

**Erasmus Universiteit Rotterdam**

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

## **De vaste inrichtingsproblematiek in de omzetbelasting**

Naam student: Tessel Glas

Studentnummer: 512968

Begeleider: mr. drs. J. Gruson

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

Datum definitieve versie: 31 augustus 2021

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

## Inhoudsopgave

<b>Lijst met afkortingen.....</b>	<b>4</b>
<b>1. Inleiding.....</b>	<b>5</b>
1.1 Aanleiding.....	5
1.2 Probleemstelling en deelvragen .....	6
1.2.1 Probleemstelling.....	6
1.2.2 Deelvragen en opbouw.....	6
1.2.3 Afbakening.....	7
<b>2. Inleiding tot de omzetbelasting.....</b>	<b>8</b>
2.1 Inleiding .....	8
2.2 Ondernemerschap .....	8
2.3 Prestatie.....	9
2.4 Plaats van levering van goed en dienst.....	10
2.5 Recht op aftrek .....	11
<b>3. De definitie van het begrip ‘de vaste inrichting’ .....</b>	<b>12</b>
3.1 Inleiding .....	12
3.2 Berkholz-arrest .....	12
3.2.1 Feiten .....	12
3.2.2 Rechtsvragen .....	13
3.2.3 Beantwoording vraag.....	13
3.3 DFDS-arrest.....	14
3.3.1 Feiten .....	14
3.3.2 Rechtsvragen .....	14
3.3.3 Beantwoording rechtsvragen.....	14
3.4 Btw-uitvoeringsverordening EU nr. 282/2011 .....	15
3.5 Besluit vaste inrichting.....	16
3.6 Besluit snelle oplossingen .....	18
3.7 Deelconclusie .....	19
<b>4. De invulling van het begrip ‘vaste inrichting’ volgens het Hof van Justitie. ....</b>	<b>20</b>
4.1 Inleiding .....	20
4.2 Daimler en Widex-arrest.....	20
4.2.1 Feiten .....	20
4.2.2 Rechtsvragen .....	21
4.2.3 Beantwoording rechtsvragen.....	22
4.3 Welmory-arrest.....	22
4.3.1 Feiten .....	22
4.3.2 Rechtsvragen .....	23
4.3.3 Beantwoording rechtsvragen.....	23
4.4 Dong Yang Electronics-arrest.....	24
4.4.1 Feiten .....	24
4.4.2 Rechtsvragen .....	25
4.4.3 Beantwoording rechtsvragen.....	25

4.5 Titanium-arrest .....	25
4.5.1 Feiten .....	25
4.5.2 Rechtsvragen .....	26
4.5.3 Beantwoording rechtsvragen.....	26
4.6 Berlin Chemie procedure.....	26
4.6.1 Feiten .....	26
4.6.2 Rechtsvragen .....	27
4.6.3 Beantwoording rechtsvragen.....	27
4.7 Deelconclusie .....	27
<b>5. De vaste inrichtingsproblematiek.....</b>	<b>28</b>
5.1 Inleiding .....	28
5.2 Dochteronderneming.....	28
5.3 Geschikte structuur.....	30
5.4 Skandia-arrest.....	32
5.5 Deelconclusie .....	33
<b>6. Conclusie .....</b>	<b>34</b>
6.1 Samenvatting.....	34
6.2 Beantwoording onderzoeksvraag.....	35
<b>Literatuurlijst.....</b>	<b>36</b>
Boeken .....	36
Tijdschriften .....	36
Jurisprudentie .....	37
Besluiten .....	37
Wetsartikelen .....	38

## Lijst met afkortingen

A-G = Advocaat-Generaal

B2B = Business to business

Btw-richtlijn = Richtlijn 2006/112/EG

Btw-uitvoeringsverordening = 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 gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde

EU = Europese Unie

HvJ = Hof van Justitie van de Europese Unie

Stcrt. = Staatscourant

Wet OB 1968 = Wet op de Omzetbelasting 1968

# 1. Inleiding

## 1.1 Aanleiding

In de omzetbelasting zijn er verschillende mogelijkheden om aan grensoverschrijdende activiteiten deel te nemen; de vaste inrichting is een van deze mogelijkheden. Een vaste inrichting is, in tegenstelling tot bijvoorbeeld een dochteronderneming, geen juridisch zelfstandige entiteit, maar een onderdeel van de hoofdonderneming (hierna: hoofdhuis).<sup>1</sup> Het heffingsrecht over de economische activiteiten toerekenbaar aan de vaste inrichting wordt hierdoor verschoven van de vestigingsplaats van het hoofdhuis naar de vestigingsplaats van de vaste inrichting. Van een vaste inrichting is sprake als er een voldoende mate van duurzaamheid is om zelfstandig haar activiteiten uit te voeren, ook moet er een geschikte structuur zijn voor deze activiteiten.<sup>2</sup> Deze definitie werd in 2011 geïntroduceerd naar aanleiding van een aantal arresten over dit onderwerp.<sup>3</sup> Toch bracht deze definitie niet de gewenste duidelijkheid, aangezien hierna nog steeds arresten volgden met vragen over de vaste inrichting.<sup>4</sup>

De voorgenoemde arresten gaan voornamelijk over de specifieke invulling van het begrip 'vaste inrichting'. Zo is de vraag bij het Dong Yang Electronics-arrest of een dochteronderneming per definitie kan worden aangeduid als een vaste inrichting<sup>5</sup> en wordt in het Titanium-arrest gevraagd of bij een vaste inrichting sprake moet zijn van inzet van eigen personeel.<sup>6</sup> Het is van belang om deze onduidelijkheden tegen te gaan, omdat de vaste inrichting mede bepaalt welke lidstaat het btw-heffingsrecht krijgt, of er een btw-registratieverplichting geldt en waar voorbelasting mag worden verrekend. Ook is het van belang voor de heffing van omzetbelasting om het recht op aftrek te bepalen; of prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting mogen worden verricht; en de omvang van de fiscale eenheid te bepalen. Als over deze aspecten twijfel bestaat kunnen betrokken lidstaten belastinginkomsten mislopen, waardoor conflicten kunnen ontstaan. Daarom zou het goed

---

<sup>1</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020, p.95.

<sup>2</sup> Art. 11 Uitvoeringsverordening EU nr. 282/2011.

<sup>3</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ EU 4 juli 1985, zaak C-168/84 (Berkholz).

<sup>4</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ EU 7 mei 2020, zaak C-547/18 (Dong Yang Electronics).

<sup>5</sup> HvJ EU 7 mei 2020, zaak C-547/18, par.22 (Dong Yang Electronics).

<sup>6</sup> HvJ EU 20 december 2019, zaak C-931/19 (Titanium).

zijn voor lidstaten en ondernemers om de problematiek rondom de vaste inrichting worden opgelost.

## 1.2 Probleemstelling en deelvragen

### 1.2.1 Probleemstelling

Ik wil onderzoeken hoe de vaste inrichting werkt en hoe deze is gedefinieerd in de Uitvoeringsverordening EU nr.282/2011 (hierna: Btw-uitvoeringsverordening) en het besluit vaste inrichtingen, het besluit snelle oplossingen en het besluit aftrek van de Nederlandse Staatssecretaris van Financiën (hierna: Staatssecretaris), ook zal de jurisprudentie over dit onderwerp een belangrijke rol spelen in mijn onderzoek. Verder zal ik beoordelen of er mogelijke verbeteringen zijn te maken aan de huidige definitie van de vaste inrichting om de onduidelijkheden te verminderen. Ik zal deze problemen stapsgewijs doorlopen om vervolgens een antwoord op mijn onderzoeksvraag te kunnen geven.

De onderzoeksvraag luidt: *Is de Nederlandse invulling van het begrip 'vaste inrichting', in verhouding tot de Europese regelgeving en jurisprudentie, nog voldoende?*

### 1.2.2 Deelvragen en opbouw

Om een antwoord te vinden op deze onderzoeksvraag moet het probleem eerst worden opgedeeld in verschillende deelvragen voor een overzichtelijke uitwerking. Deze deelvragen luiden als volgt:

1. Hoe wordt het begrip 'vaste inrichting' gedefinieerd door het Hof van Justitie voor de Btw-uitvoeringsverordening, in de Btw-uitvoeringsverordening en in de besluiten van de Staatssecretaris?
2. Hoe vult het Hof van Justitie het begrip aan in zijn arresten na 2011?
3. Hebben de interpretaties van het Hof van Justitie, de Btw-uitvoeringsverordening en de Staatssecretaris voor onduidelijkheden gezorgd bij organisaties met grensoverschrijdende activiteiten?

Hoofdstuk 2 zal een introductie geven aan de Nederlandse omzetbelasting en hoe deze werkt, verder zullen de deelvragen in de volgende hoofdstukken in bovenstaande volgorde worden besproken. In hoofdstuk 3 komt art. 11 van de uitvoeringsverordening aan bod en hoe deze invulling geeft aan het begrip van de vaste inrichting. Hoofdstuk 4 gaat in op de invulling die het Hof van Justitie aan het begrip geeft door verschillende arresten te bespreken. Hierin wordt elk arrest afzonderlijk geanalyseerd en benoemd welke implicatie elk arrest heeft voor de invulling van het begrip vaste inrichting. In hoofdstuk 5 wordt aandacht besteed aan de problematiek rondom de vaste inrichting. Hierin wordt teruggegrepen op de definities van de Btw-richtlijn, Btw-uitvoeringsverordening en het Hof van Justitie en de toereikendheid van deze definities wordt beoordeeld. Tot slot wordt in de conclusie met behulp van de deelvragen geprobeerd een antwoord te formuleren voor de hoofdvraag.

### 1.2.3 Afbakening

De vaste inrichting is een begrip dat vele landen gebruiken over het hele spectrum van de belastingwet. In mijn scriptie focus ik alleen op de vaste inrichting in de zin van de omzetbelasting. Ook zullen niet alle arresten over dit onderwerp aan bod komen, omdat hiervoor niet genoeg ruimte is in mijn onderzoek. De arresten die aan bod komen zijn: het Berkholz-arrest, het DFDS-arrest, het Welmory-arrest, het Dong Yang Electronics-arrest, het Titanium-arrest en de Berlin Chemie procedure. De laatste twee arresten zijn allebei lopende procedures, dus zijn er enkel prejudiciële vragen gesteld en nog geen uitspraak van het HvJ.

