



Erasmus
School of
Economics

DE INVLOED VAN DIGITALISERING OP HET FUNCTIONEREN VAN DE VASTE INRICHTING IN DE BTW

Is het vaste inrichting begrip nog doelmatig?

Naam student: Martien van Hengel

Studentnummer: 540489mh

Begeleider: M.M.W.D. Merkx

Tweede beoordelaar: P. Oerlemans

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

Gebruikte afkortingen	4
Hoofdstuk 1. Inleiding	5
1.1 Achtergrond en aanleiding onderzoek	5
1.2 Probleemstelling en opbouw	6
Hoofdstuk 2. Doel en systematiek van de Wet op de Omzetbelasting 1968.....	8
2.1 Totstandkoming Wet op de Omzetbelasting 1968	8
2.2 Rechtsgrond, rechtsgrondslag en rechtskarakter	8
2.2.1 Verkeersbelasting	9
2.2.2 Productiebelasting.....	9
2.2.3 Verbruiksbelasting.....	9
2.3 Primair en secundair Unierecht.....	10
2.3.1 Algemeen.....	10
2.3.2 Fiscale neutraliteit	10
2.4 Plaats van dienst.....	11
2.4.1 De plaats van dienst regels door de tijd heen	11
2.4.2 Vestigingsplaatsvormen in de huidige B2B- en B2C hoofdregels.....	12
2.5 Deelconclusie.....	13
Hoofdstuk 3. De vormgeving van de vaste inrichting vóór de Btw-uitvoeringsverordening	14
3.1 Inleiding	14
3.2 Vormgeving door de Europese rechter (voor 2011)	15
3.2.1 Zaak Berkholz.....	15
3.2.2 Zaak Faaborg-Gelting Linien	15
3.2.3 Zaak DFDS	16
3.2.4 Zaak Aro-Lease en Lease Plan Luxembourg	17
3.2.5 Zaak RAL (Channel Islands) Ltd	17
3.2.6 Zaak FCE Bank plc	18
3.2.7 Zaak Planzer Luxembourg Sarl.....	19
3.3 Deelconclusie.....	19
Hoofdstuk 4. De vormgeving van de vaste inrichting ingevolge de Btw-uitvoeringsverordening	21
4.1 Inleiding	21
4.2 De Btw-uitvoeringsverordening	21
4.2.1 Algemeen.....	21

4.2.2	Vaste inrichting volgens art. 11 lid 1 Btw-uitvoeringsverordening	22
4.2.3	Vaste inrichting volgens art. 11 lid 2 Btw-uitvoeringsverordening	22
4.3	Vormgeving door de Europese rechter na 2011	23
4.3.1	Zaak Daimler AG en Widex.....	23
4.3.2	Zaak Welmory.....	23
4.3.3	Zaak Dong Yang Electronics.....	24
4.3.4	Zaak Titanium	25
4.3.5	Zaak Berlin Chemie A. Menarini	26
4.4	Deelconclusie.....	27
Hoofdstuk 5.	De digitale economie	28
5.1	Inleiding	28
5.2	Digitale en geautomatiseerde diensten	28
5.2.1	Digitale diensten.....	28
5.2.2	Geautomatiseerde diensten.....	29
5.3	Reactie van de wetgever en rechter op digitalisering.....	30
5.3.1	Het vraagstuk ‘digitalisering en btw’	30
5.3.2	Fiscale neutraliteit en digitalisering	31
5.3.3	De reactie van de wetgever op digitalisering	31
5.4	De toekomst van geautomatiseerde diensten	32
5.5	Deelconclusie.....	33
Hoofdstuk 6.	De vaste inrichting en digitalisering.....	34
6.1	Inleiding	34
6.2	Het probleem van digitalisering voor de vaste inrichting	34
6.2.1	B2C-heffingsprobleem.....	34
6.2.2	B2B-heffingsprobleem.....	34
6.2.3	Het personeelsvereiste.....	34
6.3	Oplossingen voor heffingsimperfecties in de digitale economie	35
6.3.1	De flexibele vaste inrichting	35
6.3.2	De vaste inrichting zonder personeelsvereiste	35
6.3.3	De virtuele vaste inrichting.....	36
6.3.4	Het voordeel van een aangepast vaste inrichting begrip.....	36
6.3.5	De plaats van dienst bepaling geadviseerd door de OESO.....	36
Hoofdstuk 7.	Conclusie.....	38

Literatuurlijst 40
Jurisprudentielijst..... 42
Europese regelgeving en voorstellen..... 44

Gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat Generaal
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
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 gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
B2B	Business-to-business
B2C	Business-to-consumer
C2C	Consumer-to-consumer
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet VpB	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wet OB	Wet op de Omzetbelasting 1968

Hoofdstuk 1. Inleiding

1.1 Achtergrond en aanleiding onderzoek

De, op Europees niveau geharmoniseerde, omzetbelasting is een verbruiksbelasting zoals blijkt uit art. 1 lid 2 Btw-richtlijn en is er op gericht om consumptief verbruik te belasten. Uit praktisch oogpunt wordt voor de heffing van de btw aangesloten bij het bestedingsmoment, alhoewel dit niet altijd het verbruiksmoment is. De hoofdregels voor de bepaling van de plaats van dienst zijn uiteengezet in art. 44 Btw-richtlijn voor B2B-diensten en in art. 45 Btw-richtlijn voor B2C-diensten. Kortgezegd is de plaats van dienst voor B2B-diensten de zetel van bedrijfsuitoefening van de afnemer, tenzij de dienst wordt verricht voor een vaste inrichting van de ondernemer, dan is het de vestigingsplaats van de vaste inrichting. Bij B2C-diensten is de plaats van dienst de zetel van bedrijfsuitoefening van de dienstverrichter, tenzij de dienst wordt verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter, dan is het de vestigingsplaats van de vaste inrichting. De vaste inrichting is een aanknopingspunt dat in leven is geroepen om te kunnen heffen op de plaats van verbruik en om buitenlandse ondernemers op eenzelfde manier te behandelen als Nederlandse belastingplichtigen voor zover zij op een gelijksoortige manier aanwezig zijn.

Het begrip vaste inrichting speelt in meerdere belastingen een niet te verwaarlozen rol. Zo wordt het instrument bijvoorbeeld ook gebruikt in de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting. In art. 3, vierde tot en met het twaalfde lid van de Wet VpB, wordt een definitie gegeven van het begrip vaste inrichting, die eveneens gehanteerd wordt in de inkomstenbelasting zoals blijkt uit art. 1.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Deze definitie bepaalt kortgezegd dat onder het begrip vaste inrichting moet worden verstaan: ‘een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend’, tenzij er een verdrag of regeling tussen landen is overeengekomen dat het begrip vaste inrichting definieert, dan geldt die definitie. Verder komt het begrip vaste inrichting zoals dat in de Wet VpB staat gedefinieerd, in verregaande mate overeen met de definitie van de vaste inrichting in het modelverdrag van de OESO. Voor de Wet OB geldt echter een andere definitie van het begrip vaste inrichting, die geformuleerd is door het Hof van Justitie in zijn jurisprudentie en nu gecodificeerd is in art. 11 Btw-uitvoeringsverordening. In de praktijk is niet altijd duidelijk wanneer sprake is van een vaste inrichting voor de btw en in de lidstaten van de Europese Unie is er ook verschil in interpretatie van dit begrip. Een duidelijk begrip van de vaste inrichting in de btw is van belang voor de verdeling van heffingsbevoegdheid van lidstaten. Daarnaast spelen de plaats van dienst regels een belangrijke rol in het realiseren van de beginselen van de btw, wat een helder begrip van de vaste inrichting temeer van belang maakt. Dat het begrip vaste inrichting voor de btw nog niet is uitgekristalliseerd blijkt wel uit de talrijke zaken die het Hof van Justitie rondom dit onderwerp heeft gewezen. Ook is er op het moment nog een aanhangige zaak¹ bij het Hof die een toelichting vraagt op het vaste inrichting begrip.

De, in de Btw-uitvoeringsverordening genoemde eisen van een vaste inrichting in de btw, zijn een codificatie van jarenlange rechtspraak van het Hof van Justitie, die het begrip al betekenis geeft vanaf het jaar 1985. Dat de vereisten die het Hof destijds heeft gesteld voor de vaste inrichting, in deze tijd waarin de digitale economie in een ijtempo groeit, mogelijk niet meer volstaan, is geen vreemde gedachte en onderzoek waardig. Voorbeelden van dienstverrichters die actief zijn in de digitale economie zijn Google, Spotify of Netflix. Deze bedrijven kunnen diensten in Nederland verrichten zonder daarvoor personeel ter

¹ Zaak C-232/22 (Cabot Plastics Belgium)

plaatse te hebben en zelfs zonder de aanwezigheid van technische middelen. De vraag is of de ‘virtuele aanwezigheid’ van deze ondernemingen niet zou moeten leiden tot de aanwezigheid van een vaste inrichting, zodat landen een heffingsaanknopingspunt hebben. Bedrijven als deze kunnen namelijk een significante omzet hebben in een land, zonder dat er een vaste inrichting wordt geconstateerd. Een oplossing voor dit probleem, waardoor heffing niet in het land van verbruik plaatsvindt, is op 1 januari 2015 gevonden door de invoering van een uitzondering op de B2C-hoofdregel. De plaats van elektronische diensten verricht aan consumenten (zoals hiervoor genoemde bedrijven doen) wordt sindsdien gesteld op de plaats waar de afnemer gevestigd is. Deze specifieke regel heeft ertoe geleid dat de vaste inrichting minder van belang is geworden. Verlenen hiervoor genoemde bedrijven hun digitale diensten aan ondernemers, en kwalificeert hun aanwezigheid in Nederland niet als een vaste inrichting, dan wordt de btw verlegd naar de Nederlandse ondernemer. In B2B-situaties worden elektronische diensten dus ook belast in het land van verbruik.

Naast elektronische diensten, die volledig digitaal zijn, zijn er ook diensten die in verregaande mate zijn geautomatiseerd of gedigitaliseerd zoals een onbemand tankstation of een zelfrijdende taxi. In zulke gevallen is er echter wel een fysiek aanknopingspunt, maar geen aanwezigheid van personeel wat ook een vereiste is van de vaste inrichting in de btw. Zo zijn er steeds meer diensten die worden aangeboden zonder dat er personeel aan te pas komt, en de vraag die bij deze trend van digitalisering rijst, is of er ook sprake kan zijn van een vaste inrichting met alleen de aanwezigheid van technische middelen. In de zaak *Welmory* lijkt het Hof van Justitie voor te sorteren op de mogelijkheid dat er ook sprake kan zijn van een vaste inrichting zonder personeel, en dus alleen technische middelen, maar dit is niet bevestigd in latere jurisprudentie.² In tegenstelling tot de zaak *Welmory*, benadrukt het Hof van Justitie in meer recente uitspraken het personeelsvereiste echter wel weer met klem, wat de deur die in de zaak *Welmory* werd geopend lijkt dicht te doen. In de zaak *Titanium* heeft het Hof van Justitie namelijk geoordeeld dat het verhuren van onroerend goed in een lidstaat waarbij geen eigen personeel wordt ingezet, niet als een vaste inrichting kwalificeert.³ Ook in de meest recente uitspraak van het Hof inzake het begrip van de vaste inrichting wordt het personeelsvereiste benadrukt.⁴

1.2 Probleemstelling en opbouw

De vraag die ontspruit bij deze problematiek is of het vaste inrichting begrip in de btw door de veranderende maatschappij nog wel voldoet aan zijn doel en de eisen van deze tijd. Dit wil ik onderzoeken aan de hand van volgende onderzoeksvraag: *Is het vaste inrichting begrip in de omzetbelasting, zoals gedefinieerd door de Europese wetgever en Europese rechter, voldoende doelmatig gedefinieerd gelet op de huidige trend van digitalisering in de economie en welke eventuele wijzigingen zijn noodzakelijk?*

Om tot een beantwoording van deze onderzoeksvraag te komen, worden de volgende deelvragen behandeld:

- Wat is het doel en de systematiek van de Wet OB? (hoofdstuk 2)
- Hoe wordt het begrip vaste inrichting ingevuld in de btw? (hoofdstuk 3 en 4)
- Wat houdt digitalisering van de economie in? (hoofdstuk 5)

² N. Jovanovic en M.M.W.D. Merx, Het begrip ‘vaste inrichting’: stand van zaken na *Welmory*, *BTW-bulletin* 2015/22

³ HvJ 3 juni 2021, zaak C-931/19 (*Titanium*)

⁴ HvJ 7 april 2022, zaak C-333/20 (*Berlin Chemie*)

- Voldoet het begrip vaste inrichting in de omzetbelasting nog aan zijn doel en zo nee, zijn er wijzigingen vereist voor een doelmatig vaste inrichting begrip en hoe kan het heffingsaanknopingspunt toekomstbestendig gemaakt worden? (hoofdstuk 6)

In de eerste deelvraag zal ingezoomd worden op de vraag wat de Europese wetgever beoogd heeft en nu nog beoogt met de omzetbelasting en de invoering van de vaste inrichting daarin. In de tweede deelvraag zal toegelicht worden hoe het vaste inrichting begrip in de btw is vormgegeven door de Europese wetgever en is geconcretiseerd door de Europese rechter. Vervolgens zal in de derde deelvraag behandeld worden wat digitalisering van de economie inhoudt. Tot slot zal in de laatste deelvraag centraal staan of het vaste inrichting begrip als aanknopingspunt in de btw ruimer gedefinieerd moet worden. Het onderzoek zal met name verricht worden door literatuuronderzoek.

Hoofdstuk 2. Doel en systematiek van de Wet op de Omzetbelasting 1968

2.1 Totstandkoming Wet op de Omzetbelasting 1968

De Wet OB zoals deze anno 2022 is vormgegeven, is in sterke mate beïnvloed en gevormd door richtlijnen vanuit de Europese Unie en de voormalige Europese Economische Gemeenschap. De Eerste- en Tweede Richtlijn, die beide tot stand zijn gekomen in 1967, zijn de aanleiding geweest voor de vervanging van het toenmalige omzetbelastingstelsel door de Wet OB. Uit de considerans van de Eerste- en Tweede Richtlijn blijkt dat het voornaamste doel van de richtlijnen is om de wetgeving van de Lidstaten te harmoniseren met als gevolg een vermindering van valse mededinging en strekkend tot een volledige afschaffing van heffing bij import en ontlasting bij export. Ook wordt er beoogd om de mededinging tussen landen neutraal te houden en om het stelsel zo eenvoudig mogelijk te houden door zo min mogelijk van het algemene tarief af te wijken.⁵ Hieruit blijkt dat de richtlijnen een uitwerking zijn van het doel van de Europese Economische Gemeenschap en de latere Europese Unie zoals dat in de preambule van het Verdrag van Rome vermeldt staat: de lidstaten beogen een gemeenschappelijk optreden om economische groei, eerlijke mededinging en evenwicht in het handelsverkeer te bevorderen.⁶ Zoals elke lidstaat van de EU is ook Nederland gehouden om richtlijnen in de nationale wetgeving te implementeren en derhalve zien we de uitgangspunten van de richtlijnen weerspiegeld in de Wet OB.

2.2 Rechtsgrond, rechtsgrondslag en rechtskarakter

Alvorens de systematiek van de Wet OB te behandelen, is het van belang om de rechtsgrond, rechtsgrondslag en het rechtskarakter van de Wet OB de revue te laten passeren. Dit is noodzakelijk voor een juiste interpretatie van de wettelijke bepalingen in de Wet OB. De rechtsgrond van een rijksbelasting als de Wet OB bevindt zich in een formele wet: dit is een vereiste op grond van art. 104 Grondwet. De rechtsgrond van de btw is derhalve de Wet OB. De rechtsgrondslag is de rechtvaardiging van een belasting. De rechtsgrondslag van de btw is volgens Van Norden slechts het budgettaire belang, alhoewel de belasting wel een draagkrachtelemeent bevat gezien de tariefdifferentiatie. De tariefdifferentiatie is echter onvoldoende om te kunnen stellen dat de btw een heffing is naar draagkracht. Het rechtskarakter is het geheel van kenmerken die de vorm van een belasting bepalen en volgens Van Norden is het rechtskarakter ook een goed richtsnoer om te weten wie en wat belast dient te worden.⁷ Volgens Van Hilten en Van Kesteren kan een omzetbelasting in het algemeen drie rechtskarakters hebben, namelijk die van een: verkeersbelasting, productiebelasting en verbruiksbelasting.⁸ In de volgende paragrafen zullen deze kort nader worden toegelicht en toegepast op de 'Europese' omzetbelasting.

