

**De richtlijnconformiteit van de Nederlandse benadering
van het aftrekrecht na Morgan Stanley**



Naam student: Casper Zwetsloot

Studentnummer: 443732

Begeleider: prof.mr.dr. M.M.W.D. Merx

Tweede beoordelaar: dr. R.N.F. Zuidgeest

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

Inhoudsopgave

Afkortingenlijst	5
Hoofdstuk 1: Inleiding	6
1.1 Aanleiding	6
1.2 Probleemstelling	8
1.3 Toetsingskader	8
1.4 Afbakening	8
1.5 Opzet.....	8
Hoofdstuk 2: Grondbeginselen van het huidige btw-stelsel.....	10
2.1 Inleiding.....	10
2.2 Harmonisatie in EU-verband	10
2.2.1 De totstandkoming van de Eerste en Tweede richtlijn.....	10
2.2.2 De Zesde richtlijn	11
2.2.3 De Btw-richtlijn.....	11
2.2.4 Verordeningen.....	12
2.2.5 De rechtsprekende instelling	12
2.3 Het rechtskarakter van de Wet op de omzetbelasting 1968.....	13
2.3.1 Algemeen	13
2.3.2 Het rechtskarakter van de btw	14
2.4 Het neutraliteitsbeginsel	15
2.4.1 Algemeen	15
2.4.2 Inwendige neutraliteit.....	16
2.4.3 Uitwendige neutraliteit	16
2.4.3.1 Economische neutraliteit	16
2.4.3.2 Juridische neutraliteit en mededingingsneutraliteit	17
2.4.4 Externe neutraliteit	17
2.5 Deelconclusie.....	17
Hoofdstuk 3: De belastingplichtige in de btw en het aftrekrecht	19
3.1 Inleiding.....	19
3.2 Belastingplicht in de btw	19
3.2.1 Een ieder.....	19
3.2.2 Zelfstandig.....	20
3.2.3 Economische activiteit	20

3.3 Het recht op aftrek van voorbelasting.....	21
3.3.1 Algemeen	21
3.3.2 Voorwaarden ten aanzien van het aftrekrecht	22
3.4 Aftrekrecht en verschillende soorten kosten	24
3.4.1 Directe kosten.....	24
3.4.2 Algemene kosten	26
3.4.2.1 Algemene kosten toerekenbaar aan de algehele bedrijfsactiviteit.....	26
3.4.2.2 Algemene kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit.....	26
3.4.3 Rangorde	26
3.5 Pro rata aftrek	27
Hoofdstuk 4: De vaste inrichting en het hoofdhuis in de btw	29
4.1 Inleiding.....	29
4.2 Relevantie vestigingsplaats.....	29
4.2.1 De plaats van dienst.....	30
4.2.2 Teruggaaf van btw.....	30
4.3 Het hoofdhuis	31
4.3.1 Jurisprudentie omtrent de zetel van bedrijfsuitoefening	31
4.3.2 Zetel van bedrijfsuitoefening conform de btw-verordening.....	33
4.4 De vaste inrichting.....	33
4.4.1 Jurisprudentie omtrent de vaste inrichting	34
4.4.2 Vaste inrichting conform de btw-verordening	36
4.4.2.1 Fiscaal rationele oplossing niet van belang?	37
4.5 Deelconclusie.....	38
Hoofdstuk 5: De verhouding tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting.....	39
5.1 Inleiding.....	39
5.2 Transacties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting.....	39
5.2.1 Het arrest FCE Bank	39
5.2.1.1 De zaak.....	39
5.2.1.2 Beantwoording prejudiciële vragen.....	40
5.3 Pro rata aftrek bij een hoofdhuis met vaste inrichtingen	41
5.3.1 Le Crédit Lyonnais.....	42
5.3.1.1 De zaak.....	42
5.3.1.2 Beantwoording prejudiciële vragen.....	43

5.4 Morgan Stanley.....	44
5.4.1 De zaak.....	44
5.4.2 Beantwoording prejudiciële vragen.....	45
5.5 Deelconclusie.....	46
Hoofdstuk 6: Het Aftrekrecht in de nationale wetgeving na Morgan Stanley	47
6.1 Inleiding.....	47
6.2 De dubbele toets	47
6.2.1 Algemeen	47
6.2.2 Btw-richtlijn	47
6.2.3 Richtlijnconformiteit van de Wet OB 1968	48
6.3 Verschillende pro rata's.....	49
6.3.1 Algemeen	49
6.3.2 Unierecht	50
6.3.2.1 Btw-richtlijn	50
6.3.2.2 Jurisprudentie HvJ EU	51
6.3.3 Richtlijnconformiteit van de Wet OB 1968	53
6.4 Deelconclusie.....	54
Hoofdstuk 7: Samenvatting en conclusie	56
7.1 Samenvatting	56
7.2 Conclusie en aanbeveling	60
Literatuurlijst.....	61
Literatuur	61
Jurisprudentie.....	62
HvJ EU	62
Hoge Raad.....	64
Regelgeving en parlementaire stukken.....	64

Afkortingenlijst

<i>Afkorting</i>	<i>Uitleg</i>
<i>BNB</i>	Beslissing in belastingzaken
<i>btw</i>	Belasting op de toegevoegde waarde
<i>Btw-richtlijn</i>	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
<i>btw-verordening</i>	Uitvoeringsverordening EU nr. 282/2011
<i>BUA</i>	Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968
<i>EEG</i>	Europese Economische Gemeenschap
<i>EG</i>	Europese Gemeenschap
<i>EEG-verdrag</i>	Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap
<i>EU</i>	Europese Unie
<i>HR</i>	Hoge Raad der Nederlanden
<i>HvJ EU</i>	Hof van Justitie van de Europese Unie
<i>Uitv. Besch. OB 1968</i>	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
<i>VWEU</i>	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
<i>Wet OB 1968</i>	Wet op de omzetbelasting 1968
<i>WFR</i>	Weekblad Fiscaal Recht

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Aanleiding

Het recht op aftrek van voorbelasting is een fundamenteel beginsel van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968), ook wel bekend als de belasting op de toegevoegde waarde (hierna: btw¹).² Ondernemers³ mogen de btw die aan hen in rekening is gebracht in een tijdvak voor handelingen zoals omschreven in artikel 15 eerste lid Wet OB 1968 in beginsel in aftrek brengen op de btw die zij zelf verschuldigd zijn over hun leveringen en diensten in dat tijdvak. Een voorwaarde voor dit aftrekrecht is dat de goederen en diensten waarvan de btw wordt afgetrokken gebruikt dienen te worden voor het verrichten van belaste handelingen. Dit systeem van heffen en aftrekken in de keten zorgt ervoor dat de btw die ondernemers aan elkaar in rekening brengen materieel niet bij hen drukt.⁴ Daarnaast zorgt dit ervoor dat niet enkel de laatste ondernemer in de keten, degene die aan de eindgebruiker levert, de btw hoeft te voldoen, maar dat alle ondernemers in de keten een deel van de belasting voldoen. Dit is tevens voordelig voor de overheid aangezien deze nu in ieder deel van de keten omzetbelasting ontvangt. Uiteindelijk wordt de btw betaald door degenen die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Dit kunnen zowel particulieren zijn als ondernemers die de goederen of diensten gebruiken voor niet-belaste (vrijgestelde en onbelastbare) handelingen.⁵

Dit laatste wordt ook wel de paradox van de btw genoemd.⁶ Wanneer een ondernemer vrijgestelde prestaties verricht hoeft hij aan zijn afnemers geen btw in rekening te brengen. Dit heeft echter wel consequenties voor het aftrekrecht van de vrijgestelde ondernemer. Een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht heeft immers geen recht op aftrek van voorbelasting o.g.v. art. 15 Wet OB 1968. Dit is de paradox van de btw:

‘Degene die denkt te worden vrijgesteld, wordt veelal belast en degene die denkt te worden belast, wordt doorgaans vrijgesteld.’⁷

Voor de omzetbelasting bestaat er, naast de ondernemers die btw-belaste prestaties verrichten en de ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten, nog een categorie ondernemers. Er zijn namelijk ook ondernemers die zowel belast als vrijgesteld presteren voor de omzetbelasting. Wanneer zij goederen of diensten afnemen van andere ondernemers die zij uitsluitend gebruiken voor het verrichten van belaste handelingen dan kan de btw gewoon afgetrokken worden. De btw op goederen of diensten kan niet worden afgetrokken wanneer

¹In Nederland wordt van oudsher de term ‘omzetbelasting’ gebruikt. In de Europese Unie spreekt men echter van ‘het stelsel van heffing van belasting over de toegevoegde waarde’, kortweg aangeduid met de letters btw. Hoewel de aanduiding btw niet helemaal juist is – aangezien strikt genomen de belasting die hier besproken wordt geen belasting over de toegevoegde waarde is – is deze term volledig ingeburgerd.

² Hilten, M.E. van, Kesteren, H.W.M. van, Omzetbelasting, FED Fiscale Studiereserie, Deventer: Kluwer 2017, p. 333.

³ Kwalificatie als ondernemer geschiedt op grond van artikel 7 Wet OB 1968

⁴ Cornielje, S.B., OB.2.4.4.A.a Inleiding aftrekrecht, Cursus Belastingrecht

⁵ Cornielje, S.B., OB.2.4.4.A.a Inleiding aftrekrecht, Cursus Belastingrecht

⁶ Peeters, C.A., OB.2.3.0.C.a2 De BTW-paradox, Cursus Belastingrecht

⁷ Hilten, M.E. van, Kesteren, H.W.M. van, Omzetbelasting, FED Fiscale Studiereserie, Deventer: Kluwer 2014, p. 20.

deze goederen of diensten uitsluitend worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen. Soms worden de ingekochte goederen of diensten gemengd gebruikt voor zowel belaste als vrijgestelde handelingen, in dat geval moet de voorbelasting gesplitst worden in een aftrekbaar en niet-aftrekbaar deel. Deze splitsing dient te worden gemaakt aan de hand van een pro rata.⁸ Dit is de verhouding tussen de vergoeding voor handelingen die recht op aftrek geven en de vergoeding voor handelingen die geen recht op aftrek geven.^{9, 10} Deze pro rata is dus belangrijk voor het aftrekrecht op de algemene kosten van ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde handelingen verrichten. Vandaar dat er ook regelmatig sprake is van onenigheid over het vaststellen van het pro rata percentage tussen belastingplichtigen en de belastingautoriteiten in de Europese Unie (hierna: EU).

Een van de meest recente en spraakmakende arresten wat betreft de pro rata aftrek is die van Morgan Stanley.¹¹ Deze zaak is voorgekomen bij het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU). In deze scriptie zal dit arrest centraal staan. Uit dit arrest volgen namelijk enkele nieuwe inzichten wat betreft de pro rata aftrek.

Morgan Stanley is gevestigd in het Verenigd Koninkrijk en heeft een vaste inrichting in Frankrijk. De vaste inrichting verricht zowel bancaire en financiële diensten aan derden als werkzaamheden voor het hoofdhuis. In Frankrijk kon worden geopteerd voor btw-heffing wat betreft de bancaire en financiële diensten, dit heeft Morgan Stanley dan ook gedaan. Er was een geschil ontstaan met de Franse fiscus over de btw-aftrek van de door de vaste inrichting betaalde btw voor in Frankrijk verrichte handelingen enerzijds, en voor diensten voor het hoofdhuis anderzijds. Het HvJ EU heeft geoordeeld dat de btw op de kosten die de vaste inrichting uitsluitend maakt voor werkzaamheden aan het hoofdhuis mag worden afgetrokken op basis van een pro rata berekening op basis van de prestaties van het hoofdhuis. De omzet die in de teller opgenomen moet worden, wordt bepaald aan de hand van een dubbele toets. De omzet dient zowel in het land van de vaste inrichting als die van het hoofdhuis recht op aftrek geven. Het HvJ oordeelt tevens dat voor de btw op de kosten die betrekking hebben op de prestaties van de vaste inrichting aan zowel derden als werkzaamheden aan het hoofdhuis, de omzet van zowel de vaste inrichting als het hoofdhuis dient te worden meegenomen in de pro-rataberekening. Hier dient weer de dubbele toets te worden toegepast om de hoeveelheid omzet van het hoofdhuis in de teller van de pro rata te bepalen.

Uit het arrest Morgan Stanley volgt ook dat verschillende pro rata's moeten worden toegepast op basis van of de ingekochte goederen en diensten zijn gebruikt voor uitsluitend de prestaties van het hoofdhuis of de prestaties van de vaste inrichting en het hoofdhuis gezamenlijk. Uit het oordeel van het HvJ EU blijkt zelfs dat er sprake is van een pro rata bestaande uit de omzet behaald met handelingen waarvoor uitgaven van het filiaal zijn gebruikt.¹² De benadering van

⁸ Art. 15 lid 6 Wet OB 1968 & Art. 11 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB 1968

⁹ De pro rata wordt in eerste instantie als volgt berekend: btw-belaste omzet / Totale omzet

¹⁰ Cornielje, S.B., OB.2.4.4.F.c1 Inleiding; Btw-richtlijn, Cursus Belastingrecht

¹¹ HvJ EU 24 januari 2019, Morgan Stanley, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58.

¹² Merkk, M.M.W.D., Starkenburg, R., Morgan Stanley: meten met twee (of meer) maten!, WFR 2019/161 & Blink, N.L. van den, Gunter, P.M.B., Grensoverschrijdend gebruik kosten basis voor aftrekrecht, BTW Bulletin 2019/32

het hof lijkt zelfs zo ver te gaan dat per goed of dienst afzonderlijk moet worden bekeken voor welke handelingen van de belastingplichtige dit goed of dienst wordt gebruikt.¹³

1.2 Probleemstelling

Uit het arrest Morgan Stanley blijkt wel dat de pro rata aftrek niet zo eenvoudig is als de breuk het doet lijken. De toepassing van een dubbele toets in combinatie met de benadering van het HvJ EU wat betreft het afzonderlijk toepassen van verschillende pro rata's voor afzonderlijke goederen of diensten van belastingplichtige afhankelijk voor welke handelingen deze zijn gebruikt maakt het een bijzonder arrest. Het feit dat het HvJ EU deze dubbele toets en verschillende pro rata's kan verantwoorden aan de hand van de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-richtlijn) doet de vraag rijzen of deze dubbele toets en verschillende pro rata's ook logisch volgen uit de Nederlandse benadering van het aftrekrecht. Daarom zal in deze scriptie de volgende probleemstelling centraal staan:

Kan na het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak Morgan Stanley (nog) worden geconcludeerd dat de Nederlandse benadering van het aftrekrecht richtlijn conform is?

1.3 Toetsingskader

In deze scriptie zal een antwoord worden gezocht op bovenstaande probleemstelling. Aan de zinsnede 'de Nederlandse benadering van het aftrekrecht' ken ik de volgende betekenis toe: de wijze waarop het aftrekrecht vorm heeft gekregen in de nationale wet¹⁴ en de daarbij behorende besluiten/beschikkingen en jurisprudentie. Deze Nederlandse benadering van het aftrekrecht zal worden getoetst aan de Btw-richtlijn en tevens de jurisprudentie van HvJ EU. Bij deze toetsing zal onder andere rekening worden gehouden met het rechtskarakter van de Wet OB 1968 en met het basisbeginsel van neutraliteit.

1.4 Afbakening

In deze scriptie zal worden ingegaan op het pro rata aftrekrecht. Echter wordt er voorafgaand aan een pro rata ook wel gebruik gemaakt van een pré pro rata voor het scheiden van de aftrekbare voorbelasting op economische activiteiten van niet-economische activiteiten. In deze scriptie zal geen rekening worden gehouden met de pré pro rata. Indien er gesproken wordt over handelingen, prestaties etc. dan zijn dit economische activiteiten.

1.5 Opzet

Om de probleemstelling te kunnen beantwoorden zullen de grondbeginselen van het huidige btw-stelsel allereerst in hoofdstuk 2 uiteengezet worden. De harmonisatie in EU verband, het rechtskarakter van de Wet OB 1968 en het neutraliteitsbeginsel zullen hier alle aan bod komen.

¹³ Merkx, M.M.W.D., Starkenburg, R., Morgan Stanley: meten met twee (of meer) maten!, WFR 2019/161

¹⁴ Met nationale wet wordt hier de Wet op de omzetbelasting 1968 bedoeld.

Vervolgens zal in hoofdstuk 3 de belastingplichtige in de btw en het aftrekrecht besproken worden. Hier zullen ook de kosten waarop het recht van aftrek van toepassing is en de werking van de pro rata aftrek de revue passeren.

In hoofdstuk 4 is de vaste inrichting aan de beurt. Hier zal de relevantie van de vestigingsplaats en de vaste inrichting voor btw-doeleinden doorgenomen worden. Hierna zal in hoofdstuk 5 worden ingegaan op de verhouding tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting. Jurisprudentie wat betreft prestaties tussen beide en het recht op aftrek zal uiteen worden gezet. Hieronder valt onder andere het kernarrest van deze scriptie, Morgan Stanley.

Wanneer de verhouding tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting in de btw duidelijk is zullen de geformuleerde rechtsregels uit het arrest Morgan Stanley getoetst worden aan zowel de nationale wetgeving als de Btw-richtlijn in hoofdstuk 6 van deze scriptie. Hieruit zal blijken of de Nederlandse benadering van het aftrekrecht richtlijn conform is na het hiervoor genoemde arrest.

Vervolgens zal in het hoofdstuk 7 een samenvatting worden gegeven van de scriptie. Tevens zal conclusie worden genomen. Hier zal ook het antwoord op de probleemstelling gegeven worden.

Hoofdstuk 2: Grondbeginselen van het huidige btw-stelsel

2.1 Inleiding

De omzetbelasting is een belasting op leveringen van goederen en diensten, intracommunautaire verwervingen en de invoer van goederen.¹⁵ Consumptieve bestedingen worden door middel van heffing met btw belast. In tegenstelling tot de inkomstenbelasting grijpt de omzetbelasting aan bij uitgaande geldstromen in plaats van inkomende geldstromen van natuurlijke personen. In dit hoofdstuk zullen de grondbeginselen van het huidige btw-stelsel uiteen worden gezet. Een inzicht in deze beginselen acht ik onmisbaar om een goed inzicht te krijgen in het Unierechtelijke btw-stelsel. Dit hoofdstuk zal starten met de harmonisatie in EU verband. Verder zullen het rechtskarakter van de Wet OB 1968 en het neutraliteitsbeginsel ook de revue passeren.

2.2 Harmonisatie in EU-verband

2.2.1 De totstandkoming van de Eerste en Tweede richtlijn

In 1957 werd in Rome het verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap¹⁶ (hierna: EEG-verdrag) gesloten tussen België, de Bondsrepubliek Duitsland, Frankrijk, Italië, Luxemburg en Nederland. Dit was na de Europese Gemeenschap van Kolen en Staal de tweede serieuze stap tot communautaire samenwerking na afloop van de tweede wereldoorlog. Met het EEG-verdrag werd beoogd een gemeenschappelijke markt voor goederen en diensten te creëren.¹⁷ Om dit te realiseren werd een douane-unie gevormd.¹⁸ Ook diende de belastingheffing van de verschillende landen te worden geharmoniseerd om de gemeenschappelijke markt goed tot zijn recht te laten komen. Op grond van artikel 99 van het EEG-verdrag¹⁹ konden de omzetbelasting, de accijnzen en andere indirecte belastingen geharmoniseerd worden.

De EC stipte in 1962 vier nadelen aan van de thans ingevoerde omzetbelastingstelsels binnen de lidstaten.²⁰ Zo was het vaststellen van de teruggaaf bij uitvoer moeilijk en oncontroleerbaar binnen het cumulatief cascdestelsel. Het tweede nadeel was dat dit stelsel de verticale concentratie van bedrijven bevorderde (hoe minder schakels, hoe minder omzetbelasting). Ten derde belemmerde de bestaande omzetbelastingssystemen het vrije verkeer van goederen, ter handhaving van de systemen waren immers grenscontroles nodig. En als laatste stipte de EC aan dat de omzetbelastingssystemen tussen de lidstaten onderling dermate verschilden dat dit een negatief effect had op de internationale handel.

Nadat in Frankrijk ervaring was opgedaan met een btw-systeem werd dit, ter uitvoering van artikel 99 EEG-verdrag, door de Gemeenschap voorgeschreven aan de lidstaten ter vervanging

¹⁵ Artikel 1 Wet op de omzetbelasting 1968

¹⁶ Verdrag van 25 maart 1957, Tractatenblad 1957, 91

¹⁷ Dit blijkt uit de Preambule van het EEG-verdrag

¹⁸ Tegenwoordig vastgelegd in artikel 28 VWEU

¹⁹ Tegenwoordig artikel 113 VWEU

²⁰ Europese Commissie, 1962: Algemeen rapport van de subgroepen A, B en C, ingesteld ter bestudering van de verschillende mogelijkheden tot harmonisatie van de omzetbelastingen, p. 1

van de bestaande omzetbelastingstelsels. Tevens werd toen de aftrek van voorbelasting ingevoerd.²¹ Dit gebeurde na constatering van bovenstaande nadelen. Op basis van adviezen van een Fiscaal en Financieel Comité aan de EC kwamen de Eerste en Tweede richtlijn tot stand.²² De Eerste richtlijn bepaalde dat de lidstaten hun omzetbelastingstelsels moesten vervangen voor een btw-systeem met aftrek van voorbelasting. De invulling van deze belasting werd gegeven in de Tweede richtlijn. Hierin werd de structuur en de toepassingswijze aangegeven. Wel behielden de lidstaten nog hun autonomie op het gebied van de tarieven en vrijstellingen.²³ In Nederland is de Wet OB 1968 ingevoerd om aan de verplichtingen van zowel de Eerste – als Tweede richtlijn te voldoen.

2.2.2 De Zesde richtlijn

Noodzaak tot verdere harmonisatie ontstond in 1970, dit kwam door het zogeheten Eigen Middelenbesluit.²⁴ Dit besluit zag op de vervanging van de financiële bijdragen van de lidstaten aan de EEG, deze werden door middel van het besluit onder meer vervangen door een deel van de opbrengst van de omzetbelasting van de lidstaten.²⁵ Dit Eigen Middelenbesluit vereiste dus logischerwijs een uniforme regeling van de belastinggrondslag, anders zouden de bijdragen aan de EEG niet redelijk verdeeld worden tussen de lidstaten. Dit heeft geleid tot de totstandkoming van de Richtlijn 77/388/EEG, ook wel bekend als de Zesde richtlijn.²⁶ Door middel van de richtlijn werd beoogd een uniforme grondslag te creëren door nadere regels te geven omtrent het belastbare feit, de maatstaf van heffing en de vrijstellingen. Bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn werd de Tweede richtlijn ingetrokken, de Eerste richtlijn bleef nog wel van kracht.²⁷

2.2.3 De Btw-richtlijn

In 1992 werd de EEG omgedoopt tot de Europese Gemeenschap (hierna: EG) en tevens werd de EU ingesteld.²⁸ De EG heeft in 2006 ervoor gekozen om de gehele Zesde richtlijn te herschikken. Dit kwam met name doordat de wereld er ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn dusdanig anders uitzag dan in 2006. Destijds waren er nog grenzen tussen landen, was er nog geen internet, waren er nog geen elektronische diensten en was elektronisch factureren ook nog geen optie. Om het omzetbelastingstelsel actueel te houden is er daarom voor gekozen om bepalingen uit de richtlijn te herschikken. Dit resulteerde in de Richtlijn

²¹ S.B. Cornielje, OB.0.0.10.C Het EEG-Verdrag en de harmonisatie van de omzetbelasting, Cursus Belastingrecht

²² Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting en Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, Pb 1967, nr. L 71.

²³ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, FED Fiscale Studieresie, Deventer: Kluwer 2017, p. 29.

²⁴ Besluit 70/243 van 21 april 1970, Pb L 94 28.4.1970.

²⁵ De huidige wettelijke basis van de eigen middelen is te vinden in artikel 311 VWEU

²⁶ De Zesde richtlijn van 17 mei 1977, nr. 77/388/EEG (*pbEG* 13 juni 1977, nr. L145)

²⁷ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, FED Fiscale Studieresie, Deventer: Kluwer 2017, p. 30.

²⁸ Verdrag van 7 februari 1992 betreffende de Europese Unie, met het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, *Pb* C224 van 31 augustus 1992.