## 2. Inleiding tot de omzetbelasting

### 2.1 Inleiding

De omzetbelasting is een belasting waar bedrijven en consumenten dagelijks tegenaan lopen. Het zou omschreven kunnen worden als een belasting over omzet, dit houdt in dat de belasting wordt geheven over de overdracht van materiële en immateriële goederen.<sup>7</sup> Tegenwoordig, met een Nederlandse opbrengst van rond de €50 miljard, is de omzetbelasting een van de belangrijkste inkomstenbronnen voor de Nederlandse belastingdienst.<sup>8</sup>

In dit hoofdstuk wordt de Nederlandse omzetbelasting toegelicht. Hiervoor wordt eerst het ondernemerschap besproken, wanneer hier sprake van is, wat de vereisten zijn en wat het inhoudt. Vervolgens wordt de prestatie in de omzetbelasting besproken, wat hieronder valt en wanneer een prestatie als zodanig kwalificeert voor de omzetbelasting. Tot slot komt de plaats van dienst en de levering van goed aan bod en wat hieronder wordt gezien. De overige stappen, zoals vrijstellingen, maatstaf, tarief, aftrek, etc., worden in dit hoofdstuk niet verder toegelicht, omdat de kwalificatie van de vaste inrichting en de problematiek hieromheen hier niet vanaf hangt.

### 2.2 Ondernemerschap

Het begrip ‘ondernemer’ wordt omschreven als ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.<sup>9</sup> De begrippen ‘ieder’ en ‘bedrijf’ worden niet in de wet gedefinieerd, maar worden door middel van jurisprudentie vormgegeven. ‘Ieder’ betekent hier natuurlijke personen, rechtspersonen, en samenwerkingsverbanden.<sup>10</sup> Het begrip ‘bedrijf’ heeft een aantal voorwaarden, namelijk dat het een organisatie van kapitaal en arbeid moet zijn; dat het gericht moet zijn op het duurzaam deelnemen aan het economische verkeer; en dat het maatschappelijke behoeften bevredigt.<sup>11</sup> De vaste inrichting moet ook aan deze voorwaarden voldoen om als ondernemer beschouwd te worden voor de omzetbelasting. Hoewel de vaste inrichting in feite een zelfstandige ondernemer is, heeft zij geen eigen rechtsvorm, maar is

---

<sup>7</sup> Nederstigt 1964, p.34.

<sup>8</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020, p.1.

<sup>9</sup> Art. 7 lid 1 Wet OB 1968.

<sup>10</sup> HR 5 januari 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW9011.

<sup>11</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020, p.66.



onderdeel van een buitenlandse rechtspersoon. Een vaste inrichting krijgt een btw-nummer en wordt als zodanig voor de toepassing van de btw-wetgeving (nagenoeg) volkomen gelijkgesteld met een 'gewone' in het binnenland gevestigde ondernemer.

Voor de vaste inrichting geldt er echter een uitzondering in de Nederlandse opvatting van de ondernemer. Indien er sprake is van een fiscale eenheid in Nederland dan vallen de buitenlandse vestigingen, dit kan het hoofdhuis zijn, maar ook andere vaste inrichtingen, ook onder deze fiscale eenheid en is het geheel aangemerkt als één belastingplichtige. Hierdoor worden onderlinge diensten of leveringen van goederen niet gezien als een rechtshandeling voor de omzetbelasting.<sup>12</sup> Deze opvatting wordt niet ondersteund door de Europese jurisprudentie. In het Skandia-arrest gaat de Zweedse vaste inrichting op in de fiscale eenheid in Zweden waarvan zij een onderdeel uitmaakte en dus wordt het Amerikaanse hoofdhuis en de Zweedse fiscale eenheid als twee verschillende rechtspersonen gezien, waardoor de onderlinge prestaties weer belastbaar worden voor de omzetbelasting.<sup>13</sup> Het recentere Danske Bank-arrest verliep ongeveer hetzelfde, maar in deze zaak was het hoofdhuis onderdeel van een fiscale eenheid.<sup>14</sup> De Staatssecretaris heeft in het besluit van 17 december 2020 het Skandia-arrest niet overgenomen, want de Staatssecretaris beschouwt deze zaak als casuïstisch en niet breed uitlegbaar. Het Danske Bank-arrest kan hier verandering in brengen als de Staatssecretaris zijn oordeel bijstelt.

### 2.3 Prestatie

Zoals al eerder is genoemd valt onder prestaties in de omzetbelasting de levering van goederen en het verrichten van diensten. Onder levering van goederen wordt verstaan de overdracht van goederen, ook op huurkoop; de oplevering van onroerende zaken; de overgang van goederen ingevolge een vordering door of namens de overheid; en de overgang van goederen die vervolgens worden aangebracht aan een ander goed.<sup>15</sup> Verder wordt de overdracht van eigen goederen naar een andere lidstaat ook gezien als een belastbare levering, tenzij er sprake is van voorraad op afroep. Er is sprake van voorraad op afroep als

---

<sup>12</sup> Besluit van 17 december 2020, nr. 2020-25513, Stcrt. 62975.

<sup>13</sup> HvJ EU 17 september 2014, zaak C-7/13 (Skandia).

<sup>14</sup> HvJ EU 11 maart 2021, zaak C-812/19 (Danske Bank).

<sup>15</sup> Art. 3 Wet OB 1968.

een ondernemer voorraad overbrengt naar een andere lidstaat waar deze worden opgeslagen voor gebruik door een andere ondernemer. Pas als deze andere ondernemer het eigendom van de goederen krijgt is er sprake van een (intracommunautaire) levering.<sup>16</sup>

Diensten zijn alle overige prestaties die niet onder levering van goederen vallen. Hieronder vallen ook de gevallen waarbij een ondernemer, of zijn personeel, gebruik maken van een goed of het om niet verrichten van een dienst voor privédoeleinden.<sup>17</sup> Ook is er sprake van een dienst als een onderneming binnen zijn bedrijf een dienst verricht die ook door een andere onderneming kon worden verricht waarvan de belasting gedeeltelijk of geheel zou kunnen worden afgetrokken.

#### 2.4 Plaats van levering van goed en dienst

Om te bepalen waar de prestaties worden belast moet er gekeken worden naar de plaats waar deze prestaties worden vervuld. De levering van een goed wordt geacht plaats te vinden in het land waar de verzending of het vervoer aanvangt, tenzij het goed aangebracht moet worden aan een ander goed, dan is de plaats van levering waar het goed zich bevindt op het tijdstip van levering. Deze regel heeft echter een paar uitzonderingen. Bijvoorbeeld wanneer een goed wordt geleverd aan boord van een schip, vliegtuig of trein binnen de Europese Unie, dan is de plaats van vertrek de plek waar de levering plaatsvindt. Een tweede uitzondering is de verkoop op afstand, waarbij een ondernemer een levering verricht aan een persoon zonder btw-nummer in een andere lidstaat en wordt de plaats van aankomst geacht de plaats van levering te zijn. Ook kan er sprake zijn van een ketenlevering. Dit is een levering waarbij er minstens 3 schakels zijn uit minstens twee verschillende landen en de levering rechtstreeks van de eerste naar de laatste schakel gaat, wordt geacht in de laatste schakel belast te worden. De goederen moeten wel door de leverancier of in opdracht van de leverancier worden ingevoerd.<sup>18</sup>

Bij diensten daarentegen is het eerst van belang te weten of de dienst wordt verricht aan een andere, zodanig handelende, ondernemer of aan een consument. In het eerste geval wordt

---

<sup>16</sup> Art. 3a & 3b Wet OB 1968.

<sup>17</sup> Art. 4 Wet OB 1968.

<sup>18</sup> Art. 5 Wet OB 1968.

de plaats van dienst geacht te zijn verricht op de plek waar de afnemer is gevestigd.<sup>19</sup> Deze afnemer kan ook een vaste inrichting zijn. Als de vestigingsplaats niet duidelijk is, dan wordt de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de afnemer genomen als de plaats van dienst. Bij de dienstverlening aan een consument is het juist het tegenovergestelde. De uitzonderingen op deze regels zijn opgenomen in art. 6a tot en met art. 6j, waarin verschillende regels voor diensten zoals bijvoorbeeld ten aanzien van onroerende zaken, vervoersdiensten, of restaurant- en cateringdiensten. Deze artikelen wijken dus af van de hoofdregels en hebben hun eigen regels.

## 2.5 Recht op aftrek

Tot slot is het recht op aftrek van de omzetbelasting van belang. Deze aftrek van voorbelasting wordt geregeld in art. 15 Wet OB 1968. Volgens lid 1 van art. 15 kan de belasting in aftrek worden gebracht als aan de ondernemer een (intracommunautaire) levering of dienst wordt verricht door een andere ondernemer. Een speciale regel voor de vaste inrichting is opgenomen in art. 15 lid 2 onderdeel a Wet OB 1968, waarin staat dat een Nederlandse vaste inrichting ook de btw kan aftrekken van de kosten die uitsluitend toe te rekenen zijn aan de handelingen van het hoofdhuis die verricht worden in de lidstaat waarin het hoofdhuis is gevestigd. Deze regel is alleen van toepassing wanneer de handelingen in de lidstaat van het hoofdhuis en de lidstaat van de vaste inrichting leiden tot recht op aftrek.<sup>20</sup> Toch zijn de kosten niet altijd enkel toe te rekenen aan het hoofdhuis, maar ook gedeeltelijk aan de vaste inrichting zelf. Deze situatie is besproken in art. 15 lid 6 Wet OB 1968. De handelingen van de vaste inrichting en het hoofdhuis worden dan samengenomen en pro rata, in vergelijking met de algemene kosten, in aftrek gebracht, maar dan moeten de handelingen wel in beide lidstaten aftrekbaar zijn zoals eerder genoemd.

---

<sup>19</sup> Art. 6 Wet OB 1968.

<sup>20</sup> HvJ EU 24 januari 2019, zaak C-165/17 (Morgan Stanley).

## 3. De definitie van het begrip ‘de vaste inrichting’

### 3.1 Inleiding

Zoals al eerder is genoemd is de vaste inrichting qua rechtsvorm een onzelfstandig buitenlands onderdeel van een hoofdhuis. Hierdoor wordt de heffingsbevoegdheid verplaatst van de vestigingsplaats van het hoofdhuis naar die van de vaste inrichting.<sup>21</sup> Voordat aan deze verplaatsing wordt toegekomen moet er wel wettelijk sprake zijn van een vaste inrichting. In de Nederlandse omzetbelasting wordt het begrip niet gedefinieerd, enkel genoemd, bijvoorbeeld in art. 2a Wet OB 1968.<sup>22</sup> Het HvJ heeft in verschillende arresten, zoals het Berkholz-arrest en het DFDS-arrest, invulling gegeven aan het begrip ‘vaste inrichting’ voordat een Europese definitie aan het licht kwam. Pas in 2011, naar aanleiding van het ARO Lease-arrest<sup>23</sup> en het Planzer Luxembourg-arrest<sup>24</sup>, kwam deze Europese definitie van de vaste inrichting er in de Btw in de vorm art. 11 van de Btw-uitvoeringsverordening. Verder wordt het begrip omschreven door de Staatssecretaris in het besluit aftrek, het besluit vaste inrichting en het besluit snelle oplossingen.