⁵ Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-staten inzake omzetbelasting, PbEG, nr. L71 en Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-staten inzake omzetbelasting, PbEG, nr. L71

⁶ EEG, Verdrag van Rome, p.11

⁷ Van Norden, Het concern in de BTW, p.19-25

⁸ Van Hilten en Van Kesteren, Omzetbelasting, p.2

2.2.1 Verkeersbelasting

Een verkeersbelasting heeft als belangrijk kenmerk dat het een bepaalde rechtshandeling in de heffing betreft. Het betrekken van een rechtshandeling in de heffing heeft twee primaire oorzaken: de rechtshandeling is een aangrijpingspunt om bijvoorbeeld consumptie te belasten of het is de bedoeling van de wetgever om bepaalde rechtshandelingen als zodanig te belasten. Een omzetbelasting kent een rechtshandeling als heffingsobject en is derhalve ook te bestempelen als verkeers- of transactiebelasting, maar is niet een verkeersbelasting die als hoofddoel heeft om rechtshandelingen te belasten zoals het geval is bij de overdrachtsbelasting.⁹

2.2.2 Productiebelasting

In tegenstelling tot een transactiebelasting, heeft een productiebelasting een sterke rechtsgrondslag: het profijtbeginsel. Het profijtbeginsel houdt in dat een ondernemer die profiteert van bepaalde overheidstaken, zoals het aanleggen van infrastructuur, ook moet bijdragen aan de kosten hiervan. Een productiebelasting belast net zoals een verkeersbelasting een rechtshandeling, maar met het enkele doel om de kosten die door de overheid gemaakt zijn door te belasten aan de producent, die het op zijn beurt doorbelast aan de consument.¹⁰ De omzetbelasting in Europees verband is niet te karakteriseren als productiebelasting.

2.2.3 Verbruiksbelasting

Een omzetbelasting kan ook het doel hebben om verbruik – het consumeren van goederen en diensten – te belasten. Dit is het doel, en daarom onderdeel van het rechtskarakter, van de omzetbelastingen die geënt zijn op de Btw-richtlijn. Immers, in art. 1 lid 2 Btw-richtlijn staat letterlijk beschreven dat het btw-stelsel berust op het beginsel van een algemene verbruiksbelasting. De termen verbruik en consumptie worden door elkaar gebruikt in de btw, maar Merx merkt op dat dit woorden met eenzelfde inhoud zijn gezien vanuit de Europese btw-regelgeving.¹¹ Hoe de ‘Europese’ omzetbelasting geclassificeerd moet worden, daarover zijn de meningen in de literatuur verdeeld. Zo stelt Cornielje dat de verbruiksbelasting feitelijk een bestedingsbelasting is, terwijl Van Hilten/Van Kesteren en Ploeger de btw zien als een verbruiksbelasting die om doelmatigheidsredenen is vormgegeven als een bestedingsbelasting.¹² Dat de btw beoogt om consumptie te belasten en daarvoor bestedingen aangrijpt als een benadering van de werkelijke consumptie, is mijns inziens de meest juiste opvatting. De uitdrukking dat het verbruik het wezen is van de omzetbelasting en de besteding de vorm is daarom ook een gepaste.

Kenmerkend voor een verbruiksbelasting is dat er geheven wordt volgens het bestemmingslandbeginsel, dat inhoudt dat er geheven moet worden in het land van verbruik. Heffing volgens het bestemmingslandbeginsel wordt gerealiseerd door bij uitvoer teruggaaf van btw te verlenen en bij invoer juist btw te heffen. Op deze manier is de belastingdruk op soortgelijke goederen of diensten in het land van verbruik hetzelfde, ongeacht het land van herkomst. Een omzetbelasting die wordt geheven volgens het bestemmingslandbeginsel resulteert dan ook in een gelijk speelveld voor de internationale handel.¹³

⁹ Van Hilten en Van Kesteren, *Omzetbelasting*, p.3,4

¹⁰ Van Hilten en Van Kesteren, *Omzetbelasting*, p.4

¹¹ Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, p. 27

¹² Cornielje, *Cursus Belastingrecht*, OB. 0.0.0 & OB.0.0.5 en Van Hilten en Van Kesteren, *Omzetbelasting*, p.5 en Ploeger, *Het verbruik in de omzetbelasting*, *WFR 1972/5109*

¹³ OECD (2015), *OECD international VAT/GST guidelines*, OECD Publishing, p.16

Opgemerkt moet worden dat het bestemmingslandbeginsel niet bewerkstelligt dat er altijd geheven wordt in het land van verbruik, want een consument kan een goed simpelweg meenemen naar een ander land en daar verbruiken. Een verbruiksbelasting kan zowel op directe als indirecte wijze geheven worden. De belasting wordt direct geheven als degene die de belasting moet betalen ook degene is die de belasting draagt, terwijl de belasting indirect wordt geheven als deze wordt betaald door degene bij wie de consument zijn goederen of diensten koopt. De 'Europese' omzetbelasting is een indirecte verbruiksbelasting, want de belastingplichtige is de ondernemer zoals blijkt uit art. 9 lid 1 Btw-richtlijn. Een andere kenmerk van de Europees geharmoniseerde verbruiksbelasting is dat deze algemeen is, dat wil zeggen: alle bestedingen worden in beginsel in de heffing betrokken.¹⁴

2.3 Primair en secundair Unierecht

2.3.1 Algemeen

Voor een juiste interpretatie van de omzetbelastingregelgeving, is het van belang om principes waarop de omzetbelasting is gegrondvest, te behandelen. Het Hof van Justitie grijpt in zijn uitspraken betreffende de btw namelijk regelmatig terug op de beginselen van het Unierecht. Het Unierecht kan opgedeeld worden in primair Unierecht en secundair Unierecht. Primair Unierecht bestaat uit alle verdragen van oprichting van de Europese Economische Gemeenschap of de Europese Unie, zoals het VWEU, en uit de algemene rechtsbeginselen. Secundair Unierecht bestaat vooral uit verordeningen, besluiten en richtlijnen. Het Hof hanteert de lijn om secundair Unierecht in het licht van de beginselen van het Unierecht uit te leggen.¹⁵ Met betrekking tot de vaste inrichting zien we dit principe bijvoorbeeld terug in het feit dat het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat een vaste inrichting van een buitenlandse ondernemer gelijk moet worden behandeld als een in het binnenland gevestigde vennootschap, omdat een ongelijke behandeling in strijd is met de vrijheid van vestiging (dit recht is opgetekend in art. 49 VWEU).¹⁶ In deze paragraaf ligt de nadruk op het neutraliteitsbeginsel, het rechtsbeginsel dat het belangrijkste is in het kader van dit onderzoek. Het secundaire Unierecht wordt niet afzonderlijk behandeld, maar zit verweven in het gehele onderzoek.

2.3.2 Fiscale neutraliteit

Naast de kwalificatie van verkeersbelasting en verbruiksbelasting, wat elementen zijn van het rechtskarakter van de omzetbelasting, wordt de btw gekenmerkt door het neutraliteitsbeginsel dat voor de Uniewetgever een belangrijk uitgangspunt is geweest bij de invoer van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Ook het Hof van Justitie kent belastingneutraliteit een belangrijke rol toe, zo blijkt wel uit het aantal keren dat het Hof dit beginsel aangrijpt in zijn rechtspraak. Verstoring van economische handelen is inherent aan belastingen en zo ook aan de omzetbelasting. Desniettegenstaande heeft de Uniewetgever met de invoering van de Eerste- en Tweede richtlijn beoogd om het nieuwe gemeenschappelijke btw-stelsel zo neutraal mogelijk te laten zijn. Het Hof van Justitie ziet het neutraliteitsbeginsel als een uitvloeisel van het algemene beginsel van gelijke behandeling en dat is mijns inziens een juiste opvatting. Immers, fiscale neutraliteit staat voor dat valse mededinging veroorzaakt door belastingen, wat ingaat tegen het gelijkheidsbeginsel, wordt tenietgedaan. Het neutraliteitsbeginsel kan onderverdeeld worden in inwendige en uitwendige neutraliteit. Uitwendige neutraliteit kent ook weer verschillende facetten,

¹⁴ Van Hilten en Van Kesteren, Omzetbelasting, p.7-9

¹⁵ Ettema, Nieuwenhuizen en Vroon, Europeesrechtelijke leerstukken

¹⁶ HvJ 21 september 1999, zaak C-307/97 (Compagnie de Saint-Gobain)

namelijk: economische, juridische en externe neutraliteit. Inwendige neutraliteit houdt in dat gezien de btw het verbruik van de consument beoogt te treffen, de ondernemer zo min mogelijk last moet hebben van de heffing van omzetbelasting. Dit manifesteert zich bijvoorbeeld in het recht op aftrek van voorbelasting voor ondernemers, voordat zij een enkele prestatie aan derden hebben verricht. Economische neutraliteit houdt in dat er geen valse mededinging mag zijn tussen ondernemers door de invoering van een belasting. Dit komt bijvoorbeeld tot uiting in de btw door een strikte uitleg van het Hof van Justitie wat betreft de vrijstellingen, zodat op soortgelijke producten geen verschillend btw-percentage drukt. Vervolgens is onderdeel van de uitwendige neutraliteit dat de belasting juridisch neutraal moet zijn, dat wil zeggen dat de belasting strikt evenredig moet zijn aan de prijs van goederen en diensten. Dit vereiste is door de Uniewetgever ook opgetekend in art. 1 lid 2 Btw-richtlijn. Ongeacht het voorgaande, is de btw toch niet volledig juridisch neutraal, met name vanwege de vrijstellingen middenin de keten die cumulatie veroorzaken. Externe neutraliteit, het derde element, houdt in dat goederen en diensten bij de fiscale grenzen geheel worden ontdaan van btw om te bewerkstelligen dat de verbruiksbelasting niet als invoerrecht of exportsubsidie fungeert.¹⁷ Laatstgenoemd element van het neutraliteitsbeginsel is de voornaamste reden geweest om op Europees niveau een gemeenschappelijk btw-stelsel in te voeren, zodat binnenlandse- en buitenlandse ondernemers op gelijke voet kunnen concurreren en de doelstelling van een binnenlandse markt kan worden verwezenlijkt.¹⁸ De inwerkingstelling van de vaste inrichting in de btw kan ook gezien worden als een verwezenlijking van het neutraliteitsbeginsel. Immers, als er wordt aangesloten bij de vestigingsplaats van de dienstverlener en niet bij de plaats waar de ondernemer zijn diensten aanbiedt, dan is er een ongelijk speelveld tussen binnenlandse ondernemers en buitenlandse ondernemers die actief zijn op de binnenlandse markt, want die brengen een ander btw-tarief in rekening.¹⁹

2.4 Plaats van dienst

2.4.1 *De plaats van dienst regels door de tijd heen*

De plaats van dienst regels bepalen waar een dienst belast wordt met als doel aan te sluiten bij het basisbeginsel van de btw: heffing op de plaats van verbruik. Uit toelichtingen van de Europese Commissie op wijzigingen van de btw-regels blijkt dat aanpassingen van deze regels tot nog toe altijd in lijn zijn geweest met dit principe, maar dat praktische uitvoerbaarheid ook een belangrijk criterium is wat meespeelt in de bepaling van de plaats van dienst.²⁰ De plaats van dienst regels zijn van grote betekenis bij de verdeling van heffingsbevoegdheid tussen landen, en zijn sinds de invoering meerdere malen gewijzigd. Ook het Hof van Justitie heeft erop gewezen dat de plaats van dienst regels er zijn om heffingsbevoegdheidsconflicten te voorkomen.²¹ De eerste plaats van dienst regels van de 'Europese' btw, geïntroduceerd in de Tweede Richtlijn in 1967, stelden de plaats van dienst op de plaats van

¹⁷ Van Hilten en Van Kesteren, Omzetbelasting, p.47-54

¹⁸ Merckx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, p. 31

¹⁹ Merckx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, p. 81

²⁰ Zie: Toelichting op het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822, par. 3.3.1 en Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, COM (2014), p.11

²¹ HvJ 5 juni 2003, zaak C-438/01 (Design Concept), r.o. 22

verbruik/gebruik, geheel in lijn met het bestemmingslandbeginsel.²² In de praktijk zorgde dit echter voor problemen, omdat het land van verbruik/gebruik niet altijd eenduidig was.²³

Met de invoering van de Zesde Richtlijn is de hoofdregel voor de plaats van dienst radicaal veranderd. Vanaf het moment van de inwerkingtreding in 1978, werden diensten namelijk belast in het land van de dienstverlener. Dit was geen resultaat van een wijziging in doelstelling van de btw, maar veeleer een wijziging om praktische problemen die optraden bij de verdeling van heffingsbevoegdheid onder de Tweede Richtlijn op te lossen. De Europese Commissie bevestigt dit in een toelichting waar zij stelt dat ten tijde van invoer van de Zesde Richtlijn werd aangesloten bij de vestigingsplaats van de dienstverrichter, omdat in die tijd dat nagenoeg altijd in belasting in het land van verbruik resulteerde.²⁴ In de Btw-richtlijn 2006/112/EG die in 2006 inwerking trad, bleef deze regeling bestaan, temeer omdat dit slechts een herschikking van de Zesde Richtlijn was. Door de tijd heen is er om misbruik tegen te gaan en om een passend antwoord te geven op economische veranderingen, een hele reeks aan uitzonderingsregelingen op de hoofdregel in het leven geroepen, zoals die van elektronische diensten.²⁵

In 2010 zijn de hoofdregels voor de plaats van dienst opnieuw drastisch gewijzigd. Zoals in het eerste hoofdstuk reeds gezegd, is er nu een hoofdregel voor B2B- en B2C situaties. Voor dienstverlening aan ondernemers wordt nu weer de lijn gehanteerd die ook gold in de Tweede Richtlijn, namelijk: de plaats van dienst is die waar de afnemer gevestigd is (het bestemmingslandbeginsel). Wat betreft dienstverlening aan andere dan ondernemers wordt aangesloten bij het land waar de dienstverrichter is gevestigd.²⁶ Op de hoofdregel gelden uitzonderingen, maar de hoofdregel heeft geen voorrang op de bijzondere regels zo blijkt uit jurisprudentie van het Hof van Justitie.²⁷ De bijzondere bepalingen (art. 6a t/m 6k) zullen in dit onderzoek nauwelijks aan de orde komen, omdat deze een marginale rol spelen voor het vaste inrichting begrip.

2.4.2 Vestigingsplaatsvormen in de huidige B2B- en B2C hoofdregels

De vestigingsplaats is van belang voor de bepaling van de plaats van dienst, maar ook voor de vraag wie de belastingschuldige is.²⁸ Om te bepalen waar een prestatie belastbaar is, kennen de huidige hoofdregels (vanaf 2010) vier vestigingsplaatsvormen: de zetel van bedrijfsuitoefening, de vaste inrichting, de woonplaats en de gebruikelijke verblijfplaats. Standaard wordt aangesloten bij de zetel van bedrijfsuitoefening (van de presterende of afnemende ondernemer) en de vaste inrichting komt pas in beeld als het aansluiten bij de primaire vestigingsplaats niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of in een heffingsbevoegdheidsconflict resulteert.²⁹ De inhoud van de primaire vestigingsplaats, is door het Hof van Justitie toegelicht in de zaak Planzer Luxembourg, die later gedeeltelijk gecodificeerd is in art. 10 Btw-uitvoeringsverordening. Het Hof stelt dat bij het bepalen van de zetel van bedrijfsuitoefening de statutaire

²² Tweede Richtlijn 67/228/EEG, art. 6 lid 3

²³ Gruson, Artikel 6 – Wet op de Omzetbelasting 1968, hoofdstuk 3

²⁴ Toelichting op het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822, paragraaf 1

²⁵ Gruson, Artikel 6 – Wet op de Omzetbelasting 1968, hoofdstuk 3

²⁶ Gruson, Artikel 6 – Wet op de Omzetbelasting 1968, hoofdstuk 4

²⁷ HvJ 15 maart 2001, zaak C-108/00 (SPI), r.o. 15-16 en HvJ 25 januari 2001, zaak C-429/97 (Commissie/Frankrijk), r.o. 33

²⁸ Van Norden, Het concern in de BTW, p.119

²⁹ Merkx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, p. 156

zetel, de plaats van het centrale bestuur, de plaats waar de bestuurders van de vennootschap vergaderen en de plaats waar het algemene beleid van de vennootschap wordt bepaald, in acht moeten worden genomen. Ook zaken als waar de hoofdbestuurders wonen en waar de administratie van de vennootschap zich bevindt zijn factoren die meewegen.³⁰ De zetel van bedrijfsuitoefening is niet de plaats van dienst als de dienst wordt verricht voor een vaste inrichting (B2B) of door een vaste inrichting (B2C). Als zowel een zetel van bedrijfsuitoefening als vaste inrichting ontbreekt, dan geldt als plaats van dienst de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de ondernemer die de dienst afneemt (B2B) of de dienst verricht (B2C).