2006/112/EG, deze is reeds eerder aangehaald in de inleiding als de Btw-richtlijn. Inmiddels is de Btw-richtlijn ook alweer enkele keren gewijzigd.

2.2.4 Verordeningen

Uit de voorgaande paragrafen lijkt het misschien dat de omzetbelasting op Europees niveau enkel in richtlijnen is vastgelegd. Dit is echter niet juist. Naast de Btw-richtlijn bestaat er namelijk ook een Btw-uitvoeringsverordening. Een verordening verschilt ten opzichte van een richtlijn, deze hoeft namelijk niet te worden omgezet in nationaal recht door de lidstaten. In artikel 397 van de Btw-richtlijn is bepaald dat de Raad op voorstel van de EC met unanimititeit van stemmen maatregelen ter uitvoering van de Btw-richtlijn kan vaststellen. Door middel van de Btw-uitvoeringsverordening²⁹ zijn deze maatregelen getroffen. Het doel van de uitvoeringsverordening is het zorgen voor een eenvormige toepassing van het bestaande btw-stelsel³⁰, dit gebeurt door het vaststellen van maatregelen ten aanzien van het uitvoeren van de Btw-richtlijn. De eenvormigheid van het bestaande btw-stelsel binnen de verschillende lidstaten wordt het best gegarandeerd door een verordening aangezien deze bindend en rechtstreeks van toepassing is in alle lidstaten, aldus de considerans van de uitvoeringsverordening.³¹

2.2.5 De rechtsprekende instelling

Bij het interpreteren van bepalingen uit de nationale Wet OB 1968 vormt de richtlijn een belangrijk hulpmiddel. De nationale wetgeving dient immers in overeenstemming te zijn met de Btw-richtlijn. Het is dus aan te raden om bij het interpreteren van een nationale bepaling ook de overeenkomstige richtlijn bepaling in ogenschouw te nemen. Het komt dan ook regelmatig voor dat gedurende een nationale procedure vragen ontstaan omtrent de uitlegging van een richtlijn bepaling. De nationale rechter kan zich (en soms heeft hij geen keus) in een dergelijke geval richten tot het HvJ EU. Het HvJ EU is binnen de EU namelijk de Unierechtelijke rechtsprekende instelling. De nationale rechter kan door middel van het stellen van prejudiciële vragen duidelijkheid verkrijgen omtrent de uitleg van een bepaalde bepaling of begrip uit de richtlijn. Op grond van artikel 267 VWEU is het HvJ EU namelijk bevoegd om uitspraak te doen over de uitlegging van verdragen en over de geldigheid en uitlegging van verordeningen en richtlijnen. Een uitspraak van het HvJ EU heeft in zoverre een harmoniserende werking, dat de uitlegging die het Hof geeft geldt in alle lidstaten van de EU.³²

Artikel 267 VWEU geeft ook uitsluitel over in welke gevallen de nationale rechter een prejudiciële vraag dient voor te leggen aan het HvJ EU. Prejudiciële vragen dienen te worden voorgelegd aan het HvJ EU wanneer over een communautair begrip of richtlijn bepaling twijfel bestaat en de twijfel dient te worden weggenomen zodat een nationale rechter uitspraak kan doen. Alle rechters kunnen prejudiciële vragen stellen, echter is de Hoge Raad der Nederlanden (hierna: HR) verplicht deze vragen te stellen indien er een vraag inzake de uitlegging van

²⁹ Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van 15 maart 2011, PbEU 2011, L 77

³⁰ Blijkt uit de vierde considerans van de Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van 15 maart 2011, PbEU 2011, L 77

³¹ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, FED Fiscale Studieserie, Deventer: Kluwer 2017, p. 39.

³² M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, FED Fiscale Studieserie, Deventer: Kluwer 2017, p. 40-41.

Europees recht wordt opgeworpen welke van belang is voor het geschil.³³ Er zijn twee uitzonderingen die voortvloeien uit het arrest Cilfit³⁴ in welke de HR en andere nationale hoogste rechters geen prejudiciële vragen hoeft te stellen. Dit is wanneer er sprake is van een acte clair of een acte éclairé. Van een acte clair is sprake wanneer over de uitlegging van een Unierechtelijk begrip of richtlijnbevestiging geen enkele twijfel kan bestaan. Van een acte éclairé is sprake wanneer al een uitspraak heeft gedaan over dezelfde problematiek. In geval van een acte clair of acte éclairé behoeft de Hoge Raad geen prejudiciële vragen te stellen. Opgemerkt dient nog te worden dat het HvJ EU de geschillen niet oplost, het HvJ EU beantwoordt enkel de prejudiciële vragen. Dit geeft de nationale rechterlijke instanties de benodigde handvatten om het geschil op te lossen.³⁵

Het beantwoorden van prejudiciële vragen van nationale rechters is niet de enige bezigheid van het HvJ EU. Het HvJ EU oordeelt ook over de geldigheid van besluiten van instellingen van de EU, zoals verordeningen en richtlijnen. Indien een nationale rechter meent dat een richtlijnbevestiging in strijd is met het Europees recht dient deze om het oordeel van het HvJ EU te vragen. En indien de harmonisatie van de omzetbelasting wordt belemmerd doordat een lidstaat de richtlijn niet juist heeft geïmplementeerd wordt ook de hulp van het HvJ EU ingeroepen. Wanneer de EC stelt dat een lidstaat niet voldoet aan zijn Unierechtelijke verplichtingen, kan de Commissie een procedure aanspannen tegen die lidstaat bij het HvJ EU. Dit wordt ook wel een ‘infractieprocedure’ of ‘inbreukprocedure’ genoemd. Het HvJ EU zal oordelen of er inderdaad sprake is van een schending van het Unierecht. Indien dit zo is dient de lidstaat maatregelen te treffen om de schending ongedaan te maken.³⁶

2.3 Het rechtskarakter van de Wet op de omzetbelasting 1968

2.3.1 Algemeen

Zoals in voorgaande paragraaf besproken is de omzetbelasting in EU-verband geharmoniseerd vanaf de jaren zestig. Bij het ontwerpen van de wet- en regelgeving zal de Europese wetgever een bepaald beeld voor ogen gehad hebben van zowel het subject als het object van heffing. Het rechtskarakter van een belasting wordt dan ook wel aangeduid als het antwoord op de vraag naar het beoogde subject en object van heffing.³⁷ *Van Kesteren* definieert twee betekenissen van de term rechtskarakter, welke als uitersten kunnen worden gezien:

- i. Het rechtskarakter is een algemeen, voorafgaand aan de wet- geformuleerd ideaal dat terugkomt in ieder onderdeel van de wet. Het rechtskarakter is een leidraad die aangeeft wie en wat belast zou moeten worden. De uiteindelijke wet is een geslaagde of niet geslaagde weerspiegeling van het rechtskarakter.

³³ De HR is verplicht prejudiciële vragen te stellen aangezien artikel 267 VWEU stelt dat een nationale rechterlijke instantie waarvan de beslissingen niet vatbaar zijn voor hoger beroep verplicht is prejudiciële vragen stellen indien uitlegging van Europees recht geboden is.

³⁴ HvJ EG 6 oktober 1982, Cilfit, nr. 283/81, ECLI:EU:C:1982:335.

³⁵ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, FED Fiscale Studieresie, Deventer: Kluwer 2017, p. 41-42.

³⁶ Op grond van artikel 260 VWEU

³⁷ Zie: G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 25 & M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, FED Fiscale Studieresie, Deventer: Kluwer 2017, p. 2.

- ii. Het rechtskarakter is een totaalbeeld van alle bijzondere kenmerken van een reeds bestaande wet. Bezien wordt wie en wat er wordt belast.³⁸

In het meest ideale geval voldoet het rechtskarakter van een belasting aan de definitie onder i. Echter wordt in het wetgevingsproces niet altijd van te voren vastgesteld wie en wat er wordt belast, tevens wordt de rechtvaardiging van de belasting ook niet altijd geformuleerd.³⁹

Met *Van Kesteren* ben ik het eens dat voor als definitie voor de term rechtskarakter het beste aansluiting kan worden gezocht bij de definitie onder i. Het rechtskarakter is normatief bij het ontwerpen van wetgeving. Daarom spitst het rechtskarakter zich toe op wie en wat de wetgever beoogd heeft te treffen met de belasting en niet wie en wat er uiteindelijk getroffen wordt, zoals definitie ii stelt.

2.3.2 Het rechtskarakter van de btw

Het is van belang om vast te stellen welk rechtskarakter de Wet OB 1968 heeft. Het rechtskarakter speelt namelijk een belangrijke rol in de structuur van de wet en bij de interpretatie van wettelijke bepalingen.

In de literatuur verschillen de meningen over het duiden van het rechtskarakter van de omzetbelasting. Uit de vele meningen onderscheid *Braun* drie hoofdstromingen:⁴⁰

- i. De btw is een bestedingsbelasting.
- ii. De btw is een algemene verbruiksbelasting.
- iii. De btw is een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe ‘bestedingen is verbruik’ hanteert.

Mijn inziens is het rechtskarakter van de omzetbelasting dat van een algemene verbruiksbelasting. Dit is ook af te leiden uit de eerste volzin van artikel 1 lid 2 van de Btw-richtlijn:

“Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.”

Uit de adviesrapporten tot harmonisatie van de omzetbelasting van het Fiscaal en Financieel Comité, welke zijn aangehaald in de vorige paragraaf, blijkt dat een algemene verbruiksbelasting beoogt het consumptieve verbruik van goederen en diensten door particulieren te belasten.⁴¹ Hieruit blijkt dat de particulier, of te wel consument, het beoogde subject van heffing is voor omzetbelastingdoeleinden. Echter is de consument conform de wet geen belastingplichtige voor de omzetbelasting. Belastingplichtig voor de omzetbelasting is namelijk ‘eenieder die zelfstandig een economische activiteit uitoefent’.⁴² Hieruit komt het

³⁸H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil*, Arnhem, Gouda Quint, 1994, blz. 55

³⁹K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2002, p. 46

⁴⁰Door Braun aangehaald: C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1986*, Deventer: Kluwer 1979, blz. 33

⁴¹Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité onder voorzitterschap van F. Neumark; Brussel 1962. Zie ook het zogeheten ABC-rapport van januari 1962

⁴²In hoofdstuk 3 komt de belastingplicht aan de orde.

indirecte karakter van de Wet OB 1968 naar voren. Het beoogde subject is de consument, echter wordt er niet direct van de consument geheven.

Net als met het beoogde subject van de btw, bestaat over het algemene karakter van het object ook geen discussie. Bij de heffing van omzetbelasting wordt in beginsel alle consumptie in de heffing betrokken. Dit onderscheid een algemene verbruiksbelasting van een bijzondere verbruiksbelasting. Voorbeelden van bijzondere verbruiksbelastingen zijn belastingen op bijvoorbeeld tabak en brandstoffen, ook wel accijnzen genoemd.

Over het (beoogde) object van heffing is in de literatuur echter meer discussie. Zoals eerder genoemd wordt het rechtskarakter van de btw verschillend beschreven in de literatuur. Zo beschrijft *Denie* de omzetbelasting als een bestedingsbelasting⁴³, terwijl *Tuk* de belasting beschrijft als een verbruiksbelasting⁴⁴ en *Van Hilten en Van Kesteren* de btw beschrijven als een verbruiksbelasting waarbij besteding als een maatstaf van consumptie wordt gehanteerd⁴⁵. Het verschil hiertussen komt naar mijn mening voort uit de twee uitersten van de definitie van het begrip rechtskarakter zoals beschreven in 2.4.1. Naar mijn mening dient zo dicht mogelijk te worden aangesloten bij de definitie onder i. Wanneer dus enkel het doel van de belasting en niet de vormgeving deel uit maakt van het rechtskarakter van een belasting zou de btw moeten worden beschreven als een algemene verbruiksbelasting. Echter denk ik dat niet volledig kan worden aangesloten bij de definitie onder i van het begrip rechtskarakter, in de praktijk is naar mijn mening de vormgeving van een belasting wel degelijk van belang, zeker wanneer de belasting al meer dan een halve eeuw bestaat. Daarom denk ik ook dat *Van Hilten en Van Kesteren* het rechtskarakter van de omzetbelasting het meest treffend beschrijven als een algemene verbruiksbelasting die beoogt consumptie te belasten waarbij de besteding als maatstaf van consumptie wordt gehanteerd.⁴⁶

Zoals eerder gesteld is het vast stellen van het rechtskarakter van de btw belangrijk. Het rechtskarakter speelt een grote rol bij het begrijpen en interpreteren van wettelijke bepalingen. Van het rechtskarakter kan bijvoorbeeld worden afgeleid bij wie de btw zou moeten drukken of op wie de btw juist niet zou moeten drukken.

2.4 Het neutraliteitsbeginsel

2.4.1 Algemeen

‘Fiscale neutraliteit’ is een veel gebezigde term door het HvJ EU in zijn omzetbelastingjurisprudentie. Neutraliteit is dan ook een basisbeginsel voor de heffing van omzetbelasting. Neutraliteit dient hier te worden gezien als een relatief begrip, belastingen zijn immers nooit neutraal. Belastingen beïnvloeden altijd enigszins het economisch handelen op een markt. Echter dient de neutraliteit in de omzetbelasting een rol te spelen ten aanzien van het rechtskarakter van de belasting. Zoals in de vorige paragraaf is vastgesteld is dat van de

⁴³ A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting* (diss.), Deventer: Kluwer 1987, p. 58

⁴⁴ C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, Kluwer: Deventer 1979, p.33

⁴⁵ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, FED Fiscale Studietoetsreeks, Deventer: Kluwer 2017, p. 5-6.

⁴⁶ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, FED Fiscale Studietoetsreeks, Deventer: Kluwer 2017, p. 5-6.

omzetbelasting: een indirecte verbruiksbelasting.⁴⁷ Er bestaan verschillende vormen van neutraliteit. Zo wordt er onderscheid gemaakt tussen inwendige neutraliteit en uitwendige neutraliteit, waartoe economische neutraliteit, juridische neutraliteit en mededingingsneutraliteit behoren. Tevens wordt er onderscheid gemaakt tussen interne en externe neutraliteit. De verschillende vormen van neutraliteit zullen hierna aan bod komen.

2.4.2 Inwendige neutraliteit

Het beoogde subject van een verbruiksbelasting is de consument. Dit houdt in dat de btw bij de consument dient te drukken. De ondernemer zou dus zo min mogelijk ‘last’ moeten hebben van de omzetbelasting. Dit wordt onder andere gerealiseerd door het recht op aftrek van voorbelasting⁴⁸ en het feit dat de ondernemer de belasting eenvoudig kan afwentelen op de consument. De omzetbelasting moet ook niet te gecompliceerd worden, anders zal de ondernemer administratief veel lasten ervaren van de belasting. Inwendige neutraliteit heeft dus als doel dat de omzetbelasting binnen een onderneming zo min mogelijk ‘merkbaar’ is.⁴⁹ Een goed voorbeeld van inwendige neutraliteit is dat ondernemers op grond van jurisprudentie van het HvJ EU⁵⁰ de aan hen in rekening gebrachte btw niet hoeven te voorfinancieren maar gelijk in aftrek kunnen brengen, ook al heeft de betreffende ondernemer nog geen uitgaande prestaties verricht.

2.4.3 Uitwendige neutraliteit

Zoals hiervoor is gebleken ziet inwendige neutraliteit op de neutraliteit van de belasting voor de ondernemer zelf. Uitwendige neutraliteit heeft betrekking op de vraag of de belasting neutraal uitwerkt bij de vergelijking van verschillende goederen en diensten. Hier worden ook de concurrentieverhoudingen tussen verschillende ondernemers meegenomen. Uitwendige neutraliteit kan worden onderverdeeld in drie categorieën: economische neutraliteit, juridische neutraliteit en mededingingsneutraliteit.

2.4.3.1 Economische neutraliteit

Economische neutraliteit heeft betrekking op de invloed van een belasting op de efficiënte allocatie van productiemiddelen.⁵¹ Belastingen werken versturend en werken daarom eigenlijk nooit neutraal uit naar mijn mening, de enige belasting die in de economische wetenschap volledig neutraal uitwerkt is de lumpsum-belasting⁵². De omzetbelasting werkt dus ook niet neutraal uit. Ook in een wereld waarin op ieder product of dienst een uniform btw-tarief van toepassing is, wordt de economische neutraliteit verstoord. Dit komt door het verschil in elasticiteiten van de verschillende producten en diensten. De vraag naar goederen en diensten met een hogere prijselasticiteit wordt immers sterker beïnvloed bij een uniform tarief dan de

⁴⁷ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, FED Fiscale Studieresie, Deventer: Kluwer 2017, p. 47.

⁴⁸ Het recht op aftrek van voorbelasting komt in hoofdstuk 3 aan bod.

⁴⁹ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, FED Fiscale Studieresie, Deventer: Kluwer 2017, p. 48.

⁵⁰ HvJ EG 14 februari 1985, Rompelman, nr.268/83, ECLI:EU:C:1985:74., HvJ EG 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315 & HvJ EG 29 februari 1996, INZO, C-110/94, V-N 1996/1396, 27.

⁵¹ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2002, p. 17

⁵² Een lumpsum-belasting is een belasting die voor een ieder even hoog is. Vanuit het oogpunt van inkomensongelijkheid en lastenverdeling wordt deze vaak als onrechtvaardig ervaren.

goederen en diensten met een lage prijselasticiteit. Het economisch handelen wordt dus hoe dan ook beïnvloedt door de heffing van btw. Een verbruiksbelasting die de economische neutraliteit niet verstoort kan enkel worden gerealiseerd wanneer er rekening wordt gehouden met de individuele elasticiteiten van goederen en diensten. Ieder product of dienst dient dan een eigen tarief te krijgen. Dit is uitvoeringstechnisch niet haalbaar.

2.4.3.2 Juridische neutraliteit en mededingingsneutraliteit

Juridische neutraliteit ziet op de rechtvaardige verdeling van de belastingdruk van de omzetbelasting. De mededingingsneutraliteit ziet op de invloed van de heffing van btw op concurrentieverhoudingen en is nauw verweven met de juridische neutraliteit.⁵³ Om juridische neutraliteit te bereiken dienen ondernemers (belastingplichtigen) de voorbelasting in aftrek te kunnen brengen, op deze wijze kan de omzetbelasting in zijn geheel worden afgewenteld op de consument. Tevens maakt het dan niet uit, uit hoeveel schakels het productie- en distributieproces bestaat. Daarnaast maakt het voor de consument voor de belastingdruk geen verschil of hij goederen of diensten afneemt van ondernemer A of ondernemer B. De belasting is immers strikt evenredig aan de prijs van het goed of dienst.⁵⁴

2.4.4 Externe neutraliteit

De hiervoor behandelde aspecten van neutraliteit voorzien in een neutrale heffing van omzetbelasting binnen een lidstaat, dit betrof dan ook de interne neutraliteit. Externe neutraliteit ziet daarentegen op de vergelijkbaarheid van de belastingdruk tussen goederen of diensten afkomstig uit het land zelf en goederen of diensten uit het buitenland. De belastingdruk op intracommunautaire verwervingen⁵⁵ en invoer⁵⁶ dient gelijk te zijn aan de belastingdruk bij aankoop van hetzelfde product binnen de landgrenzen. Een verschil hierin zou concurrentieverhoudingen kunnen aantasten tussen ondernemers uit verschillende landen. Wanneer een goed wordt uitgevoerd⁵⁷ dient hier geen btw op te drukken, hier is dan ook het nul tarief van toepassing.⁵⁸ Zo kunnen ondernemers binnen de EU blijven concurreren met ondernemers uit derde landen aangezien de btw dan niet prijsverhogend werkt.

2.5 Deelconclusie

De omzetbelasting is geharmoniseerd in EU-verband. Dit wordt met name gerealiseerd doordat de lidstaten van de EU de bepalingen uit de Btw-richtlijn dienen te implementeren in hun nationale wetgeving. Het harmoniseren van de verschillende omzetbelastingstelsels draagt bij aan het vormen van een interne markt binnen de EU. De lidstaten van de EU hanteren dus allemaal nagenoeg eenzelfde omzetbelastingstelsel.

⁵³ K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de btw, Deventer: Kluwer 2002, p.18-19

⁵⁴ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, FED Fiscale Studietoets, Deventer: Kluwer 2017, p. 52.

⁵⁵ Intra communautaire verwervingen zijn leveringen van goederen uit een andere lidstaat van de Europese Unie.

⁵⁶ Btw-technisch is er sprake van invoer wanneer goederen de Europese Unie worden ingebracht vanuit een derde land.

⁵⁷ Btw-technisch is er sprake van uitvoer wanneer goederen worden uitgevoerd naar een derde land buiten de Europese Unie.

⁵⁸ Nul tarief volgt uit Tabel II onderdeel a onder 2 Wet op de omzetbelasting 1968

Ook het rechtskarakter van de omzetbelasting dient dus nagenoeg gelijk te zijn in alle lidstaten. In dit hoofdstuk is het rechtskarakter van de btw omschreven als een algemene verbruiksbelasting die beoogt consumptie te belasten waarbij besteding als maatstaf van consumptie wordt gehanteerd. Het rechtskarakter is van belang voor deze scriptie aangezien dit karakter een belangrijke rol speelt in de structuur van de wet en bij de interpretatie van wettelijke bepalingen. Het is dan ook van belang om hier kennis van te nemen alvorens de nationale wet getoetst zal worden aan de richtlijn. Naast het rechtskarakter is de het neutraliteitsbeginsel ook belangrijk aangezien dit een van de basisbeginselen van de omzetbelasting is. De belasting dient immers zo neutraal mogelijk uit te werken

Echter alvorens aan de toetsing van nationale wet aan de richtlijn kan worden begonnen aan de hand van de complexiteiten die het arrest Morgan Stanley met zich meeneemt, dient eerst nog het een en ander te worden toegelicht. In hoofdstuk 3 zullen daarom de belastingplicht en het aftrekrecht uiteen worden gezet.

Hoofdstuk 3: De belastingplichtige in de btw en het aftrekrecht

3.1 Inleiding

In het voorgaande hoofdstuk zijn de grondbeginselen van het btw-stelsel behandeld. Daar is ook besproken dat de consument het beoogde subject is voor de omzetbelasting. De consument is echter voor de Wet OB 1968 niet de belastingplichtige. In dit hoofdstuk zal besproken worden wie wel belastingplichtige is voor de btw. Tevens wordt het recht op aftrek van voorbelasting uiteengezet. Zoals eerder vermeld zorgt dit ervoor dat de btw bij de consument drukt en niet op de ondernemer. Hierbij zal ook aandacht worden besteed aan de verschillende kosten soorten waarop het recht op aftrek (gedeeltelijk) van toepassing is. Vervolgens zal het hoofdstuk worden afgesloten met de pro rata aftrek aangezien deze van groot belang is voor de beantwoording van de probleemstelling van deze scriptie.

3.2 Belastingplicht in de btw

Zoals in hoofdstuk 2 duidelijk is geworden is de omzetbelasting geharmoniseerd in EU-verband. De Btw-richtlijn is dan ook geïmplementeerd in de nationale Wet OB 1968. Artikel 9 lid 1 van de Btw-richtlijn duidt de belastingplichtige voor de btw als volgt:

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

De belastingplicht is dus gestoeld op drie kernelementen, deze zijn: ‘eenieder’, ‘zelfstandig’ en ‘economische activiteit’. Deze elementen worden uiteengezet in het vervolg van deze paragraaf.

3.2.1 Een ieder

In de Btw-richtlijn staat dus dat een ieder belastingplichtig kan zijn mits er zelfstandig een economische activiteit wordt verricht. Er is gekozen voor de term ‘een ieder’ om tot een zo breed mogelijk begrip voor de belastingplichtige te komen. Door deze formulering is de civiel juridische vorm van een entiteit niet van belang. Op deze wijze kunnen natuurlijke personen, rechtspersonen en samenwerkingsverbanden allemaal in de heffing worden betrokken mits zij zelfstandig een economische activiteit verrichten.