In de volgende paragrafen wordt ingegaan op bovengenoemde definities en worden eventuele verschillen aangehaald. Paragraaf 3.2 en 3.3 zullen ingaan op de invulling van het HvJ in het Berkholz-arrest en het DFDS-arrest. In paragraaf 3.4 zal art. 11 van de Btw-uitvoeringsverordening worden besproken, verder zal in paragraaf 3.5 en 3.6 het tweetal besluiten van de Staatssecretaris worden doorgenomen en tot slot zal er een conclusie worden getrokken uit de voorgaande onderwerpen.

### 3.2 Berkholz-arrest

#### 3.2.1 Feiten

In 1985 kwam dit eerste arrest aan bod bij het HvJ. Berkholz is de exploitant van een aantal speelautomaten aan boord van twee veerboten die tussen Duitsland en Denemarken varen, terwijl Berkholz zelf in Duitsland is gevestigd.<sup>25</sup> De machines worden regelmatig onderhouden,

---

<sup>21</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020, p.95.

<sup>22</sup> Zie bijv. art. 6 Wet OB 1968.

<sup>23</sup> HvJ EU 17 juli 1997, zaak C-190/95 (ARO Lease).

<sup>24</sup> HvJ EU 28 juni 2007, zaak C-73/06 (Planzer Luxembourg).

<sup>25</sup> HvJ EU 4 juli 1985, zaak C-168/84 (Berkholz).

hersteld en vervangen door personeel van Berkholz, maar het personeel heeft geen permanente plek aan boord van de veerboten. De Duitse fiscus heeft de omzet van de speelautomaten betrokken in de Duitse omzetbelasting, aangezien hij het als inkomsten voor de hoofdvestiging van Berkholz in Duitsland ziet. Berkholz daarentegen stelt dat de speelautomaten een vaste inrichting vormen aan boord van de schepen. De Duitse rechter twijfelt hierover en besluit prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ.

### 3.2.2 Rechtsvragen

De Duitse rechter heeft twee vragen gesteld aan het HvJ, waarvan slechts de eerste slaat op de vaste inrichting. Deze vraag gaat over het feit of de exploitatie van speelautomaten op een schip dat op de volle zee vaart volgens art. 9 lid 1 van de Zesde Richtlijn een vaste inrichting is. De Zesde Richtlijn is de voorganger van de huidige Btw-richtlijn. Een uitbreiding op deze vraag is wat de kenmerken van een vaste inrichting zijn.

### 3.2.3 Beantwoording vraag

Het HvJ bespreekt in zijn antwoord als eerste het doel van art. 9 Zesde Richtlijn.<sup>26</sup> Het doel is om dubbele belasting, niet-belasten van inkomsten en bevoegdheidsconflicten met betrekking tot de plaats van dienst te voorkomen. Hiervoor staan specifieke aanknopingspunten genoemd in het artikel. Volgens het HvJ is de zetel van bedrijfsuitoefening de plaats van dienst totdat de aanknopingspunten niet meer zorgen voor een fiscaal rationele afbakening of wanneer het voor bevoegdheidsconflicten zorgt tussen lidstaten.

Uit voorgaande conclusies bepaalt het HvJ dat een inrichting anders dan de zetel pas de plaats van dienst kan zijn als er een bepaalde duurzaamheid is door middel van personeel en technische middelen die noodzakelijk zijn voor het verrichten van bepaalde diensten.<sup>27</sup> De installatie van speelautomaten die slechts een aantal keer worden onderhouden zonder permanente plek op het schip voor het personeel en de middelen zorgt ervoor dat het geen vaste inrichting is. De vaste plaats van Berkholz was ook een relevant aanknopingspunt voor

---

<sup>26</sup> HvJ EU 4 juli 1985, zaak C-168/84, r.o. 14-17 (Berkholz).

<sup>27</sup> HvJ EU 4 juli 1985, zaak C-168/84, r.o. 18-19 (Berkholz).

de belastingheffing. De duurzaamheid van personeel en technische middelen was dus de eerste voorwaarde waar een vaste inrichting aan moet voldoen volgens het HvJ.

### 3.3 DFDS-arrest

#### 3.3.1 Feiten

Ongeveer een decennium later komt het tweede arrest aan bod. DFDS is een Deense reisorganisatie met een 100%-dochtermaatschappij in Engeland. De dochtermaatschappij verkoopt rondreis pakketten voor de rekening van de moedermaatschappij.<sup>28</sup> DFDS is van mening dat de diensten met Deense omzetbelasting moeten worden belast, omdat het hoofdhuis en de vaste inrichting samen één in Denemarken gevestigde ondernemer vormen. De Engelse belastingdienst vindt daarentegen dat DFDS omzetbelasting moet betalen in Engeland, omdat de dochtermaatschappij als vaste inrichting aangemerkt dient te worden.

#### 3.3.2 Rechtsvragen

De vragen die rezen bij de Engelse rechter gaan allereerst over of volgens de Zesde Richtlijn omzetbelasting geheven moet worden in Engeland en ten tweede of Engeland als vestigingsland of als plek van vaste inrichting kan worden aangeduid.<sup>29</sup> De tweede vraag valt weer op art. 9 Zesde Richtlijn, aangezien deze zaak zich in 1995 afspeelt en de huidige Btw-richtlijn pas in 2006 in werking treedt.

#### 3.3.3 Beantwoording rechtsvragen

Het HvJ herhaalt in zijn besluit een deel van zijn oordeel in de Berkholz-zaak over art. 9 Zesde Richtlijn en dat deze alleen voor een andere plaats van inrichting zorgt als de zetel van bedrijfsuitoefening niet voor een fiscaal rationele oplossing leidt of voor conflicten zorgt.<sup>30</sup> Ook wordt de voorwaarde genoemd die uit het Berkholz-arrest voortkwam, namelijk dat er sprake moet zijn van duurzame beschikking van personeel en technische middelen om als vaste inrichting te kwalificeren.

---

<sup>28</sup> HvJ EU 20 februari 1997, zaak C-260/95, r.o. 2 (DFDS).

<sup>29</sup> HvJ EU 20 februari 1997, zaak C-260/95, r.o. 8 (DFDS).

<sup>30</sup> HvJ EU 20 februari 1997, zaak C-260/95, r.o. 18-20 (DFDS).

In het geval van dit arrest is de zetel van de moedermaatschappij niet fiscaal rationeel als vestigingsplaats aan te wijzen, omdat de rondreispakketten werkelijk in Engeland worden verkocht en dus in Engeland de werkelijke dienst wordt verricht.<sup>31</sup> Als Denemarken dus als plek van dienst zou worden aangemerkt zou dit tot verstoringen van de mededinging kunnen leiden. Tot slot was er volgens het HvJ sprake van duurzame beschikking over personeel en technische middelen bij de dochtermaatschappij en in die zin dus ook sprake van een vaste inrichting.<sup>32</sup>

### 3.4 Btw-uitvoeringsverordening EU nr. 282/2011

De Btw-uitvoeringsverordening trad in werking in 2011 ter invoering van sommige bepalingen in de Btw-richtlijn en de Zesde richtlijn.<sup>33</sup> Zo ook art. 11 Btw-uitvoeringsverordening die de bepaling 'vaste inrichting' invulling gaf ten behoeve van de werking van de art. 44, 45, 56, 58 en 192bis van de Btw-richtlijn. In al deze artikelen werd het begrip 'vaste inrichting' gebruikt zonder dat de Btw-richtlijn daar invulling aan gaf. Art. 11 Btw-uitvoeringsverordening bracht hier verandering in toen deze werd geïntroduceerd.

Voordat art. 11 Btw-uitvoeringsverordening uitgelicht kan worden, moet eerst gekeken worden naar art. 10 Btw-uitvoeringsverordening, aangezien in lid 1 en 2 van art. 11 staat dat de vaste inrichting iedere andere inrichting dan de in art. 10 bedoelde zetel van bedrijfsuitoefening is. De vaste inrichting in lid 1 slaat op art. 44 Btw-richtlijn en gaat over de inkoop-vaste inrichting die enkel B2B-diensten verricht, lid 2 gaat daarentegen over art. 45, 56 lid 2, 58 en 192bis Btw-richtlijn en slaat op de prestaties die worden geacht te zijn geleverd op de plaats waar de leverancier of de afnemer zijn gevestigd, ofwel de verkoop-vaste inrichting. In art. 10 Btw-uitvoeringsverordening staat dus een uitleg van het begrip 'zetel van bedrijfsuitoefening'. Dit is kort gezegd de plaats waar de centrale bestuurstaken van het bedrijf gevestigd zijn. Deze plaats van centrale bestuurstaken is, volgens lid 2, de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van het bedrijf worden genomen, de plaats van de statutaire zetel van het bedrijf en de plaats waar de bestuurders

---

<sup>31</sup> HvJ EU 20 februari 1997, zaak C-260/95, r.o. 22-23 (DFDS).

<sup>32</sup> HvJ EU 20 februari 1997, zaak C-260/95, r.o. 27-28 (DFDS).

<sup>33</sup> Art. 1 Uitvoeringsverordening nr.282/2011.

van het bedrijf bijeenkomen. De vaste inrichting kan dus elke vorm van bedrijfsuitoefening anders dan de voorgenoemde zijn.

Het tweede gedeelte van de begripsbepaling van art. 11 Btw-uitvoeringsverordening slaat op een aantal voorwaarden waaraan de vaste inrichting moet voldoen. Ten eerste moet er een voldoende mate van duurzaamheid zijn. Bij directe belastingen is sprake van duurzaamheid als een vaste inrichting ergens 18 maanden of langer is gevestigd.<sup>34</sup> In de loonbelasting werd een circus als vaste inrichting werd aangemerkt na ongeveer 5 maanden rondreizen in Nederland.<sup>35</sup> Volgens de Hoge Raad was het in lijn met de bedrijfsvoering van een circus om slechts kort in een land aanwezig te zijn, dus kon het worden aangemerkt als een vaste inrichting. In de omzetbelasting heeft duurzaamheid naar tijd nog niet een soortgelijke ondergrens.

Tot slot moet een vaste inrichting gekenmerkt worden door een, wat personeel en technische middelen betreft, geschikte structuur om haar diensten af te nemen en ter plaatse te kunnen gebruiken in geval van de inkoop-vaste inrichting of te verstrekken in geval van de verkoop-vaste inrichting.<sup>36</sup> Deze geschikte structuur verschilt per branche. Het HvJ heeft namelijk in de zaken ARO lease<sup>37</sup> en Planzer Luxembourg<sup>38</sup> een branchegerichte invulling gegeven aan het begrip. Dit doet het HvJ door eerst te kijken per branche waarin de vaste inrichting werkzaam is wat de kernactiviteiten zijn en gebaseerd hierop kijkt hij of de vaste inrichting deze activiteiten kan vervullen met de middelen die zij ter beschikking heeft. Hieruit volgt een aanwijzing voor andere ondernemingen wat een geschikte structuur is in hun branche.

