

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie fiscale economie

Het Morgan Stanley-arrest

Moet het Nederlandse pro rata-beleid op de schop?

Naam student: Guido Bernsen

Studentnummer: 456842

Begeleider: John Gruson

Tweede beoordelaar: Marco Gomes Vale Viga

Datum definitieve versie: 22-02-2021

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
Art.	Artikel(en)
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
Eerste Richtlijn	Eerste Richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (67/227/EEG)
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
Jo.	juncto
r.o.	Rechtsoverweging(en)
Tweede Richtlijn	Tweede Richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (67/228/EEG)
Uitv.besch. OB 1968	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen	2
Hoofdstuk 1 Inleiding	5
1.1 Aanleiding.....	5
1.2 Vraagstelling	6
1.3 Opzet	6
Hoofdstuk 2 De werking van de Btw-richtlijn	8
2.1 Inleiding.....	8
2.2 De geschiedenis.....	8
2.2.1 De omzetbelasting in Europa voor 1969.....	8
2.2.2 De omzetbelasting in Europa vanaf 1969	8
2.3 De Wet OB 1968	9
2.3.1 Het rechtskarakter	9
2.3.2 De algemeenheid van de btw	11
2.3.3 Het neutraliteitsbeginsel	11
2.3.4 Btw-ondernemer	12
2.3.5 Plaats van dienst.....	14
2.3.6 Aftrek van voorbelasting	15
2.3.7 Vrijstellingen.....	15
Hoofdstuk 3 De aftrek van voorbelasting in Europa	17
3.1 Inleiding.....	17
3.2 Aftrek van voorbelasting in de Btw-richtlijn	17
3.2.1 De aftrek van voorbelasting in de Eerste en Tweede Richtlijn.....	17
3.2.2 De aftrek van voorbelasting in de Btw-richtlijn	17
3.2.3 Evenredige aftrek	20
3.3 De aftrek van voorbelasting in Nederland	23
3.3.1 Inleiding.....	23
3.3.2 Aftrek van voorbelasting in de Wet OB 1968	23
3.3.3 Het beleid met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting in Nederland.....	24
3.4 Tussenconclusie.....	26
Hoofdstuk 4 Het Morgan Stanley-arrest.....	27
4.1 Inleiding.....	27
4.2 De feiten en prejudiciële vragen.....	27
4.3 Arresten voorafgaand aan het Morgan Stanley-arrest	28
4.3.1 FCE Bank	28
4.3.2 Le Crédit Lyonnais.....	29

4.3.3 ESET	30
4.4 De uitspraak van het HvJ	30
4.4.1 Eerste prejudiciële vraag	30
4.4.2 Tweede prejudiciële vraag.....	32
4.4.3 Het Morgan Stanley-arrest in de literatuur	32
4.5 Het Morgan Stanley-arrest in Nederlandse context	34
4.5.1 De dubbele voorwaarde	34
4.5.2 De verschillende pro rata's	34
4.6 Bank of China.....	35
Hoofdstuk 5 Voorstel naar aanleiding van het Morgan Stanley-arrest.....	36
5.1 Inleiding.....	36
5.2 Voorstel voor de actualisatie	36
5.3 Voorstel na de actualisatie	36
Hoofdstuk 6 Conclusie.....	38
Hoofdstuk 7 Literatuurlijst	40
7.1 Vakliteratuur	40
7.2 Jurisprudentie.....	41
7.3 Wet- en regelgeving	42

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Op 24 januari 2019 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: 'HvJ EU') uitspraak gedaan over de zaak met betrekking tot het aftrekrecht van het Franse filiaal van Morgan Stanley & Co. International plc (hierna: 'Morgan Stanley').¹ Morgan Stanley is een Amerikaanse bank die gevestigd is in het Verenigd Koninkrijk en een filiaal in Frankrijk heeft. Dit filiaal kwalificeert in Frankrijk als vaste inrichting en is aldaar belastingplichtig. In Frankrijk bestaat, in tegenstelling tot Nederland, de mogelijkheid om voor bancaire activiteiten te kiezen voor een btw-heffing en Morgan Stanley maakt hier gebruik van. Het filiaal van Morgan Stanley verricht bancaire en financiële handelingen voor lokale klanten waarop de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: 'btw') drukt, en verricht verder ook diensten aan het in het Verenigd Koninkrijk gelegen hoofdhuis en ontvangt hiervoor stortingen als tegenprestatie. Met betrekking tot de twee hiervoor genoemde handelingen, heeft het filiaal kosten gemaakt en heeft de volledige btw van deze kosten afgetrokken.²

In geschil is het recht van aftrek op de gemaakte kosten. De Franse belastingdienst is van mening dat de handelingen met betrekking tot het hoofdhuis interne handelingen zijn die buiten de btw-heffing blijven. Hierdoor bestaat er geen recht van aftrek op de kosten die betrekking hebben op deze handelingen. De Franse belastingdienst staat echter wel, als verzachtende maatregel, een gedeeltelijke aftrek toe door het pro rata aftrek van het hoofdhuis toe te passen.³

Het HvJ EU komt in het arrest Morgan Stanley-arrest van 24 januari 2019, gelet op eerdere jurisprudentie, tot een interessante conclusie. Zo oordeelt het HvJ EU in het Crédit Lyonnais arrest van 12 september 2013 dat het hoofdhuis en de filialen territoriaal gebonden zijn aan het aftrekrecht van het land waar zij zijn gevestigd.⁴ Het HvJ EU oordeelt in het arrest Morgan Stanley-arrest dat twee pro rata berekeningen zijn toegestaan die gebruik maken van zowel de omzetmethode als werkelijk gebruik methode. Dit is echter niet in lijn met de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: 'Btw-richtlijn').⁵ Uit artikel 174 van de Btw-richtlijn blijkt namelijk dat één pro rata breuk wordt toegestaan. Dit geldt ook voor de Nederlandse wetgeving. In artikel 15, zesde lid, Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: 'Wet OB 1968') juncto (hierna: 'jo.') artikel 11 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: 'Uitv.besch. OB 1968') wordt de aftrek voor gemengd gebruik geregeld. Deze artikelen samen met het besluit Heffing van omzetbelasting met betrekking tot een vaste inrichting (hierna: 'Mededeling 22'), paragraaf 8, stelt dat voor de bepaling van het aftrekrecht van een in Nederland gelegen vaste inrichting de omzet van het buitenlandse hoofdhuis van belang is en dit staat haaks op hetgeen het HvJ EU in het Morgan Stanley-arrest stelt. Tijdens het schrijven van deze scriptie is Mededeling 22 naar aanleiding van het Morgan Stanley-arrest en Skandia-arrest⁶ geactualiseerd.⁷ Ik zal beide versies in deze scriptie behandelen.

Het Morgan Stanley-arrest leidt niet alleen in de literatuur en de adviespraktijk tot veel discussie, ook in de praktijk is het nu erg onduidelijk hoe het Morgan Stanley-arrest geïnterpreteerd dient te worden.

¹ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley).

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

³ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), punt 18.

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

⁵ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

⁶ HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13 (Skandia).

⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2020, nr. 2020-25513, par 1.

Op 7 oktober 2019, C-737/19 (*Bank of China*)⁸ heeft de Franse belastingdienst vragen gesteld met betrekking tot het Morgan Stanley-arrest.

Kortom, de uitkomst van het Morgan Stanley-arrest is erg interessant en levert veel discussie op.

1.2 Vraagstelling

Naar aanleiding van de rechtsregels in het Morgan Stanley-arrest en de conclusie dat meerdere pro rata berekeningen worden toegelaten, lijkt het mij interessant om te onderzoeken of de Wet OB 1968, en met name het Besluit vaste inrichting⁹, nog in lijn is met de uitleg van de Btw-richtlijn in het Morgan Stanley-arrest. Dit wil ik doen door middel van de volgende onderzoeksvraag:

“In hoeverre is de Nederlandse Wet OB 1968 conform de rechtsregels van het HvJ in het Morgan Stanley-arrest?”

Deze onderzoeksvraag wordt aan de hand van de volgende deelvragen beantwoord:

1. Hoe is het recht op aftrek van voorbelasting geregeld in de Btw-richtlijn?
2. Hoe is het recht op aftrek van voorbelasting geregeld in de Nederlandse wetgeving?

1.3 Opzet

Om de onderzoeksvraag te beantwoorden ga ik in deze scriptie een literatuur- en jurisprudentieonderzoek doen. In hoofdstuk 2 wordt zowel de Nederlandse wet- en regelgeving als de wet- en regelgeving in de Europese Unie (hierna: ‘EU’) behandeld. Daarnaast zal de rol van het HvJ omtrent de Btw-richtlijn ook worden behandeld. Dit hoofdstuk zal een inleiding zijn op de Wet OB 1968 en de implementatie van de Btw-richtlijn. Met betrekking tot dit onderwerp zal ik enkele aspecten van de Wet OB 1968 behandelen die in het Morgan Stanley-arrest naar voren komen. Verder zal in dit hoofdstuk onderzocht worden hoe de Btw-richtlijn zich verhoudt tot de Nederlandse wet- en regelgeving.

In hoofdstuk 3 zal dieper worden ingegaan op het recht op aftrek van voorbelasting, en met name op de verschillende pro rata methodes en het beleid van de Staatssecretaris van Financiën in de Nederlandse wet- en regelgeving. Hier zal de Wet OB 1968 en relevante literatuur uiteengezet worden. Daarnaast zal in dit hoofdstuk ook het recht op aftrek van voorbelasting in de Btw-richtlijn worden behandeld.

In hoofdstuk 4 zal het Morgan Stanley-arrest uiteen worden gezet, alsmede relevante jurisprudentie en literatuur. In het Morgan Stanley-arrest worden eerdere uitspraken aangehaald die van belang zijn voor het vormen de rechtsregels in het arrest. Zo worden arresten als het FCE bank-arrest¹⁰, Le Crédit Lyonnais-arrest¹¹, de beschikking ESET¹², de prejudiciële vragen met betrekking tot the Bank of China¹³ en bijbehorende literatuur hier uiteengezet.

In hoofdstuk 5 zal ik naar aanleiding van het Morgan Stanley-arrest en de vergelijking met de Nederlandse wet- en regelgeving een voorstel doen. Deze zal uit twee delen bestaan. Het eerste voorstel is geschreven voor de actualisatie van het Besluit vaste inrichting. In het tweede deel zal ik

⁸ HvJ EU, 7 oktober 2019, C-737/19 (*Bank of China*).

⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2020, nr. 2020-25513.

¹⁰ HvJ EG, 23 maart 2006, C210/04 (*FCE Bank*).

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

¹² HvJ EU 21 juni 2016, C-393/15 (*ESET*).

¹³ HvJ EU, 7 oktober 2019, C-737/19 (*Bank of China*).

kijken of de actualisatie leidt tot een correcte uitleg van hetgeen in het Morgan Stanley-arrest is benoemd.

In het laatste hoofdstuk zal ik een conclusie trekken uit hetgeen ik in de voorgaande hoofdstukken heb bevonden om zo de deelvragen en hoofdvraag te beantwoorden.

Hoofdstuk 2 De werking van de Btw-richtlijn

2.1 Inleiding

Om het Morgan Stanley-arrest te begrijpen, is het van belang om eerst de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn in te leiden. In dit hoofdstuk zullen de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn worden besproken, waarbij ingegaan wordt op het ontstaan hiervan, de kenmerken, de werking en de verhouding van de Wet OB 1968 tot de Btw-richtlijn. In de subparagrafen 2.3.5 tot en met 2.3.8 zal ik ingaan op het deel van de systematiek van de Wet OB 1968 dat van belang is voor het Morgan Stanley-arrest. Ik zal me hier beperken tot de volgende onderdelen:

- Btw-ondernemerschap;
- Plaats van dienst;
- Aftrek van voorbelasting;
- Vrijstellingen.

2.2 De geschiedenis

2.2.1 De omzetbelasting in Europa voor 1969

In 1957 werd de Europese Economische Gemeenschap (hierna: 'EEG') opgericht. De EEG bestond toen uit 6 lidstaten: Nederland, Duitsland, Frankrijk, België, Italië en Luxemburg. Iedere lidstaat had zijn eigen stelsel van omzetbelasting. In Nederland, Duitsland, België, Italië en Luxemburg werd de omzetbelasting geheven middels een cumulatief cascdestelsel. Dit houdt in dat omzetbelasting in alle bedrijfskolommen wordt geheven. In tegenstelling tot het huidige stelsel, kende het cumulatieve cascdestelsel geen recht op aftrek. Verder drukte op het aan de consument geleverd eindproduct de som van de in de gehele bedrijfsketen geheven belasting. Dit bracht meerdere problemen met zich mee. Eén hiervan is het probleem dat de belastingdruk steeg naarmate het aantal bedrijfskolommen toenam en dit was een ongewenst effect. Deze belasting bracht verder, in tegenstelling tot nu, vrij weinig op omdat het stelsel constant is aangepast.¹⁴ Zo was de opbrengst in 1969 'maar' €2,6 miljard en waren de tarieven 4 en 12 procent.¹⁵ Momenteel zijn de opbrengsten van de omzetbelasting geraamd op €60,5 miljard voor 2020, maar zijn de tarieven ook verhoogd naar 9 en 21 procent.¹⁶ Frankrijk was de enige lidstaat die een belasting op de toegevoegde waarde kende. De verschillende indirecte belastingstelsels belemmerde het vrije verkeer van goederen binnen en buiten de EEG en de waarborging van neutraliteit.

2.2.2 De omzetbelasting in Europa vanaf 1969

De Wet OB 1968 is ontstaan door implementatie van de Eerste Richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (67/227/EEG) (hierna: 'Eerste Richtlijn') en de Tweede Richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (67/228/EEG) (hierna: 'Tweede Richtlijn'). Beide richtlijnen zijn op 11 april 1967 vastgesteld en dienden uiterlijk 1 januari 1970 door de lidstaten te zijn ingevoerd.¹⁷

De aanleiding van het invoeren van de Eerste en Tweede Richtlijn was het verwezenlijken van het doel van de EEG. Het doel van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (hierna: 'het Verdrag van Rome') was het tot stand brengen van een gemeenschappelijke markt gebaseerd op het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal.¹⁸ Ter bevordering van

¹⁴ Van Dongen, Van Slooten & Soltysik, Wegwijs in de BTW 2019, par. 1.3.1.

¹⁵ Opbrengst btw groeit in 50 jaar tot meer dan 50 miljard 2019, CBS.nl.

¹⁶ Kamerstukken II, vergaderjaar 2019-2020, 35 300, nr. 1, Nota over de toestaand van 's Rijks financiën, p. 10.

¹⁷ Artikel 1, Eerste Richtlijn 67/227/EEG.

¹⁸ Artikel 3, het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap.

het verkeer van goederen is in het Verdrag van Rome een douane-unie ingevoerd en dit leidde tot afschaffing van de douanetarieven bij invoer van goederen uit een van de ondertekende landen en een gemeenschappelijk douanetarief voor invoer van goederen van buiten de EEG.¹⁹

Het doel van een interne markt werd echter nog belemmerd door de verschillende stelsels van omzetbelasting en dit was een aanleiding tot het harmoniseren van de omzetbelasting in de EEG. In artikel 99 van het Verdrag van Rome staat opgenomen dat een commissie gaat onderzoeken op welke wijze de wetgeving van de verschillende lidstaten met betrekking tot de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen geharmoniseerd kunnen worden. Het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: 'VwEU') is het Verdrag van Rome, maar door de tijd aangepast. In artikel 113 van het VwEU staat dat harmonisatie van bovenstaande belastingen noodzakelijk is om de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen het belangrijkste doel is.

De Commissie heeft op grond van artikel 99 van het Verdrag van Rome meerdere werkgroepen aangesteld die onderzoek gingen doen naar mogelijke nieuwe belastingssystemen die het vrij verkeer van goederen diende te bevorderen. Eén van de belangrijkste criteria waaraan de belastingssystemen werden getoetst was de 'neutraliteit' van het systeem.^{20,21} Dit criterium wordt verder toegelicht in paragraaf 2.3.2.

Het doel van de Eerste Richtlijn staat in artikel 1 beschreven en is het vervangen van de verschillende omzetbelastingstelsels in een gemeenschappelijk stelsel van de btw. In dit artikel staat ook de termijn waarin de lidstaten de Richtlijnen dienen te implementeren in de nationale wetgeving. In de Tweede Richtlijn is de structuur van het gemeenschappelijke btw-stelsel vastgesteld.²²

Sinds 1970 is er in Europa veel veranderd. De Eerste en Tweede Richtlijn zijn niet meer van toepassing omdat door de jaren heen verdere harmonisering heeft plaatsgevonden. In 2007 is de Zesde richtlijn 77/388/EEG vervangen door de huidige Btw-richtlijn. De EEG is in 1993 vervangen door de Europese Gemeenschap (hierna: 'EG') en de EG is vervangen door de EU.²³ In de tussentijd zijn ook nieuwe lidstaten toegetreden en ook deze zijn gehouden aan de implementatie van de Btw-richtlijn. De lidstaten zijn wel vrij om de vorm en middelen te kiezen.²⁴

2.3 De Wet OB 1968

2.3.1 Het rechtskarakter

De Wet OB 1968 is op 1 januari 1969 van kracht gegaan en is, zoals ik in paragraaf 2.2.2 heb beschreven, een implementatie van de Eerste Richtlijn. Het principe van de heffing is sindsdien ongewijzigd gebleven.²⁵ De omzetbelasting is een (verbruiks)belasting die wordt geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten volgens een stelsel van heffing over de toegevoegde waarde.^{26,27,28} In de Europese wordingsgeschiedenis is geen afzonderlijke beschouwing aan het rechtskarakter van de btw gewijd. Van Brederode stelt dat het rechtskarakter daarom afgeleid dient te worden uit het systeem

¹⁹ Artikel 9, het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap.