Voor een samenwerkingsverband is bij het bepalen van de belastingplicht belangrijk om na te gaan hoe het samenwerkingsverband naar buiten treedt. Wanneer deze als duurzame entiteit naar buiten treedt, kwalificeert het samenwerkingsverband als ‘een ieder’.⁵⁹ Ook wanneer een samenwerkingsverband onder één naam zaken doet en op deze naam overeenkomsten sluit, kwalificeert het samenwerkingsverband als ‘een ieder’.⁶⁰ Uit het arrest Heerma is gebleken dat afzonderlijke onderdelen van een samenwerkingsverband dat voor de omzetbelasting

⁵⁹ HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366

⁶⁰ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, FED Fiscale Studieresie, Deventer: Kluwer 2017, p. 65.

belastingplichtig is wel als zelfstandig ondernemer (en dus belastingplichtige) prestaties kunnen verrichten aan het samenwerkingsverband.⁶¹

3.2.2 Zelfstandig

Om belastingplichtig te zijn voor de btw dient de economische activiteit zelfstandig te worden verricht. Deze zelfstandigheid wordt nader gedefinieerd in artikel 10 van de Btw-richtlijn:

“De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.”

Door middel van deze bepaling worden werknemers uitgesloten van de belastingplicht. Dit is mijn inziens vrij logisch aangezien werknemers handelen in het economisch verkeer namens hun werkgever en dus niet zelfstandig een plek innemen in de productie- of distributieketen.

Zelfstandigheid is niet altijd even vanzelfsprekend. Uit het FCE Bank arrest kan immers worden opgemaakt dat een vaste inrichting doorgaans niet zelfstandig is. Echter blijkt uit hetzelfde arrest ook dat wanneer de vaste inrichting zelf economisch risico loopt deze wel als zelfstandig kan worden aangemerkt.⁶² Op deze vaste inrichtingen problematiek wordt in de hoofdstuk 4 teruggekomen, het FCE Bank arrest zal in hoofdstuk 5 explicieter aan de orde komen.

3.2.3 Economische activiteit

Het laatste, en wanneer er gewicht aan moet worden toegekend, misschien wel het belangrijkste element van de belastingplicht in de btw is de economische activiteit. In de Btw-richtlijn wordt de volgende invulling gegeven aan het begrip ‘economische activiteit’:

“Als ‘economische activiteit’ worden beschouwd, 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. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”⁶³

Het begrip economische activiteit kent een ruime betekenis zoals hierboven is beschreven. In bovenstaande bepaling van de Btw-richtlijn staat dat de exploitatie van een zaak ook een economische activiteit is. Dit kan de indruk wekken dat het hier alleen gaat om prestaties tegen vergoeding. De vraag rijst dan of iedere particulier die eenmalig een goed levert of een dienst verricht via bijvoorbeeld een platform als Marktplaats of Uber gelijk al belastingplichtig is. Dit is misschien ook wel de reden dat het begrip ‘economische activiteit’ door het HvJ EU niet alleen wordt beschouwd als een referentie naar prestaties tegen een vergoeding, maar ook geplaatst dient te worden in de context waarin de prestaties worden verricht.⁶⁴

⁶¹ HvJ EG 27 januari 2000, Heerma, C-23/98, BNB 2000/297.

⁶² HvJ EG 23 maart 2006, FCE Bank, C-210/04, BNB 2006/184.

⁶³ Artikel 9, lid 1, tweede alinea Btw-richtlijn

⁶⁴ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, FED Fiscale Studieresie, Deventer: Kluwer 2017, p. 67.

Om te bepalen of een prestatie tegen een vergoeding kan worden aangemerkt als een economische activiteit wordt dus niet enkel naar de prestatie gekeken. Er dient ook te worden gekeken of de betrokkene actief stappen heeft ondernomen om zijn prestaties te promoten.⁶⁵ Het HvJ EU heeft deze leer al meerder malen in de praktijk gebracht.⁶⁶

Zoals hiervoor genoemd dient een activiteit tegen vergoeding te worden verricht om als belastbare handeling aangemerkt te worden. Wanneer een persoon of organisatie presteert zonder een vergoeding te vragen, is deze niet belastingplichtig. Er wordt dan immers ‘om niet’ gepresteerd en dat wordt niet aangemerkt als een economische activiteit.⁶⁷

3.3 Het recht op aftrek van voorbelasting

3.3.1 Algemeen

Om de eerste zin van deze scriptie nog maar is te herhalen: “Het recht op aftrek van voorbelasting is een fundamenteel beginsel van de Wet op de omzetbelasting 1968”. Doordat de omzetbelasting een systeem van aftrek van voorbelasting kent betaalt de belastingplichtige enkel belasting over de door hem toegevoegde waarde gedurende het productie- en distributieproces van goederen en/of diensten. Hierdoor is de belastingdruk strikt evenredig aan de prijs van de goederen en diensten ongeacht het aantal schakels in de keten. Aftrek van voorbelasting waarborgt dus de (juridische) neutraliteit van de omzetbelasting, zoals in het vorige hoofdstuk is behandeld. Tevens sluit de aftrek aan bij het rechtskarakter van de belasting aangezien de consument het beoogde subject van heffing is en op deze wijze slechts ‘consumptie’ belast wordt.

In het verleden hanteerde Nederland een ander uitgangspunt van het aftrekrecht dan dat van de Europese regelgeving. In Nederland was het uitgangspunt dat de voorbelasting altijd aftrekbaar was, tenzij de aftrek nadrukkelijk is uitgesloten. In de Btw-richtlijn gaat deze vlieger niet op. Daar is het zo geregeld dat er in principe geen recht op aftrek bestaat, tenzij nadrukkelijk toegestaan.⁶⁸ De Btw-richtlijn bepaalt dan ook dat de voorbelasting op goederen en diensten in aftrek kan worden gebracht voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen.⁶⁹ Dit is met name zo geregeld om de concurrentieverhoudingen niet te verstoren. Een dergelijke verstoring kan immers optreden wanneer de belasting cumuleert. De richtlijn gaat ervan uit dat dit niet gebeurt wanneer er geen sprake is van een belaste prestatie. In Nederland was het fundament van het aftrekrecht groter. De gedachte was hier dat de belasting altijd aftrekbaar moet zijn tenzij er sprake is van consumptieve bestedingen. Hier werd niet alleen rekening gehouden met de concurrentieverhoudingen, maar ook met het karakter van de verbruiksbelasting. Ook al ben ik net als *Van Hilten en Van Kesteren* van mening dat dit

⁶⁵ Het soort stappen waar andere marktspelers ook gebruik van maken om hun prestaties te promoten bijvoorbeeld.

⁶⁶ Zie onder andere HvJ EU 15 september 2011, Slaby, C-180/10, V-N 2011/50.19., HvJ EU 19 juli 2012, Redlihs, C-263/11, V-N 2012/51.19. & HvJ EU 12 mei 2016, Gemeente Borsele, C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334.

⁶⁷ Zie HvJ EG 1 april 1982, Hong Kong Trade Council, nr. 89/81, ECLI:EU:C:1982:121. en in gelijke zin HvJ EU 13 maart 2014, Heinz, C-204/13, BNB 2014/179.

⁶⁸ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, FED Fiscale Studieresie, Deventer: Kluwer 2017, p. 334.

⁶⁹ Artikel 168, aanhef, Btw-richtlijn

uitgangspunt theoretisch gezien juist is, is met ingang van 2007 de Wet OB 1968 in overeenstemming gebracht met het uitgangspunt van de Btw-richtlijn.⁷⁰

Dit houdt in dat op goederen en diensten die worden aangewend voor handelingen die zijn vrijgesteld van omzetbelasting geen aftrek van voorbelasting kan worden genoten. Mijn inziens is dit zeer onverstandig aangezien dit kan leiden tot verborgen btw in de diensten en goederen die vrijgestelde ondernemers leveren. Wanneer een ondernemer die vrijgesteld presteert namelijk btw heeft betaald over zijn inkoop en dit niet in aftrek kan brengen dan wordt dit doorberekend aan zijn klanten. Wanneer de vrijgestelde ondernemer dan midden in een productie- of distributieproces zit hoopt er btw op in de keten. Dit druist in tegen de beginselen die in het vorige hoofdstuk de revue hebben gepasseerd. De belasting is dan immers niet meer strikt evenredig aan de prijs van het goed of de dienst.

Soms kan er toch voor een aantal vrijgestelde handelingen recht op aftrek van btw op de kosten bestaan. Dit komt voort uit het oogpunt van de in 2.5.4 behandelde externe neutraliteit. De btw op de leveringen van goederen of diensten die gebruikt worden voor vrijgestelde handelingen kan in aftrek worden gebracht indien de afnemer buiten de EU is gevestigd.⁷¹

3.3.2 Voorwaarden ten aanzien van het aftrekrecht

De richtlijnbevestigingen artikel 167 t/m 192 omtrent het aftrekrecht zijn door de wetgever geïmplementeerd in de nationale wetgeving. In de Wet OB 1968 wordt de aftrek van voorbelasting geïntroduceerd in artikel 2, waarna het aftrekrecht in artikel 15, 16, 16a en 17 wordt uitgewerkt. Naast de wettelijke bepalingen zijn er ook enkele regels neergelegd in de artikelen 10 tot en met 14 van de Uitv. Besch. OB 1968, deze regels zijn veelal van praktische aard. Tevens heeft de Staatssecretaris een Besluit⁷² afgegeven, welke een bundeling en actualisering van de besluiten en goedkeuringen van de staatssecretaris van Financiën betreft omtrent het recht van aftrek van btw.⁷³

De functie van artikel 2 Wet OB 1968 is miniem, uit deze bepaling kan worden afgeleid dat de ondernemer als het ware de plicht heeft om belasting in aftrek te brengen.⁷⁴ Artikel 15 daarentegen is veruit het belangrijkste artikel wat betreft de aftrek van voorbelasting. In dit artikel staan namelijk zowel de materiële als formele eisen die aan het recht op aftrek zijn verbonden.⁷⁵ Artikel 15 lid 1 onderscheidt de volgende soorten van voorbelasting:

- Belasting welke door andere ondernemers ter zake van door hen aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur.
- De belasting welke verschuldigd is geworden ter zake van de door de ondernemer verrichte intracommunautaire verwervingen als bedoeld in artikel 17a Wet OB 1968.

⁷⁰ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, FED Fiscale Studieresie, Deventer: Kluwer 2017, p. 334.

⁷¹ Artikel 169, onderdeel c, Btw-richtlijn

⁷² Besluit aftrek van omzetbelasting 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. 2011, 21834

⁷³ S.B. Cornielje, OB.2.4.4.A.b Wettelijke bepalingen inzake het aftrekrecht, Cursus Belastingrecht

⁷⁴ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, FED Fiscale Studieresie, Deventer: Kluwer 2017, p. 334.

⁷⁵ S.B. Cornielje, OB.2.4.4.A.b Wettelijke bepalingen inzake het aftrekrecht, Cursus Belastingrecht

Mits de ondernemer in het bezit is van een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur.

- De belasting die verschuldigd is geworden ter zake van de invoer van voor de ondernemer bestemde goederen.
- De belasting die naar de ondernemer is verlegd ter zake van aan hem gerichte prestaties.⁷⁶
- De belasting die verschuldigd is ter zake van interne diensten.⁷⁷
- De belasting die door de ondernemer zelf is verschuldigd geworden ter zake van intracommunautaire leveringen van goederen.
- De belasting die is begrepen in de aankoop prijs van een nieuw vervoermiddel dat intracommunautair wordt geleverd.⁷⁸

Om het recht op aftrek van de hiervoor genoemde soorten van voorbelasting daadwerkelijk te genieten dient de belastingplichtige wel aan een aantal voorwaarden te voldoen. Zo dient de belastingplichtige de afnemer van het goed of de dienst te zijn. Tevens dient de belastingplichtige in het bezit te zijn van een factuur die overeenkomstig de voorwaarden van de Btw-richtlijn is opgesteld.⁷⁹

Hiernaast is de hoedanigheid van de partij die aftrek geniet van belang. Op grond van de Btw-richtlijn dient er namelijk sprake te zijn van een belastingplichtige.⁸⁰ In de nationale wet is dit in artikel 15 lid 1 vertaald naar ondernemer, enkel natuurlijke personen of rechtspersonen die ondernemer zijn op grond van artikel 7 Wet OB 1968 kunnen de bovenstaande voorbelastingen in aftrek brengen. De kosten dienen waarop de btw in aftrek wordt gebracht dienen echter wel verband te houden met btw-belaste handelingen van de ondernemer.⁸¹ Hieruit vloeit voort dat de kosten dienen te worden gemaakt door een ondernemer die als zodanig handelt. Wanneer een ondernemer dus een goed aanschaft wat hij privé zal gaan gebruiken kan er geen recht op aftrek bestaan. De ondernemer handelt dan immers niet in de hoedanigheid van ondernemer.⁸²

De vraag naar de hoedanigheid van degene die kosten maakt hangt nauw samen met de afbakening van diens ondernemerschap. De omvang van de economische activiteit is dus van belang.⁸³ Het HvJ heeft in zijn jurisprudentie de eerste investeringshandeling als start van het ondernemerschap, of te wel het begin van de economische activiteit, erkend. Vanaf deze handeling bestaat dus reeds het recht op aftrek van btw.⁸⁴

⁷⁶ Omzetbelasting kan op grond van artikel 12 lid 2-5 Wet OB 1968 worden verlegd.

⁷⁷ Interne diensten als in artikel 4 lid 3 Wet OB 1968

⁷⁸ Het vervoermiddel dient te worden geleverd door een ondernemer als omschreven in artikel 7 lid Wet OB 1968 of door een wederverkoper als omschreven in artikel 15 lid 1 onderdeel d onder 2 Wet OB 1968.

⁷⁹ Artikel 178 Btw-richtlijn

⁸⁰ Artikel 168 Btw-richtlijn

⁸¹ De verschillende kosten waarop het aftrekrecht van toepassing is zal in 3.4 nader aan de orde komen.

⁸² Dit volgt uit HvJ EU 13 maart 2014, Malburg, C-204/13, BNB 2014/179.

⁸³ S.B. Cornielje, OB.2.4.4.C.a Aftrek; hoedanigheid van ondernemer, Cursus Belastingrecht

⁸⁴ HvJ EG 14 februari 1985, Rompelman, nr.268/83, ECLI:EU:C:1985:74., HvJ EG 29 februari 1996, INZO, C-110/94, V-N 1996/1396, 27. & HvJ EG 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, V-N 2000/43.17.

In de Btw-richtlijn is bepaald dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip⁸⁵ waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.⁸⁶ Dat houdt in dat de ondernemer het recht op aftrek van btw dient te effectueren in het aangiftetijdvak waarin de belasting door andere ondernemers op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur in rekening is gebracht.⁸⁷ De ondernemer heeft dus niet de mogelijkheid om de btw op te sparen tot een later tijdvak en het dan in één keer af te trekken. Ook kan de ondernemer niet in een eerder tijdvak btw in aftrek brengen dat in een later tijdvak aan de ondernemer in rekening is gebracht.

Wanneer de btw in rekening wordt gebracht aan de ondernemer in het tijdvak na afloop van het tijdvak waarin de prestatie is verricht, kan de belasting pas in dit laatste tijdvak worden afgetrokken. Dit geldt ook wanneer over het eerdere tijdvak nog geen aangifte is gedaan aangezien de aangiftetermijn nog niet ten einde is gekomen.⁸⁸

Indien goederen niet onmiddellijk worden gebruikt voor het verrichten van economische activiteiten kan de btw alsnog worden afgetrokken.⁸⁹ Dit kan namelijk voorkomen wanneer een beginnend ondernemer investeringshandelingen verricht.

Er bestaan ook uitzonderingen op het recht van aftrek. Zo kan de btw niet altijd in aftrek worden gebracht, zelfs niet wanneer de ondernemer handelt in de hoedanigheid van ondernemer. Zo staat in de wet dat horecabestedingen uitgezonderd zijn van aftrek van voorbelasting.⁹⁰ Er bestaan meer bestedingen welke niet in aanmerking komen voor het recht op aftrek van voorbelasting, deze zijn alle opgenomen in het BUA. Het BUA bepaalt dat een ondernemer geen recht op aftrek van btw heeft die hem in rekening is gebracht bij de aanschaf van bepaalde goederen of diensten, hoewel hij die goederen of diensten wel voor zijn onderneming gebruikt en niet voor vrijgestelde prestaties aanwendt.

3.4 Aftrekrecht en verschillende soorten kosten

In deze paragraaf zal worden besproken op welke soorten kosten het recht op aftrek van voorbelasting van toepassing is. Uit de jurisprudentie van het HvJ EU kan namelijk worden afgeleid dat er meerdere kostensoorten zijn voor btw-doeleinden. Er wordt gesproken over directe kosten en algemene kosten. De algemene kosten kennen vervolgens weer twee smaken, namelijk: algemene kosten toerekenbaar aan de gehele bedrijfsactiviteit en algemene kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit. Het aftrekrecht kent een verschillende uitwerking voor de verschillende kostensoorten. In het vervolg van deze paragraaf zullen zowel de directe kosten als de algemene kosten uiteengezet worden

3.4.1 Directe kosten

Zoals reeds aangehaald stelt artikel 168 Btw-richtlijn dat aftrek van voorbelasting mogelijk is mits de ingekochte goederen en diensten zijn gebruikt voor belaste handelingen. De zinsnede

⁸⁵ Het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt is vastgelegd in artikel 13 Wet OB 1968 en artikel 62-67 Btw-richtlijn.

⁸⁶ Artikel 167 Btw-richtlijn

⁸⁷ Dit betreft de voorbelasting uit artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968

⁸⁸ HvJ EG 29 april 2004, Terra Baubedarf, C-152/02, V-N 2004/31.18.

⁸⁹ HvJ EU 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712.

⁹⁰ Artikel 15 lid 5 Wet OB 1968

‘gebruikt voor’ impliceert dat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang dient te zijn tussen de ingekochte goederen of diensten en de belaste handelingen, aldus het HvJ EU.⁹¹ De kosten die rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met de belaste handelingen kunnen het beste geduid worden als ‘directe kosten’. Met betrekking tot het recht op aftrek en de onmiddellijke samenhang is het Midland Bank arrest⁹² richtinggevend.⁹³ Het Midland Bank arrest wordt in combinatie met de arresten Abbey National⁹⁴ en Cibo Participations⁹⁵ ook wel de Midland-doctrine genoemd. Het Midland Bank arrest is het belangrijkste van de drie, echter is de doctrine in Abbey National en Cibo Participations bevestigd.⁹⁶

In de zaak Midland-Bank heeft het HvJ EU een nadere invulling gegeven aan het vereiste van rechtstreekse en onmiddellijke samenhang van de kosten van ingekochte goederen of diensten en de belaste handelingen. In het arrest wordt eerst de in het BLP arrest geformuleerde rechtsregel herhaald: er dient in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang te bestaan tussen de gebruikte goederen of diensten en de belaste handelingen om het recht op aftrek van voorbelasting te kunnen genieten. Vervolgens stelt het HvJ EU dat er sprake is van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang wanneer de kosten onderdeel zijn van de in een later stadium verrichte belaste handelingen waarbij gebruik wordt gemaakt van desbetreffende goederen en diensten. De kostprijs moet normaliter zijn ontstaan voordat de belastingplichtige de belaste handelingen verricht.⁹⁷

Om als directe kosten gekwalificeerd te worden dient er dus een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang te zijn tussen de gebruikte goederen of diensten en de belaste handelingen. Dit verband wordt door het HvJ EU aanwezig geacht wanneer de kosten van de gebruikte goederen een onderdeel vormen van de prijs van de in een later stadium belaste handelingen. De rechtstreekse en onmiddellijke samenhang ontbreekt dan ook wanneer de goederen of diensten worden verworven nadat de belaste handeling heeft plaatsgevonden. Tenzij belastingplichtige, gebruikmakend van objectieve elementen, kan aantonen dat de kosten van de gebruikte goederen of diensten bij wijze van uitzondering toch een bestanddeel van de prijs van de reeds uitgevoerde belaste handeling vormen.⁹⁸

Het kwalificeren van directe kosten is van belang aangezien er volledig recht op aftrek bestaat voor de btw op de directe kosten van een belaste handeling. Hier staat tegenover dat er in het geheel geen recht op aftrek bestaat voor de btw op de directe kosten van een vrijgestelde handeling.

⁹¹ HvJ EG 6 april 1995, BLP, C-4/94, FED 1995/495. r.o. 19

⁹² HvJ EG 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300.

⁹³ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885

⁹⁴ HvJ EG 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, ECLI:EU:C:2001:110.

⁹⁵ HvJ EG 27 september 2001, Cibo Participations SA, C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495.

⁹⁶ S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Deventer: Kluwer 2010, p. 120

⁹⁷ HvJ EG 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300. r.o. 30

⁹⁸ HvJ EG 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300. r.o. 32

3.4.2 Algemene kosten

3.4.2.1 Algemene kosten toerekenbaar aan de algehele bedrijfsactiviteit

Zoals reeds benoemd bestaan er naast de directe kosten ook algemene kosten. Wanneer een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang ontbreekt tussen de kosten van gebruikte goederen of diensten en de belaste handelingen kan er alsnog (deels) recht op aftrek van voorbelasting bestaan. De kwalificatie als directe kosten is dan wel uitgesloten, maar de kosten kunnen dan alsnog deel uitmaken van de algemene kosten van belastingplichtige en als zodanig onderdeel vormen van de prijs van belaste handelingen van de onderneming.⁹⁹

Deze algemene kosten dienen wel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang te hebben met de algehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige. Dit zijn kosten die met de onderneming verband houden, en daarom worden geacht onderdeel uit te maken van de prijs van de goederen en diensten van de onderneming. Tot de algemene kosten van de algehele bedrijfsactiviteit behoren echter geen kosten die voort komen uit handelingen in de tijd dat belastingplichtige nog geen economische activiteiten verrichtte, aldus het HvJ EU in het Investrand arrest.¹⁰⁰

De btw op kosten die worden aangemerkt als algemene kosten van de algehele bedrijfsactiviteit kan maar gedeeltelijk in aftrek worden gebracht. De grootte van de aftrek wordt in beginsel bepaald aan de hand van een pro rata.¹⁰¹ Belastingplichtige kan dan enkel het gedeelte van de algemene kosten in aftrek brengen wat evenredig is aan de belaste handelingen van belastingplichtige.

3.4.2.2 Algemene kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit

Het HvJ EU stelt in de zaak Abbey National dat de algemene kosten niet altijd aan de algehele bedrijfsactiviteit dienen te worden toegerekend. Voor sommige algemene kosten volstaat rechtstreekse toerekening. Bepaalde algemene kosten kunnen namelijk worden toegerekend aan een duidelijk afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit.¹⁰² Het HvJ EU geeft aan dat wanneer er een sterker verband is tussen de algemene kosten en een bepaald deel van de economische activiteiten dan tussen de algemene kosten en de economische activiteiten, deze algemene kosten dienen te worden toegerekend aan het specifiekere gedeelte. Mijn inziens is een goed inzicht van het HvJ EU, op deze wijze kunnen de algemene kosten zo zuiver mogelijk worden toegerekend.

3.4.3 Rangorde

Om na te gaan of belastingplichtige aanspraak maakt op het recht van aftrek van voorbelasting dienen kosten dus te worden ingedeeld in directe – of algemene kosten. Gezamenlijk met *Van Kesteren*¹⁰³ deel ik dan ook de mening dat een stappenplan dient te worden doorlopen om te bezien of belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting heeft. Dit kan ook wel als een rangorde worden gezien. Allereerst zal namelijk moeten worden bezien of gebruikte goederen en diensten behoren tot de directe kosten, dan bestaat er namelijk recht op volledige aftrek van

⁹⁹ HvJ EG 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300. r.o. 31

¹⁰⁰ HvJ EG 8 februari 2007, Investrand, C-435/05, BNB 2007/308.

¹⁰¹ De pro rata aftrek wordt in 3.5 uiteengezet

¹⁰² HvJ 22 februari 2001, Abbey National, nr. C-408/98 r.o. 38-40

¹⁰³ H.W.M. van Kesteren, Directe en algemene kosten in de btw, WFR 2008/318

voorbelasting. Is dit niet het geval dan moet worden onderzocht of er sprake is van algemene kosten. Wanneer deze algemene kosten toerekenbaar zijn aan een afgebakend gedeelte van de onderneming, dan dient de aftrek te worden bepaald aan de hand van de pro rata van dit afgebakende gedeelte. Wanneer de algemene kosten niet aan een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit kunnen worden toegerekend, dan moet worden gekeken of ze kunnen worden toegerekend aan de gehele bedrijfsactiviteit. De aftrek wordt dan bepaald aan de hand van de pro rata van de gehele onderneming. Kunnen de algemene kosten ook niet aan de algemene kosten worden toegerekend, dan bestaat er in het geheel geen recht op aftrek van voorbelasting.