### 3.5 Besluit vaste inrichting

De twee paragrafen hiervoor zijn ingegaan op een internationale definitie van de vaste inrichting, enerzijds op EU-niveau, anderzijds op globaal niveau, maar de besluiten van de Staatssecretaris zijn gefocust op de Nederlandse interpretatie. De Staatssecretaris gaat in het besluit vaste inrichting in op de definitie van de vaste inrichting en de jurisprudentie

---

<sup>34</sup> Skaars 1991, p.566.

<sup>35</sup> HR 13 oktober 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY4080 (Circustentenarrest).

<sup>36</sup> Art. 11 Uitvoeringsverordening nr.282/2011.

<sup>37</sup> HvJ EU 17 juli 1997, zaak C-190/95 (ARO Lease).

<sup>38</sup> HvJ EU 28 juni 2007, zaak C-73/06 (Planzer Luxembourg).



hieromtrent. Aangezien de Nederlandse omzetbelasting geen definitie van het begrip ‘vaste inrichting’ kent, is de opvatting van de Staatssecretaris van belang voor de Nederlandse praktijk. Dit besluit is een actualisering van het besluit van 21 november 2003. In dit geactualiseerde besluit wordt het Skandia-arrest<sup>39</sup> en het Morgan Stanley-arrest<sup>40</sup> meegenomen en is het in lijn gebracht met de Btw-uitvoeringsverordening en de Nederlandse btw-regelgeving.

In zijn uitleg van het begrip ‘vaste inrichting’ haalt de Staatssecretaris art. 11 Btw-uitvoeringsverordening aan. Ter aanvulling daarvan zegt hij dat de inrichting wel prestaties aan derden moet leveren en niet enkel ondersteunende activiteiten moet verrichten in het geval van een verkoop-vaste inrichting.<sup>41</sup> Verder stelt de Staatssecretaris dat er geen sprake mag zijn van duurzame exploitatie van een vermogensbestanddeel zoals genoemd in art. 7 lid 2 onderdeel b Wet OB 1968. Deze beslissing is conform de uitspraak van de Hoge Raad in een zaak over de verhuur van vakantiewoningen, waarin wordt gesteld dat slechts sprake kan zijn van een vaste inrichting als deze afhankelijk is van de ondernemer van wie zij een vestiging vormt en als zij zelf geen economisch bedrijfsrisico loopt.<sup>42</sup> Tot slot voldoet een dochtermaatschappij ook niet aan de voorwaarden van art. 11 Btw-uitvoeringsverordening, dus kan deze ook niet worden aangemerkt als een vaste inrichting.

Zoals eerder genoemd in paragraaf 2.2 van deze scriptie, wijkt de Staatssecretaris in zijn besluit af van de opvatting van het HvJ wat betreft het Skandia-arrest, waarbij het hoofdhuis in de Verenigde Staten prestaties verrichtte aan een Zweedse vaste inrichting die onderdeel was van een fiscale eenheid in Zweden. Deze prestaties werden aangemerkt als een belaste prestatie tussen de onderneming in de Verenigde Staten en de fiscale eenheid in Zweden. De Staatssecretaris kiest er echter voor om de Nederlandse wetgeving<sup>43</sup> en jurisprudentie<sup>44</sup> te volgen en het hoofdhuis als onderdeel van de fiscale eenheid te beschouwen als het wordt

---

<sup>39</sup> HvJ EU 17 september 2014, zaak C-7/13 (Skandia).

<sup>40</sup> HvJ EU 24 januari 2019, zaak C-165/17 (Morgan Stanley).

<sup>41</sup> Besluit van 17 december 2020, nr. 2020-25513, Stcrt. 62975, par. 2.2.

<sup>42</sup> HR 8 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:194.

<sup>43</sup> Art. 7 lid 4 Wet OB 1968.

<sup>44</sup> HR 14 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD6434.

meegetrokken door een vaste inrichting in Nederland. Aangezien de Staatssecretaris deze zaak als casuïstisch beschouwt is deze niet van toepassing in Nederland.

Tot slot definieert de Staatssecretaris de inkoop-vaste inrichting. Dit is een vaste inrichting die slechts B2B-diensten afneemt voor haar eigen behoeften en gebruik. Ook kan dit type vaste inrichting van ondersteunende aard zijn voor de ondernemer in tegenstelling tot de verkoop-vaste inrichting.<sup>45</sup> De inkoop-vaste inrichting is vooral van belang voor art. 6 lid 1 Wet OB 1968, aangezien die slaat op B2B-hoofddiensten.

### 3.6 Besluit snelle oplossingen

Rond dezelfde tijd als het vorige besluit werd het besluit snelle oplossingen gepubliceerd. Dit besluit is gebaseerd op de toelichting op de snelle oplossingen van de Europese Commissie. De Staatssecretaris heeft in dit besluit aangegeven in hoeverre de toelichting op de snelle oplossingen van de EU wordt gevolgd en in hoeverre hiervan wordt afgeweken. In het besluit wordt door de Staatssecretaris afgeweken van de toelichting van de Europese Commissie op het gebied van de vaste inrichting.<sup>46</sup> De vaste inrichting komt weinig aan bod in dit besluit, maar er wordt ingegaan op de regeling rondom voorraad op afroep en of dit een vaste inrichting kan zijn.

De regeling gaat over de voorraad op afroep van art. 3b Wet OB 1968. Hierbij mag de onderneming niet gevestigd zijn of een vaste inrichting hebben in het land waar de voorraad naar wordt verzonden of vervoerd.<sup>47</sup> De Europese Commissie heeft hierover gezegd in haar Toelichting dat een entrepot onder voorwaarden kan kwalificeren als vaste inrichting.<sup>48</sup> Deze voorwaarden zijn dat de leverancier de eigenaar of huurder van het entrepot moet zijn; de leverancier het entrepot rechtstreeks met eigen middelen moet beheren; en dat de leverancier over deze eigen middelen beschikt in het land waar het entrepot ligt.

---

<sup>45</sup> Besluit van 17 december 2020, nr. 2020-25513, Stcrt. 62975, par. 5.

<sup>46</sup> Besluit van 13 april 2021, nr. 2021-3736, Stcrt. 2021, 19872, par. 4.2.

<sup>47</sup> Art. 3b lid 2 onderdeel b Wet OB 1968.

<sup>48</sup> Europese Commissie december 2019, Explanatory Notes 'Quick Fixes', par 2.5.1.

De Staatssecretaris deelt deze visie niet.<sup>49</sup> Volgens hem kan er ook in het geval van een entrepot in Nederland alleen sprake zijn van een vaste inrichting als de criteria in art. 11 Btw-uitvoeringsverordening worden gevolgd, dus moet er een zekere duurzaamheid zijn en een geschikte structuur wat technische middelen en personeel betreft om diensten aan derden te verrichten. Deze regel geldt ook voor een voorraad op afroep die gehouden wordt door een buitenlandse ondernemer. Pas als er geen sprake is van een vaste inrichting bij het entrepot of de voorraad op afroep, dan kan de regeling voorraad op afroep worden toegepast.

### 3.7 Deelconclusie

Het HvJ en de Europese Unie hebben in de loop der jaren een invulling aan het begrip ‘vaste inrichting’ gegeven. De Nederlandse Staatssecretaris heeft hier een nationale interpretatie aan gegeven op grond van de HvJ jurisprudentie en de Btw-uitvoeringsverordening, maar houdt daarbij ook rekening met de nationale jurisprudentie. Allen hebben zij een aantal voorwaarden waar de vaste inrichting aan moet voldoen. Zo moet bij allemaal sprake zijn van een zetel van bedrijfsuitoefening; een vaste plaats van deze zetel; en een geschikte structuur voor het uitvoeren van de prestaties. Deze voorwaarden krijgen ook ongeveer dezelfde uitleg bij alle instanties.

Toch zijn er enkele verschillen in de uitleg van de voorgenoemde voorwaarden. De Staatssecretaris wijkt namelijk af van de Btw-uitvoeringsverordening, want de Staatssecretaris kwalificeert dochterondernemingen en voorraad op afroep of een entrepot niet als vaste inrichting. Ook kwalificeert de Staatssecretaris het duurzaam exploiteren van vastgoed niet als een vaste inrichting.

---

<sup>49</sup> Besluit van 13 april 2021, nr. 2021-3736, Stcrt. 2021, 19872, par. 4.2.

## 4. De invulling van het begrip ‘vaste inrichting’ volgens het Hof van Justitie.

### 4.1 Inleiding

Zoals eerder genoemd was er voor 2011 nog geen Europees wettelijke invulling van het begrip ‘de vaste inrichting’, wat veel discussie opleverde. De definitie van de Btw-uitvoeringsverordening in 2011 heeft Europese ondernemingen meer een idee gegeven wat er verwacht wordt van een vaste inrichting. Toch is de definitie enkel een globale omschrijving. De begrippen in de Btw-uitvoeringsverordening hebben geen verdere uitleg, waardoor interpretatieverschillen kunnen ontstaan. Deze verschillen kunnen zorgen voor onduidelijkheden die het HvJ weer moet oplossen met een aanvulling op het begrip ‘vaste inrichting’.

Dit hoofdstuk zal een aantal van deze arresten bespreken en wat voor effect zij hebben gehad op de invulling van de vaste inrichting. Het Welmory-arrest, het Dong Yang Electronics-arrest, het Titanium-arrest en de Berlin Chemie procedure komen aan bod in de volgende paragrafen. Hierin worden de feiten, rechtsvragen en de beantwoording van die vragen per arrest behandeld.

### 4.2 Daimler en Widex-arrest

#### 4.2.1 Feiten

Daimler en Widex is een gevoegde zaak, dus worden de feiten besproken van twee verschillende zaken.<sup>50</sup> Als eerste komt de zaak van autofabrikant Daimler aan bod, waarin Daimler AG, die haar zetel in Duitsland heeft, haar auto's op winteromstandigheden test op testbanen bij haar 100%-dochteronderneming in Zweden.<sup>51</sup> Daimler heeft geen eigen personeel in Zweden en laat het personeel en technische middelen voor de tests invliegen. De dochter stelt haar testbanen beschikbaar en voert met de tests samenhangende diensten uit voor Daimler. Daimler oefent geen aan btw onderworpen activiteiten uit enkel voor de verkoop van haar auto's in Duitsland noodzakelijke tests.<sup>52</sup> Voor de tests heeft Daimler echter

---

<sup>50</sup> HvJ EU 25 oktober 2012, gevoegde zaken C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex).

<sup>51</sup> HvJ EU 25 oktober 2012, gevoegde zaken C-318/11 en C-319/11, r.o. 11-13 (Daimler en Widex).