2.5 Deelconclusie

Het doel van een omzetbelasting is louter budgettaire ruimte creëren. De Europese wetgever heeft het geharmoniseerde btw-stelsel geïntroduceerd om incongruenties tussen btw-stelsels van landen te elimineren. De btw heeft de vorm van een algemene verbruiksbelasting, die uit praktische overwegingen als heffingsaanknopingspunt de besteding aangrijpt en wordt geheven volgens het bestemmingslandbeginsel. Om heffing op de plaats van verbruik te realiseren, kent de btw plaats van dienst regels die bepalen waar een dienst wordt verleent door aan te sluiten bij de vestigingsplaats van de ondernemer of consument. Het neutraliteitsbeginsel staat ook hoog in het vaandel voor zowel wetgever als rechter in de btw, zodat concurrentieverstoreningen geen kans behoren te krijgen. Ook de vaste inrichting draagt bij aan een neutralere omzetbelasting. In hoeverre het Hof van Justitie in zijn rechtspraak omtrent de vaste inrichting aansluiting zoekt bij het doel en systematiek van de btw, zal uit de volgende twee hoofdstukken blijken.

³⁰ HvJ 28 juni 2007, zaak C-73/06 (Planzer Luxembourg), r.o. 61

Hoofdstuk 3. De vormgeving van de vaste inrichting vóór de Btw-uitvoeringsverordening

3.1 Inleiding

De Zesde Richtlijn heeft de Tweede Richtlijn vervangen, en strekt ertoe om de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel nader te verklaren. In de Zesde Richtlijn is de vaste inrichting geïntroduceerd als vestigingsvorm voor de plaats van dienst regels. Er bestaat geen duidelijkheid over hoe het begrip vaste inrichting moet worden uitgelegd ten tijde van de introductie, omdat dit niet blijkt uit de ontstaansgeschiedenis.³¹ De Europese Commissie heeft in de toelichting op het definitieve voorstel voor wijziging van de Zesde Richtlijn duidelijk gemaakt dat het een bewuste keuze is om het begrip niet wettelijk te definiëren, omdat de bestaande jurisprudentie over de vaste inrichting voldoende houvast bood.³² Het doel van de introductie van de vaste inrichting is ook niet pasklaar verwoord door de Europese wetgever, maar valt wel af te leiden uit diverse beleidsdocumenten. Zo wordt in het eerste verslag van de Europese Commissie aan de Raad over de werking van het gemeenschappelijk btw-stelsel over art. 9 lid 1,³³ waar de toenmalige B2C-hoofdregeel voor de plaats van dienst staat geschreven, het volgende opgemerkt: “Aangezien deze bepaling ten doel heeft diensten te belasten op de plaats waar zij daadwerkelijk aan de clientèle worden aangeboden [...]”.³⁴ Dit bevestigt het vermoeden dat de vaste inrichting is ingevoerd om dichter bij de doelstelling te komen van heffing op de plaats van verbruik. Zonder de mogelijkheid van de vaste inrichting als heffingsaanknopingspunt zou de zetel van bedrijfsuitoefening gelden als plaats van dienst, die minder dicht aansluit bij de plaats van verbruik. Merckx merkt terecht op dat de Europese wetgever met de invoering van de vaste inrichting een poging heeft gedaan om het rechtskarakter van de omzetbelasting, namelijk een algemene verbruiksbelasting, meer tot zijn recht te doen komen.³⁵ Dit wordt ook ondersteund door de Toelichting op de wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, waar de Europese Commissie terugblijkt en stelt dat sinds het begin van het gemeenschappelijke btw-stelsel het doel is geweest om te belasten in het land van verbruik.³⁶ Omdat het vaste inrichting begrip bewust niet gedefinieerd is bij de totstandkoming, heeft het Hof van Justitie een uitermate belangrijke rol gespeeld, en speelt het nog, in de ontwikkeling van de betekenis van het begrip. Op moment van schrijven is de uitleg van het Hof van de vaste inrichting wel gecodificeerd in art. 11 Btw-uitvoeringsverordening, zoals reeds vermeld in de inleiding. In dit hoofdstuk zullen belanghebbende zaken van het Hof, die vóór de invoering van de Btw-uitvoeringsverordening zijn uitgesproken, op chronologische wijze worden behandeld. Zaken waarin aanwijzingen worden gegeven over de definitie van de vaste inrichting zullen uitgebreider aan de orde komen dan zaken die andere aspecten van de vaste inrichting toelichten.

³¹ Van Hilten en Van Kesteren, Omzetbelasting, p.96

³² Van Norden, Het concern in de BTW, p.123

³³ Art. 9 lid 1 luidt als volgt: “Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

³⁴ Eerste verslag van de Commissie aan de Raad over de werking van het Gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, COM (83), 426 def. p. 32

³⁵ Merckx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, p. 138

³⁶ Toelichting op het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., paragraaf 1

3.2 Vormgeving door de Europese rechter (voor 2011)

3.2.1 *Zaak Berkholz*

In deze eerste zaak³⁷ waarin het Hof van Justitie ingaat op de vaste inrichting, gaat het om een onderneming die speelautomaten en dergelijke plaatst en exploiteert. De onderneming exploiteert de meeste speelautomaten op het Duitse vaste land, maar ook een aantal op een veerboot van de Deutsche Bundesbahn, die een veerverbinding realiseert tussen een Duits eiland en het Deense vaste land. Er is geen permanent personeel van de onderneming Berkholz aanwezig op de boot, zij komen slechts met een zekere regelmaat de automaten onderhouden en ontdoen van geld. De, voor dit onderzoek relevante, rechtsvraag die in deze zaak speelt, is of het uitbaten van de speelautomaten op de veerboot (op zee en buiten nationaal grondgebied) als een vaste inrichting valt aan te merken en zodoende een gedeelte van de omzet onderworpen is aan Deense omzetbelasting. Het Hof van Justitie stelt dat bij de beantwoording van deze vraag het doel – dat is een rationele afbakening van heffingsbevoegdheid – van de bepaling (artikel 9) voorop moet worden gesteld. Zolang er met het aansluiten bij de zetel van bedrijfsuitoefening geen bevoegdheidsconflicten ontstaan en dit tot een fiscaal rationele oplossing leidt, geniet het aansluiten bij de zetel de voorkeur ten opzichte van een andere inrichting. Vervolgens formuleert het Hof kenmerken van de vaste inrichting waaraan moet worden voldaan voordat deze überhaupt als alternatief voor de zetel kan dienen. Het Hof stelt namelijk dat:

“18. Uit het onderlinge verband tussen de in artikel 9 gebruikte begrippen en uit het hiervoren vermelde doel van deze bepaling blijkt, dat slechts kan worden overwogen een andere inrichting dan de zetel aan te merken als plaats waar de dienst wordt verricht, indien de inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn.”³⁸

De veronderstelde vaste inrichting kan dus slechts als heffingsaanknopingspunt gelden als deze aan voornoemde kenmerken voldoet en het niet doelmatig is om bij de zetel van bedrijfsuitoefening aan te sluiten. Beelen merkt in dit verband op dat het personeel en middelen vereiste doorslaggevend is voor de aanwezigheid van een vaste inrichting en niet het doelmatigheidscriterium.³⁹ Terecht merkt Merckx nog op dat het doelmatigheidscriterium positief is geformuleerd en daarom getoetst moet worden of de zetel een rationeel aanknopingspunt is en niet of de vaste inrichting dat niet is.⁴⁰

3.2.2 *Zaak Faaborg-Gelting Linien*

De tweede zaak⁴¹ waarin het Hof van Justitie zich heeft uitgelaten over de vaste inrichting, betreft ook een verrichting van diensten op een veerverbinding tussen Duitsland en Denemarken. Faaborg-Gelting Linien exploiteert namelijk een restaurant op een veerboot en de relevante rechtsvraag in kwestie is of deze exploitatie kwalificeert als vaste inrichting. Het Hof stelt allereerst vast dat sprake is van een dienst omdat het dienstenaspect de overhand heeft in het verstrekken van drank en etenswaar. Vervolgens herhaalt het

³⁷ HvJ 4 juli 1985, zaak C-168/84 (Günter Berkholz)

³⁸ HvJ Günter Berkholz, reeds aangehaald, r.o. 18

³⁹ Beelen, Cursus Belastingrecht Archief 2012 Omzetbelasting, OB.2.1.6.K.b1

⁴⁰ Merckx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, p. 158

⁴¹ HvJ 2 mei 1996, zaak C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien)

Hof de vereisten van een vaste inrichting zoals gesteld in het Berkholz-arrest en constateert dat er geen sprake is van een dusdanige inrichting, gelet op het doelmatigheids criterium. Evenals in de zaak Berkholz benadrukt het Hof dus dat het bestaan van een vaste inrichting afhankelijk is van in hoeverre de zetel van bedrijfsuitoefening leidt tot een fiscaal rationele oplossing. Zoals de Redactie Vakstudie Nieuws terecht opmerkt zou je met het ‘personeel en technische middelen’ criterium in het achterhoofd, de structurele exploitatie van een restaurant op een schip een goede kans geven om te kwalificeren als vaste inrichting. Toch stelt het Hof dat de bestendigheid ontbreekt, maar waar het euvel precies zit is niet evident.⁴² Merx stelt terecht dat er volgens het Hof in casu wel voldoende personeel en technische middelen zijn om restaurantdiensten te verrichten en dus tot een vaste inrichting te komen, maar wordt dit belemmerd door het doelmatigheids criterium.⁴³ De visie dat het doelmatigheids criterium niet doorslaggevend is, is mijns inziens dan ook onjuist.

3.2.3 Zaak DFDS

Het Europese Hof van Justitie heeft in de zaak DFDS⁴⁴ geoordeeld in welke context een dochteronderneming van een buitenlandse vennootschap een vaste inrichting kan zijn. De moedermaatschappij DFDS A/S, een reisbureau gevestigd in Denemarken, heeft een juridisch zelfstandige dochtermaatschappij in Engeland, die uit hoofde van de moedermaatschappij rondreis pakketten verkoopt. Deze moedermaatschappij bezit 100% van de aandelen in de Engelse dochter en tussen de twee vennootschappen is een agentuurovereenkomst gesloten, waardoor DFDS Ltd. volgens het Hof van Justitie fungeert als een assistent van de moedermaatschappij. De relevante rechtsvraag die het Hof in deze casus beantwoordt is of de Engelse dochteronderneming als vaste inrichting kwalificeert. Het Hof stelt naar vaste rechtspraak voorop dat de plaats van dienst op fiscaal rationele wijze moet worden vastgesteld zodat er geen bevoegdheidsconflicten ontstaan. Vervolgens stelt het Hof dat de economische realiteit en fiscale neutraliteit van wezenlijk belang is in het btw-stelsel, waarop geconcludeerd wordt dat moet worden aangesloten bij de plaats waar de reizen daadwerkelijk worden aangeboden, namelijk: Engeland. Het neutraliteitsbeginsel zou namelijk geschonden worden als de plaats van dienst in Denemarken zou liggen, omdat Denemarken gebruik maakt van een reisbureauregeling waarmee diensten van reisbureaus zonder btw kunnen worden aangeboden, en Engeland niet. Tot slot is het Hof van oordeel dat aan het personeel en technische middelen criterium wordt voldaan en derhalve sprake is van een vaste inrichting, ongeacht de juridische zelfstandigheid van de Engelse dochter. Sanders meent dat het Hof hier oordeelt volgens een doelredenering: de gerechtelijke instantie wil concurrentievervalsing voorkomen en stelt zich daarom tot doel om een vaste inrichting te constateren.⁴⁵ Ook Bomer ziet deze unieke uitspraak als een manier om niet-heffing te voorkomen.⁴⁶ Van Hilten stelt zich min of meer ook op deze lijn en vraagt zich ten eerste af of de beslissing niet is ingegeven doordat het Hof de DFDS-zaak als een slimme belastingontwijkingsconstructie ziet.⁴⁷ Van Kesteren en Soltysik stellen zelfs dat deze uitspraak te ver afwijkt van de civiele werkelijkheid.⁴⁸ Wat als een paal in deze zaak boven water staat is in ieder geval dat het Hof van Justitie wil duidelijk maken dat ook een dochtermaatschappij een vaste inrichting kan vormen.

⁴² Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ 02-05-1996, V-N 1996/2120, 22

⁴³ Merx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, p. 157

⁴⁴ HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS)

⁴⁵ Sanders, Een vaste inrichting van de vaste inrichting?, *BtwBrief* 2014/113

⁴⁶ Bomer, Is de vaste inrichting in de BTW fiscaal rationeel?, *BTW-bulletin* 2003, 90

⁴⁷ Van Hilten, Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, *WFR* 1997/1369

⁴⁸ Van Kesteren en Soltysik, Misbruik en de onvoltooide harmonisatie, *WFR* 2007/481

3.2.4 *Zaak Aro-Lease en Lease Plan Luxembourg*

In de zaak Aro-Lease⁴⁹ zet het Hof van Justitie nader uiteen wat het met de in eerdere arresten genoemde criteria voor een vaste inrichting bedoelt. Het gaat in deze zaak om een Nederlandse leasemaatschappij die personenauto's leaset (operational) aan Belgische residenten. Aro-Lease opereert door zelfstandige tussenpersonen in België, heeft geen opslagruimte in het land en de contracten met de lessees worden ondertekend in Nederland. De rechtsvraag in casu is of Aro-lease een vaste inrichting in België heeft. Het Hof stelt in navolging van A-G Fennelly⁵⁰ dat de kern van de dienst van de leasemaatschappij bestaat uit het opmaken van leaseovereenkomsten, en dat gebeurt in Nederland. Het Hof oordeelt vervolgens dat Aro-lease in België niet over eigen personeel beschikt en niet over '[...] een structuur met een voldoende mate van duurzaamheid in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt of beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen [...]'⁵¹. Dit betekent dat er geen sprake kan zijn van een vaste inrichting. Nguyen is de mening toegedaan dat de eis dat de vaste inrichting het mogelijk moet maken om overeenkomsten af te sluiten een specifieke is voor leasemaatschappijen, omdat dit een essentiële activiteit is in die sector.⁵² Van Hilten wijst er terecht op dat het zeer goed mogelijk is dat de doorslaggevende factor in deze is dat Aro-lease opereert door onafhankelijke agenten waardoor niet aan het personeelsvereiste wordt voldaan.⁵³ Wat betreft technische middelen merkt Van Kesteren mijns inziens terecht op dat de leaseauto's niet kunnen worden gezien als middelen die gebruikt worden om de leaseovereenkomsten te sluiten.⁵⁴ Samengevat blijkt uit dit arrest dat er slechts sprake is van een vaste inrichting, als het personeel en technische middelen wat benodigd is voor de kern van de activiteiten, ook aanwezig is in het land waar de activiteiten worden verricht.⁵⁵

In de zaak Lease Plan Luxembourg,⁵⁶ die kort hierna is gewezen en waar vrijwel geheel dezelfde kwestie in het geding was als in de zaak Aro-Lease, herhaalt het Hof van Justitie de in de zaak Aro-Lease uiteengezette lijn. Het feit dat Lease Plan Luxembourg enkele tientallen auto's leaset aan Belgische klanten, is volgens het Hof onvoldoende om te spreken over een vaste inrichting.⁵⁷

3.2.5 *Zaak RAL (Channel Islands) Ltd*

In de zaak RAL (Channel Islands)⁵⁸ heeft de verwijzende rechter diverse vragen gesteld over de invulling van het begrip vaste inrichting. Het Hof van Justitie is echter niet ingegaan op deze vragen, omdat de zaak op een andere wijze beter afgedaan kon worden. Desalniettemin is het van belang voor de ontwikkeling van het begrip om onderhavig geval te behandelen, mede lettend op de conclusie van de A-G die wel is ingegaan op de vragen van de Engelse rechter. De RAL-groep exploiteert speelautomaten in het VK. Om

⁴⁹ HvJ 17 juli 1997, zaak C-190/95 (Aro-Lease)