3.5 Pro rata aftrek

Het is mogelijk dat sommige goederen of diensten worden aangewend voor zowel belaste – als vrijgestelde handelingen. De ondernemer dient dan ten aanzien van het recht op aftrek van voorbelasting de voorbelasting op deze algemene kosten te splitsen in een aftrekbaar en niet-aftrekbaar deel. Deze splitsing wordt in beginsel gemaakt aan de hand van de verhouding tussen de vergoeding voor handelingen die recht op aftrek geven en de vergoeding voor handelingen die geen recht op aftrek geven, deze verhouding wordt ook wel de pro rata genoemd.¹⁰⁴

De wettelijke basis van de pro rata aftrek vindt men in de artikelen 173 t/m 175 van de Btw-richtlijn. Artikel 173 van de Btw-richtlijn stelt dat wanneer een belastingplichtige zowel belast als vrijgesteld presteert, de aftrek evenredig dient te zijn aan bedrag van de belaste prestaties. De pro rata aftrek wordt vastgesteld aan de hand van een breuk waarvan:

“a) de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de BTW niet inbegrepen, met betrekking tot handelingen waarvoor overeenkomstig de artikelen 168 en 169 recht op aftrek bestaat, en

b) de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de BTW niet inbegrepen, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen en de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat.”¹⁰⁵

Voor het berekenen van het aftrekbare gedeelte van de algemene kosten worden buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking tot investeringsgoederen¹⁰⁶, de omzet met betrekking tot bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en bijkomstige financiële handelingen en de omzet met betrekking tot financiële transacties die bijkomstig zijn.¹⁰⁷ Het HvJ EU heeft in de zaak EDM geoordeeld dat handelingen als bijkomstig kunnen worden beschouwd indien deze slechts een zeer beperkt gebruik impliceren van goederen of diensten waarvoor btw is verschuldigd.¹⁰⁸ Het aftrekbare gedeelte wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en naar boven afgerond.¹⁰⁹

¹⁰⁴ S.B. Cornielje, OB.2.4.4.F.c1 Aftrek op basis van omzetverhouding (pro rata) of naar werkelijk gebruik; inleiding; Btw-richtlijn, Cursus Belastingrecht OB

¹⁰⁵ Artikel 174, lid 1, Btw-richtlijn

¹⁰⁶ Tenzij lidstaten gebruik maken van de in artikel 191 Btw-richtlijn geboden mogelijkheid om geen herziening voor investeringsgoederen te eisen, in dat geval mag de opbrengst van de verkoop van investeringsgoederen opgenomen worden in de berekening van het aftrekbare gedeelte.

¹⁰⁷ Artikel 174, lid 2, Btw-richtlijn

¹⁰⁸ HvJ EU 29 april 2004, EDM, C-77/01, BNB 2004/285.

¹⁰⁹ Artikel 175, lid 1, Btw-richtlijn

Naast de hiervoor geschetste methode biedt artikel 173 van de Btw-richtlijn lidstaten ook handvatten om de pro rata aftrek op een andere wijze te berekenen. Zo mogen de lidstaten ook toestaan dat de belastingplichtige het aftrekbare gedeelte bepaalt voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening, mits voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding wordt gevoerd.¹¹⁰ De lidstaten hebben ook de mogelijkheid de belastingplichtigen dit te verplichten.¹¹¹

Opgemerkt dient nog te worden dat een ondernemer niet zonder meer de vrije keuze heeft tussen het toepassen van splitsing op basis van de omzetverhoudingen of van werkelijk gebruik. De HR heeft namelijk al in 1993 geoordeeld dat artikel 173 van de Btw-richtlijn zich niet verzet tegen een stelsel waarin de maatstaf van het werkelijk gebruik slechts wordt toegepast in de gevallen (of in alle gevallen) waarin blijkt dat de pro rata-methode een met de werkelijkheid strijdig resultaat oplevert.¹¹² Het HvJ EU heeft dit oordeel later nog is bevestigd in zijn eigen jurisprudentie.¹¹³ Het HvJ EU heeft later in 2016 nog verduidelijkt dat het bepalen van de pro rata aftrek als uitgangspunt dient plaats te vinden aan de hand van de omzetverhouding en dat een alternatieve methode zoals bedoeld in artikel 173 lid 2 Btw-richtlijn slechts voorrang krijgt indien deze tot een nauwkeuriger bepaling van de aftrek leidt.¹¹⁴

De pro rata aftrek is een belangrijk onderdeel van deze scriptie, met name in relatie tot het hoofdhuis en een vaste inrichting, aangezien dit van belang is in het Morgan Stanley arrest. Daarom zal in hoofdstuk 5 de pro rata aftrek van voorbelasting worden behandeld in het geval de belastingplichtige entiteit bestaat uit een zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichtingen. In hoofdstuk 4 zal ik echter eerst stilstaan bij de vaste inrichting en het hoofdhuis in de btw.

¹¹⁰ Artikel 173, lid 2, onderdeel a Btw-richtlijn

¹¹¹ Artikel 173, lid 2, onderdeel b Btw-richtlijn

¹¹² HR 17 februari 1993, nr. 28 910, BNB 1993/126

¹¹³ HvJ EU 8 november 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, ECLI:EU:C:2012:689.

¹¹⁴ HvJ EU 9 juni 2016, dr. Wolfgang und Wilfried Rey, C-332/14, V-N 2016/32.16.

Hoofdstuk 4: De vaste inrichting en het hoofdhuis in de btw

4.1 Inleiding

In het voorgaande hoofdstuk kwamen zowel de belastingplichtige als het aftrekrecht aan de orde. Om te kunnen worden aangemerkt als belastingplichtige voor de omzetbelasting is het niet van belang of eenieder die zelfstandige economische activiteiten verricht in Nederland of in een andere lidstaat is gevestigd. Wel is het van belang waar de belastingplichtige of afnemer van een dienst is gevestigd. De omzetbelasting is namelijk gericht op het object van heffing en niet het subject. Niet het subject maar het object, de prestatie, wordt immers belast.¹¹⁵

Een belastingplichtige kan opereren in verschillende landen. Hierbij kan het zijn dat belastingplichtige ervoor kiest om zich in deze landen te vestigen. In dat geval maakt belastingplichtige naast zijn primaire vestigingsplaats, ook wel aangeduid als het hoofdhuis, gebruik van een secundaire vestigingsplaats, ook wel aangeduid als vaste inrichting. De vaste inrichting is ook wel aan te merken als een filiaal of bijkantoor van het hoofdhuis. Indien er gebruikt wordt gemaakt van een vaste inrichting, dan wordt de vaste inrichting behandeld als ware het een aldaar gevestigde ondernemer. Hierdoor wordt de neutrale behandeling van de vaste inrichting ten opzichte van lokale ondernemers nagestreefd. Daarnaast heeft men willen aansluiten bij het bestemmingslandbeginsel¹¹⁶ in het geval van een vaste inrichting.¹¹⁷

Met de vaste inrichting en het hoofdhuis heeft men beoogd om twee betrouwbare, eenvoudige en bruikbare criteria vast te stellen om te kunnen bepalen waar een handeling is belast.¹¹⁸ Het is dan ook van belang om na te gaan wanneer er sprake is van een hoofdhuis of een vaste inrichting. De inhoud van deze twee begrippen zal dan ook in het restant van dit hoofdstuk worden onderzocht. Echter zal worden afgetrapt met het bespreken van de relevantie van een vestigingsplaats.

4.2 Relevantie vestigingsplaats

Zoals in de inleiding al benoemd is, is de omzetbelasting een object gebonden belasting. De levering van goederen en diensten is aan heffing onderworpen. Het is van belang om vast te stellen waar een belastingplichtige is gevestigd aangezien de regels voor de plaats van dienst bepalen waar een dienst wordt geacht te zijn verricht en daarbij onder meer de vestigingsplaats van de ondernemer als dienstverrichter of afnemer als aanknopingspunt hanteren. Tevens is de plaats van dienst van belang voor regels omtrent de voldoening en teruggaaf van omzetbelasting. Voor de plaats van levering van een goed is de vestigingsplaats in beginsel minder relevant aangezien daarbij wordt aangesloten bij de plaats waar het goed zich fysiek bevindt op het moment van leveren.

¹¹⁵ Hilten, M.E. van, Kesteren, H.W.M. van, Omzetbelasting, FED Fiscale Studieresie, Deventer: Kluwer 2017, p. 88.

¹¹⁶ Heffing daar waar het verbruik plaatsvindt

¹¹⁷ M.E. van Hilten, 'Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk', WFR 1997/1369

¹¹⁸ Toelichting op het voorstel voor een Zesde Richtlijn, Bull. EG 1973/11, blz. 12

4.2.1 De plaats van dienst

De heffing van omzetbelasting geschiedt voor diensten op de plaats waar de dienst wordt verricht. Om de plaats van dienst te betalen wordt er onderscheid gemaakt tussen diensten verricht aan een belastingplichtige en de diensten aan een consument of te wel eindverbruiker. Wanneer er sprake is van een dienst aan een belastingplichtige dan wordt er ook wel gesproken van *business to business* diensten (B2B). In het geval de afnemer van de dienst een consument is, is er sprake van een *business to consumer* dienst (B2C).

Op grond van artikel 44 Btw-richtlijn is de plaats van dienst, in het geval er sprake is van een B2B-dienst, het land waar de afnemende ondernemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft zitten.¹¹⁹ De dienst is dan in het land van die ondernemer belast met omzetbelasting. Wanneer de diensten verricht worden aan een vaste inrichting van de ondernemer, dan geldt ook dat de plaats van dienst is daar waar de afnemer is gevestigd. In dat geval dus het land van de vaste inrichting. Voor B2B-diensten is dus met name de plaats waar de afnemer gevestigd is van belang.

Op grond van artikel 45 Btw-richtlijn is de plaats van dienst, in het geval er sprake is van een B2C-dienst, het land waar de dienstverrichter zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft.¹²⁰ In het geval de dienst wordt verricht door een vaste inrichting, is de plaats van dienst het land waar de vaste inrichting is gevestigd. Voor B2C diensten is de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd dus met name van belang.

Naast deze twee ‘algemene regels’ voor het bepalen van de plaats van dienst zijn er enkele bijzondere bepalingen voor het bepalen van de plaats van dienst in specifieke situaties.¹²¹ Deze bepalingen zijn vastgelegd in artikel 46-59 van de Btw-richtlijn.¹²² Te denken valt aan restaurant- en cateringdiensten, vervoersdiensten, telecommunicatiediensten, diensten waar tussenpersonen bij betrokken zijn etc. Bij deze verschillende diensten speelt namelijk - afhankelijk van het soort dienst - de vestigingsplaats van de dienstverrichter of de afnemer een rol.

4.2.2 Teruggaaf van btw

Wanneer een ondernemer kosten maakt in een lidstaat waar hij niet gevestigd is en op deze kosten btw drukt, dan kan er een verzoek tot teruggaaf worden gedaan van deze btw. Deze teruggaaf geschiedt op grond van artikel 1 van Richtlijn 2008/9/EG of de Dertiende Richtlijn. Dit verzoek tot teruggaaf kan enkel worden gedaan indien de ondernemer in het land waar hij het verzoek indient noch een zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft van waaruit de handelingen worden verricht. De Dertiende richtlijn ziet op de teruggaaf aan ondernemers die buiten de EU zijn gevestigd en de Richtlijn 2008/9/EG ziet op de teruggaaf van ondernemers die binnen de EU zijn gevestigd.

¹¹⁹ In gelijke zin artikel 6 lid 1 Wet OB 1968

¹²⁰ In gelijke zin artikel 6 lid 2 Wet OB 1968

¹²¹ Opgemerkt dient te worden dat de plaats van dienst bepaling geen hoofdregel kent. In het arrest Dudda (HvJ 26 september 1996, Jurgen Dudda, C-327/94, ECLI:EU:C:1996:355.) en SPI (HvJ EG 15 maart 2001, SPI, C-108/00, V-N 2001/22.16.) heeft het hof uitgelegd dat voor elke situatie de vraag dient te worden gesteld of deze valt onder een speciale plaats van dienst bepaling of dat de ‘algemene’ regel van toepassing is.

¹²² Deze bijzondere plaatsbepalingen zijn geïmplementeerd in de artikelen 6a-6i Wet OB 1968

Van belang is het dus dat de ondernemer geen hoofdhuis of vaste inrichting heeft van waaruit hij handelt in het land van teruggaaf (of in de EU in geval van toepassing van de Dertiende Richtlijn). Het HvJ EU heeft uitgelegd dat het bij de term ‘handelingen’ als in de zinsnede ‘vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht’ daadwerkelijk moet gaan om belastbare handelingen.¹²³ Enkel de mogelijkheid tot het verrichten van belastbare handelingen is dus niet voldoende.

4.3 Het hoofdhuis

De primaire vestigingsplaats van een belastingplichtige wordt aangeduid met de term zetel van bedrijfsuitoefening, in de praktijk wordt dit ook wel het hoofdhuis genoemd. In de regel is dit de plaats waar de leiding van de onderneming zich bevindt. Hierbij is het niet relevant naar welk recht een vennootschap is opgericht. Zo is het mogelijk dat een Duitse GmbH¹²⁴ zijn hoofdhuis in Nederland heeft aangezien de onderneming vanuit daar geleid wordt.

4.3.1 Jurisprudentie omtrent de zetel van bedrijfsuitoefening

In het arrest Planzer Luxembourg¹²⁵ heeft het HvJ EU uitspraak gedaan over de vestigingsplaats van een belastingplichtige. De vraag kwam op in het kader van de uitleg van de Dertiende richtlijn, het betrof namelijk een teruggaaf voor ondernemers gevestigd buiten de EU. Planzer is een transportonderneming die zelf van mening is dat zij in Luxemburg is gevestigd. Planzer doet bij de Duitse belastingautoriteiten een verzoek tot teruggave van btw. Bij dit verzoek voegt Planzer een verklaring toe van de Luxemburgse belastingautoriteiten dat zij als belastingplichtige kwalificeert. Deze verklaring is voor Planzer van belang om aan te tonen dat zij in Luxemburg gevestigd is. Indien Planzer namelijk buiten de EU gevestigd zou zijn dan zou teruggaaf van btw op grond van de Duitse wetgeving niet mogelijk zijn.¹²⁶ De Duitse fiscus was echter van mening dat Planzer onvoldoende had aangetoond dat zij in Luxemburg gevestigd was. De Duitse belastingdienst had namelijk geconstateerd dat Planzer op het doorgegeven adres geen telefoonaansluiting had. De Duitse fiscus weigerde het teruggaafverzoek om deze reden. Planzer ging hiertegen in beroep, waarna het Duitse hof de volgende twee prejudiciële vragen stelde aan het HvJ EU:

1. *Mag de Duitse belastingdienst de vestigingsplaats van Planzer in twijfel trekken of heeft de verklaring van de Luxemburgse belastingdienst bindende werking?*
2. *Wordt met het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening de statutaire zetel van de vennootschap bedoeld, de plaats waar de beslissingen van dagelijks bestuur worden genomen, of de plaats waar de beslissingen worden genomen die van belang zijn voor de gebruikelijke operationele gang van zaken?*

Op de eerste vraag antwoordde het HvJ EU dat de Duitse belastingdienst in beginsel is gebonden aan de uitlating in de verklaring van de Luxemburgse belastingdienst. Planzer is dus niet alleen aan btw onderworpen maar ook gevestigd in Luxemburg. Wel staat het de lidstaat van teruggaaf vrij om na te gaan of de vestiging daadwerkelijk bestaat economisch gezien.¹²⁷

¹²³ HvJ EU 25 oktober 2012, Daimler, C-318/11, V-N 2012/58.15. r.o. 36 en 37

¹²⁴ Een GmbH (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) is een naar Duits recht opgerichte vennootschap.

¹²⁵ HvJ EU 28 juni 2007, Planzer Luxembourg Sarl, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397.

¹²⁶ HvJ EU 28 juni 2007, Planzer Luxembourg Sarl, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397. r.o. 16

¹²⁷ HvJ EU 28 juni 2007, Planzer Luxembourg Sarl, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397. r.o. 50

Het Hof stelt namelijk dat de economische realiteit een fundamenteel criterium is voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel.¹²⁸

Het antwoord op de tweede vraag geeft de invulling van het begrip ‘zetel van bedrijfsuitoefening’ aan van het HvJ EU. In dit arrest wordt de invulling van dit begrip gegeven met betrekking tot de Dertiende richtlijn, echter mag worden aangenomen dat dit begrip dezelfde invulling heeft in de Btw-richtlijn.¹²⁹ Voordat de tweede vraag wordt beantwoordt gaat het HvJ EU eerst zijn jurisprudentie omtrent de vaste inrichting af. “Van een vaste inrichting is sprake indien er een voldoende mate van duurzaamheid is en een - wat personeel en technische middelen betreft - geschikte structuur om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken.”¹³⁰ De verwijzende rechter in deze zaak was van mening dat de activiteiten van Planzer werden verricht vanuit Zwitserland. Het HvJ EU stelt dat dit niet uitsluit dat de zetel van bedrijfsuitoefening van Planzer in Luxemburg is gevestigd, ondanks dat de activiteiten vanuit Zwitserland worden verricht.¹³¹ Het hoofdhuis behoeft zelf dus geen uitgaande activiteiten te verrichten. De zetel van bedrijfsuitoefening is volgens het HvJ EU daar waar de voornaamste beslissingen van de algemene leiding van deze vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend.¹³² Het HvJ EU geeft hierbij aan dat rekening dien te worden gehouden met tal van factoren, waarvan de belangrijkste volgens het HvJ EU zijn:¹³³

- de statutaire vestigingsplaats;
- de plaats van het centrale bestuur;
- de plaats waar de bestuurders van de vennootschap vergaderen;
- de plaats waar het algemene beleid van deze vennootschap wordt bepaald.

Naast deze belangrijkste factoren kunnen andere factoren in tweede instantie ook nog een rol spelen voor het bepalen van de vestigingsplaats van de zetel van bedrijfsuitoefening. Het HvJ EU haalt de volgende voorbeelden aan:

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

Duidelijk mag zijn dat deze opsomming niet uitputtend is. Het HvJ EU wil namelijk dat de vestigingsplaats van een belastingplichtige, de zetel van bedrijfsuitoefening, wordt bepaald door de economische realiteit. Zo schrijft het HvJ EU een brievenbusmaatschappij af als een fictieve vestiging. Deze wordt dan ook niet gezien als een zetel van bedrijfsuitoefening.¹³⁴ Om

¹²⁸ HvJ EU 28 juni 2007, Planzer Luxembourg Sarl, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397. r.o. 43

¹²⁹ Hiltten, M.E. van, Kesteren, H.W.M. van, Omzetbelasting, FED Fiscale Studieresie, Deventer: Kluwer 2017, p. 91.

¹³⁰ M.M.W.D. Merx, Europese zienswijze voor vestigingsplaats in btw, BTW-bulletin 2007, 71

¹³¹ HvJ EU 28 juni 2007, Planzer Luxembourg Sarl, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397. r.o. 59

¹³² HvJ EU 28 juni 2007, Planzer Luxembourg Sarl, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397. r.o. 60

¹³³ HvJ EU 28 juni 2007, Planzer Luxembourg Sarl, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397. r.o. 61

¹³⁴ HvJ EU 28 juni 2007, Planzer Luxembourg Sarl, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397. r.o. 62

de plaats van het hoofdhuis te bepalen dient dus zo nauw mogelijk te worden aangesloten bij de economische werkelijkheid.

4.3.2 Zetel van bedrijfsuitoefening conform de btw-verordening

Zoals in 2.2.4 aan de orde is gekomen kan de Raad met eenparigheid van stemmen maatregelen vaststellen ter uitvoering van de Btw-richtlijn. Deze maatregelen staan in de btw-verordening. In de btw-verordening is vermeldt dat voor uitvoering van zowel artikel 44 als artikel 45 van de Btw-richtlijn onder de zetel van bedrijfsuitoefening wordt verstaan, de plaats waar de centrale bestuurstaken van het bedrijf worden uitgeoefend.¹³⁵ In lid 2 van artikel 10 van de verordening staan de criteria voor het bepalen van de vestigingsplaats van de zetel van bedrijfsuitoefening:

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

Indien de zetel van bedrijfsuitoefening niet met zekerheid vast te stellen is aan de hand van deze criteria, dan is de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van het bedrijf worden genomen bepalend.

Bovenstaande criteria komen overeen met de factoren die het HvJ EU in het Planzer arrest heeft geformuleerd. Echter is zijn deze factoren niet volledig, er ontbreken er namelijk enkele van de criteria die volgen uit het Planzer arrest. Toch kan mijn inziens worden gesteld dat er sprake is van een codificatie van de leer uit Planzer in artikel 10 van de btw-verordening. In het arrest Welmory¹³⁶ heeft het HvJ EU immers gesteld dat jurisprudentie die tot stand is gekomen onder de oude plaats-van-dienstregels¹³⁷ nog altijd relevant is voor de invulling van het begrip ‘vaste inrichting’. Op dezelfde manier kunnen de criteria die aan de vestigingsplaats van de zetel van bedrijfsuitoefening worden gegeven in de btw-verordening dus geheel in lijn met de jurisprudentie van het HvJ EU worden geacht.

Ook de verordening heeft een bepaling die ziet op brievenbusfirma's. Artikel 10 lid 3 van de btw-verordening stelt dat een brievenbusfirma (het enkel bestaan van een postadres) ontoereikend is als de plaats van de zetel van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige.

4.4 De vaste inrichting

De Zesde Richtlijn biedt weinig duidelijkheid wat betreft de reikwijdte van de vestigingsplaatsvorm de ‘vaste inrichting’. De oorzaak hiervan is dat de term ‘vaste inrichting’ nog niet was opgenomen in het voorstel voor de Zesde Richtlijn. In de Zesde Richtlijn zelf daarentegen was de term wel opgenomen, maar de totstandkomingsgeschiedenis verschaft dus weinig duidelijkheid omtrent deze vestigingsplaatsvorm.¹³⁸ Door middel van de vaste inrichting kan de (externe) neutraliteit van de omzetbelasting gewaarborgd worden. Indien een

¹³⁵ Artikel 10 lid 1 btw-verordening

¹³⁶ HvJ EU 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298.