²⁰ Beelen 2010, blz. 9.

²¹ Punt 8 van de considerans, Eerste Richtlijn 67/227/EEG.

²² Artikel 3, Eerste Richtlijn 67/227/EEG.

²³ Het verdrag betreffende de Europese Unie (92/C 191/01); het verdrag van Lissabon (2007/C 306/01).

²⁴ Artikel 288 VwEU.

²⁵ Cornielje, Cursus Belastingrecht OB.0.0.10.D.a.

²⁶ Artikel 1, onderdeel a, Wet OB 1968.

²⁷ Opschrift, Wet OB 1968.

²⁸ Van Doesum 2009, paragraaf 7.3.

en de ratio legis van de Richtlijnen en de Wet OB 1968. Uit de Nederlandse en Duitse tekst van de Eerste Richtlijn kan worden afgeleid dat de omzetbelasting getypeerd wordt als een algemene verbruiksbelasting.²⁹ Het rechtskarakter van de btw is volgens Van Doesum gebaseerd op artikel 1, lid 2 van de Btw-richtlijn.³⁰ Doordat er in de Europese geschiedenis geen aandacht besteed is aan het formuleren van het rechtskarakter van de btw, bestaat hierover dus nog veel onduidelijkheid. Zo stelt Braun dat het rechtskarakter van de btw niet bestaat omdat er een spanningsveld bestaat tussen rechtvaardiging en rechtvaardigheid enerzijds en doelmatigheid anderzijds. Hij stelt verder ook dat niet elke wet een uitwerking van een door de wetgever geformuleerd ideaalbeeld hoeft te zijn en dat wetten vooral tot stand komen door politieke compromissen.³¹ Op grond van jurisprudentie³² kan echter wel gesteld worden dat de btw een algemene, objectieve belasting is, die op een neutrale wijze wordt geheven en die beoogt het consumptief verbruik te belasten.³³

Blokland gaat verder in op de vraag of het heffen van een omzetbelasting rechtvaardig is. Ofwel, kan het heffen van een omzetbelasting, al dan niet naar draagkracht, bijdragen aan de financiering van overheidsuitgaven. Hij stelt dat de invoering van de moderne omzetbelastingen vooral verklaarbaar is als noodgreep en dat deze vaak zijn ingevoerd in crisistijden. Hij is van mening dat hier drie factoren een rol spelen bij de rechtvaardiging van het heffen van een omzetbelasting. Ten eerste is het huidige overheidsuitgavepatroon zonder een omzetbelasting niet te financieren. Ten tweede stelt hij dat het 'abnormale' na verloop van tijd 'normaal' wordt, ofwel gewenning. Als laatste noemt hij het fenomeen 'fiscale illusie'. Hiermee doelt hij op de illusie dat de omzetbelasting een onzichtbare belasting is, omdat de doorsnee burger niet goed kan bepalen hoeveel omzetbelasting hij betaalt.³⁴

Zoals ik hierboven heb benoemd, bestaat er een spanningsveld tussen de rechtvaardiging en de doelmatigheid van de omzetbelasting. De doelmatigheid betreft de norm om, vanuit het oogpunt van zowel de belastingplichtige als de belastingdienst, de heffing van de belasting op een zo eenvoudig mogelijke wijze te laten verlopen.³⁵ Merkx somt enkele voorbeelden op van eisen doelmatigheid waaronder de volgende:

- Praktische uitvoerbaarheid;
- De mogelijkheid voor de controle;
- Het vermijden van mogelijkheden tot misbruik;
- Rechtszekerheid;
- Budgettaire overwegingen.³⁶

Al met al is er nog veel discussie rondom het rechtskarakter van de btw. De meeste auteurs zijn het echter wel eens dat het rechtskarakter van de btw aangeeft wat het object is en wie er in de belasting betrokken wordt.³⁷ Uit de literatuur kunnen we de volgende karakteristieken van de btw vaststellen:

- De btw is een algemene, objectieve belasting;
- die op een neutrale wijze wordt geheven (neutraliteitsbeginsel);
- en die beoogt het consumptief verbruik te belasten.

²⁹ Van Brederode 1998, paragraaf 2.

³⁰ Van Doesum 2009, paragraaf 7.5.

³¹ Braun 2002, p. 49.

³² O.a. HvJ EG 3 oktober 2006, C-475/03, ECLI:EU:C:2006:629 (Banca popolare di Cremona), r.o. 21 & 22.

³³ Beelen 2010, blz. 20.

³⁴ Blokland 2016, blz. 18.

³⁵ Van Doesum 2009, blz. 39.

³⁶ Merkx 2011, blz. 29.

³⁷ Punt 5 en 7 considerans, Btw-richtlijn 2006/112/EG.

2.3.2 De algemeenheid van de btw

In punt 5 van de considerans van de Btw-richtlijn staat dat de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven. Van Brederode stelt dat ‘algemeen’ in geval van de btw betekent dat de belasting alle bestedingen van de eindgebruikers bij belastingplichtigen treft.³⁸ Dit betekent dat hier geen uitzonderingen op worden gemaakt. Cornielje stelt dat met deze aanduiding wordt bedoeld op het feit dat de btw in beginsel uitstrekt tot alle leveringen en diensten.³⁹ Een bijzondere verbruiksbelasting betreft uitsluitend specifieke goederen en/of diensten in de heffing van de belasting, zoals accijnzen op tabak en alcoholhoudende dranken.⁴⁰ In beginsel is de omzetbelasting een algemene verbruiksbelasting die alle leveringen en diensten in de heffing betreft, maar in de Wet OB 1968 zijn natuurlijk wel enkele vrijstellingen opgenomen die tegen dit beginsel ingaan.

2.3.3 Het neutraliteitsbeginsel

Zoals ook in paragraaf 2.2.2 is genoemd, is het doel van de Btw-richtlijn het harmoniseren van de omzetbelasting in de EU. Uit punt 5 van de considerans van de Btw-richtlijn blijkt dat het gemeenschappelijke btw-stelsel de grootste mate van neutraliteit moet hebben. Naast het begrip ‘neutraal’ wordt in punt 7 van de considerans het begrip ‘mededingingsneutraal’ gebruikt. Deze twee begrippen worden verder niet in de Btw-richtlijn gedefinieerd. Volgens Cornielje is het begrip ‘neutraliteit’ afkomstig uit de economische wetenschappen en doelt het op invloed van belastingen op de optimale verdeling van welvaart. Het begrip ‘mededingingsneutraliteit’ doelt op de neutraliteit en invloed van de heffing van omzetbelasting op concurrentieverhoudingen.⁴¹ Volgens Reugebrink houdt het begrip neutraliteit in dat op dezelfde goederen en diensten eenzelfde belastingdruk drukt die onafhankelijk is van de lengte van de bedrijfskolom, of ongeacht of het ingevoerde of binnenlands vervaardigde goederen of diensten betreft.⁴²

Het neutraliteitsbeginsel kan op meerdere manieren geïnterpreteerd worden en heeft ook meerderen dimensies. Zo heeft neutraliteit een economische dimensie. Dit houdt in dat de belastingheffing de (optimale) verdeling van de welvaart zo min mogelijk dient te verstoren.⁴³ Het is in de realiteit echter niet mogelijk om verstoring door belastingheffing te voorkomen en een volledig economisch neutrale heffing te creëren. Dit is enkel mogelijk in een utopie. Economische neutraliteit doelt op de eerste plaats op het voorkomen van concentraties van belastingheffing binnen bedrijfskolommen. De heffing moet onafhankelijk zijn van de lengte van de bedrijfskolommen en er mag geen cumulatie optreden in de productie- en distributiefase. Om dit te waarborgen moet de belastingheffing volledig op de particulier drukken en moet deze strikt evenredig zijn aan de prijs.⁴⁴

Naast de economische dimensie heeft neutraliteit ook een juridische dimensie. Deze dimensie houdt in dat neutraliteit een bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel is en ziet op de rechtvaardige verdeling van belasting.⁴⁵ Het HvJ EU stelt in rechtsoverweging (hierna: ‘r.o.’) 36 van zijn arrest Koninklijke Ahold NV⁴⁶ dat neutraliteit het beginsel vormt van gelijke behandeling op het gebied van de btw, waarbij ondernemers die met elkaar concurreren in soortgelijke goederen en diensten niet anders behandeld mogen worden voor de btw.⁴⁷ Om juridische neutraliteit te bereiken, is het van

³⁸ Van Brederode 1998, paragraaf 2.

³⁹ Cornielje 2016, paragraaf 4.3.2.

⁴⁰ Van Dongen 2019, paragraaf 1.1.

⁴¹ Cornielje, Cursus Belastingrecht EBR.7.1.1.C.b1.

⁴² Reugebrink 1964, p. 14.

⁴³ Van Doesum 2009, blz. 31.

⁴⁴ Van Doesum 2009, blz. 32.

⁴⁵ Van Doesum 2009, blz. 35.

⁴⁶ HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23, r.o. 36.

⁴⁷ HvJ EG 27 april 2006, nrs. C-443/04 en C-444/04 (Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen),

belang dat de heffing per individueel belastingsubject meetbaar is. Hierdoor kan gelijke belastingdruk gelijk behandeld worden en ongelijke druk evenredig ongelijk behandeld worden.⁴⁸

Buiten de twee bovengenoemde dimensies van het neutraliteitsbeginsel dient bij het begrip 'neutraliteit' verder ook nog onderscheid tussen interne en externe neutraliteit gemaakt te worden. Interne neutraliteit heeft betrekking op de binnenlandse markt, waarbij de belastingdruk op soortgelijke goederen altijd hetzelfde dient te zijn, ongeacht de schakel in de productie- of distributiefase. Bij externe neutraliteit betreft het niet de interne markt, maar de grensoverschrijdende transacties. Hierbij moet op binnenlands verworven goederen een gelijke belastingdruk drukken als bij invoer van goederen. Om een gelijke belastingdruk te creëren mag op de uitvoer van goederen geen belastingdrukken.⁴⁹

Tot slot blijkt dus dat neutraliteit een belangrijk beginsel vormt in de omzetbelasting en binnen uitspraken van het HvJ EU. Het neutraliteitsbeginsel kent meerdere dimensies zoals de economische en juridische. Kort samengevat is het neutraliteitsbeginsel een beginsel waarbij concurrerende goederen en diensten gelijk behandeld dienen te worden, ongeacht of ze binnenlands vervaardigd of geïmporteerd zijn.

2.3.4 Btw-ondernemer

In de Wet OB 1968 is de ondernemer de belastingplichtige. De belasting wordt namelijk geheven van de ondernemer die de levering of dienst verricht.⁵⁰ In artikel 9 Btw-richtlijn e.v. wordt het begrip 'belastingplichtige' in plaats van 'ondernemer' gebruikt. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad (hierna: 'HR') blijkt echter dat het Nederlandse begrip 'ondernemer' hetzelfde betekent als het begrip 'belastingplichtige' van de Btw-richtlijn.⁵¹ Pas als de Wet OB 1968 ten nadele van belastingplichtige van de Btw-richtlijn afwijkt, moet de Wet OB 1968 wijken.⁵²

Het begrip 'ondernemer' staat in artikel 7 van de Wet OB 1968 als volgt beschreven: 'Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.' Uit deze beschrijving zijn drie begrippen te onderscheiden en dienen uitgelegd te worden: 'ieder', 'bedrijf' en 'zelfstandig'. Om ondernemer te zijn voor de btw (hierna: "btw-ondernemer") moet aan alle drie de begrippen/elementen voldaan zijn. Het begrip 'ieder' is het eerste begrip van artikel 7 Wet OB 1968. Als hier niet aan wordt voldaan, dan komt aan de andere twee elementen geen belang meer toe. Het begrip 'ieder' ziet op zowel natuurlijke personen, rechtspersonen en entiteiten.⁵³ Daarnaast ziet het ook op vaste inrichtingen. In de Wet OB 1968 wordt het begrip vaste inrichting niet uitgelegd. In de nationale rechtspraak zijn hier verder ook weinig uitspraken over te vinden. Het HvJ formuleert in het Berkholz-arrest de volgende eisen waaraan een 'inrichting' moet voldoen om als vaste inrichting te kwalificeren:

*"Een installatie voor commerciële activiteiten kan slechts als vaste inrichting worden beschouwd, indien die inrichting duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor de betrokken dienstverrichtingen noodzakelijk zijn en het niet doelmatig is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, aan te merken als plaats waar deze diensten worden verricht."*⁵⁴

BNB 2006/256, r.o. 35.

⁴⁸ Cornielje, Cursus Belastingrecht EBR.7.1.1.C.b1.

⁴⁹ Beelen 2010, blz. 25.

⁵⁰ Artikel 12, eerste lid, Wet OB 1968.

⁵¹ HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.

⁵² Van Dongen, Van Slooten & Soltysik, Wegwijs in de BTW 2019, par. 1.2.

⁵³ Vakstudie Omzetbelasting, art. 7, eerste lid Wet OB 1968, aant. 3.1 (online, bijgewerkt op 1-6-2020).

⁵⁴ HvJ EG 4 juli 1985, C-168/84 (Berkholz), r.o. 19.

Het begrip ‘vaste inrichting’ is in Europese context geregeld in artikel 11 van de Btw-uitvoeringsverordening⁵⁵ waar onderscheid gemaakt wordt tussen de vaste inrichting als afnemer van de dienst en de vaste inrichting die diensten verricht aan derden. Artikel 11, eerste lid betreft de vaste inrichting als afnemer. Lid 2 betreft de vaste inrichting die prestaties verricht. Beide leden sluiten aan bij de beschrijving van het Berkholz-arrest.

In Nederland is het begrip opgenomen in Mededeling 22. Paragraaf 2 van de oude Mededeling 22 stelt dat een vaste inrichting met een zekere mate van duurzaamheid geëxploiteerd dient te worden. Verder sluit deze paragraaf aan op het begrip zoals beschreven in de Btw-uitvoeringsverordening. Dit is ook logisch aangezien Mededeling 22 in 2003 gepubliceerd is en nadere invulling diende te geven zolang de Zesde Btw-richtlijn dit nog niet deed.⁵⁶ De Staatssecretaris van Financiën heeft dit besluit recentelijk, zoals ik in paragraaf 1.1 heb beschreven, geactualiseerd.⁵⁷ Het begrip ‘vaste inrichting’ is hier inhoudelijk niet veranderd.⁵⁸

Het tweede element is het element ‘bedrijf’. Het begrip bedrijf kan als volgt worden omschreven: “een organisatie van kapitaal en arbeid, welke gericht is om in een duurzaam streven door deelneming aan het maatschappelijk verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen.”⁵⁹ Dit aspect heeft volgens rechtspraak van de HR dezelfde betekenis als de term ‘economische activiteit’ van artikel 9, lid 1, Btw-richtlijn.⁶⁰ Uit bovenstaande beschrijving van ‘bedrijf’ komen weer drie aspecten naar voren:

- organisatie van kapitaal en arbeid;
- duurzaam streven;
- deelneming aan het maatschappelijk verkeer.

Van de eerste voorwaarde is in het algemeen al snel sprake en in de literatuur wordt ervan uitgegaan dat dit een achterhaald begrip is.⁶¹ De tweede voorwaarde betreft duurzaamheid. Er is sprake van een duurzaam streven wanneer het bedrijf regelmatig deelneemt aan het maatschappelijke verkeer. In de Btw-richtlijn wordt duurzaam streven niet als eis gesteld. Dit kan echter wel uit jurisprudentie worden afgeleid. Het is noodzakelijk om duurzaam een economische activiteit te verrichten.⁶² Incidentele prestaties voldoen hier bijvoorbeeld niet aan.⁶³

De laatste voorwaarde is deelneming aan het maatschappelijk verkeer. Deze voorwaarde hangt nauw samen met de tweede voorwaarde. Deze voorwaarde sluit het uitoefenen van een bedrijf uit die louter voor eigen gebruik of binnen een besloten kring prestaties verrichten. Met de hiervoor benoemde besloten kring, wordt onder andere de familiesfeer en kloostergemeenschappen uitgesloten.⁶⁴ Uit jurisprudentie blijkt dat er niet snel sprake is van een besloten kring. Indien er alleen maar prestaties worden verricht binnen een fiscale eenheid, dan is er sprake van (niet belastbare) prestaties binnen een besloten kring. Dit moet echter wel worden aangetoond.⁶⁵

⁵⁵ Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (herschikking).