⁵⁰ Conclusie van Advocaat-generaal Fennelly van 12 december 1996, bij HvJ 17 juli 1997, zaak C-190/95, overweging 31

⁵¹ HvJ Aro-Lease, reeds aangehaald, r.o. 19

⁵² Nguyen, De flexinrichting, *WFR 2020/166*

⁵³ Van Hilten, Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, *WFR 1997/1369*

⁵⁴ Van Kesteren, De BTW-regelgeving bij internationale dienstverlening. Rechtsvragen bij BTW-regels inzake voorkoming dubbele belasting en vermijding van niet-heffing. *BTW-bulletin 1996, 21*

⁵⁵ Merckx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, p.163

⁵⁶ HvJ 7 mei 1998, zaak C-390/96 (Lease Plan Luxembourg)

⁵⁷ HvJ Lease Plan Luxembourg, reeds aangehaald, r.o. 29

⁵⁸ HvJ 12 mei 2005, zaak C-452/03 (RAL Channel Islands Ltd)

heffing van btw te voorkomen heeft de RAL-groep zich geherstructureerd door het eigendom van de automaten en ruimtes in aparte vennootschappen onder te brengen en exploiteert de groep de speelautomaten vervolgens vanuit Guernsey (een buiten het btw-grondgebied gelegen gebied) door RAL (Channels Island) Ltd. Volgens RAL (Channel Islands) beschikt zij in het Verenigd Koninkrijk niet over alle noodzakelijke personeel en technische middelen die vereist zijn voor een vaste inrichting. De A-G is echter een andere mening toegedaan en stelt dat het Hof nooit de voorwaarde heeft gesteld dat een dienstverrichter op een bepaalde plaats zélf over alle personeel en technische middelen moet beschikken.⁵⁹ Het feit dat RAL (Channel Islands) niet de directe zeggenschap heeft over het personeel, maar ingehuurd heeft bij haar zustermaatschappij, mag volgens hem geen obstakel zijn voor de kwalificatie van vaste inrichting. Wel moet er directe zeggenschap zijn over de technische middelen. Ook Merx is van mening dat ingehuurd personeel in casu gelijk gesteld kan worden met eigen personeel.⁶⁰ De A-G komt in zijn beschouwing van deze zaak dan ook tot de conclusie dat RAL (Channel Islands) een bedrijfsstructuur met personeel en technische middelen in het Verenigd Koninkrijk heeft en derhalve als vaste inrichting moet worden aangemerkt.⁶¹

3.2.6 *Zaak FCE Bank plc*

In de zaak FCE Bank⁶² draait het erom of het hoofdhuis btw-belastbare prestaties kan verrichten aan een vaste inrichting. Het hoofdhuis FCE Bank verricht diensten aan zijn dochter FCE IT op het gebied van consultancy, management enzovoorts. FCE IT heeft de Italiaanse fiscus verzocht om een teruggaaf van de in rekening gebrachte en afgedragen (verleggings-)btw, maar de belastingautoriteit gaat hier niet mee akkoord waardoor de zaak tenslotte voor de Europese rechter komt. Het Hof van Justitie stelt vast dat FCE IT geen rechtspersoonlijkheid bezit en derhalve een vaste inrichting is.⁶³ Vervolgens stelt het Hof dat een dienst slechts belastbaar is als er een rechtsverhouding bestaat tussen de dienstverrichter en afnemer. Dat betekent dat onderzocht moet worden of FCE IT een zelfstandige economische activiteit verricht, in de zin van het huidige art. 9 Btw-richtlijn. Vanwege het feit dat FCE IT geen economisch risico loopt en niet over dotatiekapitaal beschikt, stelt het Hof, geheel in lijn met de overwegingen van de A-G,⁶⁴ dat de vaste inrichting niet autonoom is en dus afhankelijk van het hoofdhuis. Dit geconcludeerd hebbende, is de gevolgtrekking dat een transactie tussen hoofdhuis en vaste inrichting geen btw-belastbare prestatie is. Opgemerkt moet worden dat het Hof van Justitie niet oordeelt dat een vaste inrichting nooit een zelfstandig belastingplichtige kan zijn. A contrario geredeneerd zou dat betekenen dat een vaste inrichting in bepaalde situaties wel een autonome belastingplichtige kan zijn. Schrauwen merkt in dit verband terecht op dat als een vaste inrichting deel is van een juridische entiteit, het moeilijk voor te stellen is dat deze dan economisch risico loopt omdat het hoofdhuis aansprakelijk is voor de handelingen van de vaste inrichting.⁶⁵ Welke uitzonderingssituaties het Hof op het oog heeft is niet duidelijk, maar de deur zit in ieder geval niet helemaal dicht.

⁵⁹ Conclusie van Advocaat-generaal Poaires Maduro van 27 januari 2005, bij HvJ 12 mei 2005, zaak C-452/03, overweging 41 en 52

⁶⁰ Merx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, p.164

⁶¹ Conclusie van Advocaat-generaal Poaires Maduro reeds aangehaald, overweging 57

⁶² HvJ 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank)

⁶³ HvJ FCE Bank, reeds aangehaald, r.o. 23

⁶⁴ Conclusie van Advocaat-generaal Léger van 29 september 2005, bij HvJ 23 maart 2006, zaak C-210/04, overweging 46

⁶⁵ Schrauwen, De FCE -zaak: de vaste inrichting a contrario BTW -belast, *BtwBrief 2006/12*

In de nauw verwante zaken Skandia America⁶⁶ en Danske bank⁶⁷ gaat het om de vraag of er belastbare prestaties kunnen bestaan tussen hoofdhuis en vaste inrichting als een van beide onderdeel is van een fiscale eenheid btw. Het Hof van Justitie oordeelt in beide zaken dat hier wel sprake is van btw-belastbare prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting, omdat de dienst verleent wordt aan een andere belastingplichtige: de fiscale eenheid.

3.2.7 Zaak Planzer Luxembourg Sarl

In het Planzer-arrest⁶⁸ licht het Hof van Justitie zowel het begrip zetel van bedrijfsuitoefening als vaste inrichting toe. Voordat gekeken kan worden naar de secundaire vestigingsplaats, moet bepaald worden waar de primaire vestigingsplaats is en of dit een fiscaal rationeel aanknopingspunt. De invulling van de zetel van bedrijfsuitoefening is van belang voor de vaste inrichting en derhalve besproken in het vorige hoofdstuk. Hier zal slechts worden ingegaan op wat het Hof in deze zaak zegt over de vaste inrichting. Allereerst herhaalt het Hof van Justitie de in de zaken Berkholz, DFDS en ARO-lease ontwikkelde criteria van de vaste inrichting. Vervolgens formuleert het Hof een specifieke eis voor de transportsector om tot een vaste inrichting te komen, namelijk: er moet een kantoor zijn waar overeenkomsten kunnen worden getekend en dagelijkse bestuursactiviteiten worden uitgeoefend. Daarnaast moet er een stallingsplaats voor de voertuigen zijn. Verder stelt het Hof dat een vestiging die enkel gericht is op het werven van personeel of op het inkopen voor de onderneming, geen vaste inrichting is. Hiermee komt een einde aan het bestaan van de inrichting die geen uitgaande prestaties verricht: de zogenaamde passieve inrichting.⁶⁹ Tot slot merkt het Hof nog op dat de zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting zich op de dezelfde plaats kunnen bevinden, maar gegeven het feit dat de Uniewetgever onderscheid maakt tussen beide, hebben de primaire en secundaire vestigingsplaats een zelfstandige betekenis. Redactie Vakstudie Nieuws leidt van de sectorspecifieke eis af dat de algemeen verwoorde criteria in voorgaande arresten per sector andere accenten kan hebben.⁷⁰

3.3 Deelconclusie

In de Zesde Richtlijn is de vaste inrichting leven ingeblazen, waarna het Hof van Justitie vanaf de zaak Berkholz invulling heeft gegeven aan het begrip. Uit bovenstaande zaken blijkt dat het Hof de zetel van bedrijfsuitoefening als uitgangspunt voor de bepaling van de plaats van dienst ziet. Voor een andere plaats van dienst dan de zetel moet het aansluiten hierbij tot een heffingsbevoegdheidsconflict of een niet fiscaal rationele oplossing leiden. De belangrijke eis van 'duurzaam bezit van personeel en technische middelen', zoals allereerst in de zaak Berkholz is geformuleerd, is een criterium wat door het Hof stelselmatig wordt herhaald en is derhalve van groot belang. Als het personeel en technische middelen, wat nodig is voor de kern van de activiteiten, niet aanwezig is in een land, kan er geen sprake zijn van een vaste inrichting. Ook stelt het Hof wat betreft het voornoemde criterium soms sectorspecifieke eisen. Verder blijkt dat het Hof het bezitten van rechtspersoonlijkheid niet als obstructie ziet om een vaste inrichting te kunnen constateren. Wat betreft prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting kan geconcludeerd worden dat

⁶⁶ HvJ 17 september 2014, zaak C-7/13 (Skandia America)

⁶⁷ HvJ 11 maart 2021, zaak C-812/19 (Danske Bank)

⁶⁸ HvJ 28 juni 2007, zaak C-73/06 (Planzer Luxembourg)

⁶⁹ Merkx, Europese zienswijze voor vestigingsplaats in btw, *BTW-bulletin 2007*, 71

⁷⁰ Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ 28-06-2007, *V-N 2007/36.23*

deze niet btw-belast zijn, tenzij hoofdhuis of vaste inrichting onderdeel is van een fiscale eenheid btw. Een belangwekkende vraag waar we na de behandeling van deze zaken nog mee zitten, is of personeel wat niet eigen personeel is ook voldoende is om tot een vaste inrichting te komen. Of het Hof zijn vaste rechtspraak over de vaste inrichting significant heeft gewijzigd na de invoering van de Btw-uitvoeringsverordening zal uit het volgende hoofdstuk blijken.

Hoofdstuk 4. De vormgeving van de vaste inrichting ingevolge de Btw-uitvoeringsverordening

4.1 Inleiding

Hoewel het begrip vaste inrichting voornamelijk is ingevuld door rechtspraak van het Hof van Justitie, is er sinds 15 maart 2011 ook een Btw-uitvoeringsverordening van kracht die het begrip nader toelicht. In de zaak *Welmory*,⁷¹ licht het Hof toe hoe het de herschikte uitvoeringsverordening ziet, namelijk als een verduidelijking van de Btw-richtlijn en deze wordt zodoende zelfs door het Hof gebruikt voor zaken die speelden voordat de uitvoeringsverordening rechtskracht had. Gezien het belang dat het Hof hecht aan de Btw-uitvoeringsverordening, worden de zaken die het Hof gewezen heeft na de invoering, afzonderlijk behandeld van de zaken die het Hof heeft gewezen voor de invoering. In dit hoofdstuk zullen relevante bepalingen in de Btw-uitvoeringsverordening worden behandeld, successievelijk de jurisprudentie van het Hof na de invoering van de uitvoeringsverordening. Verschillende zaken waarin de vaste inrichting een prominente rol speelt, zullen niet afzonderlijk behandeld worden omdat het Hof in deze uitspraken weinig tot geen waarde toevoegt aan de invulling van het begrip vaste inrichting. Zo gaat het in de zaak *Le Crédit Lyonnais*⁷² om de vraag of de omzetten van vaste inrichtingen van het hoofdhuis mogen worden meegenomen voor het pro rata van het hoofdhuis wat niet relevant is voor de definitie van de vaste inrichting. Soortgelijk is de zaak *Morgan Stanley & Co International plc*⁷³ waar het draait om het aftrekrecht van btw van kosten die de vaste inrichting doorbelast aan het hoofdhuis. De zaken *Skandia America* en *Danske Bank*, waar het gaat om de vraag of prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting met btw belast zijn, terwijl een van beide onderdeel is van een fiscale eenheid btw, voegen weinig toe aan de invulling van de vaste inrichting na de zaak *FCE Bank* en worden derhalve eveneens niet apart behandeld.

4.2 De Btw-uitvoeringsverordening

4.2.1 Algemeen

Op 15 maart 2011 heeft een nieuwe Btw-uitvoeringsverordening rechtskracht gekregen. Een verordening is bindend en rechtstreeks van toepassing in alle lidstaten. In de considerans stelt de Raad dat de Btw-uitvoeringsverordening ten doel heeft om onwenselijke verschillen van interpretatie tussen lidstaten, betreffende de Btw-richtlijn, te beslechten. Immers, deze interpretatieverschillen zijn niet wenselijk voor de werking van de interne markt. Opgemerkt zij dat zowel Van Slooten als Kortenaar erop wijzen dat de Btw-uitvoeringsverordening het vaste inrichting begrip mogelijk niet enkel verduidelijkt, maar ook verruimt, wat een spanning tussen de Btw-richtlijn en Btw-uitvoeringsverordening zou opleveren.⁷⁴ In het kader van dit onderzoek is het van belang dat de Uniewetgever hier voor het eerst het begrip vaste inrichting definieert in een wettelijke bepaling, met als doel een uniforme toepassing van de regels van de plaats van belastbare handelingen. Ook stelt de Uniewetgever, dat de rechtspraak van het Hof

⁷¹ HvJ *Welmory*, reeds aangehaald r.o. 44-46

⁷² HvJ 12 september 2013, zaak C-388/11 (*Le Crédit Lyonnais*)

⁷³ HvJ 24 januari 2019, zaak C-165/17 (*Morgan Stanley & Co International plc*)

⁷⁴ Van Slooten, *De BTW-Verordening: mogen wijzigingen vermomd gaan als “verduidelijking”?*, *WFR 2012/86* en Kortenaar, *Gebruik uitvoeringsverordening als instrument in de Europese BTW*, *WFR 2012/98*

onveranderd van toepassing is.⁷⁵ In navolging daarvan, stelt het Hof dat zijn rechtspraak inzake art. 9 lid 1 Zesde Richtlijn en art. 44 Btw-richtlijn onveranderd van toepassing zijn.⁷⁶ In de Btw-uitvoeringsverordening zijn twee definities opgenomen van de vaste inrichting, namelijk een voor de zogenaamde inkoop-vaste inrichting en een voor de verkoop-vaste inrichting. Daarnaast wordt in art. 53 Btw-uitvoeringsverordening de definitie van de vaste inrichting nader ingevuld voor toepassing van art. 192 bis Btw-richtlijn voor een specifieke situatie. Gezien het feit dat voor toepassing van art. 11 Btw-uitvoeringsverordening ook wordt verwezen naar art. 192 bis Btw-richtlijn, is deze definitie naar mijn mening slechts een nadere invulling van de definitie in art. 11 Btw-uitvoeringsverordening. Derhalve zullen alleen de definities in art. 11 in de volgende paragrafen kort worden toegelicht.

4.2.2 Vaste inrichting volgens art. 11 lid 1 Btw-uitvoeringsverordening

In art. 11 lid 1 Btw-uitvoeringsverordening wordt de vaste inrichting, voor toepassing van art. 44 Btw-richtlijn, gedefinieerd als: “[...] iedere andere inrichting dan de in de artikel 10 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 bedoelde zetel van de bedrijfsuitoefening die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om de voor haar eigen behoefte verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken.” Verschillende auteurs zien dit als een verruiming van de inkoop-vaste inrichting, omdat de eis om uitgaande prestaties te verrichten niet meer aanwezig is.⁷⁷ Het voordeel van deze benadering is dat de dienstverrichter niet hoeft na te gaan of de vaste inrichting van zijn afnemer prestaties aan derden verricht. Nadelig is echter dat er snel wordt toegekomen aan een vaste inrichting, wat onnodig zware administratieve lasten met zich mee brengt.⁷⁸ Het Hof van Justitie lijkt in de zaak *Welmory* te bevestigen dat er geen uitgaande prestaties vereist zijn om te komen tot een vaste inrichting, maar zeker is dit niet omdat het Hof ook aangeeft dat de ingekochte diensten in casu moeten worden gebruikt bij de bedrijfsuitoefening.⁷⁹ Een voorbeeld van een inkoop-vaste inrichting die geen uitgaande prestaties verricht is een Belgische onderneming die in Nederland een goederendepot heeft. In geval dit goederendepot diensten afneemt, zal er Nederlandse btw over de dienst verschuldigd zijn.