¹³⁷ Plaats-van-dienstregels van voor 1 januari 2010

¹³⁸ M.M.W.D. Merckx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, Deventer: Kluwer 2011, p. 136.

ondernemer namelijk via een vaste inrichting in een land opereert, dan dient de vaste inrichting zoveel mogelijk als een binnenlandse ondernemer te worden behandeld. Tevens wordt er door de vaste inrichting geheven op de plaats waar het gebruik plaatsvindt, zo is er aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel.¹³⁹

4.4.1 Jurisprudentie omtrent de vaste inrichting

Tot op de dag van vandaag heeft het HvJ EU zich verscheidene keren uitgesproken over de vestigingsplaats de 'vaste inrichting'. De eerste keer dat het HvJ EU zich over de vaste inrichting heeft uitgesproken was in de zaak Günther Berkholz¹⁴⁰. Berkholz is een onderneming gevestigd in Duitsland die enkele spelautomaten exploiteert aan boord van veerboten, welke tussen Duitsland en Denemarken varen. Berkholz onderhoudt, herstelt en vervangt de machines wanneer nodig maar heeft geen personeel dat continue in de veerboten aanwezig is. Daarom pleitte Berkholz in deze zaak dat 75% van de omzet die behaald wordt op de territoriale wateren niet belastbaar is, aangezien de diensten worden verricht vanaf de veerboot. Het Hof stelt dat de Zesde richtlijn de nationale wettelijke regelingen inzake de bepaling van de plaats van dienst afbakent, door de plaats waar diensten worden geacht te zijn verricht op een uniforme wijze vast te stellen.¹⁴¹ Als aanknopingspunten gelden hierbij het hoofdhuis en de vaste inrichting. Het hoofdhuis van de dienstverrichter geniet hierbij de voorkeur boven de vaste inrichting. Het aanwijzen van een andere inrichting waaruit de dienst wordt verricht is slechts van belang indien het hoofdhuis als plaats van dienst tot een conflict leidt met een andere lidstaat of wanneer dit fiscaal geen rationele oplossing is.¹⁴² Uit het arrest Berkholz blijkt dan ook aan welke eisen een inrichting moet voldoen om als vaste inrichting te worden aangemerkt. De inrichting dient een zekere bestendigheid te vertonen, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn.¹⁴³ In het geval van Berkholz is er dan ook volgens het HvJ EU geen sprake van een vaste inrichting, vooral niet omdat het hoofdhuis van de exploitant van deze automaten een bruikbaar aanknopingspunt is voor de belastingheffing.¹⁴⁴

Ook in het arrest Faaborg-Gelting Linien¹⁴⁵ betreft het een veerboot. Hier ging het niet om speelautomaten maar om een restaurant dat aan boord gevestigd was. Allereerst was het de vraag of het serveren van voedsel het leveren van een goed is of het leveren van een dienst. Het HvJ EU concludeerde dat bij restaurantverrichtingen het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft, er is dus sprake van een dienst.¹⁴⁶ De tweede vraag van de Duitse rechter betrof de plaats van dienst. Het HvJ EU herhaalt vervolgens zijn overweging die gemaakt is in het hiervoor besproken arrest: het in aanmerking nemen van een andere inrichting dan het hoofdhuis van waaruit de dienst wordt verricht is slechts van belang in het geval het hoofdhuis als plaats van dienst niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere

¹³⁹ M.E. van Hilten, 'Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk', WFR 1997/1369

¹⁴⁰ HvJ EG 4 juli 1985, Günther Berkholz, zaak 168/84, ECLI:EU:C:1985:299.

¹⁴¹ HvJ EG 4 juli 1985, Günther Berkholz, zaak 168/84, ECLI:EU:C:1985:299 r.o. 14

¹⁴² HvJ EG 4 juli 1985, Günther Berkholz, zaak 168/84, ECLI:EU:C:1985:299 r.o. 17

¹⁴³ HvJ EG 4 juli 1985, Günther Berkholz, zaak 168/84, ECLI:EU:C:1985:299 r.o. 18

¹⁴⁴ HvJ EG 4 juli 1985, Günther Berkholz, zaak 168/84, ECLI:EU:C:1985:299 r.o. 18

¹⁴⁵ HvJ EG 2 mei 1996, Faaborg-Gelting-Linien A/S, C-231/94, V-N 1996/2120, 22.

¹⁴⁶ HvJ EG 2 mei 1996, Faaborg-Gelting-Linien A/S, C-231/94, V-N 1996/2120, 22. r.o. 14

lidstaat doet ontstaan.¹⁴⁷ Wederom geldt hier dat de vaste inrichting een zekere bestendigheid dient te vertonen, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn. Het HvJ stelt dat dit niet het geval is bij een restaurantruimte aan boord van een schip, zeker niet indien het hoofdhuis van de exploitant van het schip een bruikbaar aanknopingspunt voor de belastingheffing vormt.¹⁴⁸

Niet alle arresten over vaste inrichtingen gaan over schepen, in het arrest ARO Lease¹⁴⁹ is er sprake van een vloot leaseauto's. De Nederlandse leasemaatschappij ARO Lease had 8600 auto's, hiervan werden er 800 geleased aan consumenten in België. De Belgische fiscus was van mening dat de aanwezigheid van de vloot auto's in België ervoor zorgde dat ARO Lease een vaste inrichting in België had, van waaruit zij auto's verhuurt door middel van leaseovereenkomsten. Tussen de consumenten van ARO Lease in België zaten ook enkele particulieren waardoor de onderneming dus ook btw zou zijn verschuldigd aan de fiscus aldaar. De belastingdienst in Nederland daarentegen is van mening dat de plaats van dienst in Nederland ligt, zij stelt namelijk dat ARO Lease geen vaste inrichting in België heeft. Als argument geeft de belastingdienst dat ARO Lease in België niet over het personeel en technische middelen beschikt om de overeenkomsten te sluiten. Het HvJ stelt eerst dat de diensten van een Leasemaatschappij bestaan uit het opmaken, onderhandelen over, ondertekenen en beheren van leaseovereenkomsten en het ter beschikking stellen van de betreffende de auto aan de consument.¹⁵⁰ Vervolgens stelt het HvJ dat een onderneming niet over een vaste inrichting in een lidstaat beschikt indien de onderneming in die lidstaat niet over eigen personeel en structuur met voldoende mate van duurzaamheid beschikt om dergelijke diensten uit te voeren en er geen beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen.¹⁵¹ ARO Lease beschikte dus niet over een vaste inrichting in België. Het arrest Lease Plan Luxembourg¹⁵² bevat eenzelfde soort feitencomplex. In dat arrest oordeelde het HvJ op gelijke wijze.

Een ander arrest betreffende de vaste inrichting is het arrest Daimler Widex.¹⁵³ Daimler is een autofabrikant met zijn hoofdhuis gevestigd in Duitsland. Daimler verricht testen in Zweden zodat de auto's geschikt zijn voor winterse omstandigheden. De testen zijn noodzakelijk voor de verkoop van de auto's in Duitsland. Daimler heeft in Zweden een 100% dochter die onder andere de testbaan levert. In Zweden worden er door Daimler geen belastbare activiteiten uitgevoerd. Voor de testen laat Daimler personeel en technische middelen invliegen vanuit Duitsland. Widex heeft een hoofdhuis in Denemarken en net als Daimler een onderzoeksafdeling in Zweden. In Zweden verricht Widex enkel onderzoek en geen belastbare activiteiten. Daimler en Widex verzoeken beide op basis van de Achtste Richtlijn om teruggaaf van de over hun aankopen betaalde voorbelasting in Zweden.

¹⁴⁷ HvJ EG 2 mei 1996, Faaborg-Gelting-Linien A/S, C-231/94, V-N 1996/2120, 22. r.o. 16

¹⁴⁸ HvJ EG 2 mei 1996, Faaborg-Gelting-Linien A/S, C-231/94, V-N 1996/2120, 22. r.o. 18

¹⁴⁹ HvJ EG 17 juli 1997, ARO Lease BV, C-190/95, V-N 1997/2933, 7.

¹⁵⁰ HvJ EG 17 juli 1997, ARO Lease BV, C-190/95, V-N 1997/2933, 7. r.o. 18

¹⁵¹ HvJ EG 17 juli 1997, ARO Lease BV, C-190/95, V-N 1997/2933, 7. r.o. 19

¹⁵² HvJ 7 mei 1998, Lease Plan Luxembourg SA, C-390/96

¹⁵³ Dit zijn de arresten: HvJ EU 25 oktober 2012, Daimler A-G, C-318/11, V-N 2012/58.15. & HvJ EU 25 oktober 2012, Widex A/S C-319/11, V-N 2012/58.15.

Daimler en Widex kunnen enkel gebruik maken van deze teruggaaf regeling indien zij geen hoofdhuis of vaste inrichting in het land waar het verzoek van teruggaaf gedaan wordt hebben.¹⁵⁴ De fiscus in Zweden is van mening dat beide ondernemingen beschikken over een vaste inrichting in Zweden, het teruggaafverzoek werd dus geweigerd. Het HvJ EU stelt echter dat het teruggaafverzoek van zowel Daimler als Widex dient te worden toegekend. Het HvJ EU verwijst hierbij naar het arrest Commissie Italië¹⁵⁵, het recht op teruggaaf kan enkel worden uitgesloten indien de vaste inrichting daadwerkelijk belastbare handelingen heeft verricht in het land van teruggaaf. Hierbij is het niet van belang of de vaste inrichting in staat is dergelijke handelingen te verrichten. Daimler en Widex verrichten beide geen belastbare handelingen in Zweden en dus dient het teruggaafverzoek te worden toegekend. Opvallend is dat het HvJ EU in deze zaken niet ingaat op de eerder genoemde voorwaarden om vast te stellen of beide ondernemingen voldoen aan deze voorwaarden waardoor er sprake zou zijn van een vaste inrichting in Zweden.

4.4.2 Vaste inrichting conform de btw-verordening

In de btw-verordening is er ook een definitie gegeven aan de vestigingsplaatsvorm de ‘vaste inrichting’. Dit wordt gedaan in de artikelen 11 en 12 van de verordening. De verordening maakt onderscheid in de uitleg van het begrip voor artikel 44 Btw-richtlijn¹⁵⁶ en de volgende vier bepalingen van de Btw-richtlijn in welke de vaste inrichting een rol speelt:

- Artikel 45: De plaats van dienst bij een B2C dienst.
- Artikel 56, tweede lid: De plaats van andere dan kortdurende verhuur van een vervoersmiddel.
- Artikel 58: Diensten voor niet belastingplichtigen buiten de gemeenschap.¹⁵⁷
- Artikel 192bis: Een belastingplichtige wordt geacht geen vaste inrichting te hebben in een lidstaat wanneer hij op het grondgebied van deze lidstaat geen belastbare handelingen verricht.

Een vaste inrichting voor artikel 44 is een inrichting, anders dan de in artikel 10 van de verordening bedoelde zetel van de bedrijfsuitoefening, die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een - wat personeel en technische middelen betreft - geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken.¹⁵⁸ Deze vaste inrichting behoeft, anders dan de vaste inrichting voor de andere hierboven opgesomde bepalingen, geen prestaties te verrichten om te kunnen worden aangemerkt als vaste inrichting.

In tegenstelling tot de Btw-richtlijn is de btw-verordening verbindend en rechtstreeks van toepassing in iedere lidstaat van de EU. Ondanks deze verbondenheid en rechtstreekse toepassing is het niet mogelijk dat de verordening het toepassingsgebied van de Richtlijn en de daarop gebaseerde nationale bepalingen kan wijzigen.¹⁵⁹ Dit blijkt ook indirect uit de

¹⁵⁴ Artikel 1 Achtste Btw-richtlijn

¹⁵⁵ HvJ EU 16 juli 2009, Commissie Italië, C-244/08, ECLI:EU:C:2015:399.

¹⁵⁶ De plaats van dienst bepaling in geval van een B2B dienst

¹⁵⁷ T/m 31 december 2014

¹⁵⁸ Artikel 11, lid 1 btw-verordening

¹⁵⁹ G.J. van Slooten, De btw-verordening: mogen wijzigingen vermomd gaan als ‘verduidelijking’?, WFR 2012/86

considerans van de btw-verordening. Hierin staat namelijk dat voor de uniforme toepassing van de plaats van de belastbare handeling, begrippen als de ‘zetel van de bedrijfsuitoefening’ en de ‘vaste inrichting’ dienen te worden verduidelijkt. Ook wordt opgemerkt dat ten behoeve van de praktische toepassing van deze begrippen, er criteria ter beschikking moeten staan die zo helder en objectief mogelijk zijn, onverminderd de toepassing van de jurisprudentie van het HvJ EU.¹⁶⁰ Het voordeel van de definitie van de vaste inrichting zoals gegeven in het eerste lid van artikel 11 is dat het eenvoudig is om vast te stellen of de afnemer van een dienst een vaste inrichting is. Dit heeft tevens ook een nadeel: er zal veel sneller sprake zijn van een vaste inrichting.¹⁶¹

Op grond van de eerder genoemde jurisprudentie van het HvJ EU over de vaste inrichting lijkt het alsof de vaste inrichting in staat moet zijn tot het verrichten van belastbare prestaties om überhaupt van een vaste inrichting te kunnen spreken. Of deze belastbare handelingen ook daadwerkelijk plaats moeten vinden is niet geheel duidelijk. Mijn inziens behoeft dit niet zo te zijn. Het doel, zoals eerder benoemd, van de vaste inrichting is immers om de (externe) neutraliteit van de omzetbelasting te waarborgen. Een vaste inrichting moet zoveel mogelijk gelijk worden behandeld met een binnenlandse ondernemer. En voor een binnenlandse ondernemer is het voor de belastingplicht niet noodzakelijk dat hij daadwerkelijk uitgaande belastbare prestaties verricht. In mijn opinie zou er dus ook sprake kunnen zijn van een vaste inrichting wanneer deze geen uitgaande prestaties heeft.

Om te bepalen of een vaste inrichting de verrichter is van dienst overweegt het HvJ EU het volgende in zijn jurisprudentie:

“...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.”¹⁶²

In de arresten waarin dit wordt overwogen gaat het niet om een vaste inrichting voor artikel 44 Btw-richtlijn. Het HvJ EU heeft deze arresten gewezen met betrekking tot de vraag of een dienstverrichter een vaste inrichting heeft in de lidstaat waar de prestaties worden verricht. De vaste inrichting voor artikel 44 Btw-richtlijn heeft enkel betekenis in het geval de inrichting de afnemer is van een prestatie. Van een vaste inrichting voor artikel 44 is conform de btw-verordening al sprake indien de ingekochte goederen en diensten door de inrichting verbruikt kunnen worden. Voor de overige artikelen is er pas sprake van een vaste inrichting wanneer de inrichting in staat is uitgaande prestaties te verrichten.

4.4.2.1 Fiscaal rationele oplossing niet van belang?

In tegenstelling tot de Btw-richtlijn noemt de btw-verordening niet als voorwaarde voor de vaste inrichting dat deze tot een fiscaal rationele oplossing moet leiden. De vraag is dan ook of het voor de aansluiting bij de vaste inrichting nog wel van belang is dat het aanknopingspunt leidt tot een fiscaal rationele oplossing. Mijn inziens is dit wel van belang.

¹⁶⁰ 14^e overweging van de considerans van de btw-verordening

¹⁶¹ M.M.W.D Merckx, Btw-uitvoeringsverordening uitvoerbaar?, WFR 2011/1308

¹⁶² Onder andere: HvJ EG 4 juli 1985, Günter Bergholz, zaak 168/84, ECLI:EU:C:1985:299 & HvJ EG 2 mei 1996, Faaborg-Gelting-Linien A/S, C-231/94, V-N 1996/2120, 22.

De fiscaal rationele oplossing heeft als doel om op een rationele wijze de plaats van dienst te bepalen. Hierbij gelden het hoofdhuis en de vaste inrichting als aanknopingspunten. Conform de eerder behandelde arresten Günter Berkholz en Faaborg-Gelting-Linien geniet het hoofdhuis de voorkeur voor de plaats van dienst bepaling. De vaste inrichting is voor de plaats van dienst bepaling slechts van belang wanneer het hoofdhuis als plaats van dienst niet leidt tot een fiscaal rationele oplossing of tot conflicten tussen lidstaten.

De fiscaal rationele oplossing blijft wat mij betreft dus van belang. Al is het enkel om te bepalen of de vaste inrichting het juiste aanknopingspunt betreft voor het bepalen van de plaats van dienst. Het bestaan van de vaste inrichting hangt, naar mijn mening, niet zo zeer af van de fiscaal rationele oplossing.

4.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de relevantie van de plaats van dienst aan bod gekomen. Hierbij is ingegaan op de definities van de vestigingsplaatsvormen de zetel van de bedrijfsuitoefening, of wel het hoofdhuis, en de vaste inrichting. Nu duidelijk is wat beide termen inhouden wordt er in hoofdstuk vijf ingegaan op het samenspel tussen beide. Aan de hand van enkele arresten zal duidelijk worden wat de verhouding is tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting.

Hoofdstuk 5: De verhouding tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting

5.1 Inleiding

In het voorgaande hoofdstuk zijn de definities van het hoofdhuis en de vaste inrichting uitgebreid aan de orde gekomen. In dit hoofdstuk zal wederom bij deze twee vestigingsplaatsvormen worden stilgestaan. Echter zal in dit hoofdstuk de onderlinge verhouding tussen beide in het kader van de omzetbelasting aan bod komen. Aan de hand van het FCE Bank arrest zal worden besproken hoe transacties tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis behandeld worden.

Na dit arrest zal het arrest Credit Lyonnais arrest aan bod komen. Het recht van aftrek zal hierbij behandeld worden. De vraag die hier aan bod komt is of voor de pro rata aftrek van de gehele belastingplichtige (hoofdhuis en vaste inrichting) de totale omzet van de belastingplichtige in aanmerking dient te worden genomen.

5.2 Transacties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting

Om te kunnen spreken van een belastbare prestatie dient er door een belastingplichtige een dienst of levering te worden verricht onder bezwarende titel. De vraag bestond dan ook al reeds in de jaren 90 of de transacties tussen een hoofdhuis en zijn vaste inrichting ook kunnen worden aangemerkt als een belastbare prestatie.¹⁶³ De overkoepelende vraag in deze kwestie is of het hoofdhuis en de vaste inrichting kunnen worden gezien als één belastingplichtige of dat dat niet het geval is. In Nederland heeft men altijd gevonden dat de zetel van de bedrijfsuitoefening en het hoofdhuis samen één belastingplichtige zijn, onderlinge prestaties worden dan niet bestempeld als economische activiteiten en blijven dus buiten de heffing. Binnen de EU was dit echter geen algemeen gedachtegoed. De EC heeft namelijk gesteld dat, op grond van het bestemmingslandbeginsel, prestaties tegen een vergoeding tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting dienen te worden belast. De EC is later teruggekomen op dit inzicht.¹⁶⁴ Het HvJ EU heeft later antwoord gegeven op vragen omtrent dit onderwerp in de zaak FCE Bank. Het HvJ oordeelde dat prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting buiten de reikwijdte van de omzetbelasting vallen.

5.2.1 Het arrest FCE Bank

5.2.1.1 De zaak¹⁶⁵

De FCE Bank, of te wel Ford Credit Europe Bank, is een bank die gevestigd is in het Verenigd Koninkrijk. De FCE Bank is door middel van een vaste inrichting ook actief in Italië. Deze inrichting heeft geen eigen rechtspersoonlijkheid. Het hoofdhuis heeft aan deze vaste inrichting verschillende diensten verricht zoals het opleiden van personeel, beheer van software, consultancydiensten en managementdiensten. Al deze diensten vallen onder het Italiaanse

¹⁶³ M.E.van Hilten, 'Vaste inrichting en btw: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk', WFR 1997/1369

¹⁶⁴ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten van 23 december 2003, COM2003/822 def

¹⁶⁵ HvJ EG 23 maart 2006, FCE Bank, C-210/04, BNB 2006/184.

equivalent van artikel 9, tweede lid, onderdeel e, Btw-richtlijn. Op grond van deze bepaling zijn onder andere adviesdiensten, maar ook informatieverwerking en -verschaffing belast in het land waar de afnemer van de prestatie zijn hoofdhuis heeft gevestigd of een vaste inrichting heeft waarvoor de dienst is verricht.¹⁶⁶ De heffing wordt daarbij verlegd naar de afnemer van de dienst.¹⁶⁷ De vaste inrichting van FCE Bank in Italië voldoet dus iedere keer de btw af aan de Italiaanse fiscus over de kosten die het hoofdhuis doorbelast. De vaste inrichting kon de voldane btw niet in aftrek brengen, omdat deze vrijgesteld presteerde. De vaste inrichting verzoekt op een later moment toch om teruggave van de voldane btw tussen 1996 en 1999. De zaak schopt het tot de hoogste Italiaanse rechter, het Corte suprema di cassazione stelde vervolgens de volgende prejudiciële vragen aan het HvJ EU:

- 1) *“Moeten de artikelen 2, punt 1, en 9, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat een filiaal van een vennootschap die een vestiging in een andere (al dan niet tot de Europese Unie behorende) staat heeft, dat de kenmerken van een productie-eenheid heeft, als zelfstandig belastingplichtige kan worden beschouwd en is er dan sprake van een rechtsverhouding tussen de twee eenheden, met als gevolg dat BTW verschuldigd is over door de moedermaatschappij verrichte diensten?...”¹⁶⁸*
- 2) *“Kan het in rekening brengen van de kosten van dergelijke diensten aan het filiaal, ongeacht de hoogte ervan en een eventueel winstoogmerk, als tegenprestatie voor verrichte diensten in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn worden aangemerkt, en zo ja, in hoeverre?”¹⁶⁹*
- 3) *“Wanneer ervan wordt uitgegaan dat de verrichting van diensten tussen de moedermaatschappij en het filiaal in beginsel van BTW is vrijgesteld, omdat de afnemer van de dienst geen zelfstandig belastingplichtige is en er dus geen sprake is van een rechtsverhouding tussen de twee eenheden, is dan een nationale bestuurspraktijk op grond waarvan de dienstverrichting belast is, wanneer de moedermaatschappij in een andere lidstaat van de Europese Unie is gevestigd, in strijd met het recht van vestiging als bedoeld in artikel 43 EG?”¹⁷⁰*

5.2.1.2 Beantwoording prejudiciële vragen

Om te kunnen vaststellen of de vaste inrichting een zelfstandige belastingplichtige is voor de omzetbelasting moet volgens het HvJ worden bekeken of de inrichting een zelfstandige economische activiteit uitoefent. Hierbij kan worden gekeken of de vaste inrichting als bank autonoom is. De vaste inrichting is autonoom in het geval zij het economisch bedrijfsrisico draagt.¹⁷¹ Logischerwijs oordeelt het HvJ EU, evenals de Advocaat-generaal in zijn conclusie¹⁷², dat dit niet het geval is. Wanneer een klant immers de lening niet terugbetaalt, dan draagt de FCE Bank, als rechtspersoon, dit risico. De rechtspersoon wordt dan ook in haar lidstaat van oorsprong gecontroleerd op haar financiële soliditeit en haar solvabiliteit. Tevens heeft het bijkantoor, de vaste inrichting, ook geen dotatiekapitaal.¹⁷³ Het HvJ EU oordeelt dus dat de vaste inrichting van FCE Bank in Italië geen zelfstandig belastingplichtige is. Hieruit

¹⁶⁶ M.M.W.D. Merx, De vaste inrichting in de Europese BTW, WFR 2006/920

¹⁶⁷ Op grond van artikel 21, eerste lid, onderdeel b, Btw-richtlijn

¹⁶⁸ HvJ EG 23 maart 2006, FCE Bank, C-210/04, BNB 2006/184. r.o. 20

¹⁶⁹ HvJ EG 23 maart 2006, FCE Bank, C-210/04, BNB 2006/184. r.o. 20

¹⁷⁰ HvJ EG 23 maart 2006, FCE Bank, C-210/04, BNB 2006/184. r.o. 20

¹⁷¹ HvJ EG 23 maart 2006, FCE Bank, C-210/04, BNB 2006/184. r.o. 35

¹⁷² Conclusie A-G Léger van 29 september 2005, FCE Bank, zaak C-210/04

¹⁷³ HvJ EG 23 maart 2006, FCE Bank, C-210/04, BNB 2006/184. r.o. 36 en 37

volgt dat er ook geen rechtsverhouding kan bestaan tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting, waardoor onderlinge prestaties niet onder de reikwijdte van de omzetbelasting vallen. Aangezien de vaste inrichting niet onafhankelijk is van het hoofdhuis behoeft de tweede prejudiciële vraag niet te worden beantwoord.¹⁷⁴

Het HvJ EU toetst in dit arrest de zelfstandigheid van de vaste inrichting in de zin van het begrip belastingplichtige van de Btw-Richtlijn.¹⁷⁵ Mijn inziens wil dit zeggen dat het HvJ EU het dus niet vanzelfsprekend acht dat een vaste inrichting, die tot dezelfde juridische entiteit behoort als het hoofdhuis, tot dezelfde belastingplichtige behoort. Het HvJ EU houdt namelijk door middel van deze zelfstandigheidstoets de mogelijkheid open dat een vaste inrichting als zelfstandig belastingplichtige kan kwalificeren. Dit doet de vraag rijzen of een vaste inrichting ook daadwerkelijk zelfstandig kan zijn.