⁵⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2003, DGB2003-6237M, par. 2, eerste alinea.

⁵⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2020, nr. 2020-25513.

⁵⁸ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2020, nr. 2020-25513, par. 2.2.

⁵⁹ Vakstudie Omzetbelasting, art. 7, eerste lid Wet OB 1968, aant. 6.1 (online, bijgewerkt op 1-6-2020).

⁶⁰ HR 27 augustus 1985, nr. 21 608, BNB 1985/316, r.o. 3.3.

⁶¹ Vakstudie Omzetbelasting, art. 7, eerste lid Wet OB 1968, aant. 6.6 (online, bijgewerkt op 1-6-2020).

⁶² HvJ EG 26 maart 1987, C-235/85 (Commissie Nederland) r.o. 9.

⁶³ Van Dongen, Van Slooten & Soltysik, Wegwijs in de BTW 2019, par. 3.2.3.1.

⁶⁴ Vakstudie Omzetbelasting, art. 7, eerste lid Wet OB 1968, aant. 6.9 (online, bijgewerkt op 1-6-2020).

⁶⁵ HR 14 april 2006, nr. 41 596, V-N 22006/31.18.

De laatste voorwaarde staat niet expliciet benoemd in artikel 7, lid 1 Wet OB 1968 maar is wel van belang. Om als btw-ondernemer te kwalificeren, dient er sprake te zijn van een economische activiteit. In artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn staat de definitie belastingplichtige als volgt beschreven: “als ‘belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.” Uit jurisprudentie blijkt dat onder economische activiteit elke activiteit die tegen een vergoeding verricht wordt bedoeld.⁶⁶

Het derde element betreft ‘zelfstandig’ en in zowel artikel 7 Wet OB 1968 als in het eerste lid van artikel 9 Btw-richtlijn wordt dit begrip niet uitgelegd. De voorwaarde van artikel 9, eerste lid, Btw-richtlijn staat echter wel in artikel 10 Btw-richtlijn uitgelegd.⁶⁷

Deze uitleg sluit echter enkel loontrekkenden en vergelijkbare personen uit van btw-ondernemerschap. Indien deze groep personen wel in de heffing betrokken zouden worden zou dit leiden tot een enorme toename van belastingplichtigen. Volgens Rous beschrijft de uitleg in artikel 10 Btw-richtlijn echter maar een deel van de werkingssfeer van het begrip ‘zelfstandig’ en dit blijkt ook uit jurisprudentie van het HvJ.⁶⁸ In het IO-arrest van 13 juni 2019 oordeelt het HvJ dat een natuurlijk persoon dat lid is van de Raad van Commissarissen (hierna: “RvC”) op grond van artikel 10 Btw-richtlijn weliswaar niet ondergeschikt is ten aanzien van het bestuursorgaan, maar niet voor eigen naam, eigen rekening of voor eigen verantwoordelijkheid handelt, en een vaste vergoeding ontvangt die niet afhankelijk is van zijn deelname, niet zelfstandig een economische activiteit verricht.⁶⁹ Uit dit arrest volgt dat indien een economische activiteit zelfstandig is op grond van artikel 10 Btw-richtlijn deze niet per definitie zelfstandig is als bedoeld in artikel 9, eerste lid, Btw-richtlijn. Dit impliceert dat voor de beoordeling van de zelfstandigheid eerst aan artikel 10 Btw-richtlijn getoetst dient te worden alvorens aan artikel 9, eerste lid, Btw-richtlijn getoetst wordt. In een recente zaak van de HR wordt met betrekking tot een vergoeding aan een bestuurder echter anders geoordeeld. In dit geval is belanghebbende medebestuurder van twee coöperaties en verricht hij werkzaamheden voor de coöperaties en cliënten van die coöperaties.⁷⁰ In dit geval oordeelt de HR dat het feit dat er geen contractuele relatie bestaat tussen belanghebbende en cliënten niet uitsluit dat belanghebbende de vergoedingen in de hoedanigheid van ondernemer heeft ontvangen.⁷¹ In tegenstelling tot het IO-arrest, waarbij de belanghebbende niet voor eigen naam etc. werkt, worden in dit geval meer werkzaamheden verricht dat naar mijn mening duidt op zelfstandigheid. Zo is belanghebbende in dit geval administratieconsulent en belastingadviseur en staat hij als eenmanszaak ingeschreven bij de Kamer van Koophandel.⁷²

2.3.5 Plaats van dienst

Voor de heffing van de btw is het noodzakelijk om vast te stellen waar een levering van een goed of dienst plaatsvindt. De plaatsbepaling is van belang voor de bepaling welk nationaal recht van toepassing is op de prestatie. Bij levering/verrichting van diensten kan sprake zijn van een business to

⁶⁶ Van Dongen, Van Slooten & Soltysik, Wegwijs in de BTW 2019, par. 1.2.

⁶⁷ Artikel 10 Btw-richtlijn beschrijft het volgende: “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.”

⁶⁸ Rous, Art. 7 Wet OB 1968, NDFR-commentaar, aant. 4.1.

⁶⁹ HvJ EU 13 juni 2019, C-420/18 (IO).

⁷⁰ HR 28 februari 2020, nr. 18/00873, BNB 2020/74.

⁷¹ HR 28 februari 2020, nr. 18/00873, BNB 2020/74, r.o. 2.3.2.

⁷² HR 28 februari 2020, nr. 18/00873, BNB 2020/74, r.o. 2.1.1. & 2.1.3.

business levering (hierna: “B2B”) en een business to consumer levering (hierna: “B2C”). De plaatsbepalingsregels voor B2C-leveringen zijn opgenomen in artikel 5 tot en met artikel 5c Wet OB 1968 en de plaatsbepalingsregels voor B2B-leveringen zijn in artikel 6 tot en met 6j van de wet OB 1968 opgenomen. Deze subparagraaf zal zich beperken tot B2B-levering. Indien sprake is van een B2B-levering, dan is de hoofdregel dat de plaats van dienst de plaats is waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Indien de diensten worden verricht voor een vaste inrichting van de afnemer die op een andere plek dan de vaste inrichting is gevestigd, is de plaats van dienst de plaats waar de vaste inrichting zich bevindt.⁷³ Indien een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting ontbreekt, geldt woonplaats of gebruikelijke verblijfsplaats van de dienstverrichter als plaats van dienst.⁷⁴

2.3.6 Aftrek van voorbelasting

In hoofdstuk 3 zal ik dieper op de aftrek van voorbelasting ingegaan, maar ik zal het hier kort inleiden.

De btw is, zoals in paragraaf 2.3.2 beschreven, een algemene belasting die alle prestaties in de heffing betreft. Dus ook prestaties verricht door ondernemers aan andere ondernemers. Hierdoor kan belastingcumulatie ontstaan en dit is in strijd met het doel van de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968. Om dit te voorkomen is gekozen voor een stelsel met recht op aftrek van voorbelasting voor ondernemers die belaste prestaties verrichten.⁷⁵ De ondernemer kan de belasting die ter zake van de aan hem geleverde goederen en diensten aftrekken van de verschuldigde belasting indien deze voorbelasting aan belaste prestaties toerekenbaar is.⁷⁶

2.3.7 Vrijstellingen

Hoewel het neutraliteitsbeginsel een van de doelen van de omzetbelasting is, heeft de wetgever (of richtlijngever) enkele overwegingen genomen die tegen dit beginsel ingaan. Zo kan de wetgever verlangen bepaalde prestaties anders in de heffing te betrekken door middel van verschillende tarieven en vrijstellingen. De Wet OB 1968 kent drie tarieven: het algemene tarief, het verlaagde tarief en het nultarief.⁷⁷ Deze tarieven zijn van toepassing op de vergoeding voor belaste prestaties.⁷⁸ Zoals in voorgaande paragraaf benoemd is, is de voorbelasting alleen aftrekbaar indien deze toerekenbaar is aan belaste prestaties. Dit geldt dus niet voor vrijgestelde prestaties. Deze vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 11 Wet OB 1968. Een ondernemer die alleen vrijgesteld presteert, heeft in principe geen recht op aftrek van voorbelasting.⁷⁹ Wat hierbij belangrijk is, is dat op zowel vrijgestelde prestaties als belaste prestaties waarop het nultarief van toepassing is, geen btw drukt en voor deze prestaties dus ook niks verschuldigd is op de btw-aangifte. Ondernemers die prestaties verrichten waarop het nultarief van toepassing is, hebben echter wel recht op aftrek van voorbelasting van kosten die toerekenbaar zijn aan deze prestaties.

Zoals eerder benoemd, gaan de vrijstellingen in tegen zowel de algemeenheid en de neutraliteit van de omzetbelasting. Het doel van de vrijstellingen is echter het verlagen van de btw-druk op de prestaties. De prestaties die zijn opgenomen in artikel 11 Wet OB 1968 zijn prestaties die over het algemeen alleen aan consumenten verricht worden. Het zijn onder andere prestaties die de (eerste) levensbehoeften bevredigen zoals onderwijs en medische verzorging, maar ook prestaties die al

⁷³ Art. 6, lid 1 Wet OB 1968.

⁷⁴ Art. 6, lid 1, laatste volzin, Wet OB 1968.

⁷⁵ Art. 15, Wet OB 1968.

⁷⁶ Art. 2, Wet OB 1968.

⁷⁷ Art. 9, Wet OB 1968.

⁷⁸ Art. 8, Wet OB 1968.

⁷⁹ Art 15, lid 2, Wet OB 1968.

worden belast door andere belastingen zoals verzekeringen en verkrijgingen van onroerende goederen.⁸⁰

⁸⁰ Art. 11, Wet OB 1968.

Hoofdstuk 3 De aftrek van voorbelasting in Europa

3.1 Inleiding

In paragraaf 2.3 is het belang van de aftrek van voorbelasting al kort benoemd. De btw drukt op alle leveringen van goederen en diensten, dus ook op de leveringen tussen ondernemers. Om de neutraliteit te waarborgen, moet de belastingdruk gelijk blijven ongeacht de grootte van de bedrijfskolommen. Dit wordt bereikt door de btw-ondernemer te ontlasten van de door hem betaalde btw door middel van recht op aftrek van deze voorbelasting. Voor ondernemers die vrijgestelde en belaste prestaties verrichten is de bepaling van het aftrekrecht echter een ander verhaal. Waar ondernemers die louter belaste prestaties verrichten in principe alle betaalde of verschuldigde btw in aftrek kunnen brengen, kunnen ondernemers die louter vrijgestelde prestaties verrichten deze btw in principe niet in aftrek brengen. Dit is in strijd met het neutraliteitsbeginsel zoals eerder is besproken in paragraaf 2.3.3. In dit hoofdstuk zal ik het recht op aftrek van voorbelasting zoals opgenomen in de artikelen van de Btw-richtlijn en Wet OB 1968 uitwerken, alsmede relevante jurisprudentie van het HvJ en zal ik de literatuur omtrent dit onderwerp ook behandelen. Het Morgan Stanley-arrest, alsmede de aangehaalde jurisprudentie, zal in hoofdstuk 4 aan de orde komen. Daarnaast zal ik in dit hoofdstuk niet ingaan op de pre pro rata die voortvloeit uit het Securenta-arrest omdat dit niet van belang is voor het Morgan Stanley-arrest.⁸¹

3.2 Aftrek van voorbelasting in de Btw-richtlijn

3.2.1 De aftrek van voorbelasting in de Eerste en Tweede Richtlijn

In het vorige hoofdstuk is het doel van de invoering van de Richtlijnen uitvoerig besproken. Om de neutraliteit te waarborgen is er gekozen voor een niet-cumulatieve, meermalige heffing.⁸² Dit blijkt uit artikel 2 Eerste Richtlijn.

Beelen stelt dat het concept en de juridische vormgeving van de btw in de Eerste richtlijn en Tweede richtlijn (en latere richtlijnen) twee verschillende dingen zijn.⁸³ Hierboven is het concept uitgewerkt waardoor de beoogde neutraliteit gerealiseerd kan worden. Het juridische aspect is in artikel 11 van de Tweede richtlijn uitgewerkt.

3.2.2 De aftrek van voorbelasting in de Btw-richtlijn

De regels omtrent de aftrek van voorbelasting zijn in Titel X van de Btw-richtlijn opgenomen.⁸⁴ In artikel 167 Btw-richtlijn staat dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. De omvang van de aftrekbare belasting is afhankelijk waarvoor de goederen gebruikt worden. De omvang van het recht van aftrek op voorbelasting is afhankelijk van het gebruik van de aangekochte goederen en diensten door de belastingplichtige⁸⁵. In artikel 168 Btw-richtlijn staat opgenomen dat alleen de voorbelasting van goederen en diensten die door de belastingplichtige voor belaste prestaties worden gebruikt in aftrek gebracht kunnen worden. Dit is een van de voorwaarden voor het toetsen voor het recht op aftrek van voorbelasting. De voorwaarden zijn onder te verdelen in materiële en formele voorwaarden.

⁸¹ HvJ EG 13 maart 2008, C-427/06 (Securenta).

⁸² Beelen 2010, blz. 30.

⁸³ Beelen 2010, blz. 31.

⁸⁴ Art. 167 t/m 192 Btw-richtlijn.

⁸⁵ Het begrip 'belastingplichtige' in de Btw-richtlijn komt overeen met het begrip 'ondernemer' in de Wet OB 1968. Zie paragraaf 2.3.4.

3.2.2.1 Materiële voorwaarden

Voor het ontstaan van het recht van aftrek dient de belasting door een andere belastingplichtige ter zake van voor de heffing in aanmerking te komen prestatie berekend zijn.⁸⁶ Op grond van artikel 167 Btw-richtlijn bestaat recht op aftrek van voorbelasting alleen voor belasting die verschuldigd is. Dat wil zeggen dat deze in het kader van de onderneming aan hem zijn geleverd of ten behoeve van de belastingplichtige zijn verricht. Het HvJ heeft met betrekking tot deze eis enkele uitspraken gedaan. Een van deze zaken is het *Polski Trawertyn*-arrest waarin het HvJ volgens Toet soepelheid kent met betrekking tot de aftrek van voorbelasting. In dit geval trok de belastingplichtige, in dit geval een vof, de op twee facturen berekende btw af.⁸⁷ Eén van deze facturen had een datum van voor de oprichting van de vof. Deze factuur had betrekking op de aanschaf van een steengroeve en is op naam gesteld van de (toentertijd toekomstige) vennoot. De Poolse fiscus was van mening dat de btw niet bij de vof in aftrek gebracht kon worden omdat de btw niet ter zake van de vof in rekening was gebracht. Het HvJ stelde dat het niet toegestaan is om een nationale regeling te hebben waarin zowel de vennoten als de vennootschap de mogelijkheid ontzegd wordt om de in rekening gebrachte voorbelasting in aftrek te brengen. Het doet hier niet aan af dat de voorbelasting drukt op investeringsuitgaven die, met het oog op haar toekomstige economische activiteiten, voor de oprichting of inschrijving van de vennootschap zijn gedaan.⁸⁸ De belasting dient dus in eerste instantie door een andere belastingplichtige berekend te worden.

Ten tweede dient de belasting berekend te worden aan de belastingplichtige als afnemer van de prestatie. Een ondernemer kan namelijk ook goederen of diensten afnemen voor de privésfeer. Hoewel het HvJ geen specifieke definitie van 'afnemer' hanteert, geeft de HR in het arrest van 2 december 2012 de volgende definitie gegeven aan het begrip: 'degene met wie de ondernemer een rechtsbetrekking is aangegaan ingevolge welke de ondernemer de levering verricht of de dienst verleent.'⁸⁹ Daarnaast doet het er volgens de HR niet aan af dat anderen dan de afnemer belang hebben bij de dienst.⁹⁰ Uit de jurisprudentie van de HR blijkt dat de rechtsbetrekking tussen de dienstverrichter en afnemer van belang is en dat de ontvanger van de factuur de afnemer is.⁹¹

Het HvJ heeft met betrekking tot de bepaling van afnemer ook enkele uitspraken gedaan. Uit het *Tolsma*-arrest komen enkele elementen waardoor bepaald kan worden wie de afnemer is. In dit arrest heeft Tolsma een draaiorgel. Met deze draaiorgel speelt hij muziek op straat en vraagt hierbij om geld aan zowel winkels als voorbijgangers geld. Hierover wordt geen btw berekend. In het onderhavige arrest stelt de Inspecteur dat Tolsma hierover btw verschuldigd is en legt een naheffingsaanslag op. Tolsma was van mening dat hij geen btw verschuldigd was over deze vergoeding, omdat voorbijgangers niet verplicht waren een vergoeding te betalen voor zijn dienst. De dienstverrichting was volgens Tolsma dus niet afhankelijk van een tegenprestatie. Het HvJ concludeert het volgende: "Uit het voorgaande volgt, dat een dienst enkel "onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn wordt verricht en dus enkel belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de

⁸⁶ M.J.M.A. Toet, Art. 15, eerste lid Wet OB 1968, NDFR-commentaar, aant. 3.1.

⁸⁷ M.J.M.A. Toet, Art. 15, eerste lid Wet OB 1968, NDFR-commentaar, aant. 3.1.