4.2.3 Vaste inrichting volgens art. 11 lid 2 Btw-uitvoeringsverordening

De verkoop-vaste inrichting wordt in art. 11 lid 2 Btw-uitvoeringsverordening, voor toepassing van art. 45 Btw-richtlijn, gedefinieerd als: “[...] iedere andere inrichting dan de in artikel 10 van deze verordening bedoelde zetel van de bedrijfsuitoefening die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om de door haar te verrichten diensten te kunnen verstrekken.” Deze definitie komt in sterke mate overeen met degene die in de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie wordt gehanteerd. Het voornaamste verschil is dat volgens de definitie in de standaardjurisprudentie van het Hof, de diensten ‘zelfstandig’ moeten worden verricht. In de zaken *ARO-lease* en *Titanium* wordt deze zelfstandigheid getoetst, en uit eerstgenoemde zaak blijkt dat er tenminste een geschikte structuur moet zijn om alledaagse beslissingen van bestuur te nemen of overeenkomsten op te maken. Onzeker is of dit een sectorspecifieke eis is, maar

⁷⁵ Considerans van de Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, overweging 2,4,5 en 14

⁷⁶ HvJ 16 oktober 2014, zaak C-605/12 (*Welmory*), r.o. 40-43

⁷⁷ Zie: Kortenaar, *Gebruik uitvoeringsverordening als instrument in de Europese BTW*, *WFR 2012/98* en Cox en Hulshof, *De gewijzigde Btw-verordening: een knipperlicht in het schemerduister*, *BtwBrief 2011/102*

⁷⁸ Merckx, *Btw-uitvoeringsverordening uitvoerbaar?*, *WFR 2011/1308*

⁷⁹ HvJ *Welmory*, reeds aangehaald, r.o. 59

duidelijk is wel dat er een geschikte structuur moet zijn voor de kernactiviteiten. In de zaak Titanium resulteerde de afwezigheid van personeel in het niet voldoen aan het zelfstandigheidsvereiste.⁸⁰ Mijns inziens hebben Boender en Schipper het bij het rechte eind als zij stellen dat hier geen sprake is van een inhoudelijke wijziging.⁸¹ Het komt mij namelijk voor dat als aan het personeel en technische middelen vereiste wordt voldaan, dit ook betekent dat er zelfstandig diensten verricht kunnen worden.

4.3 Vormgeving door de Europese rechter na 2011

4.3.1 *Zaak Daimler AG en Widex*

In de samengevoegde zaken Daimler en Widex⁸² licht het Hof van Justitie op verzoek van de Zweedse belastingdienst het begrip vaste inrichting nader toe. Daimler, hoofdhuis hebbende in Duitsland, test auto's op winterse omstandigheden in Zweden. De onderneming heeft daarbij geen personeel en middelen ter beschikking, maar de benodigde faciliteiten en diensten worden door een 100% Zweedse dochteronderneming van Daimler geleverd. Voor de testactiviteiten heeft Daimler inkopen gedaan waarop Zweedse btw drukt, maar het teruggaafverzoek van Daimler wordt niet gehonoreerd omdat zij geen belastbare handelingen verricht.

Soortgelijk is de zaak Widex, een Deense onderneming met een onderzoeksafdeling in Zweden. Ook deze onderneming maakt kosten waarop lokale btw drukt, maar wordt teruggaaf van voorbelasting geweigerd omdat de Zweedse fiscus de onderzoeksafdeling als vaste inrichting ziet.

Het Hof van Justitie kadert de rechtsvragen zo in dat slechts hoeft te worden onderzocht of de activiteiten van Daimler en Widex kwalificeren als een 'vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht' zoals verwoord in art. 3 sub a van Richtlijn 2008/9.⁸³ In dat geval hebben beide ondernemingen namelijk recht op teruggaaf ingevolge de richtlijn. Volgens het Hof zijn de aldaar genoemde voorwaarden 'de aanwezigheid van een vaste inrichting' en 'het verrichten van handelingen' cumulatief. Er bestaat dus alleen recht op teruggaaf voor de vaste inrichting als deze ook daadwerkelijk belastbare handelingen verricht. Gezien het feit dat Daimler en Widex enkel onderzoeks- en testactiviteiten uitvoeren en geen belastbare handelingen verrichten, concludeert het Hof dat er geen sprake is van een 'vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht'.⁸⁴ Het feit dat Daimler een 100% dochteronderneming heeft die vrijwel uitsluitend diensten verricht ten behoeve van de tests, is niet van belang.

4.3.2 *Zaak Welmory*

In de zaak Welmory⁸⁵ licht het Hof van Justitie het begrip vaste inrichting toe, in het licht van de nieuwe plaats van dienst regels (die rechtskracht hebben sinds 1 januari 2010). In geding is of de Cypriotische vennootschap Welmory Ltd (hierna: Welmory Cyprus) over een vaste inrichting beschikt in Polen wat tot

⁸⁰ HvJ Aro-lease, reeds aangehaald, r.o. 19 en HvJ Titanium, reeds aangehaald, r.o. 42-46

⁸¹ Boender en Schippers, De btw en de vaste inrichting: mysteries solved?, *MBB 2015/3*

⁸² HvJ 8 november 2012, zaak C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex)

⁸³ In deze richtlijn worden nadere voorschriften vastgesteld voor de teruggaaf van btw krachtens artikel 170 van Richtlijn 2006/112/EG aan bepaalde, niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde, belastingplichtigen.

⁸⁴ Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ 25-10-2012, *V-N 2012/58.15*

⁸⁵ HvJ Welmory, reeds aangehaald

gevolg zou hebben dat de diensten die door Welmory sp z.o.o. (hierna: Welmory Polen) verricht aan Welmory Cyprus, met btw belast worden in Polen en de btw niet wordt verlegd naar Cyprus. Welmory Cyprus beheert een veilingwebsite en verkoopt ten behoeve van deze veiling ook biedcredits. Klanten kunnen slechts op producten bieden als ze biedcredits inzetten. De opbrengst van de veiling gaat naar Welmory Polen en de opbrengst van de biedcredits wordt geïncasseerd door Welmory Cyprus. Daarnaast ontvangt de Poolse vennootschap een vergoeding van Welmory Cyprus voor de verkoop van producten op de site en daarmee samenhangende diensten. Omdat dit het eerste arrest is waarin de plaats van dienst wordt bepaald vanuit het perspectief van de afnemer sinds de wijziging van de regels, vraagt het Hof zich af of oude rechtspraak nog wel van toepassing is. Het Hof stelt vast dat art. 9 lid 1 van de Zesde Richtlijn en art. 44 Btw-richtlijn hetzelfde doel hebben en dat oude rechtspraak hieromtrent daarom nog relevant is. Wat betreft de plaats van dienst, bepaalt het Hof volgens vaste rechtspraak dat het voornaamste aanknopingspunt nog steeds de zetel van bedrijfsuitoefening is. Het Hof stelt dat, om te kunnen spreken van een vaste inrichting voor de activiteiten – het beheren van het systeem van elektronische biedingen – van Welmory Cyprus, er tenminste een geschikte structuur moet zijn, met name wat betreft personeel en technische middelen zodat die de door de Poolse vennootschap verrichte diensten kan afnemen en gebruiken bij de bedrijfsuitoefening. Het Hof noemt enkele voorbeelden van technische middelen die aanwezig moeten zijn, maar niet van een hoedanigheid van personeel. Mijns inziens doet dit voorkomen alsof het personeelsvereiste minder van belang is. Jovanovic en Merckx zijn echter van mening dat gevolgtrekking uit dit arrest niet mag zijn dat enkel technische middelen voldoende is voor een vaste inrichting.⁸⁶ Ook Jonkers hanteert deze zienswijze en merkt op dat het personeelsvereiste nog steeds een rol speelt, zij het een marginale.⁸⁷ Redactie Vakstudie Nieuws is van mening dat uit dit arrest, in het bijzonder rechtsoverweging 59, blijkt dat een inkoop vaste inrichting prestaties moet verrichten aan derden.⁸⁸ Boender en Schippers zijn het hier niet mee eens en stellen dat dit een gelijkschakeling tussen inkoop en verkoop vaste inrichting zou betekenen. Volgens hen is een vaste inrichting die enkel btw-belaste inkopen doet, zoals in art. 11 lid 1 Btw-uitvoeringsverordening omschreven, nog steeds mogelijk.⁸⁹

4.3.3 *Zaak Dong Yang Electronics*

In de zaak Dong Yang Electronics⁹⁰ buigt het Hof van Justitie zich opnieuw over de vraag of een zelfstandige juridische entiteit een vaste inrichting kan vormen. Tot nog toe was het Hof alleen tot dit oordeel gekomen in de zaak DFDS, waarvan het merendeel in de literatuur denkt dat dit was om niet-heffing te voorkomen.⁹¹ De feiten in casu zijn als volgt: Dong Yang is gevestigd in Polen en assembleert printplaten (een dienst) in opdracht van LG Display Co. Ltd (hierna: LG Korea). De printplaten worden vervolgens naar overeenkomst geleverd aan een dochteronderneming van LG Korea in Polen, genaamd LG Display Polska sp. z o.o. (hierna: LG Polen). LG Korea heeft de dienstverrichter ervan verzekerd geen vaste inrichting in Polen te hebben, maar de Poolse belastingdienst is een andere mening toegedaan. De verwijzende rechter vraagt het Hof van Justitie of een dochteronderneming van een buitenlandse moedermaatschappij per definitie een vaste

⁸⁶ Jovanovic en Merckx, Het begrip ‘vaste inrichting’: stand van zaken na Welmory, *BTW-bulletin* 2015/22

⁸⁷ Jonkers, Het arrest Dong Yang: een nieuwe weg naar Rome?, *MBB* 2020/47

⁸⁸ Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ 16-10-2014, *V-N* 2014/57.13

⁸⁹ Boender en Schippers, De btw en de vaste inrichting: mysteries solved?, *MBB* 2015/3

⁹⁰ HvJ 7 mei 2020, zaak C-547/18 (Dong Yang Electronics)

⁹¹ Zie in dit verband: Bommer, Is de vaste inrichting in de BTW fiscaal rationeel?, *BTW-bulletin* 2003, 90 en Sanders, Een vaste inrichting van de vaste inrichting?, *BtwBrief* 2014/113 en Van Kesteren en Soltysik, Misbruik en de onvoltooide harmonisatie, *WFR* 2007/481

inrichting is. Na een reeks vaste rechtspraak herhaalt te hebben zoals waartoe de plaats van dienst dient en wat het voornaamste aanknopingspunt is, sluit het Hof van Justitie niet uit dat een dochteronderneming ook een vaste inrichting kan zijn. Als rechtvaardiging van deze verstrekkende uitspraak stelt het Hof dat de economische en commerciële realiteit een belangrijk criterium is voor het Europese btw-stelsel. Een dochteronderneming kan volgens het Hof dus als vaste inrichting van de moeder kwalificeren, maar dit moet getoetst worden aan de voorwaarden in de Btw-uitvoeringsverordening (met name art. 11) met inachtneming van de economische en commerciële realiteit. Het Hof oordeelt hier anders dan AG Kokott, die het aanmerken van een juridisch zelfstandige entiteit als vaste inrichting stellig afwijst – met uitzondering van misbruikgevallen – onder aanvoering van een reeks fundamentele bezwaren zoals eenvoud en rechtszekerheid.⁹² De zienswijze van Luiken is mijns inziens geen vreemde, als hij stelt dat met dit arrest duidelijk is geworden dat misbruik niet de enige situatie is om een juridisch zelfstandige entiteit aan te merken als vaste inrichting.⁹³ Cornielje heeft dezelfde zienswijze en merkt op dat het Hof nergens duidelijk de mogelijkheid om een zelfstandige entiteit als vaste inrichting aan te merken, reserveert voor misbruiksituaties.⁹⁴ Jonkers hangt daarentegen een nauwere interpretatie van het arrest aan. Hij denkt dat dit arrest de deur niet opent om een vaste inrichting aan te merken buiten misbruiksituaties.⁹⁵

4.3.4 Zaak Titanium

Een belangwekkende zaak voor het personeelsvereiste is de zaak Titanium.⁹⁶ Titanium is een op Jersey gevestigde vennootschap die onroerend goed bezit in Oostenrijk en dit btw-belast verhuurt. De onderneming heeft een vastgoedbeheerder aangewezen die als tussenpersoon optreedt om allerlei zaken te regelen ten behoeve van het vastgoed. Titanium houdt verder alle beslissingsbevoegdheden ten opzichte van het vastgoed, zoals het opstellen van huurovereenkomsten, investeringen en reparaties inclus de financiering daarvan, maar ook om een andere vastgoedbeheerder aan te wijzen. In afwijking van Titanium stelt de Oostenrijkse belastingdienst dat de Jersey-vennootschap een vaste inrichting heeft in Oostenrijk. De rechtsvraag die het Hof van Justitie wordt voorgelegd, is of de personeel en technische middelen vereisten cumulatief zijn en of in specifieke gevallen enkel technische middelen voldoende is voor de kwalificatie als vaste inrichting. Het Hof stelt in zijn antwoord dat een structuur zonder ‘eigen personeel’ niet als vaste inrichting kan worden aangemerkt en dat dit standpunt grond vindt in art. 11 Btw-uitvoeringsverordening. Voorts merkt het Hof op dat hoewel er een vastgoedbeheerder gemachtigd is, Titanium zich alle belangrijke beslissingen voorbehoudt. Derhalve kan de vastgoedbeheerder niet als personeel worden gezien. Het Hof concludeert dus dat de aanwezigheid van Titanium in Oostenrijk niet als vaste inrichting, in de zin van art. 44/45 Btw-richtlijn, kan worden aangeduid. Het Hof preciseert in deze uitspraak niet verder wat ‘eigen personeel’ inhoudt. Mijns inziens heeft Nellen gelijk als hij stelt dat ingehuurd personeel wat onder direct gezag van de inlener staat, ook eigen personeel is.⁹⁷ Sanders vraagt zich ook af wanneer er sprake is van ‘eigen personeel’ en is van mening dat er tenminste sprake moet zijn

⁹² Conclusie van Advocaat-generaal Kokott van HvJ 14 november 2019, bij HvJ 7 mei 2020, zaak C-547/18, overweging 35-50

⁹³ Luiken, Dubbele geaardheid: zowel een dochtervennootschap als een vaste inrichting, *BtwBrief* 2020/52

⁹⁴ Cornielje, De losse vennootschap als vaste inrichting, *NFR Beschouwingen* 2020/22

⁹⁵ Jonkers, Het arrest Dong Yang: een nieuwe weg naar Rome?, *MBB* 2020/47

⁹⁶ HvJ 3 juni 2021, zaak C-931/19 (Titanium)

⁹⁷ Nellen, De ontwikkeling van het begrip vaste inrichting (BTW) in de internationale handel, *TFO* 2022/178.3

van een duurzame relatie tussen werkgever en werknemer.⁹⁸ Nellen merkt ook terecht op dat het Hof suggereert dat de vaste inrichting voldoende autonomie moet hebben om lokaal diensten te verrichten en af te nemen. In de zaak FCE Bank benadrukte het Hof juist het belang van de onzelfstandigheid van de vaste inrichting, maar volgens Nellen zijn deze ogenschijnlijk tegenstrijdige benaderingen niet ambivalent omdat het in de zaak FCE Bank gaat om onzelfstandigheid qua belastingplicht en in de zaak Titanium gaat het om de zelfstandigheid om autonoom prestaties te kunnen verrichten.⁹⁹ Ongeacht deze uitspraak blijft volgens Soltysik vast staan dat een vaste inrichting geen economisch bedrijfsrisico mag lopen.¹⁰⁰