<sup>52</sup> HvJ EU 25 oktober 2012, gevoegde zaken C-318/11 en C-319/11 r.o. 14-19 (Daimler en Widex).

aankopen gedaan die geen betrekking hebben tot een in Zweden belaste prestatie, dus vraagt Daimler de voorbelasting over de aankopen terug bij de Zweedse belastingdienst, maar dit wordt geweigerd. De Zweedse belastingdienst is namelijk van mening dat Daimler een vaste inrichting heeft in Zweden.

Ten tweede komt Widex aan bod. Widex is een in Denemarken gevestigd vervaardiger van hoortoestellen en heeft een audiologische onderzoeksafdeling in Zweden.<sup>53</sup> Widex koopt goederen en diensten voor het onderzoek in Zweden. De focus is puur op het onderzoek gericht en er worden geen goederen verkocht in Zweden. Widex staat wel garant voor de lonen van vier werknemers van de onderzoeksafdeling. Verder heeft Widex een dochteronderneming in Zweden, die haar producten verkoopt en distribueert, maar de onderzoeksafdeling maakt hier geen deel van uit. Widex vraagt de voorbelasting over de aankopen ten behoeve van de onderzoeksafdeling terug bij de Zweedse belastingdienst, maar dit wordt geweigerd aangezien de belastingdienst stelt dat Widex een vaste inrichting in Zweden heeft.

#### 4.2.2 Rechtsvragen

Voor beide zaken zijn de eerste twee vragen hetzelfde, maar bij de zaak Daimler is een derde vraag toegevoegd.<sup>54</sup> Ten eerste wil de Zweedse belastingdienst uitleg over de uitdrukking 'vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht' bij een toetsing aan de toepasselijke bepalingen van het Unierecht. Verder wil de Zweedse belastingdienst weten of een belastingplichtige die in een andere lidstaat is gevestigd, geacht in Zweden een vaste inrichting te hebben als de belastingplichtige daar een onderzoeksafdeling heeft, waarbij enkel goederen en diensten zijn aangekocht voor gebruik in de onderzoeksafdeling. In geval van de Daimler zaak is bij de tweede vraag ook nog toegevoegd dat Daimler geen eigen personeel in Zweden heeft en dat de testactiviteiten noodzakelijk zijn voor de verkoop van de auto's in een andere lidstaat. Tot slot gaat de derde vraag, die enkel bij de Daimler zaak wordt gesteld, over of de tweede vraag een ander antwoord krijgt als de belastingplichtige een 100%-dochteronderneming heeft in Zweden die nagenoeg uitsluitend het doel heeft diensten te verrichten voor de testactiviteiten van de belastingplichtige.

---

<sup>53</sup> HvJ EU 25 oktober 2012, gevoegde zaken C-318/11 en C-319/11, r.o. 21-26 (Daimler en Widex).

<sup>54</sup> HvJ EU 25 oktober 2012, gevoegde zaken C-318/11 en C-319/11, r.o. 20 & 30 (Daimler en Widex).

### 4.2.3 Beantwoording rechtsvragen

Het HvJ stelt dat voor de uitdrukking ‘vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht’ een cumulatieve eis geldt. Namelijk dat er sprake moet zijn van een vaste inrichting en een verrichting van handelingen vanuit deze vaste inrichting.<sup>55</sup> Het HvJ richt zich in deze zaak slechts op het tweede criterium en oordeelt, verwijzend naar het Commissie vs Italië-arrest,<sup>56</sup> dat belastbare transacties in de lidstaat van teruggaaf beslissend zijn voor dit criterium.<sup>57</sup> Verder is het volgens het HvJ niet voldoende om enkel de mogelijkheid te hebben tot het verrichten van deze belastbare transacties om aan het criterium te voldoen.

Ter beantwoording van de tweede vraag stelt het HvJ dat een belastingplichtige die gevestigd is in een lidstaat en uitsluitend technische tests of onderzoek verricht met uitzondering van belastbare handelingen in een andere lidstaat, niet geacht kan worden geacht te beschikken over een vaste inrichting in die andere lidstaat.<sup>58</sup>

Tot slot kijkt het HvJ naar de vraag of de dochtervennootschap van Daimler kan worden aangemerkt als een vaste inrichting.<sup>59</sup> Het HvJ oordeelt dat in casu de dochteronderneming een zelfstandige belastingplichtige is en niet de afnemer is van de prestaties waarvoor Daimler de voorbelasting in aftrek wil brengen. Daarom leidt de aanwezigheid van de dochteronderneming niet tot een ander antwoord op de tweede vraag.<sup>60</sup> Ook benoemt het HvJ dat de zaak DFDS, waarin de dochteronderneming wel als een vaste inrichting werd beschouwd, slechts in een beperkt aantal situaties van toepassing is.

## 4.3 Welmory-arrest

### 4.3.1 Feiten

In deze zaak draait het om een samenwerkingsovereenkomst tussen Welmory sp. z.o.o (hierna: Welmory Polen) en Welmory Ltd. (hierna: Welmory Cyprus).<sup>61</sup> Welmory Cyprus stelt

---

<sup>55</sup> HvJ EU 25 oktober 2012, gevoegde zaken C-318/11 en C-319/11, r.o. 39 (Daimler en Widex).

<sup>56</sup> HvJ EU 16 juli 2009, zaak C-244/08 (Commissie vs Italië).

<sup>57</sup> HvJ EU 25 oktober 2012, gevoegde zaken C-318/11 en C-319/11, r.o. 40-43 (Daimler en Widex).

<sup>58</sup> HvJ EU 25 oktober 2012, gevoegde zaken C-318/11 en C-319/11, r.o. 44 (Daimler en Widex).

<sup>59</sup> HvJ EU 25 oktober 2012, gevoegde zaken C-318/11 en C-319/11, r.o. 45 (Daimler en Widex).

<sup>60</sup> HvJ EU 25 oktober 2012, gevoegde zaken C-318/11 en C-319/11, r.o. 47-51 (Daimler en Widex).

<sup>61</sup> HvJ EU 16 oktober 2014, zaak C-605/12, r.o. 13-16 (Welmory).

de domeinnaam van een veilingssite ter beschikking aan Welmory Polen en verricht alle bijkomende diensten van het onderhouden van deze site. De goederen op de veilingssite worden allemaal aangeboden voor rekening van Welmory Polen. Klanten moeten biedcredits kopen om een bod op de veilingssite te mogen uitbrengen en deze biedcredits worden door Welmory Cyprus verzorgd. Welmory Polen ontvangt dan de verkoopprijs en een vergoeding voor diensten ten behoeve aan Welmory Cyprus en Welmory Cyprus ontvangt de prijs van de biedcredits.

Welmory Polen heeft ter zake van de bovengenoemde diensten aan Welmory Cyprus geen Poolse btw in rekening gebracht, omdat zij meent dat de plaats van dienst is waar de afnemer is gevestigd, dus in Cyprus. De Poolse fiscus meent echter dat Welmory Polen wel Poolse btw verschuldigd is, aangezien Welmory Polen een vast inrichting is voor Welmory Cyprus.<sup>62</sup>

#### 4.3.2 Rechtsvragen

Het Poolse gerechtshof vraagt verduidelijking van het begrip ‘vaste inrichting’ in art. 44 Btw-richtlijn.<sup>63</sup> De vraag houdt in of er sprake is van een vaste inrichting in Polen als Welmory Polen diensten verricht aan Welmory Cyprus als Welmory Cyprus bij haar bedrijfsuitoefening gebruik maakt van de infrastructuur van Welmory Polen.

#### 4.3.3 Beantwoording rechtsvragen

Deze zaak heeft een andere benadering van het vaste inrichtingsprobleem in vergelijking met voorgaande zaken, omdat in deze zaak de plaats van dienst wordt bepaald vanuit het perspectief van de afnemer in plaats van de dienstverrichter.<sup>64</sup> Een ander verschil is dat in dit arrest de huidige Btw-richtlijn en Btw-uitvoeringsverordening wordt gebruikt in plaats van de Zesde Richtlijn. De Btw-uitvoeringsverordening was nog niet van kracht toen de zaak begon, maar het HvJ zag geen probleem met de betrekking hiervan.<sup>65</sup>

---

<sup>62</sup> HvJ EU 16 oktober 2014, zaak C-605/12, r.o. 19-24 (Welmory).

<sup>63</sup> HvJ EU 16 oktober 2014, zaak C-605/12, r.o. 29 (Welmory).

<sup>64</sup> HvJ EU 16 oktober 2014, zaak C-605/12, r.o. 38-43 (Welmory).

<sup>65</sup> HvJ EU 16 oktober 2014, zaak C-605/12, r.o. 46 (Welmory).

Toch wordt de vaste rechtspraak met als basis art. 9 Zesde Richtlijn gebruikt voor de beantwoording van deze rechtsvraag.<sup>66</sup> Het HvJ oordeelt namelijk dat art. 44 Btw-richtlijn dezelfde uitleg kan genieten. Voor dit artikel is dus ook het voornaamste aanknopingspunt de zetel van bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige, pas als deze plaats geen rationele oplossing geeft of zorgt voor conflict, dan wordt een andere inrichtingsplaats overwogen.

Voordat deze andere inrichtingsplaats kan worden aangemerkt moet hij worden omschreven. De vaste inrichting is in dit geval niet heel verschillend van de voorgaande arresten, omdat in deze zaak ook sprake moet zijn van een voldoende mate van duurzaamheid en een geschikte structuur wat personeel en technische middelen betreft.<sup>67</sup> Welmory Cyprus kan de website ter beschikking stellen en de biedcredits aanbieden zonder dat zij zich vestigt in Polen, maar volgens het HvJ is dit niet een doorslaggevend argument. Deze bijzondere economische activiteiten behoeven op zijn minst een geschikte structuur qua personeel en technische middelen, zoals bijvoorbeeld servers en software. Het HvJ gaf de opdracht aan de verwijzende rechter om zelf te kijken of er sprake was van een vaste inrichting als aan de voorgenoemde voorwaarden wordt gehouden.

## 4.4 Dong Yang Electronics-arrest

### 4.4.1 Feiten

Dong Yang Electronics is een in Polen gevestigde onderneming die printplaten assembleert.<sup>68</sup> Dit gebeurt op grond van een overeenkomst met het Koreaanse LG Display Co. (hierna: LG Korea) en LG Korea verzekert Dong Yang dat er geen sprake is van een vaste inrichting in Polen, dus hoeft er geen Poolse btw in rekening worden gebracht. De Poolse fiscus stelt daarentegen dat er wel degelijk sprake is van een vaste inrichting in de vorm van de dochteronderneming LG Polen en dat Dong Yang dit had kunnen weten door beter onderzoek te doen.

---

<sup>66</sup> HvJ EU 16 oktober 2014, zaak C-605/12, r.o. 53-56 (Welmory).