⁸⁸ HvJ EU 1 maart 2012, C-280/10 (*Polski Trawertyn*).

⁸⁹ HR 2 december 2012, nr. 43 813, BNB 2012/55, r.o. 3.3.

⁹⁰ HR 1 mei 2015, nr. 13/06113, BNB 2015/143.

⁹¹ Becks & Arzini 2016, par. 2.2.

ontvanger verleende dienst.”⁹² Toet stelt dat het HvJ de volgende elementen beschrijft in het Tolsma-arrest waarmee bepaald kan worden wie de afnemer is:

1. Bezwarende titel;
2. enkel belastbaar;
3. tussen verrichter en ontvanger bestaat rechtsbetrekking;
4. over en weer prestaties uitwisselen; en
5. de ontvangen vergoeding is de werkelijke tegenwaarde voor de aan de ontvanger verleende dienst.⁹³

Punt 5 is ook van belang, er dient namelijk wel een vergoeding ontvangen te worden. In het Hong-Kong Trade-arrest staat een rechtspersoon centraal die regelmatig diensten verricht aan ondernemers die volledig gratis zijn. Het HvJ concludeert dat indien de werkzaamheden uitsluitend bestaan uit het verrichten van prestaties zonder directe vergoeding, een belastinggrondslag ontbreekt en dat deze geen btw-ondernemer is.⁹⁴

Buiten dat het van belang is om te bepalen wie de afnemer is, dient de afnemer ook nog belastingplichtige te zijn. In het Lennartz-arrest heeft het HvJ hier een uitspraak over gedaan. Indien een belastingplichtige goederen of diensten voor een economische activiteit gebruikt, wordt het recht op aftrek van voorbelasting op het moment van verkrijging bepaald. Het doet er niet aan af hoe gering het gebruik voor bedrijfsdoeleinden in verhouding ook is.⁹⁵ Het HvJ is hier erg soepel in en dat blijkt uit het Gmina Ryjewo-arrest. Hierin laat de Poolse gemeente Ryjewo een dorps huis bouwen en is in geding of de gemeente hier handelt als overheid of als belastingplichtige. Waarom dit van belang is, wordt uitgewerkt in de volgende alinea. Het HvJ oordeelt hier ook dat het ‘verwerven als belastingplichtige’ erg ruim uitgelegd dient te worden.⁹⁶ Het HvJ stelt dat het voornemen op het moment van de verkrijging voldoende is voor de bepaling van het recht op aftrek van voorbelasting.⁹⁷

De laatste materiële voorwaarde betreft het gebruik van de afgenomen prestaties. Ondernemers hebben enkel recht op aftrek van voorbelasting indien de prestaties worden gebruikt voor belaste prestaties. Deze regel komt voort uit artikel 168 Btw-richtlijn. Aangezien in artikel 168 Btw-richtlijn staat dat alleen recht van aftrek op voorbelasting bestaat voor afgenomen prestaties die gebruikt worden voor belaste prestaties, kan a contrario beredeneerd worden dat op de voorbelasting die drukt op afgenomen prestaties die voor vrijgestelde prestaties gebruikt worden, geen recht van aftrek bestaat. Het HvJ heeft in het BLP-arrest een uitspraak gedaan over hoe het gebruik beoordeeld dient te worden.⁹⁸ In dit geval verrichte een belastingplichtige diensten voor een andere belastingplichtige en werden deze diensten voor vrijgestelde handelingen gebruikt. Hierdoor was er geen recht op aftrek van de voorbelasting, ook niet wanneer het doel van de vrijgestelde handelingen uiteindelijk het verrichten van belaste handelingen heeft. Er dient een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen te zijn, het uiteindelijke beoogde doel van de belastingplichtige is hier niet relevant.⁹⁹ Het Midland Bank-arrest gaat verder op het beginsel van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang. In dit geval gaat het om de Engelse Midland Bank die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht. Zoals hierboven staat beschreven,

⁹² HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma).

⁹³ M.J.M.A. Toet, Art. 15, eerste lid Wet OB 1968, NDFR-commentaar, aant. 3.2.1.

⁹⁴ HvJ EG 1 april 1982, C-89/81 (Hong-Kong Trade Development Council).

⁹⁵ HvJ EG 11 juli 1991, C-97/90 (Lennartz), r.o. 35.

⁹⁶ HvJ EU 25 juli 2018, C-140/17 (Gmina Ryjewo), r.o. 54.

⁹⁷ HvJ EU 25 juli 2018, C-140/17 (Gmina Ryjewo), r.o. 59.

⁹⁸ Merx 2011, blz. 439.

⁹⁹ HvJ EG 8 april 1995, C4/94 (BLP Group plc), r.o. 19.

heeft de bank geen recht op aftrek van voorbelasting op ingekochte goederen en diensten die gebruikt worden voor vrijgestelde prestaties. De bank wilt een deelneming verkopen aan een Amerikaanse afnemer. De bank en de afnemer voeren hierover een rechtszaak en Midland Bank maakt hiervoor juridische kosten. Op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel c Zesde Richtlijn (nu artikel 169, onderdeel c Btw-richtlijn) brengt Midland Bank de btw over deze juridische kosten in aftrek. In de prejudiciële vragen stelt de verwijzende rechter vragen over de uitleg van 'rechtstreekse en onmiddellijke samenhang' zoals in het BLP-arrest. Het HvJ antwoordt hierop dat het onmogelijk is voor alle verschillende handels- en bedrijfstransacties één nauwkeurige uitleg te geven.¹⁰⁰ Daarnaast werd de vraag gesteld of er ook recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor kosten die niet rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met een belaste activiteit, maar met een handeling die hieruit voortvloeit. Het HvJ oordeelt dat recht van aftrek bestaat voor de goederen en diensten indien de kosten hiervan zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen.¹⁰¹ Beelen vat het Midland-arrest samen in twee mogelijke situaties:

1. De verwerving van goederen en diensten hebben een rechtstreeks en onmiddellijk verband met de belaste handelingen indien kosten van de verwerving onderdeel zijn van de prijs van de belaste handelingen en de goederen en diensten worden gebruikt bij deze handelingen.
2. Indien er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband is tussen de verworven goederen en diensten en de belaste handelingen, maar er wel een rechtstreeks en onmiddellijk verband is tussen de verworven goederen en diensten en de algehele bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige omdat de verwervingskosten deel uitmaken van de algemene kosten. Deze kosten zijn daardoor onderdeel van de prijs van de belaste handelingen van de belastingplichtige.¹⁰²

Een belastingplichtige heeft op grond van artikel 167 Btw-richtlijn e.v. recht op aftrek van voorbelasting van ingekochte goederen en diensten indien de belastingplichtige de afnemer is, de belasting is berekend door een andere belastingplichtige en er een rechtstreeks en onmiddellijk verband is tussen de ingekochte goederen en diensten en de belaste handelingen van de belastingplichtige.

3.2.2.2 Formele voorwaarden

Naast materiële voorwaarden zijn er ook formele voorwaarden waaraan de belastingplichtige dient te voldoen voor het recht van aftrek op voorbelasting. Deze formele voorwaarden zijn opgenomen in hoofdstuk 4 van titel X.¹⁰³ Zo heeft de belastingplichtige enkel recht op aftrek van voorbelasting indien hij in het bezit is van een factuur. De eisen van de factuur zijn opgenomen in hoofdstuk 3 van titel XI.¹⁰⁴

3.2.3 Evenredige aftrek

Zoals hierboven genoemd in paragraaf 3.2.2.1, hebben belastingplichtige enkel recht op aftrek van voorbelasting voor zover de ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor belaste prestaties. Het kan echter ook voorkomen dat een belastingplichtige zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht, dit wordt gemengd gebruik genoemd, en de kosten die hiermee samenhangen worden ook wel "algemene kosten" of "gemengde kosten" genoemd. De bepaling voor het recht op aftrek van voorbelasting bij gemengd gebruik is geregeld in artikel 173 tot en met artikel 175 Btw-richtlijn en wordt de pro rata-regeling genoemd. Deze pro rata wordt uitgedrukt in een percentage.

¹⁰⁰ HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), r.o. 25.

¹⁰¹ HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), r.o. 30.

¹⁰² Beelen 2010, blz. 132.

¹⁰³ Art. 178 t/m 183 Btw-richtlijn.

¹⁰⁴ Art. 217 t/m 231 Btw-richtlijn.

3.2.3.1 Pro rata-regeling op basis van de omzet

De voorbelasting, die op ingekochte goederen en diensten drukt die voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties worden gebruikt, wordt op basis van de pro rata-regeling gesplitst. Artikel 174 Btw-richtlijn regelt dat het recht op aftrek berekend wordt door middel van een breuk, waarbij de teller de som is van de in dat jaar genoten omzet van de belaste handelingen. De noemer bestaat uit de in dat jaar genoten omzet van zowel de belaste als vrijgestelde handelingen. Het percentage dat hieruit volgt dient naar boven afgerond te worden.¹⁰⁵ De Btw-richtlijn kent daarbij nog enkele facultatieve maatregelen waarbij lidstaten bijvoorbeeld ervoor kunnen kiezen om een algemene pro rata per sector vast te stellen.¹⁰⁶ Daarnaast zijn er ook enkele bedragen uitgesloten van de pro rata-berekening. Zo is de omzet die behaald is met de levering van investeringsgoederen uitgesloten.¹⁰⁷ Deze systematiek op basis van omzetverhoudingen vormt de basis voor de berekening van de pro rata en dus de bepaling van het recht op aftrek van voorbelasting voor gemengd gebruik. Deze manier kan echter afwijken van het daadwerkelijke gebruik en kan ook op andere manieren berekend worden. Van Doesum, Van Kesteren en Van Norden stellen dat de keuze voor deze methode voornamelijk gebaseerd is op praktische en belastingefficiënte overwegingen.¹⁰⁸

3.2.3.2 Alternatieve pro rata-methoden

Naast de berekening op basis van omzetverhoudingen, geeft de Btw-richtlijn nog alternatieve berekeningsmethoden. Deze zijn opgenomen in het tweede lid van artikel 173 Btw-richtlijn. Lidstaten kunnen hierbij belastingplichtigen verplichten of de keuze geven om één pro rata te hanteren voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening. De belastingplichtigen dienen dan (of zijn verplicht) een aparte boekhouding te voeren voor deze sectoren van bedrijfsuitoefening.¹⁰⁹ Daarnaast hebben lidstaten ook de mogelijkheid om een pro rata-berekening op basis van gebruik toe te staan.¹¹⁰ Deze methode wordt ook toegestaan in Nederland, maar hierover later meer. Het doel van deze alternatieve methoden blijkt uit jurisprudentie van het HvJ. In het arrest Royal Bank of Scotland stelt het HvJ dat de alternatieve pro rata-methoden ertoe dienen om lidstaten in staat te stellen om tot nauwkeurigere resultaten te komen door rekening te houden met specifieke activiteiten. Daarnaast geldt voor de berekeningsmethoden uit artikel 173, lid 2 Btw-richtlijn ook niet de afrondingsverplichting uit artikel 175, lid 1 Btw-richtlijn.¹¹¹ Het HvJ haalt r.o. 24 van dit arrest vaker aan en wordt gezien als vaste rechtspraak.¹¹²

3.2.3.3 Algemene kosten

Uit voorgaande paragrafen blijkt dat de btw die drukt op kosten aftrekbaar is indien deze een rechtstreeks en onmiddellijk verband hebben met belaste prestaties. Dit betreft kosten die toerekenbaar zijn aan bepaalde (economische) activiteiten, de zogenaamde 'directe kosten'. Daarnaast zijn er ook kosten die niet toe te rekenen zijn aan bepaalde activiteiten. Deze kosten worden algemene kosten genoemd. Hier wordt het dus moeilijk om het recht op aftrek te bepalen. Kosten dienen namelijk wel toerekenbaar te zijn aan economische activiteiten. In 2001 heeft het HvJ hier een uitspraak over gedaan in het Abbey National-arrest. In dit arrest werd een verhuurde onroerende zaak overgedragen en voortgezet. Abbey National, een Engelse verzekeraar, maakte ten behoeve van deze overdracht notariële kosten. Het Verenigd Koninkrijk heeft

¹⁰⁵ Art. 175, lid 1 Btw-richtlijn.

¹⁰⁶ Art. 173, lid 2, onderdeel a Btw-richtlijn.

¹⁰⁷ Art. 174, lid 2, onderdeel a Btw-richtlijn.

¹⁰⁸ Van Doesum, van Kesteren & van Norden 2016, blz. 383.

¹⁰⁹ Art. 173, lid 2, onderdeel a & b Btw-richtlijn.

¹¹⁰ Art. 173, lid 2, onderdeel c Btw-richtlijn.

¹¹¹ HvJ EG 18 december 2008, C-488/07 (Royal Bank of Scotland), r.o. 24.

¹¹² Zie o.a. HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLK Baumarkt), r.o. 18.

de bepaling uit artikel 5, achtste lid Zesde Richtlijn (artikel 19 Btw-richtlijn) in zijn nationale wetgeving omgezet waardoor er als het ware geen levering heeft plaatsgevonden. Abbey National was echter in tegenstelling tot de Engelse belastingdienst van mening dat de voorbelasting over de notariële kosten in aftrek gebracht kon worden. Het HvJ verklaarde dat deze kosten ten behoeve van de overdracht van de algemeenheid van goederen rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een duidelijk afgebakend deel van de economische activiteiten van Abbey National. Hierdoor maken deze kosten deel uit van de algemene kosten van dat afgebakende deel van de onderneming en indien dit afgebakende deel enkel belaste prestaties verricht, kan de btw volledig worden afgetrokken.¹¹³

Later dat jaar oordeelde het HvJ in het Cibo Participations-arrest over een zaak waarbij de aftrek van voorbelasting op diensten die gebruikt zijn voor de verwerving van deelnemingen in de dochterondernemingen van Cibo Participations. Het HvJ verklaart in dit arrest dat de uitgaven van een holding voor de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming deel uit maken van zijn algemene kosten en vertonen hierdoor in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met het geheel van zijn bedrijfsactiviteiten. Het HvJ gaat hier verder dan in het Abbey National-arrest en stelt dat indien de belastingplichtige zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht, het recht op aftrek evenredig is aan het aandeel van belaste handelingen.¹¹⁴

Zoals aan het begin van deze subparagraaf is vermeld, is het van belang dat de kosten toerekenbaar zijn aan economische activiteiten. Indien dit niet het geval is, bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting op de gemaakte kosten omdat de activiteiten buiten de werking van de btw vallen. Daarnaast is het uiteraard ook van belang dat de kosten worden gemaakt door een btw-ondernemer.

In het Investrand-arrest verkoopt Investrand haar deelneming Cofex B.V. aan Hi-Tec Sports. In de periode tot en met de verkoop fungeerde Investrand als een holdingmaatschappij die zich verder niet moeide met de werkzaamheden van zijn deelnemingen en kwalificeert niet als belastingplichtige voor de Btw-richtlijn. De vergoeding die Investrand voor Cofex B.V. ontvangt bestaat uit twee onderdelen; het eerste onderdeel is een vaste vergoeding en het tweede onderdeel bestaat uit een variabele vergoeding die afhankelijk is van de winst van Cofex B.V. in de komende 3,5 jaar. In de tijd na de verkoop is Investrand zich wel gaan moeien met Cofex B.V en heeft dus managementdiensten verricht. Hierdoor is Investrand wel belastingplichtige geworden.

Investrand en Hi-Tec Sports waren het uiteindelijk oneens over de variabele vergoeding en Investrand heeft naar aanleiding van deze onenigheid juridisch advies ingewonnen. Investrand heeft de btw over deze juridische kosten in aftrek gebracht.

In geding is de in aftrek gebrachte btw over de juridische kosten. De belastingdienst is van mening dat er geen recht op aftrek is, omdat de kosten betrekking hebben op een periode waarin Investrand nog geen belastingplichtige was.

Het HvJ stelt dat de kosten geen rechtstreeks en onmiddellijk verband hebben met enige belastbare handelingen waarop recht op aftrek van voorbelasting. De kosten hebben namelijk betrekking op de verkoop van de deelneming en op deze handeling is geen recht op aftrek.¹¹⁵

Het HvJ gaat verder, en toetst of de kosten niet als algemene kosten kunnen worden aangemerkt. Op basis van de gegevens kan worden gesteld dat Investrand de kosten niet zou hebben gemaakt als zij op die datum wel belastingplichtige zouden zijn geweest. Het juridische advies is enkel afgenomen om

¹¹³ HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National), r.o. 42.

¹¹⁴ HvJ EG 27 september 2001, C-16/00 (Cibo Participations), r.o. 33 & 34.