4.3.5 Zaak Berlin Chemie A. Menarini

Net zoals in de zaken DFDS en Dong Yang Electronics laat het Hof van Justitie zich in de zaak Berlin Chemie¹⁰¹ opnieuw uit over de vraag of een dochtervennootschap een vaste inrichting is. Daarnaast wordt er licht gescheden over de vraag in hoeverre zeggenschap over personeel en technische middelen is vereist voor de vaste inrichting. De feiten in casu zijn als volgt: Berlin Chemie is een in Duitsland gevestigde vennootschap die medicijnen verkoopt in Roemenië. In Roemenië heeft zij een kleindochter, die als enige klant Berlin Chemie heeft en haar moeder administratieve ondersteuning verleent, haar producten promoot en allerlei andere ondersteunende diensten verricht ten behoeve van de verkoop en distributie van de medicijnen. In geding is of de kleindochter een vaste inrichting van Berlin Chemie is en of de diensten die zij verricht derhalve belast zijn in Roemenië. Het Hof van Justitie is van oordeel dat Berlin Chemie geen vaste inrichting heeft in Roemenië. Het Hof onderzoekt of er sprake is van een duurzame inrichting die – wat personeel en technische middelen betreft – een geschikte structuur heeft. Een geschikte structuur betekent volgens het Hof niet dat een belastingplichtige over eigen personeel en technische middelen moet beschikken, maar voldoende is om te beschikken over personeel en technische middelen alsof het eigen personeel is. Als contractueel is bepaald dat Berlin Chemie inderdaad over het personeel beschikt alsof het eigen personeel is, dan is er sprake van een geschikte structuur (dit blijkt echter niet uit de feiten). Tevens stelt het Hof dat dezelfde technische middelen en personeel niet zowel gebruikt kunnen worden om diensten te verrichten (door de Roemeense vennootschap) als af te nemen (door een veronderstelde vaste inrichting). Het Hof benadrukt in deze zaak ook dat de vraag of er een vaste inrichting is niet slechts afhangt van de juridische status. Dit bevestigt mijns inziens dat de zaak Dong Yang Electronics ruim geïnterpreteerd moet worden. Een (klein)dochtervennootschap kan dus ook een vaste inrichting vormen in situaties waarin geen sprake is van misbruik. Wanneer een (klein)dochter precies als vaste inrichting kwalificeert is niet duidelijk, maar Abdoelkariem, Prinsen en Pouw menen dat als de (klein)dochter voldoende zeggenschap heeft over personeel en technische middelen, dat de aanwezigheid van een vaste inrichting niet aannemelijk is.¹⁰² Tot slot dient nog opgemerkt te worden, dat het Hof in dit arrest zichzelf lijkt tegen te spreken door ook eenmaal te stellen dat er al een geschikte structuur is voor een vaste inrichting als er beschikking is over personeel óf technische middelen.¹⁰³ Of

⁹⁸ Sanders, Titanium Ltd.: vaste inrichtingseisen niet verlicht, *BtwBrief* 2021/65

⁹⁹ Nellen, De ontwikkeling van het begrip vaste inrichting (BTW) in de internationale handel, *TFO* 2022/178.3

¹⁰⁰ Soltysik, Verhuurd gebouw in andere lidstaat is geen vaste inrichting (Titanium), *NtFR* 2021/2063

¹⁰¹ HvJ 7 april 2022, zaak C-333/20 (Berlin Chemie)

¹⁰² Abdoelkariem, Prinsen en Pouw, Berlin Chemie: de vaste inrichting als geneesmiddel voor alle kwalen?, *BTW-bulletin* 2022/42

¹⁰³ HvJ Berlin Chemie, reeds aangehaald, r.o. 37

deze formulering opzettelijk is, is niet duidelijk, maar het is in alle taalversies terug te vinden. Sanders denkt dat het Hof dit gewoonweg gebrekkig heeft geformuleerd.¹⁰⁴

4.4 Deelconclusie

Met de herschikking van de Btw-uitvoeringsverordening zijn er inhoudelijk geen grote wijzigingen aan de vaste inrichting aangebracht. De geïntroduceerde definities van de vaste inrichting kunnen derhalve ook vooral gezien worden als codificatie van rechtspraak. Duidelijk is dat het Hof van Justitie de Btw-uitvoeringsverordening ziet als een verduidelijking van de Btw-richtlijn, die niet voorbijgaat aan de rechtspraak van het Hof. Uit de zaken na de uitvoeringsverordening blijkt dat het personeelsvereiste nog steeds van kracht is, maar dat dit vereiste wel minder zwaarwegend is geworden. Het personeel moet wel eigen zijn, dat wil zeggen dat de inrichting erover moet beschikken als het ware 'eigen personeel'. Tot slot kunnen we ook nog concluderen dat juridische zelfstandigheid geen belemmering is om tot een vaste inrichting te komen. De economische en commerciële realiteit is een zwaarwegend criterium dat de bescherming van de rechtsvorm als het ware kan doorbreken.

¹⁰⁴ Sanders, *NLF 2022/0824*

Hoofdstuk 5. De digitale economie

5.1 Inleiding

Digitalisering van de economie is een onmiskenbare trend, die op vrijwel iedere natuurlijke- of rechtspersoon zijn invloed heeft. Digitalisering kan onderverdeeld worden in twee elementen: ten eerste het proces waarin analoge data en processen digitaal gerepresenteerd worden (digitisation) en ten tweede het gebruik van digitale technologieën en data, en de samenvoeging daarvan die resulteert in een nieuwe activiteit of nieuwe manier van het verrichten van een activiteit (digitalization).¹⁰⁵ Bij digitalisering kan gedacht worden aan de opkomst van het internet, digitale platformen, artificial intelligence, het Internet of Things of de blockchain-technologie. Digitale platformen die recentelijk welig tieren, zijn bijvoorbeeld die van de deeleconomie zoals Airbnb of SnappCar. Een ander recent uitspruitsel van digitalisering is de crypto-industrie, waarin decentralized finance (digitale dienstverlening zonder tussenpersoon) een prominente plek heeft. Laatstgenoemd element manifesteert zich ook weer, in misschien wel het toppunt van digitalisering: de metaverse (een volledig digitale wereld waarin dagelijkse praktijken worden gesimuleerd). Ook op andere vlakken in de economie vindt digitalisering plaats, in preciezere bewoordingen: automatisering en robotisering. Hierbij kan gedacht worden aan de opkomst van zelfrijdende auto's en robots in allerlei sectoren (industrie/zorg/vervoer). Kortom, de economie van met name westerse landen, vindt haar steun in toenemende mate in de digitale wereld. Deze ingrijpende veranderingen hebben ook hun effect op de belastingheffing, want heffingsaanknopingspunten die in de 'oude economie' volstonden zijn in de digitale economie onvoldoende om stevast tot een fiscaal rationele heffing te komen. In de volgende paragrafen zullen twee belangrijke soorten diensten die ontstaan of in belangrijke mate gevormd zijn door toedoen van digitalisering, worden toegelicht, evenals de reactie van fiscale beleidsmakers op de opbloei van de digitale economie.

5.2 Digitale en geautomatiseerde diensten

5.2.1 *Digitale diensten*

Het is van belang, met name in het kader van de vaste inrichting, om een onderscheid te maken tussen digitale en geautomatiseerde diensten. De Uniewetgever omschrijft digitale diensten als 'langs elektronische weg verrichte diensten' en definieert deze diensten in art. 7 van de Btw-uitvoeringsverordening als: "[...] diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht." Volgens Nguyen sluit de Nederlandse vertaling niet volledig aan bij de bedoeling van de wetgever, omdat het woord 'grotendeels' het begrip 'geautomatiseerd' kwantitatief invult, terwijl de Engelse en Duitse vertaling een kwalitatieve invulling benadrukken.¹⁰⁶ In het Engels en Duits wordt 'grotendeels' namelijk vertaald met 'essentieel' respectievelijk 'wezenlijk'. De door de wetgever bedoelde betekenis van een elektronische dienst komt dichter in de buurt van de Engelse en Duitse vertaling gezien de uitleg van het Btw-comité. Een elektronische dienst is dus in essentie geautomatiseerd. Daarnaast zijn belangrijke kenmerken van een

¹⁰⁵ OESO, *Going Digital: Shaping Policies, Improving Lives*, hoofdstuk 1

¹⁰⁶ Nguyen, *De flexinrichting*, *WFR 2020/166*

elektronische dienst dus dat de dienst berust op informatietechnologie en dat deze minimale menselijke betrokkenheid vereist.¹⁰⁷ Nguyen leidt uit de uitleg van het Btw-comité af dat een elektronische dienst helemaal geen menselijke betrokkenheid benodigt om uitgevoerd te worden.¹⁰⁸ Deze visie is in mijn optiek juist, gezien de diensten die in art. 7 Btw-uitvoeringsverordening als voorbeelden worden genoemd van elektronische diensten. Deze zienswijze wordt ondersteund door het Btw-comité die stelt dat digitaal onderwijs een elektronische dienst is omdat die 'little or no human involvement' benodigt.¹⁰⁹ Wat in elk geval vast staat, is dat er geen rechtstreeks verband tussen de executie van de dienst en menselijk handelen hoeft te zijn, maar aannemelijker is nog dat menselijk handelen helemaal niet vereist is.

De elektronische dienst vindt halverwege 2003 zijn intrede in de Zesde Richtlijn. Vanaf dat moment worden elektronische diensten in B2B-situaties belast in het land waar de afnemer is gevestigd en in B2C-situaties in het land van de consument, maar dit laatste alleen als de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd. Niet verrassend is dat deze B2C-regeling een ongewenste ontwikkeling in de hand werkte: dienstverrichters van buiten de EU vestigden zich in lidstaten met een laag btw-tarief en verrichtten van hieruit hun diensten. Deze regeling is in 2015, na veel gemurmureer van Luxemburg die veel van zulke dienstverrichters herbergde, vervangen door de huidige regeling die verankerd is in art. 58 Btw-richtlijn.¹¹⁰ Deze bepaling regelt dat ongeacht de vestigingsplaats van de dienstverrichter, heffing plaatsvindt in het land waar de consument gevestigd is. Door deze wijziging is het doel van de btw, heffing in het land van verbruik, weer een stap dichterbij gekomen.

5.2.2 Geautomatiseerde diensten

Nauw verwant aan elektronische diensten zijn geautomatiseerde diensten. Zo kunnen geautomatiseerde diensten ook zonder menselijke tussenkomst en vanuit de vestigingsplaats worden verricht, maar worden ze niet via elektronische weg verricht. Kenmerkend voor geautomatiseerde diensten is dat voor het sluiten van de overeenkomst en de uitvoer van de dienst geen menselijk handelen nodig is. In tegenstelling tot elektronische diensten, wordt bij het verrichten van een geautomatiseerde dienst wel gebruik gemaakt van technische middelen in het land van dienstverlening. Gezien de huidige trend van digitalisering, is het de verwachting dat steeds meer diensten geautomatiseerd worden. Door digitalisering doen er zich namelijk allerlei nieuwe mogelijkheden van automatisering voor. Zo is het bijvoorbeeld niet ondenkbaar dat er in de toekomst op grote schaal volledig geautomatiseerd personen- en goederenvervoer gaat plaatsvinden. Ook robotica neemt in tal van industrieën een steeds grotere plek in, wat zorgt voor een toename van geautomatiseerde dienstverlening.

Geautomatiseerde B2C-diensten vallen onder de plaats van dienst hoofdregel, of onder een uitzondering van de hoofdregel (zoals een zelfrijdende bus die personen vervoert, die valt onder de uitzondering voor personenvervoerdiensten), maar niet onder de regel voor elektronische diensten. Dat betekent dat geautomatiseerde B2C-diensten die onder de hoofdregel vallen, als plaats van dienst de vestigingsplaats van de leverancier hebben. Het onderscheid tussen geautomatiseerde en elektronische diensten qua plaats van dienst, is ogenschijnlijk gebaseerd op het gebruik van technische middelen bij

¹⁰⁷ VAT-committee, working paper 372, 8 januari 2003, taxud/2303/03, p. 3-9

¹⁰⁸ Nguyen, De flexinrichting, *WFR* 2020/166

¹⁰⁹ VAT-committee, working paper 372, reeds aangehaald, p. 1

¹¹⁰ Van Doesum, Van Kesteren, Van Norden en Reiniers, De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw, *WFR* 2008/279

geautomatiseerde dienstverrichting. Beide soorten diensten zijn namelijk te verrichten vanuit de vestigingsplaats van de dienstverrichter, waardoor heffing op de plaats van verbruik – wat een fiscaal rationale heffing zou zijn op grond van de doelstelling van de btw – in grensoverschrijdende situaties niet mogelijk is als aangesloten wordt bij de B2C-hoofdregel. Voor elektronische B2C-diensten is er echter een aparte regeling voor de plaats van dienst die heffing situeert in het land van de consument, maar bepaalde geautomatiseerde B2C-diensten vallen nog steeds onder de hoofdregel. Als de dienstverrichter niet is gevestigd in het land van verbruik en geen vaste inrichting heeft in dat land, vindt er geen heffing plaats in het land van verbruik. Illustratief in dit verband zijn massagestoelen en slaappods op een vliegveld of fotohokjes op stations/in winkelcentra waar je een pasfoto kunt laten maken (van belang is wel dat de foto per mail naar de klant wordt gestuurd, anders zal deze samengestelde prestatie waarschijnlijk kwalificeren als levering¹¹¹). Als de eigenaar (de dienstverrichter) van de massagestoelen/slaappods/fotohokjes in het buitenland gevestigd is, zullen de diensten belast zijn met buitenlandse btw. De zojuist genoemde technische middelen kwalificeren gezien de huidige rechtspraak immers niet als vaste inrichting zonder de aanwezigheid van personeel. Tot nog toe heeft het Hof van Justitie zich helaas niet uitgelaten over zulke gevallen, waarin de zetel van bedrijfsuitoefening geen fiscaal rationale heffing oplevert voor een zulke geautomatiseerde B2C-diensten.¹¹² De EC en A-G Maduro zijn van mening dat er geen sprake hoeft te zijn van menselijke betrokkenheid bij geautomatiseerde B2C-diensten om een vaste inrichting te kunnen vaststellen, zo blijkt onder andere uit de zaak RAL (Channel Islands). Zij waren van mening dat de aanwezigheid van speelautomaten zonder personeel al voldoende is om tot een vaste inrichting te komen, maar het Hof heeft dit nooit bevestigd.

5.3 Reactie van de wetgever en rechter op digitalisering

5.3.1 *Het vraagstuk 'digitalisering en btw'*

Beleidsmakers proberen al tijden een geschikt raamwerk te construeren waarin de digitale economie op fiscaal rationale wijze in de belastingheffing wordt betrokken. Zo werd in 2003 bijvoorbeeld het oorspronglandbeginsel ingeruild voor het bestemmingslandbeginsel als het gaat om digitale B2C-diensten verricht door buitenlandse dienstverrichters.¹¹³ Recentere ontwikkelingen zijn het BEPS Action 1 rapport van de OESO en het voornemen van de EU om een digitale heffing te introduceren. Hoewel het in het Action 1 rapport vooral over directe belastingen gaat, krijgt de heffing van btw ook aandacht, welke voornamelijk is gestoeld op de International VAT/GST Guidelines (hierna: Guidelines). Deze Guidelines zijn niet juridisch bindend, maar de EU en andere OESO-leden baseren de inrichting van hun btw-stelsel wel op deze soft-law.¹¹⁴ De verdeling van heffingsbevoegdheid in het kader van digitale diensten wordt in de Guidelines gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel, dat wereldwijd het gebruikelijke heffingsbeginsel is om neutraliteit van de btw te waarborgen.¹¹⁵ In het vraagstuk digitalisering en btw staat dus met name centraal hoe digitale diensten kunnen worden belast in het land van verbruik.

¹¹¹ Zie in dit verband: HvJ 11 februari 2010, zaak C-88/09 (Graphic Procedé), waarin het Hof maatstaven aanreikt waarmee kan worden bepaald of het dienstenaspect of leveringsaspect overheersend is

¹¹² In de zaken Berkholz en Faaborg-Gelting Linien was de zetel van bedrijfsuitoefening namelijk wel een fiscaal rationeel heffingsaanknopingspunt wat betekent dat er geen sprake kan zijn van een vaste inrichting.