<sup>67</sup> HvJ EU 16 oktober 2014, zaak C-605/12, r.o. 57-65 (Welmory).

<sup>68</sup> HvJ EU 7 mei 2020, zaak C-547/18, r.o. 8-14 (Dong Yang Electronics).



#### 4.4.2 Rechtsvragen

Art. 44 Btw-richtlijn en art. 11 Btw-uitvoeringsverordening worden in deze zaak onder de loep genomen.<sup>69</sup> Het Poolse gerechtshof vraagt zich namelijk af of in de zin van voorgaande artikelen voortkomt dat de enkele omstandigheid dat een vennootschap met een zetel buiten de EU beschikt over een vaste inrichting in Polen als deze vennootschap hier een dochteronderneming heeft. Verder was de vraag of een derde een zekere onderzoeksplicht heeft om te bepalen of er sprake is van een vaste inrichting van de buiten EU gevestigde onderneming.

#### 4.4.3 Beantwoording rechtsvragen

Het HvJ gaat wederom in op de wettekst van art. 44 Btw-richtlijn en art. 11 Btw-uitvoeringsverordening.<sup>70</sup> Hieruit volgt dat niet kan worden uitgesloten dat LG Korea een vaste inrichting heeft in Polen in de vorm van een dochteronderneming, maar dit betekent niet dat iedere dochter van een onderneming gevestigd in een derde land kwalificeert als een vaste inrichting. De juridische vorm van een onderneming is dus niet van belang. De materiële voorwaarden van onder andere de Btw-uitvoeringsverordening in het licht van de economische en commerciële realiteit zijn de belangrijkste aspecten waaraan een vaste inrichting moet voldoen.

### 4.5 Titanium-arrest

#### 4.5.1 Feiten

Titanium, gevestigd in Jersey, bezit vastgoed in Oostenrijk en verhuurt dit aan Oostenrijkse ondernemers.<sup>71</sup> Titanium heeft een Oostenrijkse vastgoedbeheerder aangewezen voor het beheer van het vastgoed en deze onderneming verzorgt beherende en ondersteunende handelingen. Over de huur die Titanium ontvangt heeft zij geen Oostenrijkse omzetbelasting gerekend, omdat zij ervan is overtuigd dat er geen sprake is van een vaste inrichting in Oostenrijk aangezien zij geen eigen personeel in dienst heeft daar. De Oostenrijkse belastingdienst is het hier echter niet mee eens en vindt dat er wel een vaste inrichting in Oostenrijk aanwezig is.

---

<sup>69</sup> HvJ EU 7 mei 2020, zaak C-547/18, r.o. 22 (Dong Yang Electronics).

<sup>70</sup> HvJ EU 7 mei 2020, zaak C-547/18, r.o. 24-33 (Dong Yang Electronics).

<sup>71</sup> HvJ EU 20 december 2019, zaak C-931/19 (Titanium).

#### 4.5.2 Rechtsvragen

De Oostenrijkse rechtbank wil een verduidelijking van het begrip ‘de vaste inrichting’ met name op de invulling van de voorwaarde van de duurzaamheid wat personeel en technische middelen betreft. De rechtbank vindt namelijk dat het onduidelijk is of inzet van eigen personeel noodzakelijk is of dat personeel afwezig mag zijn als deze niet nodig is voor de uitgevoerde dienst.

#### 4.5.3 Beantwoording rechtsvragen

Bij dit arrest was het volgens het HvJ niet duidelijk of het om een inkoop- of een verkoop-vaste inrichting ging, dus is deze regeling doorgetrokken tot beide.<sup>72</sup> Net als in voorgaande zaken speelt hier de geschikte structuur qua technische middelen en personeel een belangrijke rol.<sup>73</sup> In dit geval heeft Titanium geen eigen personeel in Oostenrijk waardoor het bedrijf niet zelfstandig kon handelen in deze lidstaat.<sup>74</sup> Volgens het HvJ voldoet Titanium hierdoor niet aan de criteria van de vaste inrichting van de Btw-richtlijn en de Btw-uitvoeringsverordening. Daarom oordeelt het HvJ dat er geen sprake kan zijn van een vaste inrichting in de zin van art. 43, 44 en 45 Btw-richtlijn.

### 4.6 Berlin Chemie procedure

#### 4.6.1 Feiten

Het Duitse Berlin Chemie handelt in farmaceutische producten in Roemenië en distribueert deze vanuit een opslagplaats daar.<sup>75</sup> In 2011 richt Berlin Chemie een Roemeense kleindochter op genaamd Berlin Chemie AM (hierna: BCAM) die onder andere reclame-, marketing- en ondersteunende werkzaamheden verricht. BCAM veronderstelt dat de diensten geacht te worden verricht in Duitsland en brengt geen Roemeense omzetbelasting in rekening. De Roemeense fiscus stelt juist het tegenovergestelde, omdat hij vindt dat Berlin Chemie over voldoende personeel en technische middelen beschikt om BCAM als vaste inrichting aan te merken.

---

<sup>72</sup> HvJ EU 20 december 2019, zaak C-931/19, r.o. 41 (Titanium).

<sup>73</sup> HvJ EU 20 december 2019, zaak C-931/19, r.o. 42-43 (Titanium).

<sup>74</sup> HvJ EU 20 december 2019, zaak C-931/19, r.o. 44-46 (Titanium).

<sup>75</sup> HvJ EU 22 juli 2020, zaak C-333/20 (Berlin Chemie).

#### 4.6.2 Rechtsvragen

De Roemeense rechter vraagt om een verduidelijking van het begrip ‘de vaste inrichting’. De focus ligt hierbij op de vraag of er sprake kan zijn van een vaste inrichting als het hoofdhuis zelf niet volledig beschikt over het personeel en de technische middelen, maar de gelieerde vennootschap wel en deze volledig inzet voor het belang van het hoofdhuis.<sup>76</sup>

#### 4.6.3 Beantwoording rechtsvragen

Deze zaak is nog niet afgerond, dus de vragen zijn hierbij nog niet beantwoord.

### 4.7 Deelconclusie

Het HvJ heeft door de jaren heen vele vragen over de vaste inrichting moeten beantwoorden en sommige vragen zijn nog niet aan bod gekomen.<sup>77</sup> De meeste vragen gingen over een nadere uitleg van de, in die tijd relevante, artikelen die sloegen op de vaste inrichting in het kader van de relevante casus. Het besloeg een breed scala aan ondernemingen en diensten, toch beantwoordde het HvJ de vragen redelijk eenduidig. Het was van groot belang dat eerst gekeken werd naar de zetel van het bedrijf en pas als deze niet voor een fiscaal rationele oplossing zorgde zou er gekeken worden naar een andere inrichting. Deze inrichting moest beschikken over een geschikte structuur wat betreft personeel en technische middelen om te kwalificeren als een vaste inrichting. Tot slot was de uitleg van deze geschikte structuur branchegericht.

---

<sup>76</sup> HvJ EU 22 juli 2020, zaak C-333/20 (Berlin Chemie).

<sup>77</sup> Zie bijv. HvJ EU 22 juli 2020, zaak C-333/20 (Berlin Chemie).

## 5. De vaste inrichtingsproblematiek

### 5.1 Inleiding

De vorige twee hoofdstukken hebben een voorzet gegeven voor de verscheidene invullingen van de vaste inrichting. Het HvJ, de Europese Commissie en de Nederlandse Staatssecretaris zijn allen aan bod gekomen met hun interpretatie. De interpretaties zijn op sommige punten verschillend, maar ze komen neer op hetzelfde principe van een geschikte structuur van personeel en technische middelen en duurzaamheid. De vraag die dan rijst is: Waardoor ontstaat de problematiek rondom de vaste inrichting?

In dit hoofdstuk zal er een antwoord worden gezocht voor de voorgaande vraag door te kijken naar: a) de prejudiciële vragen ten opzichte van de dochteronderneming; b) de prejudiciële vragen ten opzichte van het personeel en de technische middelen; c) en het Skandia-arrest. In deze analyses zal vakliteratuur aan bod komen die dieper in zal gaan op de stof van de voorgaande hoofdstukken.

### 5.2 Dochteronderneming

Een onderwerp waar vaak prejudiciële vragen over wordt gesteld is of een dochteronderneming aangemerkt kan worden als een vaste inrichting.<sup>78</sup> Normaal gesproken is een dochteronderneming een zelfstandige entiteit die niet als een onzelfstandige vaste inrichting kan worden aangemerkt.<sup>79</sup> In de Btw-uitvoeringsverordening wordt genoemd in art. 11 dat de vaste inrichting elke entiteit betreft anders dan die genoemd in art. 10. Art. 10 Btw-uitvoeringsverordening slaat op de ondernemingen waar bestuurstaken worden vervuld, wat dus slaat op zelfstandige ondernemingen waaronder dochterondernemingen vallen. Ook de Staatssecretaris heeft in zijn Besluit Vaste Inrichting geoordeeld dat een dochteronderneming geen vaste inrichting kan zijn. Toch bewijzen het DFDS-arrest<sup>80</sup> en het Dong Yang Electronics-arrest<sup>81</sup> het tegendeel. In dit arrest kenmerkte het HvJ een dochteronderneming namelijk als een vaste inrichting en hier kwam veel kritiek op.

---

<sup>78</sup> Zie bijv. HvJ EU 20 februari 1997, zaak C-260/95 (DFDS).

<sup>79</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020, p.95.

<sup>80</sup> HvJ EU 20 februari 1997, zaak C-260/95 (DFDS).

<sup>81</sup> HvJ EU 7 mei 2020, zaak C-547/18 (Dong Yang Electronics).

DFDS werd geacht een eenmalig afwijking te zijn om heffing van omzetbelasting te verzekeren, aangezien de verkoop van reizen in Denemarken onbelast bleef.<sup>82</sup> Het HvJ wilde deze constructie voorkomen, dus kwam het besluit om de dochteronderneming als vaste inrichting te zien. De vraag die hierdoor rees was of het HvJ zo ver mag gaan in zijn uitleg om te verzekeren dat er omzetbelasting wordt geheven. Van Kesteren & Soltysik vinden van niet en zeggen dat het HvJ te ver is gegaan in hoeverre de fiscale waardering anders is dan de civielrechtelijke werkelijkheid.<sup>83</sup> Toch gingen beiden ervanuit dat dit een uitzonderlijke uitkomst was.

De critici leken gelijk te krijgen in hun veronderstelling in de arresten Daimler en Widex.<sup>84</sup> Daarin werd de zelfstandigheid van de dochters van beide ondernemingen bevestigd en werden zij niet aangemerkt als vaste inrichtingen. Het HvJ merkt in deze gevoegde zaak op dat deze anders is dan het DFDS-arrest, aangezien daar, bij de bepaling van de werkelijke plaats van dienst, rekening is gehouden met de economische realiteit in plaats van met de onafhankelijke status van de dochteronderneming.