¹¹⁵ HvJ EG 8 februari 2007, C-435/05 (Investrand), r.o. 28.

de variabele vergoeding veilig te stellen. Op basis hiervan concludeert het HvJ dat de juridische kosten niet zijn gemaakt ten behoeve van de belaste activiteiten van Investrand, de kosten houden namelijk geen rechtstreeks en onmiddellijk verband met deze activiteiten en zijn dus geen algemene kosten.¹¹⁶

3.3 De aftrek van voorbelasting in Nederland

3.3.1 Inleiding

Zoals in voorgaande hoofdstukken is besproken, zijn lidstaten verplicht om de Btw-richtlijn te implementeren in de nationale wetgeving. In deze paragraaf zal ik de implementatie van het recht op aftrek van voorbelasting in de Nederlandse wetgeving behandelen. Dit zal ik aan de hand van de artikelen van de Btw-richtlijn doen. Ik zal in deze paragraaf de implementatie van artikel 168bis Btw-richtlijn achterwege laten omdat deze niet relevant is voor het Morgan Stanley-arrest. Daarnaast zal ik ook ingaan op het beleid van het ministerie van Financiën met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting in Nederland. Ik zal echter enkel het beleid uitwerken dat relevant is voor het Morgan Stanley-arrest.

3.3.2 Aftrek van voorbelasting in de Wet OB 1968

In artikel 2 Wet OB 1968 staat opgenomen dat de btw-ondernemer de btw ter zake van de aan hem verrichte belaste prestaties af kan trekken van de verschuldigde btw. Hieruit blijkt dat de btw-ondernemer alle aan hem in rekening gebrachte btw in aftrek kan brengen. Dit is echter niet zo. In artikel 15 Wet OB 1968 en de artikelen 10 tot en met 14 en 29c Uitv.besch. OB 1968 zijn de regels met betrekking tot de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting opgenomen. Zoals in paragraaf 3.2.2. beschreven staat, staat het recht op aftrek van voorbelasting in Titel X van de Btw-richtlijn opgenomen en in deze paragraaf zal ik onderzoeken hoe deze zijn opgenomen in de Wet OB 1968.

3.3.2.1. Artikel 168 Btw-richtlijn

In artikel 168 Btw-richtlijn staat opgenomen dat enkel de voorbelasting die drukt op goederen en diensten die gebruikt worden voor de belastbare handelingen van de ondernemer in aftrek gebracht kunnen worden. Deze bepaling is in de Wet OB 1968 terug te vinden in artikel 2 en artikel 15 tot en met 17 Wet OB 1968.¹¹⁷ Artikel 168 Btw-richtlijn stelt verder dat het recht van aftrek op voorbelasting alleen geldt voor de voorbelasting die drukt op de belaste handelingen van de ondernemer.

3.3.2.2. Artikel 169 Btw-richtlijn

Artikel 169 Btw-richtlijn ziet op situaties die eigenlijk vrijgesteld zijn en waarvoor geen recht op aftrek bestaat, maar waarvan toch geacht wordt dat de ondernemer hier, omwille de belastingneutraliteit te waarborgen, recht op aftrek van voorbelasting heeft. In artikel 15, tweede lid, onderdeel a Wet OB 1968 staat de situatie opgenomen waarbij een ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting heeft voor handelingen buiten Nederland, maar alsnog recht op aftrek van voorbelasting heeft indien deze handelingen wel recht op aftrek van voorbelasting geven indien deze in Nederland verricht zouden worden. Dit is overeenkomstig artikel 169, onderdeel a Btw-richtlijn. Dit artikel geeft een 'enkele' toets voor het recht op aftrek. In het Morgan Stanley-arrest wordt echter een dubbele toets geïntroduceerd, maar hier zal ik in hoofdstuk 5 verder op ingaan.

3.3.2.3. Artikel 173 tot en met 175 Btw-richtlijn

In artikel 173 Btw-richtlijn zijn de regelingen met betrekking tot de evenredige aftrek indien de ondernemer zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht opgenomen. Deze artikelen zijn in paragraaf 3.2.3. tot en met 3.2.3.2. verder toegelicht. In de Nederlandse Wet OB 1968 is de bepaling met betrekking tot de splitsing van voorbelasting opgenomen in artikel 15, lid 6 Wet OB 1968. In lid 6

¹¹⁶ HvJ EG 8 februari 2007, C-435/05 (Investrand), r.o. 32 & 33.

¹¹⁷ Kamerstukken II, vergaderjaar 1967/68, 9324, nr. 3, Memorie van Toelichting, p. 30.

staat dat de voorbelasting gesplitst dient te worden ingeval goederen en diensten door de ondernemer mede worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of andere handelingen als bedoeld in lid 2. Hieruit blijkt dat de voorbelasting gesplitst moet worden, maar worden hier geen nadere regels gegeven. Voor de splitsingsregels dienen we te kijken in de artikelen 11 tot en met 14 Uitv.besch. OB 1968. Aangezien alleen artikel 11 Uitv.besch. OB 1968 relevant is voor het Morgan Stanley-arrest, laat ik de artikelen 12 tot en met 14 Uitv.besch. OB 1968 in deze scriptie buiten beschouwing. De regels staan opgenomen in artikel 11 Uitv.besch. OB 1968 en splitst de goederen en diensten op in drie categorieën. De eerste categorie betreft goederen en diensten die volledig voor handelingen worden gebruikt waarvoor recht op aftrek bestaat. De voorbelasting die hierop drukt, komt volledig in aanmerking voor aftrek van voorbelasting.¹¹⁸ De tweede categorie betreft goederen en diensten die volledig voor handelingen worden gebruikt waarvoor geen recht op aftrek bestaat. De voorbelasting die op deze goederen en diensten drukt, komt geheel niet in aanmerking voor de aftrek.¹¹⁹ De laatste categorie betreft goederen en diensten die zowel voor de onder a als onder b genoemde handelingen worden gebruikt. Het gedeelte van de voorbelasting dat in aanmerking voor aftrek komt is gelijk aan de verhouding tussen het totaal van de onder a bedoelde vergoedingen en het totaal van de onder a en b bedoelde vergoedingen.¹²⁰ In dit laatste onderdeel is de implementatie van artikel 174 Btw-richtlijn terug te vinden.¹²¹

De facultatieve bepaling van artikel 173, lid 2, onderdeel c Btw-richtlijn is in het tweede lid van artikel 11 Uitv.besch. OB 1968 geïmplementeerd. Deze bepaling biedt de ondernemer, indien hij dit aannemelijk kan maken, de mogelijkheid om de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting niet op basis van de omzetmethode van artikel 11, lid 1, onderdeel Uitv.besch. OB 1968 te laten bepalen, maar op grond van het werkelijke gebruik van de goederen en diensten. Uit jurisprudentie van de HR blijkt dat het bewijs van het werkelijk gebruik dient te worden geleverd met behulp van objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens. Enkel het aannemelijk maken is dus niet voldoende en geldt hier een verzwaarde bewijslast.¹²² Het valt hier echter op dat de werkelijk-gebruik-methode niet op een deel van de kosten toegepast kan worden, zoals in artikel 173, lid 2, onderdeel c Btw-richtlijn omschreven staat.¹²³ Hierbij rijst de vraag of deze bepaling correct geïmplementeerd is in de Nederlandse wetgeving. Van Kesteren en Cornielje zijn van mening dat dit wel goed is gedaan omdat in de bepaling in de Btw-richtlijn het woord “of” staat. Dit suggereert dat de lidstaten keuzevrijheid hebben met betrekking tot de implementatie.¹²⁴

3.3.3 Het beleid met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting in Nederland

In deze paragraaf zal ik op drie besluiten ingaan; de oude versie van Mededeling 22, de geactualiseerde versie van Mededeling 22¹²⁵ en Besluit aftrek van voorbelasting.¹²⁶ Zoals de titel van Mededeling 22 al laat blijken, gaat dit besluit van de Staatssecretaris van Financiën in op de behandeling van de vaste inrichting in de Wet OB 1968. Handelingen tussen de vaste inrichting en het buitenlandse hoofdhuis, de onderlinge prestaties, vallen buiten de heffing van de omzetbelasting. De buitenlandse ondernemer en de vaste inrichting worden als één ondernemer aangemerkt, waardoor de interne prestaties over

¹¹⁸ Art. 11, lid 1, onderdeel a Uitv.besch. Wet OB 1968.

¹¹⁹ Art. 11, lid 1, onderdeel b Uitv.besch. Wet OB 1968.

¹²⁰ Art. 11, lid 1, onderdeel c Uitv.besch. Wet OB 1968.

¹²¹ Van Kesteren & Cornielje, 2015, hoofdstuk 6.

¹²² HR 3 februari 2006, nr. 41.751, BNB 2006/314, r.o. 3.3.1.

¹²³ Van Kesteren & Cornielje, 2015, hoofdstuk 6.

¹²⁴ Van Kesteren & Cornielje, 2015, par. 6.2.

¹²⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2020, nr. 2020-25513.

¹²⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020, nr. 63000.

het algemeen niet aan de heffing van de omzetbelasting onderworpen zijn.¹²⁷ Paragraaf 8 van Mededeling 22 betreft de behandeling van het recht op aftrek van voorbelasting ingeval een buitenlandse ondernemer via de in Nederland gevestigde vaste inrichting gemengde prestaties verricht. De Staatssecretaris van Financiën staat hierbij toe dat de artikelen 11 tot en met 14 van de Beschikking hierbij van toepassing zijn. De buitenlandse ondernemer wordt met betrekking tot de hierboven bedoelde prestaties op dezelfde wijze in de heffing wordt betrokken als een binnenlandse ondernemer.¹²⁸

De werkzaamheden die vanuit de in Nederland gevestigde vaste inrichting jegens de buitenlandse onderdelen van de ondernemer verricht, vallen daarbij buiten de heffing van omzetbelasting. Prestaties van de buitenlandse onderdelen zullen echter wel van belang kunnen zijn voor het bepalen van het recht van aftrek op voorbelasting voor aangeschafte goederen en diensten die (mede) worden gebezigd voor de prestaties van buitenlandse onderdelen.¹²⁹ De Staatssecretaris van Financiën schetst hierbij alleen de situatie van een buitenlandse onderneming die een vaste inrichting in Nederland heeft.

De Staatssecretaris van Financiën heeft Mededeling 22 geactualiseerd in het Besluit van 17 december 2020, nr. 2020-25513 (hierna: “Besluit vaste inrichting”). In deze paragraaf ga ik alleen de veranderingen bespreken die aangepast zijn naar aanleiding van het Morgan Stanley-arrest. Het recht op aftrek van voorbelasting staat nu geregeld in paragraaf 4 van het Besluit vaste inrichting. Indien een in Nederland gevestigde vaste inrichting kosten maakt die uitsluitend zijn toe te rekenen aan belastbare handelingen, wordt het recht op aftrek bepaald op grond van artikel 15 Wet OB 1968 en de artikelen 11 tot en met 14 Uitv.besch OB 1968.¹³⁰ Indien een vaste inrichting daarentegen kosten maakt die uitsluitend zijn toe te rekenen aan de handelingen die het hoofdhuis verricht in de lidstaat van het hoofdhuis, dan heeft de vaste inrichting alleen recht op aftrek indien deze handelingen recht op aftrek geven in de lidstaat van het hoofdhuis én in Nederland.¹³¹ Ik zal in paragraaf 4.5.1. verder ingaan op deze ‘dubbele toets’. Indien de kosten toe te rekenen zijn aan zowel belaste als vrijgestelde handelingen die in de lidstaat van het hoofdhuis worden verricht, dan wordt het recht op aftrek bepaald op grond van de berekening in paragraaf 4.4.1. Als een vaste inrichting echter algemene kosten maakt, zoals ik in paragraaf 3.2.3.3. heb besproken, die zowel aan belaste handelingen van de vaste inrichting als belaste handelingen van het hoofdhuis en deze gedeeltelijk recht op aftrek geven, dient de noemer bepaald te worden op basis van de breuk die ik in paragraaf 4.4.2. ga bespreken.¹³²

In tegenstelling tot Mededeling 22, heeft de Staatssecretaris van Financiën in het Besluit vaste inrichting ook gesteld dat de bepalingen uit dit besluit ook van toepassing zijn indien het hoofdhuis in Nederland is gevestigd en dit hoofdhuis kosten maakt die (deels) toe te rekenen zijn aan belaste handelingen van de vaste inrichting die verricht worden in de lidstaat waar de vaste inrichting gevestigd is.¹³³

In het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020, nr. 63000 (hierna: “Besluit aftrek van voorbelasting”) gaat de Staatssecretaris in paragraaf 3.3.4.2 verder in op de uitleg van artikel 11, lid 1, onderdeel c, en lid 2 Uitv.besch. OB 1968. De Staatssecretaris stelt dat het pro rata wordt

¹²⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2003, DGB2003-6237M, par. 7.

¹²⁸ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2003, DGB2003-6237M, par. 8, eerste alinea.

¹²⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2003, DGB2003-6237M, par. 8, tweede alinea.

¹³⁰ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2020, nr. 2020-25513, par 4, eerste alinea.

¹³¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2020, nr. 2020-25513, par 4, tweede alinea.

¹³² Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2020, nr. 2020-25513, par 4, derde alinea.

¹³³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2020, nr. 2020-25513, par 4, laatste alinea.

bepaald aan de hand van alle verrichte handelingen, ongeacht of ze in Nederland of een ander land belastbaar zijn. Indien ze niet in Nederland belastbaar zijn, wordt voor de vraag of de handeling belast of vrijgesteld is gekeken naar de behandeling indien deze handeling in Nederland zou worden verricht.¹³⁴ Dit sluit aan bij artikel 169, onderdeel a Btw-richtlijn. Hier is, net zoals in paragraaf 3.3.2.2. te zien is, weer sprake van een enkele toets.

In paragraaf 6 van het Besluit aftrek van voorbelasting stelt de Staatssecretaris dat handelingen die in het buitenland zijn verricht, waarvoor in Nederland een keuzerecht bestaat, kunnen kwalificeren als handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat indien sprake is van directe kosten en indien de ondernemer aannemelijk maakt dat, als hij deze handelingen in Nederland had verricht, een keuze zou hebben gemaakt waarbij recht op aftrek van voorbelasting zou ontstaan. Voor de algemene kosten geldt de systematiek zoals vermeld is in paragraaf 3.3.4.2. Besluit aftrek van voorbelasting.¹³⁵

3.4 Tussenconclusie

Om het doel van de Btw-richtlijn te bewerkstelligen en de neutraliteit te waarborgen, is recht op aftrek van voorbelasting in het geharmoniseerde systeem noodzakelijk. Aan het recht op aftrek van voorbelasting zitten enkele materiële en formele voorwaarden. Zo dienen de goederen en de verrichte ten behoeve van de belastingplichtige te zijn geleverd en verricht. Daarnaast dient de belasting berekend te worden aan de belastingplichtige als afnemer van deze goederen en diensten. De afgenomen goederen en diensten dienen door de belastingplichtige voor belaste prestaties gebruikt te worden. Om dit vast te stellen dient er een rechtstreeks en onmiddellijk verband te zijn tussen de afgenomen goederen en diensten en de door de belastingplichtige verrichte belaste prestaties. Naast deze materiële voorwaarden zijn er ook nog enkele formele voorwaarden waaraan voldaan dient te worden. Zo heeft een belastingplichtige alleen recht op aftrek van voorbelasting als de btw op een factuur vermeld staat en die factuur op een correcte wijze is opgesteld. Deze regels zijn te vinden in paragraaf 3.2.2.2.

Indien de belastingplichtige zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht, heeft de belastingplichtige recht op evenredige aftrek van voorbelasting. Dit percentage kan worden bepaald op basis van omzet of op een alternatieve wijze, zoals het werkelijk gebruik van de afgenomen goederen en diensten. De kosten dienen dan aan belaste of vrijgestelde handelingen toegerekend te worden. Indien er een duidelijk verband bestaat tussen de kosten en de verrichte handelingen, is er sprake van directe kosten en is de bepaling voor recht op aftrek van voorbelasting vrij eenvoudig. Bij sommige kosten is er echter geen duidelijk verband tussen kosten en handelingen van de belastingplichtige. Dit worden algemene kosten genoemd. Indien deze kosten betrekking hebben op een duidelijk afgebakend gedeelte van de onderneming die belaste prestaties verricht, heeft de belastingplichtige volledig recht op aftrek van voorbelasting voor de kosten die betrekking hebben op dit gedeelte. Indien de algemene kosten zijn toe te rekenen aan het geheel van de bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige, maar deze belastingplichtige zowel belaste als vrijgestelde activiteiten verricht, is het recht op aftrek van voorbelasting gelijk aan de pro rata. Indien een belastingplichtige kosten maakt met betrekking tot een handeling in de tijd waar hij nog geen belastingplichtige was in de zin van de Btw-richtlijn, bestaat er ook geen recht op aftrek voor deze kosten.

¹³⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020, nr. 63000, par. 3.3.4.2.

¹³⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020, nr. 63000, par. 6.

De regels met betrekking tot het recht op aftrek zijn in de Nederlandse wetgeving terug te vinden in artikel 2 en 15 Wet OB 1968, de artikelen 11 tot en met 14 Uitv.besch. OB 1968, het Besluit aftrek van voorbelasting en het Besluit vaste inrichting.