¹¹³ Richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002 betreffende de wijziging van Richtlijn 77/388/EEG

¹¹⁴ Schutte, OESO; btw in een digitaliserende economie, *NTFR Beschouwingen 2018/3*

¹¹⁵ OECD (2015), OECD international VAT/GST guidelines, OECD Publishing, hoofdstuk 1 onderdeel C

5.3.2 Fiscale neutraliteit en digitalisering

Door digitalisering zijn er situaties ontstaan waarin geen fiscaal rationele heffing plaatsvond en waardoor het neutraliteitsbeginsel werd geschonden. De wetgever en rechter hebben getracht een antwoord op deze ontwikkeling te vinden om de neutraliteit van de btw te waarborgen. Door de ontpopping van de digitale economie zijn er situaties ontstaan waarin sprake is van een ongelijk speelveld tussen de oude- en nieuwe economie. In dit verband kan gedacht worden aan de opkomst van het e-book, dat onder het algemene btw-tarief valt, tegenover het traditionele, papieren boek dat onder het verlaagde tarief valt.¹¹⁶ Deze twee goederen zijn mijns inziens gelijkwaardig, met vrijwel dezelfde kenmerken en boren dezelfde markt aan. Desalniettemin vallen ze onder een verschillend btw-tarief. Het Hof van Justitie meent dat er in deze zaak geen afbreuk wordt gedaan aan het neutraliteitsbeginsel, omdat het beginsel de werking van het verlaagde btw-tarief nu eenmaal niet kan oprekken.¹¹⁷ Strikt gezien heeft het Hof strikt hier gelijk (want zijn vaste rechtspraak is een nauwe uitleg van vrijstellingen) en ligt de bal bij de Uniewetgever om het neutraliteitsbeginsel in ere te houden door de vrijstelling aan te passen. Een andere zaak waarin het Hof heeft geoordeeld over het speelveld tussen de nieuwe- en oude economie, is de zaak Hedqvist.¹¹⁸ Daar ging het om de vraag of het omwisselen van bitcoins tegen traditionele valuta's een met btw-belaste prestatie is. Het omwisselen van traditionele valuta's tegen wettelijke betaalmiddelen is namelijk vrijgesteld van btw.¹¹⁹ Het Hof oordeelt in dit geval niet naar de letter, maar naar de geest van de wet en schaart de omwisselprestatie onder de vrijstelling om fiscale neutraliteit te verzekeren. Ook de deeleconomie roept vragen op bij het concept 'level playing field' als het gaat om de oude en nieuwe economie. Zo worden prestaties via deelplatformen gedomineerd door C2C-prestaties, die in de oude economie maar in zeer beperkte mate voorkomen. De vraag die hierbij rijst, is wanneer de consument een btw-ondernemer is en of dit al zo is als hij een paar keer per jaar zijn auto of appartement verhuurt. Zo niet, wordt het level playing field (B2C vs. C2C) dan niet verstoord? Zoals uit voorgaande zaken blijkt kan digitalisering het gelijke speelveld wat er is, verstoren. Het is mijns inziens dan ook cruciaal dat de wetgever een proactieve houding aanneemt ten opzichte van digitalisering, omwille van het neutraliteitsbeginsel, maar ook om de positieve invloed die digitalisering kan hebben op de welvaart niet onnodig te verhinderen.

5.3.3 De reactie van de wetgever op digitalisering

Zoals zojuist vastgesteld, kan digitalisering tot gevolg hebben dat beginselen van de btw worden geschonden. De ongewenste gevolgen die digitalisering heeft op de bepaling van de plaats van dienst, is door de Uniewetgever tot nog toe meestal aangepakt door een uitzondering te maken op de plaats van dienst hoofdregel. Dat het huidige raamwerk van plaats van dienstbepaling er een is waar meestal achter de feiten aan wordt gelopen, blijkt bijvoorbeeld uit het voorstel tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG, waar de Europese Commissie in het kader van immateriële diensten stelt dat: "De werkelijkheid is echter dat alle nieuwe en alle voorheen onbekende diensten die niet onder een van de uitzonderingen vallen, belastbaar zijn op de plaats waar de dienstverlener is gevestigd. Dit geldt eveneens voor diensten die bij uitstek op afstand [...] worden verleend."¹²⁰ De vraag kan gesteld worden of het huidige beleid wat beoogt

¹¹⁶ Van Norden, Fiscaliteit en de nieuwe economie, *NFR 2015/2205*

¹¹⁷ HvJ 5 maart 2015, zaak C-479/13 (Commissie/Frankrijk)

¹¹⁸ HvJ 22 oktober 2015, zaak C-264/14 (Hedqvist)

¹¹⁹ Zie art. 135 lid 1(e) Btw-richtlijn

¹²⁰ Toelichting bij COM(2003), 822 def., paragraaf 4.4

het bestemmingslandbeginsel te waarborgen, wel het juiste is. Een alternatief zou kunnen zijn om de hoofdregels aan te passen door het vaste inrichting begrip te wijzigen. In hoeverre deze mogelijkheid voordelig is, zal in het volgende hoofdstuk aan bod komen.

De eerste reactie van de Uniewetgever op digitalisering was de invoer van het éénloketsysteem voor buitenlandse verrichters van gedigitaliseerde diensten omdat deze dienstverrichtingen aan consumenten de basisbeginselen – het neutraliteitsbeginsel en bestemmingslandbeginsel – van de btw schonden.¹²¹ Diensten die op afstand kunnen worden verricht (waaronder elektronische diensten) aan belastingplichtigen worden sinds 2003 door het oude art. 9 lid 2(e) Zesde Richtlijn, al belast in het land van de afnemer. Sinds 2015 geldt voor B2C-elektronische diensten een nieuwe uitzondering op de hoofdregel die de belastingheffing situeert in het land van de consument. Verder zit er ook nog een wijziging van de plaats van dienst in het verschiet voor 2025 wat betreft gelivestreamde activiteiten zodat deze ook belast worden in het land van verbruik.¹²² Ook wat betreft leveringen reageert de Uniewetgever op digitalisering. Zo heeft de wetgever voor E-commerce (online goederenverkoop) een uitzondering gecreëerd op de hoofdregel van plaats van levering. Zo wordt door de fictie van art. 3C wet OB (sinds 2021) een Thaise ondernemer die goederen van een Indische leverancier verkoopt op zijn platform (maar dus niet levert; dit doet de Chinees) aan een Nederlandse consument, als belastingschuldige aangewezen en niet de Chinese ondernemer.¹²³ Hoewel dit strikt genomen geen uitzondering is op de hoofdregel wordt de werking er wel door aangepast, want de leverancier is niet de belastingschuldige meer. Ook de afstandsverkoopregeling die betrekking heeft op E-commerce is in 2021 gewijzigd, waardoor de hoofdregel eerder opzij wordt gezet en heffing in het land van verbruik plaatsvindt. Zoals blijkt zijn de wijzigingen van plaats van dienst/levering-regels die te maken hebben met digitalisering er meestal op gericht op het bestemmingslandbeginsel in ere te houden.

5.4 De toekomst van geautomatiseerde diensten

Op het moment zijn er slechts een handvol geautomatiseerde diensten, verricht aan consumenten, die onder de B2C-hoofdregel vallen en daardoor tussen wal en schip vallen. Deze diensten (waarvan voorbeelden zijn gegeven in de vorige paragraaf) worden namelijk belast in het land van de dienstverrichter, omdat er geen vaste inrichting kan worden geconstateerd volgens het huidige begrip en ze ook niet onder een van de bijzondere plaats van dienst regels vallen. Als de geautomatiseerde dienst onder de B2C-hoofdregel valt en de dienstverrichter in het buitenland is gevestigd, worden de beginselen van de btw geschonden omdat er geen heffing in het land van verbruik plaatsvindt.

Door de digitalisering van de economie, doen er zich allerlei nieuwe mogelijkheden voor van automatisering (door robotisering). Wat nu wellicht nog voor onmogelijk wordt geacht, kan in één of twee decennia al mogelijk zijn. In het kader van futuristische, geautomatiseerde diensten kan gedacht worden aan een robot die ingeschakeld wordt om op locatie uw vervoersmiddel te komen schoonmaken, zonder menselijke tussenkomst. Of een robot die op een bepaalde locatie een schoonheidsbehandeling kan verrichten zoals het knippen van haar of het lakken van nagels. Mogelijk kunnen bepaalde medische

¹²¹ Toelichting bij COM(2006) 210 def., paragraaf 1

¹²² The European Council, COUNCIL DIRECTIVE (EU) of amending Directives 2006/112/EC and (EU) 2020/285 as regards rates of value added tax, overweging 5d

¹²³ Tenzij het goed een waarde heeft van meer dan €150, dan is toch de Chinese ondernemer belastingplichtig

behandelingen zoals een fysiotherapeutische behandeling op termijn ook geautomatiseerd worden. Zo zijn er ongetwijfeld meer voorbeelden van diensten die de potentie hebben om in de toekomst volledig geautomatiseerd te worden. Het onvermijdelijke gevolg van een toename van geautomatiseerde diensten is dat er ook meer van deze diensten onder de B2C-hoofdregel zullen vallen. Gezien de doelstellingen van de btw, is dit een onwenselijk resultaat en de vraag is of de Uniewetgever zal anticiperen op deze tendens of dat er achteraf een nieuwe plaats van dienst regel geïntroduceerd wordt om heffingslekken te dichten.

5.5 Deelconclusie

Duidelijk is dat de opkomst van de digitale economie een uitdaging vormt voor de wetgever en rechter. Het waarborgen van de basisbeginselen van de btw verdient echter alle aandacht om eerlijke concurrentie te verzekeren en die mening is de Uniewetgever ook toegedaan. De manier waarop de wetgever het bestemmingslandbeginsel en neutraliteitsbeginsel in ere probeert te houden, is echter niet de enige wijze. In het volgende hoofdstuk zal onderzocht worden in hoeverre het verstandig is dat de wetgever digitalisering aanpakt door het vaste inrichting begrip aan te passen in plaats van door nieuwe uitzonderingen op de hoofdregel te maken.

Hoofdstuk 6. De vaste inrichting en digitalisering

6.1 Inleiding

Zoals uit voorgaande hoofdstukken is gebleken, is de vaste inrichting een instrument om heffing op de plaats van verbruik te realiseren. Met die gedachte heeft de Uniewetgever dit heffingsaanknopingspunt geïntroduceerd en het Hof van Justitie ziet de vestigingsplaatsvorm ook als een middel om tot een fiscaal rationele heffing te komen. De huidige invulling van de vaste inrichting levert vooral problemen op als het gaat om het personeelsvereiste. Het Hof heeft dit vereiste ook nog benadrukt in zijn laatste, voor dit onderzoek relevante, uitspraak¹²⁴ omtrent de vaste inrichting, dus dit criterium is nog niet van de baan. Gezien de trend van digitalisering, kan dit criterium in de toekomst in toenemende mate een hinderpaal voor het bestemmingslandbeginsel worden. In de volgende paragrafen zullen de knelpunten van de vaste inrichting kort worden toegelicht, waarna mogelijke wijzigingen van de vaste inrichting aan bod zullen komen. Tot slot zal beknopt een vergelijking worden gemaakt tussen de aanpak van de OESO en de EU in de plaats van dienst bepaling.

6.2 Het probleem van digitalisering voor de vaste inrichting

6.2.1 B2C-heffingsprobleem

Zoals reeds besproken in het vorige hoofdstuk, doen er zich wat betreft B2C-diensten voornamelijk heffingsproblemen voor op het vlak van geautomatiseerde dienstverlening aan consumenten. Elektronische diensten worden immers ondervangen door art. 58 Btw-richtlijn. Bij het verlenen van bepaalde geautomatiseerde diensten wordt er geen personeel ingezet, waardoor er geen vaste inrichting volgens het huidige begrip kan worden aangemerkt. Afhankelijk van waar de dienstverrichter is gevestigd, kan dit leiden tot het niet voldoen aan het bestemmingslandbeginsel in B2C-situaties. Kortom, het personeelsvereiste staat een fiscaal rationele heffing in bepaalde gevallen in de weg.

6.2.2 B2B-heffingsprobleem

Ook in B2B-situaties kan het voorkomen dat heffing niet plaatsvindt in het land van verbruik wegens het personeelsvereiste. Zo kan een buitenlands bedrijf een server – zonder personeel – hebben in Nederland en daarmee diensten (bijvoorbeeld betaaldiensten) verrichten op de Nederlandse markt. Als de server van de buitenlandse firma niet als vaste inrichting kwalificeert, zullen diensten die afgenomen worden ten behoeve van de diensten die door middel van de server worden verricht in Nederland, niet belast worden met Nederlandse btw. De Nederlandse ondernemer zal de btw moeten verleggen naar het buitenland waar het hoofdhuis is gevestigd. Doordat er geen personeel aanwezig is in Nederland, zullen de diensten die ten behoeve van de server worden afgenomen, niet in het land van verbruik belast worden.

6.2.3 Het personeelsvereiste

Het huidige personeelsvereiste van de vaste inrichting in de btw heeft de potentie om zich te ontwikkelen tot een groter probleem gezien de trend van digitalisering, met name gelet op de toename van

¹²⁴ Zie HvJ Berlin Chemie, reeds aangehaald

geautomatiseerde B2C-diensten. Hoewel het Hof van Justitie in de meest recente zaken die het begrip vaste inrichting toelichten, het personeelsvereiste minder belang lijkt toe te dichten, is het nog steeds een vereiste wat meespeelt. Mijns inziens en met mij Nguyen,¹²⁵ kan het zo zijn dat het Hof nooit voor alle diensten personeel en technische middelen heeft vereist gezien het feit dat het Hof volgens vaste rechtspraak stelt dat personeel en technische middelen vereist is voor ‘bepaalde diensten’ waarvoor die noodzakelijk zijn.¹²⁶ Deze zienswijze is tot nog toe echter niet bevestigd door het Hof. Ongeacht of het Hof dit in het verleden zo bedoeld heeft, heeft het hier naar mijn mening wel een ontsnappingsroute om de vaste inrichting flexibeler te maken en zo het oogmerk van de vaste inrichting in de toekomst veilig te stellen. Een star personeelsvereiste staat het gebruik van de vaste inrichting als flexibel instrument om nieuwe soorten diensten te belasten in de weg.

6.3 Oplossingen voor heffingsimperfecties in de digitale economie

6.3.1 *De flexibele vaste inrichting*

Een manier om het raamwerk van de plaats van dienstbepaling toekomstbestendiger te maken, is door het vaste inrichting begrip flexibeler te maken. Een flexibele vaste inrichting zou een probaat middel zijn tegen nieuwe soorten digitale diensten die zonder specifieke regel niet in een fiscaal rationele heffing zouden worden betrokken. Een flexibele vaste inrichting zou door het Hof van Justitie kunnen worden gerealiseerd doordat het Hof in een nieuw arrest stelt dat het personeel en technische middelen vereiste sectorspecifiek is. Er is mijns inziens ruimte voor het Hof om dit te bewerkstelligen zonder tegenstrijdigheid met vaste rechtspraak. Een sectorspecifiek personeel en technische middelen vereiste brengt wel onvermijdelijk met zich mee dat de rechtszekerheid achteruit gaat. Een bepaalde mate van flexibiliteit heeft de huidige vaste inrichting al, zoals blijkt uit de zaak Planzer waar het Hof specifieke vereisten voor een vaste inrichting in de transportsector formuleert. Van Hilten en Van Kesteren merken terecht op dat het stellen van extra vereisten per sector een onwenselijke ontwikkeling is gezien de onzekerheid die het brengt.¹²⁷ In dit verband is het mijns inziens ook niet wenselijk dat er een flexibele vaste inrichting komt. Een flexibele vaste inrichting is gezien de afname van rechtszekerheid in mijn optiek niet de meeste geschikte oplossing om de (toekomstige) digitale economie fiscaal rationeel te belasten. Tot slot zij opgemerkt dat de Uniewetgever ook een flexibele vaste inrichting kan realiseren door een gewenste definitie op te nemen in de Btw-richtlijn. Vanwege het unanimititeitsvereiste om een dusdanige fiscale verandering door te voeren in de EU, is deze optie minder realistisch.

6.3.2 *De vaste inrichting zonder personeelsvereiste*

Een ander mogelijkheid om het personeelsvereiste, dat een toekomstbestendige heffing parten speelt, te verhelpen, is door het personeelsvereiste simpelweg af te schaffen. Een vaste inrichting volgens het huidige begrip met uitzondering van het personeelsvereiste zou mijns inziens de voorkeur moeten genieten boven een flexibele vaste inrichting, omdat daarmee de rechtszekerheid gewaarborgd wordt en het alsnog tot een wenselijke heffing zal leiden. Opgemerkt zij in dit verband dat de directe belastingen al een vaste inrichting zonder personeelsvereiste kent en dat de focus daar meer ligt op de duurzaamheid

¹²⁵ Nguyen, *De flexinrichting*, *WFR* 2020/166

¹²⁶ O.a. in HvJ Planzer Luxembourg, reeds aangehaald, r.o. 54

¹²⁷ Van Hilten en Van Kesteren, *Omzetbelasting*, p.96

van de inrichting. Ook in de btw zou naar mijn mening het duurzaamheidsvereiste meer nadruk moeten krijgen, in plaats van het personeelsvereiste. Dit duurzaamheidsvereiste moet zich niet uiten in specifieke criteria per sector, maar op de aard en duur van de inrichting.