In 2014 kwam dezelfde vraag aan bod in het Welmory-arrest. Het HvJ heeft echter afgezien van beantwoording van de vraag over de vaste inrichting en heeft de nationale rechter de taak gegeven om te oordelen of er sprake was van een vaste inrichting. Toch kon het HvJ de vraag niet lang onbeantwoord laten, want in het Dong Yang Electronics-arrest kwam hij weer aan bod.<sup>85</sup> Het HvJ oordeelde hier dat de aanwezigheid van een dochteronderneming niet gelijk betekent dat in een land een vaste inrichting aanwezig is, maar dat de voorwaarden van de Btw-uitvoeringsverordening en de economische realiteit ervoor kunnen zorgen dat de dochter wel kan kwalificeren als vaste inrichting.

De voorgenoemde economische realiteit wordt niet verder gedefinieerd door het HvJ. Merckx geeft in haar commentaar op de zaak aan wat zij denkt dat onder de economische realiteit

---

<sup>82</sup> Sanders, J. (2014). Een vaste inrichting van de vaste inrichting? BtwBrief, 2014/113, p. 4.

<sup>83</sup> Van Kesteren, H.W.M. & Soltysik, M.W.C. (2007). Misbruik en onvoltooide harmonisatie. WFR, 2007/481, par. 3.1.

<sup>84</sup> HvJ EU 25 oktober 2012, gevoegde zaken C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex).

<sup>85</sup> HvJ EU 7 mei 2020, zaak C-547/18 (Dong Yang Electronics).

valt en dus wanneer een dochter een vaste inrichting kan zijn.<sup>86</sup> Volgens Merkx is het van belang dat een onderneming duurzaam gebruik moet kunnen maken van het personeel en de technische middelen van een andere onderneming, bijvoorbeeld de dochteronderneming. Deze andere onderneming aan twee voorwaarden voldoen, namelijk: dat de zij niet, zonder dat zij toestemming heeft van het hoofdhuis, diensten aan anderen mag verrichten; en dat de uitbestedende onderneming strikte aanwijzingen en richtlijnen moet kunnen geven aan het personeel over de wijze waarop zij moeten handelen en de middelen in moeten zetten. Als aan deze twee voorwaarden wordt voldaan is de economische realiteit dat de andere onderneming de terbeschikkingstelling van personeel en technische middelen als dienst moet aanmerken in plaats van eventueel een andere genoemde dienst. Zij handelt dus niet meer als zelfstandige en kan worden aangemerkt als een vaste inrichting. De definitie van Merkx geeft echter alleen een idee van wanneer een dochteronderneming een vaste inrichting is. Zonder de definitie van het HvJ zal er onduidelijkheid blijven bestaan.

### 5.3 Geschikte structuur

De tweede voorwaarde waarover veel vragen worden gesteld aan het HvJ is de voorwaarde van de geschikte structuur. Deze structuur wordt genoemd in art. 11 Btw-uitvoeringsverordening en is geschikt als er personeel en technische middelen aanwezig zijn, maar deze eis kan breed worden geïnterpreteerd. Hierdoor zijn discussies ontstaan, zoals de discussie of de eis van personeel en middelen cumulatief is.<sup>87</sup> Ook is het de vraag of het eigen personeel en middelen moeten zijn of dat ze ook ingehuurd mogen worden.<sup>88</sup> Deze discussies zouden dus voor verwarring kunnen zorgen bij ondernemingen.

In 2005 maakte A-G Póitares Maduro in zijn conclusie een observatie over de vereiste van personeel en technische middelen.<sup>89</sup> Het arrest in kwestie was die van RAL Channel Islands, waarbij er speelautomaten in het Verenigd Koninkrijk werden geëxploiteerd. A-G Póitares Maduro stelde dat personeel in dit kader niet nodig was aangezien de speelautomaten, zonder de tussenkomst van personeel, contracten kan afsluiten met de gebruikers en deze vervolgens

---

<sup>86</sup> HvJ EU 7 mei 2020, zaak C-547/18, BNB 2020/102 m. nt. M.M.W.D Merkx, par. 4 (Dong Yang Electronics).

<sup>87</sup> HvJ EU 12 mei 2005, zaak C-452/03 (concl. A-G M. Póitares Maduro, par. 55-57) (RAL Channel Islands).

<sup>88</sup> Wenting, N. & Geersheuvelds, E.A.M. (2020). De vaste inrichting: duurzaam ter plaatse en toch in beweging. BTW-bulletin, 2020/83.

<sup>89</sup> HvJ EU 12 mei 2005, zaak C-452/03 (concl. A-G M. Póitares Maduro, par. 55-57) (RAL Channel Islands).

ook kan uitvoeren. Het HvJ concludeert uiteindelijk dat er inderdaad sprake is van een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk en dat de omzetbelasting daar moet worden belast.<sup>90</sup>

Het Welmory-arrest had eenzelfde probleemstelling met enkel technische middelen die ter beschikking stonden aan het hoofdhuis en niet het personeel.<sup>91</sup> Het HvJ gaf echter geen eenduidig antwoord op deze casus en zei dat de nationale rechter zelf moest oordelen of er sprake was van een vaste inrichting. Daarentegen hebben Merckx en Jovanovic zich hier wel over uitgelaten.<sup>92</sup> Zij stellen dat in het Welmory-arrest niet mogelijk is om enkel op grond van de technische middelen uit te gaan van een vaste inrichting, omdat de aard van de diensten niet zonder personeel kunnen worden voltooid. Toch denken zij dat het mogelijk is om een vaste inrichting zo te kwalificeren als er enkel technische middelen aanwezig zijn. Toch zal de discussie blijven bestaan als het HvJ geen eenduidig antwoord geeft op dit soort vragen.

Ten slotte is er een discussie ontstaan over de vraag of het hoofdhuis over personeel en technische middelen zelf moet beschikken of dat deze ook ingehuurd mogen worden. Uit de tekst van art. 11 Btw-uitvoeringsverordening komt het antwoord niet naar voren, maar in de zaak ARO Lease leek het HvJ een antwoord te hebben gegeven.<sup>93</sup> Hieruit kwam naar voren dat een inrichting moet beschikken over eigen personeel om als vaste inrichting te kunnen worden aangemerkt. Toch rustte de discussie na deze uitspraak niet. Hoewel het Titanium-arrest bevestigde dat een onderneming over eigen personeel moet beschikken om aan de criteria van de vaste inrichting te voldoen,<sup>94</sup> ligt de Berlin Chemie procedure nog bij het HvJ. Hierin staat de vraag centraal of er sprake is van een vaste inrichting als het hoofdhuis zelf niet volledig beschikt over het personeel en technische middelen, maar een gelieerde vennootschap wel. Ook zet deze vennootschap zich volledig in voor het belang van het hoofdhuis.<sup>95</sup> Deze zaak heeft dus een extra stap ten opzichte van het Titanium-arrest met een gelieerde partij en het HvJ kan dus een andere uitspraak doen, wat voor meer vragen kan zorgen.

---

<sup>90</sup> HvJ EU 12 mei 2005, zaak C-452/03, r.o. 33 (RAL Channel Islands).

<sup>91</sup> HvJ EU 16 oktober 2014, zaak C-605/12 (Welmory).

<sup>92</sup> Jovanovic, N. & Merckx, M.M.W.D. (2015). Het begrip 'vast inrichting': stand van zaken na Welmory. BTW-bulletin, 2015/22.

<sup>93</sup> HvJ EU 17 juli 1997, zaak C-190/95 (ARO Lease).

<sup>94</sup> HvJ EU 20 december 2019, zaak C-931/19 (Titanium).

<sup>95</sup> HvJ EU 22 juli 2020, zaak C-333/20 (Berlin Chemie).

## 5.4 Skandia-arrest

Zoals al eerder is genoemd in paragraaf 3.5 wijkt de Staatssecretaris in zijn besluit af van de uitspraak van het Skandia-arrest.<sup>96</sup> Deze afwijking was gebaseerd op een Nederlandse zaak waarin de uitspraak niet in lijn was met het Skandia-arrest en de Staatssecretaris besloot de Nederlandse zaak te volgen.<sup>97</sup> Dit is echter niet zo eenvoudig. De Europese Commissie kan het namelijk niet eens zijn met de Staatssecretaris en een inbreukprocedure beginnen om zijn besluit tegen te gaan.<sup>98</sup> Deze inbreukprocedure is niet gestart. Het is de vraag of de Europese Commissie hierbij blijft, aangezien het recente Danske Bank-arrest de uitspraak van het Skandia-arrest weer bevestigd.<sup>99</sup> De verwachting is dat de Staatssecretaris niet afziet van zijn eerdere besluit en dus ook het Danske Bank-arrest niet zal meenemen in zijn beleid.<sup>100</sup> Wenting & Ter Haar denken dat belastingplichtigen voorlopig kunnen vertrouwen op het besluit. Ook Merx denkt dat het besluit zal blijven staan, aangezien zij stelt dat het Danske Bank-arrest casuïstisch is en enkel aansluit op en oordeelt over de implementatie van art. 11 Btw-uitvoeringsverordening in Denemarken.<sup>101</sup> Ook Van Norden en Reiniers menen dat dit arrest geen consequenties heeft voor de reikwijdte van de Nederlandse fiscale eenheid.<sup>102</sup> Cornielje en Gennep zijn het hier daarentegen niet mee eens en denken dat het arrest wel degelijk tot een algemene opvatting kan leiden.<sup>103</sup> Dit leidt naar hun mening tot mogelijke twijfel over de toelaatbaarheid van art. 7 lid 4 Wet OB 1968, aangezien deze in strijd zou zijn met het Danske Bank-arrest. Toch denken zij niet dat de Nederlandse regeling van de fiscale eenheid in strijd is met het Unierecht, maar dit kan niet met zekerheid worden gezegd.

---

<sup>96</sup> Besluit van 17 december 2020, nr. 2020-25513, Stcrt. 62975.

<sup>97</sup> HR 14 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD6434.

<sup>98</sup> Vakstudie Nieuws (2016). Reactie Staatssecretaris op vragen over btw-vraagstukken. V-N, 2016/39.19, p.7.

<sup>99</sup> HvJ EU 11 maart 2021, zaak C-812/19 (Danske Bank).

<sup>100</sup> Wenting, N. & Ter Haar, S.A. (2021). HvJ Danske Bank (Skandia 2.0): de ontkoppeling van het hoofdhuis. BTW-bulletin, 2021/40, p. 4.

<sup>101</sup> Merx, M.M.W.D. (2021). Prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting belast indien hoofdhuis zonder vaste inrichting onderdeel is van fiscale eenheid. FED, 2021/51.