Uit het FCE Bank arrest blijkt dat het belangrijkste criterium om de zelfstandigheid van de vaste inrichting te bepalen is of de inrichting bedrijfsrisico draagt. In het geval we een bankbedrijf als voorbeeld nemen dan zal een bank met het hoofdhuis in een EU lidstaat nooit een zelfstandige vaste inrichting hebben in een andere EU lidstaat. De lidstaat waar de vaste inrichting is gevestigd mag namelijk niet eisen dat de inrichting een eigen dotatiekapitaal inhoudt.¹⁷⁶ Dat betekent dat het hoofdhuis van de bank rekening zal moeten houden met de activiteiten van de vaste inrichting. Het bedrijfsrisico ligt in dit scenario dus altijd bij het hoofdhuis, de vaste inrichting is niet zelfstandig. In geval het een vaste inrichting betreft met een hoofdhuis buiten de EU is de vaste inrichting mogelijk wel zelfstandig. De vaste inrichting dient in deze situatie namelijk wel een bankvergunning aan te vragen, dotatie kapitaal aan te houden en staat het onder toezicht van de autoriteiten van de nationale bank van de betreffende lidstaat.¹⁷⁷ Strikt genomen zou in dit geval de vaste inrichting bedrijfsrisico dragen en dus zelfstandig zijn, transacties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting zouden dan wel belast zijn.

Echter ben ik van mening dat een vaste inrichting altijd een verlengstuk van het hoofdhuis zal vormen. De vaste inrichting heeft als functie het grensoverschrijdend voortzetten van de onderneming. Vandaar dat mijn inziens de vaste inrichting nooit echt zelfstandig belastingplichtig zal zijn, afgezien van de hiervoor beschreven situatie met een hoofdhuis gevestigd buiten de EU.

5.3 Pro rata aftrek bij een hoofdhuis met vaste inrichtingen

De aftrek van voorbelasting op de algemene kosten van een onderneming die zowel voor belaste - als vrijgestelde handelingen worden gebruikt wordt bepaald aan de hand van een pro rata aftrek. De pro rata van een onderneming wordt bepaald op basis van de omzetverhoudingen. In de teller van de pro rata staat de omzet van alle belastbare handelingen en in de noemer staat de

¹⁷⁴ HvJ EG 23 maart 2006, FCE Bank, C-210/04, BNB 2006/184. r.o. 43

¹⁷⁵ De belastingplichtige als in artikel 9, eerste lid, Btw-richtlijn

¹⁷⁶ (Richtlijn 2000/12). Zie Conclusie A-G Léger van 29 september 2005, FCE Bank, zaak C-210/04 voetnoot 25 en 26

¹⁷⁷ Richtlijn 2013/36/EU betreffende toegang tot het bedrijf van kredietinstellingen en het prudentieel toezicht op kredietinstellingen en beleggingsondernemingen, tot wijziging van Richtlijn 2002/87/EG en tot intrekking van de Richtlijnen 2006/48/EG en 2006/49/EG

totale omzet van de onderneming, dus ook de omzet van vrijgestelde prestaties. De vraag hierbij is of een hoofdhuis ook de omzet van zijn vaste inrichtingen uit het buitenland mee moet nemen in deze pro rata berekening. In de zaak *Le Crédit Lyonnais* (hierna: LCL) heeft het HvJ EU geoordeeld dat dit niet het geval is. Het hoofdhuis mag de omzet van een buitenlandse vaste inrichting niet meenemen bij de bepaling van de pro rata ter bepaling van het btw-aftrekrecht.

5.3.1 Le Crédit Lyonnais¹⁷⁸

5.3.1.1 De zaak

LCL is een Franse bank met verschillende vaste inrichtingen in lidstaten en landen buiten de EU. LCL heeft een geschil met de Franse belastingautoriteiten over de berekening van de pro rata. LCL is van mening dat het de omzetten van de vaste inrichtingen mag meenemen in de berekening van de pro rata. In hoger beroep heeft de Franse rechter echter gesteld dat vaste inrichtingen zelfstandig belastingplichtig zijn in de lidstaat van vestiging. Dit houdt in dat zij bij de bepaling van hun pro rata alleen rekening dienen te houden met hun eigen omzetten. LCL ging hiertegen in beroep. LCL stelt dat het de omzetten van de vaste inrichtingen wel mag meenemen aangezien in het *FCE Bank* arrest is bepaald dat het hoofdhuis en zijn vaste inrichtingen als één belastingplichtige dienen te worden aangemerkt. Voor LCL valt de btw aftrek hoger uit wanneer het alle omzetten mag meenemen. Wanneer een buitenlandse vaste inrichting bancaire en verzekeringsdiensten verricht aan afnemers die niet binnen de EU zijn gevestigd, ontstaat op grond van art. 169 onderdeel c Btw-richtlijn namelijk recht op aftrek van voorbelasting op de gemaakte kosten. Hierdoor valt de met btw belaste omzet hoger uit van de buitenlandse vaste inrichtingen, wat de teller van de pro rata berekening van het hoofdhuis hoger uit laat vallen. Aangezien de voorbelasting op de algemene kosten via een pro rata in aftrek wordt gebracht, zal er dus meer van de voorbelasting kunnen worden afgetrokken.¹⁷⁹ De Franse rechter in deze zaak heeft de volgende prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU:

- 1. Mag het hoofdhuis de omzet van de vaste inrichtingen, gevestigd in andere lidstaten, meenemen in de berekening van zijn pro rata?*¹⁸⁰
- 2. Mag een vennootschap met een hoofdhuis in een EU lidstaat de omzet van in derde landen gevestigde vaste inrichtingen meenemen in de berekening van de pro rata?*
- 3. '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?'*¹⁸¹

De verwijzende rechter stelde hiernaast ook nog een vierde, subsidiaire prejudiciële vraag. Echter behoeft deze niet te worden beantwoord na aanleiding van de antwoorden op de eerste en tweede prejudiciële vraag.

¹⁷⁸ HvJ EU 12 september 2013, *Société Le Crédit Lyonnais*, C-388/11, V-N 2013/48.15.

¹⁷⁹ M.C. Schrauwen & K.A.M.M. Theunissen, *Gevolgen Le Crédit Lyonnais-zaak voor de Nederlandse praktijk*, BtwBrief 2013/113

¹⁸⁰ Het HvJ EU heeft deze vraag geherformuleerd, de originele vraag van de verwijzende rechter had ook betrekking op hoe de aftrek van de vaste inrichtingen diende te worden bepaald. Het HvJ EU meende echter dat het op grond van artikel 267 VWEU enkel de taak heeft om enkel een antwoord te geven op een vraag waarmee de verwijzende rechter het geschil op kan lossen. In dit geval betrof dit enkel de aftrek van het hoofdhuis. Zie HvJ EU 12 september 2013, *Société Le Crédit Lyonnais*, C-388/11, V-N 2013/48.15. r.o. 20 en 21

¹⁸¹ HvJ EU 12 september 2013, *Société Le Crédit Lyonnais*, C-388/11, V-N 2013/48.15. r.o. 19

5.3.1.2 Beantwoording prejudiciële vragen

Het HvJ EU gaat alvorens het beantwoorden van de eerste vraag in op het recht op aftrek conform de pro rata. Indien een belastingplichtige goederen en diensten voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties gebruikt dient de aftrek van voorbelasting op de algemene kosten te worden bepaald aan de hand van een pro rata.¹⁸² De invulling van de berekening van deze pro rata valt binnen de werkingssfeer van de lidstaten. Volgens het HvJ EU volgt dit ook het feit dat de teruggaaf van voorbelasting uitsluitend afhangt van de plaats van vestiging van de belastingplichtige, hierbij verwijst het HvJ EU naar het arrest Commissie tegen Italië.¹⁸³ Het is dus een aangelegenheid van de individuele lidstaten om de berekeningsmethode van het aftrekrecht door middel van de pro rata vast te stellen.

Het HvJ EU geeft hierbij aan dat een hoofdhuis gebonden is aan de aftrekregeling van elk land waar hij een vaste inrichting heeft, ongeacht dat het hoofdhuis en een vaste inrichting als één belastingplichtige worden gezien. Wanneer de omzet van een vaste inrichting wel zou worden meegenomen in de berekening van de pro rata, dan zou dit een vertekend beeld geven van de pro rata. Tevens sluit dit volgens HvJ EU zowel niet aan bij de rationele afbakening van de heffingsbevoegdheid als dat het de bestaansreden van de pro rata in ernstige mate zou ondergraven.¹⁸⁴ De pro rata wordt dan immers beïnvloed door de buitenlandse activiteiten van de vaste inrichting, terwijl de aankopen van het hoofdhuis voor een deel geen verband zal houden met de vaste inrichting.¹⁸⁵ Het hoofdhuis en de vaste inrichtingen zijn dus gebonden aan het aldaar geldende aftrekrecht waar zij gevestigd zijn. Om antwoord te geven op de eerste prejudiciële vraag: het hoofdhuis mag de omzetten van de buitenlandse vaste inrichtingen niet meenemen in zijn pro rata berekening.

Het HvJ EU stelt verder nog dat het niet is aangetoond dat er een betere inachtneming van het neutraliteitsbeginsel gegarandeerd kan worden bij een regeling waarbij het hoofdhuis de omzetten van de vaste inrichtingen mee mag nemen in de berekening van de pro rata. Op basis hiervan oordeelt het HvJ EU dat het neutraliteitsbeginsel in deze zaak geen rol speelt.¹⁸⁶

De tweede prejudiciële vraag van de verwijzende Franse rechter betreft het wel of niet meenemen van omzetten van vaste inrichtingen die buiten de EU gevestigd zijn door het hoofdhuis in de pro rata berekening. Het HvJ EU geeft hierbij aan dat uit de Europese wet- en regelgeving niet blijkt dat de omzet van een vaste inrichting buiten de Unie van invloed kan zijn op de aftrekregeling van een belastingplichtige binnen de EU.¹⁸⁷ Verder geeft het HvJ EU aan dat niet gesteld kan worden dat het hoofdhuis in de EU de diensten verricht voor buiten de EU gevestigde afnemers in plaats van de buiten de EU gevestigde vaste inrichting. Hierbij geeft het HvJ EU aan dat de fiscale behandeling van een hoofdhuis met een buiten de EU gevestigde vaste inrichting wellicht anders is dan een hoofdhuis zonder deze inrichting of een hoofdhuis met dochteronderneming. Daarbij komt kijken dat deze ook verschillende fiscale gevolgen

¹⁸² Dit vloeit voort uit artikel 173 Btw-richtlijn

¹⁸³ HvJ EU 12 september 2013, Société Le Crédit Lyonnais, C-388/11, V-N 2013/48.15. r.o. 30 t/m 32

¹⁸⁴ HvJ EU 12 september 2013, Société Le Crédit Lyonnais, C-388/11, V-N 2013/48.15. r.o. 35

¹⁸⁵ HvJ EU 12 september 2013, Société Le Crédit Lyonnais, C-388/11, V-N 2013/48.15. r.o. 38

¹⁸⁶ HvJ EU 12 september 2013, Société Le Crédit Lyonnais, C-388/11, V-N 2013/48.15. r.o. 37

¹⁸⁷ HvJ EU 12 september 2013, Société Le Crédit Lyonnais, C-388/11, V-N 2013/48.15. r.o. 43

hebben. En de belastingplichtige is dan ook vrij om zelf de organisatorische structuren en daarbij horende voorwaarden van een transactie te kiezen welke hem het meest geschikt lijken om zijn economische activiteiten uit te oefenen en om de op hem rustende belastingdruk te verminderen.¹⁸⁸ In deze zaak heeft LCL dus voor een ongunstigere fiscale structuur gekozen door via een vaste inrichting te opereren in plaats van een dochter onderneming. De omzet van buiten de EU gevestigde vaste inrichtingen kunnen door het hoofdhuis dus ook niet meegenomen worden in de pro rata berekening.

Nadat ook de tweede vraag is beantwoord gaat het HvJ EU over op de beantwoording van de derde prejudiciële vraag van de verwijzende rechter. Deze ziet op de mogelijkheid van het vast stellen van een pro rata per sector van bedrijfsuitvoering van een hoofdhuis, waarbij de omzet van buitenlandse vaste inrichtingen wordt meegenomen in de berekening. De Btw-richtlijn voorziet de lidstaten in de mogelijkheid een pro rata vast te stellen per sector van de bedrijfsuitoefening. Het is dan aan de lidstaten zelf om methoden en criteria voor de berekening van het aftrekrecht te bepalen, welke recht doen aan het doel en de systematiek van de Btw-richtlijn. Het HvJ EU verduidelijkt het begrip ‘sector van bedrijfsuitoefening’ in het LCL arrest. Het Hof vermeldt hierbij dat deze term ziet op activiteiten en niet op geografische gebieden. Als gevolg hiervan is het dan ook niet mogelijk om de omzet van buitenlandse vaste inrichtingen mee te nemen in de pro rata per sector.¹⁸⁹

5.4 Morgan Stanley

Uit het arrest FCE bank blijkt dus dat een hoofdhuis en een vaste inrichting in beginsel tot dezelfde belastingplichtige behoren. Hierdoor worden onderlinge transacties niet in de heffing betrokken. Uit het arrest LCL volgt dat de omzet van buitenlandse vaste inrichtingen niet mag worden meegenomen in de berekening van de pro rata van het hoofdhuis. In deze paragraaf zal het arrest Morgan Stanley¹⁹⁰ aan bod komen. Dit arrest staat centraal in deze scriptie. In deze paragraaf zal het arrest uiteen gezet worden alvorens in hoofdstuk zes zal worden getoetst of de gevolgen van het arrest ervoor zorgen dat de Wet OB 1968 niet richtlijnconform is.

5.4.1 De zaak

Morgan Stanley is een bank gevestigd in het Verenigd Koninkrijk. Morgan Stanley heeft een vaste inrichting in Frankrijk die bancaire en andere financiële diensten verricht aan derden ten behoeve van het hoofdhuis. In Frankrijk is het mogelijk om voor bancaire diensten te opteren voor btw-heffing. Dit heeft de vaste inrichting van Morgan Stanley dan ook gedaan. Het hoofdhuis verricht eveneens belaste en vrijgestelde prestaties aan derden. In dit arrest betreft het de aftrek van btw op twee soorten kosten van de vaste inrichting. Namelijk kosten die enkel betrekking hebben op werkzaamheden voor het hoofdhuis en kosten die betrekking hebben op zowel de werkzaamheden voor het hoofdhuis en de diensten die de vaste inrichting verricht aan derden. De vaste inrichting heeft de voorbelasting op beide soorten kosten in aftrek gebracht. De Franse fiscus vind een deel van deze aftrek ongegrond en wil deze terugdraaien. Dit komt omdat de ingekochte goederen en diensten ook worden gebruikt voor van btw vrijgestelde

¹⁸⁸ HvJ EU 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, ECLI:EU:C:2010:810.

¹⁸⁹ HvJ EU 12 september 2013, Société Le Crédit Lyonnais, C-388/11, V-N 2013/48.15. r.o. 55

¹⁹⁰ HvJ EU 24 januari 2019, Morgan Stanley, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58.

prestaties van het hoofdhuis. De Franse rechter went zich in deze zaak tot het HvJ EU met de volgende twee prejudiciële vragen:

1. *Hoe dient de pro rata voor de kosten die uitsluitend zien op werkzaamheden voor het hoofdhuis berekend te worden?*¹⁹¹
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?”*¹⁹²

5.4.2 Beantwoording prejudiciële vragen

Ter beantwoording van de eerste prejudiciële vraag definieert het HvJ EU eerst de belastingplichtige. Met onder andere een verwijzing naar het in 5.2.1 besproken arrest FCE Bank, stelt het HvJ EU vast dat de vaste inrichting van Morgan Stanley niet onafhankelijk is van het hoofdhuis. De vaste inrichting draagt namelijk geen economisch bedrijfsrisico. Het hoofdhuis en de vaste inrichting vormen dan ook één belastingplichtige voor de btw.¹⁹³ Uit het FCE Bank arrest volgt dan ook dat de prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting geen belastbare prestaties zijn. Aangezien de belastbare activiteit ontbreekt, hebben de kosten die de vaste inrichting enkel heeft gemaakt voor werkzaamheden voor het hoofdhuis betrekking op de prestaties van het hoofdhuis. De btw die op deze kosten, kosten die de vaste inrichting maakt voor de belaste en vrijgestelde handelingen van het hoofdhuis, drukt is volgens het HvJ EU aftrekbaar op grond van een pro rata. Deze pro rata dient te worden berekend op basis van de uitgaande prestaties van het hoofdhuis. In deze pro rata wordt enkel het deel van de omzet van het hoofdhuis meegenomen waarop de kosten betrekking hebben.¹⁹⁴ Hieraan voegt het HvJ EU nog een dubbele toets toe. In de teller van de pro rata wordt enkel de omzet opgenomen die is behaald door prestaties die zowel recht geven op aftrek van voorbelasting in de lidstaat van vestiging van het hoofdhuis als in de lidstaat van vestiging van de vaste inrichting¹⁹⁵.¹⁹⁶ De optie die de vaste inrichting heeft om te opteren voor heffing van omzetbelasting mag hierbij in aanmerking worden genomen

Nadat het HvJ EU heeft duidelijk gemaakt hoe de pro rata dient te worden berekend ten aanzien van de kosten die uitsluitend zien op de werkzaamheden voor het hoofdhuis, wordt er overgegaan op de tweede prejudiciële vraag. Deze betreft de aftrek van btw ten aanzien van de kosten die de vaste inrichting maakt die betrekking hebben op de prestaties van de vaste inrichting zelf aan derden en voor de werkzaamheden voor het hoofdhuis. Het HvJ EU is hier van mening dat zowel de omzet van het hoofdhuis als de vaste inrichting dient te worden meegenomen in de berekening van de pro rata. Hier geldt hetzelfde als bij de hiervoor besproken pro rata: enkel de omzet waarop de kosten betrekking hebben mag worden

¹⁹¹ Formulering van deze vraag ontleend aan: Merckx, M.M.W.D., Starckenburg, R., Morgan Stanley: meten met twee (of meer) maten!, WFR 2019/161

¹⁹² HvJ EU 24 januari 2019, Morgan Stanley, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58. r.o. 22

¹⁹³ HvJ EU 24 januari 2019, Morgan Stanley, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58. r.o. 34 t/m 36

¹⁹⁴ HvJ EU 24 januari 2019, Morgan Stanley, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58. r.o. 39 en 40

¹⁹⁵ In het geval de handelingen van de vaste inrichting wel zichtbaar zouden zijn.

¹⁹⁶ HvJ EU 24 januari 2019, Morgan Stanley, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58. r.o. 46

meegenomen in de pro rata berekening.¹⁹⁷ Wederom hanteert het HvJ EU in deze situatie de dubbele toets.¹⁹⁸

5.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is duidelijk geworden dat het hoofdhuis en de vaste inrichting in beginsel één belastingplichtige vormen voor de heffing van omzetbelasting. Dit volgde uit het arrest FCE Bank. Een vaste inrichting kan enkel zelfstandig belastingplichtig zijn wanneer deze onafhankelijk is van het hoofdhuis, dit is het geval wanneer de vaste inrichting een economisch bedrijfsrisico draagt.

Ook al vormen hoofdhuis en vaste inrichting dan veelal één belastingplichtige, aan de hand van het LCL arrest is duidelijk geworden dat een hoofdhuis in een lidstaat van de EU de omzet van buitenlandse vaste inrichtingen niet mag meenemen in de berekening van de pro rata.¹⁹⁹

De vaste inrichting moet daarentegen in sommige gevallen wel een deel van de omzet van het hoofdhuis meenemen in de berekening van zijn pro rata. Dit is gebleken uit het arrest Morgan Stanley. In dit arrest wordt voor de bepaling van het aftrekrecht door het HvJ EU ook een dubbele toets toegepast. Tevens zal in het volgende hoofdstuk duidelijk worden dat uit dit arrest ook de mogelijkheid volgt om te werken met verschillende pro rata's. De dubbele toets en de verschillende pro rata's zijn dan ook het onderwerp van het volgende hoofdstuk. Getoetst zal worden of deze ervoor zorgen dat de Nederlandse benadering van het aftrekrecht niet meer richtlijn conform is.

¹⁹⁷ HvJ EU 24 januari 2019, Morgan Stanley, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58. r.o. 59

¹⁹⁸ HvJ EU 24 januari 2019, Morgan Stanley, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58. r.o. 60

¹⁹⁹ Dit was in ieder geval voor het arrest Morgan Stanley. Met Morgan Stanley in de hand zou het pro rata aftrekrecht meer als een precisie-instrument kunnen worden gebruikt in bepaalde situaties. In die gevallen zou de omzet van de vaste inrichtingen wellicht wel mee kunnen worden genomen in de pro rata. De pro rata als precisie-instrument komt aan bod in hoofdstuk 6.

Hoofdstuk 6: Het Aftrekrecht in de nationale wetgeving na Morgan Stanley

6.1 Inleiding

In hoofdstuk 5 is door middel van jurisprudentie aangetoond hoe het hoofdhuis en de vaste inrichting zich tot elkaar verhouden voor btw doeleinden. In dit hoofdstuk zal nader in worden gegaan op het arrest Morgan-Stanley. Dit arrest kent zo zijn eigenaardigheden welke het mogelijk maken dat de Wet OB 1968 niet compleet richtlijnconform is. Deze eigenaardigheden zijn in het vorige hoofdstuk al gepresenteerd als de ‘dubbele toets’ en de mogelijkheid tot het bestaan van ‘verschillende pro rata’s’. In dit hoofdstuk zal nader worden ingegaan op deze eigenaardigheden. Tevens zal hierbij worden gekeken naar de richtlijnconformiteit van de Wet OB 1968.

6.2 De dubbele toets

6.2.1 Algemeen

Zoals in 5.4 aan de orde is gekomen legt het HvJ EU een dubbele toets aan om te bepalen of de vaste inrichting van Morgan Stanley de btw op de kosten die zij maakt voor prestaties aan het hoofdhuis in aftrek mag brengen. Dit houdt in dat de prestaties zowel in het Verenigd Koninkrijk als in Frankrijk recht op aftrek moeten geven. Wanneer dit zo is, is de btw aftrekbaar.

6.2.2 Btw-richtlijn

Het HvJ EU dient te oordelen aan de hand van de Btw-richtlijn. De dubbele toets zou dus zijn oorsprong moeten vinden in het Unierecht. Wat duidelijk mag zijn in de zaak Morgan Stanley is dat de toets aan de Franse wetgeving geheel logisch is. Deze volgt dan ook rechtstreeks uit de Btw-richtlijn.²⁰⁰ Een belastingplichtige kan namelijk de btw op kosten die samenhangen met prestaties die belast zijn in een ander land in aftrek brengen wanneer deze prestatie in het eigen land ook recht op aftrek zou geven. Dit is ook in lijn met het neutraliteitsbeginsel, welke een grote rol speelt in het Europese omzetbelastingstelsel.²⁰¹ Een ondernemer mag daarom ook niet nadeliger af zijn wanneer hij prestaties levert aan het buitenland dan wanneer hij dezelfde prestatie verricht binnen de landsgrenzen. De ene zijde van de dubbele toets valt dan ook niet te betwisten aan de hand van het Unierecht.

De andere zijde van de dubbele toets, de toetsing aan de regelgeving van het Verenigd Koninkrijk, is niet zo gemakkelijk te traceren in de Btw-richtlijn. In het arrest Morgan Stanley verwijst het HvJ EU naar de arresten Monte dei Paschi di Siena²⁰² en RBS Deutschland²⁰³ voor de dubbele toets.²⁰⁴ De zaak Monte dei Paschi di Siena betreft een Italiaanse bank met een vaste inrichting in Frankrijk die teruggaaf van btw claimt in Frankrijk. Deze teruggaaf wordt

²⁰⁰ Namelijk uit art. 169 onderdeel a Btw-richtlijn

²⁰¹ Dit is reeds aan de orde gekomen in hoofdstuk 2

²⁰² HvJ EG 13 juli 2000, Monte dei Paschi di Siena, C-136/99, V-N 2000/50.22.

²⁰³ HvJ EU 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, ECLI:EU:C:2010:810.

²⁰⁴ HvJ EU 24 januari 2019, Morgan Stanley, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58. r.o. 32

geclaimd op grond van de Achtste richtlijn²⁰⁵ en dus niet op grond van de Btw-richtlijn. Uit dit arrest volgt wel een dubbele toets maar de situatie in dit arrest is dan ook niet gelijk aan die van Morgan Stanley.

