus, 'A Guide to the European VAT Directives, Volume 1', Amsterdam: IBFD 2007.

Terra 1988

B.J.M. Terra, *Sales Taxation. The Case of Value Added Tax in the European Community*, Deventer-Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers 1988, p. 5.

Terra 1994

B.J.M. Terra, 'Het abc van de BTW', BTW 1994/14, p. 255-256.

Verburg 2017

K. Verburg, 'Nultarief: neutraliteit versus fraude', BTW-bulletin 2017/22, afl. 4.

Wenting 2020

N. Wenting, 'Nieuwe prejudiciële vragen over diensten hoofdhuis aan vaste inrichting: Skandia 2.0', BTW-bulletin 2020/17, afl. 3.

Woodward 2019

C. D. Woodward, 'United Kingdom- Value Added Tax (Country tax guide)', 1 november 2019, research-ibfd-org.eur.

Zijlstra 2007

J. Zijlstra, 'Lexplicatie, commentaar op regeling Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde', 2007.

8.2. Jurisprudentie

Hof van Justitie

HvJ EG 5 februari 1981, zaak C-154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats).
HvJ EG april 1982, C-89/81 (Hongkong Trade).
HvJ EG 28 februari 1984, C-294/82 (Senta Einberger).
HvJ EG 14 februari 1985, C-268/83 (Rompelman).
HvJ EG 4 juli 1985, C-168/84 (Berkholz).
HvJ EG 5 juli 1988, C-269/86 (Mol).
HvJ EG 23 november 1988, C-230/87 (Naturally Yours Cosmetics).
HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87 (SUFA/ALN).
HvJ EG 8 februari 1990, C-320/88 (Safe).
HvJ EG 6 december 1990, C-343/89 (Max Witzemann).
HvJ EG 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar Investments Netherlands).
HvJ EG 11 juli 1991, C-97/90 (Lennartz).
HvJ EG 2 augustus 1993, C-111/92 (Wilfred Lange).
HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma).
HvJ EG 5 mei 1994, C-38/93 (Glawe).
HvJ EG 4 oktober 1995, C-291/92 (Ambrecht).
HvJ EG 26 februari 1996, C-110/94 (INZO).
HvJ EG 29 februari 1996, C-215/94 (Mohr).
HvJ EG 2 mei 1996, C-231/94 (FG-Linien).
HvJ EG 20 juni 1996, C-155/94 (Wellcome Trust).
HvJ EG 24 oktober 1996, C-288/94 (Argos Distributors).
HvJ EG (A-G) 16 januari 1997, C-260/95 (DFDS).
HvJ EG 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS).
HvJ EG 5 juni 1997, C-2/95 (SDC).
HvJ EG 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease).
HvJ EG 16 oktober 1997, C-258/95 (Fillibeck).
HvJ EG 18 december 1997, C-384/95 (Landboden Agrardienste).
HvJ EG 28 mei 1998, C-3/97 (Goodwin & Unstead).
HvJ EG 11 juni 1998, C-283/95 (Fischer).
HvJ EG 14 juli 1998, C-172/96 (First National Bank of Chicago).
HvJ EG 19 november 1998, C-85/97 (SFI).
HvJ EG 7 september 1999, C-216/97 (Gregg & Gregg).
HvJ EG 13 juli 2000, C-136/99 (Monte Dei Paschi Di Siena).
HvJ EG 14 november 2000, C-142/99 (Floridienne en Berginvest).
HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National I).
HvJ EG 8 maart 2001, C-240/99 (Skandia).
HvJ EG 27 september 2001, C-16/00 (Cibo Participations).
HvJ EG 9 oktober 2001, C-108/99 (Cantor Fitzgerald International).
HvJ EG 11 oktober 2001, C-267/99 (Adam).
HvJ EG 10 september 2002, C-141/00 (Kügler).
HvJ EG 6 november 2003, C-45/01 (Dornier).
HvJ EG 29 april 2004, C-77/01 (EDM).
HvJ EG 29 april 2004, C-137/02 (Faxworld).
HvJ EG 29 april 2004, C-152/02 (Terra Baubedarf).
HvJ EG 3 maart 2005, C-32/03 (Fini).
HvJ EG 3 maart 2005, C-172/03 (Heiser).
HvJ EG 26 mei 2005, C-498/03 (Kingscrest).
HvJ EG 12 januari 2006, C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum) en C-484/03 (Bond House).
HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax).
HvJ EG 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank).
HvJ EG 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04 (Solleveld & Van den Hout-Van Eijnsbergen).
HvJ EG 8 juni 2006, C-106/05 (L.u.P).
HvJ EG 28 juni 2007, C-363/05 (J.P. Morgan).