<sup>102</sup> Van Norden, G.J. & Reiniers, I.H.T. (2021). Het arrest Danske Bank: fiscale eenheid btw ingeperkt? WFR, 2021/97.

<sup>103</sup> Cornielje, S.B. & Van Gennep, L.S.M.M. (2021). De onbegrijpelijke eenvoud van het Danske Bank-arrest. MBB, 2021/25.



## 5.5 Deelconclusie

De vaste inrichtingsproblematiek komt voor in verschillende vormen. Zo zijn er problemen rondom de kwalificatie van de dochteronderneming als een vaste inrichting. De Btw-uitvoeringsverordening stelt dat dochterondernemingen hier niet onder vallen waar de Staatssecretaris het mee eens is. Het HvJ is hier minder zeker van en geeft twee verschillende antwoorden. De geschikte structuur kwam als tweede aan bod, waarbij de Btw-uitvoeringsverordening een brede interpretatie naliet. Het HvJ geeft ook geen eenduidig antwoord. Aan de ene kant kon er sprake zijn van een vaste inrichting met enkel technische middelen, terwijl in een andere zaak hierover geen duidelijk antwoord kwam. Ook wordt er getwist over het feit of de personeels- en technische middeleneis cumulatief is of niet. Het HvJ meende van wel, maar een nieuwe zaak kan dit antwoord veranderen. Tot slot is er discussie of de Staatssecretaris uitspraken van het HvJ kan weglaten uit zijn besluiten. Het leek mogelijk te zijn, maar door een recente uitspraak zou dit kunnen veranderen. Al deze voorgenoemde punten zijn punten van discussie die voor onduidelijkheden zorgen bij ondernemingen met mogelijke vaste inrichtingen.

## 6. Conclusie

### 6.1 Samenvatting

De vaste inrichting is een begrip dat al vele jaren wordt gebruikt en op verschillende manieren wordt gedefinieerd. In 2011 kwam de huidige definitie naar voren in de omzetbelasting in de vorm van artikel 11 Btw-uitvoeringsverordening. Hiervoor was het begrip nog niet gedefinieerd in de omzetbelasting. De Nederlandse omzetbelasting had voor 2011 ook nog geen definitie van de vaste inrichting, maar nadat de Btw-uitvoeringsverordening een beschreef, gebruikte de Nederlandse Staatssecretaris van Financiën deze definitie voor een Nederlandse uitleg. Alle definities kwamen op ongeveer dezelfde principes uit, namelijk dat bij alle definities sprake moet zijn van een zetel van bedrijfsuitoefening; dat deze zetel een vaste plaats moet hebben; en dat deze zetel een geschikte structuur moet bezitten om zijn prestaties te kunnen uitvoeren.

Toch was deze definitie, of voorgaande definities, niet genoeg om alle onzekerheden rondom de definitie van de vaste inrichting weg te nemen. Deze onduidelijkheden zorgden voor verschillende interpretaties door bedrijven en belastingdienst, waar arresten uit voortkwamen. Deze zaken eindigden regelmatig in prejudiciële vragen aan het HvJ. Vaak gingen de vragen over een verdere uitleg van de definitie en haar voorwaarden. Volgens het HvJ is het van belang om eerst te onderzoeken of de zetel van het bedrijf een fiscaal rationele oplossing geeft voor de belastingheffing. Als deze zetel geen fiscaal rationele oplossing geeft dan moet pas een andere inrichting in aanmerking worden genomen voor de belastingheffing. Deze andere inrichting moet een geschikte structuur wat betreft personeel en technische middelen hebben en dit kan verschillen per branche.

De uitspraken van het HvJ waren echter niet altijd in overeenstemming met elkaar. De dochteronderneming als een vaste inrichting is hier een voorbeeld van, net als personeels- en technische middelen eis van vaste inrichtingen. Het HvJ geeft bij zaken over deze onderwerpen onduidelijke of zelfs tegenstrijdige antwoorden. De Staatssecretaris heeft in het geval van de dochteronderneming geprobeerd duidelijkheid te krijgen door tegenstrijdige arresten achterwege te laten en de dochteronderneming niet als een vaste inrichting te kwalificeren. De vraag is echter of de Staatssecretaris hier het recht toe heeft.

## 6.2 Beantwoording onderzoeksvraag

De onderzoeksvraag luidde als volgt: *Is de Nederlandse invulling van het begrip ‘vaste inrichting’, in verhouding tot de Europese regelgeving en jurisprudentie, nog voldoende?*

Over het algemeen komt de Nederlandse definitie van de vaste inrichting overeen met de definities van de Europese wetgeving en het HvJ. Toch zijn er enkele verschillen. Zo stelt de Staatssecretaris dat een dochteronderneming niet voldoet aan art. 11 Btw-uitvoeringsverordening en dus geen vaste inrichting kan vormen ook al oordeelt het HvJ in het DFDS-arrest en het Dong Yang-arrest het tegenovergestelde. Het tweede punt in het besluit van de Staatssecretaris wat niet overeenstemt met het oordeel van het HvJ in de zaken Skandia en Danske Bank. De Staatssecretaris is onder de veronderstelling dat het Skandia-arrest van casuïstische aard was, maar met het Danske Bank-arrest die het Skandia-arrest bevestigd lijkt dit een minder sterk punt te worden. Ook gaat de Staatssecretaris in tegen de Europese Commissie door entrepots strengere criteria te geven om als vaste inrichting te kwalificeren. Hierbij volgt hij de criteria in art. 11 Btw-verordening.

Toch zijn deze verschillen niet groot genoeg om te oordelen dat de Nederlandse invulling niet voldoende is in verhouding tot de Europese regelgeving en jurisprudentie. De besluiten van de Staatssecretaris zijn namelijk nog niet betwist door de Europese Commissie of het HvJ, dus is zijn interpretatie geldig en voldoende in vergelijking met de Europese invulling. De gebundelde invulling van de Staatssecretaris, de Europese regelgeving en het HvJ kan echter wel gedefinieerd worden als onvoldoende. De onduidelijkheden en tegenstrijdigheden besproken in deze scriptie zijn een indicatie van een tekortkoming in de huidige definitie en uitleg van het begrip ‘de vaste inrichting’. Bedrijven en belastingdiensten kampen met onzekerheden en deze kunnen leiden tot een lager belastinginkomen en grensoverschrijdende conflicten. Daarom moet de definitie worden uitgebreid om een beter en duidelijker beeld te schetsen voor bedrijven en overheden.

## Literatuurlijst

### Boeken

- Van Hilten, M.E. & van Kesteren, H.W.M. (2020). *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer
- Nederstigt, W.F. (1964). *Economische beoordeling van omzetbelastingen*. Deventer: Wolters Kluwer
- Skaars, A.A. (1991). *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*. Deventer-Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers

### Tijdschriften

- Merkx, M.M.W.D. (2006). De vaste inrichting in de Europese BTW. *WFR*, 2006/920.
- Van Kesteren, H.W.M. & Soltysik, M.W.C. (2007). Misbruik en onvoltooide harmonisatie. *WFR*, 2007/481.
- Sanders, J. (2014). Een vaste inrichting van de vaste inrichting? *BtwBrief*, 2014/113.
- Jovanovic, N. & Merqx, M.M.W.D. (2015). Het begrip 'vaste inrichting': stand van zaken na Welmory. *BTW-bulletin*, 2015/22.
- Vakstudie Nieuws (2016). Reactie Staatssecretaris op vragen over btw-vraagstukken. *V-N* 2016/39.19.
- Wenting, N. (2020). Nieuwe prejudiciële vragen over diensten hoofdhuis aan vaste inrichting: Skandia 2.0. *BTW-bulletin*, 2020/17.
- Wenting, N. & Geersheuvelds, E.A.M. (2020). De vaste inrichting: duurzaam ter plaatse en toch in beweging. *BTW-bulletin*, 2020/83.
- Luiken, A.M. (2020). Dubbele geaardheid: zowel een dochtervennootschap als een vaste inrichting. *BtwBrief*, 2020/52.
- Cornielje, S.B. & Van Gennep, L.S.M.M. (2021). De onbegrijpelijke eenvoud van het Danske Bank-arrest. *MBB*, 2021/25.
- Van Norden, G.J. & Reiniers, I.H.T. (2021). Het arrest Danske Bank: fiscale eenheid btw ingeperkt? *WFR*, 2021/97.
- Merkx, M.M.W.D. (2021). Prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting belast indien hoofdhuis zonder vaste inrichting onderdeel is van fiscale eenheid. *FED*, 2021/51.
- Wenting, N. & ter Haar, S.A. (2021). HvJ Danske Bank (Skandia 2.0): de ontkoppeling van het

hoofdhuis. *BTW-bulletin*, 2021/40.

## Jurisprudentie

HR 13 oktober 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY4080 (Circustentenaarrest)

HR 5 januari 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW9011

HR 8 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:194

HvJ EU 4 juli 1985, zaak C-168/84 (Berkholz)

HvJ EU 20 februari 1997, zaak C-260/95 (DFDS)

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

HvJ EU 12 mei 2005, zaak C-452/03 (RAL Channel Islands)

HvJ EU 19 april 2007, zaak C-73/06 (Planzer Luxembourg)

HvJ EU 25 oktober 2012, gevoegde zaken C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex)

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

HvJ EU 16 oktober 2014, zaak C-605/12 (Welmory)

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

HvJ EU 20 december 2019, zaak C-931/19 (Titanium)

HvJ EU 7 mei 2020, zaak C-547/18 (Dong Yang Electronics)

HvJ EU 22 juli 2020, zaak C-333/20 (Berlin Chemie)

HvJ EU 11 maart 2021, zaak C-812/19 (Danske Bank)

HvJ EU 12 mei 2005, zaak C-452/03 (concl. A-G M. Poiares Maduro)

HvJ EU 7 mei 2020, C-547/18, BNB 2020/102 m. nt. M.M.W.D Merckx

HvJ EU 7 mei 2020, C-547/18, V-N 2020/25.14 m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws

## Besluiten

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2020, nr. 2020-25513, *Stcrt.* 2020, 62975

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 13 april 2021, nr. 2021-3736, *Stcrt.* 2021, 19872

## Wetsartikelen

Artikel 3 Wet op de omzetbelasting 1968

Artikel 3a Wet op de omzetbelasting 1968

Artikel 3b Wet op de omzetbelasting 1968

Artikel 4 Wet op de omzetbelasting 1968

Artikel 5 Wet op de omzetbelasting 1968

Artikel 6 Wet op de omzetbelasting 1968

Artikel 44 Btw-richtlijn 2006/112/EG

Artikel 45 Btw-richtlijn 2006/112/EG

Artikel 1 Uitvoeringsverordening EU nr. 282/2011

Artikel 10 Uitvoeringsverordening EU nr. 282/2011

Artikel 11 Uitvoeringsverordening EU nr. 282/2011