De zaak RBS Deutschland ziet daarentegen wel op de Btw-richtlijn. Zoals de naam doet vermoeden betreft dit een Duitse onderneming. Het gaat hier om een dochteronderneming van de Royal Bank of Scotland. RBS Deutschland heeft in het Verenigd Koninkrijk auto's aangeschaft voor de lease. Frappant in deze zaak is dat er een mismatch bestaat tussen Duitsland en het Verenigd Koninkrijk over de plaats van heffing van omzetbelasting. Conform de Britse wetgeving is er namelijk sprake van een dienst die belast is in het land van de dienstverrichter, in Duitsland dus. Terwijl de Duitse wetgeving stelt dat de levering is belast op de plaats waar de goederen zich bevinden ten tijde van de eigendomsoverdracht, in dit geval dus het Verenigd Koninkrijk. De heffing van btw ontbreekt dus in zijn geheel omdat de auto's aan de lessee ter beschikking worden gesteld in het Verenigd Koninkrijk door een Duitse dienstverrichter. De Britse belastingdienst weigert dan ook om het recht op aftrek van voorbelasting te verlenen over de ingekochte auto's aan RBS Deutschland. Het HvJ EU denkt hier echter anders over en staat het recht op aftrek van voorbelasting wel toe.²⁰⁶ Het recht van aftrek kan volgens het HvJ EU niet afhangen van het feit of er in een later stadium daadwerkelijk btw wordt betaald in de betrokken lidstaat.²⁰⁷ Het bestaan van het recht op aftrek hangt dus conform het HvJ EU af van het feit of er wel recht op aftrek zou bestaan indien alle handelingen zouden plaatsvinden in dezelfde lidstaat.²⁰⁸

Ik ben het dan ook met *Merkx* en *Starkenburg* eens dat de dubbele toets niet uit het arrest RBS Deutschland volgt.²⁰⁹ Uit het arrest volgt namelijk dat er moet worden getoetst aan de wetgeving van de lidstaat in welke de belastingplichtige btw in aftrek wil brengen. Evenals *Merkx* en *Starkenburg* concludeer ik dan ook dat de dubbele toets niet volgt uit de Btw-richtlijn noch het arrest RBS Deutschland. Er is simpelweg sprake van een enkele toets.

6.2.3 Richtlijnconformiteit van de Wet OB 1968

Zoals in 6.2.2 duidelijk is geworden vindt de dubbele toets zijn oorsprong niet in de Btw-richtlijn. Ook het arrest RBS Deutschland, het arrest die het HvJ EU in de zaak Morgan Stanley gebruikt als fundament voor de dubbele toets, bevat deze toets niet. In de Wet OB 1968 komt deze dubbele toets ook niet terug. Tevens is deze dubbele toets in de jurisprudentie in Nederland ook onbekend.²¹⁰

Naar mijn mening is het terecht dat er in Nederland, evenals in het arrest RBS Deutschland, gebruik wordt gemaakt van een enkele toets. Dit houdt in dat op dit punt de Nederlandse Wet inzake de omzetbelasting voldoet aan de eisen die de Uniewetgever en het HvJ EU gegeven hebben in de Btw-richtlijn en de jurisprudentie. Echter behoort het arrest Morgan Stanley

²⁰⁵ Richtlijn 2008/9/EG van 12 februari 2008

²⁰⁶ HvJ EU 22 december 2010, RBS Deutschland, C-277/09 r.o. 46

²⁰⁷ HvJ EU 22 december 2010, RBS Deutschland, C-277/09 r.o. 41

²⁰⁸ HvJ EU 22 december 2010, RBS Deutschland, C-277/09 r.o. 32

²⁰⁹ Merckx, M.M.W.D., Starkenburg, R., Morgan Stanley: meten met twee (of meer) maten!, WFR 2019/161

²¹⁰ Blink, N.L. van den, Gunter, P.M.B., Grensoverschrijdend gebruik kosten basis voor aftrekrecht, BTW Bulletin 2019/32

uiteraard ook tot de jurisprudentie. Had het HvJ EU de dubbele toets dan niet mogen hanteren in dit arrest?

Het is te begrijpen waarom het HvJ EU in het specifieke geval van Morgan Stanley heeft gekozen voor deze dubbele toets. Deze dubbele toets komt immers voort uit een discrepantie in de Franse en Britse omzetbelasting wetgeving ten aanzien van de btw-behandeling van bancaire en financiële prestaties.²¹¹ Lidstaten hebben immers op grond van de Btw-richtlijn de optie om onder de vrijstelling uit te komen. In deze casus heeft Frankrijk wel voor deze optie gekozen en het Verenigd Koninkrijk niet.

Wanneer deze dubbele toets niet gehanteerd wordt kunnen belastingplichtigen door gebruik te maken van het systeem btw besparen. Zij zouden dan namelijk diensten kunnen inkopen via een vaste inrichting in een andere lidstaat met een gunstig btw-regime. Deze diensten kunnen dan gebruikt worden voor de uitgaande prestaties van het hoofdhuis in een land met een minder gunstig btw-regime.²¹² Op deze manier kan de aftrek, zonder toepassing van de dubbele toets, gerealiseerd worden in het land met het gunstige btw-regime. Doordat de dubbele toets wel wordt toegepast geldt in alle gevallen het minst gunstige btw-regime. Dit zou echter ook met een enkele toets kunnen worden opgelost. In dat geval zou er voor het aftrekrecht van belastingplichtige getoetst moeten worden aan de btw regelgeving van de lidstaat in welke de prestaties belastbaar zijn.²¹³

Deze toets behoort naar mijn mening echter geen algemeen goed te worden. Met *van den Blink* en *Gunter* ben ik het dan ook eens dat deze dubbele toets enkel moet worden beperkt tot situaties gelijk aan die van Morgan Stanley. Wat mij betreft kan de Nederland zich dan ook terughoudend opstellen ten aanzien van implementatie van deze toets.

6.3 Verschillende pro rata's

6.3.1 Algemeen

Een van de vragen in het arrest Morgan Stanley had betrekking op de wijze waarop Morgan Stanley het aftrekrecht diende te bepalen ten aanzien van de kosten die haar vaste inrichting in Frankrijk maakt, welke in zijn geheel of ten dele betrekking hebben op de activiteiten van het hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk. Het HvJ EU verklaart dat het aftrekrecht voor kosten die enkel zien op het hoofdhuis dient te worden berekend op basis van een pro rata. De pro rata dient gebaseerd te worden op de prestaties van het hoofdhuis die recht op aftrek geven in het Verenigd Koninkrijk, bovendien dienen deze ook in Frankrijk tot aftrek te kunnen leiden. Voor kosten die zowel betrekking hebben op de Britse als Franse activiteiten geldt hetzelfde. Echter worden hier natuurlijk ook de kosten voor de prestaties in Frankrijk in de berekening meegenomen.

Voordat het HvJ EU dit voor recht verklaart gaat het in het arrest in algemene zin in op de wijze waarop een pro rata-berekening dient te worden opgesteld. Het HvJ EU zegt hierover:

²¹¹ Blink, N.L. van den, Gunter, P.M.B., Grensoverschrijdend gebruik kosten basis voor aftrekrecht, BTW Bulletin 2019/32

²¹² Merkkx, M.M.W.D., Starkenburg, R., Morgan Stanley: meten met twee (of meer) maten!, WFR 2019/161

²¹³ Blink, N.L. van den 'Morgan Stanley: doelgerichte benadering aftrekrecht', MBB 2019/20, p. 219

“..artikel 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 en diensten voor gemengd gebruik zijn gebruikt, met uitzondering van andere door de belastingplichtige verrichte economische handelingen.”²¹⁴

Het HvJ EU geeft hier dus aan dat alleen de handelingen waarvoor de gemengde goederen en diensten worden gebruikt in aanmerking dienen te worden genomen bij het berekenen van het pro rata aftrekrecht. Dit is een andere benadering dan hoe deze in Nederland wordt toegepast. In Nederland wordt namelijk een pro rata op jaarbasis van alle prestaties en dus alle gemengd gebruikte kosten toegepast. Uit de benadering van bovenstaand citaat lijkt het dus mogelijk dat een belastingplichtige meerdere naast elkaar bestaande pro rata percentages dient te hanteren. Dit zou ertoe leiden dat de pro rata meer als een precisie-instrument dient te worden gezien in plaats van de grove hakbijl als welke zij nu wordt toegepast in Nederland.²¹⁵

Dit is in het geval van Morgan Stanley dus ook zo. Morgan Stanley dient ook meerdere pro rata percentages te hanteren:

- Een pro rata voor het aftrekrecht op de kosten die de Franse vaste inrichting maakt ten aanzien van de gemengde prestaties van het hoofdhuis.
- Een pro rata voor de kosten die zien op zowel de eigen handelingen van het filiaal als de handelingen van het hoofdhuis.
- Een pro rata voor de algemene kosten die enkel zien op de Franse handelingen.²¹⁶

De vraag is dan ook of in Nederland de verkeerde afslag is genomen ten aanzien van de evenredige aftrek. Om dit te achterhalen dient de gefragmenteerde benadering van het evenredige aftrekrecht oftewel de pro rata aftrek tegen de Btw-richtlijn te worden gehouden.

6.3.2 Unierecht

6.3.2.1 Btw-richtlijn

In artikel 173 van de Btw-richtlijn wordt in het eerste lid de algemene regel gegeven. Hierin staat dat de aftrek van de btw op kosten die gebruikt worden voor zowel belaste als vrijgestelde handelingen slechts wordt toegestaan voor het gedeelte dat evenredig is aan de belaste handelingen. Tevens stelt lid 1:

“Het aftrekbare gedeelte wordt overeenkomstig de artikelen 174 en 175 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.”²¹⁷

Vervolgens geeft artikel 174 eerste lid de invulling van de zogeheten pro rata breuk:

“Het aftrekbare gedeelte is de uitkomst van een breuk, waarvan: a) de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de BTW niet inbegrepen, met betrekking tot handelingen

²¹⁴ HvJ EU 24 januari 2019, Morgan Stanley, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58. r.o. 44

²¹⁵ Cornielje, S.B., Kesteren, H.W.M. van, Een gecompliceerde breuk: Pro rata aftrek van voorbelasting na het Morgan Stanley-arrest, TFO 2020/166.2

²¹⁶ Deze pro rata volgt uit het arrest Le Credit Lyonnais als besproken in hoofdstuk 5.

²¹⁷ Artikel 173 lid 1 Btw-richtlijn

*waarvoor overeenkomstig de artikelen 168 en 169 recht op aftrek bestaat, en b) de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de BTW niet inbegrepen, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen en de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat.*²¹⁸

Deze twee citaten dienen in onderlinge samenhang te worden geïnterpreteerd met artikel 175 eerste lid:

*“Het aftrekbare gedeelte wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond.”*²¹⁹

Wanneer deze drie bepalingen samen worden gelezen lijkt het dat de mogelijkheid tot het bestaan van verschillende pro rata's kan worden uitgesloten. Uit deze bepalingen blijkt namelijk dat de pro rata wordt berekend op basis van de totale jaaromzet voor het totaal aan verrichte handelingen door belastingplichtige. Tevens wordt het aftrekbare gedeelte op jaarbasis vastgesteld.²²⁰ Dit alles duidt erop dat de pro rata breuk oorspronkelijk bedoeld is voor alle handelingen. Ik neig er dan ook naar om net als *van den Blink* en *Gunter* te zeggen dat de wettelijke basis voor de gefragmenteerde benadering van de evenredige aftrek ontbreekt.²²¹ *Merkx* en *Starkenburg* zijn ook van mening dat het mandaat bij de EU-wetgever ligt, deze zou volgens hun artikel 173 van de Btw-richtlijn aan moeten passen om tot een minder rigide resultaat te komen en verschillende pro rata's toe te staan.²²²

Toch heeft het HvJ EU in het arrest *Morgan Stanley* deze artikelen zo geïnterpreteerd dat de gefragmenteerde benadering van de pro rata aftrek wel mogelijk is. De zienswijze van het HvJ EU is dan ook niet geheel uitgesloten op basis van deze bepalingen. De enige argumentatie voor de zienswijze van het HvJ EU is om de bepalingen zo op te vatten dat deze pro rata berekening moet worden gedaan voor iedere combinatie van gemengde handelingen waar een specifiek deel van de ingekochte goederen en diensten voor is gebruikt.

6.3.2.2 Jurisprudentie HvJ EU

Het is dus nogal dubieus te noemen of de gefragmenteerde benadering van de evenredige aftrek een wettelijke basis kent in de Btw-richtlijn. Toch is *Morgan Stanley* niet het enige arrest waarin het HvJ EU blijkt geeft van deze benadering.

In het arrest *Abbey National I*²²³ oordeelde het HvJ EU over de btw aftrek die *Abbey National* wilde claimen over kosten die zij gemaakt had ten aanzien van de voorbereiding op de verkoop van een deel van de onderneming. De vraag kwam ter sprake aangezien de verkoop van het deel van de onderneming werd aangemerkt als de overgang van een algemeenheid van goederen. Bij de overgang van een algemeenheid van goederen is er sprake van een indeplaatsstreding en

²¹⁸ Artikel 174 lid 1 Btw-richtlijn

²¹⁹ Artikel 175 lid 1 Btw-richtlijn

²²⁰ ‘Wordt’ en ‘gedeelte’ zijn hier beide in enkelvoud geformuleerd.

²²¹ *Blink*, N.L. van den, *Gunter*, P.M.B., Grensoverschrijdend gebruik kosten basis voor aftrekrecht, BTW Bulletin 2019/32

²²² *Merkx*, M.M.W.D., *Starkenburg*, R., *Morgan Stanley*: meten met twee (of meer) maten!, WFR 2019/161

²²³ HvJ EG 22 februari 2001, *Abbey National*, C-408/98, ECLI:EU:C:2001:110.

niet van een levering.²²⁴ Hierdoor blijft de verkoop buiten de reikwijdte van de omzetbelasting. Het HvJ EU oordeelde in deze zaak dat de kosten ter voorbereiding van de verkoop konden worden aangemerkt als algemene kosten van de algehele bedrijfsactiviteit en dus in aanmerking kwamen voor de pro rata aftrek. Het HvJ EU stelde hierbij:

“Wanneer de diverse door de overdrager ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen gebruikte diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een duidelijk afgebakend gedeelte van zijn economische activiteiten, zodat de kosten van deze diensten deel uitmaken van de algemene kosten van dat gedeelte van de onderneming, en wanneer alle met betrekking tot dit gedeelte verrichte handelingen aan BTW zijn onderworpen, kan hij derhalve de BTW die over de uitgaven voor de verkrijging van die diensten is geheven, volledig aftrekken.”²²⁵

Hier valt te onderkennen dat het HvJ EU al een gefragmenteerde benadering van het pro rata aftrekrecht voor mogelijk houdt. Het is namelijk mogelijk volgens het HvJ EU om algemene kosten toe te rekenen aan een specifiek onderdeel van de onderneming. Dit is alleen mogelijk wanneer deze algemene kosten kunnen worden onderscheiden van de rest van de algemene kosten. Hierbij wordt het voor mogelijk gehouden dat wanneer dit afgebakende onderdeel van de onderneming enkel belaste prestaties verricht er ook een volledig recht op aftrek bestaat. De mogelijkheid tot het hebben van meerdere pro rata's binnen een onderneming bestond dus hier al.

Ook in het arrest Ryanair²²⁶ komt de gefragmenteerde benadering van de evenredige aftrek naar voren. Ryanair had kosten gemaakt om een andere maatschappij, Aer Lingus, aan te kopen. De aankoop vond uiteindelijk geen doorgang maar Ryanair wenste wel de btw op deze acquisitiekosten terug te krijgen. Doordat de aankoop was afgeketst is Ryanair nooit toegekomen aan het verrichten van belastbare handelingen. Toch oordeelde dat Ryanair het recht op aftrek van voorbelasting mocht uitoefenen. Het HvJ EU overwoog:

“...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.”²²⁷

Het HvJ EU kwalificeert de kosten dus als algemene kosten. Echter rekent het deze kosten toe aan de voorgenomen belastbare prestaties die Ryanair had willen verrichten, hierdoor heeft de belastingplichtige recht op volledige aftrek van voorbelasting van de acquisitiekosten. Door

²²⁴ Artikel 19 Btw-richtlijn

²²⁵ HvJ EG 22 februari 2001, Abbey National I, C-408/98 r.o. 40

²²⁶ HvJ EU 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, V-N 2018/57.12.

²²⁷ HvJ EU 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, V-N 2018/57.12. r.o. 31

deze toerekening wordt geen rekening gehouden met andere handelingen van Ryanair die wellicht het pro rata percentage hadden kunnen doen laten dalen. Hier wordt een gefragmenteerde benadering van het evenredige aftrekrecht dus nogmaals bevestigd.

6.3.3 Richtlijnconformiteit van de Wet OB 1968

In Nederland wordt de gefragmenteerde benadering van het evenredige aftrekrecht niet toegepast. In Nederland wordt op basis van artikel 15 zesde lid Wet OB 1968 juncto artikel 11 Uitv. Besch. OB 1968 op jaarbasis het pro rata aftrekrecht berekend op basis van alle handelingen waar de algemene kosten op zien. De vraag is dan ook of deze bepalingen in de Nederlandse wetgeving aanpassing behoeven.

Allereerst dient dan te worden vastgesteld of het Unierecht dwingt tot een gefragmenteerde benadering van het pro rata aftrekrecht. Zoals hiervoor uiteen is gezet dwingt de tekst van de Btw-richtlijn lidstaten niet letterlijk om de gefragmenteerde benadering toe te passen, echter sluit de tekst deze benadering ook niet in zijn geheel uit. Wat op grond van de jurisprudentie wel duidelijk is geworden, is dat er in specifieke gevallen niet om de gefragmenteerde benadering kan worden heen gedraaid. Zo dient er in het geval van een vaste inrichting die kosten maakt voor het hoofdhuus, een afgebakend gedeelte van een onderneming wat wordt overgedragen als algemeenheid van goederen of acquisitiekosten die worden gemaakt bij de (beoogde) aankoop van een andere onderneming rekening te worden gehouden met de gefragmenteerde aanpak.

Mijn inziens is een aanpassing van de Nederlandse bepalingen inzake het pro rata aftrekrecht niet noodzakelijk. Wanneer de gefragmenteerde benadering, die voortvloeit uit het Morgan Stanley arrest, kan worden gelezen in artikel 173 tot en met 175 van de Btw-richtlijn kan deze ook worden gelezen in de Wet OB 1968 en de Uitv. Besch. OB 1968. Artikel 11 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB 1968 schrijft net als de Btw-richtlijn voor dat pro rata berekening geschiedt door de belaste omzet te delen door de totale omzet. Hierbij wordt niet aangegeven of dit per ingekocht goed of ingekochte dienst moet geschieden, de gefragmenteerde benadering staat dus open voor de huidige tekst. In tegenstelling tot *van den Blink* en *Gunter*²²⁸ ben ik dan ook van mening dat de huidige nationale pro rata bepalingen tekstueel bezien de Morgan Stanley-interpretatie wel toelaten. In de wetgeschiedenis staat daarentegen wel dat een jaarpro-rata voor alle gemengd gebruikte goederen en diensten werd beoogd.²²⁹ Dit staat mijn inziens richtlijnconforme interpretatie niet in de weg.²³⁰ De Wet OB 1968 is naar mijn mening dan ook niet in strijd met de Btw-richtlijn, aanpassing van de huidige tekst is dan ook niet noodzakelijk.

De wetgever hoeft zichzelf nog niet gelijk op de borst te kloppen want wat mij betreft is een aanpassing van de Wet OB 1968 alsnog aan te bevelen. Met *Cornielje* en *van Kesteren*²³¹ ben ik het dan ook eens dat het wenselijk zou zijn als de Nederlandse regeling voor de pro rata

²²⁸ Blink, N.L. van den, Gunter, P.M.B., Grensoverschrijdend gebruik kosten basis voor aftrekrecht, BTW Bulletin 2019/32

²²⁹ Kamerstukken II 1967/68, 9324, 3 (MvT), p. 35 en Kamerstukken II 1967/68, 9324, 6 (MvA), p. 66-67.

²³⁰ De Hoge Raad is ten aanzien van begrip 'bouwterrein' in HR 7 juni 2013, 12/00765, BNB 2013/175 eerder tot richtlijnconforme interpretatie overgegaan terwijl de wetgeschiedenis anders luidde.

²³¹ Cornielje, S.B., Kesteren, H.W.M. van, Een gecompliceerde breuk: Pro rata aftrek van voorbelasting na het Morgan Stanley-arrest, TFO 2020/166.2

af trek een flexibeler karakter krijgt. In de wetgeving dient dan wat mij betreft de mogelijkheid voor belastingplichtigen om deel-pro rata's toe te passen expliciet te worden vastgelegd. De belastingplichtige dient dan uiteraard wel het bewijs voor het toepassen van een deel-pro rata in de administratie te bewaren.

De gefragmenteerde benadering van het aftrekrecht past ook bij het neutraliteitsbeginsel van de omzetbelasting. Een deel-pro rata zou namelijk hoger of lager kunnen zijn dan de pro rata die een belastingplichtige heeft op grond van de huidige toepassing van het pro rata aftrekrecht in Nederland. Indien een deel-pro rata kan worden bepaald betekent dit dat een deel van de algemene kosten specifiek kan worden toegerekend aan bepaalde handelingen van belastingplichtige. Wanneer deze handelingen met btw belast zijn zal de pro rata hoger uitvallen dan de originele pro rata en wanneer de handelingen zijn vrijgesteld vice versa.

Wanneer de deel-pro rata hoger uitvalt dan de originele pro rata betekent dit dat de belastingplichtige in de originele situatie te weinig btw in aftrek zou brengen. Dit is niet in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel. Specifiek gaat het hier mis op het vlak van de inwendige neutraliteit als besproken in 2.4.2. De belasting dient namelijk te drukken op de consument en dus voor de ondernemer zo neutraal mogelijk uit te werken. Wanneer de ondernemer te weinig aftrek claimt drukt de omzetbelasting ook voor een deel op de ondernemer en werkt deze niet neutraal uit. Een deel-pro rata valt dus ook te rechtvaardigen aan de hand van het neutraliteitsbeginsel.

In het geval de deel-pro rata lager uitvalt dan de originele pro rata betekent dit dat de belastingplichtige in de originele situatie te veel btw in aftrek zou brengen. Indien de belastingplichtige teveel aftrek van voorbelasting claimt, betekent dit dat de betreffende ondernemer een oneerlijk concurrentievoordeel heeft ten opzichte van andere ondernemers. In zo een geval werkt de omzetbelasting niet neutraal uit voor alle ondernemers. Een deel-pro rata zou de aftrek corrigeren. Het is dan in lijn met het neutraliteitsbeginsel van de belasting om de aftrek van btw door middel van de deel-pro rata enigszins te beperken.

6.4 Deelconclusie

In het arrest Morgan Stanley wordt een dubbele toets gehanteerd om het aftrekrecht van de bank te bepalen. Het HvJ EU legt een dubbele toets aan om te bepalen of de vaste inrichting van Morgan Stanley de btw op de kosten die zij maakt voor prestaties aan het hoofdhuis in aftrek mag brengen. Dit houdt in dat de prestaties zowel in het Verenigd Koninkrijk als in Frankrijk recht op aftrek moeten geven.

In dit hoofdstuk is getoetst of deze dubbele toets volgt uit het Unierecht en wanneer dit zo is of de Nederlandse omzetbelasting wetgeving hier dan aan voldoet. Geconcludeerd werd dat de dubbele toets niet volgt uit de Btw-richtlijn. In het arrest Morgan Stanley verwijst het HvJ EU naar jurisprudentie ter bevestiging van deze dubbele toets. Echter blijkt ook uit deze jurisprudentie geen dubbele toets. De Nederlandse wetgeving heeft deze dubbele toets ook niet. Echter is dit dus niet in strijd met het Unierecht.

Naast de dubbele toets laat het HvJ EU in het arrest Morgan Stanley blijken dat een belastingplichtige kan werken met verschillende pro rata's. Dit is een andere benadering van het evenredige aftrekrecht dan hoe deze gehanteerd wordt in Nederland. In Nederland wordt

namelijk een pro rata op jaarbasis van alle prestaties en dus alle gemengd gebruikte kosten toegepast. Uit de benadering het HvJ EU lijkt het dus mogelijk dat een belastingplichtige meerdere naast elkaar bestaande pro rata percentages dient te hanteren. In dit geval wordt de pro rata als een precisie-instrument gebruikt.