HvJ EG 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer).
 HvJ EG 27 september 2007, C-409/04 (Teleos).
 HvJ EG 13 december 2007, C-408/06 (Franz Götz).
 HvJ EG 13 maart 2008, C-437/06 (Securenta).
 HvJ EG 10 april 2008, C-309/06 (Marks & Spencer III).
 HvJ EG 12 februari 2009, C-515/07 (VNLTO).
 HvJ EG 16 juli 2009, C-244/08 (Commissie/Italië).
 HvJ EG 6 oktober 2009, C-267/08 (SPÖ Landesorganisation Kärnten).
 HvJ EG 29 oktober 2009, C-29/08 (SKF).
 HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09 (Commissie/ Frankrijk).
 HvJ EU 26 oktober 2010, zaak C-97/09 (Schmelz).
 HvJ EU 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland Holdings).
 HvJ EU 10 november 2011, C-259/10 en C-269/10 (The Rank Group).
 HvJ EU 6 september 2012, C-273/11 (Mecsek-Gabona).
 HvJ EU 6 september 2012, C-496/11 (Portugal Telecom).
 HvJ EU 27 september 2012, C-587/10 (VSTR).
 HvJ EU 25 oktober 2012, C-318/11 (Daimler) en C-319/11 (Widex).
 HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt).
 HvJ EU 19 december 2012, C-549/1.
 HvJ EU (A-G) 28 februari 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais).
 HvJ EU 9 april 2013, C-85/11 (Commissie/Ierland).
 HvJ EU 25 april 2013, C-480/10 (Commissie/Zweden).
 HvJ EU 13 juni 2013, C-62/12 (Kostov).
 HvJ EU 20 juni 2013, C/219/12 (Thomas Fuchs).
 HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais).
 HvJ EU 28 november 2013, C-319/12 (MDDP).
 HvJ EU (A-G) 15 mei 2014, C-605/12 (Welmory).
 HvJ EU 3 september 2014, C-589/12 (GMAC UK).
 HvJ EU 17 september 2014, C-7/13 (Skandia).
 HvJ EU 16 oktober 2014, C-605/12 (Welmory).
 HvJ EU 18 december 2014, C-131/13 (Italmoda), C-163/13 (Mariano Previti), C-164/13 (Turbu.com).
 HvJ EU 26 februari 2015, C-144/13 (VDP Dental Laboratory II), C-154/13 (Nobel Biocare) en C-160/13 (X).
 HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 en C-109/14 (Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt).
 HvJ EU 29 september 2015, C-276/14 (Gmina Wrocław).
 HvJ EU 21 juni 2016, C-393/15 (ESET).
 HvJ EU 13 oktober 2016, C-231/15 (Polkomtel).
 HvJ EU 20 oktober 2016, C-24/15 (Josef Plöckl).
 HvJ EU 14 september 2017, C-132/16 (Iberdrola).
 HvJ EU (A-G) 3 oktober 2018, C-165/17 (Morgan Stanley).
 HvJ EU 17 oktober 2018, C-249/17 (Ryanair).
 HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley).
 HvJ EU 08 mei 2019, C-566/17 (Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach).
 CJ, 7 oktober 2019, C-737/19 (Bank of China Limited).

Hoge Raad

HR 22 februari 1989, nr. 25.068, BNB 1989/112.
 HR 30 mei 1990, nr. 25.722, BNB 1990/241.
 HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287.
 HR 27 januari 2006, nr. 41.316, BNB 2006/312.

Gerechtshof

Hof 's-Hertogenbosch 27 maart 2020, nr. 18/00313.

8.3. Wet- en Regelgeving:

Europees

Artikel 107, Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU).

Richtlijn 67/227/EEG.

Richtlijn 1967/227/EEG.

Richtlijn 2006/112/EG.

Richtlijn 2008/9/EG.

Artikel 369 octies bis, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten.

Btw-uitvoeringsverordening.

Nederlands

Wet op de Omzetbelasting 1968.

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

Besluit van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254.

Besluit van 8 oktober 2002, nr. DGB2002/5520M.

Besluit van 21 november 2003, nr. DGB2003/6237M.

Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M.

Kamerstukken II 2016/249, 31066 ,2, p. 3.

Belgisch

Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde 1969.

Verenigd Koninkrijk

Value Added Tax Act 1994.