Hoofdstuk 4 Het Morgan Stanley-arrest

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal ik eerst de feiten en prejudiciële vragen het Morgan Stanley-arrest uiteenzetten. Daarbij zal ik ook ingaan op de eerdere jurisprudentie van het HvJ met betrekking tot berekening van een pro rata van een vaste inrichting met een in het buitenland gevestigd hoofdhuis. Vervolgens zal ik de uitspraak van het Morgan Stanley-arrest toelichten. Omwille van de omvang van deze scriptie zal ik niet uitgebreid op de conclusie van Advocaat-generaal (hierna: 'A-G') Mengozzi ingaan. Daarnaast zal ik de literatuur omtrent het Morgan Stanley-arrest behandelen en ingaan op recente prejudiciële vragen die zijn gesteld met betrekking tot deze problematiek. Tot slot zal ik de methodiek uit het Morgan Stanley-arrest afzetten tegen de Nederlandse wetgeving en het beleid.

4.2 De feiten en prejudiciële vragen

Zoals ik in paragraaf 1.1 al heb beschreven, is Morgan Stanley een Amerikaanse bank met een Frans filiaal. Het filiaal kwalificeert in Frankrijk als een vaste inrichting en is in Frankrijk belastingplichtige.¹³⁶ Het filiaal verricht bancaire en financiële handelingen voor lokale klanten en heeft hier geopteerd voor een btw-heffing. Daarnaast verricht het filiaal ook diensten voor het hoofdhuis waar een vergoeding voor ontvangen is.¹³⁷ Het filiaal maakt hiervoor kosten en deze kosten zijn in twee categorieën in te delen, namelijk:

1. Directe kosten die uitsluitend betrekking hebben op prestaties aan het hoofdhuis, de interne prestaties.
2. Algemene kosten die zowel op de interne prestaties als op de prestaties aan derden drukken.

In tegenstelling tot Nederland, waar we een vrijstelling hebben op bancaire handelingen¹³⁸, heeft Frankrijk gekozen voor de implementatie van de optieregel van artikel 137, lid 1, onderdeel a Btw-richtlijn waarbij de mogelijkheid bestaat voor belastingplichtigen om te opteren voor btw-heffing bij financiële handelingen.¹³⁹ Hierdoor kan Morgan Stanley de voorbelasting die drukt op de financiële handelingen in aftrek brengen.

Morgan Stanley heeft de voorbelasting die drukte op zowel de kosten die zijn gemaakt voor de handelingen voor de lokale klanten als de handelingen voor het hoofdhuis in aftrek gebracht.¹⁴⁰

De Franse belastingdienst is het hier niet mee eens en stelt dat geen recht op aftrek kon ontstaan voor de btw die is geheven ter verwerving van goederen en diensten die uitsluitend voor de interne handelingen worden gebruikt. De belastingdienst heeft echter, als verzachtende maatregel, het pro rata van het hoofdhuis toegestaan waarbij rekening gehouden dient te worden met de in Frankrijk geldende vrijstellingen. Wat de gemengde kosten betreft, nam de belastingdienst het standpunt in dat hier ook het pro rata van het hoofdhuis op van toepassing was, gecorrigeerd op basis van de omzet

¹³⁶ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 16.

¹³⁷ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 17.

¹³⁸ Artikel 11, lid 1, onderdeel j Wet OB 1968.

¹³⁹ In Nederland is gebruik gemaakt van onderdeel b en d van dit artikel waarbij geopteerd kan worden voor het met btw belasten van de levering of verhuur van onroerende zaken. Zie artikel 11, lid 1, onderdeel a, onder 2 Wet OB 1968 jo. artikel 11, lid 1, onderdeel b, onder 5 Wet OB 1968.

¹⁴⁰ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 17.

van de Franse vestiging waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat, onder voorbehoud van de in Frankrijk geldende uitsluitingen.¹⁴¹ Wat bedoeld wordt met uitsluitingen, wordt verder niet gespecificeerd. In geschil zijn dus twee categorieën kosten. De eerste categorie betreft de kosten die uitsluitend betrekking hebben op prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting, de zogenoemde interne kosten. Deze kosten zijn direct toerekenbaar aan een bepaalde economische activiteit. De tweede categorie betreft de kosten die drukken op zowel de interne handelingen als de handelingen voor lokale klanten. Deze kosten zijn dus niet direct toerekenbaar en worden ook wel de algemene kosten genoemd, zoals ik in paragraaf 3.2.3.3. besproken heb.

Met betrekking tot deze problematiek heeft het Conseil d'État (de Franse verwijzende rechter) de volgende twee prejudiciële vragen gesteld. De eerste vraag betreft de kosten uit de eerste categorie. De verwijzende rechter verlangt uitleg over de toepassing van het pro rata op de interne kosten en waarop deze pro rata gebaseerd dient te worden. Dient de omzet van de vaste inrichting of van het hoofdhuis gebruikt te worden? En onder welke voorwaarden?¹⁴²

De tweede prejudiciële vraag betreft de tweede categorie kosten, de algemene kosten. Welke regels zijn op deze kosten van toepassing en hoe dient het begrip 'algemene kosten' uitgelegd te worden en welke pro rata is van toepassing?¹⁴³

Om deze vragen te beantwoorden is het relevant om naar voorgaande arresten van het HvJ te kijken.

4.3 Arresten voorafgaand aan het Morgan Stanley-arrest

4.3.1 FCE Bank

Ik wil ten eerste beginnen met het FCE Bank-arrest.¹⁴⁴ Dit arrest betreft een FCE Bank en is gevestigd in het Verenigd Koninkrijk en verricht financiële activiteiten die vrijgesteld zijn. FCE Bank heeft een vaste inrichting in Italië genaamd FCE IT.¹⁴⁵ FCE Bank verricht diensten voor FCE IT en belast de kosten met betrekking tot deze diensten door aan de vaste inrichting. Het betreft diensten op het gebied van consultancy, management, opleiding van het personeel en levering van software. Verder draagt FCE IT, volgens de Italiaanse wetgeving, de btw af. FCE IT kan deze btw niet terugvragen, omdat FCE IT enkel vrijgestelde prestaties verricht. Ter zake van de doorbelaste kosten reikt FCE IT facturen uit aan zichzelf voor de terugbetaling van de btw.¹⁴⁶

In geding is hier de zelfstandigheid van de vaste inrichting. FCE IT heeft geen eigen rechtspersoonlijkheid¹⁴⁷ en hierdoor kan, volgens FCE Bank, geen rechtsverhouding bestaan omdat zij samen één enkele belastingplichtige vormen. Omdat er geen rechtsverhouding is, is er dus ook geen dienst onder bezwarende titel mogelijk en is onterecht btw afgedragen over de interne prestaties.¹⁴⁸

Het HvJ oordeelt dat FCE IT geen zelfstandige belastingplichtige is en dat tussen FCE Bank en FCE IT geen rechtsverhouding bestaat. Zij moeten dus als één en dezelfde belastingplichtige beschouwd

¹⁴¹ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 18.

¹⁴² HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 22, onder 1.

¹⁴³ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 22, onder 2.

¹⁴⁴ HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank).

¹⁴⁵ HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 14.

¹⁴⁶ HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 15.

¹⁴⁷ HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 23.

¹⁴⁸ HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 26.

worden.¹⁴⁹ De vaste inrichting draagt immers geen economisch risico, aangezien dit door FCE Bank wordt gedragen.¹⁵⁰

Uit dit arrest blijkt dat prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting, de interne prestaties, buiten de heffing van de btw vallen. Op grond van dit arrest zouden de prestaties, ingeval van Morgan Stanley, tussen het hoofdhuis en de Franse vaste inrichting naar mijn mening buiten de heffing blijven, omdat het hoofdhuis en de vaste inrichting één en dezelfde belastingplichtige zijn.

4.3.2 Le Crédit Lyonnais

Het Le Crédit Lyonnais-arrest¹⁵¹ (hierna: “LCL-arrest”) betreft een Franse bank met vestigingen in andere lidstaten en derde landen.¹⁵² LCL kreeg een naheffingsaanslag omdat de Franse belastingdienst het standpunt innam dat de rente op de leningen die door het hoofdkantoor waren verstrekt aan de in het buitenland gelegen vestigingen niet in de berekening van de pro rata meegenomen konden worden.¹⁵³ LCL was echter van mening dat het hoofdhuis samen met alle vestigingen, op grond van het FCE Bank-arrest, één onderneming vormt en dat de inkomsten van de vestigingen met derden als haar inkomsten gerekend dienden te worden.¹⁵⁴ De verwijzende rechter stelt het HvJ vragen met betrekking tot de territoriale werkingssfeer van de btw.

Het HvJ oordeelt hierbij dat het meerekenen van de omzet van alle vaste inrichtingen het toepassingsgebied van de nationale btw-regelingen erg zou ondermijnen. Daarnaast is het met betrekking tot het neutraliteitsbeginsel, wat met het recht op aftrek van voorbelasting bereikt kan worden,¹⁵⁵ niet aangetoond dat het meenemen van de omzet van de vaste inrichtingen een betere uitvoering geeft dan wanneer een afzonderlijke pro rata voor aftrek voor iedere lidstaat berekend zou worden.¹⁵⁶ Hierdoor concludeert het HvJ dat het hoofdhuis, voor de berekening van haar pro rata, de omzet van de in andere lidstaten gevestigde vaste inrichting niet mee mag nemen.¹⁵⁷ Dit geldt ook voor de vaste inrichtingen die buiten de EU zijn gevestigd.¹⁵⁸ Daarnaast oordeelt het HvJ dat het niet mogelijk is om de vaste inrichtingen aan te merken sectoren van bedrijfsuitoefening om alsnog de omzet van die vaste inrichtingen mee te nemen in de berekening.¹⁵⁹

Mededeling 22, paragraaf 8 ziet, zoals ik in paragraaf 4.3 heb besproken, alleen op de omgekeerde situatie van dit arrest. In het geactualiseerde Besluit vaste inrichting is dit echter hersteld.¹⁶⁰ Redactie Vakstudie Nieuws merkt op dat de argumentatie van het HvJ in r.o. 38 om de omzet van de vaste inrichting niet mee te nemen in de bepaling van het pro rata van het hoofdhuis, omdat een deel van de aankopen geen enkel verband houdt met de activiteiten van de vaste inrichtingen, niet overeenkomt met de redenering van de Staatssecretaris van Financiën. In paragraaf 8 staat namelijk dat kosten gemaakt worden ten behoeve van goederen en diensten die (mede) worden gebezigd voor prestaties van buitenlandse inrichtingen, deze mogelijk wel van belang zijn. Redactie Vakstudie Nieuws stelt dat deze uitleg meer eer doet aan het neutraliteitsbeginsel dan de uitleg in r.o. 38 en vraagt zich

¹⁴⁹ HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 51.

¹⁵⁰ HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 36.

¹⁵¹ HvJ EU, 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), V-N 2013/48.15.

¹⁵² HvJ EU, 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), V-N 2013/48.15, r.o. 13.

¹⁵³ HvJ EU, 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), V-N 2013/48.15, r.o. 14.

¹⁵⁴ HvJ EU, 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), V-N 2013/48.15, r.o. 15 en 17.

¹⁵⁵ Par. 3.2.1.

¹⁵⁶ HvJ EU, 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), V-N 2013/48.15, r.o. 35-38.

¹⁵⁷ HvJ EU, 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), V-N 2013/48.15, r.o. 40.

¹⁵⁸ HvJ EU, 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), V-N 2013/48.15, r.o. 49.

¹⁵⁹ HvJ EU, 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), V-N 2013/48.15, r.o. 56.

¹⁶⁰ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2020, nr. 2020-25513, par 4, laatste alinea.

af of Mededeling 22 na het LCL-arrest nog in stand gelaten kan worden.¹⁶¹ In dit geval ben ik het met Redactie Vakstudie Nieuws eens dat Mededeling 22 hier beter aansluit op het neutraliteitsbeginsel dan het HvJ. Dit geldt ook voor het geactualiseerde Besluit vaste inrichting.

4.3.3 ESET

Naast het FCE Bank-arrest en het LCL-arrest, is de beschikking ESET¹⁶² ook belangrijk voor de analyse van het Morgan Stanley-arrest. In deze zaak oordeelt het HvJ over het softwarebedrijf ESET dat in Slowakije is gevestigd en een vaste inrichting in Polen heeft. In deze beschikking oordeelt het HvJ over de uitlegging van de artikelen 168 en 169 Btw-richtlijn. De Poolse vaste inrichting verricht voornamelijk interne onbelaste handelingen voor het Slowaakse hoofdhuis, bestaande uit onder andere het ontwikkelen van software. Het hoofdhuis verkoopt deze software in Slowakije. Naast de interne handelingen, verricht de vaste inrichting incidenteel diensten voor derden in Polen. De vaste inrichting koopt voor zowel de interne handelingen als de incidentele diensten goederen en diensten in en brengt de voorbelasting in aftrek. De Poolse belastingdienst stelt dat de vaste inrichting geen recht op aftrek van voorbelasting heeft op de voorbelasting die drukt op de kosten die gemaakt zijn voor de interne handelingen.

Het HvJ stelt dat het recht op aftrek uit artikel 168 Btw-richtlijn zich beperkt tot de lidstaat waar de belaste handelingen worden verricht. Artikel 169, onderdeel a Btw-richtlijn stelt echter, zoals ik in paragraaf 3.3.2.2. heb uitgewerkt, dat het recht op aftrek van voorbelasting ook geldt voor uitgaven die worden gedaan voor belaste handelingen die in de andere lidstaat worden verricht, indien deze handelingen ook recht op aftrek zouden geven indien deze in de eerstgenoemde lidstaat verricht zouden zijn. Het HvJ stelt dat artikel 169, onderdeel a Btw-richtlijn zich niet beperkt tot situaties waarin de voorbelasting direct verband houdt met de belaste handelingen in de andere lidstaat. Op basis hiervan concludeert het HvJ dat de Poolse vaste inrichting volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft voor de gemaakte kosten.¹⁶³

4.4 De uitspraak van het HvJ

4.4.1 Eerste prejudiciële vraag

De eerste prejudiciële vraag heeft betrekking op het pro rata dat van toepassing is op de gemengde kosten van het Franse filiaal. Het HvJ stelt dat, op grond van vaste jurisprudentie van het HvJ, het recht op aftrek van voorbelasting een basisbeginsel van het btw-stelsel is.¹⁶⁴ De belastingplichtige heeft recht op aftrek van voorbelasting in de lidstaat waar hij zijn eigen belastbare handelingen verricht. Dit geldt enkel voor handelingen waarbij een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat, zoals ik heb besproken in paragraaf 3.2.2.1. Morgan Stanley heeft dus recht op aftrek van voorbelasting die drukt op goederen en diensten voor zover deze voor belaste handelingen in Frankrijk worden gebruikt. Het recht van aftrek op voorbelasting is dus afhankelijk van de dubbele voorwaarde waarbij handelingen zowel belastbaar dienen te zijn in de lidstaat waar de handelingen verricht worden, alsook in de lidstaat waar de btw verschuldigd is over de goederen en diensten die ter zake van deze handelingen verworven zijn.

In het geval van Morgan Stanley worden de handelingen verricht in het Verenigd Koninkrijk en is de btw verschuldigd in Frankrijk. Het HvJ stelt dus naast de 'enkele' toets van artikel 169, onderdeel a Btw-richtlijn een tweede voorwaarde, waarbij de handelingen van het hoofdhuis ook belastbaar

¹⁶¹ HvJ EU, 12 september 2013, C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), V-N 2013/48.15, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

¹⁶² HvJ EU 21 juni 2016, C-393/15 (ESET).

¹⁶³ HvJ EU 21 juni 2016, C-393/15 (ESET), r.o. 38-42.

¹⁶⁴ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 27.

dienen te zijn in de lidstaat van de vaste inrichting, ofwel een dubbele toets.¹⁶⁵ Deze overweging sluit aan bij de conclusie van A-G Mengozzi.¹⁶⁶ Normaal gesproken wordt dus alleen gekeken naar de wetgeving van de lidstaat waar de kosten worden gemaakt, in onderhavig geval Frankrijk. Daarnaast dient nu ook rekening gehouden te worden met de wetgeving in de lidstaat van het hoofdhuis.