6.3.3 De virtuele vaste inrichting

Naast de afwezigheid van personeel, kan een onderneming ook diensten leveren aan consumenten zonder technische middelen. Zo kan gedacht worden aan een bedrijf dat opereert via een gehuurde server. In 2018 heeft de Europese Commissie om belastingheffing in de digitale economie te verbeteren, een voorstel gedaan om een zogenaamde virtuele vaste inrichting in het leven te roepen in de vennootschapsbelasting die belastingheffing meer in het land van de gebruikers zou moeten laten plaatsvinden.¹²⁸ Er is echter nog steeds geen overeenstemming over de invoering hiervan. Door een virtuele inrichting zouden bedrijven die niet fysiek aanwezig zijn in een land, toch belast kunnen worden als zij een ‘aanmerkelijke digitale aanwezigheid’ hebben in dat land. Criteria waaraan getoetst moet worden of er een dusdanige aanwezigheid is, zijn het aantal gebruikers, contracten en omzet in een land. Op eenzelfde manier zou in de btw het vaste inrichting begrip uitgebreid kunnen worden. Gezien het bestaan van de elektronische plaats van dienst regel, zal een virtuele vaste inrichting in de btw echter zeer weinig tot stand brengen. De grootste wijziging die het zal brengen, is dat in B2B-situaties de digitale dienstverrichter de btw zal afdragen in plaats van verleggen. Om in plaats van de elektronische dienst regel een virtuele vaste inrichting op te tuigen, naast de huidige vaste inrichting, zal mijns inziens geen verbetering opleveren.

6.3.4 Het voordeel van een aangepast vaste inrichting begrip

De vaste inrichting in de btw is door digitalisering en de reactie van de Europese Unie daarop, minder van belang geworden. De huidige manier waarop de Europese Unie de plaats van dienst van nieuwe soorten diensten aanpakt – namelijk de invoering van meer uitzonderingen op de hoofdregel –, heeft als nadeel dat er altijd achter de feiten aan wordt gelopen. Het voordeel van een aanpassing van het vaste inrichting begrip door het personeelsvereiste af te schaffen of te versoepelen, is dat het flexibiliteit verschaft ten opzichte van nieuwe soorten diensten. De rechter zal met een vaste inrichting zonder personeelsvereiste gemakkelijker een fiscaal rationele heffing kunnen bewerkstelligen. Alsmar nieuwe uitzonderingen toevoegen op de hoofdregels, maakt de plaats van dienst bepaling nodeloos complex.

6.3.5 De plaats van dienst bepaling geadviseerd door de OESO

Een alternatief voor het aanpassen van het vaste inrichting begrip – om de heffing van geautomatiseerde B2C-diensten fiscaal rationeel te laten verlopen –, is om de hoofdregel voor de bepaling van de plaats van dienst te wijzigen. Een hoofdregel die eveneens een fiscaal rationele heffing zou bewerkstelligen in het kader van geautomatiseerde B2C-diensten, is de hoofdregel zoals de OESO die formuleert in zijn Guidelines.¹²⁹ De OESO adviseert om een hoofdregel te hanteren die de plaats van zulke diensten – als deze plaats identificeerbaar is – stelt op de plaats waar de dienst fysiek wordt verricht. Als de dienst niet fysiek wordt verleend, dan geldt de gebruikelijke woonplaats van de consument als plaats van dienst. Door aan te sluiten bij de woonplaats van de consument voor diensten die niet fysiek worden verleend, en niet

¹²⁸ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid, COM (2018), 147 def.

¹²⁹ OECD international VAT/GST guidelines, reeds aangehaald, hoofdstuk 3 onderdeel C

bij de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd, wordt er zeer nauw geluisterd naar het bestemmingslandbeginsel. Deze B2C-hoofdregel heeft eveneens tot gevolg dat het instrument vaste inrichting geen rol meer hoeft te hebben in de B2C-hoofdregel. Een aanpassing van de vaste inrichting is in dat geval dan ook overbodig, gezien het gros van de (voorzienbare) heffingsproblemen rond de heffing van geautomatiseerde B2C-diensten, en niet in B2B-sferen is gesitueerd. In hoeverre een aanpassing van de B2C-hoofdregel de voorkeur verdient boven een aanpassing van de vaste inrichting valt echter buiten de reikwijdte van dit onderzoek. Wat in ieder geval duidelijk is, is dat een aanpassing van de vaste inrichting relatief makkelijk gerealiseerd kan worden door enkele pennenstreken van het Hof van Justitie, in tegenstelling tot een aanpassing van de Btw-richtlijn die uniformiteit vereist van de Lidstaten. Het is echter aan toekomstig onderzoek om een balans op te maken van alle voor- en nadelen in het kader van deze problematiek, en om daar een gewogen oordeel over te vellen.

Hoofdstuk 7. Conclusie

In dit onderzoek stond de vaste inrichting centraal in het licht van de doelstelling waarmee deze is ingevoerd en de digitalisering van de economie. De voornaamste reden voor de invoering van het gemeenschappelijke btw-stelsel was om de externe neutraliteit binnen de Europese Unie te verbeteren. Onder het nieuwe stelsel wordt het bestemmingslandbeginsel beter gewaarborgd. De btw is vormgegeven als een algemene verbruiksbelasting en grijpt de besteding aan als benadering van de werkelijke consumptie. De vaste inrichting is een instrument binnen de plaats van dienst regels om de plaats van dienst in het land van verbruik te situeren. Op die manier draagt de vaste inrichting bij aan een neutralere omzetbelasting.

Het Hof van Justitie heeft in de zaak Berkholz een definitie gegeven van de vaste inrichting. Uit deze en uit latere zaken blijkt mijns inziens dat het doelmatigheids criterium doorslaggevend is bij de vraag of er een vaste inrichting is. Als de zetel van bedrijfsuitoefening een fiscaal rationeel aanknopingspunt is, is de vraag of er sprake is van een vaste inrichting niet relevant. Het komen tot een fiscaal rationele heffing door middel van een vaste inrichting wordt volgens het Hof ook niet belemmerd door de aanwezigheid van een rechtsvorm met juridische zelfstandigheid. Niet enkel in misbruiksituaties, maar ook als de economische en commerciële realiteit zodanig is dat de dochter praktisch fungeert als vaste inrichting, kan de juridische huls doorbroken worden. Wat het personeel en technische middelen vereiste betreft, is het van belang dat deze aanwezig zijn in het land waar de kern van de activiteiten wordt verricht. Het personeel en de technische middelen hoeven echter niet eigen te zijn. Het is voldoende als hierover wordt beschikt als het ware eigen personeel of middelen. Een tussenpersoon die slechts zeer beperkt bevoegdheden heeft, kwalificeert echter niet als personeel. Naast het personeel en middelen vereiste heeft het Hof voor de transportsector ook nog nadere eisen gesteld waaraan moet worden voldaan om tot een vaste inrichting te komen.

Digitalisering van de economie vormt voor zowel de wetgever als de rechter een uitdaging om met de bestaande wetgeving tot een fiscaal rationele heffing te komen. De huidige B2C-hoofdregel van de Europese Unie dwingt ertoe om nieuwe uitzonderingen te maken op de hoofdregel bij een toename van volledig geautomatiseerde diensten. Er zijn op het moment zelfs al geautomatiseerde B2C-diensten die tot een fiscaal niet rationele heffing kunnen leiden. In zulke gevallen staat het personeelsvereiste in de weg om een vaste inrichting te kunnen constateren, waardoor ondernemers die niet gevestigd zijn in het land waar de prestatie verricht wordt, buitenlandse btw in rekening moeten brengen. Een manier om het bestemmingslandbeginsel, met name in de toekomst te waarborgen, is door een aanpassing van de vaste inrichting. De huidige vaste inrichting heeft door de komst van digitalisering aan belang ingeboet. Hierdoor heeft de vaste inrichting als instrument om heffing in het land van verbruik plaats te laten vinden aan waarde verloren. Voor bepaalde geautomatiseerde B2C-diensten is het enige wat in de weg staat om tot een vaste inrichting te komen het personeelsvereiste. In die zin is de huidige vaste inrichting niet doelmatig meer, omdat een vaste inrichting zonder personeelsvereiste heffing in het land van verbruik beter zou realiseren. Een goede oplossing om de vaste inrichting toekomstbestendig te maken en om bestaande heffingsproblemen op te lossen zou zijn door het personeelsvereiste te laten vervallen, zoals ook al het geval is in de vennootschapsbelasting. Een vaste inrichting zonder personeelsvereiste heeft mijns inziens de voorkeur boven een flexibele vaste inrichting, omdat deze meer rechtszekerheid biedt. Daarnaast is voor een dergelijke aanpassing van het vaste inrichting begrip geen unanimité vereist van de Lidstaten,

waardoor het heffingsprobleem van geautomatiseerde B2C-diensten op relatief korte termijn opgelost kan worden.

Literatuurlijst

- R. Abdoelkariem, F. Prinsen & T. Pouw, Berlin Chemie: de vaste inrichting als geneesmiddel voor alle kwalen?, BTW-bulletin 2022/42.
- S.T.M. Beelen, *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.
- J.M.B. Boender & L.M. Schippers, De btw en de vaste inrichting: mysteries solved?, MBB 2015/3.
- A.H. Bomer, Is de vaste inrichting in de BTW fiscaal rationeel?, BTW-bulletin 2003, 90.
- S.B. Cornielje, De losse vennootschap als vaste inrichting, NTFR Beschouwingen 2020/22.
- S.B. Cornielje, D. Euser, O.L. Mobach, C.A. Peeters & T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2022.
- E.W.E.M. Cox en J.P. Hulshof, De gewijzigde Btw-verordening: een knipperlicht in het schemerduister, BtwBrief 2011/102.
- A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren, G.J. van Norden & I.H.T. Reiniers, De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw, WFR 2008/279.
- C.M. Ettema, W.A.P. Nieuwenhuizen & mr. A. Vroon, *Europeesrechtelijke leerstukken*, NDFR.
- J. Gruson, Artikel 6 – Wet op de Omzetbelasting 1968, NDFR 2022.
- J. Gruson, Artikel 6b - Wet op de omzetbelasting 1968, NDFR 2022.
- M.E. van Hilten, Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, WFR 1997/1369.
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020.
- C.L. Jonkers, Het arrest Dong Yang: een nieuwe weg naar Rome?, MBB 2020/47.
- N. Jovanovic & M.M.W.D. Merckx, Het begrip 'vaste inrichting': stand van zaken na Welmory, BTW-bulletin 2015/2.
- H.W.M. van Kesteren, De BTW-regelgeving bij internationale dienstverlening. Rechtsvragen bij BTW-regels inzake voorkoming dubbele belasting en vermijding van niet-heffing. BTW-bulletin 1996, 21
- H.W.M. van Kesteren & M.W.C. Soltysik, Misbruik en de onvoltooide harmonisatie, WFR 2007/481.
- G.G.M. Kortenaar, Gebruik uitvoeringsverordening als instrument in de Europese BTW, WFR 2012/98.
- A.M. Luiken, Dubbele geaardheid: zowel een dochtervennootschap als een vaste inrichting, BtwBrief 2020/52.
- M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011.
- M.M.W.D. Merckx, Europese zienswijze voor vestigingsplaats in btw, BTW-bulletin 2007, 71
- M.M.W.D. Merckx, Btw-uitvoeringsverordening uitvoerbaar?, WFR 2011/1308.
- F. Nellen, Voet aan wal zonder eigen personeel, BtwBrief 2022/27.

F. Nellen, De ontwikkeling van het begrip vaste inrichting (BTW) in de internationale handel, TFO 2022/178.3.

T.D. Nguyen, De flexinrichting, WFR 2020/166.

G.J. van Norden, Het concern in de BTW (Fiscale monografieën, nr. 122), Deventer: Kluwer 2007.

G.J. Van Norden, Fiscaliteit en de nieuwe economie, NTFR 2015/2205.

OECD (2015), OECD international VAT/GST guidelines, OECD Publishing.

OECD (2019), Going Digital: Shaping Policies, Improving Lives, OECD Publishing.

L.F. Ploeger, Het verbruik in de omzetbelasting, WFR 1972/5109.

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ 02-05-1996, V-N 1996/2120, 22.

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ 28-06-2007, V-N 2007/36.23.

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ 25-10-2012, V-N 2012/58.15.

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ 16-10-2014, V-N 2014/57.13.

J. Sanders, Een vaste inrichting van de vaste inrichting?, BtwBrief 2014/113.

J. Sanders jr., annotatie bij HvJ 7 april 2022, NLF 2022/0824.

M. Schrauwen, De FCE -zaak: de vaste inrichting a contrario BTW -belast, BtwBrief 2006/12.

C. Schutte, OESO; btw in een digitaliserende economie, NTFR Beschouwingen 2018/3.

G.J. Van Slooten, De BTW-Verordening: mogen wijzigingen vermomd gaan als “verduidelijking”?, WFR 2012/86.

M. Soltysik, Verhuurd gebouw in andere lidstaat is geen vaste inrichting (Titanium), NTFR 2021/2063.

VAT-committee, working paper 372, 8 januari 2003, taxud/2436/02.

Jurisprudentielijst

- Hof van Justitie 4 juli 1985, C-168/84, ECLI:EU:C:1985:299 (Günter Berkholz).
- Hof van Justitie 2 mei 1996, C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184 (Faaborg-Gelting Linien).
- Hof van Justitie 20 februari 1997, C-260/95, ECLI:EU:C:2004:536 (DFDS).
- Hof van Justitie 17 juli 1997, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374 (Aro-Lease).
- Hof van Justitie 7 mei 1998, C-390/96, ECLI:EU:C:1998:206 (Lease Plan Luxembourg).
- Hof van Justitie 21 september 1999, C-307/97, ECLI:EU:C:1999:438 (Compagnie de Saint-Gobain).
- Hof van Justitie 25 januari 2001, C-429/97, ECLI:EU:C:2001:54 (Commissie/Frankrijk).
- Hof van Justitie 15 maart 2001, C-108/00, ECLI:EU:C:2001:173 (SPI).
- Hof van Justitie 5 juni 2003, C-438/01, ECLI:EU:C:2003:325 (Design Concept).
- Hof van Justitie 12 mei 2005, C-452/03, ECLI:EU:C:2005:289 (RAL Channel Islands Ltd).
- Hof van Justitie 23 maart 2006, C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196 (FCE Bank).
- Hof van Justitie 28 juni 2007, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397 (Planzer Luxembourg).
- Hof van Justitie 11 februari 2010, C-88/09, ECLI:EU:C:2010:76 (Graphic Procédé).
- Hof van Justitie 8 november 2012, C-318/11 en C-319/11, ECLI:EU:C:2012:666 (Daimler en Widex).
- Hof van Justitie 12 september 2013, C-388/11, ECLI:EU:C:2013:541 (Le Crédit Lyonnais).
- Hof van Justitie 17 september 2014, C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225 (Skandia America).
- Hof van Justitie 16 oktober 2014, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298 (Welmory).
- Hof van Justitie 5 maart 2015, C-479/13, ECLI:EU:C:2015:141 (Commissie/Frankrijk).
- Hof van Justitie 22 oktober 2015, C-264/14, ECLI:EU:C:2015:718 (Hedqvist).
- Hof van Justitie 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58 (Morgan Stanley & Co International plc).
- Hof van Justitie 7 mei 2020, C-547/18, ECLI:EU:C:2020:350 (Dong Yang Electronics).
- Hof van Justitie 11 maart 2021, C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (Danske Bank).
- Hof van Justitie 3 juni 2021, C-931/19, ECLI:EU:C:2021:446 (Titanium).
- Hof van Justitie 7 april 2022, C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291 (Berlin Chemie).
- Conclusie van Advocaat-generaal Fennelly van 12 december 1996, bij HvJ 17 juli 1997, C-190/95, ECLI:EU:C:1996:494.

Conclusie van Advocaat-generaal Poaires Maduro van 27 januari 2005, bij HvJ 12 mei 2005, C-452/03, ECLI:EU:C:2005:65.

Conclusie van Advocaat-generaal Léger van 29 september 2005, bij HvJ 23 maart 2006, C-210/04, ECLI:EU:C:2005:582.

Conclusie van Advocaat-generaal Kokott van 14 november 2019, bij HvJ 7 mei 2020, C-547/18, ECLI:EU:C:2019:976.

Europese regelgeving en voorstellen

EEG (1957), Verdrag tot oprichting van de Europees Economische Gemeenschap.

Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, PbEG 1967, P 71, 1301-1303.

Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEG 1967, P 71, 1303-1312.

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

Richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002 betreffende de wijziging van Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook op radio- en televisieomroepdiensten.

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.

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid, COM (2018), 147 def.

Toelichting op het voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def.

Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, COM (2014).

Eerste verslag van de Commissie aan de Raad over de werking van het Gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, COM (83), 426 def.

The European Council, council directive (EU), of amending Directives 2006/112/EC and (EU) 2020/285 as regards rates of value added tax.