Evenals de dubbele toets is de mogelijkheid tot het bestaan van verschillende pro rata's naast elkaar, ofwel de gefragmenteerde benadering van het evenredige aftrekrecht, getoetst aan het Unierecht. Deze benadering is lastig te herleiden uit de Btw-richtlijn maar kan niet volledig worden uitgesloten. In de jurisprudentie van het HvJ EU is in eerdere arresten wel al blijkt gegeven van de gefragmenteerde benadering van het pro rata aftrekrecht. De vraag is of de Nederlandse btw wetgeving aanpassing behoeft op grond van het Unierecht aangaande de gefragmenteerde benadering van het evenredige aftrekrecht.

Mijn inziens is dit niet het geval. In het geval deze benadering kan worden gelezen in de Btw-richtlijn, kan deze op een zelfde wijze worden gelezen in de Wet OB 1968. Echter valt wat mij betreft aanpassing van de Nederlandse wettekst wel aan te bevelen, ook al is dit niet noodzakelijk. Wat mij betreft zouden deel-pro rata's moeten worden geïntroduceerd, zodat deze gebruikt kunnen worden wanneer een specifiek deel van de algemene kosten specifiek kan worden toegewezen aan bepaalde handelingen. Op deze wijze wordt er meer aangesloten bij de realiteit.

Hoofdstuk 7: Samenvatting en conclusie

In deze scriptie is onderzocht of de Nederlandse benadering van het aftrekrecht in de omzetbelasting voldoet aan de eisen van het Unierecht. Specifiek ging het in deze scriptie om de gevolgen van het arrest Morgan Stanley voor de pro rata aftrek. De probleemstelling van deze scriptie luid:

Kan na het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak Morgan Stanley (nog) worden geconcludeerd dat de Nederlandse benadering van het aftrekrecht richtlijn conform is?

In dit hoofdstuk zal een samenvatting worden gegeven van hetgeen in de scriptie is behandeld ter beantwoording van de probleemstelling. Na de samenvatting zal de conclusie, ofwel het antwoord op de probleemstelling worden gegeven.

7.1 Samenvatting

In hoofdstuk twee van deze scriptie zijn de grondbeginselen van het huidige btw-systeem aan bod gekomen. De heffing van omzetbelasting is sinds jaar en dag geharmoniseerd in EU-verband. Dit is gedaan om de gemeenschappelijke markt binnen de EU goed tot zijn recht te laten komen. Nadat in Frankrijk ervaring was opgedaan met een btw-systeem werd dit door de EG voorgeschreven aan de lidstaten ter vervanging van de bestaande omzetbelastingstelsels. Op dat moment werd ook de aftrek van voorbelasting ingevoerd. De regels die lidstaten moeten implementeren in hun nationale wetgeving staan in de Btw-richtlijn. De nationale wetgeving van een lidstaat ten aanzien van de omzetbelasting dient in overeenstemming te zijn met de Btw-richtlijn.

Het komt dan ook regelmatig voor dat gedurende een nationale procedure vragen ontstaan omtrent de uitlegging van een richtlijnbevestiging. De nationale rechter kan zich in een dergelijk geval dan richten tot het HvJ EU. Het HvJ EU is namelijk de Unierechtelijke rechtsprekende instelling. Het HvJ beantwoordt prejudiciële vragen van nationale rechters. Ook oordeelt het HvJ EU in infractieprocedures of er sprake is van schending van het Unierecht.

Het rechtskarakter van alle lidstaten dient ook in alle lidstaten nagenoeg gelijk te zijn. Dit rechtskarakter speelt namelijk een grote rol bij het begrijpen en interpreteren van wettelijke bepalingen. Het rechtskarakter van de omzetbelasting kan worden beschreven als een algemene verbruiksbelasting die beoogt consumptie te belasten waarbij de besteding als maatstaf van consumptie wordt gehanteerd.

Naast de term ‘rechtskarakter’ speelt de term ‘neutraliteit’ ook een grote rol in de omzetbelasting. Neutraliteit is een basisbeginsel voor de heffing van omzetbelasting. Er bestaan verschillende vormen van neutraliteit. Zo wordt er onderscheid gemaakt tussen inwendige neutraliteit en uitwendige neutraliteit, waartoe economische neutraliteit, juridische neutraliteit en mededingingsneutraliteit behoren. Tevens wordt er onderscheid gemaakt tussen interne en externe neutraliteit. Uitwendige neutraliteit ziet toe op een neutrale behandeling van de handel in goederen en diensten. Inwendige neutraliteit houdt in dat de omzetbelasting niet te ingewikkeld mag zijn voor ondernemers en dat de belasting eenvoudig af te wentelen moet zijn op de consument. Externe neutraliteit ziet daarentegen op de vergelijkbaarheid van de

belastingdruk tussen goederen of diensten afkomstig uit het land zelf en goederen of diensten uit het buitenland. De belastingdruk op intracommunautaire verwervingen en invoer dient gelijk te zijn aan de belastingdruk bij aankoop van hetzelfde product binnen de landgrenzen.

In hoofdstuk drie is zowel de belastingplicht in de btw als het recht op aftrek van voorbelasting aan bod gekomen. Als belastingplichtige wordt beschouwd eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht. Tot eenieder behoort ook een samenwerkingsverband indien deze als een duurzame entiteit naar buiten treedt. De belastingplichtige dient zelfstandig een economisch activiteit te verrichten, zelfstandig omdat op deze wijze werknemers worden uitgesloten van de belastingplicht. Een activiteit wordt als economisch gezien, wanneer deze is verricht om duurzaam opbrengst te verkrijgen. In de regel is dit het geval indien de activiteit regelmatig en tegen vergoeding wordt verricht.

Het recht op aftrek is een fundamenteel beginsel van de omzetbelasting. Doordat de omzetbelasting een systeem van aftrek van voorbelasting kent, betaalt de belastingplichtige enkel belasting over de door hem toegevoegde waarde gedurende het productie- en distributieproces van goederen en/of diensten. Hierdoor is de belastingdruk strikt evenredig aan de prijs van de goederen en diensten ongeacht het aantal schakels in de keten. Artikel 168 Btw-richtlijn stelt dat aftrek van voorbelasting mogelijk is mits de ingekochte goederen en diensten zijn gebruikt voor belaste handelingen.

Het is mogelijk dat sommige diensten of goederen worden aangewend voor zowel belaste- als vrijgestelde handelingen. De ondernemer dient dan ten aanzien van het recht op aftrek van voorbelasting de voorbelasting op deze algemene kosten te splitsen in een aftrekbaar en niet-aftrekbaar deel. Deze splitsing wordt in beginsel gemaakt aan de hand van de verhouding tussen de vergoeding voor handelingen die recht op aftrek geven en de vergoeding voor handelingen die geen recht op aftrek geven, deze verhouding wordt ook wel de pro rata genoemd. Artikel 173 van de Btw-richtlijn biedt lidstaten ook handvatten om de pro rata aftrek op een andere wijze te berekenen. Zo mogen de lidstaten ook toestaan dat de belastingplichtige het aftrekbare gedeelte bepaalt voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening, mits voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding wordt gevoerd. Het HvJ EU heeft in 2016 nog verduidelijkt dat het bepalen van de pro rata aftrek als uitgangspunt dient plaats te vinden aan de hand van de omzetverhouding en dat een alternatieve methode zoals bedoeld in artikel 173 lid 2 Btw-richtlijn slechts voorrang krijgt indien deze tot een nauwkeuriger bepaling van de aftrek leidt.

In het vierde hoofdstuk zijn de begrippen vaste inrichting en hoofdhuis aan bod gekomen. Het hoofdhuis, ofwel de zetel van bedrijfsuitoefening is volgens het HvJ EU daar waar de voornaamste beslissingen van de algemene leiding van deze vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend. Een vaste inrichting is een inrichting die wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en een geschikte structuur (wat personeel en technische middelen betreft) om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te kunnen gebruiken. De vaste inrichting dient tot een fiscaal rationele oplossing te leiden. De vaste inrichting geldt immers als aanknopingspunt voor de bepaling van de plaats van dienst.

In hoofdstuk 5 is ingegaan op de verhouding tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting. Uit het arrest FCE Bank is gebleken dat de vaste inrichting en het hoofdhuis één belastingplichtige vormen voor de heffing van omzetbelasting. Als gevolg hiervan vallen prestaties onderling niet binnen de reikwijdte van de omzetbelasting. Een vaste inrichting kan enkel zelfstandig belastingplichtig zijn indien deze niet afhankelijk is van het hoofdhuis. Dat is het geval wanneer de vaste inrichting zelfstandig een economisch risico draagt.

Tevens is ingegaan op het pro rata aftrekrecht indien een onderneming bestaat uit een hoofdhuis met een vaste inrichting in het buitenland. In het arrest LCL was de vraag of het hoofdhuis de omzet van zijn vaste inrichtingen in andere lidstaten mee mocht nemen in de berekening van de pro rata. Het HvJ EU heeft geoordeeld dat het hoofdhuis de omzet van de vaste inrichtingen niet mee mag nemen in de berekening van de pro rata. Ongeacht dat het hoofdhuis en zijn vaste inrichting als één belastingplichtige worden gezien op grond van FCE Bank, past een pro rata waarin ook de omzet van de vaste inrichting niet bij de rationele afbakening van de heffingsbevoegdheid. Tevens zou het de bestaansreden van de pro rata in ernstige mate ondergraven.

Vervolgens is het arrest Morgan Stanley aan bod gekomen. Morgan Stanley is een bank met het hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk en een vaste inrichting in Frankrijk. In Frankrijk bestaat de mogelijkheid om voor bancaire diensten te opteren voor btw heffing. Morgan Stanley heeft dat dan ook gedaan. De vaste inrichting verrichte zowel werkzaamheden voor het hoofdhuis als voor derden. De vraag in deze casus was hoe de pro rata diende te worden berekend voor kosten die uitsluitend zien op het hoofdhuis en hoe de pro rata diende te worden berekend voor kosten die zien op de prestaties van het hoofdhuis en prestaties van de vaste inrichting.

Het HvJ EU oordeelde dat het hoofdhuis en de vaste inrichting, conform het arrest FCE Bank, één belastingplichtige vormen. Met als gevolg dat de kosten die de vaste inrichting enkel heeft gemaakt voor werkzaamheden van het hoofdhuis zien op de prestaties van het hoofdhuis. De pro rata dient in dit geval te worden vastgesteld op grond van de uitgaande prestaties van het hoofdhuis waar de kosten betrekking op hebben. Enkel de omzet die is behaald door prestaties die zowel recht geven op aftrek van voorbelasting in de lidstaat van vestiging van het hoofdhuis als in de lidstaat van vestiging van de vaste inrichting mogen worden meegenomen in de pro rata berekening. Het HvJ EU hanteert hier dus een dubbele toets.

Vervolgens is het HvJ EU ingegaan op het evenredige aftrekrecht ten aanzien van de kosten die de vaste inrichting maakt die betrekking hebben op de prestaties van de vaste inrichting zelf aan derden en voor de werkzaamheden voor het hoofdhuis. Het HvJ EU is hier van oordeel dat de zowel de omzet van het hoofdhuis als de vaste inrichting dient te worden meegenomen in de berekening van de pro rata. Hier geldt hetzelfde als bij de hiervoor besproken pro rata: enkel de omzet waarop de kosten betrekking hebben mag worden meegenomen in de pro rata berekening. Ook hier wordt een dubbele toets gehanteerd.

In het arrest Morgan Stanley heeft het HvJ EU ook nog uitspraken gedaan over het pro rata aftrekrecht in algemene zin. In rechtsoverweging 44 geeft het HvJ EU dan ook aan dat alleen de handelingen waarvoor de gemengde goederen en diensten worden gebruikt in aanmerking

dienen te worden genomen bij het berekenen van het pro rata aftrekrecht. Dit is een andere benadering dan hoe deze in Nederland wordt toegepast. In Nederland wordt namelijk een pro rata op jaarbasis van alle prestaties en dus alle gemengd gebruikte kosten toegepast. Uit de benadering van het HvJ EU lijkt het dus mogelijk dat een belastingplichtige meerdere naast elkaar bestaande pro rata percentages dient te hanteren.

De dubbele toets en het naast elkaar bestaan van verschillende pro rata's zijn bijzondere aspecten van het arrest Morgan Stanley. In het zesde hoofdstuk is dan ook getoetst of na aanleiding van deze twee aspecten de Wet OB 1968 nog wel richtlijnconform kan worden geacht. Er werd getoetst of de dubbele toets en de verschillende pro rata's voort kwamen uit het Unierecht. Vervolgens werd er gekeken of de Nederlandse wetgever dit gedeelte van het Unierecht op correcte wijze heeft geïmplementeerd.

Door middel van de dubbele toets werd er dus aan zowel het Franse recht als het recht van het Verenigd Koninkrijk getoetst of de prestaties recht op aftrek geven. De toets aan het Franse recht volgt rechtstreeks uit artikel 169 van de Btw-richtlijn. De toets aan de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk is echter niet te herleiden uit de richtlijn. De dubbele toets volgt tevens niet uit de jurisprudentie. Uit de jurisprudentie volgt een enkele toets, er dient enkel te worden getoetst aan de wetgeving van de lidstaat in welke de belastingplichtige btw in aftrek wil brengen. De Nederlandse Wet OB 1968 is op dit punt richtlijn conform aangezien deze ook geen dubbele toets kent. Deze maakt ook gebruik van een enkele toets. Morgan Stanley vormt een uitzondering wat betreft de toepassing van een dubbele toets.

De mogelijkheid tot het bestaan van verschillende pro rata's is niet eenvoudig te traceren in de Btw-richtlijn. Uit de artikelen 173 tot en met 175 blijkt namelijk dat de pro rata wordt berekend op basis van de totale jaaromzet voor het totaal aan verrichte handelingen door belastingplichtige. Tevens wordt het aftrekbare gedeelte op jaarbasis vastgesteld. Dit alles duidt erop dat de pro rata breuk oorspronkelijk bedoeld is voor alle handelingen en niet op het bestaan van verschillende pro rata's voor specifiek aan te wijze handelingen. Toch heeft het HvJ EU wel een wettelijke basis gezien voor een gefragmenteerde benadering van het pro rata aftrekrecht. De enige argumentatie voor de zienswijze van het HvJ EU is om de bepalingen zo op te vatten dat deze pro rata berekening moet worden gedaan voor iedere combinatie van gemengde handelingen waar een specifiek deel van de ingekochte goederen en diensten voor is gebruikt. Ook in de jurisprudentie heeft het HvJ EU al eerder blijk gegeven van de gefragmenteerde benadering van het aftrekrecht. In de arresten Abbey National I en Ryanair werd de gefragmenteerde benadering al gehanteerd ten aanzien van een afgebakend gedeelte van een onderneming wat werd overgedragen als algemeenheid van goederen en acquisitiekosten die werden gemaakt bij de beoogde aankoop van een andere onderneming.

In Nederland wordt de gefragmenteerde benadering van het evenredige aftrekrecht niet toegepast. Mijn inziens behoeft de Nederlandse Wet OB 1968 ook geen aanpassing op grond van het Unierecht op dit gebied. In het geval het HvJ EU de gefragmenteerde benadering van het pro rata aftrekrecht kan zien in de Btw-richtlijn, kan deze benadering ook worden gelezen in de Wet OB 1968. De wetsgeschiedenis staat dit mijn inziens ook niet in de weg. Tekstueel bezien laat de Wet OB 1968 de Morgan Stanley-interpretatie dus toe.

Echter ben ik van mening dat het wel aan te bevelen is om de Wet OB 1968 aan te passen. Ook al is de Wet wat mij betreft richtlijnconform zou het wenselijk zijn als de Nederlandse regeling voor de pro rata aftrek een flexibeler karakter krijgt. In de wetgeving dient dan wat mij betreft de mogelijkheid voor belastingplichtigen om deel-pro rata's toe te passen expliciet te worden vastgelegd. Door het toepassen van deel-pro rata's wordt de pro rata meer een precisie-instrument in plaats van de grove hakbijl die het nu is. Dit zou recht doen aan het neutraliteitsbeginsel van de omzetbelasting.

7.2 Conclusie en aanbeveling

In deze scriptie is op zoek gegaan naar het antwoord op de volgende vraag:

Kan na het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak Morgan Stanley (nog) worden geconcludeerd dat de Nederlandse benadering van het aftrekrecht richtlijn conform is?

Aan de hand van hetgeen in deze scriptie is besproken kan worden geconcludeerd dat de Nederlandse benadering van het aftrekrecht richtlijn conform is. Het Unierecht dwingt de nationale wetgever niet tot aanpassing van de huidige bepalingen ten aanzien van het pro rata aftrekrecht.

Echter verdient het wat mij betreft wel aanbeveling om de Wet OB 1968 aan te passen. In de wetgeving dient dan wat mij betreft de mogelijkheid voor belastingplichtigen om deel-pro rata's toe te passen expliciet te worden vastgelegd. Deze deel pro rata's zorgen ervoor dat de btw aftrek met meer precisie kan worden bepaald. Dit zorgt ervoor dat omzetbelasting niet te veel drukt op de ondernemer indien hij te weinig aftrek zou claimen met een enkele pro rata, maar ook dat deze niet teveel aftrek claimt met een oneerlijk concurrentievoordeel als gevolg.

Literatuurlijst

Literatuur

Beelen 2010

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

Van den Blink, MBB 2019/20

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

Van den Blink en Gunter, BTW Bulletin 2019/32

Blink, N.L. van den, Gunter, P.M.B., Grensoverschrijdend gebruik kosten basis voor aftrekrecht, BTW Bulletin 2019/32.

Braun 2002

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

Cornielje, Euser, Mobach, Peeters en Rookmaaker-Penners, Cursus belastingrecht OB

Cornielje, S.B., Euser, D., Mobach, O.L., Peeters, C.A., Rookmaaker-Penners, T.K.M., *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer (online) 2020.

Cornielje en van Kesteren, TFO 2020/166.2

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

Denie 1987

Denie, A.H.R.M., De overheid in de omzetbelasting (diss.), Deventer: Kluwer 1987

Van Doesum en van Kesteren, WFR 2012/885

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

Van Hilten, WFR 1997/1369

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

Van Hilten en van Kesteren 2017

Hilten, M.E. van, Kesteren, H.W.M. van, Omzetbelasting, FED Fiscale Studieresie, Deventer: Kluwer 2017.

Van Kesteren 1994

Kesteren, H.W.M. van, Fiscale rechtswil, Arnhem, Gouda Quint, 1994.

Van Kesteren, WFR 2008/318

Kesteren, H.W.M. van, Directe en algemene kosten in de btw, WFR 2008/318.

Merkx, WFR 2006/920

Merkx, M.M.W.D., De vaste inrichting in de Europese BTW, WFR 2006/920.

Merkx, BTW Bulletin 2007/71

Merkx, M.M.W.D., Europese zienswijze voor vestigingsplaats in btw, BTW-bulletin 2007/71.

Merkx 2011

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

Merkx, WFR 2011/1308

Merkx, M.M.W.D., Btw-uitvoeringsverordening uitvoerbaar?, WFR 2011/1308

Merkx en Starkenburg, WFR 2019/161

Merkx, M.M.W.D., Starkenburg, R., Morgan Stanley: meten met twee (of meer) maten!, WFR 2019/161.

Norden 2007

Norden, G.J. van, Het concern in de btw (diss.), Deventer: Kluwer 2007

Schrauwen en Theunissen, BtwBrief 2013/113

Schrauwen, M.C., Theunissen, K.A.M.M., Gevolgen Le Crédit Lyonnais-zaak voor de Nederlandse praktijk, BtwBrief 2013/113

Slooten, WFR 2012/86

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

Tuk 1979

Tuk, C.P., Wet op de omzetbelasting 1968, Deventer: Kluwer 1979

Jurisprudentie

HvJ EU

HvJ EG 1 april 1982, Hong Kong Trade Council, nr. 89/81, ECLI:EU:C:1982:121.

HvJ EG 6 oktober 1982, Cilfit, nr. 283/81, ECLI:EU:C:1982:335.

HvJ EG 14 februari 1985, Rompelman, nr.268/83, ECLI:EU:C:1985:74.

HvJ EG 4 juli 1985, Günter Berkholz, zaak 168/84, ECLI:EU:C:1985:299.

HvJ EG 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315.

HvJ EG 6 april 1995, BLP, C-4/94, FED 1995/495.

HvJ EG 29 februari 1996, INZO, C-110/94, V-N 1996/1396, 27.

HvJ EG 2 mei 1996, Faaborg-Gelting-Linien A/S, C-231/94, V-N 1996/2120, 22.

HvJ EG 26 september 1996, Jurgen Dudda, C-327/94, ECLI:EU:C:1996:355.

HvJ EG 17 juli 1997, ARO Lease BV, C-190/95, V-N 1997/2933, 7.

HvJ EG 27 januari 2000, Heerma, C-23/98, BNB 2000/297.

HvJ EG 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, V-N 2000/43.17.

HvJ EG 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300.

HvJ EG 13 juli 2000, Monte dei Paschi di Siena, C-136/99, V-N 2000/50.22.

HvJ EG 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, ECLI:EU:C:2001:110.

HvJ EG 15 maart 2001, SPI, C-108/00, V-N 2001/22.16.

HvJ EG 27 september 2001, Cibo Participations SA, C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495.

HvJ EU 29 april 2004, EDM, C-77/01, BNB 2004/285.

HvJ EG 29 april 2004, Terra Baubedarf, C-152/02, V-N 2004/31.18.

HvJ EG 23 maart 2006, FCE Bank, C-210/04, BNB 2006/184.

HvJ EG 8 februari 2007, Investrand, C-435/05, BNB 2007/308.

HvJ EU 28 juni 2007, Planzer Luxembourg Sarl, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397.

HvJ EU 16 juli 2009, Commissie Italië, C-244/08, ECLI:EU:C:2015:399.

HvJ EU 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, ECLI:EU:C:2010:810.

HvJ EU 15 september 2011, Slaby, C-180/10, V-N 2011/50.19.

HvJ EU 19 juli 2012, Redlihs, C-263/11, V-N 2012/51.19.

HvJ EU 25 oktober 2012, Daimler, C-318/11, V-N 2012/58.15.

HvJ EU 25 oktober 2012, Widex A/S C-319/11, V-N 2012/58.15.

HvJ EU 8 november 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, ECLI:EU:C:2012:689.

HvJ EU 12 september 2013, Société Le Crédit Lyonnais, C-388/11, V-N 2013/48.15.

HvJ EU 13 maart 2014, Heinz, C-204/13, BNB 2014/179.

HvJ EU 13 maart 2014, Malburg, C-204/13, BNB 2014/179.

HvJ EU 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298.

HvJ EU 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712.

HvJ EU 12 mei 2016, Gemeente Borsele, C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334.

HvJ EU 9 juni 2016, dr. Wolfgang und Wilfried Rey, C-332/14, V-N 2016/32.16.

HvJ EU 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, V-N 2018/57.12.

HvJ EU 24 januari 2019, Morgan Stanley, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58.

Hoge Raad

HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366.

HR 17 februari 1993, nr. 28 910, BNB 1993/126.

HR 7 juni 2013, 12/00765, BNB 2013/175.

Regelgeving en parlementaire stukken

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

Besluit aftrek van omzetbelasting 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. 2011, 21834

Conclusie A-G Léger van 29 september 2005, FCE Bank, zaak C-210/04.

Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.

Europese Commissie, 1962: Algemeen rapport van de subgroepen A, B en C, ingesteld ter bestudering van de verschillende mogelijkheden tot harmonisatie van de omzetbelastingen.

Kamerstukken II 1967/68, 9324, 3 (MvT), p. 35

Kamerstukken II 1967/68, 9324, 6 (MvA), p. 66-67.

Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité onder voorzitterschap van F. Neumark; Brussel 1962

Richtlijn 2008/9/EG van 12 februari 2008.

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

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

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

Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van 15 maart 2011, PbEU 2011, L 77.

Verdrag van 25 maart 1957, Tractatenblad 1957, 9.

Verdrag van 7 februari 1992 betreffende de Europese Unie, met het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, Pb C224 van 31 augustus 1992.

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten van 23 december 2003, COM2003/822 def.

Zesde richtlijn van 17 mei 1977, nr. 77/388/EEG (pbEG 13 juni 1977, nr. L145)