Naast bovenstaande, gaat het HvJ in de beantwoording van de eerste prejudiciële vraag, ook nog in op het begrip ‘belastingplichtige’. Het HvJ stelt dat het hoofdhuis en het filiaal voor de btw één en dezelfde belastingplichtige vormen, tenzij het filiaal zelfstandige economische activiteiten verricht en het economische bedrijfsrisico draagt. Het HvJ stelt vast dat dit niet het geval is in onderhavig arrest.¹⁶⁷ Prestaties tussen het filiaal en het hoofdhuis vallen op grond van het FCE Bank-arrest buiten de werking van de btw, omdat een rechtsverhouding ontbreekt. Op basis hiervan concludeert het HvJ dat een filiaal recht op aftrek van voorbelasting heeft van de kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met belaste handelingen, ook al zijn deze door de in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis, waarmee het filiaal één en dezelfde belastingplichtige vormt, verricht.¹⁶⁸

Buiten de kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de verrichte handelingen van het hoofdhuis, maakt het filiaal ook kosten die zowel voor belaste als vrijgestelde handelingen worden gebruikt. Zoals ik in paragraaf 3.2.3. heb uitgewerkt, wordt het recht op aftrek voor gemengde kosten bepaald op grond van de artikelen 173 Btw-richtlijn tot en met artikel 175 Btw-richtlijn en in Nederland in artikel 15, lid 6 Wet OB 1968 jo. artikel 11 Uitv.besch. OB 1968. Artikel 173, lid 1 Btw-richtlijn stelt: *“Het aftrekbare gedeelte wordt overeenkomstig de artikelen 174 en 175 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.”* Zoals in de vorige alinea is vastgesteld, is in het geval van Morgan Stanley sprake van één en dezelfde belastingplichtige. Op basis van de tekst van artikel 173, lid 1 Btw-richtlijn dienen alle handelingen meegenomen te worden in de berekening van het pro rata. Het HvJ benadrukt dat de methode voor evenredige aftrek enkel en alleen van toepassing is goederen en diensten voor gemengd gebruik.¹⁶⁹ Bij kosten gemaakt voor goederen en diensten die uitsluitend voor belaste prestaties worden gebruikt, vallen buiten de werkingssfeer van de hierboven genoemde artikelen. De voorbelasting die op deze kosten drukt, kan volledig in aftrek worden gebracht. Voorbelasting die drukt op goederen en diensten die volledig voor vrijgestelde prestaties drukt kan daarentegen niet in aftrek worden gebracht.¹⁷⁰

Op basis van bovenstaande concludeert het HvJ dat het pro rata van een filiaal voor de kosten voor gemengd gebruik die door de in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis worden gebruikt op de volgende manier moet worden vastgesteld. In de noemer moet de komt de omzet (exclusief btw) van al deze handelingen, met uitzondering van de andere door de belastingplichtige verrichte handelingen waarbij het pro rata op basis van de methode van artikelen 174 en 175 Btw-richtlijn wordt bepaald. De teller bestaat uit het aftrekbare gedeelte van de omzet (exclusief btw) van het hoofdhuis indien dit ook aftrekbaar zou zijn indien deze handelingen in de lidstaat van het filiaal zouden zijn verricht. Hetgeen door middel van bovenstaande in aftrek gebracht kan worden, heeft enkel betrekking op de door het hoofdhuis verrichte handelingen waarvoor het filiaal kosten voor gemengd gebruik heeft gemaakt. Daarnaast benadrukt het HvJ dat bovenstaande niet van toepassing is voor de berekening van het pro

¹⁶⁵ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 28-33.

¹⁶⁶ Conclusie A-G HvJ EU Mengozzi van 3 oktober 2018, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 94.

¹⁶⁷ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 34-36.

¹⁶⁸ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 37-39.

¹⁶⁹ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 42.

¹⁷⁰ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 42-45.

rata van het hoofdhuis en dat geen rekening gehouden dient te worden met de kosten van het filiaal die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de door het hoofdhuis verrichte handelingen.¹⁷¹

Het HvJ stelt dat op grond van het LCL-arrest de omzet van andere vestigingen niet meegenomen mag worden in de berekening van het pro rata. Indien dit wel gedaan zou worden, zou dit bij de berekening van het pro rata van het hoofdhuis een ongewenst effect met zich meebrengen. Dit zou namelijk tot gevolg hebben dat het aftrekbare gedeelte van het hoofdhuis stijgt voor alle aankopen die die belastingplichtige heeft gedaan in de lidstaat van vestiging, ondanks dat deze inkopen geen enkel verband houden met de buiten de lidstaat gevestigde filialen en dit vertekend de betekenis van het toepasselijke pro rata.¹⁷² Hierdoor is de omzet van de in andere lidstaten gevestigde filialen uitgesloten bij de berekening van het pro rata, tenzij de in de ene gevestigde lidstaat kosten maakt die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met handelingen van een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting.¹⁷³

Ter beantwoording van de eerste prejudiciële vraag heeft het HvJ de volgende pro rata berekening voorgelegd:¹⁷⁴

$$\text{Pro rata filiaal} = \frac{\text{Belaste omzet (exclusief btw) van het hoofdhuis waar de kosten van het filiaal betrekking op hebben} \\ \text{(De omzet dient belastbaar te zijn op grond van de dubbele voorwaarde van r.o. 32)}}{\text{Totale omzet (exclusief btw) van het hoofdhuis waar de kosten van het filiaal betrekking op hebben}}$$

4.4.2 Tweede prejudiciële vraag

De tweede prejudiciële vraag heeft betrekking op de algemene kosten van het Franse filiaal. Dit zijn de kosten, zoals ik in paragraaf 3.2.3.3. heb uitgewerkt, die geen rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met specifieke handelingen, maar wel een rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met het geheel van bedrijfsactiviteiten. Ingeval van Morgan Stanley betreft dit de kosten die het filiaal maakt ten behoeve van zowel haar eigen activiteiten als de activiteiten van het hoofdhuis. Het HvJ haalt in r.o. 56 aan dat, in beginsel, een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de in een eerder stadium gemaakte kosten en de in een later stadium verrichte belaste handelingen noodzakelijk is om recht op aftrek van voorbelasting te bepalen. Indien dit verband ontbreekt dient echter ontbreekt, betekent dit niet dat de belastingplichtige geen recht op aftrek heeft, wanneer de kosten deel uitmaken van zijn algemene kosten deze zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten.¹⁷⁵

Ingeval van het Franse filiaal van Morgan Stanley zien de algemene kosten op zowel belaste als vrijgestelde handelingen. In dit geval dient de pro rata op de volgende manier berekend te worden:¹⁷⁶

$$\text{Pro rata filiaal} = \frac{\text{Belaste omzet (exclusief btw) van het hoofdhuis} + \text{belaste omzet (exclusief btw) van het filiaal} \\ \text{(De omzet dient belastbaar te zijn op grond van de dubbele voorwaarde van r.o. 32)}}{\text{Totale omzet (exclusief btw) van het hoofdhuis} + \text{totale omzet (exclusief btw) van het filiaal}}$$

4.4.3 Het Morgan Stanley-arrest in de literatuur

De uitkomst van de eerste prejudiciële vraag kan volgens Van Norden een groot risico met zich meebrengen. Indien de eerste vraag zo uitgelegd wordt dat het Franse filiaal volledig recht op aftrek

¹⁷¹ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 46-49.

¹⁷² HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 50-51.

¹⁷³ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 52.x

¹⁷⁴ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 54.

¹⁷⁵ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 57.

¹⁷⁶ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 58-60.

van voorbelasting heeft op de kosten die gemaakt worden ten behoeve van het hoofdhuis, kunnen belastingplichtigen die via een hoofdhuis-vaste inrichting structuur werken de hoogte van hun btw-druk bepalen door de kosten te verschuiven naar de in andere lidstaten gevestigde vaste inrichtingen.¹⁷⁷

Met betrekking tot de dubbele voorwaarde stelt Van Norden in zijn noot op dit arrest echter dat de dubbele voorwaarde al in de btw-teruggaafsystematiek terug te vinden is. Artikel 169, onderdeel a Btw-richtlijn stelt namelijk hoe de handelingen die in de andere lidstaat plaatsvinden, btw-technisch worden gekwalificeerd in de lidstaat van vestiging. Dit zou volgens hem ook toegepast kunnen worden ingeval sprake is van pro rata aftrek.¹⁷⁸ Naar mijn mening had het HvJ hier inderdaad op kunnen aansluiten, maar artikel 169 Btw-richtlijn ziet naar mijn mening meer op de situaties waarin de belastingplichtige in een andere lidstaat, zonder vaste inrichting, prestaties verricht en de btw in aftrek wil brengen in lidstaat van vestiging. Vervolgens gaat Van Norden in op de uitleg van artikel 173, lid 1 Btw-richtlijn en stelt dat de uitleg van het HvJ haaks staat op de uitleg zoals deze voorheen was. In tegenstelling tot eerst, zou het pro rata nu berekend worden op basis van specifieke belaste en vrijgestelde prestaties waarvoor de goederen en diensten worden gebruikt. Deze interpretatie leidt volgens Van Norden tot de meest accurate btw-aftrek, waarmee ik met hem eens ben.¹⁷⁹ Het doel van het recht op aftrek van voorbelasting is de waarborging van de neutraliteit, en het gebruik van meerdere pro rata's sluit hier, naar mijn mening, het meest op aan.

Volgens Merx en Starkenburg volgt de dubbele voorwaarde, in tegenstelling tot de mening van Van Norden, niet uit de Btw-richtlijn. Merx en Starkenburg vinden het echter wel een logische beslissing van het HvJ. Zij stellen namelijk dat belastingplichtigen anders de mogelijkheid zouden hebben om diensten in te kopen via een vaste inrichting in lidstaat met een gunstig aftrek-regime om vervolgens de voorbelasting in aftrek te brengen in de lidstaat waar de prestaties belast zijn en mogelijk een minder gunstig aftrek-regime heeft. Merx en Starkenburg stellen dat door middel van de dubbele voorwaarde in alle gevallen het minst gunstige aftrek-regime gehanteerd wordt. Merx en Starkenburg zijn daarnaast van mening dat voor de bepaling van het aftrekrecht op basis van een enkele voorwaarde, maar dan gebaseerd op basis van het aftrekrecht van de btw-regelgeving van de lidstaat waar de prestaties belastbaar zijn, vastgehouden wordt aan het principe dat vrijgestelde prestaties geen recht op aftrek kennen en belaste prestaties wel. Dit zou bewerkstelligd kunnen worden door aanpassing van artikel 169, onderdeel a Btw-richtlijn, waarbij het pro rata berekend wordt aan de hand van de wetgeving van de lidstaat waar de prestaties belast zijn.¹⁸⁰

Daarnaast gaan Merx en Starkenburg ook in op de toepassing van meerdere pro rata's. Zij merken op dat, op grond van de overwegingen van het HvJ, de belastingplichtige in principe zou kunnen aantonen dat een bepaald goed of een bepaalde dienst wordt gebruikt voor alleen bepaalde belaste en vrijgestelde handelingen en dat op grond hiervan een afzonderlijke pro rata berekend dient te worden.¹⁸¹ Dit lijkt mij echter niet de bedoeling. Ik ben wel van mening dat de toepassing van meerdere pro rata's beter leidt tot een nauwkeurigere bepaling van het recht op aftrek van voorbelasting.

Volgens Van den Blink volgt de toepassing van meerdere pro rata's niet letterlijk uit de tekst van de Btw-richtlijn en zij vindt deze uitleg nog onduidelijk. Zij is daarnaast ook van mening dat het gebruik

¹⁷⁷ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), FED 2019/115, m.nt. Van Norden, punt 2.

¹⁷⁸ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), FED 2019/115, m.nt. Van Norden, punt 5.

¹⁷⁹ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), FED 2019/115, m.nt. Van Norden, punt 10.

¹⁸⁰ Merx & Starkenburg 2019, par. 4.

¹⁸¹ Merx & Starkenburg 2019, par. 6.

van meerdere pro rata's kan leiden tot verhoogde administratieve lasten voor de belastingplichtigen.¹⁸²

Van Norden is niet helemaal eens met de benadering van het HvJ voor de algemene kosten. Waar bij de eerste categorie kosten aangesloten werd op een deel pro rata waarbij alleen de omzet van de handelingen voor zover deze door het hoofdhuis werden gebruikt, wordt hier gekozen voor de gehele omzet. Van Norden verwacht hierbij dat de lidstaten op dit punt verschillende interpretaties zullen gaan hanteren.¹⁸³

4.5 Het Morgan Stanley-arrest in Nederlandse context

In de vorige paragrafen heb ik het Morgan Stanley-arrest en de voorafgaande arresten met betrekking tot deze problematiek uiteengezet. Om de onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden dient de Nederlandse wet- en regelgeving nog afgezet te worden tegen de rechtsregels van het Morgan Stanley-arrest. Zoals ik in paragraaf 4.4 beschreven heb, zijn er enkele punten uitgewerkt in het arrest en deze zal ik in deze paragraaf puntsgewijs behandelen. Het betreft de volgende punten:

- De dubbele toets;
- De pro rata berekening van de vaste inrichting voor kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met handelingen van het hoofdhuis;
- De pro rata berekening van de vaste inrichting voor de algemene kosten.

4.5.1 De dubbele voorwaarde

Zoals ik in paragraaf 4.4.1 al heb omschreven, is de dubbele voorwaarde die in de beantwoording van de eerste prejudiciële vraag naar voren komt, te vergelijken met de werking van artikel 169, onderdeel a Btw-richtlijn. Dit artikel heb ik verder ook uitgewerkt in paragraaf 3.3.2.2 In deze paragraaf heb ik beschreven dat het doel is om de belastingneutraliteit te waarborgen ingeval van handelingen buiten de lidstaat van vestiging. De uitwerking van dit artikel is in artikel 15, tweede lid, onderdeel a Wet OB 1968 geïmplementeerd.

In paragraaf 3.3 heb ik het beleid met betrekking tot het recht op aftrek uitgewerkt, waarbij ik twee besluiten heb uitgewerkt. Zoals ik ook al eerder heb aangegeven, zijn deze besluiten tijdens het schrijven van deze scriptie geactualiseerd. In paragraaf 3.3.3 van het Besluit aftrek van voorbelasting staat dat recht op aftrek van voorbelasting van handelingen die buiten Nederland worden verricht, geldt voor handelingen die recht op aftrek zouden geven indien deze in Nederland zouden zijn verricht. Dit sluit aan op hetgeen in het Morgan Stanley-arrest is gewezen.

4.5.2 De verschillende pro rata's

Daarnaast heeft het HvJ meerder pro rata's geïntroduceerd op basis van de dubbele voorwaarde. Ten eerste een pro rata voor handelingen die een rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met handelingen van het hoofdhuis en ten tweede een pro rata voor de algemene kosten.

Zoals ik in paragraaf 3.3.2.3 heb uiteengezet, is de regelgeving omtrent het pro rata aftrek geïmplementeerd in artikel 15, lid 6 Wet OB 1968 jo. artikel 11 Uitv.besch. OB 1968. Artikel 11, lid 1, onderdeel c Uitv.besch. OB 1968 is een implementatie van artikel 173, lid 2, onderdeel c Btw-richtlijn, maar Nederland heeft gekozen om de mogelijkheid tot meerdere pro rata's niet te implementeren. Hierdoor zijn, op grond van de Nederlandse wet- en regelgeving de pro rata berekeningen die het HvJ in het Morgan Stanley-arrest heeft gesteld, niet mogelijk.

¹⁸² Van den Blink 2019, par. 3.3.

¹⁸³ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), FED 2019/115, m.nt. Van Norden, punt 14.

Daarnaast merkt Van Norden op dat uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat, uit praktische redenen, maar één algemene pro rata toegepast mag worden die van jaar tot jaar herzien dient te worden.¹⁸⁴ Dit sluit naar mijn mening niet aan op het neutraliteitsbeginsel, terwijl dit wel het doel is van het pro rata.

Mededeling 22 stelt dat de Staatssecretaris van Financiën toestaat om bij de bepaling van het recht van aftrek van buitenlandse vaste inrichtingen rekening gehouden dient te worden, indien de ten behoeve van die vaste inrichting aangeschafte goederen en diensten (mede) worden gebezigd voor de prestaties van de buitenlandse onderdelen.¹⁸⁵ Redactie Vakstudie Nieuws stelt hierbij dat het onderdeel van het besluit niet in strijd is met de Btw-richtlijn.¹⁸⁶

Op basis van bovenstaande zou, naar mijn mening, de regeling omtrent het pro rata uitgebreid dienen te worden om het recht op aftrek van voorbelasting nauwkeuriger te kunnen bepalen en zo ook aan te sluiten op hetgeen in het Morgan Stanley-arrest benoemd is.

4.6 Bank of China

Het Morgan Stanley-arrest betreft enkel de situatie binnen de EU. In de zaak C-737/19 (hierna: 'Bank of China') zijn prejudiciële vragen gesteld met betrekking tot het aftrekrecht in de situatie met een filiaal in Frankrijk en het hoofdhuis in China, dus een derde land. In de eerste vraag, vraagt de verwijzende rechter of de rechtsregels van het Morgan Stanley-arrest in deze situatie ook van toepassing zijn. Daarnaast vraagt de verwijzende rechter ook uitleg over hoe onderdelen a en c van artikel 169 Btw-richtlijn toegepast dienen te worden in deze situatie en onder welke voorwaarden recht op aftrek van voorbelasting ontstaat.¹⁸⁷

Ik verwacht dat het HvJ kiest voor een ruime uitleg van de werking van artikel 169 Btw-richtlijn zoals dat het HvJ dit ook gedaan heeft in het LCL-arrest en de beschikking ESET. Het wordt naar mijn mening echter wel lastig om het Morgan Stanley-arrest toe te passen in deze situatie. Het lijkt mij namelijk een lastige opgave om de dubbele voorwaarde toe te passen op situaties buiten de EU.

¹⁸⁴ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), FED 2019/115, m.nt. Van Norden, punt 14, Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3 Memorie van Toelichting, p. 35 en Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 6 Memorie van Antwoord, p. 66-67.

¹⁸⁵ Paragraaf 3.3.

¹⁸⁶ HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), V-N 2019/12.13, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

¹⁸⁷ <https://ecer.minbuza.nl/-/c-737/19-bank-of-china>

Hoofdstuk 5 Voorstel naar aanleiding van het Morgan Stanley-arrest

5.1 Inleiding

Zoals ik eerder heb benoemd, zijn twee besluiten tijdens het schrijven van deze scriptie geactualiseerd. In dit hoofdstuk zal ik een uitvoerig voorstel doen voor de situatie voor de actualisatie en een kort voorstel naar aanleiding van de actualisatie.

5.2 Voorstel voor de actualisatie

Naar aanleiding van het Morgan Stanley-arrest, de literatuur en de vergelijking met zowel de Nederlandse wetgeving als het beleid van de Staatssecretaris van Financiën, wil ik een voorstel doen tot uitbreiding van de regels met betrekking tot het pro rata in Nederland. Cornielje en Van Kesteren stellen dat het nog niet duidelijk is of het Unierecht dwingt tot een gefragmenteerde benadering van het evenredige aftrekrecht, waar ik me bij aansluit. Daarnaast zijn zij van mening dat het Morgan Stanley-arrest wel dwingt tot het toepassen van meerdere pro rata's in het specifieke geval van een hoofdhuis vaste inrichting-structuur.¹⁸⁸ Bovendien zijn Cornielje en Van Kesteren van mening dat bij iedere zaak waarbij de bepaling van de omvang van de evenredige aftrek van voorbelasting aan de orde is, prejudiciële vragen gesteld dienen te worden om te achterhalen in hoeverre de Nederlandse wet- en regelgeving in lijn is met de Btw-richtlijn.¹⁸⁹ Hoewel ik het hier mee eens ben, ben ik van mening dat Nederland zelf deze regels dient aan te passen, om zo nauwkeuriger het recht op aftrek van voorbelasting kan bepalen.

Merkx en Starkenburg zijn van mening dat de Nederlandse benadering van het aftrekrecht bij gemengd gebruik niet in lijn is met de uitleg van het HvJ en dat een belastingplichtige met een beroep op het Morgan Stanley-arrest deel pro rata's kan toepassen. De belastingdienst kan echter geen beroep doen op het Morgan Stanley-arrest.¹⁹⁰

Cornielje en Van Kesteren stelde in 2015 al een uitbreiding van artikel 11, lid 1, onderdeel c Uitv.besch. OB 1968 voor. Hierbij zou de huidige systematiek ongewijzigd blijven, maar dient een mogelijkheid toegevoegd te worden. Indien de boekhouding en bedrijfsorganisatie van de belastingplichtige het toelaat, dienen deze belastingplichtigen de mogelijkheid te krijgen om de evenredige aftrek te berekenen op de sectormethode van artikel 173, lid 2, onderdeel a Btw-richtlijn.¹⁹¹

Naar mijn mening sluit de Nederlandse regelgeving omtrent de bepaling van de omvang van het aftrekrecht ingeval van gemengd gebruik niet meer aan op de uitleg van het HvJ. Daarom dient deze regelgeving aangepast te worden. Zoals Cornielje en Van Kesteren al stelden, dient de mogelijkheid geïntroduceerd te worden om gebruik te maken van de sectormethode, die ik ook graag zou willen introduceren in de Nederlandse wet- en regelgeving. Daarnaast ben ik ook van mening dat artikel 11, lid 2 Uitv.besch. OB 1968 uitgebreid dient te worden. Momenteel is de bepaling van artikel 173, lid 2, onderdeel c Btw-richtlijn maar gedeeltelijk geïmplementeerd, waarbij Nederland gekozen heeft om de facultatieve bepaling van het laatste deel van dit onderdeel niet te implementeren. Naar mijn mening dient dit wel geïmplementeerd te worden, waardoor de Nederlandse regelgeving beter aansluit op het neutraliteitsbeginsel.

5.3 Voorstel na de actualisatie

Het Besluit aftrek van voorbelasting en het Besluit vaste inrichting zijn eind 2020 op enkele punten aangepast. Zoals Merkx terecht opmerkt zijn in de actualisatie van het Besluit aftrek van voorbelasting

¹⁸⁸ Cornielje & Van Kesteren 2020, par. 4.5.4.

¹⁸⁹ Cornielje & Van Kesteren 2020, par. 4.6.

¹⁹⁰ Merkx & Starkenburg 2019, par. 6.

¹⁹¹ Cornielje & Van Kesteren 2015, par. 6.3.

de overwegingen van het HvJ in het Morgan Stanley-arrest niet meegenomen.¹⁹² Dit geldt ook voor het Besluit vaste inrichting. De Staatssecretaris van Financiën heeft, zoals ik in paragraaf 3.3.3 heb benoemd, enkel de dubbele voorwaarde uit het Morgan Stanley-arrest in het besluit opgenomen. De mogelijkheid tot toepassing van meerdere pro rata's blijft echter nog ver te zoeken. Bijl concludeert op basis van het Abbey National-arrest en het Morgan Stanley-arrest dat de algemene bepalingen uit de Btw-richtlijn flexibel geïnterpreteerd dienen te worden zodat de btw-aftrek goed op de economische realiteit kan aansluiten. Ik deel deze mening en daarom ben ik na de actualisatie van het Besluit aftrek van voorbelasting en het Besluit vaste inrichting nog steeds van mening dat het voorstel uit 5.2 opgaat.

¹⁹² Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020, nr. 63000, m.nt Merkx.

Hoofdstuk 6 Conclusie

In het Morgan Stanley-arrest komt het HvJ tot een interessante conclusie met betrekking tot de bepaling van het recht op aftrek van voorbelasting ingeval een vaste inrichting diensten verricht aan zowel derden als aan het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis. De Nederlandse wet- en regelgeving omtrent het recht op aftrek van voorbelasting is door deze conclusie mogelijk niet in lijn met de uitleg van de Btw-richtlijn. Om te onderzoeken of de Nederlandse wet- en regelgeving nog in lijn is met de uitleg van het HvJ heb ik de volgende onderzoeksvraag geformuleerd:

“In hoeverre is de Nederlandse Wet OB 1968 conform de rechtsregels van het HvJ in het Morgan Stanley-arrest?”

Ter beantwoording heb ik twee deelvragen geformuleerd die ik in de hoofdstukken 2 en 3 heb uitgewerkt. De eerste deelvraag betreft het recht op aftrek van voorbelasting in de Btw-richtlijn en de tweede deelvraag heeft betrekking op het recht op aftrek van voorbelasting in de Wet OB 1968. Om deze deelvragen te beantwoorden, heb ik eerst de geschiedenis van de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 toegelicht. In hoofdstuk 2 heb ik vervolgens de Wet OB 1968 uiteengezet, waarbij ik de, in het kader van het Morgan Stanley-arrest, relevante aspecten van de Wet OB 1968 heb behandeld. Vervolgens ben ik in hoofdstuk 3 verder ingegaan op het recht op aftrek van voorbelasting in de EU en vervolgens ook in Nederland. In dit hoofdstuk heb ik de relevante artikelen van de Btw-richtlijn en Wet OB 1968 uiteengezet, alsmede de relevante jurisprudentie en de literatuur. Tenslotte heb ik in hoofdstuk 3 de omzetting van de Btw-richtlijn in de Wet OB 1968 behandeld. Nadat ik in hoofdstuk 2 en 3 het recht op aftrek van voorbelasting in de Europese en Nederlandse context uiteen heb gezet, heb ik in hoofdstuk 4 het Morgan Stanley-arrest, alsmede de voorafgaande jurisprudentie behandeld. Vervolgens heb ik in hoofdstuk 4 de rechtsregels van het Morgan Stanley-arrest tegen de Nederlandse wet- en regelgeving afgezet. Op basis van hoofdstuk 4 heb ik in hoofdstuk 5 een voorstel gedaan.

Om de onderzoeksvraag te beantwoorden zal ik deze opdelen in twee onderdelen. Ten eerste zal ik ingaan op het recht op aftrek van voorbelasting in de Europese context. Zo zijn de artikelen omtrent het recht op aftrek van voorbelasting in Titel X van de Btw-richtlijn opgenomen. Hierbij heb ik verder onderzocht wat de materiële en formele voorwaarden zijn en welke mogelijkheden de Btw-richtlijn biedt tot evenredige aftrek ingeval de ingekochte goederen en diensten voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties worden gebruikt.

Voor de tweede deelvraag zal ik kort opsommen hoe het recht op aftrek van voorbelasting geregeld is in Nederlandse context. Het recht op aftrek van voorbelasting zijn in de artikelen 2 en 15 Wet OB 1968 en de artikelen 10 tot en met 14 en 29c Uitv.besch. OB 1968 opgenomen. Daarnaast zijn twee besluiten van belang in het kader van het recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot de vaste inrichting. Mededeling 22 en het Besluit aftrek van voorbelasting. Tijdens het schrijven van deze scriptie zijn beide besluiten naar aanleiding van onder andere het Morgan Stanley-arrest geactualiseerd. Hierbij heb ik een analyse gemaakt van de ‘oude’ besluiten en heb ik na actualisatie een korte vergelijking gemaakt met situatie voor de actualisatie. Vervolgens heb ik onderzocht hoe het recht op aftrek van voorbelasting in Europese context geregeld is, waarbij ik gekeken heb naar de jurisprudentie en literatuur met betrekking tot dit onderwerp. De conclusie met betrekking tot de twee deelvragen zijn terug te vinden in paragraaf 3.4.

In hoofdstuk 4 heb ik het zowel het Morgan Stanley-arrest als het FCE Bank-arrest, het LCL-arrest en de beschikking ESET behandeld alsmede de relevante literatuur behandeld. Uit het Morgan Stanley-arrest blijkt dat het HvJ het recht op aftrek voor de twee kostencategorieën bepaalt door middel van twee pro rata-berekeningen, waarbij een dubbele voorwaarde geldt voor de omzet die gerealiseerd wordt door het hoofdhuis. De dubbele voorwaarde is opgenomen in het geactualiseerde Besluit vaste

inrichting en sluit op dit punt aan op de uitleg van de Btw-richtlijn. Het gebruik van meerdere pro rata's is echter niet geïmplementeerd in de Nederlandse wet- en regelgeving en daarnaast ook niet in de actualisatie van de besluiten. Hierdoor is de Nederlandse wet- en regelgeving niet in lijn met de Btw-richtlijn.

Op basis van het bovenstaande heb ik in hoofdstuk 5 een voorstel gedaan tot uitbreiding van het pro rata in Nederland. Het Morgan Stanley-arrest dwingt namelijk tot gebruik van meerdere pro rata's. Daarom stel ik voor dat de bepaling van artikel 173, lid 2, onderdeel c Btw-richtlijn volledig geïmplementeerd dient te worden zodat de Nederlandse wet- en regelgeving beter aansluit op het neutraliteitsbeginsel. De actualisatie van het Besluit aftrek van voorbelasting en het Besluit vaste inrichting zijn de rechtsregels van het Morgan Stanley-arrest nog steeds niet volledig geïmplementeerd en blijft mijn voorstel onveranderd, omdat de Nederlandse wet- en regelgeving niet conform de rechtsregels van het Morgan Stanley-arrest is.

Hoofdstuk 7 Literatuurlijst

7.1 Vakliteratuur

Beelen 2010.

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

Becks & Arzini 2016.

J.P.W.H.T. Becks & N.P. Arzini, Afnemer? Kiest u maar!, WFR 2016/199.

Van den Blink 2019.

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

Blokland 2016.

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

Braun 2002.

K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW (Fiscale monografieën, nr. 99), Deventer: Kluwer 2002.

Van Brederode 1998.

R.F.W. van Brederode, De scheidslijn tussen consumptie en productie in de BTW, WFR 1998/1577.

CBS.nl, 2019.

Opbrengst btw groeit in 50 jaar tot meer dan 50 miljard, 2 januari 2019, CBS.nl.

Cornielje 2016.

S.B. Cornielje, Fusies en overnames in de Europese BTW (Fiscale Monografieën nr. 146) (diss. Tilburg), Deventer: Wolters Kluwer 2016.

Cornielje, Cursus Belastingrecht.

S.B. Cornielje, *Geschiedenis Wet op de omzetbelasting 1968; algemeen*, Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting), onderdeel OB.0.0.10.D.a.

Cornielje, Cursus Belastingrecht.

S.B. Cornielje, Neutraliteitsbeginsel; algemeen, Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht), onderdeel EBR.7.1.1.C.b1.

Cornielje & Van Kesteren 2020.

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

Van Doesum 2009.

A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (Fiscale monografieën, nr. 133) (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2009.

Van Doesum 2016.

A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Deventer: Kluwer 2016.

Van Dongen 2019.

A. van Dongen, G.J. van Slooten & M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de BTW editie 2019*, Sdu 2019.

Van Kesteren & Cornielje 2015.

H.W.M. van Kesteren & S.B. Cornielje, Evenredige aftrek in de BTW: een voorstel voor uitbreiding van de Nederlandse regeling, WFR 2015/1077.

Merkx 2011.

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

Merkx & Starkenburg 2019.

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

Reugebrink 1965.

J. Reugebrink, Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting, Deventer: Kluwer 1965.

Rous, NDFR-commentaar.

J. Rous, Art. 7 Wet OB 1968, NDFR-commentaar.

Toet, NDFR-commentaar.

M.J.M.A. Toet, Art. 15, eerste lid Wet OB 1968, NDFR-commentaar.

Weber, Cursus Belastingrecht.

D.M. Weber, *Doorwerking van het Unierecht*, Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht), onderdeel EBR.3.0.0.

7.2 Jurisprudentie

Hof van Justitie

HvJ EG 5 februari 1963, C-26/62, ECLI:EU:C:1963:1 (van Gend & Loos).

HvJ EG 19 januari 1982, C-8/81, ECLI:EU:C:1982:7 (Becker).

HvJ EG 1 april 1982, C-89/81, ECLI:EU:C:1982:121 (Hong-Kong Trade Development Council).

HvJ EG 4 juli 1985, C-168/84, ECLI:EU:C:1985:299 (Bekholz).

HvJ EG 26 maart 1987, C-235/85, ECLI:EU:C:1987:161 (Commissie Nederland).

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

HvJ EG 23 februari 1994, C-236/92, ECLI:EU:C:1994:60 (Regione Lombardia).

HvJ EG 3 maart 1994, C16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (Tolsma).

HvJ EG 8 april 1995, C-4/94, ECLI:EU:C:1995:107 (BLP Group plc).

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

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

HvJ EG, 23 maart 2006, C210/04, ECLI:EU:C:2006:196 (FCE Bank).

HvJ EG 27 april 2006, C-443/04 & C-444/04, ECLI:EU:C:2006:257 (Solleveld & Van den Hout-van Eijnsbergen).

HvJ EG 3 oktober 2006, C-475/03, ECLI:EU:C:2006:629 (Banca popolare di Cremona).

HvJ EG 8 februari 2007, C-435/05, ECLI:EU:C:2007:87 (Investrand).

HvJ EG 10 juli 2008, C-484/06, ECLI:EU:C:2008:394 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV).

HvJ EG 18 december 2008, C-488/07, ECLI:EU:C:2008:750 (Royal Bank of Scotland).

HvJ EU 1 maart 2012, C-280/10, ECLI:EU:C:2012:689 (Polski Trawertyn).

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

HvJ EU 12 september 2013, C-388/11, ECLI:EU:C:2013:541, V-N 2013/48.15, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (Le Crédit Lyonnais).
HvJ EU 21 juni 2016, C-393/15, ECLI:EU:C:2016:481 (*ESET*).
HvJ EU 25 juli 2018, C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595 (Gmina Ryjewo).
HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, V-N 2019/12.13, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (Morgan Stanley).
HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, FED 2019/115, m.nt. Van Norden (Morgan Stanley).
HvJ EU 13 juni 2019, C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490 (IO).
CJ, 7 oktober 2019, C-737/19 (Bank of China), <https://ecer.minbuza.nl/-/c-737/19-bank-of-china>.

Hoge Raad

HR 2 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625, nr. 22 153, BNB 1984/295.
HR 27 augustus 1985, ECLI:NL:HR:1985:BH0264, nr. 21 608, BNB 1985/316.
HR 3 februari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV0823, nr. 41.751, BNB 2006/314.
HR 14 april 2006, ECLI:NL:HR:2006:AW1781, nr. 41 596, V-N 2006/31.18.
HR 2 december 2012, ECLI:NL:HR:2011:BU6535, nr. 43 813, BNB 2012/55.
HR 1 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1173, nr. 13/06113, BNB 2015/143.
HR 28 februari 2020, ECLI:NL:HR:2020:330, nr. 18/00873, BNB 2020/74.

7.3 Wet- en regelgeving

Besluiten

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2003, DGB2003-6237M.
Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, BLKB2011/641M.
Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020, nr. 63000, NLF 2021/0009, m.nt Merkx.

Kamerstukken

Kamerstukken II, vergaderjaar 1967/68, 9324, nr. 3, Memorie van Toelichting.
Kamerstukken II, vergaderjaar 1967/68, 9324, nr. 6, Memorie van Antwoord.
Kamerstukken II, vergaderjaar 2019-2020, 35 300, nr. 1, Nota over de toestaand van 's Rijks financiën.